

Working Paper Series

Department of Business Studies

No. 17, 2008

Design af økonomistyring:
Balanced scorecard eller budgetlægning?

By

Per Nikolaj Bukh

Design af økonomistyring: Balanced scorecard eller budgetlægning?

Per Nikolaj Bukh
(Professor)
Aalborg University
Department of Business Studies
Fibigerstræde 4
DK-9220 Aalborg Ø
Phone: +45 2086 6790
E-mail: pnb@pnbukh.com

August 2008

Abstract:

Denne artikel beskriver, hvorledes økonomistyring skal designes med udgangspunkt i en forståelse for, hvorledes modeller og teknikker har forskellige roller i den samlede økonomistyringsmodel. Det diskuteres, hvordan formålet med modellerne afgør, om de er komplementære eller alternativer og det vises, hvordan forskellige typer økonomistyringsmodeller (styrings-, omkostnings- og kalkulationsmodeller) er relateret til hinanden. 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 denne artikel fokus på budgettets rolle budgettet i relation til balanced scorecard. Artiklen er motiveret af Kaplan & Norton's bog *The Execution Premium*, der præsenterer en integreret model for, hvordan forskellige elementer af virksomhedens økonomistyring indgår i de ledelsesmæssige processer. Derfor vil de centrale elementer i denne bog blive præsenteret og det vil blive diskuteret, hvorledes de traditionelle danske økonomistyringsmodeller indgår i en integreret forståelse for økonomistyringens design.

ISBN 9788791646225

A. Indledning⁰

[Virker strategien?]

Hvorfor virker strategien ikke? Det spørgsmål har mange ledere stillet sig selv – eller de er blevet spurgt af bestyrelsen om det. Problemstillingen er i praksis nært knyttet til, om virksomheden får den **konkurrencemæssige fordel** og når de finansielle mål, som var hensigten bag strategien. Det kan rejse spørgsmålet, om strategien og de strategiske planer der udarbejdes, i realiteten har de rigtige kvaliteter til at nå virksomhedens finansielle mål? Måske iværksætter man faktisk det, som var planlagt, men det er enten for omkostningskrævende at gennemføre eller det fører ikke til den indtjening man forventede. Med andre ord: Operationen lykkedes, men patienten døde.

[Hvor er strategien i budgettet?]

Selvom spørgsmålet måske især aktualiseres, når strategien ikke lykkes og budgetterne ikke holder, så er det centrale spørgsmål, hvor økonomistyringen – og i særdeleshed budgetlægningen – er henne i relation til virksomhedens strategi? De nemme svar er, at budgettet udtrykker det første år af virksomhedens strategi i finansielle termer, at økonomistyringen er et strategisk redskab, at økonomistyringen skal afspejle virksomhedens strategi etc. Men det jeg her helt konkret tænker på er, *hvordan* man udvikler økonomistyringen, så den dels sikrer en opfølgning på virksomhedens strategi og dels afspejler strategien i budgettet og den budgetbaserede rapportering.¹

Én af årsagerne til at **Balanced Scorecard** (Kaplan & Norton 1996, 2001) har vundet udbredelse i mange virksomheder herhjemme såvel som i udlandet er, at de metoder og teknikker, som omfattes heraf netop har som formål at forankre økonomistyringen i strategi – eller omvendt gøre økonomistyringen strategisk. Selvom det nok må erkendes, at det i praksis er de færreste virksomheder der faktisk lykkes med at realisere den form for økonomistyring, der beskrives i litteraturen om balanced scorecard, så har mange virksomheder alligevel gode erfaringer med at bruge balanced scorecard på forskellig måde.²

[Artiklens fokus: Budgettets rolle]

I denne artikel vil jeg sætte fokus på, den rolle budgettet har i relation til balanced scorecard. Måske er det mere korrekt at vende problemstillingen om og spørge, hvilken rolle balanced scorecard har i budgetlægningen – eller hvordan balanced scorecard integreres med budgetlægningen. For det første, fordi budgettet stadigvæk er det centrale omdrejningspunkt for økonomistyringen (jf. Sandalgaard & Bukh 2008b) og for det andet, fordi de finansielle konsekvenser af strategien og forudsætningerne for dens realisering må forventes, at være mest direkte afspejlet i budgettet.

A.1 Baggrund for artiklen

[The Execution Premium]

Den konkrete anledning til artiklen er, at Robert S. Kaplan og David P. Norton i juli 2008 udgav bogen *The Execution Premium* (Kaplan & Norton 2008b)³. Det er forfatterens femte bog om Balanced Scorecard, og mens de andre bøger mere direkte handler om udvikling og design af balanced scorecard og strategikortlægning, så drejer denne bog sig i lige så høj grad om, hvordan de forskellige elementer af virksomhedens økonomistyring på integreret vis indgår i de ledelsesmæssige processer, der skal være på plads for at sikre udvikling, realisering og justering af strategien. Derfor er *The Execution Premium* også en bog om budgetlægning.

[Problemstillingen: Design af økonomistyring]

I et lidt bredere perspektiv er problemstillingen, 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 oversættes 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.

