Indholdsfortegnelse

BILAGSFORTEGNELSE **3**

1. FORORD **4**

2. ABSTRACT **5**

3. INDLEDNING **7**

4. PROJEKTDESIGN **8**

5. PROBLEMSTILLING **10**

6. VIDENSKABSTEORI **11**

6.1 DE FIRE SOCIOLOGISKE PARADIGMER 12

6.1.1 Subjektivisme og objektivisme *13*

6.2 RADIKALE FORANDRINGER OG REGULERING 15

6.3 FORTOLKNINGSVIDENSKABEN 15

7. PROBLEMFORMULERING **15**

8. METODE **15**

8.1 FÆNOMENOLOGIEN 16

8.1.1 Kolbs læringscirkel *16*

8.2 HERMENEUTIKKEN 18

8.2.1 Den hermeneutiske cirkel *19*

8.3 ANVENDT METODE 20

8.4 KILDEKRITIK 22

9. AFGRÆSNING **23**

10. MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS **24**

11. MCS-PAKKENS HISTORISKE UDVIKLING **25**

11.1 ANTHONYS PLANNING AND CONTROL SYSTEMS 26

11.2 MERCHANTS CONTROL IN BUSINESS ORGANIZATIONS 27

11.3 SIMONS LEVERS OF CONTROL 30

11.4 OTLEYS PERFORMANCE MANAGEMENT 33

11.5 FERREIRA & OTLEYS THE PERFORMANCE MANAGEMENT AND CONTROL FRAMEWORK (PMC) 34

11.6 MALMI & BROWNS MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS AS A PACKAGE 37

11.7 TEORIERNES ANVENDELSE 40

12. LITTERATURSTUDIE – TEORIERNES ANVENDELSE I LITTERATUREN **41**

12.1 SIMONS' LEVERS OF CONTROL 42

12.2 OTLEYS PERFORMANCE MANAGEMENT 46

12.3 FERREIRA & OTLEYS PERFORMANCE MANAGEMENT AND CONTROL FRAMEWORK 49

12.4 MALMI & BROWN'S MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS AS A PACKAGE 55

12.5 KONKLUSION PÅ LITTERATURSTUDIE 60

13. VIDENSKABSTEORIENS INDFLYDELSE PÅ ANALYSEN **62**

13.1 TEORETIKERNES VIDENSKABSTEORETISKE FILOSOFI 65

13.1.1 Robert Simons videnskabsteoretiske filosofi *65*

13.1.2 David Otleys videnskabsteoretiske filosofi *67*

13.1.3 Aldónio Ferreiras videnskabsteoretiske filosofi *69*

13.1.4 Teemu Malmis videnskabsteoretiske filosofi *71*

13.1.5 David Browns videnskabsteoretiske filosofi *73*

14. ANVENDELSEN AF MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS 75
14.1 SIMONS' LEVERS OF CONTROL 77
14.2 OTLEYS PERFORMANCE MANAGEMENT 79
14.3 FERREIRA & OTLEYS PERFORMANCE MANAGEMENT AND CONTROL FRAMEWORK 80
14.4 MALMI & BROWN'S MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS AS A PACKAGE 81
14.5 MODELLERNES SAMMENHÆNGE OG DIFFERENTIERING – ER DER MULIGHED FOR AT ANVENDE DEM I SAMSPIL? 83
15. DISKUSSION AF MULIGE UDFORDRINGER VED ANVENDELSEN AF MCS SOM EN PAKKE 87
16. KONKLUSION 90
17. LITTERATURLISTE 92
18. LITTERATURLISTE TIL LITTERATURSTUDIET 97
19. LITTERATURLISTE TIL STUDIE AF FORFATTERNES FAGOMRÅDER 116

Bilagsfortegnelse

BILAG 1 – OVERSIGT OVER MCS PAKKERNE

BILAG 2 – LITTERATURSTUDIE AF SIMONS LEVERS OF CONTROL

BILAG 3 – LITTERATURSTUDIE AF OTLEYS PERFORMANCE MANAGEMENT

BILAG 4 – LITTERATURSTUDIE AF FERREIRA & OTLEYS THE DESIGN AND USE OF PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEMS

BILAG 5 – LITTERATURSTUDIE AF MALMI & BROWNS MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS AS A PACKAGE

BILAG 6 – STUDIE AF SIMONS MEST ANVENDTE VÆRKER

BILAG 7 – STUDIE AF OTLEYS MEST ANVENDTE VÆRKER

BILAG 8 – STUDIE AF FERREIRAS MEST ANVENDTE VÆRKER

BILAG 9 – STUDIE AF MALMIS MEST ANVENDTE VÆRKER

BILAG 10 – STUDIE AF BROWNS MEST ANVENDTE VÆRKER

Alle bilag er vedlagt på en cd-rom bagerst i opgaven. De enkelte bilag er samlet i større excel-mapper, hvorfor der på cd-rommen er tre excel-filer, som indeholder hhv. bilag 1, bilag 2-5 samt bilag 6-10.

1. Forord

Jeg vil gerne takke min vejleder Christian Nielsen for inspirerende og konstruktiv vejledning igennem udarbejdelsen af specialet. En særlig tak skal lyde for hurtige og velovervejede svar på mine forespørgsler i forbindelse med projektets udarbejdelse. Igennem specialets udarbejdelse har jeg flere gange gjort brug af vejledningen fra Christian, og specielt den meget velovervejede og inspirerende respons på mit fremsendte materiale samt forespørgsler overgik mine generelle forventninger til en vejleder. Derfor vil jeg gerne endnu engang takke Christian for hans Kyndige vejledning i forbindelse med mit speciale.

2. Abstract

This project examines some of the main theories within the Management Control Systems as Package literature. This examination is based on four major theories within the literature, which include Robert Simons' *Levers of Control,* David Otleys *Performance Management,* David Otley and Aldónio Ferreiras *Performance Management and Control Framework* and last but not least Teemu Malmi and David Browns *Management Control Systems as a Package.*

The examination of these four Management Control Systems packages is based on a literature study, an examination of the authors theory of science philosophy and at last an analysis of the theories based on the results from these to studies and the contents of the articles and books within the theories are published.

The literature study is based on 179 articles and books that are citing the four theories. Based on this study, the 50 most relevant citations are explained and analysis can be made based on these results. From the analysis based on the results from the literature study, some conclusions can be done. Some of these conclusions are that all of the four theories are mainly cited in articles about *Management Control System.* Another conclusion that are drawn from the literature studies are that Simons' *Levers of Control* also are used in many different applications, which includes strategies, management and organizational theories, Balanced Scorecard, Performance Measurement and Performance Management. The Balanced Scorecard, Performance Measurement and Performance Management are also some of the main theoretical fields where Otleys *Performance Management* is cited within. Otleys *Performance Management* are further developed in 2005 and later in 2009 by Otley him self and Ferreira. This has created the *Performance Management and Control Framework,* which are also primarily cited within the literature of Performance Measurement and Performance Management. Besides the citation within the Performance Measurement and Performance Management literature, Ferreira and Otley are cited within the literature of public management accounting as the only one of the four theories examined. The last theory examined in my literature studies is the *Management Control Systems as a Package* by Malmi and Brown. This paper is primarily cited very different than the three other theories, due to the fact that the theory as the only one are cited within the general Management Accounting literature.

The result from this studies shows that the theories all are related to the MCS literature, but all have different purposes. It can be stated that Simons' *Levers of Control* is the most plausible theory in the study. This statement are also supported by the fact that Simons *Levers of Control* are *how* control is being carried out, where the other three theories are more concerned with *what* control mechanisms the package is based on.

The second part of the analysis examines the five authors theory of science philosophy, for creating the foundation for an analysis of possible problems that can arise from having different paradigms. This part of the analysis finds that Simons, Otley, Ferreira and Malmi can be used within an interpretive paradigm. These findings are based on a study of each of the authors 10 most relevant publications, where the content and the subjects indicate that they are working within this interpretive paradigm. The same study have been made of David Brown, but where the studies of the four other authors indicated that they have a subjective philosophy, the study of Brown indicates a more objective philosophy based on his publications. This objective philosophy is related to the functionalistic paradigm, which also has been the paradigm where the Management Control Systems primarily has been working within. An examiner therefore needs to be aware of that possible conflicts can arise when two different paradigms are working together.

The last part of the analysis examines the possible uses of each of the four theories. This part of the analysis also explains the connections and differences between the theories. This explanation leads to a conclusion, that Otleys *Performance Management Framework* isn't as complex as the other approaches. At the same time it can be concluded that the *Levers of Control* by Simons can be used with one of the two other approaches, because the *Levers of Controls* are how these control packages should be practices by managers. Whether an organization should use the *Performance Management and Control Framework* or the *Management Control Systems as a Package typology* depends on the organizations need of control. Where the *Performance Management and Control Framework* are based on planning and Performance Management, the *Management Control Systems as a Package typology* instead takes a more accounting oriented approach.

3. Indledning

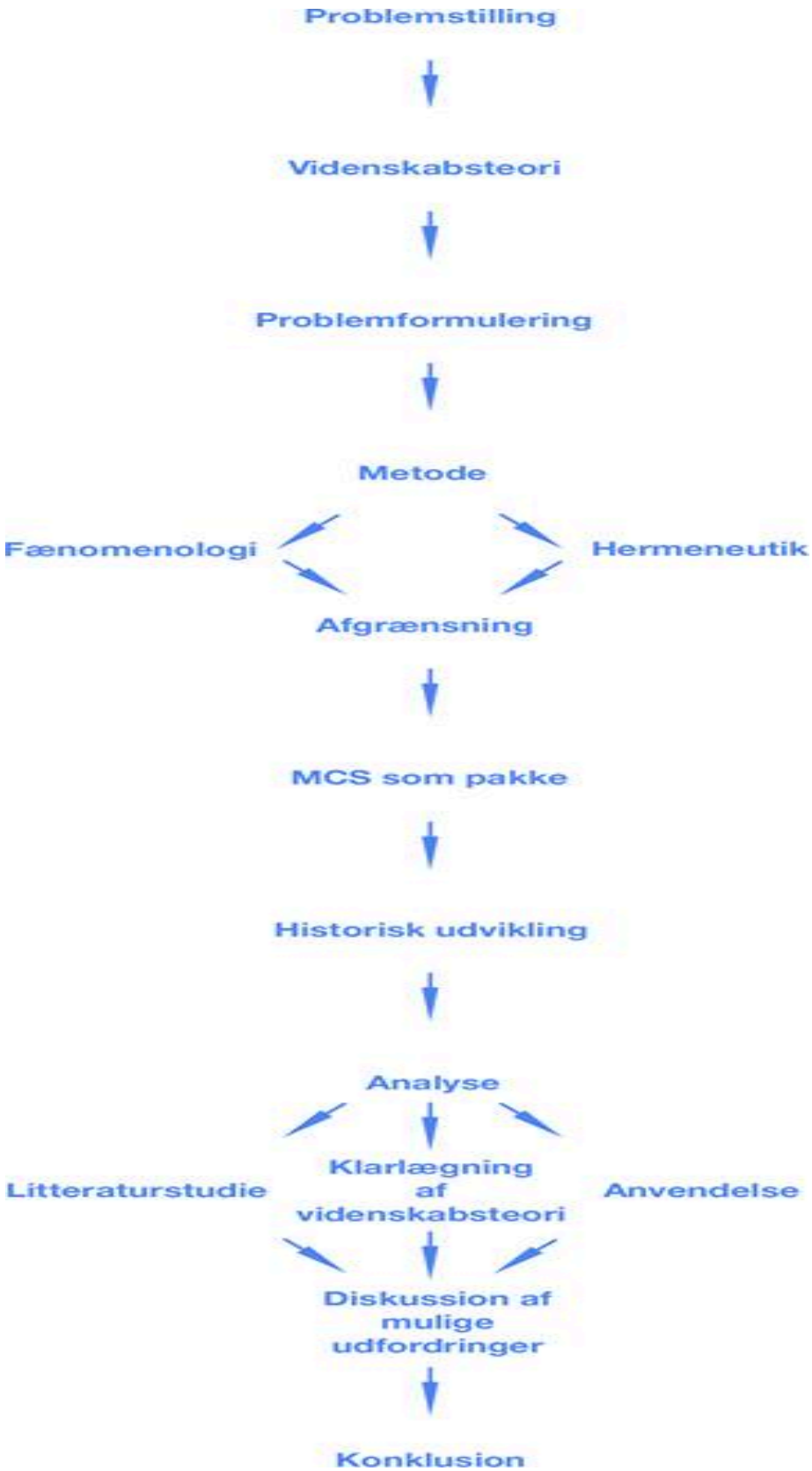
Et Management Control System (MCS) kan tage mange udformninger, og det kan både anvendes alene eller i samspil med andre. Dette projekt tager udgangspunkt i MCS som en pakke af kontroller. Udviklingen af MCS-pakkerne begyndte tilbage i 1965, hvor Anthony udgav *Planning and Control Systems – A Framework for Analysis* (Anthony, 1965). Sidenhen har mange forsøgt at give deres bud på, hvordan en MCS-pakke kan udformes. Dette projekt analyserer anvendelsen af nogle af nyere tids mest anvendte MCS-pakker. Disse pakker er Simons *Levers of Control,* Otleys *Performance Management,* Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* samt Malmi og Browns *Management Control System as s Package.*

Anvendelse af de fire Management Control System-pakker bliver klarlagt igennem mit litteraturstudie og analysen heraf, som viser, hvordan de enkelte MCS-pakker anvendes meget forskelligt. De forskellige anvendelser undersøges nærmere senere i analysen, hvor også en klarlægning af forfatternes videnskabsteoretiske filosofi finder sted. Denne analyse af deres videnskabsteoretiske ståsted sker for at klarlægge, hvorvidt de enkelte pakkers anvendelsesmuligheder begrænses af en videnskabsteoretisk filosofi. Samtidig giver analysen af teoretikernes videnskabsteoretiske filosofi også en række muligheder for en individuel anvendelse af teorierne.

Grundlaget for at undersøge kontrolsystemerne som en samlet pakke er, at når de enkelte kontrolsystemer betragtes og anvendes særskilt, gøres dette ud af kontekst. Samtidig er kontrollen af en lang række af aktiviteter nødvendig i en organisation for at sikre, at medarbejderne handler i overensstemmelse med organisationens målsætninger (Petersen, 2013: 4). Det er imidlertid forskelligt fra organisation til organisation, hvor stort deres specifikke behov for kontrol er. Derfor må kontrolsystemet altid tage udgangspunkt i den enkelte virksomheds specifikke forhold, da der ikke findes et system, som passer alle virksomheder (Petersen, 2013: 3). Derfor vil der sidst i projektet være en kort diskussion af de mulige udfordringer, som kan opstå ved anvendelsen af MCS som en pakke.

I og med at opgaven er af teoretisk karakter, skal den ses som inspiration til, hvordan en organisation kan udarbejde deres kontrolpakke ved enten at implementere en af pakkerne, anvende dele af pakkerne eller blot lade sig inspirere af pakkerne for derefter at implementere et simplere kontrolsystem.

4. Projektdesign



Figur 1 – Projektdesign (Egen tilvirkning).

I afsnit 5 beskrives den problemstilling, som danner grundlag for projektet. Problemstillingen udspringer fra en undren, som opstod på baggrund af mit projekt på forrige semester, som undersøgte, hvordan incitamentsordninger udarbejdes og anvendes. I forbindelse med projektet blev det klart, at incitamentsordninger var afhængige af virksomhedens øvrige økonomisystemer, selvom litteraturen oftest behandler disse systemer særskilt. Netop konflikten mellem litteraturen, og hvad der i praksis vil være mest anvendeligt, ser jeg som en problemstilling, som jeg ønsker at belyse igennem specialet.

For at kunne komme frem til en mere specifikt problemformulering, beskrives der i afsnit 6 mit videnskabsteoretiske ståsted, som belyser min anskuelse af viden og verden. Dette leder i samspil med problemstillingen frem til en problemformulering, som fremsættes i afsnit 7.

Min besvarelse af problemformuleringen vil ske igennem en række metodiske processer, hvor mine erkendelser og forståelser er med til at skabe ny viden og læring. Derfor vil metodeafsnittet beskrive den læringsproces, jeg gennemgår ved udarbejdelsen af projektet, da jeg anser denne som en relevant del af projektarbejdet, når der udarbejdes et teoretisk projekt. Derudover vil dette afsnit 8 også klarlægge de undersøgelsesmetoder, jeg anvender igennem projektet, samt hvordan mit videnskabsteoretiske udgangspunkt påvirker disse. Til sidst vil jeg i metodeafsnittet vurdere den anvendte litteratur i opgaven og stille mig kritisk i forhold de til- og fravalg, der har fundet sted i forbindelse med litteraturudvælgelsen og litteraturstudiet. Dernæst vil afsnit 9 afgrænse undersøgelsesfeltet, som opgaven opererer indenfor. Dette gøres for at give en præcis og fyldestgørende besvarelse af min problemformulering. Derefter klarlægges der i afsnit 10 kort, hvad et Management Control System er. Dernæst beskrives der i afsnit 11 den historiske udvikling indenfor feltet, hvor udgangspunktet bliver fra Anthonys *Planning and Control Systems* fra 1965 og frem til Malmi & Browns *Management Control Systems as a Package* fra 2008. Den historiske udvikling kan imidlertid også anses som et teoriafsnit, hvor de enkelte teorier, som den senere analyse tager udgangspunkt i, klarlægges. Derfor afsluttes afsnit 11 med en udvælgelse af nyere tids mest dominerende værker, som skal være udgangspunktet for analysen. Disse værkers anvendelse i litteraturen bliver derfor analysens første del. Dette sker i afsnit 12, som er et litteraturstudie af nyere tids mest dominerende værker. Her analyseres de 50 mest relevante citerende værker for hver af de fire hovedværker, hvilket giver et litteraturstudie på 179 værker. Dette gøres for at klarlægge anvendelsen af hovedværkerne, hvorfor deres anvendelse vil blive anvendt som argumentation i den følgende del af analysen. Dernæst vil

afsnit 13 klarlægge teoretikernes videnskabsteoretiske tilgang. Dette gøres for at kunne analysere deres anskuelse af verden og dennes påvirkning af deres teorier samt anvendelsen heraf. Til at klarlægge teoretikernes verdensanskuelse tages der udgangspunkt i, hvilke felter de opererer indenfor, samt hvordan den generelle videnskabsteoretiske tilgang har været til Management Control Systems. Dette leder sammen med litteraturstudiet frem til analysens tredje og sidste del, som analyserer, hvordan de forskellige pakker anvendes, samt om de kan anvendes i samspil med hinanden. Denne del af analysen baserer sig på de to foregående dele, og således bliver resultater, som er fremkommet i disse afsnit analyseret for at komme nærmere en konklusion af hvilket system, der er mest anvendeligt for at sikre den bedst mulige kontrol i en organisation. Efter analysen vil afsnit 15 diskutere en række af de mulige udfordringer, som kan opstå, når MCS anvendes som en samlet pakke. Derefter vil afsnit 16 være min konklusion på dette speciale, hvor jeg ved hjælp af de opnåede resultater, primært fra min analyse, vil give et fyldestgørende svar på min problemformulering, ud fra min videnskabsteoretiske udarbejdelse af projektet.

5. Problemstilling

I mange organisationer er det en agent, der udfører opgaverne for en principal. Dette sker som følge af, at virksomhederne udvides, og der dermed sker et øget behov for at uddelegere arbejdsopgaver og ansvarsområder til de enkelte medarbejdere.
Denne uddelegering af opgaverne til agenten kan medføre problemstillinger som gaming, informationsasymmetri, uetiske handlinger samt horisontproblemet (Kaplan & Atkinson, 1998: 678). For at tage hånd om disse problemstillinger kan det for principalen være nødvendigt med øget kontrol af agentens aktiviteter.

"It is people in the organization who make things happen. Management controls are necessary to guard against the possibilities that people will do something the organization does not want them to do or fail to do something they should do…" (Malmi & Brown, 2008: 289)

Kontrolsystemet, som i litteraturen kendes som *Management Control System,* kan defineres som et system anvendt af ledelsen til at kontrollere organisationens aktiviteter (Anthony & Govindarajan, 2007: 17).

Tendensen i litteraturen har været at behandle de enkelte økonomistyringssystemer særskilt (Chenhall, 2003: 134). Dette skaber en problemstilling, da de fleste Management Control Systems ikke arbejder isoleret men i stedet er afhængige af virksomhedens andre kontrolsystemer, som jeg også erfarede efter min undersøgelse af incitamentsordninger på forrige semester. En isoleret undersøgelse af de enkelte dele af MCS kan derfor føre til underspecificering af en virksomheds kontrolsystem (Chenhall, 2003: 131). Samtidig vil en isoleret undersøgelse af en virksomheds kontroldele ikke illustrere de kausale sammenhænge imellem de forskellige dele af deres Management Control System. Et eksempel på anvendelsen af information på tværs af virksomhedens kontroller kan være, information indsamlet i et omkostningssystem, som anvendes til at fastsætte målsætninger i et Balanced Scorecard (Bukh et al. 2000: 21). Der kan derfor være nogle klare fordele ved at undersøge en virksomheds økonomistyringssystemer som en samlede pakke. Samtidig kan der ved at se på de enkelte økonomistyringssystemer særskilt opstå målfokus problemer, hvor agentens fokus primært vil være på de målsætninger, han måles på. Derved overser agenten andre vigtige dele af økonomistyrings opgaven (Ordóñez et al. 2009: 6).

Dette har medført et stadigt stigende behov for et samlet Management Control System i virksomhederne, som derved har medført, at bidragsydere til litteraturen igennem de seneste 50 år har forsøgt at give deres bud på en samlede kontrolpakke, der kan anvendes i virksomhederne.

Udformningerne af disse MCS er imidlertid af meget forskellig karakter, hvorfor det for den enkelte organisation kan være svært at vurdere, hvilken model der bedst muligt kan imødekomme deres behov. Dette kan alene afgøres af kompleksiteten af den enkelte organisations kontrolbehov. Samtidig fremsættes disse Management Control Systems-pakker som separate løsninger, som ikke kan anvendes i samspil med de andre pakker for at supplere hinanden. Dette skaber en problemstilling i virksomheder, hvor kompleksiteten af deres kontrolbehov gør, at anvendelsen af en af MCS-pakkerne alene ikke dækker behovet for kontrol.

6. Videnskabsteori

Mit videnskabsteoretiske ståsted er beskrivelsen af min måde at anskue verden på, som samtidig påvirker min tilgang til projektet. Derfor vil mit videnskabsteoretiske udgangspunkt have betydning for specialets udformning og indhold. På baggrund af dette vil mit

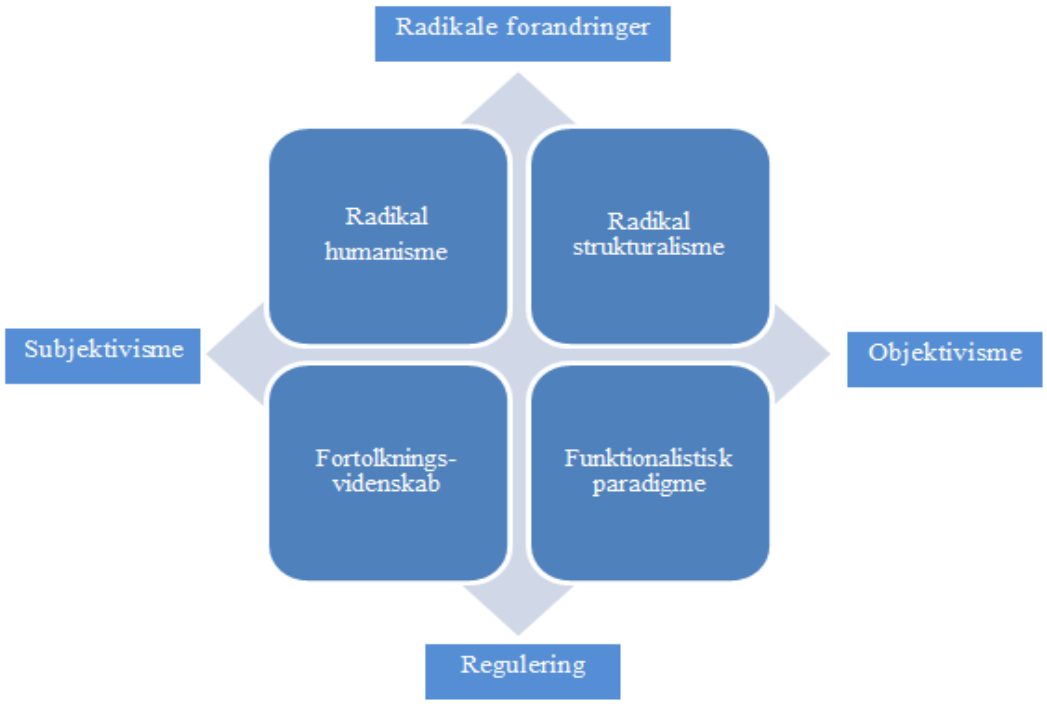
videnskabsteoretiske ståsted i de følgende afsnit blive beskrevet ved hjælp af Burrell og Morgans fire sociologiske paradigmer.

Med udgangspunkt i videnskabsteorien og problemstillingen, som blev identificeret i forrige afsnit, vil en problemformulering i afsnit 7 blive udarbejdet. Problemformulering bør ses som en bærende del af opgavens fundament, og den vil derfor blive brugt til at skabe en rød tråd igennem opgaven.

6.1 De fire sociologiske paradigmer

For at klarlægge mit videnskabsteoretiske ståsted anvendes Burrell og Morgans teori om de fire sociologiske paradigmer. De fire sociologiske paradigmer er: *Radikal humanisme, Radikal strukturalisme, Fortolkningsvidenskab og Funktionalistisk paradigme*.

Overordnet set skelner figuren imellem subjektivisme og objektivisme samt imellem radikale forandringer og regulering. (Hartmann, 1999: 78) I klarlæggelsen af mit videnskabsteoretiske ståsted vil der primært fokuseres på distinktionen mellem subjektivisme og objektivisme, som også senere i opgaven vil blive anvendt til at analysere to forskellige verdensanskuelser.



Figur 2 – Burrell og Morgans fire sociologiske paradigmer (Hartmann, 1999: 78).

6.1.1 Subjektivisme og objektivisme

Hvis distinktionen mellem subjektivismen og objektivismen anskues fra et socialkonstruktivistisk perspektiv, kan det hævdes, at subjektivismen er en beskrivelse af menneskenes eksternalisering og internalisering af objekterne. Hvorimod objektivismen i stedet er en rutinedannelse, overgivelse, objektivering og institutionalisering af menneskelige handlinger. (Hartmann, 1999: 78)

For at kunne klarlægge hvorvidt jeg er subjektivist eller objektivist, anvendes fire perspektiver, hvorunder der skelnes mellem subjektivismen og objektivismen. Disse fire perspektiver til klarlægningen af mit videnskabelige udgangspunkt er min *ontologi, epistemologi, menneskesyn* samt *metode,* som bliver klarlagt særskilt nedenfor.

6.1.1.1 Ontologi

Ontologien er den måde hvorpå, jeg antager verden, samt hvordan jeg opfatter, hvordan objekterne eksisterer. Derfor kan ontologien betragtes som den situation, jeg befinder mig i. Skelnes der mellem subjektivisme og objektivisme, findes der under den subjektive tilgang til ontologien *nominalismen,* og under den objektive tilgang findes *realismen.* Nominalismen antager, at virkeligheden kun eksisterer igennem menneskets bevidsthed, hvorfor virkeligheden her er en gengivelse af min opfattelse heraf. Modsat nominalismen findes realismen, hvor virkeligheden eksisterer uafhængigt af mennesket. I realismen ses virkeligheden derfor objektivt, og individet, som antager den, vil derfor ikke tillægge virkeligheden nogen subjektiv mening. (Hartmann, 1999: 96)

Mit ontologiske udgangspunkt for dette projekt er nominalismen og derved subjektivismen. Dette skyldes, at jeg mener, at når mennesket anskuer verden, så tillægges anskuelsen altid en vis grad af subjektivitet.

6.1.1.2 Epistemologi

Den epistemologiske tilgang skelner imellem anti-positivismen og positivismen, som er en henholdsvis subjektiv og objektiv tilgang. Epistemologien er erkendelsesteorien og derved læren om, hvordan viden opnås. Med sin subjektivistiske tilgang ser anti-positivismen viden og erkendelser som noget, der skabes og eksisterer igennem mennesket. Hvorimod positivismen forholder sig objektivt til viden og deraf erkendelsen, da denne tilgang erkender

ud fra kausaliteter og lovmæssigheder. Viden eksisterer dermed uafhængigt af mennesket, når den anskues fra et positivistisk perspektiv. (Hartmann, 1999: 96)
Min epistemologiske tilgangsvinkel til dette projekt er anti-positivistisk, da jeg mener, at viden eksisterer gennem mine erkendelser, grundet at jeg netop har taget et subjektivistisk valg om at tilegne mig viden indenfor de videnskabelige områder, som jeg finder interessant.

6.1.1.3 Menneskesyn

For at klarlægge mit menneskesyn skelnes der mellem et voluntaristisk og deterministisk menneskesyn, som ligger under en henholdsvis subjektivistisk eller objektivistisk tilgang. Det voluntaristiske menneskesyn ser mennesker som potentielt frie, hvor de er i stand til at skabe deres egen virkelighed. Hvorimod det deterministiske menneskesyn ser mennesket, som værende en del af systemet, hvor det er underlagt systemets regler og lovmæssigheder, som deres handlinger skal følge. (Hartmann, 1999: 96)
Mit menneskesyn er voluntaristisk, og deraf også subjektivistisk, da jeg ser mennesker som frie individer, som har retten til at være selvbestemmende. Dog er jeg samtidig af den opfattelse, at mennesket frivilligt kan være en del af et system og derigennem følge de regler, som systemet underligger det, så længe mennesket selv har valgt at være en del af dette system.

6.1.1.4 Metode

Metodisk skelnes der imellem en idografisk og nomotetisk tilgang, for at klarlægge hvorvidt jeg er subjektivist eller objektivist. Den ideografiske tilgang til metoden understøtter subjektivismen, og herunder forsøger undersøgeren at komme så tæt på individet og dets handlinger som muligt. Dette har til hensigt at skabe en bedre forståelse af individet og handlingerne, som er en central del af både hermeneutikken og subjektivismen. Derimod er det specifikke og systematiske regler, der under den nomotetiske tilgang er centrale. Her skal disse regler følges, og der forefindes derfor en kobling imellem nomotetisk metode og det deterministiske menneskesyn, som ligeledes så mennesket som en del af et system, hvor det var underlagt systemets regler. (Hartmann, 1999: 96)
Metodisk er min tilgang ideografisk og deraf subjektiv. Dette skyldes, at jeg ikke kun ønsker at forklare menneskets handlinger men også skabe en forståelse for, hvad der ligger til grund for de menneskelige handlinger. I afsnit 8 vil min metodiske tilgang til dette projekt uddybes.

6.2 Radikale forandringer og regulering

Igennem de forrige afsnit blev det klarlagt, at min videnskabsteoretiske indgangsvinkel til projektet er subjektivistisk. Derfor er det nu nødvendigt at fastslå, hvorvidt jeg ser sociale systemer udvikle sig gennem radikale forandringer eller ved regulering for at kunne afgøre, hvilket af de fire sociologiske paradigmer, jeg befinder mig i. (Hartmann, 1999: 78) Hvis de sociale systemer udvikler sig igennem radikale forandringer, så vil der ske en dominans fra principalen til agenten. Dette ser jeg som værende særdeles negativt for udviklingen af det sociale system (Hartmann, 1999: 96). Derimod mener jeg, at udviklingen bør ske igennem regulering, hvis der skal skabes sunde og langtidsholdbare sociale systemer, da dominans og radikale forandringer kan føre til demotiverede medarbejdere.

6.3 Fortolkningsvidenskaben

Igennem de forrige afsnit blev det klarlagt, at jeg er subjektivist og ønsker regulering af de sociale systemer fremfor radikale forandringer. Dette placerer min videnskabsteoretiske tilgang til specialet under det fortolkningsvidenskabelige paradigme. I dette paradigme er det centrale at erkende og fortolke på den viden, som eksisterer i min virkelighed. Under det fortolkningsvidenskabelige paradigme findes både hermeneutikken og fænomenologien, hvilket vil indgå som en central del af min metode i denne opgave (Hartmann, 1999: 78). Metoden anvendes således for at komme frem til en konklusion på min problemformulering.

7. Problemformulering

Hvilken af nyere tids Management Control Systems-pakker vil være mest anvendelig i en virksomhed for at sikre den bedst mulige kontrol, og er der mulighed for, at flere af disse Management Control Systems-pakker kan anvendes i samspil for at sikre en bedre kontrol?

8. Metode

Udgangspunktet for min metodiske tilgang til projektet ligger i mit videnskabsteoretiske ståsted; det fortolkningsvidenskabelige paradigme. Metoden er den måde, hvorpå jeg vil besvare min problemformulering. Som det blev beskrevet under det videnskabsteoretiske afsnit, så er det under det fortolkningsvidenskabelige paradigme, at den subjektivistiske

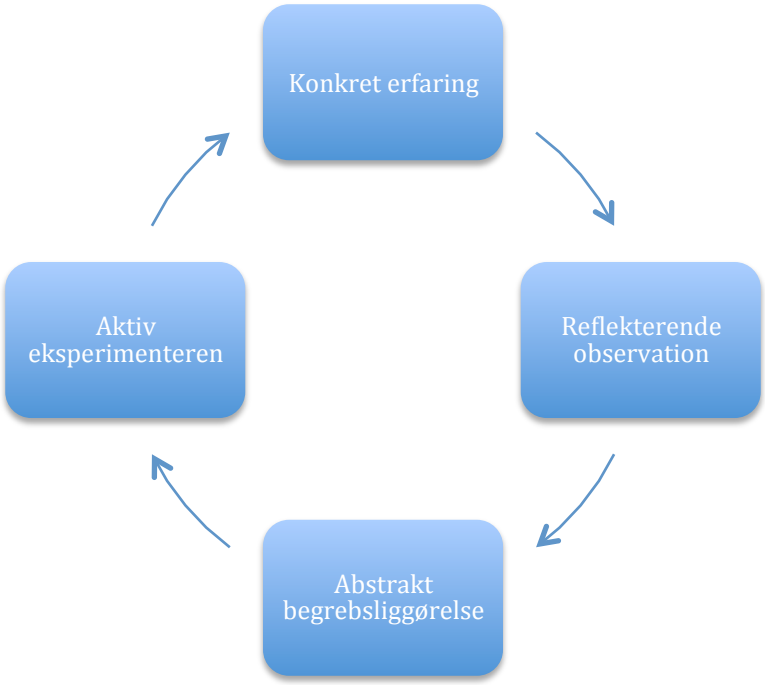
tilgang er central. Under denne tilgang er to filosofier helt centrale; *fænomenologien* og *hermeneutikken*. Netop disse to filosofier vil danne grundlaget for metoden i dette projekt.
I og med at opgaven er af teoretisk karakter er formålet først og fremmest at skabe nye erkendelser og forståelser, derudover ønsker jeg med opgaven at inspirere læseren. Grundet at specialet er af teoretisk karakter, vil metodeafsnittet klarlægge de processer, der danner grundlag for den viden, jeg opnår igennem specialet. Det er i denne forbindelse vigtigt at pointere, at når jeg som subjektivist befinder mig under det fortolkningsvidenskabelige paradigme, så er min primære opgave ikke at forklare, men i stedet at forstå. Dette er netop, hvad der sker igennem fænomenologien og hermeneutikken, som klarlægges i følgende afsnit.

