

03-06-2019

Økonomistyringsmodellens påvirkning af SMV'ers økonomiske vækst

Financial models impact on financial
growth in SMEs

*Syddansk Universitet, Kolding
Det samfundsvidenskabelige fakultet*

*Antal anslag: Omkring 190.000 anslag
Normalsider: 79 normalsider*

*Vejleder: Jens Smed Rasmussen
Institut for entreprenørskab og relationsledelse*

*Afhandlingen er udarbejdet af: Amerigo Lusso
Fødselsdato: 15-02-96
Uddannelse: Cand.merc. Forretnings- og
markedsudvikling
Semester: 4. semester*

Tro og lov erklæring

”Det erklæres herved på tro og love, at undertegnede egenhændigt og selvstændigt har udformet denne rapport. Alle citater i teksten er markeret som sådanne, og rapporten eller dele af den har ikke tidligere været fremlagt i anden bedømmelsessammenhæng.”

Amerigo Lusso

Indhold

Abstract	4
1. Indledning	5
2. Problemstilling	6
3. Problemformulering	7
4. Formål og afgrænsning	7
5. Opgavestruktur	8
6. Videnskabsteori og metode	9
6.1. Videnskabsteori	9
6.1.1. Videnskabsteori	9
6.1.2. Paradigmedefinition	9
6.1.3. Paradigmatisk ståsted	11
6.1.4. Ambitionsniveauer	12
6.1.5. Teoretisk analyseniveau	12
6.2. Undersøgellesdesign	13
6.2.1. Casestudie	13
6.2.2. Induktiv eller deduktiv metode	14
6.2.3. Udvælgelse af litteratur og respondenter til spørgeskema	15
6.2.4. Metodetriangulering	17
6.2.5. Dataevaluering	18
7. Teoretisk fundament	21
7.1. Økonomistyring	21
7.2. Økonomistyringsmodeller	23
7.3. Performance management	27
7.4. Levers of control	35
7.5. Balanced scorecard	40
8. Teoretisk diskussion	51
8.1. Empiriske undersøgelser omkring BSC i SMV'er	52
8.2. Eget empirisk arbejde	61
8.3. Levers of control i SMV'er	67
9. Konklusion	70
10. Perspektivering	71
11. Litteraturliste	77
12. Bilag	80

Bilag 1 – Mailskabelon	80
Bilag 2 – Spørgeskema	81

Abstract

Purpose: The purpose of this paper is to identify factors in SMEs financial performance and to study the effects of Balanced scorecard in SMEs or other similar scorecards. Furthermore, this paper searches for different kinds of control systems and the purpose is to identify which systems are necessary for financial growth and which aren't.

Methodology: The project is grounded in the paradigm of neo-positivism. Literature studies, documents and survey have formed the empirical foundation. Therefor this paper draws on both theoretical and empirical research.

Findings: One of the main research topics is the constant fight between whether more control is better. SMEs often end in a position where they must choose between flexibility or control when they come to the point to implement a financial model or scorecard. Or at least this was the often-thought conclusion which this paper finds to not always be true. SMEs has been found to gain control while still retaining the flexibility and innovation in the organization if Balanced scorecard is used correct as feedforward control and not as feedback control. The age of the organization has been found to influence the success rate of implementing Balanced scorecard. Established firms which have more resources and more knowledge has been found to have a better chance of implementing Balanced scorecard successfully. Other factors that play in, are trade-offs and the implementation process. Trade-offs between performance measurements can occur and should be taken care of or else the whole system could end up failing. The design of the implementation process is also found to have an impact on whether the firm is successful implementing a scorecard which can gain financial growth. The last finding in this paper is that the use of control systems in combination could potentially trigger a chain of positive reactions in the organization. This chain reaction is best initiated with a solid belief system.

Future studies: Based on the findings of this project, future research could include Simons newest version of Levers of control which is viewed as a system instead of as packages. This other version consists of four new levers which are span of control, span of support, span of accountability and span of influence.

A future study could also include adjusted factors in the applied performance measurements. This will make the performance measurements more accurate and usable in scorecard like the balanced scorecard. Another research topic could be whether it is necessary to adjust continually and why it is important.

Keywords: Balanced scorecard – Flexibility – Control – SME – Financial growth - Efficiency

1. Indledning

Virksomheder oprettes hver dag, og nogle af dem ophører, mens andre trives godt. Der kan være udfordringer på vejen til succes, og virksomheder der lærer af sine fejl, har som regel en bedre chance for at klare sig bedre (f.eks. Coca Cola, Netflix og Amazon m.fl. – (Taylor, 2017)). Alle virksomheder har en form for strategi, som enten kan føre til vækst i virksomheden eller tilbagegang, om det så er en nedskrevet strategi, eller en strategi som opholder sig inde i hovedet på en enkelt person. Nogle virksomheder vælger at gøre brug af målinger, som gør udviklingen mere synligt i form af data. Virksomheder kan ved brug af målinger, kunne sammenligne sig selv med tidligere perioder, og/eller andre virksomheder, og på denne måde kunne skræddersy en strategi på baggrund af disse nye informationer. Nogle virksomheder vælger dog bevidst målinger fra. Blandt andet kan dette være på grund af virksomhedens størrelse, hvor virksomheder vælger at bruge ressourcerne andre vigtige steder, som de mener giver et bedre udbytte (Sousa, Aspinwall & Rodrigues, 2006; Malagueño, Lopez-Valeiras & Gomez-conde, 2018). Når en virksomhed består af få medarbejdere, tager ledelsen, som ofte er en ejer, sig tit selv af strategien, og målinger er ofte i hovedet på denne person, som selv bedømmer løbende, hvad der går den rigtige vej, og hvad der ikke gør (Sousa et al., 2006). Alle virksomheder kan dog vælge at give sig i kast med målinger uanset størrelsen. Virksomheder i forskellige størrelser kan opleve forskellige udfordringer, og det skal derfor vurderingen af forskellige strategiske valg op til den enkelte virksomhed.

