

BALANSERT MÅLSTYRING:

En kort oversikt over forskningslitteraturen



DAG ØIVIND MADSEN er siviløkonom og Ph.D fra Norges Handelshøyskole. Han er i tillegg utdannet cand. mag i samfunnsvitenskap fra Universitetet i Bergen, og MSc Accounting and Finance fra London School of Economics. Han jobber som førsteamanuensis ved Høgskolen i Buskerud og Vestfold.



TONNY STENHEIM har en Ph.D fra Handelshøjskolen i København. Han er i tillegg utdannet cand. mag og cand. merc fra Høgskolen i Buskerud og Master i Regnskap og Revisjon fra Norges Handelshøyskole. Han jobber som førsteamanuensis ved Handelshøyskolen BI.

1 INNLEDNING

The Balanced Scorecard, også kjent som balansert målstyring (BMS) på norsk, ble introdusert av Robert Kaplan og David Norton i en artikkel i *Harvard Business Review* i 1992 (Kaplan og Norton 1992). BMS har blitt kåret av *Harvard Business Review* til en av de mest innflytelsesrike ledelsesideene de siste 75 årene (Sibbet 1997: 12). BMS har fått mye oppmerksomhet i praksis. For eksempel viser konsultentselskapet Bain og Companys undersøkelser at konseptet er et av de mest brukte ledelsesverktøyene (Rigby og Bilodeau 2009, 2011, 2013). BMS har også fått mye oppmerksomhet blant forskere. En rekke review-artikler har de seneste årene oppsummert den etter hvert omfattende forskningslitteraturen på BMS (Abdel-Kader, Moufty og Laitinen 2011, Banchieri, Planas og Rebull 2011, Hoque 2014). Sett under ett viser disse artiklene og andre bidrag at det kan være en krevende øvelse å definere hva som ligger i konseptet, siden litteraturen og bruken av konseptet spriker i ulike retninger (Perkins, Grey og Remmers 2014, Soderberg, Kalagnanam, Sheehan og Vaidyanathan 2011).

Vi er ikke de første som forsøker å oppsummere forskningslitteraturen på BMS. Heller ikke de første med artikkel i *Magma* om balansert målstyring (Husby og Løvlie 1998, Stemsrudhagen 2003). Vi ser likevel et behov for en ny artikkel. For det første er disse artiklene publisert en del år tilbake i tid. Konseptet har utviklet seg mye de siste 10–15 årene, og det har også vært et

betydelig tilfang av forskningslitteratur på BMS. For det andre vil artikkelen reflektere de forskningsområdene som vi mener er mest sentrale. Av hensyn til omfanget på artikkelen kan vi ikke presentere en uttømmende oversikt over forskningslitteraturen. Den interesserte leser vil derfor kunne ha nytte av å lese andre review-artikler i tillegg til denne. I denne artikkelen kommer vi heller ikke til å fokusere på den praksisorienterte eller normative litteraturen som omhandler hvordan man skal designe og utvikle et velfungerende BMS-system. Denne BMS-metodikken er godt dekket i norske lærebøker (Gjønnes og Tangenes 2012, Hoff 2008, Hoff og Holving 2002).

Artikkelen er bygget opp på følgende måte: I del to ser vi nærmere på hvordan konseptet har utviklet seg siden det ble introdusert i 1992, og hvem som har bidratt til utviklingen. I tredje del fokuserer vi på forskning på adopsjon og spredning i ulike kontekster. Del fire omhandler implementering og bruksmønstre i praksis. Deretter i del fem ser vi på forskning på ulike effekter av implementering og bruk av konseptet. Det siste temaet gjennomgår ulike kritiske perspektiver. Artikkelen avsluttes med en kort oppsummering av status for forskning på området og noen forslag til videre studier, med særlig vekt på norske forhold.

2 KORT OM BMS-KONSEPTETS UTVIKLING

BMS har utviklet seg mye siden det ble introdusert, og har tatt opp i seg nye ideer og inspirasjon fra andre kon-

septer og teorier (Barnabè og Busco 2012, Kaplan 2008, Kaplan 2012). I denne delen diskuterer vi hovedsakelig forskjellene på hvordan konseptet ble presentert på 1990-tallet, og hvordan det har blitt presentert etter årtusenskiftet.

2.1 BMS PÅ 1990-TALLET

I sin opprinnelige form fra 1992 ble BMS presentert som et flerdimensjonalt målesystem hvor hensikten med dette målesystemet var å gi ledere et bedre beslutningsgrunnlag. Den opprinnelige versjonen av BMS dreide seg i hovedsak om å kombinere finansielle og ikke-finansielle ytelsesmål og resultatmål. Kaplan og Norton kalte det for et *dashbord* bestående av ulike måleparametere gruppert i fire perspektiver. Dette snevret fokuset endret seg imidlertid raskt. Fra og med 1996-boken (Kaplan og Norton 1996) har det blitt mer fokus på hvordan målene kobles til virksomhetens strategi gjennom en kartlegging av årsak- og virkningssammenhenger (se f.eks. Braam og Nijssen 2004, Stemsrudhagen 2003). I stedet for å bruke et dashbord som bilde, ble dette byttet ut med et fly. Nå sammenlignes lederen med en flypilot som bruker instrumentpanelet i cockpiten til å styre flyet trygt til destinasjonen (Nørreklit og Mitchell 2007).

2.2 BMS SIDEN 2000-TALLET

Rundt årtusenskiftet begynte Kaplan og Norton for alvor å snakke om den *strategifokuserte* organisasjonen (Kaplan og 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 virksomhetens strategi til hele organisasjonen (Kaplan og Norton 2001, Kaplan og Norton 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 og Norton 2006). På norsk brukes gjerne begrepet målkongruens, det vil si at det er samsvar mellom virksomhetens strategiske mål og de ansattes handlinger.

De senere år har Kaplan og Norton også begynt å diskutere strategi som en egen funksjon innen organisasjonen («the office of strategic management») (Kaplan og Norton 2005) og spesielt lagt vekt på strategiimplementering. Særlig deres siste bok (*Execution Premium*) legger vekt på dette (Kaplan og Norton 2008). Kaplan (2008)

SAMMENDRAG

The Balanced Scorecard, kjent som balansert målstyring på norsk, er et av de mest innflytelsesrike konseptene innen fagfeltet økonomisk styring. Siden begrepet balansert målstyring ble introdusert for litt over 20 år siden, har konseptet vært gjenstand for stor interesse i akademia og i praksis. Forskningslitteraturen på balansert målstyring har utviklet seg mye siden konseptet ble introdusert. Balansert målstyring er også forstått, implementert og brukt på ulike måter i praksis. Denne artikkelen har som mål å gi en oversikt over forskningslitteraturen på balansert målstyring. Artikkelen ser på følgende forskningstemaer: (1) konseptets utvikling, (2) adopsjon og spredning, (3) implementering og bruksmønstre, (4) effekter av bruk og (5) ulike kritiske perspektiver på konseptet. Artikkelen avsluttes med en oppsummering og noen forslag til videre forskning.