8.1 Fænomenologien

Fænomenologien er min erfaringsfilosofi. I fænomenologien er det centrale, at der gennem denne beskrives erfaringer men ikke tages stilling til, hvorvidt disse erfaringer eksisterer afhængigt af bevidstheden eller ej. I fænomenologien sker der således ingen fortolkninger, da der i stedet udelukkende erkendes og erfares. For at klarlægge de erfaringer, jeg danner mig igennem projektet, vil David Kolbs læringscirkel blive anvendt. Læringscirklen illustrerer den læringsproces, jeg gennemgår igennem projektet, i takt med at mine erfaringer ændres som følge af nye og flere erfaringer. (Kolb, 1984: 21) I fænomenologien erfares der udelukkende, hvorfor der ikke skabes fortolkninger og konklusioner. Dette sker i stedet i hermeneutikken, som er den anden centrale del af min metodiske tilgang.

8.1.1 Kolbs læringscirkel

I Kolbs læringscirkel tages der udgangspunkt i en konkret erfaring, hvor der deraf opstår en erkendelse, denne erkendelse fører således videre til en refleksion, som jeg har muligheden for at handle ud fra (Kolb, 1984: 21). Den abstrakte begrebsliggørelse er den del af cirklen, hvor der skabes sammenhæng mellem det erkendte og det teoretiske. Ud fra de første tre faser af cirklen kan der aktivt eksperimenteres med de erkendelser, der er sket. Ud fra den aktive eksperimenteren kan der således udledes nye erkendelser og erfaringer. Når disse nye erkendelser og erfaringer udledes, starter cirklen på ny, hvilket er en naturlig proces, da jeg hele tiden skaber nye erfaringer og erkendelser ved hjælp af de øvrige tre processer i cirklen.



Figur 3 - Kolbs læringscirkel (Kolb, 1984: 21).

Min motivation for at undersøge økonomistyring som en pakke kom ud fra en konkret erfaring, jeg havde skabt igennem mit seneste semesterprojekt. Igennem undersøgelserne i dette projekt erfarede jeg, at de forskellige økonomistyringssystemer oftest ikke arbejder sammen i virksomhederne, men i stedet behandles særskilt i de respektive afdelinger. Dette skabte en undren, som jeg valgte at undersøge yderligere i dette projekt.
Når et projekt udarbejdes, vil der ske en række nye erfaringer i takt med udarbejdelsen. Læringscirklen kan derfor ses som en vedvarende cirkel, som hele tiden starter på ny, i takt med at (mine) erfaringer udvides (Kolb, 1984: 21). Således kan cirklen også anvendes til at beskrive den overordnede læring, som har fundet sted igennem dette projekt. For at kunne skabe denne overordnede læring er der sket en lang række mindre læringsprocesser i periodens løb. Dette afsnit vil klarlægge min overordnede læring igennem projektet og samtidig frembringe et eksempel på en mindre læringsproces, som bidrager til den overordnede læringsproces.

For at komme frem til en erkendelse af hvordan Management Control Systems kan bidrage til at skabe den bedst mulige kontrol i virksomhederne, valgte jeg først og fremmest at tage udgangspunkt i den historiske udvikling indenfor dette felt. Dette gjorde jeg igennem

litteraturreviews, som jeg observerede for at danne et overblik over udviklingen indenfor feltet, og derudfra beskrive den historiske udvikling med en række af MCS-litteraturens mest dominerende værker (Berry et al., 2009; Otley et al., 1995; Chenhall, 2003). Dernæst observerede jeg nyere tids mest dominerende værkers anvendelse i praksis igennem mit litteraturstudie i afsnit 12.

Netop observationerne i litteraturstudiet var med til at danne grundlaget for den videre analyse, og de observationer, jeg gjorde igennem dette studie, skete også igennem en læringsproces, som kan ses som et bidrag til min overordnede læringsproces. Dette skete helt konkret ved en observation af, hvilke værker der citerer de fire teorier. De citerende værker klassificeres således under en række teoretiske emner, hvor den abstrakte begrebsliggørelse således finder sted. Dernæst anvendes de temaer, som værkerne er citeret under til en analyse af deres anvendelse, og hvordan disse adskiller sig fra hinanden. Dette sker i afsnit 12, og på baggrund af denne analyse af deres anvendelse kommer jeg frem til en ny erkendelse i afsnit 12.5, som er en delkonklusion på denne del af analysen.

Afsnit 13 er ligeledes med til at bidrage til den videre analyse, da jeg her forsøger at fortolke, hvad de forskellige forfatteres videnskabsteoretiske udgangspunkt er. Dette sker igennem et studie af forfatterne, hvor jeg derefter forsøger at klarlægge deres paradigme ved at sammenholde observationerne med teorierne. Således påbegyndes den abstrakte begrebsliggørelse, der leder frem til analysens sidste del i afsnit 14, hvor teoriernes anvendelsesmuligheder bliver analyseret, og der derved sker en aktiv eksperimenteren med de resultater, som er fremkommet i analysens øvrige dele. Dette sker konkret ved, at jeg igennem anvendelsen af resultaterne fra både litteraturstudiet samt videnskabsteoristudie forsøger at klarlægge, hvordan teorierne kan anvendes med udgangspunkt i den læring, jeg har opnået igennem de to foregående afsnit. Således leder dette også frem til en ny konkret erfaring, som dannes i min konklusion, hvorpå cirklen starter på ny. Således kan det være ideelt at anvende den konkrete erfaring, som jeg opnår igennem min konklusion og på baggrund af hele projektet og læringsprocessen, til at udarbejde endnu et projekt, hvor jeg undersøger denne erfaring.

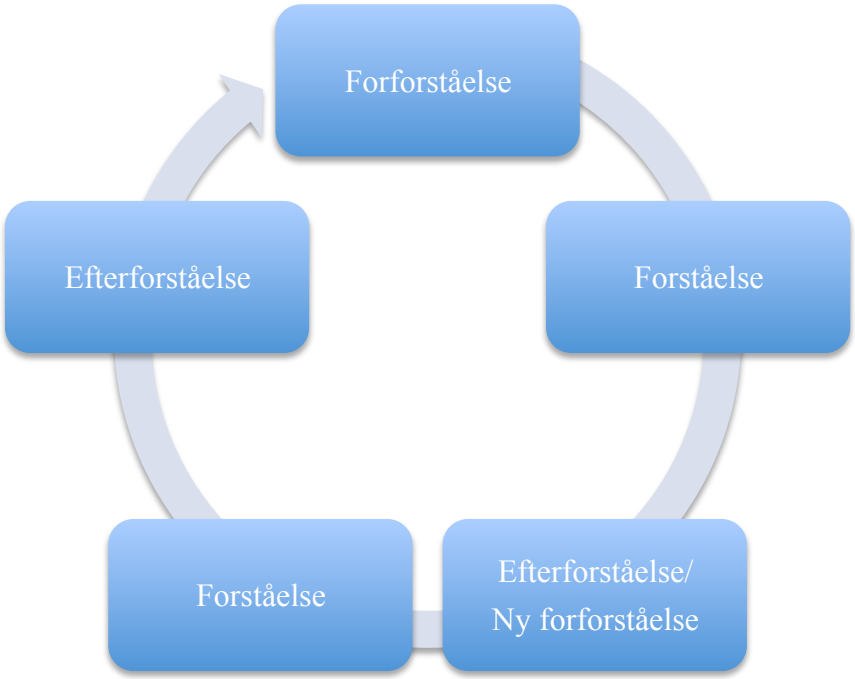
8.2 Hermeneutikken

Hermeneutikken er der, hvor jeg fortolker på de erfaringer, som jeg har skabt igennem fænomenologien. Derfor skal hermeneutikken og fænomenologien ses i en større

sammenhæng. Til sammen skal disse to filosofier være med til at skabe en fyldestgørende konklusion for opgaven ud fra de erfaringer og fortolkninger, som jeg skaber igennem opgaven. Når fortolkninger skabes, opstår den subjektivistiske tilgang, da jeg her begynder at tillægge viden og erfaringer mine personlige tolkninger (Fuglsang & Olsen, 2009: 320).
Til at illustrere fortolkningsprocessen igennem projektet anvendes den hermeneutiske cirkel. Denne vil i samspil med Kolbs læringscirkel beskrive den metodiske proces, som har fundet sted igennem projektet. Selvom de to cirkler gennemgås særskilt, vil der igennem projektforløbet springes imellem disse to for løbende at skabe nye erfaringer og fortolkninger.

8.2.1 Den hermeneutiske cirkel

I Kolbs læringscirkel blev der løbende skabt nye erkendelser. Disse nye erkendelser danner grundlag for nye forståelser, som opstår, når jeg fortolker på erkendelserne. Den hermeneutiske cirkel starter således hele tiden på ny i takt med, at nye fortolkninger og forståelser skabes igennem projektet. (Fuglsang og Olsen, 2009: 321)



Figur 4 – Den hermeneutiske cirkel (Eget design med inspiration fra Heldbjerg, 2011: 88).

Efter mit seneste semesterprojekt har jeg dannet en ny forforståelse af anvendelsen af økonomistyringssystemer. Denne forforståelse er, at hvis ikke økonomistyring ses som en

samlet pakke, så kan det være yderst problematisk at udarbejde en incitamentsordning. Med udgangspunkt i denne forforståelse valgte jeg at undersøge nærmere, hvad denne samlede pakke kan bestå af. Dette viste sig imidlertid at være meget forskelligt, alt efter hvilken teoretisk indgangsvinkel der anvendes. Således besluttede jeg mig først og fremmest for at klarlægge, hvordan den historiske udvikling har været indenfor MCS-pakke-litteraturen. Dette gjorde jeg for at skabe en forståelse heraf, som sidenhen danner grundlag for den videre analyse, hvor forståelsen af MCS-pakkernes anvendelse dannes. Netop i analysens tre dele udvides mine horisonter igennem et litteraturstudie, et videnskabsteoretisk studie og til sidst en analyse af de fire teoriers anvendelsesmuligheder, og igennem denne horisontudvidelse skabes min forståelse. Efterfølgende dannes min efterforståelse i konklusionen på min opgave. I efterforståelsen reflekteres der over de frembragte resultater, og det er ligeledes i efterforståelsen, at en ny forforståelse skabes. Denne nye forforståelse kan derved danne grundlag for endnu et projekt, ligesom den efterforståelse/ny forforståelse jeg skabte på sidste semester har dannet grundlaget for dette speciale. Dette indikerer ligeledes, at den hermeneutiske cirkel aldrig stopper men i stedet kan ses som en spiral, som fortsætter i det uendelige, så længe jeg bliver ved med at danne nye fortolkninger og deraf forståelser (Fuglsang og Olsen, 2009: 321).

8.3 Anvendt metode

Igennem dette projekt er en række metoder anvendt til udarbejdelsen af opgaven. Eftersom dette projekt er af teoretisk karakter, så er den metodiske fremgang baseret på dataindsamling. Dataindsamlingen i denne opgave er primært sket igennem universitetsbibliotekets databaser og Google Scholar. Derfor er den litteratur, som er anvendt, primært bøger og videnskabelige artikler. Disse datakilder indeholder flere teoretiske tilgange til MCS, hvorfor disse teorier er blevet anvendt til sammenligning og analyse af deres forskelle.

I projektets afsnit 12 udføres et litteraturstudie, for at give indblik i, hvordan de mest dominerende værker indenfor feltet anvendes i praksis. For at komme frem til de mest dominerende værker indenfor feltet *MCS som en pakke*, har jeg gennemgået værkernes antal citationer på Google Scholar.

"... it is easy for a researcher to measure impact through citations based on Google Scholar to understand research impact and scope" (Massaro et al., 2015: 1).

Væsentligt er det dog at pointere, at værkerne er udgivet over en periode på 44 år, hvorfor de ældre værker kan have flere citationer grundet deres længere eksistens. Derfor er det ikke alene de totale citationer, som har været afgørende for valget af de dominerende værker, men i stedet har deres citationer igennem de seneste tre år også haft en afgørende betydning herfor. Selvom udvælgelsen af kilder præges af en objektiv tilgang, kan min subjektivistiske anskuelse af verden alligevel ses heri, i og med at jeg vælger at inddrage teorier, der ikke er de mest dominerende ud fra et historisk perspektiv. I stedet vælger jeg at anvende værker, som er udgivet indenfor de seneste tyve år. Dette skyldes dog ikke alene et subjektivistisk valg, men i høj grad også for at kunne besvare min problemformulering bedst muligt, da denne fordrer til en undersøgelse af nyere tids værker. Dermed er det alene min fortolkning af begrebet nyere tid, som er en afgørende faktorer for klassificeringen af teoriernes aldersgruppe.

Denne udvælgelse af litteraturens dominante bidragsydere danner som tidligere antydet grundlaget for litteraturstudiet i afsnit 12 samt den videre analyse. I forbindelse med litteraturstudiet har jeg anvendt en række specifikke teknikker for at udarbejde et validt og væsentligt studie. Litteraturstudiet tager udgangspunkt i en række af de værker, som citerer de fire dominerende værker, som danner grundlaget for min analyse. Således vil studiet undersøge og klarlægge, om der er en række fællestræk ved de værker, der citerer teorierne. For at litteraturstudiet ikke skal gribe om sig, tages der udgangspunkt i de mest relevante citeringer ifølge Google Scholar, men samtidig vil litteraturstudiet også undersøge, hvorledes de forskellige dominerende værker citerer hinanden. Årsagen til at litteraturstudiet tager udgangspunkt i Google Scholar som kilde skyldes, at der ellers vil forelægge en risiko, for at litteraturudvælgelsen kan blive subjektiv, hvilket vil medføre lavere validitet (Massaro et al., 2015: 2). Derfor anerkender jeg som subjektivist også de objektive undersøgelsesmetoder, da disse netop sikrer validitet i studiet. Dermed er det ikke sagt, at de fremkomne resultater også skal behandles objektivt men i stedet behandles ud fra min videnskabsteoretiske tilgang. Netop subjektiviteten præger da også klassificeringen af de 50 fremkomne citationer, da denne til dels sker ud fra kildens beskrevet tema og dels ud fra det tema, som jeg tolker kilden til at have. Dermed er udvælgelsen af de citerende kilder sket ud fra en række objektive handlinger, men i og med at jeg klassificerer kilderne under en række respektive temaer, så præges studiet af min fortolkningsvidenskabelige tilgang, netop fordi jeg fortolker kildernes temaer.

I afsnit 13 vil jeg forsøge at klarlægge de fem teoretikeres videnskabsteoretiske ståsted for sidenhen at kunne analysere, hvad deres tilgang betyder for deres teorier. Samtidig vil afsnittet klarlægge, hvordan mit videnskabsteoretiske ståsted påvirker analysen af disse teorier, da tilgangen til MCS oftest er funktionalistisk (Berry et al., 2009: 3). I min søgen efter en konkret beskrivelse af de enkelte teoretikeres videnskabsteoretiske ståsted, stod det imidlertid hurtigt klart, at dette ikke var beskrevet sort på hvidt, hvorfor jeg fandt det nødvendigt at udarbejde en analyse af, hvilke fagområder deres mest anerkendte værker befinder sig indenfor (Bilag 6-10). Dette studie og sidenhen analyse af de teoretiske felter, som de arbejder indenfor, blev foretaget ud fra en række af de samme principper, som litteraturstudiet i afsnit 12 baserede sig på. Derfor vil studiet af forfatternes teoretiske områder også basere sig på deres mest relevante udgivelser jf. Google Scholar (Massaro et al., 2015: 1). Dette gøres netop for at sikre validitet i mit forsøg på at nå frem til en forståelse af teoretikernes teoretiske felter og derigennem forsøge at nå frem til en efterforståelse af, hvad disse felter betyder for deres videnskabsteoretiske ståsted (Massaro et al., 2015: 2). Ligesom der i litteraturstudiet skete en subjektivistisk tolkning af værkernes temaer, så sker dette også i afsnit 13, hvori jeg vil forsøge at klarlægge, hvilke felter værkerne befinder sig indenfor. Dette sker ligeledes med udgangspunkt i det angivne tema men også ud fra min fortolkning af værkets tema.

I afsnit 14 anvendes de fremkomne resultater fra både afsnit 12 og 13 for derigennem at analysere mig frem til, hvordan teorierne kan anvendes. Dette afsnit tager samtidig udgangspunkt i de enkelte værkers indhold, således betydningen af cases og eksempler i værkerne også analyseres.

8.4 Kildekritik

Igennem projektets udarbejdelse er der sket en række til- og fravalg. Et af disse fravalg skete i forbindelse med udarbejdelsen af projektets litteraturstudie. I dette studie undersøgte jeg anvendelsen af de fire teorier indenfor litteraturen. I dette studie tog jeg udgangspunkt i de 50 mest relevante anvendelser af hver af de fire teorier. Dette resulterede imidlertid i, at der fremkom resultater, som ikke var skrevet på engelsk, tysk, dansk eller øvrige nordiske sprog. Således var jeg igennem litteraturstudiet nødt til at vælge nogle få værker fra, da deres indhold og min fortolkning heraf ville afhænge af en oversættelse, som muligvis ville

medføre tab af vigtigt indhold. Derfor blev disse fravalgt, hvilket selvsagt gør, at det ikke er de 50 mest relevante kilder, der fremkommer i resultatet, men i stedet de 50 mest relevante engelske, tyske og danske citeringer. Udover dette blev de fire udvalgte teorier klarlagt først i litteraturstudiet, selvom dette ikke nødvendigvis var de mest relevante anvendelser. Dette skete, da jeg fandt det vigtigt for den videre analyse at klarlægge, hvordan de enkelte teorier anvendte og citerede hinanden.

Derudover kan Ferreira og Otleys værker fra 2005 og 2009 give anledning til forvirring. Dette skyldes, at begge værker beskriver den samme MCS-ramme, som denne analyse også baserer sig på.I de enkelte værker kaldes rammen henholdsvis *The Performance Management and Control Framework (PMC)* samt *The performance management systems framework (PMSs).* Selvom det er den samme ramme, så giver de forskellige navne anledning til forvirring. Disse to vil dog i denne opgave blive betragtet som en og samme ramme, og igennem opgaven vil denne blive benævnt som *The Performance Management and Control Framework (PMC).* Derimod vil litteraturstudiet af rammen i stedet tage udgangspunkt i udgivelsen fra 2009, som er en officiel udgivelse, der fandt sted i Management Accounting Research, hvorfor den også er publiceret til langt flere læsere end deres første udspil til en kontrolramme fra 2005. Deres værk fra 2005 er nemlig et mødepapir, der ikke officielt er udgivet i et økonomistyrings-tidsskrift. Dette betyder således også, at det ikke er blevet distribueret til samme mængde læsere, som deres udgivelse i 2009 er. En summering af de to udgivelsers anvendelse og citeringer kunne således have givet et andet resultat, men dette blev fravalgt for, at analysen af de fire teoriers anvendelse kunne ske på lige vilkår.

I det efterfølgende studie af teoretikernes videnskabsteoretiske filosofi var det ikke muligt at klarlægge alle fem teoretikeres ti mest relevante udgivelser og deres temaer. Dette ses ved, at teoretikeren David A. Brown kun har udgivet ni officielle værker, hvorfor klarlægningen af hans videnskabsteoretiske ståsted er sket på baggrund af disse ni alene.

9. Afgræsning

Som det blev beskrevet i afsnit 8.4 ovenfor, blev litteraturstudiet afgrænset til udelukkende at analysere engelske, tyske samt skandinaviske værker, da mine sproglige kompetencer ikke rækker til at kunne en fyldestgørende klarlægning af en kinesisk eller fransk artikels teoretiske tema. Derudover afgrænses der i opgaven til udelukkende at analysere de mest citerede MCS-pakker, der er udgivet indenfor de seneste 20 år. Samtidig afgrænses der i

opgaven fra at foretage en dybdegående undersøgelse af, hvorfor MCS-pakkerne skal anvendes, samtidig med at opgaven afgrænses til at være af udelukkende teoretisk karakter.
Netop begrebet MCS-pakke anvendes primært i opgaven, dog erstattes begrebet til tider af *Økonomistyring som en pakke,* da dette netop er indbegrebet af MCS. Derudover afgrænses der fra en analyse af, hvordan disse pakker kan anvendes som informationssystem, og i stedet lægges fokus på pakkernes kontrolsystemer. Dette betyder dog ikke, at informationsaspektet ikke betragtes og analyseres som en del af opgaven, men at det i stedet blot skal ses som en del af den samlede MCS-pakke.

10. Management Control Systems

Dette afsnit vil klarlægge, hvad et Management Control System er, og hvorfor det anvendes i virksomhederne. Afsnittet skal dermed danne grundlag for en videre analyse, og det er igennem dette afsnit min forforståelse udvides.
Et Management Control System er overordnet set et system, som anvendes af ledelsen til at kontrollere de aktiviteter, der udføres i virksomheden. Ledelseskontrollen består oftest af en lang række af aktiviteter; planlægning, koordinering, kommunikering, evaluering, beslutningstagning samt at påvirke medarbejderne til at implementere organisationens strategier. (Anthony & Govindarajan, 2007: 7-17) Men hvorfor er der behov for disse kontrolsystemer i organisationerne? En af de primære årsager er for at skabe overensstemmelse mellem ledelsens (i det følgende kaldt principalen) målsætninger og medarbejdernes (i det følgende kaldt agenten) indsats (Malmi & Brown, 2008). Dette kan gøres ved at kompensere agenten for at opnå de målsætninger, der er fastsat af principalen. Principal-agent-forholdet kan finde sted på flere niveauer i organisationen og kan således være forholdet mellem ejer og leder eller forholdet mellem leder og medarbejder. (Kaplan & Atkinson, 1998: 678)
Såfremt der ikke skabes overensstemmelse mellem principalen og agenten, kan der opstå nogle problemstillinger i organisationen. Disse problemstillinger kan forekomme allerede ved planlægningsprocessen, hvor agenten kan forsøge at indbygge luft i de målsætninger, han kontrolleres ud fra, dette kendes også som *slack.* Problemet med slack ligger i, at agenten vil have lettere ved at opnå de opstillede målsætninger i kontrolsystemet. Det problematiske for principalen bliver dog at skaffe den rette information om virksomhedens aktiviteter, da det netop er agenten, som er den udførende part i og ved aktiviteterne, hvilket skaber en

informationsasymmetri imellem principalen og agenten. Dette kan ligeledes føre til en undervurdering af målsætningerne, hvilket giver agenten muligheden for nemmere at opnå disse. (Kaplan & Atkinson, 1998: 678)

Udover risici for undervurdering af målsætningerne, foreligger der også en risiko for, at agenten vil handle moralsk forkert, også kaldet *moral hazard problemet*. Netop denne problemstilling understøtter behovet for kontrol i virksomhederne, således at agentens indsats kontrolleres og måles af principalen. Det kan dog være svært at måle på hele agentens arbejdsindsats i virksomheden, men et veletableret MCS kan bidrage positivt til en negligering af denne problemstilling. (Kaplan & Atkinson, 1998: 678)

MCS er dog et vidt begreb, der spænder over mange forskellige økonomistyringsbegreber, som i de enkelte organisationer anvendes som kontrolsystem. Et eksempel på dette kan være Balanced Scorecard (BSC), som igennem dets KPI'er kontrollerer, hvorvidt organisationen og dets medlemmer har opnået de fastsatte præstationsmålinger (Atkinson et al., 2012: 70). Ved at kontrollere medarbejderne og anvende præstationsmålinger, forsøger ledelsen at rette medarbejdernes fokus imod de mål og strategier, som de har fastlagt. Derfor er det vigtigt at målsætningerne er klare og specifikke, da dette samtidig kan være med til at motivere medarbejderen (Latham & Locke, 1979).

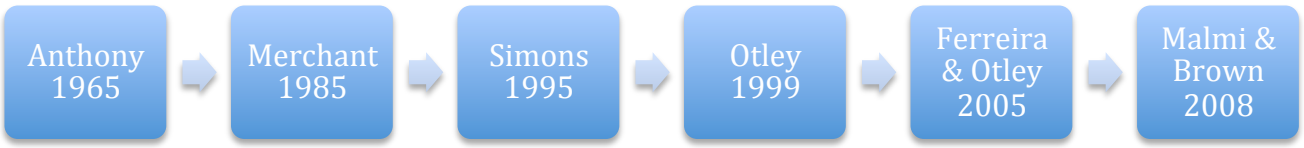
Netop motivationen af medarbejderen kan også ske ved, at agenten belønnes for sin målopnåelse. Dette vil oftest ske igennem en incitamentsordning, som kan anses som et kontrolsystem for sig. Derfor kan det være en mulighed for organisationerne at få systemerne til at arbejde sammen som en samlet pakke.

Tendensen i litteraturen har dog været, og er stadig, at de enkelte økonomistyringssystemer oftest behandles særskilt (Chenhall, 2003: 134). Ved i stedet at se systemerne som en del af en pakke, kan systemerne understøtte hinanden, og de kausale sammenhænge imellem de enkelte systemer kan identificeres. Igennem de seneste 50 år er der udgivet en række værker om, hvordan en sådan MCS-pakke kan udarbejdes i virksomhederne. Det følgende afsnit vil klarlægge den historiske udvikling indenfor feltet.

11. MCS-pakkens historiske udvikling

I dette afsnit klarlægges den historiske udvikling indenfor MCS-pakke-litteraturen. Afsnittet vil således tage udgangspunkt i de mest dominerende værker gennem de seneste 50 år (bilag 1), men vil samtidig undersøge de nyeste tendenser indenfor området. Nedenfor ses nogle af

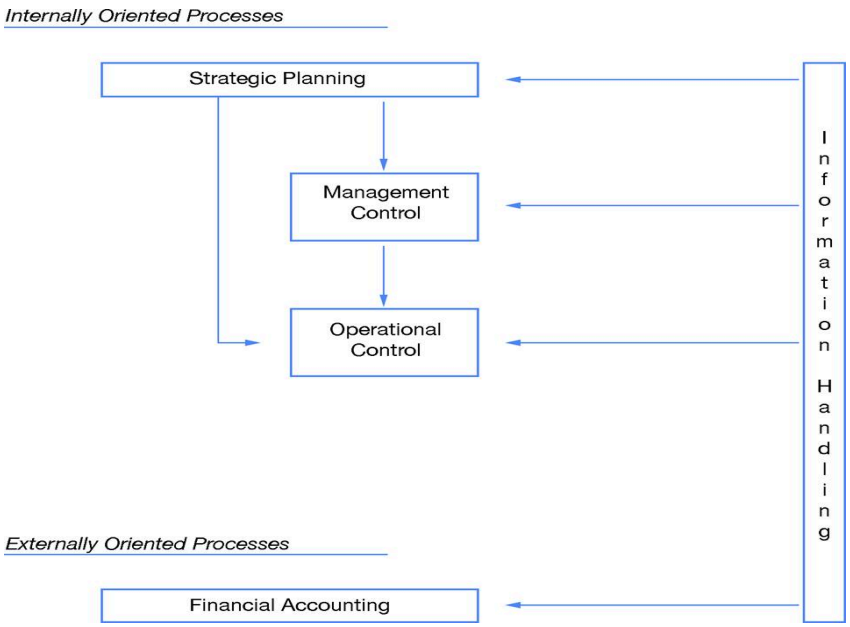
de mest dominerende værker skitseret på en tidslinje for at illustrere deres tidsmæssige fremkost, hvorefter de vil blive beskrevet særskilt nedenfor.



Figur 5 – Dominante værker indenfor Management Control Systems pakkens historiske udvikling (Eget design – bilag 1).

11.1 Anthonys Planning and Control Systems

Det første vigtige og indflydelsesrige værk indenfor MCS-litteraturen udkom i 1965 (Otley et al., 1995: 31). Bag værket *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis* stod Robert N. Anthony (Anthony, 1965). I værket beskriver Anthony, hvordan planlægnings- og kontrolprocesser i en organisation kan samles under en samlet ramme. I Anthonys ramme beskrives strategisk planlægning, ledelseskontrol og operationel kontrol som de vigtigste processer. Foruden disse tre processer inkluderer rammen også regnskabet og håndtering af information. (Anthony, 1965: 22-23)

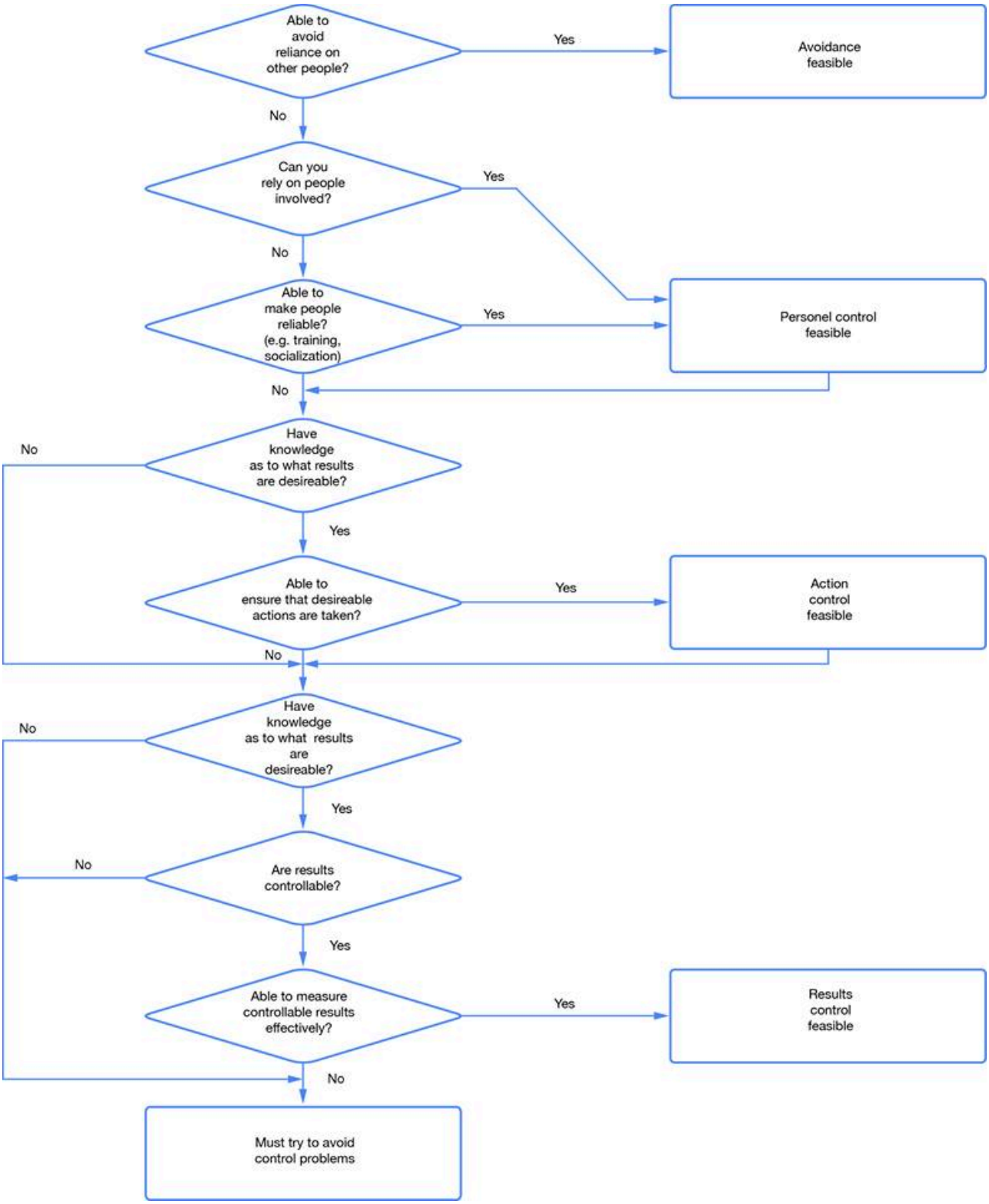


Figur 6 – Planlægnings- og kontrolprocesser i organisationer (Anthony, 1965: 22).

Netop de to øvrige processer regnskab og informationshåndtering har en væsentlig indflydelse på de tre overordnede processer, netop fordi disse tre processer er afhængige af den information, der fremkommer heraf (Anthony, 1965: 20). Dog ses regnskabet som en ekstern proces, som er til for at rapportere finansiel information om organisationen til omverdenen (Anthony, 1965: 21). Netop det manglende fokus på regnskabet, som en aktiv del af aktiviteterne i Anthonys MCS-ramme, har haft den konsekvens, at det senere arbejde indenfor MCS har haft et begrænset fokus på den regnskabsmæssige kontrol (Otley et al., 1995: 31).
Selvom Anthonys ramme er mindre kompleks end mange af de senere udgivet værker, så er det stadig det klart mest citerede værk indenfor MCS-pakke-litteraturen med hele 3621 citationer (Google Scholar – Bilag 1). En af årsagerne til denne store indflydelse, som Anthonys værk har haft, kan være at værket netop var det første indenfor sit felt, hvorfor en del citationer kan fremkomme på baggrund af en historisk beskrivelse af feltet.