Små og mellemstore virksomheder

Alle virksomheder skal starte et sted, og næsten alle virksomheder starter et sted, hvor de kan kategoriseres som SMV'er, som står for *Små og mellemstore virksomheder*. Ifølge Danmarks statistik (2016) defineres SMV'er, som virksomheder med færre end 250 fuldtidsansatte. Små virksomheder defineres som virksomheder med mindre end 50 fuldtidsansatte, hvor der så yderligere kan kategoriseres yderligere som mikro-virksomheder, hvis virksomheden er under 10 fuldtidsansatte. Mellemstore virksomheder kategoriseres hvis fuldtidsansatte ikke overstiger 250 fuldtidsansatte, og dermed er alt derudover kategoriseret som en stor virksomhed.

Afhandlingen tager udgangspunkt i årsregnskabsloven, da der i denne, også tages udgangspunkt i balancesum og nettoomsætning. En virksomhed kan sagtens have få ansatte, og samtidig omsætte for et beløb der hører til i en anden regnskabsklasse/kategori. Små virksomheder kategoriseres derfor ikke kun på baggrund af om de har 50 *heltidsbeskæftigede*, men hører også under denne kategori, hvis de har en balancesum på op til 44 mio. eller en nettoomsætning på op til 89 mio. kroner. De stiger derfor i kategori, hvis en af disse parametre overstiges, dog er man kun mellemstor virksomhed op til 250 *heltidsbeskæftigede*, en balancesum på maksimalt 156 mio. kr, eller op til en nettoomsætning på 313 mio. kr (Årsregnskabslovens

§ 7, stk. 1 og 2). Heltidsbeskæftigede defineres som, det antal gennemsnitlige heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret. Det vil sige at deltidsmedarbejdere bliver lagt sammen til nærmeste hele heltidsbeskæftigede.

SMV'ers situation

SMV'er kategoriseres tit i teorien som anderledes i forhold til store virksomheder, hvor emner som fleksibilitet og innovation ofte nævnes (Malagueño et al, 2018). Når virksomheder er mindre, betyder det også færre medarbejdere der skal ledes, færre muligheder at vælge imellem på baggrund af eventuelle knappe ressourcer, lavere organisationshierarki m.m. Litteraturen ender ofte i en diskussion eller sammenligning af fordele og ulemper ved enten kontrol eller fleksibilitet, som kan udføres gennem enten en emergent strategi eller en planlagt strategi. Det er ofte i litteraturen antaget at SMV'er består af en emergent strategi, hvor fleksibilitet og innovation er drivkræften, mens den planlagte strategi ofte antages at finde sted hos større virksomheder (Bob de wit, 2018).

Disse diskussioner har ofte mange betegnelser. Et forskningsprojekt kan sammenligne kontrol versus fleksibilitet, emergent versus planlagt strategi, formelt versus uformelt, centralisering versus decentralisering, retningslinjer versus frie tøjler, tilpasningsevne versus standardisering, og meget mere. Disse emner florerer ofte i artikler og tager ofte afsæt i virksomheder der består af det ene og andre virksomheder der består af det andet. I disse sammenligninger opleves også at virksomhedens størrelse indblandes, da der er en bred enighed i litteraturen om at store virksomheder oftest består af formelle og kontrollerende elementer, hvorimod mindre virksomheder ofte består af en mere entreprenøriel tilgang, hvor der opleves større frihed og decentralisering (Sousa et al, 2006). Det er også i tidligere år ofte antaget at SMV'er ikke gør brug af styringsværktøjer, fordi der skal opretholdes en decentraliseret og fleksibel arbejdsgang, som eventuelle styringsmodeller kan stride imod, men i nyere litteratur opleves en stigende interesse og forskning indenfor SMV'ers brug af netop styringsmodeller, såsom Balanced Scorecard (Malagueño et al, 2018).

2. Problemstilling

En stor del af de videnskabelige undersøgelser, der fokuserer på styringsmodeller, herunder også Balanced Scorecard, bygger ofte på empiriske data fra store virksomheder, og derfor er litteraturen, om SMV'ers effekt af implementering af styringsmodeller, ofte begrænset. De seneste par år er der dog sket en lille ændring, og emnet indenfor litteraturen er begyndt at vække opmærksomhed hos nogle forskere. Disse nye undersøgelser prøver gennem kvalitative studier, arkiv data og spørgeskemaer, at finde frem til om økonomistyringsmodeller har en anderledes effekt på SMV'er i forhold til større virksomheder, og om SMV'er på baggrund af den antagne forskel, kan få noget ud af en økonomistyringsmodel, eller om det er med til at

skabe problemer for virksomheden. Det er desuden spændende at finde frem til hvilke faktorer, der kan have indflydelse på SMV'ernes økonomiske vækst, ved brug af en økonomistyringsmodel. Desuden er der forskel på de forskellige økonomistyringsmodeller, og det må jo også betyde at der må være forskellige præferencer fra de SMV'er der gør brug af nogle af disse modeller. Et muligt undersøgelsesemne kunne derfor være at undersøge virksomhedernes kendskab til de forskellige modeller, og yderligere undersøge virksomhedens personlige mening omkring nytten af disse brugte modeller.

3. Problemformulering

Hvilke faktorer kan have indflydelse på SMV'ers økonomiske vækst ved implementering af en eller flere økonomistyringsmodeller?