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.

Det har altså i løpet av de siste to tiårene skjedd en betydelig endring i måten BMS har blitt presentert på i konseptlitteraturen. Særlig tydelig er det skjerpede fokuset på strategi. Siden årtusenskiftet har fokuset på prestasjonsmåling kommet mer i bakgrunnen. Dette betyr derimot ikke at utviklingen er i konflikt med tidligere versjoner. Prestasjonsmåling spiller fortsatt en sentral rolle i implementeringen og oppfølgingen av 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 hovedfokuset er prestasjonsmåling.

2.3 HVEM HAR BIDRATT TIL UTVIKLINGEN?

Det er en rekke aktører som har bidratt til utviklingen av BMS-konseptet, men i første rekke er det Kaplan og Norton som har stått for mye av utviklingen av BMS og vært mest toneangivende (Cooper, Ezzamel og Qu 2012, Nørreklit 2003, Qu 2004). For eksempel har tidsskriftet *The Economist* kalt duoen «the most inseparable

double-act in management». Kaplan og Norton har stadig gitt ut nye bøker, artikler og promotert konseptet gjennom konsulentorganisasjonen Palladium Group.

Det er også andre forskere som har kastet seg på BMS-bølgen og skrevet konkurrerende bøker (f.eks. Niven 2005) og toneangivende litteratur på BMS (f.eks. Marr og Adams 2004, Marr og Neely 2003). I de skandinaviske landene er det også skrevet en rekke bøker om bruken av BMS (Bukh, Bang og Hegaard 2004, Bukh, Fredriksen og Hegaard 2000, Christensen og Bukh 2013, Hoff og Holving 2002, Olve, Roy og Wetter 1997, Olve, Roy og Wetter 1999). For eksempel kan det nevnes at Olves svenske bøker har blitt oversatt til en rekke språk og må kunne betegnes som bestselgere.

Alt i alt viser dette at aktører fra akademia i ulike land har hatt en sentral rolle i utviklingen av BMS som konsept. Dette til forskjell fra for eksempel *Beyond Budgeting*-konseptet, som i større grad har blitt drevet frem av praktikere i enkelte internasjonale selskaper (Bjørnenak 2010).

3 ADOPSJON OG SPREDNING AV BALANSERT MÅLSTYRING

En sentral retning innen BMS-forskningen ser på hvorfor konseptet har blitt adoptert av organisasjoner, og hvordan det har blitt spredd mellom organisasjoner i ulike nasjonale og kulturelle kontekster. Innen denne forskningen kan man skille mellom studier som ser på henholdsvis tilbuds- og etterspørselssiden til BMS. Tilbudssiden består av aktører som leverer produkter og tjenester knyttet til konseptet, for eksempel konsulenter, konferansearrangører og software-selskaper. På etterspørselssiden av markedet har man potensielle brukere av konseptet som består av organisasjoner og deres ledere.

3.1 BMS-KONSEPTETS TILBUDSSIDE

Mange forskere har også funnet at ulike tilbudssideaktører som konsulenter, bransjeorganisasjoner, software-selskaper, akademikere og offentlige organisasjoner har vært sentrale pådrivere i spredningsprosessen (Ax og Bjørnenak 2005, Braam, Benders og Heusinkveld 2007, Braam, Heusinkveld, Benders og Aubel 2002, Cooper mfl. 2012, Madsen og Slåtten 2013, Modell 2009, Qu 2004). I intervjuer med en rekke brukere av BMS i Finland fant Malmi (2001) at tilbudssideaktører hadde hatt en viktig rolle. Ax og Bjørnenak (2005) stu-

derte spredningen av BMS i Sverige under et tilbudssideperspektiv. De fant at tilbudssideaktører, særlig konsulenter, var viktige i populariseringen av BMS. Qu (2004) studerte prosessene rundt fremveksten av BMS i nettverket rundt Harvard Business School i USA. I en oppfølgingsstudie har Cooper mfl. (2012) studert hvordan Kaplan og Norton har popularisert BMS-konseptet. Sett under ett viser disse studiene at disse aktørene har vært sentrale pådrivere i spredningen og populariseringen av BMS og påvirket organisasjoners tilbøyelighet til å adoptere konseptet.

3.2 BMS-KONSEPTETS ETTERSPORSSELSSIDE

3.2.1 ADOPSJON OG SPREDNING

Som nevnt i innledningen viser Bain og Companys undersøkelse at BMS er et av de mest brukte ledelses-verktøyene. I 2007-utgaven av denne undersøkelsen oppga 66 prosent at de brukte BMS (Rigby og Bilodeau 2007), og selv om adopsjonsraten har dalt noe, er den fortsatt på rundt 50 prosent (Rigby og Bilodeau 2009, 2011, 2013). Innen BMS-litteraturen har det de siste 15 årene blitt gjennomført en rekke studier som ser mer spesifikt på adopsjonen og spredningen av BMS. Studier viser at BMS er mye brukt i land som USA (Maisel 2001, Marr 2005, Silk 1998), Danmark (Nielsen og Sørensen 2004), Sverige (Ax og Bjørnenak 2005, Olve og Petri 2005), Norge (Kjøde 2003, Madsen 2012, Stemsrudhagen 2004), Nederland (Braam mfl. 2007, Braam mfl. 2002), India (Anand, Sahay og Saha 2005), Jordan (Al Sawalqa, Holloway og Alam 2011) og de tysktalende landene (Speckbacher, Bischof og Pfeiffer 2003). I tabell 1 gir vi en oversikt over noen utvalgte studier som har sett på utbredelsen av BMS i ulike land. Det er vanskelig å konkludere basert på disse studiene siden de er utført av ulike forskere på ulike tidspunkt og med ulike utvalg. Men sett under ett danner det seg et bilde av at BMS har blitt adoptert og spredd til organisasjoner i de fleste deler av verden.

3.3.2 HVORFOR ADOPTERER ORGANISASJONER BMS?

Hva er organisasjonenes motivasjon for å adoptere BMS? Hva er bakgrunnen for at organisasjoner ønsker ånes motivasjon for å adoptere BMS? Forskere skiller gjerne mellom to forklaringer. På den ene siden finner man effektivitetsargumenter som forutsetter at organisasjoner handler rasjonelt. Organisasjoner adopterer BMS for å effektivisere prestasjonsmåling eller strate-

TABELL 1 Adopsjon av BMS i ulike land.

