

Utveckling av ekonomiska rapporter



Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm
Adress: Sveavägen 65, Box 6501, 113 83 Stockholm

grundades år 1929

är en vetenskaplig forskningsinstitution vid Handelshögskolan i Stockholm

arbetar helt oberoende av politiska och ekonomiska gruppintressen

bedriver teoretisk och empirisk forskning inom företagsekonomin och samhällsekonomin olika områden och ger i samband därmed avancerad utbildning

söker välja forskningsprojekt efter forskningsområdenas behov av teoretisk och praktisk vidareutveckling, projektens metodologiska intresse samt problemställningarnas generalitet

utför inte konsultuppdrag

offentliggör alla sina forskningsresultat; detta sker i institutets tryckta eller stencilerade skriftserier samt ofta också i artikelform

består av ett 80-tal forskare, främst ekonomer men också psykologer, sociologer och statistiker

har organiserat sin forskningsverksamhet i följande sektioner och fristående program

- A Personaladministration och företagsorganisation
 - B Redovisning och finansiering
 - C Kostnadsintäktanalys och administrativ ekonomi
 - D Distributionsekonomi, strukturekonomi och marknadspolitik
 - F Förvaltningsekonomi
 - I Ekonomisk informationsbehandling
 - P Ekonomisk psykologi
 - S Samhällsekonomi
 - MI Programmet för medinflytande och organisationsutveckling
-

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

Lars Östman

Utveckling av ekonomiska rapporter

En empirisk studie med tonvikt på
mottagaråsikter och utvecklingsförlopp
i företag med datorbaserad redovisning

Ekonomiska forskningsinstitutet
vid Handelshögskolan i Stockholm

© EFI
UDK 657.1
ISBN 91-7258-004-6
Rotobekman Stockholm 1973

INNEHÅLL

	Sid
FÖRETAL	
FÖRORD	
SAMMANFATTNING	1
KAPITEL 1 PROJEKTBESKRIVNING	11
1.1 Bild av redovisningssystemet	11
1.1.1 Beslutsnivåer	12
1.1.2 Planering eller kontroll	13
1.1.3 Ekonomiska rapporters funktioner	15
1.2 Studiens bakgrund	17
1.3 Utgångspunkter och huvudsyften	19
1.4 Val av företag och rapporttyper	21
1.5 Studiens delar och sambandet mellan dem	23
1.6 Forskningsrapportens disposition	28
1.7 Begreppsapparat	28
KAPITEL 2 DATORBASERADE REDOVISNINGSSYSTEM - EN LITTERATURÖVERSIKT	33
2.1 Datafångst	34
2.2 Registrering och lagring	35
2.2.1 Antalet registrerade händelser ökar till följd av att rörelsen expanderar	36
2.2.2 Registreringsplanen utvidgas	36
2.2.3 Registreringar förs samman i centrala register	42
2.2.4 Bearbetningsmodeller	43
2.3 Bearbetning och framtaging av data	44
2.3.1 Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att rörelsen expanderar	45
2.3.2 Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att "nya" typer av händelser registreras	45
2.3.3 Antalet objekttyper och objektordningar ökar	45
2.3.4 Ökad detaljrikedom	46
2.3.5 Flera stegvisa aggregeringar i rapporthierarkier	48

	Sid
2.3.6	Flera jämförelser görs 49
2.3.7	Rapporten görs mera omfattande beträffande objekt eller mått 50
2.3.8	Bearbetningsmodeller 51
2.4	Datoreffekter på rapporteringstidpunkterna 52
2.5	Mottagning och användning av rapporter 53
2.6	Särdrag i framställningsprocessen 59
2.7	Totalomdömen om redovisningssystem i empiriska studier 61
2.8	Utformningen - ett val 63
KAPITEL 3	RAPPORTÄNDRINGAR OCH MOTTAGARÅSIKTER - BESKRIVNING AV VARJE FÖRETAG 65
3.1	Metoder för studiet av ändringar i rapporterna 65
3.2	Metoder för studiet av mottagaråsikter 66
3.2.1	Val av intervjupersoner 66
3.2.2	Intervjusituationen i etapp 2; val av studerade rapporter 68
3.2.3	Frågeformuläret 70
3.2.4	Antal intervjutillfällen 74
3.2.5	Mottagarintervjuerna i etapp 3 - intervjusituationen 75
3.2.6	Samband mellan metoderna i etapp 2 och etapp 3 77
3.3	Författarens avrapporteringsdilemma 79
3.4	Rapporterna i de åtta företagen 81
3.4.1	Byggföretaget A 82
3.4.2	Livsmedelsföretaget B 85
3.4.3	Bruksföretaget C 87
3.4.4	Grossistföretaget D 90
3.4.5	Livsmedelsföretaget E 94
3.4.6	Serviceföretaget F 98
3.4.7	Verkstadsföretaget G 101
3.4.8	Råvaruföretaget H 104
KAPITEL 4	RAPPORTÄNDRINGAR OCH MOTTAGARÅSIKTER - LIKHETER OCH OLIKHETER MELLAN FÖRETAGEN 109
4.1	Bearbetningsteknik 109
4.2	Användningssituationen 111
4.3	Avdelningsrapporter 113
4.3.1	Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att rörelsen expanderar 114
4.3.2	Ökad detaljriktighet 114
4.3.3	Flera stegvisa aggregeringar i rapporthierarkier 121

	Sid
4.3.4	Flera jämförelser görs 122
4.3.5	Rapporten görs mera omfattande beträffande objekt eller mått 124
4.4	Försäljningsrapporter 129
4.4.1	Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att rörelsen expanderar 129
4.4.2	Antalet objekttyper och objektordningar ökar 130
4.4.3	Ökad detaljrikedom 132
4.4.4	Flera stegvisa aggregeringar i rapporthierarkier 135
4.4.5	Flera jämförelser görs 136
4.4.6	Rapporten görs mera omfattande beträffande mått 137
4.5	Tid 141
4.6	Ändringar i redovisningsprocessens tidigare led 142
4.6.1	Antalet registrerade händelser ökar till följd av att rörelsen expanderar 142
4.6.2	Kontoplanen görs mera omfattande och detaljerad 143
4.6.3	Registreringar förs samman i centrala register 144
KAPITEL 5	FÖRLOPPEN VID RAPPORTUTVECKLINGEN - EN LITTERATURÖVERSIKT 146
5.1	Utgångspunkter 146
5.2	Initieringsfasen - vad karakteriserar utvecklingsförloppets start? 148
5.3	Initieringsfasen - olika gruppers deltagande i utvecklingsarbetet 151
5.4	Förslagsfasen 156
5.5	Värderingsfasen 163
5.6	Uppföljningsfasen 168
KAPITEL 6	FÖRLOPPEN VID RAPPORTUTVECKLINGEN - DET EMPIRISKA MATERIALET 169
6.1	Metoder för studiet av utvecklingsförloppen 169
6.1.1	Datainsamlingen 169
6.1.2	Kodningsregler för tabellsammanställningarna i kapitel 6 173
6.2	Initieringsfasen - vad karakteriserar utvecklingsförloppets start? 177
6.2.1	Motiv till datorinförandet 178
6.2.2	Prioriteringen av rapportområden 179
6.3	Initieringsfasen - olika gruppers deltagande i utvecklingsarbetet 185
6.3.1	Formerna för utvecklingen 185
6.3.2	Åsikter hos de mottagare som ej deltagit 190

	Sid
6.3.3	Sambandet mellan utvecklingsfaser och invändningar 192
6.4	Förslagsfasen 193
6.4.1	Svårigheternas omfattning 193
6.4.2	Svårigheternas art 197
6.4.3	Källor för uppslag till rapportförslagen 201
6.5	Värderingsfasen 201
6.6	Uppföljningsfasen 204
KAPITEL 7	DISKUSSION AV NÅGRA AV DE EMPIRISKA RESULTATEN 208
7.1	Kort karakteristik av resultaten 208
7.1.1	Ändringar i rapporteringen efter införande av dator - storlek och inriktning 208
7.1.2	Mottagarnas åsikter om rapporterna 209
7.1.3	Utvecklingsförloppet 210
7.2	Former för rapportutvecklingen 213
7.2.1	Den bristfälliga utvecklingsteknikens effekt på rapport- innehållet 214
7.2.2	Bristernas effekter från utbildnings- och motivations- synpunkt 218
7.2.3	Möjligheterna att avhjälpa bristerna i utvecklingstekniken 218
7.3	Framställningsresurser 222
7.4	Principer om rapportinnehållet 223
7.5	Användningssituationen 227
7.5.1	Kraven på ändringar i mottagaravdelningens rutiner 227
7.5.2	Mottagarna på låg nivå 228
7.6	Några synpunkter på kommande forskning 231
SUMMARY	233
BILAGOR	244
REFERENSER	278
SAKREGISTER	284

FÖRETAL

Föreliggande arbete är en rapport över ett forskningsprojekt som bedrivits vid Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm. Projektet ingår i forskningsprogrammet för institutets sektion för redovisning och finansiering. Det har en påtagligt empirisk karaktär och representerar därmed en forskningsinriktning som institutet finner det angeläget att befrämja.

I enlighet med institutets principer har författaren haft full frihet att självständigt utforma projektets uppläggning och avrapportering.

Ekonomiska Forskningsinstitutet vill tacksamt redovisa forskningsanslag erhållna för detta projekt från Bankforskningsinstitutet och Statens Råd för Samhällsforskning.

Stockholm i mars 1973

EKONOMISKA FORSKNINGSinSTITUTET
vid Handelshögskolan i Stockholm

Erik Ruist

Sven-Erik Johansson

FÖRORD

Hur användbara är ekonomiska rapporter för mottagare? Hur går man till väga för att bestämma vad rapporterna skall innehålla? Det är frågor av denna typ som är centrala i den studie som här avrapporteras. Undersökningen omfattar i huvudsak en systematiserad beskrivning och kortfattad analys av rapportanvändning och utvecklingsmetodik i åtta svenska företag. Jag har främst velat ge en ingående beskrivning inom ett par områden, där icke-empirisk litteratur med tämligen kategoriska påståenden är betydligt vanligare än empiriska studier av företagens problem.

Under de år jag arbetat med detta projekt har jag haft förmånen att tillhöra Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm (EFI). Det har många fördelar att utföra sitt avhandlingsarbete inom en organisation av detta slag. Jag är tacksam för vad det inneburit av stöd i olika former. Studien har utförts inom sektionen för redovisning och finansiering. Jag känner i första hand stor tacksamhet gentemot sektionens chef, professor Sven-Erik Johansson, som varit min handledare. Inte minst hans ingående granskning av rapportmanuskriptet har varit till stor hjälp för mig.

Studiens ansats är bred och har gjort mig beroende av fackkunskaper hos många personer i den akademiska världen. Bitr professor Staffan Persson har deltagit i många diskussioner om projektet i alla dess stadier. Civilekonom Lars Bertmar och civilingenjör Anders Ullberg har hjälpt mig i flera avseenden. Bitr professor Bengt Stymne, universitetslektor Sture Berglund, civilekonom Åke Magnusson och civilekonom Jan Werding har givit synpunkter på rapportmanuskriptet. Jag har diskuterat frågeformulärets utformning med ekonom Rune Carlsson och civilekonom Sverker Thorslund och statistisk metodik med fil kand Hans Paulander. Till alla nu nämnda och till övriga som hjälpt mig riktar jag mitt varma tack.

Jag har haft tillfälle att diskutera projektet med flera lärare vid det av Harvard Business School anordnade International Teachers' Program sommaren 1970 i Lausanne. Jag har också diskuterat projektets uppläggning med kolleger vid Handelshögskolan i Köpenhamn. Båda dessa möjligheter har jag satt stort värde på.

Särskilt stor är min tacksamhetsskuld gentemot civilekonom Leif Eriksson. Han har ägnat en avsevärd tid åt detta projekt under de tre senaste åren och biträtt mig på otaliga sätt. Hans insatser omfattar åtskilligt från de tidskrävande rutin-sysslorna till principdiskussioner om projektets inriktning.

Möjligheterna att genomföra empiriska studier av den typ som här avrapporteras beror naturligtvis helt på företagens villighet att ställa sig till förfogande. Jag vill därför varmt tacka de tolv företag som medverkat i förstudier eller i huvudundersökning. Jag vill också tacka alla de befattningshavare i dessa företag som ställt sig till förfogande för intervjuer. Jag gläder mig åt all hjälpsamhet och öppenhet som visades mig och som gav mig ett par hundra trivsamma intervjutimmar. Jag riktar ett särskilt tack till de personer som fungerat som kontaktmän i respektive företag. Deras generositet och välvilja har underlättat mitt arbete avsevärt.

Genom att projektarbetet bedrivits inom EFI har jag haft tillgång till yrkeskun-
nig och erfaren personal för utskrifter, redigering etc. Jag tackar i första hand fru Ingrid Ekenäs, fru Margareta Keijser, fru Margaretha Lundberg, fru Barbro Orrung och fru Monica Risberg. Jag tackar också fil mag Beatrice Christensen, som bland annat granskat manuskriptet från språklig synpunkt, och fru Nancy Adler, som översatt sammanfattningen till engelska.

Projektet har finansierats av Bankforskningsinstitutet och Statens Råd för Sam-
hällsforskning, vilka jag härmed också tackar.

Stockholm i mars 1973

Lars Östman

SAMMANFATTNING

Det finns inte mycket systematisk kunskap om hur mottagare av ekonomiska rapporter använder rapporterna. Det finns inte heller mycket kunskap om metoder för att i ett enskilt fall bestämma vad ekonomiska rapporter skall innehålla.

Denna studie behandlar därför utbytet av ekonomiska rapporter och möjligheterna att öka detta utbyte. Våra utgångspunkter är två:

1. Frågor om användbarhet och metoder för att bestämma rapportinnehåll är centrala inom redovisningen. Det är angeläget att få kunskap inom dessa områden.
2. Användningen av datorer har i vissa avseenden medfört förbättrade möjligheter att framställa ekonomisk information. Bristen på kunskap om rapportanvändning och utvecklingsmetodik innebär dock betydelsefulla begränsningar för möjligheterna att utnyttja de ökade resurserna till en ökning av mottagarnas utbyte av rapporterna.

Vi har genomfört en empiriskt inriktad studie av ändringar i redovisningen efter det att dator införts. I åtta företag har vi undersökt en del av den löpande ekonomiska rapportering som utsänds från ekonomi/dataavdelningarna till befattningshavare inom tillverknings-, försäljnings- och lagerfunktionerna i företagen.

Projektets huvudsyften har varit:

1. Att beträffande de studerade företagen beskriva ändringar i ekonomiska rapporter och beskriva mottagaråsikter om rapporterna efter dessa ändringar.
2. Att beträffande de studerade rapportändringarna beskriva några faktorer av betydelse för vilken utformning rapporterna kom att få.
3. Att mot bakgrund av dessa båda beskrivningar precisera och diskutera några begränsningar för utbytet av ekonomiska rapporter vid datorbaserad redovisning och annan redovisning.

Huvudsyfte 1 har omfattat följande:

- a) Ändringar i rapporteringen efter införandet av dator - storlek och inriktning

I vilka avseenden har informationen ändrats? För vilka typer av arbetsuppgifter har ändringar skett - inom vilka funktioner och på vilka nivåer? Hur stora ändringar har gjorts? Vilka ändringar har krävts beträffande datafångst och registrering?

b) Mottagarnas åsikter om rapporterna

Vilket utbyte tycker sig mottagaren ha av de rapporter han får?
Har det ökat eller minskat i samband med övergången till dator?
Vilka önskemål för han fram beträffande utformningen?

Vi försöker oss inte på att observera om och hur en rapport påverkar beteendet hos en rapportmottagare/beslutsfattare. Vi begränsar oss till att samla in dennes utsagor, åsikter, om respektive rapporter.

Kartläggningen av mottagaråsikter utgör en viktig del av vår studie. Den närmare inriktningen av denna del är följande:

Vi söker studera mottagarnas utbyte av rapporterna. Vilken roll spelar ekonomiska rapporter för olika mottagare? Vilka faktorer inverkar på detta? Vi belyser en rad delfrågor av följande typ: Vilka rapportområden/verksamhetsområden har litet respektive stort utbyte av rapporterna? Är skillnaderna mellan beslutsnivåer stora eller små? Hur avgörande är mottagarnas kunskapsnivå?

Vi söker vidare studera mottagarönskemålen från följande synpunkter:

- I vilken utsträckning har mottagare övertänkta uppfattningar om hur rapporterna borde vara utformade ur deras synvinkel?
- Är det stor eller liten skillnad mellan olika mottagares önskemål beträffande en viss rapport i ett visst företag?
- Är det stor eller liten skillnad mellan olika mottagares önskemål beträffande likartade rapporter i olika företag?
- Har mottagarna synpunkter på få kritiska faktorer i rapportutformningen eller på många olika faktorer?
- Är mottagarnas synpunkter av grundläggande karaktär eller är de förhållandevis marginella?

Huvudsyfte 1 kan ses i följande perspektiv. Vi har framhållit att en central fråga inom redovisningen är hur rapporter skall utformas så att de ger mottagaren ett rimligt utbyte. Våra beskrivningar av rapportändringar och mottagaråsikter ger indikationer på hur stort detta utbyte är i de undersökta fallen och vilka typer av brister som upplevs. Vi studerar framför allt mängden och arten av önskemål beträffande ekonomiska rapporter hos en ganska stor grupp mottagare. Beskrivningar av detta slag bedöms ha intresse, även om de betraktas som fristående i förhållande till undersökningen i övrigt. De innehåller iakttagelser, som kan vara av intresse för den som vill bedöma olika åtgärder i fråga om den ekonomiska rapporteringen. Är det möjligt att öka utbytet av rapporterna? Vilka är begränsningarna för en sådan ökning?

En av arbetshypoteserna bakom vår studie var att insikt om utvecklingsförloppet är nödvändig för att förstå en begränsning för utbytet av ekonomiska rapporter. Våra utgångspunkter medför att vi gör ingående studier av utvecklingsförloppen, huvudsyfte 2. Beskrivningarna av rapportändringar och mottagaråsikter har därför även ändamålet att ligga till grund för behandlingen av dessa förlopp. Vi skall beskriva några faktorer som varit av betydelse för vilken utformning rapporter-
na kom att få i fråga om innehåll och tidsmässighet.

Hur initieras ett sådant förlopp? Vilka deltar i det? Hur är den blivande mottagarens förmåga att formulera förslag? Hur dominerande är svårigheter-
na att värdera rapportförslag? Hur är uppföljningen efter rapportinförandet?

Vi har påpekat att litteraturen bara knapphändigt har behandlat problemet hur man fastställer vad ekonomiska rapporter skall innehålla. Vår beskrivning av utvecklingsförloppen skall ses mot denna bakgrund.

Huvudsyfte 3 är att använda beskrivningarna inom de tre nämnda studieområdena som underlag för en analys av möjligheterna att öka utbytet av ekonomiska rapporter. Vi kommer att ange några av de begränsningar vi funnit och diskutera deras karaktär. Tekniken vid utvecklingsförloppet ses som en begränsning av detta slag. Den ägnas helt naturligt den mest ingående behandlingen.

Vi har utnyttjat sju dimensioner för att beskriva innehållet i ekonomiska rap-

porter: Tre av dem avser rapportens objekt och tre av dem rapportens mått. Objektdimensionerna och måttdimensionerna motsvarar i stort sett varandra parvis.

Objekt

1. Objekttyper och ordningen mellan objekten
2. Detaljrikedom för objekt, inom ramen för viss objekttyp
3. Omfattning för objekt, inom ramen för viss objekttyp

Mått

4. Måtttyper
5. Detaljrikedom för mått, inom ramen för viss måtttyp
6. Omfattning för mått, inom ramen för viss måtttyp
7. Jämförelsetal

Med objekttyper avser vi kategorierna organisatoriska enheter, produkter, kunder, försäljare och maskiner. Kvantiteter, kostnader, intäkter och resultat/bidrag betecknas på motsvarande sätt som måtttyper. Detaljrikedom är ett uttryck för den lägsta aggregeringsnivån i en rapport. Omfattning är på motsvarande sätt ett uttryck för den högsta.

Ändringar i rapporteringen efter införandet av dator - storlek och inriktning

Datorer kan i och för sig inte ses som "orsaker" till ändringar i rapportsystem. Flertalet av de ändringar som görs kunde förmodligen göras ändå, om mera resurser av annat slag sattes in, främst manuella. Ändå kan ändringar ske i anslutning till datorinförande av flera skäl. Införandet av en dator kan för det första ha en katalysatorisk effekt. Redan det faktum att man inför maskinen leder till att man får ett naturligt tillfälle för omprövning av redovisningssystemets innehåll. Datorerna har - för det andra - driftsmässiga säregenskaper, som underlättar vissa former av redovisning. Datorernas kapacitet ökar förutsättningarna för olika typer av ändringar både i fråga om registrering och bearbetning/rapportering av uppgifter. På registreringsidan torde datorerna underlätta en utveckling mot utvidgade kontoplaner utan vissa av de traditionella framställningstekniska begränsningarna. Beträffande bearbetning/rapporteringsfasen kan

datorerna underlätta många typer av ändringar, både sådana som gör rapportmaterialet mera omfångsrikt och sådana som gör det mindre omfångsrikt. Ändringar kan beröra alla de sju dimensionerna. Andra faktorer än framställningstekniska begränsningar får således relativt sett ökad betydelse i framtida redovisningssystem. Det blir större möjligheter att tillgodose önskemål från användbarhets-synpunkt.

Litteraturen har ofta givit intrycket att datorinförande kan väntas innebära högst avsevärda ändringar i besluts- och informationssystem. Den rikliga förekomsten av sådana beskrivningar står i kontrast till hittills offentliggjorda empiriska studier. Våra erfarenheter från åtta svenska företags ekonomiska rapportssystem kan sägas stå i god överensstämmelse med den bild andra empiriska studier har givit. Enbart undantagsvis hade förbättrat utbyte av den ekonomiska rapporteringen varit ett huvudmotiv vid datoranskaffningen och vid valet av tillämpningsområden. Andra motiv hade spelat en större roll i åtskilliga av förloppen: samband med driftsrutiner där ändringar är angelägna, personalkrav för icke-datoriserade rutiner, enkelheten i överföringsarbetet. Förändringarna i rapportsystemet hade inte varit dramatiska. På en del punkter hade dock ändringar gjorts i innehåll och tidsmässighet, vilka mottagarna uppfattade som värdefulla.

Litteraturen ger exempel på många typer av rapportändringar, som underlättas av datortillgång. Sådana ändringar har olika krav på utvecklings- och driftskostnader. De åtta företagens ändringar representerade bara några få av dessa typer. De genomförda ändringarna gällde t ex ökningar i detaljriktighet, indelningar av objekten efter nya grunder och något flera delaggregeringar. Däremot hade få ändringar avsett tillkomsten av mera förfinade redovisningstillämpningar. Man hade således ägnat ganska liten uppmärksamhet åt information, som hade en mera översiktlig och sammanfattande karaktär och som därför kunde tänkas vara relativt lätthanterlig för många mottagare.

Storleken och inriktningen av de genomförda ändringarna kunde karakteriseras på följande sätt med avseende på rapportområden och beslutsnivåer:

- Det största antalet förändringar hade skett på försäljningsrapporternas område.

- Mycket av ansträngningarna hade inriktats på att överföra avdelningsrapporter, avsedda för en låg nivå i företaget. Härvid hade få innehållsmässiga ändringar gjorts, jämfört med motsvarande tidigare redovisning.
- Flera företag hade i samband därmed ökat antalet avdelningsrapporter, avsedda för högre nivåer i företaget.

Mottagarnas åsikter om rapporterna

Vi studerade mottagarnas åsikter om rapporterna. Ett hundratal rapportmottagare fick uttala sig om de autentiska rapporterna med hjälp av ett standardiserat frågeformulär. De intervjuades också muntligt.

Vi sökte studera mottagarnas allmänna utbyte av rapporten. Vilken roll spelar ekonomiska rapporter för olika mottagare? Vi fann skillnader mellan de båda rapportområden vi studerade, avdelningsrapporter och försäljningsrapporter. Vi fann också skillnader mellan beslutsnivåer beträffande avdelningsrapporteringen:

- Flertalet av företagen hade problem med sina försäljningsrapporter. Knappt något av de företag som studerades i detta avseende hade försäljningsrapportering, som både framställar- och mottagarsidan var tillfredsställd med.
- Mottagarna på låg nivå hade ofta mycket litet utbyte av sina avdelningsrapporter. De hade också ofta mycket bristfälliga kunskaper om rapportsystemen.
- Avdelningsrapporterna på högre nivå mottogs positivt i åtskilliga fall. Visserligen förekom det på denna nivå ett antal rapporter med mycket begränsad användning. Huvudintrycket är ändå positivt.

Beträffande våra båda rapportområden gjorde vi jämförelser mellan litteraturut-sagor om rapportinnehåll, den faktiska rapportutformningen i företagen och mottagaråsikterna. Litteraturen var främst kostnadsredovisnings- och marknadsföringslitteratur.

Litteraturen inom marknadsföringsområdet behandlar i många fall utformningen av rapportsystem mycket knapphändigt. Många av de böcker som över huvud berör problemområdet kännetecknas av att de snarare ger förslag i några få dimensioner än

diskuterar utformningens bestämningsfaktorer mera allmänt. Flertalet av de företag som vi studerade i detta avseende hade som nämnts problem med sina försäljningsrapporter. I synnerhet hade kundrapporterna inneburit problem. Det förekom grundläggande invändningar bl a mot dessa rapporters objekt både beträffande indelningsgrunder och detaljrikedom.

Litteraturen om avdelningsrapporter har inriktat sig främst på diskussioner dels om måttyp, dels om ett specialfall av objekts detaljrikedom. Däremot är den mindre vägledande för andra typer av tänkbara förändringar, framför allt mera allmänna detaljrikedomsfrågor. Den går ofta inte längre än till påståendet att utformningen måste anpassas till förhållandena i varje enskilt fall. Mottagarna i vårt material hade ofta invändningar mot utformningen beträffande detaljrikedomen i rapporterna.

Vi sökte vidare studera mottagarnas önskemål från en rad synpunkter. Iakttagelser av detta slag har ett intresse inte minst mot bakgrund av att litteraturen innehåller få ingående diskussioner om rapporters användbarhet och effekter av olika typer av utformning.

Ett första konstaterande var att utformningen av rapporterna på en rad punkter inte stämde överens med de uppfattningar, önskemål etc som mottagarna hade. Många av mottagarna hade mycket väl övertänkta uppfattningar om rapporternas innehåll. De förmådde specificera huvuddragen av sina önskemål på ett övertygande sätt. Det gällde givetvis inte alla, men det gällde ett långt ifrån försumbart antal. Många av deras synpunkter rörde mindre utformningsfrågor men åtskilliga var av mera grundläggande natur.

Vi sökte bedöma om mottagares önskemål var likartade beträffande likartade rapporter. Vi fann, att mottagarna i olika företag ofta hade olika krav beträffande likartade rapporter. Vi fann dessutom, att olika mottagare i ett visst företag ofta hade olika önskemål beträffande en viss rapport. Skillnaderna i önskemål var av sådant slag att de i stor utsträckning inte gick att hänföra till skillnader i nivå och verksamhetsområde för en viss befattning.

Vi fann således inte grund för utsagor om samband av typen "befattningshavare av typ a föredrar detaljrikedom av typ I och omfattning av typ III". Däremot gav undersökningen erfarenheter om vilka typer av faktorer som i ett visst fall kan

behöva övervägas. Det visade sig, att mottagarna framförde önskemål och avvikan-
de uppfattningar beträffande flertalet av de dimensioner vi använde: Omfattning
och detaljrikedom för objekt respektive mått, val av måtttyp, tidsmässiga för-
hållanden etc. En slutsats blev därför, att mottagaråsikter kan omspänna i stort
sett alla dimensioner. Vid bestämning av informationsbehovet i ett enskilt fall
får man således utgå ifrån, att mottagarna kan ha synpunkter på nästan vilken
som helst av de dimensioner vi använde.

Utvecklingsförloppet

Våra mottagarstudier visade, att det ofta är svårt att göra generella uttalanden
om "lämpligt" rapportinnehåll. Tanken att rapportinnehållet måste bestämmas i
varje enskilt fall återkommer också ofta i t ex kostnadsredovisnings- och mark-
nadsföringslitteratur. Det är således väsentligt att diskutera metoderna för ut-
veckling av rapporter. Mot den bakgrunden studerade vi ändringsförloppen i de
åtta företagen. Vi ville beskriva några faktorer som hade varit av betydelse
för den utformning rapporterna kom att få. Vi formulerade följande forsknings-
frågor: Hur initieras ett sådant förlopp? Vilka deltar i det? Hur är den blivan-
de mottagarens förmåga att formulera förslag? Hur dominerande är svårigheterna
att värdera rapportförslag? Hur är uppföljningen efter rapportinförandet? Vi
gjorde en indelning av ett utvecklingsförlopp i fyra faser som anknyter till
dessa frågor: initieringsfas (motsvarar de båda första frågorna), förslagsfas,
värderingsfas och uppföljningsfas.

Litteraturen uttalar behovet av att blivande mottagare involveras i utvecklingen
av rapportsystemet. Förfarandena var härvidlag olikartade i de studerade åtta
företagen. Det individuella deltagandet kan allmänt sett betecknas som lågt. I
många fall hade det dock gjorts olika försök att få till stånd en samverkan mel-
lan representanter för framställare och mottagare. Till viss del var erfaren-
heterna av detta positiva. Påfallande ofta uttalade emellertid de närmast ut-
vecklingsansvariga tveksamhet och viss besvikelse inför de former som hade pro-
vats. De mottagare som hade deltagit i utvecklingsarbetet gav uttryck åt en
mindre otillfredsställelse med samverkansformerna än vad framställarna gjorde.
Mottagardeltagandet hade varit betydligt större i fråga om försäljningsrapporter
än avdelningsrapporter. Lägre befattningshavare hade sällan deltagit i utveck-
lingsarbetet.

Med utgångspunkt från litteratur identifierade vi två möjliga principiella svårigheter i förslagsfasen: a) att bedöma själva de förhållanden som skall beskrivas i rapporten och b) att bedöma de administrativa tekniker som kan användas i samband med denna beskrivning, t ex redovisningstekniker och informationsbehandlingstekniker. Vi kunde konstatera, att det hade existerat betydande svårigheter i förslagsfasen i de åtta företagen. Det hade ofta varit svårt att få mottagare att formulera krav, som han inte senare ville ändra eller komplettera. Det hade varit svårt att få mottagare att reagera mot rapportförslag före införandet i stället för efter. Det var emellertid också uppenbart, att många mottagare hade mycket väl övertänkta uppfattningar om rapporter. Många av dem förmodade att specificera huvuddragen av sina rapportkrav på ett övertygande sätt. Det gällde även krav beträffande rapporter som man saknade erfarenhet av.

Värderingen av rapportförslag kännetecknades till stor del av överslagsmässighet, intuition och snabbhet. Det förekom knappast alls några uttryckliga kriterier eller mera matematiskt inriktade metoder för värdering av rapporters användbarhet. Däremot förekom självfallet bedömning av rapporters drifts- och utvecklingskostnad. I varje bedömning gällde det att uppfylla de tröskelkrav som olika personer ställde i fråga om användbarhet. I vissa fall hade de blivande mottagarna en stor del i det reella avgörandet.

Systematisk uppföljning hade förekommit mycket sällan efter rapportinförandena i de studerade företagen. Framställarsidan hade sällan tagit initiativ för att kartlägga mottagarnas åsikter om införda rapporter. Olika mottagare hade ändå framfört synpunkter till framställaravdelningen i en del fall då rapportutformningen medförde tämligen påtagliga olägenheter i deras arbetssituation.

Begränsningar för utbytet av ekonomiska rapporter

Mot bakgrund av beskrivningarna av rapportändringar, mottagaråsikter och utvecklingsförlopp i de åtta företagen har vi analyserat möjligheterna att öka utbytet av ekonomisk rapportering. Vi har valt att diskutera fyra begränsningar för en ökning av detta utbyte.

Formerna för rapportutvecklingen spelar roll både för rapporternas utformning och för mottagarens förutsättningar att tillgodogöra sig en ny rapport. Kraven

på utvecklingsformer måste emellertid avvägas med hänsyn till motsvarande utvecklingskostnader.

Knappheten på framställningsresurser utgör en andra begränsning. Vi gjorde en bedömning av möjligheterna att tillgodose de önskemål som mottagarna framförde i vår intervjuundersökning. I många fall underlättar en dator driften av system, som tillgodoser sådana önskemål. I andra fall spelar datorerna mindre roll. Det gäller framför allt då önskemål innebär krav på förbättrad datafångst.

Företag utgår från en del mer eller mindre uttryckliga principer för vad ett rapportsystem skall innehålla. Dessa principer kan vara ändamålsenliga eller ej. Sådana principer kan således utgöra en tredje typ av begränsningar. Vi diskuterade principen om att rapporter skall konstrueras för funktioner, snarare än individer. Vi konstaterade för- och nackdelar med denna princip. Det saknas dock empirisk kunskap om dessa för- och nackdelar.

Användningssituationen är en fjärde typ av begränsning. Ett förbättrat utbyte av rapporteringen skulle i många fall förutsätta mer eller mindre genomgripande ändringar av själva denna användningssituation, snarare än rapporterna som sådana. Bristen på utbyte av den ekonomiska rapporten är till stor del en återspeglning av arbetsuppgifternas karaktär och mera grundläggande brister beträffande arbetsmetodiken och mottagaren.

KAPITEL 1 PROJEKTBESKRIVNING

Liksom en hel del andra ord används ordet "redovisning" för att beteckna såväl ett ämnesområde som de företeelser detta ämnesområde handlar om. I vårt första avsnitt skall vi ge en bild av dessa företeelser, dvs redovisningssystem och deras verkningsätt. Det är den allmänna bild som har legat till grund för den avrapporterade studiens utformning. Därefter skall vi i nästa avsnitt diskutera vårt projekts plats inom ämnesområdet redovisning.

1.1 Bild av redovisningssystemet

Ett redovisningssystems slutprodukt är en ekonomisk rapport.^{1/} Den innehåller beskrivningar av olika objekt (avdelningar, företag, produkter, kunder etc) av intresse för ekonomiska avgöranden. Beskrivningen sker med siffermässiga värden, mått (resultat, kostnader, intäkter, försäljningskvantiteter etc). De ekonomiska rapporterna framkommer i princip genom ett förlopp bestående av datafångst, registrering och bearbetning/rapportering. En huvudfråga vid utformningen av ett redovisningssystem blir självfallet hur man skall utforma rapporterna, dvs vilka objekt som skall redovisas och med vilka mått.^{2/} Karaktären av framtida situationer, där rapporterna kan komma till användning, är av avgörande betydelse för detta. Problemet kan sägas bestå i att anpassa rapporterna till de krav som användningen ställer, dvs att fastställa informationsbehovet i företaget. En fråga blir därför vilka drag som karakteriserar de situationer som ekonomiska rapporter används i.

1/ Hit räknas i detta sammanhang handlingar som framställs i syfte att utgöra underlag för analys av företagets verksamhet, t ex kostnadsrapporter och försäljningsstatistik. Hit räknas däremot inte sådana handlingar som snarast är ett led i själva driften av företaget, t ex fakturor, lönebesked och kravbrev.

2/ När vi talar om rapporters "utformning" i fortsättningen, avser vi inte bara layoutmässiga utan även innehållsmässiga och tidsmässiga egenskaper hos rapporten. Det är en vidare innebörd än i dagligt tal. En fördel med detta språkbruk är att ordet "utformning" motsvaras av ett verb, "utforma", som kan användas vid beskrivning av de processer, varvid rapportinnehåll fastställs. När det anses erforderligt, kommer vi att använda preciseringar av typen "innehållsmässig utformning".

1.1.1 Beslutsnivåer

Användningssituationerna kan bl a indelas efter de krav som ställs på beslutsfattarna: besluten kan vara unika eller ofta återkommande. De kan vara enkla eller komplicerade. De kan ha kort- eller långsiktiga konsekvenser, osv. Indelningar av detta slag har publicerats ganska ofta under 1960- och 1970-talen. Ändamålet med sådana klassificeringar har självfallet oftast varit annat än att ge en utgångspunkt för redovisningsstudier. Till den kategorin hör Simon's (1960) välbekanta indelning mellan "programmed decisions" och "nonprogrammed decisions":

Decisions are programmed to the extent that they are repetitive and routine, to the extent that a definite procedure has been worked out for handling them so they won't have to be treated de novo each time they occur ...

Decisions are nonprogrammed to the extent that they are novel, unstructured and consequential. There is no cut-and-dried method for handling the problem because it hasn't arisen before, or because its precise nature and structure are elusive or complex, or because it is so important that it deserves a custom-tailored treatment.
(Simon, 1960, s 5-6)

Även forskare med starkare redovisningsanknytning har intresserat sig för likartade analyser. Anthony gör indelningen mellan strategic planning, management control och operational control.

Strategic planning is the process of deciding on the objectives of the organization, on changes in these objectives, on the resources used to attain these objectives, and on the policies that are to govern the acquisition, use, and disposition of these resources ...

Management control is the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives ...

Operational control is the process of assuming that specific tasks are carried out effectively and efficiently.
(Anthony, 1965, s 16-18)

Worre betraktar en analys av beslutssituationer som mer eller mindre nödvändig som bakgrund till en formulering av redovisningens uppgifter. Han gör indelningen mellan strukturbeslutningar, periodebeslutningar, procesbeslutningar och handlingsdaterede beslutningar.

Strukturbeslutningar, som omfatter større beslutningssituationer med en høj grad af irreversibilitet og oftest ikke endeligt tidsmaessigt afgrænset.

Periodebeslutninger, som omfatter større beslutningssituationer, karakteriseret ved, at de omfatter ét eller flere handlingssaet afgrænset til en endeligt defineret tidsperiode, men oftest handlingssaet framstået af beslutningssituationer med en betydelig grad af reversibilitet.

Procesbeslutninger, som omfatter mindre beslutningssituationer med betydelig grad af reversibilitet, afgrænset til ét handlingssaet og gældende for alle gentagelser af dette handlingssaet i en ikke endeligt defineret tidsperiode.

Handlingsdaterede beslutninger, som helst skal omfatte mindre beslutningssituationer, med betydelig reversibilitetsgrad, afgrænset til enkelte, konkrete handlinger og truffet i umiddelbar tidsmaessig sammenhaeng med beslutningens realisation gennem handling, og hyppigt simultant hermed. (Worre, 1970, s 87-88)

Arbeten av Anthony's och Worre's typ understryker att användningssituationens krav spelar roll för den nytta en beslutsfattare kan ha av ekonomiska rapporter. Erfarenheterna i förstudien till detta projekt pekade också i samma riktning. Det fanns därför skäl att göra en indelning av motsvarande slag, vilken kunde läggas till grund för den empiriska undersökningen. Vi indelade de studerade rapportmottagarna i två kategorier; mottagare på nivå 1 och mottagare på nivå 2. Det "fantasilösa" beteckningssättet har valts som en markering av att syftet med att göra indelningen på intet sätt var att utveckla nya begrepp i och för sig. Det var i stället att få möjlighet att någorlunda enkelt empiriskt studera en företeelse som de ovannämnda indelningarna hos Simon, Anthony och Worre är ett uttryck för, nämligen skiftande krav på beslutsfattandet. Vi utgick från att personerna på nivå 1 (vilka är överordnade personerna på nivå 2) i stort sett hade större krav att möta än personerna på nivå 2.

1.1.2 Planering eller kontroll

Vi kommer i några sammanhang att skilja mellan situationer, som avser planering och situationer som avser kontroll. Indelningsgrunden är huruvida tidpunkten för den berörda händelsen (som kan vara övervägd eller inträffad) infaller efter eller före avrapporteringen av de använda redovisningsuppgifterna.

En planeringssituation kännetecknas - som framgår av själva ordet - av att man gör en bedömning på förhand. Fyra faser i planeringsförloppet brukar urskiljas:

1. Upptäckt av ett problem
2. Formulering av alternativ
3. Konsekvensbeskrivning
4. Val

Redovisningsuppgifter kan framför allt komma till användning i den första och den tredje fasen.^{1/} I den första fasen kan redovisningen ge uppslag om områden, där åtgärder behöver sättas in, genom att den ger en beskrivning av vad som inträffat tidigare. I den tredje fasen är sättet att använda redovisningen ett annat: där kan redovisningsuppgifter tjäna som ett prognosunderlag.

En kontrollsituation kännetecknas av att man bedömer en händelse i efterhand. Tre principiellt åtskilda moment i kontrollförloppet kan urskiljas:

1. Iakttagande av ett skeende
2. Jämförelse med norm, uttrycklig eller ej
3. Avgörande om ingrepp behöver övervägas eller ej

Kontroll - i denna mening - utmynnar således i att beslutsfattaren betraktar det inträffade antingen som normalt, förväntat, godtagbart eller som så avvikande att förhållanden behöver undersökas vidare och övervägas. Däremot ingår inte i kontrollförloppet bedömningen av vad som skall göras. Det är tydligt att planerings- och kontrollförloppen har ett starkt inbördes sammanhang. Dels utgör kontrollen av en händelse ofta första fasen i planeringen av nästa händelse, dvs upptäckten av ett problem. Dels utgör planeringen av en viss händelse en möjlig utgångspunkt för kontroll av samma händelse.^{2/}

I den anglosachsiska litteraturen förekommer begreppen "planning" och "control". Begreppen används med mycket skiftande innebörd av olika författare, speciellt

1/ Jämför Worre, Z, ibid, kap III.

2/ Vårt begrepp "kontroll" överensstämmer i stort sett med begreppet "review" som detta ofta definieras i litteraturen. Exempelvis karakteriserar Danielsson "review" på följande sätt:

The comparison between a plan and its execution constitutes one form of control, known as review or evaluation ...

The completed review may be followed (vår kursivering) by corrective action ...

(Danielsson, 1963, s 2)

"control"-begreppet. Nästan undantagslöst har "control" en mycket mer omfattande innebörd än "kontroll" i vår mening. Ofta ingår i "control" - men således inte i "kontroll" - också bedömningen av vilka korrekativa åtgärder som skall vidtas. Gränsen mellan begreppen "planning" och "control" blir då kanske något oklar. Anthony hävdar t o m att det inte är särskilt givande att göra den distinktionen. Vi har ändå funnit skäl att göra åtskillnaden mellan våra begrepp "planering" och "kontroll" med de här givna definitionerna.

Huvudskälet för att göra denna indelning är att man kan förmoda att rapportanvändningen är större i kontroll- än i planeringssituationer. En ibland anförd orsak till detta är att beslutsfattare ofta möter "en osäker värld" genom att förlita sig på kontrollrapporter som s k återföringsinformation (feedback). En del existerande modeller för beteenden i företag motsäger inte detta. Cyert & March skriver bl a:

Rather than looking for ways of dealing with uncertainty through certainty equivalents, the firm looks for procedures that minimize the need for predicting uncertain future events. One method uses short run feedback as a trigger to action ...
(Cyert & March, 1963, s 102)

1.1.3 Ekonomiska rapporters funktioner

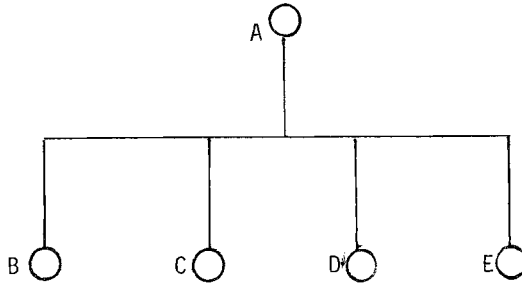
En individs beteende i ett företag bestäms uppenbarligen av ett stort antal faktorer. En första faktor är arbetsuppgiftens art, t ex på vilken nivå i företags-hierarkin och inom vilken funktion uppgiften utförs. En andra är organisatoriska faktorer: vilken struktur organisationen har, vilket belöningsssystem och vilka mål den har samt vilka rutiner som används. En tredje är individens säregenskaper, de motiv, drivkrafter och förväntningar han har. En fjärde är sociala faktorer: relationerna till andra människor inom företaget, normer inom företaget osv.^{1/}

Till de organisatoriska faktorerna hör den ekonomiska rapporteringen. Den är en del av den formella informationen i företaget och förekommer vid sidan av informell information. Den är således enbart en - om än ofta en betydelsefull - faktor bland alla de faktorer som bidrar till en individs beteende.

1/ Lorsch, J W & Sheldon, A, 1969, The Individual in the Organization: A Systems View är den huvudsakliga grunden för denna uppdelning i fyra faktorer.

Det kan kanske vara givande att skilja på två typer av funktioner av olika natur som ekonomiska rapporter har. Indelningsgrunden är vem rapporten påverkar. Låt oss åskådliggöra detta genom en enkel skiss av relationen mellan chefen A och hans underställda, B, C, D och E. (Figur 1:1)

Figur 1:1 Systemet ABCDE



Från A:s synpunkt kan en rapport ha två funktioner. För det första kan den ha en beslutsfunktion. Den kan tjäna som bedömningsunderlag för honom själv, som ett stöd för de åtgärder han själv vidtar. För det andra kan den ha en administrativ funktion. Den kan vara ett mer eller mindre direkt medel för att påverka de underställdas åtgärder. Den ekonomiska rapporten är således ett medel för att få "komponenterna" B, C, D och E att företa sig handlingar som står i samklang med målet för det system som A ansvarar för (det s k målkongruensproblemet). Denna administrativa funktion kan verka på åtminstone två vägar:

1. B, C, D och E kan sträva efter att uppvisa godtagbara värden enligt de faktorer där en värdering sker. Rapporten får därmed en direkt effekt på de underställdas beteende.
2. Rapporten kan ha även en indirekt betydelse för vilka åtgärder som de underställda vidtar. A kan nämligen genom rapporten översiktligt följa vad respektive underställds åtgärder har lett till. Han kan således ingripa och påverka när utfallen avviker från det som är godtagbart.

När A använder uppgifter ur en rapport har denna alltid beslutsfunktionen, dvs att stödja hans egna åtgärder. Den kan eventuellt dessutom ha en administrativ funktion. Exempel: När A gör en investeringsbedömning med hjälp av kostnadsdata gör han det kanske enbart för att få stöd för sina egna åtgärder. När han läser

en kostnadsrapport över de underställdas ansvarsområden är rapporten samtidigt dels ett stöd för hans egna åtgärder, dels ett indirekt medel för påverkan.

En viss rapport kan alltså ha båda typerna av funktioner för en befattningshavare på en viss nivå i företaget. Betoningen på den administrativa funktionen kan vara olika stark inom olika rapportområden, bl a beroende på hur stark personanknytningen är i de olika rapporterna.

Det är tydligt att samma rapport kan ha olika betydelse för personer på olika nivåer i företaget. A kan använda en rapport för att avläsa försäljningen inom B:s ansvarsområde och bedöma om han behöver göra några ingrepp där. B kan använda samma rapport för att bedöma vilka kunder, produkter etc han skall koncentrera sig på. Men samtidigt kan rapporten ha en mera personlig betydelse för B, eftersom B vet att hans insatser delvis värderas med utgångspunkt från den rapporten.

Det är också tydligt att många delsystem av typen ABCDE finns i ett företag. Det innebär att t ex B har ett antal individer under sig. B spelar samma roll för denna mindre grupp som A gör för den större. För B existerar också ett behov att ha stöd av den ekonomiska rapporteringen dels som underlag för egna åtgärder, dels som administrativt medel.

1.2 Studiens bakgrund

Utnyttjandet av datorer är kanske den mest påtagliga förändringen beträffande redovisningssystem under senare år. Många författare synes ha dragit mycket vittgående konsekvenser av denna ändring. De har starkt betonat att ändringen har en avsevärd betydelse för möjligheterna att förse beslutsfattare i företaget med ändamålsenligt underlag. En läsare får ganska lätt intrycket att de avgörande hindren nu skulle vara övervunna.

Det är emellertid inte uppenbart att avgörande ändringar beträffande resurser för framställningen av rapporter leder till avgörande förbättringar beträffande utbytet av den ekonomiska rapporteringen i de olika användningssituationerna. Det är inte tillräckligt att framställningsförutsättningarna förbättras. Det krävs också förmåga att utforma rapporterna så att de uppfyller de krav som des-

sa användningssituationer medför. Det är förenat med betydande svårigheter att åstadkomma en sådan utformning, alldeles oavsett resurser för framställning av rapporter. Sådana problem är inte mer än knapphändigt behandlade inom redovisningsämnet. Det finns ganska liten systematisk kunskap om användningen av ekonomiska rapporter och om hur man i enskilda fall fastställer vad ekonomiska rapporter skall innehålla:

1. Kunskapen om ekonomiska rapporters användning är liten. I beskrivningen av ett redovisningssystem angav vi en uppdelning av redovisningsförloppet i faser: datafångst, registrering, bearbetning/rapportering. Forskningen inom redovisningsområdet kan sägas uppvisa bl a följande tendenser:
 - a) Många teoretiska arbeten har haft tonvikten vid registreringsfasen och vissa aspekter på bearbetningsfasen. De har lagt betydligt mindre vikt vid behandlingen av mottagares sätt att använda ekonomiska rapporter. Det gäller inte bara arbeten inom den traditionella kostnadsredovisningen (t ex ter Vehns kommentar till Mekanförbundets Normalkontoplan, 1945) utan även nyare arbeten som Madsens (1970). Under 1960-talet blev det dock alltmera vanligt med studier och artiklar som poängterade behovet även av en annan typ av analyser. Intresset skulle där vara knutet till det sammanhängande förlopp som äger rum alltifrån det en händelse inträffar via dess redovisning fram till det att den ekonomiska rapporten påverkar någons beteende. Denna breda ansats kan man finna hos t ex Caplan (1966), Evans (1969), Hofstedt (1970), Kinard (1970) och Berthel & Moews (1970). För Nordens vidkommande kan man finna en sådan ansats hos Dullum (1969).
 - b) Empiriska studier av användningen av ekonomiska rapporter i företag har nästan uteslutande gjorts på företagsplanet. Studierna har således redovisat förekomsten av vissa rapporter i olika företag. Sådana studier behöver kompletteras med studier, där möjligheterna är större att göra en bedömning av redovisningssystemet från mottagarsynpunkt.

The true benefit of an information system must be measured in terms of the meaning of information for the user.
(Churchman, 1968, s 111)

2. Kunskapen om ändringsförlopp är liten. Sådana förlopp är inte studerade i någon nämnvärd utsträckning. Både redovisnings- och informationssystemlitteratur har ofta en stark tendens att ange "önskvärda tillstånd" utan att närmare diskutera förloppet från utgångsläget mot det önskvärda tillståndet, inklusive svårigheterna att precisera det sistnämnda. Problemet hur man fastställer informationsbehovet i ett enskilt fall har således inte behandlats nämnvärt i litteraturen. Under 1960-talet blev det emellertid något mera vanligt med arbeten med en inriktning åt detta håll. Exempel på detta är arbeten av Holsinger (1970), Reinholdt & Skousen (1972) och Sollenberger (1968).

1.3 Utgångspunkter och huvudsyften

Vår bakgrundsskiss skulle kunna ge upphov till utgångspunkter för olika typer av studier. I stort sett har vi ändå inte inventerat olika ansatser och gjort uttryckliga jämförelser mellan dem. Vi anser att bakgrundsskissen ger indikationer att det bl a finns behov av studier med en förhållandevis bred ansats. Vi har därför valt att göra en studie med följande utgångspunkter och syften. Vi har två utgångspunkter som anknyter till den situation som skisserades i föregående avsnitt.

1. Vi vill belysa de ändrade framställningsresursernas betydelse för utbytet av ekonomisk rapportering. Vi lägger stor tonvikt vid användbarhetssynpunkter. Vi lägger också stor tonvikt vid hinder vid utvecklingsförloppen. Vi väljer således att behandla faktorer som inte är speciella för datorbaserad redovisning. Dessa faktorer är inte maskinnära. Det tar sig uttryck i att en stor del av vår forskningsrapport innehåller typer av diskussioner och begrepp, vilka skulle kunna förekomma beträffande vilka redovisningssystem som helst, inte bara datorbaserade.

Denna första utgångspunkt innebär att våra studier söker belysa vilken betydelse generella faktorer av dessa slag har för möjligheterna även i ett datorbaserat redovisningssystem.

2. Frågorna om utbyte av ekonomiska rapporter och om informationsbehov har inte främst intresse som ett perspektiv på datorernas möjligheter. De har ett stort självständigt intresse. Ett par av redovisningsämnets huvudfrågor är - med våra termer - vilka mått och objekt som skall redovisas och principer för hur man i ett enskilt fall kan bestämma detta.^{1/} Vi påpekade i

1/ Det är ett komplicerat problem att definiera uttryck som "informationsbehov" och "utbyte" på ett sätt, som möjliggör strikta empiriska mätningar. Det torde emellertid inte heller vara nödvändigt för vår del. Begreppen är ändå användbara vid beskrivningar inom detta projekts område. Vi inskränker oss till att formulera några allmänna satser som belyser innebörden i begreppen. Informationsbehov är krav på redovisning av objekt och mått på visst sätt och med viss tidsmässighet. Redovisning på detta sätt har effekter som är tillfredsställande enligt någon form av fördelaktighetskriterium. En mottagare anses ha utbyte av en rapport, om han använder rapporten och detta har effekter för honom och för företaget, vilka är värdefulla enligt någon form av fördelaktighetskriterium. En rapport betecknas som användbar om mottagaren kan ha eller har utbyte av den.

föregående avsnitt, att det är ett tämligen utforskat område. Det har varit den andra utgångspunkten för vårt projekt. Vi skall söka ge något bidrag till kunskapen inom detta område. Vi är medvetna om att dessa frågor är alltför komplicerade för att kunna ges en någorlunda fullständig behandling i en undersökning av denna omfattning.

Med dessa utgångspunkter har vi valt att göra en empirisk studie som sätter i centrum mottagarens utbyte av ekonomiska rapporter och metoder att bestämma innehållet i sådana rapporter. Det innebär bl a följande:

Vi lägger den avgörande tonvikten vid redovisningens rapporteringsfas.

Vi söker samtidigt ge viss belysning åt sambandet mellan rapporteringsfasen och de tidigare faserna.

Vi söker på något sätt få ett uttryck för hur mottagarna uppfattar de ekonomiska rapporterna de får, dvs vi gör studier av de enskilda mottagarna.

Vi kommer att studera företag, som tämligen nyligen har övergått till att använda datorbaserad redovisning. Motiven till att studera just företag av detta slag anknyter till båda de nämnda utgångspunkterna.

1. Vi vill studera de ändrade framställningsresursernas betydelse för utbytet av rapporterna. Vi vill därför undersöka innehållet i datorbaserade redovisningssystem. Ändringar i innehållet kan ha skett i anslutning till datorinförandet av bl a följande skäl.^{1/} Dels kan själva anskaffandet av dator ha en katalysatorisk effekt. Redan det faktum att man inför maskinen leder till att man får ett naturligt tillfälle för omprövning av redovisningssystemets innehåll. Dels har datorerna driftsmässiga säregenskaper, som underlättar vissa former av redovisning.
2. Vi vill undersöka ändringsförlopp. Frekvensen av ändringar kan väntas vara förhållandevis stor i dessa företag till följd av de skäl som angivits under punkt 1.

1/ Vi skall inte i strikt mening försöka finna "effekter" av en övergång till dator, dvs undersöka vilka ändringar som "beror på" att man har tillgång till en dator och vilka som beror på andra förhållanden. Det är knappast möjligt att göra. Flertalet av de ändringar som görs kunde förmodligen göras ändå, om mera resurser av annat slag sattes in, främst manuella. Det är därför svårt att koppla samman en ändring just med det förhållandet att man infört dator.

Efter denna diskussion om studiens bakgrund och utgångspunkter kan vi nu precisera studiens huvudsyften:

1. Att beträffande de studerade företagen beskriva ändringar i ekonomiska rapporter och beskriva mottagaråsikter om rapporterna efter dessa ändringar.
2. Att beträffande de studerade rapportändringarna beskriva några faktorer av betydelse för vilken utformning rapporterna kom att få.
3. Att mot bakgrund av dessa båda beskrivningar precisera och diskutera några begränsningar för utbytet av ekonomiska rapporter vid datorbaserad redovisning och annan redovisning.

1.4 Val av företag och rapporttyper

Ämnets karaktär kräver att relativt ingående och detaljerade studier görs av rapporteringssystem och ändringar i dessa. Detta leder till att antalet studerade företag måste begränsas starkt. Å andra sidan talar ett par faktorer mot att enbart ett eller ett par företag undersöks. Dels kan det vara intressant att studera flera företag och se om de uppvisar likartade bilder av problem. Dels finns anledning att gardera sig mot risken att något företag faller bort ur studien av något skäl. En avvägning mellan dessa faktorer blir med nödvändighet något godtyckligt.

Vi sökte företag, som hade övergångsproblematiken någorlunda aktuell eller som med tillgång till dator skulle göra ändringar i rapportsystemet. Tre källor utnyttjades. För det första hämtades uppgifter från branschtidskrifternas notiser om datorinstallationer. För det andra gav en maskinleverantör upplysning om några kunder, som kunde vara intressanta från redovisningssynpunkt. För det tredje fick vi tips från kolleger om företag, som bedömdes som lämpliga och villiga. På detta sätt tillkom en lista på ett femtiotal företag. Från denna lista valdes tolv företag ut. De bedömdes vara någorlunda självständiga i redovisningshänseende. Vi uteslöt således dotterbolag som bedömdes ha liten egen "rörelsefrihet" i systemutformningen. Företagen skulle gärna representera olika branscher och vara någorlunda stora. Dessutom fanns finansiella och tidsmässiga restriktioner, som gjorde att det inte kunde godtas att flertalet företag låg långt från Stockholm. De tolv företagen tillfrågades skriftligen, några även telefonledes. Av de tolv svarade åtta, samtliga positivt.

De åtta företagen uppvisar ganska stora skillnader bl a i fråga om branschtillhörighet och storlek. De har utnyttjat dator under något olika lång tid, varierande från 1 till 5 år vid projektstarten. Företagen kan karakteriseras på följande sätt:

A = Ett stort byggföretag

B = Ett stort livsmedelstillverkande företag

C = Ett medelstort bruksföretag

D = Ett handelsföretag inom bl a kapitalvarubranscher. Har ofta grossistfunktion

E = Ett stort handels- och tillverkningsföretag, verksamt inom livsmedelsbranschen samt vissa branscher med anknytning till denna

F = Ett serviceföretag

G = Ett mindre verkstadsföretag

H = Ett stort råvaruproducerande företag

Det är angeläget att försöka bedöma om de studerade företagen kan väntas vara särpräglade med avseende på de faktorer vi studerar - rapportbestånd, mottagaråsikter och rapportutvecklingsteknik. Vi har därför sökt bakgrundsvariabler, som dels är av betydelse för de företaget vi studerar, dels kännetecknar de åtta företagen till skillnad från t ex stora och medelstora företag i allmänhet. Vi har iakttagit och sökt tolka en rad förhållanden. Exempel: Hur är förekomsten av administrativa rutiner i jämförelse med andra företag?¹⁾ Varför har de ställt upp i vår undersökning? Vad tyder det på att de anskaffat dator vid respektive tidpunkt? Vi har emellertid inte funnit några starka skäl att anta att de åtta företagen skulle utgöra en förhållandevis enhetlig grupp av företag i det avseendet att de är antingen mycket framstående eller föga framstående inom de områden vi studerar.

Vi har valt att begränsa oss till några få viktiga rapportområden, som kan studeras i flertalet av dessa åtta företag. Vi behandlar därför en del av den löpande ekonomiska rapportering som utsänds från ekonomi/dataavdelningarna till befattningshavare inom tillverknings-, försäljnings- och lagerfunktionerna i företagen. Aperiodisk rapportering behandlas i mindre utsträckning. Vi inskränker oss till främst två kategorier av ekonomiska rapporter. De betecknas avdelningsrapporter

1) Budgeteringspraxis (1972) och Samuelson (1973, s 139-140) ger i viss mån vägledning om förekomsten av budgeteringsrutiner i en ganska stor grupp svenska företag.

respektive försäljningsrapporter. Indelningsgrunden är arten av verksamhet som rapporten återspeglar och som tar sig uttryck i vilka objekt och mått som används.

Avdelningsrapporter visar resursförbrukning och eventuellt även prestationer för olika avdelningar inom företaget. Dit räknas rapporter, vars objekt är organisatoriska enheter (de kan i de olika företagen kallas avdelningar, sektioner, arbetsplatser etc) och vars mått samtidigt är förbrukningsvärden eller resultat. Exempel på sådana rapporter är kostnadsrapporter för ett förmansområde, resultatsammanställningar för större delar av företaget osv.

Försäljningsrapporter visar försäljningsverksamhet på olika delmarknader. Dit har hänförts rapporter vars objekt är kunder, produkter eller försäljare och vars mått samtidigt är försäljningsvärden eller resultat.¹⁾²⁾

I vissa fall har det ansetts lämpligt att studera ett tredje rapportområde, lagerrapporter, dvs rapporter vars objekt är artiklar i lager. Det har främst skett för att vi skulle få en mera fullständig bild av rapportsystemet i något visst företag.

1.5 Studiens delar och sambandet mellan dem

Den stora del av projektet som syftar till att ge beskrivning av redovisningen i de åtta företagen är indelad i tre studieområden. Det framgår av figur 1:2, som ger en översiktlig bild av huvudsyften och studieområden.

-
- 1) Dessa definitioner på avdelnings- respektive försäljningsrapporter innebär att vissa rapporter kan uppfylla båda kraven. Detta har spelat en försumbar roll beträffande vårt material (se bilaga 4, s 263).
 - 2) Det innebär att vi inte studerar t ex besöksstatistik, dvs rapporter om antal besök som försäljare gjort hos sina kunder.

Figur 1:2 Översikt över huvudsyften och studieområden

HUVUDSYFTEN	STUDIEOMRÅDEN
<u>Huvudsyfte 1.</u> beskriva ändringar i ekonomiska rapporter och beskriva mottagarnas åsikter om rapporterna efter dessa ändringar	<u>Studieområde 1.</u> Ändringar i rapporteringen - storlek och inriktning
	<u>Studieområde 2.</u> Mottagarnas åsikter om rapporterna
<u>Huvudsyfte 2.</u> beskriva några faktorer av betydelse för vilken utformning rapporterna kom att få	<u>Studieområde 3.</u> Utvecklingsförloppet
<u>Huvudsyfte 3.</u> precisera och diskutera några begränsningar för utbytet av ekonomiska rapporter	-

Vi behandlar således följande studieområden:

1. Ändringar i rapporteringen efter införandet av dator - storlek och inriktning

I vilka avseenden har informationen ändrats? För vilka typer av arbetsuppgifter har ändringar skett - inom vilka funktioner och på vilka nivåer? Hur stora ändringar har gjorts? Vilka ändringar har krävts beträffande datafångst och registrering?

2. Mottagarnas åsikter om rapporterna

Vilket utbyte tycker sig mottagaren ha av de rapporter han får? Har det ökat eller minskat i samband med övergången till dator? Vilka önskemål för

han fram beträffande utformningen?

Vi försöker oss inte på att observera om och hur en rapport påverkar beteendet hos en rapportmottagare/beslutsfattare. Vi begränsar oss till att samla in dennes utsagor, åsikter, om respektive rapporter.

Kartläggningen inom studieområde 2. utgör en viktig del av vår studie. Det finns skäl att göra några preciseringar beträffande inriktningen av denna del.

Vi söker studera mottagarnas utbyte av rapporterna. Vilken roll spelar ekonomiska rapporter för olika mottagare? Vilka faktorer inverkar på detta? Vi belyser en rad delfrågor av följande typ: Vilka rapportområden/verksamhetsområden har litet respektive stort utbyte av rapporterna? Är skillnaderna mellan beslutsnivåer stora eller små? Hur avgörande är mottagarnas kunskapsnivå? Är det skillnad mellan planerings- och kontrollsituationer?

Vi söker vidare studera mottagarönskemålen från följande synpunkter:

I vilken utsträckning har mottagare övertänkta uppfattningar om hur rapporterna borde vara utformade ur deras synvinkel?

Är det stor eller liten skillnad mellan olika mottagares önskemål beträffande en viss rapport i ett visst företag?

Är det stor eller liten skillnad mellan olika mottagares önskemål beträffande likartade rapporter i olika företag?

Har mottagarna synpunkter på få kritiska faktorer i rapportutformningen eller på många olika faktorer?

Är mottagarnas synpunkter av grundläggande karaktär eller är de förhållandevis marginella?

Huvudsyfte 1 kan efter denna konkretisering ses i följande perspektiv med våra utgångspunkter. En huvudfråga inom redovisningen är hur rapporter skall utformas så att de ger mottagaren ett rimligt utbyte. Våra beskrivningar i studieområde 1. och 2. ger indikationer på hur stort detta utbyte är i de undersökta fallen och vilka typer av brister som upplevs. Vi studerar mängden och arten av önskemål beträffande ekonomiska rapporter hos en ganska stor grupp mottagare. Beskrivningar av detta slag bedöms ha värde, även om de betraktas som fristående i för-

hållande till undersökningen i övrigt. De innehåller iakttagelser, som kan vara av intresse för den som vill bedöma olika åtgärder ifråga om den ekonomiska rapporteringen. Är det möjligt att öka utbytet av rapporterna? Vilka är begränsningarna för en sådan ökning? I anslutning till vår inledande bild av ett redovisningssystem (avsnitt 1.1) betonade vi att ekonomiska rapporter måste anpassas till användningens krav. Det är således angeläget att söka fastställa dessa. Huvudsyfte 1 kan ytterst ses mot denna bakgrund, eftersom våra beskrivningar ger uttryck för vissa dylika krav.

En av arbetshypoteserna bakom vår studie var att insikt om utvecklingsförloppet är nödvändig för att förstå en begränsning för utbytet av ekonomiska rapporter. Våra utgångspunkter medför att vi gör ingående studier av utvecklingsförloppen, huvudsyfte 2. Beskrivningarna inom de båda första studieområdena har därför även ändamålet - förutom det som nämndes i föregående stycke - att ligga till grund för behandlingen av dessa förlopp. Vi skall beskriva några faktorer som varit av betydelse för vilken utformning rapporterna kom att få i fråga om innehåll och tidsmässighet. Det är vårt tredje studieområde:

3. Utvecklingsförloppet

Hur initieras ett sådant förlopp? Vilka deltar i det? Hur är den blivande mottagarens förmåga att formulera förslag? Hur dominerande är svårigheterna att värdera rapportförslag? Hur är uppföljningen efter rapportinförandet?

Vi påpekade ovan att litteraturen bara knapphändigt har behandlat problemet hur man fastställer vad ekonomiska rapporter skall innehålla. Beskrivningen inom studieområde 3. sker mot denna bakgrund.

Huvudsyfte 3 är att använda beskrivningarna inom de tre nämnda studieområdena som underlag för en analys av möjligheterna att öka utbytet av ekonomiska rapporter. Vi kommer att ange några av de begränsningar vi funnit och diskutera deras karaktär. Tekniken vid utvecklingsförloppet ses som en begränsning av detta slag. Den ägnas helt naturligt den mest ingående behandlingen.

Datainsamlingen i projektet är fördelad på tre etapper.

Etapp 1 avser främst att belysa studieområde 1. ovan, dvs storleken och inriktningen av de ändringar som gjorts i de ekonomiska rapporterna i samband med datorövergången. Etapp 1 genomfördes under tiden mars-juni 1970.

Etapp 2 har huvudvikten vid studieområde 2. ovan, dvs mottagarnas åsikter om rapporter och rapportändringar. Etappen ger givetvis därutöver kompletteringar till det i etapp 1 insamlade materialet. Nästan hela etapp 2 genomfördes under tiden mars-april 1971. I ett av de åtta företagen skedde denna datainsamling senare.

Etapp 3 ger dels belysning åt studieområde 2., mottagaråsikter om rapporterna, dels en stor del av materialet för studieområde 3. beträffande ändringsförloppet. Denna tredje etapp genomfördes under tiden oktober 1971 - augusti 1972.

Figur 1:3 ger en översiktlig sammanfattning av sambanden mellan studieområden, undersökningsmetoder och datainsamlingsetapper.

Figur 1:3 Översikt över studieområden, undersökningsmetoder och datainsamlingsetapper

STUDIEOMRADEN	METODER	ETAPPER
<u>Studieområde 1.</u> Ändringar i rapporteringen - storlek och inriktning	Intervjuer med framställare	Etapp 1
	Studier av rapporterna	
<u>Studieområde 2.</u> Mottagarnas åsikter om rapporterna	Formulärbaserade intervjuer med mottagare	Etapp 2
	Ostandardiserade intervjuer med mottagare	Etapp 3
<u>Studieområde 3.</u> Utvecklingsförloppet	Intervjuer med framställare	Etapp 1 och Etapp 3
	Studier av dokument	

1.6 Forskningsrapportens disposition

Ett avsnitt om vår begreppsapparat för rapportinnehåll återstår av detta inledande kapitel. Dispositionen av forskningsrapportens fortsättning återspeglar de indelningar som gjordes i föregående avsnitt.

De tre närmast följande kapitlen motsvarar huvudsyfte 1. och behandlar studieområdena 1. och 2. Där behandlas således ändringar i redovisningssystemet efter datorinförandet och mottagarnas åsikter om rapporterna. Kapitel 2 är en litteraturoversikt, som ger exempel på sådana ändringar i redovisningssystems utformning, för vilka man har fördel av datorers tekniska säregenskaper. Kapitel 3 beskriver rapportändringar och mottagaråsikter i vart och ett av de åtta företagen. Kapitel 4 innehåller en analys av samma empiriska material med avseende på skillnader och likheter mellan de olika företagen.

Studieområde 3., utvecklingsförloppet, behandlas i kapitlen 5 och 6, vilka således motsvarar huvudsyfte 2. Kapitel 5 är en litteraturoversikt, som ger en sammanställning av svårigheter och lösningsansatser beträffande utvecklingen av rapportsystem. Kapitel 6 beskriver tillvägagångssätten i de studerade åtta företagen.

Kapitel 7 är det avslutande kapitlet. Först sker en kort sammanfattning av beskrivningarna (huvudsyfte 1. och 2.). Återstoden av detta kapitel motsvarar huvudsyfte 3. Där läggs beskrivningarna till grund för den nämnda analysen av möjligheterna att öka utbytet av ekonomisk rapportering. Stark tonvikt läggs vid önskvärdheten och möjligheten att ändra tekniken i utvecklingsförloppen.

1.7 Begreppsapparat

En ganska vanlig uppfattning är att de svar som rapportmottagare ger på frågor om de rapporter de får är intetsägende och vaga. Vi har utgått från att en möjlighet att få mera upplysande svar ligger i att använda en begreppsapparat, som underlättar preciseringar beträffande rapportinnehållet. Den skall dessutom kunna användas för systematiseringar vid analyser av och redogörelser för rapportinnehåll, informationsbehov etc vid verksamheter av ganska skiftande slag.

Vi har valt att pröva en begreppsapparat med stark förankring i begrepp för beskrivning av information över huvud. Arbeten av främst Ramström (1967, 1969) och Ijiri (1967) gav uppslag till denna begreppsapparat. Ramström har tidigare prövat en liknande begreppsapparat på ett empiriskt material och funnit denna användbar för beskrivning och analys av information. Det gällde ett annat område än redovisning. Ramströms idéer och praktiska erfarenheter var emellertid till stor del av sådan natur att de gav betydelsefull vägledning, när vi sökte en begreppsapparat för våra ändamål.

Varje ekonomisk rapport sägs avse ett visst objekt. Det kan t ex vara en sektion i ett företag eller en produkt. Organisatoriska enheter, produkter, kunder, försäljare och maskiner betecknas i denna studie som objekttyper. Vi försöker fånga hur dessa typer av objekt är återgivna i en rapport genom begreppen detaljrikedom och omfattning. Detaljrikedomen bestäms av vilken som är den minsta urskiljbara enheten i rapporten, dvs den lägsta aggregeringsnivån i rapporten. Omfattningen bestäms av vilken som är den största urskiljbara enheten, dvs den högsta aggregeringsnivån i rapporten. Dessa definitioner kan ha någon - oftast mindre betydelsefull - brist i de fall rapporter inte är enhetliga i den meningen att alla delar av objekten är lika detaljerat redovisade i rapporten.^{1/} För vissa av dessa objekttyper är det ganska vanligt med aggregering enligt olika indelningsgrunder. Man kan exempelvis aggregera kunder efter geografisk, branschmässig eller storleksmässig tillhörighet.

För varje objekt anges i en ekonomisk rapport ett mått. Det kan vara såld kvantitet av en viss produkt, kostnader för en organisatorisk enhet eller en produkt, intäkter från en viss grupp av kunder eller resultat för hela företaget eller någon del därav. Kvantiteter, kostnader, intäkter, resultat/bidrag betecknas i denna studie som fyra måttyper.