- *Er der derudover forskel på brug af økonomistyringsmodeller i en SMV sammenlignet med en større virksomhed?*
- *Hvilke fordele og ulemper kan økonomistyringsmodeller medføre i en SMV?*
- *Hvilke økonomistyringsmodeller foretrækkes blandt SMV'er, hvis nogle foretrækkes?*
- *Hvad er fordelene ved at have flere systemer implementeret, og hvilke former for systemer findes der?*

4. Formål og afgrænsning

Afhandlingen vil prøve så vidt muligt at belyse og svare på disse undersøgelsesspørgsmål med hjælp fra undersøgelser og teorier. Afhandlingen kan ikke tage højde for alle økonomistyringsmodeller og litteraturer herom, derfor er afhandlingen afgrænset til hovedsageligt at tage udgangspunkt i Balanced Scorecard som økonomistyringsmodel, selvom afhandlingens forfatter godt er klar over at alle virksomheder er forskellige, som mange af de videnskabelige undersøgelser påpeger, og at der derfor skal laves en konkret vurdering af den enkelte virksomhed og dennes situation. På trods af dette er formålet at kunne finde frem til konklusioner der til en vis grad kan generaliseres. Der tages afsæt i Balanced scorecard, da denne økonomistyringsmodel, vurderes til at være den mest populære i litteraturen.

Afhandlingens overordnede formål er at finde bevæggrund for at SMV'er kan opnå en økonomisk gevinst ved at implementere en økonomistyringsmodel. Formålet er derfor at finde empirisk evidens for at det kan lade sig gøre – både kvalitativt såvel som kvantitativt.

Afhandlingens forfatter er godt klar over at der kan være visse begrænsninger i afhandlingen. Blandt andet er det begrænset hvor meget afhandlingens forfatter kendte til af viden før afhandlingen, og hvor meget forfatteren kan finde frem til under afhandlingen. Afhandlingen er også begrænset og styret af de empiriske

undersøgelser der allerede er foretaget, og kan derfor gennem årene ændres når flere undersøgelser foretages indenfor litteraturen. Derfor er både tid og mængde af litteratur en begrænset ressource. På baggrund af mængden af funden litteratur er det dog mere tiden til at læse artiklerne, der anses for den egentlige knappe ressource, og ikke selve mængden af udførte undersøgelser.

5. Opgavestruktur

Afhandlingens problemstilling	<ul style="list-style-type: none">• Indledning• Problemstilling• Problemformulering• Formål og afgrænsing
Videnskabsteori og metode	<ul style="list-style-type: none">• Videnskabsteori• Paradigmatisk ståsted• Undersøgelserdesign• Dataevaluering
Teoretisk fundament	<ul style="list-style-type: none">• Økonomistyring• Økonomistyringsmodeller• Levers of control• Balanced scorecard
Teoretisk diskussion	<ul style="list-style-type: none">• Empiriske undersøgelser omkring BSC i SMV'er• Eget empirisk arbejde• Levers of control i SMV'er
Afslutning	<ul style="list-style-type: none">• Konklusion• Perspektivering
Litteratur og bilag	<ul style="list-style-type: none">• Litteraturliste• Bilag

6. Videnskabsteori og metode

Dette afsnit vil starte med at beskrive afhandlingens videnskabsteori, og forfatterens paradigmeståsted, som er med til at beskrive opgavens struktur og syn på problemstillingens opnåelse af en endelig løsning. Derefter vil afhandlingens undersøgelsesdesign beskrives, hvor blandt andet udvælgelse af litteratur og respondenter til eget empirisk undersøgelse vil gennemgås samt tidsplan og dataevaluering.

6.1. Videnskabsteori

6.1.1. Videnskabsteori

Videnskabsteori beskriver *hvordan* og *hvad* man kan vide noget om. Teorien fortæller mere præcist, hvad det er muligt at vide noget om, hvordan det er muligt at finde ud af det, og hvorledes det er muligt at finde frem til denne viden. Indenfor teorien er disse tre punkter også kendt som (Heldbjerg, 2012):

- Ontologi – hvad er det muligt at vide noget om og evt. også hvorfor?
- Epistemologi – hvordan står viden i forhold til den menneskelige fatteevne?
- Metodologi – hvordan er det muligt at anskaffe viden?

Disse tre aspekter, der er redegjort af Grethe Heldbjerg (2012), ligger til grund for enhver anden videnskabsteori. Aspekternes syn på omverdenen kan variere på baggrund af hvilken videnskabsteori der forholdes til. Det er på baggrund af afklaringen af forfatterens syn på aspekterne, der kan defineres det tilhørende paradigme, som ligger til grund for afhandlingen. Afklaringen af disse begreber har en indvirkning på videnskabsteoriens ambitionsniveauer, hvor dette samtidig har en følgevirkning på hvilken metode der anvendes til at opbygge ny viden, hvordan der forskes, og hvordan afhandlingen overordnet bliver taget hånd om. Næste afsnit definerer et paradigme og yderpunkterne indenfor den valgte videnskabsteori, hvor afhandlingens forfatters paradigmatisk ståsted vil belyses.

6.1.2. Paradigmedefinition

Paradigmer kan forklares som den måde virkeligheden anskues på, og dertil hvordan denne virkelighed fremstår og forstås. Grethe Heldbjerg (2012) definerer et paradigme således:

“Et grundlæggende sæt overbevisninger, som er handlingsstyrende, hvad enten opmærksomheden rettes mod en almindelig haves forskelligartede vækster, eller der skrives til handling i forbindelse med en videnskabelig undersøgelse.” (s. 41)

Med andre ord, er paradigmet vigtigt at få afklaret, da det er med til at forklare tankerne bag de metodiske tilgange samt tankerne førhen, som styres på baggrund af disse overbevisninger, der er handlingsstyrende. Afhandlingen tager afsæt i Egon Gubas (1990) opdeling af fire paradigmer, hhv. positivisme, neo-positivisme, kritisk teori og konstruktivisme. Disse paradigmer har hver deres virkelighedsopfattelse, som hver har deres unikke tilgange til anskuelse af virkeligheden og dens begrænsninger. Paradigmerne er dog ikke fuldstændig forskellige, da de kan være enige i visse overvejelser omkring de tre overordnede aspekter af videnskabsteorien. Yderpunkterne i Gubas paradigmeinddeling består af positivismen og konstruktivismen.