LAND/REGION	CA. ADOPSJONRATE	UTVALG	REFERANSE
Hele verden	66 %	Ledere i større virksomheter	Rigby og Bilodeau (2007)
Norden	27 %	Børsnoterte bedrifter	Kald og Nilsson (2000)
Tyskland, Østerrike og Sveits	25 %	200 store virksomheter	Speckbacher mfl. (2003)
Norge	30 %	Produksjonsbedrifter	Olsen (1999)
Norge	26 %	Controllere og CFO-er	Eriksrud og McKeown (2010)
Sverige	38 %	Teknisk-industrielle virksomheter	Olve og Petri (2005)
Jordan	35 %	Store virksomheter	Al Sawalqa mfl. (2011)
India	45 %	Store virksomheter	Anand mfl. (2005)
Storbritannia	57 %	Store virksomheter	Anonym (2001), jf. referanselista
USA	35 %	Fortune 5000-bedrifter	Marr (2005)
USA	43 %	Medlemmer av American Institute of Public Accountants	Maisel (2001)
USA	60 %	Fortune 1000-bedrifter	Silk (1998)

gisk styring. En slik forklaring har intuitiv appell. På den annen side finner man mer sosiologisk inspirerte argumenter. Her er forklaringene at organisasjoner blir påvirket av ledelsesmoter (Abrahamson 1991, 1996) og ulike former for institusjonelt press (Sturdy 2004). Er disse to forklaringene på BMS-adopsjon gjensidig utelukkende? Dette skal vi se nærmere på.

Malmi (2001) identifiserte fem motiver for BMS-adopsjon: (1) for å oversette strategi til handling, (2) for å håndtere organisasjonsendringer, (3) for å iverksette kvalitetsprogrammer og for å kunne vinne kvalitetspriser, (4) som et press på ledelsesmoter og (5) i forbindelse med avvikling av tradisjonell budsjettstyring. Rautiainen (2009) studerte adopsjonen av BMS i finske kommuner. Han skilte mellom tre typer motiver: imitasjon, rasjonelle og normativ-eksperimentelle motiver. Rautiainen (2009) fant at motivene ikke var gjensidig utelukkende, men var sammenvevde og påvirket hverandre gjensidig. Madsen (2011) intervjuet 39 ledere i skandinaviske organisasjoner som hadde adoptert BMS, og fant at motivene kan deles i ulike grupper. Noen fremhevet ønsker om forbedringer av prosesser knyttet til prestasjonsmåling, budsjettering og strategi. Andre fremhevet organisasjonspolitik og organisasjonsendringer som årsaken til at de tok BMS i bruk. Det var også flere som fremhevet bredere kulturelle og samfunnsmessige trender, for eksempel fokuset på at man måtte være mer «balansert» og ta hensyn til

mer enn finansielle prestasjonsmål. Til slutt var det også mange som nevnte at de hadde vært i kontakt med tilbudssideaktører som for eksempel konsulenter, noe som indikerer at ledelsesmoter også hadde en viss innflytelse på beslutningen om adopsjon av BMS.

Vi ser altså at adopsjon kan forklares både av rasjonelle faktorer og sosiologisk orienterte faktorer, men at det er forhold som tyder på at motivene kan opptre i kombinasjon og være sammenvevde. Riktignok er forskningen på dette begrenset, og det er heller ikke helt klart hvilken rolle tilbudssideaktører spiller når det gjelder å påvirke etterspørselssiden.

4 IMPLEMENTERING OG BRUK AV BALANSERT MÅLSTYRING

4.1 TOLKNING OG FORSTÅELSE AV BMS

Forskning har vist at BMS-konseptet kan tolkes og forstås på ulike måter (Aidemark 2001, Ax og Bjørnenak 2005, Braam 2012, Braam mfl. 2007, Hansen og Mouritsen 2005, Madsen 2011, Modell 2009). Et bredt tolkningsrom gjør at BMS-konseptet er «spiselig» og anvendelig for mange ulike typer aktører. Hvordan BMS tolkes avhenger av faglig og yrkesmessig bakgrunn. For eksempel viste en studie at personer med regnskapsbakgrunn la mer vekt den tradisjonelle tekniske forståelsen av BMS som et prestasjonsmålingssystem. Personer med organisasjons- og HR-bakgrunn la mer vekt på BMS som et verktøy for å formulere og utvikle

strategi (Braam mfl. 2002). Forskjellige tolkninger av BMS kan også skyldes at man leser ulike bøker om konseptet (Braam og Nijssen 2004) eller blir eksponert for ulike mellommenn, for eksempel konsulenter, som har sine egne versjoner av BMS (Ax og Bjørnenak 2005, Braam mfl. 2007, Madsen 2011).

4.2 TILPASNINGER AV BMS

Kaplan og Norton legger i sin BMS-litteratur vekt på at konseptet kan tilpasses ulike adoptørers behov. En ny artikkel som gjennomgår forskning om tilpasning av BMS, viser også at konseptet tilpasses på ulike måter i praksis (Lueg og e Silva 2013). BMS er altså ikke en tvangstrøye som må brukes på en bestemt måte.

Tilpasningene kan skje både på tilbuds- og etterspørselssiden. For eksempel viste Ax og Bjørnenak (2005) i en svensk studie at tilbudsideaktører som konsulenter har tilpasset BMS ved å inkludere et eget medarbeiderperspektiv og ved å koble det til andre lokale initiativer som intellektuell kapital og budsjettløs styring.

På den andre siden legger andre forskere mer vekt på at disse tilpasningene skjer på etterspørselssiden, altså blant brukerne i praksis. Dette skyldes at BMS er et *fleksibelt* konsept (Aidemark 2001, Johanson, Skoog, Backlund og Almqvist 2006) med et stort tolkningsrom. Enkelte går enda lenger og ser på BMS som det som kalles et *boundary object* (Star og Griesemer 1989). I dette teoretiske perspektivet er BMS et *plastisk* konsept som kun har enkelte kjerneelementer som går igjen på tvers av ulike tilpasninger og oversettelser. Typiske elementer som går igjen, er de fire standardperspektivene og en blanding av *lead-* og *lag-*indikatorer. Blant forskere som inntar denne posisjonen, avhenger måten BMS implementeres på av brukernes unike situasjon og organisasjonsspesifikke problemer (Hansen og Mouritsen 2005).