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.

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 uoverensstemmelse 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 konstruerte symboler med meningssskape, legitimerende effekter” (*ibid.* p. 53).

A.2 Oversigt over artiklens indhold

[Artiklens formål]

Selvom artiklen ikke i en traditionel forstand er en boganmeldelse, så er formålet alligevel, at præsentere det centrale budskab i *The Execution Premium*, hvad angår budgettets rolle samt at diskutere, hvilken betydning dette har for en virksomhed, der arbejder med balanced scorecard: Hvordan er relationen mellem strategi, balanced scorecard og budgetlægning tænkt i balanced scorecard litteraturen?

Herudover er det artiklens formål at diskutere, hvilken rolle design af økonomistyring og udvælgelsen af økonomistyringsmodeller har for praksis i den enkelte virksomhed. Det vil i den forbindelse blive illustreret, hvorledes formålet med forskellige økonomistyringsmodeller afgør, om de er komplementære eller alternativer. Ligeledes vil det blive diskuteret, hvorledes forskellige typer økonomistyringsmodeller (styrings-, omkostnings- og kalkulationsmodeller) er relateret til hinanden.

[Artiklens struktur og indhold]

I den resterende del af artikel, vil jeg i afsnit B først tage udgangspunkt i, at økonomistyringsmodeller har forskellige roller i en virksomhed og herefter diskutere, hvorledes modeller som budgetlægning og balanced scorecard kan være alternative eller komplementære. Herefter vil jeg i afsnit C kortfattet diskutere, hvad det indebærer at tilpasse balanced scorecard til brugen i en konkret virksomhed.

I afsnit D vil jeg præsentere hovedelementerne i den model, som Kaplan og Norton præsenterer i deres nye bog, og jeg vil herefter i afsnit E gå mere i detaljer med, hvad modellen indebærer for budgetlægningen. Endelig afrundes artiklen i afsnit F med nogle afsluttende bemærkninger om den klassiske danske økonomistyringsmodel.

B. Økonomistyringens modeller

[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.

B.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, 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 ledelsesopgaver⁴. 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.

B.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.⁵ 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 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 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.⁶ 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.

[Analyser 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 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)⁷. 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 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.

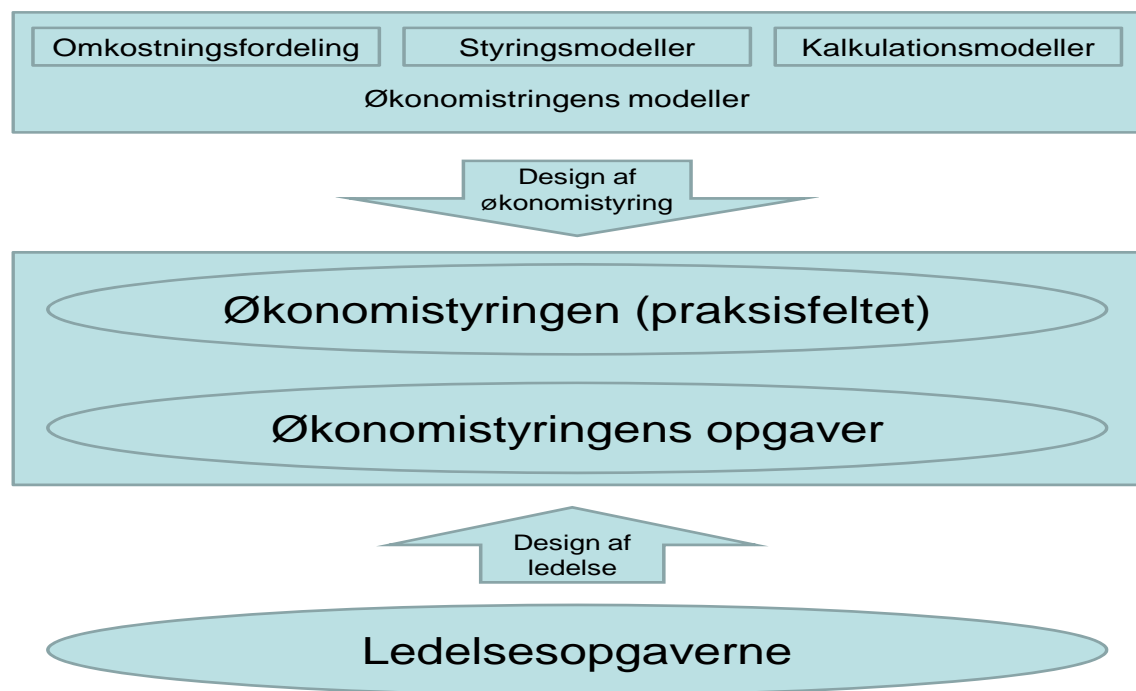
B.3 Økonomistyringens ledelsesmæssige opgaver

[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.⁸ 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.



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 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.

B.4 De tre typer 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 bestemte brugen 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 relateret til behovet for interne afregningspriser, som fastlægges med udgangspunkt i de omkostningsmodeller, 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.