Positivisme

Positivisterne tror på at verdenen består af én virkelighed, der er mulig at findes frem til. Det er for dem muligt at skabe en eksakt viden om virkeligheden. Som positivist kan ontologien kategoriseres som realisme, da positivister tror på at den endegyldige sandhed sagtens kan findes, hvis man blot undersøger emnet på den rigtige måde. Epistemologien for positivister anses for at være meget objektivt, hvor de forbyder nogen form for følelser og værdier, da disse er uvidenskabelige, og kun er med til at begrænse forskerens objektivitet til det undersøgte. Metodologien er præget af en tilgang, der er eksperimentel og manipulerende, hvor der ifølge dem kun kan indsamles data i form af hypotesetest, hvis sandheden skal findes. Ved at verificere eller falsificere en hypotese vil positivisterne tilnærme sig den objektive sandhed om virkeligheden. Der er desuden, som positivist, ingen plads til uklare problemstillinger der kan misfortolkes (Heldbjerg, 2012; Guba, 1990).

Konstruktivisme

Paradigmemosætningen til positivismen i Gubas opdeling er konstruktivismen. Mens positivisterne tror på at den eksakte sandhed kan fremvises, tror konstruktivisterne på at denne sandhed aldrig vil kunne findes frem til. De tror på at sandheden aldrig vil kunne opnås, da selve søgningen efter virkeligheden hver gang vil føre til en ny forståelse for virkeligheden, som på ny skal undersøges, og derfor vil denne søgning efter sandheden aldrig ophøre. Deres ontologiske forståelse for virkeligheden kategoriseres som relativistisk, og tager udgangspunkt i at deres opfattelse af virkeligheden er menneskekonstrueret gennem fortolkning. Der vil desuden på baggrund af menneskers unikke personlighed præsenteres forskellige holdninger, værdier og forudsætninger, som er med til at fremme forskellige fortolkninger, og derfor også flere former for virkelighed. Epistemologien tager afsæt i konstruktivisternes forskellige fortolkninger, som kategoriseres som subjektivt. Ifølge konstruktivisterne er det ikke muligt at adskille forskeren og det undersøgte, da data anses for at blive skabt i samspil med hinanden, og derfor er det også urealistisk at tro på at det er muligt for forskeren ikke at blive påvirket af det undersøgte. Den metodologiske fremgangsmåde anses for at være kompleks, da forskerens tætte samspil med det undersøgte, gør det stort set umuligt for forskeren at adskille

følelser og værdier med videnskab. De konstruktivistiske forskere fortolker derfor på virkeligheden, for derefter at finde frem til en eller flere mulige konstruktioner, som er med til at give en betydelig grad af konsensus til virkeligheden (Heldbjerg, 2012; Guba, 1990).

De to andre paradigmer i Gubas inddeling findes et sted mellem disse to yderpunkter, hvor de til dels er enige på nogle punkter, dog med nogle (vigtige) undtagelser. Tabel 1 viser en oversigt over paradigmerne i forhold til hinanden, og beskriver i korte træk deres synspunkt på de tre videnskabsteoretiske aspekter.

	Ontologi	Epistemologi	Metodologi
Positivism	Realistisk	Objektiv	Eksperimentel/Manipulerende
Neo-positivism	Begrænset realistisk	Modificeret objektiv	Modificeret eksperimentel
Kritisk teori	Begrænset realistisk	Subjektiv	Dialogisk/ Transformerende
Konstruktivism	Relativistisk	Subjektiv	Kompleks

Tabel 1 Egen tilvirkning af Grethe Heldbjerg, 2012

6.1.3. Paradigmatisk ståsted

Formålet med at beskrive det paradigmatisk ståsted, er at skabe en forståelsesramme af virkeligheden, og for den anvendte forskningsmodel for afhandlingen. Det paradigmatisk ståsted er derfor med til at beskrive om afhandlingen, og forfatteren, drives af en positivistisk antagelse om at den endegyldige sandhed findes derude et sted, eller om det drives af en konstruktivistisk antagelse om at virkeligheden er en konstruktion blandt sociale relationer, og at sandheden derfor aldrig kan findes frem til. Afhandlingens forfatter har dog ikke opfattelsen af nogle af disse yderpunkter, men derimod en antagelse der stemmer overens med det neo-positivistiske, som tager udgangspunkt i at der findes én endegyldig sandhed, som dog er uopnåelig, da mennesket i sin natur er begrænset i sin fatteevne, såvel som i tankevirksomhed (Heldbjerg, 2012).