11.2 Merchants Control in Business Organizations

20 år efter Anthonys bog var blevet udgivet, kom et andet dominerende værk indenfor MCS-litteraturen, som er citeret 609 gange (Bilag 1). Bag dette værk stod Kenneth A. Merchant, som i 1985 udgav bogen *Control in Business Organizations*. Merchant beskriver i sin bog tre forskellige typer af kontrol, som kan anvendes enten i samspil eller enkeltvis (Merchant, 1985: 47). De tre typer af kontrol er resultatkontrol, handlingskontrol samt personalekontrol. Disse kontroller har til formål at påvirke adfærden for derigennem at sikre, at aktiviteten der udføres stemmer overens med de fastsatte målsætninger (Merchant, 1985: 5). Dog behøver målsætningerne ifølge Merchant ikke at være specificeret, som eksempelvis en EVA på 5 %, men i stedet kan målsætningen lyde på, at EVA skal forbedres. Samtidig gælder det om at få skabt en general forståelse for virksomhedens målsætninger i blandt de ansatte for at kunne opnå disse målsætninger. (Merchant, 1985: 3)
For at en virksomhed kan fastsætte målsætningerne, er de nødt til at klarlægge, hvilken eller hvilke af de tre kontroltyper, de ønsker at anvende i deres virksomhed. Til at bestemme hvilken type kontrol, der bør anvendes i den enkelte virksomhed, har Merchant udarbejdet en kort række simple spørgsmål, som ses i figuren nedenfor.



Figur 7 – Spørgsmål til at fastlægge mulige kontrol typer (Merchant, 1985: 48).

Resultatkontrollen er hvor agenterne holdes ansvarlige for de opnåede resultater og belønnes, såfremt de er stemmer overens med målsætningerne (Merchant, 1985: 17). For at kunne implementere resultatkontrol i en organisation, er der tre overordnede ting, der skal være fastlagte; definering af målsætninger, præstationsmålinger og belønning. Først og fremmest skal det defineres, hvilke resultater der ønskes opnået, og som beskrevet tidligere kan specificeringsgraden af disse målsætninger ifølge Merchant være både høj og lav (Merchant, 1985: 17). Det mest gennemskuelige kontrolsystem sikres naturligvis igennem så klare og specificerede målsætninger som muligt, men alt efter hvordan organisationen er struktureret, kan mere overordnede målsætninger anvendes i stedet (Merchant, 1985: 3).
Efter at målsætningerne er klarlagte, skal præstationerne måles i forhold til de opstillede målsætninger. Det kræver selvsagt, at de målsætninger, der måles på er mulige at måle og kontrollere. Såfremt målsætningerne opnås, bør der uddeles en belønning for også sikre denne positive adfærd fremadrettet (Merchant, 1985: 17).
Resultatkontrollen indebærer således en del af de elementer, som findes i et klassisk incentivsystem, hvorfor denne kontrol heller ikke må og kan sammenlignes med et kybernetisk kontrolsystem, som baserer sig på feedback (Kaplan & Atkinson, 1998: 675-691; Merchant, 1985: 19). Ligesom et incentivsystem kan implementeres på flere forskellige niveauer i virksomheden, så kan resultatkontrollen det også (Merchant, 1985: 18).

Selvom at resultatkontrollen er yderst udbredt, er det i en række organisationer ikke muligt at anvende denne. Derfor kan handlingskontrol i stedet anvendes (Merchant, 1985: 27). Her er fokus flyttet fra resultaterne over på præstationerne. Således vil der ved anvendelse af handlingskontrol forsøges at styre de handlinger, som leder videre til resultaterne. Således er handlingskontrollen også den mest direkte kontroltype af de tre. (Merchant, 1985: 29) I og med at denne kontroltype er den mest direkte, er der også et par faktorer, som er nødt til at være opfyldt, for at denne kontroltype kan implementeres. Disse faktorer er, at der skal være viden om hvilke handlinger, der ønskes, samt at kompetencerne til at gennemføre disse ønskede handlinger er til stede (Merchant, 1985: 33). Sammen med resultatkontrollen udgør handlingskontrollen oftest en stor del af virksomhedernes kontrolsystemer, men disse kan og vil oftest blive suppleret af personalekontrol (Merchant, 1985: 37).
Personalekontrollen udføres oftest på to måder. Disse måder af afhængige af individet og medarbejderstaben. Den første måde hvorpå personalekontrol ifølge Merchant kan udføres er

ved at opmuntre den enkelte medarbejder til selvkontrol. Her vil det således være agentens stræben efter at opnå målsætninger, som skal føre til den adfærd, som principalen ønsker. Den anden type personalekontrol sker i blandt den gruppe, som agenten arbejder i. I gruppen vil der skabes et pres for at opnå gruppens mål og samtidig handle indenfor gruppens normer og værdier. (Merchant, 1985: 39) I og med at personalekontrollen sker decentralt, kan det for principalen være svært at styre denne selvkontrol, som agenten og grupperne udfører. Derfor kan principalen igennem en række tiltag forsøge at påvirke individerne. Dette kan eksempelvis ske gennem udvælgelse af det rette personale, oplæring, kulturel kontrol, gruppebaserede belønninger samt at lade de rette ressourcer være tilgængelige for personalet. (Merchant, 1985: 40)

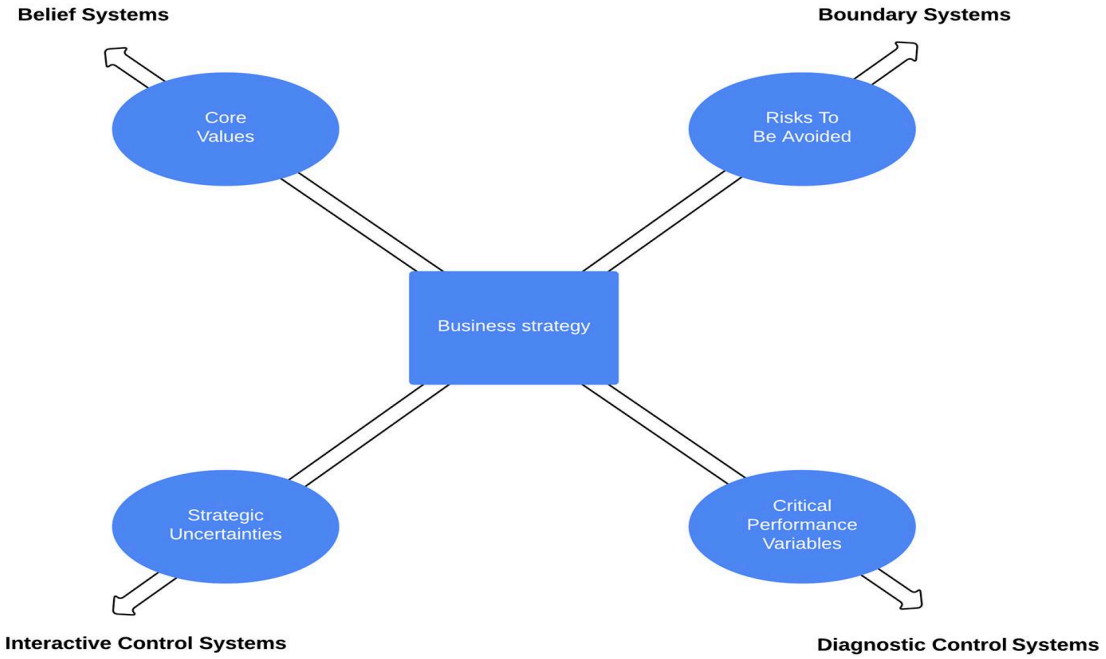
Hvorvidt en virksomhed bør kontrollere resultater, handlinger eller personalet handler om hvilke mål, virksomheden ønsker opnået (Merchant, 1985: 13). Kompleksiteten af virksomhedens kontrolsystem stiger dog i takt med, at antallet af kontroltyper øges, hvorfor det for nogle virksomheder kan være mere ideelt at arbejde med færre kontroller (Merchant, 1985: 56).

11.3 Simons Levers of Control

I 1995 udgiver Robert Simons bogen *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal* (Simons, 1995). Simons' *Levers of Control* består af fire kontrolsystemer; det diagnostiske kontrolsystem, tiltro systemet, grænsesystemet og et interaktivt kontrolsystem. Simons værk er i dag et af de mest citerede indenfor MCS-pakke-litteraturen med 2445 citationer siden udgivelseen og var i 2014 den mest citerede indenfor feltet (Google Scholar – bilag 1). Derfor må Simons' *Levers of Control* også ses som et af de mest dominerende værker indenfor MCS-litteraturen, og derfor er dens anvendelses muligheder også ideel at undersøge nærmere i en videre analyse.

En af bevæggrundene bag teorien om de fire kontrolforanstaltninger er, at de fleste organisationer opererer på dynamiske og højeffektive markeder, og principalen derfor ikke kan anvende al deres tid på at kontrollere agenternes arbejdsindsats (Simons, 1995b: 80). Derudover har de fire kontroller til formål at balancere mellem kontrol og kreativitet, hvor tiltro og interaktion er med til at skabe positive energier og derigennem kreativitet. Hvorimod den diagnostiske kontrol og grænsesystemet kan skabe negative energier, såfremt de anvendes forkert, da de sætter begrænsninger for adfærden blandt agenterne og dermed muligheden for

at udfolde deres kreativitet. Det er derfor essentielt for ledelsen at få designet organisationens kontrolsystem således, at det opfordrer til kreativitet indenfor en fastsat ramme. (Simons, 1995b)



Figur 8 – Simons' Levers of Control (Simons, 1995b: 85).

Den diagnostiske kontrol er et system, som skal sikre, at de vigtigste målsætninger opnås. Det diagnostiske kontrolsystem kan opfattes som et kontrolpanel og kan eksempelvis være virksomhedens ERP-system. Systemet anvendes af principalen til at måle målopfyldelse og profitabilitet for derefter at kunne sammenligne disse med de fastsatte standarder. (Simons, 1995b: 81) En af de primære årsager til at denne type kontrol anvendes er for at lette kontrolopgaven for principalen, som i stedet kan overvåge agenten igennem kontrolsystemet (Simons, 1995b: 82). Dog kan denne overvågning af agenten medføre, at der skabes et pres på agenten og dens indsats, hvorfor det kan føre til uetiske handlinger og gaming fra agentens side (Simons, 1995b: 81; Kaplan & Atkinson, 1998: 678).

Udover det diagnostiske kontrolsystem består de fire *Levers of Control* også af et tiltro-system. Et typisk tiltro-system er kortfattet, værdibaseret og inspirerende. Systemets formål er

at skabe motivation blandt medarbejderne til at opnå målsætningerne. Denne motivation skabes gennem inspiration og den tiltro, som principalen har til, at agenten kan udføre opgaverne i henhold til virksomhedens overordnede værdier. Ofte er de organisationsværdier, som principalen formidler ud til agenterne, henvendt til hele eller store dele af virksomheden. (Simons, 1995b: 82) Der findes dog virksomhedsstrukturer, som er meget komplekse, og derfor kan være meget sværere at formidle de samme overordnede værdier ud til (Simons, 1995b: 83).

Modsat tiltroen, findes der i *Levers of Control* grænsesystemet. Disse to dele skal til sammen skabe kreativitet i virksomheden, men hvor tiltroen før var central, understøttes den nu af en række fastsatte begrænsninger. Ved at sætte grænser bliver agenterne klar over, hvad de ikke skal gøre, men udover de fastsatte grænser har agenten friheden til at arbejde ud fra de værdier, som der er formidlet under tiltro-systemet. Grænsesystemet kan derfor anses som den minimum forventede indsats fra agentens side og kan anses som organisationens bremser. Systemet fortæller altså ikke, hvilken indsats der forventes leveret, men i stedet hvilken indsats der ikke tolereres. I de moderne organisationer er disse grænser fastsat i målsætninger og etiske regelsæt. (Simons, 1995b: 84-86)

Den sidste type kontrol i modellen er den interaktive kontrol. Her er dialogen imellem principalen og agenten i fokus. Denne dialog er karakteriseret ved at være aktiv og hyppig og forsøger at opfange den usikkerhed, som det diagnostiske kontrolsystem ikke kan opfange. Eksempelvis kan økonomistyringssystemer som Balanced Scorecard som udgangspunkt både anvendes diagnostisk eller interaktivt, det hele afhænger af, hvordan principalen anvender dem. Såfremt systemet anvendes interaktivt, kan dialogen være med til at opfange problemstillinger i et tidligt stadie og kan samtidig fremme kreativiteten, netop fordi der i dialogen imellem principalen og agenten skabes mulighed for at anvende de informationer, der udveksles på en positiv måde. Anvendelsen af informationer kan eksempelvis danne grundlag for planlægning. (Simons, 1995b: 86-88)

Ved at anvende Simons' *Levers of Control* må principalen opgive en række kontrolforanstaltninger, for i stedet at lade agenterne decentralt i organisationen have en del af beslutningsansvaret, og dermed muligheden for at handle selvstændigt (Simons, 1995b: 88).

11.4 Otleys Performance Management

En anden dominerende aktør indenfor MCS-litteraturen er David Otley, som blandt andet står bag *Performance Management: A framework for management control systems research* fra 1999 (Otley, 1999) og *The design and use of management control systems: An extended framework for analysis* fra 2005 (Ferreira & Otley, 2005), som er en videreudvikling af modellen fra 1999 (Ferreira & Otley, 2005). Denne videreudvikling af modellen blev skabt i samarbejde med Aldónio Ferreira, og modellen kaldes *Performance management and control* (PMC). Rammen er sidenhen blevet udgivet igen i 2009 i værket *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis (Ferreira & Otley, 2009),* og det er således også udgivelsen fra 2009, som litteraturstudiet i afsnit 12 baserer sig på. Otleys ramme fra 1999 er en dominerende spiller indenfor litteraturen med 1414 citationer, og videreudviklingen af rammen har således 397 citationer (Google Scholar – bilag 1). Derfor er Otley en af teoretikere indenfor MCS, som er svær at komme udenom, når MCS-litteraturen skal undersøges.

Otleys oprindelige ramme bestod blot af fem spørgsmål. Spørgsmålene i Otleys ramme har til opgave at klarlægge centrale forhold i virksomheden. De fem spørgsmål fra Otley's er følgende (Otley, 1999: 365-366):

1. Hvad er hovedmålene, som er centrale i forhold til organisationens overordnede fremtidige succes, og hvordan evalueres opnåelsen for hver af disse målsætninger?
2. Hvilke strategier og planer har organisationen adopteret, og hvilke processer og aktiviteter kræver det for, at de kan blive succesfuldt implementeret? Hvordan måles og vurderes præstationen af disse aktiviteter?
3. Hvilket præstationsniveau har organisationen brug for, for at opnå hvert af de områder defineret i overstående spørgsmål, og hvordan sættes passende præstationsmål for dem?
4. Hvilke belønninger vil ledere (og andre ansatte) modtage ved at opnå disse præstationsmål?
5. Hvordan er informations-flowet, som er nødvendigt for at muliggøre, at organisationen lærer fra deres erfaringer og tilpasser deres nuværende handlinger ud fra tidligere erfaringer?

De fem spørgsmål, som danner Otleys ramme, kan opsummeres i en figur, som illustrerer de fem centrale dele rammen klarlægger:

Figur 9 – Otleys ramme (Ferreira & Otley, 2005: 53).

11.5 Ferreira & Otleys The Performance Management and Control Framework (PMC)

Performance Management rammen blev, som tidligere beskrevet, i 2005 videreudviklet af Otley i samarbejde med Ferreira og blev til *The Performance Management and Control Framework (PMC)*. PMC-rammen skal således ses som en udvidet ramme, der består af 12 centrale dele med hvert deres spørgsmål til organisationen. Der er dog to overordnede og vigtige organisatoriske aspekter, som ikke direkte er en del af PMC, men som stadig gennemsyrer hele rammen og dens 12 dele. Disse aspekter er kulturen og andre organisationelle kontekstuelle faktorer, hvilket illustreres i PMC-rammen på næste side. (Ferreira & Otley, 2005: 42)

Figur 10 – Performance Management and Control Framework (Ferreira & Otley, 2005: 53).

Rammens formål er at skabe et undersøgelsesredskab til at beskrive strukturen af virksomhedens pakke af kontroller for at sikre, at virksomhedens planer og strategier bliver effektivt implementeret og praktiseret. Samtidig er rammen igennem sine 12 dele med til at skabe et overblik og opmærksomhed omkring organisationens kontrolsystemer, hvilket kan være positivt i forhold til forpligtigelse blandt medarbejderne. (Ferreira & Otley, 2005: 45)

Til at beskrive strukturen i virksomheden anvendes følgende 12 spørgsmål, som er tilknyttet hver deres respektive del i figur 10 (Ferreira & Otley, 2005).

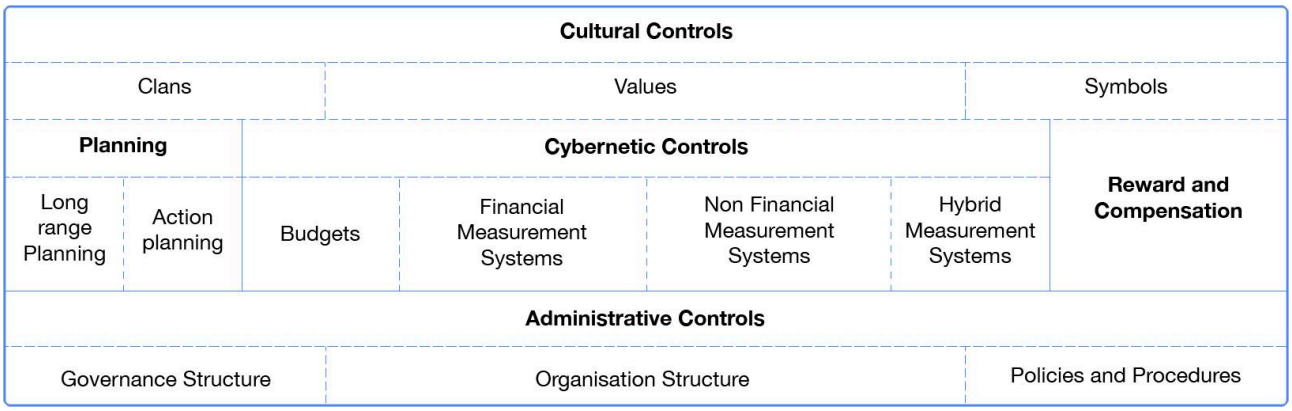
1. Hvad er visionen og missionen i organisationen, og hvordan er ledere og ansatte gjort opmærksom på disse?
2. Hvilke nøglefaktorer anses som en central del af organisationens overordnede fremtidige succes, og hvordan er ledere og ansatte gjort opmærksom på disse?
3. Hvilke strategier og planer har organisationen adopteret, og hvilke processer og aktiviteter vil blive krævet for at sikre en succes? Hvordan er strategier og planer genereret og kommunikeret ud til ledere og ansatte?
4. Hvordan er organisationsstrukturen og hvilken indflydelse har denne på brugen PMC-systemet? Hvordan påvirker den strategiimplementeringen, og hvordan påvirkes strukturen af strategiimplementeringen?
5. Hvad er organisationens vigtigste præstationsmålinger, succesfaktorer, strategier og planer? Hvordan måles og vurderes opnåelsen af disse?
6. Hvilken grad af præstationer har organisationen brug for, for at opnå hvert af de definerede områder i overstående spørgsmål, og hvordan går det med at sætte passende præstationsmål for dem?
7. Hvilke processer anvender organisationen til at evaluere individuelle-, gruppe- og organisationelle præstationer? Hvor vigtig er den formelle og uformelle information og kontrol i denne proces? Hvad er konsekvenserne af den anvendte præstationsevaluering?
8. Hvilke belønninger (både finansielle og ikke-finansielle) vil ledere og andre ansatte modtage ved opnåelse af præstationsmålene?
9. Hvilke specifikke feedback og feed-forward informations-flow har organisationen udtænkt for sig selv? Hvilken type af feedback er blevet skabt for at måle nuværende præstationer og føre til adoptering af nuværende adfærd? Hvilken type feed-forward informations-flow er blevet formuleret, så organisationen er i stand til at lære fra erfaringer og generere nye ideer og videreudvikle strategier og planer?
10. Hvilke anvendelser i kontrolmekanismerne er sket ud fra informations-flowet? Er brugen overordnet diagnostisk, interaktiv eller en kombination af begge?
11. Hvordan har PMC ændret sig i forhold til ændringsdynamikken af organisationen og dens omverden? Hvilke ændringer er opstået som følge heraf?

12. Hvor stærk og vedholdende er forbindelsen mellem komponenterne indenfor PMC?

De overstående 12 spørgsmål er ifølge Ferreira & Otley (2005) med til at skabe en signifikant indsigt i en organisations kontrolsystem og dets mange aspekter. Umiddelbart kan deres PMC-model syne som meget normativ, men sådan mener forfatterne imidlertid ikke, at modellen bør opfattes. I stedet skal de 12 dele ses som en måde at beskrive den enkelte organisations kontrolsystem på, uden at alle 12 dele nødvendigvis er anvendt i beskrivelsen heraf. (Ferreira & Otley, 2005: 42)
Sammenlignet med Otleys model fra 1999 synes denne PMC-model som meget kompleks. Denne udvidet model skal dog ifølge Otley selv anses som et forbedret værktøj til beskrivelsen af de vigtigste dele af kontrolsystemet og dets anvendelse (Ferreira & Otley, 2005: 43). Netop det at PMC-modellen er forholdsvis omfattende kan for nogle organisationer betyde, at andre alternativer overvejes. Et sådan alternativ kan være Malmi & Browns typologi, som består af fem overordnede dele.

11.6 Malmi & Browns Management Control Systems as a Package

I 2008 udkom et af nyere tids værker indenfor MCS-litteraturen. Bag værket stod Teemu Malmi og David A.Brown. Til trods for at værket er af nyere dato, er det allerede citeret 476 gange, hvorfor det er interessant at undersøge deres typologi nærmere (Google Scholar – bilag 1). Malmi & Browns typologi struktureres omkring fem hovedgrupper; *planlægning, kybernetisk, belønning og kompensation, administrative samt kulturel kontrol* (Malmi & Brown, 2008: 287). Forfatterne skabte typologien, fordi de mener, at MCS ikke arbejder isoleret men i stedet bør ses i en større sammenhæng. En af årsagerne til at det bør ses i en større sammenhæng er, at de enkelte systemer er gensidig afhængige, og individuelle konklusioner vil således ikke give et retvisende billede af det enkelte MCS, da dets præstationer til dels afhænger af resten af organisationens MCS, uanset om det ses i en større sammenhæng. Ved at se organisationens MCS som en samlet pakke skabes der muligheden for at udvikle en række kontroller til at understøtte organisationelle mål, kontrolaktiviteter og skabe organisationelle præstationer. (Malmi & Brown, 2008: 288) Malmi & Browns typologis fem hovedpunkter er skitseret i figur 11 på næste side.



Figur 11 – Management Control Systems as a Package (Malmi & Brown, 2008: 291).

Selvom modellen med sine underdele kan synes kompleks, er det netop modellens brede rækkevidde, der er dens styrke (Malmi & Brown, 2008: 291).
Overordnet set kan planlægningen i en virksomhed være kortsigtet eller langsigtet. Her skelnes der typisk ved 12 måneder, således at planer for en længere periode end 12 måneder vil karakteriseres som langsigtede målsætninger, og de vil oftest være af mere strategisk karakter. Planlægningen i en virksomhed kan ses som en ex ante kontrol, hvor der fastsættes mål for organisationens enkelte dele, og derved skabes der målfokus blandt de ansatte. Derudover er planlægningsfunktionen med til at fastsætte standarder i virksomheden, og kan derved have en stor betydning for de ansattes handlinger. Derfor er det også væsentligt at klarlægge i sit MCS, hvorvidt planlægningen er sket for at skabe forpligtigelse blandt de ansatte eller udelukkende for at planlægge fremtidige aktiviteter. (Malmi & Brown, 2008: 291-292) Udover at klarlægge målsætninger i de enkelte dele af organisationen, har planlægningen i en MCS-pakke også den funktion, at den sikrer koordinering imellem de enkelte dele af virksomheden netop ved at afstemme målsætningerne på tværs af funktionerne.

Et kybernetisk system kan ses som et styringssystem i virksomheden. Det kybernetiske system kan enten være et informationssystem eller kontrolsystem, alt efter hvordan det anvendes (Malmi & Brown, 2008: 292). Der er først tale om et kontrolsystem, når der sker en kobling mellem de ansattes opførsel og målsætningerne, og der samtidig etableres målinger af præstationerne (Malmi & Brown, 2008: 292). Dog er den feedback, et system leverer, en central del af den kybernetiske kontrolfunktion, hvad enten det anvendes som et informationssystem eller kontrolsystem. Overordnet set findes der fire typer af basissystemer

indenfor den kybernetiske kontrol, disse fire er; *budgetter, finansielle målingssystemer, ikke-finansielle målingssystemer samt hybride målingssystemer* som eksempelvis Balanced Scorecard, som kombinerer både finansielle og ikke-finansielle målinger (Malmi & Brown, 2008: 292-293).

Belønnings- og kompensationsaspektet fokuserer på at motivere de ansatte til at forbedre deres præstationer. Dette sker igennem incitamentsordninger, hvor principalen forsøger at skabe overensstemmelse mellem de målsætninger han ønsker, at agenten opfylder, og den belønning agenten modtager for at opnå de opstillede målsætninger (Malmi & Brown, 2008: 293; Kaplan & Atkinson, 1998: 678).
Oftest er belønningsaspektet knyttet tæt sammen med det kybernetiske kontrolaspekt, hvorfor agenten oftest måles ud fra de kybernetiske målingssystemer. Dog foreligger muligheden for at blive belønnet ud fra andre aspekter, som eksempelvis kulturelle forbedringer. (Malmi & Brown, 2008: 293) Ligesom belønninger oftest er forbundet med den kybernetiske kontrol, så har de oftest også fokuseret på ydre motivation fremfor indre motivation (Malmi & Brown, 2008: 293). Den ydre motivation er, når en person giver belønningen til en anden, oftest når en principal belønner en agent. Derimod er den indre motivation, når individet giver sig selv anerkendelse og belønning for sin indsats. (Kaplan & Atkinson, 1998: 674)

Under typologiens administrative del findes ledelsesstrukturen, organisationsstrukturen og politikker og procedurer. Den administrative kontrol skal være med til at styre adfærden blandt de ansatte. Ledelsesstrukturen er kontrollen af hvem, der er ansvarlig for adfærden både blandt de ansatte men også egen adfærd (Malmi & Brown, 2008: 292). Ledelsesstrukturen i en virksomhed kan eksempelvis være sammensætningen af ledelsen samt bestyrelsen. Organisationsstrukturen skal bidrage til, at de ansattes handlinger igennem denne organisering af virksomheden er i overensstemmelse med virksomhedens interesser (Malmi & Brown, 2008: 292). Politikker, regler og normer skal indikere, hvordan opgaver i organisationen skal løses, og hvordan adfærden skal være, og kan derfor ses som en række retningslinjer, som den ansatte bør handle ud fra (Malmi & Brown, 2008: 292).

Kulturen i en organisation kan overordnet defineres som:
"the set of values, beliefs and social norms which tend to be shared by its members and, in

turn, influence their thoughts and actions" (Flamholtz et al, 1985: 158).

Under den kulturelle kontrol findes der tre væsentlige aspekter; *grupperinger, værdier og symboler*. Umiddelbart er kulturen i en organisation først en kontrolfunktion, når den anvendes til at regulere de ansattes adfærd (Malmi & Brown, 2008: 294). I en organisation vil der typisk findes mindre grupperinger, hvor gruppen har sine egne normer og værdier, som det enkelte medlem af gruppen ønsker at leve op til (Malmi & Brown, 2008: 294). Udover de enkelte grupperingers værdier findes der i organisationen også en række overordnede værdier, som medarbejderne forventes at adoptere og følge. Derudover findes der også en række symboler i virksomheden, som kan anvendes til kontrol. Disse symboler kan eksempelvis være en dresscode, som de ansatte er pålagt for at signalere en professionel arbejdskultur. (Malmi & Brown, 2008: 294)

Ved at lade kulturen spille en central rolle i Malmi & Browns typologi adskiller den sig blandt andet fra Ferreira & Otleys ramme, som ikke har kulturen som et af dens 12 elementer, men i stedet ser kulturen som et overordnet element, der påvirker hele kontrolsystemet. Dermed er der ikke et direkte fokus på kulturen, og hvordan denne kan påvirke økonomistyringssystemet hos Ferreira & Otley.

11.7 Teoriernes anvendelse

Ud fra den historiske udvikling ses det, at MCS-pakkerne igennem tiderne har haft flere forskellige formål og fokusområder. Den videre analyse vil beskæftige sig med nogle af nyere tids dominerende værker. Der afgrænses således fra at analysere Anthonys og Merchants teorier nærmere. I stedet vil analysen tage udgangspunkt i Simons (1995), Otley & Ferreira (Otley, 1999; Ferreira & Otley 2005, 2009) samt Malmi & Brown (2008).

Både Simons (1995) og Otley (1999) er blandt de mest citerede, hvorfor de bliver en central del af analysen. I og med at Ferreira og Otleys (2005) værk er en videreudvikling af Otleys ramme, vil denne også blive inddraget i analysen som den af de fire teorier med færrest citeringer. Den fjerde og sidste teori som vil blive analyseret er Malmi & Browns typologi (2008). Valget af Malmi & Brown begrundes med, at til trods for at værket er af nyere tid, så er det langt mere citeret i de senere år end eksempelvis Merchant (1985). (Google Scholar – bilag 1).

Forfatter	Udgivelsesår	Total citationer	Citationer i 2014	Citationer i 2013	Citationer i 2012	Gennemsnitlig antal citationer pr. år
Malmi & Brown	2008	476	123	114	87	68
Ferreira & Otley	2005, 2009	397	117	106	69	39,7
Otley	1999	1414	184	176	176	88,375
Simons	1995	2445	258	231	227	122,25
Merchant	1985	609	42	36	41	20,3
Anthony	1965	3621	167	237	172	72,42

Figur 12 – Antal citationer blandt teoretikerne (Google Scholar – bilag 1).

Analysen vil således tages udgangspunkt i de fire teoretiske tilgange til MCS. Eftersom denne opgave er af teoretisk karakter, vil de følgende afsnit klarlægge, hvem de fire teoretiske tilgange citeres af. Otleys værker undersøges særskilt i de følgende afsnit for også at kunne give en indikation af, hvorvidt hans oprindelige ramme fra 1999 samt videreudviklingen fra 2005 og 2009 anvendes indenfor samme teoretiske felter.

Derudover skal litteraturstudiet give en indsigt i, hvordan de forskellige teorier anvendes, samt hvilke af dem, der som udgangspunkt vil være mest anvendelige ud fra et økonomistyrings perspektiv.

Metodisk vil følgende litteraturstudie kunne ses som en starten af analysen, som skal bidrage til min forståelse og dermed give en indikation af modellernes anvendelse forud for resten af analysen.

12. Litteraturstudie – Teoriernes anvendelse i litteraturen

Litteraturstudiet tager udgangspunkt i 179 videnskabelige artikler samt enkelte bøger. Fælles for dem er, at de citerer en eller flere af de fire teorier. Samtidig er de alle skrevet på engelsk og tysk, hvorfor der er undladt at klarlægge både franske og kinesiske artikler. Således vil der for hver af de fire teorier blive undersøgt, hvad de 50 mest relevante citationers teoretiske felt er for at kunne klarlægge, hvordan teorierne anvendes i praksis.

Litteraturstudiets primære formål er at undersøge, hvilken type artikler og bøger, som citerer de respektive teorier. Derfor vil jeg først og fremmest klarlægge de indsamlede datamængder i hvert deres Excel-ark (Bilag 2-5) for at kunne udarbejde det bedst mulige litteraturstudie. Efter den indsamlede data er blevet kategoriseret i bilag 2-5, så vil de ligeledes blive skitseret i hver af deres respektive figurer (Figur 13-24). Dette gøres for at give et klart overblik over litteraturstudiet og de resultater, som jeg finder frem til.

12.1 Simons' Levers of Control

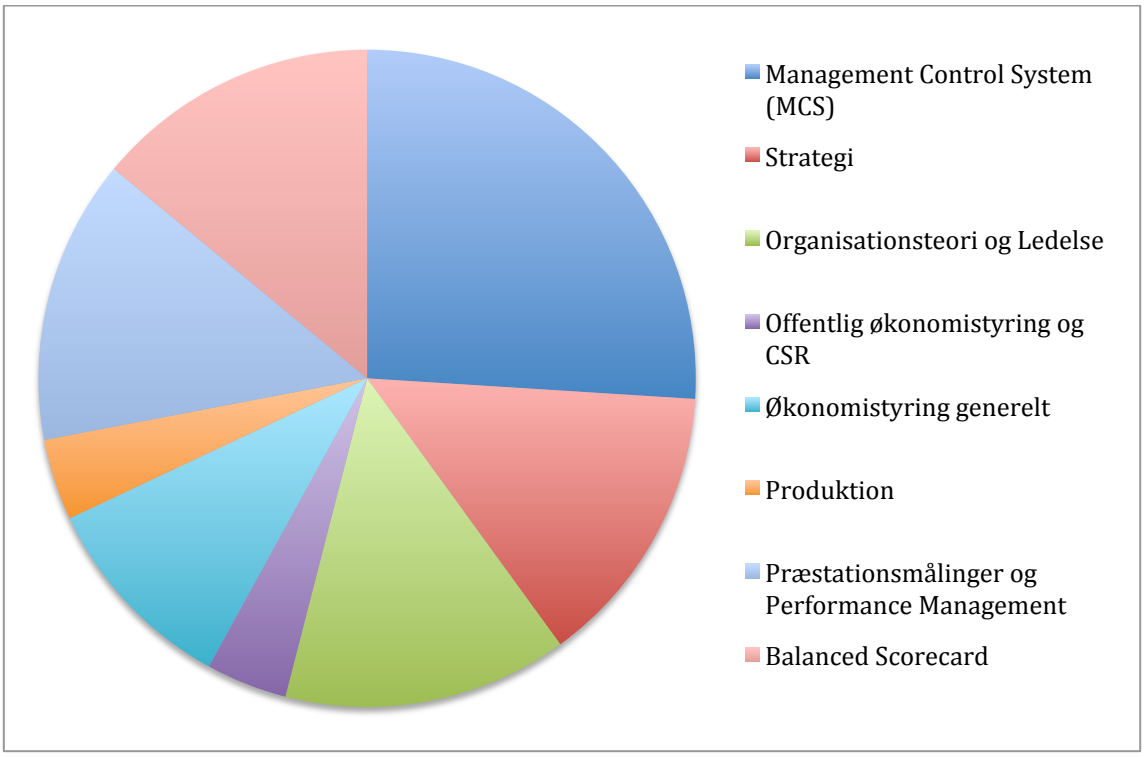
I første del af mit litteraturstudie, har jeg undersøgt anvendelsen af Simons' *Levers of Control* (1995). Dette værk er klart det mest citerede værk, som er anvendt i mit litteraturstudie, hvilket også afspejles i de kilder, som citerer Simons. I figuren nedenfor ses et udsnit af litteraturstudiet, hvor både antal citeringer og artiklernes teoretiske felt fremgår (For flere detaljer se bilag 2).