Vi skiljer mellan två kategorier av måttyper, blandade mått och enkla mått. Enkla mått är sådana som anger enbart endera av förbruknings- eller prestationssidan, dvs t ex kostnader, förbrukningskvantiteter, intäkter och försäljningskvan-

1/ Denna nackdel med våra definitioner kom att spela en försumbar roll för det rapportmaterial vi studerade.

titeter. Blandade mått är sådana som beaktar såväl förbruknings- som prestations- sidan, dvs t ex bidrag och resultat.

Det kan finnas skäl att betrakta ett visst mått ur aggregeringssynvinkel. Det kan t ex anges olika aggregeringsnivåer för kostnaden i en rapport, såsom enskilda kostnadsslag, huvudgrupper av kostnader och totalkostnader. Aggregeringsnivån är ett uttryck för hur många "aktiviteter" som måttet är en kvantifiering av. Varje enskilt kostnadsslag återspeglar förbrukningen av ett ganska specifikt slag, huvudgruppskostnader återspeglar ett antal sådana typer av förbrukning, totalkostnaden återspeglar förbrukning av alla olika slag. På motsvarande sätt som för objekten kan man sålunda för måttet kostnader ange hur detaljerat respektive omfattande måttet är redovisat genom att ange vilket det högsta respektive lägsta kostnadsbegreppet är i rapporten.

Det kan även finnas skäl att jämföra måtttyper från en liknande synpunkt. Resultat/bidrag kan sägas vara en mer omfattande måtttyp än intäkter och kostnader. Intäkter och kostnadsmått kan i sin tur sägas vara mera omfattande än kvantitetsmått.

Då man fastställer innehållet i en rapport, måste man således beakta tre dimensioner för objekt och tre dimensioner för mått. Objekt- och måttdimensionerna motsvarar i stort sett varandra parvis:

Objekt

1. Objekttyper och ordningen mellan objekten
2. Detaljrikedom för objekt
3. Omfattning för objekt

Mått

4. Måtttyper
5. Detaljrikedom för mått, inom viss måtttyp
6. Omfattning för mått, inom viss måtttyp

Härutöver måste också jämförelsetal bestämmas. Dessa sju faktorer betecknar vi fortsättningsvis som rapporters innehållsmässiga dimensioner.

I det här projektet behandlas innehållet i ekonomiska rapporter främst med utgångspunkt från dessa dimensioner. I betydligt mindre utsträckning behandlas innehållet från andra synpunkter, t ex i fråga om tillförlitlighet och layout. Vi kan givetvis inte bortse från tillförlitlighetsaspekter. Bristande tillförlitlighet kan medföra att rapporter helt saknar värde för mottagaren. Vi måste således uppmärksamma kraftiga förändringar och skillnader beträffande tillförlitlighet. Det är emellertid inte vår avsikt att studera sådana aspekter för dessas egen skull.

Vid sidan av innehållsmässiga dimensioner kommer vi även att behandla tidsmässiga: rapporteringens aktualitet, rapporteringens frekvens och åtkomst av data.

Några noteringar skall göras om vår distinktion mellan objekt och mått. Vi har funnit den ändamålsenlig för att beskriva huvuddelen av de rapporter som behandlas i denna studie. Det hindrar inte att problem med gränsfall kan förekomma, här som oftast annars.

1. Vi åskådliggör en typ av problem med följande exempel. I en rapport upptas för en avdelning bruttointäkter av olika produktgrupper, därefter huvudgrupper av kostnader, därefter en resultatpost. Vad skall betraktas som objekt? Avdelningen? Produktgrupperna? "Kostnadsförbrukaregrupper?" Vi gör följande bedömning. Har de enskilda posterna till stor del tagits med, därför att de har ett självständigt egenvärde? Eller finns de med främst som ett led i en beräkning, som till största delen sätter den större enheten i blickpunkten? I det första fallet betraktas dessa mindre enheter som objekt, i det andra inte. Definitionsmässigt anses de vara objekt om de redovisas med samma typ av mått som den större enheten. I ovanstående exempel anger vi alltså enbart avdelningen som objekt med produktgruppsintäkter och huvudgrupper av kostnader som mått. Skulle vi i stället se även de mindre enheterna som objekt krävs att rapporterna har annat utseende: t ex att kostnaderna för olika delavdelningar summerades till ett totalbelopp för avdelningen eller att resultat från olika avdelningar summerades till resultat för hela företaget.
2. Det finns olika starka beroendeförhållanden mellan objekt och mått. I det ena ytterlighetsfallet kan vissa mått i ett företag uteslutande förekomma i samband med ett visst objekt, t ex att en viss typ av förbrukningsmaterial enbart används i en avdelning. I det andra ytterlighetsfallet kan vissa mått förekomma i alla avdelningar, t ex lönekostnader. Om man vill öka detaljri-

kedomen i en rapport i ett fall, där starka beroendeförhållanden råder, kan man således nå detta genom att öka detaljrikedomen antingen i mått eller objekt. Gränsdragningen mellan objekt och mått kan då möjligen vara något mindre ändamålsenlig.

Dessa båda påpekanden kommer att spela en viss roll vid den metoddiskussion som sker i kapitel 3.

Syftet med denna begreppsapparat är inte att ge en utförlig begreppsdiskussion som sådan. Det är i stället att få ändamålsenliga möjligheter att återge och analysera förhållanden i den empiriska studien. Det var svårt att helt veta hur användbar den valda begreppsansatsen var innan den hade prövats. Vi fann den emellertid tämligen ändamålsenlig.

KAPITEL 2 DATORBASERADE REDOVISNINGSSYSTEM - EN LITTERATURÖVERSIKT

En tyngdpunkt i vårt projekt ligger vid en beskrivning av de åtta företagens ändringar i redovisningssystemets innehåll efter datorövergången och mottagarnas åsikter om detta. I detta kapitel skall vi göra en litteraturöversikt, vars syfte är att ge ett perspektiv på denna beskrivning. Vi skall här framför allt ge exempel på sådana innehållsmässiga ändringar för vilka man har fördel av datorernas säregenskaper i driftmässigt hänseende. De påföljande kapitlen 3 och 4 innehåller beskrivningen av ändringar och åsikter i de åtta företagen.

Vi har tidigare (avsnitt 1.1) angivit en uppdelning av redovisningsförloppet i faserna datafångst, registrering och bearbetning/rapportering. Vi skall nu diskutera vilken roll datorernas tekniska säregenskaper spelar i vart och ett av dessa steg. Vi gör härvid en underförstådd jämförelse med halvmaskinella - manuella system. Det är vår referenspunkt vid diskussionen av datorers tekniska egenskaper.

Den tekniska utvecklingen på datorsidan har varit snabb under de senaste årtiondena. Den utrustning som nu finns i bruk i det genomsnittliga företaget skiljer sig därför helt naturligt väsentligt från mera modern utrustning, dvs sådan som finns i de mest avancerade företagen eller sådan som ännu inte nämnvärt tagits i praktiskt bruk. Vår diskussion kommer här att ske med utgångspunkt från en bedömning av läget i svenska företag ungefär vid 1960-talets slut och 1970-talets början.^{1/} Det är som synes inte någon precis angivelse. Vi finner det emellertid vara en tillräcklig distinktion med avseende på de problem vi behandlar i detta arbete.

Vår diskussion bygger som nämnts på en uppdelning av redovisningsprocessen i tre faser. Det skulle självfallet ha vissa fördelar att i stället strukturera diskussionen mera kring det som är gemensamt för hela redovisningsprocessen. Fördelarna med en sådan indelning skulle bl a bestå i att den underlättar beskrivningen av sådana situationer där en ändring i en fas kräver en samtidig ändring i en tidigare fas. Situationen kan exempelvis vara att ökningen av detaljrikedomen i en rapport kräver att registreringen sker på ett mera detaljerat sätt. Från vissa

1/ Till grund för denna bedömning ligger utsagor av branschfolk och uppgifter i branschtidskrifter.

synpunkter kan således uppdelningen i tre faser framstå som mindre ändamålsenlig vid ändringsstudier av vårt slag. Ändå har vi valt att göra den. Ett avgörande skäl för detta var att särbehandlingen av bearbetnings-/rapporteringsfasen i ett avsnitt har givit ökade möjligheter till jämförelser med de avsnitt om rapport-innehåll, vilka dominerar de empiriska beskrivningarna i kapitlen 3 och 4. Inriktningen på rapporteringsfasen i den empiriska undersökningen är i sin tur delvis ett uttryck för att vi inte ser det som givet att ändringar i de olika faserna skall följas åt. Från flera synpunkter torde det t ex kunna ses som två artskilda problem att bestämma vad som skall registreras och vad som skall bli föremål för en löpande rapportering.

2.1 Datafångst

Det första steget i en redovisningsprocess utgörs av att en händelse blir föremål för någon form av datafångst. Det sker genom anteckning på en ordersedel, utskrivandet av en faktura, inslagning på en remsa i en kassaapparat, direkt uppdatering av ett datorregister eller på något annat sätt. Understrykas skall att vi här avser den allra första noteringen på en grundverifikation. Vi avser här inte de påföljande registreringar som så småningom kan ske med den första verifikationen som underlag.

Jämsides med utvecklingen inom själva datorområdet har det också skett en utveckling beträffande kommunikationsutrustning, t ex av det slaget att inmatningsaktiviteterna sker vid källan för datafångsten. En del författare framhåller att förändringar av detta slag kan komma att spela stor roll för t ex redovisningen av tillverkningskostnader. Swyers (1962) förutser en sådan utveckling i en studie, som är teoretiskt hållen till största delen men som också omfattar empiriskt material från ett företag. Han diskuterar inte närmare hur förändringar av detta slag kan komma att återverka på redovisningssystemets innehåll i vår mening.

Ganska litet av sådan här utrustning torde emellertid ännu ha tagits i bruk inom den typ av företag, som vi undersöker i det här projektet. De tekniska resurser som flertalet företag i dag använder har i avsevärt större utsträckning inneburit förändringar för registrerings- och bearbetningsmomenten än för datafångstmomentet. Utvecklingen har således varit förhållandevis svag beträffande teknik för datafångst. Det finns därför i många fall ganska starkt begränsade möjligheter

att samla in tillförlitliga uppgifter. Det kan gälla t ex i fråga om detaljerad materialförbrukning via arbetsledare. Det kan gälla sådana delar av verksamheten där inte grundverifikationer uppkommer som ett led i själva driften av företaget, t ex uppgifter om konkurrenter. Möjligheterna till en tillförlitlig datafångst kan således vara en väsentlig begränsande faktor för datorsystem.

Denna diskussion är förenlig med de iakttagelser som gjordes av Sollenberger i en empirisk studie av datoriserade informationssystem.

Major new data sources were unusual since most data requested were available at some location in the firm.
(Sollenberger, 1968, s 105)

Utvecklingen mot nya fångsttekniker har således hittills varit förhållandevis svag. Det hindrar inte att ändringar kan ha skett beträffande datafångstens innehåll genom tillämpning av mera traditionella fångstmetoder. Det kan innebära att andra händelser än förut fångas, eller att "nya" egenskaper för "gamla" händelser fångas.

2.2 Registrering och lagring

Ekonomi för datorernas centralenhets- och minneskomponenter har ändrats avsevärt under de år datorer har funnits. Relationen mellan kapacitet och kostnader för dessa enheter har förbättrats högst väsentligt, vilket framgår av en jämförelse med motsvarande utveckling för andra datorkomponenter.^{1/} Denna utveckling för centralenhets- och minneskomponenterna spelar stor roll vid en bedömning av datorers tekniska säregenskaper från redovisningssynpunkt. Den har skapat ändrade förutsättningar för redovisningssystemets innehåll i främst två avseenden:

1. Lagringskapaciteten har blivit större
2. Beräknings- och sorteringskapaciteten har ökat

Vi skall diskutera den ökade lagringskapaciteten i detta avsnitt och sorterings- och beräkningskapaciteten i nästa.

1/ Se t ex Sharpe, W F, The Economics of Computers, kap 9, 1969.

Många författare som behandlat datorer i redovisningen har för sina syften inskränkt sig till allmänt hållna konstateranden om sambanden mellan datorteknik och registreringssystemets innehåll. De har ofta inte gått längre än till iakttagelsen att en väsentlig ökning har skett av mängden data som kan lagras och återvinnas. För våra ändamål behöver vi göra några preciseringar av vilken roll denna ökning kan spela för innehållet i redovisningssystemet. Låt oss därför se på några tänkbara sätt att använda den ökade lagringskapaciteten.

2.2.1 Antalet registrerade händelser ökar till följd av att rörelsen expanderar

En ökning av antalet registrerade händelser kan hänga samman med omsättningstillväxt inom den befintliga verksamheten eller förvärv av företag. Det är företeeser som varit vanliga i Sverige under de år då datorer tagits i mera allmänt bruk.

2.2.2 Registreringsplanen utvidgas

Med registreringsplan menar vi en plan, som anger vilka klassificeringar som skall finnas för det siffermaterial som är föremål för registrering. Kontoplanerna är exempel på sådan plan. Kontoplan definieras på motsvarande sätt som en plan över vilka konton som skall finnas för klassificering av det registrerade siffermaterialet. I tidigare svenska arbeten^{1/} har kontoplanbegreppet ofta givits en vidare innebörd. Det har innefattat inte bara en förteckning över konton utan även regler för hur avslutsarbetet skall ske. Vi har emellertid som nämnts funnit anledning att göra en någorlunda skarp distinktion mellan registrerings- och bearbetningsfaserna i redovisningen. Därför har vi frångått den vidare definitionen.

En del författare har diskuterat hur ändamålsenliga olika egenskaper i de vanliga kontoplan typerna är. Några av dem - men givetvis inte alla - har därvid tagit den teknologiska utvecklingen som utgångspunkt. Diskussionen har bl a rört

1/ Se t e x t e r Vehn, A, ibid, och Skare, L H, Västhagen, N & Johansson, S-E, 1958, Industriell kostnadsberäkning och redovisning.

1. den dubbla bokföringens ställning
2. hur detaljerat och omfattande redovisade transaktioner registreras
3. vilka typer av händelser som registreras.

Några huvuddrag refereras nedan.

1. Flertalet kontoplaner kännetecknas av dubbel bokföring i större eller mindre utsträckning, dvs att noteringar har en motbokning på annat konto inom samma system. De teoretiska grundvalarna för den dubbla bokföringen har behandlats i redovisningslitteratur under flera århundraden. Det är ogörligt att penetrera ett sådant problem någorlunda uttömmande i ett arbete med vår inriktning. Vi skall inte här göra en bedömning av den dubbla bokföringens för- och nackdelar från alla de synpunkter som är av betydelse för det problemet. Vi skall endast uppmärksamma några egenskaper som är av betydelse för diskussionen om redovisningssystemets innehåll i vår mening.

Ijiri och Mattessich behandlar den dubbla bokföringens ställning i sina arbeten från 1960-talet. Deras respektive analyser sker från tämligen abstrakta utgångspunkter. De hävdar att den dubbla bokföringen har drag som gör den mycket användbar för vissa syften. Ijiri gör en distinktion mellan "classificational double-entry" och "causal double-entry".

There are two entirely different reasons why the amount of the debit entry should be equal to the amount of the credit entry. One is that Accounts A and B are both descriptions of the same objects looked at from two different angles: the other is that the two accounts are descriptions of two different objects looked at from the same angle but tied together by means of the causal relationship between them. We shall call the system based on the first reason classificational double-entry and that based on the second causal double-entry.

The classificational double-entry system classifies the same set of objects or their total value twice. For example, the \$100 (million) total value of the assets of a firm may be classified first by the physical characteristics of the assets and second by the claims on them ... in classificational double-entry the total value of the assets and its changes are always recorded under two different classifications.

The causal double-entry system, on the other hand, involves only one classification. Here an increment is tied to a decrement.
(Ijiri, 1967, s 102-104)

Dubbel bokföring i betydelsen "causal double-entry" kan vara värdefull enligt Ijiri.

... the real significance of the bookkeeping system involving double-entry compared with the one involving single-entry does not lie in its formality - no matter how beautiful and perfect it may be. It lies in the fact that the double-entry bookkeeping system compels us to look into the causal relationships among changes in assets. (Ijiri, 1967, s 109-110)

Däremot finns - enligt Ijiri - inte några logiska skäl varför registreringar som nu är av typen "classificational double-entry" skall begränsas till att vara enbart tvåfaldiga.

Mattessich gör en skillnad mellan "the double-entry technique" och "the duality principle".

... the duality principle must not be confused with the double-entry technique. The former provides the conceptual structure for a two-dimensional classification of certain economic events, but does not enforce individual entries on an item-by-item basis. Social accounting as well as some business accounting systems prove that the advantage of the duality principle can be taken hold of even when the double classification is carried out in the last phase only, avoiding the cumbersome, costly, and often impossible task of applying a technique which requires entry and counter-entry for each individual transaction. It is paramount that every flow is conceived as having basically two dimensions, but it is irrelevant whether these two aspects are recorded for each single event or not.

- - -

The major advantage of the duality principle, and probably the reason why it has found such diverse acclaim, lies in the over-all view which it affords and the integration of many details to a unified picture. (Mattessich, 1964, s 29)

Den dubbla bokföringen har således egenskapen att möjliggöra en identifikation av vissa samband som är värda att representera. Det återverkar inte på redovisningssystemets innehåll - i vår mening - om denna representation sker på den dubbla bokföringens grund eller på annat sätt. Frågan om dubbel bokföring eller ej måste således till stor del diskuteras med hänsyn till andra faktorer än dem som vi har valt att behandla i detta arbete - t ex hur register skall organiseras. Det skall emellertid noteras att flera redovisningsförfattare har frångått dubbel bokföring som enda registreringsform inom det område där denna form traditionellt har använts. Ett exempel är Worre (1970), som diskuterar detta med utgångspunkt från möjliga definitioner av kontobegreppet.

Worre framhåller behovet av ett begrepp för företeelsen att en samling poster uppfyller något gemensamt villkor. Han påpekar därvid möjligheten att kontobegreppet ges denna innebörd. Om så skedde skulle det också vara mera uppenbart att den dubbla bokföringen enbart är en bland flera registreringsformer inom redovisningen.

I og med at kontobegrebet således definitivt løsrives fra det dobbelte bogholderis særlige registreringsmetodik for sumregistrering og saldering, skulle der være taget et afgørende skridt i retning af at løsrive regnskabvæsenets beskrivelseformer fra den traditionelle bogholderimetodiks fastlåste former. Det dobbelte bogholderis registreringsmetodik og sumregistrering og saldering som beskrivelseform optræder herefter klart placeret som afgrænsede valgmuligheder blandt flere sideordnede.
(Worre, 1970, s 155)

2. Det hävdas ibland att många kontoplaner kännetecknas av att registreringarna sker på alltför aggregerad nivå. Sådana svnpunkter framförs bl a av en del författare som anknyter till datorutvecklingens betydelse för redovisningen. Kirkegaard skriver:

De data, som optraeder på en konto, føreligger meget ofte i aggregeret form, dvs der er tale om (komprimerede) utdata fra databehandlingsoperationer, som har fundet sted inden bokføringsposteringsen ... man taber information, hvilket selvsagt er en væsentlig ulempe.
(Kirkegaard, 1971, s 57)

Wagner (1968) menar också att traditionella kontoplaner ofta medför onödiga förluster av information. Han föreslår att nya kontoplaner görs mera indata-inriktade än tidigare planer, vilka han betecknar "output-oriented". En sådan registrering skulle ge flera bearbetningsmöjligheter.

In an input-oriented system, there is little or at least much less concern with an advance definition of the specific questions to be answered. Instead, the concern is that as many different types of data as possible are integrated into the system. After that, any question is permitted that some combination of the data can answer. This kind of system is relatively detailed and complex, capable of satisfying many specific and general needs simultaneously, and has wide usefulness.
(Wagner, 1968, s 45)

Wagner betonar att datorerna möjliggör sådana registreringsplaner:

... it should not be too difficult to accept the statement that a computer system is capable of effectively processing descriptions far more numerous and detailed than a manual system. It is this difference in ability to handle details that forces the manual system

toward a restriction in favor of the output side, while allowing the computer system to accept fewer restrictions and move farther toward the input side.
(ibid, s 46)

Liknande synpunkter framförs av författare vars analyser sker utan direkt anknytning till den tekniska utrustningen för redovisningen. Även många sådana författare framhåller fördelarna med att registrera data på ett detaljerat sätt med föga informationsförlust och många bearbetningsmöjligheter. Madsen (1970) är ett exempel på detta. Hans variabilitetsredovisning baserar sig bl a på följande två grundläggande principer.

... de (dvs godtyckliga fördelningar, vår anmärkning) får inte framgå av själva redovisningen, därför att denna är det generella underlag varpå alla tänkbara kalkyler skall kunna byggas upp.

... kostnaderna placeras i närmast möjliga sammanhang med de faktorer med vars mängdförändringar de varierar, enligt tankegången att man kan påverka kostnaderna genom att ändra deras kvantitetsmässiga faktorer.
(Madsen, 1970, s 126)

Andra exempel på samma företeelser kan också åberopas. Text Ijiri diskuterar betydelsen av registrering av även icke-monetära, mera detaljerade mått. Han argumenterar för "multidimensional bookkeeping" på följande sätt:

... they (dvs olika aggregeringsproblem, vår anmärkning) make us reconsider whether the use of a single value measure, which we have been acquainted with for centuries, is necessary or even appropriate.

There is nothing inherent in double-entry bookkeeping that makes using only a single value measure to record changes in assets necessary. Actually, recording based on multiple measures can then be aggregated in various ways (by applying different sets of prices) and the way most suitable for a particular use of the information can be chosen.
(Ijiri, 1967, s 115)

Registreringsplaner kan således utvidgas genom att vissa objekttyper eller mått registreras på ett mera oaggregerat sätt. Det kan exempelvis innebära att det blir möjligt att identifiera mera detaljerade organisatoriska enheter, produkt-, kund- eller maskinenheter. En mera oaggregerad registrering kan även ha formen, att mera detaljerade förbruknings- och prestationsmått blir identifierbara. Kvantiteter registreras vid sidan av kostnader, kostnadsslagen blir flera etc.

En annan möjlighet till utvidgning av registreringsplaner ligger i att transaktionerna beskrivs mera omfattande. Exempel: Nya objekttyper eller nya indelningsgrunder för "gamla" objekttyper registreras. Ijiri diskuterar några logiska skäl, varför de registreringar som nu kan hänföras till "classificational double-entry" inte behöver begränsas till att vara enbart tvåfaldiga. Han nämner exemplet att tillgångar ibland med fördel kan klassificeras inte enbart efter fysiska karakteristika och finansieringsform utan även efter lokalisering och innehavstid. Andra exempel på liknande företeelser är att ytterligare variabler för klassificering av kunder och produkter blir hänförliga till transaktionerna, t ex kundens branschtillhörighet.

McRae och Kirkegaard framhåller datoregenskaper, som spelar roll för användningen av registrerade data:

... the double-entry principle is replaced by a poly-entry principle. I mean by this that once the data have been transferred into, say, a punched card, the card can be entered into the system as many times as is required to produce a variety of reports. The advantage of this procedure is that since all of these reports are based on the same nucleus of recorded data, the probability of error is greatly diminished. (McRae, 1964, s 52)

Den hierarkiske struktur i kontosystemet gør, at underspecifikation af forskellige posteringstyper nok kan foregå, men at man i den løbende registrering er nødt til at arbejde med givne faste rækkerfølger i klassifikationskriterierne ... Muligheden for en (maskinel) vilkårlig ordning efter flere principielt sideordnede kriterier opnås først når den enkelte datapost dels indeholder alle kriterierne og dels lader sig flytte fysisk. (Kirkegaard, 1971, s 59-60)

I bl a en del artiklar diskuteras praktiska erfarenheter av utvidgningar av registreringsplanerna. Flera av artiklarna utgör beskrivningar av datorinföranden, som respektive författare anser framgångsrika. Här visas att utvidgningar av registreringsplanerna i vissa fall har varit mycket påtagliga och spelat en betydande roll för rapportsystemen.^{1/}

1/ Se t ex Malloy, J P, 1967, Computerizing the Manufacturing Cost System in a small Production Shop. Computers and Automation, January, eller Lambers, G W, 1966, Computers Used as Accounting Tools, Management Accounting, January.

Litteraturen ger en del exempel på företag som använder mera datorinriktade kodningsschemata snarare än traditionella kontoplaner.^{1/} Churchill, Kempster & Uretsky, vilka undersökte tolv företag i USA fann bland dessa ett sådant företag. Indelningsgrunderna i detta företags schema var följande:

Company organization (e g division or group)
Segment and Location (e g plant)
Subunit within Locations (e g department)
Account (e g asset, liability, revenue, cost)
Account element (e g variable direct labor)
Operating subledger (e g project)
Operating element class (e g pre-production)
(Churchill, Kempster & Uretsky, 1969, s 100)

Det är uppenbart att många ändringar av de slag vi nu har berört kan väntas ske parallellt med motsvarande ändringar i fångstfasen.

3. Registreringsplanen skulle också kunna utvidgas så att typer av händelser, som tidigare inte redovisats, tas med i redovisningen. Dullum (1969) betecknar detta som ett exempel på att systemets ignoransområde förändras. Firmin & Linn argumenterar i detta sammanhang för att ett nytt transaktionsbegrepp skall komma till användning.

Not all economic events are recognized by the conventional accounting model, however. Accounting theory defines a set of properties that an economic event must possess before it can be accepted as an input to the accounting system ... Thus many economic events relevant to decision making are not recognized by the accounting system. Price level changes, increased employee skills, and intra-entity changes in asset values are but a few of examples of such "non-transactions". (Firmin & Linn, 1968, s 79)

2.2.3 Registreringar förs samman i centrala register

Registreringar som tidigare funnits i åtskilda system kan sammanföras i ett system. Detta kan ske med eller utan ändring av kontoplanen. T ex McRae och Swyers framhåller att möjligheten till central lagring är en betydelsefull fördel med ett datorbaserat redovisningssystem.

^{1/} Sådana schemata beskrivs hos t ex Churchill, N C, Kempster, J H & Uretsky, M, 1969, Computer-Based Information Systems for Management: A Survey, och Bell, W, 1968, Financial Data in a Management Information System, Management Accounting, June.

2.2.4 Bearbetningsmodeller

Bearbetningsmodeller av skilda slag kan finnas lagrade i systemet. De använder de redovisade uppgifterna som indata och kan därför öka nyttan av dessa uppgifter. De kan sägas tillhöra det informationssystem, varav redovisningen är en del, utan att för den skull tillhöra själva redovisningen i snävare bemärkelse.

I detta avsnitt om registreringsfasen har vi till stor del uppehållit oss vid hur ändamålsenliga olika traditionella förfaranden är. Det torde ha framskymtat tidigare och skall uttryckligt betonas här att de refererade arbetena har olika utgångspunkter för sin diskussion. Å ena sidan har vi t ex Churchill, Kempster & Uretsky, McRae och Kirkegaard vilkas diskussion sker med en ganska klar anknytning till den ändrade tekniska utrustningen i företagen. Å andra sidan har vi Ijiri, Mattessich och Madsen. De gör analyser av redovisningens natur - av skiftande abstraktionsgrader - och utan direkt anknytning till den tekniska utrustningen. Från sina olika utgångspunkter pekar de i större eller mindre utsträckning på en möjlig utveckling mot utvidgade registreringsplaner utan vissa av de traditionella begränsningarna. En sådan utveckling betraktas alltså som fördelaktig även av författare, som inte särskilt analyserat sambanden mellan teknisk utrustning och redovisningssystemets innehåll. Den understryks kanske ändå kraftigare av de författare som baserar sig på sådana analyser. Flera av dessa författare använder numera begreppet databas för att markera denna utveckling, t ex Kirkegaard (1971) och Li (1968). Kirkegaard betonar sambandet mellan den tekniska utrustningen och denna utveckling.

Den (dvs utvecklingen, vår anmärkning) følger i vaesentlig grad datamaskinernes tekniske forbedringer, således som de har fundet sted i form af større og hurtigere indre og ydre lagre ...
(Kirkegaard, 1971, s 73A)

Empiriska studier av datortillämpningar i USA visar att en sådan utveckling skett i en del företag. Det gäller den förut omnämnda studien av Churchill, Kempster & Uretsky. Det gäller också studien av Sollenberger. Dessa båda undersökningar omfattar 12 respektive 37 företag. De publicerades 1969 respektive 1968. Vid tidpunkten för dessa båda undersökningar var emellertid långtgående ändringar i den omtalade riktningen långt ifrån någon allmän företeelse. Snarare får man - i varje fall av Churchill, Kempster & Uretsky - intrycket att de flesta företagen i de studerade grupperna dittills gjort ganska få förändringar i dessa avseenden.

Vi har här inte behandlat - och kommer inte heller att behandla - frågan om hur man skall lagra data, dvs hur registerorganisationen skall ske.^{1/} Det är i och för sig ett viktigt problem men det ligger utanför vår diskussion. Vi behandlar redovisningssystemets innehåll endast från de synpunkter vi angivit ovan (se avsnittet om begreppsapparaten, 1.7). Vi utgår från att register kan organiseras på ett sådant sätt att vi kan uppnå betydande fördelar i jämförelse med tidigare system i de avseenden som anges i detta kapitel.

2.3 Bearbetning och framtagning av data

Med bearbetning och framtagning avser vi dels val av vilka av de registrerade uppgifterna som skall medtas, dels de beräkningar i form av logiska och algebraiska operationer de skall genomgå innan de når mottagaren. Datorernas säregenskaper spelar stor roll för bearbetnings- och framtagningsmomentet liksom för lagrings- och registreringsmomentet. Det påpekas av flertalet författare inom området. Sollenberger t ex gör följande allmänna konstaterande:

... the form of the information and the selectivity necessary for management are technical problems largely solvable through computer programming, given the present state of computer services.
(Sollenberger, 1968, s 27)

Smith och Connelly skriver:

They (dvs datorerna, vår anmärkning) are capable of such fantastic speeds of calculation that even though each computation they perform is relatively simple, the number of computations that can be made in a short period of time makes possible business applications previously completely impracticable ...
(Smith & Connelly, 1966, s 15)

Låt oss se på några tänkbara sätt att använda den ökade bearbetningskapaciteten. Vi kommer att systematisera denna diskussion genom att ange ett antal kategorier av ändringar i ekonomisk information. Denna indelning har till stor del skett med utgångspunkt från vår begreppsapparat för beskrivning av ekonomisk information. Den syftar bl a till att ge ett uttryck för olikheter som kan vara av betydelse för användningen av informationen.^{2/}

- 1/ Registerorganisation är en aktivitet som "omfatter en hensigtsmaessig lagring af de málte data, således at disse i forskellige senere faser hurtigt kan findes og indgå i videregående operationer". (Kirkegaard, 1971, s 4)
- 2/ Denna indelning har vissa likheter med en indelning som Amstutz använder för att värdera informationssystem efter dimensionen "Analytical Sophistication". Se t ex Amstutz, A E, 1969, Market-Oriented Management Systems: The Current Status, Journal of Marketing Research, November.

2.3.1 Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att rörelsen expanderar

Antalet bearbetade uppgifter kan öka till följd av rörelsens expansion. Man gör således exakt samma typ av beräkningar som förut men för det större antal uppgifter som den utvidgade rörelsen medfört.

2.3.2 Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att "nya" typer av händelser registreras

Antalet bearbetade uppgifter kan öka till följd av att "nya" typer av händelser registreras. Det är således en följd av sådana ändringar, som vi nämnde ovan beträffande registreringssystemet och där vi anknöt till Dullum och Firmin & Linn.

2.3.3 Antalet objekttyper och objektordningar ökar

Det registrerade materialet kan ordnas efter flera objekttyper än tidigare.^{1/} Man kan t ex få sammanställningar över kunder eller försäljare där sådana tidigare saknats. Materialet kan även ordnas efter flera grunder för vissa objekttyper. Det blir lättare att framställa flera ordningar av objekt, som har ett antal olika egenskaper. Denna möjlighet kan utnyttjas till att företaget rutinmässigt framställer flera rapporter med samma objekt urskiljbara, men ordnade efter olika grunder. Den kan också utnyttjas till att företaget vid särskilt behov framställer en rapport, som visar vilka objekt som har någon viss egenskap av intresse i det aktuella sammanhanget.

Sollenberger framhåller datorernas fördel i detta avseende:

Heretofore little flexibility could be obtained in a reasonably short time span due to:

... the lack of techniques designed to ... select needed information from masses of data.

(Sollenberger, 1968, s 27)

1/ Kategorierna produkter, kunder, försäljare, organisatoriska enheter är exempel på sådana "objekttyper".

Även Churchill, Kempster & Uretsky observerade denna företeelse. Ett exempel på en försäljningsrapport i ett flygföretag återges:

A computer program develops statistics by city, territory, and salesman and also identifies by name and telephone number those individuals who travel extensively on the airline. The program has the ability to itemize the frequency and routes traveled by prime customers. A similar application is in use processing air freight users from information obtained in air bills.
(Churchill, Kempster & Uretsky, 1969, s 65)

2.3.4 Ökad detaljrikedom

Vi kan göra en åtskillnad mellan två olika slag av ökad detaljrikedom.

- a) Mera detaljerade objekt redovisas med bibehållna mått.
- b) Bibehållna objekt redovisas med mått, som är mera detaljerade.

Det är uppenbart att en förändring kan innebära en kombination av de båda komponenterna. Det är också möjligt att distinktionen kan vara mindre ändamålsenlig vid en del gränsfall (se avsnitt 1.7). Den här gjorda gränsdragningen kan dock ha ett visst intresse vid studier av mottagarförhållanden. Den kan vara av intresse t ex därför att ändringar beträffande objekt har större förutsättningar att leda till att befattningshavare på låg nivå i företaget får information om sina ansvarsområden.

Empiriska studier belyser att företagen har utnyttjat den ökade kapaciteten bl a till att öka detaljrikedomen i rapportsystemen. Churchill, Kempster & Uretsky noterar i ett avsnitt om redovisningens bearbetningsfas:

The computer has made it both physically and economically feasible to deal with information on a more detailed level, and the accounting systems, or more properly subsystems, in the companies visited were beginning to use this capability.
(ibid, 1969, s 101)

Även Sollenberger gjorde liknande iakttagelser i sin studie. Han diskuterar den ökade detaljrikedomen med en viss betoning på fördelarna med beställningssystem. Han framhåller fördelen att företagen inte längre behövde få "continual summarization as information moved upward from one level to another without accompanying detail". Han återkommer till denna tanke flera gånger i sin bok.

Många av hans intervjupersoner hade pekat på en förändring i denna riktning.

En speciell form av ökad detaljrikedom i ett rapportbestånd utgörs av införande av eller ändring i ett kostnadsfördelningssystem. En sådan ökning består i att mindre objekt än tidigare påföres vissa kostnadsslag, vars samband med objektet inte är helt påtagligt.^{1/} Exempelvis kan ett företag införa att ett huvudkontors administrationskostnader skall fördelas på de olika filialerna.

Churchill, Kempster & Uretsky behandlar datorernas roll för sådana kostnadsfördelningssystem. De fann att metoderna för kostnadsfördelning i stor utsträckning hade blivit opåverkade av datorinförandet.

One class of accounting entries which are relatively untouched by systems integration involves distributions to departments of expenses such as rent, insurance, repairs and utilities. Manual data entry into minor subprograms add this information to files that are used to produce departmental income statements and other accounting reports.
(ibid, s 101)

Andra omkostnadsslag hade däremot integrerats i datorbaserade system i en del fall, t ex avskrivningar.

Problem i samband med kostnadsfördelning i ett datorbaserat redovisningssystem har behandlats av Lotz (1966). Hans arbete är i ganska hög grad inriktat på ope-

1/ När vi i detta avsnitt klassificerar ändringar i rapporter enligt våra begrepp kan vi förfara på flera sätt. Vi kan betrakta ändringen i förhållande till varje enskild rapport som en viss mottagare erhåller. Vi kan även betrakta ändringen i förhållande till hela det bestånd av rapporter, som är sammanhörande i den meningen att de framställs och utsänds samtidigt, är uppbyggda på i princip samma sätt, är samordnade beträffande belopp och eventuellt utgör en hierarki. För övervägande antalet ändringar spelar det inte någon roll vilket alternativ vi väljer. Exempelvis innebär en ökning i detaljrikedomen för mått i en enskild rapport att detaljrikedomen ökas även i förhållande till det totala beståndet av rapporter av denna typ, vilka tillställs enskilda mottagare. På motsvarande sätt innebär en ökning av objekts omfattning i en enskild rapport att man ökar summan av alla de objekt som de enskilda mottagarna informeras om. I något fall spelar emellertid distinktionen roll, t ex då indirekta kostnader specificeras på mindre objekt. Vi har valt att betrakta ändringen i förhållande till hela det bestånd av sammanhörande rapporter som når enskilda mottagare. Det innebär bl a att den nämnda ändringen beträffande indirekta kostnader betecknas som ökning i detaljrikedom. Vi har härigenom företagit en klassificering som bl a har fördelen att den till stor del är i linje med hur många av våra intervjupersoner synes uppfatta de olika ändringarnas natur.

rativa datorrutiner. Han diskuterar bara i mindre grad de i vår mening innehållsmässiga ändringarna.

Innan vi övergår till att ange ytterligare typer av möjliga ändringar skall vi göra ett sammanfattande påpekande om dem som vi hittills har berört. De nämnda typerna av ändringar medför snarast tendenser till att göra rapportmaterialet mera omfångsrikt och kanske även mera svårhanterligt för mottagaren. Det har uppenbara nackdelar att utnyttja dessa framställningsmöjligheter höggradigt och ensidigt. De båda tidigare citerade empiriska studierna tillhör de många arbeten där denna nackdel påtalas:

The case of report production sometimes produces problems ...
too many reports are often produced.
(Churchill, Kempster & Uretsky, 1969, s 103)

Sollenberger (1968) fann exempel på "generation of masses of detail data that virtually overwhelm the manager" (s 77).

Mot den bakgrunden finns det anledning att söka ändringar som är mera ägnade att ge översiktlig och sammanfattande information. Nedanstående typer av ändringar har åtminstone delvis sådana egenskaper. De är i varje fall i stor utsträckning förenliga med de tre principer som Emery anger för "Data Compression".

Filtering Out Insignificant Information ... Ideally, the information system should filter out insignificant data and pass on only the exceptions that call for the modifications of current plans.

Aggregation of Data ... aggregate data over unwanted classification dimensions.

Compression of Probabilistic Data. Probabilistic variables can be described in various ways that differ considerably in their degree of compression. The greatest compression is achieved when a variable is described by a single parameter.
(Emery, 1969, s 41-45)

2.3.5 Flera stegvisa aggregeringar i rapporthierarkier

En ökad bearbetningskapacitet kan tas i anspråk för ett ökat antal stegvisa aggregeringar.

Delsummeringarna i en rapporthierarki kan göras på olika sätt. Aggregeringen kan avse objekt eller mått. Vi skall här ge exempel på ett par vanliga hierarkityper.

En vanlig typ av hierarki är utformad så att slutvärden på den lägre nivån är urskiljbara på den högre nivån. Exempel: På den lägre nivån är ett litet objekt redovisat med sina kostnadsslag. På den högre nivån redovisas totalkostnaden för detta objekt och de andra objekten av motsvarande storlek.

En annan vanlig typ av hierarki kan vi åskådliggöra med följande exempel. Antag att den lägre rapportnivån visar en filials intäkter för vissa produkter. Den högre nivån visar hela företagets intäkter för samma produkter. Med andra ord: Hierarkin avser två objekttyper och ett mått. Måttet och det ena objektet redovisas med samma detaljrikedom på båda nivåerna. Däremot varierar detaljrikedomen för det andra objektet. Det innebär att huvudbegreppet (filialen) på den lägre rapportnivån över huvud inte är urskiljbart på den högre rapportnivån.

Det är sannolikt att vissa typer av ändringar beträffande stegvisa aggregeringar uppträder samtidigt med ändringar beträffande indelningsgrunder för objekt. Nya aggregeringar baseras sålunda i en del fall på nya indelningsgrunder för objekt.

2.3.6 Flera jämförelser görs

En möjlig ändring är att flera jämförelser görs. Jämförelserna kan vara av olika typ, t ex:

1. Mellan förväntan och utfall för ett visst mått för ett objekt
2. Mellan två tidpunkter för ett visst mått för ett objekt
3. Mellan två mått för ett objekt vid en tidpunkt
4. Mellan två objekt för ett visst mått vid en viss tidpunkt

Många författare fäster stort avseende vid "undantagsrapportering", t ex Emery, McRae, Sollenberger och Swyers. En slutsats i Sollenberger's empiriska studie är att denna teknik används alltför litet (Sollenberger, 1968, s 78). Swyers betonar att den ökade möjligheten till undantagsrapportering är en mycket viktig fördel med datorbaserad redovisning. Han återkommer till detta på flera ställen i sin studie:

For years management has been burdened with a volume of details, figures and statistics, only a portion of which is truly significant as decision-making information ... It is now conceivable, perhaps for the first time in management history for management by exception to become a reality without the high costs commonly associated with such a management concept.

Selective reporting, which is another way of expressing management by exception, plays its most important part in the control of enterprise operation through utilization of accounting information. And a computer is the most efficient device for the preparation of selective reporting ... (Swyers, 1962, s 2-3)

Den extrema formen av undantagsrapportering innebär att enbart undantag rapporteras. Det torde inte vara uppenbart att en sådan form innebär ett eftersträvänsvärt tillstånd. Ett skäl att rapportera även annat än undantagen kan vara att mottagarens bild av utvecklingen annars blir mera ryckig än vad "verkligheten" är. Shillinglaw skriver:

This practice (dvs undantagsrapporteringen, vår anmärkning) could be carried too far, so that management would be encouraged to live in a dream world populated only by large cost variances in the maintenance department or sales variances in the New England states. (Shillinglaw, 1966)

2.3.7 Rapporten görs mera omfattande beträffande objekt eller mått

Rapporter med måttvärden för relativt stora objekt (i förhållande till en viss befattningshavares intresseområde) kan utgöra överskådlig och användbar information. Exempelvis kan olika totalvärden för en hel avdelning ge den ansvarige en värdefull helhetsbild. Datorerna kan tänkas spela en roll genom att göra sådana sammanställningar praktiskt möjliga i något ökad utsträckning.

En annan möjlighet att få överskådlig information kan vara att utnyttja mera omfattande mått för hela eller delar av ett ansvarsområde. Det kan gälla i en del fall, om än långt ifrån regelmässigt. Datorerna kan spela en roll för en utveckling i denna riktning om beräkningskapaciteten användes t ex för blandade mått eller kvoter.

Churchill, Kemster & Uretsky fann exempel på försäljningsrapportering, där blandade mått hade kommit till ökad användning:

Information on revenue and margin performance is a basic consideration in many economic decisions. While this need has long been recognized, it has not always been possible to efficiently obtain such information (or approximations of it) on a timely basis, and in the form needed for varied decisions. Several of the firms visited used the computer to work towards overcoming this deficiency by developing sales and margin reporting systems. (Churchill, Kempster & Uretsky, 1969, s 66)

Reblin berör användningen av kvoter i ett kapitel om betydelsen av datorer för företagens redovisning i framtiden.

Diese Entscheidungsunterlagen für das Management sollten nicht nur absolute DM-Werte, sondern in viel stärkeren Masse Kennzahlen enthalten. Sie geben oft viel bessere Anhaltspunkte für die Beurteilung; für externe Vergleich sind sie unentbehrlich. (Reblin, 1971, s 143)

Reblin avser framför allt räntabilitetsmått och dess beståndsdelar. Han menar att tillgång till datorer mer eller mindre är en förutsättning för en långtgående redovisning av detta slag.

2.3.8 Bearbetningsmodeller

I själva redovisningen lagras enbart historiska data, rent definitionsmässigt. Det hindrar inte att mera direkt beslutsinriktade bearbetningsmodeller kan ingå i det informationssystem, varav redovisningen är en del.^{1/} Redovisningsuppgifter kan användas som indata i dessa modeller.

Litteratur om informationssystem på marknadsföringsområdet betonar ofta den framtida betydelsen av sådana modeller, t ex Montgomery & Urban.

Faced with an almost bewildering array of data, the manager seems likely to turn to the management scientist for assistance in putting the powerful new information system tools to good use in the decision processes of the firm. The management scientist may assist the manager by developing models that may be used to transform data into understandable and meaningful measures for management's use ... (Montgomery & Urban, 1969, s 361)

Bearbetningsmodeller har ofta karaktären av prognosmodeller, som syftar till att

1/ För denna studies del torde vi inte behöva precisera närmare vilken komplexitetsgrad som skall erfordras för att något skall anses vara en "bearbetningsmodell".

ge förutsägelser bl a på grundval av redovisningens historiska data.

En annan typ av bearbetningsmodell beskrivs av Bailey. Han formulerar en datormodell där han bl a sammankopplar standardkostnadsredovisning och principer för statistisk kvalitetskontroll. Han ser sin deduktivt inriktade studie i följande sammanhang:

This study is an initial research effort into the improvement of accounting systems through the incorporation of techniques from other disciplines. The SPCS model presented in this study could be used by any firm that had access to a computer ...

Only through continued improvement of accounting systems and by research into new techniques relevant to accounting systems, can the accounting system continue to be the foundation for information systems in organizations. (Bailey, 1969, s 113)

I detta avsnitt har vi diskuterat olika ändringar i bearbetnings-/rapporteringsfasen. Det skall avslutningsvis framhållas att många av de ändringar vi har berört här kan antas förekomma parallellt med motsvarande ändringar i tidigare faser.

2.4 Datoreffekter på rapporteringstidpunkterna

Snart sagt alla verk på området påpekar datorernas betydelse för ökad aktualitet och frekvens i den löpande rapporteringen och för ändrade åtkomstmöjligheter.

Åtskilliga författare framhåller att datorinförande ofta medför förutsättningar för att rapportsystemets aktualitet skall öka. En del av dem påpekar emellertid även att datorkörningstiden ofta bara är en bråkdel av den totala eftersläpnings-tiden. De kringliggande rutinerna (t ex produktion och distribution av verifieringar, attesteringsrutiner, stansning) bestämmer således aktualiteten i hög grad. Vad gäller frekvensen i den löpande rapporteringen torde man kunna vänta att den bibehålles eller ökas. Det torde vara svårt att finna några egenskaper hos datorn i sig, vilka talar för motsatsen.

Införandet av dator kan medföra både för- och nackdelar för åtkomsten av data. Å ena sidan erhålls bättre möjligheter att skapa ett system, där dataanvändaren snabbt kan återvinna specifika data vid akuta behov. Å andra sidan finns en negativ effekt. När dataanvändaren betjänades av ett mera manuellt system, kunde

han vid behov ibland få snabba besked från någon som arbetade med systemet. När han betjänas av ett mera datoriserat system, måste han ibland avvakta datorkörningar. McRae menar att detta är en av de få punkter där det manuelle systemet är överlägset det datoriserade (McRae, 1964, s 53). Den tekniska utvecklingen har visserligen gått snabbt framåt sedan han skrev sin bok. Det är ändå troligt att många av även dagens praktiker delar uppfattningen.

2.5 Mottagning och användning av rapporter

I avsnitten 2.3 och 2.4 har vi angivit tänkbara innehålls- och tidsmässiga förändringar i rapportutformningen, vilka skulle kunna underlättas av datortillgång. I detta avsnitt skall vi inrikta oss på frågan vilken betydelse dessa olika typer av ändringar har för mottagaren av rapporten.

Den empiriskt förankrade kunskapen om effekter av olika rapportutformning kan betecknas som bristfällig och ofullständig. Först under senare år har problemet tilldragit sig något större intresse som forskningsområde. Allmänt sett har hittills få resultat varit av den naturen att de kunnat tas som någorlunda säkra underlag för praktiska åtgärder.

Vår litteraturöversikt till denna del sker med utgångspunkt från vår indelning i ekonomiska rapporters funktioner. Vi behandlar först en typ av studier som har anknytning till rapporternas administrativa funktion. Därefter redogör vi för en del undersökningar som belyser rapporternas beslutsfunktion.

Det har blivit någorlunda vanligt med studier av budgeterings- och rapportsystemens inverkan på människorna i ett administrativt system. Sådana välkända undersökningar har utförts av t ex Argyris, De Coster & Fertakis, Hofstede och Stedry och härrör i stort sett från de senaste två decennierna. Denna typ av studier har givetvis inte haft sin tyngdpunkt vid rapporteringssystemen i snävtare mening. De har behandlat administrativa system, där de ekonomiska rapporterna utgör en beståndsdel. De har belyst variabler som individens medverkan vid budgeteringen och budgetnivån/budgettrycket. De variabler som har varit centrala i dessa studier har en mera indirekt betydelse för de problem som vi har valt att studera empiriskt. Därför skall vi inte här göra någon ingående genomgång av denna litteratur. Vi vill enbart ge ett visst perspektiv på vår kommande diskussion om

användningen av ekonomiska rapporter. Vi inskränker oss därför till en karakteristik av de samlade forskningsresultaten på detta område. En sådan karakteristik ges av Bergstrand, Gavatin, Magnusson & Samuelson, vilka genomförde en brett upp-lagd översikt av litteratur på budgeteringsområdet:

Flertalet författare är överens om att budgeteringens inverkan på individer-na inom organisationen är avsevärd och att man måste försöka kartlägga den-na inverkan för att få ett fungerande budgetsystem. Kunskapen om hur denna påverkan sker är emellertid fortfarande ofullständig.
(Bergstrand et al, 1970, s 172)

En andra grupp av studier anknyter mera till rapporters beslutsfunktion, dvs hur enskilda beslutsfattare använder rapporterna som underlag för sina egna åt-gärder. Ett grundläggande problem i många av dessa studier har varit att söka pre-cisera samband mellan å ena sidan variationer i rapportutformningen och å andra sidan något uttryck för mottagarens attityder, beslut eller dylikt.

Vissa av dessa undersökningar har haft formen av experiment med försökspersoner. Det torde kunna hävdas att sådana experiment inte hittills har givit något av-görande tillskott till kunskapen om rapportvariationers betydelse för mottagare i ett företag. Skälen till detta är flera:

1. Dessa experiment har hittills varit fåtaliga
2. De har i några fall varit behäftade med metodologiska svagheter som experi-ment betraktade
3. Sambandet har varit tämligen svagt mellan experimentsituationen och prak-tisk redovisning i flertalet fall

Värdet av dessa experiment brukar därför anses ligga i att de har utgjort nöd-vändiga föregångare till kommande forskningsprojekt som kan komma att ge mera tillämpbara resultat. Flera av dem som genomfört experiment framhåller att deras insats skall ses i detta sammanhang. Kinard, vars studie berörs nedan, skriver:

There are serious pitfalls in attempting to apply the results of this basic laboratory study to practical issues and situations. This state of affairs was anticipated before the research was undertaken.
(Kinard, 1970, s 120)

En likartad synpunkt framförs av Hofstedt, vars studie vi också berör nedan:

The real significance of the two experiments lies not in their immediate predictive power nor in their present generalizability, but rather in their role as the first building block in a program of research. There are several logical steps between these experiments and the accounting information interface.
(Hofstedt, 1970, s 158)

Vi skall nu något beröra vilka typer av dimensioner i rapportutformningen som dessa experiment har avsett.

Flera av experimenten har sökt belysa valet av rapporteringstidpunkter. En sådan studie gjordes av Cook. Hon lät studenter delta i ett företagsspel. Hon varierade rapporteringsfrekvensen. Hon fann bl a att graden av framgång i företagsspelet samvarierade med denna frekvens. En annan liknande studie utfördes av Bruns. Den hade i huvuddrag samma uppläggning som Cook's studie. Bruns fann inte några signifikanta skillnader mellan beslut av grupper, vilka hade erhållit rapporter med olika frekvens. En tredje undersökning som avsåg att belysa rapporteringsfrekvensens betydelse, utfördes av Kinard. Hans experiment var helt annorlunda utformat. Försökspersonerna skulle uttrycka förväntningar beträffande färger i en population kort. Ett antal stickprov gjordes. Informationen om dessa stickprov delgavs försökspersonerna antingen löpande eller vid ett tillfälle efter samtliga dragningar. Därefter skulle försökspersoner uttala sina förväntningar beträffande populationen kort. Experimentet gav delvis uttryck för att rapporteringsfrekvensen inverkade på förväntningarna.

Ett par experiment har avsett att belysa betydelsen av olika lagervärderingsmetoder vid vinstberäkning. Uttryckt i våra termer behandlar dessa experiment alternativa definitioner för en given måttyp. Dyckman använde ett företagsspel. Vissa av deltagarna fick resultaträkningar, vilka baserades på LIFO-antaganden. De andra deltagarna fick resultaträkningar, vilka baserades på FIFO-antaganden. Dryckman fann inte några avgörande skillnader i de beslut som respektive grupp fattade. Bruns (1965) gjorde en liknande studie varvid han använde samma företagsspel som i sitt experiment beträffande rapporteringsfrekvenser. Bruns provade tre värderingsmetoder, LIFO, FIFO och "direct-costing". Inte heller han fann några påtagliga samband mellan värderingsmetod och beslut.

Försök, vilka avsåg att belysa betydelsen av olika grader av detaljrikedom, utfördes av Hofstedt och Ronen. Hofstedt's mest formaliserade experiment var av

följande karaktär. Försökspersonerna gavs information om en population kort. Informationen om denna population varierades med avseende på detaljrikedom. Försökspersonerna ombads ange hur många kort av viss färg de förväntade sig i de olika stickprov som gjordes. Hofstedt fann en viss tendens i försökspersonernas förutsägelser. Av två lika troliga utfall förutsade de det utfall som de hade erhållit mera detaljerad information om.

Ronen (1970) sökte bl a påvisa det han betecknar "the sequence effect": I ett experiment använde han två uppsättningar om vardera två påsar med kulor av olika färger. Försökspersonerna hade information om hur många kulor av varje färg som respektive påse innehöll. De skulle välja en av uppsättningarna och dra en kula ur vardera påsen i viss ordning. De erhöll en belöning, om de drog två kulor av vissa färger. I huvuddelen av fallen var väntevärdet av att dra den sökta färgkombinationen lika stort i de båda alternativen (uppsättningarna påsar). Sannolikheten att få gynnsamt utfall i den första dragningen var emellertid olika i de båda alternativen liksom den följaktligen var olika i den andra dragningen. Ronen fann en benägenhet hos försökspersonerna att välja det alternativ som medförde största sannolikheten för framgång i den första dragningen, trots att väntevärdet av två dragningar tillsammans var lika i de båda alternativen. Det spelade således roll för försökspersonerna i Ronen's experiment att informationen var så detaljerad att sannolikheterna för de olika delarna av sekvensen framgick.

En del studier har haft formen av simuleringar. Bonini (1963) byggde en modell för företagsbeteende, vilken låg till grund för bl a simulering av effekter av olika utformning av information. Liksom Dyckman och Bruns gjorde han bl a vissa iakttagelser beträffande alternativa vinstdefinitioner. Han fann tecken på att beräkningsmetoder som skapade förhållandevis stora kortsiktiga fluktuationer hade en tendens att medföra högre långsiktig vinst. Ett annat exempel på simulering ges i en undersökning av Demski (1969). Han ville pröva tre metoder för jämförelser mellan förväntade och faktiska kostnader. Utgångspunkten för hans bedömningar är begreppet "opportunity loss", dvs ett uttryck för hur bra eller dåligt företaget har lyckats i förhållande till en ekonomiskt optimal situation. Han ville pröva de tre metoderna med avseende på två egenskaper: förmåga att i förväg vara underlag för förutsägelser av denna "loss" och förmåga att i efterhand ligga till grund för skattningar av det verkliga beloppet. Resultaten i experimentet var knappast entydiga beträffande metodernas fördelaktighet.

Det är sällsynt med fältstudier, som har syftet att belysa ekonomiska rapporters beslutsfunktion. Vi skall här ge exempel på några sådana studier. De uppvisar ganska olikartade ansatser.

Gibson och Hayes gjorde en empirisk studie av 44 mindre företag i USA. De undersökte bl a vilka faktorer som kom att avgöra hur stor användning företagsledningen i respektive företag hade av redovisningens uppgifter. De redovisar sina resultat med utgångspunkt från en distinktion, som överensstämmer med vår distinktion mellan kontroll- och planeringsändamål. De fann att följande faktorer var avgörande för användningen för kontrolländamål:

1. Företagets möjlighet att vidta snabba motåtgärder vid ändrade villkor för företaget.
 2. Hur enkelt det var att göra mätningar av variabler som var kritiska för företaget.
 3. Företagsledningens kunskaper och förmåga.
 4. Företagets storlek och om företagsledaren deltog i den fysiska hanteringen i företaget eller enbart administrerade den.
 5. Branschens sedvänjor och tillgången på extern statistik.
- (Gibson, 1963, s 492)

De faktorer som var avgörande för användningen i planeringssyfte sammanfattas på följande sätt:

- (1) the characteristics of the industry (relative importance of demand and competition and the availability of external sources of information),
 - (2) the characteristics of the firm (importance of common costs, the considered accuracy of accounting data, and the extent of product diversification), and (3) the characteristics of the decision (the degree of uncertainty, the urgency of the decision, the time dimensions of the proposed actions, and the importance of opportunity costs).
- (Gibson, 1963, s 499)

Lindberg (1967) utförde en intervjuundersökning i 21 större finländska företag. Undersökningen utfördes 1963-1964. Lindberg intervjuade rapportframställare i dessa företag. Bl a ställde han frågor beträffande vilka åtgärder som blev följden av rapporter om tillverkning respektive försäljning. Han angav sex svarkategorier:

1. Åtgärder med hänsyn till den ledande personalen
2. Åtgärder i avsikt att minska kostnader och/eller öka intäkter
3. Åtgärder i avsikt att öka/minska försäljningen
4. Åtgärder i avsikt att öka/minska produktionskapaciteten

5. Åtgärder i avsikt att öka/minska företagets produktion
6. Åtgärder med hänsyn till produktval

Huvuddelen av företagen svarade att rapporterna ledde till åtgärder av alla dessa typer.

Evans (1969) genomförde en studie av kommunikation av ekonomiska rapporter inom företag. Han utförde därvid bl a en enkätundersökning, som skulle avse framställare och mottagare i 42 företag i några delstater i USA. Han fick svar från 18 av dessa företag. Svaren kom från 16 framställare och 11 mottagare, vilket innebar ett bortfall på 68 procent räknat i intervjupersoner. Urvalsförfarandet beträffande mottagare medförde ganska stora möjligheter att de svarande blev en liten grupp mycket intresserade och kunniga mottagare.

Två av frågorna i enkäten tog sikte på mottagarens användning av rapporter. Evans ställde en allmän fråga om hur effektiva företagets "control reports" var. Svaren hamnade nästan undantagslöst på den positiva delen av svarsskalan, både från mottagare och framställare. Han frågade också vad som spelade den största rollen för en effektiv kommunikation i fråga om "control reports". Framställarnas svar utpekade mottagarna som det mest väsentliga. Mottagarna pekade i stället på rapportens innehåll och form.

Berthel & Moews gjorde en empirisk studie av 30 västtyska företag. De sökte bl a finna samband mellan tillgången på information och möjligheten till god planering. De studerade därvid ett antal försäljningsplaner för företagen. De undersökte sambandet mellan "Informationsgrade" och "Planungseffizienz". "Informationsgrade" var kvoten mellan ett mått för faktiskt använd information och ett mått för den information som var nödvändig för en viss plan enligt deras mening. "Planungseffizienz" operationaliserades som avvikelserna mellan plan och utfall. De tyckte sig finna ett visst stöd för hypotesen att det fanns ett negativt samband mellan informationsgraden och avvikelsernas relativa storlek. De varnar dock för långtgående slutsatser.

Wie im vorangegangenen Abschnitt gezeigt wurde, ist der Test der Haupthypothese dieser Arbeit im wesentlichen positiv verlaufen. Dennoch dürfen wir uns nicht zu voreiligen Schlussfolgerungen verleiten lassen, da zum einen auf der relativ schmale Basis des zur Prüfung herangezogenen Materials zu verweisen ist und zum anderen keinesfalls unterstellt werden darf, dass der

Umfang der Informiertheit der einzige Bestimmungsgrund für die Planungs-effizienz bzw. für die Plansicherheit sei. Die Erklärungsrichtung vom Informationsgrad zur Plansicherheit ist zwar aufgrund der Einsicht, dass Informationen überhaupt erst das Planen ermöglichen, offenbar nicht umkehrbar und darüber hinaus haben wir zwar einen korrelativen Zusammenhang zwischen dem Grad der Informiertheit und dem Ausmass der Plansicherheit festgestellt, dennoch darf uns beides auf keinen Fall dazu verleiten, eine Art von Monokausalität für das Zustandekommen zutreffender Pläne anzunehmen. (Berthel & Moews, 1970, s 170)

Vi har i detta avsnitt inskränkt oss till undersökningar som avser att belysa användningen av ekonomiska rapporter för mottagare inom ett företag. Därvid har vi t ex uteslutit en rad studier, som avser användare av externt material. Dessa studier är i många fall inriktade på kapitalplaceringsbeslut.^{1/} Det kan i och för sig inte tas för givet att studier av dessa undersökningar inte skulle ge ett visst bidrag till förståelsen av användningen av ekonomisk information över huvud. Det har emellertid ansetts föra vår framställning alltför långt om vi närmare skulle diskutera hur denna användningssituation förhåller sig till dem som vi närmast behandlar, dvs användningssituationer för avdelnings- och försäljningsrapporter.

2.6 Särdrag i framställningsprocessen

Ett datorsystem skiljer sig från halvmaskinella/manuella system inte enbart genom var och en av de egenskaper som vi hittills har berört i detta kapitel. Även framställningsprocessen som sådan uppvisar en del särdrag, som mer eller mindre direkt kan komma att återverka också på systemets innehåll i vår mening. Där finns både positiva och negativa möjligheter. Många har pekat på den stora "flexibilitet" som kan skapas:

Flexibility is defined as the ability to call on the data resources of the firm in whatever form stored and wherever located and to obtain information in the form desired by the decision maker. Heretofore little flexibility could be obtained in a reasonably short time ... (Sollenberger, 1968, s 27)

Computers, once programmed, can relate financial information in an infinite number of ways, far more effectively and with greater speeds than we, as accountants, can do it. (Boyle, 1966, s 43)

1/ För en utförlig litteraturöversikt inom detta område se Forsgårdh, L-E & Herten, K, beräknas utkomma 1973, Information, förväntningar och kurssättning.

En av fördelarna med datorn är således att den kan hantera ett mycket stort antal beskrivbara krav. Sammanhängande med detta är att datorn utför de olika behandlingsleden i en enda följd.

Allmänt sett fordrar emellertid detta mera planering från systemanvändarnas sida. Sollenberger skriver:

With the desire for and the newer methods of achieving flexibility comes an opposing force. The strict discipline of computer science forces rigidity on many areas that formerly had existed in an informal and loosely knit form. The structuring of informal channels of information flow and the elimination of the "right-hand desk drawer data files" that most managers keep are vital parts of an effective system

... programming must have much thought and foresight when increased flexibility is desired in the system. The links among decision centers and data banks, as well as load factors and expansion rates, must come from extensive planning. Without this extensive planning the resulting system will be no more flexible than the present system.

The desired change is for increased flexibility - greater access to information as well as improved ability to retrieve data selectively. The methods used to meet information requirements are more complete specification of data flows and thus increased rigidity. The two opposing forces can be accommodated only through very thorough study and analysis.
(Sollenberger, 1968, s 27-28)

Lenzen (1965) diskuterar datorns betydelse i de olika behandlingsleden. Hans huvudsyfte är att ge en utgångspunkt för en analys av intern kontroll och revision, vilket gör delar av hans diskussion mindre användbar för just våra ändamål. Lenzen karakteriserar datorbaserade redovisningssystem bl a med begreppen fixering, normering och formalisering. Oavsett vad man skall redovisa och oavsett hur det skall ske, måste man bestämma sig för det på ett tidigt stadium (fixering). Oavsett vilka metoder man tänker använda, måste de präglas av stor enhetlighet (normering). Oavsett vilka rutiner man använder måste de uppdelas i smårutiner (formalisering).

Datorbaserade system har således egenskaper, som medför att sådana system kan bli påtagligt inflexibla i vissa avseenden. Det kan t ex vara svårt att göra ändringar i systemen. En omsorgsfull systemkonstruktion kan visserligen bidra till att ändringar blir mindre svåra att göra än i andra datorbaserade system. Icke desto mindre är det uppenbart att möjligheterna att ändra i datorrutiner i många fall är betydligt mindre än i ett manuellt betonat system.

Förhållandet har ändrats mellan "investeringen" i informationsframställningen och "kostnaden" för den löpande driften. En större andel av uppoffringarna hänför sig numera till maskinkostnad, systemarbets- och programkostnader etc och en mindre andel till driften vid den slutliga framtagningen av informationen.

Olika typer av ändringar ställer mycket olikartade krav på investerings- och driftskostnader. Särintvesteringskostnaden skiftar starkt mellan de olika ändringsmöjligheter, som vi har diskuterat i detta kapitel. En ny rapport med ytterligare en indelningsgrund för objekt eller med en stegvis aggregering kräver ofta relativt litet merarbete. Däremot kan t ex en ändring i omfattningen av ett mått, nya typer av jämförelser eller nya bearbetningsmodeller kräva betydligt större merarbete. Särdriftskostnaden för ytterligare en rapport framstår i vissa fall som relativt liten, vilket i varje fall inte motverkar att rapportflödet blir omfångsrikt.

2.7 Totalomdömen om redovisningssystem i empiriska studier

Vi har ovan sökt belysa vår framställning med exempel framför allt från de empiriska studier som gjorts av Churchill, Kempster & Uretsky respektive Sollenberger. Det har varit enstaka lösryckta exempel som inte syftat till att representera "den allmänna standarden" i de undersökta företagen. Därför kan det vara befogat att här återge några mera sammanfattande omdömen om ändringar i redovisningssystem.

Litteraturens beskrivningar av möjliga datortillämpningar har ofta givit intrycket att datorinförande kan väntas innebära högst avsevärda ändringar i besluts- och informationssystem. Den rikliga förekomsten av sådana beskrivningar står i kontrast till hittills offentliggjorda empiriska undersökningar. Churchill, Kempster & Uretsky undersökte tolv företag i USA. Företagen hade innehaft dator minst fem år. Några av dem betecknas som föregångare på datortillämpningens område. Studien publicerades 1969.

The literature presents a more advanced picture of computer usage in business than what actually exists. While talked about, no totally integrated management informations systems were found in the firms studied nor were there serious plans being made for such systems in the near future. (Churchill, Kempster & Uretsky, 1969, s 139)

Ett avsnitt om redovisningstillämpningar sammanfattas på följande sätt:

While the majority of the observed accounting applications can be characterized as being an automation of traditional systems many of the companies were producing this information more quickly and in more managerially useful form. Several of the companies have converted almost all of their basic accounting data to a machine-sensible basis, and they were beginning to use the computer to provide for both increased flexibility and integration.
(ibid, s 105)

Sollenbergers studie från 1968 omfattade 37 företag. De var utvalda på grund av sitt aktiva intresse för utveckling av informationssystem. Rapportsystemen beskrivs på följande sätt:

Many of the changes were not dramatic and dealt with restructuring the same data on the same basic reports. In several cases, data were reclassified; and additional analysis was performed, which the manager ordinarily had done. In a few instances, certain reports were completely eliminated. Studies of present reports had indicated lack of report use, duplication of report contents, or high cost of report generation as compared to the number of users and the value to each user. The speed of output of the information system also changed significantly ...

The end product of intensive systems studies does not appear to be as attractive or as innovative as advance announcements often indicated. Yet the improved quality of the underlying data contained in the reports, the more frequent use of advanced reporting techniques and the increased integration of modern management principles with information system concepts have combined to make reporting systems much more effective.
(Sollenberger, 1968, s 79)

Andra empiriska studier pekar ungefär åt samma håll, även om slutsatser beträffande redovisningen inte kan dras lika omedelbart som från de båda tidigare nämnda studierna. Vi avser här t ex studier av McKinsey & Co (1968), Higginson (1965) och Kaplan (1967).

I Sverige gjorde Björkman & Eklund (1969) under 1968 en fältstudie av datortillämpningar i större svenska företag. Det var en totalundersökning av cirka 1 200 företag, som antingen redan utnyttjade datortjänster eller som kunde väntas göra det inom en nära framtid. 65 % av dem besvarade ett frågeformulär. Björkman-Eklund konstaterade att 80 % av datortiden togs i anspråk för vad de kallade redovisningstillämpningar. Däri inkluderades t ex avlöningsrutiner, allmän statistik, driftsbokföring, faktureringar, kravverksamhet. De distinktioner Björkman & Eklund gör mellan redovisningstillämpningar och styrningstillämpningar

är inte av sådant slag att vi kan dra säkra slutsatser om de förhållanden som vi studerar. Resultaten torde emellertid kunna sägas vara i hög grad förenliga med de tendenser som redovisas i de ovannämnda empiriska studierna.

2.8 Utformningen - ett val

Diskussionen i detta kapitel kan ligga till grund för ett par påpekanden, som är av särskild betydelse för tolkningen av de empiriska resultaten i denna studie.

Datorerna underlättar framställningen av rapporter i en rad avseenden, både innehålls- och tidsmässigt. De kan underlätta många olika typer av ändringar, enligt vår indelning i detta kapitel. Sådana ändringar kan avse vilken som helst av de dimensioner i informationen, vilka vi preciserade i inledningskapitlet.

Förbättringarna beträffande framställningsmöjligheterna innebär rimligen att andra faktorer än de framställningstekniska begränsningarna får en relativt sett ökad betydelse. Kostnadsskillnader mellan olika alternativ spelar självfallet fortfarande en stor roll. Informationens användbarhet kommer dock mera i förgrunden än tidigare.

Vi har tidigare påpekat forskarnas svårigheter att studera verkningar av alternativa rapportutformningar. Det är på motsvarande sätt ofta svårt att i praktiken välja rapportutformning med användbarhet som bedömningsgrund.

Flera författare belyser den ökade betydelsen av användbarhetskriterier och svårigheterna att göra avvägningar på sådana grunder. Sollenberger fann exempel på brister i avvägningen beträffande detaljrikedom.

Numerous examples of excessively detailed reports were reported, as well as instances of highly summarized reports with little access to underlying detail.

(Sollenberger, 1968, s 78-79)

Dearden (1968) diskuterar avvägningen beträffande rapporteringstidpunkter. Han bygger sin analys på begreppet "time-span".

... time-span is the length of time that will elapse before a superior can evaluate the discretion being used by a subordinate. Different jobs will have different time-spans. In general, the longer the time-span, the more important the job.
(Dearden, 1968, s 4)

En av Dearden's huvudsynpunkter är att en rapport, som är avsedd för värdering av en befattningshavare, skall omfatta en tid som är åtminstone lika lång som arbetets "time-span". Rapporter som inte uppfyller detta krav kan vara meningslösa eller vilseledande. Eftersom rapportperioden därför måste ha viss längd, sätter sålunda andra faktorer än tekniska resurser en gräns för hur snabbt vissa händelser kan rapporteras. Dearden konstaterar avslutningsvis:

... we should not shorten the periods covered by a report simply because the computer has made it economically feasible.
(ibid, s 13)

Dearden's analys är inte invändningsfri. Han diskuterar t ex inte möjligheten att ha redovisningsperioder, som alla omfattar en tid av time-span-längd men som överlappar varandra (period 1 omfattar månad 1-5, period 2 månad 2-6 osv). Antag att man får en ökad användning av sådana förfaranden. Vad betyder det för Dearden's slutsatser? Oavsett om hans slutsatser till alla delar kan godtas eller ej, belyser hans diskussion ändå något väsentligt från vår synpunkt. Den visar nämligen att andra faktorer än tekniska resurser (t ex arbetets karaktär) måste spela en avgörande roll vid valet av rapporteringstidpunkter.

Även Shillinglaw framför liknande tankegångar:

... too frequent reporting may actually defeat its own purpose by not making sufficient allowance for normal fluctuations in productive efficiency.
(Shillinglaw, 1967, s 316)

KAPITEL 3 RAPPORTÄNDRINGAR OCH MOTTAGARASIKTER - BESKRIVNING AV VARJE FÖRETAG

De båda kommande avsnitten behandlar metoderna beträffande studieområdena 1. och 2. Vi vill därför erinra om figur 1:3, som ger en översiktlig bild av datainsamlingen i projektet.

3.1 Metoder för studiet av ändringar i rapporterna

Vårt första studieområde (enligt indelningen i avsnitt 1.5 ovan) är vilka ändringar som har gjorts i den ekonomiska rapporteringen i samband med datorövergången.