[Dækningsbidragsmodellen]

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 Näsi & 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 denne 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.

[Alternative vs. 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.

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 dækningsbidragsmodellen⁹ 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 enten kræver at man generelt fokuserer på, hvordan bestemte økonomistyringsopgaver løses – eller tager udgangspunkt i at studere hvordan et konkret praksisfelt er struktureret.

B.5 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 – eller de vil være komplementære – dvs. de skal indrettes på en måde, så de hænger sammen.

[BSC og budgetlægning er *ikke* alternativer]

Det diskuteres ganske vidst i Beyond Budgeting-litteraturen (Hope & Fraser 2003; jf. Bukh 2005; Sandalgaard & Bukh 2008a) 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.

[The Strategy Focused Organization]

I den tidlige balanced scorecard-litteratur pointerede Kaplan & Norton (1996, p. 230), at **handlingsplaner** og initiativer skulle udledes af de strategiske målsætninger i scorecardet. Dette blev med bogen *The Strategy Focused Organization* (Kaplan & Norton 2001, kapitel 11) vist mere detaljeret, og det blev ligeledes med cases og eksempler vist, hvorledes strategiske initiativer knyttes til strategikortet, således at de handlingsplaner, der understøtter realiseringen af strategien kan ses som en del af den såkaldte strategiske budgettering. Udover dette skitserede Kaplan & Norton (2007, p. 288-292) ligeledes, hvordan Activity Based Budgeting (jf. Kaplan & Cooper, 1998, p.311ff) kunne anvendes til at integrere driftsbudgetteringen med balanced scorecard. Altså den del af budgettet, som vi på dansk vil kalde aktivitetsbudgettet (jf. Andersen & Rohde 2007).

[Hvad har erfaringerne i Danmark været?]

Erfaringerne fra danske virksomheders praksis har imidlertid været, at det er forholdsvist kompliceret at udvikle et strategikort, som kan integreres i økonomistyringsmodellen, på den måde, som der i Kaplan & Nortons bøger lægges op til. Brugen af balanced scorecard og strategikort er udbredt i danske virksomheder (jf. Sandalgaard & Bukh 2008b), og strategikort er ofte blevet udviklet som en del af strategiprocessen. Ligeledes bruges scorecardet ofte som en del af rapporteringen til bestyrelse, som en indledning til budgetrapporteringen eller parallelt med denne. Men det er meget få virksomheder, som

reelt har formået at udvikle en økonomistyringsmodel, der integrerer strategikort og balanced scorecard, således som Kaplan & Norton (2001) beskriver det.

[Stiller store krav til ABC-modellen]

Det er tankevækkende, idet principperne egentlig ikke er så komplicerede, men forklaringen er måske, at en integration stiller meget store krav til præcisionen af den omkostningsmodel, der ved anvendelse af ABC skal udvikles, at der skal være en meget præcis aktivitetsbudgettering. Ligeledes skal strategi- og budgetlægningsprocesser indrettes på en måde, som egner sig til at foretage den form for budgettering af strategiske handlingsplaner, som Kaplan & Norton beskrev.

[Et velfungerende BSC skal hænge sammen med budgettet]

En anden kompleksitet har i nogle virksomheder måske også været, at man har haft vanskeligt ved helt at få balanced scorecard og strategikortlægning til at fungere som den strategiske model det i litteraturen beskrives at være. Det har man ønsket at forbedre før man integrerede scorecard-processen mere med de andre strategi- og økonomistyringsmodeller. Det paradoksale, hvis dette har været tilfældet, er så blot, at balanced scorecard måske netop skal integreres med strategi- og budgetlægning for at det kan udfolde det potentiale, der beskrives i litteraturen.

Disse overvejelser kan synes en smule spekulative, men selvom de ikke her er underbygget af fakta og statistiske undersøgelser, så er det alligevel min fornemmelse, at den reelle strategiske anvendelse af strategikortlægning og balanced scorecard, for det første har været temmelig begrænset i danske virksomheder. For det andet at dette som én af hovedårsagerne skyldes, at arbejdet med udvikling og styring efter balanced scorecard ikke i tilstrækkeligt omfang, er integreret med strategiprocesser og budgetlægning. Det er derfor *The Execution Premium* er interessant. Bogen tager nemlig udgangspunkt i sammenhængene mellem strategi og økonomistyring og præsenterer med udgangspunkt i Kaplans tidligere bøger om **Time-Driven ABC** (Kaplan & Anderson 2007) og balanced scorecard en integreret ledelsesmodel.

C. 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/marked, proces/internt og læring/vækst). **Strategikortet** er tilsvarende en visualisering af sammenhængene 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.

[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.

[Hvad betyder det at lade sig inspirere?]

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 rammemodel, 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]

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 scorecard¹⁰. 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. 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 ellers 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.

[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 1996), 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).

