



Controlleren

Artikel trykt i Controlleren.
Gengivelse af denne artikel
eller dele heraf er ikke tilladt
ifølge dansk lov om ophavsret.

Børsen Ledelseshåndbøger er
Danmarks største og stærkeste
videns- og udviklingsklub. Uanset
hvilket område eller emne du
beskæftiger dig med, får du her
et komplet opslagsværk på print,
cd-rom og internet, der giver
dig overblik og indsigt.

Ledelseshåndbogen er et praktisk
og overskueligt værktøj til dig,
der vil være 100% opdateret
inden for et bestemt område
– selvom du har en travl hverdag.

© Børsen Forum A/S, 2009

Design af økonomistyring: Principper og modeller

af professor Per Nikolaj Bukh, pnb@pnbukh.com, Aalborg Universitet

1. Indledning

Økonomistyringsmodeller

Denne artikel beskriver, hvorledes økonomistyring skal designes med udgangspunkt i en forståelse for, hvorledes modeller og teknikker har forskellige roller i den samlede økonomistyringsmodel. I artiklen diskuteres, hvordan formålet med modellerne afgør, om de er komplementære eller alternativer og det vises med udgangspunkt i eksempler, hvordan forskellige typer økonomistyringsmodeller (styrings-, omkostnings- og kalkulationsmodeller) er relateret til hinanden.

Principperne illustreres med eksempler

Budgettet er det centrale omdrejningspunkt for virksomhedens økonomistyring, men der indgår mange andre elementer i økonomistyringen. I særdeleshed anvender mange virksomheder styring efter mål og målsætninger, hvilket ofte sker inden for rammerne af Balanced Scorecard. Derfor sætter artiklen særligt fokus på budgettets rolle i relation til Balanced Scorecard.

2. Fra færdige modeller til designede modeller

Problemstillingen: Design af økonomistyring

Artiklens udgangspunkt er, at økonomistyringsmodeller – dvs. de værktøjer og teknikker, som man tager i brug – ikke er færdige løsninger, som man installerer modul for modul. Modellerne har derimod karakter af opskrifter (jf. Røvik 2007) på, hvordan en abstrakt ide – f.eks. at de mål vi styrer efter samtidig skal være kritiske for strategiens realisering og relevante for medarbejders daglige arbejde – skal over-

sættes til en praksis i en konkret virksomhed. Denne oversættelse eller kontekstualisering (Røvik 2007, kapitel 13) indebærer bevidste ledelsesmæssige valg, og vi taler derfor om, at økonomistyringen skal designes til brugen i den enkelte virksomhed.

Økonomistyringsmodeller er en vejledning

Ud fra dette perspektiv handler økonomistyringsdesign om, hvordan man løser forskellige ledelsesmæssige opgaver. Økonomistyringsmodellerne er ikke færdige moduler, men vejledninger i, hvordan man f.eks. klassificerer data, udfører beregninger, strukturerer information, og træffer beslutninger på baggrund af denne. Modellerne er ligeledes anvisninger på, hvilke faktorer der forventes at have en betydning i implementeringen, hvilke faser man skal gå igennem, hvilke konsekvenser de valg man træffer under indførelsen vil have for den måde medarbejdere og ledere vil reagere, og hvordan resultater i forhold til f.eks. effektivisering, overskud, kundeloyalitet etc. skal opnås.

Designperspektivets konsekvenser

Dette perspektiv betyder for det *første*, at en økonomistyringsmodel ikke har en færdig idealtilstand, så man på forhånd kan slå op i en bog og se, hvordan den skal se ud eller hvilke egenskaber den vil have. For det *andet* betyder det, at 'tilpasninger' af modellen til den konkrete virksomheds økonomistyringspraksis ikke nødvendigvis er udtryk for, at man kun anvender modellen delvist, da modellen indeholder anvisningerne på, hvordan den skal tilpasses. For det *tredje* betyder det, at tilpasningen skal ske under hensyntagen til den konkrete virksomheds situation, herunder de opgaver, som økonomistyringen skal løse; og endelig betyder det for det *fjerde*, at tilpasningen også er en tilpasning til de andre økonomistyringsmodeller, som anvendes i virksomheden.

Ledelsesmæssige perspektiv

Designperspektivet er ud fra en funktionel eller normativ betragtning det ledelsesmæssige perspektiv på, hvordan man kan arbejde med at indføre økonomistyringsmodeller; og ikke svaret på, hvad der bliver modellernes faktiske skæbne, når en konkret praksis udvikler sig i en virksomhed. Her har blandt andet organisationers bestræbelser på at leve op til modernitetsnormer (jf. Meyer & Rowan 1977), udbredelsen af modeller som modefænomen (Abrahamson 1991, 1996), samt de involverede aktørers involvering i tilpasningsprocessen (Czarniawska & Sevón 1996) betydning for praksis og for den forskningsmæssige forståelse heraf. I overensstemmelse med Røvik's (1998, 2007) pragmatiske institutionalisme (Røvik 2007, p. 52) er der ikke uoverensstem-

melse mellem disse perspektiver, idet en pragmatisk position indebærer, at man må tage højde for, at "populære ideer og opskrifter både kan være redskaber som gir instrumentelle effekter, og samtidig socialt konstruerede symboler med meningsskapende, legitimerende effekter" (*ibid.* p. 53).

3. Hvad drejer økonomistyring sig om?

Økonomistyringsbegrebet

Det danske begreb økonomistyring svarer, når man ser på litteraturen (f.eks. Melander 2001; Andersen & Rohde 2007), nogenlunde til det angelsaksiske *Management Accounting*, om end man i den praktiske organisering af økonomistyringen og brug af begrebet sagtens kan opleve at økonomistyring også dækker over en række af det eksterne regnskabs opgaver, altså *Financial Accounting*. Ligeledes trækker økonomistyring i praksis på en række teknikker, f.eks. statistiske analyser og optimeringsmodeller, som baserer sig på helt andre områder end den regnskabsmæssige og driftsøkonomiske kerne i økonomistyringen; og den praktiske udøvelse af økonomistyring kræver kendskab til projektledelse, strategiske analyser, organisationsadfærd etc. Økonomistyring er derfor både som begreb og som praksisfelt vanskeligt at afgrænse og indkredse. Det skal dog pointeres, at når der i denne artikel tales om økonomistyring så tænker jeg på den del af virksomhedens modeller, der baserer sig helt eller delvis på dens økonomiske, dvs. monetære, database.

3.1. Økonomistyringen som praksis- og forskningsfelt

Økonomistyring som praksis- og forskningsområde

Som forskningsfelt spænder økonomistyringsområdet ligeledes vidt, idet forskere med mange forskellige synsvinkler, indenfor mange forskellige paradigmer og med anvendelse af forskellige metoder bidrager til feltet; se f.eks. Chapman *et al.* (2007) for en oversigt over forskningsområder og –metoder indenfor økonomistyringsområdet. Der er derfor mange forskellige teorier, som er relevante for at forstå, hvilke konsekvenser forskellige former for økonomistyring har, hvorfor økonomistyring praktiseres på bestemte måder i forskellige virksomheder, hvordan økonomistyringen påvirker medarbejderes adfærd etc. Men fælles for forskningen uanset metodiske og paradigmatisk forskelle er, at den mere eller mindre direkte forholder sig til et praksisfelt,

5.3. Design af økonomistyring: Principper og

hvor bestemte teknikker og metoder bringes i anvendelse i de enkelte virksomheder.