I vilka dimensioner har ändringarna gjorts? För vilka typer av arbetsuppgifter har ändringar skett - inom vilka funktioner och på vilka nivåer? Hur stora ändringar har gjorts? Vilka ändringar har krävts beträffande datafångst och registrering?

Studien baserar sig till denna del framför allt på två typer av källor:

1. Intervjuer med "framställningspersonal". Dessa intervjuer utfördes av projektledaren, upptogs på band och dokumenterades genom ganska utförliga protokoll av en assistent. Intervjuerna skedde med ett trettiotal personer sammanlagt, cirka 10 timmar i varje företag, uppdelat på 3-4 intervjutillfällen. Intervjupersonerna hade alla någon anknytning till framställningen av rapporter: De var administrativa chefer, ekonomichefer, kamrerare, datachefer, systemansvariga etc. En ganska stor del av intervjutiden åtgick till att i detalj kartlägga beståndet av ekonomiska rapporter i företaget. Intervjuerna skedde ofta i anslutning till att de olika ekonomiska rapporterna i företaget visades för intervjuaren. Därför kom en dominerande del av intervjuerna att utgöras av förtydliganden och kommentarer till rapportuppsättningarna.
2. Studier av själva rapporterna. Vi har haft tillgång till hela det existerande beståndet av ekonomiska rapporter i de olika företagen. I flertalet fall har vi också haft tillgång till de olika föregångare som funnits. I något fall har detta inte varit möjligt. Det gäller främst byggföretaget A:s föregående typ av filialbokslut.

3.2 Metoder för studiet av mottagaråsikter

Vårt andra studieområde är mottagarnas åsikter om de mottagna rapporterna. Från metodsynpunkt kan det kanske vara ändamålsenligt att skilja mellan två delfrågor beträffande mottagarnas åsikter.

Delfråga 1. Vilket utbyte tycker sig mottagaren ha av de rapporter han får? Har det ökat eller minskat i samband med övergången till dator?

Den andra delfrågan berör speciella dimensioner i rapporterna. Vi undersöker sålunda sådana dimensioner, där ändringar antingen har skett enligt etapp 1 eller visserligen inte har skett men väl kan tänkas förekomma i samband med övergång till dator.

Delfråga 2. Vilka önskemål har mottagaren beträffande utformningen i de olika dimensionerna?

3.2.1 Val av intervjupersoner

Ett hundratal mottagare i de studerade företagen togs ut som intervjupersoner. Var och en av dem besvarade en rad frågor vid två tillfällen. I etapp 2 besvarade de standardiserade frågor i ett formulär angående deras uppfattning om de rapporter de brukar få. I etapp 3 skedde en muntlig intervju med var och en.^{1/}

Följande utgångspunkter gällde för valet av de respondenter/mottagare som studerades:

1. Projektets huvudsyfte är att studera ändringar. Därför borde respondenterna i första hand vara sådana mottagare, vars rapporter hade ändrats nyligen eller skulle komma att ändras under undersökningsperioden.
2. En arbetshypotes är att användningen av ekonomiska rapporter kan variera mellan olika beslutsnivåer och mellan olika funktioner. Därför borde olika sådana kategorier representeras.

1/ "Intervju" kommer här att användas som en samlade beteckning på båda metoderna.

3. Vid jämförelser mellan olika sådana kategorier bör antalet undersökta individer i varje kategori vara någorlunda stort så att jämförelser mellan kategorier inte blir meningslösa. Därför begränsade vi oss till enbart ett par funktioner i företaget, eftersom totalantalet respondenter måste vara ganska litet.

Mot bakgrund av dessa faktorer upprättade vi en plan med 100 respondenter.^{1/} En ungefärlig uppfattning av vilka dessa är ges av tabell 3:1.

Tabell 3:1 Respondenternas fördelning på företag och nivåer

Företag Be-sluts-nivå	Bygg-företag	Livs-me-dels-företag	Bruks-företag	Konsu-ment-kapi-tal-företag	Livs-me-dels-företag	Ser-vice-företag	Verk-stads-företag	Rå-varu-företag	Summa
A	B	C	D	E	F	G	H		
Nivå 1	6	4	7	9	8	6	4	12	56
Nivå 2	6	8	5	3	7	6	4	5	44
Summa	12	12	12	12	15	12	8	17	100

Som framgår av tabell 3:1 ingick ett femtiotal befattningshavare på nivå 1. Det var chefer för huvudfunktioner inom företaget, chefer för huvudproduktgrupper, chefer för större och mera självständiga filialer och dessutom stabspersonal. Ett fyrtiotal befattningshavare på nivå 2 ingick också. Det var personal, som ansvarar för den direkta ledningen av det fysiska, praktiska utförandet av tillverknings-, försäljnings- och lagringsarbete. Det innebär således förmän, säljledande personal, arbetsledare i byggföretag etc.

Även med denna relativt snäva ram fanns självfallet ett valproblem - valet av de enskilda individerna. Detta val skedde på subjektiva, icke slumpmässiga grunder. En grundläggande orsak till det var att vi saknade erforderlig information:

1/ Från början ingick ytterligare en intervjuperson. Att genomföra intervjuerna med honom helt enligt våra villkor visade sig inte helt riskfritt med tanke på möjligheterna att över huvud fortsätta undersökningarna i detta företag. Vi beslöt därför att han skulle utgå som intervjuperson.

vi hade inte överblick över vilka individer som var tänkbara intervjupersoner från alla olika synpunkter. En annan orsak var att vi kunde ha fördelar av att nå en viss grupp mottagare: det kunde vara svårt eller omöjligt att intervjua en viss person flera gånger, om han var mycket ovillig att ställa sig till förfogande. Försök att få ovilliga att ställa upp till flera intervjuer kunde även innebära en viss påfrestning på relationerna mellan undersökaren och företaget. En tredje orsak var finansiella och tidsmässiga begränsningar. Till följd av dessa kunde vi inte godta en mycket kraftig geografisk spridning bland intervjupersonerna.

Valet av de enskilda individerna skedde i samråd med kontaktmännen i de åtta företagen. Det är uppenbart, att de i kraft av sin information om förhållanden i de specifika fallen kom att spela en ganska stor roll för dessa personval. Kanske hade de i några fall en tendens - medveten eller omedveten - att rekommendera inte alltför negativa mottagare. Vårt intryck är dock att strävan i flera av företagen var att finna inte bara allmänt positiva mottagare. Dessutom gav de geografiska begränsningarna små valmöjligheter i flera av fallen. Det skall fastslås, att vi knappast torde ha studerat en mottagargrupp som var "representativ" för rapportmottagare över huvud i de ingående företagen. Vi måste räkna med att respondentgruppen kunde genomsnittligt vara något mer positiv till datorövergången än de som inte kom med i studien. I de eventuella slutsatser som kan komma att dras måste vi således beakta detta.

3.2.2 Intervjusituationen i etapp 2: val av studerade rapporter

Intervjuerna med frågeformulär i etapp 2 gick till på följande sätt: En intervjuare besökte vederbörande mottagare och medförde därvid dels formulär, dels kopior av de rapporter som skulle undersökas. Intervjuaren räckte över den första kopian, bad mottagaren fylla i formuläret och stod till tjänst vid eventuella oklarheter. Därefter upprepades förfarandet för varje ytterligare undersökt rapport. (Se instruktion för intervjuaren, bilaga 1.)

Vissa intervjupersoner var mottagare av så många rapporter, att det inte kunde vara lämpligt att fråga dem om alla. Det kunde visserligen å ena sidan vara ett intresse att belysa användningen av så många rapporter som möjligt. Men å andra

sidan fanns det begränsningar i form av intervjutid och trötthetseffekter hos intervjupersoner. Vi valde att låta fem rapporter vara det högsta antalet som någon utfrågades om.

Tre urvalsgrunder gällde för valet av vilka rapporter som skulle studeras, i de fall intervjupersonen var mottagare av flera än fem rapporter.

1. Vi valde rapporter, där ändringar nyligen hade gjorts, framför sådana där ändringar inte hade gjorts.
2. Vi försökte att koncentrera studiet till ganska få, centrala rapporttyper. Sällsynta och speciella rapporttyper fick stå tillbaka för mera vanliga och allmänna. Tanken bakom detta var bl a att jämförelser mellan olika kategorier kräver att antalet enheter i varje enskild kategori inte är mycket litet.
3. Vi strävade efter att få med rapporter som kunde väntas vara väsentliga för mottagaren i jämförelse med andra rapporter denne intervjuperson var mottagare av.

Vi försökte således i viss utsträckning inrikta oss på sådana rapporter som var väsentliga för mottagaren. Vissa rapporter kom således att bli "underrepresenterade" i formulärundersökningen, därför att det fanns andra rapporter som användes mera. Effekten av våra urvalsgrunder blev således att vi inte visar användningen av en "representativ" del av företagets rapportbestånd.

Antalet undersökta rapporter för varje företag framgår av tabell 3:2. Där framgår också antalet undersökta kombinationer av mottagare och rapporter. En sådan kombination betecknas i fortsättningen för enkelhetens skull med uttrycket "rapportperson".

Tabell 3:2 Antal undersökta rapporter och antal undersökta kombinationer av mottagare och rapporter (fördelning på företag)

	A	B	C	D	E	F	G	H	Summa
Antalet rapporter	6	5	7	7	6	7	6	5	49
Antalet rapportpersoner	35	29	40	46	27	30	29	62	298

3.2.3 Frågeformuläret

Användningen av ett strukturerat frågeformulär var i och för sig diskutabel, eftersom den antogs bli tekniskt besvärlig och arbetskrävande. Att ett formulär ändå användes berodde på två förhållanden:

1. I etapp 3 skulle ostandardiserade intervjuer göras med samma intervjuerpersoner. Ett formulär och en ostandardiserad intervju torde tillsammans ge en bättre bild av en intervjupersons åsikter än en ostandardiserad intervju enbart. Bl a kunde frågorna i etapp 3 bli mer preciserade för var och en av intervjupersonerna. Genom att båda ansatserna användes minskades också riskerna för missförstånd i kommunikationen.
2. En formaliserad frågeteknik torde underlätta olika slags jämförelser mellan en intervjupersons svar vid olika tidpunkter. Efter en revidering av undersökningsplanen kom detta att spela en betydligt mindre roll än vad som väntades i ett tidigt skede av projektet (se vidare nästa underavsnitt, 3.2.4).

Utformningen av frågeformulär skedde med utgångspunkt från följande önskemål:

1. Vi ville göra jämförelser av olika slag. Vi ville jämföra svar, som en viss person givit beträffande olika rapporter. Vi ville jämföra svar, som olika personer i ett företag givit beträffande en viss rapport. Vi ville jämföra svar, som olika personer i olika företag givit beträffande likartade rapporter.
2. Vi ville anknyta frågorna till innebörden i de olika begrepp, som diskuterades ovan i avsnitt 1.7. Detta syntes ge två fördelar. Dels kunde det bidra till en systematisering av mottagarnas åsikter, vilket kunde ligga till grund för en diskussion av informationsbehov, dels kunde en sådan precisering i frågorna vara ett medel mot företeelsen att rapportmottagare tenderar ge vaga och intetsägande svar på allmänna frågor om mottagna rapporter.
3. Vi ville åskådliggöra de olika dimensionerna på ett mycket jordnära sätt.
4. Formulärsvaren skulle tjäna som underlag för de muntliga intervjuerna. Enbart formulärsvaret skulle inte ligga till grund för de slutliga slutsatserna i undersökningen.

Ett antal avvägningar måste göras därför att de olika kraven till viss del var oförenliga. Kravet om jämförelsemöjlighet stod delvis i strid med krav 3.,

konkret åskådliggörande av dimensionerna. Kravet på anknytning till en allmän begreppsapparat stod också delvis i strid med krav 3.

Det krävdes en bedömning hur förfinat formuläret behövde vara för att tillfredsställa kraven i punkt 4. Det slutliga formuläret tillkom på följande sätt. Vid den första förstudien (i augusti 1969) användes enbart en frågeguide. Med utgångspunkt från dessa erfarenheter preciserades några frågor genom tillägg av en del bundna svarsalternativ vid den andra förstudien (februari 1970). Vid den vidare utformningen skedde framför allt en hopkoppling med den begreppsapparat (se avsnitt 1.7), som utvecklades under våren 1970. I december 1970 testades formuläret en första gång i ett tredje företag. Därefter reviderades det något och testades i ytterligare ett fjärde företag i februari 1971. Intervjupersonerna klarade frågorna utan att ge intryck av att det rädde speciellt många oklarheter. Ytterligare resursinsats av någorlunda begränsat slag ansågs inte kunna ge upphov till annat än högst marginella förbättringar.

Frågeformuläret (bilaga 2) innehöll i huvudsak två typer av frågor. Den ena anknöt till den första delfrågan ovan och avsåg således det allmänna utbyte mottagaren anser sig ha av respektive rapport:

- Hur stor användning av rapporten har mottagaren för olika ändamål? (fråga 1-3)
- Hur svår är rapporten? (fråga 4)

Den andra typen av frågor anknöt till den andra delfrågan och avsåg således särskilda dimensioner i rapportutformningen:

- Skulle mottagaren vilja ha flera/färre/annorlunda objekt redovisade? (fråga 5)
- Skulle han vilja ha objekten redovisade mer eller mindre detaljerat? (fråga 6)
- Skulle han vilja ha objekten mer eller mindre omfattande redovisade?
- Skulle han vilja ha flera/färre/annorlunda mått för ett visst objekt? (fråga 7-8)
- Skulle han vilja ha mer eller mindre detaljerade mått? (fråga 9)
- Skulle han vilja ha mer eller mindre frekvent/mera aktuell redovisning? (fråga 10-12)

Exempel på den andra typen av fråga: "Den här rapporten upptar varje avdelning i företaget. Anser Ni att det är alltför detaljerat, något för detaljerat, lagom detaljerat, något för litet detaljerat eller för litet detaljerat?" Denna typ av fråga konstruerades i två steg. Först gjordes en mall som kunde användas för alla rapporter och mottagare. Till den mallen hörde bl a själva skalan. I ett andra steg kompletterades sedan mallen med uppgifterna i det specifika fallet.

Det fanns skäl att göra formuläret mycket kort. En speciell orsak var att vi ville undersöka flera rapporter för en viss mottagare. Om formuläret hade varit långt, skulle det ha blivit tröttsamt och kanske irriterande om mottagaren måste besvara ett stort antal likalydande frågor för varje rapport. Sådana frågor som skulle ingå i formuläret måste därför prioriteras relativt starkt. Sådant som inte fick plats i formuläret fick undersökas på annat sätt, främst genom de ostandardiserade intervjuerna och studier av olika dokument.

Begränsningen skedde efter följande riktlinjer:

1. Vi lät mera komplicerade frågeställningar, t ex metoder för kostnadsfördelning, komma upp först i de ostandardiserade intervjuerna.
2. Vi sökte undvika sådana faktorer, där ändringar i samband med införande av dator är förhållandevis osannolika.

Ett formulär av detta slag ger självfallet oftast upphov till större eller mindre mätfel.^{1/} I detta avsnitt har vi redogjort för både de allmänna skälen för att använda ett formulär över huvud och de olika avvägningar som gjordes mellan konkurrerande krav. En del av felkällorna har framskyttat i de diskussionerna. Sammanfattningsvis kan de huvudsakliga felkällorna sägas vara:^{2/}

1. Precisionen var inte så hög, till följd bl a av krav 4 (sid 70), dvs att slutsatser inte skulle dras av formuläret enbart. Vi ställde enbart s k enkla frågor, i motsats till mera systematiska frågebatterier som brukar

1/ Denna forskningsrapports behandling av intervju- och formulärteknik baserar sig delvis på litteratur beträffande sådana tekniker. Grundläggande synpunkter inom detta område återfinns i många olika arbeten. Vi har framför allt utnyttjat Oppenheim (1966) och Wärneryd (1967).

2/ Vi har funnit det ändamålsenligt att inte disponera våra metodologiska diskussioner efter traditionella begrepp av typen reliabilitet och validitet.

användas för attitydmätning enligt skalkalmetoder. Det innebar, att relativt små skiftningar kunde ha givit relativt stora förändringar i de angivna svarsfördelningarna. Mot den bakgrunden skall det konstateras att inte några av våra slutsatser baseras på enbart formulärsvar.

2. I och med att vi anknöt frågorna till vår speciella begreppsapparat uppkom en andra risk. Frågorna kom att bygga på distinktioner som kanske var främmande för någon mottagare/respondent. Möjligheten fanns därvid, att mottagaren missuppfattade vilken dimension som efterfrågades. Detta var svårundvikligt, eftersom frågorna måste vara ganska korta och enkla.

Särskilt måste vi peka på det som ovan (avsnitt 1.7) anfördes om distinktioner mellan önskemål om ändring av detaljrikedom för objekt respektive mått. Av det framgår att nämnda distinktion inte är så enkel, att vi kan anta att enbart två formulärfrågor kan tänkas klargöra den.

3. En tredje risk är att intervjupersonen inte var uppriktig. Skälen till det kunde vara flera:
 - a) Han vill inte avslöja sitt företags interna förhållanden för intervjuaren/främlingen - han känner lojalitet mot företaget
 - b) Han känner en aning osäkerhet och obehag inför vad ofördelaktiga omdömen från hans sida skulle kunna leda till. Och för att han skall vara på den säkra sidan: det kostar ju inte honom något att ge "diplomatiska" svar.
 - c) Han vill skapa en bild av sig själv som duglig. I den bilden ingår att ge intryck av att behärska och utnyttja de ekonomiska rapporterna.

Man kan alltså misstänka att alla svar inte var alldeles uppriktiga. Man kan också misstänka att avvikelser av detta slag ofta var i den riktningen att de gav ett bättre intryck än befogat. Det kan konstateras, att i den mån vi i vår avvägning har avstått från kravet på konkreta frågor har vi också ökat förutsättningarna för "undanflykter" av detta slag.

4. Vi åskådliggjorde konkret de olika dimensionerna genom att anknyta till den faktiska utformningen av de olika rapporterna. Det kunde då inträffa, att olika intervjupersoner fick något olikartade nyanser i de fullständiga frågeformuleringarna, dvs sedan ifyllnaden hade gjorts i det andra konstruktionssteget. Det kan i någon mån bidra till olikheter i svaren.

På olika sätt försökte vi undanröja uppkomsten och verkningar av dessa felkällor.

För det första var intervjuare närvarande, när intervjupersonen besvarade formuläret. Det innebar flera fördelar. Intervjuaren kunde förtydliga oklara frågor, t ex förklara innebörden i de olika dimensionerna. Intervjuaren fick också en bild av varje intervjupersons sätt att svara: noggrannhet, överensstämmelsen mellan formulärsvar och hans spontana kommentarer under besvarandets gång etc. För det andra hade vi möjligheter att diskutera med intervjupersonerna under den efterföljande ostandardiserade intervjun. Där kunde vi bilda oss en viss uppfattning om storleken av de omnämnda riskerna. För det tredje var stödet gott från företagsledningarnas sida. Brev från företagets sida till intervjupersonerna i respektive företag (bilaga 3) skapade goda utgångspunkter för intervjuer. De torde ha bidragit till att öka noggrannheten vid ifyllandet och också klargjort förhållandet mellan företaget och undersökaren. För det fjärde kan man dra vissa slutsatser om hur frågorna uppfattades av intervjupersonerna genom en jämförelse mellan formulärsvar för en individ och studium av svaren på följdfrågorna utan bundna svarsalternativ.

Erfarenheterna från intervjuerna i etapp 2 var givetvis något skiftande. Ett huvudintryck var att flertalet hade lagt ned stor möda för att avge så välgrundade svar som möjligt. Tidsåtgången var självfallet beroende på hur många rapporter som undersöktes för vederbörande person. En femrapporters intervju tog vanligen 1 - 1,5 timme.

Ett annat huvudintryck var följande: Gränsdragningen mellan dimensioner beredde i en del fall svårigheter, kanske något mer än vad provintervjuerna gav anledning förmoda. Det gällde vissa rapporter mer än andra. Formulärsvar fyllde i dessa fall funktionen att dra uppmärksamheten till vissa problemområden, som sedan penetrerades ytterligare vid de ostandardiserade intervjuerna.

3.2.4 Antal intervjutillfällen

Erfarenheterna från etapp 2 gjorde att vi reviderade vår undersökningsplan i ett avseende. Den ursprungliga tanken vara att göra fler formulärintervjuer med varje intervjuperson och avsluta med en ostandardiserad muntlig intervju. Planen var att antingen göra två intervjuer med ett års mellanrum eller tre med 7-8 månaders mellanrum. Syftet var att vi skulle kunna göra iakttagelser om åsikters utveck-

ling. Erfarenheten i etapp 2 gav dock anledning till omprövning. Vi bedömde det som osannolikt att vi skulle kunna övertyga huvuddelen av intervjupersonerna om nödvändigheten av att först göra ännu en likadan formulärintervju och dessutom en muntlig intervju. I många fall skulle vi förmodligen mötas av reaktionen "det där har Ni ju frågat om förut, och läget var detsamma då som nu", då vi kom för den andra formulärintervjun. Vi ville inte fresta intervjupersonernas tålamod inför den muntliga slutintervjun, som vi ansåg viktigare än ytterligare en formulärintervju. Vi beslöt därför att avstå från en andra omgång formulärintervjuer. Varje intervjuperson intervjuades sålunda vid enbart två tillfällen.

3.2.5 Mottagarintervjuerna i etapp 3 - intervjusituationen

Var och en av de 100 rapportmottagare, som hade besvarat frågeformulär i etapp 2, blev föremål för en ostandardiserad muntlig intervju i etapp 3. Samtliga intervjuer i etapp 3 utfördes av projektledaren. De upptogs på band och dokumenterades genom ganska utförliga protokoll av en assistent.

Intervjuerna genomfördes i regel drygt ett halvår efter intervjun i etapp 2. Intervjuerna avsåg för det första frågor, vars svar redovisas i detta och nästa kapitel, nämligen beträffande åsikter om det befintliga rapportsystemet. De avsåg för det andra frågor, vars svar redovisas i kapitel 6, nämligen frågor om förloppet vid utvecklingen av rapportsystemet. Längden på intervjuerna varierade självfallet med antalet rapporter intervjupersonen var mottagare av, hur mycket han hade varit involverad i ändringsförloppen och hur mycket allmänna synpunkter han hade på det ekonomiska rapportsystemet. Bortsett från några ytterlighetsfall varade intervjuerna i 45 minuter - 2 timmar.

I detta avsnitt skall vi främst behandla den allmänna intervjusituationen och de frågor, vars svar redovisas i detta och nästa kapitel. Frågorna i etapp 3 anknöt i ganska hög grad till de formulärsvar som intervjupersonen tidigare hade givit. De inleddes med en allmän fråga om hur intervjupersonen själv uppfattade sin rapportanvändning. Intervjupersonens egen uppfattning kunde därvid jämföras med det huvudintryck som formulärsvaren hade givit. Vi försökte fastställa om mottagaren var helt nöjd eller om han var missnöjd på någon punkt. Därvid gav intervjupersonens formulärsvar i tidigare etapp en del av underlaget för formuleringen

av dessa frågor. Alla de formulärsvar, som vi hade funnit anmärkningsvärda, gav anledning till muntliga frågor. Vi ställde ingående frågor kring var och en av de punkter, där intervjupersonen hade uttryckt önskemål om ändrad utformning. Vi ställde också ingående frågor, där intervjupersonens formulärsvar hade varit allmänt positiva. Vi sökte då klargöra vad som låg bakom detta. Var han kunnig och nöjd? Var han mindre kunnig och saknade preciserade åsikter om rapporten?

Vi sökte styra samtalen så att intervjupersonen inte skulle känna sig bunden till de formulärsvar han hade givit. Han skulle således kunna bortse från tillfälliga ingivelser, som hade dykt upp vid det första intervjutillfället. Så skedde också i ganska många fall. Varje delfråga behandlades tills intervjuaren genom olika ostandardiserade följdfrågor - ibland ganska många - tyckte sig någorlunda säker på intervjupersonens ståndpunkt.

Vi kommer att använda begreppet "invändning" i fortsättningen. En "invändning" är ett mottagarförslag om ändring av en rapports innehållsmässiga utformning. Den har registrerats av oss i samband med det nu beskrivna undersökningsförfarandet.^{1/}

Vid konstruktionen av ett frågeformulär läggs stor vikt vid att frågeformuleringar inte skall vara ledande. Det är också ett krav vid muntliga intervjuer. Självfallet var det också ett riktmärke i våra intervjuer i etapp 3. Vi vill emellertid här markera ett problem. I en undersökning som denna spelar en intervjuare till stor del rollen av att vara en expert på det område som han frågar om. Han har viss nytta i sitt intervjuarbete av att intervjupersonen får tilltro till honom. Förstudierna hade givit erfarenheten, att det var lättare att få personligt hållna mottagarsvar, om intervjuaren gav intryck av att behärska företagets rapportsystem väl. Frågeformuleringar, som är ägnade att inte vara ledande, skulle i en del fall kunna ha nackdelar från den synpunkten. De skulle kunna ge ett intryck av att intervjuaren saknar förståelse av och kunskap om det aktuella ämnesområdet. Det har således vissa nackdelar att helt och hållet använda sådana neutrala formuleringar under en två timmar lång intervju. I en del fall använde därför intervjuaren formuleringar, som kunde ha gjorts något mer neutrala. Han sökte kompensera detta genom att ställa följdfrågor, som skulle visa hur känslig intervjupersonens utsagor var för variationer i intervjuarens formuleringar.

1/ En mera precis definition anses erforderlig först i kapitel 6 och ges i avsnitt 6.1.

En del av de frågor som ställdes i dessa intervjuer belyste delvis sådant som intervjupersonens arbetsmetodik, kunskaper och personliga relationer till andra människor i företaget. Mot den bakgrunden skulle det kanske inte ha varit förvånande, om intervjuaren hade funnit svårigheter att få intervjupersonerna att ge uppriktiga svar. Vårt starka intryck är emellertid, att intervjupersonerna nästan undantagslöst var mycket meddelsamma. Vi hade mycket sällan intrycket att intervjupersonerna försökte dölja några synpunkter bakom vaga eller missledande fraser. I ganska många fall framfördes synpunkter, som säkerligen inte skulle ha framförts till berörda i företaget. Vi hade ibland nästan intrycket, att intervjupersonerna uppskattade att få tala om sådana här frågor med någon som inte hörde till företaget, men som ändå var insatt i företagets förhållanden.

3.2.6 Samband mellan metoderna i etapp 2 och etapp 3

I etapp 2 använde vi ett tämligen standardiserat frågeformulär. I etapp 3 genomförde vi en muntlig, betydligt mera ostandardiserad intervju. Många böcker om undersökningsmetodik innehåller avsnitt om de allmänna för- och nackdelarna med olika sådana metoder. Vi skall här uppehålla oss något vid de mera specifika erfarenheter som vi gjorde i vår undersökning.

Formulärsvaren gav ett intryck av intervjupersonens användning av de ekonomiska rapporterna. Svaren i etapp 3 gav också ett sådant intryck. I allmänhet var överensstämmelsen ganska god mellan de huvudintryck som de båda metoderna skapade för enskilda intervjupersoner. Det var emellertid påfallande, att för ganska många intervjupersoner på nivå 2 gav formulärsvaren ett intryck av bättre rapportanvändning än vad de muntliga intervjuerna gjorde. Det torde inte vara möjligt att enkelt fastslå några förklaringar till denna företeelse. Ett par bland flera tänkbara faktorer skulle kunna vara följande:

1. Intervjupersonerna på nivå 2 hade ofta mindre erfarenhet av rapporterna än intervjupersonerna på nivå 1. De hade därför mindre genomtänkta uppfattningar och en mera avvaktande hållning till rapporterna. En möjlig reaktion blev därvid att avge "försiktiga" formulärsvar av typen "lagom", "ganska bra" etc.
2. Intervjupersonerna på nivå 2 var ofta mottagare av enbart en eller två rapporter. Intervjupersonerna på nivå 1 var däremot i allmänhet mottagare av

flera rapporter. För mottagare på nivå 1 tjänstgjorde uppfattningar om de olika rapporterna som jämförelsenormer för varandra. Det var med andra ord ganska lätt för dessa intervjupersoner att differentiera sina svar. Formulär-svar från mottagare på nivå 1 blev ganska nyanserade och lättare att tolka.

Mottagare på nivå 2 saknade ofta jämförelsenormer. De visste ganska litet om vilka krav som kunde ställas på en sådan rapport. De visste inte hur stor användning man skulle kunna ha av en annorlunda rapport. De hade därför en tendens att svara i formulären så att de trodde sig uppfylla de förväntningar som ställdes på dem, nämligen att rapporterna var värdefulla.

Den tidigare diskussionen om möjliga felkällor och erfarenheterna från etapp 2 och etapp 3 har lett fram till följande uppfattning om formulärets möjligheter. Ett enstaka svar i ett enstaka formulär har ofta mycket begränsat värde. Alla distinktioner som görs i formuläret kan inte ligga till grund för slutsatser med distinktioner av samma förfiningsgrad. Jämförelser av allehanda slag - mellan frågor, personer, företaget etc - är ofta givande. Formulärsvaren enbart kan ge en viss - om än ganska översiktlig - bild av användningen av rapporterna i de olika företagen.

De muntliga intervjuerna gav en någorlunda nyanserad bild av varje enskild mottagares åsikt om rapporterna. Diskussionerna gav tämligen detaljerade insikter om varje mottagares situation. De gav därmed också mycket kunskap, som inte enkelt låter sig sammanfattas i siffersammanställningar och inte enkelt kan bli föremål för olika typer av jämförelser.

Kombinationen standardiserad formulärintervju - ostandardiserad muntlig intervju var självfallet resurskrävande i förhållande till enklare undersökningsmetodik. En del av motiven för den konstruktionen bortföll i och med att den ursprungliga undersökningsplanen ändrades och upprepade formulärintervjuer inte genomfördes. Ändå torde denna undersökningsmetodik ha medfört klara fördelar. Två av dem är följande.

1. Jämförelser mellan svaren i de båda etapperna kunde ge indikationer på vilken tilltro som vi kunde fästa vid svaren. Vi kunde få en uppfattning om mottagaråsikterna på två olika sätt. Sätten var visserligen inte beroende av varandra. Tvärtom baserade sig frågorna i etapp 3 delvis på sva-

ren på frågorna i etapp 2. Dessutom hade drygt ett halvår förflutit mellan intervjutillfällena. Ändå gav jämförelser av detta slag sådana indikationer.

2. Frågorna och svaren i etapp 2 underlättade väsentligt möjligheterna att föra samtalen i etapp 3 på en detaljerad nivå. Intervjuaren kunde komma till intervjuerna i etapp 3 bättre förberedd. Han fick tillfälle att i förväg formulera flera konkreta frågor än han annars kunnat göra.

Formulärsvaren var således mycket användbara i undersökningen trots de små möjligheterna att basera slutsatser på enbart sådana svar.

3.3 Författarens avrapporteringsdilemma

Det är numera vanligt att forskningsprojekt i företagsekonomi består av tämligen ingående studier av ett fåtal företag som inte valts på statistiska grunder. Exempel på sådana arbeten inom vårt område är Sollenberger (1968), Churchill, Kempster & Uretsky (1969) och Holsinger (1970). Ett exempel inom ett annat område är Donaldson's studier av företagets finansieringspolitik (Donaldson, 1968). Donaldson framför i sitt inledningskapitel principiella argument för studier med "mjukdata" på ett sätt som överensstämmer med grundsynen bakom vårt projekt:

For those who are concerned about bridging that gap (mellan "academic theory" och "business practice", vår anmärkning) in order to make reason a stronger partner of intuition and judgment, there is a need for another kind of research, of which it is hoped that this study is a sample. It involves a serious effort to learn from the businessman himself how he perceives the problem, what he sees as the relevant variables, and how he deals with them analytically in reaching sensible decisions. It means trying to understand his operational frame of reference instead of imposing one on him. It means taking what is for many academicians the giant step of assuming that the average businessman is both intelligent and rational in what he does.
(Donaldson, 1969, s 12)

Ingående studier av ett mindre antal företag innebär emellertid ofta särskilda problem. Kontrollerbarhetsproblemet är ett dylikt. Det material som denna forskningsrapport huvudsakligen baserar sig på består av formulärsvår och svar vid ostandardiserade intervjuer. De båda typerna av svar är inbördes sammanhängande. I motsats till mera kvantitativt inriktade studier förekommer i vår studie enbart få siffersammanställningar av det empiriska materialet. Det skulle i och för sig

inte vara helt omöjligt att publicera tabellsammanställningar över formulärsvaren. Det har emellertid inte ansetts meningsfullt med hänsyn till den lilla roll som sådana tabeller - fristående från svaren vid de ostandardiserade intervjuerna - spelat för våra slutsatser.^{1/}

En läsares möjlighet att kontrollera våra påståendens riktighet är således förhållandevis små. Liksom andra studier av likartad karaktär har denna studie nackdelen att läsaren görs starkt beroende av projektledarens omdöme.

I vår studie har emellertid projektledarens uppfattningar utsatts för viss granskning på två sätt:

1. I stort sett hela intervjumaterialet har bearbetats av en assistent. Vid sin läsning av rapportmanuskriptet har han haft tämligen god möjlighet att bedöma om rapportens innehåll är förenligt med intervjumaterialet eller ej.
2. Respektive företag har tillställts de delar av manuskriptutkastet som närmast berört dem. Våra kontaktmän i företagen har givetvis inte kunna kontrollera alla uppgifter som förekommer där, t ex andra intervjupersoners utsagor. De har emellertid haft förutsättningar att göra en viss bedömning av en stor del av manuskriptutkastet.

Ett annat avrapporteringsdilemma - vid sidan av kontrollerbarhetsproblemet - har varit formen för beskrivningen av det empiriska materialet, i första hand inom studieområde 1. och 2. Vi har valt att beskriva materialet företagsvis (det upptar återstoden av detta kapitel) och att därefter genomföra en analys, som disponeras efter den indelning som användes beträffande bearbetnings-/rapporteringsfasen i kapitel 2 (analysen återfinns i kapitel 4). Motivet till att presentera materialet även företagsvis är framför allt följande. Vi vill ge någorlunda konkreta beskrivningar, som visar det specifika i varje företags situation. Vi vill ge tämligen påtagliga bilder av de enskilda användarnas situation i respektive företag.

I våra beskrivningar av hur spridd en viss åsikt är bland mottagarna används ofta uttryck som "ganska många", "huvuddelen", "flera" och "få". Det är förståeligt om en läsare finner sådana uttryck vaga. Vi har - tyvärr - inte funnit någon

^{1/} Beträffande tabeller av formulärsvar se avsnitt 4.1 i nästa kapitel.

mera ändamålsenlig metod att återge ett empiriskt material av vår typ.^{1/} Vi har försökt att ange uttrycken på ett konsekvent och avvägt sätt i syfte att nå en precision, som är tillräcklig med hänsyn till de slutsatser som sedermera dras. Det skall här noteras att många av våra slutsatser inte kräver att vi finner den exakta frekvensen beträffande den undersökta företeelsen. Det är tillräckligt att konstatera att företeelsen förekommer i viss, icke försumbar utsträckning.

Karaktären på de företagsvisa beskrivningarna skall även ses mot bakgrund av det anonymitetsskydd som utlovats de deltagande företagen och de enskilda intervjupersonerna. Framför allt har hänsynen till de enskilda intervjupersonerna visat sig bli en ibland avgörande restriktion vid valet av formuleringarnas abstraktionsgrad.

3.4 Rapporterna i de åtta företagen

Två studieområden skall belysas:

1. Ändringar i den ekonomiska rapporteringen - storlek och inriktning

I vilka dimensioner har ändringarna skett? För vilka arbetsuppgifter har ändringar skett - inom vilka funktioner och på vilka nivåer? Hur stora ändringar har gjorts? Vilka ändringar har krävts beträffande datafångst och registrering?

2. Mottagarnas åsikter om rapporterna

Vilken roll spelar ekonomiska rapporter för olika mottagare? Vilka faktorer inverkar på detta? Har utbytet ökat eller minskat i samband med övergången till dator? I vilken utsträckning har mottagare övertänkta uppfattningar om hur rapporterna borde vara utformade ur deras synvinkel? Är det stor eller liten skillnad mellan olika mottagares önskemål beträffande en viss rapport i ett visst företag? Är det stor eller liten skillnad mellan olika mottagares önskemål beträffande likartade rapporter i olika företag? Har mottagarna synpunkter på få kritiska faktorer i rapportutformningen eller på

1/ Inte heller denna svårighet är unik för vårt projekt. Motsvarande avrapporteringsproblem kan observeras i andra arbeten av praktikfallskaraktär, t ex de nämnda arbetena av Churchill, Kempster & Uretsky, Holsinger och Donaldson.

många olika faktorer? Är mottagarnas synpunkter av grundläggande karaktär eller är de förhållandevis marginella?

Beskrivningen i detta avsnitt sker företagsvis enligt ett i huvudsak gemensamt mönster. Först anger vi hur rapportsystemet ser ut och vilka förändringar som har skett under senare tid. Därefter redovisas mottagaråsikter.

3.4.1 Byggföretaget A

A hade innehaft dator under cirka sex års tid då vår etapp 2 genomfördes, dvs de första mottagarintervjuerna. Inledningsvis hade man överfört detaljerade sammanställningar av de enskilda projekten. Det var en redovisning av varje faktura, bokföringsorder etc ordnade i verifikationsnummerordning. Verifikationsbeloppen var klassificerade i huvudsak i ett par huvudtyper av kostnader (lön och material), erhållna lyft och kvarvarande lyft. Denna rapport distribuerades var 14:e dag. Före datorinförandet hade sådan information funnits samlad på kortregister, men den hade inte rutinmässigt sänts ut till vederbörande arbetsledare.

Efter hand införde A rapporter av mer översiktlig natur. En rapport, som infördes efter ett par år, visade för en filial varje pågående projekt med dess kostnader och lyft summerade i några huvudgrupper. Så småningom infördes en motsvarande lista för de avslutade projekten inom filialen. Ungefär samtidigt tillkom rapporter, där objekten var grupper av beställare respektive art av projekt (skolor, bostäder, industri etc). För dessa objekt visades huvudgrupper av kostnader och intäkter. Eftersom de olika filialerna tidigare varit ganska självständiga i fråga om uppläggningsen av redovisningen låter det sig inte enkelt konstateras vilka ändringar som hade inträtt i och med dessa fyra nya listor. Motsvarigheter hade i allmänhet funnits till ett par av dem, framför allt till listan över pågående projekt. De hade dock inte kunnat mäta sig med efterföljaren i fråga om aktualitet.

Ungefär ett år före etapp 2 infördes månadsbokslut för de olika filialerna, framför allt en resultaträkning för de projekt som slutförts dittills under året i respektive fall. Tidigare hade de olika filialerna i bästa fall var för sig tagit fram sådana, av sämre aktualitet och lägre frekvens.

Huvudintrycket av mottagarintervjuerna var följande:

1. Avdelningsrapporterna på nivå 1 betraktades som ganska tillfredsställande. Sammanställningarna över pågående och avslutade projekt och månadsbokslutet föranledde ganska få negativa synpunkter, vilka knappast var av grundläggande natur.
2. Det rådde oenighet i åsikterna om avdelningsrapporterna på nivå 2, dvs den detaljerade sammanställningen för varje projekt. Det fanns tydligt skilda uppfattningar om hur en rapport av detta slag skall utformas.
3. Listorna med beställningsgrupper och projektarter hade ganska liten betydelse för just de personer vi intervjuade.

Invändningarna mot den detaljerade projektsammanställningen var relativt många. De gällde delvis grundprinciperna för rapportens utformning. De avsåg förhållanden, som respektive mottagare ansåg fundamentala för värdet av rapporten. En huvudsynpunkt var att rapporten var överskådlig. Enligt denna mening skulle man dock kunna förbättra den genom att göra en systematisk gruppering av posterna i rapporten. Man skulle t ex kunna göra en indelning av de olika projekten i delobjekt. De olika fakturorna skulle således hänföras till vissa etapper i byggan- det, såsom grund, stomme, stomkomplettering.

Vi på den tekniska sidan vill ju hela tiden veta hur ett bygge ligger till ekonomiskt. Vi vill inte ha reda på hur det har gått, först när det är klart. Om man får reda på ett fel i tid, kan man sätta in vissa åtgärder. Därför borde den här rapporten nyanteras mera och bygget delas in i några faser. Det enda man kan se i den här nu är saldot mellan intäkter och kostnader.

Flera mottagare argumenterade för tankegångar av likartat slag. En del andra mottagare var emellertid tveksamma, avvaktande eller negativa till denna tanke.

Det är svårt att tänka sig in i konsekvenserna av det. Jag ställer mig faktiskt tvekan- de till att man skulle ha nytta av att få in indelning i stomme, stomkomplettering och några andra sådana poster.

Det skulle leda till ett merarbete med ytterligare en kontering. Det leder egentligen inte till någonting, om man vet vad själva marken, stommen och kompletteringen kostar.

Det föreslogs ett alternativt sätt att systematisera rapportens verifikationer. Enligt detta skulle man gruppera posterna efter huvudtyper av kostnadsslag, t ex

betong, armering, snickerier. Också i detta fall var vissa mottagare ganska starkt positiva, medan andra var tveksamma eller negativa.

Även i övrigt förekom en del synpunkter på den detaljerade projektsammanställningen. 1) Några menade att ändringar borde göras i detaljrikedom. Ett förslag var att omkostnaderna på arbetsplatsen borde redovisas uppdelade i olika omkostnadsslag. Ett annat var att internavräkningar skulle framgå för varje redovisad verifikation. 2) Flera av mottagarna berörde frågan om identifiering av redovisade fakturor. Verifikationerna upptogs i rapporten med en eftersläpning, som orsakades bl a av de administrativa kringrutinerna. En svårighet för mottagaren blev följaktligen att ha överblick över vilka fakturor som kommit med i en rapport och vilka som skulle komma först i nästa. Det fordrade en viss vaksamhet från mottagarens sida. Mottagaren ansåg att han inte heller helt lätt kunde göra denna kontroll, eftersom de tillämpade metoderna för numrering och datering av verifikationer inte var ändamålsenliga ur denna synvinkel.

Vårt allmänna intryck blev att olika personer använder den detaljerade projektsammanställningen i kraftigt skiftande omfattning. En del mottagare sade sig avgjort ha nytta av rapporterna. Andra åter menade att den spelade liten roll. Det förekom därvid att man skaffat sig egen manuell redovisning vid sidan av denna rapport för att komma ifrån förmenta brister. En del mottagare sade sig också ha många kolleger, som knappast alls utnyttjade rapporten.

Inställningen till avdelningsrapporterna på nivå 1 var betydligt mera positiv än vad vi redovisat ovan beträffande nivå 2. Rapporterna på nivå 1 föreföll ge en hel del information, som utgjorde underlag för framför allt mottagarnas kontrollbeslut. Mottagarna var i stort sett positiva till sammandragen över pågående respektive avslutade projekt samt månadsbokslutet. Visserligen förekom en hel del invändningar också här. De var emellertid av mera marginell natur. Dels framfördes en del enstaka, personspecifika önskemål om detaljrikedom i olika avseenden. Dels framfördes synpunkter på att administrationskostnaderna för filialkontoren fördelades på projekten schablonmässigt i ett par av rapporterna. Flertalet mottagare ansåg att detta förfarande var av mycket litet värde för dem. De inriktade sin läsning framför allt på resultatet före avdrag för dessa indirekta kostnader.

De personer vi intervjuade ansåg sig i allmänhet ha ganska liten nytta av projektarts- och beställargrupsredovisningen. Filialerna hade ganska få projekt igång. Redan av detta skäl var en klassificering i de använda kategorierna inte särskilt givande för filialernas mottagare. En del av de tillfrågade hade ändå förslag till ändringar av dessa rapporter. Ett par önskade mindre detaljerade objekt i projektartsrapporter. Ett par andra önskade ändrad objektindelning i beställarrapporten. Projektarts- och beställargrupsredovisningen torde spela större roll för andra grupper av mottagare än dem vi intervjuade.

3.4.2 Livsmedelsföretaget_B

B skaffade sin första dator ungefär sex år före etapp 2. Under de första åren förekom inte några datorlistor, utöver huvudboksutdrag som stannade på ekonomisavdelningen och olika listor från de mekaniserade rutiner som kördes. Ett manuellt tertialbokslut framtogs för olika enheter i företaget. Datorns tillkomst hade emellertid inte några följder för detta bokslut, bortsett från ändringar i arbetsrutinerna. Efter några år infördes avdelningsrapporter för centraladministrationens kostnader. Några veckor före etapp 2 verkställdes en tämligen omfattande ändring i rapportsystemet: tertialboksluten ändrades. Samtidigt infördes en avdelningsrapport för budgetuppföljning av enheternas kostnader och intäkter, vilken saknade motsvarighet tidigare i företaget (bortsett från den nämnda avdelningsrapporten för centraladministrationen).

Tertialbokslutet bestod av flera samordnade delar. En var en resultaträkning för tillverkningsfunktionen respektive försäljningsfunktionen inom företaget, uppdelat på relativt små tillverknings- respektive försäljningsenheter. I huvudsak redovisades huvudgrupper av intäkter och kostnader för dessa enheter. Ett internavräkningssystem tillämpades mellan försäljning och tillverkning. Ändringarna i rapporterna hade till största delen bestått i ändrad gränsdragning mellan redovisningsobjekten och en i samband därmed gjord förändring i den använda tekniken för internavräkningen. Detaljrikedomen i objekt och mått hade i många fall lämnats oförändrade. Detaljrikedomen hade dock minskat för vissa mått, t ex kostnaderna i tillverkningsrapporten.

Avdelningsrapporten för budgetuppföljning angav för försäljnings- och tillverkningsenheter i företaget vilka intäkter och kostnader de haft. Detaljrikedomen

var stor för kostnaderna. 50 - 200 kostnadsslag redovisades, ofta var de 100. Rapporten var avsedd att komma varannan månad. Rapporten förekom på två nivåer, den lägsta på arbetsledande nivå eller något högre.

Intervjuerna i etapp 2 skedde - som nämnts - alldeles i anslutning till premiärtillfället för de båda rapporttyperna. Intervjuerna i etapp 3 skedde efter drygt ett halvår.

Mottagaråsikterna var tämligen oenhetliga ifråga om tertialbokslutet. Några menade, att komplexitetsgraden var för stor. De syftade här framför allt på systemet för interna avräkningar. De menade, att reglerna för internavräkningarna med tiden hade blivit ganska oöverskådliga och ifrågasatte värdet av beräkningarna. Andra åter godtog komplexiteten som en nödvändighet. Man såg den som en mer eller mindre direkt följd av företagets produkt- och tillverkningsstruktur. Övriga synpunkter på tertialbokslutet gällde främst detaljrikedom. I några fall ansågs den vara för stor beträffande mått. I andra fall ansågs den vara för liten beträffande mått och objekt. I något fall efterlystes jämförelsevärden och förändrade metoder för beräkning av relationstal.

Även beträffande den nya avdelningsrapporten för budgetuppföljning var de uttalade åsikterna olika. En del tendenser kan återges.

1. Det var uppenbart att rapporten hade mycket liten betydelse för vissa befattningshavare.
2. Många förhållandevis grundläggande synpunkter på detaljrikedom framfördes. En ganska markerad uppfattning hos flera mottagare var att detaljrikedom för objekt var för liten. Det skulle enligt deras mening vara värdefullt att se resultatet för respektive underenheter. Några menade dessutom att vissa mått borde anges mera detaljerat, t ex olika värden vid internavräkningar. Andra framförde å andra sidan att rapporten allmänt sett var för detaljerad ur deras synvinkel. I samband med detta förekom också synpunkter att inslaget av delaggregeringar skulle ökas.
3. Många befattningshavare hade egna redovisningssystem vid sidan av det centrala.
4. Några mera personspecifika åsikter om rapporterna framfördes beträffande t ex jämförelsetalens uträkning och använda måtttyper.

Vid etapp 2 hade B (5-6 år efter övergången till dator) sina försäljningsrapporter lagda på manuell basis, även om många grunduppgifter togs från datorlistor. Försäljningsrapporteringen är inte med i undersökningen.

3.4.3 Bruksföretaget C

Ett och ett halvt år före etapp 2 övergick bruksföretaget C till dator. Vid ett enda tillfälle tillkom ett antal rapporter: avdelningsrapporter för kostnadsuppföljning, statistik över tillverkade artiklar, försäljningsrapporter m m. Dessförinnan hade den huvudsakliga rapporteringen bestått av tertialbokslut för huvuddelarna i företaget.

Avdelningsrapporterna för kostnadsuppföljning togs fram på två nivåer. På den lägsta var objektet ett förmansområde och kostnaderna uppdelade på 20-40 typer. Den högre nivån omfattade större enheter, men varje förmansområde kunde urskiljas. Totalkostnaderna redovisades för de olika enheterna i rapporterna. Tidigare hade man haft vissa motsvarigheter till uppföljningen på den lägsta nivå. Sammanställningar av det slaget hade gjorts, om än betydligt mera sällan och med större eftersläpning.

Bokslutet bestod av tre delar. Det framtogs manuellt på grundval av datorlistor. En första del var en rapport över olika slags kostnader för enheter på nivån över förmansområden. I en andra del var det samma objekt. Där redovisades emellertid olika slags intäkter och kostnaderna dessutom mindre detaljerat. En tredje del omfattade hela företaget med varje enhet från de båda andra delarna urskiljbar. Där angavs resultatorienterade mått för dessa huvuddelar och företaget totalt. Bokslutet och de lönsamhetsbedömningar som där gjordes av olika enheter i företaget var från redovisningsteknisk synpunkt inte helt okomplicerade. Bl a gjordes en lång rad kostnadsfördelningar enligt traditionella metoder.

Detta bokslut hade funnits till sin typ i många år och hade till sitt innehåll knappast alls förändrats i samband med övergången till dator. Däremot hade såväl rapportfrekvens som rapportaktualitet påtagligt ändrats. Rapporten kom en månad snabbare (från sju till tre veckors eftersläpning) och frekvensen hade ökat från tertial till kvartal.

Några drag var påfallande beträffande mottagarnas synpunkter på de olika avdelningsrapporterna i bruksföretaget:

1. De som erhöll såväl bokslut som kostnadsuppföljning på datorlistor var mera positiva till datorlistorna. Bokslutsrapporterna uppfattades som något svåra och svårgenomträngliga:

För att läsa det här måste man veta exakt vilka produkter en avdelning tillverkar och hur detta förs på vissa konton. Man måste veta att avdelningen dessutom har en annan tillverkning och att detta förs på andra konton. Från början hade jag ett mycket starkt behov av att få den här (dvs bokslutet, vår anmärkning) förklarad och framför allt att få den förenklad.

- - -

För den som sysslar större delen av sitt liv med tekniska spørsmål så är sådana här ekonomiska siffror besvärliga. Man ger sig inte tid att sätta sig in i det. Man är helt enkelt ovan att handskas med begreppen. Vad menas t ex med budgetdifferens? Differens i förhållande till vad?

- - -

Jag orkar inte läsa en sådan här rapport i detalj. Förresten så kommer den här bara en gång i kvartalet. Man hinner faktiskt glömma hur man bar sig åt för att läsa den. Det fordras att man går i viss ordning. Det är litet av konst att läsa den.

2. Förmännen föreföll ha betydligt mindre användning av avdelningsrapporterna för kostnadsuppföljning än deras överordnade. De ansåg, att deras arbetsuppgifter bara till mycket liten del bestod av sådant som låter sig påverkas av innehållet i en kostnadsrapport.
3. Känsligheten för ändringar i aktualitet och frekvens verkade inte vara särskilt stor, i synnerhet inte på förmansnivå och dessutom inte heller beträffande lönsamhetssammanställningarna i bokslutet. Det var antagligt, att värdet av de tidsmässiga förbättringarna för dessa befattningshavare hade varit ganska lågt. Det hindrade självfallet inte, att värdet kunde vara större för andra typer av befattningshavare.

Mottagarna i C hade ganska få förslag till ändringar beträffande bokslutet. Två typer av invändningar framfördes. Flera mottagare inom en av rörelsegrenarna ansåg att objekten i boksluten var alltför litet detaljerade för denna rörelsegren. I anslutning till det framförde några att vissa ansvarsområden inte var helt urskiljbara i boksluten. Den andra typen av invändning var att en tillverkare är mera intresserad av att se ett företagsresultat, som grundas på till-

verkad mängd, än ett resultat på grundval av såld mängd. Andra hävdade däremot att skillnaden mellan tillverkad och såld mängd inte är särskilt viktig för rapportens utformning, eftersom mottagaren ändå har en någorlunda klar bild av lagersituationen.

C beslöt att göra vissa ändringar i de båda datorframtagna avdelningsrapporterna efter att ha använt dem i två år. Dessa ändringar skulle verkställas en kort tid efter vår etapp 3. Det föreföll vara enighet hos berörda mottagare över att ändringarna var motiverade. Den mest betydelsefulla ändringen avsåg metoden att göra budgetjämförelser för omkostnaderna. Till en början hade man använt tillverkad kvantitet som proportionalitetsfaktor för omkostnaderna. Efterhand som produktsortimentet hade blivit mera differentierat hade detta beräkningssätt kommit att te sig alltmera olämpligt. C hade därför beslutat att i stället använda tillverkningstiden som proportionalitetsfaktor.

Några av mottagarna framförde ytterligare förslag utöver de redan beslutade ändringarna. Flera önskade någon form av blandade mått. Skälen var skiftande: från ett "allmänt intresse" till mottagarens önskan att bidra till diskussionen om olika objekts lönsamhet. Flera ville se hur just deras avdelning bidrog till företagets totalresultat. I samband därmed markerade några mottagare att de brukade vara mycket uppmärksamma på de internavräkningar som gjordes och någon ville ha internavräkningsbeloppen mera specificerade. Förutom synpunkterna på blandade mått framfördes en del annat t ex att delaggregeringar skulle användas i en av rapporterna på den högre nivån och att kostnaden för reklamationer skulle anges löpande i rapporten på den lägre nivån.

En alldeles särskild typ av redovisning avsåg en mycket detaljerad redogörelse för varje detalj, som en viss arbetare tillverkat vid en viss maskin, sorterade i tempo- och arbetarordning. Det var en rapport, som föreföll spela mindre roll för flertalet av intervjupersonerna. Flera angav som skäl att rapportens trovärdighet var låg. Indata hade ibland varit så oprecisa, att rapporten hade blivit av föga värde. En av intervjupersonerna framförde spontant ett mycket konkret ändringsförslag beträffande denna rapport. En sortering i detaljordning skulle vara bättre för honom. Meningarna var emellertid delade i fråga om sorteringsordningen: en menade att den befintliga ordningen var bra, en annan att båda ordningarna behövdes, en tredje att valet mellan de båda var ganska betydelselöst

för hans del. Ett annat önskemål som framfördes beträffande denna rapport gällde en mera detaljerad redovisning av tiden för olika tillstånd i verksamheten: stillestånd, reparationer etc.

C hade försökt att komma tillrätta med försäljningsrapporterna. Det hade emellertid varit påfallande svårt att finna en modell som tilltalade försäljningsansvariga. De rapportutkast som fanns bedömdes inte vara helt lyckade. Flera brister betonades: avsaknaden av budgetjämförelser och att täckningsbidraget ej redovisades.

3.4.4 Grossistföretag D

D hade innehaft dator ungefär fem år före etapp 2. Till en början infördes främst försäljningsrapporter, efterhand också avdelnings- och lagerrapporter..

D överförde i stort sett sina tidigare manuella - halvmaskinella avdelningsrapporter till datordrift. Det skedde drygt två år före etapp 2. På så sätt kom två med varandra innehållsmässigt samordnade avdelningsrapporter att finnas. I den ena redovisades typer av omkostnader (20-40 typer) för små organisatoriska enheter, sorterade efter dessa enheter. Den andra rapporten fanns dessutom på en högre nivå. Denna var mindre detaljerad i två avseenden: de minsta objekten var större enheter och måtten var huvudgrupper av kostnader.

Jämfört med den tidigare redovisningen skedde således inte några innehållsmässiga ändringar. Däremot ändrades såväl aktualitet som frekvens. De båda rapporterna var månatliga och kom ett par veckor efter den redovisade månads slut. För rapporten med de enhetssorterade omkostnaderna innebar detta att frekvensen hade ökat från halvår till månad och att aktualiteten hade ökat med en månad. För rapporten med de artssorterade omkostnaderna hade aktualiteten förbättrats med två veckor.

Vi gjorde följande allmänna iakttagelser beträffande användningen av avdelningsrapporterna i D.

1. Flertalet mottagare föreföll ganska okänsliga för den största ändringen: den tidsmässiga. Flera hävdade att inte ens kraftiga förseningar skulle ha någon

nämnvärd effekt för deras arbetsuppgifter.

2. Mottagarna fäste inte någon nämnvärd vikt vid att omkostnaderna sorterades efter flera grunder. Det var uppenbart, att flera av dem inte närmare hade reflekterat över skillnaden mellan de olika rapporterna, förrän intervjuaren ställde frågor.
3. Ett antal invändningar framfördes. Flera av dem betraktades som viktiga av mottagarna. De tog i stort sett sikte på två förhållanden: dels möjligheten att kunna relatera en avdelnings kostnader till något uttryck för avdelningens prestationer, dels detaljrikedomen.

Flera mottagare framförde önskemålet att man skulle kunna relatera kostnaderna till något prestationsmått. De uttalade emellertid inte några bestämda och enhetliga uppfattningar om hur detta skulle ske. Några menade, att man skulle använda ett blandat mått. Det hävdades också att säsongvariationer i sysselsättningen var betydelsefulla. Därför borde D frångå sin enkla metod att göra budgetjämförelser mellan faktiska kostnader och en tolfte del av årsbudgeten för ifrågasvarande kostnadsslag.

Mottagarnas invändningar mot detaljrikedomen var av flera slag.

1. Ett par menade att detaljrikedomen var för stor i fråga om värdemässigt tämligen betydelselösa kostnadsslag.
2. En mottagare menade att detaljrikedomen i rapporten kunde ökas i ett annat avseende. Det borde - enligt honom - vara önskvärt och möjligt att tillskriva mindre objekt än tidigare en del omkostnader, som var förhållandevis påverkbara för den avdelningsansvarige. Detta skulle ske genom direkt fördelning eller med hjälp av fördelningsnycklar.
3. En invändning var att en mottagare kunde belastas med stora kostnader som var opåverkbara för honom. Därmed framstod de mera påverkbara kostnaderna som ganska ointressanta i jämförelse med de opåverkbara.

D uppvisade en hel flora av försäljningsrapporter. Samordningen mellan dessa var i hög grad begränsad. Man kunde t ex hitta inte mindre än tre typer av produkt-

redovisning per filial.^{1/} Dessa hade uppkommit vid olika tidpunkter och var sinsemellan olika i ett par avseenden, på ett sätt som knappast hade varit planerat:

1. Denna lista var datorframtagen. Objekten var ett stort antal produktklasser i många fall på artikelnivå. Mått var försäljningsantal, intäkter och bruttovinst.
2. Denna lista var också datorframtagen. Objekten var ett betydligt mindre antal produktklasser på delvis samma detaljeringsnivå. Produktklasserna överensstämde till stor del med produktklasserna i föregående typ. Måttet var enbart kvantiteter. Denna rapport var sammanhängande med den kund- och försäljarredovisning som nämns nedan.
3. En manuellt framtagen rapport som var kvar från tiden före datorövergången. Den skilde sig från de båda andra genom att den innehöll all försäljning i företaget. Av tekniska skäl innehöll de datorframtagna rapporterna inte en speciell del av företagets säljtransaktioner.

Företaget hade även löpande redovisning av kunder respektive försäljare. Denna redovisning var samordnad med produktredovisning typ 2. ovan. I kundrapporten angavs kvantitet för varje kunds köp i dessa olika produktklasser. På motsvarande sätt angavs i försäljarrapporten varje försäljares försäljningskvantitet i dessa produktklasser.

Till bilden hör även att företagets sortiment rymde tämligen artskilda produkter. Olika avdelningar ställde därför ganska olikartade krav på företagets informationsframställning. Det hade haft till följd att utnyttjandet av datorkapaciteten var mycket olikartad mellan avdelningarna i företaget. Vissa avdelningar hade i hög grad utnyttjat möjligheterna att ta fram statistik för särskilda ändamål utöver den löpande informationen. Andra fann inte anledning att under inledningsåren utnyttja datorkapaciteten ens för viss löpande information. De höll sig då till sitt eget eget manuelle separata system.

1/ Som produktrapporter räknas rapporter som innehåller enbart produkter som objekt. Som kundrapporter räknas rapporter som innehåller produkter och kunder i kombination eller enbart kunder. Som försäljarrapporter räknas rapporter som innehåller försäljare som objekt. Beträffande dessa definitioner se vidare underbilaga 4b s 269.

Det är uppenbart att den ovan skisserade bilden kan ses som ett exempel på bristande samordning, bristande "integration" i rapportsystemet. Det var tydligt att de som - i vid mening - ansvarade för rapportframställningen var otillfredsställda med den rådande ordningen. Det var också påtagligt att många mottagare var mindre störda av den bristande enhetligheten. Flera menade att de i stort sett var nöjda, eftersom de trots allt visste vad de skulle läsa och vad de skulle ägna mindre intresse. Flera andra mottagare pekade emellertid på olika olägenheter med det rådande systemet, t ex överskådlighet, kommunikationsproblem och åtkomstproblem:

Allmänt skulle man önska en genomgång av behovet. Man vet ju att man inte kan arbeta igenom en hel del av listorna och dra nytta av dem. Man skulle vilja ha litet mera samlade siffror. Man skulle vilja ha en liten lapp med litet överblick. I dag får man gå i mycket papper.

- - -

Vad jag definitivt konstaterar är att pappersflödet är alldeles för våldsamt stort. Det kommer alldeles för mycket. Det kunde göras överskådligare. Det gäller inte det här företaget speciellt.

- - -

Man har många gånger inte någon gemensam bas att diskutera kring. Det får till följd att man får göra specialsammansättningar. Då uppstår sådana situationer att man konstaterar att "det här är ju inte samma värde som vi får från andra håll". Vad beror det då på? Då får någon i uppdrag att ta reda på varför det skiljer. Ibland kommer man fram till någonting. Ibland rinner det ut i sanden.

- - -

Olägenheten är ju bristande kom-ihåg om i vilket sammanhang man fick en uppgift. Man kan mycket väl erinra sig att man har sett en uppgift eller en typ av lista, men man kommer inte ihåg i vilket sammanhang och var man kan finna den.

Mottagarna framförde en del invändningar beträffande försäljningsrapporternas innehåll. Dessa invändningar skall delvis ses mot bakgrund av att det pågick arbete med att ändra rapporterna i några avseenden. Budgetering skulle genomföras för de större kunderna, vilket bl a skulle leda till att budgetjämförelser skulle införas i kundrapporten. Flera av mottagarna uttryckte sin belåtenhet över att denna ändring var förestående. Invändningarna mot denna kundrapport (och de båda produkt- och försäljarrapporter som var samordnad med den) var i övrigt tämligen marginella, dvs rapporten hade en ganska stor användning även i

befintligt skick. Några menade att försäljnings- och bidragssiffror skulle vara önskvärda, medan andra åter menade att de klarade sig med enbart de befintliga kvantitetsuppgifterna. Några önskade, att vissa produkttyper skulle särredovisas (ökning av detaljrikedomen för objekten), men sade sig samtidigt vara medvetna om svårigheterna att få plats med mera utförliga uppgifter inom ramen för den befintliga rapporttypen.

Invändningar förekom också mot den datorframtagna produktrapporten med stort antal produktklasser och tre typer av mått, dvs typ 1 (sid 92). Invändningarna gällde här främst objekten. Från flera håll pekades på att rapporten var alltför detaljerad. Någon efterlyste flera delaggregeringar och någon menade att gränserna mellan produktklasserna borde korrigeras.

3.4.5 Livsmedelsföretaget E

Livsmedelsföretaget E började utnyttja datortjänster ungefär ett och ett halvt år före etapp 2. Datorinförandet skedde strax före en period av betydande organisatoriska förändringar. Ändringarna hade delvis den karaktären att sammanslagningar skedde av mindre företagsenheter till en större. Datorinförandet var från början endast planerat för en av enheterna i den blivande gruppen. De organisatoriska förändringarna satte givetvis sin prägel på förloppen vid införandet av dator och nya ekonomiska rapporter. De föranledde självfallet betydande extraordinära resursinsatser av många befattningshavare - både linje- och ekonomipersonal. Det är mot den bakgrunden man skall betrakta den följande beskrivningen, som torde återge större svårigheter än i flertalet av våra andra praktikfall i en del avseenden.

Datorn anskaffades således för en av enheterna i den blivande gruppen. Den första datortiden innebar att en del driftsrutiner mekaniserades för denna enhet. Ändringar i den ekonomiska rapporteringen skedde främst beträffande försäljningsrapporterna. En avdelningsrapport tillkom också, men den måste sedermera ändras i samband med företagsförändringarna.

De datoriserade försäljningsrapporterna^{1/} blev i olika avseenden utförligare än vad de tidigare manuella rapporterna hade varit. Detaljrikedomerna ökade på objektsidan. I kundrapporterna användes flera indelningsgrunder för objekten än tidigare. Ett antal rapporter och rapporthierarkier förekom. Försäljningskvantiteten var mått i övervägande antalet fall:

Renodlade produktrapporter. Varje artikelslag redovisades totalt för företaget. De fanns dels i en version där försäljningen ackumulerades tiodagarsvis under en månad, dels i en annan version där försäljningen ackumulerades månadsvis under ett år.

- - -

En produktrapport per filial med samma detaljrikedom för produkterna.

- - -

Försäljarrapporter. De visade varje försäljares försäljning av produkter, där produkterna redovisades något mindre detaljerat än i föregående fall.

- - -

Kundrapporter. Enskilda kunders köp av olika produkter redovisades. I en redovisades kunderna efter försäljningsdistrikt (blockregion) och verksamhetsart. I en annan var indelningsgrunden distributionskanalen, varvid aggregering förekom i tre objektnivåer.

Efter två år spelade dessa rapporter i stort sett ingen annan roll för mottagarna än som underlag för allehanda manuellt framtagna rapporter. Framför allt produktreporterna användes så. Flera mottagare ansåg att de behövde en kundredovisning och att de saknade en lämpligt utformad sådan - trots det tämligen digra kundrapportbeståndet. Invändningarna mot de befintliga rapporterna var många och grundläggande. Flera mottagare fann förklaringen till detta i att framställarsidan hade varit överbelastad. De hävdade att rapportframställarna hade varit tvungna att använda nästan alla sina resurser för att anpassa driftsrutinerna till företagets nya villkor.

Man får ha överseende genom att de låg så kolossalt långt efter från början. De låg t ex efter med faktureringen. Då kan man inte ens komma och prata om att ändra statistiken.

- - -

1/ De försäljningsrapporter som studerades i E var försäljningsrapporterna i den enhet för vilken datorn hade anskaffats.

Att det över huvud har klarat sig däruppe (dvs på dataavdelningen, vår anmärkning), det beror på att gänget där har slitit dag och natt. Jag är full av beundran för de där killarna.

Det var tydligt vilka typer av ändringar som mottagarna främst önskade. Önskemålen i flera avseenden var relativt samstämmiga. De var följande beträffande produktrapporten.

1. Flertalet önskade någon form av jämförelsetal: budgetvärden, föregående års värde eller dylikt. Det är här att notera, att budgetvärden i tillräcklig utsträckning redan fanns, men inte registrerades i datorn. Någon hävdade bestämt att han inte ville ha budgetvärden utan föregående års värden som jämförelsetal.
2. Objektindelningen föranledde också många synpunkter. Några av synpunkterna kan sammanfattas så, att produkterna ansågs ordnade efter sin tillverkningsmässiga tillhörighet, snarare än sin marknadsmässiga. En produkt, som var avsedd för en viss kundgrupp, kunde således förekomma mitt ibland produkter som var avsedda för en annan kundgrupp. Flera av mottagarna pekade i detta sammanhang också på värdet av delaggregeringar, vilka sades kunna öka överskådligheten i ett stort rapportmaterial.
3. Några önskade få måtten kompletterade. Förutom det befintliga kvantitetsmättet ville man även ha försäljningsvärdet. Några uttryckte önskemål om lönsamhetsuppgifter, i dessa rapporter eller på annat sätt.

Flertalet mottagare uttalade som nämnts ett behov av nya kundrapporter. De hade genomgående ganska lätt att precisera hur en sådan rapport skulle se ut ur deras respektive synvinkel. Kraven varierade självfallet något efter arbetsuppgifter och arbetsmetoder, men några gemensamma drag kan återges. Invändningarna mot de befintliga rapporterna, som de i allmänhet inte ens tog del av löpande, gällde främst objektsidan i rapporteringen

1. Flera önskade en betydligt mindre detaljerad redovisning av vilka produkter kunderna köpt. Det skulle ge en mera överskådlig och lättarbetad rapport.
2. Det riktades flera invändningar mot indelningen av kunderna. Dessa var svåra att hitta, det gick inte att göra meningsfulla delsummeringar etc.
3. Olika mottagare hade olika önskemål beträffande detaljrikedomen i kundrapporter. Det fanns dock förutsättningar att genom delaggregeringar tillgodo-se de olika önskemålen.

4. Förutom invändningar beträffande objekten fanns också ett par invändningar mot de använda måtten. Några ville att försäljningsvärdet skulle användas i ökad utsträckning.

Övriga rapporter föranledde mycket få synpunkter, eftersom få av mottagarna hade någon kontakt med dem. Produktrapporten per filial skulle enligt några bli av värde när jämförelsetal infördes.

Kontrasten mellan de manuellt framtagna och de datorframtagna försäljningsrapporterna var påfallande i E. De föga detaljerade, manuellt framtagna rapporterna spelade en stor roll för mottagarna. De mycket detaljerade datorrapporterna kom inte till någon nämnvärd användning. En av mottagarna gjorde följande totalbedömning.

Jag skulle vilja ha mera sammanfattande uppgifter än vad som är i de här datalistorna. Det är mitt största önskemål. Jag vill förstås också att man matar in budgetvärden och jämförande tal. Kan man lösa de punkterna tror jag att vi får en statistik som vi har nytta av och verkligen kan jobba med.

Ändringarna i avdelningsrapporteringen i E kom delvis att präglas av de nämnda förändringarna i företagsstrukturen. Sedan datorn hade anskaffats för en av enheterna i den blivande gruppen, infördes en avdelningsrapport för denna enhet. Efter organisationsändringarna skulle rapportsystemet avse hela den större enheten. Denna rapport måste därmed ändras. Strax före etapp 2 införde E en avdelningsrapport för hela gruppen. Det var en avdelningsrapport för omkostnader som uträknades på tre objektnivåer. De mest detaljerade objekten fanns på ungefär arbetsledande nivå och motsvarande och redovisades med 20-40 olika kostnadsslag. På nivån däröver redovisades enbart totalkostnaden för vart och ett av dessa objekt. På motsvarande sätt sammanfattades företagets resultat på den högsta nivån. I stora delar av den nya företagsenheten kom systematisk budgetering att tillämpas för första gången i samband med dessa förändringar. Strax före etapp 3 infördes ytterligare en avdelningsrapport för direkta kostnader.

Asikterna bland mottagarna skiftade starkt. Intervjupersonerna i en del av den stora företagsenheten uttalade sig allmänt sett positivt om rapportsystemet. Verksamheten var till stor del av annorlunda karaktär i den större företagsenheten i övrigt. Där fanns i huvudsak två uppfattningar företrädde. Den ena innebar att mottagarna hade mycket liten användning av rapportsystemet. De hade

dock många synpunkter på möjliga ändringar. En huvudinvändning - uttryckt i våra termer - var att sätten att dela upp avdelningarna i mindre objekt var olämpligt. Dessa mottagare hade ordnat så att manuellt redovisningsarbete utfördes inom deras avdelningar. Den andra uppfattningen innebar, att mottagarna godtog rapporterna utan förslag till ändringar. De uttalade samtidigt en påtaglig tveksamhet inför värdet av budgeterings- och rapporteringsrutinerna med hänsyn till svårigheten att förutsäga en del variabler som var opåverkbara för företaget.

3.4.6 Serviceföretaget F

F hade haft en ganska stark omsättningsutveckling under åren strax före datorinförandet, som skedde 3-4 år före etapp 2. Man hade inte hunnit ändra sina administrativa rutiner i takt med rörelsens expansion. Bortsett från den allra översta nivån i företaget hade avdelningsrapporteringen huvudsakligen bestått i sammanställningar över noteringar och saldon på affärsbokföringens utgiftskonton. I samband med införandet av dator kände man därför ett starkt behov av att förbättra avdelningsrapporteringen. Under de första datoråren infördes såväl avdelnings- som försäljningsrapporter.^{1/}

I samband med datorövergången infördes ett nytt system med kostnadsrapporter på tre nivåer vid sidan av de tidigare rapporterna. En huvudtanke var en långtgående ansvarsfördelning: kostnadsansvar på de lägre enheterna och resultatansvar högre upp. En annan var att budgetering av dessa olika enheter skulle ske. En tredje var att kostnadsfördelningen skulle vara fullständig, dvs fördelning skulle ske även av kostnader som var indirekta med avseende på respektive enhet. En fjärde var, att rapportsystemet skulle vara hierarkiskt uppbyggt. På den lägsta nivån upptogs varje faktura. På den närmast högre upptogs totalbeloppen för objekten på den föregående nivån, osv.