4.3 TYPOLOGIER AV BMS-BRUK

En rekke forskere har sett nærmere på bruken av BMS i praksis. Disse forskerne har kommet frem til ulike typologier eller klassifiseringer av BMS-bruk. Nedenfor beskriver og sammenligner vi fem av disse typologiene:

Speckbacher mfl. (2003) identifiserer tre BMS-typer. Dette er antakeligvis den mest kjente og innflytelsesrike klassifiseringen i denne forskningslitteraturen. Den første typen beskriver bruk av BMS som et prestasjonsmålingssystem. Denne bruken ligger tett opptil

slik konseptet ble presentert på 1990-tallet. Type II inkluderer i tillegg årsak- og virkningssammenhenger og en sterkere kobling til organisasjonens strategi. Dette er bruk av BMS som ligger tett opptil slik det ble beskrevet i 1996-boka. Type III representerer den mest avanserte bruken av BMS og inkluderer i tillegg bruk av strategikart og koblinger til belønningssystemer. Forfatterne finner at under ti prosent av bedriftene brukte et avansert BMS.

Lawrie og Cobbold (2004) klassifiserer på samme måte BMS-bruken i tre generasjoner: første-, andre- og tredjegenasjons BMS. Førstegenasjons BMS er et prestasjonsmålingssystem, mens i tredjegenasjon har man tatt steget fullt ut og også implementert strategikart og såkalte *destination statements*. Brudan (2005) skiller mellom fem BMS-typer. Den enkleste typen er et BMS som hovedsakelig brukes til rapportering, mens det mest avanserte er et komplett BMS som inneholder strategikart og andre avanserte elementer.

Soderberg mfl. (2011) deler inn fem nivåer. Det første nivået er et BMS hvor prestasjonsmålene er avledet fra organisasjonens strategi. Nivå to kan deles inn i et nivå 2a og et nivå 2b. Nivå 2a omfatter nivå 1 pluss balanse mellom de ulike prestasjonsmålene, mens nivå 2b inkluderer årsak-virkningssammenhenger. Nivå 3 er et BMS som oppfyller kravene til nivå 1, i tillegg til balanse og årsak-virkningssammenhenger. På nivå 4a har man såkalt dobbelkrets organisasjonslæring hvor organisasjonen er i stand til å utfordre egne antakelser og oppfatninger, mens man på nivå 4b har koblinger til belønningssystemer. Til slutt er nivå 5 det mest avanserte systemet som oppfyller alle de forestående kravene.

Perkins mfl. (2014) skiller mellom tre generasjoner av BMS. BMS 1.0 henspiller på bruk av BMS av som et prestasjonsmålingssystem, mens BMS 3.0 er tredjegenasjons bruk. Denne oppdelingen bygger mye på Lawrie og Cobbolds (2004) inndeling, men i tillegg deles de tre generasjonene inn i åtte ulike versjoner av BMS.

4.4 SAMMENLIGNING AV DE ULIKE TYPOLOGIENE

Det er mange likheter mellom de fem typologiene som vi presenterte ovenfor. De skiller mellom bruk av BMS som går fra en «enkel» bruk som et prestasjonsmålingssystem til «avansert» anvendelse av de ulike teoretiske bestanddelene som har blitt inkorporert i Kaplan og Nortons konsept de siste to tiårene.

TABELL 2 Fem ulike typologier av BSC-bruk.

SPECKBACHER MFL. (2003)	LAWRIE OG COBBOLD (2004)	BRUDAN (2005)	SODERBERG MFL. (2011)	PERKINS MFL. (2014)
Type I	Første generasjon	Rapportering	Nivå 1	BMS 1.0 (fire versjoner)
Type II	Andre generasjon	Funksjonell	Nivå 2 (a+b)	BMS 2.0 (to versjoner)
Type III	Tredje generasjon	Kontroll	Nivå 3	BMS 3.0 (to versjoner)
		Målkongruens	Nivå 4 (a+b)	
		Komplett	Nivå 5	

Det er noe uenighet blant forskere om fordelingen av organisasjoner når det gjelder bruk av de ulike typene. Speckbacher mfl. (2003) finner for eksempel at få organisasjoner bruker en avansert form for BMS, mens Soderberg mfl. (2011) finner at dette tallet er mye høyere. En forklaring kan være tidspunktet da disse studiene ble utført. Studiet til Speckbacher mfl. (2003) ble gjennomført på begynnelsen av 2000-tallet, da begreper som strategikart fortsatt var relativt nye og ukjente begreper. Den økte bruken av avanserte elementer kan muligens skyldes at flere organisasjoner nå har fått kunnskap og erfaringer knyttet til å ta i bruk et mer avansert BMS.

5 EFFEKTER AV BALANSERT MÅLSTYRING

Et sentralt spørsmål i forskningslitteraturen om balansert målstyring er om bruken gir noen effekter i form av økt organisatorisk ytelse, slik det typisk blir lovet av Kaplan og Norton og andre forkjempere.

5.1 DIREKTE EFFEKTER AV BMS PÅ ORGANISATORISK YTELSE

Forskere har påpekt at BMS er et ledelsesverktøy som potensielt kan øke organisasjonens ytelse gjennom å støtte opp under implementering av organisasjonens strategi (De Geuser, Mooraj og Oyon 2009). Likevel er det vanskelig å dokumentere en sterk sammenheng mellom BMS og ytelse (Braam og Nijssen 2004, Davis og Albright 2004, De Geuser mfl. 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 og 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 og Nijssen 2004).

Det er derfor nærliggende å tro at det er en sammenheng mellom hvordan BMS implementeres og brukes, og ytelse (Braam og Nijssen 2004, Davis og 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 og Nijssen 2004, Davis og Albright 2004, De Geuser mfl. 2009). Lucianetti (2010) finner at det er bruken av strategikart som gir organisasjoner økt ytelse. Organisasjoner som har en prosess rundt strategikart, vil typisk ha en sterkere kobling mellom BMS og strategi. Et eksempel på bruk av BMS som kanskje ikke vil føre til økt ytelse, er tilfeldig måling av en mengde styringsparametere uten å ha tenkt grundig gjennom hvordan de ulike målingene henger sammen, eller hvorfor man måler akkurat det man ønsker å måle.