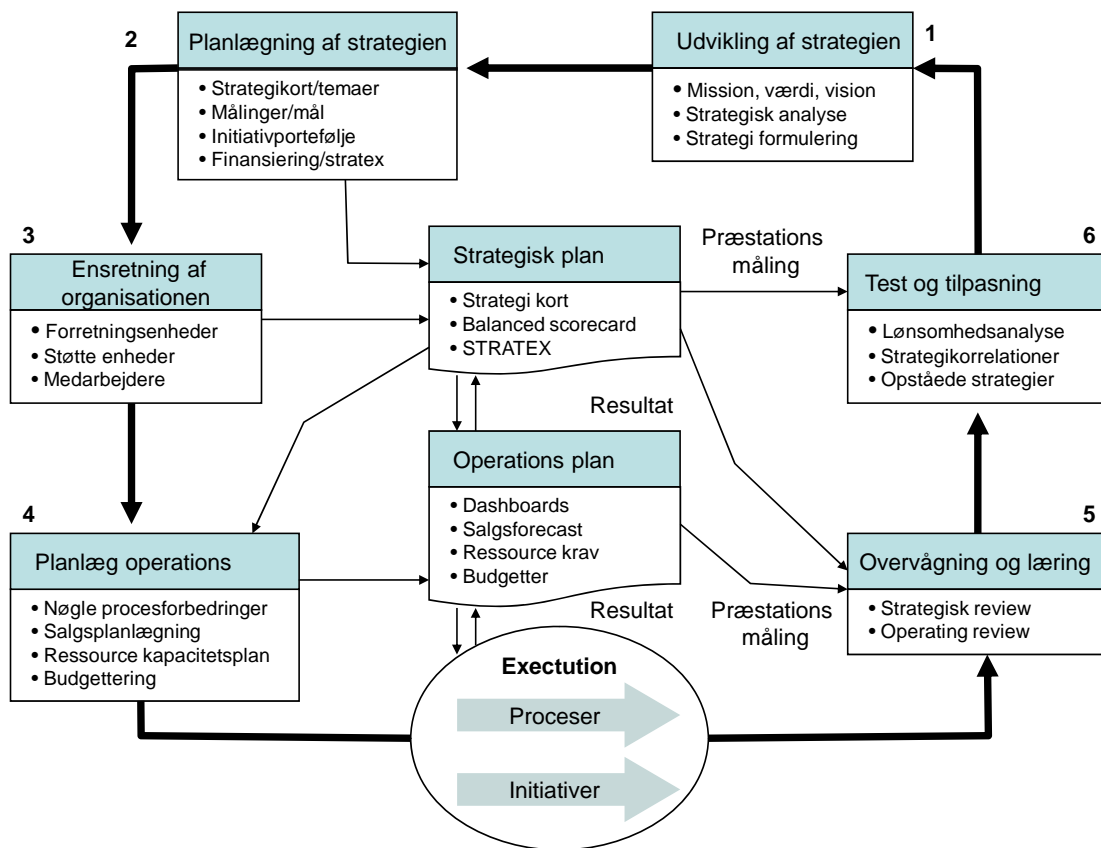
De overordnede principper for, hvorledes strategiproces, budgetlægning mv. fungerer sammen med balanced scorecard, er også skitseret i disse bøger. Men det er først med *The Strategy Premium* (Kaplan & Norton 2008), at der gives en fuldstændig præsentation af,

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.

D. Den nye ledelsesmodel

[Sammenfatter BSC-litteraturen]

Den systematiske måde, som Kaplan & Norton (2008b) forestiller sig, at man arbejder med balanced scorecard og strategikortlægning, er sammenfattet i figur 2, som beskriver arkitekturen (Kaplan & Norton 2008b, p. 7) for en samlet ledelsesmodel. Modellen blev først introduceret i en artikel i *Harvard Business Review* (Kaplan & Norton 2008a), men har i bogens version fået tilføjet en ekstra fase, "Ensretning af Organisation", således at den sammenfatter indholdet i alle Kaplan's tidligere bøger.



Figur 2: Den samlede ledelsesmodel (kilde: Kaplan & Norton 2008b, s. 8)