Användningen av de nya kostnadsrapporterna var olika på de båda filialer vi undersökte.^{2/} På den filial, som är belägen i samma ort som huvudkontoret var an-

1/ En viss del av företagets rapportsystem utelämnas ur beskrivningen. Annars vore företaget ganska lätt att identifiera. Utelämnandet påverkar emellertid knappast helhetsbilden av de delar som här behandlas.

2/ En medveten linje i företaget var att ge filialer viss handlingsfrihet på redovisningsområdet.

vändningen av de nya rapporterna avgjort större. Det är inte lätt att fastställa säkra orsaker till det. Vi identifierade några förhållanden som var olika vid de båda filialerna och som kunde ha spelat roll. De stod delvis i samband med varandra.

1. Företaget hade satsat olika mycket resurser på information, utbildning etc för mottagarna.
2. De lägre befattningshavararna deltog i budgeteringsarbetet i olika omfattning.
3. Objektindelningen i rapporten kunde vara olika ändamålsenlig.
4. Flera av mottagarna vid den ena filialen hade kommit i kontakt med rapporterna senare än deras kolleger vid den andra.

Synpunkterna på dessa nya kostnadsrapporter var ganska många. Vi fann tre olika typer av förslag. En första typ avsåg objektindelningen. Vid den ena filialen hävdade man att objekten i rapporterna inte stämde överens med de ansvarsområden som faktiskt existerade. En andra typ av synpunkter gällde detaljrikedomen i rapporterna. Dels hade flera mottagare invändningar mot den allmänna avvägningen beträffande detaljrikedomen. Någon ansåg att vissa objekt kunde redovisas mindre detaljerat. Någon annan ansåg att andra objekt kunde delas upp ytterligare. Vissa kostnader redovisades onödigt detaljerat, medan andra mera betydelsefulla poster inte delades upp tillräckligt. Dels förekom det synpunkter på den fullständiga kostnadsfördelningen. Flertalet mottagare godtog denna i princip. En och annan ansåg den dock meningslös. En tredje typ av synpunkter gällde önskemål om att blandade mått skulle användas. Hälften av mottagarna nämnde detta, med skiftande motiv. Några såg användningen av blandade mått som en utveckling av de befintliga kostnadsposterna, medan andra såg det som ett mera fristående problem. Särskilt flera av mottagarna på nivå 2 betraktade blandade mått som önskvärda. Motiven var av flera slag och delvis sammanhängande.

1. Man kände ett behov att kunna relatera kostnaderna till någon sysselsättningsnivå.
2. Man ville få dokumenterat om den egna avdelningen verkligen var så olönsam som det ibland antyddes uppifrån.
3. Man ville kunna se sin insats i förhållande till företaget i dess helhet.

4. Man ville att andra, dvs överordnade, skulle uppmärksamma de särskilt ogynnsamma prestationsförhållanden som man ansåg gälla för avdelningen.

Vi gör en kostnadsbudget. Svängningarna är svåra att följa om man inte samtidigt har en intäktsuppföljning. Vi vet många gånger inte vad större kostnader beror på. Frågan är om vi fått större intäkter samtidigt med kostnaderna. Får man inte den indikationen är det litet svårt att få folket intresserat av ekonomi.

- - -

Det kan vara intressant att veta om det verkligen lönar sig med det här. Alla säger att det inte lönar sig. Men det måste det ju göra. Annars skulle de ju inte ha kvar just den här biten.

- - -

Med största sannolikhet finns det kunder som är direkt olönsamma, därför att de kräver mycket tid. Man har sagt att den här avdelningen är ganska jämspelt med andra i fråga om vad kunderna kräver. Men det är den inte. Vi har många kunder som kräver mycket tid.

- - -

För det första är det den personliga tillfredsställelsen. Man ser att ens avdelning går ihop. För det andra ser man var man har de största bekymren och var man verkligen skall sätta in krafttagen.

Några av våra intervjupersoner föredrog att läsa sammanställningen över saldon på affärsbokföringens utgiftskonton i stället för de här diskuterade kostnadsrapporterna. De ansåg dock att denna sammanställning var för litet detaljerad beträffande objekt. Ändå föredrog de den framför de nya rapporterna. Dessa var visserligen mera detaljerade beträffande objekt men hade en objektindelning, som dessa mottagare inte ansåg ändamålsenlig.

F hade infört flera olika typer av försäljningsrapporter. Vid etapp 2 fanns följande löpande information:

1. Kundrapporter, där enskilda kunders köp av huvudtyper av tjänster redovisades (kvantitet och intäkt).
2. En biprodukt vid de mekaniserade rutinerna var rapporter som gav en bild av företagets försäljning. Dessa rapporter visade olika kunders köp av olika relativt specificerade varianter av företagets tjänster. Måtten var kvantitet och oftast också intäkt. De hade aktualitet och frekvens.

Intervjupersonerna var ganska eniga om vilka förändringar som behövdes i kundrapporten. Man hade synpunkter framför allt på den ojämna detaljrikedomen beträffande objekt. Varje kund redovisades för sig, men de mindre sammanfördes i en enda grupp. Denna grupp ansågs alltför stor. Mottagarna var också ganska eniga om att F borde övergå från en måttyp för försäljningsvolymens kvantitet till en annan, båda ganska särpräglade för branschen. Ett tredje uttryckligt önskemål från några mottagare var att budgetvärden skulle införas i rapporten för respektive kund.

De rapporter som framkom som biprodukt vid de löpande operativa rutinerna, fick ungefär samma omdömen som kundrapporten. De användes en hel del av försäljningsansvariga. De främsta invändningarna var också här att gruppen "övriga kunder" var alltför stor och att den dittills använda måttypen var olämplig.

För några år sedan hade F infört årlig analys av lönsamheten av olika tillhandahållna tjänster. Den ansågs ha givit endast litet utbyte bl a därför att kostnadsfördelningarna hade skett alltför schablonartat. Den borttogs efter ett par år och fanns inte vid etapp 2. I stället planerade man då att införa ett system, som i flera avseenden skulle vara annorlunda än de flesta redovisningssystem i bruk i Sverige. Den största skillnaden skulle ligga i att information inte löpande sändes ut, utan det skulle åligga varje befattningshavare att beställa just den information han ville ha. Så långt som möjligt skulle man tillfredsställa de individuella önskemålen. Denna typ av redovisning skulle främst vara avsedd för marknadsföringsområdet, medan den gamla ordningen i stort sett skulle bibehållas för avdelningsrapporterna. Vid vår etapp 3 hade F:s planer på ett sådant redovisningssystem väsentligt reviderats. F avsåg då att skapa ett system som i hög grad skulle likna de traditionella systemen med mera rutinerad rapportutsändning. Man planerade att införa en del nya försäljningsrapporter. Vi återkommer till detta förlopp i F i kapitel 6 i vår diskussion om utvecklingsförloppen.

3.4.7 Verkstadsföretaget G

En mycket stark expansion hade skett i G åren före datorinförandet, som inträffade ungefär ett och ett halvt år före etapp 2. G hade inriktat sig på att införa försäljnings- och lagerrapporter. Redovisning av kostnader - såväl tillverknings-

som försäljningskostnader - kom därför att uppstå som separata, manuella delsystem. Dessa system uppstod inte bara vid sidan av datorsystemet, utan även i stor utsträckning vid sidan av ekonomiavdelningens manuella redovisning. I G fanns på så sätt flera helt åtskilda redovisningssystem. Under den första datortiden ansågs det inte möjligt att sammanfoga dem med hänsyn till de administrativa resurser som data- och ekonomiavdelningarna förfogade över. Först efter ungefär två år - dvs mellan etapp 2 och 3 i vår studie - infördes kostnadsredovisning på dator. Ännu vid etapp 3 förekom inte några rapporter av det slaget hos våra intervjupersoner.

G hade således först inriktat sig på att göra ändringar i försäljnings- och lagerredovisningen i samband med övergången till dator. Tidigare hade det funnits i stort sett bara en enda lista av det slaget. Denna lista hade för artikelslag återgivit dels lagervärden, dels försäljning. I samband med datorövergången tillkom fyra typer av försäljningsrapporter, vari gjordes några mindre ändringar fram till intervjutillfället i etapp 2:

1. En produktrapport på artikelnivå. Den visade sålda kvantiteter, intäkter och bruttovinst.
2. En produktrapport som omfattade enbart en produktklass. Den visade försäljningskvantiteter och -värden för varje artikeltyp.
3. En kundrapport som visade inköpsbelopp för varje kund för varje produktklass.
4. En försäljarrapport som visade försäljningsbelopp för varje försäljare uppdelat på olika produktklasser.

Huvudintrycket av användningen av försäljningsrapporterna i G var att de båda produktrapporterna användes ganska mycket. Kund- och försäljarrapporterna däremot kom tydligen till endast mindre användning av olika skäl. Det gällde i synnerhet kundrapporten. Flera av mottagarna (fyra av sex) sade sig vara i behov av en kundrapport. De ansåg samtidigt att den befintliga rapporten hade större eller mindre brister just för deras behov. De två andra menade, att de över huvud inte hade någon större nytta av en utförlig kundredovisning.

Jag vet ändå i stora drag vad som händer på marknaden för jag har få och ganska stora kunder.

- - -

Jag skulle få ägna en dag åt att läsa igenom den och jag skulle ändå inte få någon egentlig uppfattning av den. Andra listor säger för mig samma sak men i mer koncentrerad form.

De som uttalat ett behov av kundredovisning pekade på två typer av möjliga ändringar:

1. Man hade synpunkter på den sorteringsordning som användes för kunder i rapporten. Kunderna upptogs i rapporten efter blockregionområde och inom ett sådant efter kundnummer (= telefonnummer). De olika mottagarna hade jämfört med varandra olika förstahandsönskemål, som delvis var motstridiga. Som klassifikationskriterier föreslog de bl a inköpsbeloppens storlek, bokstavsordning, försäljardistrikt, produktgrupp och kundkategori.

Om vi ordnade kunderna efter bokstavsordning skulle jag spara en del tid. Men framför allt skulle jag kanske kunna använda listan mer om det gick snabbare att hitta en viss kund.

- - -

Jag som har en liten produktgrupp försäljningsmässigt sett kan inte propa på att de tar fram en lista speciellt där jag får mina säljares kunder ordnade i distrikt. Men det är klart att det vore bra.

- - -

Små kunder, stora kunder, dotterbolag och agenter - praktiskt taget alla marknader är blandade med varandra i den här rapporten. För många viktiga kunder försvinner i den stora mängden av småkunder. Det är inte bra för mig, men den här rapporten är inte heller i första hand avsedd för mig.

Sorteringsordningen var således av långtifrån försumbar betydelse i detta fall.

2. Ett par mottagare ansåg att detaljrikedomen för objekt var för liten. De önskade en mera detaljerad redovisning av vilka slags produkter respektive kunder hade köpt.

Försäljarrapporten spelade ganska stor roll för flera av mottagarna. Ändringsförslagen beträffande den ansågs snarast ha karaktären av önskemål om viktiga kompletteringar som skulle göra rapporten ännu mer användbar. Ett par önskade att omkostnader för de olika försäljarna skulle redovisas. Någon ville ha budgetvärden införda.

Mottagare, som gav förslag till ändringar i de ekonomiska rapporterna, markerade i många fall att de var medvetna om det fanns många angelägna arbetsuppgifter för dataavdelningen i tillväxtföretaget G.

3.4.8 Råvaruföretaget H

H hade sedan ganska många år tillämpat ett budget- och budgetuppföljningsförfarande, som grundat sig på en förhållandevis långtgående ansvarsfördelning. Den huvudsakliga rapporteringen i detta system utgjordes av två rapporter. Den ena avsåg kostnadsrapporter över den löpande verksamheten. Den framtogs på hierarkiskt vis. På varje nivå - från förmän och uppåt - kunde utläsas olika delverksamheters och delenheters totalkostnader. På varje nivå var uppdelningen ganska långtgående. I en del fall kunde också vissa kostnadsslag utläsas, t ex olika kostnader för förbrukningsmaterial. Den andra rapporten var en investeringsrapport, som visade utnyttjandet av budgetanslagen under olika perioder. Investeringsrapporten kom tertialvis och kostnadsrapporten kvartalsvis.

En del kompletterande rapporter tillkom efterhand, t ex ytterligare en investeringsrapport. Den kom oftare än den första (varannan månad), var betydligt mera detaljerad i fråga om objekt, och saknade budgetjämförelser. Vidare tillkom en månatlig kostnadsrapport för vissa befattningshavare. Den visade kostnaden för olika små objekt, tillverkad kvantitet och kvoten mellan dem. Viss uppdelning på kostnadsslag förekom.

Drygt tre år före etapp 2 började H anlita dator i viss utsträckning för redovisningsändamål. Den nyaste investeringsrapporten överfördes till datordrift. En ny kostnadsrapport tillkom. Den togs fram månadsvis. Den användes snarast som bilaga till kvartalsrapporten. Den skilde sig från kvartalsrapporten bl a däri-genom att den genomgående redovisade inte bara totalkostnaden för objekten utan också huvudtyper av kostnadsslag.

Övergången till dator innebar inte några avgörande ändringar i företagets rapportsituation under de närmaste åren. De båda omnämnda kvartals- respektive tertialrapporterna spelade fortfarande den avgjort största rollen i företagets rapportering. Ekonomiavdelningen i H framförde redan i etapp 1 synpunkten, att H snarast stod inför förändringar i sitt rapportsystem. Ungefär samtidigt med etapp

3 intensifierades ett sådant utvecklingsarbete som bl a tog sikte på att utveckla datorbaserade rapporter som motsvarade de äldsta kostnads- och investeringsrapporterna. Initieringen av detta arbete skedde från personer som knappast hade kommit i beröring med vårt projekt. Det är - bl a av detta skäl - vår bedömning att förekomsten av vårt projekt inte bidrog till att initiera denna fråga.

Några av huvudintrycken av användningen av H:s kostnadsrapporter var följande. Kvartalsrapporten hade fortfarande en förhållandevis stor betydelse för mottagarna. För några av dem spelade dock den icke datorframtagna månadsrapporten större roll. Den datorframtagna kostnadsrapporten spelade liten roll som planerings- och kontrollunderlag.

Mottagarna i H hade olika uppfattningar om hur lång en rapportperiod borde vara, t ex en eller tre månader. Några menade att en månatlig rapportering behövdes som underlag för en hel del lönsamma kortsiktsåtgärder.

All statistik här i företaget kommer för sent. Det är definitivt det största felet med all vår redovisning ... Månadsrapportering är bra. Ju tidigare man kan utläsa resultatet av sina åtgärder i ekonomiska värderingar, desto bättre är det. Ju längre perioder, ju mindre intressant är informationen.

Andra menade att månadsrapporten omfattade en alltför kort tidsperiod med tanke på att variationerna mellan månaderna kunde vara relativt stora.

Månadsrapporten är mindre aktuell i ett fortvarighetstillstånd. Den säger väldigt litet, eftersom det kan vara mycket stora variationer. Det gör att man kan gå till längre perioder. Jag skulle närapå vilja slopa den här månadsredovisningen. Det är min uppfattning.

Det kunde givetvis misstänkas att skillnader i uppfattning stod i ett någorlunda enkelt samband med mottagarens verksamhetsområde. Vi kunde också se svaga tendenser till sådana samband. Ett exempel på det var att flera av mottagarna på hög nivå föredrog kvartalsrapporteringen. Det förekom också vissa tecken på skillnader mellan olika verksamhetsfält. Vi kunde emellertid inte upptäcka något mera påtagligt samband. Tvärtom kunde vi iakttaga att mottagare med likartade arbetsuppgifter inom olika delar av företaget i flera fall hade olika uppfattning om samband mellan en viss typ av verksamhetsgren och behovet av ekonomisk rapportering.

De båda mest betydelsefulla kostnadsrapporterna i H kännetecknades - som torde framgått ovan - av översiktlighet. Kostnadsslagsredovisning förekom enbart i undantagsfall. Våra formulärsvar visade, att många av mottagarna önskade ändringar i riktning mot ökad detaljrikedom. Vid de muntliga intervjuerna uttalade mottagarna genomgående att de inte vill ha radikala förändringar på denna punkt i den löpande rapporteringen. De önskade i stället få förbättrade möjligheter till fördjupade detaljanalyser i speciella fall via någon form av beställningssystem. Det hindrade inte att de också hade en del önskemål om detaljrikedomen i den löpande redovisningen. De mottagaråsikter som närmast återges gäller främst kvartalsrapporten. De avser emellertid också i viss mån den icke datorframtagna månadsrapporten. Önskemålen var av flera slag.

1. Flera önskade att organisatoriska enheter skulle redovisas mera detaljerat. Det skulle t ex i några fall innebära, att utfallet inom skilda ansvarsområden skulle komma att framgå. (Det skulle i ett par av fallen inte krävas annat än att rapporteringen gjordes lika detaljrik som kontoplanen.)
2. En vanlig synpunkt var att maskiner skulle redovisas mera detaljerat. Denna fråga skulle emellertid ses som en del i ett stort problemkomplex rörande administrationen av företagets maskinpark. Grundläggande frågor om organisationsformer, internavräkningsmetoder etc spelade här en avgörande roll. Många av mottagarna såg detta som ett centralt problem. Flera av de lösningsskisser, som mottagare antydde, förutsatte en högre grad av detaljrikedom beträffande maskinernas redovisning.
3. Många kostnadsslag redovisades endast för mycket stora organisatoriska enheter. Det föreslogs att vissa av dem skulle redovisas på mindre objekt, t ex de utvecklingskostnader som ansågs hänförliga till mindre enheter.
4. Några få intervjupersoner menade - till skillnad från de andra - att huvudtyper av kostnadsslag skulle kunna urskiljas för olika objekt.

Flera av mottagarna framförde synpunkter på att mera omfattande mått borde användas i större utsträckning. Några menade att någon form av överskottsberäkning skulle vara önskvärd. Skälen till åsikterna varierade. Ett par tyckte rent allmänt att stimulansen för mottagaren skulle bli så mycket större att det uppvägde de ökade framställningskostnaderna. Andra åter hade något mera preciserade uppfattningar om betydelsen av sådana mått. En såg dem som en förutsättning för ökad delegering i företaget. En annan menade att sådana mått skulle medverka till att

olika avdelningsansvariga bättre skulle se sin betydelse för företaget och inte frestas att minimera sina kostnader på bekostnad av det totala företagets bästa.

Några talade för att man skulle använda olika kvoter i ökad utsträckning. De kvoter som nämndes var ganska okonventionella exempel på kvoter mellan uppoffringar och prestationer. Dessa mottagare hävdade att det var önskvärt att få större möjligheter till jämförelser med andra filialer i företaget.

Några speciala synpunkter framfördes beträffande den icke datorframtagna månadsrapporten. Den vanligaste var att man önskade jämförelser med budgetvärden. Det skall här bara noteras, att företagets budgeteringsrutiner var inriktade på budgetering av kvartal. I övrigt gavs mycket få synpunkter på denna rapport. Någon ansåg att det skulle vara värdefullt att hela hans verksamhetsområde redovisades i rapporten (bara vissa delar var med dittills).

Den datorframtagna kostnadsrapporten hade som nämnts den utförligaste kostnads-
slagsredovisningen. Mottagarna använde den i mycket ringa utsträckning som direkt planerings- och kontrollunderlag. Flertalet av dem hade mycket liten erfarenhet av den. En yttlig kontakt med den hade fått dem att tycka att den var oöverskådlig, enformig, överdrivet precis och svårläst. Som orsaker till uppfattningen angavs att rapporten saknade t ex klartext och delsummeringar, redovisade kostnaderna med örens noggrannhet etc. Rapporten hade underlättat arbetet inom tillverkningsavdelningarna för sådana befattningshavare som var sysselsatta med olika redovisningsbetonade arbetsuppgifter. Den hade varit till hjälp för dem att göra en del speciella småutredningar i ekonomiska frågor.

De båda investeringsrapporterna sändes ut både till personer som mera direkt ansvarade för investeringsverksamhet av olika slag och personer som mera hade anknytning till den löpande verksamheten i företaget. De investeringsansvariga som vi intervjuade använde rapporten ganska mycket. Invändningarna var relativt få. De invändningar som gjordes gick i riktning mot en något mera detaljerad redovisning beträffande mått och objekt. Mottagaravdelningar utförde på detta område eget manuellt redovisningsarbete, som var tämligen omfattande. De gjorde mera detaljerade analyser, även av ganska löpande karaktär. De intervjuade mottagarna ansåg det vara en lämplig arbetsform även i fortsättningen.

För de icke direkt investeringsansvariga var självfallet behovet av den här typen av information betydligt mindre. Flera av dem menade att den befintliga tertial-rapporten gav ungefär vad de behövde. Någon hävdade att betydligt mer kortfattad information vore att föredra. Mycket få ändringsförslag framfördes.

Av företagsorganisatoriska skäl har det inte varit aktuellt att studera företags försäljningsrapportering.

KAPITEL 4 RAPPORTÄNDRINGAR OCH MOTTAGARÅSIKTER - LIKHETER OCH OLIKHETER MELLAN FÖRETAGEN

I föregående kapitel redogjordes för situationen i vart och ett av de studerade företagen. I detta kapitel skall detta material ytterligare analyseras med avseende på skillnader och likheter mellan de olika fallen. Vi kommer här också att redovisa två typer av annat material, som vi funnit lämpligt att ta upp först nu, dels angående den allmänna användningssituationen, dels de åtta företagens förändringar i redovisningsförloppen före rapportfasen.

4.1 Bearbetningsteknik

De resultat som redovisas i detta kapitel grundar sig som framgått ovan på två typer av insamlat material, formulärsvar och svar vid muntliga intervjuer. Den huvudsakliga formen för analys har varit att göra jämförelser mellan kvalitativa beskrivningar av situationen i de åtta företagen. Vi sökte få ett komplement till denna analysform genom att sammanställa och besiktiga tabeller över bl a formulärsvaren. Denna formaliserade ansats gav inte särskilt mycket. Vi skall redovisa och diskutera den något här. För en utförligare redogörelse för använd metodik hänvisas till bilaga 4 med underbilagor.

Försöket till formaliserad bearbetning av formulärsvaren gick till på följande sätt. Vi preciserade ett antal variabler av olika typer, t ex rapportens utformning i olika avseenden, ändringar som hade skett i utformningen, mottagaråsikter om värdet av rapporterna och mottagaråsikter om utformningen i de olika dimensionerna. Variablerna definierades operationellt. Därefter uppställde vi tabeller med olika korstabuleringar. Exempelvis korstabulerades detaljrikedom i rapporter med mottagarnas åsikt om rapporternas allmänna värde. Tabellerna besiktigades på vanligt sätt. Därutöver gjorde vi ansträngningar att hitta en statistisk metod att överskådligt sammanfatta tabellinnehållet och gallra ut de intressantaste tabellerna. Vi prövade att utföra chi-2-beräkningar på tabellerna, i syfte att få ett mått på styrkan i samband mellan variabler.

Tabellerna blev ett visst stöd vid sidan av analysen på enbart kvalitativa grunder. Med hjälp av dem fann vi några starka samband, som vi närmare kunde under-

söka i etapp 3. I stort sett gav de emellertid inte särskilt mycket stöd. Det faktum att en viss teknik inte visar någorlunda starka samband kan givetvis vara ett uttryck för antingen att tekniken är för grov för undersökningsobjektet eller att några samband inte står att finna ens med mycket förfinade metoder. Det återstår således att se om en mera förfinad teknik än vår kan medge mätningar av någorlunda enkla samband av den typ vi sökte. Vår undersökningsmetodik hade några egenskaper som minskade möjligheten för oss att ställa upp meningsfulla tabeller:

1. Som vi konstaterade i metodavsnittet i föregående kapitel är en fristående tolkning av formulärsvar på enskilda frågor något osäker. Precisionen i en del av dessa svar är knappast sådan att de kan ligga till grund för någorlunda säkra slutsatser.
2. I våra tabeller fanns alltid samma företag och samma rapport representerade flera gånger. I vissa tabeller var rentav samma intervjuperson representerad flera gånger. Observationerna i tabellerna var således inte alls oberoende av varandra. Tabellerna hade byggt på föreställningen att användningen av ekonomiska rapporter skulle ha en rad likartade drag trots skillnaderna mellan företagen. Det kunde därför vara meningsfullt att aggregera uppgifter från olika företag. Vissa olägenheter av detta förfarande blev emellertid tydliga i praktiken. Beroendet mellan observationerna hade bl a den följden att i en viss tabell tenderade många svar från ett visst företag att hamna i samma kategori med avseende på den oberoende variabeln. Det är därför möjligt att vissa allmänna skillnader mellan företagen kan ha haft större betydelse för utfallet av de beroende variablerna än t ex utformningen av en rapport i en enstaka dimension. Tabellerna blev i sådana fall mer ett uttryck för sambanden mellan dessa företagsspecifika variabler och de beroende variablerna än för sambanden mellan rapportutformningen och de beroende variablerna.

Vi prövade som nämnts att utföra chi-2-beräkningar på tabellerna i syfte att få ett mått på styrkan i samband mellan variablerna. Det gav emellertid inte mycket utöver vad det rena besiktigandet gav. Orsaken torde i främsta hand ha varit att svarsfördelningarna var mycket sneda. Sammanslagingsproblemen kom därför att bli dominerande och antalet frihetsgrader i tabellerna blev ofta mycket få.

Det var i och för sig inte omöjligt att vi skulle ha kunnat finna någon bättre metod för sammanfattning av tabellernas innehåll. Vi avstod emellertid från att

prova sådana metoder. Motivet till det var i främsta hand att vi vid den tidpunkten inte bedömde precisionen i enskilda formulärsvar som tillräcklig. Vi fann det därför inte befogat att avsätta ytterligare undersökningsresurser för att eventuellt finna någon statistisk metod.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att undersökningen fått en mindre kvantitativ inriktning än vad som var ambitionen från början.

4.2 Användningssituationen

I kapitel 1 gav vi försöksvis en karakteristik av de situationer där ekonomiska rapporter används. Bl a utnyttjade vi begreppet beslutsnivå och gjorde dessutom distinktionen mellan planering och kontroll (avsnitt 1.1). Vi skall här diskutera våra svar med utgångspunkt från detta synsätt.

Vi fann tämligen påtagliga skillnader mellan mottagarna på de båda beslutsnivåer vi studerade. Det fanns väsentliga olikheter mellan nivåerna i fråga om den allmänna användning mottagarna hade av rapporterna. Mottagarna på nivå 1 erhöll ganska många rapporter och hade användning för en del av dem, dock långt ifrån alla. Mottagarna på nivå 2 däremot erhöll ganska få rapporter. De markerade en positiv inställning i formulärsvaren. De muntliga intervjuerna gav emellertid delvis en annan bild. Enligt dessa intervjuer spelade rapporterna endast liten roll för många av mottagarna på låg nivå. Dessa mottagare hade ofta mycket bristfälliga kunskaper om rapportsystemen. I synnerhet saknade de i många fall kunskap om vad respektive konton innehöll. De hade blott sällan kunskap om vilka kostnader som var medtagna i rapporterna och hur kostnaderna var beräknade, t ex om schabloner hade använts eller ej. Många av dem hade enbart allmänna och vaga åsikter om rapporterna. Synpunkter för och mot rapporterna var genomgående förhållandevis fåtaliga. De hade själva i många fall uppfattningen att de behövde utbildning. Många av dem läste knappast rapporterna självständigt, utan deltog enbart i genomgångar med överordnade. Det motiverades till någon del med de lägre befattningshavarnas svårigheter att tolka uppgifterna. Vi har tidigare (avsnitt 3.2.6) diskuterat skillnaderna mellan svar från mottagare på nivå 1 respektive 2 från metodsynpunkt.

I kapitel 1 gjorde vi distinktionen mellan planerings- och kontrollsituationer. Vårt material talar för att denna distinktion är ändamålsenlig. Rapporterna hade sin främsta användning i kontrollsituationer. Formulärsvar och svar vid de muntliga intervjuerna gav här samma intryck. Tabell 4:1, som bygger på formulärsvar, visar för avdelnings- respektive försäljningsrapporter antalet fall, där intervjupersonen sade sig ha mera, lika stor respektive mindre användning av rapporten för planering än för kontroll. Tabellen har framkommit genom att vi har jämfört mottagarens svar på frågan om användning för planering (fråga 4) med hans svar på frågan om användning för kontroll (fråga 3).^{1/}

Tabell 4:1 Rapportområde och mottagarens användning för planering respektive kontroll (antal rapportpersoner)

	Mera användning för planering	Lika stor användning för planering och kontroll	Mera användning för kontroll	Summa
Avdelningsrapporter	8	113	65	186
Försäljningsrapporter	10	69	17	96
Summa	18	182	82	282

Av tabell 4:1 framgår också att avdelningsrapporternas karaktär av kontrollrapporter var mycket påtaglig.

Mottagarna hävdade i allmänhet att de rapporter de fick var tämligen lätta att använda. Det var dock inte bara ett uttryck för förekomsten av svårigheter utan även i viss mån för oviljan att erkänna svårigheter. Vissa jämförelser kunde göras. Försäljningsrapporterna sades vara enklare än avdelningsrapporterna. Typen av svårighet skilde sig också något mellan rapportområdena. För avdelningsrapporterna var problemet att veta vad de olika måtten innehöll. För försäljningsrapporterna var problemet mera att kunna skaffa sig en överblick över det ofta digra rapportmaterialet.

1/ Frågeformuläret återges i bilaga 2.

4.3 Avdelningsrapporter

I detta avsnitt skall vi redovisa ändringarna i de olika företagens avdelningsrapportering, rapportsystemens tillstånd efter dessa ändringar och mottagarnas åsikter om rapportsystemen.

Vi kommer att ange olika litteraturutsagor om önskvärda sådana tillstånd som referenspunkter. Dessa utsagor är uttryckta i vår speciella begreppsapparat. Vi har granskat ett antal arbeten inom främst kostnadsredovisningsområdet från en enda synpunkt: vad säger de om innehållet i ekonomiska rapporter beskrivet med vår begreppsapparat? Självfallet har vi inte kunnat göra någon mera omfattande litteraturstudie i detta avseende inom ramen för detta breda projekt. Detta är ett konkret exempel på att den breda ansats, som vi har valt, medför att en del uppförfningar måste göras beträffande djup på varje enskilt traditionellt område. Vi har gjort bedömningen att även en översiktlig sammanställning kan ge ett perspektiv på det empiriska material som diskuteras i detta kapitel. Vid valet av litteratur har vi strävat efter att i första hand uppfylla något av följande två kriterier:

Vi har försökt täcka in standardverk, dvs ofta återopade och använda arbeten.

Vi har försökt täcka in en del nyare arbeten från 1960-talets slut och 1970-talets början.

I kapitel 2 indelade vi ändringar i ekonomisk informations innehåll i vissa kategorier, när vi sökte systematisera tänkbara sätt att använda ökad bearbetningskapacitet. Detta avsnitt är disponerat efter samma indelning, bl a för att jämförelser med kapitel 2 skall underlättas.

Redogörelsen gör inte anspråk på att vara fullständig vad gäller ändringsmöjligheter inom respektive kategori. Vi har sökt begränsa oss till de möjligheter som har allmänt intresse från praktisk synpunkt. Undantagsvis ger vårt empiriska material inte erforderligt underlag för en diskussion av något specialfall inom en kategori. Vi har då avstått från att beröra detta fall. För avdelningsrapporterna gäller det i första hand valet mellan måtten förbrukningskvantiteter och kostnader.

4.3.1 Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att rörelsen expanderar

En viktig ändring beträffande avdelningsrapporteringen var att datavolymer, som rapporterna omfattade, hade ökat till följd av att respektive verksamheter hade expanderat.

En stark tillväxt hade skett inom ramen för den befintliga verksamheten i t ex grossistföretaget D och serviceföretaget F.

Företagssammanslagningar och dylikt hade skett i ett par fall, vilket hade medfört ökade behandlingsvolymer för det förvärvande företaget.

Företagen använde således en del av den ökade bearbetningskapaciteten till att hantera en större datavolym utan att i och för sig ändra principinnehållet i rapporterna.

I två av fallen uppträdde en företeelse, som i vissa avseenden var likartad med den nu beskrivna. Antalet uppgifter ökade i och för sig inte totalt för företaget, men de ökade väsentligt för huvudkontoret genom en centralisering av redovisningen.

4.3.2 Ökad detaljriktighet

Ökad detaljriktighet kan uppnås antingen genom att mera detaljerade objekt redovisas med bibehållna mått eller att bibehållna objekt redovisas med mått som är mera detaljerade. Låt oss först se på fallet att mera detaljerade objekt redovisas med bibehållna mått.

4.3.2.1 Mera detaljerade objekt redovisas med bibehållna mått

Litteraturen innehåller få systematiska diskussioner om utformningen av rapporterna beträffande detaljriktighet i objekt. Man kan dock få viss vägledning beträffande författarnas åsikter genom att dra några ganska allmänna slutsatser

av deras exempel på rapporthierarkier. Denna litteratur^{1/} ger uttryck åt uppfattningen att en mottagare i många fall kan ha användning för rapporter med urskiljbara objekt, som är mindre än hans ansvarsområde. Många hierarkier är nämligen uppbyggda så att en viss mottagare erhåller uppgift om varje underlydande enhets totalkostnad. Andra författare går längre och menar uttryckligt, att mottagaren gärna skall ha mera detaljerade rapporter för var och en av de underlydande enheterna, dvs inte bara totalkostnaden. Exempel på en sådan större detaljrikedom beträffande objekt är redovisning av den direkta lönen för olika arbetstagargrupper inom en avdelning (Wilson, 1971).

Rapporterna i vårt empiriska material hade i åtskilliga fall en sådan detaljrikedom att man kunde urskilja objekt som var mindre än vederbörande mottagares ansvarsområde. Det gällde givetvis främst för mottagare på nivå 1, men även i en del fall för mottagare på nivå 2.

Vi fann exempel på att övergången till dator hade följts av ändringar i denna riktning. Man hade med andra ord infört avdelningsrapporter med urskiljbara objekt, som var mindre än mottagarens ansvarsområde. Detta hade inträffat framför allt då serviceföretaget F införde sitt nya system för kostnadsredovisning. I ett annat fall (byggföretaget A) hade en marginell ökning av detaljrikedomen företagits i en av rapporterna.

Det var således vanligt, särskilt på nivå 1, att mottagare kunde urskilja mindre objekt än sitt eget ansvarsområde. Det var något mindre vanligt att de kunde urskilja enbart sitt eget ansvarsområde men inte mindre objekt. Det förekom av naturliga skäl framför allt på nivå 2. Vi fann flera exempel på att övergången till dator hade följts av att man infört rapporter med denna andra typ av detaljrikedom avsedda för mottagare på nivå 2. I ett företag, serviceföretaget F, rörde det sig om nya rapporter med innehåll, som saknade tidigare motsvarighet. I två företag, byggföretaget A och bruksföretaget C, hade information av samma karaktär tidigare funnits samlad i kortregister. Den hade emellertid inte rutinemässigt sänts ut till respektive arbetschef och förman.

1/ Se t ex Horngren, C T (1965) eller Horngren, C T (1967), Shillinglaw, G (1967), Dopuch, N & Birnberg, J G (1969), Matz, A, Curry, O J & Frank, G W (1967) eller Anton, H R & Firmin, P A (1966) (t ex artikeln av Netten).

Detaljrikedomen för objekt i rapportmaterialet var i några fall så liten att mottagaren inte ens kunde urskilja sitt eget ansvarsområde. Det gällde mottagare i undantagsfall i t ex bruksföretaget C och råvaruföretaget H.

Mottagaråsikterna kan sammanfattas på följande sätt. De mottagare, som erhöll rapporter med objekt som var mer detaljerade än det egna ansvarsområdet, var i stort sett nöjda med detta. Invändningarna var få och marginella. Inställningen var inte genomgående lika positiv hos de mottagare som erhöll sådana rapporter, där detaljrikedomen i objekt var mindre, dvs där den minsta urskiljbara avdelningen var lika stor eller större än ansvarsområdet. Även många av dem fann detaljrikedomen lagom. Invändningarna var dock många och gällde flera av företagen. De förekom framför allt beträffande den datorframtagna tvåmånadersrapporten i livsmedelsföretaget B, en av rörelsegrenarna i bruksföretaget C:s bokslut, en av filialerna i serviceföretaget F och ett par ansvarsområden på lägre nivå i råvaruföretaget H.

4.3.2.2 Vissa typer av kostnader hänförs till mindre objekt än tidigare

Generellt sett ökas detaljrikedomen för objekt i rapportbeståndet genom att kostnaderna hänförs till mera detaljerade objekt än tidigare. Det fall vi hade i åtanke i punkt 4.3.2.1 var att det sker en sådan förändring beträffande huvuddelen av kostnadsslagen i rapporten. Detaljrikedomen kan också öka i rapportbeståndet genom att en ändring vidtages beträffande enbart något eller relativt få kostnadsslag. Med andra ord: enbart vissa kostnader hänförs till mera detaljerade objekt än tidigare. Praktiskt torde detta framför allt förekomma i samband med förändringar beträffande hur långt man fördelar sådana kostnader, som inte har ett mycket påtagligt samband med respektive objekt.^{1/}

Litteraturen innehåller en tämligen omfattande diskussion, som belyser frågan hur långt man skall fördela kostnader, som inte har ett mycket påtagligt samband med respektive objekt. Grundidén är att tyngdpunkten i de löpande rapporterna skall ligga på det som är påverkbart för mottagaren. Distinktionen mellan "controllable" och "non-controllable" är grundläggande hos de flesta. Huvudten-

1/ Jämför not på sid 47.

densen är uppenbar. Emellertid skiljer sig olika författare åt i fråga om nyanser. För att illustrera väljer vi som utgångspunkt följande citat från Becket.

In the area of cost control, allocation and proration appear to be valueless and inconsistent with the basic philosophy of primary cost control - which is to gather costs in homogeneous packages of responsibility. Allocation and proration, imposed on such a scene, bid fair to destroy the value of the data whose purpose it was to enhance cost control.
(Becket, 1966, s 39)

Matz, Curry & Frank synes företräda en liknande ståndpunkt beträffande den typ av redovisning de betecknar "responsibility accounting":

If allocated charges are to be shown on the report furnished to the supervisor, they should be limited to those expenses for which he has assumed control and responsibility.
(Matz, Curry & Frank, 1967, s 199)

En vanlig uppfattning är att de icke påverkbara kostnaderna kan medtagas men att de då bör klart särskiljas från de påverkbara. Av den uppfattningen är t ex Shillinglaw och Dopuch & Birnberg:

... noncontrollable elements are frequently shown on the monthly statements because management feels that for other reasons the departmental cost reports should include all costs traceable to a department plus a portion of centrally administered and service department costs. Whenever this is done, however, the distinction between controllable and noncontrollable costs should be made quite clearly on the performance reports.
(Shillinglaw, 1967, s 378)

- - -

From the standpoint of control the procedure of showing only the excess over controllable costs emphasizes the degree of responsibility of the department manager. This form focuses attention on the number relevant for control. However, since the departmental manager will be exposed to various other reports relating to his department, a summary of the uncontrollable costs on the report will make it easier for him to determine the inter-relationships between various plant-wide costs and his department.
(Dopuch & Birnberg, 1969, s 251)

Även Horngren kommer till slutsatsen att det kan vara önskvärt att redovisa även annat än det direkt påverkbara och har i flera sammanhang åberopat följande uttalande av "Committee on Cost Concepts and Standards".

- a. If the person has authority over both the acquisition and the use of the services, he should be charged with the cost of such services.

- b. If the person can significantly influence the amount of cost through his own action, he may be charged with such costs.
 - c. Even if the person cannot significantly influence the amount of cost through his own action, he may be charged with those elements with which the management desires him to be concerned, so that he will help to influence those who are responsible.
- (Horngren, 1967, s 274, Horngren, 1966, s 13)

Rapporterna i vårt empiriska material innehöll fördelning av indirekta kostnader i några fall.

1. I serviceföretaget F:s nya avdelningsrapporter skedde en fullständig kostnadsfördelning, dvs fördelning även av de indirekta kostnaderna för respektive enhet.
2. I de översiktliga projektsammanställningarna i byggföretaget A belastades varje projekt med en schablonberäknad kostnad för filialkontorens administration.
3. I bruksföretaget C gjorde man liksom tidigare en hel del kostnadsfördelningar i bokslutet.

Ett par av de nya rapporter, som hade tillkommit efter datorinförandet, innehöll således sådana kostnadsfördelningar.

Mottagaråsikterna i dessa tre företag var i huvudsak, att principen var riktig att fördela även sådana kostnader, som inte stod i ett nära samband med respektive avdelning. Många av de mottagare som stödde grandidén hävdade emellertid att fördelningarna spelade liten roll för dem personligen. De sade sig vara likgiltiga inför vilka fördelningar som gjordes och kunde avstå från dem utan nämnvärd olägenhet. Detta sammanhängde delvis med svårigheterna att finna godtagbara fördelningsnycklar. Mottagarna gav många konkreta exempel på fördelningsnycklar som de ansåg olämpliga. Det var ganska vanligt att mottagarna sökte påvisa för intervjuaren att vissa fördelningsnycklar ledde till en orättvis belastning av dem. Svårigheterna att finna nycklar gällde alla tre företagen. De gällde i synnerhet serviceföretaget F, som hade det mest långtgående fördelningssystemet.

Vi fann att många mottagare hade bristfälliga kunskaper om de mera elementära grunderna för kostnadsberäkningen, t ex huruvida schabloner användes och i så fall vilken typ. Det gällde i synnerhet mottagare på nivå 2.

4.3.2.3 Bibehållna objekt redovisas med mera detaljerade mått inom ramen för viss måtttyp

Rubriken för denna punkt har uttryckts mycket allmänt. Det praktiska fall, som ligger närmast till hands att ta upp här beträffande avdelningsrapporter, torde vara frågan om hur detaljerat kostnader skall redovisas.

Litteraturen behandlar endast knapphändigt problemet hur detaljerade mått som skall redovisas. Det är ganska sällsynt att författare ens preciserar detta problem. Vi är också här i stor utsträckning hänvisade till att dra slutsatser från de återgivna exemplen på rapporthierarkier för att få någon vägledning hur författarna ser på frågan om måtts detaljrikedom. Ofta framgår emellertid inte om de återgivna hierarkierna är att betrakta som mer än rena exemplifieringar.

De exempel som återges hos t ex Horngren, Dopuch & Birnberg och Netten (i Anton & Firmin's antologi) kan knappast leda till mera långtgående slutsatser än följande:

1. Befattningshavare på högre nivå kan ofta med fördel erhålla mindre detaljerade mått än hans underordnade.
2. En viss uppdelning av kostnader i direkt material, direkt arbete och omkostnader tas som ett självskrivet minimum för åtminstone befattningshavare på lägre nivåer.

Shillinglaw är mera utförlig än flertalet andra beträffande detaljrikedom för mått. Han påpekar på flera ställen att det kan vara önskvärt att sammanslå kostnadsposter vid rapporteringstillfället även på lägsta rapportnivå. Han anger två grunder för hur sammanslagning får ske.

One reason for a grouping of this kind is that the individual cost elements exhibit similar behavior in response to changes in volume and that they are not separately controllable ...

Another reason for account grouping is that fluctuations in some cost items may be erratic in short time periods with the irregularities tending to offset each other over a period of several months. If two or more cost elements of this type are grouped for analysis, the resulting relationship to volume may show up more clearly than if each item is studied individually ... Analysis of the individual items may fail to reveal a clear-cut pattern of cost variability - a pattern that becomes visible when the entire group is analyzed together.
(Shillinglaw, 1967, s 394-395)

Rapporterna i vårt material uppdelade vi i två kategorier. Den ena kategorin redovisade enbart huvudgrupper av kostnader och den andra redovisade en ytterligare specificering med mindre omfattande kostnadsslag urskiljbara.^{1/} Rapporterna på nivå 1 var ungefär lika många i vardera kategorin. Rapporterna på nivå 2 däremot var främst av den mera detaljrika typen.

Hade införandet av dator följts av att man angav mera detaljerade kostnadsslag än tidigare för varje typ av kostnadsställe? Detta hade skett i några fall.

1. Livsmedelsföretaget B:s nya avdelningsrapporter för budgetuppföljning innehöll betydligt mer detaljerade kostnadsslag än det tidigare rapportbeståndet hade gjort.
2. Den tidigare avdelningsrapporteringen i råvaruföretaget H hade i stort sett inte innehållit någon specificering på kostnadsslag för enskilda kostnadsställen. Efter datorinförandet hade H infört rapporter med sådan specificering. Dessa rapporter hade emellertid kommit till endast liten användning.
3. Bruksföretaget C genomförde en mindre ökning av detaljrikedomen i sina avdelningsrapporter för kostnadsuppföljning.

Ett par av företagen hade minskat detaljrikedomen i några av sina rapporter, dvs de redovisade färre typer av kostnadsslag per kostnadsställe. Det gällde t ex byggföretaget A och livsmedelsföretaget B.

Mottagaråsikterna i de fall ändringar gjorts var följande:

1. Bilden i B var splittrad i detta avseende. Vissa mottagare menade att detaljrikedomen i den nya rapporten var för stor. Andra föreslog en ökning av detaljrikedomen för vissa kostnadsslag. Några var nöjda. Några hade uppenbarligen ganska liten erfarenhet av rapporten.
2. Mottagarna i H var tämligen eniga om att information om enskilda kostnadsslag inte behövde sändas ut periodiskt.
3. I C fanns i stort sett inga invändningar på denna punkt.

Synpunkterna på kostnadsslagens detaljrikedom i de övriga företagen hade i några fall karaktären av mera allmänna principiella invändningar. I en del andra fall

1/ Angående operationaliseringen av dessa begrepp se underbilaga 4b.

framförde mottagarna tämligen konkreta förslag till ändring för vissa kostnads-
slag. Mera principiella synpunkter framfördes i t ex serviceföretaget F och gros-
sistföretaget D. Flera mottagare i F menade att avvägningen inte var bra be-
träffande kostnadsslagens detaljrikedom. De ansåg att vissa poster redovisades
obehövt detaljerat och andra för litet detaljerat. I D framförde ett par mot-
tagare liknande synpunkter. De ville att företaget skulle ompröva kostnadsslags-
specificeringen med utgångspunkt från hur betydelsefulla och påverkbara kostnads-
slagen var. Enstaka mottagare i flera av företagen hade betydligt mindre väl-
preciserade synpunkter på att detaljrikedomen var för stor. Flera exempel fanns
i byggföretaget A och några andra i livsmedelsföretaget B och bruksföretaget C.

4.3.3 Flera stegvisa aggregeringar i rapporthierarkier

Litteraturen innehåller som nämnts ganska ofta exempel på rapporthierarkier.
(Se föregående avsnitt.) Fördelarna med en sådan utformning av avdelningsredo-
visningen påtalas ofta, inte minst i diskussionerna om "responsibility account-
ing".

Rapporterna i vårt material var till stor del uppbyggda på detta sätt. Alla fö-
retag (där vi studerat avdelningsrapporterna) hade något eller några exempel på
sådana hierarkier.

I och för sig torde det ha varit ganska vanligt med sådana hierarkier även i
för-dator-stadiet. Råvaruföretaget H, t ex, använde fortfarande samma hierarki-
rapporter som tidigare. Bruksföretaget C:s bokslut var uppbyggt på detta sätt.
Grossistföretaget D hade gjort kostnadssammanställningar av detta slag, om än
med ganska liten frekvens. Rapporthierarkier blev ännu mera vanliga åren efter
datorinförandet i de studerade företagen:

1. Byggföretaget A hade tidigare enbart sammanställningar av varje projekt.
A införde mera regelbundna, månatliga och översiktliga framställningar av
projekten per filial.
2. Den nya avdelningsrapporten för budgetuppföljning i livsmedelsföretaget B
var uppbyggd på detta sätt.
3. Bruksföretaget C hade tidigare sin information samlad per förmansområde.
Man införde sammanställningar på högre nivå.

4. Grossistföretaget D ökade frekvensen för sina översiktliga kostnadsrapporter.
5. De nya avdelningsrapporterna i serviceföretaget F var uppbyggda i en hierarki med tre nivåer.

Mottagaråsikterna om sådana rapporter på högre nivåer var i stort sett positiva i byggföretaget A, bruksföretaget C och råvaruföretaget H. I de andra fallen var bilden något mindre positiv:

1. Några av mottagarna i F menade att aggregeringstanken i och för sig var bra, men att objektindelningen var mindre lämplig i de aktuella rapporterna.
2. Flera av mottagarna i D hade uppenbarligen inte närmare reflekterat över skillnaden mellan de olika kostnadsrapporterna i D.
3. Den nya avdelningsrapporten i B framstod för några mottagare som alltför detaljerad, trots redovisning på två aggregeringsnivåer.

I flera fall pekade mottagarna mer eller mindre spontant på möjligheten att åstadkomma ökad överskådlighet i avdelningsrapporterna genom en ökad användning av delaggregeringar. Det förekom både i livsmedelsföretaget B och bruksföretaget C.

4.3.4 Flera jämförelser görs

Litteratur på redovisnings- och informationsbehandlingsområdet innehåller många utsagor om att rapporteringen skall innefatta jämförelser och gärna inriktas på olika anmärkningsvärda händelser ("exception reporting"). Olika sådana jämförelser är tänkbara. Vi skall här först behandla jämförelser med budget och därefter andra typer av jämförelser.

4.3.4.1 Budgetjämförelser

Litteraturen innehåller tämligen många diskussioner om normer vid budgetkontroll. Ett huvudproblem som ofta behandlas är metoder för bedömning av hur stora omkostnader som är godtagbara med tanke på den faktiska sysselsättningsnivån under en rapportperiod. Bergstrand et al (1970) sammanfattar bl a på följande sätt i ett

avsnitt av en omfattande litteraturoversikt av budgeteringslitteratur:

Efterkontrollen av tillverkningsomkostnader är det avsnitt av budgetkontrollen som diskuterats mest i litteraturen. Ett antal olika sätt att genomföra analysen föreslås. Det är inte generellt möjligt att peka ut en metod som den riktiga och det förefaller också uppenbart att de föreslagna metoderna, även de mest utvecklade, är behäftade med en del svagheter. (Bergstrand et al, 1970, s 157)

Diskussioner om t ex omkostnader i icke tillverkande företag har varit betydligt mera sällsynta.

Rapporterna i det empiriska materialet var i många fall avsedda som "budgetkontrollrapporter". Respektive företags benämning på rapporten anspelade ofta på detta. Sådana rapporter hade självfallet varit vanliga även under för-dator-tiden. Det var emellertid uppenbart att de hade blivit ännu vanligare åren efter datorinförandet. Vi fann exempel på nya sådana rapporter i flera av våra företag: bruksföretaget C, serviceföretaget F och livsmedelsföretagen B och E (rapporterna i B fungerade ännu inte helt vad gäller budgetjämförelser).

Mottagaråsikterna tydde på att många mottagare fäste stort avseende vid att jämförelser gjordes och hur de gjordes. Exempelvis var ett vanligt argument mot den manuellt framtagna månadsrapporten i råvaruföretaget H just att den saknade budgetjämförelser. Många mottagare hade synpunkter på metoden för jämförelser:

1. Bruksföretaget C hade till en början använt tillverkad kvantitet som proportionalitetsfaktor för omkostnaderna. Efterhand som sortimentet hade blivit alltmera varierat, hade denna faktor framstått som olämplig. Flera mottagare uttryckte sin tillfredsställelse över att en ändring var förestående.
2. I grossistföretaget D ifrågasattes det rimliga i att jämförelsen skulle göras mellan en periods utfall och en tolfedel av årsbudgeten.
3. I serviceföretaget F budgeterades kostnader per månad. Budgetvärdet användes som norm utan korrigering för felaktiga antaganden om sysselsättningen. Vissa mottagare uttalade ett behov av att kunna jämföra faktiska kostnader med "rimliga" kostnader för en faktisk sysselsättningsnivå. Andra pekade på svårigheterna att mäta denna nivå.

4.3.4.2 Andra jämförelser

Litteraturen innehåller en del kritiska anmärkningar mot budgetvärden som jämförelsetal. Bl a har Dearden (1969) ifrågasatt budgetjämförelser som grund för bedömning av resultatansvariga.

Även andra jämförelsetal än budgetvärden är tänkbara. Exempel på sådana är värden för tidigare perioder eller värden för andra liknande enheter, inom eller utom företaget. En del litteratur ger exempel på jämförelsetal av detta slag.

Rapporterna i vårt material inrymde ett par exempel på rapporter som mycket lätt medgav jämförelser mellan enheter i företaget. I livsmedelsföretaget B:s bokslut uppställdes olika enheters värden i kolumner bredvid varandra på samma blankett. Motsvarande beräkningar gjordes även i serviceföretaget F i viss utsträckning. Några ändringar i denna riktning hade inte skett i företagets rutinmässiga rapportering efter övergången till dator.

Mottagaråsikterna visade att jämförelserna mellan enheterna tilldrog sig stort intresse hos många mottagare. Vi fann flera exempel på att mottagare hade varit angelägna att finna förklaringar till skillnader i utfall mellan den egna avdelningen och jämförelseobjekten. En del sådana analyser kom naturligt nog att inriktas på huruvida beräkningsmetoderna var ogynnsamma för den egna avdelningen eller ej. Vi fick flera förslag på ändringar beträffande beräkningsmetoderna.

En del mottagare, som inte hade tillgång till utfallet för kollegers ansvarsområden, efterlyste sådan redovisning för att kunna göra jämförelser. Det gällde i t ex byggföretaget A och råvaruföretaget H.

4.3.5 Rapporten görs mera omfattande beträffande objekt eller mått

4.3.5.1 Objekten i rapporten görs mera omfattande än tidigare

En avdelningsrapport kan omfatta objekt som är antingen mindre, lika stora eller större än mottagarens ansvarsområde.

Litteraturen innehåller den grundläggande principen att rapporter skall innehålla enbart det som mottagaren kan påverka. En tolkning av detta är att rapporterna skall omfatta mottagarens ansvarsområde men inte mer (såvida inte andra enheter är urskiljbara för jämförelsens skull - se föregående avsnitt).

Rapporterna i vårt material omfattade normalt mottagarens ansvarsområde. I några fall omfattade de emellertid mer, i några fall mindre. Större omfattning förekom i B och C. I bruksföretaget C fick mottagarna information om utfallet både för företaget totalt och för andra funktioner än de egna. I livsmedelsföretaget B erhöll mottagaren ett litet häfte med rapportblad, vari ingick utfall inom även andra funktioner än den egna.

I något fall omfattade objektet mindre än mottagarens ansvarsområde, dvs vederbörande erhöll uppgifter enbart om delar av sitt ansvarsområde i vissa rapporter.

Ändringarna beträffande objektomfattningen innebar knappast alls att den totala redovisningen till en viss mottagare kom att avse större objekt än tidigare. Däremot var flera av rapporthierarkisystemen så konstruerade att mottagaren fick större objekt än tidigare överskådligt redovisade i en enda rapport.

Mottagaråsikterna visade att många mottagare inom en funktion ansåg sig ha ganska liten behållning av uppgifter om utfallet inom andra funktioner. Så var fallet i såväl B som C. Däremot visade de ett allmänt intresse för uppgifter om företaget totalt. I några enstaka fall i andra företag efterlystes motsvarande totalinformation för företaget.

Företaget i stort har vi ingen kontakt med. Vi är väl rätt bekymrade ibland om hur framtiden ter sig för det här företaget. Vi skulle vilja veta hur olika grenar fungerar, om de är lönsamma och i vilken takt företaget avser att avveckla.

Vi nämnde tidigare (i delavsnittet om delaggregeringar, sid 121) att mottagarna i A, C och H hade ganska stor användning för de översiktliga rapporterna för högre nivå, medan bilden var något mindre positiv i de andra företagen.

4.3.5.2 Måtten i rapporten görs mera omfattande än tidigare

Ökad omfattning i mått beträffande avdelningsrapporter kan kanske främst komma till stånd genom övergång från enkla till blandade mått. Vi behandlar nedan denna möjlighet.^{1/}

Litteraturen innehåller få utförliga diskussioner om fördelaktigheten av olika måtttyper. Liksom i några andra fall ovan har utsagorna snarast karaktären av exemplifieringar. De exempel som återges kännetecknas bl a av följande:

1. Blandade mått förekommer inte på lägre nivåer inom tillverkningsfunktionen. Det ligger i linje med kravet att rapporterna skall innehålla uppgifter om sådana faktorer som mottagaren kan påverka.
2. Blandade mått förekommer däremot för bedömningar på högre nivåer.
3. Många tänkbara förslag på blandade mått återges. Skillnaderna består främst i att de olika måttens förbrukningssida har olika omfattning, t ex vid förslag på olika former av täckningsbidrag.

Rapporterna i vårt material på nivå 1 innehöll blandade mått respektive enkla mått i ungefär lika många fall. Rapporterna på nivå 2 innehöll till övervägande delen enkla mått: byggföretaget A och livsmedelsföretaget B var här undantag.

Ett par av de studerade företagen hade nyligen infört eller förändrat avdelningsrapporter med blandade mått. I byggföretaget A hade tidigare inte funnits någon centralt utförd beräkning av de olika filialernas periodbokslut under året - i viss utsträckning hade dylika utförts vid de olika filialerna. Något år efter datorinförandet införde man månadsbokslut, som bl a innehöll resultatberäkningar för de projekt som slutförts under året i respektive filial. Därmed fick respektive filialledning möjlighet att följa enhetens resultat antingen mera frekvent (om motsvarande beräkning hade funnits förr) eller över huvud taget (om de inte hade funnits). Dessutom fick den centrala företagsledningen möjligheten att löpande följa de olika filialernas totalverksamhet.

^{1/} Begreppet måtttyp berörs i kapitel 1 och i underbilaga 4:2. Exempel på blandade måtttyper är resultat/bidrag. Exempel på enkla måtttyper är intäkter, kostnader och kvantiteter.

I livsmedelsföretaget B fanns andra exempel på ändringar beträffande rapporter med blandade mått. Där hade redan tidigare funnits ett system för bedömning av resultatet för de enskilda funktionerna vid filialerna inom företaget. Man använde ett antal internpriser för avräkningen mellan de olika funktionerna. Detta system kom bl a till uttryck i tertialboksluten. B vidtog två typer av åtgärder strax före etapp 2. För det första ändrades internavräkningssystemet. Tekniken för internavräkningarna ändrades och därmed även gränsdragningen mellan objekt. Organisationer som sådan bibehölls oförändrad. För det andra införde B de nya avdelningsrapporterna för budgetuppföljning. De innehöll i huvudsak blandade mått. De tillställdes även mottagare på låg nivå.

Mottagaråsikterna var i stort sett positiva beträffande de rapporter där blandade mått förekom. Några randanmärkningar kan emellertid göras. I byggföretaget A räknades resultatet ut på följande sätt i den månatliga resultaträkningen. Man utgick från skillnaden mellan intäkter och direkta projektkostnader för de projekt som färdigställts under året. Därefter subtraherades periodens administrationskostnader för filialkontoret. Någon mottagare hävdade att denna algebraiska summa var tämligen intetsägande, men att delbeloppen var intressanta.

Det fanns tecken på att komplexiteten i vissa internavräkningssystem var så stor att ganska många mottagare inte kunde tillgodogöra sig rapportinnehållet inom den tid de avsatt för rapportstudier. Det förekom direkta invändningar på denna punkt:

Här har vi en mycket komplicerad bokslutsteknik där man arbetar med i förhand bestämda värderingar. Säljfunktionen köper varorna från tillverkningsfunktionen till fastställda priser. Vi arbetar med - som vi uppfattar det - någon form av idealvärden. Dessutom tillkommer att dessa normalt ideligen ändras. Det gör att man aldrig riktigt vet var man står någonstans. Vi går längre och längre i vår strävan att få en rättvis, jämförande värdering av resultaten. Till slut blir vi så intrasslade i snårskogen så vi knappast hittar ut.

Ett tjugotal mottagare som inte erhöll blandade mått, uttryckte önskemål om sådana. Det förekom främst i bruksföretaget C, grossistföretaget D, serviceföretaget F och råvaruföretaget H. Styrkan i önskemålen varierade givetvis. Argumenten skiftade också. Vi skall här söka systematisera dem med hjälp av några av distinktionerna i vårt inledningskapitels avsnitt om ekonomiska rapporters funktioner (delavsnitt 1.1.3).

I kapitel 1 gjorde vi en huvuddistinktion mellan rapporternas beslutsfunktion respektive administrativa funktion. När en befattningshavare använder uppgifter ur en rapport, har den alltid en beslutsfunktion. Därutöver kan rapporten bidra till att åtgärder, som vidtages av andra än den systemansvarige, blir förenliga med systemets ändamål (den administrativa funktionen). Verkningarna i samband med rapporternas administrativa funktion skall ses mot bakgrund av att åtskilliga befattningshavare samtidigt är chefer i ett delsystem och underställda i ett större system i en hierarki. En viss befattningshavare kan således både själv ha nytta av rapporterna för att bedöma sina underställda och på motsvarande sätt bli bedömd av sina överordnade. Styrkan i en rapporters administrativa funktion varierar med hur stark personanknytningen i rapporten är. Åtskilliga rapporter har således denna funktion, i större eller mindre utsträckning.

1. Många av intervjupersonernas argument hade tämligen stark anknytning till den administrativa funktionen:
 - a) Flera hävdade att risken för suboptimeringar var stor med de befintliga rapporterna, eftersom det var svårt att upptäcka intäktseffekter av olika kostnadskrävande åtgärder. De betonade vikten av att se prestationer och uppföringar i ett sammanhang.
 - b) Blandade mått sågs som ett medel som gjorde det möjligt att öka delegeringen i företaget.
 - c) Flera intervjupersoner efterlyste - mer eller mindre vagt - en möjlighet att kunna avläsa hur mycket eller litet verksamheten inom hans ansvarsområde hade bidragit till det större systemets mål.

Flera av intervjupersonerna såg rapporten främst i relation till sin roll som underställd och bedömd. Några av dem hyste misstanken att deras respektive överordnade inte riktigt hade satt sig in i de särskilda förhållanden som rådde inom intervjupersonens område. En ensidig kostnadsbedömning sades öka risken för att chefen skulle bli negativ till den underordnades prestation. Ett blandat mått skulle ge en mera rättvisande bild av intervjupersonens roll i företaget.

2. En del argument anknöt främst till rapporternas beslutsfunktion. Mottagarna hävdade bl a att blandade mått skulle förbättra deras möjligheter att få indikationer på vilka brister som fanns inom deras verksamhetsområde. De hade därtills ofta funnit avvikelser i kostnadsrapporter svårbedömbara, eftersom de hade saknat preciserad information om avvikelserna mellan verklig och antagen verksamhetsvolym.

Ett par mottagare menade att rapporter med blandade mått skulle göra det möjligt för dem att ge de överordnade synpunkter och idéer i olika planeringssituationer. Som exempel nämndes bedömningar av produkters och kunders lönsamhet för företaget.

Argument för blandade mått framfördes både av mottagare på nivå 1 och mottagare på nivå 2.

4.4 Försäljningsrapporter

I detta avsnitt skall vi diskutera försäljningsrapportering på motsvarande sätt som avdelningsrapporteringen i föregående avsnitt. Inte heller här gör vi anspråk på fullständighet vad gäller ändringsmöjligheter inom respektive kategori. Vi har också här sökt begränsa oss till möjligheter som är av allmänt praktiskt intresse. Vi avstår vidare från att diskutera valet mellan olika resultat- och bidragsbegrepp, eftersom rapportmaterialet endast inkluderar ett par rapporttyper som över huvud innehåller blandade mått.

Dispositionen är i huvudsak densamma som i föregående avsnitt. Den är dock något anpassad till försäljningsrapporteringens särdrag. För vissa av kategorierna kommer vi nämligen att ha en underindelning med avseende på objekttyp (produkt-, kund- respektive försäljningsrapporter).

4.4.1 Antalet bearbetade uppgifter ökar till följd av att rörelsen expanderar

Liksom beträffande avdelningsrapporteringen hade en väsentlig ändring för försäljningsrapporteringen bestått i att datavolymerna hade ökat till följd av att rörelsen hade utvecklats i något avseende. För försäljningsrapporteringen hänförde sig en sådan utveckling t ex till att kundantalet ökat, att försäljningen av vissa produkter ökat eller att produktsortimentet blivit större. I de båda livsmedelsföretagen B och E exempelvis hade antalet produktvariationer blivit avsevärt större under 1960-talet.

Företagen använde således också i detta fall en del av den ökade bearbetningskapaciteten till att hantera en större datavolym utan att i och för sig ändra principinnehållet i rapporterna.

4.4.2 Antalet objekttyper och objektordningar ökar

Litteratur, som över huvud behandlar försäljningsrapportering, innehåller i allmänhet en uppräkningslista av ett antal olika objekttyper och indelningsgrunder.^{1/} Det är den vanligaste beståndsdelen i sådana avsnitt. Självfallet varierar längden på uppräkningslistorna. Ofta anges att uppräkningslistan av objekt inte skall ses som en rekommendation utan som exempel från praxis. Med vårt beteckningssätt kan uppräkningslistorna sägas avse främst objekttyperna produkter, kunder, försäljare och många olika indelningsgrunder för sortering mellan och inom objekttyper.^{2/}

Utförliga, mera analytiskt inriktade arbeten om försäljningsrapportering är sällsynta. Undantag är Berthel & Moews (1970) och Minkin, Brown & Bailey (1965). Berthel & Moews genomför bl a en ingående analys av informationsbehov för marknadsföringen. De preciserar ett antal olika typer av objekt, t ex produkter och kunder indelade efter olika kriterier. De anger vidare hur behovet av information beträffande var och en av dessa objektindelningar är en funktion av företagets situation med avseende på 18 olika faktorer, t ex företagets marknadsställning, antalet konkurrenter, sortimentets bredd och efterfrågans parameterelasticitet. Minkin, Brown & Bailey gjorde en empirisk studie av försäljningsrapporteringen i 155 nordamerikanska företag vid mitten av 1960-talet. De beskriver bl a olika

1/ Se t ex Minkin, J M, Brown, J K & Bailey, E L (1965), Kotler, P (1967), Holbaek-Hanssen, L (1968), Alderson, W & Shapiro, S (1963), Stanton, W J & Buskirk, R H (1964), Kelley, T C (1966)

2/ Som produktrapporter räknas rapporter som innehåller enbart produkter som objekt. Som kundrapporter räknas rapporter som innehåller produkter och kunder i kombination eller enbart kunder. Som försäljarrapporter räknas rapporter som innehåller försäljare som objekt.

Beträffande kundrapporter skall följande tilläggas. Vissa författare betraktar t ex distributionskanal som en särskild indelningsgrund för gruppen kunder, medan andra betraktar distributionskanaler och kunder som två parallella objekt. För de få fall distinktionen behövs har vi valt att betrakta indelningar av försäljningen enligt t ex geografiska och branschmässiga grunder i princip som specialfall av kundbedömningar.

Beträffande definitioner se vidare underbilaga 4b.

möjliga utformningar av rapportinnehåll och de erfarenhetsmässiga för- och nackdelarna med dessa.

Ekonomiska rapporter med försäljare som objekt diskuteras i en ganska omfattande litteratur om styrning av försäljare, t ex hos Henell (1965) och Stanton & Buskirk (1964). Sådana diskussioner förekommer även i litteratur, som till huvuddelen är inriktad på mera traditionell kostnadsredovisning, t ex Backer & Jacobsen (1964).

Rapportbestånden i vårt empiriska material innehöll i allmänhet produkt-, kund- och försäljarrapporter i respektive företag. I ett företag förekom inte någon kundrapport. I ett par fall förekom inte några försäljarrapporter, vilket delvis var betingat av organisatoriska särdrag i respektive företag.

I anslutning till datorinförandet hade det tillkommit förhållandevis många rapporttyper i respektive företag genom att försäljningsredovisningen hade börjat sorteras och summeras efter flera objektgrunder än tidigare. De nya rapporterna förändrade antalet rapporttyper i företagen på följande sätt:

1. Den relativa ökningen av antalet produktrapporter var ganska liten. Företagen ansåg sig välförsedda på detta område redan tidigare.
2. Ökningen av antalet kundrapporter var mycket påtaglig. Verkstadsföretaget G började framställa kundrapporter. Serviceföretaget F fick en betydligt mera regelbunden sådan rapportering. Livsmedelsföretaget E fick fram ytterligare kundrapporter genom att aggregera kundmaterialet enligt några olika grunder. Byggföretaget A införde sammanställningar över projekten med kundgrupp som indelningsgrund.
3. Ökningen av antalet försäljarrapporter var också tydlig. Sådana rapporter tillkom i grossistföretaget D, livsmedelsföretaget E och verkstadsföretaget G.

Mottagaråsikterna, som återges här, avser dels inställningen allmänt till de tre rapportområdena, dels inställningen till de indelningsgrunder som användes för sortering av objekt mellan och inom kategorier.

1. Åsikterna beträffande produktrapporterna var allmänt sett förhållandevis positiva (framför allt vid jämförelse med åsikterna beträffande kundrapporterna). Grundläggande invändningar mot produktrapporter förekom endast undan-

tagssvis. Förhållandena i byggföretaget A var givetvis särpräglade i detta sammanhang. Vi noterar bara här, att den rapport som redovisade projekttyper hade mycket liten användning på filialkontoren.

Det gjordes några invändningar mot indelningsgrunderna för objekten i produkttrapporterna. Flera mottagare i livsmedelsföretaget E menade att indelningen borde utgå mera från den marknadsmässiga samhörigheten mellan produkterna och mindre från den tillverkningsmässiga. En invändning mot indelningsgrunden förekom även i verkstadsföretaget G.

2. Åsikterna beträffande kundrapporterna tydde på att mottagarnas behov av sådan information i många fall inte var tillfredsställt med de befintliga rapportbestånden. Utformningen ansågs i flera fall ha så avgörande brister att de begränsade användningen av rapporterna. Det var uppenbart att en fortsatt utveckling av sådana rapporter var angelägen i flertalet av företagen.

Invändningarna mot indelningsgrunderna var grundläggande framför allt i verkstadsföretaget G, som hade påtagliga svårigheter att finna variabler som var godtagbara för alla mottagare. Vi fann likartade tendenser - om än inte lika starka - i livsmedelsföretaget E. Ett par relativt starka invändningar förekom även där.

3. Åsikterna beträffande försäljarrapporterna visade att rapporterna hade kommit till användning för vissa mottagare men långt ifrån alla.

Några invändningar mot indelningsgrunderna framfördes inte.

4.4.3 Ökad detaljrikedom

Ökad detaljrikedom i fråga om försäljningsrapporterna kan kanske främst komma till stånd genom att mera detaljerade objekt redovisas med bibehållna mått. Vi behandlar här detta fall. En annan möjlighet består i att kvantitetsredovisning införs i de fall intäkter förekommit tidigare (bibehållna objekt redovisas med annan måtttyp som är mera detaljerad). Beträffande denna andra möjlighet hänvisas till diskussionen om kvantitets- och intäktsmått i avsnitt 4.4.6 nedan.

Litteraturen anger i några fall att det är mycket viktigt att finna en rimlig avvägning beträffande detaljrikedomen för objekt. Kotler (1967) behandlar detta mer eller mindre som ett huvudproblem i sina avsnitt om ekonomisk rapportering. Även Holbaek-Hanssen (1968), Minkin, Brown & Bailey (1965) och Griffith (1968) berör denna avvägning. Både Kotler och Holbaek-Hanssen framhåller att det ofta finns behov av en mycket detaljerad redovisning. De har givetvis mycket svårt att göra allmänna utsagor om hur utformningen kan vara:

Hur detaljerad ... den skall vara beror på vad man har användning för och vad det kostar.
(Holbaek-Hanssen, 1968, s 155)

Många författare som diskuterar försäljningsrapportsystem, behandlar detaljrikedomsfrågan mer eller mindre indirekt. Många berör den inte alls.

4.4.3.1 Produktrapporter

Rapporterna i vårt material med produkter som enda objekt var tämligen enhetliga i sin utformning. De minsta objekten i dessa rapporter var i allmänhet artikelslag eller mycket detaljerade produktklasser. Ett undantag var produktrapporten i bruksföretaget C, där rapportens minsta objekt var produkthuvudgrupper.