5.2 INDIREKTE EFFEKTER AV BMS PÅ ORGANISATORISK YTELSE

Man kan også tenke seg at det kan være en rekke indirekte effekter av å bruke BMS. Ved å bruke strategikart får man også visualisert virksomhetens strategiske målsetninger og hvordan disse kan nås gjennom antatte årsak-virkningsammenhenger. Dette kan være nyttig for å legge til rette for strategiske diskusjoner i toppledergruppen og for å kommunisere til resten av organisasjonen hvordan man skal arbeide for å nå virksomhetens langsiktige, strategiske mål. Man kan derfor hevde at BMS og særlig bruken av strategikart kan være et nyttig verktøy for såkalt *strategizing* (Jarzabkowski, Balogun og Seidl 2007, Whittington 2003), altså bruk av BMS i praktisk strategiarbeid.

5.3 VURDERING AV EFFEKTSTUDIENE INNEN BMS-FORSKNINGEN

Effektstudier kan være problematiske sett fra en metodesynsvinkel. Innen BMS-forskningen er det ulike måter å måle effekt på. Noen forskere fokuserer på direkte effekter på organisatorisk ytelse, mens andre fokuserer mer på de indirekte effektene av mer atferdsmessig art. Det er mange mellomliggende variabler som kompliserer relasjonen mellom BMS og organisatorisk ytelse. I tillegg er det ulike utvalg av virksomheter som blir sett på i studiene, og dataene er gjerne hentet inn på ulike tidspunkter. Dette kan gjøre det vanskelig å sammenligne resultatene på tvers av studiene. Likevel er effektstudier naturlig nok et viktig område innen BMS-forskningen, siden praktikere til syvende og sist vil være avhengige av at konseptet har potensial når det gjelder å forbedre ytelse. I tillegg vil det være svært viktig med mer kunnskap om hvordan bruk av ulike versjoner av BMS påvirker ytelse.

6 KRITIKK AV BALANSERT MÅLSTYRING

Som vi var inne på i forrige avsnitt, er det ikke lett å dokumentere effekter av bruken av BMS. En rekke forskere har derfor stilt spørsmål ved om konseptet kan «levere» i samsvar med forventningene som KN mfl. har skapt blant forskere og praktikere. Kritikken retter seg mot ulike sider ved konseptet. Særlig seks temaer har vært mye diskutert i BMS-litteraturen: (1) årsak-virkningssammenhengene, (2) antakelsen om at organisasjoner implementerer strategi i en rasjonell ovenfra-og-ned prosess, (3) bruken av dramatisk og forførende retorikk i BMS-litteraturen, (4) at bruken av BMS hindrer kreativitet, innovasjon og organisasjonslæring, (5) at BMS er en ledelsesmote, og (6) at BMS primært er et konsulentprodukt og «gammel vin på nye flasker». De tre første temaene kan ses på som kritikk av selve konseptet, mens de tre siste går mer på hvordan BMS brukes.

6.1 ÅRSAK-VIRKNINGSSAMMENHENGENE

En av de mest grunnleggende innvendingene mot BSC er de kausale sammenhengene mellom *lead-* og *lag-*indikatorer og mellom indikatorer i de fire ulike perspektivene. Denne kritikken har særlig blitt fremført av Nørreklit og kolleger i en serie artikler (Nørreklit 2000, 2003, Nørreklit og Mitchell 2007, Nørreklit, Nørreklit, Mitchell og Bjørnenak 2012). Som påpekt av Perkins

mfl. (2014: 152) er det ingen enkel oppgave å oppsummere denne kritikken siden den er komplisert og på et abstrakt nivå, men den dreier seg i hovedsak om tre sider ved BMS-teorien: (1) mangelen på en tidsdimensjon i BMS, (2) lite klarhet rundt sammenhengene mellom de ulike perspektivene i BMS, og (3) lite kunnskap om årsak-virkningssammenhengene mellom ulike mål og ytelse.

Enkelte har moderert deler av Nørreklit og kollegers kritikk og påpekt at hun fokuserer sterkt på de eldre versjonene av BMS og særlig Kaplan og Nortons bok fra 1996 (f.eks. Bukh og Malmi 2005, Kaplan 2012). Man kan hevde at BMS-konseptet har utviklet seg mye siden den gang, og at kritikken til en viss grad retter seg mot en utdatert versjon av BMS. Kaplan (2012) mener at mye av den akademiske kritikken mot BMS fokuserer for mye på disse forholdene og i stor grad overser rollen som BMS kan spille som et verktøy for strategiimplementering (*strategy execution*).

6.2 TOP-DOWN-TENKNING OG ET RASJONELT SYN PÅ STRATEGI I ORGANISASJONER

I BMS-litteraturen er det gjennomgående en antakelse at organisasjoner er rasjonelle. Dette innebærer at det ses på som mulig å planlegge strategien og deretter implementere denne i organisasjonen. Det antas at strategien i stor grad utvikles på toppen av organisasjonen, det vil si i toppledelsen. I økonomistyringslitteraturen har særlig Nørreklit (2000) kritisert ovenfra-og-ned-tenkningen som gjennomsyrrer BMS-konseptet. Hun har sammen med kollegaer stilt spørsmål ved om ovenfra-og-ned-tenkningen i BMS gir et godt grunnlag for å iverksette strategien i praksis (Nørreklit 2000, Nørreklit, Jacobsen og Mitchell 2008, Nørreklit mfl. 2012). Dette rasjonelle synet på strategi som en top-down-planleggingsprosess har blitt kritisert av flere innen strategi- og organisasjonsfaget (Jarzabkowski mfl. 2007, Whittington 2003).

6.3 RETORIKK

Enkelte forskere har kritisert Kaplan og Nortons BMS-litteratur for å appellere til lederes følelser i stedet for å bruke logiske argumenter (Nørreklit 2003, Nørreklit mfl. 2012). Nørreklit (2003) hevder at KNs bruker dramaturgiske og retoriske virkemidler som gjør BMS-litteraturen spennende og engasjerende å lese, og at dette gjør at Kaplan og Nortons BMS-bøker ligner på

bøker skrevet av typiske «management-guruer» (Nørreklit 2003, Nørreklit mfl. 2012). For eksempel er det i BMS-bøkene en utstrakt bruk av metaforer. Lederen fremstilles som en flypilot som bruker instrumentpanelet i cockpiten, altså BMS, for å komme trygt til den (strategiske) destinasjonen (Nørreklit og Mitchell 2007).

6.4 HINDRER KREATIVITET, INNOVASJON OG ORGANISASJONSLÆRING

Forskere har også pekt på at BMS kan ha en del negative organisasjonsmessige effekter. Voelpel, Leibold og Eckhoff (2006) har et ganske negativt syn på BMS og hevder at konseptet fort kan bli en tvangstrøye som kan være spesielt skadelig for organisasjoner som søker å være innovative og kreative. Noe av bakgrunnen for dette ligger blant annet i at BMS i stor grad bygger på en kontrolltankegang. Dette er særlig negativt for organisasjoner som arbeider innenfor svært kunnskapsintensive bransjer.