Det neo-positivistiske ståsted

I den neo-positivistiske forskningsmodel antages der at løsningen til problemstillingen findes, det er derfor forfatterens formål at tilnærme sig denne virkelighed så vidt muligt. Forfatteren er dog omfattet af visse begrænsninger på grund af subjektive holdninger og værdier, samt en begrænset fatteevne og en afhængighed af sanseapparatet (Heldbjerg, 2012). Forfatteren skal derfor gennem en kritisk sans sammenholde teori med data, og på baggrund af dette, prøve at tilnærme sig en objektiv sandhed. Neo-positivisternes ontologi kan beskrives som kritisk realisme, da de bestræber sig på at finde den ene virkelighed der findes, som de anser for at være objektiv og logisk. Der er dog bred enighed om en erkendelse af at denne virkelighed ikke er mulig at finde fuldstændig. Epistemologien kan beskrives som en modificeret objektivitet, og minder derfor meget om positiverne, hvor idealet er at være objektiv, dog er forskellen

her, at neo-positivisterne godt er klar over at mennesket ikke er perfekt, og der derfor ikke kan opnås en fuldstændig objektivitet. Ved hjælp af en kritisk logik, stræbes der derimod efter vidensfælleskaber, som kan danne en tradition, der kan tilnærme sig en objektivisme. Neo-positivisternes metodologiske fremgangsmåde tager udgangspunkt i allerede eksisterende teori, hvor der her arbejdes hovedsageligt mod en falsifikation. Der vil herefter foregå en konstruktionsvaliditet, hvor formålet er at finde frem til hvorvidt, der faktisk forskes i det teorien beskriver, hvor dette herefter kan verificeres eller falsificeres (Heldbjerg, 2012).

Neo-positivisterne kan opsummeres som dybt forankret i teori, hvor der altid stræbes efter en tilnærmelse af en sandhed via objektivitet, som opretholdes gennem vidensfælleskaber som anvender kritisk logik.

6.1.4. Ambitionsniveauer

Den neo-positivistiske tradition byder på fire ambitionsniveauer, som er det der skaber bindeleddet mellem det videnskabsteoretiske ståsted og den benyttede metodik. Metodikken kan forestilles at bestå af en række faser, som skal gennemgås for at man kan ende med et neo-positivistisk forskningsresultat (Heldbjerg, 2012).

Niveauerne består af:

- *Den deskriptive fase* – Formålet er her at beskrive forskningsområdet, og de dertilhørende nødvendige teorier
- *Den kausalitetsbestemmende fase* – På dette niveau vurderes der på baggrund af de videnskabsteoretiske vurderingskriterier, om hvorvidt forskningen forholder sig til den objektive virkelighed
- *Den prædiktive fase* – På det tredje niveau er formålet at forudsige forskningens resultater ud fra teori og data
- *Den præskriptive fase* – Den sidste fase har til formål at udarbejde en vejledning til fremtidig forskning og/eller handlemåder, som konkluderes på baggrund teorien og resultaterne (Heldbjerg, 2012)

6.1.5. Teoretisk analyseniveau

I den videnskabsteoretiske teori er der endvidere fundet frem til tre teoretiske analyseniveauer, der er koblet til de videnskabsteoretiske ambitionsniveauer. Disse analyseniveauer beskriver graden af tilnærmelsen til den objektive sandhed, og vil kort gennemgås forinden (Heldbjerg, 2012).

- Systemanalyse, er en deskriptiv analyse, som har til formål at beskrive virkeligheden så troværdigt som muligt
- Systemkonstruktion, er det niveau, hvor der skabes et nyt system, som eventuelt kan være på baggrund af systemanalysen

- Systemteori, er et analyseniveau, som forsøger at skabe ny teori, som kan bruges på tværs af mange systemanalyser og systemkonstruktioner. Formålet er her at øge generaliserbarheden

Afhandling lægger stor vægt på at prøve at beskrive virkeligheden som den er, med undtagelse af de paradigmatisk begrænsninger som blev forklaret tidligere. På baggrund af dette er formålet at skabe et samlet system, som indebærer flere af systemanalyserne i afhandlingen, og der vil så vidt muligt i afhandlingen skabes ny teori på baggrund af teori og data fra de forrige analyseniveauer.

6.2. Undersøgellesdesign

Afhandlingen kan kategoriseres som et casestudie, som hovedsageligt tager udgangspunkt i teori omkring SMV'er og emner indenfor økonomistyring samt udvidet teori om Balanced Scorecard-modellen. Afhandling baserer meget af sin diskussion på tidligere empiriske undersøgelser af både kvantitative metoder såvel som kvalitative metoder. Afhandlingen prøver derudover også at inkludere egen kvantitativ forskning i form af et spørgeskema sendt ud til danske SMV'er. Afhandlingens forfatter har så vidt muligt prøvet at være så objektiv som mulig, og ikke indblande egne idéer, værdier eller følelser med i afhandlingen. Vurderingskriterier er derfor medtaget i opgaven, som har til formål at evaluere afhandlingen i forhold til visse kriterier.

6.2.1. Casestudie

Casestudier er meget anvendt når der er tale om projektopgaver, kandidatopgaver og afhandlinger (Yin, 2009). En typisk opgave i casestudiesammenhæng består kun af én undersøgelsesenhed, hvor man prøver at producere holdbare forklaringer på hvorfor gennemtrækket er så stort. Her kan det blandt andet undersøges en lang række variabler, som beliggenhed, lønforhold, fysisk arbejdsmiljø, virksomhedsimage, ledelsesforhold m.m. (Andersen, 2014). Yin (2009) definerer casestudier som en empirisk undersøgelse, (1) der belyser et samtidigt fænomen inden for det virkelige livs rammer, (2) hvor grænserne mellem fænomenet og den sammenhæng, hvori det indgår, ikke er indlysende, og (3) hvor der er mulighed for at anvende flere informationskilder til belysning af fænomenet. Det centrale er med andre ord, at designet er ahistorisk, ikke-eksperimentelt, og at det kun drejer sig om ét fænomen (Andersen, 2014:109). Ib Andersen (2014) mener at casestudier godt kan have et historisk tilsnit, så derfor afgrænser han ikke det ene fænomen til kun at være gældende for et individ, en gruppe, eller en organisation, men derimod også for en organisationsændring, et ledelsesudviklingsprojekt, en beslutningsproces, m.m. (s.110).

