

Working Paper Series 2001:4

Skillnader mellan ekonomistyrssystem, typ av situation och prestation i småföretag

ERLING EMSFORS

GÖRAN NILSSON

ABSTRACT

Studies have shown mixed results whether there is a positive relationship between small businesses' management accounting information and their success. In uncertain situations decision-makers tend to rely on their visions and experiences rather than on formal decision-making models. Entrepreneurship is based on uncertainty and innovation, and may therefore be inhibited by management accounting aiming at reducing uncertainty. Small businesses are partly entrepreneurs, partly 'livelihood businesses'. The question in this paper is: *Are there systems of management accounting in small businesses that are less or more effective in different situations?* In a cluster analysis of 124 small businesses we found four relevant systems of management accounting regarding line of business. Moreover, there were significant differences in the market effectiveness when the uncertainty of the situation increased. Finally, the difference between the four systems was significant in the combination of strategic behaviour/pay to board/MD.

Department of Business Studies

Kristianstad University College

SE-291 88 KRISTIANSTAD

SWEDEN

Phone: +46 44-20 31 06

Fax: +46 46 44 20 31 03

www.hkr.se/web-eko/sve/forsk/index.htm

e-mail: e@hkr.se

Problem och forskningsfrågor

Under de senaste decennierna har det skett en omfattande utveckling av verksamhetsinriktad ekonomistyrning. Bakgrunden var den godtyckliga och mindre relevanta kostnadsfördelning som förekom i tidigare ekonomistyrmodeller (se Johnson & Kaplan, 1987). Stora företag har studerats sedan de nya teknikerna utvecklats, men det saknas beskrivningar av småföretagens ekonomistyrning där dessa ingår.

(Chenhall & Langfield-Smith, 1998) visade att småföretag har en fördröjning i användning av nya tekniker för ekonomistyrning. Småföretag riskerar därför att gå miste om, den möjlighet till bättre styrning, som ett välutvecklat ekonomisystem utgör.

Småföretag är ingen homogen grupp. Kinserdahl & Kyllingstad, (1980) visade på stora skillnader mellan ekonomisystem i olika branscher. Denna studie innehåller inte de nya teknikerna men branschens betydelse för utformning av ekonomisystem kan fortfarande vara giltig. I Sverige har till exempel branschorganisationer skapat modeller för specifika branscher (Samuelson, 1990). Det är dock ej säkert att dessa är anpassade till småföretagens förutsättningar. Detta tyder på att det förekommer branschlikheter mellan ekonomisystem.

Bristande kunskaper och resurser (Johansson & Samuelson, 1997) kan förväntas leda till att småföretag väljer enklare och mindre kostsamma metoder för ekonomistyrning än vad branschorganisationerna rekommenderar. En annan orsaker till att småföretag inte väljer ”traditionella” lösningar kan vara att entreprenöriella företag har behov av unika tekniker för sin ekonomistyrning. Detta beror på att dessa ofta antas arbeta under osäkerhet. I en osäker miljö krävs det att företaget snabbt kan förändra handlandet i nya situationer (Hedberg & Jönsson, 1978). Snabba och frekventa beslut måste tas för att kunna handskas med oväntade och komplexa situationer (Huber & Mc Daniel, 1986; Eisenhart, 1990). Formella och komplexa tekniker för ekonomistyrning kan då bli för tidskrävande och statiska. I en stabil miljö kan däremot företag ha större nytta av mer komplexa beslutsmodeller (Hedberg & Jönsson, 1978).

De traditionella modellerna för till exempel kalkylering och internredovisning är ofta formaliserade och komplexa och kan därför vara mindre användbara för en entreprenöriell organisation. Lövstål (2001) fann i en fallstudie av en entreprenöriell organisation att de traditionella teknikerna fanns där, men användes och tolkades på ett okonventionellt sätt. Detta tyder på att de traditionella metoderna förekommer i situationer där de kanske inte är lämpliga men att de används för andra syften än som beslutsunderlag vid ekonomistyrning. Huruvida småföretagens ekonomisystem är anpassade till deras behov av beslutsunderlag vid ekonomistyrning är en öppen fråga liksom frågan om småföretagens ekonomisystem har betydelse för deras framgång.

Vissa studier har visat en positiv koppling mellan redovisningsinformation och framgång (Gul, 1991; Romano & Ratunga, 1994; Lybaert, 1998). Samtidigt har andra studier visat att ökad ekonomistyrning inte generellt leder till bättre företagsstyrning (Chenhall & Morris, 1993; Gul & Chia, 1994; Chong, 1996). Häckner & Nilsson (1999) kom i sin studie fram till slutsatsen att instrumentell ekonomistyrning var ett nödvändigt men ej tillräckligt krav för lönsamhet.

I denna studie ingick 24 små- och medelstora företag i en homogen marknad av prefabricerade trähus i södra Sverige. Dessa företag studerades mellan åren 1984-1989. De tre första åren kännetecknades av en konjunkturedgång och de senare två åren av en kraftig konjunkturuppgång. Studien visade att det förkom en samvariation mellan kvaliteten på kalkyleringen (exkl. investeringskalkylering) och lönsamhet mätt med ROI. Samvariationen förekom även mellan kvaliteten på rapporterna och lönsamheten. Sambanden gällde både under konjunkturuppgången och konjunkturedgången. I en stegvis multipel regressionsanalys framkom att 30% av variansen i lönsamheten mellan företagen kunde förklaras med kombinationen kalkylering och rapporter. Andra delar av ekonomisystemet ökade inte förklaringsvärdet på ett signifikant sätt.

Sammanfattningsvis mynnar problemen ut i följande forskningsfrågor:

- Vilka tekniker använder småföretagen i sin ekonomistyrningen?
- Använder småföretagen traditionella metoder eller utvecklar de egna unika metoder i sin ekonomistyrning?
- Finns det grupperingar av ekonomisystem som skiljer sig åt mellan branscher?
- Finns det en koppling mellan ekonomisystem och framgång i småföretag som befinner sig i olika situationer?

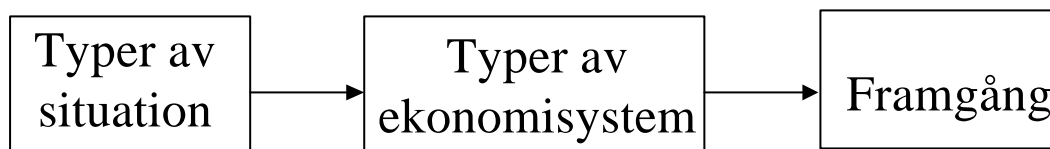
Teori

Forskningsansatser vid ekonomistyrning kan generellt ha sin grund i beslutsteori, systemteori och contingencyteori. Dessa teoriansatser har sin grund i en instrumentell användning av ekonomisystem. Andra användningsområden, som till exempel en symbolisk användning för att få exempelvis lån i bank, behandlas ej i detta papper. Vår studie baseras på en beskrivande undersökning i forskningsfråga ett och två. I sådana studier kan bakgrunds- och situationsvariabler ingå. Dessa kan sedan kombineras med beskrivningen av ekonomisystemen för att göra bedömningar av framgång i olika situationer. Vi kommer därför att basera vår undersökning i contingencyteori. Detta kan utgöra ett första försök att utveckla teori för ekonomistyrning i småföretag.

När vi sedan kombinerar beskrivning av företagens branschtillhörighet och ekonomisystem kan vi besvara forskningsfråga tre, d v s om branschtillhörighet styr ekonomisystemets utformning. Genom att använda contingencyteori kan vi undersöka om det finns interaktionseffekter mellan företag med olika ekonomisystem inom olika branscher. Härvid kan vi testa om olika ekonomisystem har olika grader av framgång i givna situationer (forskningsfråga fyra).

Hambrick (1984) har pekat på att den typologiska interaktionsansatsen är lämplig vid utveckling av ny teori beroende på att olika typer av ekonomisystem i så fall kan kombineras med flera olika situationsvariabler och inte enbart bransch. Vi kommer därför att betrakta situationsvariabler och ekonomisystem som typer av variabler. Dessa skall sedan kombineras i syfte att finna de kombinationer som framstår som mest fördelaktiga i varje given situation. Genom att betrakta ekonomisystem som typer kan man kombinera dessa med flera olika situationsvariabler. Detta är en fördel i början av en teoriutveckling.

Vi kan nu sammanfatta vår teoretiska referensram i följande generella modell där typer av ekonomisystem placerats som mellanliggande variabel:



Begreppen ekonomistyrning och ekonomisystem

Ekonomistyrning är svårt att enkelt definiera. Varken i litteraturen eller hos praktiker finns en entydig och klar definition av begreppen ekonomistyrning och ekonomisystem. Ekonomistyrning översätts ofta med management accounting and control. Emmanuel m fl (1990) menar att ordet control troligen är det mest svårdefinierade i det engelska språket. Rathe (1960) hävdade att det fanns 57 olika betydelser av ordet control. I en nyligen publicerad artikel om styrningens historiska praxis skrev Edwards (1998) att ekonomistyrning (management accounting) är vad ekonomistyrare gör. Bristen på en allmänt accepterad definition gör att Greehalgh (2000) utgick från att forskare intresserar sig för några centrala frågor: "What work is done by the controller? Which of these processes or techniques are visible across the organization?"

Vår teoretiska utgångspunkt avseende ekonomisystemets innehåll har hämtats från nedanstående studier.

Av svenska kartläggningar om ekonomistyrning i småföretag är Bergström & Lumsden (1993) den mest omfattande vi hittills funnit. Studien fann signifikanta positiva samband mellan ekonomistyrningens utformning och företagets storlek. Författarna gjorde en slumpmässig statistisk studie med enkäter till företag med 5 - 49 anställda. Författarna gjorde en kartläggning av utformning och användning av ekonomisystem, samt av faktorer som kunde antas samvariera med utformning och användning av ekonomisystem. Med ekonomisystem menades ekonomistyrningens innehåll. Följande delar av småföretagens ekonomisystem studerades och ingår i vår studie:

redovisning, budget och för- respektive efterkalkyl

Ekonomiska rapporter betraktas som en produkt av ekonomisystem och systematiseras kring delarna redovisning, budgetar och kalkyler. När författarna studerar ekonomistyrningens utformning menar de dess innehåll. Storleken mättes med antalet anställda. Studien innefattade ingen analys av utformningen av företagets ekonomistyrning i relation till dess effektivitet.