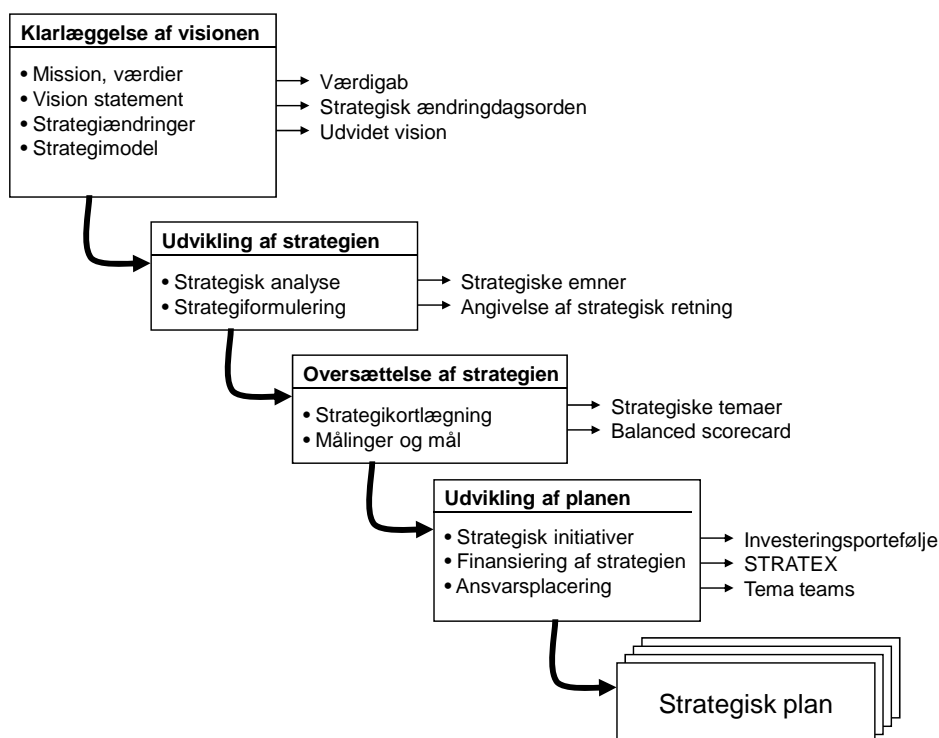
D.1 Ledelsesmodellens seks faser

[1: Udvikling af Strategien]

Den første fase – Udvikling af Strategien – omfatter virksomhedens sædvanlige strategiarbejde. Det er centralt, at balanced scorecard ikke forudsætter én bestemt måde at arbejde med strategi på. Virksomheder har forskellige praksisser på dette punkt og foretrækker forskellige modeller. Kaplan & Norton tager generelt meget udgangspunkt i klassiske principper for omverdensanalyser, positioneringstrategier SWOT-analyser etc., som det blandt andet kendes fra Michael E. Porters (1980, 1985) litteratur. Men strategien kan ligeså vel være udviklet med udgangspunkt i Blue Oceans (Kim & Mauborgne, 2005), kompetencebaserede strategier (Hamel & Prahalad 1996) eller en helt tredje (jf. Kaplan & Norton 2008a).

[2: Planlægning af Strategien]

Det er først i anden fase – Planlægning af Strategien – at det drejer sig om balanced scorecard, idet denne består af udviklingen af et strategikort med tilhørende strategiske temaer, kritiske succesfaktorer, mål, targets og strategiske initiativer. Herudover lægger Kaplan & Norton (2008b, kapitel 3) for det første vægt på, at der specificeres en særlig budgetkategori, som betegnes **STRATEX** (**Strategic Expenditures**), som skal medgå til den eksplicitte finansiering af de strategiske initiativer. For det andet lægges der vægt på, at ansvaret for gennemførelsen af strategien diskuteres i denne fase, således at de enkelte temaer ansvarsmæssigt forankres i direktionen og der udpeges tema teams, som skal have ansvar for konkretiseringen af den strategiske plan. Denne centrale del af processen indeholder altså elementerne vist i figur 3.



Figur 3: Udviklingen af den strategiske plan (kilde: Kaplan & Norton 2008b, s. 37)

[3: Ensretning af organisationen]

Mens de fem andre faser kan siges at indgå i en årlig cyklus eller et årshjul, som man siger i mange virksomheder, består den tredje fase – Ensretning af Organisationens – mere af et

designelement. Hvilke organisatoriske enheder skal der udvikles strategikort for, hvordan håndteres støtteenhedernes strategikort, hvordan skal strategien kommunikeres til medarbejderne og hvilke principper skal anvendes i design af **incitamentsstrukturer**. Altså indholdet af bogen **Alignment** (Kaplan & Norton 2006).

[4: Planlæg operations]

Denne fjerde fase tager udgangspunkt i strategikortets interne (proces) perspektiv, således at det drejer sig om at identificere de kritiske processer, der løbende skal følges op på. Dette kan f.eks. ske ved et **dashboard**, det vil sige selve den fysiske rapportering af balanced scorecardet. Men det centrale i denne del af processen er sammenhængen til budgettet, hvilket sker med udgangspunkt i relativt detaljerede salgforecast, som er summeret til omsætningsmålsætninger i det finansielle perspektiv. Det er også Kaplan & Nortons (2008b, kapitel 7) udgangspunkt, at der anvendes en Time-Driven ABC-model (Kaplan & Anderson 2007; Bukh 2006) til at oversætte salgforecast'et til plan for et aktivitetsbaseret kapacitetsbehov (ressource kapacitetsplan), som videre giver anledning til et driftsbudget og et investeringsbudget. Dette betyder på sædvanligvis at drift (**OPEX**) og investeringer (**CAPEX**) budgetteres særskilt.

[**Strategisk Plan** og **Operations Plan**]

Midt i figur 2 er det konkrete resultat af processen placeret. Det drejer sig for det første om den strategiske plan, der består af strategikortet og det tilknyttede scorecard, samt oversigten over de nødvendige initiativer og deres budgettering (STRATEX). For det andet er det driftsplanen ('operations plan'), der indeholder budgetter og planer, som angivet ovenfor.

