

KAPITTEL 13

Balansert målstyring som økonomistyringsverktøy i norske foretak: Utviklingstendenser i perioden 2015–2018

Daniel Johanson

Førsteamanuensis, Norges Handelshøyskole

Dag Øivind Madsen

Professor, Universitetet i Sørøst-Norge

Tonny Stenheim

Professor, Universitetet i Sørøst-Norge

Sammendrag: Tidligere forskning har vist at norske foretak benytter ulike typer styringsverktøy. I dette kapitlet fokuserer vi på et spesifikt styringsverktøy, balansert målstyring (BMS), og ser nærmere på utviklingstendenser knyttet til spredningen, bruken og effektene av BMS i praksis i perioden 2015–2018. Studien bruker data fra to elektroniske spørreundersøkelser av bruken av BMS i norske foretak gjennomført i 2015 og 2018. Undersøkelsen fra 2015 omfattet bare store foretak, mens den fra 2018 omfattet både store og mellomstore foretak. Resultatene viser at BMS er et utbredt styringsverktøy blant store og mellomstore norske foretak. Selv om flertallet bruker BMS som et relativt enkelt prestasjonsmålings-system, er det en tendens at bruken blir mer avansert. Disse funnene blir diskutert i lys av den internasjonale forskningslitteraturen om BMS spesielt og økonomistyringsverktøy generelt.

Nøkkelord: balansert målstyring, styringsverktøy, utviklingstendenser

Sitering av denne artikkelen: Johanson, D., Madsen, D. Ø. & Stenheim, T. (2020). Balansert målstyring som økonomistyringsverktøy i norske foretak: Utviklingstendenser i perioden 2015–2018. I T. Stenheim, K. M. Baksaas og E. M. Kulset (Red.), *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* (Kap. 13, s. 379–414). Oslo: Cappelen Damm Akademisk. <https://doi.org/10.23865/noasp.112.ch13>
Lisens: CC-BY 4.0.

13.1 Innledning

I dette kapitlet fokuserer vi på intern rapportering og styring. Kapitlet tar for seg et av de mest brukte styringsverktøyene internt i organisasjoner: balansert målstyring (BMS). BMS har en lang historie innen økonomistyringsfaget og ble introdusert på begynnelsen av 1990-tallet av Robert Kaplan og David Norton (Kaplan & Norton, 1992). BMS har vært gjenstand for sterk interesse blant forskere innen økonomistyring og ledelse (Hoque, 2014), og det publiseres stadig nye studier med BMS som tema (f.eks. Bescos, Deville & Foulquier, 2020; Sharma & Sharma, 2020).

BMS har blitt relativt utbredt i praksis, og konsultentselskapet Bain & Companys undersøkelser viser at styringsverktøyet over lengre tid har hatt en stabilt høy adopsjon i forhold til de fleste andre ledelses- og styringsmodeller (Rigby & Bilodeau, 2015, 2018). En rekke andre studier viser også at adopsjonen av BMS er utbredt i ulike deler av verden (f.eks. Al Sawalqa, Holloway & Alam, 2011; Anand, Sahay & Saha, 2005; Kald & Nilsson, 2000; Nielsen & Sørensen, 2004). Adopsjon defineres ofte som en dikotom variabel (enten-eller-beslutning) i tradisjonell diffusjonsforskning. Kritikken er blitt rettet fra ulike hold (f.eks. Røvik, 2011; Wanderley, Cullen & Tsamenyi, 2014) og går ut på at adopsjon varierer i både innhold og utstrekning mellom organisasjoner, og at implementeringsprosessen pågår over lengre tid.

En rekke studier viser at det er betydelig variasjon når det gjelder hvordan og i hvilken grad BMS har blitt spredt og brukt. For eksempel viser studier at BMS forekommer i mange ulike varianter (Perkins, Grey & Remmers, 2014; Speckbacher, Bischof & Pfeiffer, 2003), og at spredningen og bruken er påvirket av lokale forhold som forretningskultur og ideologi (Ax & Bjørnenak, 2005; Bourguignon, Malleret & Nørreklit, 2004), men også foretakets størrelse (Andersen, Cobbold & Lawrie, 2001; Basuony, 2014; Madsen, 2015). Det er derfor viktig å kartlegge spredning og bruk av BMS i ulike land, i ulike sektorer og på tvers av foretak av ulik størrelse.

I dette kapitlet ser vi nærmere på endringen i spredningen og bruken av BMS i norske foretak. Selv om det er en del tidligere forskning på BMS i Norge (Fallan, Olsen, Daleq & Hobbøl, 2015; Johanson & Madsen, 2017; Kjøde, 2003; Oliverson, 2014; Olsen, 1999; Pedersen & Bødtger, 2014; Stemsrudhagen, 2004; Wennersberg, Engeskar, Panteleeva & Helgesen, 2016), har de fleste studiene undersøkt bruken av BMS ved å måle denne

på et tidspunkt (tverrsnittstudie). Her prøver vi å undersøke utviklingen over tid.

Studien har to formål. For det første å beskrive, diskutere og teoretisere utviklingstendensene i bruk og spredning av BMS i store foretak fra 2015 til 2018. Det er etter hva vi kjenner til, svært få studier som undersøker utviklingen i bruk og spredning av BMS over tid, og siden vi har spørreskjema-data fra to ulike tidspunkt, har vi mulighet til å belyse dette. For det andre supplerer vi med nye data på utforming og bruk av BMS i mellomstore foretak. Det gir et grunnlag for å beskrive og analysere forskjeller i bruk og spredning av BMS som følge av variasjon i størrelsen på foretakene.

Studien tar utgangspunkt i tre konkrete forskningsspørsmål:

- 1) Hvor utbredt er bruken av BMS i store foretak i Norge, og i hvilken grad har bruken av BMS endret seg fra 2015 til 2018?
- 2) Hvilke organisatoriske effekter har BMS, og hvordan har disse effektene endret seg fra 2015 til 2018?
- 3) Hvilke forskjeller er det i bruk og effekter av BMS mellom store og mellomstore foretak i Norge basert på data fra 2018?

En rekke tidligere studier har vist at BMS har hatt en relativt stor innflytelse på styringen av norske foretak (Johanson & Madsen, 2017). Det er imidlertid slik at bruken av styringsverktøy varierer over tid, og derfor er det av stor interesse å kartlegge utviklingstendenser. Dette må gjøres ved å benytte data over tid, og i denne studien gjør vi et relativt sjeldent forsøk på dette. Vi beskriver og analyserer sentrale utviklingstendenser knyttet til bruken av BMS i praksis. Betingelsesteori (eng. contingency theory) viser til at foretakenes størrelse er en viktig faktor i utforming og bruk av styringssystemer (for eksempel Chenhall, 2003). Det vil derfor være av interesse å se på forskjeller med hensyn til bruk og utforming av BMS mellom store og mellomstore foretak.

13.2 Kort om BMS

Kapitlet er orientert mot forskningslitteraturen som ser på utbredelsen og bruken av BMS. Forskningen på BMS spenner over et vidt spekter

av temaer (Hoque, 2014) og er også kort omtalt på norsk (Madsen & Stenheim, 2014a).¹ Under følger en kort beskrivelse av bakgrunnen til og utviklingen av selve BMS-konseptet.

13.2.1 Bakgrunn

På slutten av 1980-tallet var det en rivende debatt i økonomistyringsfaget (Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan, 1984). Mange hevdet at datidens styringsverktøy ikke lenger var i stand til å forsyne ledere med tilstrekkelig relevant styringsinformasjon (Bjørnenak, 2010). Kritikken var først og fremst rettet mot tradisjonelle kalkylemetoder, og aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) ble løftet frem som en mer relevant og nøyaktig metode for kostnadskalkulering (Cooper & Kaplan, 1988). Hovedargumentet var at det interne regnskaps- og styringssystemet i for stor utstrekning var blitt påvirket av eksterntregnskapet. Etter hvert ble kritikken rettet mer bredt mot at økonomistyringssystemer var utdaterte og ikke kunne fange opp informasjon om kunder, interne prosesser og læring og vekst, som er viktige indikatorer på fremtidig ytelse. BMS var en av løsningene som ble lansert på 1990-tallet i kjølvannet av denne debatten, og som skulle bidra til at ledere fikk et helhetlig bilde av faktorer som ville påvirke foretakets kortsiktige og langsiktige ytelse på ulike områder.

Et tradisjonelt problem innen økonomisk styring er at foretak og ledere har vært for ensidig opptatt av finansiell informasjon. Denne informasjonen er ofte historisk og egner seg i mindre grad til å si noe om drivere av fremtidig ytelse. Enkelte sammenligner det med å styre en bil bare ved se gjennom bakspeilet. Man får lite eller ingen informasjon om konkurrentene eller hvilke farer som lurder lenger fremme. Kaplan og Norton (1992) presenterte BMS som et dashboard som gir ledere et bredt spekter av styringsinformasjon som kan brukes til å styre foretaket, slik at det når sine

¹ I dette kapitlet fokuserer vi *ikke* på hvordan man praktisk kan gå frem for å implementere, utvikle og tilpasse BMS. For lesere som er interessert i dette anbefaler vi følgende skandinaviske bøker som behandler dette inngående: Christensen og Bukh (2013); Gjønnnes og Tangenes (2012); Hoff (2008) og Hoff og Holving (2015).

strategiske mål. De brukte en metafor om lederen som en flypilot som bruker instrumentpanelet i cockpiten til å styre flyet trygt til destinasjonen (Nørreklit & Mitchell, 2007).