I tidigare beskrivna studie av Häckner & Nilsson (1999) tillkom utöver ovanstående delar även cash management och rapporter. Med cash management menar vi analyser av kontantflöden och/eller balans- och resultaträkning. Rapporter ingår i vår studie med tillägg av dimensionen aktualitet i rapporten:

analyser av kontantflöden och/eller av balans- och resultaträkning

Förutom delarna i ekonomisystemen försökte Häckner & Nilsson (1999) fånga följande dimensioner i ekonomisystemen: aktualitet, fullständighet, komplexitet, logik och konsistens. De sistnämnda dimensionerna kan delvis fångas indirekt genom att vi använder den typologiska ansatsen där eventuella kategorier i en klusteranalys analyseras när det gäller förekomst i branscher och framgång. Men de är svåra att fånga direkt i en statistiskt beskrivande studie. Vi har därför endast i den beskrivande studien tagit med dimensionen aktualitet av Häckner & Nilssons (ibid) fem dimensioner. Aktualitet har vi sammanfört med rapporter, där aktualiteten mäts, hur ofta företaget under året sammanställer:

periodrapporter

Även Chenhall & Morris (1986) utgick från dimensioner i ekonomisystem och använde en bred inriktning. Dimensionerna sammanfattades i fyra aspekter: omfattning, aktualitet, agregering och integrering. Aspekterna innehöll följande delar:

- omfattning; extern information, icke-finansiell information och framtidsinformation
- aktualitet; frekvens av rapporter och snabbhet i rapporteringen
- agregering; agregering genom tidsperioder, agregering genom funktionella områden och via analytiska eller beslutsinriktade modeller
- integrering; precisa mål för aktiviteter och deras beroendeförhållande med underavdelningar och rapportering av underavdelningars ömsesidiga agerande

Aspekten omfattning beaktar vi genom att ta med framtidsinformation och icke-finansiella nyckeltal i verksamhetsstyrningen. Extern information tar vi ej med i ekonomisystem. Kontaktnät och andra informationskällor för extern information utgör mer svåråtkomlig information än vad som kan hämtas i beskrivande statistiska studier. I vår studie ingår emellertid en närliggande aspekt nämligen varifrån ekonomisk rådgivning hämtas (internt eller externt). Aspekten aktualitet har vi

redan tagit med. Agregering och integrering synes avse förhållanden inom storföretag. Vi väljer därför att lägga till följande delar av ekonomisystem:

icke-finansiella mätetal och framtidsinformation

Ekonomisystemet kommer att mätas genom sju lika viktiga delar som vi sammanfattat i ovanstående litteraturgenomgång. Situationsvariabler och mätning av framgång kommer vi att redovisa i samband med syfte och resultat. De forskningsfrågor vi framhöll i inledningen kan nu preciseras i följande fyra syften.

Studiens syfte och hypoteser

- Att beskriva förekomst och omfattning av ekonomisystem i småföretag.

Med ekonomisystem avses delarna: kalkylering, budgetering, internredovisning, analyser av kontantflöden och/eller balansräkning och resultaträkning, periodrapporter, framtidsinformation och mätetal för verksamheten.

- Att analysera om det finns relevanta grupper av ekonomisystem.

Med relevans avses att grupperingar av delarna i ekonomisystem, beskrivna ovan, skiljer sig åt mellan olika branscher.

- Att beskriva förekomst och omfattning av tekniker inom ovanstående sju delar av ekonomisystem i småföretag.

De olika metoderna vi beskriver avser för internredovisning M-plan, basplan klass 9, kodifiering i basplan och annan metod. För framtidsinformation använder vi prognoser och flerårsplaner. För budgetering använder vi årsbudget och flerårsbudget. För analyser av kontantflöde respektive analys av balans- och resultaträkning gör vi en uppdelning av vardera kategori. För kalkylering använder vi påläggsmetod, bidragsmetod och annan metod. För periodrapporter gjordes en uppdelning i månadsrapporter, kvartalsrapporter och tertialrapporter. För mätetal i den lokala styrningen använde vi olika typer av kostnader, tider, tillfredsställelse, förmåga och utnyttjande.

- Att analysera om eventuella relevanta grupper är mer eller mindre effektiva i olika situationer.

Med situationer avses bransch, osäkerhet i miljön, storleken i antalet anställda, extern rådgivning och strategiskt beteende. Med effektivitet avses (i) marknadseffektivitet (ii) finansiell effektivitet (iii) lön till styrelse/VD.

Studiens syfte kan nu formuleras i följande två hypoteser:

H₁: Det föreligger skillnad i fördelning av ekonomisystem mellan olika branscher.

Om hypotesen accepteras innebär detta att det sker någon form av anpassning mellan ekonomisystem och bransch. Detta innebär inte nödvändigtvis att detta företags ekonomisystem är effektivt. För att bedöma måste vi känna till vilka kombinationer av situationsvariabler och ekonomisystem som är effektivast. Detta försöker vi göra genom följande hypotes.

H₂: Vid en given typ av en situationsvariabel föreligger en skillnad i effektivitet mellan företag med olika kategorier av ekonomisystem.

Om det föreligger signifikanta avvikelser i effektivitet mellan företag som har olika kategorier av ekonomisystem i viss typ av situation kan hypotesen accepteras. Uppkommer skillnader som inte är signifikanta tolkas detta som att det kan föreligga en interaktionseffekt som påverkar effektiviteten i positiv eller negativ riktning. Andra faktorer som kan ha orsakat skillnaderna är till exempel kontextuella faktorer. Dessa har vi försökt eliminera genom att testa flera situationsvariabler.

Resultat

Beskrivningen av ekonomisystem gjordes i form av en enkätundersökning till företagsledare i 300 slumpmässigt utvalda aktiebolag i f.d. Kristianstad län med mellan 5-50 anställda. Vi erhöll 124 enkätsvar och efter en bortfallsanalys genom telefonintervjuer av 15 slumpmässigt utvalda företag i bortfallet ansåg vi att enkätsvaren var tillförlitliga. Förekomsten av de olika egenskaperna i ekonomisystemen skilda sig väsentligt åt bland de undersökta företagen:

- 98 % använde måttetal i den lokala styrningen (62 % följde upp dessa i rapporter)
- 90 % sammanställde periodrapporter (78 % månadsrapporter, 23 % kvartalsrapporter och/eller 15 % tertialrapporter)
- 74 % hade kalkylmetod, (44% påläggsmetod, 9 % bidragsmetod och 21 % annan metod)
- 79 % utförde analys av kontantflöden och/eller av balans- och resultaträkning (37 % använde kontantflödesanalys och/eller 61 % utförde analyser av balans- och resultaträkning)
- 67 % hade budget (47 % årsbudget och/eller 42 % långsiktigsbudget)
- 58 % sammanställde framtidsinformation (18 % använde flerårsplaner och/eller 40 % sammanställde prognoser), och
- 41 % hade internredovisning (1 % M-planen, 14 % Basplanen, klass 9, 11 % kodifiering i Basplanen och 16 % annan metod).

I en internetbaserad enkät till små och medelstora företag beskrev Johansson & Samuelson (1997) behov och inriktning på eventuella insatser för att utveckla företagets styrning och interna redovisning. 242 användbara svar inkom på den självselekerande enkäten. Viss skevhet kan ha förekommit, men det är intressant att jämföra våra resultat med resultaten från Johansson & Samuelson (ibid). Ca 125 av svaren kom från företag med 0-4 anställda, ca 80 kom från företag mellan 4-49 anställda och ca 37 kom från företag med mer än 49 anställda. I jämförelse med vår kartläggning fanns det således en majoritet i den lägsta anställningsgruppen, 0-4 anställda, medan vi enbart hade ett par företag i denna grupp. Vi utgick från årsredovisningarna vid bokslutet när vi gjorde det slumpmässiga urvalet. Företag med 5 anställda fanns i vår urvalsram, men vid tidpunkten för ifyllandet av enkäten hade ett par företag minskat antalet anställda med någon person/några personer.

I Johansson & Samuelsons (ibid) kartläggning fanns exakt lika stor procentuell andel företag som använde sig av budgetering som i vår kartläggning, 67 %. 56 % av företagen i Johansson & Samuelsons (ibid) studie upprättade produktkalkyler, medan det i vår studie förekom hos 74 % av företagen. Detta är en relativt stor skillnad, som kan ha flera orsaker. En kan vara att det i Johansson & Samuelsons (ibid) studie förekom en stor andel företag mellan 0-4 anställda, vilka inte ingick i vår studie. En annan orsak kan vara att vår studie innehöll en fråga om företagen

hade kalkylering enligt någon annan metod än de traditionella metoderna: påläggsmetod och bidragskalkyl. Det var hela 21 % av företagen som angav att de hade annan metod. Det kan kanske råda osäkerhet om vad som avsågs med produktkalkylering i internetstudien.

En annan skillnad var att nästan hälften av företagen i Johansson & Samuelssons (ibid) studie använde internredovisning, medan endast 41 % hade internredovisning i vår studie. Det verkar inte troligt att företagen mellan 0-4 anställda skulle vara orsaken till skillnaden, eftersom dessa företag snarare torde använda internredovisning i mindre omfattning än större företag (Kinserdal & Kyllingstad, 1980). Det verkar troligare att orsaken kan vara att det fanns en överrepresentation av tillverkningsföretag och en underrepresentation av handelsföretag. I vår studie var det hela 72,3 % av handelsföretagen som ej hade internredovisning. Endast 11 % angav kodifieringar i Basplanen som internredovisningsmetod, medan studien av Johansson & Samuelson (1997) visade att ungefär 40 % av företagen hade en internredovisning som var integrerad med affärsredovisningen.