Ären efter datorinförandet hade det tillkommit flera rapporter av detta detaljerade slag. Det totala rapportbeståndet i respektive företag hade därigenom i några fall kommit att innehålla produktrapporter som var mer detaljerade än de tidigare. Det gällde t ex grossistföretaget D och verkstadsföretaget G.

Mottagaråsikterna beträffande produktrapporterna var som nämnts förhållandevis positiva. Några invändningar förekom i fråga om detaljrikedomen:

1. I bruksföretaget C efterlystes objekt som var mera detaljerade.
2. Ett par av mottagarna i grossistföretaget D föredrog att detaljrikedomen minskades något.
3. I livsmedelsföretaget E restes det i och för sig inte några invändningar mot detaljrikedomen som sådan. Däremot menade några mottagare att denna detaljrikedom medförde ett behov av mera systematiska delaggregeringar.

4.4.3.2 Kundrapporter

Rapporterna i vårt material, i vilka kunder redovisades, var sinsemellan tämligen enhetliga. För en viss kund eller grupp av kunder redovisades inte bara totalbelopp utan även vederbörandes köp av en viss produktklass/klass av tjänster var urskiljbart.^{1/} Detaljrikedomen i objekt var likartad i huvuddelen av fallen: en kunds köp av ganska detaljerade produktklasser kunde urskiljas.

Antalet kundrapporter av detta slag hade ökat åren efter datorinförandet. Det hade i några fall inneburit, att detaljrikedomen för objekt hade ökat i företag, som även tidigare haft kundrapporter, t ex livsmedelsföretaget E och serviceföretaget F. Det hade också inneburit att kundrapportering hade införts i ett företag som tidigare hade saknat sådan (verkstadsföretaget G).

Mottagaråsikterna inrymde en del invändningar mot detaljrikedomen i objekt för kundrapporteringen. Synpunkterna var i olika grad grundläggande i de olika fallen:

1. Mottagarnas behov av kundrapporter ansågs dåligt tillfredställt i E och synpunkterna var av grundläggande natur. Synpunkter på detaljrikedomen var vanliga och innebar önskemål om mindre detaljrikedom. Flera mottagare önskade kombinationer av enskilda kunder och ett tiotal produkttyper. Ett par menade att de inte hade något utbyte av den befintliga redovisningen av varje kund.
2. En genomgående synpunkt i serviceföretaget F var att kategorin "övriga kunder" borde uppdelas.
3. Några mottagare i D och G ville ha enskilda kunders köp mera detaljerat redovisade beträffande produkttyp. En mottagare framhöll att svårigheten att utforma en rapport för hans behov låg just i avvägningen av detaljrikedomen i kund/produktkombinationen.

^{1/} Kombinationen av produkt och kund kan således betraktas som objekt i dessa rapporter.

4.4.3.3 Försäljarrapporter

Rapporterna i vårt material innehöll försäljare som urskiljbart objekt i tre av företagen, grossistföretaget D, livsmedelsföretaget E och verkstadsföretaget G. De hade tillkommit ungefär samtidigt med datorövergången och saknade tidigare motsvarighet i två av företagen.

Mottagaråsikterna om dessa rapporter innefattade inte några invändningar mot detaljrikedomen i objekt.

4.4.4 Flera stegvisa aggregeringar i rapporthierarkier

Litteraturen diskuterar inte i termer av rapporthierarkier inom försäljningsrapporteringen i någon större utsträckning. Rapporter, som motsvarar objektuppräkningarna i litteraturen, torde emellertid i åtskilliga fall kunna framställas i hierarkier.

Rapporterna i vårt material gav en del exempel på sådana hierarkier. Det gällde främst produktrapporter på filial- respektive företagsnivå (t ex i byggföretaget A, grossistföretaget D och livsmedelsföretaget E). I ett par fall var produkt-rapporterna dessutom samordnade med kund- och försäljarrapporter. E hade härutöver även en rapporthierarki för enbart kundredovisning med kundens organisationstillhörighet som indelningsgrund.

Denna typ av hierarkier hade blivit vanligare inom försäljningsrapporteringen efter datorövergången. Exempel på detta fanns i byggföretaget A, grossistföretaget D och livsmedelsföretaget E.

Mottagaråsikterna om rapporthierarkierna var i många fall positiva, t ex i grossistföretaget D och livsmedelsföretaget E. Det framfördes inte några invändningar mot att hierarkier förekom.

Några av mottagarna i D och E önskade att aggregeringstekniken skulle användas i ännu större utsträckning. Det gällde främst produktrapporterna i respektive företag. För E:s del skulle detta emellertid ställa krav på att indelningsgrunderna i högre grad anpassades till marknadsmässiga förhållanden.

Vi har ovan redovisat att mottagarnas krav på rapporterna var olikartade i många fall. Det synes sannolikt att en del av de olikartade kraven skulle kunna tillgodoses samtidigt om företagen utformade hierarkier med delsummeringar.

4.4.5 Flera jämförelser görs

I litteraturen betonas i många fall att det är värdefullt att försäljningsutfall ställs i relation till något jämförelsetal.^{1/} En del författare fäster också stort avseende vid de tekniker för undantagsrapportering, vilka anknyter till dessa jämförelser. Man anger olika tänkbara jämförelsetal, ofta utan särskilt systematiska diskussioner. Vanliga sådana tal är budgetvärden/prognoser, föregående perioders värden och motsvarande värden för andra enheter.

Rapporterna i vårt material innehöll bara i något enstaka fall andra jämförelsevärden än ackumulerade belopp för innevarande räkenskapsår.

Budgetjämförelser förekom i endast ett företags försäljningsrapporter (grossist-företaget D). Inte heller i detta företag gjordes jämförelserna särskilt ingående. Budgetering - och budgetjämförelser - skedde bara på tämligen odetaljerad nivå. Jämförelser förekom bara i vissa av företagets produktrapporter.

Vissa av D:s rapporter innehöll jämförelser med motsvarande värden under föregående period.

I D hade försäljningsrapporter med budgetjämförelser funnits redan före datorövergången och ytterligare rapporter med sådana jämförelser hade tillkommit efter övergången. De studerade försäljningsrapporterna i övriga företag innehöll över huvud inte några jämförelser med budget, föregående perioder eller andra enheter. Flera av företagen hade dock konkreta planer på att införa jämförelsetal.

Mottagaråsikterna var förhållandevis enhetliga beträffande jämförelsetal. Jämförelser med budget framfördes som ett angeläget önskemål i flertalet av före-

1/ Se t ex Kelley, T C (1966), Minkin, Brown & Bailey (1965) och Brien, R H & Stafford, J E (1968).

tagen. För det företag, som redan hade sådana jämförelser till viss del, gällde önskemålen en utvidgning till nya objekt och mera detaljerade objekt.

Några mottagare argumenterade för jämförelser med föregående periods värden som komplement eller alternativ till budgetjämförelser.

Det kan tilläggas att företagen hade olika förutsättningar att kunna tillgodose önskemålen inom en snar framtid. Ett par av företagen hade redan tillgång till ifrågavarande jämförelsetal och behövde endast inordna dem i rapportsystemet. Ett par andra företag var sysselsatta med utvecklingsarbete som syftade till att de behövliga uppgifterna skulle kunna framställas så smärningom.

Flera av de ändringar som vi nu har berört skall inte i första hand diskuteras i termer av ändringar i rapportbeståndet. De skall i stället ses som mer eller mindre grundläggande förändringar i företagets arbetsmetodik över huvud.

4.4.6 Rapporten görs mera omfattande beträffande mått

Vi skall här diskutera omfattning för mått. Det sker med utgångspunkt från distinktionen mellan blandade mått, intäktsmått och kvantitetsmått.

En del av litteraturen betonar betydelsen av att använda blandade mått. Den diskuterar väsentligt mindre huruvida de blandade måtten skall förekomma i den löpande, ofta månatliga rapporteringen och vilken typ av befattningshavare som i så fall skall vara mottagare.

Longman & Schiff (1955) och Kotler (1967) påpekar vikten av att göra kostnads- och lönsamhetsbedömningar. De synes företräda uppfattningen att sådana bedömningar skall återkomma tämligen ofta. Minkin, Brown & Bailey fann att en del av de undersökta företagen gjorde sådana regelbundna bedömningar:

Because the profit and loss statement is the ultimate test of a business, a number of companies attempt to measure, at regular intervals, profitability by individual products or lines, sales territory, or other grouping in analyzing their sales. For this purpose they may compute gross profit, adjusted gross profit, or net operating profit.

Gross profit is the most frequently used of these measures in sales analysis. (Minkin, Brown & Bailey, 1965, s 39)

Backer & Jacobsen och Stanton & Buskirk ger flera exempel på mått för bedömning av säljpersonals prestationer. Vissa av dessa är blandade mått.

En del andra författare framhåller betydelsen av blandade mått utan att uttryckligt diskutera hur den löpande rapporteringen skall utformas i detta avseende. Exempel på detta är Holbaek-Hanssen (1968), Kelley (1966) och Mossman & Worrell Jr (1966).

Valet mellan de båda enkla måtttyperna, intäkter och kvantiteter, berörs enbart flyktigt i flertalet arbeten. Det är inte ovanligt att problemet helt förbigås. Flera författare anger att de båda möjligheterna finns utan att närmare diskutera dem.

Såväl Minkin, Brown & Bailey som Smallbone (1969) har funnit att intäktsmåttet är det vanligaste av de två. Minkin, Brown & Bailey pekar på ett uppenbart problem med detta mått. De anger en lösningsansats som flera företag i deras studie hade tillämpat:

One difficulty with basing sales analysis on revenues is that they present a distortion of sales patterns when they reflect differences or changes in prices as well as in sales performance. To correct for price changes over time, several multiproduct companies have constructed their own price indexes, which permit the calculation of sales results in terms of constant dollars.

(Minkin, Brown & Bailey, 1965, s 39)

Även kvantitetsmått var mycket vanliga i de företag som Minkin, Brown & Bailey undersökte. Nästan alla tillverkningsföretag och många serviceföretag använde sådana. Författarna framhåller flera nackdelar med detta mått.

1. Det är omöjligt att göra jämförelser, när nyttigheter måste mätas med olika typer av volymmått.
2. Det är svårt att göra jämförelser mellan nyttigheter med mycket olika värde och lönsamhet.
3. Risken ökar att säljpersonalen inriktar sig på volymbefrämjande åtgärder i stället för lönsamhetsbefrämjande.

Stanton & Buskirk synes uttrycka viss skepsis mot en redovisning av enbart kvantiteter.

While an analysis of volume alone has its limitations, it is far better than no analysis at all.
(Stanton & Buskirk, 1964, s 651)

Smallbone (1969, s 78) menar, att försäljningen inte bara skall redovisas med intäkter utan även med kvantiteter.

4.4.6.1 Produktrapporter

Rapporterna i vårt material med enbart produkter som objekt uppvisade som nämnts stora likheter i fråga om objektutformningen. Däremot var måttutformningen tämligen olikartad. Blandade mått, intäkter och kvantiteter förekom i olika kombinationer.

I tabell 4:2 visas de olika produktrapporterna i materialet och vilka mått de innehåller.

Påfallande är att man i stor utsträckning använde enkla mått: intäkter och kvantiteter. Marginal- och bruttovinstsiffror t ex hade som synes bara införts i några fall.

Tabell 4:2 Olika produktrapporter i materialet och de mått de innehåller

	Kvantiteter	Intäkter	Blandat mått
(Byggföretaget A, projektarter		x	x)
Bruksföretaget C	x	x	
Grossisten D, rapporten med stor detaljrikedom	x	x	x
Grossisten D, rapporten med mindre detaljrikedom	x		
Livsmedelsföretaget E	x		
Serviceföretaget F	x		
Verkstadsföretaget G, rapporten med stor omfattning	x	x	x
Verkstadsföretaget G, rapporten med liten omfattning	x	x	

De närmaste åren efter datorinförandet innebar endast små ändringar beträffande måtttyper. I sina nya rapporter använde företagen nästan undantagslöst samma typer av mått som de tidigare hade använt för samma eller likartade objekt i motsvarande äldre rapporttyper.

Mottagaråsikterna om måtten i produktrapporterna innefattade en del invändningar. Ett par mottagare i livsmedelsföretaget E, där den övervägande delen av försäljningsrapporteringen hade kvantitetsmått, önskade kompletteringar med intäktsmått. Ett par mottagare i E ville att blandade mått skulle distribueras mera regelbundet. I några av de andra företagen förekom enstaka önskemål om kompletteringar.

4.4.6.2 Kundrapporter

Rapporterna som redovisade kunder hade de mått som framgår av tabell 4:3.

Tabell 4:3 Olika kundrapporter i materialet och de mått de innehåller

	Kvantiteter	Intäkter	Blandat mått
Byggföretaget A		x	x
Grossistföretaget D	x		
Livsmedelsföretaget E	x	x ^{1/}	
Serviceföretaget F	x	x	
Verkstadsföretaget G		x	

1/ Avser endast vissa ackumulerade värden.

Mottagaråsikterna bestod i en del fall av invändningar. Några mottagare ville att intäktsmått skulle användas i större utsträckning, som komplement till kvantitetsmått. Det gällde främst i E, men även i viss mån i D. Flera mottagare i F ville byta från ett kvantitetsmått till ett annat.

4.4.6.3 Försäljarrapporter

Rapporterna med försäljare som objekt hade de mått som framgår av tabell 4:4.

Tabell 4:4 Olika försäljarrapporter i materialet och de mått de innehåller

	Kvantiteter	Intäkter
Grossisten D	x	
Livsmedelsföretaget E	x	
Verkstadsföretaget G		x

Mottagaråsikterna om försäljarrapporternas mått var i huvudsak fria från invändningar. Några mottagare i grossist- och verkstadsföretagen uttalade dock önskemål om en starkare betoning på kostnads- och lönsamhetsmått.

4.5 Tid

Det brukar ofta framhållas att en stor (ibland rentav den stora) fördel som följer med datorbaserad redovisning är att snabbhet och frekvens kan öka. Det torde vara en av de allra vanligaste synpunkterna som litteraturen innehåller beträffande datoreffekter på redovisningen. En del författare har emellertid framhållit att en ökad frekvens i rapporteringen i och för sig inte behöver medföra fördelar.^{1/}

En del förändringar i snabbhet och frekvens hade gjorts i de studerade företagen. Förändringarna var påfallande i flera fall. Bruksföretagets bokslut ökade i frekvens från tertial till kvartal och i aktualitet från cirka sju till tre veckor. Grossistföretagets avdelningsrapportering ökade för en rapport i fråga om frekvens från halvår till månad och i fråga om aktualitet från en månad till arton dagar. Även i en del andra fall förekom förbättringar beträffande aktualitet och frekvens, om än av mindre storlek. I åtskilliga fall skedde dock inte några förändringar. Det sammanhänge ofta med att kringrutinerna, som tog en avgörande tid, var oförändrade

Det var förhållandevis svårt att göra bedömningar av vilken betydelse förändringar i tidsförhållanden hade för mottagarna. Intervjuerna med mottagarna var på denna punkt föga vägledande. Det var över huvud taget svårt att få annat än vaga,

1/ Beträffande detta se avsnitt 2.4.

allmänt hållna svar på frågor om verkningarna av en eller annan rapportutformning. Några intryck kan emellertid redovisas.

1. I det övervägande antalet fall hade inte mottagarna några invändningar mot rapporteringens tidsmässighet.
2. I flera av företagen framförde enstaka intervjupersoner önskemål om uppsnabbning. De hänvisade ofta till att en uppsnabbning torde vara möjlig att genomföra utan särskilt omfattande och dyra rutinändringar. I åtminstone ett av företagen var sådana påpekanden ganska vanliga.
3. De mottagare som vi intervjuade i bruks- och grossistföretagen föreföll inte särskilt känsliga för de påtagliga ökningarna som där hade gjorts på det tidsmässiga planet.

4.6 Ändringar i redovisningsprocessens tidigare led

I detta projekt är intresset till mycket stor del knutet till redovisningsprocessens senare led. Vi studerar vad ekonomiska rapporter innehåller, hur de uppfattas och hur de har utvecklats. I betydligt mindre utsträckning undersöker vi problem kring de tidigare leden i redovisningsprocessen - datafångst och registrering. I detta avsnitt skall vi dock översiktligt diskutera ändringar i dessa tidigare led. Tonvikten i beskrivningen ligger vid sådana registreringsändringar som var nödvändiga i respektive företag för att möjliggöra ändringar i de rapporter som vi studerade. Vi anknyter till vår tidigare uppdelning beträffande olika typer av ändringar i registreringsdelen av ett redovisningssystem (se avsnitt 2.2). Vi diskuterar först registreringar för avdelningsrapporterna.

4.6.1 Antalet registrerade händelser ökar till följd av att rörelsen expanderar

Som vi förut påpekat hade tillväxten varit stark i flera av de undersökta företagen. En avgörande förändring i deras registreringssystem hade följaktligen varit att volymen hade förändrats kraftigt enbart därigenom.

4.6.2 Kontoplanen görs mera omfattande och detaljerad

Huvuddelen av de uppgifter som förekom i avdelningsrapporterna hade registrerats i enlighet med en kontoplan. Det är i och för sig naturligt att ändra kontoplaner mer eller mindre efterhand som verksamheten gradvis skiftar karaktär. Det är givet att den typen av ändringar förekom i flera av våra åtta företag. Några av företagen gjorde emellertid ändringar i planen eller nya planer omedelbart i anslutning till övergången till dator. I ett par av företagen var det huvudsakliga motivet att de ville anpassa sig till de nya tekniska förutsättningarna. I ett par andra företag hade företagssammanslagningar inträffat ungefär vid tidpunkten för datorinförandet. Det nödvändiga arbetet att skaffa fram en enhetlig kontoplan för respektive ny företagsenhet skedde därför med datorinförandet i åtanke.

De nya eller reviderade kontoplanerna hade samma huvudstruktur som föregångarna hade haft. Exempelvis byggde de i stor utsträckning på dubbel bokföring, dvs att noteringarna har en motbokning på ett annat konto inom samma system. En förändring i några av företagen var att man hade gjort en mera systematisk kontoupdelning med mera meningsfulla hierarkier.

Flera av företagen hade utvidgat sina kontoplaner så att mera detaljerade objekt eller mått blev urskiljbara. De gjorde således en mera detaljerad uppdelning av de organisatoriska enheterna eller av kostnadsslagen. Tendenser åt detta håll förekom framför allt i bruksföretaget C och serviceföretaget F. Det förekom också i verkstadsföretaget G i vissa avseenden, i viss mån även i byggföretaget A. Livsmedelsföretaget B hade haft en särpräglad utveckling. För ett tiotal år sedan hade B haft en ganska detaljerad kontoplan. Därefter hade B fått en betydligt mindre detaljerad plan, samtidigt med företagssammanslagningar och datorinförande. Vid tiden för vår undersökning hade företaget ånyo infört en mera detaljerad plan.

Några av de åtta företagen hade knappast alls vidtagit några ändringar beträffande registreringsgrundernas detaljeringsgrad.

En annan möjlig utvidgning skulle kunna bestå i att de registrerade objekten förses med nya klassificeringsvariabler. Så hade inte skett i någon nämnvärd utsträckning i anknytning till avdelningsredovisningen. Ett undantag var byggföre-

taget A. I dess kontoplan infördes t ex distinktionen mellan pågående projekt och projekt som hade avslutats under innevarande år.

4.6.3 Registreringar förs samman i centrala register

Ett par av företagen hade sådan struktur att det föll sig naturligt för dem att arbeta för att redovisningsarbetet centraliserades. Tidigare hade ett antal någorlunda självständiga lokala enheter svarat för huvuddelen av redovisningsarbetet, inklusive registreringen. Efterhand hade detta övertagits av den centrala ekonomiavdelningen.

Ovanstående förändringar avsåg således snarast registreringar inom avdelningsrapporteringens område. Vi skall nedan ange några motsvarande ändringar för försäljningsrapporteringen.

Iakttagelsen om den allmänt ökade registreringsvolymen gäller naturligtvis också försäljningsredovisningen. Grossistföretaget D, serviceföretaget F och verkstadsföretaget G var tydliga exempel på detta.

Förändringarna i registreringsplanerna hade varit av flera slag.

1. Nya objekttyper registrerades, t ex kunder, försäljare. Det gällde i t ex verkstadsföretaget G och byggföretaget A.
2. Mera detaljerade objekt blev urskiljbara. Produkterna och kunderna delades in i mindre kategorier, enskilda kunder blev urskiljbara i registreringsplanen i större utsträckning osv. Detta skedde i t ex grossistföretaget D och livsmedelsföretaget E.
3. Nya klassificeringsvariabler användes inom vissa objekttyper, t ex kunder. Det fanns något enstaka exempel på detta.

De produkt- och kundregister som skapades i dessa sammanhang var allmänt sett mera systematiskt uppbyggda än tidigare motsvarigheter. I ett par företags försäljningsredovisning var förändringarna små i alla dessa avseenden.

Vi har hittills diskuterat registreringsfasen. De ändringar som hade gjorts i denna fas krävde givetvis i många fall motsvarande förändringar i fångstfasen,

t ex beträffande mera detaljerade objekt eller nya klassificeringsvariabler.

Många av ovannämnda ändringar i datafångst och registrering hade varit nödvändiga för förändringar i de rapporter som studeras i detta projekt. Några av dessa ändringar hade emellertid inte några återverkningar på just dessa rapporter.

Vi har nu avslutat redogörelsen om rapportändringar och mottagaråsikter. En kortfattad sammanfattning finns i kapitel 7, där de åtta första punkterna anknyter till kapitlen 2-4.

KAPITEL 5 FÖRLOPPEN VID RAPPORTUTVECKLINGEN - EN LITTERATURÖVERSIKT

5.1 Utgångspunkter

Vi angav i kapitel 1 att problematiken kring bestämningen av informationsbehov skulle vara vägledande för undersökningens uppläggning, även om den är alltför komplicerad för att kunna tas upp till en någorlunda fullständig behandling i en undersökning av denna omfattning. Det är därför motiverat att lägga den hittillsvarande kartläggningen av rapportändringar och mottagaråsikter till grund för en behandling av metoderna vid bestämning av utformningen i enskilda fall. Vi har lagt en tyngdpunkt vid behandlingen av metoder av detta slag. Det innebär en avgörande skillnad mellan vårt projekt och många andra arbeten på redovisningsområdet.

Vi vill ange följande anknytningspunkter mellan de båda föregående kapitlen och de båda följande:

1. Våra studier av rapportutformning och mottagaråsikter kunde knappast väntas ge grund för samband av typen "befattningshavare av typ a föredrar detaljrikedom av typ 1 och omfattning av typ III". Det empiriska material som presenterats i kapitlen 3 och 4 har snarast styrkt uppfattningen att sådana samband ofta är ytterst svåra att ange. Kanske är det en mera framkomlig väg att diskutera metoder för bestämning av rapportutformningen.

Motsvarande tankegång förekommer ofta i kostnadsredovisnings- och marknadsföringslitteratur. Där hävdas att utformningen av en rapport i en viss dimension inte kan anges generellt utan måste bestämmas i varje enskilt fall. Det är dock sällsynt med utsagor om metoder för detta.

2. I de båda föregående kapitlen har vi konstaterat att utformningen av rapporterna i många fall inte överensstämmer med de uppfattningar, önskemål etc som mottagarna har. Det tyder på att det finns någon eller några former av svårigheter vid bestämningen av rapportutformning i enskilda fall. Däremot är det inte uppenbart vilken karaktär dessa svårigheter har.

I detta och nästkommande kapitel skall vi bl a mot denna bakgrund behandla utvecklingsförloppet, vårt tredje studieområde enligt projektbeskrivningen i kapitel

1. De frågor vi härvid ställt är bl a följande:

Hur initieras ett sådant förlopp? Vilka deltar i det? Hur är den blivande mottagarens förmåga att formulera förslag? Hur dominerande är svårigheterna att värdera förslag? Hur är uppföljningen efter rapportinförandet?

Vi kommer att utgå från en indelning av ett sådant förlopp i faser av tämligen traditionellt slag. Låt oss därför omformulera de nämnda frågorna så att de anknyter bättre till denna indelning. Vi erhåller på så sätt några allmänna huvudfrågor som vi inriktar den följande framställningen på.

- | | |
|-------------------|---|
| INITIERINGSFASEN | - Vad karakteriserar starten på utvecklingsförlopp? |
| | - Vad karakteriserar formerna för olika gruppers deltagande i utvecklingsarbetet? |
| FÖRSLAGSFASEN | - Vad karakteriserar förmågan att formulera förslag? |
| VÄRDERINGSFASEN | - Vad karakteriserar värderingen av och valet mellan rapportförslag? |
| UPPFÖLJNINGSFASEN | - Vad karakteriserar uppföljningen efter införandet av nya eller ändrade rapporter? |

Det finns skäl att göra några påpekanden om innebörden i dessa fasbegrepp. Faser-na uttrycker inte en enkel kronologisk indelning. De är i stället samlingsbeteckningar på aktiviteter med likartad karaktär. De kan definieras i relation till antingen det totala företaget, den enskilde individen eller varje enskild handling. Distinktionerna mellan dessa tre nivåer utnyttjas inte särskilt mycket i den följande framställningen. Vi skall därför här inskränka oss till några specificeringar på företagsnivå.^{1/}

Initieringsfasen består av mängden av förlopp på individnivå fram till det att respektive individ kommer i en första kontakt med utvecklingen av en rapport. De individer som avses är de som kommer att beröras av rapporten i något avseende.

Förslagsfasen består av mängden av förlopp på individnivå från det att individen kommit i en första kontakt med rapportutvecklingen till det att han avger respektive förslag för utvecklingsansvariga att ta ställning till.

1/ Vi kommer att göra några ytterligare preciseringar i kapitel 6. Mera utförliga definitioner ges i bilaga 5.

Värderingsfasen består av alla förlopp varigenom utvecklingsansvariga gör en bedömning av de förslag som framlagts.

Med utvecklingsansvariga avses rapportkonstruktörer samt de personer och organ, vilka är överordnade rapportkonstruktörerna.

Vi startar vår behandling av utvecklingsförloppen genom att sammanställa en del litteratur med anknytning till metodik för rapportutveckling. Det sker i detta kapitel. Som ett sammanfattande omdöme torde kunna gälla att det är sällsynt med verk, som behandlar detta problemområde någorlunda ingående.

Denna litteraturöversikt behandlar svårigheterna i respektive fas. Redogörelsen för varje fas kommer givetvis att anpassas med hänsyn till respektive fas karaktär. I huvudsak kommer dock varje sådan redogörelse att avse följande:

1. Svårighetens art, dvs bakgrunden till svårigheten
2. Lösningsansatser, från teori eller praxis
3. Uttryck för hur dominerande svårigheterna är i praktiken

5.2 Initieringsfasen - vad karakteriserar utvecklingsförloppets start?

Förändringar i ett pågående system kan vara mer eller mindre planerade. De kan vara mer eller mindre förutsedda av de ansvariga. De kan ske inom ramen för en totalplan för systemet eller utan närmare tanke på sambandet med andra delar av systemet. Frågan är vad som karakteriserar ändringar i redovisningssystem i detta avseende. Ett par studier av informationssystem inom marknadsföringen belyser detta något.

Minkin, Brown & Bailey, som gjorde en empirisk studie av 155 nordamerikanska företags försäljningsrapportering, beskriver ändringsförloppets initiering på följande sätt:

... changes more often than not have represented a series of ad hoc adjustments than being part of an over-all plan. In recent years, however, quite a few firms have made broad reviews of what they have to know about their sales and how these data can be furnished most efficiently.
(Minkin, Brown & Bailey, 1965, s 64)

Ett av de skäl de anför för denna tendens till förändring är datorernas formaliseringskrav.

Kaplan (1967) företog en enkätundersökning av datortillämpningar inom marknadsföringen. En marknadsförings- och en datoransvarig i 258 företag ombads delta. Ett hundratal personer i vardera gruppen gav användbara svar. Kaplan frågade de datoransvariga bl a vad och vem som initierat ändringsförlopp inom detta område. Enligt deras enkätsvar skulle genomgångar från systemanalytikernas sida ha initierat knappt hälften av ändringsförloppen: Svaren upptog totalt 126 fall. 68 av dessa sades ha startats genom att mottagarsidan hade begärt att något problem skulle tas upp till behandling. 53 av dem sades däremot ha startats genom att en systemanalytiker hade undersökt "a particular situation in the normal course of his job" (Kaplan, 1967, s 249).

En övergång till dator skulle kunna vara en naturlig tidpunkt för omprövning av utformningen av företagets ekonomiska rapportsystem. En fråga är därför vilka kriterier företagen använder vid val av datortillämpningar. Litteraturen innehåller en del utsagor om sådana kriterier. En uppfattning, som förekommer hos ett icke oväsentligt antal författare, är att ambitionerna är alltför låga.

... Present systems are often designed only to do in a more automatic way what was already earlier done. This is to ignore the possible gain from more sophisticated design, but it is natural to make such a mistake when that gain cannot be evaluated. This is often claimed to be the careful way of introducing ADP, because it is not dependent on realizing new kinds of efficiency increase which have not yet been proven in practice. However this conservative approach instead offers much smaller profit margins so that even moderate miscalculation may result in losses rather than profit. (Langefors, 1967, s 175)

Holsinger gjorde en empirisk studie som bl a visar vilken liten roll analyser av informationens användbarhet hade spelat vid datorinföranden. Holsinger's studie omfattade ett tjugotal företag i USA. Fältarbetet bestod av intervjuer med företagsledning, datachefer och maskinleverantörer. Holsinger beskriver förloppen i samband med datoranskaffningen på följande sätt. Huvudskälet till datoranskaffningen hade ofta varit "the immediate relief from a specific organic difficulty in the firms information systems" (Holsinger, 1970, s 117). De överväganden som gjordes om datortillämpningarna kretsade i hög grad kring lösningen av det akuta problemet. Besluten fattades i realiteten av dataspecialister och maskinleverantörer, inte av företagsledningen. Man fäste stort avseende vid en teknisk effek-

tivitet i fråga om indata, lagring och bearbetning. Man fäste betydligt mindre avseende vid utdatas användbarhet. Holsinger fann att detta skeende kom att ha återverkningar under lång tid i respektive företag.

What is the current effect of this early dedication to systems internalities? It would seem that the process of converting to successive generations of EDP hardware would have eliminated the effects of early systems design efforts. Unfortunately this is not the case. In only three of the firms visited had there been a major effort to totally revise the original systems. In none of these cases was the effort complete.
(Holsinger, 1970, s 120)

- - -

There is unquestionably an increasing involvement of Group (1) (dvs företagsledningen, vår anmärkning) in EDP design decisions, but their influence has by no means overcome the restrictions of early design decisions.
(ibid, s 121)

Uttalanden av denna typ avser självfallet många fler och mera avancerade tillämpningar än enbart ändringar i ekonomisk rapportering. De kan ändå ge viss vägledning beträffande företagens prioriteringar även beträffande ändringar i reportsystem.

Några har pekat på skillnaden mellan ambitioner och förverkligade ändringar. Sollenberger skriver:

The end product of intensive systems studies does not appear to be as attractive or as innovative as advance announcements often indicated.
(Sollenberger, 1968, s 79)

En metod att få en uppfattning om företagens kriterier är att ställa direkta frågor om kriterierna. Kaplan ställde sådana frågor i sin enkätstudie. Många respondenter svarade att deras företag använde kriterier av typen "provides better information", "assists in decision-making" etc. Nedan sammanfattas svaren. Respektive tabell innehåller svar från ett hundratal företag. För många av företagen är således mer än ett kriterium redovisat. (Kaplan, 1967, s 147 respektive s 256).

Tabell 5:1 Mottagares svar på frågan om kriterier vid val av tillämpningsområde

Kriterium	Antal	%
Ger bättre information	78	36
Sparar tid	51	24
Underlättar beslutsfattande	46	22
Minskar behandlingskostnaderna	30	14
Ger hjälp i konkurrenssituationen	5	2.3
Hanterar större datavolymer	4	1.8
	214	100

Tabell 5:2 Framställares svar på frågan om kriterier vid val av tillämpningsområde

Kriterium	Antal	%
Underlättar beslutsfattande	52	26
Sparar pengar	47	24
Ger bättre information	44	22
Sparar tid	29	15
Ger hjälp i konkurrenssituationen	5	2.5
Kombination av allt ovanstående	22	11
	199	100

5.3 Initieringsfasen - olika grupper deltagande i utvecklingsarbetet

Många författare betonar hur viktigt det är att blivande mottagare involveras i utvecklingsarbetet på något sätt. Vi ger här några exempel på sådana uttalanden.

The need to understand the decision making process in order to make intelligent decisions with respect to information changes points out the desirability of having a close relationship between the information suppliers and information users.

(Feltham, 1968, s 161)

Information handling is a service area. To be effective, an information system cannot dictate the output or methods of using the data. Thus, development and use of a system must depend on operational personnel to provide guidelines.

(Sollenberger, 1968, s 11)

Sollenberger återkommer på flera ställen i boken till betydelsen av att de slutliga mottagarna medverkar vid utvecklingen. En slutsats av hans empiriska studie är följande:

Since the system was designed to serve them, the managers' active participation in the development stages was necessary. Increased applicability apparently resulted from having operating managers participate in design activities.
(Sollenberger, 1968, s 105)

En del författare uttalar emellertid en påtaglig tveksamhet inför de blivande mottagarnas förmåga att ge betydande bidrag till utvecklingsdiskussionen:

Most MIS designers "determine" what information is needed by asking managers what information they would like to have. This is based on the assumption that managers know what information they need and want it.

For a manager to know what information he needs he must be aware of each type of decision he should make (as well as does) and he must have an adequate model of each. These conditions are seldom satisfied ...
(Ackoff, 1967, s B-149)

Vi skall något ytterligare diskutera skälen till att flera olika typer av befattningshavare kan behöva delta i utvecklingsarbete. En grundläggande orsak är att de kunskaper som behövs vid utvecklingen finns hos olika personer. Användarna har självfallet främst kunskap om användningssituationerna men saknar ofta kunskap om framställningsteknik. Framställarna å sin sida känner de olika användningssituationerna mindre väl. Kaplan fann att resultaten i hans enkätstudie tydde på icke oväsentliga sådana problem:

Also, the systems analysts and programmers have insufficient understanding about the operations of the marketing function. Lack of qualified personnel in the marketing department refers to a paucity of computer knowledgeable marketers who understand what can be done with EDP and capitalize on the benefits.
(Kaplan, 1967, s 152)

Även andra författare framhåller problem av detta slag, t ex Hansen och Sollenberger:

Endelig er der en uheldig tendens til hos mange informationsproducenter at fremstille informations outputtet (rapporter o.l.) uden tanke på informationsforbrugernes situation og behov.
(Hansen, 1970, s 96)

- - -

- ... knowledge of the job requirements to be served is a necessity if the data output is intended to make these managers most efficient and skillful decision makers. The job is best described by the person performing it. The existing written procedures can rarely be used as the basis for developing an improved data system.
(Sollenberger, 1968, s 52)

Det finns ofta behov av även annan samverkan än mellan framställare och användare. Det finns också i stor utsträckning behov av samverkan mellan olika framställargrupper. Framställarpersonal kan i ytterlighetsfall ha tämligen olikartad bakgrund: å ena sidan ekonomi- och redovisningspersonal, å andra datorkunniga systemerare, programmerare etc. Risken för en klyfta mellan dessa båda grupper har påtalats ganska ofta. McRae skriver beträffande den informationsteknologiska utvecklingens betydelse för redovisningsinriktade ekonomer:

It is an exciting challenge and a great opportunity. But it is one which we need not accept. We may prefer to adopt our traditional role of watchdog at the gate, and allow other professions to enter and enjoy the fruits which we could have had for the taking. The choice, and the challenge, is ours.
(McRae, 1964, s 279)

Beyer drar en liknande slutsats:

To put it plainly, management accountants must become part of the evolution of information systems or cease to be significant figures in the corporate structure.
(Beyer, 1967, s 4)

Vi har nu behandlat några skäl för en samverkan mellan olika grupper. Med utgångspunkt från litteraturen skall vi nedan belysa några faktorer som kan leda till att en sådan samverkan trots allt kan bli liten. Vi diskuterar här i första hand samverkan mellan framställare och blivande mottagare. Allmänt sett kan en eventuellt liten samverkan ses som ett uttryck för en - medveten eller omedveten - prioritering från framställare eller blivande mottagare.

Framställarna kan tänkas anse att en sådan samverkan inte är särskilt angelägen. De kan mena att en kontakt med blivande mottagare inte skulle ge något större kunskapstillskott. En del litteratur kan ge dem stöd för en sådan uppfattning. Vi citerade tidigare Ackoff, som uttalade tveksamhet inför blivande mottagares förmåga att formulera sitt informationsbehov.

Framställarna kan också tänkas peka på betydande resursmässiga begränsningar. Det gäller i och för sig alla tillstånd i ett företag men kanske i synnerhet situationer som präglas av omställning. Övergången till dator kan ha krävt många stora och små åtgärder, som varit mera tvingande än att ta initiativ till en samverkan i utvecklingsarbetet. Dessa åtgärder kan ha tagit relativt mycket tid i anspråk under de första datoråren. Några sådana omställningssvårigheter belyses av Newman i en empirisk studie av ändringar beträffande arbetsuppgifter och yrken i samband med datorinförande. Newman gjorde dels en enkätstudie, dels en mera ingående studie av några få företag. Enkätstudien avsåg 240 företag i olika storleks- och branschgrupper i USA och hade 64 procents svarsfrekvens. Han drog bl a följande slutsatser:

... some of the functions have increased greatly in importance and have become quite different and new in their manner of practice and performance.

... the change in internal accounting functions and responsibilities is evident ... in that other departments and outside companies are assuming responsibility for the performance of many of these functions.

... Internal accounting positions have changed due to the advent of automatic data processing. New ones have been added and old ones have been diminished in importance. The contents of many positions have changed while their names have remained the same.
(Newman, 1966, s 183-185)

De rapportändringar som vår undersökning handlar om har till stor del skett i omställningsskeden av detta slag. En väsentlig del av framställningssidans resurser har säkerligen krävts för åtgärder i samband med denna omställning. Man har behövt resurser för att få mekaniseringen av relativt enkla operationer att fungera. Man har behövt resurser för att lära de gamla befattningshavarna nya uppgifter och för att anpassa nya befattningshavare till deras nya miljö.

Mottagarna kan i många fall ha en sådan inställning till utvecklingsarbete att det är svårt att etablera någon samverkan.

Marknadsförare blir ofta förvånade att finna att de skall behöva befatta sig med flödesdiagram, modelltänkande etc.
(Arpi, 1972, s 62-63)

Olägenheterna av att inte deltaga i utvecklingen av ett informationssystem kan framstå som opåtagliga och avlägsna. Olägenheterna av att "försumma" andra arbetsuppgifter kan få mera omedelbara effekter.

Litteraturen ger några olika förslag hur en samverkan kan ordnas. T ex Sollenberger och Cox & Good föreslår något olikartade ansatser på grundval av sina respektive empiriska erfarenheter.

Sollenberger fann bl a att arbetsgrupper hade varit en effektiv form i en del av de företag han studerade.

The team approach appeared to be an effective device for developing an adequate and comprehensive system. Once the master plan is designed and projects segmented, the detailed planning process must be manned by people with varying talents. Computer capabilities, systems analysts' skills, and familiarity with particular project segments are difficult to find combined in one individual. Several firms observed have developed study teams, which have these talents as a group.
(Sollenberger, 1968, s 53)

Cox & Good hävdar att de har funnit bl a följande mönster för mera framgångsrik utveckling av informationssystem inom marknadsföringen.

Formal organizational lines have been drawn to provide leadership in use of the technique - usually including the appointment of a highlevel information coordinator or "prime contractor" who develops plans and coordinates the efforts of the departments involved.

The prime contractor reports to the user group, such as the marketing department, rather than to central systems group.
(Cox & Good, 1967, s 154)

En form för samverkan är att intervjua de blivande mottagarna, eventuellt utan att vidta några speciella organisatoriska arrangemang i övrigt. Detta kan givetvis göras mer eller mindre förfinat. Flera författare diskuterar olika sådana intervju- och frågetekniker. Omdömena om effekterna av formen varierar. Vissa anser att redan tämligen allmänna frågor kan vara betydelsefulla. Andra anser att frågor är av större värde först då de görs väl specificerade. Ytterligare andra hävdar att frågeformen enbart inte är en tillräcklig form för samverkan i utvecklingsarbetet. Vi skall här inte närmare behandla problemet hur man kan ställa frågor. Det gör vi först i avsnittet om förslagsfasen. Avsikten har här bara varit att peka på intervjuformen som en form för samverkan vid utveckling av ett rapportsystem.

Vi skall avslutningsvis i detta avsnitt ge några uttryck för vilken omfattning en samverkan mellan framställare och blivande mottagare brukar ha vid utvecklingsförlopp.

Feltham menar att en sådan samverkan ofta är alltför liten. Han framhåller behovet av samverkan. Därefter konstaterar han:

While this point is obvious, a wide gap of mutual ignorance often exists between these two groups (dvs framställare och användare, vår anmärkning). (Feltham, 1968, s 161)

Sollenberger fann ett samband mellan medverkan i utvecklingsarbetet och befattningshavarens nivå i företaget.

At the operational control levels the systems design appeared to center on the job, with little, if any, regard for personnel and personalities present, except for their general ability. In higher levels - strategic planning and management control areas - the individual manager appeared to have more influence over the information services he received. (Sollenberger, 1968, s 105)

Cox & Good fann att samverkan ofta hade varit liten vid utveckling av informations-system inom marknadsföringen.

In most cases we have studied, and in all of the least successful instances, the marketing systems developers have failed to involve line managers in the process of developing macro specifications. In many cases where systems developers have made the effort, they have found it difficult to elicit the views of busy line managers in the brief periods available in typical interviews or meetings. The systems developers subsequently present the manager with a fait accompli - which may or may not work. (Cox & Good, 1967, s 152)

Evans (1969) ställde frågor i sin enkätstudie huruvida bristande samordning mellan framställare och blivande mottagare hade varit ett avgörande hinder för utbytet av "control reports". En huvuddel av de svarande (20 av 27) hävdade att detta torde vara ett problem i företag i allmänhet. Knappt hälften av dessa tjugo svarande påstod att det hade varit ett problem i just deras företag. Det fanns ingen antydning till skillnad mellan framställares och mottagares uttalade uppfattningar. Vi skall här erinra om möjligheten att gruppen svarande mottagare var särskilt kunniga och intresserade i jämförelse med andra mottagare i respektive företag (jämför sid 58).

5.4 Förslagsfasen

Vi uppehåller oss främst vid en blivande mottagares förmåga att precisera sina krav.

Vi skiljer mellan två grundläggande svårigheter i förslagsfasen:

1. Att bedöma själva de förhållanden som skall beskrivas i rapporten.^{1/}
2. Att bedöma de administrativa tekniker som kan användas i samband med rapporten.

1. Information är avsedd att ge stöd i beslutssituationer. En vag uppfattning om dessa beslutssituationer kan sålunda ofta tänkas förekomma samtidigt med en vag uppfattning om informationsbehovet. Svårigheterna att precisera informationsbehovet bottnar således i andra och djupare svårigheter: svårigheter att precisera mer eller mindre intuitiva beslutsmodeller, och svårigheter att bedöma vilka faktorer som kan vara av intresse i framtiden. Problem av detta slag är ytterst ett uttryck för brist på systematiserad kunskap om de förhållanden som skall beskrivas i rapporten.

Många utsagor i litteraturen antyder att beslutsförloppen i praktiken ofta är tämligen oprecisa. Feltham konstaterar:

Analysis of the decision models used by any particular decision maker is not an easy task. Operations research has developed a number of formal decision models, but they have received only limited implementation. Instead, intuition, rules-of-thumb and ad hoc analyses are the main bases for decisions in the present business world. It is extremely difficult to determine how the decision is actually made, and, particularly, to sufficiently understand the decision process so that the results of changes in data can be predicted.
(Feltham, 1968, s 33)

Cox & Good har gjort liknande erfarenheter beträffande beslutssystem inom marknadsföringen.

... many marketing managers, particularly those at the operating level, do not use explicit planning and control systems. They do not make their decision rules and exception criteria explicit.
(Cox & Good, 1967, s 151)

Hansen skriver bl a på följande sätt om orsaker till "ineffektiv regnskabsinformation":

1/ Vi lägger samma allmänna mening i uttrycket "själva de förhållanden som skall beskrivas i rapporterna" som Ijiri gör i termen "principal": "We call things or phenomena that are used to represent other things or phenomena surrogates and things or phenomena that are represented by surrogates principals".
(Ijiri, 1967, s 4)

For det første er det tydeligt, at såvel management som informationsproducer i alt for mange tilfælde har et så ringe kendskab til ledelseopgaver og styringsmetodik, at det skorter på evnen til at give udtryk for informationsbehovene. ... På grund af manglende forståelse af økonomistrukturen, dvs. af sammenhængen mellem ledelsesaktiviteterne og deres effekt på indtægts-investeringsprofilen gennemføres stadig i mange virksomheder en data-transmutationsproces, tilrettelagt på et økonomisk set urealistisk begrebsgrundlag.

(Hansen, 1970, s 96)

Luoma (1967) gjorde en empirisk studie av bl a vilka beslutsmodeller som företag använder inom en del områden som har anknytning till redovisning: investeringsbedömning, prissättning, lagerpolitik, tillverkningspolitik etc. Undersökningen utfördes i mitten av 1960-talet. Den omfattade dels en enkätundersökning av 300 små och medelstora tillverkningsföretag i USA, dels sex praktikfallsstudier av sådana företag. Enkätundersökningen hade en svarsfrekvens på 20 procent och gav författaren mindre utbyte än praktikfallsstudierna. En av Luoma's huvudsakliga slutsatser var att beslutsförloppen är föga strukturerade:

The processes and procedures of decision-making vary by type of organizational structure, the competitive environment in which the firm functions, the presence of the founder of the firm, and the decision-making abilities of the executives themselves.

Research in the case studies particularly, and to some extent in certain areas from the questionnaire survey, indicates that the decision-making process in the majority of small and medium manufacturing firms is generally non-structured. That is, very few executives in the case companies were able to describe an orderly procedure practiced in the decision-making function; and could not describe, with much detail, the pattern of thinking common to all decision-makers. The interviewer was not concerned with the use of a "proper" set of words to describe this procedure, but rather with any description which would indicate some pre-established plan of attack of process to be used in all decision-making. Even this was lacking in the majority of cases.

(Luoma, 1967, s 50)

2. En andra svårighet i förslagsfasen är bristen på kunskap om de administrativa teknikerna. Vi avser därmed sådant som redovisningstekniker, informationsbehandlingstekniker, budgeteringstekniker. Exempel: Man utformar datorsystemen utan att ta vara på de möjligheter som finns med den givna utrustningen, t ex i fråga om flexibilitet. Man överväger enbart en liten mängd alternativ av redovisningsmått, ofta bara sådana som man varit van vid att använda:

... many decision makers are unfamiliar with alternative reporting systems and are capable of requesting only those types of information representations with which they are familiar.
(Prince, 1970, s 130)

Framställares och blivande mottagares bristande kunskap om varandras områden är betydelsefull i förslagsfasen. I de fall blivande mottagare över huvud inte deltar i utvecklingsarbetet är framställare helt hänvisade till sina egna kunskaper om användningssituationerna. Kunskapsfördelningen utgör ett hinder även i åtskilliga av de fall där en viss samverkan kommer till stånd. Liksom annat präglas denna samverkan av knapphet på resurser, vilket vi diskuterade i föregående avsnitt. Det är t ex knapphet på den tid en blivande mottagare kan "avvara" för att ge framställaren information om sitt arbete. Det är knapphet på bl a tid för framställaren att informera om de framställningstekniker som står till buds.

En del författare diskuterar metoder som är tillämpbara som ansatser i det vi betecknar förslagsfasen. Exempel på sådana diskussioner finns hos Sollenberger (1968), Prince (1970), Kotler (1966), Reinholdt & Skousen (1972) och Lundeberg (1971). Sådana metoder får annars sällan en behandling som är mera än flyktig i litteratur om utveckling av informationssystem.

En del arbeten diskuterar de frågemetoder som systemutvecklare kan använda vid kontakten med de blivande mottagarna. Sollenberger menar att enbart intervjuer med allmänt formulerade frågor ger få användbara svar. Han ställer dessutom kraven på att en intervju

- (1) is aimed a mental level which the managers can comprehend and do not fear or distrust;
 - (2) is used by people familiar with the operations being discussed;
 - (3) segments the job and considers each part, as well as the purpose of the position in the overall management structure; and
 - (4) refrains from identifying the interview with a job elimination or automation study.
- (Sollenberger, 1968, s 53)

Prince synes inte utesluta möjligheten att ställa tämligen allmänt formulerade frågor:

The systems analyst should not begin by asking the decision maker: What information are you currently using? Likewise, the systems analyst should not begin by asking the decision maker: What information do you need? ...

He asks the decision maker: Will you please describe what occurs in the decision-making process? The systems analyst is concerned with identifying the various questions that must be resolved in the particular decision-making activity under scrutiny. The systems analyst can expedite this step by asking the decision maker: Please cite the issues or questions that must be resolved in this business process. However, the analyst is cautioned from overreliance on this technique.
(Prince, 1970, s 23)

Kotler behandlar problem vid utvecklingen av informationssystem inom marknadsföringen. I den här refererade artikeln diskuterar han främst metoder för bestämning av en långsiktplan för en sådan utveckling. Han finner att man på detta stadium kan nöja sig med att ställa frågor till ett representativt urval blivande mottagare. Detta kan med fördel ske genom personliga intervjuer av föga standardiserad natur.

Executive attitudes can be surveyed in a number of ways ... The best technique, however, is through personal interviews. The questionnaire covers the executive's information sources, attitudes, needs and suggestions. The questions are stated mainly in an open-end fashion, to encourage more involvement and frankness on the part of executives. Results will be more difficult to tabulate, but open-end surveys lead to deeper insights into the problems being studied.
(Kotler, 1966, s 70-71)

Kotler's ändamål är härvid inte att finna de individuella kraven.

The purpose is not to find out individual needs at this stage since information appetites and decision making styles differ from executive to executive.
(ibid, s 70)

Reinholdt & Skousen behandlar problemen vid kravspecifikation tämligen ingående. Deras bok innehåller ett antal metoder och principer, vilka "er afprøvet på forskellige praktiske projekter, hvorfor en del av bogen framtraeder som en normativ beskrivelse". Deras utgångspunkt är följande:

Udgangspunktet for en dataindsamling omkring kravene til virksomhedens informationssystem må være virksomhedens organisatoriske struktur, nærmere bestemt beslutningssystemet. Det første man må gøre er at fastlægge alle de beslutningscentre, som skal forsynes med information. Herefter må det klargøres, hvilke typer af beslutninger, der tages og dermed hvilken information hvert center behøver.
(Reinholdt & Skousen, 1972, s 75)

För denna datainsamling uppställer Reinholdt & Skousen bl a följande förutsättningar:

... for hver hovedfunktion er operationelle delmål bestemt. Disse er udformet således at de kan dekomponeres.

... for hvert relevant beslutningscenter skal foreligge udsagn om mål udtrykt i form af servicegrad eller ressourceudnyttelse.
(ibid, s 75)

Reinholdt & Skousen menar att en diskussion om företagets informationsbehov skall ske i mycket konkreta termer.^{1/} Blivande mottagare skall inte tänka i "vagt definierede begreber som planer, budgetter, statistikker etc" (ibid, s 80). I stället skall utvecklingsarbetet inriktas på ett antal "spørgsmål", dvs ett mycket konkret uttryckt behov av viss uppgift. Dessa "spørgsmål" kan i sin tur uppdelas i sex delelement:

1. Nøgler - nøglerne beskriver de entiteter og relationer, man ønsker information om. De beskriver samtidig spørgsmålets kompleksitet, her forstået som muligheden for at kombinere.
2. Specifikationsgrad - herved forstås det valgte niveau af detaljer i informationssystemet. Denne faktor fortæller samtidig en del om det data-volumen, der skal behandles og lagres.
3. Dataart - dette beskriver, hvorvidt de ønskede data har gennemgået en aggregeringsprocedure eller ej.
4. Selekttering - her beskrives de datasøgningskriterier, der skal benyttes for at fremdrage de ønskede data. Der tages stilling til hvorvidt der skal foregå en manuel eller en maskinel udsøgning.
5. Tid - tiden knytter sig til 3 parametre, svartiden (defineret som tiden fra spørgsmål afgives til svar påbegyndes), tidspunktet for spørgsmålet samt den frekvens, hvormed spørgsmålet stilles.
6. Datakvalitet - dette omfatter dels krav til dataregistreringsproceduren, dels krav til kryds-checkprocedurer og valideringsprocedurer samt endelig krav til informationssystemets sikkerhed, her forstået som sandsynligheden for at systemet fungerer på et givet tidspunkt.
(ibid, s 80-81)

Metoden sägs ha verkat "effektiviserende for bl a dialogen imellem informationsforbrugerne og systemkonstruktørerne" (Reinholdt & Skousen, 1972, s 87).

Vi skall göra några påpekanden om inriktningen av Reinholdt & Skousens bok.

1/ Antaganden av likartat slag låg bakom valet av begreppsapparat och utformningen av frågeformulär i vårt projekt, vilket vi berört i avsnitten 1.7 och 3.2.

1. Tonvikten i deras arbete ligger vid metoder för konstruktion av en databas. Vår studie är betydligt mera inriktad på utformningen av ett rapportsystem. Reinholdt & Skousen diskuterar bara knapphändigt frågor om hur uppgifterna skall utsändas till mottagarna. De synpunkter, som vi har återgivit från deras bok, belyser dock problem som är gemensamma i båda typerna av utvecklingsarbete.
2. Reinholdt & Skousen behandlar i detta arbete inte de svårigheter som är förenade med att beslutsförlopp är oprecisa. De antar att operationella delmål finns för varje delverksamhet. Detta antagande står knappast i samklang med en del föreställningar som är tämligen vanliga i litteraturen (jämför diskussionen i början av detta kapitel).

Förslagsfasens metodproblem avser inte enbart de frågetekniker, som vi nu har behandlat. De kan även avse metoder över huvud att systematiskt och strukturerat diskutera (befintliga och tänkta) informationssystemens innehåll. Metoder som kan vara till sådan användning, presenteras av Lundeberg under beteckningen informationsanalys. Lundeberg tillämpar i huvudsak allmänna principer för systemarbete. Betydelsen från vår synpunkt ligger i att informationsanalysen möjliggör att man på ett systematiskt sätt kan uppdelade grova informationsmängder i alltmer detaljerade mängder. Detta sker genom analys av mängderna och deras inbördes relationer, analys av s k komponent- och precedensrelationer.

Med precedensrelationer mellan olika informationsmängder avser vi förhållanden som beskriver hur olika informationsmängder föregår varandra.

Komponentrelationer ... används för att beskriva en informationsmängds innehåll eller komponenter.
(Lundeberg, 1971, s 12)

Lundeberg anger inte några mera allmänna, strikta regler för hur man vid informationsbehovsbestämning kan välja de ursprungliga grova informationsmängder, som utgör analysens startpunkt.

Vi har i detta avsnitt belyst svårigheter och lösningsansatser i förslagsfasen. Vi skall mot denna bakgrund avslutningsvis återge några empiriskt förankrade

uppfattningar om hur dominerande dessa svårigheter är i praktiken. Hur stor är de blivande mottagarnas förmåga att formulera krav?

Sollenberger konstaterade att denna förmåga ofta var bristfällig. De framställare som han intervjuade hade gjort observationen att linjepersonal ofta hade svårt att ange kraven inom respektive område.

The data requirements determined by managers responsible for functional areas were not as valuable as many initially thought. The managers in many cases were not aware of what procedures were being followed in their own areas. In addition, the area managers had a tendency to give little consideration to interfunctional information flows, were mainly interested in cutting costs, and were not particularly concerned with a better information network.
(Sollenberger, 1968, s 60)

Kaplan drog liknande slutsatser av sin enkätstudie.

The most frequently mentioned problem is poor interdepartmental relations. This is caused by lack of adequate communications between data-processing and marketing employees. From the marketers' point of view, the problem develops because marketers do not have a good knowledge about EDP. They are not able to initiate ideas about where or how computer applications can be used or, to work with the systems analysts and explain the present or required system.
(Kaplan, 1967, s 150)

Cox & Good ger följande karakteristik av blivande mottagare av information inom marknadsföringen.

In short, they are not equipped to contribute to the development of a sophisticated MIS, nor are they comfortable with it once it is operating.
(Cox & Good, 1967, s 151)

5.5 Värderingsfasen

Rapportförslag som framläggs måste värderas med utgångspunkt från vilket värde sådan information skulle ha för företaget i förhållande till de upppoffringar som behöver göras personellt och tekniskt. Sådana bedömningar kan givetvis vara ytterst besvärliga, både teoretiskt och praktiskt.

En värdering av ett rapportförslag kan sägas vara baserad på en mer eller mindre uttrycklig prognos beträffande den föreslagna rapportens verkningar. Liksom andra

prognoser är en sådan prognos förenad med risk eller osäkerhet. Vi skall diskutera främst några grundläggande svårigheter i en sådan värdering. Det kommer att ske med utgångspunkt från en distinktion av motsvarande slag som i förslagsfasen:

1. Svårigheter att bedöma det system som är föremålet för rapporteringen
2. Svårigheter att bedöma de administrativa teknikerna.

1. I föregående avsnitt diskuterade vi bl a precisionsgraden i de använda beslutsmodellerna. Vår slutsats var då att mottagares systematiska kunskaper om beslutsförloppen ofta är bristfälliga. De har ingen precis uppfattning om det befintliga beslutssystemet. De har oförfinade metoder att bedöma vad som kommer att hända i framtiden.

Det innebär uppenbara svårigheter att lägga en sådan uppfattning till grund för en bedömning av rapportförslags lämplighet. Feltham skriver:

These relationships are seldom precise; mathematical analyses often serve only as an aid in making a decision and, in many cases, no mathematical analysis is performed by the decision maker. This makes it very difficult for the information decision maker to determine the impact of information changes on the decisions made. It also makes it difficult to specify a payoff.

(Feltham, 1968, s 160)

Även om de utvecklingsberörda har en förhållandevis förfinad uppfattning av beslutsförloppen kvarstår en del traditionella prognosproblem. Det kan vara svårt att göra prognoser för de verksamhetsområden som skall bli föremål för beskrivning i rapporterna. Det kan t ex vara svårt att förutse hur betydelsefulla olika produkter och kundgrupper kommer att vara under de närmaste åren.

2. Osäkerheten vid rapportvärdering är inte enbart knuten till själva den beslutssituation där informationen kan komma att användas. Den är också knuten till de administrativa tekniker som används i företaget. Vi skall ge några exempel på detta.

1. Man saknar kunskap om för- och nackdelarna av olika möjliga rapportutformningar (objekt, mått, jämförelser). Det kan vara svårt att tänka sig in i hur lämplig en viss utformning är, innan man har arbetat en tid med den.

Vissa ändringar i informationens utformning kan ha många och komplicerade verkningar. De kan ha återverkningar på flera delar av företaget. Den to-

tala effekten kan då bli särskilt svår att överblicka. (Jämför t ex Feltham's (1968, kap VIII) framställning om svårigheter att åskådliggöra sådana verkningar i en matematisk värderingsmodell.)

2. Redovisningen har ett nära samband med andra administrativa tekniker i företaget. Budgeteringsrutiner och rapportutformning t ex måste samordnas. Detta kan spela roll vid rapportvärderingen. Vid sin rapportutformning måste man således göra en prognos av utformningen av sina egna administrativa tekniker.
3. Man måste beakta datafångstrutiner i företaget. Vilka krav ställer en rapport på dessa rutiner? Kan datafångsten ske med en tillförlitlighet som är tillräcklig för rapporten?

Värderingen av förslag kompliceras av att olika individer i företaget är berörda av redovisningssystemet. Vi skall ge två exempel på det:

1. En utvecklingsansvarig måste göra sig en föreställning om rapportens betydelse för en annan individ, mottagaren. Feltham pekar på ett par problem i detta sammanhang. Mottagaren kan använda andra beslutsmodeller än vad den utvecklingsansvarige antar.

... the decisions may be unpredictable, and probably undesirable, because of irrationality or inability on the part of the decision maker.
(Feltham, 1968, s 161)

Det finns även andra risker än att den utvecklingsansvarige gör fel antagande om mottagarens beslutsmodell. Mottagaren kan uppfatta informationen på annat sätt än framställarsidan gör.

... the impact of a change in the data may be unclear because the decision maker's perception of the data is unclear. The decision maker may gain a meaning from particular data which is different from the person who produced the data. To the information decision maker these differences in perception cause the decision maker to use data "incorrectly".
(ibid, s 162)

2. En rapport har ofta många mottagare. Dessa mottagare kan utgöra en oenhetlig grupp. De kan ha krav, som sinsemellan är oförenliga. De problem som värderingsfasens svårigheter medför angrips under tids- och resursrestriktioner. Detta spelar givetvis stor roll för möjligheten att göra mera ingående analyser. Man

kan exempelvis avsiktligt avstå från att närmare utreda vilka verkningar en viss utformning av en ekonomisk rapport har.

Litteraturen beskriver en del ansatser för värdering av information över huvud och för värdering av redovisningsinformation. En typ av sådana studier, som har blivit någorlunda vanliga under senare år, tar sin utgångspunkt i allmän besluts-teori, matematisk informationsteori, statistik o dyl. Det är studier som belyser möjligheterna att värdera tillskott av information. Agami och Feltham har utfört studier av detta slag med tämligen stark anknytning till redovisningssystem.

Agami (1970) utgår till stor del från Marschak, beslutsteoretiker och statistiker. Han åskådliggör sin framställning med ett exempel på värdet av kreditupplysningar. Agami's framställning kan sägas ske på ett helt begreppsmässigt plan. Han diskuterar knappast alls problemet huruvida man kan mäta de ingående storheterna eller ej.

Feltham konstruerar en modell för dynamisk programmering. Han baserar den till viss del på arbeten av Marschak & Radner och Bellman. Modellen är avsedd att belysa värdet av olika ändringar i ett redovisningssystem: information om ytterligare en beslutsvariabel, ytterligare information om en variabel man redan förut hade viss information om, ändringar i frekvens och aktualitet. Feltham exemplifierar med ett relativt välstrukturerat lagerproblem.

Matematiska ansatser av detta slag möter betydande svårigheter vid praktisk tillämpning. Feltham påpekar själv ett flertal av dem. Den centrala punkten är avvikelsen mellan de matematiska modellernas antaganden och motsvarande faktiska förhållanden. De matematiska modellerna kräver oftast en betydligt större precision i problemformuleringen än vad som är vanligt ens i mycket avancerade företag. De bygger ofta på förutsättningar som framstår som alltför enkla.

Det är således mycket svårt att värdera alternativa förslag till ekonomiska rapporter. Det har gjorts olika försök att övervinna sådana svårigheter. Man har t ex sökt möjliggöra en viss form av värdering genom att uppställa vissa kriterier för hur god redovisningsinformation skall vara beskaffad. En kommitté inom American Accounting Association angav några sådana kriterier: relevance,

verifiability, quantifiability, unbiasedness, economic feasibility.^{1/} Det är emellertid frågan om användningen av kriterier av detta slag ger något större praktiskt utbyte. Tveksamhet har bl a framförts av både tidigare och senare likartade kommittéer.^{2/} Det har hävdats, att sådana kriterier är för allmänna och oprecisa för att kunna användas för jämförelser i en konkret situation. Det har också hävdats att det saknas metoder för sammanvägning av de olika kriterierna.

Reinholdt & Skousen menar att deras metod för specificering av informationsbehovet underlättar en prövning av om ett informationssystem och en databas uppfyller olika krav som mottagare ställer. En sådan prövning sker på följande sätt:

Hovedsynspunktet i hele denne fremgangsmåde er at begynde med en model af informationssystemet og databasen, som indeholder alle taenkelige muligheder, hvorefter man reducerer til et realiserbart system. Herved har man altid overblik over de muligheder man mister og har haft mulighed for at diskutere konsekvenserne af de tekniske tvangsbindinger der er lagt på systemet.
(Reinholdt & Skousen, 1972, s 83)

De går inte närmare in på hur man i ett enskilt fall kan väga fördelen av att tillgodose ett visst krav mot nackdelen i form av kostnader.

Sammanfattningsvis kan vi hävda att det knappast finns några teoretiskt förankrade värderingsmetoder som är så långt utvecklade att de är praktiskt tillämpbara. 1969-1971 års Committee on Managerial Accounting framhöll detta. Den såg ingen säker och löftesrik väg mot en lösning på detta problem.

Our discussion of information issues has led us to believe that there is no single strategy which should be followed in designing tests or in developing criteria which can be used to assess information proposals. Evaluating information proposals constitutes the entire area of research in accounting.
(Report of the 1969-1970, 1970-1971 Committee on Managerial Accounting, 1972, s 335)

Värdering i praktiken innebär således i bästa fall användning av genomtänkta metoder av förhållandevis enkel typ. Sollenberger gjorde några iakttagelser om

-
- 1/ Report of the Committee on Managerial Decision Models. Supplement to The Accounting Review, vol XLIV, 1969.
 - 2/ Report of the 1969-1970, 1970-1971 Committee on Managerial Accounting, The Accounting Review, Supplement to vol XLVII, 1972, och Report of the 1967 Managerial Accounting Committee, The Accounting Review, vol XXXVII, no 3, July, 1962.

praktikens värderingsmetodik. Hans intervjupersoner hävdade att värderingen var mycket svår och att precisa värderingar snarast var omöjliga. Sollenberger konstaterar beträffande de mera systematiska värderingsförsök som hade gjorts:

With the theoretical cost-benefit analysis, the person's position and his reasons for using the data often appeared to outrank cost and benefit estimates in justifying additional data requests.
(Sollenberger, 1968, s 60)

5.6 Uppföljningsfasen

Flera författare pekar på betydelsen av att återföring sker mellan mottagare och framställare.

There is no solution of questions relating to the reliability and relevance of information than by constant communication between the actor and the information processor and by reference to the environment in which the system they constitute operates.
(Chambers, 1966, s 162)

- - -

... maintaining a feedback channel between the decision-maker and the data processor is the only way to improve the degree of relevance of data.
(Agami, 1970, s 82)

Litteraturen innehåller inte många uttryck för huruvida en sådan återföring i allmänhet kommer till stånd eller ej. Ett undantag är Arvidssons empiriska studie av internprissystem i svenska företag. Han iakttog en viss brist på sådan återföring.

... i flera av de undersökta företagen var okunnigheten om internprissättningens handläggning och effekter i andra enheter betydande. Speciellt allvarligt synes detta vara när, som i en del undersökta företag, det gäller personer i den centrala ekonomiavdelningen.
(Arvidsson, 1971, s 295)

Evans (1969) ställde frågor i sin enkätstudie huruvida bristande återföring från mottagare till framställare hade varit ett avgörande hinder för utbytet av "control reports". Ungefär hälften av hans 27 svarande ansåg att detta var ett problem av betydelse i deras eget företag och i företag i allmänhet. Det fanns inte några markanta skillnader mellan framställares och mottagares uttalade uppfattningar.

KAPITEL 6 FÖRLOPPEN VID RAPPORTUTVECKLINGEN - DET EMPIRISKA MATERIALET

Vårt andra huvudsyfte är att beskriva några faktorer av betydelse för vilken utformning de ekonomiska rapporterna kom att få. Vi skall således beskriva utvecklingsförloppet ur vissa synvinklar. I föregående kapitel angav vi några allmänna huvudfrågor:

1. Vad karakteriserar starten på utvecklingsförlopp?
2. Vad karakteriserar formerna för olika gruppers deltagande i utvecklingsarbetet?
3. Vad karakteriserar förmågan att formulera förslag?
4. Vad karakteriserar värderingen av och valet mellan rapportförslag?
5. Vad karakteriserar uppföljningen efter införandet av nya eller ändrade rapporter?

6.1 Metoder för studiet av utvecklingsförloppet

6.1.1 Datainsamlingen

Undersökningen baserar sig till denna del på två typer av källor, intervjuer och studier av dokument. Vi erinrar om figur 1:3, som ger en översiktlig bild av datainsamlingen i projektet.

6.1.1.1 Intervjuer

Intervjuerna skedde från två något olikartade utgångspunkter. Den ena utgångspunkten var vart och ett av utvecklingsförloppen. Vi försökte identifiera de steg som hade förekommit i förloppen för var och en av rapporterna. Den andra utgångspunkten var mottagarnas invändningar beträffande rapporterna. Vi ställde frågor kring de fall där mottagaråsikterna och rapportutformningen inte stämde överens. Vi inriktade oss följaktligen på två intervjuområden, som delvis överlappade varandra.

Intervjuområde 1. Hur har nya rapporter och ändringar i gamla kommit till stånd? Vad eller vem spelade roll för idéns uppkomst? Hur drevs saken sedan vidare? Vilka överväganden och val gjordes?

Framställaren besvarade frågor av detta slag, både i etapp 1 och etapp 3. Många av de förhållanden som framställarfrågorna inom detta område berörde hade tämligen påtaglig karaktär. Det var därför förhållandevis lätt att få besked om dem och att kontrollera uppgifternas riktighet. Det gällde t ex vilka personer som hade deltagit i rapportutvecklingen. Det gällde vilka typer av samverkansformer som hade förekommit. Det gällde de tidsmässiga huvuddragen beträffande utvecklingsförloppen. Det visade sig också i flertalet fall vara ganska lätt att få besked om vilka motiv som hade uttalats vid datoranskaffningen och vid val av tillämpningsområden.

En del av de frågor som framställarna besvarade inom intervjuområde 1 rörde förhållanden av mindre påtaglig natur. Det ställdes t ex frågor om olika personers ståndpunkter i olika sammanhang.

Mottagarna besvarade också frågor inom detta område vid de tidigare omnämnda intervjuerna i etapp 3. Frågorna till dem avsåg att klargöra hur de såg sin roll i utvecklingsarbetet. Frågorna ställdes enligt ett strukturerat schema som återges i bilaga 6.

1. Var han berörd av utvecklingsarbetet på något sätt?
2. Hur blev han inkopplad på detta?
3. På vilket sätt deltog han?
4. Vilka svårigheter fanns att utforma förslag/ge synpunkter på framlagda förslag?
5. Har han diskuterat utformningen med någon efter rapportinförandet?

Intervjuområde 2. Vilka faktorer har bidragit till att mottagaråsikter och rapportutformning inte överensstämmer på en rad punkter?

Mottagarna besvarade frågor inom detta område i etapp 3. Frågorna byggde på respektive mottagares svar i etapp 2. Varje mottagare, som hade uttalat en invändning utfrågades närmare på denna punkt. Frågorna syftade till att belysa i vilken ut-

vecklingsfas som svårigheter hade funnits och vilken karaktär svårigheterna hade haft. Frågorna ställdes enligt ett strukturerat schema, som återges i bilaga 7.

1. När fick han den aktuella åsikten?
2. Hur kom han att tänka på detta?
3. Förde han fram de förslag han hade?
4. Har han fått frågor från någon om önskemål beträffande en given rapport?

Framställarna besvarade också frågor inom detta område i etapp 3. Sedan mottagarintervjuerna hade avslutats och bearbetats, sammanträffade projektledaren åter med representanter för framställarsidan i respektive företag. Det var tjugotalet framställare ur den grupp som hade intervjuats i etapp 1. Intervjupersonen ombads ange vilka förväntningar han hade beträffande mottagaråsikterna. Projektledaren redogjorde sedan för huvudtyperna av synpunkter. Till sist diskuterades mottagaråsikterna från två utgångspunkter: dels hur väl framställarsidan hade känt till dem tidigare, dels vilket avseende framställaren fäste vid de framförda mottagaråsikterna. Huvudproblemet i dessa intervjuer orsakades av att mottagarna hade utlovats anonymitet. Det innebar att projektledaren inte kunde gå in i detalj beträffande var och en av synpunkterna. Ändå fördes diskussioner, som var någorlunda väl förankrade i företagets faktiska situation. Dessa avslutande samtal varade 2-5 timmar.

En ganska stor del av det här diskuterade materialet har - som framgått - insamlats under mottagarintervjuerna i etapp 3. Beträffande själva intervjusituationen vid detta tillfälle hänvisas till metodredogörelsen i avsnitt 3.2.5.

6.1.1.2 Studier av dokument

Studier av dokument omfattade olika typer av handlingar från systemarbete, protokoll från arbetsgrupper och kommittéer av skiftande slag etc. Vi hade tillgång till sådant material i sju av de åtta företagen. Dessa handlingar belyste i många fall vilka alternativ som hade övervägts, vilka motiveringar som hade anförts och vilka ståndpunkter som olika personer hade haft.