Økonomistyringsmodeller

Disse metoder og teknikker, der i det følgende vil blive betegnet *modeller*, bruges forskelligt af virksomheder og med forskellige formål, men de har en sådan karakter, at de indebærer en opskrift eller vejledning på, hvordan man skal bruge dem. Derfor kan vi også undervise i hvordan man "skal" udføre økonomistyring og der kan skrives bøger om, hvordan økonomistyring "bør" bruges; ikke kun om de generelle organisatoriske konsekvenser af økonomistyring eller om, hvordan bestemte virksomheder har gjort etc.

Økonomistyring løser ledelsesopgaver

Som praksisfelt består økonomistyringen altså af en mængde teknikker og metoder, der bringes i anvendelse for i en konkret virksomhed, at løse en række ledelsesopgaver¹. Der er tale om ledelsesopgaver, som man kan vælge at løse i større eller mindre grad ved hjælp af økonomistyring. Eksempelvis er der brug for at planlægge og koordinere, hvilket kan gøres ved anvendelse af økonomistyringen, men det er et ledelsesmæssigt valg, i hvilket omfang man planlægger og koordinerer, ligesom både planlægning og koordinering kan gøres på mange forskellige måder; også uden anvendelse af økonomistyring.

3.2. Økonomistyringens modeller

Økonomistyringens tre hovedområder

I litteraturen (jf. f.eks. Anthony 1989) vil de teknikker og metoder, som anvendes i økonomistyringen, overordnet set kunne opdeles i tre hovedområder: Omkostningsmodeller, kalkulationsmodeller samt styringsmodeller.² Disse tre hovedområder repræsenterer en typologi for forskellige modeltyper, hvor de enkelte modeller er komponenter i den samlede økonomistyringsmodel. Denne opdeling drejer sig *ikke* om økonomistyringsopgaver eller -områder. Her vil vi i den danske tradition ofte tale om aktivitetsstyring, kapacitetsstyring og likviditetsstyring – eller tilsvarende begrebsapparater. Det er den samlede økonomistyringsmodel, der

- 1) Se for eksempel Heri Fayol's (1949) klassiske beskrivelse af de fem ledelsesopgaver: 'Planning', 'organising', 'commanding', 'coordinating' og 'controlling' (Fayol, 1949), som stadig er ryggraden i den nutidige undervisning på universiteter verden over (f.eks. Daft 2005).
- 2) Robert Anthony (1989) bruger betegnelsen 'full cost', 'differential cost' samt 'responsibility accounting' om disse tre dele af fagfeltet 'management accounting'.

løser disse opgaver – og økonomistyringsmodellen består af en række delkomponenter, som altså kan inddeles i tre hovedområder.

Omkostningsmodeller

Omkostningsmodeller skal forstås som principper for fordeling af omkostninger eller modellering af omkostningsstrukturen. Der kan være tale om generelle principper for at afregne omkostninger mellem afdelinger eller til omkostningsobjekter (kunder, leverandører, produkter etc.) eller der kan være tale om mere systematiske metoder, som f.eks. Activity Based Costing (ABC). Men der kan også være tale om principper for klassifikation af omkostningskategorier efter f.eks. variabilitet og reversibilitet; eller principper for, hvordan bestemte typer omkostninger opfattes som sambestemte henholdsvis sambestemte i forhold til enkeltordrer, kunder, markedssegmenter etc.

Kalkulationsmodeller

Kalkulationsmodeller er modeller for, hvorledes der laves beregninger på baggrund af virksomhedens grundregistreringer og den omkostningsstruktur, som afspejles af omkostningsmodellerne. Sådanne modeller omfatter f.eks. Total Cost of Ownership-modeller, prisberegningsmodeller, principper for beregning af investeringers lønsomhed og modeller til beregning af kundelønsomhed etc. Disse modeller kan i forskellige sammenhænge anvendes med forskellig tidshorisont, som forkalkulations- og efterkalkulations-modeller. Ligeledes har de enkelte kalkulationsmodeller forskelligt anvendelsespotentiale. Nogle gange kan der være tale om deciderede beslutningsmodeller mens der i andre tilfælde vil være tale om, at modellerne belyser de økonomiske konsekvenser af en problemstilling uden at der mekanisk peges på én bestemt løsning eller handling. Dvs. de kan fungere som inspirationsanalyser.

Styringsmodeller

Som den tredje kategori, drejer *Styringsmodellerne* sig om styring, det vil sige ledelse af virksomheden. Med udgangspunkt i budgetlægningen er dette et spørgsmål om *responsibility accounting* (jf. Anthony & Govindarajan 2006), altså principper for, hvordan budgetmodeller struktureres ved brug af ansvarscentre (omkostningscentre, omsætningscentre, profitcentre og investeringscentre), interne afregningspriser, variansberegninger mv. I den moderne forståelse for økonomistyringens indhold, omfatter dette under overskriften Management Control Systems (jf. Anthony & Govindarajan 2006; Otley 1999; Simons 1995) ligeledes andre modeller for præstationsmåling, f.eks. Balanced Scorecard, resultatkontakter og incitamentskontrakter.

Økonomistyringsmodeller og praksis

Jeg bruger her betegnelsen "modeller" for at angive, at der er tale om principper eller metoder, som kan benyttes systematisk for at opnå et formål, dvs. løse nogle valgte ledelsesopgaver, tilsvarende, hvad Chenhall (2007, p. 164) betegner 'Management Accounting Systems', i modsætning til 'Management Accounting' der refererer til den konkrete praksis.³ Modellerne er udtryk for opskrifter (Røvik 2007), som når de tilpasses virksomhedens konkrete situation og udsættes for de organisatoriske og institutionaliserende kræfter bliver til en specifik økonomistyringspraksis.

Analysen af modellernes egenskaber

Det er værd at bemærke forskellen på modeller og praksis, idet den indebærer, at vi kan vælge at analysere modellernes egenskaber uden at tage udgangspunkt i det praksisfelt de indgår i. Dette gøres f.eks. af Israelsen & Rohde (2005) i en analyse af Vagn Madsens (1970) og Zakken Worres (1970) økonomistyringsmodeller, som sammenlignes med Activity-Based Costing (Kaplan & Cooper 1998; Kaplan & Anderson 2007)⁴. Alternativt kan man analysere egenskaberne ved modellerne, som en del af den praksis de fungerer i. Dette kan man både gøre med udgangspunkt i aktørerne, således som det f.eks. gøres af Bukh & Kjærgaard (2008) og Kjærgaard & Bukh (2006), eller det kan gøres med udgangspunkt i, hvordan virksomhedens praksis fungerer som løsning på udvalgte ledelsesopgaver, som Bukh *et al.* (2002) gør.