Men det kan även här vara fråga om hur respondenterna uppfattat frågan om internredovisning. I vår kartläggning var det en stor del, 16 %, som hade annan metod än de traditionella. Johansson & Samuelsson (ibid) hade en indelning i internredovisning skild från affärsredovisningen, integrerad med affärsredovisningen och både/och. Dryg 40 % av företagen hade internredovisningsmetoder skilda från affärsredovisningen. Vi frågade inte om internredovisningen var skild från affärsredovisningen, varför vi inte kan bedöma hur stora skillnaderna faktiskt var mellan vår studie och Johansson & Samuelsons (ibid).

När det gällde sammanställning av periodrapporter förekom detta i 90 % av företagen, vilket var en förvånansvärt stor andel, men den kan få viss stöd i Johansson & Samuelsons (ibid) studie, där det framgår att företagen är nöjda med hur ofta den finansiella informationen presenteras.

Icke-finansiell information förekom i vår kartläggning hos i stort sätt alla företag. Detta var förvånande med hänsyn till att det är hos de större företagen man finner detta beskrivet i ekonomisk litteratur. Vi kan dock se en viss likhet med Johansson & Samuelsons (1997) studie, där det konstateras att icke-finansiell

information är viktig för styrning av företag. På en 7-gradig skala över hur viktig informationen var blev medelvärdet 5.39. Småföretag kan å andra sidan förväntas vara mer kunniga på verksamhetsstyrning än ekonomistyrning och använt icke-finansiella nyckeltal långt före det att BSC-modellen utvecklades.

När det gällde mätetal i verksamhetsstyrningen så förekom något tal hos 98 % av företagen. Förekomsten var följande:

- direkta kostnader, 75,8 %,
- omkostnader, 71,8 %,
- aktivitetskostnader, 22,6 %,
- direkt tid, 43,5 %,
- ledtid, 13,7 %,
- kvalitet, 50,0 %,
- spill, 25,0 %,
- leveranssäkerhet, 44,4 %,
- medarbetartillfredsställelse, 42,7 %,
- utvecklingsförmåga, 37,9 %,
- kapacitetsutnyttjande, 58,1 % och
- övriga, 7,3 %.

När vi ser till vilka mätetal som används är det fortfarande vanligast med de traditionella kostnadsmåten, direkta kostnader och omkostnader. Detta stämmer även med storbolagens användning av mätetal. I en studie om de svenska börsbolagen (Johansson m fl, 1997) framkom det att dessa använde direkta kostnader i hög utsträckning inom 68 % av företagen och omkostnader i 64 %. I vår studie av småföretag gjordes ingen indelning efter i vilken utsträckning företagen använde kostnadsmått i styrningen, men användningen låg dock över börsbolagens användning i hög utsträckning.

I övrigt framkom vissa likheter med börsbolagen. Kvalitet i verksamheten mättes t ex i hög utsträckning av 52 % av börsbolagen och användes i 50 % av småföretagen. Direkt tid hos börsbolagen, 46 %, och hos småföretagen, 43,5 %. Däremot tycktes det råda vissa olikheter i betydelsen av mätetal när det gällde ledtider och medarbetartillfredsställelse. Småföretagen använde ledtider i 13,7 % av företagen, medan 32 % av börsbolagen använde ledtider i hög utsträckning. Detta är naturligt utifrån storlekskillnader i verksamheterna. Småföretagen tycks i stället använda kapacitetsutnyttjande i stor utsträckning, 58,1 % av företagen.

Medarbetartillfredsställelse kan tyckas användas i stor utsträckning som måttetal i verksamheten hos småföretagen, 42,7 %, men detta kanske är ett måttetal som inte följs upp i rapporter. 15 % av börsbolagen använde medarbetartillfredsställelse i hög utsträckning.

Analys av inriktningen av ekonomisystem

De ovan beskrivna sju delarna analyserades mot olika situationsvariabler. Vi fann signifikanta samvariationer mellan storlek på företagen och antalet delar som förekom i företagen (ekonomisystemens omfattning), samt mellan förekomst av ekonomisk rådgivning extern och ekonomisystemens omfattning (Nilsson & Emsfors, 1999). När vi testade situationsvariabler mot var och en ekonomisystemdel separat, fann vi inga signifikanta samvariationer.

Vid analys av möjliga grupperingar av ekonomisystem testades en klusteranalys där varje potentiell del i ett ekonomisystem mättes i ett av värden finns/finns ej. Klustringen gjordes hierarkiskt med hjälp av Ward's metod och med avståndsmåttet kvadrerat euklidiskt avstånd. En tumregel vid hierarkisk klustring är att antalet kluster bör ligga mellan 3 och 5 (Sharma, 1997). Vi prövade mellan tre och sex kluster och beslöt att använda fyra i de fortsatta analyserna. Vi utgick härvid från ett förnuftsmässigt resonemang och tidigare studier. Vidare spelade praktiska förhållanden in, såsom överskådlighet och antal företag inom varje kluster. Dessa sätt att avgöra lämpligt antal kluster rekommenderas också i statistiska läroböcker (Hair m fl, 1990, sid. 443).

Vid 4 kluster fick vi mellan 18 och 40 företag i 4 branscher: 1. Skogs- jordbruks och livsmedel, 2. Tillverkning, 3. Handel och 4. Tjänste. Vid 6 kluster hade fått "renare" kluster, t ex ett som inte använde internredovisning alls. Vid 3 kluster blev skillnaderna mellan klustren så små att överskådligheten försämrades radikalt.

Vid fyra kluster framkom ekonomisystem med följande av följande inriktning:

1. Vi fick ett kluster som använde samtliga 7 egenskaper i stor utsträckning (minst 70 % av företagen i klustret använde samtliga egenskaper). Dessa kallade vi **stjärnor**.

2. Det andra klustret kallade vi **icke-analyserarna**. Dessa företag gjorde inga analyser av kontantflöden/balans-resultaträkning. Övriga egenskaper användes i liten omfattning (21 % använde internredovisning, 37 % gjorde flerårsplaner/prognoser, 47 % budgeterade) utom för kalkylmetoder som samtliga använde.
3. Det tredje klustret utmärkte sig främst genom att inte göra flerårsplaner/prognoser. Vi benämnde dem **icke-framtidsorienterade**. Övriga egenskaper användes i stor utsträckning (47 % internredovisning och samtliga kalkylerade, budgeterade och gjorde analyser av kontantflöden/balans-resultaträkning).
4. Det fjärde klustret kallade vi **icke-produktkalkylerarna**, eftersom dessa företag inte använde kalkylmetoder. De låg också i botten när det gällde internredovisning, 22 %. Men budgetering, analyser av kontantflöden/balans- och resultaträkning förekom i stor utsträckning (67 % budgeterade och analyserade kontantflöden/balans- och resultaträkningar, och 44 % gjorde flerårsplaner/prognoser).

Stjärnorna och icke-analyserarna tycks fungera bra i tillverkningsföretag. Båda systemen använder produktkalkylering. Stjärnorna är allomfattande medan icke-analyserarna karakteriseras av att förutom produktkalkylering har relativt liten omfattning av ekonomisystem. Stjärnorna är ett kostnadskrävande ekonomisystem, medan icke-analyserarna är ett s k lågkostnads ekonomisystem.

Ett tredje kluster, de icke-framtidsorienterade, liknar stjärnorna utom när det gäller framtidsinformation. Den fjärde typen av ekonomisystem, icke-produktkalkylerare, liknar stjärnorna utom när det gäller kalkylering och internredovisning. Dessa företag kan vi förvänta oss finna i t ex konsultverksamhet där priset för tjänsterna sätts utifrån exempelvis nyttan av en problemlösning.

En sammanställning av ekonomisystem i våra fyra branscher visar följande:

Bransch 1. I Skogs- jordbruk o. livsmedel var 64 % stjärnor, 27 % icke-analyserare och 9 % icke-kalkylerare. Inget företag var icke-framtidsorienterat. Branschen innehöll 11 företag.

Bransch 2. I Tillverkning var 42 % stjärnor, 28 % icke-analyserare, 21 % icke-framtidsorienterare, och 4 % icke-kalkylerare. Branschen innehöll 43 företag.

Bransch 3. I Handel var 35 % stjärnor, 18 % icke-analyserare, 41 % icke-framtidsorienterare och 6 % icke-produktkalkylerare. Branschen innehöll 17 företag.

Bransch 4. I Tjänste var 36 % stjärnor, 4 % icke-analyserare, 12 % icke-framtidsorienterare och 48 % icke-produktkalkylerare. Branschen innehöll 25 företag.

I bransch 1 fanns således en relativt stor andel stjärnor. I bransch 2 återfanns en stor del av icke-analyserarna (12 av 19 företag med denna typ av ekonomisystem). Däremot var det bara 4 företag som inte produktkalkylerade. I bransch 3 dominerade antalet icke-framtidsorienterare. I bransch 4 dominerade icke-produktkalkylerarna. Fördelningen mellan branscherna var signifikant, $p=0,009$.

Analys av ekonomisystemens effektivitet

För att testa om det fanns en tendens till samvariation mellan de fyra typerna av ekonomisystem och framgång användes en typologisk interaktionsanalys enligt den situationsorienterade forskningsansatsen. Detta innebär att typer av situationsfaktorer relateras till typer av ekonomisystem (våra fyra ekonomisystem). Situationsfaktorerna som vi använde vid analyserna av ekonomisystemens effektivitet var: 1. upplevd osäkerhet ett år framåt om den externa miljön, 2. strategiskt beteende och 3. branschtillhörighet.

När det gällde situationsvariablerna, storlek och förekomst av extern ekonomisk rådgivning, testades dessa mot ekonomisystemens omfattning, eftersom faktorer inte kan förväntas påverka inriktningen av ekonomisystem som helhet.

De tre situationsfaktorerna, branschtillhörighet, upplevd osäkerhet om den externa miljön och strategiskt beteende testades var för sig mot de fyra typerna av ekonomisystemen. Om ett visst ekonomisystem skulle visa sig vara mer effektivt än de andra i en bestämd situation innebär detta att ekonomisystemet är

kongruent med denna situation. Delarna i detta ekonomisystem är då konsistenta sinsemellan och som helhet anpassat till situationens krav. Den bättre effektivitet som företaget uppnår med detta ekonomisystem i relation till de mindre effektiva ekonomisystemen, benämns ofta integrationseffekt. Att ekonomisystem och situation är kongruenta benämns ofta överensstämmelse eller "fit".