Antonsen (2014) ser også på negative organisasjonsmessige effekter av BMS. Han studerte bruken av BMS i en norsk bank og fant at konseptet kan føre til mindre informasjonsdeling, samarbeid og organisasjonslæring. Igjen henger det sammen med at BMS setter søkelyset på formell kontroll og overvåkning.

6.5 LEDELSESMOTE

BMS har også blitt kritisert for å være en ledelsesmote. Som vi har vært inne på, har det vært en rekke tilbudsideaktører involvert i spredningen og populariseringen av BMS. For eksempel har vi sett på forskning som har studert hvordan Kaplan og Norton har brukt retoriske grep for å appellere til og fenge sitt publikum (Nørreklit 2003). Andre forskere har også påpekt at BMS er et «forførende» konsept som kan være vanskelig for ledere å motstå (Andon, Baxter og Mahama 2005). Ikke bare kan BMS sies å være presentert på en forførende måte, studiene vi gikk gjennom i del tre, viste også at ledere har blitt «forført» av BMS. Studier viser at BMS er et av de mest populære ledelsesverktøyene i verden (Rigby og Bilodeau 2011, 2013). Flere forskere har påpekt at BMS har mange av kjennetegnene ved en såkalt ledelsesmote (Ax og Bjørnenak 2005, Madsen 2011, Malmi 2001). Det er en tilbudside bestående av konsulenter, softwareelskaper osv. som støtter og promoterer BMS-konseptet (Ax og Bjørnenak 2005, Braam mfl. 2007, Cooper mfl. 2012, Madsen og Slåtten 2013, Qu 2004).

På den annen side har BMS hatt en betydelig lengre levetid enn hva som er vanlig, og kan muligens kalles en vedvarende ledelsesmote siden begrepet er i beste velgående over 20 år etter at det ble introdusert (Hoque 2014, Madsen 2011). Konseptet har på mange måter blitt institusjonalisert som en del av det som regnes som god praksis innen økonomi- og virksomhetsstyring. Dette ser vi blant annet ved at de fleste lærebøker innen økonomistyring (f.eks. Atkinson, Kaplan, Matsumura og Young 2011, Merchant og Van der Stede 2012) og særlig lærebøker innen strategisk økonomistyring behandler BMS inngående (f.eks. Gjønnnes og Tangenes 2012, Hoff 2008, Hoque 2006).

6.6 GAMMEL VIN PÅ NYE FLASKER

Andre har også stilt spørsmål ved om BMS er et konsulentprodukt (Ittner og Larcker 1998), det vil si at det primært dreier seg om ny innpakning av gammel kunnskap som har fått en ny, fancy merkelapp. Dette leder til den siste kritikken, som går på at BMS er «gammel vin på nye flasker».

Det har også blitt hevdet at det ikke innholdsmessig er så mye nytt i BMS, men at det er innpakningen og retorikken som er ny. Det har for eksempel blitt påpekt at BMS gjør mye av det samme som eldre økonomistyringsbegreper, som det franske konseptet *Tableau de Bord* (Bourguignon, Malleret og Nørreklit 2004, Epstein og Manzoni 1997). *Tableau de Bord* har eksistert siden 1930-tallet og kan beskrives som et dashboard som brukes for å måle en virksomhets ytelse. I likhet med BMS bruker man altså en rekke måleparametere eller KPI-er. Forskjellen er at *Tableau de Bord* er et konsept som er tilpasset fransk kultur og ideologi, mens BMS kan sees på som et produkt av en amerikansk shareholder-orientert tankegang (Bourguignon mfl. 2004).

7 OPPSUMMERING OG FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING

7.1 OPPSUMMERING

I denne artikkelen har vi sett nærmere på forskningslitteraturen på BMS. Vi var valgt å se nærmere på enkelte utvalgte temaer. Det første temaet dreide seg om BMS-konseptets utvikling de siste 20 årene. Her har forskning vist at konseptet har utviklet seg på ulike måter siden det ble introdusert. Vi så deretter på adopsjon og spredning av konseptet. Her så vi på

rollen til BMS-konseptets tilbudsside i adopsjons- og spredningsprosessen. Vi så også på konseptets etter-spørsside.

I del fire så vi på implementering og bruk av BMS i praksis. Først diskuterte vi hvordan konseptets tolkningsrom gjør at det oppfattes og kan oversettes helt ulikt av aktører som opererer i ulike kontekster. Deretter så vi på tilpasninger av konseptet. BMS er ikke en tvangstrøye, men kan tilpasses til organisasjonens behov og situasjon. Vi så også på mønstre i bruken av BMS. Ulike forskere har forsøkt å klassifisere ulike former for BMS-bruk. Her gikk vi gjennom fem slike typologier og forsøkte å sammenligne disse. Et felles-tegn er at de ulike typologiene skiller mellom mer enkel og avansert bruk av BMS. Det er også et vanlig funn at relativt få organisasjoner tar i bruk de mest avanserte eller omfattende versjonene av BMS.

I del fem så vi på effekter av BMS-bruk. Forskning har vist at det er vanskelig å dokumentere klare finansielle effekter av BMS-bruk, som kan skyldes at konseptet forstås og implementeres på så vidt forskjellige måter. Det er også mange mellomliggende variabler som påvirker sammenhengen mellom bruk og ytelse.

Til slutt så vi på kritiske perspektiver på BMS. En viktig kritikk har gått på rent konseptuelle og teoretiske ting knyttet til forutsetninger om årsak- og virknings-sammenhenger. Andre har kritisert forutsetningene om rasjonalitet og *top-down*-implementering av strategi. Atter andre artikler har kritisert retorikken og måten BMS er presentert på i litteraturen. Til slutt har enkelte forskere pekt på at BMS kan være en ledelsesmote, og at det kan være et eksempel på et konsulentprodukt som er «gammel vin på nye flasker».

7.2 VIDERE FORSKNING

Gjennomgangen av disse hovedtemaene i forskningslitteraturen om BMS viser at det er mange muligheter for videre forskning. Et tema som fortsatt vil være av

interesse, er å forstå adopsjon og spredning av BMS. Hva er det som gjør at BMS har blitt spredt til de fleste land og later til å ha mer innflytelse enn de fleste andre ledelses- og økonomistyringsverktøy? Er det noe spesielt ved retorikken (Nørreklit 2003, Nørreklit mfl. 2012) eller måten konseptet er presentert på visuelt sett (Free og Qu 2011) som gjør at BMS blir spesielt «smittsomt»? Siden vi også har kommet lengre ut i spredningsforløpet, vil det også fremover være større muligheter for å studere organisasjoner som har forkastet eller planlegger å forkaste BMS.