Videre kan BMS bidra til å redusere lederes vektlegging av kortsiktige resultater, det såkalte nærsynthetsproblemet (Merchant & Van der Stede, 2012). Ved bruk av BMS vurderes foretakets ytelse ved hjelp av ulike perspektiver. Dette vil gjøre at sub-optimale beslutninger lettere kommer til syne. Kjente eksempler er å kutte i markedsførings- eller innovasjonsbudsjettet for å øke kortsiktig finansiell ytelse. Dersom man benytter andre perspektiver enn bare det finansielle, vil slike beslutninger raskt vises i de andre perspektivene. Bruk av BMS vil derfor kunne bidra til at lederes handlinger i større grad vil gjenspeile det som skaper økonomisk verdi for eierne av foretaket på lang sikt.

13.2.2 Utvikling

BMS har utviklet seg mye siden det ble introdusert, og har tatt opp i seg nye ideer og inspirasjon fra andre konsepter og teorier (Barnabè & Busco, 2012; Kaplan, 2008; Kaplan, 2012). I sin opprinnelige form fra 1992 ble BMS presentert som et flerdimensjonalt målesystem hvor hensikten var å gi ledere et bedre beslutningsgrunnlag. Den opprinnelige versjonen av BMS handlet i hovedsak om å kombinere finansielle og ikke-finansielle ytelsesmål og resultatmål. Kaplan og Norton kalte det for et dashboard bestående av ulike måleparametere gruppert i fire perspektiver. Blikket ble imidlertid raskt utvidet. Fra og med 1996 (Kaplan & Norton, 1996) har det blitt mer oppmerksomhet på hvordan målene kobles til virksomhetens strategi gjennom en kartlegging av sammenhengene mellom årsak og virkning (se f.eks. Braam & Nijssen, 2004; Stemsrudhagen, 2003).

Rundt årtusenskiftet begynte Kaplan og Norton for alvor å omtale den «strategifokuserte organisasjonen» (Kaplan & Norton, 2001). Kaplan og Norton har også introdusert begrepet strategikart, som etter hvert har blitt det mest fremtredende elementet i BMS-konseptet. Strategikart brukes for å visualisere og kommunisere foretakets strategi til hele organisasjonen (Kaplan & Norton, 2001, 2004). Bruken av slike kart skal

bidra til at alle delene av organisasjonen trekker i riktig retning. Denne ønskede tilstanden kaller Kaplan og Norton «alignment» (Kaplan & Norton, 2006). På norsk brukes gjerne begrepet målkongruens, det vil si at det er samsvar mellom virksomhetens strategiske mål og de ansattes handlinger.

I de senere årene har Kaplan og Norton også begynt å diskutere strategi som en egen funksjon innen organisasjonen («the office of strategic management») og spesielt lagt vekt på strategiimplementering. Særlig i sin siste bok, *Execution Premium*, legger de vekt på dette (Kaplan & Norton, 2008). Kaplan (2008) beskriver selv at de har utviklet konseptet fra å være et snevert prestasjonsmålingssystem til å bli et utvidet og langt bredere ledelsesverktøy som bidrar til å beskrive, kommunisere og iverksette organisasjonens strategi.

I løpet av de siste to tiårene har det altså skjedd en betydelig endring i måten BMS har blitt presentert på i litteraturen. Særlig tydelig er den skjerpede oppmerksomheten på strategi. Siden årtusensskiftet har oppmerksomheten på prestasjonsmåling kommet mer i bakgrunnen. Dette betyr derimot ikke at utviklingen er i konflikt med tidligere versjoner av BMS. Prestasjonsmåling spiller fortsatt en sentral rolle i implementering og oppfølging av en strategi. Det betyr heller ikke at målekortet/dashbordet ikke lenger er aktuelt. For eksempel ser man i praksis at mange organisasjoner ofte bruker enklere versjoner av BMS hvor det nettopp er prestasjonsmåling som står i fokus.

13.2.3 Kritikk

Selv om BMS har fått stor betydning både i academia og i praksis, har konseptet også vært gjenstand for mye kritikk. Denne kritikken retter seg mot ulike sider ved konseptet og bruken av det. Særlig tre temaer har vært mye diskutert i BMS-litteraturen: 1) antagelsen om årsak-virkning-sammenhenger mellom lead- og lag-indikatorer og mellom de ulike perspektivene i konseptet (Nørreklit, 2000), (2) antakelsen om at organisasjoner implementerer strategi i en rasjonell ovenfra-og-ned prosess (Nørreklit, Nørreklit, Mitchell & Bjørnenak, 2012) og (3) bruken av dramatisk og forførende retorikk ved innsalg av BMS-konseptet

(Nørreklit, 2003). I tillegg har det (4) blitt påstått at bruken av BMS hindrer kreativitet, innovasjon og organisasjonslæring (Antonsen, 2014; Voelpel, Leibold & Eckhoff, 2006), (5) at BMS er en ledelsesmote (Ax & Bjørnenak, 2005; Cooper, Ezzamel & Qu, 2017), og (6) at BMS primært er et konsulentprodukt (Ittner & Larcker, 1998) og er å anse som «gammel vin på nye flasker» (Bourguignon et al., 2004). Disse tre siste går mer på hvordan BMS brukes.

13.3 BMS: Spredning, bruk og effekter

Det finnes en omfattende internasjonal forskningslitteratur på ulike sider ved BMS, og en rekke forskere har gjort ulike forsøkt på å oppsummere og systematisere disse studiene (Abdel-Kader, Moufty & Laitinen, 2011; Banchieri, Planas & Rebull, 2011; Basuony, 2014; Cooper & Ezzamel, 2016; Hoque, 2014; Lueg & Carvalho e Silva, 2013; Lueg & Vu, 2015; Madsen & Stenheim, 2015). Disse litteraturgjennomgangene viser at forskningen spenner over mange områder og temaer. I dette kapitlet vil vi særlig fokusere på forskningen som har sett på (1) spredning, (2) bruk og (3) effekter av BMS.

13.3.1 Adopsjon og spredning

Den første av disse tre forskningsretningene har undersøkt spredning (engelsk: diffusion) av BMS. Som påpekt av eksempelvis Ax og Bjørnenak (2007), handler diffusjon om spredning av noe i en populasjon. I vårt tilfelle vil dette være spredning av styringsverktøyet BMS i en populasjon av norske foretak. Studier som har undersøkt spredning av BMS, har for eksempel undersøkt på hvilke måter potensielle adoptører av BMS har kommet i kontakt med styringsverktøyet, hvilke motiver og rasjoner som har drevet beslutningen om å adoptere BMS, og hvordan spredningen av BMS har variert over livssyklusen til styringsverktøyet. En rekke tidlige studier har pekt på den rollen som konsulenter har hatt som spredningsagenter, for eksempel i Finland (Malmi, 2001) og i Sverige (Ax & Bjørnenak, 2005). Kaplan og Nortons konsulentselskap Palladium Group har også hatt en betydelig påvirkning i populariseringen av BMS (Cooper

et al., 2017; Qu, 2004). Madsen (2014a) fant at konferanser og seminarer, konsulenter og brukere var viktige kontaktpunkter i spredningen av BMS i Skandinavia.

Forskere har også undersøkt hvilke motiver og rasjonaler som har ligget bak beslutninger om å adoptere BMS, ofte ved bruk av teorier om ledelsesmoter (engelsk: management fashion theory) (Abrahamson, 1991, 1996). Malmi (2001) fant fem hovedmotiver for adopsjon av BMS i Finland, for eksempel kvalitetsarbeid og motepress. Rautiainen (2009) undersøkte adopsjonen av BMS i kommunal sektor og fant ut at en rekke til dels sammenvevde motiver (rasjonelle, mimetiske og eksperimentelle) kunne ligge bak adopsjonen.

En relatert forskningsretning er å undersøke hvordan populariteten til BMS har endret seg over tid, dvs. over livssyklusen til styringsverktøyet. For å undersøke dette har forskere brukt teorier om ledelsesmoter (Abrahamson, 1996), som antyder at ledelseskonsepter som BMS vil ha en klokkeformet livssyklus-kurve. Braam, Benders og Heusinkveld (2007) har undersøkt utviklingen av BMS i Nederland basert på hvor mange ganger et ledelseskonsept er blitt omtalt i media («print-media indicators»). De fant at oppmerksomheten rundt BMS er sterk og vedvarende. De trakk derfor den konklusjonen at BMS trolig er en varig og i stor grad institusjonalisert ledelsesmote. BMS' evne til å opprettholde sin popularitet antyder at livssyklusen følger et lengre forløp enn det som er typisk for ikke-vedvarende ledelsesmoter. Det er flere mulige forklaringer på den vedvarende oppmerksomheten og populariteten. En forklaring kan knyttes til det store tolkningsrommet til BMS, det Benders og Van Veen (2001) kaller «interpretative viability». BMS er fleksibelt og lite rigid, så det kan tilpasses på ulike måter når det gjelder for eksempel valg av perspektiver og styringsparametere. En annen forklaring er at det får nye anvendelsesområder. For eksempel er BMS blitt mer populært i ulike deler av offentlig sektor (Fallan et al., 2015; Olsen, 2012).

13.3.2 Bruk

Den andre av disse tre forskningsretningene har undersøkt bruken av BMS og hvordan det varierer på tvers av private foretak, offentlige

virksomheter og frivillige organisasjoner. En rekke forskere har pekt på at BMS-konseptet har et visst tolkningsrom (engelsk: interpretive space) med hensyn til implementering og bruk (Ax & Bjørnenak, 2005; Braam, 2012; Braam, Heusinkveld, Benders & Aubel, 2002; Madsen, 2014b). For eksempel kan utdanningsbakgrunn og yrkeserfaring påvirke hvordan BMS blir tolket, implementert og brukt. Personer med bakgrunn fra regnskap og finans vil tolke BMS annerledes enn de som kommer fra en «mykere» HR-bakgrunn (Braam et al., 2002). Lueg og Carvalho e Silva (2013) viser at BMS-konseptet modifiseres på ulike måter når det tas i bruk i praksis. Hansen og Mouritsen (2005) argumenterer for at BMS er et såkalt grenseobjekt (engelsk: boundary object), noe som betyr at konseptet ofte blir modifisert for å tilpasses problemer og forhold som er spesifikke for organisasjonen. Andre forskere har vist at BMS «oversettes» på ulike måter når det passerer nasjonale og organisatoriske grenser (Wagensveld, 2013; Wongkaew, 2007).