Företags måluppfyllelse mättes utifrån årsredovisningar för år 1997. En faktoranalys gjordes på fyra variabler: 1. avkastning på totalt kapital, 2. tillväxt i % under år 1997 av omsättningen, 3. samma tillväxt per anställd och 4. löner till styrelse och VD under 1997. Faktorer som bildades vid denna analys kunde endast förklara 38,5 % av de fyra variablerna. Förklaringen låg i praktiken helt på variablerna tillväxt och tillväxt per anställd.

Dessa två variabler hade var och en 87 % korrelation med det bildade indexet (faktorn). Vi mätte därför företagens framgång i tre separata mål: 1. finansiell effektivitet (avkastning på totalt kapital), 2. marknadseffektivitet (tillväxt och tillväxt per anställd enligt tidigare index) samt 3. övrigt. Som övrigt användes lön till styrelse/VD. Tillväxt och tillväxt per anställd utgör ett mått som omfattar effektivitet i ett flertal av företags verksamheter. Men då de samvarierade sinsemellan men inte alls med de övriga, använde vi ovannämnda index (faktor) som mått på marknadseffektivitet. Grad av tillväxt i omsättning betraktade vi som en indikator på företags marknadseffektivitet.

Testen av interaktionseffekter gjordes med hjälp av en s.k. tvåsidig variansanalys. Vid variansanalyserna framräknades medelvärdet för måluppfyllelsen. Medelvärdet erhåller siffran 0, värden över medelvärdet får plustecken och värden under medel får minustecken.

Resultaten kan sammanfattas så att ekonomisystem i kombination med branscher fick marknadseffektivitet: stjärnor fick över medelvärden i skogs- jordbruk och livsmedel, men under medel i handel och tjänste. I handel och tjänster var det i stället icke-analyserare som låg över medel.

För avkastningen på totalt kapital: stjärnorna inom skogs-, jordbruk- och livsmedel samt tillverkning fick de högsta avkastningsvärden (16 %, resp 19,41 %), medan icke-framtidsinformerare fick högst inom handel och tjänste (14,5% resp 21,67 %).

När det gällde löner till styrelse/VD: stjärnorna inom handel fick 761.000 kr och icke-analyserare inom handel fick 723.000 kr inom tjänste 772.000 kr. Närmast följande ekonomisystem låg på 485.000 kr.

Skillnaderna i måluppfyllelse mellan branscherna för de fyra ekonomisystemen var inte signifikanta, men som det framgår ur tabell 1 tycks stjärnorna fungerade bra inom skogs-, jordbruk- och livsmedel samt tillverkning medan övriga branscher fick en mer splittrad fördelning av måluppfyllelse för de olika målvariablerna. Icke-framtidsinformerarna tycks dock fungera bäst inom handel och tjänster när det gäller finansiell effektivitet. Att måluppfyllelsen var splittrad är inte förvånande, eftersom vissa branscher är splittrade inom branschen. Det är stora skillnader mellan t ex en livsmedelshandel och en modeklädeshandel, liksom inom tjänstebranschen mellan IT-konsultbolag och städbolag.

Bransch som situationsvariabel innehåller flera situationsvariabler, varför vi skall analysera resultatet måluppfyllelse för kombinationer av andra situationsfaktorer än bransch. Vi redovisar först grad av upplevd osäkerhet i kombination med ekonomisystem och därefter kombinationer av strategiskt beteende/ekonomisystem

Tabell 1. Måluppfyllelse för kombinationer bransch/ekonomisystem

Bransch		Skogs, jordbruk och livsmedel	Tillverkning	Handel	Tjänste
Stjärnor *	Marknadseffektivitet **	0,3	0,4	0	-0,5
	Finansiell effektivitet ***	16%	19%	6%	1%
	Löner styrelse/VD ****	341 kkr	487 kkr	761 kkr	485 kkr
	n *****	7	18	6	9
Icke analyser	Marknadseffektivitet	0,2	-0,8	0,5	0,4
	Finansiell effektivitet	9%	11%	-4%	3%
	Löner styrelse/VD	345 kkr	399 kkr	723 kkr	772 kkr
	n	3	12	3	1
Icke framtids- information	Marknadseffektivitet	-	-0,2	-0,3	-0,9
	Finansiell effektivitet	-	10%	15%	22%
	Löner styrelse/VD	-	486 kkr	386 kkr	439 kkr
	n	0	9	7	3
Icke produkt- kalkylering	Marknadseffektivitet	-0,4	-0,1	-0,9	0
	Finansiell effektivitet	11%	7%	3%	10%
	Löner styrelse/VD	430 kkr	210 kkr	232 kkr	305 kkr
	n	1	4	1	12

- * *Stjärnor:* Använde samtliga 7 ekonomistyrmedel.
Icke-analyserare: Inga analyser av kontantflöden och/eller balans- och resultaträkning. Övriga ekonomistyrmedel användes i liten omfattning.
Icke-framtidsinformation: Ej flerårsplaner och/eller prognoser. Övriga ekonomistyrmedel användes i stor utsträckning.
Icke-produktkalkylering: Kalkylmetoder användes ej, låg omfattning av internredovisning. Budgetering och analyser av kontantflöden och/eller balans- och resultaträkning i stor utsträckning.
- ** *Marknadseffektivitet* mättes med: index där omsättningsökning i % per år var styrande. I figuren siffran 0 lika med medelvärdet, plus över medelvärde och minus under medelvärde.
- *** *Finansiell effektivitet:* Avkastning på totalt kapital.
- **** *Löner styrelse/VD.* Kostnader för ersättning till styrelse/VD
- ***** *n:* Antal företag.

Analys av upplevd säkerhet i kombination med ekonomisystem

Upplevd säkerhet mätte vi med frågan: med hur stor säkerhet kan Ni bedöma nedanstående situation ett år framåt? Vi angav sex alternativa situationer:

konkurrens, försäljningspris, försäljningsvolym, produkttegenskaper, samhälleliga regleringar och efterfrågan. Respondenterna fick markera graden av säkerhet på en sjugradig skala. Vi gjorde en faktoranalys av svaren och fann att den nybildade faktorn (indexet) sammanfattade informationen ganska bra. Den första osäkerhetssituationen, konkurrens, förklarade 47,7 % av den totala variationen osäkerhetssituationerna/variablerna.

Faktorladdningarna var höga för samtliga variabler och visade positiva korrelationer mellan variablerna och den nybildade faktorn/indexet, vilket tyder på att faktorn/indexet beskriver "säkerhet" generellt. Vi använde därför faktorn/indexet som mått på upplevd säkerhet om den externa miljön och delade in faktorn i tre delar med lika många företag i varje del; delarna benämnes i fortsättningen låg säkerhet, mellansäkerhet och hög säkerhet.

När det gällde säkerhet i kombination med ekonomisystem blev utfallet för målvariabeln marknadseffektivitet: låg säkerhet fick över medel för stjärnorna, i mellansäkerhet hade icke-analyserarna och icke-framtidsinformerarna över medel (främst icke-framtidsinformerarna) och vid hög säkerhet fick icke-analyserarna ett medelvärde på 1,03. Signifikanta samspel förelåg vid analyserna mellan säkerhet och ekonomisystem, $p=0,047$. Som framgår av tabell 2 beror detta framför allt på att ekonomisystemet icke-analyserare erhöll marknadseffektiviteten 1,03 vid hög säkerhet och $-0,92$ vid låg säkerhet.

När det gäller den finansiella effektiviteten var denna låg för stjärnorna vid hög säkerhet, 1 % avkastning på totalt kapital, men ökade då osäkerheten ökade. Vid mellansäkerhet var avkastningen 13 % och vid låg säkerhet 27 %. Detta var den högsta finansiella effektiviteten av alla kombinationer, men den kan kanske till viss del förklaras av att den genomsnittliga lönen till styrelse och VD sjönk vid denna kombination.

Tabell 2. Måluppfyllelse för kombinationen upplevd säkerhet/ekonomisystem

<i>Säkerhet</i>		Låg säkerhet *	Mellan Säkerhet	Hög säkerhet
Stjärnor	Marknadseffektivitet	0,61	0	-0,16
	Finansiell effektivitet	27%	13%	1%
	Löner styrelse/VD	358 kkr	448 kkr	485 kkr
	n	9	13	12
Icke analyser	Marknadseffektivitet	-0,92	0,38	1,03
	Finansiell effektivitet	6%	8%	18%
	Löner styrelse/VD	518 kkr	450 kkr	177 kkr
	n	6	4	4
Icke framtids- Information	Marknadseffektivitet	-0,79	0,52	-0,18
	Finansiell effektivitet	12%	20%	7%
	Löner styrelse/VD	449 kkr	512 kkr	467 kkr
	n	8	4	5
Icke produkt- kalkylering	Marknadseffektivitet	-0,12	-0,12	-0,69
	Finansiell effektivitet	9%	9%	11%
	Löner styrelse/VD	599 kkr	161 kkr	304 kkr
	n	2	3	3

* *Låg säkerhet:* I en skala 1-7 rangordnade respondenterna 6 olika förhållanden när det gällde upplevd säkerhet 1 år framåt i tiden. De olika förhållanden var: konkurrensförhållanden, pris, volym, produkttegenskaper, samhällelig reglering och efterfrågan. Ett index på säkerhet indelades i tre grupper med lika många n i varje grupp: Låg säkerhet, mellan säkerhet och hög säkerhet. För övriga begrepp i tabellen hänvisas till förklaringar under tabell 1.

Det är intressant att notera i tabell 2 att icke-framtidsinformerarna för marknadseffektivitet erhöll medelvärden $-0,79$ vid låg säkerhet, $0,52$ vid mellansäkerhet och $-0,18$ vid hög säkerhet. Detta är väntat då framtidsinformation kan förväntas leda till högre omsättning vid stor osäkerhet. Vi mätte framtidsinformation i två dimensioner; flerårsplaner och prognoser. Dessa kan tänkas utvecklades i delvis omvänd ordning när den upplevda säkerheten ett år framåt förändras. Vid mellansäkerhet synes varken flerårsplaner eller prognoser ha någon positiv inverkan på marknadstillväxt.