Survey-baserede undersøgelser af praksis

Man kan også se på de enkelte modellers anvendelse på tværs af virksomheder med udgangspunkt i om modellerne anvendes, hvilken holdninger virksomheder har til modellerne etc. således som Nielsen *et al.* (2003) gør for en række

3) Chenhall (2007) bruger dog 'Management Control Systems' som "a broader term that encompasses MAS and also includes other controls", mens Anthony (1989) bruger 'management control systems' mere snævert som én af de tre områder indenfor økonomistyringen (management accounting). Hvad enten MAS eller MCS anses for at være overbegrebet, så opfattes MCS også i danske økonomistyringstradition (f.eks. Melander 2001) nogenlunde på samme måde, som Chenhall.

4) Se desuden Larsen *et al.* (2000) samt Mouritsen *et al.* (2005), der sammenligner Balanced Scorecard og Intellectual Capital samt af Larsen & Rohde (2003), der analyserer Balanced Scorecard-modellens egenskaber i lyset af den danske økonomistyringstradition. Endelig er Otley's (1999) sammenligning af budgetlægning, EVA og Balanced Scorecard baseret på en analyse af modellernes egenskaber om end model der anvendes vil kunne anvendes til analyse af en konkret økonomistyringspraksis.

forskellige moderne økonomistyringsmodeller. Sådanne undersøgelser har en eksplorativ karakter og adskiller sig dermed fra de formelle studier baseret på *contingency teori* (Chenhall 2007), hvor f.eks. Davis & Albright (2004) undersøger effekten af Balanced Scorecard implementering på virksomheders finansielle resultater.

3.3. Økonomistyringens ledelsesmæssige opgaver

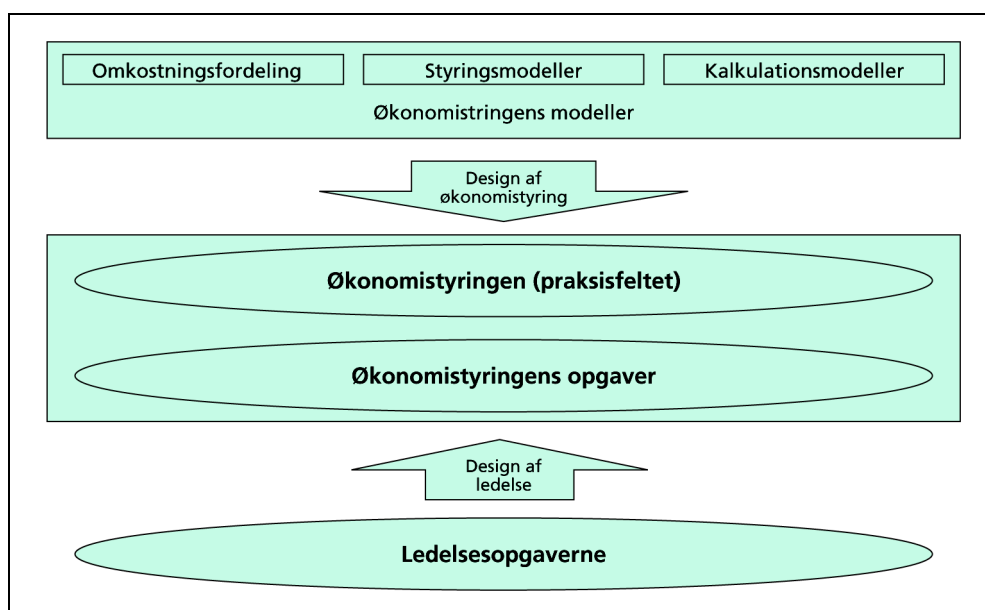
Oftest tages der ikke højde for hvad formålet med brugen er

Fælles for både de analyser, der tager udgangspunkt i modellernes egenskaber og de undersøgelser, der eksplorativt eller contingency-baseret undersøger udbredelsen og brugen af modellerne er, at de normalt ikke tager udgangspunkt i, hvilke ledelsesmæssige opgaver som økonomistyringen, dvs. den konkrete praksis, skal løse i den enkelte virksomhed og hvordan de enkelte økonomistyringsmodeller skal designes og anvendes for at kunne fungere som en del af den konkrete praksis.⁵ Det kan synes lidt paradoksalt, idet den ofte meget praktisk orienterede og case-baserede litteratur, som de nyere økonomistyringsmodeller baserer sig på, netop illustrerer en stor forskelligartethed i brugen af økonomistyringsmodellerne.

Økonomistyringens opgaver

Hvis man vender blikket med de opgaver, som økonomistyringen eller budgetlægningen skal løse, taler Melander (2001) eksempelvis om planlægning, ressourcefordeling, opfølgning, delegering af opgaver og ansvar, interaktion samt motivation; mens Horngren *et al.* (2008) skelner mellem planlægning, evaluering, koordinering og kommunikation samt motivation og organisation. Nogenlunde tilsvarende diskussion af økonomistyringens opgaver vil man kunne finde i både den danske (f.eks. Lundberg-Pedersen 1994; Melander 2001) og udenlandske økonomistyringslitteratur (Barrett & Fraser 1977; Churchill 1984; Hansen & Van der Stede 2004). Der er her tale om de ledelsesmæssige opgaver, der som angivet ovenfor kan løses med økonomistyring eller på anden vis; og hvor de enkelte modeller skal ses i sammenhæng med hinanden, således at økonomistyringen som praksis er den samlede brug af økonomistyringsmodellerne.

5) En undtagelse er blandt andre Simons (1995), der analyserer virksomhedens styringsopgaver indenfor rammerne af en samlet model, hvor forskellige styringsværktøjer har forskellig rolle og samlet set løser bestemte ledelsesopgaver.



Figur 1. Økonomistyringens opgaver og praksis

Figur 1 sammenfatter designperspektivet på økonomistyringen, således som det er diskuteret ovenfor. Figuren illustrerer også, at det er et ledelsesmæssigt valg – her kaldet design af ledelse – hvilke ledelsesopgaver man vil løse med økonomistyring (den nederste del af figuren), mens det er et spørgsmål om økonomistyringsdesign at udvælge og tilpasse de økonomistyringsmodeller, der tilsammen udgør økonomistyringen i den enkelte virksomhed (den øverste del af figuren). Jo bedre den konkrete økonomistyring passer med det formål den enkelte virksomhed har med økonomistyringen, jo bedre forventes økonomistyringen at fungere.

4. Eksempler på økonomistyringsmodeller

Modellerne er ikke uafhængige

Det er en meget grov inddeling i modeltyper, der er vist i figur 1, og de tre hovedområder er ikke uafhængige af hinanden, forstået på den måde at bestemt brug af bestemte modeller indenfor ét af hovedområder skaber behov for, at andre modeller bruges inden for de to andre områder. Det er eksempelvis klart, at de lønsomhedsanalyser man kan gennemføre afhænger af, hvordan omkostningsmodellen er indrettet. Den måde en budgetlægningsmodel opbygges er, som et andet eksempel, relateret til behovet for interne afregningspriser, som fastlægges med udgangspunkt i de om-

kostningsmodeller, der anvendes. Men opdelingen er alligevel hensigtsmæssig som et afsæt for at forstå de forskellige modeller, dvs. teorier, metoder og teknikker, idet det for de modeller, der hører i samme kategori, er væsentligt at vurdere, hvordan de komplementerer hinanden eller er alternativer. Derimod er modeller, der hører i forskellige kategorier, som udgangspunkt ikke alternativer, da de løser forskellige opgaver.