Studier av förlopp av detta slag innebär uppenbara metodologiska svårigheter. Vissa förhållanden i ett sådant förlopp har tämligen påtaglig natur. Andra däremot är mindre påtagliga. Vi är t ex intresserade av olika personers ståndpunkt i olika sammanhang. Vi måste således beakta svårigheterna att få korrekta utsagor från intervjupersonerna. Svaren kan i en del fall avse händelser som inträffade något år tillbaka i tiden. Det finns således risk för minnesfel. Svaren kan avse motiv och förklaringar. Det finns därvid risk att intervjupersonens utsagor anpassas - medvetet eller omedvetet - så att han framstår som mera rationell och betydelsefull än vad som egentligen är befogat.

Det var mot denna bakgrund viktigt att försöka minska förekomsten av sådana företeelser. Det var också viktigt att försöka upptäcka tendenser till felaktigheter och att anpassa slutsatser med hänsyn till materialets kvalitet.

Vi försökte minska riskerna för sådana felaktigheter på flera sätt. Ett självskrivet sådant sätt var att söka få till stånd datainsamling medan intervjupersonerna ännu hade de studerade förloppen i någorlunda färskt minne. Här fanns dock konkurrerande krav. Å ena sidan var det önskvärt att studera bara de allra senaste förloppen. Å andra sidan var det önskvärt att studera många förlopp. Avvägningen mellan dessa båda krav ledde till att vi lade en avgörande tonvikt vid förlopp där rapporterna hade införts tidigast under 1967, dvs högst drygt tre år före vår etapp 1. Förloppen av tidigare datum har ägnats ett visst intresse, eftersom de ger en bakgrund till en del förhållanden som vi studerat i detta projekt. De har dock behandlats betydligt mera summariskt. De finns t ex inte representerade i de tabeller som återges senare i detta kapitel. Många av de studerade ändringarna var utförda vid en senare tidpunkt än vad de nyss återgivna minimikraven fordrade. Det har framgått av vår redogörelse i kapitel 3.

En risk för missvisande utsagor bestod i att intervjupersonen kunde känna sig tvingad att ge en precis bild av ett förlopp, som han inte hade något klart minne av. Intervjuaren sökte åstadkomma att intervjupersonen skulle känna sig oförhindrad att ge de svar som bäst motsvarade hans minnesbild. Han ställde också följdfrågor för att få en uppfattning om hur klar denna bild var.

Olika faktorer kunde beaktas vid bedömningen av materialets kvalitet.

1. Ofta hade ett tiotal personer uttalat sig om utvecklingen av en viss rapport. Vi jämförde utsagorna för att se om de var förenliga eller ej.
2. Vi kunde se om innehållet i de olika dokumenten var förenligt med utsagorna eller ej.
3. Vi bedömde intervjusituationens karaktär. Som vi framhöll i kapitel 3 hade vi intrycket att intervjupersonerna var tämligen frispråkiga och uppriktiga.

Denna bedömning av materialets kvalitet gav huvudintrycket att uppgifter från olika källor till största delen var förenliga. Vi fann ett par exempel på sinsemellan motstridiga utsagor. Vi fann också ett par exempel på att intervjuutsagor och dokumentinnehåll inte stämde överens. Osäkerheten torde inte vara större än att resultaten är okänsliga för den, bortsett från vissa resultat på detaljnivå.

6.1.2 Kodningsregler för tabellsammanställningarna i kapitel 6

Vi kommer att återge några tabeller som sammanfattar mottagares svar beträffande utvecklingsförloppen. Tabellerna bygger på kodning, som utfördes enligt följande principer.

6.1.2.1 Vilka rapporter är representerade i tabellerna?

Det rapportmaterial som vi har behandlat i kapitlen 3 och 4 avsåg 298 rapportpersoner. Urvalsgrunderna för detta material har angivits i kapitel 3. Vissa av dessa rapporter finns inte representerade i de tabeller som återges i detta kapitel.

Två begränsningar gjordes vid uppställandet av dessa tabeller.

1. Enbart svar beträffande avdelnings- eller försäljningsrapportering är representerade. Vi uteslöt ett femtontal andra rapporter som hade funnits med i det totala materialet för att ge en mera fullständig bild av rapportsituationen i ett par av företagen. De uteslöts därför att de var för få och för oenhetliga för att bilda en självständig grupp.

2. Vi inkluderade endast svar beträffande rapporter som hade införts senare än 1 januari 1967. Detta skedde i enlighet med den princip som vi tidigare har redogjort för i samband med diskussionen om svårigheter i datainsamlingen.

6.1.2.2 Begreppet "rapport"

Kodningen fordrade en definition av begreppet "rapport". Skulle olika delar av ett bokslut anses vara självständiga rapporter eller delar av en rapport? Skulle olika nivåer i kostnadsrapporter anses vara självständiga rapporter eller ej? Vi uppställde följande två krav för att en utvecklingsaktivitet skulle anses innebära utvecklingen av en rapport.

1. Delarna skulle vara tillkomna vid ett tillfälle.
2. Delarna skulle uppfattas som en enhet av flertalet intervjuade mottagare.

Det innebär t ex att ett bokslut med olika delar anses vara en rapport. Det innebär likaledes att olika nivåer av kostnadsrapporter anses utgöra delar av en rapport.

Inte enbart i etapp 3 förekom det ett behov att fastställa vad som skulle anses utgöra en rapport. Vi hade haft motsvarande problem inför etapp 2. Inför etapp 2 hade definitionen betydelse genom att den återverkade på om ett eller flera frågeformulär skulle användas för vissa listor. Bedömningen av vad som utgjorde en rapport var inte helt densamma i de båda sammanhangen. Några listor hade betraktats som självständiga rapporter inför etapp 2, men sågs som delar av en rapport vid kodningen av svar i etapp 3. Skälet till detta var i främsta hand att vi hade mindre information för vårt ställningstagande inför etapp 2. Mottagarintervjuerna kom att visa att vi något underskattat det antal fall där mottagaren uppfattade listor som en enda enhet. Eftersom syftena med definitionen var olika i de båda sammanhangen, fanns det inte någon stor anledning att ha en fullständig överensstämmelse i klassificeringen.

De kodningsgrunder som vi har angivit hittills medförde att tabellerna i detta kapitel omfattar ett mindre antal rapportpersoner än det som har behandlats i kapitlen 3 och 4.

I kapitel 3 och 4 behandlade rapporter		298 rapportpersoner
avgår:		
ej försäljnings- eller avdelningsrapporter	16	
rapporter tillkomna före 1967	93	
sammanslagning (enligt 6.1.2.2)	<u>23</u>	<u>132 rapportpersoner</u>
		166 rapportpersoner

6.1.2.3 Begreppen "deltagande" och "invändningar"

Begreppen "deltagande" och "invändningar" är centrala för tolkningen av tabellerna.

"Deltagande" avser att intervjupersonen personligen har varit involverad i utvecklingsarbetet på något sätt. I detta inberäknas även aktiviteter, som har varit föga tidskrävande för mottagaren. Exempel: Han har tillställts en förfrågan som han ägnat blott flyktigt intresse. "Deltagande" kodades helt enligt intervjupersonernas egna uppgifter. Vi har tidigare diskuterat tillförlitligheten av dessa uppgifter.

Mottagarnas synpunkter på ändringar kodades enligt en indelning som motsvarade dimensionerna i vår begreppsapparat.

1. Objekttyp, objektindelning
2. Objekt detaljrikedom
3. Objekt omfattning
4. Måttyp
5. Mått detaljrikedom (inom vald måttyp)
6. Mått omfattning (inom vald måttyp)
7. Jämförelsetal

Vi undersökte för varje rapport för varje sådan dimension om mottagaren hade någon synpunkt på ändring. Om så var fallet förelåg en "invändning". För varje rapportperson kan det således definitionsmässigt föreligga högst sju sådana "enkla invändningar". Synpunkten skulle således avse innehållet enligt vår indelning i kapitel 1. Exempelvis synpunkter på layout medtogs därför inte. De synpunkter som kodades som invändningar hade följande karaktär:

1. Mottagaren måste kunna uttrycka sina synpunkter så specificerat att de gick att hänföra till någon eller några av de sju nämnda dimensionerna. I några enstaka fall saknade mottagaren egentlig praktisk erfarenhet av rapporten och hade bara en allmän uppfattning att den inte var bra. Sådana fall medtogs inte.
2. Mottagaren kunde självfallet ha svårt att bedöma vad hans förslag kunde innebära för andra delar av företaget, inklusive ekonomi- och dataavdelningarna. Ändå kunde han ha någon uppfattning om detta i många fall. Han uppmanades att göra sådana bedömningar så långt det var möjligt. Om han därvid menade att den föreslagna ändringen inte var befogad med hänsyn till sådana återverkningar kodades inte hans synpunkt som en invändning.
3. Synpunkterna skulle avse önskemål om ändringar i befintliga rapporter. Krav på nya rapporter medtogs således inte. Som "ny rapport" betecknar vi en rapport med annan objekttyp inom ett visst rapportområde.

Vi skall ge några allmänna synpunkter på tolkningen av de tabeller som kommer att återges. Vi återger tabellerna efter överväganden av följande natur. De illustrerar på ett överskådligt sätt tendenser, som vi har funnit även på kvalitativ väg. De sammanfattar några väsentliga egenskaper i vårt empiriska material. De är ett komplement till den rent verbala framställningen. Vi finner det därför befogad att publicera dem trots nackdelar av följande art:

1. Tabeller ger ett intryck av precision. De metoder som vi använde medförde både vissa mätfel och icke självklara val beträffande kodningsregler. Tabellvärdena hade kunnat bli något annorlunda med variationer i frågeteknik och kodningsförfaranden. Tabellerna grundar sig ytterst på de besked som mottagaren gav oss då vi ställde vissa frågor. En annan intervjuansats hade kanske givit något annorlunda svar. Dessutom uppkommer vissa osystematiska brister inom ramen för en vald intervjuansats. En intervjuare förmår ofta inte att vara helt konsekvent mot de uppställda riktlinjerna för intervjuerna. I enstaka fall kan det hända att han glömmer delfrågor eller att delfrågor formuleras på något avvikande sätt. Det är således inte meningsfullt att tolka tabellerna i detalj. Det är inte heller nödvändigt. De är avsedda att återge huvudtendenserna i vårt material. Vi försökte bedöma om tabellerna fyller den funktionen. Det skedde genom en uppskattning av den tänkbara relativa storleken av mättekniska brister. Vi bedömde därvid utsagornas kvalitet på det sätt som har angivits ovan. Vi lyssnade på en del av de

bandade intervjuerna för att bedöma frågeteknikens brister. Vi övervägde vilka effekter alternativa kodningsregler skulle ha. Vi kom härigenom till uppfattningen att tabellerna torde återge huvudtendenser i materialet på ett korrekt sätt.

2. Det redovisade antalet observationer är ganska litet i ett par av tabellerna. Det finns dessutom ett beroende mellan observationer som är gjorda i ett visst företag. Vi vill särskilt framhålla att varje observation beträffande en individ kan sägas ha dels en individberoende komponent, dels en företagsberoende. Om den företagsberoende komponenten är mycket stark i förhållande till den individberoende, är det knappast meningsfullt att addera värden beträffande observationerna i olika företag. Vi anser oss emellertid ha funnit tillräckligt stora likheter mellan företagen vad gäller utvecklingsförloppet för att adderingarna skall vara meningsfulla. Icke desto mindre är det angeläget att påpeka detta beroende mellan observationerna.

I ett par av tabellerna är bara fyra företag representerade.

3. Möjligheterna att generalisera är starkt begränsade av att urvalet av intervjupersoner inte har skett på slumpmässiga grunder. Vi kan därför bara diskutera tämligen oprecist om tabellerna visar för höga eller för låga värden med hänsyn till den allmänna situationen i de åtta företagen.

Vi har ovan givit några allmänna synpunkter på tolkningen av dessa tabeller. Vi kommer att ge en del mera specifika synpunkter i anslutning till att respektive tabell presenteras.

6.2 Initieringsfasen - vad karakteriserar utvecklingsförloppets start?

Datorinförande skulle kunna innebära en naturlig tidpunkt för en större eller mindre omprövning av utformningen av företagets ekonomiska rapportssystem. Det är därför troligt att vissa ändringar i den ekonomiska rapporteringen kan komma att inträffa i tämligen nära anslutning till ett datorinförande. Vi har ovan redogjort för vilka ändringar som genomfördes i de åtta företagen. Vi skall nu beskriva skälen till att företagen valde att göra just dessa ändringar. Vi anger först kortfattat huvudmotiven till datorinförandet. Avsikten är att ge ett perspektiv på vilken roll tanken på förbättringar i de ekonomiska rapporterna spelade i anskaffningsdiskussionen.

6.2.1 Motiv till datorinförandet

Det kan självfallet vara svårt att urskilja ett enda huvudskäl till att dator infördes i ett företag. Det torde inte heller vara nödvändigt för våra syften. En kortfattad beskrivning av typen av motiv kan ändå ge ett perspektiv på vilken roll tanken på ett förbättrat utbyte av rapportsystemet spelade.

En dominerande faktor i nästan alla företagens uttalade motiv till datorinförandet var nödvändigheten att klara enkla rutiner med stora datavolymer. Tanken på förbättringar i den ekonomiska rapporteringen var i långt mindre utsträckning en omedelbar drivkraft bakom datorinförandena:

Byggföretaget A såg "administrativ avlastning" som ett bland flera huvudskäl. A hade tidigare haft hålkortsutrustning.

Livsmedelsföretaget Bs verksamhet kännetecknades av massdatakaraktär, bl a på kundsidan. B såg väsentliga fördelar i att datorisera fakturerings- och leverantörsrutiner.

Bruksföretaget C skilde sig från de andra i fråga om uttalade motiv. C betonade behovet av att förbättra snabbheten i den formella informationen till beslutsfattare.

Grossistföretaget D betraktade en mera automatisk lagerstyrning som den stora långsiktiga fördelen med dator. Under inledningsåren inriktade D sig på enkla rutiner som skulle medföra de största arbets- och kostnadsbesparingarna.

Livsmedelsföretaget E fick datorinförandet aktualiserat genom att kapaciteten på den befintliga hålkortsutrustningen inte längre räckte till för den alltmer ökande datavolymen. Man valde mellan att anskaffa en dator eller att öka kapaciteten hos hålkortsutrustningen.

Serviceföretaget F ansåg sig behöva en dator för de stora datavolymer i enkla-re kontorsrutiner. F ansåg dessutom att det fanns stora potentiella vinster i en annorlunda utformning av en del handlingar som användes i själva driften av fö-

retaget.^{1/}

Verkstadsföretaget G hade haft en kontorsrutin som inte fungerade tillfredsställande. Samtidigt ökade företagets datavolym. G var därför angeläget att få en större säkerhet i dessa kontorsrutiner. G var också angeläget att avhjälpa bristen på ekonomiska rapporter.

Råvaruföretaget H stod, liksom E, i valet mellan att utvidga hålkortsutrustningens kapacitet eller att övergå till datortjänster.

Nästan alla företagen lade således först över förhållandevis enkla, personalkrävande rutiner. En del av dem hade dessutom mer eller mindre preliminära planer på mera avancerade tillämpningar (lagerstyrning, produktionsplanering etc). Diskussionerna om sådana tillämpningar var dock inte särskilt intensiva under inledningsåren.

6.2.2 Prioriteringen av rapportområden

Det visade sig ofta vara svårt att isolera huvudorsaker till att en enskild rapport kommit till. Däremot var det lättare att finna sådana orsaker för större eller mindre rapportområden. Redogörelsen nedan avser i huvudsak prioriteringen av sådana rapportområden.

Som framgått i föregående delavsnitt anförde de olika företagen olika huvudskäl till att datorinförandet hade aktualiserats. Endast ett av företagen (bruksföretaget C) uttalade behovet av förbättrad ekonomisk rapportering som den mest avgörande drivkraften bakom aktualiserandet. C formulerade därför redan tidigt under införandediskussionen önskemål om rapportförbättringar på vissa områden. Denna typ av målsättning var mindre betydelsefull på detta stadium i de andra företagen. I vissa fall synes den ha varit helt marginell vid sidan av mål av annat slag.

1/ Liksom i kapitel 1 gör vi distinktionen mellan sådana handlingar som framställs i syfte att utgöra underlag för analys av företagets verksamhet (ekonomiska rapporter) och sådana handlingar som snarast är ett led i själva driften av företaget (fakturor, lönebesked, kravbrev).

Bruksföretaget C sökte således i första hand förbättra förutsättningarna för den ekonomiska rapporteringen. Man ville att en del rapporter skulle framställas automatiskt. Man ville framställa underlag snabbare för de bokslut som även fortsättningsvis skulle framställas manuellt. Vid ett enda tillfälle införde C alla rutiner med anknytning till kostnadsredovisningen: avlönings- och leverantörsrutiner, huvudböcker etc.

I de andra företagen var således behovet av en förbättrad ekonomisk rapportering i mindre utsträckning än i C en uttalad målsättning. Förloppen hade därför annat utseende. Några grundläggande faktorer kom att bli avgörande för ordningsföljden mellan rapporter och rapportområden:

1. Samband med driftsrutiner, där ändringar var angelägna, eftersom de befintliga rutinerna hade besvärande olägenheter.
2. Personalkravet på de befintliga icke-datoriserade rutinerna.
3. Enkelheten i överföringsarbetet.
4. Angelägenheten att förbättra utbytet av redovisningen.

6.2.2.1 Driftsrutinerna är avgörande

Syftet med ekonomiska rapporter är att ge underlag för analys av driften av ett företag. I många fall var inte avsikten att förbättra dessa analysmöjligheter i första hand. Avsikten var i stället att förbättra de arbetsrutiner som ingick i själva driften av företaget. Det kunde avse rutiner för att framställa dokument som är nödvändiga för driften, t ex faktureringsrutiner. Det kunde också avse andra arbetsrutiner, där man använder olika dokument, vilka tidigare hade tagits fram manuellt. Exempel: rutiner för att betala leverantörer, rutiner för kundbesök. Brister i rutiner av dessa slag medförde mycket omedelbara och påtagliga konsekvenser för företaget och de enskilda befattningshavarna. Det framstod därför som angeläget att göra insatser på just dessa områden.

Ekonomiska rapporter kan framkomma mer eller mindre som biprodukter då man framställer dokument av dessa typer. Kopplingen är t ex uppenbar mellan faktureringsrutiner och försäljningsrapportering. Vi kan se ordningen i införandet av olika ekonomiska rapporter delvis mot denna bakgrund. Vissa rapporters införande underlättades väsentligt av att de var biprodukter till sådana driftsrutiner, som var högt prioriterade. Det fanns flera exempel på detta:

1. Det tidiga införandet av försäljningsrapporter i verkstadsföretaget G underlättades av att G var angeläget att förbättra faktureringsrutinen. Vi observerade en likartad företeelse även i grossistföretaget D.
2. Det var ett starkt önskemål i serviceföretaget F att vissa transaktioner skulle fångas snabbt och att dessa dokument skulle användas i den fortsatta driften. Ett par försäljningsrapporter tillkom i samband med införandet av denna rutin.
3. Byggföretaget A önskade nå en viss utformning av en betalningsrutin. Det krävde vissa maskinläsbara verifikationer som sedan utgjorde en viktig förutsättning för de blivande ekonomiska rapporterna.
4. Grossistföretaget D ville ha bättre kundkort, som kunde ge försäljarna bättre stöd i deras fältarbete. En hierarki av försäljningsrapporter uppstod som en biprodukt i detta utvecklingsarbete.

6.2.2.2 Personalkravs- och enkelhetsmotiv

Fördelar att överföra personalkrävande rutiner med stora datavolymer betonades som nämnts i flertalet företags motiv till datorinförande. I linje med detta valde man också ordningen mellan tillämpningar med hänsyn till enkelhet och förväntade personalbesparingar.

På sommaren 1969 lade vi upp en plan för vilka rutiner vi skulle börja med. Vi satsade i första hand på de rutiner som hade stora volymer och som var någorlunda enkla.

- - -

Vi har i första hand valt de rutiner där vi räknade med att göra de största besparingarna. Målsättningen har varit att ta de stora rutiner som ger personalbesparingar. Så de sofistikerade rutinerna har vi inte kommit in på än.

- - -

Ordningen har blivit beroende på vad vi först har varit färdiga med att skapa förutsättningar för. Vissa saker är ju enkla att göra och vissa är komplicerade.

De rapporter som skulle framställas i rutiner av detta slag kom således att införas tidigt. Det gällde en stor del avdelnings- och försäljningsrapporter i hu-

vuddelen av företagen.

Rutiner valdes till stor del på de grunder som vi nu har diskuterat. Det valet var således högst avgörande för vilka rapportområden som blev aktuella för datorisering. Det förekom sällan några mera specificerade motiv för valet inom dessa rapportområden. Det ansågs relativt naturligt vilka rapporter som var tänkbara, t ex att försäljarrapporter var önskvärda inom försäljningsrapporternas område. Uppslaget till en enskild rapport sågs ofta som så föga originellt att det inte gick att hänföra varken till enskilda personer eller enskilda händelser.

6.2.2.3 Utbytet av rapporterna

Tillämpningsområden väljs ofta på grundval av flera kriterier. De båda nu diskuterade faktorerna var de mest avgörande för vilka rapporter som skulle datoriseras tidigt i företaget. Det hindrar självfallet inte att man tog en viss hänsyn även till annat, t ex vilket utbyte de nya rapporterna skulle komma att ge. Förbättringar i utbytet av ekonomiska rapporter var emellertid bara sällan ett huvudsakligt skäl till att en viss tillämpning valdes under de inledande åren. Några undantag observerade vi dock. Det nya kostnadsredovisningssystemet i serviceföretaget F fordrade ett tämligen omfattande utvecklingsarbete. Ändringarna var genomgripande för många av befattningshavarna på olika nivåer i företaget. Trots det valde F att införa detta system relativt tidigt. På motsvarande sätt fann byggföretaget A det mycket angeläget att tidigt få en detaljerad redovisning per projekt.

Ett ökat utbyte av den ekonomiska rapporteringen var således bara sällan den främsta drivkraften bakom ändringar. Många rapporter kom givetvis ändå att datoriseras i och med att olika rutiner blev datorbaserade av i stort sett andra huvudskäl. Det utvecklingsarbete som hade initierats på dessa sätt skulle i och för sig ha kunnat göras mer eller mindre omfattande. Med andra ord: Även om behovet av en rapport sällan var förstahandsorsak till valet av rutiner skulle man ändå ha kunnat ta vara på möjligheten att förbättra de rapporter som man av något skäl hade valt att datorisera. Vi har tidigare redovisat vilka ändringar som kom till stånd under inledningsåren. Vi fann att många av dem var små innehållsmässigt sett. Våra studier av förloppen visar att detta ofta var ett uttryck för en mycket medveten linje från företagets sida.

Ett första steg är att föra över basrutinerna i befintligt skick. Först därefter skall vi försöka komma fram till mera sofistikerade lösningar.

En av de utvecklingsansvariga uttalade följande riktlinje vid ett protokollfört sammanträde:

(Det var)

... ett absolut krav att i projektet berörda parter endast engagerade sig i de frågor och uppgifter som var nödvändiga för nämnda överföring. Det gällde med andra ord att begränsa vidareutvecklingen till minsta möjliga. Vidareutvecklingen på längre sikt skulle påbörjas först då de nuvarande hållkortsrutinerna fungerade tillfredsställande på datamaskinen.

Ett oeftergivligt krav var att övergången från hållkort till data icke fick märkas hos företagets affärskontakter (kunder, leverantörer, banker, postgiro osv).

Det var skillnader mellan företagen i fråga om hur snabbt datorinförandet fick större återverkningar på systemet för ekonomiska rapporter. Företagen skilde sig åt i fråga om den tidsmässiga tyngdpunkten i tillkomsten av datoriserade rapporter. De skilde sig också åt i fråga om hur många datoriserade rapporter som tillkom sett i förhållande till det gamla rapportbeståndet. Vi kunde urskilja tre typer av förfarande hos de åtta företagen i dessa avseenden.

1. Många av de ändringar som skulle komma att ske inträffade i anslutning till datorinförandet och innebar påtagliga ändringar i företagets totala rapportbestånd.
2. Först efter några år påbörjades mera ingående diskussioner om förändringar i rapporterna.
3. Införandet av rapporter skedde mera successivt.

Omedelbara, större återverkningar. I några av företagen fick datorinförandet tämligen stora återverkningar mer eller mindre omedelbart. Vid ett tillfälle införde respektive företag en mängd rapporter inom något område. Bruksföretaget C införde ett antal avdelningsrapporter och en försäljningsrapport. Livsmedelsföretaget E införde en mängd försäljningsrapporter vid ett tillfälle och vissa avdelningsrapporter ungefär samtidigt. Verkstadsföretaget G införde en mängd försäljningsrapporter vid ett tillfälle. G lät dock datorbaserade avdelningsrapporter anstå något år av resursskäl.

Återverkningar först om några år. Datorinförandet hade knappast några nämnvärda återverkningar för ett par av företagen under de första datoråren. Det gällde livsmedelsföretaget B och råvaruföretaget H. Dessa företag utnyttjade då datorn till driftsrutiner med stora datavolymer. De företog knappast några rapportändringar som var synbara för mottagarna. Datorn gav däremot i stor utsträckning underlag för manuellt framtagna rapporter. Efter några inledningsår började mera ingående diskussioner av ändringar i den ekonomiska rapporteringen.

Successivt införande av rapporter. Rapportinförandet skedde mera successivt i byggföretaget A, grossistföretaget D och serviceföretaget F.

Byggföretaget A införde tidigt den detaljerade redovisningen av de olika projektens intäkter och kostnader. Efterhand införde A nya rapporter vilka framställningstekniskt kunde betraktas som sammandrag av den detaljerade projektrapporten. Det skedde med ungefär årsvisa intervall. Efter några år infördes månadsbokslut för filialerna, bl a resultaträkningar. Det hade krävt en del merarbete på utvecklingssidan, bl a ändringar i kontoplanen.

Serviceföretaget F startade med att införa rutiner vilka gav ett par försäljningsrapporter som biprodukter. F införde också tidigt ett nytt kostnadsredovisnings- och budgetsysteem. F, som hade haft en ganska stark tillväxt åren före datorinförandet, betraktade detta som så angeläget att det genomfördes trots dessa krav på stora utvecklingsresurser. Efter några år startades ett utvecklingsprojekt som avsågs få en grundläggande betydelse både för själva driften i företaget och för den ekonomiska rapporteringen. Datafångsten skulle ske på annat sätt än tidigare. De dokument som därmed skulle kunna framtas skulle ge driftsmässiga fördelar. En annan avsedd förändring var att försäljningsredovisningen i hög grad skulle bygga på principer för beställningssystem. Efter några år hade emellertid projektet skiftat karaktär bl a i samband med personförändringar i projektledningen. Rutinen skulle inte bli av någon direkt betydelse för själva driften i företaget. Den skulle få karaktären av ett försäljningsredovisningssystem av traditionell typ.

Grossistföretaget D införde först kundrapporter som snarast var avsedda att stödja försäljarna i deras fältarbete. Ett par försäljningsrapporter framkom härvid som biprodukt. Efter några år infördes dels produktrapporter, dels avdelnings-

rapporter. Fortfarande fanns en del manuella försäljningsrapporter kvar. Därefter tillkom ytterligare försäljningsrapporter som framtoqs mer eller mindre regelbundet. En sådan avsåg en viss speciell produktgrupp som inte hade funnits med i den datorbaserade redovisningen tidigare. En annan var en kundkategorirapport som kom att framtas med vissa intervall för vissa befattningshavare. Vi har tidigare diskuterat samordningen av D:s försäljningsrapporter (kapitel 3).

6.3 Initieringsfasen - olika gruppers deltagande i utvecklingsarbetet

I kapitel 5 framhöll vi att många arbeten betonar betydelsen av att de blivande mottagarna deltar i utvecklingsarbetet på något sätt. I detta avsnitt skall vi ange omfattningen av sådant deltagande i vårt material. Vi skall också återge några mottagaråsikter om de utvecklingsformer som hade tillämpats.

6.3.1 Formerna för utvecklingen

Vi gör en distinktion mellan två former av mottagardeltagande. Individuellt deltagande innebär att en blivande mottagare personligen har varit involverad på något sätt. I detta inberäknas även aktiviteter som varit föga tidskrävande för mottagaren. Representativt deltagande innebär att mottagarna finns representerade i en mer eller mindre formaliserad grupp för utvecklingsarbete.

Vi fann att det individuella deltagandet hade varit lågt. Allmänt sett hade få blivande mottagare kommit i kontakt med utvecklingsarbetet. Det var dock en påtaglig skillnad mellan de båda rapportområdena. Deltagandet var betydligt större beträffande försäljningsrapporter än beträffande avdelningsrapporter.

Dessa huvudtensenser i materialet framgick vid analys på enbart kvalitativa grunder. De kan åskådliggöras med hjälp av tabell 6:1 som baseras på mottagarsvar i etapp 3.

Tabell 6:1 Deltagande i rapportutvecklingen (antal rapportpersoner)

	Avdelnings- rapporter	Försälj- nings- rapporter	Summa
Icke deltagande	82	35	117
Deltagande	16	33	49
Summa	98	68	166

Tabellen sammanfattar mottagarnas svar på frågor om de hade deltagit i utvecklingsarbetet för respektive rapport eller ej. Siffrorna representerar "antalet rapportpersoner", dvs kombinationer av mottagare och rapporter (se kapitel 3). De avser - som nämnts - enbart rapporter som hade tillkommit efter 1 januari 1967.

Man måste beakta bl a följande faktorer vid försök till skattningar av mera allmängiltiga förhållanden i de åtta företagen.

1. Urvalsförfaranden, framför allt förfarandet vid urval av intervjupersoner. Vi har tidigare diskuterat detta urval. (Se kapitel 3.) I linje med den diskussionen kan vi anta att vår grupp av intervjupersoner kan ha deltagit något mer i utvecklingsarbetet än den genomsnittlige mottagaren i företaget. I ett av företagen fann vi tecken på detta (företag D). Där var andelen utvecklingskommitterade högre bland våra intervjupersoner än bland motsvarande kategorier av befattningshavare allmänt i företaget. Denna effekt skulle således snarast medföra att tabellen visar något högre värden än vad som skulle vara motiverat med hänsyn till den allmänna situationen i dessa åtta företag.
2. Klassificeringen deltagande - icke deltagande bygger på intervjupersonens egen uppgift. Rena minnesfel, bristande uppmärksamhet och kombinationer därav kan spela en viss roll. Vi har tidigare diskuterat den allmänna omfattningen av sådana företeelser i vårt material. Vi hänvisade därvid till möjligheterna att jämföra olika källor med varandra. Dessa möjligheter har varit särskilt gynnsamma beträffande klassificeringen "deltagande - icke deltagande". Det var förhållandevis lätt att jämföra olika utsagor om vilka som hade deltagit i utvecklingsarbetet. Det är vår bedömning att tabellens huvudtendenser är korrekt mätta. De enstaka fel, som vi fann, torde kunna förklaras med

att vederbörande intervjuperson hade glömt att han hade blivit tillfrågad. De små mätfel som förekommer torde därför ge något för låga värden.

3. Vi har inte studerat samma områden lika intensivt i alla företag. Det skulle kunna innebära att någon del av tabellens skillnader mellan rapportområden är att hänföra till allmänna skillnader mellan företagen. Exempel: Om avdelningsrapporteringen studeras i stora företag och försäljningsrapporteringen i mindre, kan skillnaderna vara ett uttryck för olikheter beträffande företagsstorlek, men ytligt framstå som skillnader mellan rapportområden. Det finns en viss tendens till en sådan skevhet i vårt material. Vi studerade t ex avdelningsrapporteringen i det stora företaget B och försäljningsrapporteringen i det förhållandevis lilla företaget G. Det är emellertid vår bedömning att denna skevhet inte återverkar på slutsatsen att det finns påtagliga skillnader mellan de båda rapportområdena. Detta framgår också i viss mån av iakttagelser i B och G av starten på förlopp inom försäljnings- respektive avdelningsrapportering. Dessa förlopp hade påbörjats innan vår totala datainsamling var avslutad i respektive företag. De hade emellertid startats så sent att mottagarintervjuer inte kunde ske i etapp 3.

Några faktorer föranleder således en försiktig användning av tabellen som underlag för skattning av den allmänna situationen i dessa åtta företag. Tabellen torde emellertid ge en påtaglig illustration till de huvudtendenser som vi fann i vårt material även på kvalitativ väg.

Beskrivningen av det individuella deltagandets omfattning ger inte en tillräcklig bild av mottagardeltagandet. Den kan kompletteras med en redogörelse för det representativa deltagandet, dvs förekomsten av mer eller mindre formaliserade grupper med mottagarrepresentanter. Den kan också kompletteras med en redogörelse för karaktären av det individuella deltagandet. Vi skall därför ge en beskrivning av samverkansformerna i rapportutvecklingen för de åtta företagen.

I byggföretaget A hade nästan ingen av de tekniker som fanns vid filialerna haft något att göra med utvecklingen av rapporterna, oavsett nivå i företaget. A hade använt sig av ett relativt omfattande remissförfarande i ett fall vid införande av en administrativ nyhet. Man hade således tillställt filialerna förslag. Några år efter datorinförandet startade A en formell grupp som skulle handlägga ekonomiska och administrativa frågor, bl a rapportutformningsfrågor. I denna grupp

ingick enbart ekonomer från huvudkontor och några filialer. Denna grupp hade visat sig ändamålsenlig när det gällde att initiera mindre förändringar i befintliga rutiner. Däremot hade den knappast tagit några initiativ till större förändringar, t ex nya typer av rapporter. Sådana initiativ togs i stort sett bara av huvudkontorets personal, liksom tidigare.

Livsmedelsföretaget B brukade ibland prova administrativa nyheter på någon eller några delar av företaget innan de infördes över hela företaget. Så skedde med den nya budgeteringsrutinen, inklusive de nya avdelningsrapporterna. Vissa utvalda marknadsförare, tekniker och ekonomer från enheter runt om i Sverige träffades vid några tillfällen för att diskutera systemet. Deras tidiga praktiska erfarenheter kom sålunda att ligga till grund för den slutliga utformningen av systemet.

I bruksföretaget C hade huvudsakligen blivande mottagare på högre nivå deltagit i utvecklingsarbetet. De hade deltagit synnerligen aktivt i några fall. På den lägsta nivån - förmansnivån - hade nästan ingen medverkan skett. Befattningshavare på mellannivån hade medverkat i ganska liten utsträckning. Deras medverkan hade främst gällt tämligen välavgränsade delproblem och inte rapportutformningen i stort, t ex diskussioner om förekommande kostnadsslag.

I grossistföretaget D hade de blivande mottagarna inte deltagit i utvecklingen av avdelningsrapporterna. Däremot hade en sådan medverkan skett beträffande försäljningsrapporterna. Flera mottagare menade att den första datortiden hade kännetecknats av att den tidens datoransvariga inte fäst något större avseende vid mottagarkontakter. Få, tämligen korta sammanträden hade hållits med en fåtalig representation från mottagarsidan. Situationen hade emellertid ändrats med tiden i olika avseenden. D hade bl a bytt datorpersonal. Uppenbarligen hade D sökt utvidga samarbetet mellan framställare och mottagare. Vid tiden för vår undersökning fanns en formaliserad grupp för försäljningsrapporter med ganska starkt inslag av mottagare.

I livsmedelsföretaget E bildades ett par olika mer eller mindre formaliserade grupper i samband med att beslut hade fattats om anskaffande av dator. En grupp hade hand bl a om avdelningsrapporter, en annan bl a om försäljningsrapporter. Försäljningsrapportgruppen hade snarast karaktären av en referensgrupp som uttalade sig om olika framlagda förslag. Den sammanträdde vid ett par tillfällen.

I gruppen ingick flera av de blivande mottagarna. Flera av de andra tillfrågades av utredare. I avdelningsrapportgruppen ingick inte någon representant för de blivande mottagarna.

I serviceföretaget F hade som nämnts ett par av de tidiga försäljningsrapporterna tillkommit som "biprodukter" till en driftsrutin. Det var naturligt att blivande mottagare kom att delta vid utvecklingen av denna rutin. Det hade funnits tendenser till filialvisa skillnader vid utvecklingen av det nya avdelningsredovisningssystemet. (Sådana skillnader fanns också beträffande åsikterna om avdelningsrapporterna, se kapitel 3.) På den HK-anknutna filialen hade en rad informations- och diskussionsträffar anordnats under utvecklingstiden, varvid blivande mottagare på alla nivåer deltagit. Vid den andra filialen hade deltagandet i högre grad begränsats till översta nivån.

Sedermera startade F det tidigare omnämnda utvecklingsprojektet, vars ursprungliga syfte antydde att det skulle få stora återverkningar på både driften och den ekonomiska rapporteringen. Det stöddes starkt - eller hade rentav initierats - av mottagarsidan. Projektets syfte kom efterhand att bli mera anspråkslöst. Representanter för mottagarsidan ingick i arbetsgruppen under projektets alla skeden.

Verkstadsföretaget G beslöt tillsätta några arbetsgrupper i samband med beslutet om datorinförande. Detta kom aldrig att verkställas. Kommittéarbetet blev aldrig tillräckligt attraktivt i tillväxtföretaget G i jämförelse med annat arbete av mera påträngande natur. En utredningsman inom dataavdelningen gjorde i stället ett mera informellt arbete. De blivande mottagarnas medverkan kom därvid att skifta starkt från fall till fall och från person till person. I några fall spelade enskilda mottagare stor roll vid utvecklingen av rapporter. I andra fall var det uppenbart att flera av de potentiellt berörda inte kände till rapporternas tillkomst över huvud, trots att företaget var ganska litet.

Huvuddelen av rapporterna i råvaruföretaget H var av förhållandevis gammalt datum. Två tämligen nya rapporter förekom. De var emellertid inte avsedda att innebära några större förändringar för huvuddelen av företagets ordinarie rapportmottagare. Kontakterna med mottagarsidan kunde därför inte väntas vara särskilt stora. De visade sig vara begränsade till några av de befattningshavare som kunde förmodas få särskilt stor användning av de nya rapporterna.

Ansatzerna beträffande mottagardeltagande har således varit något olikartade i de åtta företagen. I vissa fall har utveckling skett utan mottagardeltagande. I andra fall har olika försök gjorts för att få till stånd en samverkan. Till viss del har erfarenheterna av detta varit positiva. Påfallande ofta uttalade emellertid de närmast utvecklingsansvariga tveksamhet och viss besvikelse inför de former som hade provats. I flera fall har man knutit förhoppningar till mera formaliserade former men efterhand funnit att de inte helt har infriats. Utvecklingsansvarigas sammanlagda negativa erfarenheter i dessa avseenden innefattade svårigheter av följande slag. Kontakterna med mottagarna har blivit alltför ytliga. Intresserade blivande mottagare spelar en alltför stor roll i jämförelse med mindre intresserade. Synpunkterna har ofta varit mera destruktiva än konstruktiva. Olika mottagares synpunkter kan vara så skiljaktiga att det är mycket krävande att samordna dem. Det kan vara svårare att hålla en rak linje i utvecklingsarbetet eftersom uttalade mottagarkrav kan ändra sig efterhand.

De mottagare som hade deltagit i utvecklingsarbetet gav uttryck åt en mindre otillfredsställelse över samverkansformerna än vad framställarna gjorde. Naturligtvis varierade uppfattningarna från person till person och från företag till företag. Huvudtendensen i mottagarnas utsagor var dock något mera positiv. De påpekade i många fall svårigheter, framför allt den bristande kunskapen om datorer och ekonomiska begrepp. Enstaka mottagare framhöll betydelsen av ett närmare samarbete än det som hade funnits dithills. Mottagarna betonade emellertid i allmänhet svårigheterna mindre. De var ofta benägna att anse de använda typerna av samverkansformer tillräckliga. De fann bristerna enklare att avhjälpa än vad framställarna gjorde.

6.3.2 Åsikter hos de mottagare som ej deltagit

Många mottagare kom således aldrig att delta i något utvecklingsarbete. I en del fall kom något mottagardeltagande över huvud inte till stånd. Mot den bakgrunden kan man bli fråga sig vilka åsikter dessa mottagare själva hade om de utvecklingsformer som hade tillämpats.

Låt oss först se på mottagare på nivå 1. Flertalet av dem som inte kommit att delta i utvecklingsförloppen hade inte några invändningar mot detta. I grunden

för denna åsikt fanns självfallet ofta den allmänna bedömningen att andra arbetsuppgifter hade varit angelägnare/intressantare. Många i denna grupp pekade på mera specifika skäl, varför en medverkan från deras sida inte kunde ha ansetts vara befogad.

Okunnigheten. Man har för dålig kunskap om t ex de underliggande rutinerna och begreppen, datorernas möjligheter, tänkbara alternativ beträffande mått och objekt i ekonomiska rapporter.

- - -

Svårigheten att bedöma alternativs lämplighet. Man ville pröva alternativen i det praktiska hanterandet innan man tog ställning.

- - -

Egna åsikter ändå representerade. Några menade att skillnaden i åsikter inte var så stor mellan olika mottagare och mellan mottagare - framställare. Därför skulle det vara tillräckligt att låta några få intresserade blivande mottagare delta i utvecklingen.

- - -

Ändringarnas karaktär. Man hävdade att de kommande rapporterna hade så mycket gemensamt med sina föregångare att resultatet av utvecklingsarbetet var tämligen givet.

- - -

Rapportutvecklingens effektivitet. Om många är med och diskuterar om uppläggningsen av rapporterna är det större risk att arbetet blir långvarigt. Man fann det bättre att starta något mindre fulländat och förbättra det efterhand.

Det var påfallande att många av mottagarna i byggföretaget A argumenterade för den utvecklingsform som hade tillämpats där. Den hade inneburit att de olika fi-lialernas tekniker knappast alls hade deltagit i utvecklingen av rapporterna.

En minoritet bland dem som inte hade deltagit argumenterade tämligen ingående för ett närmare samarbete mellan framställare och blivande mottagare. De gav därvid i vissa fall exempel på synpunkter som i så fall hade kunnat framföras och som hade förbättrat rapporterna enligt mottagarens uppfattning.

Låt oss härnäst redovisa åsikter hos mottagare på nivå 2. Deltagandefrekvensen var särskilt låg för denna grupp, vilket torde ha framskyttat tidigare i detta kapitel. Många av dessa mottagare på nivå 2 såg det som ganska naturligt att de inte hade deltagit. Det kan ses i bl a följande sammanhang.

Huvuddelen av intervjupersonerna på nivå 2 hade saknat erfarenhet av redovisning vid den tidpunkt då ifrågavarande rapporter kommit till. Deras kontakter med vad som skedde inom företagets ekonomifunktion hade allmänt sett varit minimala. De ekonomiska rapporterna spelade en föga central roll för många av dem ännu vid tidpunkten för våra intervjuer. De tyckte sig inte ha mycket hjälp av rapporterna för de dagliga problem som var mest angelägna för dem. Ännu vid våra intervjuer var därför erfarenheterna av rapporterna ganska små för en del av dem. Det var särskilt vanligt att mottagare på nivå 2 saknade övertänkta uppfattningar om hur rapporterna borde se ut från mottagarsynpunkt.

Företeelser av den nu beskrivna karaktären var vanliga i de studerade företagen, om än inte i alla.

Vissa av mottagarna på nivå 2 hade en mera kritisk uppfattning om utvecklingsförloppen. De hävdade att utvecklingen hade präglats av för liten kontakt mellan framställare och mottagare. De hävdade också att mottagare på låg nivå hade förbisetts i särskilt hög grad. Uppfattningar av dessa slag var alltid förenade med åsikter om hur rapporterna i huvuddrag borde utformas från intervjupersonens synpunkt. Liksom beträffande mottagarna på nivå 1 var emellertid åsikter av dessa typer företrädda bara av en minoritet.

6.3.3 Sambandet mellan utvecklingsfaser och invändningar

I ett tidigare delavsnitt återgav vi att den blivande mottagaren hade varit personligen involverad i utvecklingen av rapporter i enbart 49 fall av 166. Detta gällde rapporter som hade tillkommit efter 1 januari 1967. Till detta kommer de tidigare rapporter där deltagande av våra intervjupersoner av naturliga skäl hade varit ännu mindre.

Tabell 6:2 visar att flertalet av de 145 invändningarna i vårt material går att hänföra tillbaka ända till initieringsfasen. Det är givetvis inte förvånande med tanke på att så få mottagare hade deltagit i utvecklingsarbetet. Tabell 6:2 avser - liksom de andra tabellerna i detta kapitel - rapporter som tillkommit efter 1 januari 1967. Tabellen visar antalet "enkla invändningar" i vårt material,

dvs invändningarna räknade var för sig och utan sammanslagning till rapportpersoner.^{1/}

Tabell 6:2 Invändningar fördelade på utvecklingsfaser (antal enkla invändningar)

	Avdelnings- rapporter	Försäljnings- rapporter	Summa
Initieringsfasen	61	29	90
Förslagsfasen	14	24	38
Värderingsfasen	1	16	17
Summa	76	69	145

6.4 Förslagsfasen

6.4.1 Svårigheternas omfattning

Vårt material bestyrker att det finns betydande svårigheter i förslagsfasen. Det hade ofta varit svårt att få mottagare att formulera krav som han inte senare ville ändra eller komplettera. Det hade varit svårt att få mottagare att reagera mot rapportförslag före införandet i stället för efter. Vi undersökte de ändringsförslag, som framfördes till oss av sådana mottagare som hade medverkat i utvecklingsarbetet på något sätt. Vi fann att dessa mottagare i många fall hade underlåtit att framföra dessa synpunkter vid utvecklingstillfället högst något år tidigare. Vi fann inte några markanta skillnader mellan avdelnings- och försäljningsrapporter i dessa avseenden.

Vårt tabellmaterial ger flera uttryck för omfattningen av förslagsfasens svårigheter. Tabell 6:3 visar på den nedersta raden det totala antalet rapportpersoner

1/ "Enkla invändningar" används, när invändningar enbart ställs i relation till varandra, vilket sker i detta delavsnitt. Vi har däremot ofta funnit det lämpligt att använda begreppet "rapportpersoner", när jämförelser görs av annat slag, t ex jämförelser mellan invändningar i olika delar av ett rapportbestånd. T ex två invändningar mot samma rapport från en person jämföras med två invändningar från två olika mottagare mot olika rapporter vid beräkning av antalet "enkla invändningar".

som vi studerade i detta sammanhang. Den mellersta raden visar i hur många av dessa fall mottagare hade deltagit. Den översta raden visar antalet fall där sådana deltagare till oss framförde invändningar som de inte hade framfört vid utvecklingsarbetet. Alla värden i tabellen är uttryckta i antalet rapportpersoner.

Enligt tabellen har således totalt 166 fall undersökts. I 49 av dessa påstod mottagaren att han hade deltagit vid tillkomsten av rapporten. I 28 av dessa 49 fall framförde han till oss synpunkter som han hade underlåtit att framföra vid utvecklingstillfället högst något år tidigare.

Tabell 6:3 Invändningar hos mottagare som deltagit i utvecklingen (antal rapportpersoner)

	Avdelnings- rapporter	Försäljnings- rapporter	Summa
Invändningar	11	17	28
Deltagande	16	33	49
Antal observationer	98	68	166

Man kan fråga sig hur väl tabell 6:3 återspeglar de berörda personernas förmåga att uttrycka sina krav. Vi skall här påpeka några särskilda mättekniska svårigheter med denna tabell.

1. De synpunkter vi sökte skulle uppfylla två villkor. Vi sökte för det första mottagarsynpunkter om ändringar som han fann önskvärda att få genomförda. Synpunkterna skulle för det andra inte ha framförts av mottagaren redan vid utvecklingsarbetet. Mätfel kan ha uppkommit genom att vi registrerat en mottagares synpunkter felaktigt med avseende på något av dessa villkor.

Vi betonade för intervjupersonen att han skulle ange vilka ändringar som han fann önskvärda från praktisk synpunkt. Det är naturligtvis ändå möjligt att någon till oss framförde synpunkter som han inte skulle framföra vid en autentisk uppföljning från företagets sida. Härvidlag finns således en tendens till att tabellvärdena kan innebära en viss överskattnig. Vi fick en viss uppfattning om mätfellets storlek med avseende på det första villkoret genom att jämföra de insamlade synpunkterna i vårt material med de synpunkter som framställningsansvariga kände till i respektive företag. Vi

fann att typerna av åsikter i vårt material i huvuddrag stämde tämligen väl överens med de typer av mottagaråsikter som hade framförts till framställningsansvariga i det dagliga arbetet.

Det kan även finnas mätfel beträffande det andra villkoret. Det kan hända att någon glömt att han gjorde ett påpekande redan vid utvecklingstillfället. Det skulle ge en överskattning. Det kan även hända att någon anpassar sitt svar så att han kommer att framstå som mera rationell än befogat. Det skulle innebära en underskattning.

2. Vi kan ha försummat att klassificera någon som "deltagare". Detta torde dock ge en mycket liten effekt i detta sammanhang (se för övrigt diskussionen av tabell 6:1).

Efter denna mättekniska diskussion kan vi inte utesluta möjligheten av att tabell 6:3 ger ett något överdrivet intryck. Den torde ändå ge en meningsfull bild av att bristerna i mottagares förmåga att formulera krav var långt ifrån försumbara.

Vi kan få ett annat mått på omfattningen av nytillkomna synpunkter från deltagare genom att jämföra antalet sådana synpunkter med antalet invändningar från icke-deltagare. Tabell 6:4 visar antalet fall där deltagare till oss framförde synpunkter som han inte hade framfört vid utvecklingstillfället. Den visar också antalet fall där icke-deltagare framförde invändningar till oss. Siffrorna i tabellen representerar antalet rapportpersoner.

Tabell 6:4 Samband deltagande - invändningar (antal rapportpersoner)

	Deltagare	Icke-deltagare
Invändningar	28	59
Inga invändningar eller inga nya invändningar	21	58
Summa	49	117

Tabellen visar inte några markanta skillnader mellan antalet synpunkter av dessa slag. Omfattningen av deltagarnas nytillkomna invändningar framstår således som betydelsefull även sett i denna relation.

Tabell 6:4 uppvisar för övrigt samma typer av osäkerhet som vi tidigare diskuterade beträffande tabell 6:3.

Förslagsfasens svårigheter var således betydelsefulla. Det vore emellertid oriktigt att betona dessa svårigheter ensidigt. På olika vägar fann vi nämligen att många mottagare hade mycket väl övertänkta uppfattningar om rapporter. Många av dem förmådde specificera huvuddragen av sina rapportkrav på ett övertygande sätt. Vi har sökt spegla något av detta redan genom beskrivningen av mottagaråsikter i kapitlen 3 och 4. I dessa kapitel redovisades mottagaråsikter om ett befintligt rapportbestånd. Vi kunde emellertid konstatera att många mottagare kunde formulera huvuddragen av sina krav även beträffande rapporter som man saknade erfarenhet av. Vi hade möjlighet att pröva denna förmåga hos våra intervjupersoner i ett tjugotal fall av följande slag:

1. Rapporten skulle komma att införas i företaget. Vi frågade den eller de intervjupersoner, som sade sig ha intresse av en sådan rapport.
2. Rapporten hade nyligen införts men hade varit i bruk så kort tid att man ännu saknade erfarenhet av den. Intervjupersonen hade färsk minnen beträffande problemen i samband med utvecklingen.
3. Intervjupersonen hävdade att han hade mycket liten eller ingen användning av vissa rapporter men att han skulle behöva en rapport inom detta område.

Vi bad intervjupersonerna beskriva det önskade innehållet i rapporterna. Därvid använde vi uttryck motsvarande vår begreppsapparat som ett medel att strukturera diskussionen. Vi gjorde följande iakttagelser. I ungefär hälften av fallen angav intervjupersonen hur rapporten skulle vara utformad. Han angav också att det inte fanns några svårigheter i någon av dimensionerna. I den andra hälften av fallen kunde intervjupersonen precisera innehållskraven i huvuddrag. De svårigheter som fanns var i stort sett att hänföra till detaljrikedomen i rapporten: Hur detaljerade objekt skall redovisas i försäljningsrapporter? Hur detaljerade mått skall redovisas i kostnadsrapporter? Skall kostnadsfördelningsmetoder tillämpas och i så fall vilka?

Det material som vi studerade till denna del omfattar tjugo intervjupersoner som var fördelade på flertalet av de åtta företagen. Det belyser tjugo personers förmåga att formulera sina krav. Materialets ringa omfattning begränsar självfallet

möjligheterna att dra slutsatser. Det skall dock framhållas att iakttagelserna var tämligen enhetliga till sin karaktär och dessutom förenliga med de resultat som vi tidigare har återgivit i kapitlen 3 och 4.

6.4.2 Svårigheternas art

Vi skall nu diskutera arten av förslagsfasens svårigheter i två avseenden. Först anger vi vilka dimensioner som invändningarna gällde. Frågan är om man kan finna några typer av information, för vilka kraven har visat sig särskilt svåra att precisera i förväg. Därefter redogör vi för de angivna skälen till svårigheterna i förslagsfasen.

Sifferuppgifterna i detta delavsnitt avser inte antal rapportpersoner utan varje framförd invändning räknas för sig. Vårt material innehöll 28 fall, där en mottagare, som hade deltagit i utvecklingsarbetet, hade underlåtit att framföra de synpunkter, som han förde fram till oss högst något år senare. De 28 invändningarna räknade i "rapportpersoner" motsvarar 38 "enkla invändningar".

Använder man vår begreppsapparat som klassificeringsgrund finner man att invändningarna avsåg många olika dimensioner:

<u>Objekt detaljrikedom</u>		
vill ha större	6	
vill ha mindre	4	
opreciserad ändring	<u>3</u>	13
<u>Objekt indelning</u>		6
<u>Objekt omfattning</u>		2
<u>Måttyp</u>		10
<u>Mått detaljrikedom</u>		3
<u>Jämförelser</u>		<u>4</u>
		38

En stor del av de mera grundläggande invändningarna beträffande försäljningsrapporterna gällde detaljrikedomen och indelningsgrunder för objekt. Invändningarna beträffande objekten var i många fall av grundläggande natur. Rapporten hade en innehållsmässig utformning som försvårade användningen för de syften den närmast

var avsedd för i befintligt skick. Invändningarna mot måtttyperna var i flertalet fall betydligt mindre grundläggande. Trots de påtalade bristerna var rapporterna i hög grad användbara för vissa syften. Intervjupersonerna föreslog tillägg, som skulle höja värdet av rapporterna ytterligare, t ex tillägg av kostnadsposter, restorderuppgifter, omsättningshastigheter.

Invändningarna beträffande avdelningsrapporterna var färre, 14. De var ungefär jämnt fördelade mellan flera av de tänkbara dimensionerna: detaljrikedom beträffande objekt respektive mått, val av måtttyp och jämförelsetal.

Vi skall nedan redogöra för de angivna skälen till svårigheterna i förslagsfasen. Vi anknyter bl a till den indelning som vi gjorde i föregående kapitel. Vi skiljer där mellan två grundläggande svårigheter i förslagsfasen:

1. Att bedöma själva de förhållanden som skall beskrivas i rapporten.
2. Att bedöma de administrativa tekniker som kan användas i samband med denna beskrivning.

Vi har studerat invändningar mot rapporter, som funnits till under tämligen kort tid. Man kan därför inte vänta sig att det har hunnit ske så många förändringar beträffande de förhållanden som skall beskrivas i rapporterna. Vi måste ha detta i minne vid storleksmässiga jämförelser mellan de båda typerna av svårigheter. Relationerna dem emellan i vårt material torde inte vara kännetecknande för relationerna under längre tidsperioder.

De grundläggande orsakerna till att invändningar hade uppkommit var följande:

<u>Ändrad uppfattning om det som skall beskrivas</u>	9
<u>Ändrad uppfattning om administrativa tekniker</u>	24
<u>Krav hade avsiktligt hållits tillbaka tidigare</u>	5
	38

Vi diskuterar först försäljningsrapporterna. För dem förekom 24 invändningar, som var hänförliga till förslagsfasen. Dessa fall fördelar sig någorlunda jämnt mellan grossistföretaget D, livsmedelsföretaget E, serviceföretaget F och verkstadsföretaget G.

Några intervjupersoner hävdade att de tidigare medvetet hade underlåtit att framföra krav på arbetskrävande rapportutformningar. De hade avvaktat att dataavdelningarna skulle bli mindre belastade. Därför kom de att framföra sina önskemål först vid tidpunkten för vår undersökning.

Några andra intervjupersoner påpekade att de hade gjort en otillräcklig eller felaktig bedömning av de förhållanden som skulle beskrivas i rapporterna. Situationen på marknaden för företagets produkter hade utvecklat sig annorlunda än vad företagets mer eller mindre uttryckliga prognoser förutsatte. Livsmedelsföretaget E:s rapporter var inte tänkta för en så stark omsättningsutveckling som den som inträffade. Det var dessutom viktigt för en viss del av E:s verksamhet att rapporterna var konstruerade utan vetskap om att företaget skulle komma att ägna ökat intresse åt vissa segment bara något år efter rapportinförandet. I serviceföretaget F fanns andra exempel på liknande företeelser. Rapporter kom att utformas på grundval av de debiteringsprinciper som rådde vid utvecklingstillfället, inte de framtida principerna. F gjorde dessutom några mindre missbedömningar om hur stora enskilda kunder skulle bli. Det hade viss effekt på försäljningsrapporterna.

Flertalet av invändningarna kunde härledas till den blivande mottagarens svårigheter att bedöma de administrativa teknikerna. Vi skall betona några drag som var återkommande i flera av dessa fall. Den blivande mottagaren hade ofta varit involverad blott relativt passivt i dessa utvecklingsförlopp. Hans medverkan hade snarast bestått i endera av följande:

1. Han hade deltagit i diskussioner om riktlinjer men hade av olika skäl inte alls tagit del i detaljutformningen av rapporten.
2. Han hade presenterats ett förslag, som han hade godtagit utan särskilt ingående bedömning.

Vissa intervjupersoner framhöll att de avsiktligt hade underlåtit att ta del i detaljutformningen därför att de funnit andra arbetsuppgifter mera angelägna. Många av intervjupersonerna angav bristande kunskap som en huvudsaklig orsak till denna passivitet i utvecklingsförloppen. De gav följande bild av de blivande mottagarnas svårigheter i företagets förslagsfas.^{1/}

1/ Som närmare framgår av s 202 utför enskilda individer såväl förslags- som viss värderingsaktivitet i företagets förslagsfas.

Svårigheterna hänförde sig till förslagsmomentet. Den blivande mottagaren visste inte vilka krav man kan ställa på en dator. Han visste inte vad som är tekniskt och ekonomiskt möjligt. Därför var det svårt för honom att föreslå en annan utformning än den som databehandlings- och redovisningsexperterna hade kommit fram till.

Svårigheterna hänförde sig också till värderingsmomentet. Det var svårt att ta ställning till de framlagda förslagen. Han visste inte vilka alternativ som var tänkbara. Därför hade han inte någon referenspunkt för de framlagda förslagen. Han visste därför inte heller vilka egenskaper i rapportutformningen som var "kritiska". Många mottagare hade också svårt att tänka sig in i verkningarna av en viss utformning utan att först ha prövat rapporten i praktiken. Det hade hänt i en del fall att mottagaren hade kommit på brister redan vid det första användningstillfället. Utdatavolymen eller objektordningen kunde t ex ha missbedömts. Mottagarna hade också ofta svårt att bedöma hur realistiska deras egna idéer var. Det hade hänt att en mottagare avstått från att framföra rapportidéer, som från datorteknisk synpunkt var förhållandevis enkla, därför att han utgått från att de inte var genomförbara.

Många av intervjupersonerna framhöll att viktiga ökningar skett av kunskapen om de administrativa teknikerna.

För avdelningsrapporterna förekom 14 invändningar som kunde hänföras till förslagsfasen. Huvuddelen av invändningarna hade uppstått genom svårigheter i bedömningen av administrativa tekniker. Exempel: Rapporter kom att sakna värde därför att de underliggande datafångstrutiner visade sig betydligt mindre tillförlitliga än man hade utgått från. Man uppmärksammade inte i förväg de olägenheter som sedan visade sig förenade med vissa typer av jämförelsetal i en omkostnadsrapport. Förändringar i företagets budgeteringsrutiner kom att göras och återverkade på de krav mottagaren ställde på rapporterna.

I några enstaka fall kunde invändningarna förklaras med brist på kunskap om det som skulle beskrivas i avdelningsrapporterna. Bruksföretaget C använde vissa jämförelsetal i sina kostnadsrapporter (en på visst sätt beräknad andel av årsbudgeten). Dessa jämförelsetal blev mindre lämpliga i och med att det kom att ske en förskjutning i företagets produktinriktning. Kunskapsbrist vid rapportutformningen kunde gälla inte bara framtida utan även rådande förhållanden. Man

kände inte till sin kostnadsstruktur tillräckligt väl före rapportinförandet för att ha en god uppfattning om vilka kostnadsposter som skulle redovisas separat och vilka som skulle sammanslås. Efterhand gav det nya rapportsystemet sådana besked och revidering kunde ske.

6.4.3 Källor för uppslag till rapportförslagen

Upslagen till rapporterna kom från några få typer av källor. De som deltog i utvecklingsarbetet gjorde bara undantagsvis en systematisk prövning av vilka källor som skulle användas. Utan särskilda överväganden använde de några källor som de uppfattade som näraliggande.

1. Det tidigare rapportbeståndet. I många fall har man utgått från tidigare rapporter. Ändringarna har ofta varit innehållsmässigt små.
2. En mer eller mindre systematiserad bedömning av arbetsrutinernas karaktär för olika mottagargrupper.
3. Standardutformningar i t ex systemarbetsmanualer.
4. Tidigare förfrågningar och beställningar till data/ekonomiavdelningen, även icke-periodiska.
5. Sammanställningar över kunder, produkter etc, som används mer eller mindre direkt i rapporterna som förteckning över objekt.

6.5 Värderingsfasen

Innan vi redovisar våra empiriska erfarenheter beträffande företagets värderingsfas, skall vi kortfattat precisera innebörden i några av de behövliga begreppen.

Förslagsfasen består av mängden av förlopp på individnivå från det att individen kommit i en första kontakt med rapportutvecklingen till det att han avger respektive förslag för utvecklingsansvariga att ta ställning till.

Värderingsfasen består av alla förlopp varigenom utvecklingsansvariga gör en bedömning av de förslag som framlagts.

Enskilda individer utför en viss värdering redan i företagets förslagsfas. Innan en individ framlägger ett visst förslag, har han själv gjort en viss värdering av det. Värdering i företagets värderingsfas är en aktivitet, som utförs av rapportkonstruktörer samt de personer och organ, vilka är överordnade rapportkonstruktörerna. Den avser förslag, som vid åtminstone något tillfälle varit framförda från en person till minst en annan person. Delöverbäganden, som en rapportkonstruktör gör helt för sig själv vid framtagandet av ett rapportförslag, betraktas sålunda som inslag i företagets förslagsfas.^{1/}

Innan man tar ställning till ett fullständigt rapportförslag, sker olika former av värdering. Vissa former av värdering sker - som nämnts - i företagets förslagsfas. Bl a fattar en rapportkonstruktör många delbeslut på olika punkter om vilket förslag han skall lägga fram. Olika blivande mottagare bedömer om deras synpunkter är tillräckligt värdefulla för att framföras. Före tillkomsten av det fullständiga rapportförslaget sker också ofta viss värdering i företagets värderingsfas. Exempelvis kan rapportkonstruktören ta ställning till önskemål som framförts från olika personer. Det kan också ske genom att några konstruktörer, som arbetar i grupp, diskuterar varandras förslag. Så småningom sker en totalbedömning av rapportförslaget i dess helhet.

Vi gjorde några iakttagelser beträffande aktiviteterna i företagets värderingsfas.

1. Bedömningarna kännetecknades ofta av överslagsmässighet, intuition och snabbhet. Det förekom knappast alls några uttryckliga kriterier eller matematiskt inriktade metoder för värdering av användbarheten av rapporter.

1/ Följande överbäganden ligger bakom den tillämpade distinktionen mellan företagets förslagsfas och företagets värderingsfas.

- a) Vi ville skilja sådana aktiviteter som leder fram till någorlunda klart preciserade alternativ från sådana aktiviteter som innebär en bedömning av sådana alternativ. Vi ville dessutom inte att begreppen företagets värderingsfas skulle inbegripa värderingar av punktvisa alternativ som bara mycket flyktigt föresvävar en viss person.
- b) Vi ville, att våra begrepp skulle vara förankrade i förhållanden, som i princip är observerbara.

Av dessa båda skäl skiljer vi därför mellan aktiviteter som en enda individ företar på egen hand och sådana aktiviteter som innebär en mera gemensam bedömning för de utvecklingsansvariga i företaget.

Detta gällde både de punktvisa bedömningarna och bedömningar av rapportförslag i dess helhet. Däremot förekom självfallet vissa uppskattningar av drifts- och utvecklingskostnader för rapporterna.

2. De blivande mottagarnas roll i värderingen skiftade. Samspelet mellan rapportkonstruktörer och vissa blivande mottagare var i en del fall viktigt vid bedömning av totalförslag. I dessa fall hade de blivande mottagarna en stor del i det reella avgörandet. Konstruktören utformade en rapport och lät den blivande mottagaren ta del av förslaget. Godkändes förslaget, var frågan avgjord. Om förslaget inte godtogs fick konstruktören ta fram ett nytt förslag i en ny förslagsfas. På så sätt kom rapportkonstruktionen att fortskrida stegvis tills det förelåg en godkänd utformning. Företagets utvecklingsarbete befann sig sålunda växelvis i förslags- respektive värderingsfaserna.
3. I varje bedömning gällde det att uppfylla de tröskelkrav som olika personer ställde i fråga om användbarhet. Sökande efter nya och bättre alternativ förekom nästan bara i de fall då man såg påtagliga olägenheter förenade med de framlagda förslagen. Det gällde både de punktvisa bedömningarna och bedömningar av rapportförslaget i dess helhet.
4. Värderingen av totala rapportförslag skedde sällan i termer av olika möjligheter för var och en av dimensionerna i en rapport. Man gjorde snarare en allmän bedömning av rapporten mera totalt. En sådan bedömning kunde leda till ett godkännande eller till större eller mindre revideringar. Ibland kunde någon särskild dimension dominera värderingsdiskussionen. Det skedde emellertid aldrig någon systematisk genomgång av olika sådana dimensioner.

En av våra intervjupersoner på framställarsidan exemplifierade värderingsförlopp, som hade mycket av dessa olika egenskaper.

Man söker få en uppfattning om vad användaren vill veta. Så skissar man ett listhuvud väldigt grovt till att börja med. Så frågar man användaren: Skulle Du kunna tänka Dig att listan ser ut på det här sättet? Då får man höra att det ena och det andra måste ändras. Så skissar man på ett nytt förslag. Man frågar på nytt: Är det något i den här stilen? Då har man fått en viss kurssättning till stånd. Sedan löper det i den riktningen, om det inte finns anledning att ändra kurs efter en mer eller mindre vinglig väg. Det är hela tiden ett rapportförslag man jobbar med, som hålls inom vissa yttre gränser.

I vårt material fanns det få invändningar, som kunde hänföras till värderingsfasen. Det var med andra ord få förslag, som de blivande mottagarna hade framfört i utvecklingsskedet och som sedan inte hade förverkligats. 17 av 145 "enkla invändningar" var av detta slag (se tabell 6:2). Sådana invändningar gällde nästan bara försäljningsrapporter.

Huvuddelen av de 17 invändningarna gjordes i livsmedelsföretaget E. Flertalet mottagare såg förklaringen i att E inte hade haft tillräckliga utvecklingsresurser. E hade därför inte kunnat genomföra alla de förändringar som alla parter i princip hade varit överens om vid utvecklingstillfället. Det förekom emellertid olika meningar i företaget om hur knappa dessa utvecklingsresurser egentligen hade varit.

Invändningar av detta slag förekom i övrigt främst i de båda tillväxtföretagen F och G. Serviceföretaget F hade åtminstone till att börja med avstått från vissa blandade mått, som en del befattningshavare hade ansett önskvärda. Dessa mått hade ansetts medföra stora driftskostnader i redovisningsarbetet. I verkstadsföretaget G gällde det objektindelningen i några försäljningsrapporter.

Det är en ganska vanlig uppfattning att utformningen av ekonomiska rapporter innebär en kompromiss mellan sinsemellan motstridiga krav. Mot den bakgrunden kan det kanske skenbart vara förvånande att så få invändningar var hänförliga till värderingsfasen. Att de invändningarna var få är dock inte så mycket ett tecken på att olika mottagares krav inte är motstridiga. Det är mera ett tecken på att utvecklingsförloppen inte kom så långt att det blev aktuellt att ställa olika krav mot varandra. Karaktären på de tidigare faserna i utvecklingsförloppen medförde att många motstridigheter i krav aldrig kom till uttryck.

6.6 Uppföljningsfasen

I litteraturöversikten angavs att flera författare framhåller betydelsen av att återföring sker mellan framställare och mottagare. Vårt empiriska material be styrker vikten av sådan återföring. En viss tid efter rapportinförandet hade många mottagare uppfattningar som de inte hade framfört vid utvecklingstillfället trots att de hade tillfrågats då. Dessa konstateranden är utgångspunkten för detta avsnitt om uppföljningsfasen.

Systematisk uppföljning efter rapportinförandet hade förekommit mycket sällan i de studerade företagen. Det framgick av både framställar- och mottagarintervjuerna. I allmänhet beklagade framställare att sådana aktiviteter hade kommit att få så liten omfattning. Man sade det var troligt att aktiviteter av detta slag skulle ge ett tillfredsställande utbyte med hänsyn till de insatta resurserna. Andra arbetsuppgifter hade emellertid kommit i förgrunden, utan att man hade gjort särskilt uttryckliga överväganden om uppföljningsarbetets omfattning. Några framställare såg en viss förklaring i att utvecklingspersonal ofta hade överförts från ett projekt till ett nytt så fort som det gamla projektet hade genomförts. Denna personal hade varit den enda som hade haft ingående kunskap om det nyligen införda systemet. När uppföljningen av detta system skulle ha kunnat ske, hade den kunniga personalen således varit sysselsatt med ett annat projekt på heltid.

Mottagarna hävdade tämligen genomgående att framställare nästan aldrig hade tagit initiativ för att få veta mottagaråsikter om det befintliga rapportbeståndet. De ganska få samtal som hade skett hade kommit till stånd på mottagares initiativ. Huvuddelen av våra intervjupersoner på mottagarsidan påstod att de inte hade haft någon uppföljningskontakt med dem som ansvarade för rapportframställningen. En del mottagare hade emellertid haft sådana samtal. De hade framfört invändningar främst i de fall då rapportutformningen hade lett till tämligen påtagliga direkta olägenheter i deras arbetssituation i stort. De hade däremot mera sällan framfört invändningar som avsåg förbättringar i rapportsystemet som sådant, om deras arbetssituation ändå hade kunnat klaras utan särskilt påtagliga olägenheter för dem.

De kanaler som hade utnyttjats för kontakter mellan framställare och mottagare var i huvudsak följande:

1. Särskilda grupper för rapportutveckling och dylikt.

De grupper för rapportutveckling vilka vi tidigare har berört, spelade roll i ett par företag. Detta gällde framför allt i grossistföretaget D. Kommittén för försäljningsrapporter verkade där som ett organ för diskussioner mellan mottagare och framställare.

2. Sammanträden om verksamhetens utfall under en period.

Flera av företagen hade etablerade former för diskussion av utfallet under en gång redovisningsperiod. Exempelvis serviceföretaget F hade sådana

möten, vilka berörde många befattningshavare på de flesta nivåer i företaget. Den huvudsakliga diskussionspunkten var givetvis själva utfallet av verksamheten. Det förekom dock även att man kom in på utförningen av redovisningen.

3. Informella vägar

Vid sidan av de etablerade formerna och de formella kanalerna tillämpades självfallet informella former i många fall. Det gällde främst i de mindre företagen, t ex verkstadsföretaget G.

4. Ordinarie formella kanaler

Man utnyttjade de ordinarie formella kanalerna, dvs man "gick tjänstevägen". Gränsen mellan formella och informella kanaler är uppenbart svår att dra. Distinktionen är ändå betydelsefull när vi söker beskriva vissa mottagares situation. Företagets organisatoriska struktur, inklusive de formella kommunikationsvägarna, kom nämligen att innebära stora avstånd mellan framställare och vissa mottagare av två skäl:

- a) Nivåavstånd. Många mottagare på låg nivå uppfattade sin situation så att deras synpunkter skulle passera de olika nivåerna av chefer, innan de nådde ekonomiavdelningen. Det gällde t ex byggföretaget A, bruksföretaget C och råvaruföretaget H. Högre befattningshavare kunde av naturliga skäl känna sig i stor utsträckning oförhindrade att ta t ex direkta kontakter med ekonomifunktionen.
- b) Geografiska/organisatoriska avstånd. Flera av företagen i studien hade utbyggda filialorganisationer. Filialerna hade ganska självständig ställning i ett par av fallen. Arbetsuppgifternas karaktär var mycket olika för olika ekonomiavdelningar vid filialer. Det gällde både vid jämförelser mellan företag och mellan filialer inom företag. Från återförings-synpunkt hade det givetvis fördelar att ha en ekonomifunktion vid filialerna. Det hade emellertid också en uppenbar nackdel, eftersom avståndet ökade mellan rapportframställare och slutlig mottagare.