Prognoser kan vara positivt för en ökning av omsättningen genom att ge handlingsberedskap för beslutsfattare, medan långsiktsplaner utgör förutsägelser om framtiden som företagen kan ha en viss kontroll över. Långsiktsplanerna kan därför utgöra förutsägelser som är framgångsrika i situationer med hög eller mellansäkerhet men bli för osäkra i situationer med hög osäkerhet för att vara till någon nytta för företagen. Vi fann också i vår studie att användningen av ettårsbudget minskade när osäkerheten ökade (se Nilsson & Emsfors, 1999), vilket delvis kan styrka denna tolkning. Omvänt kan prognoser ha betydelse för förutsägelser om framtida händelseutvecklingar som kan utgöra handlingsberedskap för nya affärsmöjligheter, som företaget inte redan har en viss kontroll över (se Abernethy & Guthie, 1994 och Simmonds, 1988). I denna betydelse kan användningen av prognoser vara positiv för omsättningen i situationer där säkerheten är låg och mellanstor.

Analys av strategiskt beteende i kombination med ekonomisystem

Affärsstrategier har i empiriska studier ofta klassificerats i termer som Miles & Snow (1978) och Porter (1980) utvecklat. Miles & Snow (1978) kom fram till en typologi av företag med 4 olika handlingsmönster för konkurrens. Dessa benämndes Defenders (konkurrerar inom klart avgränsade områden, låga kostnader och priser, samt god service), Prospectors (konkurrerar inom vagt formulerade områden som kontinuerligt kan förändras genom produkt- och marknadsutveckling), Analysers (konkurrerar inom ett basområde för kunder och produkter men imiterar och exploaterar vissa nya produkter och marknader) och Reactors (saknar en strategi).

Porter (1980) utvecklade en annan typologi som utgick från marknaden: 1) Kostnadseffektivitet (där företaget använder produkter som är lätta att jämföra med konkurrenternas men har lägre kostnader och priser och därmed också har ett högre värde för kunden), 2) Differentiering (där företaget utvecklar produkter som skiljer sig från konkurrenternas och skapar värde för kunden genom specialiserade, överlägsna produkter), och 3) Focus (där företaget utför speciella aktiviteter för ett specifikt segment av marknaden och uppnår värde för kunden genom antingen kostnadseffektivitet eller differentiering). Enligt Porter (1980) kunde företag inte uppnå långsiktiga fördelar genom att kombinera strategierna kostnadseffektivitet och differentiering.

Differentieringsstrategien har sedan delats in i undergrupper. En sådan dimension utgör indelning knuten till produkt/marknad: 1) Produktdifferentiering och 2) Marknadsdifferentiering (se tex Hambrick, 1984, Miller, 1986, och Mintzberg, 1988). Produktdifferentiering kan liknas vid Prospectors, där konkurrensfördelar uppnås genom specifika kvaliteter hos produkt och design. Företag med denna strategi satsar relativt mycket resurser på att utveckla nya produkter. Medan marknadsdifferentiering innebär att företagen strävar efter stora marknadsandelar genom att satsa utvecklingsresurser på imageskapande åtgärder och/eller att erbjuda kunden kvalitet och service i samband med försäljningen av produkten/tjänsten. ”Analysers” och ”defenders” har likheter med affärsstrategien marknadsdifferentiering. Konkurrensfördelar uppnås genom image och kundstödande åtgärder.

Differentieringsstrategier har i senare studier även beskrivits efter graden av flexibilitet eller kundanpassning. Konkurrensfördelar uppnås genom produktflexibilitet eller tillverkningsflexibilitet och produkten/tjänsten anpassas i samverkan med kunden till dennes unika krav och önskemål.

Det finns flera undersökningar som visar att företag som differentierar genom flexibilitet (kundanpassande företag) utvecklar styrsystem som skiljer sig från andra strategier (Brugeman & Van der Stede, 1993, Abernethy & Lillis, 1995, och Perera et al, 1997). Den stora skiljelinjer tycks gå mellan strategien flexibilitet och övriga strategier, när det gäller utformning av styrsystem som är framgångsrika.

När Greve (1999) undersökte samband mellan affärsstrategier och ekonomisystem i medelstora företag användes ovanstående 3 differentieringsstrategier (produktutveckling, marknadsutveckling och kundanpassning) samt kostnadseffektivitet. Kostnadseffektivitetsstrategin förekom inte som någon särskild strategi utan kombinerades nästan alltid med någon av differentieringsstrategierna. Kostnadseffektivitetsstrategin användes då ej som en särskild strategi, utan renodlade differentieringsstrategier tillämpades i databearbetningen i överensstämmelse med Porters (1980) uppfattning att företag ej kan uppnå långsiktig framgång genom att kombinera kostnadseffektivitetsstrategi och differentieringsstrategi. Sammanfattningsvis utgår mätningen av affärsstrategier i tidigare studier från nedanstående egenskaper.

Affärsstrategier:	Produkt- utveckling	Marknads- Utveckling	Kund- anpassning	Kostnads- Effektivitet
Egenskaper:				
Andel F&U utgifter	X			
Speciella produktgenskaper	X			
Image		X		
Service		X		
Hög kvalitet i affärsrelationer		X		
Tillverkning mot kundorder			X	
Kundspecifika produkter			X	
Korta ledtider och likn. mått				X

Forskning om affärsstrategier och ekonomistyrning bland småföretag förekommer ytterst litet, även om begreppet småföretag delvis får en ny indelningsbas, när företag i stället för att anställa medarbetare engagerar dessa på tillfällig och annan grund än anställning. Westerberg (1998) studerade dock affärsstrategier eller strategiskt beteende hos småföretag utan att relatera framgång vid implementeringen till ekonomisystemet. Westerbergs (1998) forskning avsåg faktorer för framgång hos företag inom branschen prefabricerade trähus i en turbulent miljö med kraftig efterfrågeminskning. Branschen bestod nästan uteslutande av företag med under 50 anställda.

Företagens strategiska beteendet kunde klassificeras i typer av företag när det gällde: 1) grad av nydaning (att hålla sig inom en etablerad nisch, modifiera denna, eller upptäcka en helt ny) och 2) grad av finslipning (ingen initiering av nya arbetsätt, eller låg, måttlig, och hög initiering). Företagstyperna, beskrivna i grad av nydaning och av finslipning av befintlig verksamhet, förekom i kombinationer som Black (1988) utvecklat. Westerberg (1998) fann inget direkt samband mellan företagstypernas strategiska beteende och finansiell effektivitet, marknadseffektivitet eller övriga framgångsfaktorer.

Hög osäkerhetstolerans och hög självtillit hos företagsledaren var däremot länkat till en bättre framgång i en turbulent miljö. Men genom att företagstyperna beskrev strategiskt beteende hos företagen, som var länkat till begreppen osäkerhetstolerans och självtillit, vilka i sin tur hade ett positivt samband med framgångsvariablerna, visade Westerbergs (1998) studie en indirekt koppling mellan ”affärsstrategier” och framgång.

Osäkerhetstolerans var kopplat till företagets tidigare uppnående av framgångsmål och självtillit var kopplat till utbildning och erfarenhet om företagets verksamhetsområde och extern rådgivning. I den kombination av strategiskt beteende hos företag som Westerberg (1998) fann utgör differentiering genom flexibilitet (kundanpassning) den högsta graden av finslipning av befintlig verksamhet. Detta strategiska beteende kunde sedan göras inom den etablerade nischen, inom en modifiering av nischen eller inom en nyskapad /upptäckt marknadsnisch. På så sätt kunde strategierna finslipning och nydaning kombineras i tre typer av strategiskt beteende. Finslipning kunde ske i tre lägre grupper än kundanpassning, där de lägre graderna av hade likheter med kostnadseffektiviseringsstrategier. Sammanlagt kunde således 12 typer av företag och strategiskt beteende förekomma.

Då småföretag inte tycks använda produktutvecklingsstrategier, mätt med de egenskaper som medelstora och stora företag gör (stor andel FoU- utgifter eller specifika produktenskaper), utelämnade vi denna i vår studie. I stället utgick vi från att strategier var ett sätt att möta osäkerhet (se Cyert & March, 1963 och Thompson, 1967). Det finns två principiellt olika sätt att möta osäkerhet: förvärva/samarbetsöverenskommelser långsiktigt med osäkerhetskällor, och att förbättra förmågan att styra osäkerhetssituationen med t ex affärsstrategier. För småföretag har detta historiskt skett genom att bli underleverantörer till storföretag, varför vi ställde en fråga till företagen om de *huvudsakligen arbetade som underleverantör*.

Då samband mellan affärsstrategi och ekonomisystem i tidigare forskning för mellanstora och stora företag indikerar att sambandet föreligger mellan kundanpassning och ekonomisystemets inriktning, och kundanpassning även visats utgöra en strategi för småföretag (Westerberg, 1988) utgick vi från denna affärsstrategi i vår surveyundersökning. Mätningen i vårt frågeformulär av

kundanpassning gjordes med en 7- gradig skala. Frågan som ställdes var *i vilken grad utformas produkten/tjänsten specifikt i dialog med varje kund?*

Övriga former för kostnadseffektiviseringsstrategier utgjorde i Westerbergs forskning (ibid) lägre former av förfining av det företaget redan gjorde. Detta mätte vi genom att ställa frågor om delmål som företagen ansåg vara viktigast. Då strategier för småföretag tycks vara kombinationer, ombads företagen rangordna delmål. För kostnadseffektivisering användes alternativen *kostnadsminimering, minimering av direkt tid, ledtidförkortning, och minimering av kapitalbindning.*

När det gäller affärsstrategien marknadsutveckling fann Westerberg (ibid) för tillverkande småföretag att detta skedde genom olika grader av nydaning av nuvarande marknadsnisch. Då detta inte tycks ske genom forskning och utveckling av nya produkter, riktas intresset i stället mot andra sätt att positionera företag på nya affärsområden genom marknadsföring (se Hill & Jones, 1998). Marknadsnärvaro för ett affärsområde motiveras med en marknadsföring som framhäver företagets kompetens och relevans att agera på marknaden (Power, 1997). Power (ibid) fann att engelska revisionsbyråer positionerar sig på tre sätt när det gäller att utöka antalet tjänster de utför: territoriestrategin (ny tjänster motiveras av likhet med redan gällande praxis), kunskapsstrategi (nya tjänster motiveras av kunskaper och institutionell roll som redan existerar) och underordnandestrategi (nya tjänster motiveras av samarbetsförhållanden med andra kunskapspecialiteter). Som sammanfattande mått på prioritering av marknadsutvecklingsstrategier ställde vi i frågan om vilka delmål som företagen ansåg vara viktigast mellan alternativen *kundtillfredställelse och kvalitetsförbättringar.*

Då olika affärsstrategier tycks kombineras för småföretag ställde vi frågan ”vilket delmål är var viktigast för företaget”. Företagen angav svarsalternativen i prioritetsordning.