Forskere har også forsøkt å kategorisere BMS-bruk i ulike BMS-generasjoner eller BMS-typer (Brudan, 2005; Lawrie & Cobbold, 2004; Perkins et al., 2014; Soderberg, Kalagnanam, Sheehan & Vaidyanathan, 2011; Speckbacher et al., 2003). Kategoriseringen skiller mellom enklere former for BMS-bruk (f.eks. Type I, First Generation, Level 1, BSC 1.0) og mer sofistikerte og avanserte former (Type III, Third Generation, Level 5, BSC 3.0) som inneholder elementer som kobler BMS til organisasjonens insentivsystemer og strategikart.

I dette kapitlet vil vi særlig fokusere på Speckbacher mfl. (2003) siden dette er den mest innflytelsesrike typologien og den er velegnet til å beskrive ulike mønstre i måten BMS brukes på i praksis. Speckbacher mfl. (2003) baserte sin klassifisering på en empirisk studie i de tysktalende landene, dvs. Tyskland, Østerrike og Sveits. Forfatterne skiller mellom tre typer BMS i praksis (tabell 13.1), fra Type I (prestasjonsmålingssystem) til Type III (strategisk ledelsessystem). Tabell 13.1 viser at Type II og Type III introduserer nye elementer i tillegg til de fire perspektivene og tilhørende styringsparametere. Type III kan kategoriseres som den mest sofistikerte, og her brukes BMS for å implementere foretakets strategi ved bruk av strategiske mål, handlingsplaner, resultater og koblinger til insentiv- og belønningssystemer.

Tabell 13.1 Ulike BMS-typer og sentrale elementer (Speckbacher et al., 2003)

BMS-type	Sentrale elementer
Type I BMS	Flerdimensjonalt rammeverk for strategisk prestasjonsmåling Fire perspektiver som kombinerer finansielle og ikke-finansielle styringsparametere (KPI-er)
Type II BMS	Bygger på type I-BMS, men i tillegg beskrives og analyseres foretakets strategi ved hjelp av årsak-virkning-sammenhenger
Type III BMS	Bygger på type II-BMS, men i tillegg implementeres foretakets strategi ved å definere strategiske mål, handlingsplaner, resultater og koblinger til insentiv- og belønningssystemer

Nyere forskning antyder også at måten BMS blir implementert og brukt på, har betydning for hvilke effekter som kan forventes. For eksempel fant Lucianetti (2010) at de som anvendte strategikart, oppnådde mer suksess. På samme måte viser en nyere litteraturgjennomgang at strategikart kan være «the missing link» som kan forklare i hvilken grad man lykkes med BMS og oppnår tiltenkte effekter av BMS-implementeringen (Lueg, 2015; Lueg & Julner, 2014).

13.3.3 Effekter

Den tredje av disse tre forskningsretningene har undersøkt effektene av implementering og bruk av BMS. Det sentrale spørsmålet i denne forskningslitteraturen er om implementering og bruk av BMS gir noen effekter på foretakets, eller mer generelt virksomhetens, ytelse. Det finnes flere studier som finner en positiv sammenheng mellom bruk av BMS og ytelse (Crabtree & DeBusk, 2008; De Geuser, Mooraj & Oyon, 2009; Ittner, Larcker & Randall, 2003; Singh & Sethi, 2017). Singh og Sethi (2017) finner for eksempel positive sammenhenger mellom adopsjon av BMS og ansattes atferd, organisatorisk kapabilitet og oppfattet prestasjon. De hevder at BMS har en positiv påvirkning på jobbtilfredshet, motivasjon, rolleklarhet og strategisk oppmerksomhet, som igjen resulterer i bedre ytelse. De finner også støtte for at BMS øker organisatorisk kapabilitet. Med det mener de innovative prosesser, benchmarking-aktiviteter og ledelseskapabilitet som kan føre til konkurransefortrinn. De Geuser mfl. (2009) finner at BMS skaper verdi for foretaket, og at verdøkningen hovedsakelig kommer fra tre kilder: (1) den rollen BMS

har i oversettelsen av foretakets strategi, (2) den evnen BMS har til å påvirke ledelsespraksisen i foretaket, og (3) den rollen BMS har i fordeling av ressurser til strategiske mål. De hevder at vektleggingen av strategi er det som skaper fordelene ved bruk av BMS, gjennom at BMS tvinger foretakene til å oversette strategi til strategiske mål og initiativer som kan måles og evalueres. Ittner mfl. (2003) ser på bruk av ulike strategiske prestasjonsmålinger og deres effekt på aksjekursen. De finner at bruk av ulike mål, finansielle og ikke-finansielle, har en positiv effekt på aksjekursen. Crabtree og DeBusk (2008) undersøker sammenhengen mellom bruk av BMS og aksjeavkastning. De finner at foretak som adopterer BMS, har høyere gjennomsnittlig aksjeavkastning enn foretak som ikke bruker BMS.

Det er likevel vanskelig å dokumentere en sterk sammenheng mellom BMS og ytelse (Braam & Nijssen, 2004; Davis & Albright, 2004; De Geuser et al., 2009). Det er mange mellomliggende variabler som påvirker denne relasjonen. Det er også nærliggende å tro at effektene er avhengige av hvordan BMS tolkes og forstås (Braam & Nijssen, 2004). En virksomhet som tolker og implementerer BMS som et målesystem, vil antakeligvis få andre effekter enn en virksomhet som implementerer det som et mer overgripende strategisk ledelsessystem (Braam & Nijssen, 2004). Det er også blitt argumentert for at det finnes en sammenheng mellom hvordan BMS implementeres og brukes, og ytelsen (Braam & Nijssen, 2004; Davis & Albright, 2004). Bruk av BMS som komplementerer virksomhetens strategi, kan forbedre konkurranseposisjonen og ytelsen, mens annen bruk som ikke er knyttet til virksomhetens strategi, ikke vil ha positiv effekt og muligens kan redusere ytelsen (Braam & Nijssen, 2004; Davis & Albright, 2004; De Geuser et al., 2009).

13.4 Metode og data

13.4.1 Populasjon, utvalg og svarprosent

Studien har som mål å foreta en kartlegging av bruken av BMS i norske foretak over tid. Siden studien skal gjennomføre en kartlegging, er det mest effektivt å gjøre dette ved å sende ut spørreskjemaer til de foretakene som inngår i populasjonen vi ønsket å kartlegge. Dataene er samlet inn

via to elektroniske spørreundersøkelser gjennomført for norske foretak i 2015 (Alsaker & Andersen, 2015) og 2018 (Eriksen, 2018).

Spørreundersøkelsen fra 2015 ble gjennomført bare for store foretak. Undersøkelsen i 2018 ble gjennomført for et tilsvarende utvalg foretak som i 2015, men i tillegg ble det trukket et utvalg foretak klassifisert som mellomstore foretak (verken klassifisert som store eller små foretak). Den siste spørreundersøkelsen ble innrettet på denne måten for å kunne avdekke forskjeller i bruk av BMS fra 2015 til 2018 for store foretak. Et annet formål for denne siste studien var å avdekke forskjeller i bruk mellom store og mellomstore foretak i 2018.

I undersøkelsen fra 2015 ble populasjonen av store foretak definert med utgangspunkt i *Kapitals* liste over Norges 500 største foretak ordnet etter omsetning. Det ble derimot satt noen ytterligere kriterier for å definere populasjonen eller utvalgsrammen. Blant annet ble det lagt inn krav om at foretakene hadde minst 200 ansatte. Dessuten ble holdingselskaper tatt ut. I tillegg ble datterselskaper som stod oppført på listen samme med morselskapet, tatt ut siden det er nærliggende å anta at datterselskapene ikke har egen økonomiavdeling og dermed eget styringsverktøy. Foretak som er antatt styrt fra utlandet, er også fjernet fra utvalgsrammen. Utvalgsrammen i 2015 endte på 280 med endelig svarprosent på 32,1 (90/280). Det er en god svarprosent også målt mot studier publisert i internasjonale topp-tidsskrifter innen økonomistyring (Hiebl & Richter, 2018).

I undersøkelsen som ble gjennomført i 2018, ble *Kapitals* liste og de samme kriteriene benyttet som i undersøkelsen fra 2015. Blant annet ble foretak med mindre enn 200 ansatte fjernet for på den måten å kunne kartlegge de aller største foretakene i Norge målt etter både omsetning og antall ansatte.²

Utvalgsrammen i 2018 endte på 261 med en endelig svarprosent på 21,1 (55/261). Denne svarprosenten må anses som akseptabel (Cook, Heath & Thompson, 2000; Shih & Fan, 2008). Det er ikke blitt gjennomført noen rigorøs frafallsanalyse, men en overordnet gjennomgang indikerer

² En annen viktig grunn var å unngå overlapping med utvalget av mellomstore foretak som diskutert i neste avsnitt.

ikke større skjevheter med hensyn til foretakenes størrelse eller bransjetilknytning. I forkant av 2015-undersøkelsen ble det gjort en pretest av spørreskjemaet. Spørsmålene i 2018-undersøkelsen var nærmest identiske med dem som ble benyttet i 2015-undersøkelsen, og det ble derfor ikke gjennomført noen pretest i forbindelse med denne undersøkelsen.