Forfatter	Årstal	Teoretisk felt	Antal citationer
Teemu Malmi & David A. Brown	2008	MCS som en pakke	476
Aldónio Ferreira & David Otley	2009	MCS som en pakke	397
A.J. Berry et al.	2009	MCS review	223
David Otley	1999	MCS som en pakke	1414
Mintzberg et al.	2005	Strategi	3817
Robert H. Chenhall	2003	MCS og organisation	1846
Robert S. Kaplan og David P. Norton	2001	Balanced Scorecard	1360
Hanne Nørreklit	2000	Balanced Scorecard	1150
Kim Langfield-Smith	1997	MCS og strategi	991
AG Scherer og G Palazzo	2007	Corporate Social Responsibility	737
Robert H. Chenhall	2005	Strategy Performance Measurement Systems (SPMS)	606
Robert H. Chenhall og Kim Langfield-Smith	1998	Ledelsesteknikker og økonomistyring	588
Robert S. Kaplan og David P. Norton	2001	Balanced Scorecard	558
Hanne Nørreklit	2003	Balanced Scorecard	550
Josep Bisbe og David Otley	2004	Interaktiv kontrol og produktinnovation	555
Thomas J. Douglas og William Q. Judge Jr.	2001	TQM og kontrol	526
Tony Davila	2000	MCS og produktudvikling	494
Jean-François Henri	2006	MCS og strategi	485
Kim Langfield-Smith og David Smith	2003	MCS og outsourcing	432
Donald P. Moynihan	2008	Performance Management	419
Jean-François Henri	2006	Kultur og præstationsmålingssystemer	381
Sally K. Widener	2007	Empirisk analyse af Levers of control	354
Andreas Georg Scherer, Guido Palazzo og Dorothéee Baumann	2007	Offentlig politik og lovgivning	352
Stephen C. Hansen, David T. Otley og Wim A. Van der Stede	2003	Budgettering	340
Thomas Ahrens og Christopher S. Chapman	2007	Økonomistyringens rolle i	337

		organisationer	
Robert H. Chenhall	1997	TQM og kontrol	332
Henry Mintzberg	2009	Ledelse	346
Frank G. H. Hartmann	2000	Finansielle præstationsmålinger (RAPM)	310
David E. W. Marginson	2002	MCS og strategi	305
Albert H. C. Tsang	2002	Bevarelsestrategier	303
Tero-Seppo Tuomela	2005	Præstationsmålings systemer	293
Thomas Ahrens og Christopher S. Chapman	2010	MCS anvendelse	297
Ken Moores og Susana Yuen	2001	Økonomistyringssystemer (MAS)	292
Roland F. Speklé	2001	MCS som en pakke	281
Louise Kloot	1997	MCS og læring	271
Moshe Farjoun	2010	Organisationsændringer	265
Shannon W. Anderson og Henri C. Dekker	2005	MCS og markedstransaktioner	240
Marco de Haas og Ad Kleingeld	1999	Præstationsmålings systemer	228
Tommi Kasurinen	2002	Balanced Scorecard	232
Tony Davila	2005	MCS implementering	231
David Otley, Jane Broadment og Anthony Berry	1995	MCS review	212
David Otley	2003	Performance Management	207
Antonio Davila og George Foster	2005	Implementering af økonomistyringssystemer	211
Robert S. Kaplan og David P. Norton	1996	Balanced Scorecard	198
Balaji S. Chakravarthy og Roderick E. White	2001	Strategi	192
Magnus Kald og Fredrik Nilsson	2000	Præstationsmålinger	194
Josep Bisbe, Joan-Manuel Batista-Foguet og Robert Chenhall	2007	Implementering af MACS	192
Betty Vandenbosch og Chris Higgins	1996	MCS og Læring	190
Kenneth A. Merchant og David T. Otley	2006	MCS review	186
Robert S. Kaplan	2008	Balanced Scorecard	196

Figur 13 – Oversigt over litteraturstudiet af Simons' Levers of Control (Bilag 2).

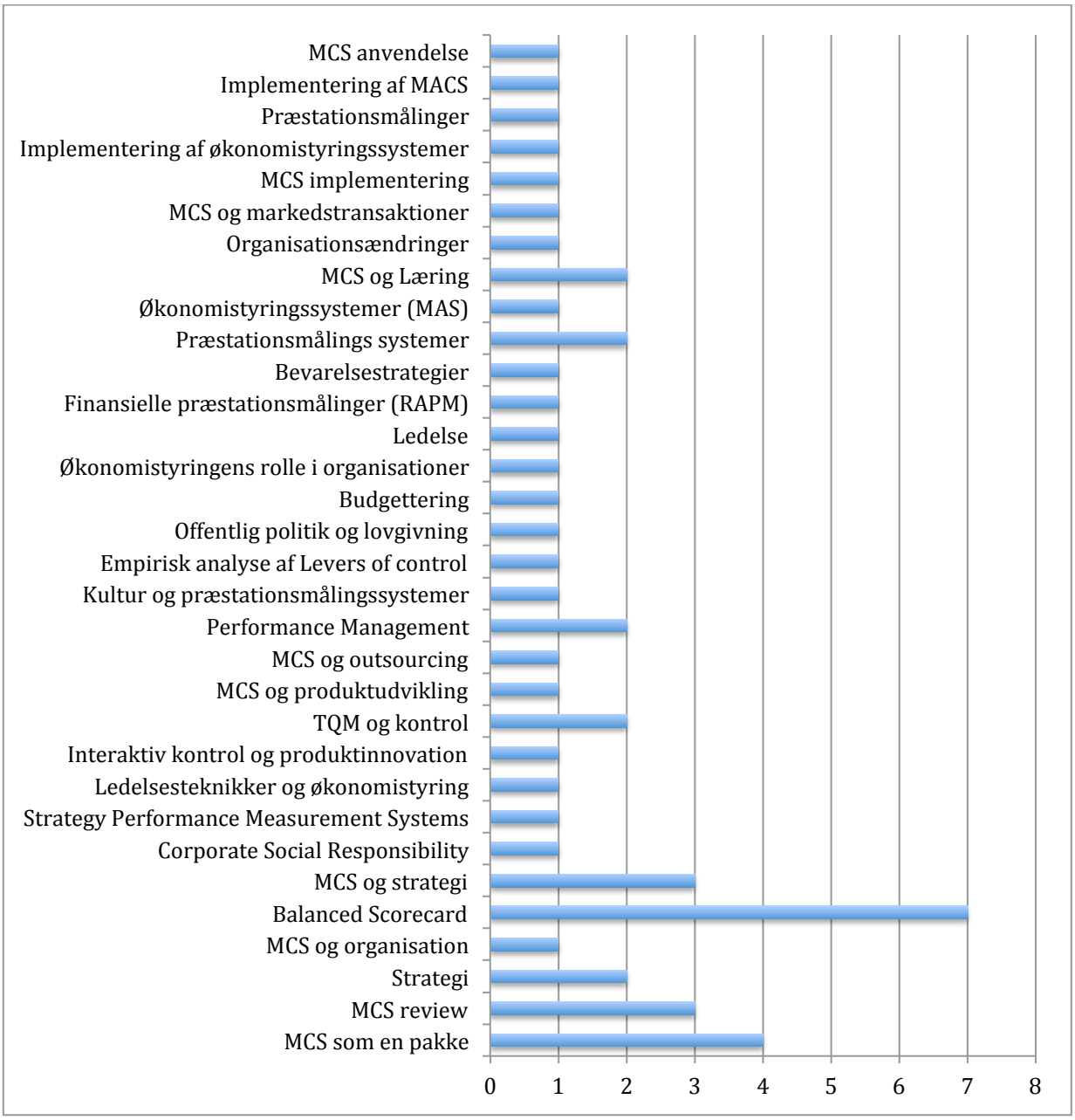
Disse kilder er citeret mellem 196 og 3817 gange, hvilket indikerer, at disse kilder er yderst relevante i forhold til anvendelse af Simons' *Levers of Control.* I figur 14 på næste side ses de overordnede temaer, som de 50 citerende værker befinder sig indenfor.



Figur 14 – Overordnede temaer i anvendelsen af Simons' Levers of Control (Bilag 2).

Som det ses i figuren ovenfor, citeres Simons' primært indenfor fem overordnede temaer; *Management Control System, Strategi, Balanced Scorecard, Organisation og Ledelse, samt Præstationsmålinger og Performance Management.* Fælles for Simons og de øvrige teoretikere er, at de alle citeres i en vis grad indenfor udgivelser vedrørende *Management Control Systems*. Disse udgivelser har mange forskellige tilgange til anvendelsen af MCS i deres artikler, og derfor er det relevant at se på fordelingen af temaerne på et disaggregeret niveau, som vist i figur 15 nedenfor. Udover at være citeret indenfor MCS, så er teoretiske områder som *Balanced Scorecard* og *Strategi* også velrepræsenteret blandt de citerende kilder. Netop Balanced Scorecard er også blandt de områder, hvor Otleys ramme (1999) i høj grad er citeret. Derudover citeres Simons indenfor *Præstationsmålinger og Performance Management*, hvilket både Otley (1999) og Ferreira & Otley (2009) også gør.

Det der adskiller Simons fra de øvrige teoretikere er dog, at han citeres i højere grad indenfor *organisations- og ledelsesteorien*, hvor hans værk blandt andet citeres i værker om organisationelle ændringer samt kultur (Farjoun, 2010; Henri, 2006). Nedenfor i figur 15 ses en specificering af de teoretiske temaer, som Simons' *Levers of Control* citeres indenfor.



Figur 15 – Anvendelse af Simons' Levers of Control (Bilag 2).

Eftersom Simons' *Levers of Control* er det værk i litteraturstudiet, som er udgivet først, citeres det af de tre øvrige værker, hvorfor det kan argumenteres, at Simons om end ikke har påvirket disse MCS-værker, så i hvert fald har været til inspiration herfor. Dette kan til dels skyldes værkets alder, samt den store indflydelse det har fået på MCS-litteraturen samt andre nærliggende teorier. Der ses da også en tendens i citeringen af Simons, ved at citeringen sker i forbindelse med MCS i flere forskellige perspektiver. Således at MCS både ses i forhold til

organisationen, strategi, produktudvikling, outsourcing, læring og markedstransaktioner (Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 1997; Davila, 2000; Langfield-Smith & Smith, 2003; Kloot, 1997; Andersson & Dekker, 2005).

12.2 Otleys Performance Management

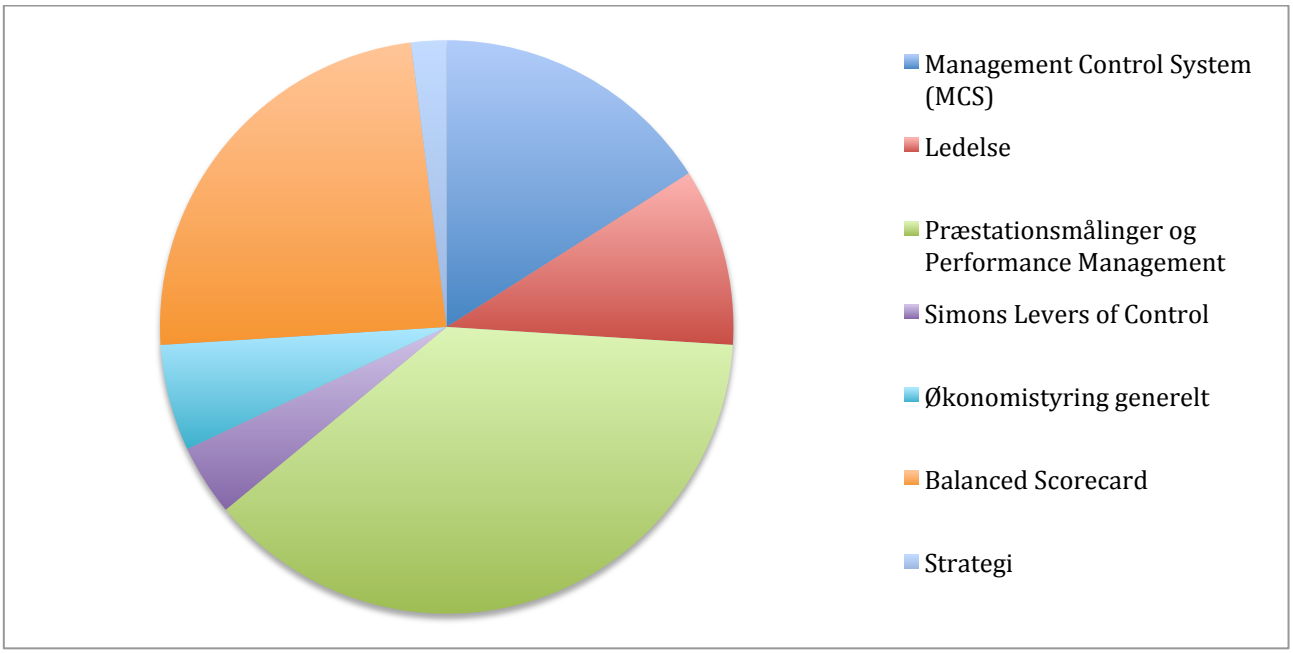
En anden dominerende teoretiker indenfor MCS-litteraturen er David Otley, som i 1999 udgav værket *Performance Management*, hvor han giver sit bud på en kontrolramme. Efter Simons, er Otley den næstmest citerede i dette litteraturstudie, hvor også de citerende værker ligger mellem 100 og 1196 citeringer (Bilag 3). Et udsnit af litteraturstudiet ses i figuren nedenfor (For flere detaljer se bilag 3).

Forfatter	Årstal	Teoretiskfelt	Antal citationer
Aldónio Ferreira & David Otley	2009	MCS som en pakke	397
A.J. Berry et al.	2009	MCS review	223
Mats Alvesson og Hugh Willmott	2012	Ledelse	1196
Christopher D. Ittner og David F. Larcker	2001	Værdibaseret ledelse	903
Christopher D. Ittner, David F. Larcker og Taylor Randall	2003	Præstationsmålinger	796
Josep Bisbe og David Otley	2004	Interaktiv kontrol og produktinnovation	555
Gerhard Speckbacher, Juergen Bischor og Thomas Pfeiffer	2003	Balanced Scorecard	525
Teemu Malmi	2001	Balanced Scorecard	454
Andy D. Neely	2002	Præstationsmålinger	377
Sally K. Widener	2007	Empirisk analyse af Levers of control	354
Stephen C. Hansen, David T. Otley og Wim A. Van der Stede	2003	Budgettering	340
David E. W. Marginson	2002	MCS og strategi	305
Tero-Seppo Tuomela	2005	Præstationsmålingssystemer	293
Roland F. Speklé	2001	MCS som en pakke	281
Mike Bourne, Steven Melnyk og Norman Faull	2007	Præstationsmålinger	262
David Otley	2001	Ledelse	228
Helen Atkinson	2006	Balanced Scorecard	227
Geert J. M. Braam og Edwin J. Nijssen.	2004	Balanced Scorecard	211
S. Wongrassamee, J. E. L. Simmons og P. D. Gardiner	2003	Præstationsmålingssystemer	194
Kenneth A. Merchant og David T. Otley	2006	MCS review	186
Simon Cadez og Chris Guilding	2008	Strategi	196
Mary A. Malina og Frank. H. Selto	2004	Præstationsmålingssystemer	183
Teemu Malmi og Markus Granlund	2009	Økonomistyrings litteraturreview	178
Marco Busi og Umit S. Bititci	2006	Præstationsstyring review	161
John Cullen, John Joyce og Mick Broadbent	2003	Ledelse og BSC	157
J. Schmitz og K. W. Platts	2004	Præstationsmålinger	157
Marc Wouters og Celeste Wilderom	2008	Præstationsmålingssystemer	159
Zahirul Hoque, Lokman Mia og Manzurul	2001	Præstationsmålinger	154

Alam			
Jan Mouritsen og Heine Thorsgaard Larsen	2005	Knowledge Management	152
John Isaac Mwita	2000	Præstationsmålingssystemer	150
Paul Rouse og Martin Putterill	2003	Præstationsmålingssystemer	147
Mike Bourne, Mike Kennerley og Monica Franco-Santos	2005	Præstationsmålinger	153
Anne M. Lillis	2002	Performance Management	137
Jitesh Thakkar, S. G. Deshmukh, A. D. Gupta og Ravi Shankar	2007	Balanced Scorecard	135
William N. Dilla og Paul John Steinbart	2005	Balanced Scorecard	125
Md. Mostaque Hussain og Zahirul Hoque	2002	Ikke-finansielle præstationsmålinger	124
Julia Mundy	2010	Udfordringer ved MCS	124
Teemu Malmi og Seppo Ikäheimo	2003	Value Based Management (VBM)	123
Linda M. Lovata og Michael L. Costigan	2002	EVA	124
Fabien De Geuser, Stella Mooraj og Daniel Oyon	2009	Balanced Scorecard	126
Jane Broadbent og Richard Laughlin	2009	Performance Management	122
P. C. Smith og M. Goddard	2002	Performance Management	122
Åge Johnsen	2001	Balanced Scorecard	118
Ahmed Abdel-Maksoud, David Dugdale og Robert Luther	2005	Ikke-finansielle præstationsmålinger	117
Paul M. Collier	2005	MCS anvendelse	115
Paula van Veen-Dirks og Martin Wijn	2002	Balanced Scorecard og kritiske succesfaktorer	110
Bernard Wong-On-Wing, Lan Guo, Wei Li og Dan Yang	2007	Balanced Scorecard	112
Frank H. M. Verbeeten	2008	Performance Management	111
Natalie Frow, David Marginson og Stuart Ogden	2005	Management Control	101
Zahirul Hoque	2003	TQM og BSC	100

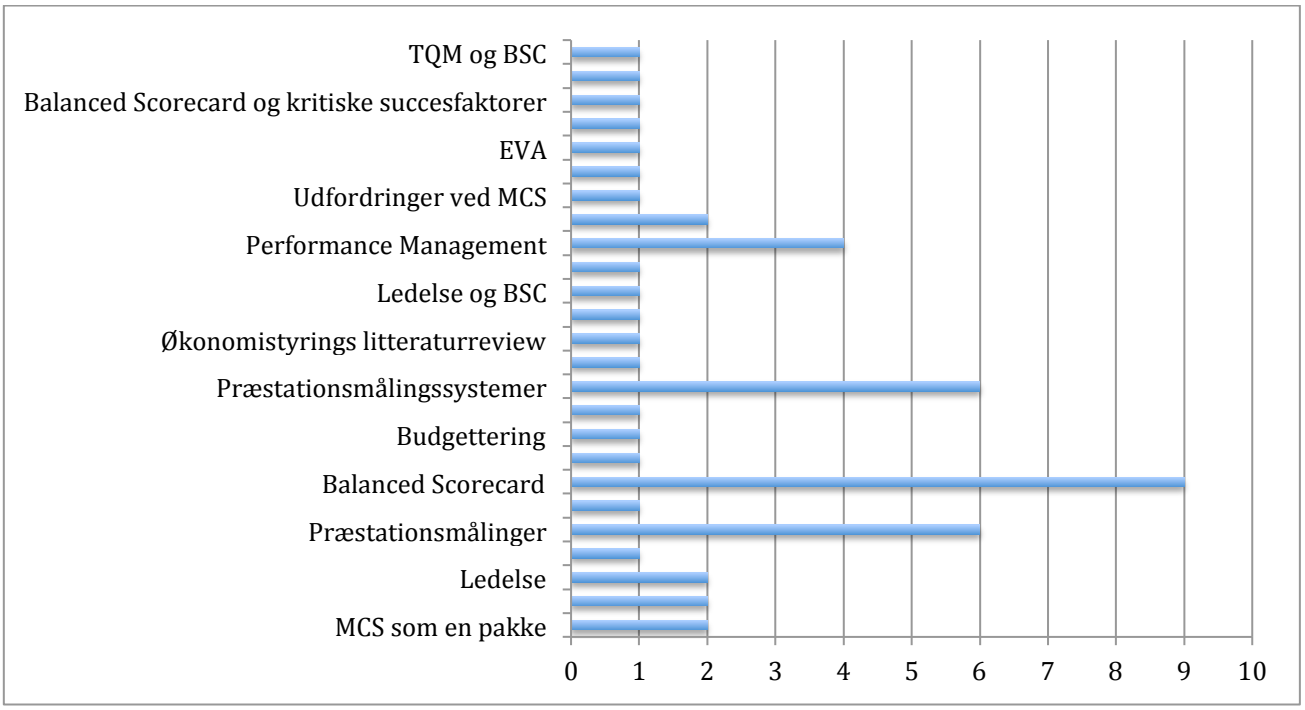
Figur 16 - Oversigt over litteraturstudiet af Otleys Performance Management (Bilag 3).

De fremkomne temaer fra litteraturstudiet kan kategoriseres indenfor en række overordnede temaer. Disse overordnede temaer, som de 50 citerende værker befinder sig indenfor skitseres i figur 17 på næste side.



Figur 17 - Overordnede temaer i anvendelsen af Otleys Performance Management (Bilag 3).

Hvor Simons' *Levers of Control* havde en større adspredelse blandt de temaer, det citeres indenfor, ses der i litteraturstudiet, at *Præstationsmålinger og Performance Management* er det tema, som Otley primært citeres indenfor. Dette skyldes med al sandsynlighed, at det netop er indenfor dette tema, at Otleys ramme i sit udgangspunkt opererer. Udover *Præstationsmålinger og Performance Management* citeres Otley også i højere grad indenfor *Balanced Scorecard*-litteraturen, som også er indbegrebet af præstationsmålinger, hvorfor Otleys teori er relevant indenfor dette teoretiske felt. Derudover citeres Otley i en vis grad indenfor *Management Control Systems*-litteraturen, hvor han både citeres i forbindelse med udfordringer herved, samt brugen af MCS som en pakke. I figur 18 kan ses en udspecificering af de overordnede temaer, som Otley citeres indenfor.



Figur 18 – Anvendelse af Otleys Performance Management (Bilag 3).

Hvor Simons i afsnit 12.1 blev anvendt til en række forskellige formål, så danner litteraturstudiet et billede af, at anvendelsen af Otleys ramme i høj grad sker i forbindelse med *præstationsmålinger, Performance Management* samt *Balanced Scorecard*. Derfor er det også interessant at undersøge videreudviklingen af Otleys ramme, hvor flere forhold i virksomhedens kontrolsystem behandles. Derfor undersøger næste del af litteraturstudiet denne videreudvikling, som er skabt af Ferreira & Otley (2009).

12.3 Ferreira & Otleys Performance Management and Control Framework

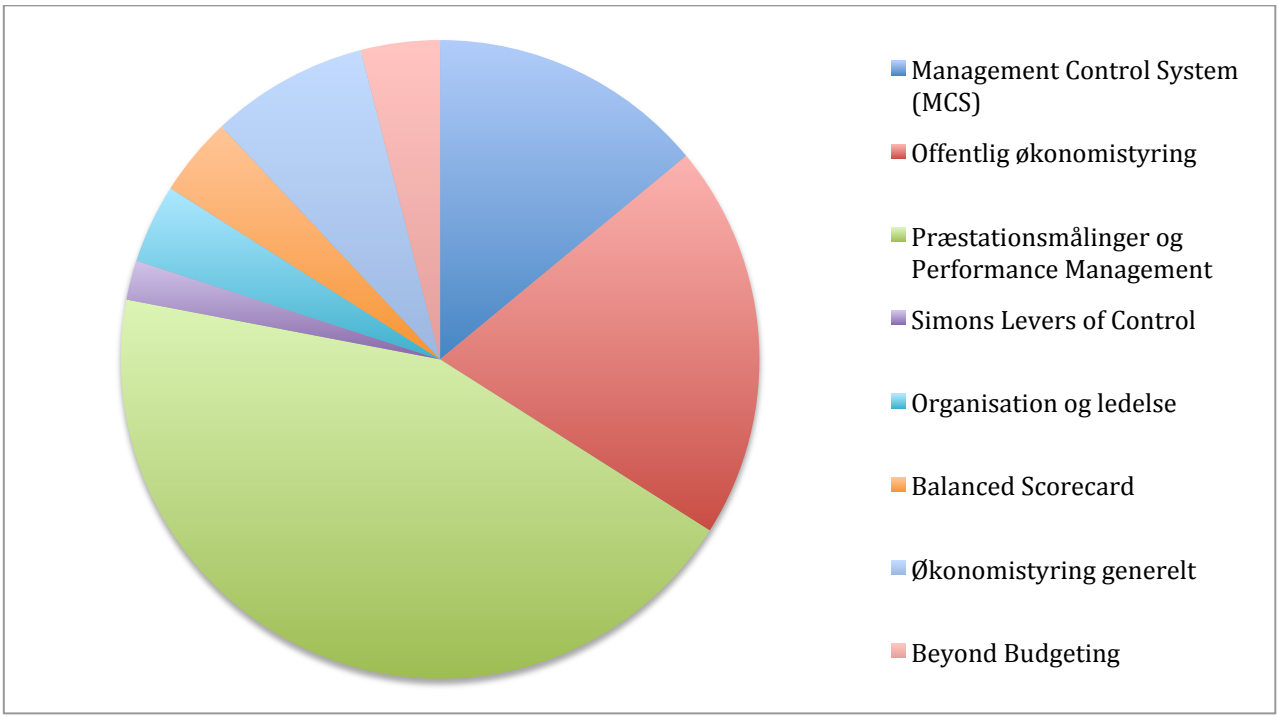
Videreudviklingen af Otleys ramme bliver i 2005, og senere 2009, udgivet af Ferreira og Otley, som udvider *Performance Management-rammen* til *Performance Management and Control-rammen*. Derved går rammen fra tidligere at bestå af 5 dele til nu at består af 12 dele med hver deres respektive spørgsmål. De citerende værker til Ferreira & Otleys *Performance Management and Control Framework* er alle citeret mellem 3 og 223 gange, hvilket må siges at være væsentlig mindre end både Simons (1995) og Otley (1999). I figuren nedenfor ses et udsnit af litteraturstudiet, som viser hvem og indenfor hvilke temaer Ferreira og Otley citeres (For flere detaljer se bilag 4).

Forfatter	Årstal	Teoretiskfelt	Antal citationer
A.J. Berry et al.	2009	MCS review	223
Michael Howlett	2010	Offentlig økonomistyring	141
Jane Broadbent og Richard Laughlin	2009	Performance Management	122
Jennifer Grafton, Anne M. Lillis og Sally K. Widener	2010	Præstationsmålinger	101
Sophie Tessier og David Otley	2012	Levers of Control	55
Aldónio Ferreira, Carly Moulang og Bayu Hendro	2010	Arbejdsmiljø og innovation	43
Deborah Argostino og Michela Arnaboldi	2012	Balanced Scorecard	28
Ralph W. Adler	2011	Performance Management System	28
Henk J. ter Bogt & Robert W. Scapens	2012	Performance Management i det offentlige	31
Robert H. Chenhall og David Smith	2010	Management Accounting Review	25
Bianca A. C. Groen, Marc J. F. Wouters og Celeste P. M. Wilderom	2012	Medarbejderdeltagelse i præstationsmål fastsættelse	28
Emanuelle Padovani, Ana Yetano og Rebecca Levy Orelli.	2010	Performance Management i det offentlige	19
Jane Broadbent, Carolyn Gallop og Richard Laughlin	2010	Performance Management i det offentlige	18
Marten Schläfke, Riccardo Silvi og Klaus Möller	2013	Performance Management Analyse	18
Jane Broadbent	2010	Præstationsmålinger og ressourceallokering	18
Anatoli Bourmistrov og Katarina Kaarbøe	2013	Beyond Budgeting	18
Dr. Erik Strauß og Christina Zecher	2012	MCS review	15
Isabella Grabner og Frank Moers	2013	Undersøgelse af MC som pakke og system	19
Susana Azevedo, Helena Carvalho og V. Cruz-Machado	2013	Præstationsmålinger og interpretive structural modelling (ISM)	14
André Zein	2012	Performance Management	14
James Kamwachale Khomba	2011	Balanced Scorecard	14
Jason Harris og Chris Durden	2012	Management Accounting Review	10
Thomas W. Guenther	2013	MCS under påvirkning af kultur og region (Tysk perspektiv)	11
Lucrezia Songini, Luca Gnan og Teemu Malmi	2013	Accounting i familievirksomheder	10
Paulino Silva og Aldónio Ferreira	2010	Performance Management i det offentlige	11
Gianfranco Rebora og Matteo Turri	2013	Nationale undersøgelses vurderinger	9
Leena Sivill, Jussi Manninen, Ilkka Hippinen og Pekka Ahtila	2013	Energi præstationsmålinger	10
Garry Lohan, Kieran Conboy og Michael Lang	2010	Beyond Budgeting	7
Jacobo Gómez Conde, Ernesto López-Valeiras Sampedro, Vicente Ripoll Feliu og Maria Beatriz González Sánchez	2013	MCS og ISO standarders indflydelse på organisationens internationalisering	7
David Marginson, Laurie McAulay, Melvin Roush og Tony van Zijl	2014	Præstationsmålinger i et psykologisk perspektiv	6
Wenbin B. Liu, Wei Meng, John Mingers, Ning Tang og Wei Wang	2012	Performance Management Systemer og Soft Systems Methodology (SSM)	6
Gokhan Akyuz og Orhan Kuruuzum	2011	Performance Management System	6
Tuomas Korhonen, Teemu Laine og Petri Suomala	2012	Præstationsmålinger	6
Kertu Lääts, Toomas Haldma og Klaus	2011	Præstationsmålinger i	7

Moeller		servicevirksomheder	
Bunjongjit Rompho og Sununta Siengthai	2012	Præstationsmålingssystemer indflydelse på organisationel læring samt human kapital	6
Suwit Srimai, Nitirath Damsaman og Sirilak Bangchokdee	2011	Præstationsmålinger i det offentlige	6
Minna Saunila og Juhani Ukko	2013	Præstationsmålinger og innovation	6
David Gadenne, Lokman Mia, John Sands, Lanita Winata og George Hooi	2012	Sustainable performance management practice (SPMP)	6
Magdy G. Abdel-Kader og Billy Wadongo	2011	Performance Management	5
Michelle Rodrigue, Michel Magnan og Emilio Boulianne	2013	Aktionærernes indflydelse på præstationsmål	9
Aldónio Ferreira og David Otley	2010	MCS design og anvendelse	5
Marco Montemari og Christian Nielsen	2013	intellectual capital measurement systems (ICMSs)	6
Andrew Taylor og Margaret Taylor	2013	Præstationsmålingssystemer og påvirkende faktorer	4
Christian Plesner Rossing	2013	Skatters indflydelse på MCS	6
Jane Broadbent	2011	Ledelse	4
Chiara Demartini	2013	Performance Management Systemer	5
Elena Giovannoni og Maria Pia Maraghini	2013	Præstationsmålingssystemer og påvirkende faktorer	4
Lynne Conrad og Pinar Guven Uslu	2012	Performance Management i det offentlige	5
Chiara Demartini og Piero Mella	2013	Performance Management i det offentlige	4
Suresh Cuganesan og Jerome Donovan	2011	MCS og præstationsmålingssystemer	3

Figur 19 - Oversigt over litteraturstudiet af Ferreira & Otleys Performance Management Systems Framework (Bilag 4).

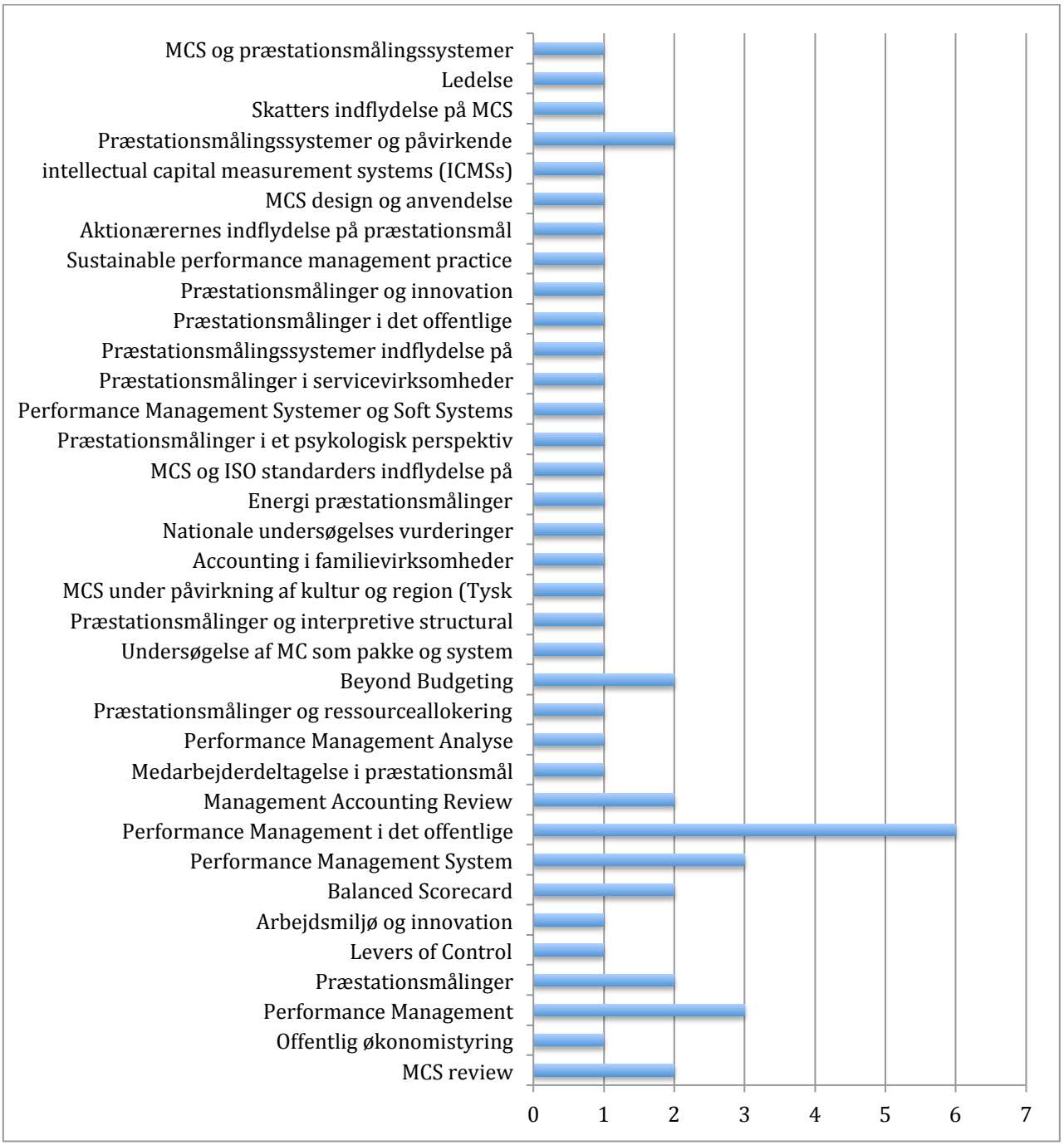
De 50 citerende værker, som jeg har analyseret igennem mit litteraturstudie, fordeler sig på en række centrale overordnede temaer. Fordelingen blandt disse overordnede temaer ses i figur 20 på næste side.