I vår undersökning använde vi följaktligen metoder att minska osäkerheten: underleverantörer och affärsstrategier. Den affärsstrategi vi använde var grad av kundanpassning. Grad av kundanpassning delas vid analysen in i två lika stora företagsgrupper, hög kundanpassning och låg kundanpassning. Inom affärsstrategin kundanpassning gjordes två kombinationsalternativ: prioritering av marknadsutveckling eller av kostnadseffektivisering. Mätningarna av strategierna

marknadsutveckling och kostnadseffektivisering med hjälp av det delmål som företagen ansåg vara viktigast är mycket grova och då dessutom samtliga företag angav flera andra alternativ med lägre prioritet, framkommer inte i hur stor grad företagen anser det viktigaste delmålet skiljer sig från de andra delmålen. Då 22 % av företagen följde upp mätetal i den lokala styrningen genom gemensamma rapporter för mätetalen, kan det vara så att skillnaderna mellan ordningsföljden av delmålen är liten, åtminstone i en fjärdedel av företagen.

Av de 98 företag som svarade på vår enkät om de huvudsakligen arbetade som underleverantör svarade 30 ja och 68 nej. De företag som arbetade huvudsakligen som underleverantörer var utspridda på alternativen hög/låg kundanpassning och kombinationer av dessa med marknadsutveckling och kostnadseffektivisering i jämna proportioner, varför de ej togs med i den fortsatta analysen av ekonomisystemens effektivitet.

Resultaten av analysen med ekonomisystem kan sammanfattas på följande sätt. När det gäller marknadseffektivitet: hög kundanpassning i kombination med kundtillfredsställelse fick alla ekonomisystem över medel utom icke-framtidsinformerarna, som fick -1,424, kundanpassning i kombination fick något över medel för stjärnor och icke-framtidsinformerare och under medel för icke-analyserare och icke-produktkalkylerare, enbart kundtillfredsställelse fick över medel för samtliga förekommande ekonomisystem (icke-analyserare förekom ej) och kostnadseffektivitet fick enbart något över medel för stjärnorna.

När det gällde avkastningen på totalt kapital fick stjärnorna högst medelvärde vid kundanpassning i kombination med kundtillfredsställelse, 26,82 %. Icke-framtidsinformerarna fick högst medelvärde för kundanpassning i kombination med kostnadseffektivitet, 14,25 %. För enbart kundtillfredsställelse fick icke-framtidsinformerarna höst medel, 24 % och för enbart kostnadseffektivitet blev åter stjärnorna främst med 14 %.

När det gällde löner till styrelse/VD fanns enbart två anmärkningsvärde tal: stjärnor fick vid enbart kostnadseffektivitet 1.304.000 kr, och icke-produktkalkylerarna vid kundanpassning i kombination med kostnadseffektivitet samt enbart kundtillfredsställelse fick inga löner alls.

När det gällde målsättningsvariabeln lön till styrelse/VD fanns en signifikant skillnad i analysen mellan affärsstrategityp och ekonomisystem, $p=0,01$. Skillnaden var signifikant mellan stjärnor och icke-produktkalkylerare.

Tabell 3. Måluppfyllelse för kombinationen strategiskt beteende/ek.system.

<i>Strategi</i>		Kund- anpassning * & marknads- utveckling **	Kund- Anpassning & kostnads- effektivitet ***	Kund- anpassning	Kostnads- Effektivitet
Stjärnor	Marknadseffektivitet	0,45	0,04	0,41	0,09
	Finansiell effektivitet	27%	9%	7%	14%
	Löner styrelse/VD	495 kkr	620 kkr	493 kkr	1304 kkr
	n	12	7	7	1
Icke analyser	Marknadseffektivitet	0,28	-0,69	-	-
	Finansiell effektivitet	11%	7%	-	-
	Löner styrelse/VD	432 kkr	508 kkr	-	-
	n	7	5	0	0
Icke framtids- Information	Marknadseffektivitet	-1,42	0,1	0,24	-0,09
	Finansiell effektivitet	9%	14%	24%	10%
	Löner styrelse/VD	372 kkr	283 kkr	519 kkr	559 kkr
	n	5	5	3	4
Icke produkt- kalkylering	Marknadseffektivitet	0,28	-0,55	0,59	-0,73
	Finansiell effektivitet	12%	3%	-12%	7%
	Löner styrelse/VD	126 kkr	0	0	454 kkr
	n	2	1	2	2

* *Kundanpassning*: Mättes i en 7 -gradig skala när det gällde i vilken grad produkten/tjänsten utformades specifikt i dialog med varje kund?

* *Marknadsutveckling*: Delmålen kundtillfredsställelse och/eller kvalitetsförbättringar prioriterades bland företagets delmål.

*** *Kostnadseffektivitet*: Delmålen kostnadsminimering, minimering av direkt tid, ledtidförkortning och/eller minimering av kapitalbindning prioriterades bland företagets delmål. För övriga begrepp i tabellen hänvisas till förklaringar under tabell 1 och tabell 2.

Analys av samband mellan storlek – omfattning av ekonomisystemdelar – effektivitetsmåt

Då ekonomisystemet, stjärnor, förekom i samtliga branscher och icke-analyserna hade en signifikant skillnad i förhållande till det generella mönstret för marknadseffektivitet/säkerhet, gjorde vi en analys av OMFATTNINGEN av ekonomisystemdelar, mätt i förekomst av de tidigare nämnda 7 faktorerna, och storleken hos företagen, mätt som antalet anställda. Samtliga ekonomisystemdelar tilldelades samma vikt, varför ett företag kunde få värden 0 till 7 som omfattning av ekonomisystemdelar.

Att storlek samvarierar signifikant med ekonomisystem har visats av t ex Bergström o Lumsden (1993). Vi vill föra analysen vidare och testa om det finns en samvariation mellan omfattningen av ekonomisystemdelar och grad av måluppfyllelse, mätt i våra tre målvariabler. När det gällde att analysera storleken valde vi att indela antalet anställda i grupper: <5 anställda, >=5-<10, >=10-<15, >=15-<20 och >=20 eftersom tidigare studier visat att det är ytterst få småföretag som växer över 20 anställda. Detta fenomen är inte bara svenskt utan finns även internationellt (se t ex Birch, 1997).

När det gällde samvariation mellan storlek och omfattningen av ekonomisystemdelar, gjorde vi först en sk ensidig variansanalys och fann signifikanta skillnader mellan grupperna av anställda och omfattningen av ekonomisystemdelar, $p=0,009$. I denna analys använde vi sedan multipla jämförelser enligt Tukeys metod. Detta innebär att vi försöker finna homogena subgrupper där medelvärdena inom gruppen ej skiljer sig åt men där det finns skillnader mellan subgrupperna. Denna analys visade att det enbart är den lägsta subgruppen, <=5 anställda som är skild mellan de två största, >15 – <=20 anställda och de med >20. Vid mätningen av antalet anställda utgick vi från företagens årsredovisningar för medeltalet anställda under året. Vi jämförde detta med en fråga i frågeformuläret om hur många anställda företagen hade vid ifyllandet av formuläret. I några enstaka fall förekom avvikelser i den lägsta och högsta gruppen. Något företag hade under månaderna efter årsredovisningen fått under 5 anställda och ett företag hade fått mer än 50 anställda. Vi utgick även i dessa fall från förhållandet som rådde vid bokslutssituationen.

Vi testade också om det förekom en signifikant samvariation mellan företag som hämtade ekonomiska råd externt och omfattningen av ekonomisystemdelar. Detta var fallet ($p=0,041$).

Tabell 4. Grad av måluppfyllelse (medelvärden) vid kombinationer av låg/hög omfattning av ekonomisystem och anställningsgrupper.

<i>Omfattning ekonomisystem</i>		Låg omfattning *	Hög omfattning **
<=5 anställda	Marknadseffektivitet	-0,201	-0,844
	Finansiell effektivitet	9,70%	12,43%
	Löner styrelse/VD	395 kkr	199 kkr
	n	13	8
>15 - <=20 anställda	Marknadseffektivitet	-0,082	-0,227
	Finansiell effektivitet	8,00%	14,33%
	Löner styrelse/VD	392 kkr	345 kkr
	n	4	9
>20 anställda	Marknadseffektivitet	0,361	-0,274
	Finansiell effektivitet	27,57%	8,08%
	Löner styrelse/VD	529 kkr	580 kkr
	n	7	13

* *Låg omfattning av ekonomisystem:* Omfattningen är 1-5 egenskaper i ekonomisystem.

** *Hög omfattning av ekonomisystem:* Omfattningen är 6-7 egenskaper i ekonomisystem.

Som framgår av tabell 4 är det bara ekonomisystem med låg omfattning och över 20 anställda som har högre marknadseffektivitet än medelvärdet. Det är också dessa företag som har högst avkastning på totalt kapital och näst högst löner till styrelse/VD. Sämst marknadseffektivitet har företag med 5 anställda och hög omfattning av ekonomisystem. Företag med över 20 anställda och hög grad av ekonomisystem har lägst avkastning på totalt kapital och högsta löner till styrelse/VD. Det bör noteras att hög omfattning av ekonomisystem, 6-7 egenskaper, karakteriserade stjärnorna och icke-framtidsinformerarna, medan låg omfattning karakteriserade icke-analyserarna och icke-produktkalkylerarna.