I 2018 ble det også gjennomført en spørreundersøkelse blant foretak som ikke er definert som store foretak, for på den måten å kunne avdekke forskjeller mellom store og mellomstore foretak. Alle foretakene i denne kategorien har færre ansatte og lavere omsetning enn dem som tilhører kategorien store foretak. Selve utvalgsrammen var etablert ved at det er hentet inn informasjon fra Proff.no, med kriterier basert på ansatte (100–200) og omsetning (320 til 1 325 millioner kr). Ingen av foretakene i denne gruppen regnes som små foretak (jf. også regnskapsloven § 1-6) da alle har over 50 ansatte og en salgsinntekt som overstiger 70 millioner kr. Disse foretakene vil her bli definert som mellomstore foretak, selv om de i norsk kontekst kan ses som store.³ Også for denne kategorien er det brukt flere av de kriteriene som ble benyttet i undersøkelsen fra 2015. Det vil si at foretak som tilhører samme konsern, foretak som styres fra utlandet, og holdingselskaper ble tatt ut av utvalgsrammen. Utvalgsrammen endte her på 251 foretak med en endelig svarprosent på 25,9 (65/251).

Tabell 13.2 nedenfor oppsummerer de tre undersøkelsene med hensyn på utvalg, respondenter og svarprosent.

Tabell 13.2 Oppsummering av de tre spørreundersøkelsene

	2015 (tidspunkt 1, utvalg av store foretak)	2018 (tidspunkt 2, utvalg av store foretak)	2018 (tidspunkt 2, utvalg av mellomstore foretak)
Utvalg	280	261	251
Respondenter	90	55	65
Svarprosent	32,1	21,1	25,9

3 Det er mer krevende å definere mellomstore foretak da det foreligger flere ulike definisjoner.

13.4.2 Utforming av spørreskjema

Undersøkelsene bygger i stor utstrekning på spørsmål benyttet i Speckbacher mfl. (2003) sin spørreundersøkelse, men også på nyere studier som har benyttet spørreskjema som innsamlingsverktøy for å avdekke bruk av BMS. Spørreskjemaet bestod av fire deler:

- Kjennetegn ved foretaket
- Kjennskap/kunnskap om BMS og ulike kilder til informasjon om BMS
- Implementering av BMS
- Forventede og opplevde fordeler og ulemper knyttet til BMS-implementering

Spørreskjemaet som ble brukt i 2018, er tilnærmet identisk med det som ble benyttet av Alsaker og Andersen (2015). Dette ble gjort for å være rimelig sikker på at respondentene i 2018 ville tolke spørsmålene på en tilsvarende måte som i 2015. En vel så viktig effekt av å benytte tilnærmet likt spørreskjema er at det muliggjør sammenligning. Noen spørsmål er imidlertid unike for undersøkelsen fra 2018 og fokuserer på endringer mellom 2015 og 2018. Spørreskjemaene ble utformet slik at det ikke ville ta mer enn 10 minutter å besvare dem. Respondentene var typisk økonomidirektører og kontrollere med kjennskap til foretakets styringssystemer.

13.5 Forskningsspørsmål 1: Hvor utbredt er bruken av BMS i store foretak i Norge, og i hvilken grad har bruken av BMS endret seg fra 2015 til 2018?

Det første forskningsspørsmålet omhandler utbredelsen og bruken av BMS i Norge. I denne delen vil vi derfor se nærmere på kjennskap og bruk, adopsjonstidspunkt samt bruk av ulike BMS-typer og kritiske ytelsesindikatorer. Underveis vil vi spesielt undersøke og analysere utviklingen fra 2015 til 2018.

13.5.1 Kjennskap og bruk

Et viktig formål med studien var å undersøke i hvilken grad BMS brukes som styringsverktøy i norske foretak. Resultatene fra undersøkelsen i 2018 viser at 89 prosent av respondentene oppgir at de kjenner til BMS. Denne høye graden av kjennskap til BMS er ikke overraskende siden styringsverktøyet har vært i bruk i Norge i over 20 år (Madsen, 2012). I tillegg var respondentene i denne del av undersøkelsen fra de største norske foretakene. Store foretak har vanligvis mer kjennskap til og mer erfaring med styringsverktøy (CIMA, 2009). Tabell 3 bryter videre ned antallet respondenter i brukere og ikke-brukere og brukere av ulike typer av BMS i 2018.

Vi ser av tabell 3 at 49 prosent av respondentene bruker BMS. Dette kan sammenlignes med antall brukere i studien fra 2015, som utgjorde 41 prosent. Dette antyder at andelen som bruker BMS i de største norske foretakene, har økt med åtte prosentenheter. Dette er interessant da bruken av BMS på verdensbasis har gått ned fra 53 prosent i 2008 til 29 prosent i 2017 (Rigby & Bilodeau, 2009, 2018). Merk også at blant dem som kjenner til BMS, er det 49 prosent som oppgir at de bruker styringsverktøyet. De fleste BMS-kjennerne er av Type I eller III, mens det er overraskende få av Type II. En mulig forklaring på hvorfor det er få av mellomtypen, kan være at brukerne enten velger enklere prestasjonsmålingssystemer eller å gå «all-in» for en mer omfattende og ambisiøs implementering av BMS. Ved nærmere kategorisering av disse respondentenes svar på andre spørsmål viser det seg at 14 prosent ikke kan karakteriseres verken som BMS Type I, II eller III. I 2015 utgjorde denne gruppen 8 prosent. Vi velger uansett å inkludere dem i gruppen som bruker BMS.⁴

Blant dem som oppgir at de ikke bruker BMS i dag, er det en mindre andel (11 prosent) som har forkastet verktøyet (økning fra 6 prosent i 2015). At en del foretak har sluttet med BMS, er heller ikke overraskende siden forskning har vist at det er stor variasjon når det gjelder i hvilken

4 Tilsvarende tall fra undersøkelsen i 2015 var 8 prosent.

grad man lykkes med implementeringen (Braam & Nijssen, 2004). En mulig årsak til at noen har forkastet BMS, kan være at verktøyet ikke har levd opp til forventningene som ble satt til det. I Norge var det særlig tidlig på 2000-tallet veldig høye forventninger knyttet til BMS (Madsen, 2012).

Tabell 13.3 Oversikt over kjennskap til og bruk av BMS blant store norske foretak 2018

	Antall	Andel	Antall	Andel
BMS ikke-kjennere			6	11 %
BMS-kjennere				
Type I	12	22 %		
Type II	1	2 %		
Type III	6	11 %		
Andre	8	14 %		
Brukere 2018			27	49 %
Tidligere brukere	6	11 %		
Aldri brukt	16	29 %		
Ikke-brukere 2018			22	40 %
Totalt antall/total andel			55	100 %

Tabell 13.4 viser stor variasjon i bruk av BMS på tvers av bransjer i 2018. Dette er et interessant funn siden det finnes lite forskning som har forsøkt å forklare forskjeller i BMS-bruk mellom bransjer. Er det flere energi-foretak som bruker BMS fordi økonomistyringsverktøyet har større relative effektivitetsfordeler i denne bransjen enn i andre? En alternativ forklaring kan være at styringsverktøyet gjennom for eksempel imitasjon har utviklet seg til en slags bransjenorm (DiMaggio & Powell, 1983). På den annen side kan det bemerkes at det er et stort antall ikke-brukere i utvalget fra bygg, anlegg og industri. I undersøkelsen fra 2015 var det ikke noe foretak fra denne bransjen som brukte BMS (Alsaker & Andersen, 2015). En forklaring på dette kan være at andre styringsverktøy, som for eksempel Lean, har en sterk posisjon i denne bransjen i Norge (Kalsaas, 2017; Rolfsen & Jensen, 2014). Det tyder på at bransjetilhørighet kan være en viktig variabel i BMS-studier.

Tabell 13.4 Fordeling av brukere og ikke-brukere i ulike bransjer blant store norske foretak i 2018

Bransjetilhørighet	Brukere	Ikke-brukere
	Andel i hver bransje	Andel i hver bransje
Energi	15 %	6 %
Transport	3 %	12 %
Bygg, anlegg og industri	13 %	33 %
Service	8 %	17 %
Annet	5 %	7 %

13.5.2 Adopsjonstidspunkt

For å få innsikt i utbredelsen av BMS spurte vi respondentene om når de adopterte BMS. Som tabell 13,5 viser, er det en betydelig andel foretak som har brukt BMS i en årrekke. I 2015 var det 17 prosent som adopterte BMS før 2001, mens hele 30 prosent adopterte verktøyet i perioden 2001–2005. Dette er ikke overraskende siden det er dokumentert at tidlig 2000-tall var «hype-perioden» for BMS i Norge (Madsen, 2012). I undersøkelsen fra 2018 ser vi at det er over 20 prosent som adopterte før 2001, men at det også er en stor andel relativt ferske adoptører (29 prosent). Det indikerer at BMS fortsatt anses som et attraktivt styringsverktøy, og at det ikke er i ferd med å dø ut.

Tabell 13.5 Adopsjonstidspunkt for BMS i 2015 sammenlignet med 2018 for store norske foretak

Adopsjonstidspunkt	Undersøkelse 2015		Undersøkelse 2018	
	Adopsjonsandel	Hvorav tidligere brukere per 2015	Adopsjonsandel	Hvorav tidligere brukere per 2018
Før 1995	7 %		Ikke målt	
1995–2000	10 %		21 %	
2001–2005	30 %	13 %	17 %	4 %
2006–2010	30 %	3 %	29 %	13 %
2011–2015	23 %		29 %	
2016–2018	Ikke målt		4 %	
Totalt	100 %		100 %	

13.5.3 BMS-typer

Tabell 13.6 viser at blant dem som bruker BMS, har andelen som kan kategoriseres som Type I, gått ned fra 77 prosent til 64 prosent. Andelen Type II har også gått ned fra 13 prosent til 5 prosent, mens andelen Type III har økt kraftig fra 10 prosent til 31 prosent. Sett under ett er det fortsatt slik at flertallet av de foretakene vi undersøkte, i stor grad bruker BMS som et flerdimensjonalt målesystem. Dette er et interessant resultat siden det skiller seg noe fra funnene i den internasjonale litteraturen om BMS (Lueg & Carvalho e Silva, 2013; Soderberg et al., 2011; Speckbacher et al., 2003). Studier i andre land viser også at Type I er vanlig, men at andelen Type II og III er noe høyere enn i Norge. Funnene våre støtter også tidligere forskning på BMS i Skandinavia hvor det ble funnet at de fleste tolket og oppfattet BMS som et måle- og rapporteringssystem (Madsen, 2011).