Figur 20 - Overordnede temaer i anvendelsen af Ferreira & Otleys Performance Management Systems Framework (Bilag 4).

Ligesom litteraturstudiet af både Simons' *Levers of Control* og Otleys *Performance Management* er Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* også citeret i værker, hvor det overordnede tema er *Management Control Systems*. Dog viser litteraturstudiet, at det klart er indenfor *Præstationsmålinger og Performance Management*, at Ferreira og Otley citeres mest. Citeringen indenfor dette felt udgør således 44 % af de i alt 50 undersøgte citationer. Der ses derfor en klar tendens i anvendelse af både Otley (1999) og Ferreira & Otley (2005, 2009), som i høj grad bæger præg af, at *Præstationsmålingerne og Performance Management* er en central del af begge rammer (Otley, 1999; Ferreira & Otley, 2005, 2009). Udover citeringen indenfor *Management Control Systems* og *Præstationsmålinger samt Performance Management*, ses der i anvendelse af Ferreira og Otleys ramme en tendens, som hverken ses i anvendelsen af Simons' *Levers of Control* eller Otleys *Performance Management.* Denne tendens er, at rammen bliver anvendt i offentlige organisationer. Anvendelsen i offentlige organisationer kan skyldes flere faktorer, men til dels er Ferreira og Otley (2009) citeret væsentlig færre gange end både Simons og Otley. Hvorfor der potentielt kan findes en anvendelse af både Simons og Otley sted i det offentlige, uden at

mit litteraturstudie nødvendigvis opfanger dette, da studiet netop kun tager udgangspunkt i anvendelse af de 50 mest relevante citeringer af de fire hovedværker i studiet. Den videre analyse vil dog undersøge anvendelsen i det offentlige for at kunne vurdere, om dette er en tilgang, som Ferreira og Otleys ramme henvender sig specielt til. Samtidig med at anvendelsen er sket i højere grad i offentlige organisationer, er det samtidig sket med flere forskellige indgangsvinkler, hvorfor en udspecificering af de overordnede temaer ses i figur 21.



Figur 21 - Anvendelse af Ferreira & Otleys Performance Management Systems Framework (Bilag 4).

Denne disagregerede oversigt over værkernes temaer viser blandt andet, at en stor del af anvendelsen af Ferreira og Otleys ramme i det offentlige sker i forbindelse med anvendelsen af *Performance Management,* hvilket i høj grad understøtter det faktum, at anvendelse af rammen sker når der anvendes *Præstationsmålinger og Performance Management*. Netop

Præstationsmålinger og Performance Management er temaet for størstedelen af de citeringer, der sker af Ferreira og Otley. Dog viser litteraturstudiet også, at flere af de citerende artikler anvender disse temaer ud fra flere forskellige perspektiver. Således undersøger de blandt andet anvendelsen af præstationsmålinger ud fra et psykologisk perspektiv i forhold til ressourceallokering og innovation (Marginson et al., 2014; Broadbent, 2010; Saunila & Ukko, 2013).

Ud fra litteraturstudiet kan det derfor fastslås, at anvendelsen af både Otley (1999) og Ferreira og Otley (2009) primært sker i forbindelse med *Præstationsmålinger og Performance Management.*

12.4 Malmi & Brown's Management Control Systems as a Package

Fjerde og sidste del af litteraturstudiet undersøger anvendelsen af Malmi & Browns *Management Control Systems as a Package* fra 2008 (Bilag 5). De citerende værker er alle citeret mellem 9 og 397 gange, og deres indhold spænder over en række forskellige temaer. Dette ses i et udsnit af litteraturstudiet nedenfor, hvor både antal citeringer samt værkernes temaer er klarlagt (For flere detaljer se bilag 5).

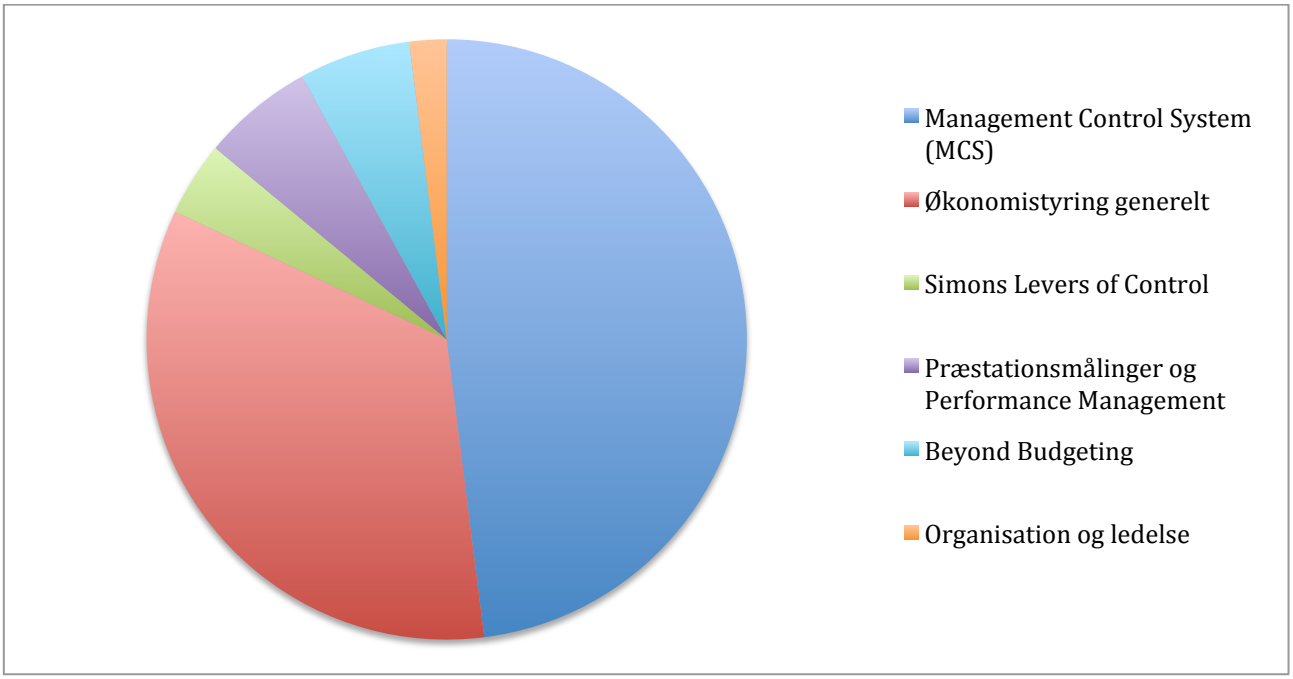
Forfatter	Årstal	Teoretiskfelt	Antal citationer
Aldónio Ferreira & David Otley	2009	MCS som en pakke	397
Teemu Malmi og Markus Granlund	2009	Økonomistyrings litteraturreview	178
Mohamed Z. Elbashir, Plilip A. Collier og Steve G. Sutton	2011	Business Intellegence (BI)	86
Juha-Pekka Kallunki, Erkki K. Laitinen og Hanna Silvola	2011	ERP systemets påvirkning af MCS	74
Markus Granlund	2011	Forholdet mellem MC og informationsteknologi	61
Robyn King, Peter M. Clarkson og Sandra Wallace	2010	Budgetpraksis påvirkning af præstationerne	61
Josep Bispe og Ricardo Malagueño	2009	MCS og innovation	51
Sophie Tessier og David Otley	2012	Levers of Control	55
Jean-Pascal Gond, Suzana Grubnic, Christian Herzig og Jeremy Moon	2012	MCS og SCS (sustainability control system)	52
Katarina Østergren og Inger Stensaker	2010	Beyond Budgeting	42
Gerhard Speckbacher og Paul Wentges	2012	MCS og familievirksomheder	29
Robert H. Chenhall og David Smith	2010	Management Accounting Review	25
Robert H. Chenhall, Juha-Pekka Kallunki og Hanna Silvola	2011	MCS og innovation samt strategi	25
Robert Rieg	2015	Beyond Budgeting	36
Rosemary R. Fullerton, Frances A. Kennedy og Sally K. Widener	2013	Lean	25
Nur Haiza Muhammed Zawawi og Zahirul Hoque	2010	Review over innovation indenfor økonomistyringen	20
Petri Suomala, Tommi Lahikainen, Jouni	2010	Open Book Accounting (OBA)	18

Lyly-Yrjänäinen og Jari Paranko			
Martin R. W. Hiebl, Birgit Feldbauer-Durstmüller og Christine Duller	2013	Familiens påvirkning af økonomistyringen	19
Daniela Cristofoli, Angelo Ditillo, Mariannunziata Liguori, Mariafrancesca Sicilia og Illeana Steccolini	2010	MCS i den offentlige sektor	19
Henri Teittinen, Jukka Pellinen og Marko Järvenpää	2013	ERP systemets påvirkning af MCS	20
Jani Taipaleenmaki og Seppo Ikaheimo	2009	Samspillet mellem Financial Accounting (FA) og Management Accounting (MA)	16
Dr. Erik Strauß og Christina Zecher	2012	MCS review	15
Isabella Grabner og Frank Moers	2013	Undersøgelse af MC som pakke og system	19
Jens Hutzschenreuter	2009	MCS i små og mellemstore virksomheder	14
Andrea Dossi, Lorenzo Patelli og Laura Zoni	2010	Performance Measurement Systems (PMS) i organisationen og blandt ledelsen	14
Winnie O'Grady, Paul Rouse og Cathy Gunn	2010	MCS anvendelse	11
Fredrik Nilsson, Nils-Göran Olve og Anders Parment	2011	MCS og strategi	15
Esther Albelda	2011	Økonomistyringens rolle som formidler af arbejdsmiljø-ledelse (environmental management)	13
Frank G. H. Hartmann og Victor S. Maas	2011	Budget kontrollens påvirkning af controlleren	13
Simon Cadez og Chris Guilding	2012	Økonomistyring og strategiens effekt på præstationer	11
Mikael Cäker og Sven Siverbo	2011	MCS i den offentlige sektor	12
Jason Harris og Chris Durden	2012	Management Accounting Review	10
Sophie Pondeville, Valérie Swaen og Yves De Ronge	2013	Miljø MCS	13
Thomas W. Guenther	2013	MCS under påvirkning af kultur og region (Tyskperspektiv)	11
Lucrezia Songini og Luca Gnan	2013	MCS og familievirksomheder	10
Lucrezia Songini, Luca Gnan og Teemu Malmi	2013	Accounting i familievirksomheder	10
Jennifer Kunz og Stefan Linder	2012	Påvirkning af motivationen igennem type af belønning	10
Emma Petroulas, David Brown og Heidi Sundin	2010	MCS og samfundets generationer	11
Gun Abrahamsson, Hans Englund og Jonas Gerdin	2011	Økonomistyring og organisationsidentitet	10
Johannes A. Asel, Arthur Posch og Gerhard Speckbacher	2011	Økonomiske krisers påvirkning på MCS	8
Tiina Henttu-Aho og Janne Järvinen	2013	Beyond Budgeting	9
Mika Yiinen og Benita Gullkvist	2014	Mekanisk og organisk MCS	8
Leena Sivill, Jussi Manninen, Ilkka Hippinen og Pekka Ahtila	2013	Energi præstationsmålinger	10
Eva Bejerot og Hans Hasselbladh	2013	Offentlig økonomistyring	8
Renu Agarwal, Roy Green, Paul J. Brown, Hao Tan og Krithika Randhawa	2013	Management Practices	9
Dr. Frederik Marx, Dr. Felix Wortmann	2012	Fem niveauer af MCS	8

og Dr. Jörg H. Mayer			
L. Marques, J. A. Ribeiro og R. W. Scapens	2011	MCS i et netværk	10
Jani Taipaleenmaki og Seppo Ikaheimo	2013	Samspillet mellem Financial Accounting (FA) og Management Accounting (MA)	13
Guangping Wang, Wenyu Dou og Nan Zhou	2012	Sales force control (SFC)	9
Tobias Johansson og Sven Siverbo	2011	Interorganisationel kontrol i det offentlige	9

Figur 22 - Oversigt over litteraturstudiet af Malmi & Browns Management Control Systems as a Package (Bilag 4).

Disse temaer, som blev klarlagt i litteraturstudiet, er aggregeret i en række overordnede temaer, som ses i figuren nedenfor.

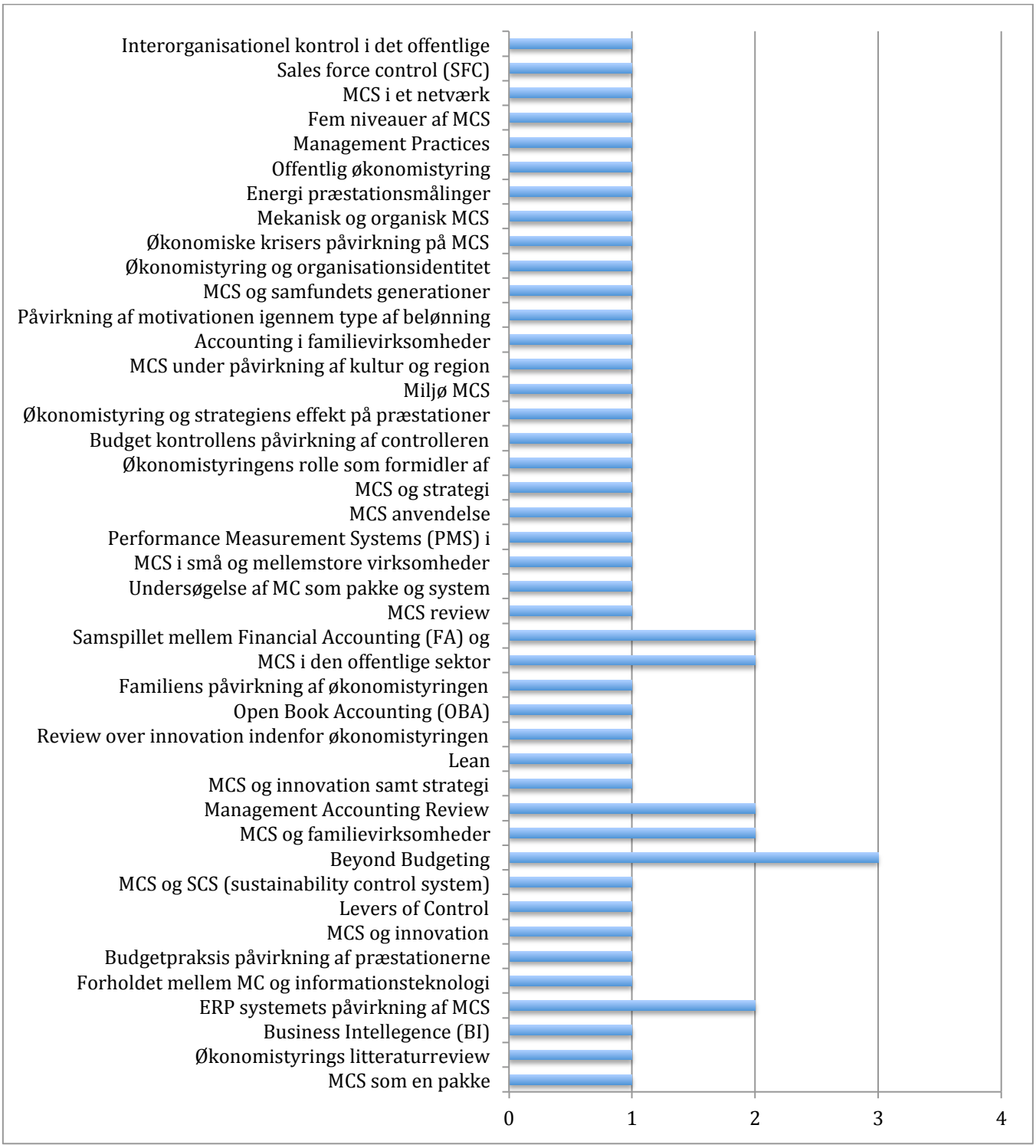


Figur 23 – Overordnede temaer i anvendelsen af Malmi & Browns Management Control Systems as a Package (Bilag 5).

Som det ses i figuren ovenfor, er der en klar tendens i anvendelsen af denne pakke. Dette ses ved, at den primært citeres i artikler med temaet *Management Control System* eller *økonomistyring generelt*. Den generelle økonomistyring dækker i sagens natur over flere forskellige tilgange til økonomistyringen, hvorfor det er interessant at se nærmere på en specificering af dette område (Bilag 5 og Figur 20 nedenfor). Udover den generelle

økonomistyring var det overordnede tema blandt 48 % af de citerende artikler *Management Control Systems*. En lignende tendens ses i de tre foregående litteraturstudier, hvor citeringen indenfor MCS-feltet også udgjorde en væsentlig andel. Dog er citeringen i MCS-værker langt fra så høj af de foregående værker, som den er af Malmi og Brown.

I figur 24 på næste side ses en udspecificering af anvendelsen af Malmi og Browns *Management Control Systems as a Package* for at kunne klarlægge, indenfor hvilke felter af økonomistyringen den anvendes.



Figur 24 – Anvendelse af Malmi & Browns Management Control Systems as a Package (Bilag 5).

Anvendelsen i artikler med et økonomistyrings tema spænder fra reviews til anvendelse i den offentlige sektor. Således citeres Malmi og Brown i artikler om Lean, Open Book Accounting

og samspillet mellem Financial Accounting og Management Accounting (Fullerton et al., 2013; Suomala et al., 2010; Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2009).

Fælles for de to overordnede temaer, som Malmi og Brown citeres indenfor, er at en del af disse citeringer heri i en vis grad sker indenfor et familiært perspektiv. Indenfor økonomistyringen ses dette blandt andet ved familiens påvirkning heraf og regnskab i familievirksomheder (Hiebl et al., 2013; . Songini et al., 2013). Derudover citeres Malmi og Brown også i to artikler, der omhandler Management Control Systems i familievirksomheder (Songini & Gnan, 2013; Speckbacher & Wentges, 2012).

12.5 Konklusion på litteraturstudie

Litteraturstudiet har klarlagt hvorledes de forskellige teorier anvendes i praksis. Anvendelsen af teorierne er primært sket indenfor syv overordnede områder:

1. Organisationsteori og ledelse
2. Strategi
3. Balanced Scorecard
4. Management Control Systems
5. Offentlig økonomistyring
6. Præstationsmålinger og Performance Management
7. Økonomistyring generelt

Samtlige af de fire teorier citeres i en vis grad i artikler, hvor det overordnede tema er *Management Control Systems*. Hvorimod blot en enkelt af de fire teorier citeres indenfor artikler med offentlig økonomistyring som tema. I figur 25 på næste side klarlægges det, hvordan de fire teorier citeres indenfor disse syv overordnede temaer.

Overordnede temaer	Simons (1995)	Otley (1999)	Ferreira & Otley (2009)	Malmi & Brown (2008)
Organisationsteori og ledelse	X			
Strategi	X			
Balanced Scorecard	X	X		
Management Control Systems	X	X	X	X
Offentlig økonomistyring			X	
Præstationsmålinger og Performance Management	X	X	X	
Økonomistyring generelt				X

Figur 25 – Klarlægning af anvendelsens overordnede temaer (Bilag 2-5).

Som det ses i figuren ovenfor, er anvendelsen af Simons' *Levers of Control* meget bred i forhold til de øvrige teorier. Således citeres han i væsentlig grad indenfor både *Organisationsteori og ledelse, Strategi, Balanced Scorecard*, *Management Control Systems* samt *Præstationsmålinger og Performance Management*. I modsætning til Simons citeres Malmi og Brown primært indenfor to overordnede temaer; nemlig *økonomistyring* og *Management Control Systems*.

Hvorimod både Otley samt Ferreira & Otley hver citeres indenfor tre overordnede temaer. Otley citeres således indenfor *Balanced Scorecard, Management Control Systems* samt *Præstationsmålinger og Performance Management*. Hvor både Simons og Otley citeres væsentlig indenfor *Balanced Scorecard*-litteraturen, citeres Ferreira og Otley i stedet indenfor litteraturen om *offentlig økonomistyring*. Således er de tre overordnede temaer, som Ferreira og Otley citeres indenfor, *Management Control Systems, offentlig økonomistyring* samt *Præstationsmålinger og Performance Management*.

Ud fra de frembragte resultater tegner der sig et billede af, at anvendelse af de fire teorier sker i værker vedrørende *Management Control Systems* samt *Præstationsmålinger og Performance Management*. Dog viser litteraturstudiet også, at både Simons og Otley i høj grad anvendes indenfor *Balanced Scorecard*-litteraturen. Udover dette har tre af de fire teorier deres egne områder, hvor de citeres indenfor, hvilket omfatter *organisationsteori og ledelse, strategi, offentlig økonomistyring* samt *økonomistyring generelt*.

Ud fra litteraturstudiet kan det konkluderes, at Simons' *Levers of Control* er den af de fire teorier, som anvendes til flest forskellige formål, hvorimod de øvrige tre teorier anvendes indenfor færre områder, som teoretisk relaterer sig tættetre til hinanden. Simons' *Levers of Control* må derfor konkluderes som værende den af de fire teorier, som har de bredeste anvendelsesmuligheder, som både sker indenfor organisationslitteraturen samt økonomistyringslitteraturen.

13. Videnskabsteoriens indflydelse på analysen

I forrige afsnit blev det klarlagt, hvordan de fire teorier anvendes i praksis. Dette afsnit vil i stedet analysere, hvilket videnskabsteoretisk udgangspunkt MCS-teoretikerne har, samt hvad dette betyder for teorierne og mit videre projektarbejde. Ud fra et hermeneutisk perspektiv er er dette afsnit med til at udvide min forståelse.

I afsnit 6 blev mit videnskabsteoretiske ståsted klarlagt til at være under det fortolkningsvidenskabelige paradigme. Her er *subjektivismen* og *regulering* centrale faktorer, som påvirker min anskuelse af verden samt projektet. Således påvirker mit videnskabsteoretiske udgangspunkt mit arbejde med teorierne og vil således også have indflydelse på den konklusion, jeg ender med at komme frem til. Dette skyldes i høj grad, at jeg som subjektivist ønsker at forstå fremfor at forklare. Derfor er det interessent at få klarlagt, hvilket videnskabsteoretisk udgangspunkt Management Control Systems-teorierne som udgangspunkt opererer ud fra. Deres videnskabsteoretiske udgangspunkt vil, som mit, blive klarlagt i forhold til Burrell og Morgans fire sociologiske paradigmer. (Figur 2 – Hartmann, 1999: 78)

Det er imidlertid svært at klarlægge de enkelte forfatteres videnskabsteoretiske udgangspunkt ud fra de fire værker, som analysen baserer sig på. Berry et al. (2009) beskriver dog en overordnet tendens, der har været indenfor MCS-feltet. Denne tendens har været, at mange udgivelser indenfor MCS sker ud fra et funktionalistisk paradigme (Berry et al., 2009: 3).

Hvilket vil sige, at disse udgivelser ligesom jeg ser, at forandringer bør ske igennem regulering. Der hvor den funktionalistiske videnskabelige tilgang adskiller sig fra min er ved, at de har et objektivt udgangspunkt. Under det funktionalistiske paradigme er både positivismen og den sociale systemteori centrale (Hartmann, 1999: 78).

Opererer man ud fra det funktionalistiske paradigme, sker dette oftest ud fra en formel struktur, som dannes på baggrund af en række lovmæssigheder. Netop derfor anvendes planlægning, kalkulering samt kontrol under dette paradigme for at sikre målopfyldelse. Netop disse handlinger er også nært beslægtet med MCS-teorierne, hvor især kontrollen er et centralt emne. (Hartmann, 1999: 79). Men i takt med at Management Control Systems har udviklet sig i retning mod at se økonomistyring som en samlet pakke, der kontrolleres, er begreber som kultur også blevet en central del af nogle teorier (Malmi & Brown, 2008). Men hvilken størrelse er kulturen egentlig i en virksomhed? I mange virksomheder vil kulturen kunne forklares som en række artefakter, grundlæggende antagelser og værdier samt normer (Jacobsen & Thorsvik, 2008: 119). Artefakterne kan som udgangspunkt godt være objektive, i og med at det kan være virksomhedens dresscode og dermed et fastlagt objekt, som eksisterer i virksomheden. Det er dog ikke en selvfølge, at objektet betragtes objektivt, da dette afhænger af individets ontologiske antagelse af verden og objekterne. Det kan dog argumenteres, at den øvrige del af kulturen, som omfatter grundlæggende antagelser, værdier og normer, udelukkende eksister igennem det enkelte individs anskuelse af verden. Det er dog ikke alene kulturen, som påvirkes og anses ud fra et subjektivistisk perspektiv. Således bør enhver leder have for øje, at når de enkelte individer inddrages i en interaktion, tillægges individets svar en hvis grad af subjektivitet (Berry & Otley, 2004: 246). Denne subjektivitet, som individerne tillægger begreber og handlinger, kan for lederen være svær at gennemskue, og netop derfor er der også grobund for indførelse af kontroller, som skal sikre at individernes handlinger sker i overensstemmelse med ledelsens målsætninger. Det kan derfor tænkes, om mere kontrol i virkeligheden får individerne til at handle mere objektivt ud fra de standarder, som ledelsen fastsætter. Måske det netop er derfor, at teoriernes udgangspunkt i det funktionalistiske paradigme er blevet udskældt:

”*... while a functionalist stance had been severely criticised it was still a very common approach to management control research and practice. (Berry et al., 2009: 3)”*

Netop denne udprægede funktionalistiske tilgang kritiseres også af Teemu Malmi, som mener, at denne tilgang er blevet mainstream, hvilket har haft nogle negative konsekvenser for litteraturen (Malmi, 2010: 121). En af de konsekvenser, som den udprægede funktionalistiske tilgang har haft, er at bidrag til litteraturen, som ikke befinder sig indenfor dette paradigme, ikke bliver udgivet. Dette sker til trods for, at bidragene muligvis kunne bidrage til den eksisterende litteratur med nytænkende udgivelser. Netop derfor sætter Malmi spørgsmål ved, om hvorvidt denne forankret tilgang til anvendelsen af paradigmerne indenfor økonomistyringen er med til at begrænse kreativiteten blandt forfatterne. Dette argumenteres blandt andet med, at når der opereres indenfor et givent paradigme, så er forfatteren pålagt de regler og begrænsninger, som paradigmet befinder sig under. (Malmi, 2010: 121) Netop denne fastlagte kassetænkning kan ses i tilknytning til systemteorien og positivismen, hvor individet også arbejder under en rækker regler og lovmæssigheder (Hartmann, 1999: 78). Såfremt forfatteren vælger at forholde sig indenfor paradigmets rammer, vil dette lade nogle spørgsmål være ubesvaret, netop fordi disse ikke kan besvares indenfor rammerne (Malmi, 2010: 121). Paradigmerne kan således være med til at sætte begrænsninger for forskningen, i de tilfælde hvor det begrænser forfatteren i at udfolde sig og besvare alle mulige spørgsmål, som undersøgelsen måtte aflede. Problemstillingen ligger derfor ikke nødvendigvis i det enkelte paradigme, men i stedet en forankret antagelse om, at undersøgeren opererer ud fra udelukkende et paradigme og dets rammer, som gør det svært for forfatteren at skabe en forståelse for relevante emner, som ligger udenfor paradigmet. Dette ses blandt andet i udviklingen af kontrolsystemer, som har gjort at disse i dag omfatter langt flere sociale og organisationelle aspekter end tidligere (Berry & Otley, 2004: 250). Således kan disse aspekter for ledelsen være sværere at styre og kontrollere ud fra en udelukkende funktionalistisk tilgang, derfor ville en mere subjektivistisk tilgang kunne være en løsning på dette kontrolproblem, som følger af udvidelsen af MCS-pakkerne.

Selvom den gennerelle tilgang stadig i høj grad præges af objektivisme, har jeg igennem et studie af forfatternes mest anvendte udgivelser, deres personprofiler fra deres respektive akademiske arbejdsplads samt de fire konkrete udgivelser, som analysen baserer sig på, forsøgt at klarlægge deres videnskabsteoretiske tilgang til udarbejdelsen af deres værker.

13.1 Teoretikernes videnskabsteoretiske filosofi

Følgende afsnit vil forsøge at klarlægge, hvilket videnskabsteoretisk ståsted de enkelte forfattere, som anvendes i analysen, har. Litteraturstudiet i afsnit 12 indikerede, at forfattere som Simons og Otley var langt mere citerede end de øvrige forfattere. Dette ses da også tydeligt i mit studie af de fem forfatteres mest anvendte værker. Denne klassificering sker ud fra deres relevans af deres samlede antal citeringer. Formålet med denne klassificering af deres ti mest anvendte værker er et forsøg på at kunne klarlægge deres videnskabsteoretiske ståsted. Om end det ikke giver et konkret svar på, hvad deres videnskabsteoretiske ståsted er, skal afsnittet skabe en forståelse for de handlinger, der har lagt bag deres udgivelser og derigennem give en indikation af deres videnskabsteoretiske filosofi (Bilag 6-10).

13.1.1 Robert Simons videnskabsteoretiske filosofi

Den første teoretiker hvis baggrund jeg har forsøgt at undersøge, har været Robert Simons'. Dette er sket ud fra hans personprofil på Harvards hjemmeside, hans bog *Levers of Control* samt det føromtalte studie af hans udgivelser. På næste side ses Simons' ti mest citerede værker ifølge Google Scholar.

Titel	Udgivelsesår	Teoretisk felt	Antal citeringer
Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal	1995	MCS	2504
Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis	1987	Regnskabets kontrolsystemer	867
The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives	1992	MCS	963
How new top managers use control systems as levers of strategic renewal	1994	MCS	714
Strategic orientation and top management attention to control systems	1991	MCS	630
Beyond selfishness	2002	Organisations adfærd	255
How risky is your company?	1998	Risikoindikatorer i en virksomhed	188
Levers of organization design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment	2013	Organisationsdesignets påvirkning af adfærd	134
How High Is Your Return on Management?	1998	Return on Management (ROM)	115
Planning, control, and uncertainty: a process view	1987	Anvendelse af planlægning og kontrol	109

Figur 26 – Simons' mest anvendte værker (Bilag 6)

Her ses det, at *Levers of Control*, som denne analyse tager udgangspunkt i, er Simons' klart mest citerede værk. Samtidig viser studiet også, at en stor del af Simons' værker befinder sig indenfor eller i relation til MCS (Bilag 6). Derudover har Simons også udgivet et par relevante værker i forhold til adfærd og ledelse i organisationen. Netop et aspekt som adfærden i en organisation kan i høj grad præges af det enkelte individ. Adfærden vil blandt de enkelte individer være karakteriseret af personens eget videnskabsteoretiske ståsted,

hvorfor den vil være individuel fra person til person. Som objektivist kan adfærden observeres og forklares, men kun som subjektivist vil undersøgeren forsøge at forstå denne adfærd. Netop forståelsen af adfærden, og forståelsen af hvordan ledere effektivt anvender kontrolsystemer, er da også et af formålene med Simons' *Levers of Control* (Simons, 1995: 11). Samtidig baserer *Levers of Control* sig på, at de ansatte skal kunne udfolde sig indenfor kontrolsystemet, da dette forsøger at skabe balance mellem grænser og tiltro samt diagnostisk kontrol og interaktion. Dette indikerer derfor, at Simons' videnskabsteoretiske ståsted præges af subjektivismen og regulering, hvilket vil placere ham under det fortolkningsvidenskabelige (Hartmann, 1999: 78).

13.1.2 David Otleys videnskabsteoretiske filosofi

Den anden teoretiker, hvis faglige udgivelser er blevet klarlagt, er David Otley. Selvom Otley både har bidraget med *Performance Management* og *Performance Management and Control Framework (PMC),* så har en række af hans værker befundet sig udenfor MCS-feltet. Dette ses i figuren på næste side, som forsøger at klarlægge Otleys ti mest citerede værker og deres teoretiske felter. Dette gøres i forsøget på at indikere, hvad Otleys videnskabsteoretiske ståsted er.