Undersøgelsesenheden for denne afhandling er en gruppe af organisationer – SMV'er. Ifølge Ib Andersen kan selve implementeringen af et styringsværktøj i en SMV også kategoriseres som en undersøgelsesenhed, da der er tale om et historisk tilsnit, som kan kategoriseres som en organisationsændring eller noget lignende. Der er derudover nok ikke tale om en enkelt undersøgelsesenhed, da afhandlingen kan kategoriseres som multiple casestudier, da der indgår flere enheder (organisationer). Formålet med multiple casestudier kan

være et ønske om at producere generaliseret viden, som er mere holdbar, jo flere cases der undersøges. Afhandlingen gør brug af flere empiriske studier, som beskriver flere undersøgelsesenheder (organisationer, og hvor der på baggrund af dette, afhængigt af de respektive formål og problemstillinger, "håndplukkes" forskellige fænomener for at kunne beskrive, forstå eller ændre på nogle af de enheder der studeres i afhandlingen (Andersen, 2014:111).

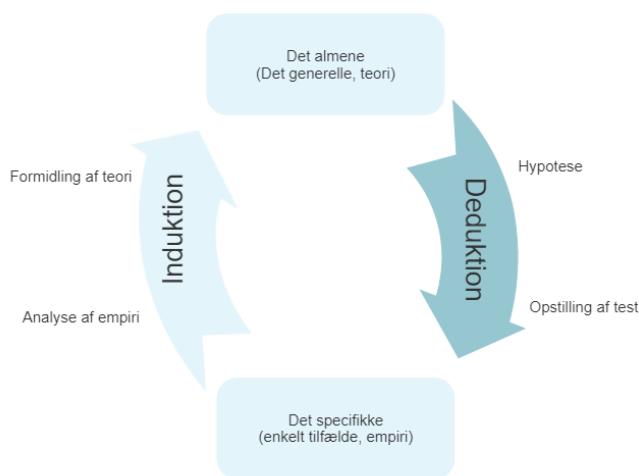
Ifølge Yin (2009) er det muligt at generalisere casestudier, både single casestudier så vel som multiple casestudier, hvor det drejer sig om at beskrive sit casestudie så godt som muligt, og derefter induktivt slutte sig til generel viden. Spørgsmålet er ofte ikke om man er i stand til at producere generel viden, men rettere, hvor holdbar det producerede viden er. Dette kan blandt vurderes gennem vurderingskriterier.

6.2.2. Induktiv eller deduktiv metode

Man kan gøre brug af to tilgange, når der i en undersøgelse skal produceres viden om et samfund, en organisation eller den menneskelige adfærd. Disse to tilgange er kendt som den deduktive tilgang og den induktive tilgang. Tilgangene kan være svære at adskille, og derfor refereres der til det videnskabelige hjul, der også kendes som den hypotetiske/deduktive metode (Nielsen K.S. 2006).

Figur 1 viser den visuelle repræsentation af hjulet.

Den induktive tilgang er meget nært beslægtet med det konstruktivistiske paradigme, hvor der tages udgangspunkt i det specifikke, som empirien, og ikke teorien. Det specifikke kan derefter gennem en induktiv tilgang formidles til noget generel teori, man kan så derefter forsætte hjulet gennem en deduktiv tilgang, hvor teorien kan omdannes til noget specifikt gennem hypoteser og opstilling af test. Den deduktive metode er nært beslægtet med det positivistiske paradigme.



Figur 1 Egen tilvirkning af det videnskabelige hjul pba. Nielsen, 2006

Som forsker kan man enten vælge at lave en undersøgelse gennem en induktiv tilgang eller en deduktiv tilgang, som ofte er styret af den enkelte forskers paradigmatisk ståsted. Man kan dog sagtens begynde et forskningsprojekt med den ene tilgang, og så undervejs gøre brug af den anden tilgang – deraf illustrationen af et hjul. Hjulet viser derfor at disse to tilgange kan bruges i samme forskningsprojekt, men også hvordan teori og empiri skabes i forskningsmiljøet, hvor forskere inspireres af hinanden, og gør brug af hinandens teorier og empiri. Denne afhandling består af en deduktiv tilgang, hvor der deduceres ud fra teori, og andre undersøgelser som også som udgangspunkt har brugt en deduktiv tilgang. Disse deducerede teorier og

undersøgelser er herefter med til at skabe en samlet forståelsesramme, altså en form for generel teori (induktiv tilgang), som med bedste evne har til formål at kunne generaliseres, så andre virksomheder kan gøre brug af de inducerede teorier.

6.2.3. Udvælgelse af litteratur og respondenter til spørgeskema

Udvælgelse af relevant litteratur

Litteraturen er til dels fundet gennem Google Scholar, som er googles søgemaskine for videnskabelige artikler, og til dels gennem Syddansk universitetsbiblioteks egen søgemaskine, Summon. Processen begyndte med en eksplorativ søgning om emnet økonomistyring, performance measurements, Balanced scorecard, og SMV'er. Gennem Summon er der blevet sorteret efter kun at vise Scholarly og Peer review materiale, hvor emnerne er blevet søgt på. Der er derefter gjort brug af kombinerede søgeord for at finde mere brugbar litteratur. Disse søgeord har blandt andet været:

(measuring what counts) AND (performance measure)	(key performance indicators) AND (context-based)	(key performance indicators) AND (context)
(key performance indicators) AND (when to use what)	(performance measurement) AND (SME)	(Balanced scorecard) AND (SME)
(empirical study) AND (SME)	(empirical study) AND (SME) AND (Balanced scorecard)	(Økonomistyring) AND (SMV)
(danske virksomheder) AND (Balanced scorecard)	(measures) AND (SME)	(Beyond Balanced scorecard)

Tabel 2 Et udsnit af søgeord

Søgeresultaterne blev hovedsageligt sorteret efter antal citationer/referencer, hvor resuméet blev læst igennem, og derfra bedømt om artiklen skulle læses. Google scholar foregik nogenlunde på samme måde, men dog uden så mange sorteringsmuligheder. Google scholar gav dog andre søgninger, som til tider var brugbare, da den sorterer og søger på en anden måde end Summon. Resten af litteraturen har derefter været på baggrund af de læste artikler og deres referencer, som har ført fra den ene artikel til den anden og så videre til den tredje. Til tider har der også været relevante forfattere, som der så er søgt på gennem de to søgemaskiner, for at se om der var andre relevante artikler skrevet af de respektive forfattere.