Det er altså en tendens til at foretak i andre land i større grad bruker mer ambisiøse og sofistikerte BMS-modeller enn norske foretak. En mulig forklaring på denne forskjellen kan være at norske foretak er mindre og har færre ressurser som kan brukes på å utvikle avanserte styringssystemer. Det kan legges til at vi for øvrig ikke finner noe mønster i BMS-bruk med hensyn til størrelse eller bransje i Norge. Dette er også blitt testet med ikke-parametriske statistiske metoder.

Tabellen viser at det er færre som bruker den enkleste typen BMS i 2018 enn i 2015. Videre er det tydelig at flere foretak bruker den mest avanserte formen (Type III) i 2018. Ifølge dataene er det ikke noe foretak som har implementert BMS i tidsrommet 2015–2018, som har gått direkte for Type III. Det indikerer at eksisterende brukere av BMS har beveget seg i retning av de mest avanserte typene av verktøyet. Respondentene ble også eksplisitt spurt om de endret bruken av BMS de siste tre årene. Det var relativt få som svarte på dette spørsmålet, men svarene indikerer likevel at det vært en bevegelse mot mer avanserte former for BMS. Tre foretak responderte at bruken hadde blitt mindre avansert, fire foretak at det ikke var vesentlige endringer i bruken, mens sju foretak responderte at bruken av BMS var mer avansert.

Tabell 13.6 Type BMS i 2018 i store norske foretakene sammenlignet med 2015

	Undersøkelse 2015	Undersøkelse 2018
Type I	77 %	64 %
Type II	13 %	5 %
Type III	10 %	31 %
Total andel	100 %	100 %

13.5.4 Kritiske ytelsesindikatorer

Tabell 13.7 viser at det er en tendens til at foretakene i 2018 bruker et økende antall kritiske ytelsesindikatorer (KPI-er). Det er for eksempel hele ni foretak som oppgir at de bruker flere enn 50 KPI-er. Et økt antall KPI-er øker kompleksiteten i økonomistyringssystemet og kan være en indikasjon på en bevegelse mot mer sofistikerte typer av BMS-system. Når det er sagt, anbefales det i BMS-litteraturen at man ikke bruker særlig mer enn 20 KPI-er (Hoff & Holving, 2015). Bruk av et svært høyt antall KPI-er indikere problemer med å prioritere hva som er viktig, og kan lede til «information overload» (Hoff & Holving, 2015).

Tabell 13.7 Kritiske ytelsesindikatorer

Antall KPI-er	Frekvens 2015	Frekvens 2018
0-9	4	2
10-19	14	9
20-29	2	9
30-39	4	4
40-49	2	2
50-59	1	1
60-69	0	5
70-79	0	0
80-89	1	0
90-99	2	0
100 eller flere	0	3

I neste del går vi over fra å se på hvor mye og hvordan BMS brukes, til å undersøke hva som er de organisatoriske effektene av å bruke BMS.

13.6 Forskningsspørsmål 2: Hvilke organisatoriske effekter har BMS, og hvordan har disse effektene endret seg fra 2015 til 2018?

I denne delen vil vi se nærmere på hva respondentene oppgir som de organisatoriske effektene av å adoptere og implementere BMS, og i hvilken grad dette har endret seg i perioden 2015 til 2018. Vi vil understreke at vi her undersøker respondentenes oppfattede effekter, noe som kan skille seg fra de faktiske effektene.

13.6.1 Fordeler

Vi undersøkte hva respondentene opplevde som fordelene knyttet til bruk av BMS. Som tabell 13.8 viser, er det tydelige forskjeller mellom hva respondentene forventet av fordeler ved BMS i forkant av implementeringen, og det som ble oppnådd. De mest åpenbare forskjellene mellom forventede og oppnådde fordeler er særlig interessante å se nærmere på. I 2015 var forventningen høyere enn det som er oppnådd når det gjaldt «videreutvikling av strategi» og «forbedre bedriftens resultater på lang sikt», mens oppnådde fordeler var større enn forventet når det gjaldt å «forbedre strategisk læring». Generelt er forskjellene mellom forventede og oppnådde fordeler størst i 2015, mens de er mindre i 2018.

Resultatene viser at de viktigste fordelene med BMS er at styringsverktøyet forbedrer sammenhenger mellom strategiske mål og handlinger, at det utvikler et konsistent system av mål, og at det øker oppmerksomheten på ikke-finansielle verdidrivere. Disse fordelene peker seg nokså klart ut i 2015, men er også det som hyppigst er nevnt i undersøkelsen fra 2018. Det er også en del interessante forskjeller, for eksempel er det store forskjeller mellom 2015 og i 2018 når det gjelder betydningen av å «forbedre bedriftens resultater på lang sikt».

13.6.2 utfordringer

Vi spurte respondentene om hva de opplevde som utfordringer med bruk av BMS (tabell 13.9). Tabellen viser at det var flere som rapporterte om

Tabell 13.8 Fordeler med BMS i 2015 og 2018

Fordeler med BMS	Prosentandel av BMS-brukere 2015		Prosentandel av BMS-brukere 2018	
	Forventet	Oppnådd	Forventet	Oppnådd
Videreutvikle strategien	14	4	7	7
Avklare og kommunisere strategien	14	13	9	6
Forbedre sammenhengen mellom strategiske mål og handlinger	71	70	20	19
Økt fokus på strategi	10	17	1	7
Utvikle et konsistent system av mål i selskapet	57	48	13	12
Forbedre forståelsen av årsak-virkning-sammenhenger i bedrifter	10	13	6	7
Legge større vekt på ikke-finansielle drivere i virksomhetsstyringen	52	43	12	14
Forbedre bedriftens resultater på lang sikt	62	35	7	3
Kartlegge strategiske handlinger som bedriften må utføre for å nå bedriftens mål	10	13	7	9
Forbedre strategisk læring (kontroll og tilbakemelding)	5	17	4	1
Tilrettelegge for et insentivsystem	0	4	7	7
Ta mer hensyn til interessenter	0	4	1	0
Forbedre kundefokuset	10	9	1	3
Identifisere muligheter for endringer i forretningsprosessene	19	17	3	3
Støtte opp under en vekststrategi	0	4	0	1
<i>Respondenter</i>	21	23	69	69

implementeringsutfordringer i 2015 enn i 2018. På samme tid peker tid og ressurser og manglende deltakelse seg ut både i 2015 og 2018. Tid og ressurser er den vanligste utfordringen. Dette er ikke overraskende siden det i BMS-litteraturen pekes på at det kan ta lang tid å få på plass et velfungerende BMS-system. Det er et problem også ved implementering av andre økonomistyringsverktøy som for eksempel tradisjonell ABC (Kaplan & Anderson, 2004). Det vil være rimelig å anta at mer sofistikerte typer av BMS (Type II og III) vil kreve bruk av mer tid og ressurser ved implementering enn enkle Type I-modeller.

Andre vanlige problemer er manglende deltakelse fra resten av organisasjonen og problemer med å se sammenhengen i styringsverktøyet. Manglende deltakelse er også et hyppig problem i bruk av BMS.

En forklaring kan være at et strategisk fokusert BMS (Type III) gir en «top-down»-tilnærming i utformingen av for eksempel KPI-er. En sannsynlig konsekvens av dette er at ansatte lenger ned i organisasjonen kjenner lite eierskap til KPI-ene.

Manglende deltakelse kan medføre at BMS blir marginalisert i organisasjonen (Madsen & Slåtten, 2015), og at det bare blir et rapporteringsverktøy som ikke har noen relevans for andre enn den BMS-ansvarlige. Når det gjelder problemer med å se sammenhengen i styringsverktøyet, er dette relatert til mangel på forståelse av verktøyet og hvordan det henger sammen med foretakets øvrige styringssystemer.

Noen respondenter trekker også frem manglende engasjement fra toppledelsen, inkompatibel organisasjonskultur og mangel på en sterk pådriver med overordnet ansvar for BMS-prosjektet. Dette er sentrale faktorer som gjør det vanskelig å få BMS til å fungere godt i organisasjonen. Flere tidlige BMS-studier (Madsen & Slåtten, 2015; Wickramasinghe, Gooneratne & Jayakody, 2007) har vist at verktøy ofte «stues bort» hvis lederne ikke viser interesse og engasjement, og det vil være viktig med en sterk pådriver («BMS-general») for å skape slikt engasjement og interesse fra ledere og andre i organisasjonen (Madsen & Stenheim, 2014b).

Tabell 13.9 Utfordringer med bruk av BMS i 2015 og 2018

Utfordring	2015		2018	
	Antall	Andel	Antall	Andel
Tids- og ressurskrevende	14	67	18	35
Manglende deltakelse	7	33	11	21
Tekniske problemer	4	19	0	0
Manglende engasjement fra toppledelsen	3	14	1	2
Ikke kompatibel organisasjonskultur	3	14	5	10
Mangel på sterk pådriver med overordnet ansvar	3	14	3	6
Problemer med å se sammenhengen i styringsverktøyet	6	29	7	13
Manglende kontinuitet	0	0	0	0
Motstand mot merkelappen BMS	0	0	3	6
Utvikling av strategikart	0	0	2	4
Annet	3	14	2	4

13.6.3 Tilfredshet

Vi spurte respondentene om i hvilken grad de var tilfredse med styringssystemet før og etter implementeringen av BMS. Generelt viser dataene fra 2015 at tilfredsheten med styringssystemet var høyere etter implementering, med hensyn til både presisjon og relevans.