[5: Overvågning og Læring]

I den femte fase – Overvågning og Læring – drejer det sig om den mødestruktur, der knytter sig til 'anvendelse' af balanced scorecardet. Det foreslås, at den driftsmæssige opfølgning adskilles fra den strategiske opfølgning, således at man undgår at den strategiorienterede del af opfølgningen bliver fortrængt af de udfordringer, som den daglige drift byder på. På driftsopfølgningsmøderne (**'operating review'**) adresseres de afdelingsvise og funktionsorienterede problemer, der opstår, mens strategimøderne

(‘strategic review’) drejer sig om de indikatorer og initiativer, der direkte er den del af scorecardet.

[6: Test og Tilpasning]

Endelig består den sjette og sidste fase – Test og Tilpasning – af det fundamentale spørgsmål: Virker strategien? Dette bør adresseres mindst én gang årligt på et separat møde, hvor grundlaget udover de strategiske analyser, der også anvendes i fase 1 er mere konkrete rapporter med udgangspunkt i strategikortet. For det første lønsomhedsanalyser baseret på ABC, for det andet analyser af relationerne mellem nøgletallene i strategikortet, for så vidt muligt at tjekke om sammenhængene er som forventet. Og endeligt, for det tredje, en håndtering af de muligheder og ændringer, som er opstået undervejs, det vil sige de såkaldte *emergent strategies*, jf. Mintzberg (1985).

E. Budgetteringens rolle

[Budgettering af OPEX og STRATEX]

Det er de viste seks faser, der er udgangspunktet for bogen *The Execution Premium* og de fungerer samtidig som bogens disposition. Ud fra en budgetlægningsbetragtning er det centrale, at der for det første foreslås 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.

E.1 Budgettering af STRATEX

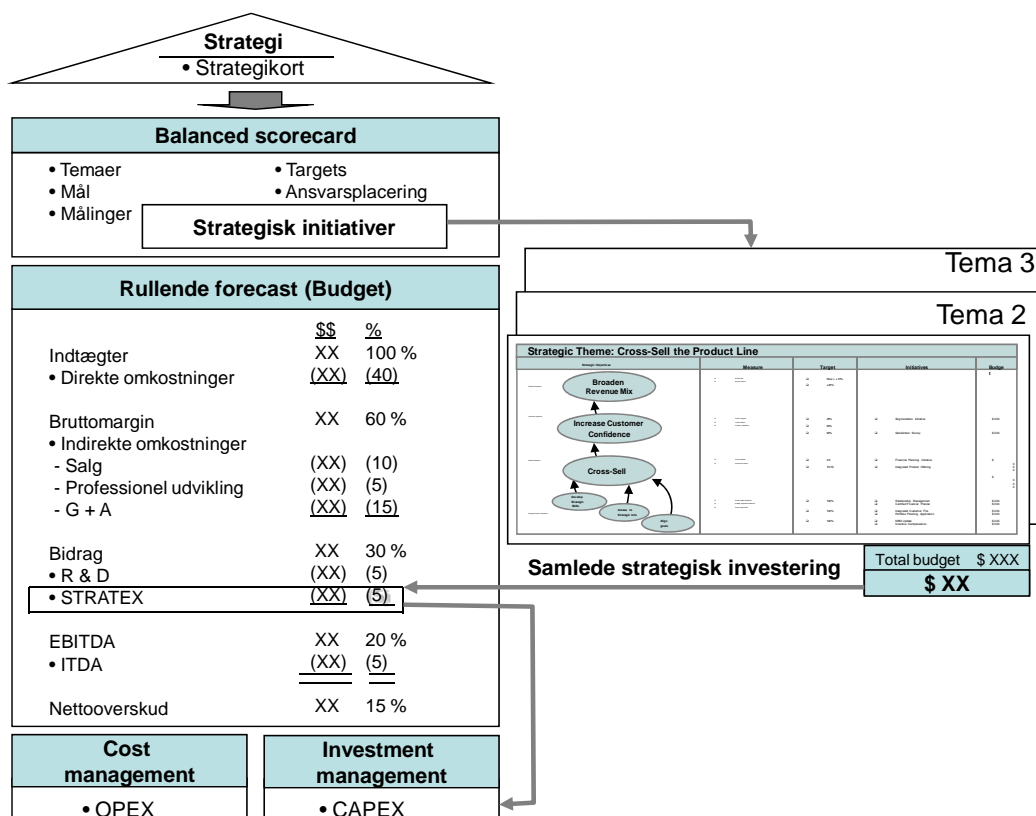
[Placering af ansvaret for initiativerne]

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.

[Budgettering af STRATEX på koncernniveau]

Som en del af modellen i figur 2 foreslår Kaplan & Norton (2008b) derfor, 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.



Figur 4: Relationen mellem strategi og budgetlægning med udgangspunkt i STRATEX (kilde: Kaplan & Norton 2008b, s. 118)

Det er 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 figur 4.

E.2 Budgettering af 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 (medio 2008) 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 Kaplan & Norton (2008b). Der er dog ingen grund til at fortvivle i forhold til at bringe den samlede model i figur 2 til anvendelse, idet den også fungerer uden at en detaljeret TDABC-model er implementeret.