Den danske økonomistyringstradition

4.1. Dækningsbidragsmodellens rolle

Opdelingen er naturligvis ingen naturlov, men modellen vist i figur 1 er et hensigtsmæssigt grundlag for at diskutere, hvorledes forskellige økonomistyringsmodeller løser forskellige opgaver, og hvorledes modellerne er relaterede til hinanden. Der vil imidlertid være flere relevante modeller og aspekter af en virksomheds økonomistyring, som ikke naturligt kan placeres i én af de tre hovedkategorier. I sådanne tilfælde udgør opdelingen i de tre modeltyper en ramme for at forstå, hvorledes tilpasningen af den konkrete model potentielt griber ind i andre typer modeller. Det gælder i særdeleshed den klassiske danske økonomistyringstradition (se Näsä & Rohde 2007), som netop tager udgangspunkt i en grundregnskabstankegang (Bukh & Israelsen 2004, kapitel 5), således at mange opgaver skal kunne løses inden for rammerne af den samme økonomistyringsmodel.

Derfor vil både Vagn Madsens (1970) variabilitetsregnskab og det såkaldte styringsorienterede regnskabsvæsen, som Zakken Worre (1970) udviklede, og som er grundlag for den sædvanlige dækningsbidragsmodel (jf. Andersen & Rohde 2007), ikke passe naturligt ind i denne klassifikation. Dækningsbidragsmodellen er eksempelvis som udgangspunkt en styringsmodel, men da den baserer sig på en bestemt og stringent klassifikation af omkostninger, og på at der ikke foretages (arbitrære) allokeringer, indebærer den samtidig en omkostningsmodel. Og endelig er modellen bygget op på en sådan måde, så den samtidig løser en række beslutnings- og kalkulationsopgaver; det vil sige den er også en kalkulationsmodel.

ABC vs. Balanced Scorecard

4.2. Alternative eller komplementære modeller?

Det følger ligeledes af opdelingen i forskellige typer modeller, at bestemte teknikker ikke nødvendigvis er alternativer.

F.eks. giver det ikke mening at diskutere, om ABC kan erstatte Balanced Scorecard, da disse er henholdsvis en omkostningsmodel og en styringsmodel. Ligeledes kan man heller ikke uden videre sige, hvorvidt Lean Accounting (Maskell & Baggaley 2004) er bedre end ABC, da Lean Accounting 'kun' drejer sig om, hvorledes økonomistyringsmodellen skal indrettes i en organisation baseret på Lean-principper. Der skal stadig foretages omkostningskalkulationer og fordelinger af omkostninger – blot til nye typer omkostningsobjekter – og dette kan f.eks. ske på baggrund af ABC. Lean Accounting og ABC er altså ikke alternativer, men komplementære teknikker.

Alternativ eller komplementære

Det er heller ikke simpelt at lave en teoretisk sammenligning af en dækningsbidragsmodel med ABC, idet ABC er en model for fordeling af omkostninger, mens dækningsbidragsmodellen⁶ primært er en model for budgetlægning, budgetopfølgning og rapportering, der netop ikke anvender omkostningsfordeling (se dog bemærkninger om dækningsbidragsmodellen ovenfor). Man kan som Israelsen & Rohde (2005) illustrerer, sammenligne modellerne ved at unbundle (jf. Bjørnenak & Olson 1999) dem, således at de kan sammenlignes på forskellige dimensioner. Men dette svarer i sig selv ikke på, om modellerne er alternative eller komplementære, eller hvordan de i givet fald skal kombineres (jf. Israelsen & Rohde 2005, p. 290). Dette kræver enten at man generelt fokuserer på, hvordan bestemte økonomistyringsopgaver løses – eller tager udgangspunkt i at studere hvordan et konkret praksisfelt er struktureret.

4.3. Budgetlægning vs. Balanced Scorecard?

Når Balanced Scorecard og budgetlægning tages op i denne artikel, er det fordi disse to teknikker begge retter sig mod styring og ledelse, og de vil derfor som udgangspunkt enten være alternativer – dvs. man bør vælge én af teknikkerne –

6) Der tænkes her på den simple grundstruktur i en dækningsbidragsmodel, således som den (af pædagogisk årsager) typisk præsenteres i lærebøger og undervisning. I praksis indgår en dækningsbidragsmodel integreret i den samlede økonomistyringsmodel og der anvendes oftest visse omkostningsfordelinger for at kunne beregne bidrag på flere niveauer. Adskillige danske virksomheder har også allerede integreret ABC-modeller med dækningsbidragsmodellens, således at der beregnes bidrag baseret på ABC-fordelinger.

BSC og budgetlægning er ikke alternativer

eller de vil være komplementære – dvs. de skal indrettes på en måde, så de hænger sammen.

Det diskuteres ganske vidst i Beyond Budgeting-litteraturen (Hope & Fraser 2003; jf. Bukh 2005; Sandalgaard & Bukh 2008) om man helt kan erstatte budgettet og erstatte det med andre teknikker, herunder Balanced Scorecard. Men selv i de virksomheder, som har produktionsstrukturer der egner sig til Beyond Budgeting-modellen, er der ikke tale om at man fuldstændigt afskaffer budgettet og erstatter det med Balanced Scorecard. Snarere at man designer budgetlægning og Balanced Scorecard på en måde, så det tilsammen giver en bedre økonomistyring, end hvis man havde brugt én af tingene alene. Se f.eks. erfaringerne fra Danske Bank (Overgaard & Borau 2008), hvor afskaffelsen af budgetter er mest markant på filialniveau eller Kaplan & Norton (2008b). Derfor er Balanced Scorecard og budgettering komplementære teknikker.

5. Design af Balanced Scorecard: Tilpasningens kunst

Balanced Scorecard vs. strategikort

Selve scorecardet er snævert set en samlet opstilling eller rapportering af virksomhedens kritiske succesfaktorer, mål og målsætninger sorteret i de typisk fire perspektiver (finansielt, kunde/market, proces/internt og læring/vækst). *Strategikortet* er tilsvarende en visualisering af sammenhænge mellem de kritiske succesfaktorer, på tværs af perspektiverne og ofte samlet i grupper af målsætninger, dvs. de såkaldte strategiske temaer (jf. Kaplan & Norton 2001).

Fra strategi til handlinger

Men de to modeller – strategikort og Balanced Scorecard – kan alligevel siges at være to sider af samme sag, og det er derfor for simpelt blot at fokusere på, at det alene drejer sig om at få disse modeller udfyldt med succesfaktorer og nøgletal. Der er i højere grad tale om, en måde at arbejde med strategi, ledelse og økonomistyring på, således at de overordnede retninger for virksomheden – f.eks. udtrykt ved mission, vision, mål og værdier – ved hjælp af en konkretisering i målsætninger og målinger, udmøntes i de konkrete handlingsplaner og ledelsesprocesser. I særdeleshed, at der skabes sammenhæng mellem de forskellige organisatoriske enheder og mellem budgetter, incitamentsstrukturer, strategi mv.