5. Internutbildning i företaget

Ekonomi- och dataavdelningarnas personal utnyttjades i några fall som instruktörer vid företagets internutbildning. På så sätt uppkom tillfällena för diskussioner mellan framställare och en del mottagare. Detta gällde t ex byggföretaget A.

Den återföring som förekom var således tämligen osystematisk. Den gav ändå framställare en icke föraktlig mängd kunskap om mottagaråsikter. Framställarna i de studerade företagen visade sig nämligen ha en ganska god bild av huvuddragen av mottagaråsikter i sina respektive företag. Det förekom bara några få fall där

en framställare inte var bekant med sådana huvudsynpunkter, som delades av en majoritet intervjuade mottagare.

Olägenheterna med det osystematiska tillvägagångssättet visade sig bl a vara följande:

1. Många framställare hade känt en viss osäkerhet beträffande hur väl de hade lyckats uppfatta strömningar i företaget. Man hade inte vetat hur många mottagare som delade de olika synpunkterna, eftersom man inte hade gjort någon systematisk undersökning.
2. Vissa majoritetsåsikter hade inte kommit till framställarens kännedom, t ex åsikter om objekts detaljrikedom och blandade mått.
3. Man försummade en källa för uppslag till rapportförbättringar. I vart och ett av de åtta företagen fanns redovisningsinriktade mottagare, som hade mer eller mindre genomtänkta förslag till förbättringar. Dessa förslag grundades i allmänhet på en mera ingående kunskap om användningssituationen än vad framställarna av naturliga skäl kunde väntas besitta. De representerade förvisso inte en uttalad allmän mening bland mottagarna. De kunde ändå ha utgjort en idékälla för framställarna.

KAPITEL 7 DISKUSSION AV NÅGRA AV DE EMPIRISKA RESULTATEN

7.1 Kort karakteristik av resultaten

Detta avslutande kapitel inleds med en kort sammanfattning av våra empiriska resultat och litteraturen på motsvarande område. Vi har behandlat tre studieområden:

1. Ändringar i rapporteringen efter införande av dator - storlek och inriktning
2. Mottagarnas åsikter om rapporterna.
3. Utvecklingsförloppet.

Sammanfattningen sker i anslutning till denna uppdelning i studieområden.

7.1.1 Ändringar i rapporteringen efter införande av dator - storlek och inriktning

1. Datorerna i och för sig kan inte ses som "orsaker" till ändringar. Införandet av en dator kan dock ofta ha en katalysatorisk effekt. Datorernas driftsmässiga säregenskaper kan dessutom underlätta olika typer av ändringar både i fråga om registrering och bearbetning/rapportering. Datorerna torde underlätta en utveckling mot utvidgade kontoplaner utan vissa av de traditionella, framställningstekniska begränsningarna. De ökar även förutsättningarna för flera typer av ändringar i fråga om bearbetning/rapportering. Sådana ändringar kan göra rapportmaterialet mera omfångsrikt eller mindre omfångsrikt. Andra faktorer än framställningstekniska begränsningar får relativt sett ökad betydelse i framtida redovisningssystem. Det blir större möjligheter att tillgodose önskemål från användbarhetssynpunkt.
2. Litteraturen har ofta givit intrycket att datorinförande kan väntas innebära högst avsevärda ändringar i besluts- och informationssystem. Den rikliga förekomsten av sådana beskrivningar står i kontrast till hittills offentliggjorda empiriska studier. Våra resultat till denna del kan sägas stå i god överensstämmelse med den bild andra empiriska studier har givit. Enbart undantagsvis hade förbättrat utbyte av den ekonomiska rapporteringen varit

ett huvudmotiv vid datoranskaffningen och vid valet av tillämpningsområden. Andra motiv hade spelat en större roll i åtskilliga av förloppen: samband med driftsrutiner där ändringar är angelägna, personalkrav för befintliga icke-datoriserade rutiner, enkelheten i överföringsarbetet. Förändringarna i rapportsystemen var inte dramatiska. På en del punkter hade dock ändringar gjorts i innehåll och tidsmässighet, vilka mottagarna uppfattade som värdefulla.

3. Litteraturen ger exempel på många olika typer av rapportändringar, som underlättas av datortillgång. Sådana ändringar har olika krav på drifts- och utvecklingskostnader. De åtta företagens ändringar representerade bara några få av dessa typer. De genomförda ändringarna gällde öknings i detaljrikedom, indelning av objekt efter nya grunder, något flera delaggregeringar och i något fall tillkomst av budgetjämförelser. Däremot hade dittills få ändringar avsett t ex ökning av omfattning beträffande objekt eller mått, tillkomst av jämförelsetal i försäljningsrapporterna eller tillkomsten av prognosmodeller. Man hade således ännu ägnat ganska liten uppmärksamhet åt information som hade en mera översiktlig och sammanfattande karaktär och som därför kunde tänkas vara relativt lätthanterlig för många mottagare.
4. Storleken och inriktningen av de genomförda ändringarna kunde karakteriseras på följande sätt med avseende på rapportområden och beslutsnivåer:
 - a) Mycket av ansträngningarna hade inriktats på att erhålla datorbaserade avdelningsrapporter, avsedda för en låg nivå i företaget. Härvid hade få innehållsmässiga förändringar gjorts, jämfört med motsvarande tidigare redovisning.
 - b) Flera företag hade i samband därmed ökat antalet avdelningsrapporter, avsedda för högre nivåer i företaget.
 - c) Det största antalet förändringar hade skett på försäljningsrapporternas område.

7.1.2 Mottagarnas åsikter om rapporterna

1. Mottagarnas åsikter om de rapporter som fanns efter ändringarna kunde karakteriseras på följande sätt med utgångspunkt från en indelning i rapportområden och beslutsnivåer:
 - a) Mottagarna på låg nivå hade ofta mycket litet utbyte av sina avdelningsrapporter. De hade också ofta mycket bristfälliga kunskaper om rapportsystemen.

- b) Avdelningsrapporterna på högre nivå mottogs positivt i åtskilliga fall. Visserligen förekom det på denna nivå ett antal rapporter med mycket begränsad användning. Huvudintrycket är ändå positivt.
 - c) Flertalet av företagen hade problem med sina försäljningsrapporter. Knapast något av de företag som studerades i detta sammanhang hade försäljningsrapportering, som både framställar- och mottagarsidan var tillfredsställd med.
2. Litteraturen visar att kunskaperna är mycket begränsade om effekter av olika typer av utformning av ekonomiska rapporter. Våra studier av mottagaråsikter gav en del erfarenheter med anknytning till detta område.
- a) Utformningen av rapporterna stämde inte överens på en rad punkter med de uppfattningar, önskemål etc som mottagarna hade.
 - b) Mottagarna framförde önskemål och invändningar beträffande flertalet av de dimensioner som vi har använt. Omfattningen och detaljrikedomen för objekt respektive mått, val av måttyp, tidsmässiga förhållanden etc.
 - c) Olika mottagare uttalade högst skiftande informationsbehov. Skillnaderna var av sådant slag att de i stor utsträckning inte gick att hänföra till skillnader i nivå och verksamhetsområde för en viss befattning.
3. Litteraturen om avdelningsrapporter har inriktat sig främst på diskussioner dels om måttyp, dels om ett specialfall av objekts detaljrikedom. Däremot är den mindre vägledande för andra typer av tänkbara ändringar, framför allt mera allmänna detaljrikedomsfrågor. Den går här ofta inte längre än till påståendet att utformningen måste anpassas till förhållandena i varje enskilt fall. Mottagarna i vårt material hade ofta invändningar mot utformningen beträffande detaljrikedomen i rapporterna.
4. Litteraturen inom marknadsföringsområdet behandlar i många fall utformningen av rapportssystem mycket knapphändigt. Många av de böcker som över huvud berör problemområdet kännetecknas av att de snarare ger förslag i några få dimensioner än diskuterar utformningens bestämningsfaktorer mera allmänt. Flertalet av de företag som vi studerade i detta avseende hade problem med sina försäljningsrapporter. I synnerhet hade kundrapporterna inneburit problem. Det förekom grundläggande invändningar bl a mot dessa rapporters objekt både beträffande indelningsgrunder och detaljrikedom.

7.1.3 Utvecklingsförloppet

Våra mottagarstudier visade att det ofta är svårt att göra generella uttalanden om "lämpligt" rapportinnehåll. Tanken att rapportinnehållet måste bestämmas i

varje enskilt fall återkommer också ofta i t ex kostnadsredovisnings- och marknadsföringslitteratur. Det är således väsentligt att diskutera metoderna för utveckling av rapporter. Mot den bakgrunden studerade vi utvecklingsförloppen i de åtta företagen.

1. Litteraturen uttalar behovet av att blivande mottagare involveras i utvecklingen av rapportsystemet. Förfarandena var härvidlag olikartade i de studerade åtta företagen. Det individuella deltagandet kan allmänt sett betecknas som lågt. I många fall hade det dock gjorts olika försök att få till stånd en samverkan mellan representanter för framställare och mottagare. Till viss del var erfarenheterna av detta positiva. Påfallande ofta uttalade emellertid de närmast utvecklingsansvariga tveksamhet och viss besvikelse inför de former som hade provats. De mottagare som hade deltagit i utvecklingsarbetet gav uttryck åt en mindre otillfredsställelse över samverkansformer än vad framställarna gjorde. Mottagardeltagandet hade varit betydligt större i fråga om försäljningsrapporter än avdelningsrapporter. Lägre befattningshavare hade sällan deltagit i utvecklingsarbetet.
2. Det hade funnits betydande svårigheter i förslagsfasen. Det hade ofta varit svårt att få mottagare att formulera krav som han inte senare ville ändra eller komplettera. Det hade varit svårt att få mottagare att reagera mot rapportförslag före införandet i stället för efter. Det var emellertid också uppenbart att många mottagare hade mycket väl övertänkta uppfattningar om rapporter. Många av dem förmådde att specificera huvuddragen av sina rapportkrav på ett övertygande sätt. Det gällde även krav beträffande rapporter som man saknade erfarenhet av.
3. Värderingen av rapportförslag kännetecknades till stor del av överslagsmässighet, intuition och snabbhet. Det förekom knappast alls några uttryckliga kriterier eller mera matematiskt inriktade metoder för värdering av rapporters användbarhet. Däremot förekom självfallet bedömning av rapporters drifts- och utvecklingskostnader. I varje bedömning gällde det att uppfylla de tröskelkrav som olika personer ställde. I vissa fall hade blivande mottagare en stor del i det reella avgörandet.
4. Systematisk uppföljning hade förekommit mycket sällan efter rapportinförandena i de studerade företagen. Framställarsidan hade sällan tagit initiativ för att kartlägga mottagarnas åsikter om införda rapporter. Olika mottagare hade ändå framfört synpunkter till framställaravdelningen i en del fall då

rapportutformningen medförde tämligen påtagliga olägenheter i deras arbets-situation.

Empiriska resultat av ovanstående slag kan komma till användning på olika sätt med hänsyn till olika personers skiftande behov och referensram. Det är således inte säkert att olika personer drar samma typ av slutsatser från samma empiriska material. I vår studie har vi haft ambitionen att söka resultat som har ett visst samband med en komplicerad och omfattande huvudfråga inom redovisningen: Vilka mått och objekt skall redovisas och hur skall utformningen bestämmas i ett enskilt fall? Hur skall detta ske, så att det ger mottagaren ett rimligt utbyte av den ekonomiska rapporteringen? I linje med detta uppställde vi projektets tredje huvudsyfte (i kapitel 1):

att mot bakgrund av den hittillsvarande beskrivningen precisera och diskutera några begränsningar för utbytet av ekonomisk rapportering, vid datorbaserad redovisning och annan redovisning.

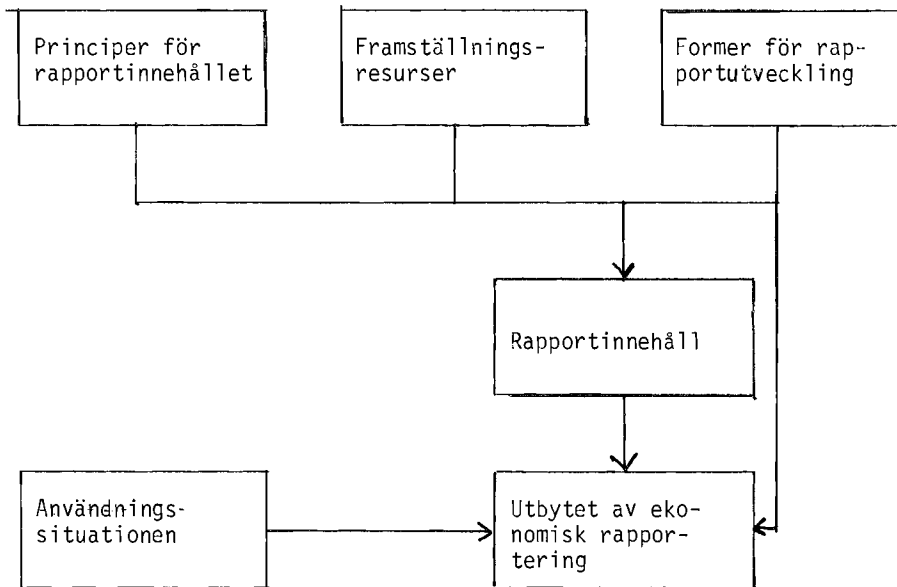
Avsikten är således inte att göra en någorlunda fullständig uppräknning av sådana faktorer som spelar roll för detta utbyte. Den är inte heller att ange alla samband mellan de faktorer som behandlas. Avsikten är att diskutera vissa av våra resultat och att därvid inplacera dem i ett sammanhang, som anknyter till projektets huvudinriktning. Vi söker förklara hur följande fyra typer av faktorer återverkar på mottagarens utbyte av ekonomisk rapportering.

1. Former för rapportutvecklingen
2. Framställningsresurser
3. Principer för rapportinnehållet
4. Användningssituationen

De diskuterade sambanden återges i figur 7:1.

Denna diskussion ger också ett perspektiv på datorernas möjligheter och begränsningar, sedda ur vår speciella synvinkel.

Figur 7:1 Principskiss över avsnitten 7.2-7.5



7.2 Former för rapportutvecklingen

Vi fann påtagliga svårigheter i rapportutvecklingen både i initierings-, förslags-, värderings- och uppföljningsfaserna. Betydelsen av detta för ett företag ligger självfallet på flera plan. En uppenbar effekt är att sådana svårigheter kan påverka rapporternas innehållsmässiga utformning. Svårigheterna kan också ha effekter från utbildnings- och motivationssynpunkt. Mottagaren kommer att få sämre förutsättningar att tillgodogöra sig en ny rapport än vad han skulle ha i ett mera verkningsfullt utvecklingsförlopp.^{1/} I detta avsnitt diskuterar vi först hur mera verkningsfulla tekniker i respektive fas skulle kunna återverka på rap-

1/ Orden "bristfällig" och "verkningsfull" används på följande sätt i detta avsnitt: Ett utvecklingsförlopp som har en mera verkningsfull, mindre bristfällig utvecklingsteknik kännetecknas av följande: Flera personer deltar i utvecklingsförloppet, förmågan att formulera krav är större och grunderna för att värdera förslag är mera rationella. En verkningsfull teknik behöver således inte vara den mest effektiva. Effektiviteten kommer till uttryck i en avvägning mellan krav på utvecklingstekniken och kostnaderna för den.

portinnehållet. Vi berör sedan kortfattat betydelsen av en mera verkningsfull initieringsfas från utbildnings- och motivationssynpunkt. Vi avslutar avsnittet med att behandla möjligheterna att avhjälpa bristerna i utvecklingstekniken.

7.2.1 Den bristfälliga utvecklingsteknikens effekt på rapportinnehållet

En effekt av bristerna i utvecklingsförloppet är att rapporternas innehållsmässiga utformning kan bli mindre ändamålsenlig. Man riskerar t ex att använda sig av standardlösningar utan att grundligt anpassa sig till det individuella företags krav.

7.2.1.1 Förbättringar i initieringsfasen, förutsatt oförändrade efterföljande faser

En första brist finns i initieringsfasen. Många av de blivande mottagarna kommer aldrig att delta i utvecklingsarbetet. Vad är betydelsen av detta? Anta att företagen på något sätt lyckades ordna så att de blivande mottagarna gavs möjlighet att medverka i utvecklingsförloppet i ökad utsträckning. I så fall skulle förslagsfasens svårigheter i stället komma i förgrunden. Frågan är således, vilket kunskapstillskott som en ökad medverkan från de blivande mottagarna skulle ge utvecklingsarbetet.

De som hävdar att ett sådant kunskapstillskott normalt är litet synes ibland hänvisa till någon av följande två schabloner för beteende hos den blivande mottagaren. En är att mottagare har många synpunkter som till stor del är verklighetsfrämmande med tanke på motsvarande framställningskostnader. En annan sådan schablon är att mottagare har endast få, ganska vaga och ganska marginella synpunkter.

Låt oss betrakta detta mot bakgrund av de empiriska resultaten i föregående kapitel. Vi fann att det hade existerat betydande svårigheter i utvecklingsförloppets förslagsfas. Det hade t ex ofta varit svårt att få mottagare att reagera mot rapportförslag före införandet i stället för efter. En del intervjupersoner kunde sägas motsvara de nämnda schablonerna, åtminstone schablonen om att mottagare har få och vaga synpunkter.

Vi fann emellertid också att många mottagare hade mycket väl övertänkta uppfattningar om rapporterna. Det gällde åsikter om befintliga rapportbestånd (vilket vi redovisade i kapitlen 3 och 4). Det gällde emellertid också förmågan att formulera huvuddragen av kraven beträffande rapporter, som man saknade erfarenhet av. De framställningsansvariga betecknade åtskilliga av mottagarsynpunkterna som berättigade, tänkvärda etc. Ganska ofta visade sig mottagarna mycket medvetna om vikten av att beakta rapportändringars konsekvenser för andra mottagare och för framställarna. En del mottagarsynpunkter rörde mindre utformningsfrågor, men ett inte försumbart antal var av mera grundläggande natur.

Många mottagare kan således antas ha synpunkter på rapportutformningen. Men ger de andra förslag än de som ändå beaktas? Detta har samband med hur väl de som deltar i utvecklingen lyckas bedöma andra befattningshavares situation. I många fall är säkerligen denna bedömning tämligen god och några viktiga förslorloras därför inte, om inga mottagarsynpunkter inhämtas. En sammanvägning av de åsikter, som skulle kunna inhämtas från en stor krets blivande mottagare, skulle stämma någorlunda väl överens med de antaganden som utvecklingspersonalen annars skulle göra.

I andra fall motsvarar gjorda antaganden sämre den faktiska situationen. Vårt material kan knappast ligga till grund för en kvantifiering av denna möjlighet. Huvuddelen av de åtta företagen innehöll några intervjupersoner, som hade någorlunda grundläggande synpunkter, vilka sannolikt ej skulle ha beaktats vid rapportutvecklingen utan mottagarmedverkan.

Svårigheterna för vissa befattningshavare att bedöma andras användning av rapporter illustreras av våra iakttagelser om de lägre befattningshavarnas situation. Liksom Sollenberger (1968) fann vi att det var särskilt sällsynt att mottagare på låg nivå deltog i utvecklingsarbetet. Nackdelarna av detta får ses mot bakgrund av att förslagsfasens svårigheter var särskilt utpräglade på låg nivå. Där fanns en förhållandevis stor andel mottagare med få och ganska allmänna synpunkter. Nackdelen måste å andra sidan också ses mot bakgrund av hur väl de överordnade respektive rapportframställarna bedömer mottagarens användningssituation. Dessa bedömningar syntes många gånger vara mer eller mindre oriktiga. Det var inte ovanligt att en intervjuperson hävdade att hans underordnade hade stor användning för vissa uppgifter, medan den underordnade själv gav ett annat intryck. I en del fall syntes de överordnade överskatta de underställdas möjligheter att

tillgodogöra sig och ha användning av rapportmaterialet. Vi fann också exempel på mottagare på låg nivå, vilka hävdade att en rapport var konstruerad av högre befattningshavare utan tillräcklig tanke på särdragen i den underordnades situation.

7.2.1.2 Förbättringar i förslagsfasen, förutsatt oförändrad värderingsfas.

Vi har hittills utgått från att bristerna i förslagsfasen bibehålls på oförändrad nivå. Låt oss nu beakta möjligheten av att använda mera förfinade metoder även där. Det är rimligt att anta att det skulle medföra en tendens till flera förslag och till mera preciserade och genomtänkta förslag. Detta kunde i och för sig ske inom ramen för oförändrat mottagardeltagande. Detta kunde också ske i samband med ökat mottagardeltagande och ge detta mottagande en större mening.

7.2.1.3 Förbättringar i värderingsfasen

Den tredje fasen i utvecklingsförloppet är värderingsfasen. Bortsett från kostnadsbedömningarna kännetecknades bedömningarna i denna fas bl a av överslagsmässighet, intuition och snabbhet. Det förekom knappast alls några uttryckliga kriterier eller mera matematiskt inriktade metoder för värdering av rapporters användbarhet. (Se avsnitt 6.5.) Vår litteraturöversikt gav uttryck för de betydande problem som är förenade med att värdera användbarhet av rapporter. (Se avsnitt 5.5.)

Ett sådant värderingsproblem består i att värdera förslag från blivande mottagare. Hur väger man därvid dennes ingående kunskap om användningssituationen mot framställarens bättre överblick över konsekvenser för andra mottagare och för framställning? De åtta företagen hade redan mött detta problem i viss utsträckning. Vissa ekonomiavdelningar sade sig ha intagit en mycket restriktiv hållning. Det fordrades där en mycket övertygande bevisning från en mottagare för att hans uppfattningar skulle slå igenom i t ex en kontoplans detaljuppdelningar. Andra hade varit betydligt mera tillmötesgående. Det fanns tendenser till att de förbrände sig själva för att ändringarna på så sätt hade blivit alltför många.

Förbättringar i utvecklingsförloppets båda första faser ökar förutsättningarna att tillvarata olika befattningshavares kunskaper och erfarenheter. De innebär därför tendenser till ett mera ändamålsenligt innehåll i rapporterna. Det gäller, även om metoderna i värderingsfasen bibehålls på oförändrad nivå. Skulle även dessa metoder förfinas, förstärks givetvis dessa tendenser ytterligare.

Det finns skäl att peka på att förbättringar i de båda första faserna leder till att svårigheterna i värderingsfasen kommer mera i förgrunden. Invändningarna i vårt material gick som nämnts sällan att hänföra till värderingsfasen. Det var med andra ord få förslag, som de blivande mottagarna hade framfört i utvecklingsskedet och som sedan inte hade förverkligats. En förbättring av metoderna i någon av de båda första faserna skulle ändra värderingsfasens villkor härvidlag. Utvecklingsansvariga skulle få värdera flera förslag från blivande mottagare. De skulle ha någorlunda goda möjligheter att värdera drifts- och utvecklingskostnader i samband med sådana förslag. De skulle ha betydligt svårare att värdera rapporters användbarhet. Behovet av metoder för detta skulle bli ännu mera påtagligt i en sådan situation.

7.2.1.4 Förbättringar i uppföljningsfasen

Den sista fasen i utvecklingsförloppet är uppföljningsfasen. Aktiviteterna i denna fas hade varit osystematiska. Olägenheterna av detta skall ses i förhållande till hur mottagarnas åsikter utvecklas över tiden. En av våra erfarenheter var att många mottagaråsikter kom till uttryck först strax efter rapportinförandet. En viss tid efter rapportinförandet hade många mottagare uppfattningar, som de inte hade framfört vid utvecklingstillfället, trots att de hade tillfrågats då. Anta att detta har en mera allmän giltighet. Skulle det i så fall vara lämpligt att utnyttja detta förhållande? Den ursprungliga utformningen av systemet skulle härvid göras så att modifieringar skulle kunna ske någorlunda enkelt efter en tid. Man skulle göra en uppföljning en relativt kort tid efter införandet av rapporten, t ex efter ett år. En annan fråga är sedan om framställarna därefter skall medge ytterligare ändringar eller ej.

Förbättringar av metoderna i utvecklingsförloppets olika faser kan således innebära fördelar för innehållet i rapporterna. Samtidigt med detta konstaterande

skall vi emellertid erinra om några av de mera negativa erfarenheter som en del framställare delgav oss. De hade funnit att en del av mottagarsynpunkterna var t ex föränderliga, oförenliga eller destruktiva.

7.2.2 Bristernas effekter från utbildnings- och motivationssynpunkt

Att en mottagare inte involveras i utvecklingsarbetet kan ses från utbildnings- och motivationssynpunkt. Det torde vara uppenbart att större eller mindre medverkan i gynnsamma fall kan ha en positiv inverkan på mottagarens kunskaper och uppfattning om rapportens användbarhet. Vi fann ett par ändringsförlopp där rapporterna hade sänts ut till mottagarna utan att dessa tidigare ens hade hört talas om att nya rapporter skulle komma. Det rörde sig om avdelningsrapporter (kostnadsrapporter). De uppfattades här nästan som en angelägenhet för enbart ekonomiavdelningarna.

7.2.3 Möjligheterna att avhjälpa bristerna i utvecklingstekniken

Bristerna i utvecklingstekniken kan således medföra olägenheter från flera synpunkter. Frågan är i vilken utsträckning de kan avhjälpas. Detta behandlas här med utgångspunkten att det inte är något självändamål att sträva efter en verkningsfull utvecklingsteknik.

7.2.3.1 Initieringsfasen

Det finns ofta väsentliga hinder redan för att radikalt avhjälpa bristerna i initieringsfasen. Ett utvecklingsförlopp där många blivande mottagare deltar, kan vara ytterst resurskrävande. I åtskilliga företag är avstånden mycket stora mellan blivande mottagare och framställare, både i organisatoriskt och geografiskt hänseende. Det skulle krävas icke oväsentliga insatser enbart för att initiera medverkan från en stor andel blivande mottagare. I andra företag, där dessa avstånd är mindre, kan det ske en medverkan av en större sådan andel. Ett stort deltagande ställer dock långt ifrån försumbara krav på såväl framställar- som mottagarresurser även i dessa fall. Problemen i den avslutande uppföljningsfasen är av motsvarande natur.

7.2.3.2 Förslagsfasen

Vilka är möjligheterna att avhjälpa bristerna i den efterföljande förslagsfasen? Svårigheterna i denna fas består till en väsentlig del av den blivande mottagarens oförmåga att precisera sina krav. Dessa svårigheter skulle till en del kunna övervinnas genom mera ändamålsenliga frågetekniker. Exempelvis Sollenberger (1968) och Reinholdt & Skousen (1972) hävdar att allmänna frågor om den blivande mottagarens önskemål är föga vägledande i ett utvecklingsarbete. Reinholdt & Skousen föreslår att en lösningsansats är att systemutvecklaren ställer mycket konkreta specificerade frågor till mottagaren. Vår empiriska studie gav viss vägledning i dessa avseenden. Bl a bad vi intervjupersoner att beskriva sina krav beträffande rapporter, som de fann angelägna men saknade erfarenhet av. Det skedde i ett tjugotal fall (se avsnitt 6.4.1). Vi använde vår begreppsapparat som ett medel att strukturera denna diskussion. Denna begreppsapparat kan ses som ett exempel på en specificering som har vissa principiella likheter med den som Reinholdt & Skousen föreslår. Erfarenheterna av detta förfarande var - som nämnts - följande: I hälften av fallen preciserade mottagaren önskemålen i samtliga dimensioner. I den andra hälften preciserade han önskemålen i huvudsak men markerade tveksamhet i någon dimension. Vi fick sålunda en bild av hur intervjupersonen önskade rapporten eller åtminstone vilka dimensioner som var problemfyllda.

Det är givetvis tänkbart - eller kanske troligt - att den använda frågetekniken är mindre givande när den tillämpas på andra blivande mottagare. Dessa tjugo kunde betecknas som mera redovisningsintresserade än genomsnittet i vår grupp intervjupersoner. Det är även tänkbart att några av de tjugo modifierade sina ståndpunkter efter en tid beträffande en eller flera av dimensionerna. Ändå synes dessa erfarenheter belysa att ansatser av detta slag kan vara värdefulla. En frågeteknik med specificerade frågor var i dessa fall tillräcklig för att uppnå en precisering av den absoluta huvuddelen av rapportkraven beträffande de använda dimensionerna.

Låt oss övergå till en svårighet av något annan natur. Oavsett från vem en rapportidé uppkommer, krävs ett visst utvecklingsarbete, innan det konkreta rapportförslaget är framlagt. I vissa fall är den framförda synpunkten så väl specificerad att steget till konkret rapportutformning är mycket litet. I andra fall är det ett betydligt längre steg mellan framförd synpunkt och konkret rapportförslag.

Problemen är då redovisningstekniskt så komplicerade att det krävs åtskilligt utvecklingsarbete, innan ett konkret rapportförslag föreligger. Vi skall åskådliggöra sådana svårigheter i förslagsfasen med utgångspunkt från vårt empiriska material. Vilka svårigheter skulle vara förenade med att tillgodose de önskemål som mottagarna uttalade beträffande de befintliga rapportsystemen (kapitlen 3 och 4)? Hur mycket utvecklingsarbete skulle det krävas?

Det visar sig att skillnaderna mellan mottagarsynpunkterna var ganska stora i detta avseende. I åtskilliga - huvuddelen - av fallen var mottagarnas synpunkter tämligen väl specificerade och angav hur den konkreta utformningen skulle vara. Det gällde t ex åtskilliga önskemål om detaljrikedom eller måttyp. I många andra fall markerade mottagaren snarast den allmänna arten av ändring utan att specificera den konkreta utformningen. Det var i och för sig naturligt med tanke på problemens redovisningstekniska komplexitet. Vi skall ge några exempel på sådana fall, där ett tämligen omfattande utvecklingsarbete skulle behöva ske:

1. Mottagaren markerar beträffande avdelningsrapporter att jämförelsetal saknas eller att det använda jämförelsetalet är olämpligt.
2. Han markerar önskemål om någon typ av blandade mått.
3. Han anger att han vill ha objekt i en försäljningsrapport ordnade efter vissa grunder i stället för de befintliga.
4. Han anger att han vill ha ekonomisk information som är mera omfattande beträffande objekten än den befintliga.

Företaget kan härvid ställas inför frågeställningar av följande typ:

1. Vilka är sambanden mellan sysselsättningsnivå och kostnader? Hur skall sysselsättningsnivån mätas? Vilka typer av kostnader skall rapporteras - fasta, rörliga etc?
2. Vilka typer av internpriser skall användas - marknadsbaserade, kostnadsbaserade etc? Hur skall de bestämmas? Vilka produkter skall prissättas? I vilka fall skall typer av enklare kostnadsfördelningar användas?
3. Vilka indelningar av objekt är lämpliga på ett konkret plan? Hur skall man förfara med sådana objekt som är svåra att indela efter huvudkriterier. Exempel: Man överväger att bygga upp ett kundregister i princip baserat på vilka typer av produkter kunderna normalt köper. Hur skall man då förfara med kunder som köper från flera produktgrupper inom företaget?

4. Är mått- och objektdefinitionerna sådana att man utan vidare kan addera olika mindre enheters värden med varandra? Om inte - vilka enhetliga definitioner är lämpliga?

Förändringar i rapportsystemen för att tillgodose denna typ av mottagaråsikter kräver således ett utvecklingsarbete som kan bli både omfattande och komplicerat.

Vi har nu diskuterat några av svårigheterna som är förenade med förslagsfasen. Uppenbarligen är möjligheterna att övervinna dessa svårigheter i hög grad beroende av de resurser som ställs till förfogande. Det är t ex inte omöjligt att det kan komma att finnas tillgång till mera verkningsfulla frågetekniker. Frågan är i så fall hur resurskrävande de kommer att vara. Knappheten på resurser är rimligen avgörande för vilka sådana tekniker ett företag kommer att utnyttja. Ju mindre resurser som disponeras för utvecklingsarbetet, desto mindre är möjligheterna att använda förhållandevis verkningsfulla tekniker. På motsvarande sätt spelar knappheten på resurser stor roll för vilka utformningsproblem som en utvecklingsavdelning över huvud kan beakta. Ju mindre resurser som disponeras, desto mera måste man avstå från förhållandevis komplicerade problem.

Företagen i vår studie hade inriktat sig på ändringar som krävde förhållandevis små resurser. Vår diskussion i kapitel 6 har visat att detta skedde i enlighet med mer eller mindre uttryckliga riktlinjer för utvecklingsarbetet. Ambitionsgraden beträffande rapportändringar var ur denna synvinkel låg. Förstahands-syftet var blott undantagsvis att förbättra utbytet av den ekonomiska rapporteringen. Ändringsförloppen karakteriseras i många fall av att utvecklarna arbetade under påtaglig tidspress och resursknapphet.

Det är naturligtvis inte otänkbart att tids- och resursbegränsningarna blir annerlunda i framtiden. Det är möjligt att företagen i högre grad kommer att eftersträva att öka mottagarnas utbyte av den ekonomiska rapporteringen. Vi har ändå velat peka på resursknapphetens betydelse för möjligheterna att minska förslagsfasens svårigheter.

7.2.3.3 Värderingsfasen

Flera av de författare som omnämndes i kapitel 5 påpekade de stora svårigheterna

att värdera användbarheten av rapportförslag. Våra intervjuer gav ytterligare något belägg för denna uppfattning. Samtalen med blivande mottagare gav nämligen uttryck för svårigheterna att ange rapportförslags konsekvenser. Mottagarna hade mycket svårt att ange effekterna av olika förslag, annat än i tämligen vaga och allmänna termer. Det gällde även sådana mottagare som hade god förmåga att formulera förslagen som sådana. De hade uppenbart mycket svårare att ange verkningarna av förslag än att formulera själva förslagen. Enbart undantagsvis var upplysningarna av sådan konkretionsgrad att de kunde vara till någon nämnvärd hjälp i mera systematiska bedömningar av olika förslag.

7.3 Framställningsresurser

Ekonomiska rapporter tillkommer i ett förlopp som består av datafångst, registrering och bearbetning/rapportframtagning. Knappheten på resurser för denna driftsmässiga framställning utgör en andra begränsning för mottagarens utbyte av den ekonomiska rapporteringen. Vi skall diskutera detta mot bakgrund av vårt empiriska material. Anta att företagen ville tillgodose de önskemål som kom till uttryck genom mottagarnas åsikter om de befintliga rapportbestånden. Vilka krav på framställningen skulle det medföra?

Huvudparten av önskade ändringar skulle ställa krav på ökad bearbetningskapacitet. Exempelvis skulle mera detaljerade rapporter och rapporter med flera delaggregeringar medföra ett sådant behov. En del ändringar skulle dessutom ställa krav på ökad lagringskapacitet. Det gällde t ex kraven på detaljrikedom för objekt och mått.

Några ändringar skulle kräva en förbättrad datafångst. Sådana förslag rörde främst avdelningsrapporterna och var av följande natur.

1. Det krävdes ändrad datafångst för att identifiera de produktströmmar som skulle bli föremål för internavräkning vid tillämpningen av blandade mått. Bruksföretaget C skulle behöva införa en mera komplicerad lagerbokföring för en sådan identifikation (eller finna någon tillräcklig schablonmetod). I serviceföretaget F hade de enskilda avdelningarna ett ganska starkt samband med varandra. Den enskilda avdelningens prestation kunde urskiljas bara om de befintliga fångstrutiner utvidgades. Likartade problem fanns i grossistföretaget D och råvaruföretaget H i detta avseende.

2. Det var vanligt att mottagare hade åsikter om ökad detaljrikedom för objekt och ändrad detaljrikedom för mått (beträffande avdelningsrapporterna). Om man skulle öka detaljrikedomen, skulle detta i många fall kräva att datafångsten gjordes mera detaljerad. Ett huvudproblem härvid är om detta skulle ge indata med rimlig tillförlitlighet. Det fanns flera exempel på betydande svårigheter av detta slag. Byggföretaget A, livsmedelsföretaget B, bruksföretaget C och råvaruföretaget H exempelvis hade haft eller hade problem av denna typ.
3. När jämförelsetal skall baseras på värden enligt en rörlig budget krävs att sysselsättningsnivån mäts. Fångst av sådana uppgifter skulle behöva tillkomma eller ändras för att några av mottagarönskemålen skulle kunna tillgodoses. Det gällde bl a bruksföretaget C och grossistsföretaget D.

Datorernas tekniska säregenskaper spelar stor roll för bearbetnings- och lagringsmomenten. Tillgången till dator underlättar därför driften av system som tillgodoser de återgivna mottagarönskemålen. Däremot är svårigheterna i stort sett oförändrade vad gäller de företag, som ställer krav på förbättrad datafångst. Möjligheterna till att kunna få en tillförlitlig datafångst på ett någorlunda ekonomiskt sätt har inte något starkt samband med tillgången till dator.

7.4 Principer om rapportinnehållet

Företag utgår från en del mer eller mindre uttryckliga principer för vad ett rapportsystem skall innehålla. Dessa principer har kommit till genom mer eller mindre uttryckliga avvägningar beträffande utdatas användbarhet och tekniska förutsättningar. Dessa principer kan vara ändamålsenliga eller ej.

Vi skall här diskutera en sådan princip. Det är vanligt att löpande ekonomisk rapportering tänkes vara utformad för funktioner snarare än individer. Rapportsystemet bestäms till stor del på grundval av organisationsplaner, befattningsbeskrivningar etc. Det bestäms således med utgångspunkt från ett antagande om den "genomsnittlige" befattningshavaren på varje nivå.

Anta att vår iakttagelse om olikheter mellan olika personers behovsutsagor har en giltighet även utanför vårt material. Finns det då skäl att i högre grad än

tidigare anpassa systemen efter individer snarare än funktioner? Rapportsystemet skulle då bestämmas av individuella önskemål i högre grad. Är det önskvärt att nå lösningar av detta slag? Hur långt skall man i så fall gå?

De eventuella fördelarna av en individinriktad rapportering kan bedömas med utgångspunkt från synsätt inom mera generella kommunikationsteorier. Mottagarnas roll har betonats i ökad utsträckning i sådana analyser av kommunikationsprocesser. Dessa diskussioner har fäst uppmärksamheten vid variabler som mottagarens intresse och mottagarens förutsättningar att använda data.

Ekonomiska rapporter är ett medel för kommunikation. Det kan därför vara meningsfullt att betrakta dem med utgångspunkt från detta allmänna synsätt. En del författare inom redovisningsområdet har också påpekat fördelarna av att anpassa rapportinnehållet efter mottagarönskemålen. Evans ser en sådan anpassning som ett ouppnåeligt ideal:

The ideal at this point is to prepare each control report to meet the specific needs of each individual divisional manager and in a sense, tailor made for him. However, given a firm with a large number of managers, it would entail a great deal of effort to produce unique control reports for each. Uniformity in control report formats reduces the cost and time of preparing them considerably. However, uniform formats also means that some communication needs of some managers are not being met.
(Evans, 1969, s 166)

Olika typer av förhållanden begränsar möjligheterna att tillgodose individuella krav. Det behöver inte ens vara önskvärt att tillgodose dem, även om man bortser från resurskrav. Argumenten kan vara av olika natur.

1. Mottagaren anses sakna tillräcklig kunskap att bedöma vilka redovisningsmetoder som finns och konsekvenserna av dem. Han har inte tillräckligt välgrundade uppfattningar om sambanden mellan möjliga redovisningsmetoder och de beslut han skall fatta. Man är inte övertygad om att han kommer att hålla fast vid sina synpunkter. Det kan hända att han vänjer sig vid metoder som han först avvisat och finner dem ändamålsenliga så småningom. Man kan nämligen inte vänta sig att mottagaren har kunskap om mera förfinade metoder.

... it might be hoped that the development of more sophisticated management accounting systems would encourage the evolution of a much more sophisticated management viewpoint in general.
(Caplan, 1966, s 508)

2. Redovisning av vissa uppgifter kan anses vara olämplig från företagets synpunkt, även om enskilda mottagare uttalar sig för det. Vissa typer av uppgifter skulle kunna användas för beslut som inte är önskvärda från företagets synpunkt av ett eller annat skäl.

Det kan ligga i företagets intresse att vissa typer av beslutsmodeller används i stället för andra. Mottagaren erhåller därför inte sådan information, som är avpassad för de "olämpliga" modellerna. Exempel: En säljledare hävdar att han vill ha rapporter med försäljningsbelopp som enda mått. Det ligger i linje med principerna i företaget att han också får löpande uppgifter om lönsamhet.

Det kan finnas vissa uppfattningar om var i företaget olika beslut skall fattas. Principer om delegeringen i företaget kan återverka på rapportutformningen. Befattningshavare på en hög nivå kan anse att de skall fatta en viss typ av beslut, inte den underordnade. Därför förses inte den underordnade med motsvarande information, trots uttryckliga önskemål. Följande exempel förekom i ett av företagen i vår studie: Filialkontoren fick inte veta enskilda produkters faktiska kostnader. Det ansågs nämligen vara den centrala ledningens uppgift att bedöma om företaget skulle frångå de normala priserna vid någon viss affär. De underordnade mottagarna uttryckte önskemål om sådana uppgifter men önskemålen avvisades.

3. Man kan ställa krav på kontinuitet. För det första kan en viss befattningshavare efterhand ändra sina åsikter om lämplig rapportutformning. Om rapportinnehållet ändrades i takt med åsiktsändringarna, skulle det försvåra mottagarens jämförelser mellan olika tidpunkter. För det andra sker det byten av befattningshavare. Det kan givetvis tänkas att den avgående och den tillträdande har olika uppfattningar om lämplig rapportutformning. En individinriktad rapportering skulle kunna försämra en tillträdande befattningshavares möjlighet att jämföra med perioder, som företrädaren har haft ansvaret för.
4. Det kan möjligen uppkomma negativa effekter av att olika mottagare, som samtidigt finns i ett företag, erhåller olika information. Låt oss här främst behandla det enklaste och mest tänkbara fallet, nämligen att innehållet i rapporterna är enhetligt. Vi avser med detta att rapporterna är framtagna på grundval av samma basmaterial och en enda uppsättning av ope-

rationella definitioner på förekommande objekt och mått. Lorsch (1969) som betraktar redovisningsproblem bl a med utgångspunkt från sina organisations-teoretiska studier, hävdar att detta krav måste ställas.

... it seems that the data used to report results of one functional unit must be consistent with that in other functional units.
(Lorsch, 1969, s 294)

Skillnaderna mellan rapporterna i ett sådant system kan t ex bestå i att personerna A och B får olika detaljrikedom beträffande mått. De kan bestå i att C får kostnadsbeloppen sorterade efter kostnadsslagsordning och D får motsvarande belopp sorterade efter kostnadsställeordning. De kan bestå i att E erhåller budgetbelopp som jämförelsevärden och F får beloppet för motsvarande period föregående år.

En tänkbar nackdel med ett sådant förfarande är att diskussioner kan försvåras mellan mottagare på samma nivå eller mellan mottagare på olika nivåer.

Kravet på drifts- och utvecklingsresurser är kanske den mest påtagliga begränsningen för möjligheterna att tillgodose individuella mottagarönskemål. Evans synes mena att detta krav är huvudskälet till att inte "idealet" med unika rapporter är möjligt att genomföra.

1. Driften av ett sådant system kan vara mycket resurskrävande, eftersom rapporterna inte framställs efter mycket schablonmässiga, enhetliga grunder. Frågan är vilken roll datorerna kan spela för möjligheterna till individinriktade rapporter. I kapitel 2 pekade vi på att datorerna spelar roll för redovisningen bl a genom deras stora bearbetningskapacitet. Vi framhöll också att datorerna ger ökade förutsättningar för flexibilitet i redovisningssystem men att önskemål måste kunna formaliseras i beskrivbara krav. Datorbaserade redovisningssystem kan kanske tillgodose en del olikartade krav i den löpande rapporteringen med resursanspråk, som inte är avskräckande. Det skulle t ex kunna ske genom att mottagaren hade möjlighet att välja mellan några alternativa utformningar i några dimensioner, t ex detaljrikedom för mått, sorteringsordningen för objekt. Flera framställare i vårt projekt bedömde detta som tekniskt och praktiskt möjligt med hänsyn till de resurser de förfogade över.

2. Möjligheten att bestämma de enskilda mottagarnas önskemål är också en svårighet. Individinriktad rapportering skulle fordra mera omfattande undersökningar om mottagaråsikter än vad som nu vanligen förekommer. Sådana undersökningar skulle innebära många problem av den typ som vi tidigare har behandlat i samband med diskussionen om utvecklingsförlopp. Bl a ställs man också här inför avvägningen hur noggrann en sådan undersökning skall göras med hänsyn till alternativa sätt att använda resurserna.

Det kan sammanfattningsvis ifrågasättas om det är ändamålsenligt att strikt hålla fast vid principen att konstruera rapporter för funktioner snarare än individer. Det saknas empirisk kunskap om olika för- och nackdelar. Det är därför svårt att göra en totalbedömning. De tekniska förutsättningarna för en sådan rapportering är dock större än tidigare.

7.5 Användningssituationen

Användningssituationens karaktär spelar självfallet stor roll för vilket utbyte en mottagare har av ekonomiska rapporter. "Användningssituationen" är ett samlingsbegrepp för både arbetsuppgifter, arbetsmetodik och mottagarens mera personliga attribut, t ex intresse och kunskaper. Ett förbättrat utbyte av rapporteringen skulle i många fall förutsätta mer eller mindre genomgripande förändringar av själva denna användningssituation, snarare än rapporterna som sådana. Bristen på utbyte av den ekonomiska rapporten är till stor del en återspeglning av arbetsuppgifternas karaktär och mera grundläggande brister beträffande arbetsmetodiken och mottagaren. Vi skall återge två exempel som åskådliggör dessa förhållanden. Det första exemplets utgångspunkt är de intervjuade mottagarnas åsikter om det befintliga rapportsystemet. Vissa önskemål var förknippade med ganska genomgripande ändringar i arbetsmetodik över huvud. Det andra exemplet rör användningssituationen för mottagare på låg nivå.

7.5.1 Kraven på ändringar i mottagaravdelningens rutiner

Vissa föreslagna ändringar i rapporterna hängde mycket nära samman med krav på ändringar beträffande arbetsmetodiken inom mottagaravdelningarna. Ett exempel

på detta var de vanliga kraven på budgetjämförelser. Framför allt saknade många av de studerade försäljningsrapporterna sådana jämförelser. De olika företagen var olika långt komna i fråga om möjligheterna att tillgodose ett sådant önskemål. För några av företagen skulle ett genomförande av förslagen ställa krav på genomgripande förbättringar i företagets arbetsrutiner. I ett par av företagen var ändringarna mera av rapportteknisk natur, eftersom företagen redan hade motsvarande budgeteringsrutiner i drift.

Ett andra exempel på denna företeelse var vissa krav på blandade mått. Några av dessa krav kunde också ses som uttryck för synpunkter på arbetsmetodiken över huvud och inte bara som ett förslag till rapportändring. Det gällde t ex råvaruföretaget H:s avdelningsrapportering. Många av H:s mottagare fäste stort avseende vid frågan hur företagets maskinpark skulle administreras. Några av dem föreslog att blandade mått skulle användas i detta sammanhang.

7.5.2 Mottagarna på låg nivå

Användningssituationens karaktär kan således ha stor betydelse för möjligheten att ha utbyte av ekonomiska rapporter. Vårt andra exempel på detta gäller mottagare på låg nivå i företaget.^{1/}

Det framgår av kapitlen 3 och 4 att de ekonomiska rapporterna spelade en mycket liten roll för många sådana mottagare. Vi fann exempel på detta i huvuddelen av de åtta företagen. Låt oss diskutera bakgrunden något.

Arbetsuppgifternas karaktär och arbetsmetodiken spelar stor roll för utbytet av ekonomiska rapporter. Vad kännetecknar härvidlag arbetsledarnas arbetsuppgifter? Vi skall ange några påståenden som en utgångspunkt för denna diskussion. Delvis baseras dessa påståenden på den typ av beslutsteoretisk litteratur, som vi diskuterade i avsnittet om beslutsnivåer i kapitel 1 (t ex arbeten av Simon och Anthony). Delvis utgör de en systematisering av synpunkter som intervjupersonerna framförde under intervjuerna. Dessa påståenden uttrycker att påverkan, kom-

1/ Uttrycket "arbetsledare" användes som en synonym beteckning för sådana mottagare i fortsättningen av detta avsnitt.

plexitetsgrad och avstånd till händelsen är tre variabler, som har ett väsentligt samband med mottagarens utbyte av ekonomiska rapporter.

1. Ju mera mottagaren kan påverka sådana förhållanden, som avrapporteras, desto större är hans utbyte av rapporter.
2. Ju mera komplexa och svårstrukturerade arbetsuppgifterna är, deso mindre är hans utbyte av rapporter, dvs desto mindre roll spelar rapporterna som del av det totala informationsunderlag som erfordras för att lösa arbetsuppgifterna.
3. Ju längre från de rapporterade händelserna som mottagaren normalt befinner sig - organisatoriskt och geografiskt - desto större utbyte har han av ekonomiska rapporter.

Arbetsledarens situation är härvidlag bl a följande:

1. Förhållandevis litet kan direkt påverkas.
2. Komplexitetsgraden är förhållandevis liten beträffande de ekonomiska avgörandena.
3. Arbetsledaren har förhållandevis god kontakt med de händelser, som sedermera blir föremål för rapportering.

Frågan om arbetsledarens möjlighet att påverka skall ytterligare beröras. Uppfattningarna om denna möjlighet var olika bland våra intervjupersoner. De varierade inom respektive företag, inom arbetsledargruppen och inom gruppen överordnade. Sammanfattningsvis kan följande konstateras:

1. Många av arbetsledarna själva menade att påverkbarheten var liten.
2. Många av deras överordnade menade att påverkbarheten fanns i många fall för den initiativrike arbetsledaren.
3. Många av de närmast överordnade menade samtidigt att de själva hade betydligt större möjligheter att påverka än vad arbetsledarna hade.

Arbetsledarens möjligheter att påverka sådana förhållanden som avrapporteras kommer delvis till uttryck i formerna för hans deltagande i företagets budgeteringsprocess. Flera av företagen hade haft påtagliga svårigheter att nå längre än till ett ytterst formellt deltagande från arbetsledarnas sida. Knappt något av företagen kunde hävda att huvuddelen av arbetsledarna deltog i budgeterings-

processen på ett aktivt och självständigt sätt. Flera av de överordnade och de ekonomiansvariga uttalade att det var angeläget att finna någon lösning på detta problem.

Det finns anledning att påpeka att en individs möjlighet att påverka inte förutsätter att individen har formell rätt att fatta beslut. Påverkan kan ske i mindre direkta former än ett självständigt beslutsfattande med omedelbara konsekvenser. En befattningshavare utan sådan rätt kan delta i diskussioner med dem som har det formella ansvaret. Han kan rikta deras uppmärksamhet på förhållanden, som de kanske annars skulle ha bedömt på annat sätt. Vi fann flera exempel på denna funktion hos ekonomiska rapporter.

Arbetsuppgifterna och arbetsmetodiken för en arbetsledare bidrar således ofta till att hans utbyte av ekonomiska rapporter blir ganska litet. En annan viktig faktor är givetvis hans kunskaper. Vi fann att många arbetsledare hade mycket bristfälliga kunskaper om rapportsystemen (se avsnitt 4.2). Det är inte överraskande, bl a mot bakgrund av att arbetsledare ofta har ansetts kunna sköta sina arbetsuppgifter utan att delta i ekonomisk planering.

Markanta öknings i arbetsledares utbyte av ekonomiska rapporter förutsätter ofta att användningssituationen förändras. Det krävs t ex att arbetsuppgifterna får något annorlunda karaktär och att kunskaperna är större. Enbart ändringar i rapportsystemet torde ofta medföra ganska små positiva konsekvenser, om användningssituationen är ogynnsam. Vi fann exempel på detta. Det hade i några fall förekommit att rapporter hade distribuerats till arbetsledare som inte upplevde sig själva som deltagare i budgeteringsförloppet. Sådana arbetsledare hade ibland en tendens att betrakta även utfallsvärdena som främst de överordnades angelägenhet.

Vi har nu beskrivit arbetsledares användningssituation vid tidpunkten för vår undersökning. Det är möjligt att situationen kan komma att ändras efterhand. Både arbetsuppgifterna och kunskapsbilden kan förändras. Det finns i och för sig utgångspunkter för bedömningar av hur denna utveckling kan komma att te sig. Man kan söka förutsäga effekter av ökad utbildning, generationsskiftet bland arbetsledarna, ändringar i företagets organisation och ansvarsfördelning osv. Sådana bedömningar skulle emellertid föra vår diskussion alltför långt. Vi har här endast

velat ge ett påfallande exempel på att markanta ökningar i utbytet av ekonomiska rapporter ibland kan kräva ganska stora ändringar i användningssituationen.

7.6 Några synpunkter på kommande forskning

I inledningskapitlet framhölls att ordet "redovisning" används för att beteckna såväl ett ämnesområde som de företeelser detta ämnesområde handlar om. I huvuddelen av detta avslutningskapitel har vi diskuterat "företeelserna", dvs redovisningssystem och deras verkningssätt. Vi har sökt klargöra, hur några av de empiriska resultaten kan inplaceras i bilden av ett redovisningssystem. Med denna diskussion som utgångspunkt skall vi till sist ge några synpunkter på forskningen inom ämnesområdet redovisning.

Denna studie har i stor utsträckning avsett delområden där den empiriska kunskapen är liten. Beskrivningarna har dessutom innefattat enbart åtta företag. Vissa tendenser kommer till uttryck i vår studie och de studier som vi har refererat. Det behövs ytterligare undersökningar vilkas resultat kan stödja eller motsäga dessa tendenser. Det finns således ett allmänt behov av forskning som kan ligga till grund för mera allmängiltiga beskrivningar av hur företag beter sig i fråga om t ex rapportutveckling.

Resultaten i vårt projekt antyder ett behov av olika typer av forskning inom bl a två problemområden:

1. Det krävs ytterligare forskning om tekniken för rapportutveckling. Vi skall ge exempel på frågor. Vilka metoder kan man använda i ett enskilt fall för att värdera rapporters användbarhet? De former vi iakttog präglades härvidlag av en påfallande brist på systematik. Problemet är också omvitnat av andra. Det finns tecken på att det blir alltmera betydelsefullt.

Vilka metoder kan man använda i ett enskilt fall i förslagsfasen? Hur skall man få blivande mottagare att formulera sina krav på ett tillfredsställande sätt? Vi har nämnt vissa ansatser åt detta håll. Det finns utrymme för flera studier inom detta område. Det finns framför allt ett behov av att finna verkningsfulla former, som inte ställer stora krav på resurser.

2. Det krävs forskning om principer för rapportinnehållet. Under vilka villkor är det t ex lämpligt eller olämpligt att uppfylla enskilda mottagares önskemål? Under vilka villkor är det lämpligt eller olämpligt att tillgodose olikartade krav från olika mottagare. Det finns i dag ganska liten systematisk erfarenhet av hur dominerande för- respektive nackdelarna är av att tillgodose sådana önskemål.

Bedömningar om principer för rapportinnehåll kräver kunskap om rapporters verkningar beträffande mottagning, användning och påföljande åtgärder. Det har ofta påtalats i denna forskningsrapport att kunskapen om detta är liten. Det fordras således betydande insatser på detta område. Det har på olika håll diskuterats hur en forskningsstrategi för "den beteendeinriktade redovisningen" borde utformas.^{1/} Vi skall här bara framhålla en ansats, som möjligen skulle vara värd att pröva. Det finns ett behov av fältstudier av olika mottagares användningssituation. De skulle göras mera ingående än vad vi har kunnat göra inom ramen för detta projekt. De skulle möjligen kunna ligga till grund för vissa empiriska generaliseringar om vilka faktorer som är avgörande för att en viss rapportutformning är ändamålsenlig. Man skulle t ex närmare studera hur mottagare använder kostnadsfördelningar, jämförelsetal osv.

Våra exempel på forskningsfrågor är inte ett uttryck för en rangordning av forskningsproblem, som har anknytning till ämnet redovisning. Vi har här endast velat peka på några frågor, som har ett starkt samband med de delområden, där detta projekt har haft sin tyngdpunkt.

1/ Report of the 1969-1970, 1970-1971 Committee on Managerial Accounting, *ibid*, Bruns, W J & DeCoster, D T, Accounting and Its Behavioral Implications, 1969 (en antologi där forskningsproblem berörs av bl a Birnberg & Nath samt Becker), Hofstedt, T R & Kinard, J C, A Strategy for Behavioral Accounting Research, the Accounting Review, January 1970.

SUMMARY

There appears to be little systematized information available about the use that is actually made of accounting reports by their recipients. Equally little is known about the methods used in deciding the content of any particular report.

In this study I have therefore tried to deal with questions of the following kind: what is the benefit from accounting reports and can this benefit be increased? The project has had a dual impulse:

1. The usefulness of accounting reports and the methods used in deciding their content, are of great importance in any accounting system. This problem area therefore urgently requires investigation.
2. In some ways the introduction of computers has provided better opportunities for producing economic information. But, knowing so little about the way reports are used and how they are designed and followed up, we are restricted in our ability to use the new resources to increase the benefit to the recipients.

I have made an empirical study of changes in accounting systems since the introduction of computers. I have examined eight Swedish companies, concentrating mainly on some of the reports received in the manufacturing and sales departments from the accounting or computer departments.

The main purpose of the project has been:

1. to describe changes in the accounting reports in the companies studied, and to describe what the recipients felt about reports after the changes
2. to describe some factors connected with the changes studied, which affected the subsequent design (content and timing) of the reporting system, and
3. in light of these two descriptions, to identify and discuss some constraints on the usefulness of accounting reports in computer-based accounting and other accounting systems.

To fulfil the first of these purposes, the following were studied:

a) Changes in reporting following the introduction of computers - size and direction of the changes

What changes have there been in information content?

Which types of work are affected by the changes - which functions and at which levels?

How substantial are the changes?

What changes have become necessary as regards data capture and the registration of data?

b) Views of the recipients about the reports

What benefit does the recipient feel he gets from the reports he receives?

Does he benefit more, or less, since conversion to computers?

How would he like the content of the reports to be designed?

I did not try to establish whether, or how, a report affected the behaviour of its recipient (the decision-maker). I simply registered the view expressed by the recipients about the various reports. The recipients in the study represent two levels in their companies: one consisting of foremen, supervisors etc and the other of personnel above this level, usually one or two steps higher.

A presentation of the views or opinions of the recipients represents a major part of the study. In this part the research direction was the following:

I tried to find out what benefit the recipients gained from the reports. What role do accounting reports play for different recipients? What factors affect this? I sought answers to questions of the following kind: Which report areas or which areas of operations benefit little, or much, from the reports? Is there much, or little, difference between decision levels? How important is the level of knowledge of the recipients?

Further, I tried to discover and map out the wishes of the recipients from the following points of view:

- Has the recipient really thought about how the reports should be designed (as to content) to suit his particular purposes, and has he any ideas about this?
- Is there much, or little, difference between the wishes of different recipients regarding a particular report in a particular company?
- Is there much, or little, difference between the wishes of different recipients regarding similar reports in different companies?
- Are the views of recipients concerned with one or two major features regarding the content of the reports, or with a variety of different factors?
- Are the opinions expressed by the recipients of radical importance, or are they relatively marginal?

Let us now return to my first main purpose and the important question of how reports shall be designed so as to be reasonably useful to the recipient. From our descriptions of changes in reports, and of the views of recipients, we learn something of the usefulness of the reports in the investigated companies and of the weaknesses that were noted. This part of my study centred on the wishes - their extent and their nature - expressed by a fairly large group of recipients about the reports they received. I feel that such descriptions can be of interest, even if they stand apart from the rest of this study. The observations they contain may be useful to those who want to judge various courses of action with regard to accounting reports (for example: can this type of report be made more useful? what constraints are there to such improvements?).

One of my working hypotheses was that we need to know more about the process of developing reporting systems before we can hope to understand the constraint on their usefulness that the techniques employed at this stage can often represent. I have therefore studied the whole process of developing reports, starting from my descriptions of changes in the reports and of the views of recipients. This brings us to my second main purpose, which was to describe some factors which had affected the design of the reports - both their content and their timing.

How is the process of development initiated? Who takes part in it? What ability has the future recipient to make suggestions? How important are the difficulties connected with the evaluation of suggestions? Once a report has been introduced, what form does the follow-up take?

The literature of the subject has little to say about how the content of accounting reports is decided upon. The present description of the development of reporting systems should be read with this in mind.

The third main purpose of this research projects was to use the descriptions thus obtained as a basis for analysing the possibility of increasing the usefulness of accounting reports. I will describe below some of the constraints that were observed, and discuss their character. The techniques involved in the development phase represent one such constraint, and this is the one to which I will devote most attention.

I have used seven dimensions to describe the design of the content of accounting reports: three of them are concerned with the objects of the reports and three of them with the measures used. The dimensions for objects and measures correspond roughly in pairs.

Objects

1. Types of object and the order between them
2. Intensity of the objects
3. Extension of the objects

Measures

4. Types of measure
5. Intensity of the measures, within the framework of a particular type of measure
6. Extension of the measures, within the framework of a particular type of measure
7. Comparative data

By types of object I mean organizational units, products, customers, salesmen, machines. Types of measure may be quantities, costs, revenues, profit/contribution

etc. Intensity, or amount of detail, expresses the lowest level of aggregation in a report. Extension is an expression for the highest level of aggregation.

Changes in reporting after the introduction of computers - size and direction of the changes

Computers cannot in themselves be regarded as the "cause" of changes in reporting systems. Several changes which have occurred might well have happened anyway, if additional resources of other kinds (mainly manual) had been introduced instead. Nevertheless, for several reasons, changes may occur in connection with the introduction of computers. In the first place, the arrival of a computer may act as a catalyst. The very fact that the computer is being introduced creates a natural opportunity for re-evaluating the content of the reporting system. Secondly, in operation computers possess certain characteristics, which do make some forms of accounting easier. Certain kinds of change in the registration and processing/reporting of data are facilitated by the greater capacity of computers. On the registration side, computers probably make it easier to extend the charts of accounts and to avoid some of the disadvantages of traditional systems. And in the processing and reporting phase, many kinds of change - some allowing for more exhaustive reports and some allowing for greater condensation - are facilitated by the use of computers. Change can affect all the seven dimensions. Thus, constraints on the production of reports, will have relatively less importance in future accounting systems. It will become possible to satisfy the requirements of use to a larger extent than before.

It has often been suggested in the literature that the introduction of computers can be expected to usher in very considerable changes in decision and information systems. The frequency of such suggestions appears in sharp contrast to the findings of the few empirical studies which have so far been published. My experience of the reporting systems of eight Swedish companies appears to agree with the picture emerging from other empirical studies. Only in a very few cases had the idea of increasing the usefulness of reports been the major spur to acquiring computers or choosing the areas in which they should be used. In many of these companies other factors had weighed more heavily: connections with operational routines where changes appeared urgent; the need for personnel in

non-computerized routines; simplicity in the conversion of a routine to the computer. The changes in the reporting systems were not dramatic. In certain cases, however, some change in content or timing had been perceived by the recipients of the reports as valuable.

In the literature we find many examples of changes in reporting systems which are facilitated by the use of computers. The changes vary in the development costs and operational costs that they generate. The changes observed in the eight companies studied correspond to a few only of these types. They were concerned, for instance, with such things as increases in intensity, the classification of objects along new lines, and somewhat more sub-aggregation. On the other hand, few were concerned with the introduction of more elaborate accounting applications. Thus, little had been done to increase the supply of more condensed or summarized information which might have been comparatively easier for many recipients to handle.

We can summarize the size and direction of the changes observed as follows, as regards reporting area and decision level:

- Most changes had taken place in the area of sales reporting.
- A good deal of effort had been directed towards the conversion of departmental reports intended for lower levels in the company, but little change had been made in their content.^{1/}
- Several companies had increased the number of departmental reports intended for higher levels in the company.

Views of the recipients about the reports

In my investigation I also studied the opinions of the recipients about the reports. A hundred recipients expressed their views on authentic reports with the help of a structured questionnaire. These recipients were also interviewed.

1/ A departmental report shows the costs and/or the contribution of an organizational unit headed by a single person.

I tried to find out what benefit the recipient gained from the reports. What role do the accounting reports play for different recipients? I found differences here between the two report areas studied: departmental reports and sales reports. In the case of the departmental reports I also found differences between decision levels:

- Several of the companies had problems with their sales reports. In hardly any of the companies where I investigated this question, were both the producers and recipients of the reports satisfied with the sales reporting system.
- Recipients at a low level in the organization did not seem to benefit much from the departmental reports. Many of these recipients were rather ignorant about the reporting system.
- In many cases departmental reports received a positive reception at higher levels. Admittedly, even at this level there were a number of reports whose usefulness was very limited. Nevertheless, the main impression was positive.

Taking the two report areas, I then compared the various statements I had found in the literature about the design of the content of reports, the design of the reports used in the eight companies and the opinions of the recipients. Most of the literature studied was concerned with cost accounting or marketing.

Most books on marketing generally have little to say about the content of reporting systems. Many of those which discuss the problem at all, seem more inclined to make suggestions in a few dimensions than to discuss the factors determining what the content of such reports should be in more general terms. Most of the companies in which I studied this question had problems with their sales reports; customer reports seemed to be particularly troublesome and were the subject of much serious criticism. Among other things, the objects of these reports were criticised: their classification and their intensity.

The literature concerned with departmental reporting, seems to focus mainly either on types of measure or special cases of object intensity. But this literature has less of interest to say about other possible changes, and is vague about the more general aspects of intensity. The usual advice is simply that "the design of the reports must be adapted to the conditions prevailing in

any particular case". The recipients in the present investigation often objected to the amount of detail, or intensity, of the reports.

I also tried to discover and map out various of the wishes of the recipients from several points of view. It seemed to me, particularly since the literature says very little about the usefulness of reports or the effects of different report designs, that any observations that I could make on this score would be of interest.

A first observation was that on a number of points the design did not agree with the ideas, wishes etc of the recipients. Many of the latter had well-thought-out ideas about the content. They were able to specify the main lines of their ideas in a convincing manner. This did not of course apply to all the interviewees, but it did apply to a good many of them. Several of their ideas were concerned with minor questions of design, but others concerned matters of more basic importance.

I tried to find out whether the wishes of the recipients about similar reports were also similar. I found that in fact recipients in different companies often expressed different wishes about similar reports. I also found that different recipients in one company often differed in the ideas they expressed about the same report. These different reactions could not generally be assigned to differences in the level or area of operations of the particular recipient.

Thus, I had no basis for conclusions such as "recipients in positions of type A prefer intensity of type 1 and extension of type 3". On the other hand, the study did provide some insight into the types of factor which may have to be considered in any particular case. I found that recipients expressed wishes, or deviating ideas, in most of the dimensions used: extension and intensity of objects or measures, choice of type of measure, timing etc. One conclusion, therefore, was that recipients can have ideas embracing by and large all dimensions. Thus, in deciding the information requirements in any particular case, we should assume that recipients may have opinions about any of the chosen dimensions.

The process of developing reporting systems

The recipient studies showed how difficult it is to make general statements about a "suitable" content for reports. The idea that the design of reports must be decided from one case to another also recurs frequently in the literature (for example in many books on cost accounting and marketing). Thus, it is very important to discuss methods for developing reports. In view of this I studied the course of change in the eight companies. I tried to describe some factors which affected the subsequent content and timing of the reports. I drew up the following list of questions: How is such a process initiated? Who takes part in it? What ability has the future recipient to make suggestions? How important are the difficulties connected with the evaluation of any suggestion? Once a report has been introduced, what form does the follow-up take? I divided the process into four phases related to these questions: the initiation phase (corresponding to the first two questions), the suggestion phase, the evaluation phase and the follow-up phase.

The literature mentions the value of the future recipient being involved in the development of the reporting system. Procedure in this respect varied in the eight companies. Generally speaking, individual participation was low. In many cases, however, attempts had been made to introduce co-operation between representatives of both report producers and future receivers. Up to a point, experience of this had been positive. Frequently, however, those who had been chiefly responsible for developing reporting systems, expressed doubt and a certain disappointment about the forms of co-operation tried. Future recipients expressed less dissatisfaction in this respect than did the report producers. There had been much more recipient participation in developing sales reports than in developing departmental reports. Lower ranks in the company were rarely involved in the work of development.

With the help of the literature I had identified two problems which could theoretically obstruct the suggestion phase: (a) difficulty in judging the conditions to be described in the report, and (b) difficulty in judging the administrative techniques which could be used in making the description, for example, accounting techniques and data processing techniques. And I found, in fact, that there had been considerable trouble in the suggestion phase in the eight companies. It had often been difficult to get recipients to formulate

requirements, which they did not later wish to alter or supplement. It had often been difficult to get recipients to react to suggestions before the introduction of a report rather than after. Nevertheless, many recipients obviously had very well-thought-out ideas about the reports. Many of them managed to specify the main lines of their requirements in a convincing manner, even in the case of reports of which they lacked experience.

The valuation of report suggestions was to a great extent rough, intuitive and quick. There were hardly any specific criteria or quantitative models for evaluating the usefulness of reports. On the contrary, of course, there was always an evaluation of the operational and development costs to be incurred. In every evaluation it was a question of fulfilling the threshold requirements of the various persons involved as to the usefulness of reports. In some cases the future recipients had quite a lot to say in the real decision.

In the companies studied, there was rarely any systematic follow-up after the reports had been introduced. Report producers seldom took the initiative in sounding out the reactions of recipients. Nevertheless, some recipients had made their views known to the report producers in a few cases where the weaknesses of the reports had obvious drawbacks for their own particular purposes.

Constraints on the usefulness of accounting reports

In light of the above descriptions (changes in reports, the opinions of the recipients, and the development of reporting systems in eight companies) I have examined what possibilities there are of increasing the usefulness of accounting reports. I discuss four constraints on such improvements.

First, the ways in which reports are developed affect their content and the opportunities that are open to the recipients for getting the most out of new reports. However, the possible benefits of the various methods of development have to be weighed against their costs.

A second constraint is the scarcity of production resources. I investigated and evaluated the possibilities of satisfying the wishes expressed by the recipients

interviewed. In many cases a computer does make it easier to operate a system which would satisfy these wishes. In other cases computers are less important, particularly when the wishes call for a change in the data capture.

Companies use a number of more or less explicit principles governing the content of their reporting systems. These principles may or may not be suitable. They may represent a third type of constraint. In the present study I have discussed the principle that reports should be constructed for functions rather than individual persons, and have mentioned the advantages and disadvantages of this. However, there is insufficient empirical data to support any conclusions about advantages or disadvantages.

The use situation represents a fourth type of constraint. In many cases an increase in the usefulness of the reporting system would presuppose some fairly radical changes in the actual use situation, rather than in the reports themselves. The limited usefulness of these reports is rather a reflection of the nature of the tasks involved, of some fundamental weaknesses in the methods used, and of certain inadequacies in the recipients themselves.

BILAGA 1 INSTRUKTION FÖR INTERVJUAREN

1. Börja med ungefär följande:

Jag heter och kommer från Handelshögskolan i Stockholm. Den undersökning, som Ni deltar i genom den här intervjun, den skall ligga till grund för en doktorsavhandling i ämnet företagsekonomi. Den har pågått i två år och beräknas ta ungefär två år till att slutföra. Som en väsentlig del i denna undersökning tar vi upp frågan hur ekonomiska rapporter uppfattas av användare. För att belysa detta gör vi intervjuer som den här i dag med ungefär 100 personer i åtta företag.

Intervjun går till på följande sätt. Jag har med mig en kopia/kopior på en/några ekonomiska rapport/er av den typ Ni har kontakt med här i företaget. För varje sådan rapport ber vi Er fylla i ett formulär med ett antal frågor. Observera alltså att Ni får ett nytt formulär för varje rapport. I varje formulär ber vi Er därför ange vad Ni tycker om den rapport Ni just har framför Er.

Ni fyller i varje formulär på egen hand. Om något är oklart står jag givetvis till tjänst med upplysningar. Ett par viktiga saker måste jag särskilt nämna redan på förhand. De rapportkopior, som vi använder råkar vara från en viss speciell månad och innehålla vissa siffror. De kunde i det här sammanhanget lika gärna ha varit från en annan månad och innehållit andra siffror. De tjänar enbart som exempel på en viss typ av rapport.