[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, markedsposition, 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]

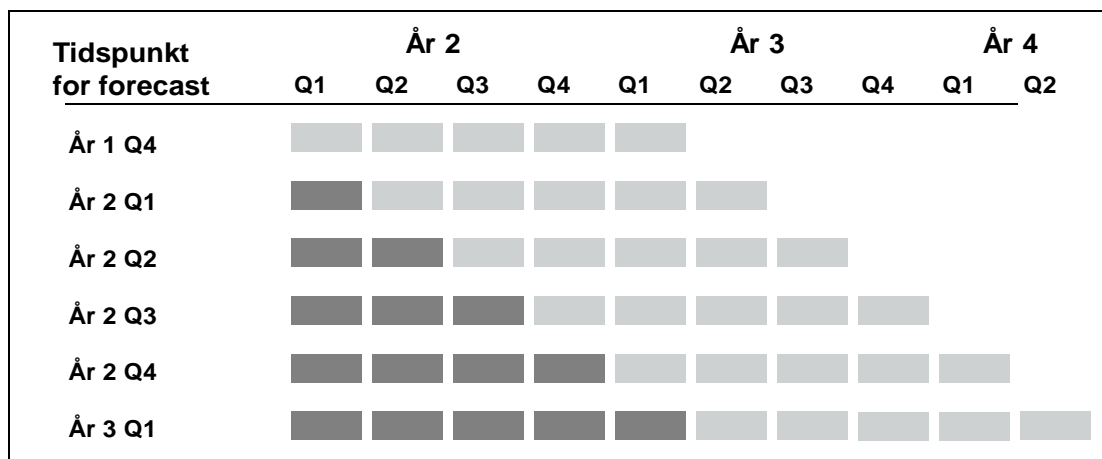
Som det *næste* element transformeres den forecastede omsætning til en detaljeret aktivitetsplan, som i *tredje* fase ved hjælp af en Time-Driven ABC-model gives anvendes til beregning af, hvilke ressourcer der vil være behov for i den kommende periode. Dette udvikles i den *fjerde* fase til et finansielt 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 5, 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 5: Rullende budgettering med forecast (kilde: Kaplan & Norton 2008b, s. 192)

F. Afsluttende kommentarer

[Det danske aktivitetsbudget]

I den danske økonomistyringstradition, hvor modellerne ofte har taget udgangspunkt i dækningsbidragsopstillinger og analyser af omkostningers reversibilitet og variabilitet, har det altid været grundtanken, at budgettet skulle forankres i aktivitetsbudgettet. Med udgangspunkt i planerne for frembringelse og salg af varer og tjenesteydelser, beskriver budgettet således handlinger med tilknyttede økonomiske konsekvenser.

Da de første danske modeller for omkostningsregnskaber blev udviklet i 1950'erne og senere blev udviklet til budgetlægningsmodeller frem mod 1980, var det avancerede modeller, der pressede den tilgængelige regnekraft til det yderste. Men der er siden sket meget på systemsiden og nye modeller for integration af økonomistyring og strategi er blevet udviklet. Dermed ligger ledelsesmodellen i *The Execution Premium* med sit fokus på modellering af omsætningens sammensætning og konsekvenser, i naturlig forlængelse af den danske økonomistyringstradition. Men den udnytter også de muligheder, der ligger i de moderne transaktionssystemers overflod af data og i den analysekraft, som nye modeller og bedre markeds- og afsætningsmodellering giver.

[Krav: Detaljeret ABC-model og avanceret forecastmodel]

I særdeleshed giver integrationen med driften via en detaljeret Time-Driven ABC-model principielt mulighed for, en effektiv og præcis budgetlægningsproces. Men samtidig stilles

der store krav til den måde både omsætningsmodellen og ABC-modellen er tilrettelagt på. Det kræver for det *første* en detaljeret ABC-model at kunne foretage en aktivitetsbaseret budgettering, således som det skitseres i litteraturen (jf. Kaplan & Cooper 1998, kapitel 15; Kaplan & Anderson 2007; Bukh 2006, p. 360-262). For det *andet* kræver den mere adaptive budgetlægning, med brug af rullende budgetter, formodentlig både et omfattende datagrundlag og avancerede statistiske modeller for at kunne fungere tilstrækkeligt præcist.

[Krav: Budgettet anvendes til planlægning – ikke præstationsevaluering]

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 2008b). 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.

[Den overordnede proces skal hænge sammen med de decentrale budgetter]

Én af de udfordringer, der altså skal løses for at udforme en budgetproces i overensstemmelse med figur 2 er, at modellen på den ene side er skitseret på et forholdsvist overordnet plan, hvor de rullende budgetter drives af en detaljeret markedsmodel. Men på den anden side vil man i de fleste virksomheder have brug for at budgettere i de enkelte organisatoriske enheder, således at budgetterne afspejler

handlingsplaner. Udgangspunktet for ændringer i budgetterne må derfor være, at det "forudsætter genbudgettering i de organisatoriske enheder, der berøres af budgetrevisionen" (Andersen & Rohde 2007, p. 85).