Balanced Scorecard skal betragtes som en rammemodell**5.1. Eksisterende praksis og sund fornuft**

Den samlede vision for en Balanced Scorecard-baseret virksomhed er kompliceret og ambitiøs, da det i sin yderste konsekvens drejer sig om at skabe en integreret måde at lede en virksomhed på. Ledelse er som bekendt ikke en ny opfindelse og en række af elementerne i arbejdet med Balanced Scorecard, som det f.eks. afspejles i Kaplan og Nortons bøger og artikler, jf. litteraturlisten herunder. De er kendetegnet ved systematisk sund fornuft og ved at omfatte teknikker og metoder, som allerede vil være i anvendelse i en konkret virksomhed, og som er indeholdt i mange andre teorier og metoder indenfor marketing, organisationsteori osv. Det betyder i praksis, at mange virksomheder, der begynder at arbejde med Balanced Scorecard nødvendigvis vil indfortolke eksisterende praksisser i balanced-scorecard modellen. Og det betyder også, at mange virksomheder 'kun' vil tage inspiration fra Balanced Scorecard-litteraturen og tilpasse modellerne i større eller mindre omfang. Igennem de sidste 10-15 år, hvor jeg har arbejdet med Balanced Scorecard har jeg besøgt mange virksomheder, som med lidt dårlig samvittighed fortæller, at de ikke helt har gjort som der står i bøgerne, at de kun har gjort nogle af tingene og at de stadig mangler at få forskellige ting til at fungere (hvilket jo sådan set også er anledningen til besøget). Men ofte er der egentlig ikke grund til at have dårlig samvittighed over at man tilpasser en ledelsesmodel. Balanced Scorecard skal opfattes som en rammemodell, som netop skal tilpasses den konkrete virksomheds struktur, situation og behov. At bruge Balanced Scorecard 'efter bogen' betyder ikke at følge skabeloner og eksempler slavisk, men at bruge sin sunde fornuft og gøre de ting, som er hensigtsmæssige på den måde som passer til virksomheden. Dette er samtidig styrken og svagheden ved Balanced Scorecard.

Kræver indsigt i, hvordan BSC fungerer**5.2. Hvordan skal man gribe et scorecard-projekt an?**

På den ene side giver det i alle situationer og i alle virksomheder mulighed for, at man kan få udbytte af at bruge teknikkerne i Balanced Scorecard-litteraturen, hvilket også er årsagen til at så mange virksomheder bruger Balanced Scorecard⁷. Men på den anden side stiller det krav til at man sætter sig ind i, hvordan modellerne virker og har forståelse for, hvorledes en Balanced Scorecard-baseret ledelsesmodel

designes. Det er svært i praksis og det er ikke ligesom at lære et nyt programmeringssprog, hvor systemet tjekker syntaksen undervej – og det er ikke peg-og-klik design. Derfor er der vel også i alle virksomheder, elementer af Balanced Scorecard-brugen, som er mindre velfungerende; og man må nok lidt forsigtigt sige, at de fleste virksomheder gør forskellige ting, som er decideret uhensigtsmæssige – både i forhold til det de vil have ud af brugen af Balanced Scorecard og ifølge litteraturen om Balanced Scorecard.

Derfor kan man heller ikke generelt sige om BSC virker

Det betyder også, at det er vanskeligt generelt at sige, om Balanced Scorecard er et godt eller dårligt redskab – og dermed vide om det altid eller aldrig er en god ide at indføre. Man kan altid finde en række eksempler på, at Balanced Scorecard ikke fungerer; og man kan tilsvarende finde en række succeshistorier på, at virksomheder er tilfredse og har rigtig gode effekter af at bruge Balanced Scorecard. Desuden vil man ofte se, at vurderinger af, hvorledes Balanced Scorecard fungerer i praksis ikke kan adskilles fra, hvad der i øvrigt sker i virksomheden. Der er eksempelvis i store dele af den offentlige sektor en væsentlig modstand mod den målstyring, som i de senere år er blevet udbredt, og som i nogle virksomheder sker med udgangspunkt i Balanced Scorecard. Men hvis det ikke fungerer, siger det så reelt set noget om Balanced Scorecard eller om mulighed for at styre efter mål? Det kræver at man ser på, hvilke mål der styres efter, hvordan målingerne er udformet, hvordan målstyringen indgår i ledelsesprocesserne, hvordan belønningssystemer er indrettet, hvad organisationens målsætninger er, hvordan medarbejdere og ledere er involveret i fastlæggelsen af mål osv.

Pas på med at overføre erfaringer

Jeg vil ikke gå mere i detaljer med denne diskussion her, men blot pointere, at ledelsesprincipper altid er kontekstafhængige i en sådan grad, at erfaringer normalt ikke kan overføres som en én-til-én relation fra den ene virksomhed til den anden, men altid kræver en mere forståelse for, hvilke sammenhænge de indgår i, hvordan de er brugt, hvorledes dette er anderledes i andre virksomheder og hvilke konsekvenser dette vil have.

7) Sandalgaard & Bukh (2008b) finder i en omfattende undersøgelse, at næsten 40 % af alle danske virksomheder (med over 200 medarbejdere) anvender Balanced Scorecard eller tilsvarende teknikker og at yderligere ca. 25 % overvejer at gøre dette.

Hvad gør man for at få det til at fungere?

Spørgsmålet er så, hvordan man får Balanced Scorecard og strategikort til at fungere i den enkelte virksomhed? Det er velbeskrevet i litteraturen, hvad grundprincipperne er (Kaplan & Norton 1996b), hvorledes et strategikort designes og hvorledes målsætninger og målinger fastlægges (f.eks. Kaplan & Norton 2001, 2004), samt hvordan Balanced Scorecard bruges integreret i forskellige dele af organisationen (Kaplan & Norton 2006).

De overordnede principper for, hvorledes strategiproces, budgetlægning mv. fungerer sammen med Balanced Scorecard, er også skitseret i disse bøger. Men det er først med *The Strategy Premium* (Kaplan & Norton 2008b), at der gives en fuldstændig præsentation af, hvorledes strategi og budgetlægningsmodeller skal indrettes for sammen med de øvrige elementer af økonomistyringen, ikke mindst Activity Based Costing (Kaplan & Anderson 2004, 2007), at udgøre en integreret ledelsesmodel. Derfor er Kaplan og Nortons seneste bog et centralt udgangspunkt, både når man skal have inspiration til, hvorledes det overordnede design af en balanced-scorecard baseret organisation skal designes og når man skal have økonomistyringens forskellige elementer til at spille sammen.

6. Budgetteringens rolle**OPEX og STRATEX får en særlig rolle i Execution Premium**

I bogen *The Execution Premium* foreslår Kaplan & Norton (2008b) en særlig procedure for budgettering af omkostninger til strategiske initiativer, STRATEX, og for det andet at det skitseres, hvorledes driftsomkostningerne, OPEX, med udgangspunkt i Activity Based Costing kan indgå i budgetlægningen. Konsekvenserne af dette er diskuteret mere detaljeret i en anden artikel (Bukh 2009) og vil blot blive kortfattet opridset her.