En tendens är att företag med högst 5 anställda och låg omfattning av ekonomistyrning förbättrar grad av måluppfyllelse i de tre målvariablerna om de växer till över 20 anställda utan att skaffa hög omfattning av ekonomisystem. För företagen 5 anställda och hög användning av ekonomisystem förbättras grad av måluppfyllelse när företag växer till 15,1 –20 anställda. Växer företagen över 20 anställda förändras måluppfyllnadsgraden inte längre efter ett gemensamt mönster. Då antalet företag i varje cell i tabell 4 är litet är skillnaderna mellan anställningsgrupper och hög/låg omfattning av ekonomisystemdelar inte signifikanta på 5 % nivå. Mot bakgrund av att måluppfyllelsen tycktes bli högst för företag med tillväxt och låg omfattning av ekonomisystemdelar uppstår frågan om företagen upplever problem med de ekonomisystem de har.

På en avslutande fråga i vår enkät om företagen upplevde problem med den ekonomiska styrningen svarade 56 företag. Av dessa svarade 21,4 % ja, och 78,6 % nej. Av de som upplevde problem med ekonomistyrningen låg 8 av 12 företag i grupperna över 15 anställda. Även om många företag avstod från att svara på frågan kan det tyckas som om en stor andel åtminstone inte upplevde några problem.

TEORETISKA IMPLIKATIONER

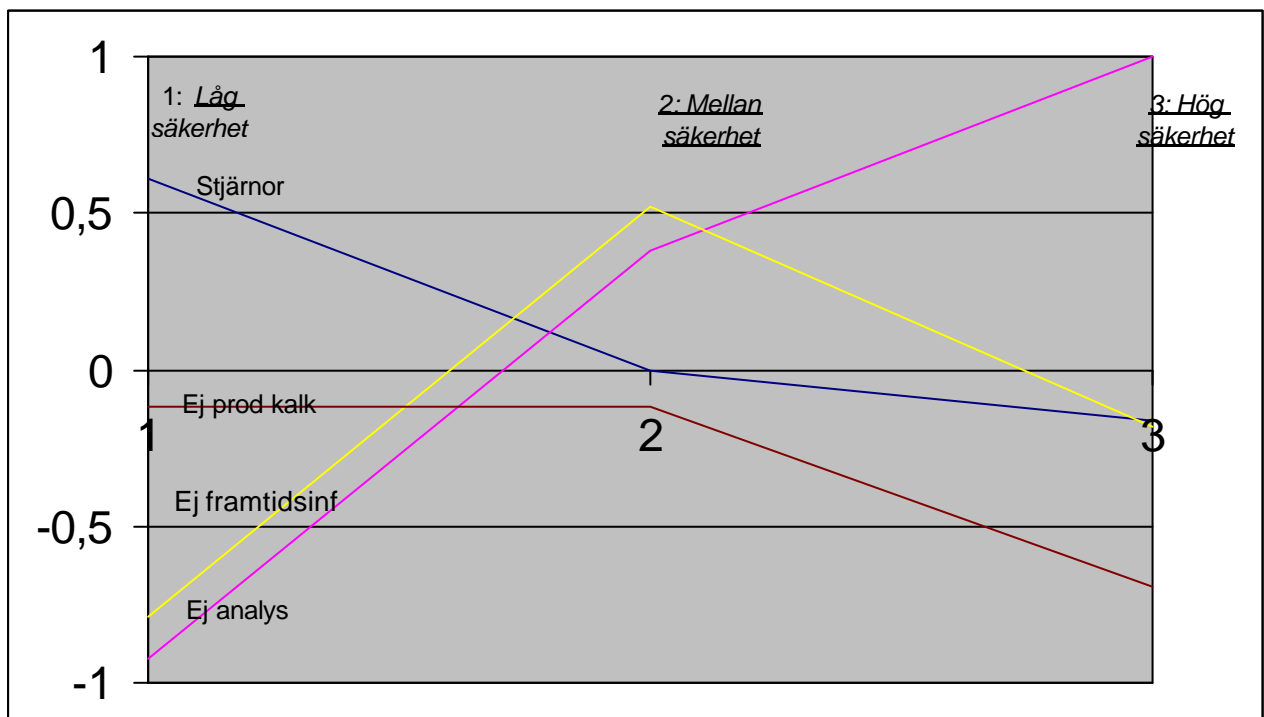
Hypotesen att det inte föreligger någon skillnad i fördelningen av ekonomisystem mellan branscher förkastas. Detta innebär att det sker en anpassning mellan bransch och utformning av ekonomisystem. Denna anpassningen sker inte helt efter de traditionella metoderna för kalkylering och internredovisning, eftersom en stor procentandel av företagen angav att de använde en annan metod än de traditionella som beskrivs i läroböcker.

Hypotesen att det i en given situation inte föreligger någon skillnad i effektivitet mellan företag med olika kategorier av ekonomisystem kunde inte förkastas mer än för kombinationen strategiskt beteende/lön till styrelse och VD. Skillnaderna var signifikanta mellan ”stjärnor” och ”icke produktkalkylerare”.

Vid en jämförelse mellan förekomst av kategorierna av ekonomisystemen i branscher och ekonomisystemens effektivitet i branscherna förekom stor samstämmighet mellan valt ekonomisystem och effektivt ekonomisystem i branschen ”tillverkning”, speciellt med avseende på marknadseffektivitet och

finansiell effektivitet. Detta tolkas så att ”stjärnorna” fungerar bra i tillverkningsföretag. Det föreligger en icke signifikant interaktionseffekt som påverkar effektiviteten positivt. Tillverkningsföretagen väljer denna kategori av ekonomisystem vilket då är rationellt.

Att skillnaderna i effektivitet ej var signifikant mellan kategorier av ekonomisystem i olika branscher kan bero på många orsaker, varav en kan vara kontextuella variabler. I studien användes flera situationsvariabler för att delvis kontrollera detta. Utöver strategiskt beteende användes ”osäkerhet i företagens miljö”. Denna delades in i tre grader; hög säkerhet, mellan säkerhet och låg säkerhet. De fyra kategorierna av ekonomisystem fördelade sig på olika grader av säkerhet efter ett signifikant mönster. För att illustrera detta har ekonomisystemen bundits samman med de olika graderna av säkerhet i figur 1.



Figur 1: Marknadseffektivitet för kombinationer av låg säkerhet, mellansäkerhet och hög säkerhet samt fyra kategorier av ekonomisystem.

Av figuren framgår att ”stjärnorna” är det enda ekonomisystem som har högre marknadseffektivitet än genomsnittet vid låg säkerhet. Vid hög säkerhet är det i stället ”icke-analyserarna” som är det enda ekonomisystemet som har högre

effektivitet än genomsnittet. Icke-analyserarna kännetecknades främst av att företagen inte gjorde analyser av kontantflöden och/eller av balans- och resultaträkning. För övrigt kännetecknades denna kategori av låg användning av ekonomisystemdelar- förutom produktkalkylering. Kategorien kan därför antas vara det minst kostnadskrävande. 37 % av företagen i denna kategori använde dock framtidsinformation. Vi studerade vilken framtidsinformation som användes vid olika grader av säkerhet, och fann då att vid låg säkerhet användes mest prognoser och vid hög säkerhet mest långsiktsplaner. Som framgår av fig. 1 är det "icke-framtidsinformations" kategorien som erhöll högst effektivitetstal i säkerhetsgraden "mellan". Detta kan tolkas så att varken prognoser eller långsiktsplaner är relaterade positivt till marknadseffektivitet i denna grad av säkerhet. Skillnaderna i effektivitet mellan de fyra kategorierna av ekonomisystem i säkerhetsgraden "mellan" är dock liten.

Beaktas situationsvariabeln i den tidigare analysen av bransch/ekonomisystem, så kan vi nu lägga till att "stjärnorna" verkar fungera bra för tillverkningsföretag i situationer med hög grad av osäkerhet om miljöförhållanden och där framtidsinformationen främst består av prognoser.

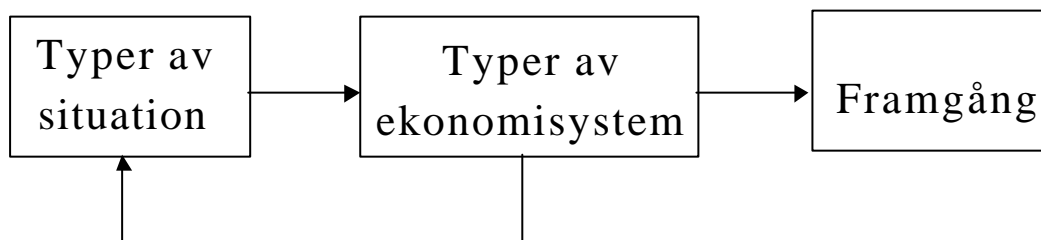
När vi tar in situationsvariabeln strategiskt beteende får vi vara medvetna om att endast 56 företag av 124 ingick i analysen. Detta beror på att mer än hälften av företagen inte hade ett strategiskt beteende som ingick i den typologi som användes. Strategiskt beteende synes vara starkt differentierat och/eller omedvetet. Bland de företag som ingick i typologierna var ekonomisystemet "stjärnor" signifikant effektivare avseende löner till VD/styrelse än "icke- produkt kalkylerings information". Detta kan tolkas så att strategiskt medvetande hos företagen även ingår i situationsbeskrivningen när "stjärnor" kan fungera bra.

Vid analysen av omfattningen av ekonomisystem, mätt i tidigare genomgångna sju delar, och företagens antal anställda, fanns ingen signifikant skillnad i effektivitet. När det gällde företag mellan 20-50 anställda var det tvärt emot vad som kunde förväntats, att finansiell effektivitet och marknadseffektivitet var betydligt högre för företag med låg omfattning än med hög omfattning.