Jag vill också betona att det inte finns några "riktiga svar" på de frågor som ställs. Det är i stället Er personliga uppfattning vi vill veta, som den är just nu. Det kan hända att någon rapport är ganska ny för Er. Också i sådana fall är vi mycket intresserade av att få veta vad Ni tycker just nu. Vi är alltså mycket tacksamma om Ni vill svara så omsorgsfullt som möjligt även beträffande en sådan rapport.

Naturligtvis kommer Era svar på våra frågor att behandlas konfidentiellt. Vi är tre personer som sysslar med den här undersökningen och vi har alla tystnadsplikt. Resultaten av undersökningen kommer inte att delges företags-

ledningen i sådan form att enskilda svar går att urskilja. I den rapport, som offentliggöres, kommer företaget att vara anonymt.

2. Överlämna rapport 1 och formulär 1, be ip fylla i det. Ta tillbaka dessa sedan formuläret ifyllts. Lämna rapport 2/formulär 2 osv.
3. Lämna över formulär med frågorna I och II.
4. Tacka! Säg att Du hoppas få göra en uppföljning om ungefär ett år.

BILAGA 2 FRÅGEFORMULÄRET FRÅN ETAPP 2

KONFIDENTIELLT

EKONOMISKA FORSKNING SINSTITUTET
VID HANDELSHÖGSKOLAN I STOCKHOLM

--	--

R

--

N

--

T

--	--	--

I

--

Fråga 1

Spelar den här rapporten stor eller liten roll för det arbete Ni har?

Utgå från Er nuvarande användning av rapporten.

Mycket stor

Ganska stor

Varken särskilt
stor eller
särskilt liten

Ganska liten

Mycket liten

☐☐☐☐☐

Fråga 2

Ger Er den här rapporten för närvarande någon hjälp för kontroll av någon del av den verksamhet som Ni ansvarar för? (Med kontroll avses här följande: Man följer upp om allt har gått ungefär enligt planerna eller om det finns avvikelser som fordrar någon åtgärd. Till kontroll räknas alltså själva bedömningen av om sådana avvikelser finns eller ej, däremot inte bedömningen av vad man skall göra åt dem.)

Ja		Nej		
☐	☐			
Om "JA": Tänk Er att den här rapporten upphörde att komma. Skulle det spela <u>stor eller liten roll</u> för möjligheterna till <u>kontroll</u> med hänsyn till <u>Er nuvarande användning</u> av rapporten?				
Mycket stor	Ganska stor	Varken särskilt stor eller särskilt liten	Ganska liten	Mycket liten
☐	☐	☐	☐	☐
Om "NEJ": Varför inte?				

Fråga 3

Ger Er den här rapporten för närvarande någon hjälp när Ni planerar och genomför någon del av den verksamhet Ni ansvarar för? (Till genomförandet räknas här inte uppföljning av verksamheten, enligt definitionen i föregående fråga.)

Ja		Nej		
☐		☐		
Om "JA": Tänk Er att den här rapporten upphörde att komma. Skulle det spela <u>stor eller liten roll</u> för möjligheterna att <u>planera och genomföra</u> , med hänsyn till <u>Er nuvarande användning</u> av rapporten?				
Mycket stor	Ganska stor	Varken särskilt stor eller särskilt liten	Ganska liten	Mycket liten
☐	☐	☐	☐	☐
Om "NEJ": Varför inte?				

Fråga 4.

- a) Gör den här rapportutformningen det svårt eller lätt för Er att snabbt urskilja vilka uppgifter som är av större och vilka som är av mindre betydelse för Er?

Mycket svårt

Ganska svårt

Varken svårt
eller lätt

Ganska lätt

Mycket lätt

☐☐☐☐☐

- b) Är det svårt eller lätt för Er att veta vad som ingår i de olika beloppen i den här rapporten, dvs hur de har framräknats?

Mycket svårt

Ganska svårt

Varken svårt
eller lätt

Ganska lätt

Mycket lätt

☐☐☐☐☐

Fråga 5

- a) I den här rapporten är
..... indelad efter
.....

Är den indelningen, som den är gjord i den här rapporten, bra eller dålig
för just Era ändamål?

Mycket bra Ganska bra Varken bra
 eller dålig Ganska dålig Mycket dålig

☐☐☐☐☐

- b) Skulle Ni vilja ha
indelad på något annat sätt (som komplement till eller ersättning för ovan-
stående)?

Ja

Nej

Tveksam

☐☐☐

Om "JA" eller "TVEKSAM": Vilket eller vilka?

Fråga 6

Den här rapporten upptar

Anser Ni - med tanke på Er användning av uppgifterna - att det är

Alltför
detaljerat

Något för
detaljerat

Lagom
detaljerat

Något för litet
detaljerat

Alltför litet
detaljerat?

☐☐☐☐☐

Fråga 7

I den här rapporten anges för
vilka
.....

a) Är det någon typ av uppgift om Ni utan
nämneværd nackdel kan undværa?

	Ja	Nej	Tveksam
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐

b) Har Ni behov av att de oppgifterne kompletteres eller ersætts med någon av
føljende typer av oppgifter?

	Ja	Nej	Tveksam
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐
.....	☐	☐	☐

annat alternativ, næmligen:
.....
.....

Fråga 8

Finns det någon eller några poster/kostnadsposter/intäktsposter/kostnads- eller intäktsposter, som inte alls är med i den här rapporten men som Ni skulle vilja ha med?

Ja	Nej	Tveksam
☐	☐	☐

Om "JA" eller "TVEKSAM": I så fall vilken eller vilka?

Fråga 9

a) I den här rapporten kan utläsas

.....

Anser Ni - med tanke på Er användning av uppgifterna - att det är

Alltför
detaljerat

Något för
detaljerat

Lagom
detaljerat

Något för litet
detaljerat

Alltför litet
detaljerat?

☐☐☐☐☐

b) I den här rapporten kan utläsas

.....

Anser Ni - med tanke på Er användning av uppgifterna - att det är

Alltför
detaljerat

Något för
detaljerat

Lagom
detaljerat

Något för litet
detaljerat

Alltför litet
detaljerat?

☐☐☐☐☐

c) I den här rapporten kan utläsas

.....

Anser Ni - med tanke på Er användning av uppgifterna - att det är

Alltför
detaljerat

Något för
detaljerat

Lagom
detaljerat

Något för litet
detaljerat

Alltför litet
detaljerat?

☐☐☐☐☐

O B S ! V I K T I G T
=====

DE BÅDA FÖLJANDE FRÅGORNA HANDLAR OM ERT KRAV PÅ HUR AKTUELL INFORMATIONEN
BEHÖVER VARA NÄR DEN KOMMER, VARMED I DETTA FORMULÄR MENAS DEN TID DET TAR
FRÅN EN PERIODS SLUT TILL DESS RAPPORTEN KOMMER TILL ER.

I FRÅGA 12 BEHANDLAS HUR OFTA DEN BEHÖVER KOMMA, DVS FREKVENSEN.

Fråga 10

Om rapportens AKTUALITET

Tänk Er att den här rapporten blev försenad, dvs det tog längre tid än vanligt
från den redovisade periodens slut till dess rapporten kom. Skulle det kunna
försvåra Ert arbete med hänsyn till Er nuvarande användning av rapporten?

Ja

Nej

☐☐

Om "JA": Hur stor får förseningen högst vara för att Ert arbete inte skall
försvåras?

Mindre än 1
vecka

1-2
veckor

2-3
veckor

3-4
veckor

Mer än 4
veckor

☐☐☐☐☐

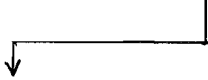
Fråga 11

Om rapportens AKTUALITET

Tänk Er att man ökade snabbheten i rapporteringen, dvs det tog kortare tid än som nu är vanligt från den redovisade periodens slut till dess rapporten kom. Skulle det kunna underlätta Ert arbete?

Ja

Nej

☐☐

Om "JA": Hur mycket snabbare skulle rapporten minst behöva komma för att Ert arbete nämnvärt skulle underlättas?

Mindre än 1
vecka

1-2
veckor

2-3
veckor

3-4
veckor

Mer än 4
veckor

☐☐☐☐☐

Fråga 12

Om rapportens FREKVEN

- a) Tänk Er att det tar lika lång tid som nu från en redovisad periods slut till dess Ni får den här rapporten. Vill Ni i så fall ha denna rapport oftare eller kan den komma mera sällan?

Borde komma
betydligt
oftare

Borde komma
något oftare

Kommer la-
gom ofta

Kunde komma
något mera
sällan

Kunde komma
betydligt
mera sällan

☐☐☐☐☐

- b) Tänk Er att det tog kortare tid än nu från en redovisad periods slut till dess Ni fick den här rapporten. Vill Ni i så fall ha denna rapport oftare eller kan den komma mera sällan?

Borde komma
betydligt
oftare

Borde komma
något oftare

Kommer la-
gom ofta

Kunde komma
något mera
sällan

Kunde komma
betydligt
mera sällan

☐☐☐☐☐

Fråga 13

Om Ni omedelbart vill ha sådana uppgifter som den här rapporten innehåller utan att invänta rapportens ankomst, kan Ni då erhålla sådan information från redovisnings/dataavdelningen?

Ja, alltid eller
nästan alltid

Ja, ibland

Nej, aldrig eller
nästan aldrig

Vet inte

☐	☐	☐	☐
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

Om "JA": Har Ni utnyttjat denna möjlighet någon gång under det senaste året?

Ja

Nej

☐	☐
--------------------------	--------------------------

Om "JA": Hur mycket har Ni utnyttjat denna möjlighet under det senaste året?

Mer än 10
gånger

6-10
gånger

2-5
gånger

Mindre än 2
gånger

☐☐☐☐

Vad har Ni efterfrågat?

Om "NEJ": Varför?

Fråga 14

- a) I den här rapporten görs jämförelser mellan den senaste periodens belopp och en tidigare periods belopp/beloppet hittills under året, dvs ackumulerat belopp. Tänk Er att den jämförelsen inte fanns med. Skulle det spela stor eller liten roll med hänsyn till Er nuvarande användning av rapporten?

Mycket stor	Ganska stor	Varken särskilt stor eller särskilt liten	Ganska liten	Mycket liten
-------------	-------------	---	--------------	--------------

☐☐☐☐☐

- b) I den här rapporten görs jämförelser mellan den gångna periodens faktiska belopp och budgeterade belopp för perioden. Tänk Er att den jämförelsen inte fanns med. Skulle det spela stor eller liten roll för Er med hänsyn till Er nuvarande användning av rapporten?

Mycket stor	Ganska stor	Varken särskilt stor eller särskilt liten	Ganska liten	Mycket liten
-------------	-------------	---	--------------	--------------

☐☐☐☐☐

BILAGA 3 FÖRETAGETS BREV TILL INTERVJUPERSONERNA

Inom Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm pågår sedan något år tillbaka en undersökning om företags interna redovisning. För ungefär ett år sedan tackade vårt företag ja vid en förfrågan, om vi var intresserade av att delta i denna undersökning. Vi gjorde det bl a därför att ett sådant deltagande kan ge en del impulser och uppslag. Därför vore jag givetvis mycket tacksam om Du ville ställa Dig till förfogande för intervju enligt professor Johanssons brev.

Det finns i detta sammanhang anledning att erinra om:

1. Undersökningen utföres av EFI, som är en vetenskaplig institution helt obunden av ekonomiska eller politiska gruppintressen.
2. Dina svar kommer att behandlas konfidentiellt. Ingen annan i företaget än Du själv kommer någonsin att få se Dina ifyllda frågeformulär. Det hindrar inte, att det material som framkommer vid undersökningen ändå kan vara av intresse för vårt företag.
3. Tillförlitligheten och värdet av undersökningen är givetvis helt beroende av att var och en som intervjuas avger uppriktiga svar och ger uttryck åt sin verkliga uppfattning.

Det är företagets förhoppning, att undersökningen skall ge ett värdefullt resultat.

BILAGA 4 BEARBETNING AV FORMULÄRSVAREN

De resultat som redovisas i kapitel 4 grundar sig på två typer av insamlat material, formulärsvar och svar vid muntliga intervjuer. Den huvudsakliga formen för analys har varit att göra jämförelser mellan kvalitativa beskrivningar av situationen i de åtta företagen. Som ett komplement därtill har vi tagit fram och besiktigt ett stort antal tabeller över bl a formulärsvaren på det sätt som skall anges i detta avsnitt.

Variabler

En fullständig lista över tabulerade variabler framgår av underbilaga 4 a. Valet av variabler följer av de diskussioner som vi fört i inledningskapitlet om redovisningssystemets verkan, studiens inriktning och begreppsapparaten. De är av flera typer:

1. Beslutsnivå, rapportålder, rapportområde (a2-a4)
2. Utformningen av rapporten i olika dimensioner (a9-a21)
3. Eventuella ändringar i utformningen av rapporterna (da10-da21)
4. Åsikter om det allmänna värdet av rapporterna (b2-b6)
 - Hur stor användning av rapporten har mottagaren för olika syften?
 - Hur svår är rapporten?
5. Åsikter om utformningen i olika dimensioner (b9-b21)
 - Skulle mottagaren vilja ha flera/färre/annorlunda objekt redovisade?
 - Skulle han vilja ha objekten redovisade mer eller mindre detaljerat?
 - Skulle han vilja ha objekten mer eller mindre omfattande redovisade?
 - Skulle han vilja ha flera/färre/annorlunda mått för ett visst objekt?
 - Skulle han vilja ha mer eller mindre detaljerade mått?
 - Skulle han vilja ha mer eller mindre frekvent/mer aktuell redovisning?

Variabler av typ b motsvarar svaren på de olika frågorna i frågeformuläret.

Kodningsförfarandet

Vi begränsade tabuleringen till de a-variabler och da-variabler, där fördelningen bedömdes tillräckligt jämn för att en korstabulering inte skulle kunna anses helt meningslös. Vi tog således inte med sådana a- och da-variabler, där nästan alla observationerna hade samma värde.

a-variablerna

Kodningen av a-variablerna har skett i enlighet med de definitioner som redovisas i underbilaga 4 b. I många av fallen har både indelningsgrunderna och gränsdragningen mellan kategorierna varit tämligen uppenbara med hänsyn till hur de berörda rapporterna är utformade. Det gäller t ex val av objekt (a9), detaljrikedom i objekt (a10), val av måttyp (a12), rapportfrekvens (a17), förekomst av tidigare perioders värde (a20), förekomst av budgetvärden (a21). I ett par av fallen var principen för indelningen uppenbar, även om kvantifieringen av gränserna var diskutabel. Detaljrikedom i mått (a14) och aktualitet (a15) är sådana exempel. Vi har också här försökt att anpassa våra gränser till just de berörda rapporterna i denna studie.

Beslutsnivå (a2), rapportområde (a3) och rapportålder (a4) har berett något större definitionsproblem. I flertalet fall var det tydligt till vilken beslutsnivå en viss intervjuperson skulle hänföras. Men att exakt dra gränsen mellan direkt arbetsledande personal och annan, "högre" personal kan givetvis vara mycket svårt. Vi har redovisat våra indelningsgrunder för våra kontaktmän i de olika företagen och diskuterat gränsfall med dem.

Det var också mycket uppenbart i flertalet fall till vilket rapportområde en viss rapport skall hänföras, försäljnings- eller avdelningsrapportering. Några gränsfall förekom. Vi har därvid strävat efter att åstadkomma en indelning som så mycket som möjligt överensstämmer med de - icke uttalade - uppfattningar och indelningar som är gängse i praktiken.

Tanken bakom definitionen av rapportålder (a4) är att mottagaren för varje gång han erhåller en rapport har viss anledning att bekanta sig med rapporten, att ställa frågor och fundera kring rapporten. Det tar en viss tid, innan denna pro-

cess har kommit så långt att mottagaren blir någorlunda hemmastadd med rapporten i fråga. Det är naturligtvis vanskligt att i några siffror precisera värden, som skall återspegla skeden i ett sådant, säkerligen mycket komplicerat inlärningsförlopp. Bakom de nödvändigtvis godtyckliga värden som här tillämpas ligger en ganska grov bild av hur intervjupersonerna i förstudierna hade upplevt nya rapporter.

da-variablerna

Kodningen av da-variablerna har skett i enlighet med de definitioner som redovisas i underbilaga 4 b. Problemen har i huvudsak varit av samma natur som för motsvarande a-variabler.

b-variablerna

För huvuddelen av b-variablerna, dvs de som grundas på formulärsvar, är kodningens utgångspunkt ganska given i och med att frågeformulärets kategorier används oförändrade. Det gäller t ex b2-b9, b15-b16, b19-b21. Några särskilda förfaranden har använts i ett par fall. Svaren på de båda frågorna om detaljriktighet (fråga 6 och 9) har sammanslagits med hänsyn till de skäl som ovan anförts om distinktionen mellan detaljriktighet i mått och detaljriktighet i objekt. Sammanslagningen har skett på två sätt. Vid det ena räknas sammanlagda antalet stegs avvikelser från lagomalternativet. Vid det andra särskiljs fyra grupper: 1) de som svarat lagom på båda frågorna, 2) de som svarat för mycket på den ena och för litet på den andra, 3) de som svarat för mycket (och inte hör till grupp 2), 4) de som svarat för litet (och inte hör till grupp 2).

Tabellerna

De tabeller vi uppställt är av följande typer:

1. Korstabulering mellan a-variabler och b-variabler för alla rapporter
2. Korstabulering mellan b-variabler och b-variabler för alla rapporter

3. Korstabulering mellan a-variabler och b-variabler för försäljningsrapporter
4. Korstabulering mellan a-variabler och b-variabler för avdelningsrapporter
5. Korstabulering mellan a-variabler och b-variabler för nya, ändrade respektive överförda avdelningsrapporter

Vi uteslöt ett antal tabeller, där sambandet mellan variabler bedömdes som alltför långsökt.

En tabell innehåller som en observation en rapportmottagares svar på en fråga rörande en viss rapport. Det innebär, att samma mottagare kan förekomma en till fem gånger i samma tabell. Tabellerna bygger på föreställningen, att det kan vara meningsfullt att aggregera uppgifter från de olika företagen, därför att användningen av ekonomiska rapporter skulle ha en rad likartade drag trots skillnaderna mellan företagen. Vid tolkningen får man speciellt hålla i minnet att observationerna i tabellerna på intet sätt är oberoende av varandra. Dels kan som nämnts varje intervjuperson förekomma flera gånger, dels finns samma företag och samma rapport representerade flera gånger.

Tabellerna skall ses som ett stöd vid sidan av analysen på enbart kvalitativa grunder. De användes som ett medel att finna samband, som verkade värda en fördjupad undersökning. De säger i sig själv inte mycket om kausala beroendeförhållanden mellan variabler.

Vi har nästan enbart besiktigt de olika tabellerna på vanligt sätt. Ansträngningar har dessförinnan gjorts att hitta en statistisk metod att överskådligt sammanfatta tabellinnehållet och gallra ut de intressantaste tabellerna. Vi prövade att utföra chi-2-beräkningar på tabellerna, i syfte att få ett mått på styrkan i samband mellan variabler. Det har emellertid knappast givit något utöver vad det rena besiktigandet har givit. Orsaken har i främsta hand varit att svarsfördelningarna är mycket sneda. Sammanslagingsproblemet har därför blivit dominerande och antalet frihetsgrader i tabellerna ofta mycket få.

UNDERBILAGA 4 a VARIABELFÖRTECKNING

Variabelgrupp a

- a1 företag
- a2 beslutsnivå
- a3 rapportområde
- a4 ålder

- a9 objekttyp
- a10 faktisk detaljriktedom för rapportens objekt
- a11 faktisk omfattning för rapportens objekt
- a12 valda måtttyper
- a13 faktisk omfattning för rapportens mått, inom viss måtttyp
- a14 faktisk detaljriktedom för rapportens mått, inom viss måtttyp
- a15 faktisk aktualitet i rapporten
- a17 faktisk frekvens av rapporten
- a20 faktisk förekomst av jämförelse med tidigare perioders värde
- a21 faktisk förekomst av budgetjämförelser

Variabelgrupp da

- da9 faktisk ändring i val av objekttyp
- da10 faktisk ändring i detaljriktedom för objekt
- da11 faktisk ändring i omfattning för objekt
- da12 faktisk ändring i val av måtttyp
- da13 faktisk ändring i omfattning för mått, inom viss måtttyp
- da14 faktisk ändring i detaljriktedom för mått, inom viss måtttyp
- da15 faktisk ändring i rapportens aktualitet
- da17 faktisk ändring i rapportens frekvens
- da20 faktisk ändring i tidsdimensionens omfattning, dvs jämförelser med gångna perioder
- da21 faktisk ändring genom att budgetjämförelser tillkommit

Variabelgrupp b

- b2 åsikt om det allmänna värdet av rapporten
- b3 åsikt om rapportens värde för kontrolländamål
- b4 åsikt om rapportens värde för planeringsändamål
- b5 åsikt om överskådlighet
- b6 åsikt om "kunskap" om hur rapporten framställs

- b9 åsikt om lämpligheten av vald objekttyp
- b10 åsikt om detaljriktighet för objekt
- b12 åsikt om lämpligheten av valda måtttyper
- b13 åsikt om omfattning för rapportens mått, inom viss måtttyp
- b14 åsikt om detaljriktighet för mått, inom viss måtttyp
- b15 åsikt om värdet av aktuella rapporter (tidsdimensionen, försening)
- b16 åsikt om värdet av aktuella rapporter (tidsdimensionen, ökad snabbhet)
- b17 åsikt om rapportfrekvens (givet oförändrad snabbhet)
- b18 åsikt om rapportfrekvens (givet ökad snabbhet)
- b19 utnyttjande av åtkomstmöjligheter
- b20 åsikt om värdet av jämförelser med gångna perioder
- b21 åsikt om värdet av jämförelser med budget

UNDERBILAGA 4 b OPERATIONALISERING AV a-VARIABLER OCH da-VARIABLER

a2 Beslutsnivå

På nivå 1 finns

dels personer, som är överordnade personerna på nivå 2, dvs chefer för huvudfunktioner inom företaget, chefer för huvudproduktgrupper eller chefer för större, mera självständiga filialer

dels stabspersonal.

På nivå 2 finns sådan personal, som ansvarar för den direkta ledningen av det fysiska, praktiska utförandet av tillverknings-, försäljnings- och lagringsarbete. Det innebär förmän, säljledande personal, arbetschefer i byggföretaget osv.

a3 Rapportområde

Avdelningsrapporter visar resursförbrukning och eventuellt även prestationer för olika avdelningar inom företaget.

Dit räknas rapporter, vars objekt är organisatoriska enheter (de kan i de olika företagen kallas avdelningar, sektioner, arbetsplats etc) och vars mått samtidigt är förbrukningsvärden eller resultat.

Försäljningsrapporter visar försäljningsverksamhet på olika delmarknader.

Dit har hänförts rapporter, vars objekt är kunder, produkter, eller försäljare och vars mått samtidigt är försäljningsvärden eller resultat.

Lagerrapporter är rapporter vars objekt är artiklar i lager.

För att rapporter skall anses innehålla kunder fordras att något av följande villkor är uppfyllt:

1. Enskilda kunder redovisas i rapporten
2. Aggregat redovisas, vilka baserats på indelningsgrunderna branschtillhörighet, tillhörighet till organisation/företagsgrupp, storlek e dyl

3. Aggregat redovisas vilka baserats på indelningsgrunden geografiskt område under förutsättning att området är mindre än mottagarens ansvarsområde.

Med dessa definitioner inkluderas t ex en sammanställning över olika blockregioner som kundrapport. En filialsammanställning över försäljningen av olika produkter betraktas däremot som enbart en produktrapport från filialens synpunkt men som en kundrapport från företagsledningens synpunkt.

För att en rapport skall anses innehålla försäljare som objekt fordras att en enskild säljares prestationer kan utläsas ur rapporten. För att en rapport skall anses innehålla produkter fordras enbart att försäljningen är uppdelad på minst två huvudgrupper av företagets varor/tjänster.

Vi vill framhålla, att även andra objekttyper än de tre här nämnda kan förekomma i försäljningsrapportering. För en sammanfattning av rapportmaterialet i vårt fall har det emellertid bedömts som tillräckligt med dessa tre.

a9 Val av objekttyp (används enbart för försäljningsrapporter)

Till 1. räknas de rapporter som innehåller enbart produkter som objekt, till 2. de som innehåller produkter och kunder i kombination, eller enbart kunder.

a10 Detaljrikedom i objekt

En jämförelse görs mellan det ansvarsområde som vederbörande mottagare har, och å andra sidan det minsta urskiljbara objektet i avdelningsrapporten.

Detaljrikedomen ansågs vara olika i det fall att rapporten upptog mindre delar än ansvarsområdet och det fall att denna uppdelning inte gjordes.

Det är uppenbart att "mätfel" kan ha förekommit. En viss risk finns att rapportmottagarna, som har större kunskap om företaget än vi, kan urskilja mindre delar än vi.

a12 Val av måttyp

Vi skiljer mellan två kategorier av avdelningsrapporter:

1. De som enbart innehåller kostnader.
2. De som innehåller både kostnader och någon form av bidrag eller resultat.

Vi skiljer mellan tre kategorier av försäljningsrapporter:

1. De som innehåller enbart kvantitetsmått
2. De som innehåller intäkter, eventuellt även kvantitetsmått
3. De som innehåller någon form av bidrag eller resultat, eventuellt dessutom kvantitetsmått och/eller intäkter

a14 Detaljrikedom för mått

Uppdelning görs mellan

1. totalkostnad
2. huvudgrupp av kostnad
3. ytterligare uppdelning.

Bedömningen sker från den enskilde mottagarens synpunkt. Det innebär att en funktionschef som erhåller uppgift om 10 kostnadsslag jämföras med en förman som också får 10 kostnadsslag. Härvid kan en viss skevhet i operationaliseringen eventuellt finnas, eftersom användningssituationen är olika för olika mottagare. Gränsen mellan 2. och 3. har satts vid 12-15. Den uppfyller kravet att uppställningar med färre poster bedöms vara överskådliga. Det finns inga gränsfall vid denna operationalisering.

a15 Aktualitet

En rapports aktualitet mäts genom det antal dagar det tar från periodens slut tills mottagaren får rapporten:

1. högst 14 dagar

2. 15 dagar till 1 månad
3. mer än 1 månad.

Givetvis är denna indelning schematisk bl a genom att ingen differentiering görs för olikheter i rapportfrekvens. Det är givet att 1 månads eftersläpning är allvarligare för en daglig rapport än för en tertialrapport. Någon alternativ, bättre operationaliseringsgrund har vi emellertid ej funnit.

a17 Rapportfrekvens

Rapportfrekvensen mäts i tre kategorier: de som kommer

1. varje månad
2. varannan månad
3. mindre än varannan månad.

a20 Förekomst av tidigare perioders värde

Rapporterna har indelats beträffande förekomsten av tidigare perioders värden på följande sätt:

1. De, där både den gångna periodens värden och tidigare perioders värden finns (t ex ackumulerade).
2. De, där enbart den gångna periodens värden finns.
3. De, där enbart ackumulerade värden finns.

a21 Förekomst av budgetvärden

Rapporterna har uppdelats i sådana som har budgetjämförelser och sådana som saknar dylika jämförelser.

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

da8 Förekomst av tidigare motsvarigheter till denna rapport

Variabeln da8 klassificerar rapporterna med hänsyn till eventuella motsvarigheter under tidigare skeden:

1. Ändrad anses den vara om innehållet ändrats antingen vid datorövergången eller senare.
2. Inte ändrad anses den vara om motsvarighet med samma sakinhåll fanns tidigare.
3. Ny anses en rapport vara om den inte hade någon motsvarighet före datortiden och inte ändrats senare.

Med motsvarighet avses en rapport med samma objekttyp inom samma rapportområde.

Bedömningen har skett med utgångspunkt från den enskilde mottagarens förhållanden. Det innebär t ex att en rapport som tidigare funnits men ej sänts ut till en mottagare klassificeras som ny för denna mottagare.

da14 Ändring i detaljriktighet för mått

För att detaljriktighet för måttet kostnader skall anses ha ändrats fordrades:

1. att ändring omfattar minst 20 % av antalet poster (% av det högsta antalet) och
2. att ändring omfattade minst 3 poster.

da15 Ändring i aktualitet

Följande kriterier har använts för bedömning av ökning i aktualitet:

1. för daglig rapport: 1 dag
2. för månadsrapport: 1 vecka
3. för kvartalsrapport: 10 dagar

Dessa värden kan självfallet betraktas som ungefärliga. Vi har endast haft ett gränsfall. Det var två månadsrapporter, som blivit uppsnabbade 1 vecka och som därför kodades som rapporter med ökad snabbhet.

dal7 Ändring i frekvens

Ändring i frekvenser har inte berett några operationaliseringsproblem, i och med att det rör sig om lättkonstaterade ändringar av "diskret" typ: från tertial till kvartal, från månad till varannan vecka etc.

BILAGA 5 DEFINITIONER AV UTVECKLINGSFÖRLOPPETS FASER

Begreppen initierings-, förslags- och värderingsfas kan definieras på tre nivåer: företagsnivå, individnivå och elementär handlingsnivå.

Elementär handlingsnivå

Initieringsfasen avser förloppet fram till det att en individ blir medveten om att viss ytterligare åtgärd krävs beträffande rapportutformningen.

Förslagsfasen avser förloppet från initieringsförloppets slut till det att individen värderar sitt förslag.

Värderingsfasen avser förloppet vid värderingen av förslaget. Värderingen av ett handlingsalternativ kan därvid leda till att ett ytterligare alternativ initieras.

Individnivå

Initieringsfasen avser förloppet fram till det att individen kommer i en första kontakt med rapportutvecklingen.

Förslagsfasen avser alla förlopp på elementarnivå från det att individen kommit i en första kontakt med rapportutvecklingen till det att han avgivit respektive förslag.

Värderingsfasen avser förloppet från det att individen avgivit respektive förslag för utvecklingsansvariga att ta ställning till.

I det fall att en individ bara tar ställning till ett rapportalternativ vid ett tillfälle kommer initieringsfaserna på elementar- respektive individnivå att sammanfalla. Annars kommer initieringsfasen för bara den första elementarhandlingen att sammanfalla med initieringsfasen på individnivå. De andra initieringsfaserna på elementarnivå kommer i så fall inte att ingå i initieringsfasen på

individnivå.

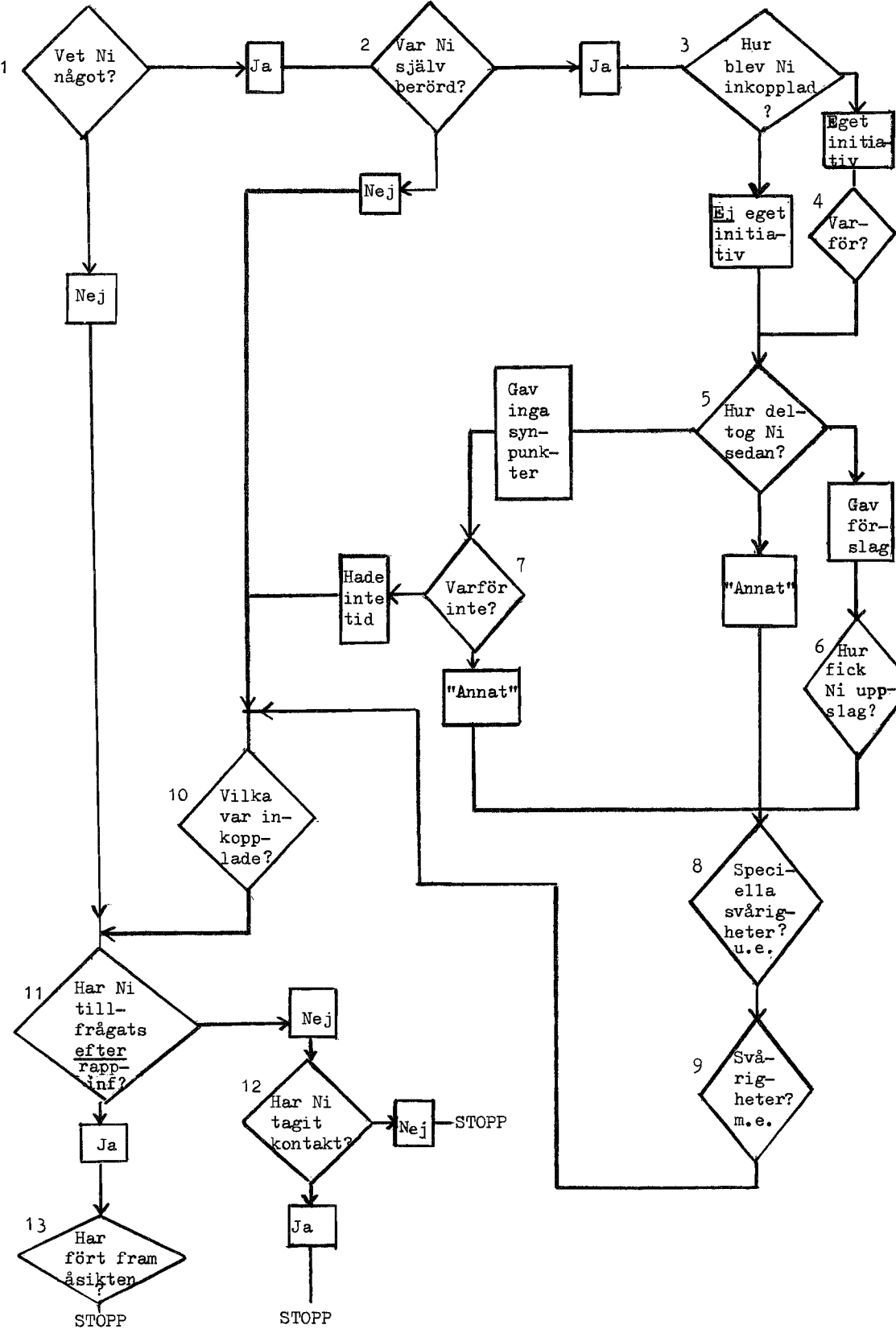
Företagsnivå

Initieringsfasen består av mängden förlopp i initieringsfasen på individnivå för individer, som i något avseende kommer att beröras av rapporten.

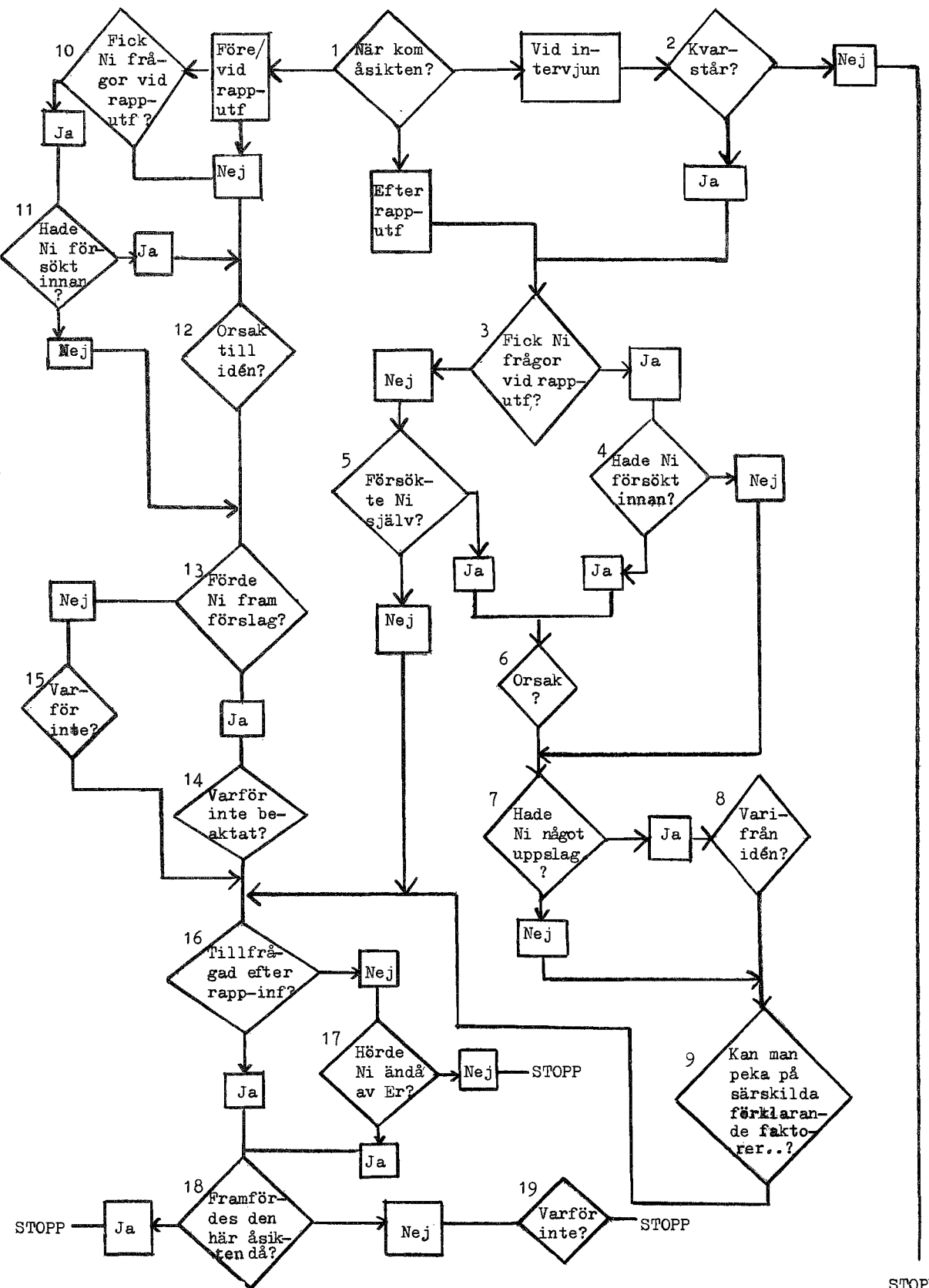
Förslagsfasen består av mängden förlopp i förslagsfasen på individnivå.

Värderingsfasen består av mängden förlopp i värderingsfasen på individnivå, dvs alla förlopp varigenom utvecklingsansvariga gör en bedömning av framlagda förslag.

BILAGA 6. FRÅGESCHEMA FÖR ETAPP 3 BETRÄFFANDE DET ALLMÄNNA ÄNDRINGSFÖRLOPPET



BILAGA 7. FRÅGESKEMA FÖR ETAPP 3 BETRÄFFANDE INVÄNDNINGAR



REFERENSER

- ACKOFF, R I, 1967, Management Misinformation Systems. Management Science, December.
- AGAMI, A M, 1970, An Inquiry Into the Cost and Value of Managerial Accounting Information. Un of Illinois at Urban-Champaign. (Unpublished doctoral dissertation)
- ALDERSON, W & SHAPIRO, S J, 1963, Marketing and The Computer. Englewood Cliffs, N J.
- AMSTUTZ, A E, 1969, Market-Oriented Management Systems: The Current Status. Journal of Marketing Research, November.
- ANTHONY, R N, 1965, Planning and Control Systems. Boston.
- ANTON, H R & FIRMIN, P A, 1966, Contemporary Issues in Cost Accounting. New York.
- ARPI, B, 1972, Avancerad marknadsteknik. Stockholm.
- ARVIDSSON, G, 1971, Internpriser. Stockholm.
- BACKER, M & JACOBSEN, L, 1964, Cost Accounting, A Managerial Approach. New York.
- BAILEY, A R, 1969, A Computerized Standard Cost and Variance Analysis Model for Improved Cost Control. Un of California. Los Angeles. (Unpublished doctoral dissertation)
- BECKET, J A, A Study of Principles of Allocating Costs. Ingår i ANTON, H R & FIRMIN, P A, 1966, Contemporary Issues in Cost Accounting. New York.
- BELL, W, 1968, Financial Data in a Management Information System. Management Accounting, June.
- BERTHEL, J & MOEWS, D, 1970, Information und Planung in industriellen Unternehmen. Berlin.
- BEYER, R, 1969, Management Information Systems: Who'll Be in Charge? NAA Management Accounting, June.
- BERGSTRAND, J et al, 1970, Budgetering - en litteraturoversikt. Stockholm.
- BJÖRKMAN, L-E & EKLUND, S, 1969, ADB-undersökning. Göteborg. (Stencil)
- BONINI, C P, 1963, Simulation of Information and Decision Systems in the Firm. Englewood Cliffs, N J.
- BOYLE, E T, 1966, What the Computer Means to the Accounting Profession. Ingår i Accounting & The Computer. A Selection of Articles from the Journal of Accountancy and Management Services. New York.
- BRIEN, R H & STAFFORD, J E, 1968, Marketing Information Systems: A New Dimension for Marketing Research. Journal of Marketing, vol 32, no 3, July.

- BRUNS, W J, 1965, Inventory Valuation and Management Decisions. The Accounting Review, April.
- BRUNS, W J, 1966, The Accounting Period Concept and Its Effect on Management Decisions. Empirical Research in Accounting, Selected Studies.
- BRUNS, W J & DeCOSTER, D T, 1969, Accounting and Its Behavioral Implications. New York.
- CAPLAN, E H, 1966, Behavioral Assumptions of Management Accounting. The Accounting Review, July.
- CHURCHILL, N C, KEMPSTER, J H & URETSKY, M, 1969, Computer-Based Information Systems for Management: A Survey. New York.
- CHURCHMAN, C W, 1968, The Systems Approach. New York.
- CHAMBERS, R J, 1966, Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffs, N J.
- COOK, D M, 1967, The Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance. Empirical Research in Accounting, Selected Studies.
- COX, D F & GOOD, R E, 1967, How to Build a Marketing Information System. Harvard Business Review, May-June,
- CYERT, R M & MARCH, J G, 1963, A Behavioral Theory of the Firm. Englewood Cliffs, N J.
- DANIELSSON, A, 1963, On Measurement and Analysis of Standard Costs. Stockholm.
- DEARDEN, J, 1968, Time-Span in Management Control. Harvard Business School. Boston. (Stencil)
- DEARDEN, J, 1969, The Case Against ROI. Harvard Business Review, May-June.
- DONALDSSON, G, 1969, Strategy for Financial Mobility. Boston, Mass.
- DEMSKI, J S, 1969, Predictive Ability of Alternative Performance Measurement Models. Journal of Accounting Research, Spring.
- DOPUCH, N & BIRNBERG, J G, 1969, Cost Accounting. New York.
- DULLUM, K B, 1969, Administrativ informationsbehandling. Handelshögskolan i Köpenhamn. (Stencil)
- DYCKMAN, T R, 1964, The Effects of Alternative Accounting Techniques on Certain Management Decisions. Journal of Accounting Research, Spring.
- EMERY, J C, 1969, Organizational Planning and Control Systems. New York.
- EVANS, T G, 1969, An Approach Toward the Effective Communication of Internal Accounting Information for Control. Michigan State Un. (Unpublished doctoral dissertation)
- FELTHAM, G A, 1968, A Theoretical Framework for Evaluating Changes in Accounting Information for Managerial Decisions. Un of California, Berkeley. (Unpublished doctoral dissertation)

- FIRMIN, P A & LINN, J J, 1968, Information Systems and Managerial Accounting. The Accounting Review, January.
- FORSGÄRDH, L-E & HERTZEN, K, Information, förväntningar och kurssättning. (Beräknas utkomma under 1973)
- GIBSON, J L, 1963, Accounting in the Decision-Making Process: Some Empirical Evidence. The Accounting Review, July.
- GRIFFITH, L H, 1968, A Reporting System for Marketing and Sales. Ingår i SMITH, S V, BRIEN, R H & STAFFORD, J E (eds), 1968, Readings in Marketing Information Systems; A New Era in Marketing Research. Boston.
- HANSEN, P, 1970, Managementorienteret regnskabsinformation - nogle hovedtræk, Erhvervsøkonomisk Tidsskrift, nr 2-3.
- HENELL, O, 1965, Personlig försäljning. Lund.
- HIGGINSON, M W, 1965, Managing with EDP. A Look at the State of the Art. New York.
- HOFSTEDT, T R, 1970, Some Behavioral Implications of Aggregations in Accounting Reports. Stanford Un. (Unpublished doctoral dissertation)
- HOFSTEDT, T R & KINARD, J C, 1970, A Strategy for Behavioral Accounting Research. The Accounting Review, January.
- HOLBAEK-HANSEN, L, 1968, Marknadsföring. Stockholm.
- HOLSINGER, J W, 1970, EDP Implementations: An Analysis of Constraints. Un of North Carolina at Chapel Hill. (Unpublished doctoral dissertation)
- HORNGREN, C T, 1965, Accounting for Management Control: An Introduction. Englewood Cliffs, N J.
- HORNGREN, C T, Choosing Accounting Practices for Reporting to Management, ingår i ANTON, H R & FIRMIN, P A, 1966, Contemporary Issues in Cost Accounting. New York.
- HORNGREN, C T, 1967, Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Englewood Cliffs, N J.
- IJIRI, Y, 1967, The Foundations of Accounting Measurement. Englewood Cliffs, N J.
- KAPLAN, R M, 1967, Computer Applications in Marketing: An Analysis of Corporate Experiences. Michigan State Un. (Unpublished doctoral dissertation)
- KELLEY, T C, 1966, The Marketing - Accounting Partnership in Business. Journal of Marketing, July.
- KINARD, J C, 1970, The Effect of Variations in the Timing and Ordering of Otherwise Identical Information on Expectations. Stanford Un. (Unpublished doctoral dissertation)
- KIRKEGAARD, H, 1971, Virksomhedens registreringsopgaver. Köpenhamn.
- KOTLER, P, 1966, A Design for the Firm's Marketing Nerve Center. Business Horizons, Fall.

- KOTLER, P, 1967, Marketing Management: Analysis, Planning and Control. Englewood Cliffs, N J.
- LAMBERS, G W, 1966, Computers Used as Accounting Tools. Management Accounting, January.
- LANGFORS, B, 1967, Theoretical Analysis of Information Systems. Lund.
- LENZEN, H, 1965, Die Auswirkungen des Einsatzes Elektronischer Datenverarbeitungsanlagen auf die Organization des Rechnungswesens und die Prüfungsmethodik bei der aktienrechtlichen Abschlussprüfung. Köln.
- LI, D, 1968, Accounting, Computers, Management Information Systems. New York.
- LINDBERG, H, 1967, Intern rapportering. Svenska Handelshögskolan. Helsingfors. (Stencil)
- LONGMAN, D R & SCHIFF, M, 1955, Practical Distribution Cost Analysis. Homewood, Ill.
- LORSCH, J W & SHELDON, A, 1969, The Individual in the Organization: A Systems View. Harvard Business School. Boston. (Stencil)
- LORSCH, J W, 1969, A Critique. Ingår i BURNS, T J (ed), 1970, The Behavioral Aspects of Accounting Data for Performance Evaluation. Columbus, Ohio.
- LOTZ, E G, 1966, Versuch des Aufbaus einer industriellen Kosten - Leistungsrechnung mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungsanlagen. Berlin.
- LUNDEBERG, M, 1971, Informationsanalys. Tekniska Högskolan. Stockholm. (Stencil)
- LUOMA, G, 1967, Accounting Information in Managerial Decision-Making for Small and Medium Manufacturers. New York.
- MADSEN, V, 1970, Redovisningens roll i 70-talets styrsystem. Stockholm.
- MALLOY, J P, 1967, Computerizing the Manufacturing Cost System in a Small Production Shop. Computers and Automation, January.
- MATTESSICH, R, 1964, Accounting and Analytical Models. Homewood, Ill.
- MATZ, A, CURRY, O J & FRANK, G W, 1967, Cost Accounting. Cincinnati, Ohio.
- McRAE, T W, 1964, The Impact of Computers on Accounting. London.
- MINKIN, J M, BROWN, J K & BAILEY, E L, 1965, Sales Analysis. National Industrial Conference Board, Inc. New York.
- MOSSMAN, F H & WORRELL, Jr, M K, 1966, Analytical Methods of Measuring Marketing Profitability: A Matrix Approach. Business Topics, Autumn.
- MONTGOMERY, D B & URBAN, G L, 1969, Management Science in Marketing. Englewood Cliffs, N J.
- NEWMAN, B, 1966, The Changing Field of Internal Accounting with Particular Reference to the Impact of Automatic Data Processing, 1954-1965. New York Un. (Unpublished doctoral dissertation)

- OPPENHEIM, A N, 1966, Questionnaire Design and Attitude Measurement. New York.
- PRINCE, T R, 1970, Information Systems for Management Planning and Control. Homewood Ill och Georgetown, Ont.
- RAMSTRÖM, D, 1967, The Efficiency of Control Strategies. Stockholm.
- RAMSTRÖM, D, 1969, Systemplanering. Stockholm.
- REINHOLDT, P & SKOUSEN, T, 1972, Konstruktion af integrerede systemer. Köpenhamn.
- REBLIN, E, 1971, Elektronische Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung. Stuttgart.
- RONEN, J, 1970, Some Effects of Sequential Aggregation in Accounting on Decision-Making Behavior. Stanford Un. (Unpublished doctoral dissertation)
- SAMUELSON, L, 1973, Effektiv budgetering. Stockholm.
- SHARPE, W F, 1969, The Economics of Computers. New York.
- SHILLINGLAW, G, 1966 (i en kommentar till en artikel av Tigges, K E), Use of Accounting Data in Decision-Making. Management Services, November-December.
- SHILLINGLAW, G, 1967, Cost Accounting, Analysis and Control. Homewood, Ill.
- SIMON, H A, 1960, The New Science of Management Decision. New York.
- SKARE, L H, VÄSTHAGEN, N & JOHANSSON, S-E, 1958, Industriell kostnadsberäkning och redovisning. Stockholm.
- SMALLBONE, D W, 1969, Handbok i Marketing. Stockholm.
- SMITH, R M & CONNELLY, J J, Computer Components and Concepts. Ingår i Accounting and the Computer, 1966. A Selection of Articles from the Journal of Accountancy and Management Services. New York.
- SOLLENBERGER, H M, 1968, Major Changes Caused by the Implementation of a Management Information System. New York.
- STANTON, W J & BUSKIRK, R H, 1964, Management of the Sales Force. Homewood, Ill.
- SWYERS, W E, 1962, Applied Accounting and Automatic Data-Processing Systems. Louisiana State Un. (Unpublished doctoral dissertation)
- WAGNER, J W, 1968, Toward an Input-Oriented Chart of Accounts. Management Services, September-October.
- ter VEHN, A, 1945, Kommentarer till Mekanförbundets Normalkontoplan. Stockholm.
- WILSON, F C, 1971, Industrial Cost Controls. Englewood Cliffs, N J.
- WORRE, Z, 1970, Det styringsorienterede regnskabsvaesen i støbeskeen. Handelshögskolan i Köpenhamn. (Stencil)
- WÄRNERYD, K-E, 1967, Ekonomisk psykologi. Stockholm.

Accounting and the Computer, 1966, A Selection of Articles from the Journal of Accountancy and Management Services. New York.

Budgeteringspraxis, 1972. Sveriges Mekanförbund och EFI. Stockholm.

Report of the 1961 Managerial Accounting Committee, 1962, The Accounting Review, vol XXXVII, no 3.

Report of the 1969-1970, 1970-1971 Committee on Managerial Accounting, 1972, The Accounting Review, Supplement to vol XLVII.

Report of The Committee on Managerial Decision Models, 1969. Supplement to The Accounting Review, vol XLIV.

Unlocking the Computer's Profit Potential; A Research Report to Management, 1968, McKinsey & Company Inc.

SAKREGISTER

Bokstaven f efter sidsiffra utläses "och följande sida" och bokstäverna ff "och följande sidor".

administrativ funktion (hos rapporter) 16 f, 53 f, 128

aggregeringar, stegvisa se rapporthierarkier

aktualitet 31, 52, 87 f, 90, 141 f

användningssituation 11 ff, 111 f, 227

avdelningsrapporter 23, 82 ff, 94 ff, 97 ff, 104 ff, 112 ff, 200 f

bearbetningsmodeller 43, 51 f

beslutsfunktion (hos rapporter) 15 ff, 54 ff, 128 f

beslutsförlopp 157 f, 164 f

beslutsnivå 12 ff, 67, 77, 111, 228 ff

blandade mått 29, 50, 55

avdelningsrapporter 89, 99, 106, 126 ff, 220, 228

försäljningsrapporter 50 f, 90, 137 ff

budgetering

administrativa system 53 f, 229 f

arbetsledares medverkan 229 f

införande av 93, 98, 227

jämförelser med utfall 89, 91, 96, 100, 122 f, 136 f

kontrollrapporter 86, 89, 91, 93, 96, 100, 122 f, 136 f

uppställande av budget 158

centrala register 42, 114, 144

databas 43, 161 f, 167

datafångst 11, 34 f, 144, 222

datorers säregenskaper 19, 20, 33, 35, 44, 59, 63, 223

datorinförande

effekter på rapportsystemet 20, 61 ff, 183 ff

motiv 149 f, 178 f

delegering 225

detaljrikedom 29

avdelningsrapporter 86, 91, 99, 106, 114 ff

avvägningsproblem 48, 63, 196, 197

betydelsen av 48, 55 f

datafångst 144 f, 223

försäljningsrapporter 96, 101, 132 ff

kontoplaner 39 f, 43, 143 f

mottagaråsikter 86, 91, 96, 99, 101, 106 f, 116, 118, 120 f, 133 ff

rapportinnehåll 46 f, 114 ff, 132 ff

driftsrutiner 11, 180

dubbel bokföring 36 ff, 143

ekonomisk rapport 11

enkla mått 29

avdelningsrapporter 126 ff

försäljningsrapporter 92 ff, 95 ff, 137 ff

val mellan kvantiteter och intäkter 94, 95 ff, 138 ff

experimentansatser 54 ff

flexibilitet 59

frekvens (i rapporteringen) 31, 52, 87 f, 90, 105, 141 f

förlagsfas 147, 156 ff, 193 ff, 201 f, 214 ff, 219 ff, 231 f

försäljarrapporter 92 f, 95 f, 102 f, 130 ff

försäljningsrapporter 23, 85, 90, 91 ff, 95 ff, 100 ff, 112, 129 ff, 198 f

ignoransområde 42, 45

informationsanalys 162

informationsbehov 11, 18, 19, 130, 157

informationsgrad 58

initieringsfas 147, 148 ff, 177 ff, 214, 218

innehållsmässiga dimensioner 30, 175

intern avräkning 86, 106, 127, 168, 220

invändning 175

jämförelsetal 30, 56

andra jämförelsetal än budgetvärden 49, 96, 124, 137

avdelningsrapporter 89, 122 ff, 220, 223, 228 ff

budgetkontroll 49, 89, 96, 122 f, 136 f, 223, 228 ff
försäljningsrapporter 96, 136 ff
undantagsrapportering 49 f, 122, 136 f

kontoplan 36 ff, 143 f
kontroll 13 ff, 57, 112
kostnadsfördelning 47, 99, 116 ff
kundrapporter 92 f, 95 f, 100 ff, 130 ff
kvotmätt 50

lagerrapporter 23
lagring av data 35 ff, 143 ff

modeller 43, 51 f

mottagare

förmåga att formulera krav 156 ff, 193 f, 214, 219
invändningar mot rapporter 68 ff, 82 ff, 111 ff, 175
utbyte av rapporter 53 ff, 82 ff, 111 ff
utvecklingsmedverkans former 155 ff, 185
utvecklingsmedverkans omfattning 151 ff, 175, 185

målkongruens 16

mått 11, 29 ff

måtts omfattning 30

avdelningsrapporter 89, 99, 106, 126 ff, 220
försäljningsrapporter 50 f, 94, 95 f, 137 ff
val mellan enkla och blandade mått 50 f, 89, 94, 95 f, 99, 106, 126 ff,
137 ff, 220
val mellan kvantiteter och intäkter 94, 95 f, 138 ff

måttyper 29, 55

objekt 11, 29 ff

objektindelning 45, 83, 89, 96, 98 f, 103, 130 ff, 197, 220

objekts omfattning 29, 50, 92, 124 f

avdelningsrapporter 124 f

försäljningsrapporter 92

objekttyper 29

omfattning

mått se mätts omfattning

objekt se objekts omfattning

planering 13 ff, 57, 112

prisindex 138

produktrapporter 92 f, 95 f, 102 f, 130 ff

påverkbarhet 116 ff, 125, 228 ff

rapporteringsfas 11, 44 ff, 222

rapporteringsstidpunkter 31, 52, 55, 63 f, 87 f, 105, 141 f

rapporters effekter

administrativ funktion 15 ff, 53 f

beslutsfunktion 15 ff, 54 ff

beslutsnivå 11 f, 77 f, 111, 227 ff

experiment 54 ff

kontrolländamål 13 ff, 57, 112

planeringsändamål 13 ff, 56 ff, 112

simulering 56

utbytets bestämningsfaktorer 212 ff

valkriterier vid rapportval 63, 163 ff, 179 ff, 202 f

rapporters framställning

redovisningsförlopp 11, 20, 33, 222

resurser för 19, 222

rapporters innehåll

dimensioner 30, 175

individinriktning 224 f

kontinuitetskrav 225

principer om 223 ff, 232

studerade företags 82 ff, 113 ff

översiktlighet 48, 209

rapporthierarkier 48

avdelningsrapporter 85 f, 87 ff, 90 f, 98 ff, 104 ff, 115, 119, 121 f, 125

detaljrikedom 114 f, 119

försäljningsrapporter 92 ff, 135 f

hierarkityper 49

objekts omfattning 125

rapportområden, val av 179 ff
redovisningsförlopp 11, 20, 33, 222
registrering 11, 35 ff, 142 ff, 222
registreringsplan 36 ff, 144
räntabilitetsmått 51

simulering 56
standardkostnadsredovisning 52
sysselsättningsnivå 89, 91, 100, 122 f, 220

undantagsrapportering 49 f, 122, 136 f
uppföljningsfas 147, 168 f, 204 ff, 217 f
utvecklingsresurser 154, 221, 227

utvecklingsteknik

- betydelse för rapportutbytet 213 ff
- forskningsfrågor 231 f
- frågemetoder 159 ff, 196, 219
- förbättringar i förslagsfasen 214 ff, 219 ff
- förbättringar i initieringsfasen 214, 218
- förbättringar i uppföljningsfasen 217 f
- förbättringar i värderingsfasen 215 f, 221
- mottagarmedverkans former 155 ff, 185 ff
- utbildnings- och motivationseffekter 218
- verkningsfulla tekniker 213
- värderingsmetoder 166 ff

variabilitetsredovisning 40
vinstdefinition, effekter av 56
värderingsfas 147, 163 ff, 201 ff, 216 f, 221 f

återföring 15, 168 f, 204 ff, 217 f

- kanaler för 205 f

åtkomst av data 31, 52

FÖRTECKNING ÖVER EFI:S PUBLIKATIONER SEDAN 1967*

	Cirka pris kr. exkl. moms
Styrande och ledande verksamhet i Västeuropa – en ekonomisk-geografisk studie av L AHNSTRÖM. Stockholm 1973. EFI/Almqvist & Wiksell.	51:–
Internal Transfer Negotiations – Eight Experiments av G ARVIDSSON. Stockholm 1973.	34:–
Forskningsprogrammet Lokalisering och ekonomisk strukturutveckling – en översikt av R BACK, H DALBORG & L OTTERBECK. Stockholm 1973.	5:10
Beslutskoordinering av R BACK. Stockholm 1973.	25:50
Utveckling av ekonomiska rapporter – En empirisk studie med tonvikt på mottagaråsikter och utvecklingsförlopp i företag med datorbaserad redovisning av L ÖSTMAN. Stockholm 1973.	38:25
Budgetuppställande – metoder, praktikfall och beskrivningsmodeller av J BERGSTRAND. Stockholm 1973. EFI/Sveriges Mekanförbund.	35:–
Location and Strategic Planning – Towards a Contingency Theory of Industrial Location av L OTTERBECK. Stockholm 1973.	22:10
Medietrovärdighet och informationsanvändning – ett experiment rörande informationsfunktionens betydelse för trovärdighetseffekter av D LUNDBERG. Stockholm 1973. Stencil.	20:–
Effektiv budgetering – en analys av beslut om budgeteringens utformning av L SAMUELSON. Stockholm 1973. EFI/Sveriges Mekanförbund.	45:–
Bargaining Theory av I STÅHL. Stockholm 1972.	50:–
Kommunala kostnadsstudier – en redogörelse för statistiska uppskattningar av långsiktiga kostnadsfunktioner inom kommunal åldringvård och undervisning av S TJERNSTRÖM. Stockholm 1972. Stencil.	30:–
Effekter av 1970 års investeringsavgift – en empirisk studie av L BERTMAR. Stockholm 1972. Stencil.	30:–
Behandlingen av anslagsöverskridanden i offentlig förvaltning – deskriptiva studier av regler och praxis av S HEDBERG. Stockholm 1972. Stencil.	45:–
Studies in mathematical theory of decentralized resource-allocation av L P JENNERGREN. Stockholm 1972. Stencil.	25:50
Kortsiktig likviditetsplanering – utveckling av beskrivningsmodeller av J ELMGREN-WARBERG. Stockholm 1972. Stencil.	34:–
Utlandstransaktionerna och konjunkturen – svenska erfarenheter under Bretton Woods-perioden av B LINDSTRÖM. Stockholm 1972. Stencil.	25:–
Beslutsfattande – teori och praktik av G AHLBERG. Stockholm 1972. Stencil.	21:25
Studier i lokalisering – regional strukturanalys av B THORNGREN. Stockholm 1972.	33:–
Massmedia och företagen av B FJÆSTAD & K NOWAK. Stockholm 1972. EFI/Studieförbundet Näringsliv och Samhälle.	29:35
The psychological study of mass communication effects: on the validity of laboratory experiments and an attempt to improve ecological validity av K NOWAK. Stockholm 1972. Stencil.	46:75
Kommunens finanser. Del I. En studie över årliga utgifts- och inkomstförändringar under perioden 1953–1965. Tabeller till del I. Del II. Modeller över budgetförloppet av E JONSSON. Stockholm 1972.	95:–
The Management of Contingencies av P DOCHERTY. Stockholm 1972.	46:75
Två modeller över budgetförloppet i kommunen av E JONSSON. Stockholm 1971.	30:–
Interpriser. Styrning – motivation – resultatbedömning av G ARVIDSSON. Stockholm 1971. EFI/Sveriges Mekanförbund.	65:–
Interprissättning av L LARSSON, L SUNDQUIST & G ARVIDSSON. Stockholm 1971. Stencil.	17:–

* En förteckning över institutets samtliga skrifter, inkl. Studier i ekonomisk psykologi, kan erhållas från EFI.

FÖRTECKNING ÖVER EFI:S PUBLIKATIONER (forts.)

	Cirka pris kr. exkl. moms
Valutaproblem och valutapositioner i exportföretag och importföretag av C UGGLA. Stockholm 1971.	40:–
Beslutsstabeller – 1. Beskrivning av regelsamband av S PERSSON, EFI/Studentlitteratur, Lund 1971.	45:75
Förhandlingar av L GUSTAFSSON. Stockholm 1971. Säljes genom Bokförlaget Prisma.	17:50
Investeringar i skog – en lönsamhetsanalys av G VON ESSEN. Stockholm 1971.	30:–
Massmediaforskning enligt användningsmodellen av D LUNDBERG & O HULTÉN. Stockholm 1971. Stencil.	9:–
Japan – ekonomi och politik. Under redaktion av A ABRAHAMSON, P GORPE, B NYGREN. Utgiven i samarbete med HHS och IFL. Stockholm 1971.	18:70
Kortsiktiga effekter av trafikinformation. En studie av förekomsten och effekten av informationen via massmedia i samband med högertrafikomläggningen 1967 av J BJÖRKMAN. Stockholm 1971.	40:–
The Congruity Principle and the Effect of Relation Strength av B STOLT. Stockholm 1971. Stencil.	15:–
Svensk finanspolitik i teori och praktik av E LUNDBERG m. fl. Stockholm 1971. EFI/Aldus/Bonniers.	50:–
Prissättning av gatuutrymme av J O JANSSON. Stockholm 1971.	30:–
Människor och företag i kommunikationssamhället. Några bidrag till debatten om medinflytande, konsumentfrågor och företagsbeslut. Under redaktion av L-G MATTSSON. Stockholm 1971.	16:50
Förteckning över trebetygsuppsatser i företagsekonomi 1965–1970. Stockholm 1971. Stencil.	5:–
Lokalisering och ekonomisk strukturutveckling av R BACK, H DALBORG & L OTTER-BECK. Stockholm 1970.	40:–
Gemensamt beslutsfattande genom förhandlingar i L GUSTAFSSON. Stockholm 1970. Stencil.	20:–
Assessment and Evaluation of Subjective Probability Distributions av C-A S STAËL VON HOLSTEIN. Stockholm 1970.	31:50
Linjär programmering vid företagsstyrning av V LAINE. Stockholm 1970. Säljes genom Bokförlaget Prisma.	30:–
Traditionella kalkylmetoder och linjär programmering av G AHLBERG & S-I SUNDQVIST. Stockholm 1970. Säljes genom Bokförlaget Prisma.	35:–
Budgetering – en litteraturoversikt av J BERGSTRAND, P GAVATIN, Å MAGNUSSON & L SAMUELSON. Utgiven i samarbete med Sveriges Mekanförbund. Stockholm 1970.	60:–
Beslutsfattande med datorsimulering av S-I SUNDQVIST & J-E ÖSTERLUND. Stockholm 1970. Stencil.	25:–
Retail Pricing av H NYSTRÖM. Stockholm 1970.	45:–
Seminarieuppsatser i ekonomisk psykologi 1965–1970. Stockholm 1970. Stencil.	10:–
Psychological Approaches to the Study of Saving av F ÖLANDER & C-M SEIPEL. Urbana, Ill. 1970. Säljes genom EFI och University of Illinois, Bureau of Economic and Business Research, Urbana, Ill.	17:50
Konkurrens med presenter och tjänster av C-M SEIPEL. Stockholm 1970. Stencil.	20:–
Inducing Resistance to Persuasion: Generality and Specificity in the Effects of Defense-by-Refutation av K NOWAK. Stockholm 1970. Stencil.	5:–
Situational Factors in Choice Behavior – four Research Papers av R G SANDELL. Stockholm 1970. Stencil.	15:–
Premiums – Forgotten by Theory av C-M SEIPEL. Stockholm 1970. Stencil.	9:–
Reklam och uppmärksamhet – Några artiklar och uppsatser av K-E WÄRNERYD, B CARLMAN, J CARLZON, U CASSEL, K NOWAK & S THORSLUND. Stockholm 1970. Stencil.	16:–

FÖRTECKNING ÖVER EFI:S PUBLIKATIONER (forts.)

Cirkapris kr.
exkl. moms

Konsumenters beteende i smakprovningar av blindtest-typ jämfört med verbalt uttalade märkespreferenser av F ÖLANDER, E HJELMSTRÖM, J J LILLIESKÖLD & A PERSSON. Stockholm 1970. Stencil.	9:–
Mål- och målformuleringsproblem i en organisation av S MELESKO. Stockholm 1970. Stencil.	25:–
Sammansatta planeringsprocesser av J ODHNOFF & C-G OLOFSSON. Stockholm 1970. Stencil.	15:–
Ekonomisk politik i förvandling. Några bidrag till debatten kring samhällsekonomiska problem. Under redaktion av E LUNDBERG & T BACKELIN. Stockholm 1970.	26:–
Informations- och transaktionsbeteende på aktiemarknaden av U LUNDMAN. Stockholm 1969. Stencil.	25:–
Assessment of Subjective Probability Distributions – Three Experimental Studies av C-A S STAËL VON HOLSTEIN. Stockholm 1969. Stencil.	10:–
Kommunikation och påverkan av K NOWAK & K-E WÄRNERYD. Stockholm 1969. Säljes genom Bokförlaget Prisma.	14:50
Byggarbetsledarens miljö, motivation och attityder av S-E SJÖSTRAND. Stockholm 1969.	25:–
Modeller för prognos av inbetalningar från kunder av E PETERSSOHN. Stockholm 1969. Stencil.	24:–
Svenska företags valutaproblem av C UGGLA. Stockholm 1969. Stencil.	8:–
Some Problems in the Practical Application of Bayesian Decision Theory av C-A S STAËL VON HOLSTEIN. Stockholm 1969. Stencil.	8:–
Byggföretagets planering. En studie av förväntningar och avvikelser vid den kortsiktiga projektplaneringen vid 14 byggföretag av P GORPE. Stockholm 1969. Stencil.	25:–
Long-range Decision Models in Mining av N-E NORÉN. Stockholm 1969.	50:–
Integration and Efficiency in Marketing Systems av L-G MATTSSON. Stockholm 1969.	55:–
The Demand for Scheduled, Intra-European Air Transportation av P-J ÖSTBERG. Stockholm 1969. Stencil.	15:–
Bostadsefterfrågans bestämningsfaktorer av G DU RIETZ & G ERIKSSON. Stockholm 1969. Utgiven i samarbete med IUI. Distribueras genom Almqvist & Wiksell.	25:–
Huvuddrag av några beslutsmodeller för gruvdrift och malmbehandling av N-E NORÉN. Stockholm 1968. Stencil.	10:–
Teknisk förnyelse – en studie av anläggningsmaskinernas utveckling och ekonomi av C-G BURÉN & S ÄGREN. Stockholm 1968. Stencil.	7:–
Investeringsfonders lönsamhet av S-E JOHANSSON & H EDENHAMMAR. Stockholm 1968.	28:–
Leveransservice som konkurrensmedel av B CARLSON. Stockholm 1968. Stencil.	prel.
Pricing of Copper in International Trade – A Case Study of the Price Stabilisation Problem av P BOHM. Stockholm 1968.	20:–
Kommunernas stöd till företag 1964–66 av I ELIASSON. Stockholm 1968. Stencil.	10:–
Individen och massmedia av D LUNDBERG & O HULTÉN. Stockholm 1968.	60:–
Rekrytering och vidareutbildning av företagsledare av A LINDSTRÖM. Stockholm 1967. Stencil.	prel.
Företaget som ett styrt system av E RHENMAN. Stockholm 1964. 2:a utökade upplagan, 1967.	19:–
Personalarbete inom statliga och enskilda företag av G VON ESSEN. Stockholm 1967. Stencil.	20:–
Innovationsbenägenhet hos byggföretag av P REDIN & S ÄGREN. Stockholm 1967. Stencil.	7:–
Förteckning över datamaskinprogram för tillämpning inom pedagogik – psykologi – sociologi av F ÖLANDER & O HULTÉN. Stockholm 1967. Stencil.	3:–
Decisions under Risk av B NÄSLUND. Stockholm 1967.	30:–

FÖRTECKNING ÖVER EFI:S PUBLIKATIONER (forts.)

Cirka pris kr.
exkl. moms

Ränteberäkningar i investeringskalkylen av K-E WAHLSTRÖM. Stockholm 1967. Stencil.	21:–
Likviditetsplanering i ett byggföretag av S ISAKSSON & L ÖSTMAN. Stockholm 1967. Stencil.	7:–
Börsföretagens informationsgivning till aktiemarknaden av U LUNDMAN. Stockholm 1967. Stencil.	10:–
People, Firms and Regions av F KRISTENSSON. Stockholm 1967. Stencil.	prel.
Människor, företag och regioner av F KRISTENSSON. Stockholm 1967. Säljes genom Almqvist & Wiksell.	21:50
Prisbeteende på drivmedelsmarknaden av L LINDH. Stockholm 1967. Stencil.	25:–
Lokaliseringsbeslut inom detaljhandeln av L BORIN. Stockholm 1967. Stencil.	20:–
Regionala external economies av B THORNGREN. Stockholm 1967. Stencil.	22:–
Sjukhusets ekonomiska ledning av E BORGENHAMMAR. Stockholm 1967. Stencil.	prel.
Ekonomisk psykologi av K-E WÄRNERYD. Andra reviderade och utvidgade upplagan. Stockholm 1959, 1967. Säljes genom Natur och Kultur.	44:50
Sparbeteende ur psykologisk synvinkel av F ÖLANDER & C-M SEIPEL. Stockholm 1967. Stencil.	inb. 51:–
Kommunikatoreffekter och meddelandets argumentering av C-M SEIPEL. Stockholm 1967. Stencil.	20:–
Två experiment rörande effekten av skrämselpropaganda av K NOWAK. Stockholm 1967. Stencil.	25:–
Direkt och indirekt generalisering av attitydförändringar av K NOWAK. Stockholm 1967. Stencil.	18:–
Mass Communication and Advertising av K-E WÄRNERYD & K NOWAK. Stockholm 1967. Säljes genom EFI och International Advertising Association, 475 Fifth Ave, New York, N. Y. 10017.	15:–
Prisutvecklingen på tätortsmark i en växande ekonomi av G DU RIETZ. Stockholm 1967. Stencil.	20:–