I 2018 spurte vi også om tilfredshet totalt sett, styringssystemets presisjon, styringssystemets relevans og styringssystemet som prestasjonsmålingssystem. De fleste foretakene var middels fornøyd med styringssystemet som ble benyttet før BMS ble implementert, og gjennomsnittet lå på 2,70 på en skala fra 1 til 5. Her er for øvrig foretakene fra begge utvalgene tatt med. Ser vi på tilfredshet med styringssystemet etter at BMS ble implementert, gir det et noe annerledes bilde. De fleste foretakene er over middels fornøyd med styringssystemet etter at BMS ble implementert, med et gjennomsnitt på 3,74.

Resultatene fra andre studier, både fra Norge og internasjonalt, viser lignende resultater. Av andre studier som brukte en Likert-skala (1–5), finner Bjørnenak (2013), Rigby og Bilodeau (2013, 2015, 2018) og Johanson og Madsen (2017) lignende resultater. Bjørnenak (2013) så på opplevd nytteverdi av BMS blant norske sparebanker. Her scoret verktøyet i gjennomsnitt 3,68. Rigby og Bilodeau (2013, 2015, 2018) ser på hvor fornøyd foretak fra hele verden er med BMS. I 2012 og 2014 scoret BMS i gjennomsnitt 3,90, mens i 2017 var scoren 3,93. Johanson og Madsen (2017) bygger på Alsaker og Andersens (2015) masteroppgave, og resultatene viser at de største norske foretakene er over middels fornøyde med BMS etter implementering, med en gjennomsnittlig score på 3,95.

Til nå har vi sett på spredning og bruk (del 5) og organisatoriske effekter av BMS. I neste del ser vi nærmere på om det kan være forskjeller i bruk og effekter av BMS mellom store og mellomstore foretak.

13.7 Forskningsspørsmål 3: Hvilke forskjeller er det i bruk og effekter av BMS mellom store og mellomstore foretak i Norge basert på data fra 2018?

Det siste forskningsspørsmålet handler om forskjeller mellom store og mellomstore foretak. Undersøkelsen fra 2018 viser til at 26 prosent av de foretakene vi klassifiserte som mellomstore, bruker BMS. Det kan sammenlignes med 49 prosent av store norske foretak med over 200 ansatte oppga av de brukte BMS. Det er følgelig en vesentlig forskjell i andel brukere av BMS mellom de to utvalgene.⁵ Dette er i samsvar med det som er forventet, siden mindre foretak typisk bruker færre styringsverktøy (Rigby & Bilodeau, 2018) og dette gjelder også for utbredelse og bruk av BMS (Basuony, 2014; Madsen, 2015).

Tabell 13.10 viser forskjeller i bruk av BMS mellom foretak med over og under 200 ansatte. Resultatene viser at det også i foretak med under 200 ansatte, er en overveiende andel brukere av BMS Type I. Interessant nok er det betydelig færre brukere av Type 1 i denne gruppen foretak enn i store foretak, noe som gjelder for undersøkelsene fra både 2018 og 2015. Dette er noe overraskende da det ofte betraktes som en etablert sannhet at større organisasjoner krever mer avansert og omfattende styring enn mindre organisasjoner (Hudson, Smart & Bourne, 2001). En forklaring kan være at mellomstore foretak kalkulerer med en relativt større kostnad ved å implementere BMS. De vil derfor implementere et mer omfattende og sofistikert system for å sikre at BMS blir en permanent og relevant del av styringssystemet. Det bør imidlertid bemerkes at resultatene fra undersøkelsene må tolkes med forsiktighet da det er relativt få respondenter.

Tabell 13.10 Type av BMS brukt av foretak av ulik størrelse i 2018

	Foretak under 200 ansatte	Foretak over 200 ansatte
Type I	42 %	63 %
Type II	25 %	6 %
Type III	33 %	31 %
Total andel	100 %	100 %

⁵ En enkel kjikvadrattest indikerer at det er mer sannsynlig at mellomstore foretak ikke bruker BMS.

Tilfredshet med BMS er diskutert i avsnittet om effekter av BMS. Om vi sammenligner de to utvalgene med hensyn til tilfredsheten, ser vi at mellomstore foretak er marginalt mer tilfredse enn store foretak. På skalaen 1–5, gir mellomstore foretak en gjennomsnittlig score på 3,9 og store foretak en gjennomsnittlig score på 3,6. Det er en liten tendens til at tilfredsheten til store foretak har gått ned de siste årene; undersøkelsen fra 2015 fant en gjennomsnittlig score på 3,95.

Det at foretak med minimum 200 ansatte gir BMS en score på 3,6, kan tyde på at tilfredsheten med bruken blant de største foretakene i Norge er gått noe ned de siste tre årene, fra 3,95 i 2015 (Johanson & Madsen, 2017). Selv om undersøkelsen fra 2018 viser noe lavere tilfredshet enn undersøkelsen fra 2015, så avviker ikke resultatet i særlig grad fra andre nasjonale og internasjonale studier.

13.8 Diskusjon

13.8.1 Adopsjon og spredning

De empiriske funnene i begge undersøkelsene viser at BMS fortsatt har en utstrakt bruk i norske foretak. Dataene våre indikerer ikke store endringer i adopsjon og spredning av BMS i Norge i perioden 2015 til 2018, men indikerer at BMS har blitt en vedvarende trend og i stor grad har blitt institusjonalisert som en del av «god praksis» innen økonomisk styring. Dataene viser at BMS fortsatt adopteres av foretak, og at det ikke er i ferd med å «dø ut».

Disse funnene kan også diskuteres i lys av for eksempel ledelsesmoteori (engelsk: fads and fashions) (Abrahamson, 1996) som legger vekt på at spredning og popularitet av ledelses- og økonomistyringsverktøy i stor grad er drevet av sosiale og institusjonelle prosesser. I denne litteraturen har man tradisjonelt sett for seg at livssyklusen til slike verktøy best kan beskrives med en klokkeformet kurve (Abrahamson & Fairchild, 1999), selv om det over tid har vokst frem en erkjennelse av at moteriktige styringsverktøy også kan bli institusjonaliserte og bli mer permanent forankret i praksis (Perkmann & Spicer, 2008). BMS er et interessant case i så måte. Som styringsverktøy har det eksistert i nesten 30 år, og selv om det fortsatt har en solid posisjon i

økonomistyringslitteraturen, er det nye verktøy som «Big data analytics», «Lean» og «Beyond budgeting» som i dag oppfattes som innovative modeller (Becker, Messner & Schäffer, 2020; Rigby & Bilodeau, 2018). Dataene fra undersøkelsene gir derfor en viss støtte til Madsen (2011), som argumenterte for at BMS hadde blitt en institusjonalisert ledelsesmote i Norge.

13.8.2 Bruk

Undersøkelsene viser at det er Type I, altså BMS som et prestasjonsmålingssystem, som dominerer, selv om det i 2018 er tegn på at BMS-modellene i foretakene blir mer sofistikerte. Dette er konsistent med tidligere studier i en norsk kontekst som også har vist at BMS hovedsakelig brukes som et måle- og rapporteringssystem (Madsen, 2012). Hva er mulige forklaringer på hvorfor BMS primært brukes som Type I i norske foretak? Skyldes det manglende kunnskap om verktøyets potensial? Er det en rasjonell beslutning basert på kost-nytte-vurderinger? Det kan tenkes at en del foretak primært har utfordringer knyttet til prestasjonsmåling (Ittner & Larcker, 2003) og i mindre grad søker etter løsninger på andre typer problemer.

13.8.3 Effekter

Dataene viser at foretakene opplever at det er positive sider ved BMS så vel som implementeringsutfordringer. Når det gjelder fordeler med BMS, er det en del avvik mellom forventede og oppfattede fordeler, noe som kan skyldes (for) høye forventninger. Dette er en vanlig observasjon for ledelsesmoter. Populariteten til styringsverktøyet kan falle fordi det ikke klarer å innfri forventningene (Benders & Van Veen, 2001). Som nevnt, var det på begynnelsen av 2000-tallet en slags hallelujastemming rundt BMS i Norge (Madsen, 2012) og det kan tenkes at en del foretak ble revet med. Det er mulig at senere adoptører er mer edruelige når det gjelder forventede fordeler og potensielle implementeringsutfordringer, noe som kan gjøre at det blir lettere å unngå å bli desillusjonert. Det vil i sin tur potensielt kunne øke suksessgraden.

Generelt er det interessant at norske foretak (både i 2015 og 2018) er så tilfredse med BMS, særlig siden de i stor grad benytter seg av BMS Type I. Bjørnenak (2013) finner på samme måte at foretak stort sett er «fornøyd med alt man gjør» knyttet til bruk av styringsverktøy, noe som betyr at opplevd tilfredshet kanskje ikke er et godt mål på suksess.

13.9 Konklusjon

13.9.1 Oppsummerende kommentarer

I dette kapitlet har vi presentert sentrale utviklingstendenser knyttet til spredning, bruk og effekter av BMS i norske bedrifter. Resultatene viser at BMS er et viktig økonomistyringsverktøy i norske bedrifter som i stor grad bruker BMS til intern rapportering og styring. Likevel ser vi visse tendenser til endringer i hvordan BMS blir brukt – i retning av bruk av BMS som et strategisk ledelsesverktøy. Et annet sentralt funn er at BMS virker å være en vedvarende trend som i høy grad har blitt institusjonalsert som en del av «god praksis» innen feltet økonomisk styring.