Udvælgelse af respondenter til spørgeskema

Den kvantitative metode i form af spørgeskema er udvalgt fordi det er billigere, hurtigere, nemt at administrere, kan nå ud til flere og er nemmere at efterbehandle sammenlignet med kvalitative metoder

(Andersen, 2014). Et alternativ kunne have været et kvalitativt interview af to til fire virksomheder, men ved afhandlingens start var det spørgeskemaet der gav bedst mening.

Udvælgelsen af respondenter blev gjort ved hjælp af det internationale virksomhedsregister, Orbis. I dette virksomhedsregister blev der søgt efter flere kriterier for at finde frem til de relevante SMV'er som afhandlingen skulle bruge. Virksomheden skulle være aktiv, og være klassificeret som lille eller mellem virksomhed. Derudover skulle der kun søges efter danske virksomheder, der havde en årlig omsætning på over 10 millioner kroner. Gennem denne søgning var outputtet på omkring de 6400 virksomheder. Næste skridt var derefter at finde frem til alle virksomheder der havde en kontaktperson, som var kategoriseret som enten senior management eller økonomiansvarlig. Virksomhederne blev herefter skåret ned til 5579 virksomheder, hvoraf kun 2980 havde en mail tilgængeligt. Disse virksomheder fik herefter tilsendt en mail gennem programmet Mailchimp, hvor et link til et spørgeskema var vedhæftet. Mailskabelonen kan ses i bilag 1. Spørgeskemaet var udarbejdet i Rambølls SurveyXact, hvoraf skabelonen til dette også findes under bilag (Bilag 2).

Nogle respondenter besvarede spørgeskemaet, hvoraf andre valgte at skrive en venlig mail om hvorfor de ikke havde tid eller ikke synes at det var relevant. Det interessante her var at der var en del henvendelser fra folk der enten synes at de var for små eller at det ikke var relevant for den størrelse de var, som giver god mening fra teoriens standpunkt. Afhandlingen kunne dog også have brugt disse besvarelser, da man i det mindste kunne have fået indsigt i nogle af de eksisterende processer og grunde til hvorfor de netop ikke gjorde brug af præstationsmålinger. Dette kunne endda have bekræftet eller afkræftet visse af teorierne i afhandlingen. Ikke mindst kunne dette have været med til at sænke non-responsbias, som beskriver om respondenterne der ikke har besvaret, er repræsentative i undersøgelsen eller ej, og hvis de ikke er repræsentative, kan man i princippet trække dem fra, og øge troværdigheden af data der består af en lavere besvarelsesprocent. Afhandlingens forfatter er godt klar over at det også kan have noget at gøre med beskrivelsen af spørgeskemaet og afhandlingen, og at designet af spørgeskemaet godt kunne have været bedre.

Da antallet af henvendelser omkring bekymringer om virksomhedens egen størrelse i forhold til det afhandlingen søgte, gik det op for afhandlingens forfatter, at søgningen måske havde været for bred, derfor blev søgningen indskærpet yderligere, så en anden mail kunne sendes afsted – en påmindelsesmail. Denne søgning havde nu yderligere et kriterie om at medarbejderstaben minimum skulle være på 5 medarbejdere, og brancherne blev gennemgået en for en, efter hvad afhandlingens forfatter synes var relevant i forhold til emnet. Derudover kunne man søge efter virksomheder der havde en aktiv mailadresse, så man kunne springe

et trin over (sortering af dem med mail og dem uden). Nu var søgningen skåret ned til 601 virksomheder, som det kan ses i figur 2.

Search step		Result for:	Step	Search
✕	<input checked="" type="checkbox"/> 1. Status: Active companies, Unknown situation	>	234,689,271	234,689,271
✕	<input checked="" type="checkbox"/> 2. Size classification: Medium, Small	>	291,480,741	232,810,728
✕	<input checked="" type="checkbox"/> 3. World region/Country/Region in country: Denmark	>	1,534,080	978,774
✕	<input checked="" type="checkbox"/> 4. Operating revenue (Turnover) (m DKK): min=10, Last available year, exclusion of companies with no recent financial ... Show more	>	6,416,076	1,571
✕	<input checked="" type="checkbox"/> 5. Number of employees: min=5, Last available year, exclusion of companies with no recent financial data and Public a... Show more	>	21,398,155	954
✕	<input checked="" type="checkbox"/> 6. All companies with an email address		25,162,729	709
✕	<input checked="" type="checkbox"/> 7. NACE Rev. 2 (Primary codes only): 09 - Mining support service activities, 10 - Manufacture of food products, 11 - Ma... Show more	>	155,341,417	601
Boolean search: <input type="text" value="1 and 2 and 3 and 4 and 5 and 6 and 7"/>		<input type="button" value="Refresh"/> ?	Total:	601

Figur 2 Orbis sortering af relevante virksomheder til at besvare afhandlingens spørgeskema

Virksomheder der allerede havde besvaret, var trukket ud af segmentet, og de virksomheder der havde afmeldt sig dette "nyhedsbrev" tog Mailchimp sig af, så de ikke modtog endnu en mail. Yderligere få besvarelser kom ud af dette. Lige omkring 50 virksomheders besvarelser kunne bruges. Det lave antal besvarelser tænkes at være på baggrund af blandt andet designet og beskrivelsen, men også på baggrund af den relative korte besvarelsesperiode (på ca. en måned), hvor de virksomheder der fik tilsendt en påmindelse, kun havde 1 uge at beslutte om de ville være med.