Placering af ansvaret for initiativerne

I stort set alle danske virksomheder, hvor der anvendes Balanced Scorecard på mere end ét organisatorisk niveau, har man valgt at følge organisationsstrukturen ved udviklingen og nedbrydningen af strategikort til underliggende organisatoriske enheder, det vil sige kaskaderingsprocessen ('cascading'), jf. Kaplan & Norton (2006a). Det har den klare fordel, at ansvaret for gennemførelsen er organisatorisk placeret; men ulempen er dels at det netop bliver den enkelte afdelings projekt og dels at de strategiske initiativer kommer til at konkurrere med andre projekter om tid og ressourcer.

6.1. OPEX, STRATEX og CAPEX

Budgettering af STRATEX på koncernniveau

Kaplan & Norton (2008b) argumenterer derfor for, at initiativerne knyttes til temaer frem for specifikke funktioner, samt at ansvaret for initiativernes planlægning og gennemførelse placeres i såkaldte tema teams. Herudover allokeres ressourcer til gennemførelsen af initiativerne fra en særskilt pulje, der som angivet tidligere i artiklen kaldes STRATEX. Det betyder, at strategikortet og de enkelte temaer knyttes sammen med virksomhedens budget, således at STRATEX budgetteres som en parallel til de traditionelle investeringer, CAPEX, og der skal således afsættes en budgetpulje til denne type investeringer. Ligeledes sker der en opfølgning på koncernniveau på initiativerne, idet de enkelte tema teams rapporterer tilbage til koncernledelsen omkring fremdriften af initiativerne. Det er dog ikke en praksis, der er almindeligt udbredt i de danske virksomheder, der bruger Balanced Scorecard, men umiddelbart virker det som en effektiv måde at sætte fokus på de tværgående initiativer. Se Bukh (2009) for en yderligere diskussion af dette.

OPEX: Udgangspunktet er TDABC

Det er desuden Kaplan & Norton's (2008b) udgangspunkt, at budgetteringen af driftsaktiviteterne sker med udgangspunkt i Time-Driven ABC (TDABC). Dette er den mest komplekse og ambitiøse del af processen, og det er mig bekendt (primo 2009) kun ganske få virksomheder, der herhjemme har gjort sig erfaringer med TDABC. Selvom en del virksomheder har elementer af en integration af ABC og budgetlægning, så er det givetvis meget få, der har den integration, som der lægges op til hos eksempelvis Kaplan & Norton (2008b).

6.2. Budgetprocessen

Inspiration i Beyond Budgeting

Den proces, som Kaplan og Norton (2008b) foreslår, lægger sig tæt op af Beyond Budgeting-litteraturen (f.eks. Hansen *et al.* 2003; Hope & Fraser 2003; Bukh 2005), idet der i særdeleshed argumenteres for, at der skal anvendes rullende forecasts til at drive og opdatere budgettet, og at der skal foretages en integration med en Time-Driven ABC-model. Overordnet set forestiller Kaplan & Norton (2008b, p. 191ff) sig en fremgangsmåde, der består af følgende fem elementer:

En driver-baseret planlægningsmodel

For det *første* ombygges en såkaldt driver-baseret planlægningsmodel, hvor makroøkonomiske forhold, markedsposi-

tion, konkurrentadfærd, effekten af marketingkampagner, kundetiltrækning og –fastholdelse etc. modelleres. Denne model anvendes til, på detaljeret niveau, at forecaste efterspørgselen efter slutprodukter for den kommende periode.

OPEX estimeres

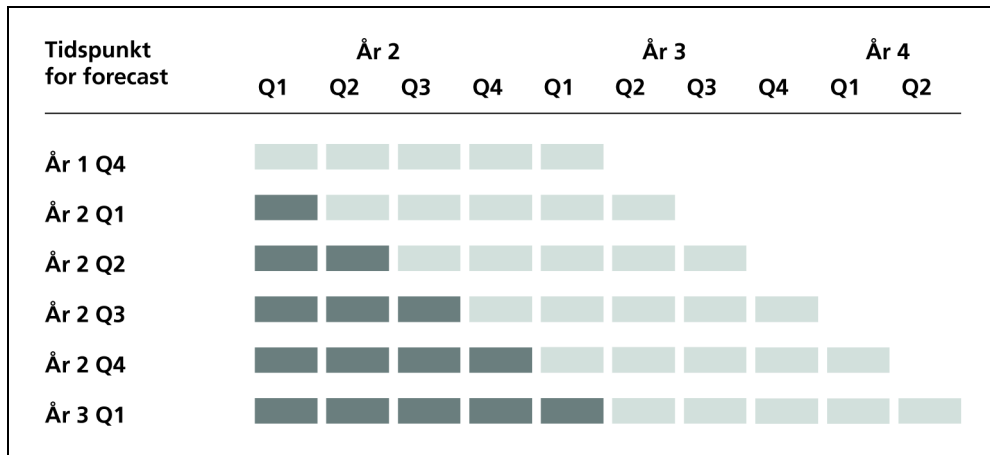
Som det *næste* element transformeres den forecastede omsætning til en detaljeret aktivitetsplan, som i *tredje* fase ved hjælp af en Time-Driven ABC-model gives anvendes til beregning af, hvilke ressourcer der vil være behov for i den kommende periode. Dette udvikles i den *fjerde* fase til et finansielt driftsbudget for den samme periode. Dette budget opfattes som et estimat for periodens driftsomkostninger (OPEX) og for de nødvendige investeringer (CAPEX). Endelig anvendes de samme estimater i den *femte* fase til at estimere indtjeningen fordelt på kunder, distributionskanaler etc.

Sammenligning med en 'almindelig' budgetproces

Overordnet set minder fremgangsmåden om den måde man også i den sædvanlige danske økonomistyringstradition vil udvikle et budget på, jf. Andersen & Rohde (2007). Forskellen ligger dog i at Kaplan & Norton forudsætter, at der tages udgangspunkt i den meget detaljerede driver-baserede planlægningsmodel, således at væsentlige dele af budgetteringen sker automatisk. I den danske økonomistyringsmodel tages der også udgangspunkt i en budgettering af aktiviteter med udgangspunkt i estimer eller prognoser for, hvilke aktiviteter der forventes i budgetperioden; men dette udgør den såkaldte passive fase af budgetlægningen, idet det forventes at man i budgettets aktive fase (Andersen & Rohde 2007, side 82ff) tilpasser handlingsplaner og i konsekvens heraf også budgetterne for at realisere virksomhedens økonomiske målsætninger. I Kaplan & Nortons (2008b) model springer man tilsyneladende budgettets aktive fase over. Til gengæld foretages, som vist i figur 2, en rullede budgettering, således at man mindst kvartalsvis opdaterer forecastet og genbudgetterer mindst ét år frem.

Men vi ved ikke om det virker...

Det åbne spørgsmål er om den mere automatiserede budgetlægningsproces, der i praksis drives af økonomiafdelingen giver mere eller mindre 'korrekte' budgetter. Såvel i Beyond Budgeting-litteraturen som i Kaplan & Norton's anbefaling forventes det, at de skitserede metoder både er mindre ressourcekrævende og et bedre ledelsesmæssigt grundlag. Det lyder besnærende, men er reelt set ikke testet; og kun ganske få virksomheder har indtil videre en økonomistyringsmodel, som muliggør en implementering af denne form for budgetlægningsproces.