Bidraget fra denne studien er ikke nødvendigvis bare relatert til resultatene, men også til implikasjonene for fremtidig forskning på BMS og andre styringsverktøy. Vi har gjort et sjeldent forsøk på å beskrive og analysere utviklingstendenser knyttet til bruken av styringskonsepter. De fleste spørreundersøkelser er rene tverrsnittsundersøkelser. Bain og Company's undersøkelser er et unntak og har blitt gjennomført med jevne mellomrom siden 1993. På den annen side har også denne undersøkelsen svakheter ved at den bruker «tick-the-box»-spørsmål og ikke kartlegger variasjon i bruken av f.eks. BMS. Vår studie har fokusert på bare et styringsverktøy og har også vært i stand til å si noe om hvordan BMS brukes.

13.9.2 Begrensninger og videre forskning

Vi vil understreke at det naturligvis er en del begrensninger ved vår studie som det er viktig å merke seg. For det første gjelder vanlige begrensninger ved spørreundersøkelser, for eksempel svarprosent og frafallsproblematikk. Svarprosentene i de to undersøkelsene er noe lavere enn det som har vært anbefalt i metodelitteratur (Grønmo, 2004), men samtidig er den

høyere enn i mange av dagens elektronisk spørreundersøkelser (Cook et al., 2000; Shih & Fan, 2008). Det bør også bemerkes at svarprosenten er noe lavere i 2018.

Det er derfor flere mulige måter denne studien kan utvides på. Det ville være svært interessant med flere datapunkter, for eksempel ved en replisering av studien i 2022 (og muligens 2025). Med unntak av Bain og Company's internasjonale studier av ledelsesverktøy og trender er det svært få slike studier i litteraturen. Et slikt longitudinelt datasett vil kunne bidra med ny innsikt om BMS og vil også kunne bidra med ny empiri som kan belyse «management fashion»-teorien. Ofte finnes det lite data om bruken av ledelsesverktøy i organisasjoner på etterspørsels-siden (Clark, 2004).

En annen utvidelse vil være å gjøre sammenligninger med andre land. Det ville kanskje være mest naturlig å sammenligne med de andre skandinaviske landene siden man ofte antar at disse har mange likheter når det gjelder størrelse, forretningskultur og andre institusjonelle forhold (Grenness, 2003; Jönsson, 1996). Det vil derfor være interessant dersom man finner forskjeller i adopsjon, bruk og effekter av BMS her. Til slutt kan det også tenkes mer kvalitativt orienterte studier. Dette kan for eksempel være studier av hvordan BMS virker sammen med resten av organisasjonens styringssystemer (Johanson & Madsen, 2013). Det vil også være interessant med longitudinelle casestudier av hvordan BMS brukes over tid i enkeltorganisasjoner, for eksempel ved hjelp av virusperspektivet (Johanson & Madsen, 2019; Røvik, 2011). Dette teoretiske perspektivet bruker virus som metafor for å analysere spredning av økonomistyringsverktøy og kan gi et mer mangefasettert bilde av sprednings- og implementeringsprosessen.

Referanser

- Abdel-Kader, M., Moufty, S. & Laitinen, E. K. (2011). Balanced scorecard development: A review of literature and directions for future research. I M. G. Abdel-Kader (Red.), *Review of management accounting research* (s. 214). Hampshire: Palgrave Macmillan.
- Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, 16(3), 586–612.

- Abrahamson, E. (1996). Management fashion. *Academy of Management Review*, 21(1), 254–285.
- Abrahamson, E. & Fairchild, G. (1999). Management fashion: Lifecycles, triggers, and collective learning processes. *Administrative Science Quarterly*, 44, 708–740.
- Al Sawalqa, F., Holloway, D. & Alam, M. (2011). Balanced Scorecard implementation in Jordan: An initial analysis. *International Journal of Electronic Business Management*, 9(3), 196–210.
- Alsaker, H. & Andersen, E. (2015). *Hvor sofistikert og utbredt er Balansert målstyring i store norske bedrifter, og er bedriftene tilfredse med styringsverktøyet? En deskriptiv analyse om implementering av Balansert målstyring i store norske bedrifter*. Norwegian School of Economics, Bergen, Norway.
- Anand, M., Sahay, B. & Saha, S. (2005). Balanced scorecard in Indian companies. *Vikalpa*, 30(2), 11–25.
- Andersen, H., Cobbold, I. & Lawrie, G. (2001). *Balanced scorecard implementation in SMEs: Reflection on literature and practice*. Paper presented at the 2GC Conference Paper, Presented at SMESME Copenhagen, Denmark.
- Antonsen, Y. (2014). The downside of the balanced scorecard: A case study from Norway. *Scandinavian Journal of Management*, 30(1), 40–50.
- Ax, C. & Bjørnenak, T. (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 16(1), 1–20.
- Ax, C. & Bjørnenak, T. (2007). Management accounting innovations: Origins and diffusion. I T. Hopper, D. Northcott & R. W. Scapens (Red.), *Management accounting innovations: Origins and diffusion* (3. ugt., s. 357–376). Hertfordshire: Prentice-Hall.
- Banchieri, L. C., Planas, F. C. & Rebull, M. V. S. (2011). What has been said, and what remains to be said, about the balanced scorecard? *Proceedings of Rijeka Faculty of Economics – Journal of Economics and Business*, 29(1), 155–192.
- Barnabè, F. & Busco, C. (2012). The causal relationships between performance drivers and outcomes: Reinforcing balanced scorecards' implementation through system dynamics models. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(4), 528–538.
- Basuony, M. A. (2014). The balanced scorecard in large firms and SMEs: A critique of the nature, value and application. *Accounting and Finance Research*, 3(2), 14.
- Becker, S. D., Messner, M. & Schäffer, U. (2020). The interplay of core and peripheral actors in the trajectory of an accounting innovation: Insights from beyond budgeting. *Contemporary Accounting Research*, n/a(n/a).
- Benders, J. & Van Veen, K. (2001). What's in a fashion? Interpretative viability and management fashions. *Organization*, 8(1), 33–53.
- Bescos, P.-L., Deville, A. & Foulquier, P. (2020). BSC and long-term deployment: An actors' perspective. *Journal of Applied Accounting Research*.

- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 eller fra ABC til beyond budgeting på 20 år. *Magma*, 13(4), 49–54.
- Bjørnenak, T. (2013). Styringssystemer og lønnsomhet: en studie av norske sparebanker. *Magma – Tidsskrift for økonomi og ledelse*, 6, 31–36.
- Bourguignon, A., Malleret, V. & Nørreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: The ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15(2), 107–134.
- Braam, G. (2012). Balanced scorecard's interpretative variability and organizational change. I C.-H. Quah, & O. L. Dar (Red.), *Business dynamics in the 21st century*. Rijeka, Croatia: InTech.
- Braam, G., Benders, J. & Heusinkveld, S. (2007). The balanced scorecard in the Netherlands: An analysis of its evolution using print-media indicators. *Journal of Organizational Change Management*, 20(6), 866–879.
- Braam, G., Heusinkveld, S., Benders, J. & Aubel, A. (2002). The reception pattern of the balanced scorecard: Accounting for interpretative viability. *SOM-Theme G: Cross-contextual comparison of institutions and organisations*. Nijmegen, The Netherlands: Nijmegen School of Management, University of Nijmegen.
- Braam, G. & Nijssen, E. (2004). Performance effects of using the balanced scorecard: A note on the Dutch experience. *Long Range Planning*, 37, 335–349.
- Brudan, A. (2005). Balanced scorecard typology and organisational impact. *KM Online Journal of Knowledge Management*, 2(1).
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.
- Christensen, K. S. & Bukh, P. N. (2013). *Succes med balanced scorecard*. Copenhagen, Denmark: Gyldendal A/S.
- CIMA. (2009). *Management accounting tools for today and tomorrow*. London, UK: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- Clark, T. (2004). The fashion of management fashion: A surge too far? *Organization*, 11(2), 297–306.
- Cook, C., Heath, F. & Thompson, R. L. (2000). A meta-analysis of response rates in web-or internet-based surveys. *Educational and Psychological Measurement*, 60(6), 821–836.
- Cooper, D. J., & Ezzamel, M. 2016. A critical analysis of the balanced scorecard: Towards a more dialogic approach. I J. Haslam & P. Sikka (Red.), *Pioneers of critical accounting: A celebration of the life of Tony Lowe* (s. 201–230). London: Palgrave Macmillan UK.
- Cooper, D. J., Ezzamel, M. & Qu, S. Q. (2017). Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 991–1025.

- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96–103.
- Crabtree, A. D. & DeBusk, G. K. (2008). The effects of adopting the balanced scorecard on shareholder returns. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 24, 8–15.
- Davis, S. & Albright, T. (2004). An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15(2), 135–153.
- De Geuser, F., Mooraj, S. & Oyon, D. (2009). Does the balanced scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance. *European Accounting Review*, 18(1), 93–122.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Eriksen, T. A. 2018. *Utbredelse og bruk av balansert målstyring i store norske bedrifter: er det skjedd endringer de siste tre årene?: en deskriptiv analyse av bruken av balansert målstyring blant store norske bedrifter.*
- Fallan, E., Olsen, T.-E., Daleq, B. & Hobbel, M. A. (2015). Bruk av balansert målstyring i norske kommuner. *Magma*, (8), 62–75.
- Free, C. & Qu, S. (2011). The use of graphics in promoting management ideas: An analysis of the balanced scorecard, 1992–2010. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(2), 158–189.
- Gjønnes, S. H. & Tangenes, T. (2012). *Økonomi- og virksomhetsstyring – Strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Grenness, T. (2003). Scandinavian managers on Scandinavian management. *International Journal of Value-Based Management*, 16, 9–21.
- Grønmo, S. (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Hansen, A. & Mouritsen, J. (2005). Strategies and organizational problems: Constructing corporate value and coherences in balanced scorecard processes. I C. S. Chapman (Red.), *Controlling strategy: Management, accounting and performance measurement* (s. 125–150). New York: Oxford University Press.
- Hiebl, M. R., & Richter, J. F. (2018). Response rates in management accounting survey research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 59–79.
- Hoff, K. G. (2008). *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoff, K. G. & Holving, P. A. (2015). *Balansert målstyring – Strategisk virksomhetsstyring satt i system* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 46(1), 33–59.