Det vil også være nyttig med mer kunnskap om fordelene og ulemper ved bruk av BMS. Mye av forskningen har fokusert på problemer og mislykkede implementeringer av BMS, og relativt få suksesshistorier har blitt rapportert i forskningslitteraturen (Hoque 2014). Det kan være nyttig for praktikere å få kjennskap til vellykkede implementeringer for å kunne lære av disse.

Et annet tema som er lite forsket på, er bruk av BMS i ulike typer organisasjoner, særlig i organisasjoner av ulik størrelse. Mesteparten av forskningen har sett på BMS i store organisasjoner, men konseptet blir også brukt i små og mellomstore organisasjoner (f.eks. Andersen, Cobbold og Lawrie 2001, Fernandes, Raja og Whalley 2006). Det er et velkjent problem innen økonomistyringsforskningen at svært få studier skjer innen en SMB-kontekst (Mitchell og Reid 2000). Spesielt i Norge har vi lite kunnskap om i hvilken grad BMS har noe for seg i SMB-sektoren.

Til slutt vil det være behov for internasjonale komparative studier. Det vil her være aktuelt å se på mønstre i adopsjon, spredning og implementering i ulike land, for eksempel hvilken rolle lokale tankemønstre og bedriftskultur spiller (Ax og Bjørnenak 2005, Bourguignon mfl. 2004) og lokale preferanser for eier- og selskapsstyring (Johanson 2013, Näsi 1995) når det gjelder hvordan BMS blir adoptert, spredt og implementert i ulike land. ■

REFERANSER

Abdel-Kader, M., S. Moufty og E.K. Laitinen (2011). Balanced Scorecard Development: A Review of Literature and Directions for Future Research. I M.G. Abdel-Kader (red.), *Review of Management Accounting Research*: 214. Hampshire: Palgrave Macmillan.

Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, 16: 586–612.

Abrahamson, E. (1996). Management Fashions. *Academy of Management Review*, 21: 254–285.

- Aidemark, L.G. (2001). The Meaning of Balanced Scorecards in the Health Care Organization. *Financial Accountability & Management*, 17(1): 23–40.
- Al Sawalqa, F., D. Holloway og M. Alam (2011). Balanced Scorecard implementation in Jordan: An initial analysis. *International Journal of Electronic Business Management*, 9(3): 196–210.
- Anand, M., B. Sahay og S. Saha (2005). Balanced scorecard in Indian companies. *Vikalpa*, 30(2): 11–25.
- Andersen, H., I. Cobbold og G. Lawrie (2001). *Balanced scorecard implementation in SMEs: reflection on literature and practice*. <http://www.v7a.2gc.org.gridhosted.co.uk/files/resources/2GC-CP-SMESME-090311.pdf>, Paper presented at SMESME Conference, Copenhagen, Denmark, May 2001, 2GC Conference Paper.
- Andon, P., J. Baxter og H. Mahama (2005). The Balanced Scorecard: Slogans, Seduction and State of Play. *Australian Accounting Review*, 15(1): 29–38.
- Anonym (2001). Balanced scorecard is fast becoming a must have process for corporate change. *Management Services*, 45(8): 5–6.
- Antonsen, Y. (2014). The downside of the Balanced Scorecard: A case study from Norway. *Scandinavian Journal of Management*, 30(1): 40–50.
- Atkinson, A.A., R.S. Kaplan, E.M. Matsumura og S.M. Young (2011). *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution*. 6. utg. Prentice Hall.
- Ax, C. og T. Bjørnenak (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 16: 1–20.
- Banchieri, L.C., F.C. Planas og M.V.S. Rebull (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. og C. Busco (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.
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år. *Magma*, 13(4): 49–54.
- Bourguignon, A., V. Malleret og H. Nørreklit (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: The ideological dimension. *Management Accounting Research* (June): 107–134.
- Braam, G. (2012). Balanced Scorecard's Interpretative Variability and Organizational Change. I C.-H. Quah og O.L. Dar (red.), *Business Dynamics in the 21st Century*. Rijeka, Kroatia: InTech.
- Braam, G., J. Benders og S. Heusinkveld (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., S. Heusinkveld, J. Benders og A. Aubel (2002). The reception pattern of the balanced scorecard: Accounting for interpretative viability. *SOM-Theme G: Cross-contextual comparison of institutions and organisations*. Nijmegen: Nijmegen School of Management, University of Nijmegen.
- Braam, G. og E. Nijssen (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).
- Bukh, P.N., H.K. Bang og M.W. Hegaard (2004). *Strategikort: Balanced scorecard som strategiværktøj – Danske erfaringer*. København: Børsens Forlag.
- Bukh, P.N., J. Fredriksen og M.W. Hegaard (2000). *Balanced scorecard på dansk. Ti virksomheders erfaringer*. København: Børsen Forlag A/S.
- Bukh, P.N. og T. Malmi (2005). Re-examining the cause-and-effect principle of the balanced scorecard. I J. Mourtisen og S. Jönsson (red.), *Northern Lights in Accounting*. Stockholm: Liber.
- Christensen, K.S. og P.N. Bukh (2013). *Succes med balanced scorecard*. København: Gyldendal A/S.
- Cooper, D.J., M. Ezzamel og S.Q. Qu (2012). Popularizing a Management Accounting Idea: The Case of the Balanced Scorecard. *AAA 2012 Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper*.
- Davis, S. og T. Albright (2004). An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15(2): 135–153.
- De Geuser, F., S. Mooraj og D. Oyon (2009). Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*, 18(1): 93–122.
- Epstein, M. og J. Manzoni (1997). The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: A Global Perspective on Translating Strategy into Action. *Academy of Management Journal*, 31: 828–853.
- Eriksrud, M.S. og M.B. McKeown (2010). Budsjettrevolusjonen lar vente på seg. *SNF-rapport nr. 11/10*, Samfunns- og næringslivsforskning AS. Bergen.
- Fernandes, K.J., V. Raja og A. Whalley (2006). Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization. *Technovation*, 26(5): 623–634.
- Free, C. og S. Qu (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. og T. Tangenes (2012). *Økonomi- og virksomhetsstyring – Strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Hansen, A. og J. Mouritsen (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*: 125–150. New York: Oxford University Press.
- Hoff, K.G. (2008). *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoff, K.G. og P.A. Holving (2002). *Balansert Målstyring – Balanced Scorecard på norsk*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Hoque, Z. (2006). *Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues* (2. utg.). Pearson Education Australia.
- 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.
- Husby, Ø. og J. Løvlie (1998). The Balanced Scorecard – mer enn et målesystem. *Magma*, 1(5): 31–43.
- Itnner, C.D. og D.F. Larcker (1998). Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 205–238.