[Det kræver et designperspektiv på økonomistyringen]

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 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 (2006b) skitserer – dvs. med alle elementerne vist i figur 2 – men tiden må vise om det er muligt, og om det giver den effektive økonomistyring, som er visionen for det. Når der drejer sig om de enkelte teknikker, f.eks. ABC og Balanced Scorecard, er der både her i *Økonomistyring & Informatik* og i andre sammenhænge (f.eks. Bukh *et al.* 2000, 2004; Bukh & Israelsen 2003) publiceret erfaringer fra danske virksomheder – og når vi ser på de enkelte modeller vil der givetvis ikke være forskel af betydning på, hvordan det for eksempel er at implementere ABC i en dansk og en amerikansk bank.

[Nye og gamle modeller skal integreres]

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.

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.
- Anderson, S. 2007. Managing cost and cost structure throughout the value chain: Research on Strategic Cost Management. I *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, C.S. Chapman, A. G. Hopwood & M.D. Shields (eds.), Amsterdam: Elsevier.
- 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, P.N. 2006. De nye ABC-teknikker: En analyse af Time-Driven ABC. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 21, No. 4, pp. 335-385.
- 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. Albrighth. 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
- Govindarajan, V. & J.K. Shank. 1992. Strategic Cost Management: Tailoring Controls to Strategies, *Journal of Cost Management*, Vol. 6, No. 3, pp. 14-25.
- Gjødvad, K.F., J.S. Kruse & T Vámosi. 2008. 20 danske virksomheders anvendelse af og problemer med The Balanced Scorecard. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 23, No. 6, pp. 579ff.
- Hamel, G. & C.K. Prahalad. 1996. *Competing for the Future*. Boston: Harvard Business School Press.
- 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.

- Hornigren, 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*, Malmø: 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. 1992. The balanced scorecard - measures that drive performance. *Harvard business review*, vol. 70, no. 1, pp. 71-79.
- 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. 2000. Having Trouble with Your Strategy? Then Map It. *Harvard Business Review*, Vol.
- 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. 2005. The Office of Strategy Management. *Harvard Business Review*, Vol., No. 10.
- 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.
- Kim, W.C. & R. Mauborgne. 2005. *Blue Oceans Strategy*. 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.
- Mintzberg, H. 1985. Of Strategies, deliberate and emergent. *Strategic Management Journal*, Vol. 6, No. 3, pp. 257-272.
- 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.
- Porter, M.E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
- Porter, M.E. 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
- 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. 2008a. Budgettets rolle: Skal vi ændre vores syn på budgetter og motivation. *Økonomistyring & Informatik*, Vol. 23, No. 5, pp. 507-536.
- Sandalgaard, N. & P. N. Bukh. 2008b. Danske virksomheders budgetpraksis: Udbredelse og anvendelse. Notat, Institut for Erhvervsstudier, Aalborg Universitet.
- Simons, R. 1995. *Lever of Control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Shank, J. K. 1989. Strategic Cost Management. *Journal of Management Accounting Research*, pp. 47-65.
- Shank, J.K. & V. Govindarajan. 1989. *Strategic Cost Analysis*. Homewood, Ill: Richard D. Irwin.
- Shank, J.K. & V. Govindarajan. 1992. The strategic cost management: The value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4, pp.179-197.
- Wallander, J. (1999). Budgeting: The unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 15, pp. 405-421.
- 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.

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.

⁰ Tak til Carsten Rohde og Niels Sandalgaard for kommentarer til en tidligere version af artiklen og gode diskussioner undervejs.

¹ Der fokuseres med andre ord på styring i praksis ved hjælp af budgetter. Herudover har blandt andre Vivay Govindarajan og John K. Shank (Govindarajan & Shank 1992; Shank 1989; Shank & Govindarajan 1989, 1992) pointeret, at økonomistyringen har en rolle i både formuleringen, kommunikationen og implementeringen af virksomhedens strategi ved brugen af Strategic Cost Management (se også Anderson 2007), men i den terminologi, som vil blive beskrevet i det følgende afsnit er dette et spørgsmål om brugen af kalkulationsmodeller.

² Se f.eks. Gjørdvad (2008) samt de praktiske erfaringer beskrevet i Bukh *et al.* (2004).

³ Robert S. Kaplan vil på en konference i København den 31. marts & 1. april 2009 præsentere de nyeste erfaringer med den ledelsesmodel, der beskrives i bogen *The Execution Premium*. Se yderligere information om dette på www.mbce.dk

⁴ Se for eksempel Heri Fayol's (1949) klassiske beskrivelse af de fem ledelsesopgaver: 'Planning', 'organising', 'commanding', 'coordinating' og 'controlling' (Fayol, 1949), som stadig er rygraden i den nutidige undervisning på universiteter verden over (f.eks. Daft 2005).

⁵ Robert Anthony (1989) bruger betegnelsen 'full cost', 'differential cost' samt 'responsibility accounting' om disse tre dele af fagfeltet 'management accounting'.

⁶ 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.

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ 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.

¹⁰ 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.