- Hudson, M., Smart, A. & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International Journal of Operations og Production Management*, 21(8), 1096–1115.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998). Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205–238.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88–95.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), 715–741.
- Johanson, D. & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge – en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter. *Magma – Tidsskrift for økonomi og ledelse*, 16(6), 18–30.
- Johanson, D. & Madsen, D. Ø. (2017). Balansert målstyring – et dynamisk styringsverktøy? Utviklingen i praksis og fremtidig potensial. I T. Nesheim & I. Stensaker (Red.), *Fokus på fremtidens foretaksløsninger* (s. 91–107). Bergen: Fagbokforlaget.
- Johanson, D. & Madsen, D. Ø. (2019). Diffusion of management accounting innovations: A virus perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jönsson, S. (1996). *Perspectives of Scandinavian management*. Göteborg: Bokförlaget BAS.
- Kald, M. & Nilsson, F. (2000). Performance measurement at Nordic companies. *European Management Journal*, 188(1), 113–127.
- Kalsaas, B. T. (2017). *Lean construction. Forstå og forbedre prosjektbasert produksjon*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Kaplan, R. S. (1984). Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, 62(4), 95–101.
- Kaplan, R. S. (2008). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3, 1253–1269.
- Kaplan, R. S. (2012). The balanced scorecard: Comments on balanced scorecard commentaries. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(4), 539–545.
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(November), 131–138.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review*, (January–February), 71–79.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004). *Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2006). *Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2008). *Execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kjøde, L. A. (2003). *Innovasjon, diffusjon og suksess av nye begreper innen økonomisk styring: En studie av aktivitetsbasert kalkulasjon og balansert målstyring i Norge*. Norwegian School of Economics and Business Administration, Bergen.
- Lawrie, G. & Cobbold, I. (2004). Third-generation balanced scorecard: Evolution of an effective strategic control tool. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 53(7), 611–623.
- Lucianetti, L. (2010). The impact of the strategy maps on balanced scorecard performance. *International Journal of Business Performance Management*, 12(1), 21–36.
- Lueg, R. (2015). Strategy maps: The essential link between the balanced scorecard and action. *Journal of Business Strategy*, 36(2), 34–40.
- Lueg, R. & Carvalho e Silva, A. L. (2013). When one size does not fit all: A literature review on the modifications of the balanced scorecard. *Problems and Perspectives in Management*, 11(3), 86–94.
- Lueg, R. & Julner, P. (2014). How are strategy maps linked to strategic and organizational change? A review of the empirical literature on the balanced scorecard. *Corporate Ownership & Control*, 11(4), 439–446.
- Lueg, R. & Vu, L. (2015). Success factors in balanced scorecard implementations – a literature review. *Management Revue*, 26(4), 306–327.
- Madsen, D. Ø. (2011). *The impact of the balanced scorecard in the Scandinavian countries: A comparative study of three national management fashion markets*. Unpublished Ph.D. Thesis, Norwegian School of Economics, Department of Strategy and Management, Bergen, Norway.
- Madsen, D. Ø. (2012). The balanced scorecard i Norge: En studie av konseptets utviklingsforløp fra 1992 til 2011. *Praktisk økonomi og finans*, (4), 55–66.
- Madsen, D. Ø. (2014a). How do managers encounter fashionable management concepts? A study of balanced scorecard adopters in Scandinavia. *International Journal of Management Concepts and Philosophy*, 8(4), 249–267.
- Madsen, D. Ø. (2014b). Interpretation and use of the balanced scorecard in Denmark: Evidence from suppliers and users of the concept. *Danish Journal of Management og Business*, 78(3/4), 13–25.

- Madsen, D. Ø. (2015). The balanced scorecard in the context of SMEs: A literature review. *Review of Business Research*, 15(3), 75–86.
- Madsen, D. Ø. & Slåtten, K. (2015). The balanced scorecard: Fashion or virus? *Administrative Sciences*, 5(2), 90–124.
- Madsen, D. Ø. & Stenheim, T. (2014a). Balansert målstyring: En kort oversikt over forskningslitteraturen. *Magma*, 17(4), 22–33.
- Madsen, D. Ø. & Stenheim, T. (2014b). Perceived benefits of balanced scorecard implementation: Some preliminary evidence. *Problems and Perspectives in Management*, 12(3), 81–90.
- Madsen, D. Ø. & Stenheim, T. (2015). The balanced scorecard: A review of five research areas. *American Journal of Management*, 15(2), 24–41.
- Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research*, 12, 207–220.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems: Performance measurement, evaluation, and incentives* (3. utg.). London: Prentice Hall.
- Nielsen, S. & Sørensen, R. (2004). Motives, diffusion and utilisation of the balanced scorecard in Denmark. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 1, 103–124.
- Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, (March), 65–88.
- Nørreklit, H. (2003). The balanced scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 28(6), 591–619.
- Nørreklit, H. & Mitchell, F. (2007). The balanced scorecard. I T. Hopper, D. Northcott & R. W. Scapens (Red.), *Issues in management accounting*.
- Nørreklit, H., Nørreklit, L., Mitchell, F. & Bjørnenak, T. (2012). The rise of the balanced scorecard! Relevance regained? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(4), 490–510.
- Oliveresen, F. (2014). *Erfaringer med bruk av balansert målstyring: En surveyundersøkelse blant norske mellomstore og store bedrifter*. Norwegian School of Life Sciences, Ås, Norway.
- Olsen, L. E. (1999). *The balanced scorecard: styringsdimensjoner i norsk industri – en empirisk undersøkelse*. Norwegian School of Economics and Business Administration, Bergen.
- Olsen, T.-E. (2012). *Diffusion and adoption of management accounting innovations in the public sector: The case of Norwegian health entities and institutions within higher education*. Norwegian School of Economics, Bergen, Norway.
- Pedersen, H. S. & Bødtger, M. S. (2014). *Balansert målstyring i norske små og mellomstore bedrifter: en surveyundersøkelse av utbredelse og praksis*. Norwegian School of Life Sciences, Ås, Norway.

- Perkins, M., Grey, A. & Remmers, H. (2014). What do we really mean by 'balanced scorecard'? *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(2), 148–169.
- Perkmann, M. & Spicer, A. (2008). How are management fashions institutionalized? The role of institutional work. *Human Relations*, 61(6), 811–844.
- Qu, S. (2004). A sociological analysis of the rise and dissemination of management accounting innovations: Evidence from the balanced scorecard. *Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*. Singapore.
- Rautiainen, A. I. (2009). The interrelations of decision-making rationales around BSC adoptions in Finnish municipalities. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 58(8), 787–802.
- Rigby, D. & Bilodeau, B. (2009). *Management tools & trends 2009*. London: Bain & Company.
- Rigby, D. & Bilodeau, B. (2013). *Management tools & trends 2013*. London: Bain & Company.
- Rigby, D. & Bilodeau, B. (2015). *Management tools & trends 2015*. London: Bain & Company.
- Rigby, D. & Bilodeau, B. (2018). *Management tools & trends 2018*. London: Bain & Company.
- Rolfsen, M. & Jensen, H. C. (2014). Lean bygging. I M. Rolfsen (Red.), *Lean blir norsk – Lean i den norske samarbeidsmodellen* (s. 130–139). Bergen: Fagbokforlaget.
- Røvik, K. A. (2011). From fashion to virus: An alternative theory of organizations' handling of management ideas. *Organization Studies*, 32(5), 631–653.
- Sharma, D. & Sharma, U. (2020). Analysis of balanced scorecard usage by private companies. *Pacific Accounting Review*.
- Shih, T.-H. & Fan, X. (2008). Comparing response rates from web and mail surveys: A meta-analysis. *Field Methods*, 20(3), 249–271.
- Singh, R. K. & Sethi, S. (2017). The balanced scorecard: Churning the existing literature. *Amity Global Business Review*, 12(2).
- Soderberg, M., Kalaganam, S., Sheehan, N. T. & Vaidyanathan, G. (2011). When is a balanced scorecard a balanced scorecard? *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(7), 688–708.
- Speckbacher, G., Bischof, J. & Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis of the implementation of balanced scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, (December), 361–388.
- Stemsrudhagen, J. I. (2003). Balansert målstyring: Fra måling til strategisk ledelse. *Magma*, 6, 40–46.
- Stemsrudhagen, J. I. (2004). The structure of balanced scorecards: Empirical evidence from Norwegian manufacturing industry. I M. J. Epstein & J. Manzoni (Red.), *Studies in managerial and financial accounting: Performance measurement*

- and managerial control: Superior organizational performance* (s. 303–321). Oxford: Elsevier.
- Voelpel, S. C., Leibold, M. & Eckhoff, R. A. (2006). The tyranny of the balanced scorecard in the innovation economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), 43–60.
- Wagensveld, J. (2013). *The travel and translation of balanced scorecards*.
- Wanderley, C., Cullen, J. & Tsamenyi, M. (2014). Variation in management accounting practices: The balanced scorecard adaptation. Working paper.
- Wennergren, C., Engeskar, A., Panteleeva, E. & Helgesen, Ø. (2016). Adoption and diffusion of the balanced scorecard innovation among businesses in Møre og Romsdal. I M. Kvangarsnes, J. I. Håvold & Ø. Helgesen (Red.), *Innovasjon og entreprenørskap – Fjordantologien 2015* (s. 147–173). Oslo: Universitetsforlaget.
- Wickramasinghe, D., Gooneratne, T. & Jayakody, J. (2007). Interest lost: The rise and fall of a balanced scorecard project in Sri Lanka. *Advances in Public Interest Accounting*, 13, 237–271.
- Wongkaew, W. (2007). *Managing multiple dimensions of performance: A field study of balanced scorecard translation in the Thai financial services organisation*. University of Warwick, UK.