- Jarzabkowski, P., J. Balogun og D. Seidl (2007). Strategizing: The challenges of a practice perspective. *Human Relations*, 60(1): 5–27.
- Johanson, D. (2013). Beyond Budgeting from the American and Norwegian perspectives: the embeddedness of management models in corporate governance systems. I K. Kaarbøe, P. Gooderham og H. Nørreklit (red.), *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*: 69–91. Edward Elgar Publishing.
- Johanson, U., M. Skoog, A. Backlund og R. Almqvist (2006). Balancing dilemmas of the balanced scorecard. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(6): 842–857.
- Kald, M. og F. Nilsson (2000). Performance measurement at Nordic Companies. *European Management Journal*, 188(1): 113–127.
- 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. og D.P. Norton (1992). The balanced scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review* (January–February): 71–79.
- Kaplan, R.S. og D.P. Norton (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. og D.P. Norton (2001). *The strategy-focused organization, How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. og D.P. Norton (2004). *Strategy Maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. og D.P. Norton (2005). The office of strategy management. *Strategic Finance*, 8(10): 59–60.
- Kaplan, R.S. og D.P. Norton (2006). *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. og D.P. Norton (2008). *Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Boston: 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*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Lawrie, G. og I. Cobbold (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. og A.L.C. e Silva (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.
- Madsen, D. og K. Slåtten (2013). The Role of the Management Fashion Arena in the Cross-National Diffusion of Management Concepts: The Case of the Balanced Scorecard in the Scandinavian Countries. *Administrative Sciences*, 3(3): 110–142.
- Madsen, D.Ø. (2011). *The impact of the balanced scorecard in the Scandinavian countries: a comparative study of three national management fashion markets*. Upublisert doktorgradsavhandling, Norges Handelshøyskole, Institutt for strategi og ledelse, Bergen.
- 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.
- Maisel, L.S. (2001). *Performance Measurement practices Survey*. New York: American Institute of Public Accountants.
- Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research*, 12: 207–220.
- Marr, B. (2005). Performance measurement: an overview of the current state of use in the USA. *Measuring Business Excellence*, 9(3): 56–62.
- Marr, B. og C. Adams (2004). The balanced scorecard and intangible assets: similar ideas, unaligned concepts. *Measuring Business Excellence*, 8(3): 18–27.
- Marr, B. og A. Neely (2003). Automating the balanced scorecard – selection criteria to identify appropriate software applications. *Measuring Business Excellence*, 7(3): 29–36.
- Merchant, K. A. og W.A. Van der Stede (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives* (3. utg.). London: Prentice Hall.
- Mitchell, F. og G.C. Reid (2000). Editorial. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11(4): 385–390.
- Modell, S. (2009). Bundling management control innovations: A field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22: 59–90.
- Näsi, J. (1995). A Scandinavian Approach to Stakeholder Thinking: An Analysis of Its Theoretical and Practical Uses, 1964–1980. *Understanding stakeholder thinking*: 97–115. Helsinki: LSR-Julkaisut Oy.
- Nielsen, S. og R. Sørensen (2004). Motives, diffusion and utilisation of the balanced scorecard in Denmark. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 1: 103–124.
- Niven, P.R. (2005). *Balanced scorecard diagnostics: Maintaining maximum performance*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
- 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., M. Jacobsen og F. Mitchell (2008). Pitfalls in using the balanced scorecard. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 19: 65–68.
- Nørreklit, H. og F. Mitchell (2007). The balanced scorecard. I T. Hopper, D. Northcott og R.W. Scapens (red.), *Issues in management accounting*, UK: Prentice Hall.
- Nørreklit, H., L. Nørreklit, F. Mitchell og T. Bjørnenak (2012). The rise of the balanced scorecard! Relevance regained? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(4): 490–510.
- Olsen, L.E. (1999). *The Balanced Scorecard: styringsdimensjoner i norsk industri – en empirisk undersøkelse*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Olve, N.G. og C.J. Petri (2005). *Balanced scorecard i svenska teknikföretag*. Rapport til Teknikföretagen. Hösten 2004. Stockholm.

- Olve, N.G., J. Roy og M. Wetter (1997). *Balanced Scorecard i svensk praktik*. Malmö: LIBER.
- Olve, N.G., J. Roy og M. Wetter (1999). *Performance drivers: A practical guide to using the balanced scorecard*. UK: J. Wiley.
- Perkins, M., A. Grey og H. Remmers (2014). What do we really mean by «Balanced Scorecard»? *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(2): 148–169.
- 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. og B. Bilodeau (2007). Bain's global 2007 management tools and trends survey. *Strategy & Leadership*, 35(5): 9–16.
- Rigby, D. og B. Bilodeau (2009). *Management Tools & Trends 2009*. London: Bain & Company.
- Rigby, D. og B. Bilodeau (2011). *Management Tools & Trends 2011*. London: Bain & Company.
- Rigby, D. og B. Bilodeau (2013). *Management Tools & Trends 2013*. London: Bain & Company.
- Sibbet, D. (1997). 75 years of management ideas and practice 1922–1997. *Harvard Business Review*, 75(5): 2–12.
- Silk, S. (1998). Automating the balanced scorecard. *Management Accounting* (May): 38–40, 42–44.
- Soderberg, M., S. Kalagnanam, N.T. Sheehan og G. Vaidyanathan (2011). When is a balanced scorecard a balanced scorecard? *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(7): 688–708.
- Speckbacher, G., J. Bischof og T. Pfeiffer (2003). A descriptive analysis of the implementation of balanced scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research* (December): 361–388.
- Star, S.L. og J.R. Griesemer (1989). Institutional ecology, «translations» and boundary objects: Amateurs and professionals in Berkeley's Museum of Vertebrate Zoology, 1907–39. *Social studies of science*, 19(3): 387–420.
- 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 og J. Manzoni (red.), *Studies in Managerial and Financial Accounting: Performance Measurement and Managerial Control: Superior Organizational Performance*: 303–321. Oxford: Elsevier.
- Sturdy, A. (2004). The adoption of management ideas and practices. Theoretical perspectives and possibilities. *Management Learning*, 35: 155–179.
- Voelpel, S.C., M. Leibold og R.A. Eckhoff (2006). The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1): 43–60.
- Whittington, R. (2003). The work of strategizing and organizing: for a practice perspective. *Strategic organization*, 1: 117–126.