Figur 2. Rullende budgettering med forecast. Kilde: Kaplan & Norton 2008b, s. 192

Krav: Budgettet anvendes til planlægning – ikke præstations-evaluering

6.3. Er det en ny fremgangsmåde?

Det er en velkendt praksis at anvende rullende budgetter (f.eks. Barrett & Fraser 1977; Churchill 1984) og i en undersøgelse af budgetlægningspraksis i danske virksomheder gennemført ved årsskiftet 2007-2008, angiver omkring en fjerdedel af danske virksomheder med over 200 medarbejdere, at de anvender rullende budgettering i et eller andet omfang, mens yderligere en fjerdedel overvejer at indføre det (Sandalgaard & Bukh 2009). Kaplan & Norton (2008b) angiver dog ikke præcist, hvordan den rullende budgettering skal anvendes, men det er værd at bemærke, at budgettet får en primær rolle som et planlægningsværktøj, idet det er vanskeligere at bruge det til opfølgning og præstationsevaluering, når det hyppigt ændres. Det er ikke i modstrid med den sædvanlige danske budgetlægningsmodel, at årsbudgettet deles op i delperioder, hvor der kun i den første delperiode udarbejdes detaljerede handlingsplaner (jf. Andersen & Rohde 2007, p. 85), men det må alligevel opfattes som en undtagelse, der f.eks. kan være gældende, hvis der er stor usikkerhed om afsætningen i f.eks. en modepræget industri, idet det forudsættes at ændringer i budgettet er udtryk for ændringer i handlingsplaner.

7. Afsluttende kommentarer

Det kræver et designperspektiv på økonomistyringen

I denne artikel er der præsenteret et designperspektiv på økonomistyringen, hvilket indebærer at god portion pragmatik og kritisk sans vil være i overensstemmelse med den "teoretiske korrekte" måde at udvikle økonomistyringsmodeller på. Det betyder også, at vi flytter fokus på at indfører bestemte teknikker og systemer til at designe en integreret model med udgangspunkt i komponenter fra forskellige modeller. Dette stiller yderligere krav til ikke kun at mestre anvendelsen af modellerne men også at have en godt fagligt eller teoretisk fundament for at forstå modellernes egenskaber. Hvis vi som eksempel konkret skal vurdere om en bestemt budgetproces er hensigtsmæssigt tilrettelagt kan vi ikke se på budgetteringen isoleret set, men skal både analysere den samlede pakke af økonomistyringsværktøjer og tage hensyn til det ledelsesmæssige behov: Hvordan vil ledelse lede virksomheden?

Hvilke opgaver anvendes budgettet til?

Problematikken vil i praksis hænge sammen med, hvilke opgaver budgettet anvendes til. Anvendes budgettet f.eks. til koordinering af en kompliceret organisation? Anvendes involvering af ledere og medarbejdere i budgetprocessen til at skabe motivation og opbakning til at nå budgetmålene? I praksis vil disse spørgsmål udover det samlede økonomistyringsdesign (jf. figur 1) også være væsentligt påvirkede af, hvilken branche der er tale om; dvs. hvad produktionsstrukturen er. Det er eksempelvis ikke uden grund, at mange af de virksomheder, der forbindes med brugen af Beyond Budgeting – f.eks. Handelsbanken (Hope & Fraser 2003; Wallander 1999) og Danske Bank (Overgaard & Borau 2008) – er fra den finansielle sektor. Filialstrukturen muliggør benchmarking og den makroøkonomiske usikkerhed vanskeliggør traditionel budgettering; herudover har de særlige produktionsprocesser og it-forhold i den finansielle sektor karakteristika, der egner sig til at udvikle nye former for økonomistyringsmodeller.

Der er behov for danske erfaringer når modellerne skal integreres

Vi har reelt set ikke erfaringer fra danske virksomheder med at udvikle økonomistyringsmodeller, der fungerer som Kaplan & Norton (2008b) skitserer, men tiden må vise om det er muligt, og om det giver den effektive økonomistyring, som er visionen for det. Når det drejer sig om de enkelte teknikker, f.eks. ABC og Balanced Scorecard, er der (f.eks. Bukh *et al.* 2000, 2004; Bukh & Israelsen 2003) publiceret erfaringer fra danske virksomheder – og når vi ser på de enkelte mo-

**Nye og gamle
modeller skal
integreres**

deller vil der givetvis ikke være forskel af betydning på, hvordan det for eksempel er at implementere ABC i en dansk og en amerikansk bank.

Det er anderledes, når der er tale om en integreret økonomistyringsmodel, som den Kaplan & Norton (2008b) præsenterer, som består af flere elementer, der skal indgå i en praksis med modeller, f.eks. i relation til budgetlægning og dækningsbidragsrapportering, som har et markant nationalt islæt. Her kræves der et samlet design i forhold til den konkrete virksomheds krav til økonomistyringen. Det har masser af danske virksomheder erfaringer med – det udføres jo i praksis – men det er tankevækkende, at den danske litteratur om økonomistyring kun i begrænset omfang diskuterer, hvordan de "nye" modeller i den udenlandske praksis, integreres med klassiske danske tanker om økonomistyring. Strategi- og økonomistyringsmodeller skal ikke ses som opfindelsen af en ny medicin med egenskaber, der aldrig er set før. Derfor skal vi ikke fokusere på, hvor forskellighederne er i modellerne – men snarere på, hvor sammenhængene og synergien er. Hvor er de ens? Det er nemlig kernen til at integrere de nye modeller i den del af ledelsesprocesserne, som allerede fungerer.

8. Litteratur

Abrahamson, E. 1991. Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 3, pp. 586-612.

Abrahamson, E. 1996. Management fashion. *Academy of Management Review*, Vol. 21, No. 1, pp. 254-285.

Andersen, M. & C. Rohde. 2007. *Virksomhedens økonomistyring*. 3. udgave København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Anthony, R. N. 1989. Reminiscences about management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 1-20.

Anthony, R. N. & V. Govindarajan. 2006. *Management Control Systems*, 12. udgave. McGraw-Hill.

Barrett, M.E. & L.B. Fraser. 1977. Conflicting Roles in budgeting for operations. *Harvard Business Review*, Vol. 55, No. 4, pp. 137-146.

Bjørnenak, T. & O. Olson. 1999. Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 325-338.

Bukh, P.N. 2005. Budgetlægningen i stormvejr: Er Beyond Budgeting et alternativ? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 21, No. 2, pp. 121-141.

Bukh, Per Nikolaj. 2009. Strategiske initiativer i et strategikort. I *Controlleren*, Per Nikolaj Bukh (ed.). København: Børsen Forum.

Bukh, P.N., J. Frederiksen & M. Hegaard. 2000. *Balanced Scorecard på Dansk: Ti Danske Virksomheders Erfaringer*. København: Børsens Forlag.

Bukh, P.N., H. Bang & M. Hegaard. 2004. *Strategikort: Balanced Scorecard som strategiværktøj – danske virksomheders erfaringer*. København: Børsens Forlag.