Utformningen av ekonomisystem synes därför vara viktig för effektiviteten men har i studien haft få kopplingar till effektivitet. Den stora förekomsten av "icke traditionella" metoder för produktkalkylering och internredovisning tyder också på

att begreppen i studien kan behöva finslipas. Specifika förutsättningar för småföretagande kan till exempel förfinas variabeln som beskriver småföretagens situation. Ekonomisystemens användning i kombination med småföretagarens erfarenhetskunskap och extern ekonomisk rådgivning till företagarna kan finslipa ekonomisystemets användning som beslutsunderlag vid ekonomistyrningen. I situationsvariabeln kan t ex specifika förutsättningar för småföretagande visa sig viktiga för utformningen av ekonomisystem, liksom ekonomisystemens användning i kombination med småföretagarens erfarenhetskunskap och externa ekonomiska rådgivning som beslutsunderlag.

I vår modell kan detta åskådliggöras med återkoppling från ekonomisystem till situation och från situation till ekonomisystem. Analysen kommer således att drivas ett steg ytterligare i förhållande till vår ursprungliga modell.



När det gäller effektivitetsmätningen skulle en utökning av våra objektiva måttetal kunna kompletteras med dels en mätning över tiden för dessa samt med en självvärdering av ett slag som överensstämmer med metoden benchmarking.

Referenser:

- Abernethy, M. A., & Guthie, C.H., 1994, An Empirical Assessment of the "Fit" Between Strategy and Management Information System Design, *Accounting and Finance*, Nov., s. 49-66.
- Abernethy, M. A., & Lillis, A. M., 1995 The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 4, s. 241-258.
- Anthony, R. N., Dearden, J., & Vancil, R. F., 1965, *Management Control Systems*, Homewood: Irwin.
- Bergström, I. & Lumsden, M., 1993, *Ekonomisystem i mindre företag*, Avhandling för doktorsexamen, Högskolan i Luleå och Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.
- Birch, D. L., 1997, *The new Economy – Gazelles and Job Creation*, Rapport presenterad vid invigning och symposium i juni, ESBRI, Stockholm.
- Black, J. A., 1988, Entrepreneur or Entrepreneures? Justification for range of Definitions. *Journal of Business and Entrepreneurship*, Vol. 10, No. 1, s. 45-65.
- Bromwich, M., 1990, The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, No. ½s. 27-46.
- Bruggeman, W., & Van der Stede, W., 1993, Fitting Management Control Systems to Competitive Advantage, *British Journal of Management*, Vol. 4, No. 3, s. 205-218.
- Chenhall, R.H. och Langfield-Smith, K., (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, Vol 9, pp 1-19
- Chenhall, R. H., & Morris, D., 1986, The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, *The Accounting Review*, Vol. 61, januari, sid 16-36
- Chenhall, R. H., och Morris, D., (1993), The role of post completion audits, managerial learning, environmental uncertainty and performance, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 5, pp. 170-186
- Chong, V. K., (1996), Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, pp 415-421
- Cyert, R. M., & March, J. G., (1963), *The Behavioral Theory of the Firm*, Englewood Cliffs: Prentic-Hall.
- Davidsson, P., (1989), *Continued entrepreneurship and small firm growth* (Avhandling för doktorsexamen, Handelshögskolan i Stockholm).
- Eliasson, G. & Samuelson, L. A., (red)(1991) *Produktiviteten och Lönsamhet*. Studentlitteratur, Lund.
- Edwards, R. A., (1998), Is management accounting just what management accounts do? Implicit cost analysis on Britain's railways . 1923-1939, *Accounting, Business and Financial History*, Vol 8, pp 331-349.
- Emmanuel, C., Otley, D. and Merchant, K., (1990) *Accounting for Management Control*, 2nd editon, London, Chapman and Hall.
- Eisenhart, K. M., (1990), Speed and Strategic Choice: How Managers Accelerate Decision Making, *California Management Review*, 39-54, Spring.
- Greenhalgh, R.W., (2000), Information and the transnational SME, *Manangement Accounting Research*, Vol 11, pp 413-426.

- Greve, J., 1999, *Ekonomisystem och affärsstrategier*, (Avhandling för doktorsexamen, Uppsala universitet, Företagsekonomiska Institutionen).
- Gul, F.A., (1991) The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance, *Accounting and Business Research*, Vol 22, pp 57-61
- Gul, F. A., och Shia. Y. M., (1994), The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, pp 33-47
- Hair, J. F., 1995, *Multivariate Data Analysis*, (3rd ed), New York: Macmillan.
- Hambrick, D. C., 1984, An Empirical Typology of Mature Industrial-Product Environments, *Academy of Management Journal*, Vol. 26. No. 2, s. 213-230.
- Hambrick, D. C., 1984, Taxonomic Approaches to Studying Strategy: Some Conceptual and Methodological Issues, *Journal of Management*, Vol. 10, s. 27-41.
- Hedberg, B., och Jönsson, S., (1978), Designing Semi-Confusing Information Systems for Organizations in Changing Environments. *Accounting, Organizations and Society*, 3:47-64.
- Hill, C., & Jones, G., 1998, *Strategic Management, An integrated Approach*, Boston, New York: Houghton Mifflin Company.
- Huber, G., och Mc Daniel, R. R., (1986), The Decision-Making Paradigm of Organizational Design. *Management Science*, 32: 572-589.
- Häckner, E., och Nilsson, A., 1994, *Accounting information systems: Instrumental impact, sense making and profitability*, Luleå Tekniska Universitet, Institutionen för Industriell ekonomi och Samhällsvetenskap.
- Häckner, E., och Nilsson, A., (1999), Accounting information systems in SMEs, *Journal of Enterprising Culture*, Vol 7, pp 37-64.
- Innes, T., & Mitchell, F., 1990, The process of change in management accounting: some field study evidence, *Management Accounting Research*, Vol. 1, March, s. 3-19.
- Johansson, C., Nilsson, G., Nilsson, J., & Samuelson, L., 1997, *Kartläggning av ekonomistyrning i börsnoterade Svenska företag*, Forskningsrapportserie vid Handelshögskolan, Stockholm.
- Johansson, C., och Samuelson, L. A., 1997, *Företagens internredovisning och interna styrning*, En förstudierapport utarbetad på uppdrag av BAS-gruppen, Handelshögskolan, Stockholm.
- Johnson, H, T., och Kaplan, R. S., (1987), *Relevance Lost The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
- Jönsson, C., och Mörse, L., 1998, *Balanced Scorecard – ett styrverktyg i praktiken, nu och i framtiden*, kandidatuppsats, Institutionen för Ekonomi, Högskolan Kristianstad.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P., 1996, *The Balanced Scorecard*, Boston: Harvard Business School Press.
- Kinserdal, A., & Kyllingstad, T.- G., 1980, Økonomistyrning i småbedrifter, *Bedriftsekonomen*, Nr 8, s. 424-429.
- Langfield-Smith, K., 1997, Management Control Systems and Strategy: A Critical Review, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No. 2, s. 207-232.
- Lybaert, N., (1998), The information use in an SME: its importance and some elements of influence, *Small Business Economics*, Vol 10, pp 171-191.

- Lövstål, E., (2001), A Quest for Accounting and Control within Entrepreneurial Organisations, (Avhandling för licentiatexamen, Ekonomihögskolan, Lunds universitet).
- Miles, R. E., & Snow, C. C., 1978, *Organizational Strategy, Structure, and Process*, New York: McGraw-Hill.
- Miller, D., 1986, Configuration of Strategy and Structure: Toward a Synthesis, *Strategic Management Journal*, 7, s. 233-249.
- Mintzberg, H., 1988, Generic Strategies: Towards a Comprehensive Framework, *Advances in Strategic Management*, Vol. 5, JAP Press, Greenwich, s. 1-67.
- Mitchell, F. och Reid, G.C., (2000) Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research, *Management Accounting Research*, Vol 11, pp 385-390
- Nilsson, G., & Emsfors, E., (1999), *Kartläggning av ekonomistyrning i småföretag, arbetsrapport*, Workshop IV i flödesorienterad ekonomistyrning, Handelshögskolan Göteborg, 5-6 februari.
- Perera, S., Harrison, G., & Poole, M., 1997 Customer-Focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Financial Performance Measures: A Research Note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 6, s. 557-572.
- Porter, M. E., 1980, *Competitive Strategy*, New York: Free Press.
- Power, M., 1997, Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, s. 123-146.
- Rathe, A. W., (1960) Management Controls in business, in D. G. Malcolm, A. J. Rowe (eds), *Management Control Systems*, New York, Wiley.
- Romano, D. D. and Ratnatunga, J., (1994), Growth stages of small manufacturing firms: the relationship with planning and control, *Public Policy*, Vol 13, pp 173-195.
- Samuelson, L.A., (1990), Begrepp och utvecklingstendenser, *Ekonomi & Styrning*, nr 1 pp. 6
- Shank, J., K., & Govindarajan, V., 1989, *Strategic Cost Analysis – The Evolution from Managerial Strategic Accounting*, Kingsport: Irwin.
- Sharma, S., 1997, *Applied Multivariate Techniques*, New York: Wiley.
- Simmonds, K., 1982, Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example, *Accounting and Business Research*, summer, s. 206-214.
- Simmonds, K., 1986, The Accounting Assessment of Competitive Position, *British Journal of Marketing*, Vol. 20, 1, s. 16-31.
- Simmonds, K., 1988, Strategic Management Accounting i Cowe, R., (ed) *Handbook of Management Accounting*, Brookfield: Gower Publishing Company, s. 14-36.
- Thompson, J. D., 1967, *Organizations in Action*, New York: McGraw-Hill.
- Tymon, Jr., W., G., Stout, D. E. och Snow, K., N., 1998 Critical analysis and recommendations regarding the role of perceived environmental uncertainty in behavioural accounting research, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 10, s. 23-46.
- Westerberg, M., 1998, *Managing in Turbulence, An Empirical Study of Small Firms Operating in a Turbulent Environment*, (Avhandling för doktorsexamen 1998:43, Luleå Tekniska Universitet, Institutionen för Industriell ekonomi och Samhällsvetenskap).