Titel	Udgivelsesår	Teoretisk felt	Antal citeringer
Performance management: a framework for management control systems research.	1999	MCS	1436
The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis	1992	Contingency teori	1137
Accounting for management control	1990	MCS	650
Budget Use and Managerial Performance	1978	Brugen af økonomistyringssystemets informationer	597
Management control in contemporary organizations: towards a wider framework	1994	Udviklingen af MCS	575
The effects of the interactive use of management control systems on product innovation	2004	Interaktiv anvendelse af MCS indflydelse på innovationen	560
The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis	2009	MCS: Performance Management System	415
Control, organization and accounting	1992	Organisationel kontrol	370
Practice Developments in Budgeting: An overview and Research Perspective	2003	Budgettering: Planlægning og evaluering	346
Case study research in management accounting and control	1994	Case studier	251

Figur 27 – Otleys mest anvendte værker (Bilag 7)

Som figuren viser, befinder Otleys værker sig i overvejende grad indenfor eller i relation til MCS-feltet. Udover at beskæftige sig med MCS omhandler Otleys værker også budgettering, contingency teori, casestudier samt anvendelsen af informationer. Netop anvendelsen af informationer kan ses i henhold til MCS, såfremt dette anvendes kybernetisk (Malmi & Brown, 2008).

Netop Otleys bredere tilgang ses da også i hans bidrag til *Case-Based Research in Accounting* (Berry & Otley, 2004), hvori det gøres klart, at når der arbejdes med mennesker, så præges arbejdet af disse individers subjektivitet (Berry & Otley, 2004: 246). Samtidig erkender Berry og Otley, at i takt med udviklingen af virksomhedernes Management Control Systems sker, så inddrages flere aspekter, som i høj grad præges af subjektivitet (Berry & Otley, 2004: 250). Dette indikerer, at Otley anerkender subjektivismen som en påvirkende faktorer, når et Management Control System anvendes.

13.1.3 Aldónio Ferreiras videnskabsteoretiske filosofi

Den tredje teoretiker, hvis videnskabsteoretiske ståsted forsøges klarlagt, er Aldónio Ferreira. Hvor både Simons og Otley havde udgivet værker, hvori deres videnskabsteoretiske paradigme indikeres, så har dette ikke været tilfældet med Aldónio Ferreiras værker. Derfor vil et forsøg på at klarlægge hans videnskabsteoretiske ståsted alene basere sig på studiet af hans mest anvendte værker, hvilket er skitseret i figuren på side 70 (Bilag 8).

Titel	Udgivelsesår	Teoretisk felt	Antal citeringer
The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis	2009	MCS: Performance Management System	415
The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis	2005	MCS: Performance Management System	76
Do students' perceptions matter? A study of the effect of students' perceptions on academic performance	2008	Studerenes fortolkningers effekt på deres præstationer	44
Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis	2010	Environmental Management Accounting (EMA)	44
Management Accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal	2002	MA og MCS	30
Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system	2006	Intra- og interorganisationel MCS	22
Performance management in primary healthcare services: evidence from a field study	2010	Performance Management i det offentlige	12
The antecedents of management accounting and control systems	2004	MCS	5
Design and use of management control systems: An analysis of the interaction between design misfit and intensity of use	2010	MCS	5
The balanced scorecard: a review of the literature and analysis of its limitations and adequacy in the context of the typical Portuguese organization	2000	Balanced Scorecard	4

Figur 28 – Ferreiras mest anvendte værker (Bilag 8)

Som det ses i figuren ovenfor, har hans værker i overvejende grad omhandlet MCS, og det er da også værkerne om hans og Otleys *Performance Management and Control Framework*, som er blandt Ferreiras mest anvendte værker. Foruden værker om MCS, er værker om Balanced Scorecard, Performance Management, Environmental Management Accounting samt et studie af studerendes fortolkningers påvirkning på deres præstationer også blandt hans mest citerede værker.

Netop studiet af fortolkningernes effekt på præstationer giver en interessant indikation af, at Ferreira anerkender fortolkninger som en vigtig faktorer i forhold til præstationer og opgaveløsning. Fortolkning er en central del af det fortolkningsvidenskabelige paradigme, hvor også subjektivismen er central. Dermed er det ikke nødvendigvis givet, at Ferreira selv befinder sig under dette paradigme, men hans værker indikerer, at han anerkender dette som en påvirkende faktorer i forhold til præstationer.

13.1.4 Teemu Malmis videnskabsteoretiske filosofi

Den fjerde teoretiker, som analysen baserer sig på, er Teemu Malmi. Malmi er sammen med David Brown manden bag *Management Control Systems as a Package.* Dette er også Malmis mest citerede og dermed mest anvendte værk. I figuren på side 72 klarlægges Malmis ti mest citerede værker. Dette gøres i forsøget på at klarlægge Malmis videnskabsteoretiske filosofi.

Titel	Udgivelsesår	Teoretisk felt	Antal citeringer
Balanced Scorecard in Finish companies: a research note	2001	Balanced Scorecard	458
Management control systems as a package – Opportunitires, challenges and research directions	2008	MCS	490
Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms	1999	ABC udbredelse i organisationerne	444
Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?	2002	ERP systemets effekt på økonomistyringen	337
Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization	1997	ABC	253
In Search of Management Accounting Theory	2009	Anvendelse af teorier indenfor økonomistyring	185
Value Based Management practices – some evidence from the field	2003	Værdibaseret ledelse (VBM)	124
Re-examining the cause-and-effect principle of the Balanced Scorecard	2005	Balanced Scorecard	74
Balanced scorecard design and performance impacts: some Australian evidence	2008	Balanced Scorecard	31
Reflections on paradigms in action in accounting research	2010	Paradigmer i økonomistyrings undersøgelser	31

Figur 29 – Malmis mest anvendte værker (Bilag 9)

I modsætning til Simons, Otley og Ferreira, så er Malmi ikke i samme grad udgivet og citeret indenfor MCS-litteraturen. I stedet er han primært udgivet indenfor Balanced Scorecard litteraturen. Balanced Scorecard anser Malmi da også som en mulig del af et MCS, da dette kan anvendes som virksomhedens kybernetiske kontrol (Malmi & Brown: 2008). Derudover befinder disse ti værker sig også indenfor andre dele af økonomistyringen, men også et værk

om paradigmer i økonomistyringen er blandt de mest anvendte værker, udgivet af Malmi. Netop dette værk er interessent i forsøget på at klarlægge Malmis videnskabsteoretiske ståsted. I værket *Reflections on paradigms in action in accounting research* fremsætter Malmi en kritik rettet imod den meget fastgroet og primære funktionalistiske tilgang til undersøgelser indenfor økonomistyringen. Han ønsker i stedet for denne fastforankret og begrænsende tilgang at skabe en forståelse for den konkrete problemstilling. (Malmi, 2010) Forståelsen er jo netop det centrale i subjektivismen og det fortolkningsvidenskabelige paradigme, hvorfor det kan indikeres, at Malmi opererer indenfor dette paradigme.

13.1.5 David Browns videnskabsteoretiske filosofi

Den sidste bidragsyder til min analyse er David Brown, som i samarbejde med Teemu Malmi står bag værket *Management control systems as a package – Opportunitires, challenges and research directions*. Dette er da også Browns mest citerede værk, blandt de relativt få han har udgivet. I figur 30 er Browns værker klassificeret og deres teoretiske felt forsøgt klarlagt.

Titel	Udgivelsesår	Teoretisk felt	Antal citeringer
Management control systems as a package – Opportunitires, challenges and research directions	2008	MCS	490
Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia	2004	ABC	105
Balancing Multiple Competing Objectives with a Balanced Scorecard	2009	Balanced Scorecard	53
An exploratory study of operational reasons to budget	2009	Budgetter	33
Balanced scorecard design and performance impacts: some Australian evidence	2008	Balanced Scorecard	31
Strategic human resource management and knowledge workers: A case study of professional service firms	2008	Strategiimplementering i HRM	23
Generational Characteristics and Their Impact on Preference for Management Control Systems	2010	Generationer og MCS	12
Management Control Systems in a Non-Enterprise Network: The Greenhouse Gas Protocol Initiative	2009	MCS og non-enterprise netværker	2
The Application of Target Costing to the Real-Estate Investment Industry – A Dual Model Approach	2013	Target Costing (TC)	2

Figur 30 – Browns mest anvendte værker (Bilag 10).

MCS, som er temaet for hans mest citerede værk udgivet i samarbejde med Malmi, er også temaet for et par af hans øvrige værker. Foruden MCS-litteraturen har Brown udgivet værker indenfor Target Costing, Strategiimplementering, Budgetter og ABC. Derudover har han også udgivet værker indenfor Balanced Scorecard-litteraturen, som han og Malmi ser som en mulig del af deres typologi af en MCS-pakke (Malmi & Brown, 2010). Disse udgivelser gør det

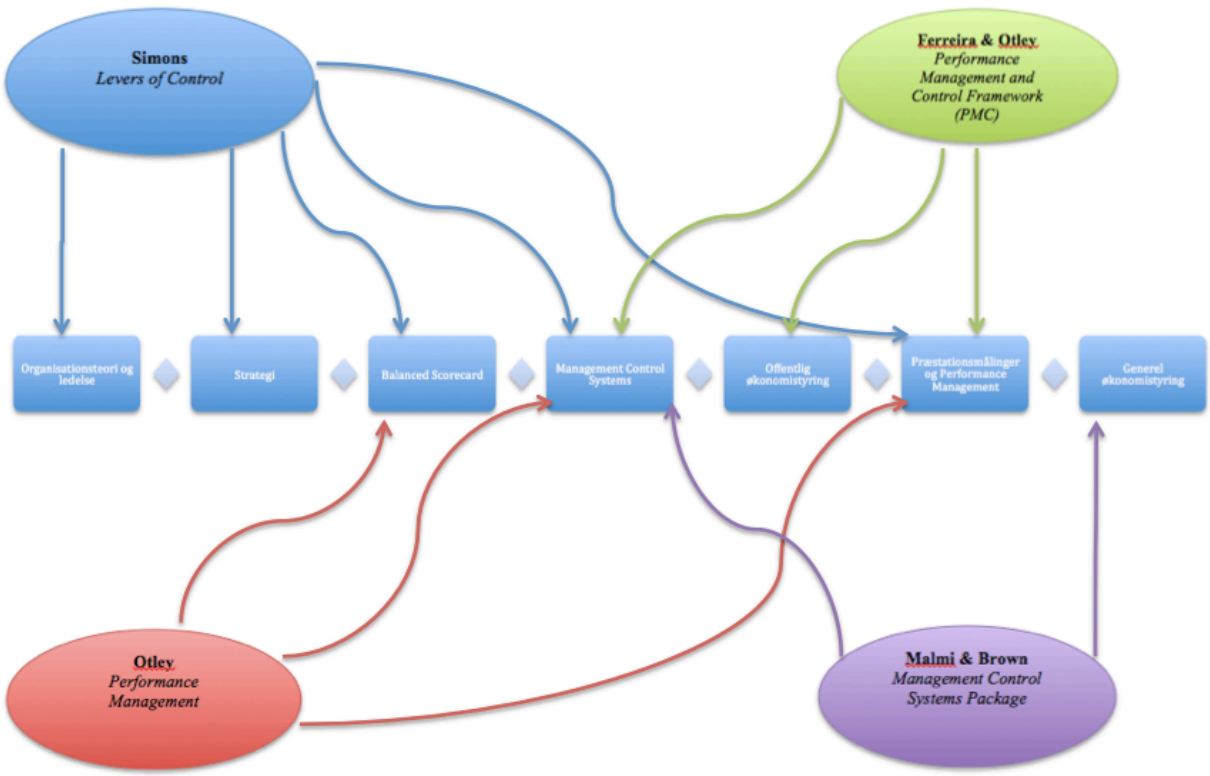
imidlertid sværere at klarlægge Browns videnskabsteoretiske ståsted. Han differentierer sig dog fra de øvrige teoretikere ved, at han ikke har udgivet værker indenfor organisationsadfærden og Performance Management. Dog indikerer hans udgivelser indenfor Balanced Scorecard alligevel, at de individuelle præstationer muligvis påvirker virksomhedens muligheder for opnåelsen af deres målsætninger. Det er dog ikke muligt at klassificerer David Brown alene på den baggrund, men hans udgivet værker giver en indikation af, at denne præges af objektivitet, da både *Activity Based Costing* og budgetter er en del af hans udgivet værker. Netop disse teorier må antages at være objektive i deres udgangspunkt, hvorimod teorier som Balanced Scorecard ofte efterlader plads til det enkelte individs subjektive prægning.
Dermed vurderes det, at Browns værker er udgivet indenfor typiske objektive teorier, men en række af dem efterlader i deres anvendelse muligheden for at præge disse subjektivt.

Denne kontrast imellem teoriernes videnskabsteoretiske udgangspunkt, og den som anvender teoriens videnskabsteoretiske ståsted, kan skabe en konflikt, såfremt der ikke opstår en horisontsammensmeltning af parternes forskellige forståelsesmæssige udgangspunkt (Fuglsang og Olsen, 2009: 306). Netop to forskellige forståelsesmæssige udgangspunkter beskriver min situation. For selvom de fleste af teoretikerne indikeres at være præget af subjektivismen, så præges teorien af objektivismen. Dette skyldes, at når man forsøger at underlægge de ansatte et kontrolsystem, så befinder vi os under systemteorien og positivismen. Dette betyder, at man i systemet er underlagt systemets regler og lovmæssigheder (Hartmann, 1999).
Selvom denne systemteori og min fortolkningsvidenskabelige tilgang som udgangspunkt er forskellige, så vil jeg igennem den sidste del af analysen forsøge at skabe en horisontsammensmeltning, således det bliver muligt at komme frem til en konklusion på min problemformulering (Fuglsang og Olsen, 2009: 306).

14. Anvendelsen af Management Control Systems

De to forrige afsnit har analyseret anvendelsen af teorierne indenfor litteraturen samt den videnskabsteoretiske tilgang hertil. Hermeneutisk er det i dette afsnit, at min endelige forståelse fremkommer, da det netop er her min forforståelse sammenholdes med de udfald, der kom fra mit litteraturstudie samt studiet af forfatternes videnskabsteoretiske tilgang. De

fremkomne resultater vil således i dette afsnit blive analyseret for at komme frem til teoriernes øvrige anvendelsesmuligheder set ud fra en teoretisk og videnskabsteoretisk tilgang. Afsnittet vil forsøge at komme nærmere en forståelse af anvendelsen af MCS-pakken, for derefter at kunne udlede et svar på problemformuleringen. Figuren nedenfor illustrerer de primære anvendelser af teorierne, som blev klarlagt igennem litteraturstudiet i afsnit 12.



Figur 31 – Teoriernes anvendelse i litteraturen (Figur 25 og Bilag 2-5).

Som figuren illustrerer, ses der en tendens til, at de fire teorier citeres indenfor en række specifikke områder. Fælles for dem alle er dog, at de citeres indenfor Management Control Systems. Det er dog imidlertid deres øvrige anvendelsesmuligheder, der er interessant at undersøge nærmere for at kunne klarlægge hvilken eller hvilke af teorierne, der er mest anvendelige til at sikre den bedste kontrol i virksomhederne. Derfor vil de følgende afsnit 14.1-14.4 forsøge at komme nærmere de enkelte teoriers anvendelsesmuligheder med udgangspunkt i de frembragte resultater fra afsnit 12 og 13 for derefter i afsnit 14.5 at kunne identificerer den model, der sikrer den bedste kontrol i virksomhederne. Dette vil gøres

igennem en analyse af modellernes komponenter og deres betydning for kontrolpakken, samt hvordan disse komponenter komplementerer samt differentierer sig fra hinanden.

14.1 Simons' Levers of Control

Som det blev klarlagt i litteraturstudiet, er Simons' Levers of Control den af de fire teorier, som anvendes indenfor flest forskellige teoretiske områder. Dette omfatter anvendelse indenfor:

- Organisationsteori og ledelse
- Strategi
- Balanced Scorecard
- Management Control Systems
- Præstationsmålinger og Performance Management

Netop Simons' brede anvendelsesmuligheder gør, at modellen er ideel på tværs af organisationen. Dette ses da også tydeligt i de anvendelser, som litteraturstudiet klarlagde. Dog sker den litterære anvendelse af Simons ikke umiddelbart indenfor typiske økonomiske kontroller. Dette kan i høj grad skyldes, at der ikke er behov for innovation indenfor virksomhedens regnskabsmæssige aktiviteter, som netop er formålet med teorien (Simons, 1995b). I stedet er behovet for regler og lovmæssigheder til stede, når regnskabet skal gøres op, hvorfor der typisk ikke vil være plads til innovationen, som sikres gennem tiltro og den interaktive kontrol (Simons, 1995b). Netop regnskabet i virksomhederne udarbejdes ofte objektivt for at sikre størst mulig validitet. Dette er selvsagt i konflikt med de subjektivistiske værdier, der ligger i anvendelse af tiltro og den interaktive kontrol, som samtidig er en af grundstenene i *Levers of Control.* Formålet med teorien er nemlig at skabe balance imellem diagnostisk og interaktiv kontrol samt mellem tiltro og grænsekontrol (Simons, 1995b) for at kunne implementere strategien i organisationen. Selvom de fire typer af kontroller kan anvendes i samspil for at supplere hinanden, så er det ikke i alle organisationer, at alle fire typer af kontroller kan og bør anvendes. Kontrollerne bør derfor i stedet ses som en pakke af anvendelsesmuligheder, som lederne kan benytte efter behov.

I denne pakke har tiltro og grænsekontrollen til formål at søge nye muligheder og skabe innovation samt kreativitet. De to kontroller kan anses som hinandens diametrale modsætninger, hvor de ansatte gennem tiltro skal motiveres til at opsøge muligheder,

hvorimod grænsekontrollen skal sætte grænser og danne en ramme, hvor søgningen efter nye forretningsmuligheder skal ske indenfor. (Simons, 1995: 33)

Udover tiltro og grænsekontrollen er den diagnostiske kontrol også en central del af Simons' kontrolpakke. Denne kontrol skal sikre målopfyldelse gennem fastsatte målsætninger og regler (Simons, 1995: 59). Hvor den diagnostiske kontrol begrænser innovationen for at sikre forudsigelig målopfyldelse, forsøger dens diametrale modsætning, den interaktive kontrol, at stimulere til læring og søgning, så nye strategier kan fremkomme (Simons, 1995: 91).

Simons' *Levers of Control* er altså måden, hvorpå ledelsen anvender og formidler kontrollerne, hvorimod en række af de øvrige teorier opererer indenfor en mere fastlagt ramme af specifikke kontroller. Dermed giver *Levers of Control* også muligheden for en bredere anvendelse end en kontrolpakke, hvor de enkelte kontroller allerede på forhånd er fastlagte. Dette giver samtidig også lederne muligheden for at regulere på de ansattes indflydelse på aktiviteterne i virksomheden, da der igennem *Levers of Control* kan reguleres på de enkelte kontroller. Således kan grænsekontrollen mindske og tiltroen øges i situationer, hvor ledelsen ønsker øget indflydelse og innovation fra de enkelte medarbejdere. I andre situationer kan det dog være nødvendigt at mindske tiltroen og øge grænsekontrollen. Dette kan eksempelvis være i forbindelse med økonomiske opgaver, som regnskabet, hvor medarbejderne er nødsaget til at forholde sig objektive til tallene for at sikre kvalitet og validitet. Det er således anvendelsen af *Levers of Control,* som afgør hvilke aktiviteter, de kan anvendes til at kontrollere. (Simons, 1995b) Således vil en anvendelse på regnskabsmæssige aktiviteter være præget af en funktionalistisk tilgang, da der ved denne type aktiviteter sker en højere grad af diagnostisk kontrol samt grænsekontrol, hvilket i høj grad også kan kobles sammen med positivismen og den sociale systemteori, som netop ser individet være underlagt systemet og dets regler. (Hartmann, 1999: 78) Hvorimod der ved stor tiltro og megen interaktiv kontrol i stedet vil være plads til det enkelte individs subjektive handlinger, hvilket i højere grad relaterer sig til fortolkningsvidenskaben og anti-positivismen, som ser mennesket som potentielt frie (Hartmann, 1999).

Således præges anvendelsen af *Levers of Control* også i høj grad af den enkelte leders videnskabsteoretiske filosofi samt aktiviteternes karakter. Dette gør også, at *Levers of Control* ikke begrænses af en fastsat kontrolpakke, men i stedet lader det være op til den enkelte virksomheds behov, hvordan kontrollerne skal anvendes (Ferreira & Otley, 2005: 27-28).

14.2 Otleys Performance Management

Gennem min analyse af de fire værkers anvendelse i afsnit 12, fandt jeg frem til anvendelsen af Otleys *Performance Management* primært skete indenfor tre overordnede temaer:

- Balanced Scorecard
- Management Control Systems
- Præstationsmålinger og Performance Management

Dette er til trods for, at han i hans værk fremsætter eksempler på anvendelsen af rammen i forhold til budgetter, EVA samt BSC. Dette giver således en indikation af, at selvom Otleys ramme er udviklet til at kunne anvendes i samspil med mere økonomiske systemer, så anvendes den i langt højere grad i samspil med Balanced Scorecard, hvor både de finansielle samt ikke-finansielle målinger er centrale. (Otley, 1999) Udover Balanced Scorecard er Otley også i høj grad citeret indenfor præstationsmålinger og Performance Management. Dette kan i høj grad skyldes, at dette netop er temaet for hans værk. Derudover relaterer hans fem-punkts-ramme sig også i nogen grad til anvendelsen af et klassisk incitamentssystem, i og med at rammen er med til at fastsætte mål, hvem der er ansvarlig og dermed belønnes, samt hvad belønningen er (Otley, 1999: 378; Kaplan & Atkinson, 1998: 675-691).

Men selvom anvendelsen af Otleys ramme primært er sket indenfor disse overordnede temaer, så betyder dette ikke, at rammen ikke kan anvendes indenfor mere økonomisk orienterede systemer, dette afgøres i høj grad af den, der anvender rammen til at kontrollere med (Ferreira & Otley, 2005: 29). Udover at være fleksibel i forhold til forskellige systemers anvendelse heraf, så har Otleys ramme også en fordel i, at denne kan anvendes på flere forskellige organisationelle niveauer. Således kan den også anvendes af mellemledere til at sikre kontrol decentralt i organisation. Sammenlignet med Simons' *Levers of Control* er det en klar fordel, at rammen kan anvendes på tværs af organisationen, da *Levers of Control* er designet til anvendelse af topledelsen. (Ferreira & Otley, 2005: 4) Dette topledelses-perspektiv er en ulempe ved anvendelsen af Simons' ramme, netop fordi denne begrænsning af anvendelsen negligerer valg og kontroller, som sker decentralt i organisationen (Ferreira & Otley, 2005: 28). En anden væsentlig forskel mellem de to typer af kontrolpakker er, at hvor Simons' ikke har nogle fastlagte komponenter, men i stedet blot ser på anvendelsen af komponenterne, så består Otleys ramme af en række komponenter, som er koblet sammen for at styrke og understøtte hinanden (Ferreira & Otley, 2005: 30). Dette gør imidlertid også, at Otleys ramme bliver et mere fastlagt system, som sætter visse begrænsninger for anvendelsen, såfremt

anvenderen holder sig stringent til rammens begrænsninger. Netop dette relaterer sig til systemteorien, hvor man forsøger at klassificere og underlægge mennesket systemets regler (Hartmann, 1999: 78). Dog erkender Otley ligeledes, at alle virksomheder ikke er ens, hvorfor en universal kontrolpakke kan anvendes på flere forskellige måder, alt efter hvilken situation den enkelte organisation befinder sig (Otley, 1999: 367). Således er det i stedet anvendelsen af modellen, der afgør, hvorvidt den anvendes ud fra et funktionalistisk eller fortolkningsvidenskabeligt perspektiv. Endvidere erkender Otley dog, at præstationsmålinger ikke alene bør evalueres ud fra et økonomisk perspektiv men også ud fra et socialt, adfærdsmæssigt og ledelsesmæssigt perspektiv (Otley, 1999: 381). Dette giver således muligheden for, at evalueringen præges af subjektivisme, da eksempelvis adfærdsevaluering kan være svært at måle og evaluere objektivt. Dette understøtter den forståelse, jeg opnåede i afsnit 14.1, hvor jeg netop kom frem til, at det i høj grad er anvendelsen af systemet, der afgør hvorvidt det er subjektivt eller objektivt.

14.3 Ferreira & Otleys Performance Management and Control Framework

I litteraturstudiet, afsnit 12, blev det klarlagt, at Ferreira og Otleys Performance Management and Control Framework anvendes indenfor tre primære temaer:

- Management Control Systems
- Offentlig økonomistyring
- Præstationsmålinger og Performance Management

Performance Management and Control Framework er videreudviklingen af Otleys *Performance Management,* og det er da også flere af de samme temaer, som teorien anvendes indenfor (Ferreira & Otley, 2009). Således anvendes begge modeller i høj grad indenfor Management Contol Systems-litteraturen samt indenfor præstationsmålinger og Performance Management. Der hvor anvendelsen af modellerne differentierer sig, er ved at Otley (1999) anvendes indenfor Balanced Scorecard-litteraturen, hvorimod Ferreira og Otley (2009) anvendes indenfor offentlig økonomistyring.

En årsag til denne forskel kan ligge i, at Otley i sit værk anvender Balanced Scorecard som et af de mål, der kontrolleres (Otley, 1999). Netop anvendelsen af konkrete cases og eksempler i værkerne kan også være årsagen bag anvendelsen af Ferreira & Otleys *Performance Management and Control Framework* sker indenfor offentlig økonomistyring. I deres værk

undersøger de nemlig fire cases, hvoraf den ene er af Portugals Postvæsen, som er en statsejet serviceorganisation (Ferreira & Otley, 2005: 13).

Hvor Otleys ramme står i relation til et incentivsystem, så forsøger Ferreira og Otley med deres *Performance Management and Control Framework (PMC)* at beskrive væsentlig flere aspekter af, hvordan en organisations kontrolpakke designes og anvendes (Ferreira & Otley, 2005: 43). Selvom deres ramme identificerer 12 væsentlige aspekter af en organisation, og dens kontrolbehov, så er modellens formål ikke at danne en systemorienteret ramme, hvor alle aspekter af organisationen skal kunne klassificeres heri. I stedet kan modellen betragtes som et deskriptivt værktøj, som kan anvendes til at samle og sammenkoble de enkelte dele af modellen og derved aspekter af virksomheden for derefter at danne et solidt grundlag for yderligere analyse og kontrol. (Ferreira & Otley, 2005: 35) Modellen kan altså ses som et værktøj, som den enkelte organisation kan anvende efter deres specifikke behov, således at alle 12 aspekter ikke behøver at være beskrevet for at kunne sikre kontrol. Således distancerer *Performance Management and Control Framework* sig fra den funktionalistiske tilgang og sociale systemteorien, som ellers præger Management Control Systems-litteraturen (Berry et al., 2009: 3). I stedet lader teorien det være op til den enkelte organisation, hvordan de vælger at anvende denne systematiske ramme, hvilket giver den enkelte organisation muligheden for i stedet at sætte deres subjektivistiske præg på anvendelsen af PMC-rammen. Således er det også op til den enkelte organisation, hvor komplekst deres kontrolpakke skal være. Hvilket netop stemmer overens med Ferreira og Otleys videnskabsteoretiske tilgang, som blev klarlagt i afsnit 13.1.2 og 13.1.3. Denne fleksibilitet i anvendelsen af PMC-rammen må helt klart anses som en fordel herved.

14.4 Malmi & Brown's Management Control Systems as a Package

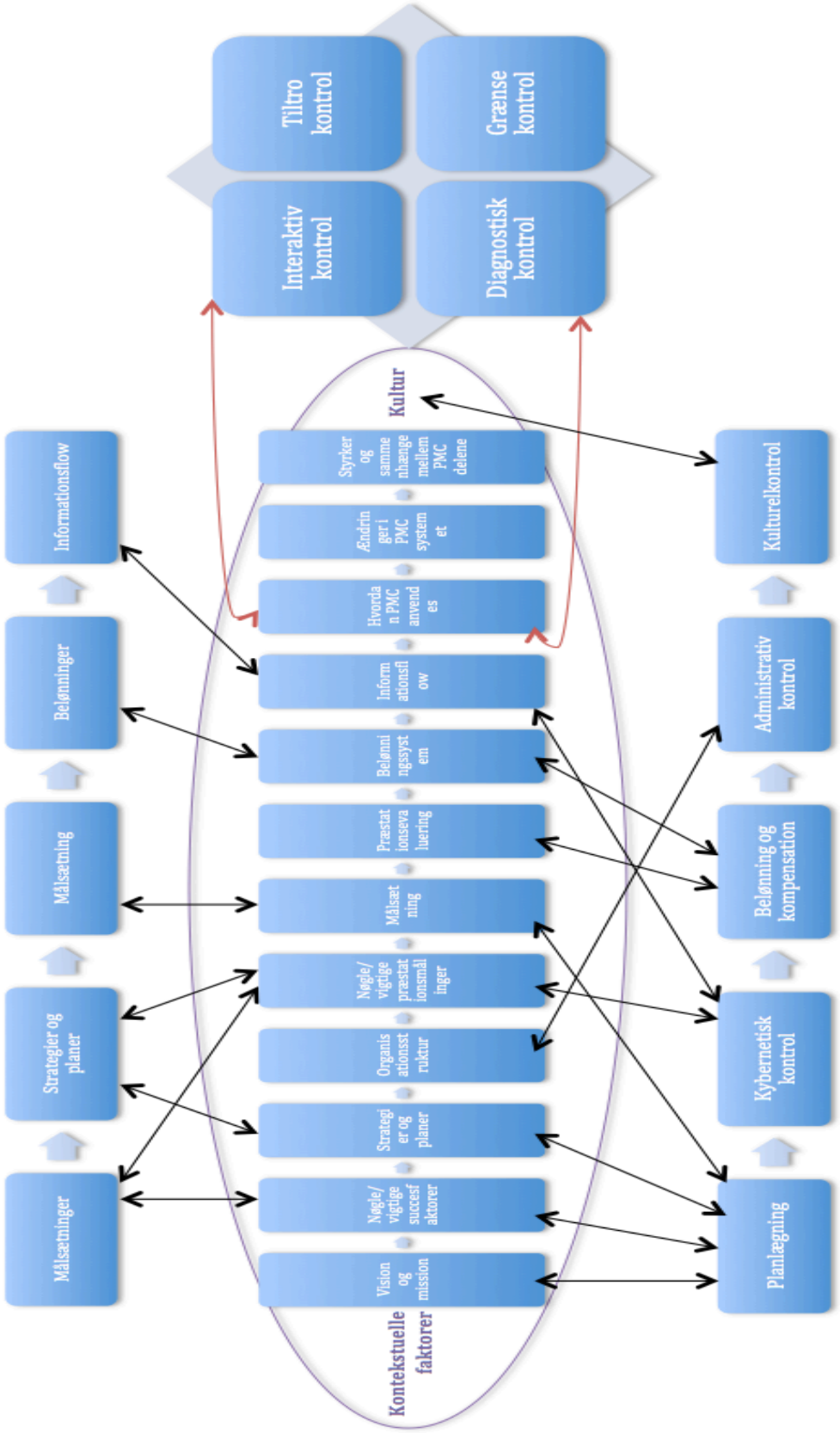
Igennem mit litteraturstudie blev anvendelse af Malmi og Browns *Management Control Systems as a Package* klarlagt. Litteraturstudiet viste dog, at anvendelsen af Malmi og Browns typologi differentierede sig i forhold til de øvrige Management Control Systems-pakker som denne afhandling undersøger. *Management Control Systems as a Package* blev således primært citeret indenfor to overordnede temaer:

- Management Control Systems
- Generel økonomistyring

Således er Malmi og Browns typologi den eneste, som i høj grad citeres indenfor økonomistyringslitteraturen. De øvrige teoretikere blev i stedet citeret indenfor områder, som primært relaterede sig til præstationsmålinger og Performance Management. Den bredere og økonomiske tilgang kan dog ses som en af styrkerne ved Malmi og Browns typologi, da de heri forsøger at styre på flere konkrete elementer end de øvrige styringspakker. Dette ses eksempelvis ved det kybernetiske styresystems centrale placering i rammen. Ligesom ved de øvrige modeller giver Malmi og Browns model plads til en individuel tilpasning for de enkelte virksomheder, men tilpasningsmulighederne sker indenfor den fastsatte ramme. Således kan den bedste kontrol for nogle virksomheder sikres ved at anvende Activity Based Costing (ABC), som virksomhedens kybernetiske styresystem, hvorimod andre virksomheder kan sikre bedre kontrol ved i stedet at anvende Balanced Scorecard, som deres kybernetiske styresystem. Derudover har Malmi og Brown kulturen som en vigtig og central del af deres typologi, da en virksomhed også bør forsøge at styre og kontrollere kulturen. Således differentierer Malmi og Browns model sig også her fra de øvrige modeller, da disse ikke har kulturen som en aktiv del af deres kontrolpakker. Dog anerkender Ferreira og Otley (2005, 2009) i deres PMC-ramme, at kulturen har en indflydelse på de enkelte dele af modellen og dens anvendelse. (Malmi & Brown, 2008: 294) Selvom kulturen er en del af Malmi og Browns typologi, er dette også et aspekt, som præges af individerne i organisationen, hvilket betyder, at både fortolkningen heraf vil være individuel, og derved vil den præges af individets subjektivistiske opfattelse heraf. Netop den subjektivistiske tilgang anvendes også af Malmi, hvilket jeg udledte igennem mit studie af forfatternes videnskabsteoretiske udgangspunkt i afsnit 13.1.4. Samtidig blev David Browns videnskabsteoretiske filosofi klarlagt i afsnit 13.1.5, hvilket indikerede, at Brown primært er udgiveren af artikler med emner, som oftest anvendes med en objektivistisk tilgang, dog lader han igennem sine værker og specielt *Management Control Systems as a Package* muligheden for en subjektivistisk anvendelse være tilstede. Dette betyder, at modellen vil kunne anvendes på tværs af forskellige organisationstyper, da den netop lader organisationen sætte sit subjektivistiske præg på modellen, og derved tilpasse den deres organisation og dennes behov. Samtidig klarlægger denne kontrolpakke langt flere aspekter end de øvrige modeller ved at spænde fra kulturelkontrol til kybernetisk kontrol. Netop denne kompleksitet kan for nogle virksomheder synes omfattende, men det er netop modellens brede rækkevidde, der er dens styrke (Malmi & Brown, 2008: 291).