Bukh, P.N. & Kjærgaard, I.J. 2008. Intellectual capital statements in the Danish utility sector: Enactment of control. Bringes i *Journal of Human Resource Costing & Control*.

Bukh, P.N. & P. Israelsen. 2003. *Aktivitetbaseret økonomistyring: Danske erfaringer med Activity Based Costing*. København: København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Bukh, P.N. & P. Israelsen. 2004. *Activity Based Costing – Dansk økonomistyring under forvandling*. København: København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Bukh, P.N., M.R. Johansen & J. Mouritsen. 2002. Multiple Integrated Performance Management Systems: IC and BSC in a software company. *Singapore Management Review*, Vol. 24, No. 3, pp. 21-33.

Chapman, C.S.; A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.). 2007. *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1+2. Amsterdam: Elsevier.

Chenhall, R.H. 2007. Theorizing contingencies in Management Control Systems Research. I *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.

Churchill, N.C. 1984. Budget choice: planning vs. control. *Harvard Business Review*, Vol. 62, No. 4, pp. 150-157.

Czarniawska, B. & B. Joerges. 1996. Travel of ideas. I B. Czarniawska & G. Sevón (eds.), *Translating Organisational Change*, Berlin: Walter de Gruyter.

Daft, R. 2005. *Management*, 7. udgave. Mason: Thomson South-Western.

Davis, S. & T. Albrigh. 2004. An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Review*, Vol. 5, No. 2, pp. 135-153.

Fayol, H. 1949. *General and industrial management*. London. Pitman Publishing Company.

Hansen, S.C., D.T. Otley & W.A. van der Stede. 2003. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15; pp. 95-116.

Hansen, S.C. & W.A. van der Stede. 2004. Multiple Facets of Budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 415-439.

Horngren, Charles T.; Bhimani, Alnoor; Datar, Srikant M. & Foster, George (2008). *Management and Cost Accounting*. 4. udgave, Prentice Hall.

Hope, J. & R. Fraser. (2003). *Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press.

Israelsen, P. & C. Rohde. 2005. Danish Management Accounting Framework – A SWOT analysis and an Activity Based Costing comparison. I S. Jönsson & J. Mouritsen *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*, Malmö: Liber.

Kaplan, R.S. & S. Anderson. 2004. Time-driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, pp. 131-138.

Kaplan, R.S. & S. Anderson. 2007. *Time-Driven Activity-Based Costing: A simpler and more powerful path to higher profit*. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R.S. & D. Cooper. 1998. *Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. & D. P Norton. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Boston: Harvard Business

School Press. (Oversat til Dansk: *The Balanced Scorecard*, Børsens Forlag).

Kaplan, R. S. & D. P Norton. 2001. *The strategy-focused organization: How Balanced Scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press (Oversat til dansk: Fokus på strategier, Børsens Forlag).

Kaplan, R. S. & D. P Norton. 2004. *Strategy Maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*. Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. & D. P Norton. 2004. Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*, Vol.

Kaplan, R.S. & D. P. Norton. 2006a. How to implement a new strategy without disrupting your organization. *Harvard Business Review*, Vol. 84, No. 3, pp. 100-109.

Kaplan, R. S. & D. P Norton. 2006b. *Alignment: Using Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Boston: Harvard Business School Press (Oversat til dansk: Fælles Retning, Børsens Forlag).

Kaplan, R.S. & D. P. Norton. 2008a. Mastering the Management System. *Harvard Business Review*, Vol. 86, No. 1, pp. 63-77.

Kaplan, R. S. & D. P Norton. 2008b. *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Boston: Harvard Business School Press.

Kjærgaard, I.J. & P.N. Bukh. 2006. Videnregnskaber i forsyningssektoren: Materialisering og enactment af styring. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 22, No. 1, pp. 13-56.

Larsen, J. & C. Rohde. 2003. The Balanced Scorecard – på hvilke områder udfordrer og/eller beriger det en traditionel dansk økonomistyringsopfattelse? *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 19, No. 2, pp. 185ff.

Larsen, H.T., P.N. Bukh & J. Mouritsen. 2000. Om at sætte strategi i tal: Balanceret rapportering vs. videnregnskab. *Økonomistyring & Informatik*. Vol. 16, No. 1, pp. 15-45.

Lundberg-Petersen, J. V. (1994). *Fire normative systemer for budgetudarbejdelse og budgetkontrollering*. Institut for Virksomhedsledelse, Aarhus Universitet.

Madsen, V. (1970): *Budgettering*. København: Munksgaard.

Maskell, B. & B. Baggaley. 2004. *Practical Lean accounting: a proven system for measuring and managing the Lean enterprise*. New York: Productivity Press.

Melander, P. (2001). *Økonomistyring og budgettering som ledelsesform – En introduktion*. 9. udgave. Handelshøjskolens Forlag.

Meyer, J.W. & B. Rowan (1977/1991). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. I W.W. Powell and P.J. DiMaggio (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago University Press, Chicago.

Mouritsen, J., H.T. Larsen & P.N. Bukh. 2005. Dealing with the knowledge economy: Intellectual capital vs. Balanced Scorecard. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 6, No. 1, pp. 8-27.

Näsi, S. & C. Rohde. 2007. Development of cost and management accounting ideas in the Nordic countries. I *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.

Nielsen, S.; P. Melander & M. Jacobsen. 2003. Moderne økonomistyringsværktøjer i Danmark år 2001. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 18, No. 4, pp. 377-414.

Otley, D. 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382.

Overgaard, J.B. & K.E. Borau. 2008. Økonomistyring I Danske Bank. I *Økonomistyring*, P.N. Bukh & S. Hildebrandt (eds.). København: Børsen Forum.

Røvik, K. A. 1998. *Moderne organisasjoner: Trender i organisasjonstenkningen ved tusenårsskiftet*. Bergen: Fagbokforlaget.

Røvik, K.A. 2007. *Trender og translasjoner: Ideer som former det 21. århundrets organisasjon*. Oslo: Universitetsforlaget.

Sandalgaard, N. & P. N. Bukh. 2008. Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 23, No. 5, pp. 507-536.

Sandalgaard, Niels & Per Nikolaj Bukh. 2009. Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse. I *Økonomistyring*, Per Nikolaj Bukh & Steen Hilderbrandt (eds.). København: Børsen Forum.

Simons, R. 1995. *Levers of Control*. Boston: Harvard Business School Press.

Wallander, J. (1999). Budgeting: The unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.

Worre, Z. 1970. *Økonomisk styring af virksomhedens aktivitet*. København: Civiløkonomernes Forlag.

9. Om forfatteren

Per Nikolaj Bukh (www.pnbukh.com) er professor ved Aalborg Universitet. Han er bl.a. redaktør af ledeshåndbøgerne *Offentlig Ledelse* og *Økonomistyring* samt forfatter til en række artikler og bøger om ledelse og økonomistyring, heriblandt *Activity Based Costing* (2004, DJØFs Forlag) samt *Strategikort: Balanced Scorecard som strategiværktøj – danske erfaringer* (2004, Børsens Forlag). Per Nikolaj Bukh har desuden rådgivet en stor mængde virksomheder om design af økonomistyringsmodeller.