14.5 Modellernes sammenhænge og differentiering – Er der mulighed for at anvende dem i samspil?

De foregående afsnit 14.1-14.4 har klarlagt nogle af årsagerne til, at teorierne anvendes indenfor hver af deres specifikke områder. Denne klarlægning er sket gennem en analyse af resultaterne fra litteratur- og videnskabsteoristudiet samt anvendelsen af teorierne i de enkelte værker. Dette afsnit vil i stedet tage udgangspunkt i MCS-pakkernes teoretiske indhold, og derudfra analysere hvilke anvendelsesmuligheder disse giver, samt hvordan teorierne differentierer sig fra hinanden. Som det blev klarlagt i afsnit 14.1, er *Levers of Control* en pakke af metoder til, *hvordan* ledelsen kan praktisere kontrollen. Denne pakke adskiller sig derfor fra de øvrige tre MCS-pakker, som i stedet baserer sig på *hvilke* typer af kontrolmidler, der anvendes. (Ferreira & Otley, 2005) Figuren på næste side illustrerer blandt andet denne sammenhæng, som også gør, at Simons' tilgang til anvendelsen af kontroller bliver en del af Ferreira og Otleys PMC-ramme.



Figur 32 – Illustrering af sammenhængene mellem MCS-pakkernes teoretiske indhold (Egen tilvirkning baseret på: Simons, 1995; Otley, 1999; Ferreira & Otley, 2005, 2009 og Malmi & Brown, 2008).

I figur 32 ses øverst sammenhængene mellem Otleys ramme (1999), Ferreira og Otleys PMC-ramme (2005) samt Malmi og Browns typologi nederst (2008). Derudover er Simons' *Levers of Control* også en del af figuren, men hvor de øvrige tre modeller sammenlignes ud fra deres indhold, så repræsenterer Simons' *Levers of Control* i stedet, hvordan disse modeller kan anvendes. Eftersom Ferreira og Otleys PMC-ramme aktivt inddrager Simons' *diagnostiske* og *interaktive kontrol* i deres model, ses der i figuren også en kobling mellem disse to teorier (Ferreira & Otley, 2005). Denne konkrete tilgang til hvordan kontrollen praktiseres er ikke en specifik del af hverken Otleys ramme eller Malmi og Browns typologi. Derfor er det også Ferreira og Otleys PMC-ramme, som illustrationen af modellernes sammenhænge tager udgangspunkt i, netop fordi der ud fra denne model kan drages paralleller til samtlige af de tre andre modeller. Eftersom at Otleys ramme fra 1999 har dannet grundlaget for udviklingen af Ferreira og Otleys PMC-ramme, er der nogle helt naturlige relationer mellem disse to MCS-pakkers indhold. Som figur 32 illustrerer, relaterer de fem dele af Otleys ramme sig til flere af de 12 dele af PMC-rammen. Der kan blandt andet sættes lighedstegn mellem Otleys *Målsætninger* og de to dele af PMC-rammen, som klarlægger en organisations *vigtige succesfaktorer* samt *vigtige præstationsmålinger*. De *vigtige præstationsmålingers* klarlægning i PMC-rammen kan endvidere ses i relation til klarlægningen af *strategier og planer* i Otleys ramme, som samtidig også relaterer sig til *strategi og planlægnings*-delen af Ferreira og Otleys PM- ramme. Hvor de to første dele af Otleys ramme er blevet udvidet til flere dele i Ferreira og Otleys PMC-ramme, så er de sidste tre dele stort set identiske med tre af delene i PMC-rammen. Dermed ses der en sammenhæng mellem Otleys (1999) models fem dele og seks af de 12 dele, som PMC-rammen består af. (Ferreira & Otley, 2005: 52) Det ses derfor tydeligt i figur 32, at Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* er en langt mere kompleks kontrolpakke end Otleys *Performance Managment-ramme.* Dermed fastslås det også, at denne kontrolpakke dækker langt flere aspekter af en organisations kontrolbehov end Otleys ramme, som udelukkende fokuserer på, hvordan præstationer kontrolleres.

Hvor Ferreira og Otleys PMC-ramme bestod af 12 centrale dele, så består Malmi og Browns typologi blot af fem centrale dele. De enkelte dele i Malmi og Browns *Management Control System as a Package* er dog mere komplekse end de enkelte dele af PMC-rammen. Grunden

til denne typologis kompleksitet ligger i, at de enkelte dele af typologien består af flere mulige underdele, hvorfor planlægningsdelen eksempelvis omfatter både kort- og langsigtet planlægning. (Malmi & Brown, 2008: 291) Dette vil sige, at hvor Ferreira og Otleys ramme som udgangspunkt er mere udspecificeret, så lader Malmi og Browns ramme i stedet det være op til den enkelte organisation, hvor komplekst deres MCS-pakke skal være. Dette illustreres også i figur 32, hvor der kan ses en sammenhæng mellem flere af Ferreira og Otleys dele til en enkelt af Malmi og Browns fem dele. Eksempelvis kan der ses en sammenhæng imellem Malmi og Browns planlægningsdel og hele fire af PMC-rammens dele; nemlig *vision og mission*, *vigtige succesfaktorer, strategi og planer* samt *målsætning.* Dog er det kun planlægningsdelen, som relaterer sig til hele fire dele af PMC-rammen. De øvrige dele af Malmi og Browns typologi relaterer sig i stedet til blot en til to forskellige dele af PMC-rammen. Væsentligt er det dog, at i Malmi og Browns typologi er kulturen en central del, som ledelsen aktivt kan kontrollere på. Dette gør sig ikke gældende i PMC-rammen, hvor kulturen i stedet ses som en overordnet faktor, som påvirker hele kontrolpakken. Samtidig fastlægger Malmi og Browns typologi ikke, hvordan kontrolpakken skal anvendes, dette gør Ferreira og Otleys PMC-ramme i stedet. Netop anvendelsen af kontrolpakken er formålet med Simons' *Levers of Control*, som netop også blev inddraget i PMC-rammen. De fire typer af metoder til at praktisere kontrol på kan anvendes enten i samspil eller enkeltvis. Det anderledes formål, som Simons' *Levers of Control* har, i forhold til de øvrige MCS-pakker, gør at denne model giver muligheden for at blive anvendt i samspil med de øvrige. Dette skyldes at *Levers of Control* netop er, hvordan anvendelsen af kontrollerne sker, og det kan derfor anses som en mere subjektivistisk tilgang, hvor ledelsen i den enkelte organisation implementerer og anvender kontrolsystemerne, som de ønsker det. Det er derfor individuelt, hvilken tilgang ledelsen ud fra et *Levers of Control*-perspektiv vil have, men muligheden for at kontrollere ud fra en eller flere af Simons' tilgange foreligger, hvad enten ledelsens kontrolsystem baserer sig på Otleys *Performance Management-ramme,* Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* eller Malmi og Browns *Management Control System as a Package.*

Således må det vurderes, at eftersom Simons' *Levers of Control* er, *hvordan* kontrollerne praktiseres, så kan denne metode med fordel anvendes i samspil med en af de øvrige kontrolpakker, hvad enten det er *Performance Management-rammen, Performance*

Management and Control Framework eller *Management Control System as a Package.* Det der i stedet afgør, hvilken af disse kontrolpakker der bør anvendes, er den enkelte organisations behov. Dog må det vurderes, at Otleys ramme langt fra er lige så kompleks som de to øvrige. Det vil således være mest ideelt at anvende en af disse to i samspil med *Levers of Control* for at sikre den bedst mulige kontrol i organisationen. Hvor PMC-rammen i høj grad baserer sig på planlægningsaspektet, så inddrager Malmi og Browns typologi i stedet det kybernetiske kontrolsystem som en mere central og konkret del, som både kan omfatte *Activity Based Costing* og *Balanced Scorecard*, som deres kontrol- eller informationssystem (Malmi & Brown, 2008: 292). Denne mere konkrete tilgang til specifikke målinger igennem det kybernetiske kontrolsystem afspejler sig da også i anvendelsen af Malmi og Browns typologi, da denne netop anvendes indenfor mere økonomisk orienteret værker. Hvorimod Ferreira og Otleys PMC-ramme i stedet anvendes i værker, der baserer sig på Præstationsevalueringer og Performance Management samt offentlig økonomistyring. Dette giver således en indikation af, i hvilke typer af organisationer de respektive MCS-pakker vil være mest anvendelige i. Det må dog vurderes, at Malmi og Browns typologi giver mere plads til den enkelte organisations subjektive tilgang, samtidig med at denne typologi mere konkret indbyder til anvendelsen af økonomiske målinger, i og med at disse kan inddrages igennem den kybernetiske kontrol. Hvorimod PMC-rammen med sine 12 dele og dertilhørende spørgsmål i sit udgangspunkt er mere specificeret, i forhold til hvad rammen skal bestå af.

15. Diskussion af mulige udfordringer ved anvendelsen af MCS som en pakke

Når en organisations kontrolsystemer undersøges som en samlet pakke, kan der opstå en række udfordringer. En af de udfordringer, der kan opstå, kan være, når pakken skal defineres, og dernæst hvad den skal indeholde af styringssystemer. (Malmi & Brown, 2008: 288) Dernæst ligger der en udfordring i undersøgelsen af de implicerede systemer, da systemet ofte omfatter mange og store økonomistyringssystemer, hvilket gør denne opgave omfattende (Malmi & Brown, 2008: 289). Netop dette store omfang gør, at MCS-pakkerne bliver komplekse at implementere i de enkelte organisationer. Samtidig kan der sættes spørgsmålstegn ved, om valget af en af de analyserede rammer sætter begrænsninger for øvrige kontroller, således at kontroller, som ikke er en del af rammen, vil blive udeladt. Disse

mulige udfordringer er en leder, som vælger at implementere en MCS-pakke, nødt til at tage højde for. Det er således ikke sikkert, at den samme model vil være lige anvendelig i alle virksomheder. Samtidig vil det være ideelt at tage udgangspunkt i en eller flere af modellerne og derved anvende dem som inspiration til at udarbejde virksomhedens egen MCS-pakke (Bukh, 2009: 1). Det er dog vigtigt at pointere, at når der arbejdes med MCS som en pakke, så vil virksomhedens kontrolsystem blive mere komplekst end ved anvendelsen af få mindre kontroller. Dette skyldes selvsagt, at MCS som pakke netop omfatter en hel pakke af kontroller, som eksempelvis strækker sig fra kulturel kontrol til kontrol af finansielle mål.

Et enkelt kontrolsystem kan derimod eksempelvis være et kontrolsystem, som udelukkende kontrollerer finansielle nøgletal, som eksempelvis EBIT, ROIC og EVA (Petersen, 2013: 11-14). Når en virksomhed kontrollerer på disse finansielle nøgletal, og hvorvidt de dertilhørende præstationsmål nås, så kontrolleres der på data, som udelukkende findes i regnskabet, eller som kan fremkomme på baggrund af regnskabet (Petersen, 2013).

Netop regnskabet som eneste datakilde til kontrollen af disse finansielle målsætninger gør det muligt at forholde sig objektivt til kontrollen. Dette skyldes, at tallene i sit udgangspunkt kan observeres objektivt, og først når organisationen begynder at fortolke baggrunden for tallenes værdi, så sker der en subjektivistisk anvendelse af dem. Således giver økonomiske kontroller i sit udgangspunkt et objektivt resultat, men i de tilfælde, hvor en organisation forsøger at fortolke tallene og derved undersøge, hvad der muligvis har lagt til grund for tallene, så sker der en subjektiv anvendelse (Hartmann, 1999). Netop denne mulige subjektive fortolkning, som kan ske på baggrund af en ellers objektiv kontrol, kan skabe konflikter i organisationen. Først og fremmest vil subjektive resultater altid bære præg af undersøgerens fortolkninger af tallene, hvilket vil gøre dem mindre valide end rent objektive resultater (Hartmann, 1999). Dette betyder nødvendigvis ikke, at fortolkningerne ikke er brugbare resultater, læseren af resultaterne er blot nødt til at forstå, at disse resultater er undersøgerens subjektive fortolkninger og konklusioner, som er opstået på baggrund af en objektiv undersøgelse.

Hvor den rene finansielle kontrol giver læseren muligheden for at forholde sig objektivt til resultaterne alene uden fortolkninger, så opstår der imidlertid en mulig udfordring, når kontrollerne anvendes som en samlet pakke. Disse udfordringer opstår på baggrund af resultaterne, som en række af pakkens kontroller vil give. Dette er eksempelvis kontrollen af organisationens kultur, som tilbage i afsnit 13 blev analyseret og fundet som et subjektivt aspekt, som primært observeres og kontrolleres subjektivt. Dette betyder, at to forskellige

undersøgere vil kunne tolke kulturen forskelligt, netop da denne i form af sine grundlæggende antagelser, normer og værdier består af elementer, som ikke er mulige at observere objektivt, da dette netop er aspekter, som ikke eksisterer udenfor bevidstheden (Hartmann, 1999). Dette vil således sige, at når kontrolsystemerne anvendes som en samlet pakke, så vil en del af pakkens bestanddele ikke kunne observeres objektivt og dermed give læseren muligheden for selv at danne sine egne fortolkninger heraf. I stedet består kontrollens resultater af en subjektivistisk opfattelse af eksempelvis kulturkontrollen, hvilket kan betyde, at disse data er mindre valide, da disse resultater netop ikke baserer sig på noget konkret data, som kan observeres. Således vil en mulig konflikt opstå, i tilfælde hvor disse subjektive aspekter af kontrolpakken kontrolleres af flere forskellige, som hver især tolker disse forskelligt (Fuglsang og Olsen, 2009: 306). Samtidig vil det også være sværere at opstille klare målsætninger om, hvad de kulturelle målsætninger er, og om hvorvidt disse opnås (Latham & Locke, 1979).

Selvom der er nogle forbehold, som bør tages, når der anvendes en subjektivistisk tilgang til kontrollerne i virksomheden, så er disse kontrolpakker alligevel yderst populære indenfor Management Control System-litteraturen. Måske denne popularitet i virkeligheden skyldes af kontroller, der som udgangspunkt anvendes subjektivistisk. Dette giver nemlig organisationerne muligheden for at kontrollere aspekter, som ellers ikke vil blive kontrolleret igennem rene finansielle kontroller. Dette kan for mange virksomheder sikre en bedre kontrol og derigennem sikre bedre resultater. Det væsentligste er dog, hvad den enkelte organisations behov er, hvorfor det for nogle organisationer vil være tilstrækkeligt at anvende alene finansielle kontroller.

16. Konklusion

Gennem projektet har jeg dannet en lang række nye erkendelser og fortolkninger. Jeg kan nu konkludere på disse erkendelser og fortolkninger, hvoraf min efterforståelse dannes under konklusionen. På baggrund af specialets indledende afsnit, kan det konkluderes, at der indenfor de seneste 20 år har været fire dominerende bidrag til Management Control Systems-pakke litteraturen. Disse fire teorier er; Simons' *Levers of Control,* Otleys *Performance Management,* Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* samt Malmi og Browns *Management Control Systems as a Package.*

På baggrund af specialets litteraturstudie konkluderes det at anvendelsen af de fire teorier i praksis differentiere sig væsentligt fra hinanden. Således er Simons' *Levers of Control* den teori, der anvendes til flest forskellige formål. Dette hænger i høj grad sammen med, at Simons' *Levers of Control* er en kontrolpakke af måder for, hvordan ledelsen kan praktisere kontroller. Således konkluderes det, at de bredere anvendelsesmuligheder skyldes at *Levers of Control* er en pakke af måder for, *hvordan* ledelsen kan praktisere kontroller i en organisation. Hvor Simons' *Levers of Control* tager udgangspunkt i, hvordan kontrollen anvendes, så er udgangspunktet for de øvrige tre pakker, at klarlægge *hvilke* kontroller der bruges. Således må det konkluderes at Simons' *Levers of Control* er en overordnet tilgang til kontroller, som med fordel kan anvendes i samspil med en af de øvrige MCS-pakker.

Blandt de tre øvrige MCS-pakker kan det konkluderes at Otleys *Performance Management* og Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* begge har præstationsmålinger og Performance Management som helt centrale temaer for deres rammer, hvilket også afspejler sig i anvendelsen heraf. Det konkluderes dog, at Otleys *Performance Management* ramme langt fra er lige så kompleks som *Performance Management and Control Framework,* da *Performance Management and Control Framework* består af 12 dele, som både klarlægger kontrolpakkens mulige indhold samt hvordan kontrolpakken kan praktiseres med udgangspunkt i Simons' diagnostiske og interaktive kontrol.

Ved netop at inddrage måden hvorpå kontrollen kan praktiseres, som en aktiv del af rammen, så adskiller *Performance Management and Control Framework* sig også fra Malmi og Browns *Management Control Systems as a Package.* Det må derfor konkluderes, at denne inddragelse af anvendelsen af kontrollerne er en klar styrke ved Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework.* Samtidig må det konkluderes at *Performance Management and Control Framework* i høj grad baserer sig på planlægning i

den enkelte organisation, ved netop at klarlægge og planlægge mange specifikke forhold forud for kontrollen. I modsætning hertil inddrager Malmi og Browns *Management Control Systems as a Package* det kybernetiske kontrolsystem som en central del af deres pakke. Den kybernetiske kontrols centrale betydning i denne kontrolpakke, må helt klart konkluderes som værende en fordel, da denne kan basere sig på organisationens eksisterende økonomistyringssystem. Denne konklusion underbygges endvidere af de fremkomne resultater fra litteraturstudiet, hvor Malmi og Browns kontrolpakke som den eneste blev anvendt indenfor økonomistyringsrelaterede publiceringer.

Således må det konkluderes, at hvorvidt det er *Performance Management and Control Framework* eller *Management Control Systems as a Package*, der er mest anvendelig i den enkelte organisation, afhænger af organisationens specifikke behov for kontrol. Det må dog konkluderes, at Malmi og Browns *Management Control Systems as a Package* giver den enkelte virksomhed muligheden for at anvende pakken med deres subjektive tilgang. Derudover konkluderes det, at denne typologi mere konkret indbyder til anvendelsen af økonomiske målinger, i og med at disse kan inddrages igennem den kybernetiske kontrol. Hvorimod Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* med sine 12 dele og dertilhørende spørgsmål i sit udgangspunkt er mere specificeret, i forhold til hvad rammen skal bestå af. Det må derfor konkluderes, at i organisationer hvor behovet for at klarlægge og planlægge er størst, så kan Ferreira og Otleys *Performance Management and Control Framework* med fordel anvendes, da denne netop klarlægger mange væsentlige aspekter af virksomheden.

En endelig konklusion set ud fra et økonomistyringsperspektiv må være, at Malmi og Browns *Management Control Systems as a Package* vil være den MCS-pakke, som i sit teoretiske udgangspunkt kan sikre den bedst mulige kontrol i en virksomhed, da denne netop baserer sig på virksomhedens kybernetiske kontrolsystem. Samtidig konkluderes det, at anvendelsen af *Management Control Systems as a Package* med fordel kan ske ud fra Simons' *Levers of Control.* Det erkendes og konkluderes samtidig, at der ikke findes nogen universal model, som passer alle virksomheder, og at modellerne derfor bør ses som inspiration til, at den enkelte virksomhed udarbejder deres MCS-pakke ud fra deres subjektive behov.

17. Litteraturliste

Anderson & Dekker, 2005: Shannon W. Anderson og Henri C. Dekker. *Management Control for Market Transactions: The Relation Between Transaction Characteristics, Incomplete Contract Design, and Subsequent Performance.* Management Science, Vol. 51, 12. Udgave.

Anthony, 1965: Robert N. Anthony. *Planning and Control Systems – A framework for analysis.* Division of research, Graduate School of Business Administration, Harvard University

Anthony & Govindarajan, 2007: Robert N. Anthony og Vijay Govindarajan. *Management Control Systems.* McGraw-Hill, 12. udgave

Atkinson et al., 2012: Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura og S. Mark Young. *Management Accounting – Information for decision making and strategy execution.* Pearson, 6. udgave

Berry & Otley, 2004: Anthony J. Berry og David T. Otley. *Case-Based Research in Accounting.* Kapitel 14 i *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-scenes View of Using Qualitative Research Methods* af Christopher Humphrey og Bill Lee, Elsevier

Berry et al., 2009: A.J. Berry, A.F. Coad, E.P. Harris, D.T. Otley og C. Stringer. *Emerging themes in management control: A review of recent litterature.* The British Accounting Review, 41

Broadbent, 2010: Jane Broadbent. *The UK Research Assessment Exercise: Performance Measurement and Ressource Allocation.* Australian Accounting Review, Vol. 20, 1. Udgave

Bukh, 2009: Per Nikolaj Bukh. *Design af økonomistyring: Principper og Modeller.* Controlleren, August, 2009

Bukh et al., 2000: Per Nikolaj Bukh, Peter Gormsen og Mette Rosenkrands Johansen. *Activity Based Costing i en Balanced Scorecard virksomhed.* Børsens forlag, 2/April 2000.

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

Davila, 2000: Tony Davila. *An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 25 (Maj, 2000)

Farjoun, 2010: Moshe Farjoun. *Beyond Dualism: Stability and Change As a Duality.* Academy of Management Review, Vol. 35 (April, 2010)

Ferreira & Otley, 2005: Aldónio Ferreira og David Otley. *The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis.* AAA Management Accounting Section 2006 Meeting Paper, 2005

Ferreira & Otley, 2009: Aldónio Ferreira og David Otley. *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis.* Management Accounting Research, Vol. 20, 4. Udgivelse (December, 2009)

Flamholtz et al, 1985: Eric G. Flamholtz, T. K. Das og Anne S. Tsui. *Toward an integrative framework of organizational control.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 10 (1985)

Fuglsang & Olsen, 2009: Lars Fuglsang og Poul Bitsch Olsen. *Videnskabsteori i samfundsvidenskaberne – på tværs af fagkulturer og paradigmer.* Roskilde universitetsforlag, 2. udgave.

Fullerton et al., 2013: Rosemary R. Fullerton, Frances A. Kennedy og Sally K. Widener. *Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 38, 1. Udgave

Hartmann, 1999: Stig Hartmann. *Hvad kan ledere anvende regnskaber til, hvilken indsigt kan de erhverve og hvor er regnskabsvæsenet på vej hen?* Ledelse & Erhvervsøkonomi, 63 (2).

Heldbjerg, 2011: Grethe Heldbjerg. *Grøftegravning i metodisk perspektiv.* Samfundslitteratur, 1. Udgave.

Henri, 2006: Jean-François Henri. *Management control systems and strategy: A resource-based perspective.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 31 (August, 2006)

Jacobsen & Thorsvik, 2008: Dag Ingvar Jacobsen og Jan Thorsvik. *Hvordan organisationer fungerer.* Hans Reitzels Forlag, 2. Udgave.

Kaplan & Atkinson, 1998: Robert S. Kaplan og Anthony A. Atkinson. *Advanced Management Accounting.* Prentice Hall, 3. Udgave.

Kloot, 1997: Louise Kloot. *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change.* Management Accounting Research, Vol. 8 (Marts, 1997)

Kolb, 1984: David A. Kolb. *Experiential learning : experience as the source of learning and development*. Prentice Hall

Langfield-Smith, 1997: Kim Langfield-Smith. *Management control systems and strategy: a critical review.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 22 (Februar, 1997)

Langfield-Smith & Smith, 2003: Kim Langfield-Smith og David Smith. *Management control systems and trust in outsourcing relationships.* Management Accounting Research, Vol. 14 (September, 2003)

Latham & Locke 1979: Gary P. Latham og Edwin A. Locke. *Goal Setting – A motivational Technique That Works.* Organizational Dynamics, Efteråret, 1979

Malmi, 2010: Teemu Malmi. *Reflections on paradigms in action in accounting research.* Management Accounting Research, Vol. 21, 2. Udgave

Malmi & Brown, 2008: Teemu Malmi og David A. Brown. *Management control systems as a package – Opportunities, challanges and research directions*. Management Accounting Research, 19 (2008)

Marginson et al., 2014: David Marginson, Laurie McAulay, Melvin Roush og Tony van Zijl. *Examining a positive psychological role for performance measures.* Management Accounting Research, Vol. 25, 1. Udgave

Massaro et al., 2015: Massaro, M., Dumay, J. and Guthrie, J. "*On the shoulders of giants: Undertaking a "Structured Literature Review."*" Accounting, Auditing & Accountability Journal, (2015, forthcoming).

Merchant, 1985: Kenneth A. Merchant. *Control in Business Organizations.* Pitman Publishing

Ordóñez et al. 2009: Lisa D. Ordóñez, Maurice E. Schweitzer, Adam D. Galinsky og Max H. Bazerman. *Goal Gone Wild: The Systematic Side Effects of Overprescribing Goal Setting.* Academy of Management Perspectives.

Otley, 1999: David Otley. *Performance management: a framework for management control systems research.* Management Accounting Research, 10 (1999)

Otley et al., 1995: David Otley, Jane Broadbent og Anthony Berry. *Research in Management Control: An Overview of its Development.* British Journal of Management, Vol. 6 (December, 1995)

Petersen, 2013: Christian Vriborg Petersen. *Regnskabsbaseret bonusaflønning – Hvad ledelsen bør vide om design af regnskabsbaserede bonusaftaler.* Økonomistyring. Børsens ledelseshåndbøger, 27/1-2013.

Saunila & Ukko, 2013: Minna Saunila og Juhani Ukko. *Facilitating innovation capability through performance measurement: A study of Finnish SMEs.* Management Research Review, Vol. 36, 10. Udgave

Simons, 1995: Robert Simons. *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal.* Harvard Business Press

Simons, 1995b: Robert Simons. *Control in an Age of Empowerment – How can managers promote innovation while avoiding unwelcome surprises?* Harvard Business Review. Marts-April, 1995

Songini & Gnan, 2013: Lucrezia Songini og Luca Gnan. *Family Involvement and Agency Cost Control Mechanisms in Family Small and Medium-Sized Enterprises.* Journal of Small Business Management (December, 2013)

Speckbacher & Wentges, 2012: Gerhard Speckbacher og Paul Wentges. *The impact of family control on the use of performance measures in strategic target setting and incentive compensation: A research note.* Management Accounting Research, Vol. 23, 1. Udgave

Suomala et al., 2010: Petri Suomala, Tommi Lahikainen, Jouni Lyly-Yrjänäinen og Jari Paranko. *Open book accounting in practice – exploring the faces of openness.* Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7, 1. Udgave

Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2009: Jani Taipaleenmaki og Seppo Ikaheimo. *On the convergence of financial accounting and management accounting.* Social Science Research Network (April, 2009)

18. Litteraturliste til litteraturstudiet

Denne litteraturliste er en oversigt over de anvendte kilder til mit litteraturstudie i bilag 2-5. Hver kilde i litteraturstudiet er nummereret, således numrene herunder også findes i de enkelte bilag.

1. **Malmi & Brown, 2008:** Teemu Malmi og David A. Brown. *Management control systems as a package – Opportunities, challanges and research directions*. Management Accounting Research, 19 (2008)
2. **Ferreira & Otley, 2005:** Aldónio Ferreira og David Otley. *The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis.* Management Accounting Research, Vol. 20, 4. Udgivelse (December, 2009)
3. **A.J. Berry et al., 2009:** A.J. Berry, A.F. Coad, E.P. Harris, D.T. Otley og C. Stringer. *Emerging themes in management control: A review of recent litterature.* The British Accounting Review, 41
4. **Otley, 1999:** David Otley. *Performance management: a framework for management control systems research.* Management Accounting Research, 10 (1999)
5. **Mintzberg et al., 2005:** Henry Mintzberg, Bruce W. Ahlstrand og Joseph Lampel. *Strategy Safari – the Complete Guide Through the Wilds of Strategic Management.* Pearson Education
6. **Chenhall, 2003:** Robert H. Chenhall. *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future.* Accounting, Organizations and Society 28 (2003)
7. **Kaplan & Norton, 2001:** Robert S. Kaplan og David P. Norton. *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 1.* Accounting horizons, Vol. 15, 1. Udgave
8. **Nørreklit, 2000:** Hanne Nørreklit. *The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions.* Management Accounting Research, Vol. 11 (Marts, 2000)
9. **Langfield-Smith, 1997:** Kim Langfield-Smith. *Management control systems and strategy: a critical review.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 22 (Februar, 1997)

10. **Scherer & Palazzo, 2007:** Andreas Georg Scherer og Guido Palazzo. *Toward a political conception of corporate responsibility: Business and society seen from a habermasian perspective.* Academy of management review, vol. 32 nr. 4 (Oktober, 2007)

11. **Chenhall, 2005:** Robert H. Chanhall. *Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploraty study.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 30 (Juli, 2005)

12. **Chenhall & Langfield-Smith, 1998:** Robert H. Chanhall og Kim Langfield-Smith. *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 23 (April, 1998)

13. **Kaplan & Norton, 2001b:** Robert S. Kaplan og David P. Norton. *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 2.* Accounting horizons, Vol. 15, 2. Udgave

14. **Nørreklit, 2003:** Hanne Nørreklit. *The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 (August, 2003)

15. **Bisbe & Otley, 2004:** Josep Bisbe og David Otley. *The effects of the interactive use of management control systems on product innovation.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 29 (November, 2004)

16. **Douglas & Judge, 2001:** Thomas J. Douglas og William Q. Judge Jr. *Total Quality Management Implementation and Competitive Advantage: The Role of Structural Control and Exploration.* Academy of Management Journal, Vol. 44, 1 udgave

17. **Davila, 2000:** Tony Davila. *An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 25 (Maj, 2000)

18. **Henri, 2006:** Jean-François Henri. *Management control systems and strategy: A resource-based perspective.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 31 (August, 2006)

19. **Langfield-Smith & Smith, 2003:** Kim Langfield-Smith og David Smith. *Management control systems and trust in outsourcing relationships.* Management Accounting Research, Vol. 14 (September, 2003)

20. **Moynihan, 2008:** Donald P. Moynihan. *The Dynamics of Performance Management: Constructing Information and Reform.* Georgetown University Press

21. **Henri, 2006b:** Jean-François Henri. *Organizational culture and performance measurement systems.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 31 (Januar, 2006)

22. **Widener, 2007:** Sally K. Widener. *An empirical analysis of the levers of control framework.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 32 (Oktober-November, 2007)

23. **Scherer et al., 2007:** Andreas Georg Scherer, Guido Palazzo og Dorothéee Baumann. *Global Rules and Private Actors – Towards a New Role of the Transnational Corporation in Global Governance.* Internationales Management im Umbruch

24. **Hansen et al., 2003:** Stephen C. Hansen, David T. Otley og Wim A. Van der Stede. *Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective.* Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, 1. Udgave

25. **Ahrens & Chapman, 2007:** Thomas Ahrens og Christopher S. Chapman. *Management Accounting as practice.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 32 (Januar-Februar, 2007)

26. **Chenhall, 1997:** Robert H. Chenhall. *Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance.* Management Accounting Research, Vol. 8 (Juni, 1997)

27. **Mintzberg, 2009:** Henry Mintzberg. *Managing.* Berrett-Koehler Publishers

28. **Hartmann, 2000:** Frank G. H. Hartmann. *The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 25 (Maj, 2000)

29. **Marginson, 2002:** David E. W. Marginson. *Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization.* Strategic Management Journal, Vol. 23, 11. Udgave

30. **Tsang, 2002:** Albert H. C. Tsang. *Strategic dimensions of maintenance mangement.* Journal of Quality in Maintenance Engineering, Vol. 8, 1. Udgave

31. **Tuomela, 2005:** Tero-Seppo Tuomela. *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system.* Management Accounting Research, Vol. 16 (September, 2005)

32. **Ahrens & Chapman, 2010:** Thomas Ahrens og Christopher S. Chapman. *Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain.* Contemporary Accounting Research, Vol. 21, 2. Udgave

33. **Moores & Yuen, 2001:** Ken Moores og Susana Yuen. *Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 (Maj-Juli, 2001)

34. **Speklé, 2001:** Roland F. Speklé. *Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 (Maj-Juli, 2001)

35. **Kloot, 1997:** Louise Kloot. *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change.* Management Accounting Research, Vol. 8 (Marts, 1997)

36. **Farjoun, 2010:** Moshe Farjoun. *Beyond Dualism: Stability and Change As a Duality.* Academy of Management Review, Vol. 35 (April, 2010)

37. **Anderson & Dekker, 2005:** Shannon W. Anderson og Henri C. Dekker. *Management Control for Market Transactions: The Relation Between Transaction Characteristics, Incomplete Contract Design, and Subsequent Performance.* Management Science, Vol. 51, 12. Udgave.

38. **De Haas & Kleingeld, 1999:** Marco de Haas og Ad Kleingeld. *Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization.* Management Accounting Research, Vol. 10 (September, 1999)

39. **Kasurinen, 2002:** Tommi Kasurinen. *Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation.* Management Accounting Research, Vol. 13 (September, 2002)

40. **Davila, 2005:** Tony Davila. *An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human ressource in small growing firms.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 30 (April, 2005)

41. **Otley et al., 1995:** David Otley, Jane Broadment og Anthony Berry. *Research in Management Control: An Overview of its Development.* British Journal of Management, Vol. 6 (December, 1995)

42. **Otley, 2003:** David Otley. *Management control and performance management: whence and whither?* The British Accounting Review, Vol. 35 (December, 2003)

43. **Davila & Foster, 2005:** Antonio Davila og George Foster. *Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies.* The Accounting Review, Vol. 80, 4. Udgave

44. **Kaplan & Norton, 1996:** Robert S. Kaplan og David P. Norton. *Strategic learning and the balanced scorecard.* Strategy & Leadership, Vol. 24, 5. Udgave

45. **Chakravarthy & White, 2001:** Balaji S. Chakravarthy og Roderick E. White. *Strategy Process: Forming, Implementing and Changing Strategies.* I bogen Strategy & Management af Pettigrew, Thomas & Whittington. SAGE

46. **Kald & Nilsson, 2000:** Magnus Kald og Fredrik Nilsson. *Performance measurement at Nordic companies.* European Management Journal, Vol. 18 (Februar, 2000)

47. **Bisbe et al., 2007:** Josep Bisbe, Joan-Manuel Batista-Foguet og Robert Chenhall. *Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 32 (Oktober-November, 2007)

48. **Vandenbosch & Higgins, 1996:** Betty Vandenbosch og Chris Higgins. *Information Acquisition and Mental Models: An Investigation into the Relationship Between Behaviour and Learning.* Information Systems Research, Vol. 7, 2. Udgave

49. **Merchant & Otley, 2006:** Kenneth A. Merchant og David T. Otley. *A Review of the Litterature on Control and Accountability.* Handbooks of Management Accounting Research, Vol. 2

50. **Kaplan, 2008:** Robert S. Kaplan. *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard.* Handbooks of Management Accounting Research, Vol. 3

51. **Alvesson & Willmott, 2012:** Mats Alvesson og Hugh Willmott. *Making Sense of Management: A Critical introduction.* SAGE

52. **Ittner & Larcker, 2001:** Christopher D. Ittner og David F. Larcker. *Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective.* Journal of Accounting and Economics, Vol. 32 (December, 2001)

53. **Ittner et al., 2003:** Christopher D. Ittner, David F. Larcker og Taylor Randall. *Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 (Oktober-November, 2003).

54. **Speckbacher et al., 2003:** Gerhard Speckbacher, Juergen Bischor og Thomas Pfeiffer. *A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries.* Management Accounting Research, Vol. 14 (December, 2003)

55. **Malmi, 2001:** Teemu Malmi. *Balanced scorecards in Finnish companies: A research note.* Management Accounting Research, Vol. 12 (Juni, 2001)

56. **Neely, 2002:** Andy D. Neely. *Business Performance Measurement: Theory and Practice.* Cambridge University Press

57. **Bourne et al., 2007:** Mike Bourne, Steven Melnyk og Norman Faull. *Towards a definition of a business performance measurement system.* International Journal of Operations & Production Management, Vol. 27, 8. Udgave

58. **Otley, 2001:** David Otley. *Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management.* The British Accounting Review, Vol. 33, 3. Udgave

59. **Atkinson, 2006:** Helen Atkinson. *Strategy implementation: a role for the balanced scorecard?* Management Decision, Vol. 44, 10. Udgave

60. **Braam & Nijssen, 2004:** Geert J. M. Braam og Edwin J. Nijssen. *Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience.* Long Range Planning, Vol. 37, 4. Udgave

61. **Wongrassamee ete al., 2003:** S. Wongrassamee, J. E. L. Simmons og P. D. Gardiner. *Performance measurement tools: the Balanced Scorecard and the EFQM Excellence Model.* Measuring Business Excellence, Vol.7, 1. Udgave

62. **Cadez & Guilding, 2008:** Simon Cadez og Chris Guilding. *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 33 (Oktober-November, 2008)

63. **Malina & Selto, 2004:** Mary A. Malina og Frank. H. Selto. *Choice and change of measures in performance measurement models.* Management Accounting Research, Vol. 15, 4. Udgave

64. **Malmi & Granlund, 2009:** Teemu Malmi og Markus Granlund. *In Search of Management Accounting Theory.* European Accounting Review, Vol. 18, 3. Udgave

65. **Busi & Bititci, 2006:** Marco Busi og Umit S. Bititci. *Collaborative performance management: present gaps and future research.* International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 55, 1. Udgave

66. **Cullen et al., 2003:** John Cullen, John Joyce og Mick Broadbent. *Quality in higher education: from monitoring to management.* Quality Assurance in Education, Vol. 11, 1. Udgave.

67. **Schmitz & Platts, 2004:** J. Schmitz og K. W. Platts. *Supplier logistics performance measurement: Indications from a study in the automotive industry.* International Journal of Production Economics, Vol. 89, 2. Udgave

68. **Wouters & Wilderom, 2008:** Marc Wouters og Celeste Wilderom. *Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 33 (Maj-Juli, 2008)

69. **Hoque et al., 2001:** Zahirul Hoque, Lokman Mia og Manzurul Alam. *Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: An empirical study.* The British Accounting Review, Vol. 33, 1. Udgave

70. **Mouritsen & Larsen, 2005:** Jan Mouritsen og Heine Thorsgaard Larsen. *The 2nd wave of knowledge management: The management control of knowledge*

resources through intellectual capital information. Management Accounting Research, Vol. 16, 3. Udgave

71. **Mwita, 2000:** John Isaac Mwita. *Performance management model: A systems-based approach to public service quality.* International Journal of Public Sector Management, Vol. 13, 1. Udgave

72. **Rouse & Putterill, 2003:** Paul Rouse og Martin Putterill. *An integral framework for performance measurement.* Management Decision, Vol. 41, 8. Udgave

73. **Bourne et al., 2005:** Mike Bourne, Mike Kennerley og Monica Franco-Santos. *Managing through measures: a study of impact on performance.* Journal of Manufacturing Technology Management, Vol 16, 4. Udgave

74. **Lillis, 2002:** Anne M. Lillis. *Managing multiple dimensions of manufacturing performance – an exploratory study.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 27, 6. Udgave

75. **Thakkar et al., 2007:** Jitesh Thakkar, S. G. Deshmukh, A. D. Gupta og Ravi Shankar. *Development of a balanced scorecard: An integrated approach of Interpretive Structural Modeling (ISM) and Analytic Network Process (ANP).* International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 56, 1. Udgave

76. **Dilla & Steinbart, 2005:** William N. Dilla og Paul John Steinbart. *Relative Weighting of Common and Unique Balanced Scorecard Measures by Knowledgeable Decision Makers.* Behavioral Research in Accounting, Vol. 17, 1. Udgave

77. **Hussain & Hoque, 2002:** Md. Mostaque Hussain og Zahirul Hoque. *Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: A new institutional sociology perspective.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15, 2. Udgave

78. **Mundy, 2010:** Julia Mundy. *Creating dynamic tensions throug a balanced use of management control systems.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 35, 5. Udgave

79. **Malmi & Ikäheimo, 2003:** Teemu Malmi og Seppo Ikäheimo. *Value Based Management practices – some evidence from the field.* Management Accounting Research, Vol. 14, 3. Udgave

80. **Lovata & Costigan, 2002:** Linda M. Lovata og Michael L. Costigan. *Empirical analysis of adopters of economic value added.* Management Accounting Research, Vol. 13, 2. Udgave

81. **Geuser et al., 2009:** Fabien De Geuser, Stella Mooraj og Daniel Oyon. *Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance.* European Accounting Review, Vol. 18, 1. Udgave

82. **Broadbent &Laughlin, 2009:** Jane Broadbent og Richard Laughlin. *Performance management systems: A conceptual model.* Management Accounting Research, Vol. 20, 4. Udgave

83. **Smith & Goddard, 2002:** P. C. Smith og M. Goddard. *Performance management and operational research: a marriage made in heaven?* Journal of the Operational Research Society, Vol. 53, 3. Udgave

84. **Johnsen, 2001:** Åge Johnsen. *Balanced scorecard: theoretical perspectives and public management implications.* Managerial Auditing Journal, Vol. 16, 6. Udgave

85. **Abdel-Maksoud et al., 2005:** Ahmed Abdel-Maksoud, David Dugdale og Robert Luther. *Non-financial performance measurement in manufacturing companies.* The British Accounting Review, Vol. 37, 3. Udgave

86. **Collier, 2005:** Paul M. Collier. *Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting.* Management Accounting Research, Vol. 16, 3. Udgave

87. **Veen-Dirks & Wijn, 2002:** Paula van Veen-Dirks og Martin Wijn. *Strategic Control: Meshing Critical Success Factors with the Balanced Scorecard.* Long Range Planning, Vol. 35, 4. Udgave

88. **Wong-On-Wing et al., 2007:** Bernard Wong-On-Wing, Lan Guo, Wei Li og Dan Yang. *Reducing conflict in balanced scorecard evaluations.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, (Maj-Juli, 2007)

89. **Verbeeten, 2008:** Frank H. M. Verbeeten. *Performance management practices in public sector organizations: Impact on performance.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 21, 3. Udgave.

90. **Frow et al., 2005:** Natalie Frow, David Marginson og Stuart Ogden. *Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities*

in contemporary enterprises. Management Accounting Research, Vol. 16, 3. Udgave

91. **Hoque, 2003:** Zahirul Hoque. *Total quality management and the balanced scorecard approach: a critical analysis of their potential relationships and directions for research.* Critical Perpectives on Accounting, Vol. 14, 5. Udgave

92. **Howlett, 2010:** Michael Howlett. *Designing Public Policies: Principles and Instruments.* Routledge

93. **Grafton et al., 2010:** Jennifer Grafton, Anne M. Lillis og Sally K. Widener. *The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 35, 7. Udgave

94. **Tessier & Otley, 2012:** Sophie Tessier og David Otley. *A conceptual development of Simons' Levers of Control framework.* Management Accounting Research, Vol. 23, 3. Udgave

95. **Ferreira et al., 2010:** Aldónio Ferreira, Carly Moulang og Bayu Hendro. *Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 23, 7. Udgave

96. **Argostino & Arnaboldi, 2012:** Deborah Argostino og Michela Arnaboldi. *Design issues in Balanced Scorecards: The "what" and "how" of control.* European Management Journal, Vol. 30, 4. Udgave.

97. **Adler, 2011:** Ralph W. Adler. *Performance management and organizational strategy: How to design systems that meet the needs of confrontation strategy firms.* The British Accounting Review, Vol. 43, 4 udgave.

98. **Bogt & Scapens, 2012:** Henk J. ter Bogt & Robert W. Scapens. *Performance Management in Universities: Effects of the Transition to More Quantitative Measurement Systems.* European Accounting Review, Vol. 21, 3. Udgave

99. **Chenhall & Smith, 2010:** Robert H. Chenhall og David Smith. *A review of Australian management accounting research: 1980-2009.* Accounting & Finance, Vol. 51, 1. Udgave

100. **Groen et al., 2012:** Bianca A. C. Groen, Marc J. F. Wouters og Celeste P. M. Wilderom. *Why do employees take more initiatives to improve their*

performance after co-developing performance measures? A fields study. Management Accounting Research, Vol. 23, 2. Udgave

101. **Padovani et al., 2010:** Emanuelle Padovani, Ana Yetano og Rebecca Levy Orelli. *Municipal performance measurement and management in practice: which factors mattter?* Public Administrative Quarterly, Vol. 34, 4. Udgave

102. **Broadbent et al., 2010:** Jane Broadbent, Carolyn Gallop og Richard Laughlin. *Analysing societal regularoty control systems with specific reference to higher education in England.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 23, 4. Udgave

103. **Schläfke et al., 2013:** Marten Schläfke, Riccardo Silvi og Klaus Möller. *A framework for business analytics in performance management.* International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 62, 1. Udgave

104. **Broadbent, 2010:** Jane Broadbent. *The UK Research Assessment Exercise: Performance Measurement and Ressource Allocation.* Australian Accounting Review, Vol. 20, 1. Udgave

105. **Bourmistrov & Kaarbøe, 2013:** Anatoli Bourmistrov og Katarina Kaarbøe. *From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas.* Management Accounting Research, Vol. 24, 3. Udgave

106. **Strauß & Zecher, 2012:** Dr. Erik Strauß og Christina Zecher. *Management control systems: a review.* Journal of Management Control, Vol. 23, 4. Udgave

107. **Grabner & Moers, 2013:** Isabella Grabner og Frank Moers. *Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 38 (August-oktober, 2013)

108. **Azevedo et al., 2013:** Susana Azevedo, Helena Carvalho og V. Cruz-Machado. *Using interpretive structural modelling to identify and rank performance measures: An application in the automotive supply chain.* Baltic Journal of Management, Vol. 8, 2. Udgave

109. **Zein, 2012:** André Zein. *Transition Towards Energy Efficient Machine Tools.* Springer Science & Business Media

110. **Khomba, 2011:** James Kamwachale Khomba. *Redesigning the balanced scorecard model: an African perspective.* Diss. University of Pretoria, 2011

111. **Harris & Durden, 2012:** Jason Harris og Chris Durden. *Management Accounting Research: An Analysis of Recent Themes and Directions for the Future.* Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 10, 2. Udgave

112. **Guenther, 2013:** Thomas W. Guenther. *Conceptualisations of 'controlling' in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks.* Journal of Management Control, Vol. 23, 4. Udgave

113. **Songini et al., 2013:** Lucrezia Songini, Luca Gnan og Teemu Malmi. *The role and impact of accounting in family business.* Journal of Family Business Strategy, Vol. 4, 2. Udgave

114. **Silva & Ferreira, 2010:** Paulino Silva og Aldónio Ferreira. *Performance management in primary healthcare services: evidence from a field study.* Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7, 4 udgave

115. **Rebora & Turri, 2013:** Gianfranco Rebora og Matteo Turri. *The UK and Italian research assessment exercises face to face.* Research Policy, Vol. 42, 9. Udgave

116. **Sivill et al., 2013:** Leena Sivill, Jussi Manninen, Ilkka Hippinen og Pekka Ahtila. *Success factors of energy management in energy-intensive industries: Development priority of energy performance measurement.* International Journal of Energy Research, Vol. 37, 8. Udgave

117. **Lohan et al., 2010:** Garry Lohan, Kieran Conboy og Michael Lang. *Beyond Budgeting and Agile Software Development: A Conceptual Framework for the Performance Management of Agile Software Development Teams.* International Conference on Information Systems (ICIS) 2010 Proceeding Paper 162

118. **Conde et al., 2013:** Jacobo Gómez Conde, Ernesto López-Valeiras Sampedro, Vicente Ripoll Feliu og Maria Beatriz González Sánchez. *Management Control Systems and ISO Certification as Resources to Enhance Internationalization and Their Effect on Organizational Performance.* Agribusiness, Vol. 29, 3 udgave

119. **Marginson et al., 2014:** David Marginson, Laurie McAulay, Melvin Roush og Tony van Zijl. *Examining a positive psychological role for performance measures.* Management Accounting Research, Vol. 25, 1. Udgave

120. **Liu et al., 2012:** Wenbin B. Liu, Wei Meng, John Mingers, Ning Tang og Wei Wang. *Developing a performance management system using soft systems methodology: A Chinese case study.* European Journal of Operational Research, Vol. 223, 2. Udgave

121. **Akyuz & Kuruuzum, 2011:** Gokhan Akyuz og Orhan Kuruuzum. *A modelling approach in process industry for improving manufacturing performance.* International Journal of Productivity and Quality Management, Vol. 7, 1. Udgave

122. **Korhonen et al., 2012:** Tuomas Korhonen, Teemu Laine og Petri Suomala. *Understanding performance measurement dynamism: a case study.* Journal of Management & Governance, Vol. 17, 1. Udgave

123. **Lääts et al., 2011:** Kertu Lääts, Toomas Haldma og Klaus Moeller. *Performance measurement patterns in service companies: An empirical study on Estonian service companies.* Baltic Journal of Management, Vol. 6, 3. Udgave

124. **Rompho & Siengthai, 2012:** Bunjongjit Rompho og Sununta Siengthai. *Integrated performance measurement systemfor firm's human capital building.* Journal of Intellectual Capital, Vol. 13, 4. Udgave

125. **Srimai et al., 2011:** Suwit Srimai, Nitirath Damsaman og Sirilak Bangchokdee. *Performance measurement, organizational learning and strategic alignment: an exploratory study in Thai public sector.* Measuring Business Excellence, Vol. 15,2. Udgave

126. **Saunila & Ukko, 2013:** Minna Saunila og Juhani Ukko. *Facilitating innovation capability through performance measurement: A study of Finnish SMEs.* Management Research Review, Vol. 36, 10. Udgave

127. **Gadenne et al., 2012:** David Gadenne, Lokman Mia, John Sands, Lanita Winata og George Hooi. *The influence of sustainability performance management practices on organisational sustainability performance.* Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 8, 2. Udgave

128. **Abdel-Kader & Wadongo, 2011:** Magdy G. Abdel-Kader og Billy Wadongo. *Performance Management in NGOs: Evidence from Kenya.* Social Science Research Network (August, 2011)

129. **Rodrigue et al., 2013:** Michelle Rodrigue, Michel Magnan og Emilio Boulianne. *Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective.* Management Accounting Research, Vol. 24, 4. Udgave

130. **Ferreira & Otley, 2010:** Aldónio Ferreira og David Otley. *Design and use of management control systems: An analysis of the interaction between design misfit and intensity of use.* Working paper, CIPFA, London, 2010

131. **Montemari & Nielsen, 2013:** Marco Montemari og Christian Nielsen. *The role of casual maps in intellectual capital measurement and management.* Journal of Intellectual Capital, Vol. 14, 4. Udgave

132. **Taylor & Taylor, 2013:** Andrew Taylor og Margaret Taylor. *Antecedents of effective performance measurement system implementation: an empirical study of UK manufacturing firms.* International Journal of Production Research, Vol. 51, 18 udgave

133. **Rossing, 2013:** Christian Plesner Rossing. *Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management.* Management Accounting Research, Vol. 24, 2. Udgave

134. **Broadbent, 2011:** Jane Broadbent. *Discourses of control, managing the boundaries.* The British Accounting Review, Vol. 43, 4. Udgave

135. **Demartini, 2013:** Chiara Demartini. *Performance Management Systems: Design, Diagnosis and Use.* Springer Science & Business Media.

136. **Giovannono & Maraghini, 2013:** Elena Giovannoni og Maria Pia Maraghini. *The challanges of integrated performance measurement systems: Integrating mechanisms for integrated measures.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 26, 6. Udgave

137. **Conrad & Uslu, 2012:** Lynne Conrad og Pinar Guven Uslu. *UK health sector performance management: Conflict, crisis and unintended consequences.* Accounting Forum, Vol. 36, 4. Udgave

138. **Demantini & Mella, 2013:** Chiara Demartini og Piero Mella. *Beyond feedback control: the interactive use of performance management systems. Implications for process innovation in Italian healthcare organizations.* The International Journal of Health Planning and Management, Vol. 29, 1. Udgave

139. **Cuganesan & Donovan, 2011:** Suresh Cuganesan og Jerome Donovan. *Investigating the links between management control approaches and performance measurement systems.* Advances in Management Accounting, Vol. 19

140. **Elbashir et al., 2011:** Mohamed Z. Elbashir, Plilip A. Collier og Steve G. Sutton. *The Role of Organizational Absorptive Capacity in Strategic Use of Business Intelligence to Support Integrated Management Control Systems.* The Accounting Review, Vol. 86, 1. Udgave

141. **Kallunki et al., 2011:** Juha-Pekka Kallunki, Erkki K. Laitinen og Hanna Silvola. *Impact of enterprise ressource planning systems on management control systems and firm performance.* International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 12, 1. Udgave

142. **Granlund, 2011:** Markus Granlund. *Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note.* International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 12, 1. Udgave

143. **King et al., 2010:** Robyn King, Peter M. Clarkson og Sandra Wallace. *Budgeting practices and performance in small healthcare business.* Management Accounting Research, Vol. 21, 1. Udgave.

144. **Bisbe & Malagueño, 2009:** Josep Bispe og Ricardo Malagueño. *The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes.* European Accounting Review, Vol. 18, 2. Udgave

145. **Gond et al., 2012:** Jean-Pascal Gond, Suzana Grubnic, Christian Herzig og Jeremy Moon. *Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability.* Management Accounting Research, Vol. 23, 3. Udgave

146. **Østergren & Stensaker, 2010:** Katarina Østergren og Inger Stensaker. *Management Control without Budgets: A Field Study of ´Beyond Budgeting´ in Practice.* European Accounting Review, Vol. 20, 1. Udgave

147. **Speckbacher & Wentges, 2012:** Gerhard Speckbacher og Paul Wentges. *The impact of family control on the use of performance measures in strategic target setting and incentive compensation: A research note.* Management Accounting Research, Vol. 23, 1. Udgave

148. **Chenhall et al., 2011:** Robert H. Chenhall, Juha-Pekka Kallunki og Hanna Silvola. *Exploring the Relationships between Strategy, Innovation, and Management Control Systems: The Roles of Social Networking, Organic Innovative Culture, and Formal Controls.* Journal of Management Accounting Research, Vol. 23, 1. Udgave

149. **Rieg, 2015:** Robert Rieg. *Beyond Budgeting.* I Planung und Budgetierung – Was wirklich funktioniert. Springer Gabler

150. **Fullerton et al., 2013:** Rosemary R. Fullerton, Frances A. Kennedy og Sally K. Widener. *Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 38, 1. Udgave

151. **Zawawi & Hoque, 2010:** Nur Haiza Muhammed Zawawi og Zahirul Hoque. *Research in management accounting innovations: An overview of its recent development.* Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7, 4. Udgave

152. **Suomala et al., 2010:** Petri Suomala, Tommi Lahikainen, Jouni Lyly-Yrjänäinen og Jari Paranko. *Open book accounting in practice – exploring the faces of openness.* Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7, 1. Udgave

153. **Hiebl et al., 2013:** Martin R. W. Hiebl, Birgit Feldbauer-Durstmüller og Christine Duller. *The changing role of management accounting in the transition from a family business to a non-family business.* Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 9, 2. Udgave

154. **Cristofoli et al., 2010:** Daniela Cristofoli, Angelo Ditillo, Mariannunziata Liguori, Mariafrancesca Sicilia og Illeana Steccolini. *Do environmental and task characteristics matter in the control of externalized local public services? Unveiling the relevance of party characteristics and citizens' offstage voice.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 23, 3. Udgave

155. **Teittinen et al., 2013:** Henri Teittinen, Jukka Pellinen og Marko Järvenpää. *ERP in action – Challenges and benefits for management control in SME context.* International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 14, 4. Udgave

156. **Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2009:** Jani Taipaleenmaki og Seppo Ikaheimo. *On the convergence of financial accounting and management accounting.* Social Science Research Network (April, 2009)

157. **Hutzschenreuter, 2009:** Jens Hutzschenreuter. *Management Control in Small and Medium-Sized Enterprises – Indirect Control Forms, Control Combinations and their Effects on Company Performance.* Gabler

158. **Dossi et al., 2010:** Andrea Dossi, Lorenzo Patelli og Laura Zoni. *The Missing Link between Corporate Performance Measurement Systems and Chief Executive Officer Incentive Plans.* Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 25, 4. Udgave

159. **O'Grady et al., 2010:** Winnie O'Grady, Paul Rouse og Cathy Gunn. *Synthesizing management control frameworks.* Measuring Business Excellence, Vol. 14, 1. Udgave

160. **Nilsson et al., 2011:** Fredrik Nilsson, Nils-Göran Olve og Anders Parment. *Controlling for Competitiveness: Strategy Formulation and Implementation Through Management Control.* Copenhagen Business School Press

161. **Albelda, 2011:** Esther Albelda. *The role of management accounting practices as facilitators of the environmental management: Evidence from EMAS organisations.* Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 2, 1. Udgave

162. **Hartmann & Maas, 2011:** Frank G. H. Hartmann og Victor S. Maas. *The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study.* Accounting and Business Research, Vol. 41, 5. Udgave

163. **Cadez & Guilding, 2012:** Simon Cadez og Chris Guilding. *Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis.* Industrial Management & Data Systems, Vol. 112, 3. Udgave

164. **Cäker & Siverbo, 2011:** Mikael Cäker og Sven Siverbo. *Management control in public sector Joint Ventures.* Management Accounting Research, Vol. 22, 4. Udgave

165. **Pondeville et al., 2013:** Sophie Pondeville, Valérie Swaen og Yves De Ronge. *Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors.* Management Accounting Research, Vol. 24, 4. Udgave

166. **Songini & Gnan, 2013:** Lucrezia Songini og Luca Gnan. *Family Involvement and Agency Cost Control Mechanisms in Family Small and Medium-Sized Enterprises.* Journal of Small Business Management (December, 2013)

167. **Kunz & Linder, 2012:** Jennifer Kunz og Stefan Linder. *Organizational Control and Work Effort – Another Look at the Interplay of Rewards and Motivation.* European Accounting Review, Vol. 21, 3. Udgave

168. **Petroulas et al., 2010:** Emma Petroulas, David Brown og Heidi Sundin. *Generational Characteristics and Their Impact on Preference for Management Control Systems.* Australian Accounting Review, Vol. 20, 3. Udgave

169. **Abrahamsson et al., 2011:** Gun Abrahamsson, Hans Englund og Jonas Gerdin. *Organizational identity and management accounting change.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 24, 3. Udgave

170. **Asel et al., 2011:** Johannes A. Asel, Arthur Posch og Gerhard Speckbacher. *Squeezing or cuddling? The impact of economic crisis on management control and stakeholder management.* Review of Managerial Science, Vol. 5 (Juli, 2011)

171. **Henttu-Aho & Järvinen, 2013:** Tiina Henttu-Aho og Janne Järvinen. *A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective.* European Accounting Review, Vol. 22, 4. Udgave

172. **Yiinen & Gullkvist, 2014:** Mika Yiinen og Benita Gullkvist. *The effects of organic and mechanistic control in exploratory and exploitative innovations.* Management Accounting Research, Vol. 25, 1. Udgave

173. **Bejerot & Hasselbladh, 2013:** Eva Bejerot og Hans Hasselbladh. *Forms of Intervention in Public Sector Organizations: Generic Traits in Public Sector Reforms.* Organization studies (2013)

174. **Agarwal et al., 2013:** Renu Agarwal, Roy Green, Paul J. Brown, Hao Tan og Krithika Randhawa. *Determinants of quality management practices: An empirical study of New Zealand manufacturing firms.* International Journal of Production Economics, Vol. 142, 1. Udgave

175. **Marx et al., 2012:** Dr. Frederik Marx, Dr. Felix Wortmann og Dr. Jörg H. Mayer. *A Maturity Model for Management Control Systems.* Business & Informartion Systems Engineering, Vol. 4, 4. Udgave

176. **Marques et al., 2011:** L. Marques, J. A. Ribeiro og R. W. Scapens. *The use of management control mechanisms by public organizations with a network coordination role: A case study in the port industry.* Management Accounting Research, Vol. 22, 4. Udgave

177. **Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2013:** Jani Taipaleenmaki og Seppo Ikaheimo. *On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change.* International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 14, 4. Udgave

178. **Wang et al., 2012:** Guangping Wang, Wenyu Dou og Nan Zhou. *The Interactive Effects of Sales Force Controls on Salespeople Behaviors and Customer Outcomes.* Journal of Personal Selling & Sales Management, Vol. 32, 2. Udgave

179. **Johansson & Siverbo, 2011:** Tobias Johansson og Sven Siverbo. *Governing cooperation hazards of outsourced municipal low contractibility transactions: An exploratory configuration approach.* Management Accounting Research, Vol. 22, 4. udgave

19. Litteraturliste til studie af forfatternes fagområder

Denne litteraturliste er en oversigt over de anvendte kilder til mit studie af forfatternes videnskabsteoretiske filosofi i bilag 6-10. Hver kilde i studiet er nummereret, således numrene herunder også findes i de enkelte bilag.

1. **Simons, 1995:** Robert Simons. *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal.* Harvard Business Press
2. **Simons, 1987:** Robert Simons. *Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 12, 4. Udgave
3. **Simons, 1992:** Robert Simons. *The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives.* Kapitel 28 (s. 622-645) i bogen: *Readings in Accounting for Management Control.* Af C. Emmanuel, D. Otley og K. Merchant. Springer.
4. **Simons, 1994:** Robert Simons. *How new top managers use control systems as levers of strategic renewal.* Strategic Management Journal, Vol. 15, 3. Udgave
5. **Simons, 1991:** Robert Simons. *Strategic orientation and top management attention to control systems.* Strategic Management Journal, Vol. 12, 1. Udgave
6. **Mintzberg et al., 2002:** Henry Mintzberg, Robert Simons og Kunal Basu. *Beyond selfishness.* Research Feature, efterår 2002.
7. **Simons, 1998:** Robert Simons. *How risky is your company?* Harvard Business Review, Vol. 77, 3. Udgave
8. **Simons, 2013:** Robert Simons. *Levers of organization design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment.* Harvard Business Press, 2013.
9. **Simons & Davila, 1998:** Robert Simons og Antonio Davila. *How High Is Your Return on Management?* Harvard Business Review, Vol. 76, 1. Udgave
10. **Simons, 1987:** Robert Simons. *Planning, control, and uncertainty: a process view.* I bogen *Accounting and management: Field study perspective* af Robert S. Kaplan, Harvard Business Press.
11. **Otley, 1999:** David Otley. *Performance management: a framework for management control systems research.* Management Accounting Research, 10 (1999)

12. **Otley, 1992:** David T. Otley. *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis.* Kapitel 5 (s. 83-116) i bogen: *Readings in Accounting for Management Control.* Af C. Emmanuel, D. Otley og K. Merchant. Springer.
13. **Emmanuel et al., 1990:** Clive Emmanuel, David Otley og Kenneth Merchant. *Accounting for management control.* Springer US, 2. Udgave
14. **Otley, 1978:** David T. Otley. *Budget Use and Managerial Performance.* Journal of Accounting Research, Vol. 16, 1. Udgave
15. **Otley, 1994:** David Otley. *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework.* Management Accounting Research, Vol. 5, 3-4. Udgave
16. **Bisbe & Otley, 2004:** Josep Bisbe og David Otley. *The effects of the interactive use of management control systems on product innovation.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 29, 8. Udgave
17. **Ferreira & Otley, 2009:** Aldónio Ferreira og David Otley. *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis.* Management Accounting Research, Vol. 20, 4. Udgave
18. **Otley & Berry, 1992:** D. T. Otley og A. J. Berry. *Control, organization and accounting.* Kapitel 2 (s. 28-48) i bogen: *Readings in Accounting for Management Control.* Af C. Emmanuel, D. Otley og K. Merchant. Springer.
19. **Hansen et al., 2003:** Stephen C. Hansen, David T. Otley og Wim A. Van der Stede. *Practice Developments in Budgeting: An overview and Research Perspective.* Journal of Management Accounting Research, Vol. 15, 1. Udgave
20. **Otley & Berry, 1994:** D. T. Otley og A. J. Berry. *Case study research in management accounting and control.* Management Accounting Research, Vol. 5, 1. Udgave
21. **Ferreira & Otley, 2005:** Aldónio Ferreira og David Otley. *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis.* AAA Management Accounting Section 2006 Meeting Paper. 2005.
22. **Ferreira & Santoso, 2008:** Aldónio Ferreira og Andrijani Santoso. *Do students' perceptions matter? A study of the effect of students' perceptions on academic performance.* Accounting & Finance, Vol. 48, 2. Udgave
23. **Ferreira et al., 2010:** Aldónio Ferreira, Carly Moulang og Bayu Hendro. *Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis.* Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 23, 7. Udgave.

24. **Ferreira, 2002:** Aldónio Ferreira. *Management Accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal.* PhD afhandling, University of Lancaster, 2002.
25. **Ferreira & Otley, 2006:** Aldónio Ferreira og David Otley. *Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system.* Social Science Research Network, Vol. 896228, 2006.
26. **Silva & Ferreira, 2010:** Paulino Silva og Aldónio Ferreira. *Performance management in primary healthcare services: evidence from a field study.* Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7, 4. Udgave
27. **Ferreira & Otley, 2004:** Aldónio Ferreira og David Otley. *The antecedents of management accounting and control systems.* 27. Congreso Annual de la European Accounting Association, Communicación. Prag, 2004
28. **Ferreira & Otley, 2010:** Aldónio Ferreira og David Otley. *Design and use of management control systems: An analysis of the interaction between design misfit and intensity of use.* Working paper, CIPFA, London 2010
29. **Ferreira, 2000:** Aldónio Ferreira. *The balanced scorecard: a review of the literature and analysis of its limitations and adequacy in the context of the typical Portuguese organization.* Lancaster University & Portoguese Catholic University, 2000
30. **Malmi, 2001:** Teemu Malmi. *Balanced Scorecard in Finish companies: a research note.* Management Accounting Research, Vol. 12, 2. Udgave
31. **Malmi & Brown, 2008:** Teemu Malmi og David A. Brown. *Management control systems as a package – Opportunitires, challenges and research directions.* Management Accounting Research, Vol. 19, 4. Udgave
32. **Malmi, 1999:** Teemu Malmi. *Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms.* Accounting, Organizations and Society, Vol. 24, 8. Udgave
33. **Granlund & Malmi, 2002:** Markus Granlund og Teemu Malmi. *Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?* Management Accounting Research, Vol. 13, 3. Udgave
34. **Malmi, 1997:** Teemu Malmi. *Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization.* Management Accounting Research, Vol. 8, 4. Udgave

35. **Malmi & Granlund, 2009:** Teemu Malmi og Markus Granlund. *In Search of Management Accounting Theory.* European Accounting Review, Vol. 18, 3. Udgave
36. **Malmi & Ikäheimo, 2003:** Teemu Malmi og Seppo Ikäheimo. *Value Based Management practices – some evidence from the field.* Management Accounting Research, Vol. 14, 3. Udgave
37. **Bukh & Malmi, 2005:** Per Nikolaj Bukh og Teemu Malmi. *Re-examining the cause-and-effect principle of the Balanced Scorecard.* Accounting in Scandinavia – The northern lights (2005)
38. **Bedford et al., 2008:** David S. Bedford, David A. Brown, Teemu Malmi og Prabhu Sivabalan. *Balanced scorecard design and performance impacts: some Australian evidence.* Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 6, 2. udgave
39. **Malmi, 2010:** Teemu Malmi. *Reflections on paradigms in action in accounting research.* Management Accounting Research, Vol. 21, 2. Udgave
40. **Brown et al., 2004:** David A. Brown, Peter Booth og Francesco Giacobbe. *Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia.* Accounting & Finance, Vol. 44, 3. Udgave
41. **Sundin et al., 2009:** Heidi Sundin, Markus Granlund og David A. Brown. *Balancing Multiple Competing Objectives with a Balanced Scorecard.* European Accounting Review, Vol. 19, 2. Udgave
42. **Sivabalan et al., 2009:** Prabhu Sivabalan, Peter Booth, Teemu Malmi og David A. Brown. *An exploratory study of operational reasons to budget.* Accounting & Finance, Vol. 49, 4. Udgave
43. **Teo et al., 2008:** Stephen T. T. Teo, Bhavini Lakhani, David Brown og Teemu Malmi. *Strategic human resource management and knowledge workers: A case study of professional service firms.* Management Research News, Vol. 31, 9. Udgave
44. **Petroulas et al., 2010:** Emma Petroulas, David Brown og Heidi Sundin. *Generational Characteristics and Their Impact on Preference for Management Control Systems.* Australian Accounting Review, Vol. 20, 3. Udgave
45. **Sundin et al., 2009:** Heidi Sundin, David Brown, James Wakefield og Janet Ranganathan. *Management Control Systems in a Non-Enterprise Network: The Greenhouse Gas Protocol Initiative.* Australian Accounting Review, Vol. 19, 2. Udgave

46. **Wu et al., 2013:** Chi-Ling Wu, David Brown, Prabhu Sivabalan og Pei-How Huang. *The Application of Target Costing to the Real-Estate Investment Industry – A Dual Model Approach.* Asia Pasific Management Review, Vol. 18, 2. Udgave