6.2.4. Metodetriangulering

Afhandlingen gør brug af en metodetriangulering, som betyder at der anvendes mere end én metode eller mere end én type af data i studiet af et fænomen, hvor det drejer sig om at vælge forskellige dataindsamlingsmetoder der supplerer hinanden (Andersen, 2014:149). Hovedsageligt gør afhandlingen brug af undersøgelser der gør brug af forskellige teknikker, heriblandt kvantitative metoder, kvalitative metoder og arkivdata. Derudover er der som beskrevet tidligere også gjort brug af egen kvantitativ undersøgelse, som bruges som supplerende materiale.

Selvom den kvantitative metode og den kvalitative metode er forankret i hver deres videnskabsteoretiske paradigme, skal de to forskellige metoder ikke ses som modsætninger, men derimod som hinandens forudsætninger, hvor de to metoder kan understøtte hinanden, som i afsnittet med induktion og deduktion. Dette skyldes at den kvalitative metode er nær beslægtet med den induktive tilgang, og den kvantitative metode er nær beslægtet med den deduktive tilgang, selvom disse ofte bruges ved begge tilgange. Ofte

begynder et forskningsområde med en eksplorativ kvantitativ metode, hvor emnet åbnes op og undersøges for flere fælles træk, hvor der så derefter kan undersøges i dybden med en eller flere kvalitative undersøgelser. Afhandlingens teoretiske diskussionsafsnit er opbygget på denne måde, hvor der påbegyndes med en undersøgelse gennem kvantitative metoder, og der dykkes derefter ned i andre empiriske undersøgelser, som gør brug af kvalitative metoder, så dybden i emnet opnås. Denne rækkefølge er dog ikke en selvfølge i forskningsmiljøet, da området sagtens kan begynde omvendt. For eksempel er undersøgelsen af SMV'ers implementering af økonomistyringssystemer tidligere præget af kvalitative undersøgelser, hvor der først senere er foretaget kvantitative undersøgelser (Malagueño et al. 2018).

Mange svagheder ved kvantitative metoder kan suppleres af kvalitative data, som opvejer for nogle af de kvantitatives svage sider. Samfundsvidenskabelige undersøgelsesprojekter kan opnå mange fordele ved at anvende begge typer (Andersen, 2014:149).

6.2.5. Dataevaluering

I dette afsnit vil der forekomme en helhedsbetragtning på undersøgelsesforløbet via anvendelse af relevante vurderingskriterier. Der findes to sæt vurderingskriterier – de kvantitative vurderingskriterier og de kvalitative vurderingskriterier. Vurderingskriterierne bedømmes ud fra undersøgelsens metodetilgang, og da afhandlingen i princippet gør brug af begge dele, skal begge sæt bruges. Litteraturstudier kræver en gennemgang af de kvalitative vurderingskriterier, som består af Credibilitet, Transferabilitet, Dependabilitet og Confirmabilitet, hvorimod afhandlingens egen spørgeskemaundersøgelse skal igennem de kvantitative vurderingskriterier, som er hhv. Intern validitet, ekstern validitet, reliabilitet og objektivitet (Heldbjerg, 2014:18-19).

Afhandlingens litteraturstudie/ teoretiske afsnit

Credibilitet

Med andre ord – troværdighed. Troværdigheden bygger på datarepræsentationens vurdering af at give det rigtige billede af virkeligheden, og der skal derfor vurderes om der er tegn på subjektive fortolkninger.

Litteraturen er udvalgt nøje og består af anerkendte teorier, samt undersøgelser der er valideret, og selv har prøvet at opretholde troværdigheden i de enkelte studier. Afhandlingen inkluderer hovedsageligt kun studier der har været igennem flere troværdighedstest og bias-test. Derudover er både kritik og overvejelser beskrevet i afhandlingen, så læseren selv kan vurdere om troværdigheden opretholdes og selv kan bedømme de mulige kritikpunkter for nogle af teorierne. Nogle steder i afhandlingen er der desuden også refereret til flere litteraturer, hvis de har enige om en konklusion. Dette er med til at øge troværdigheden af de enkelte

litteraturer. Fra afhandlingens side, har det været målet at opretholde en så objektiv involvering som muligt, derfor er litteraturen refereret til hver gang der har været tale om en betragtning eller en konklusion.

Transferabilitet

Her vurderes hvorvidt eksistensen af et fænomen i én kontekst kan overføres til en anden kontekst.

Der er en masse forskellige undersøgelser indenfor litteraturen, hvor mange forskere gør brug af de samme teorier og undersøgelsesemner, som nogle af de valgte teorier i afhandlingen. Økonomistyringslitteraturen er meget populær, og viden fra det ene overføres ofte til andre kontekster. Det er dog vigtigt at huske at flere faktorer kan spille ind, og at alle virksomheder i bund og grund er forskellige. Derfor vurderes overførbareheden til at være relativ. I et bredt omfang kan både litteraturen og afhandlingens konklusioner overføres til andre lignende sammenhænge, da formålet her er at finde generaliseringer for SMV'er. Hvis man derimod dykker mere ned i de enkelte studier, og regner med at kunne overføre den fundne viden entil-en i en hvilken som helst SMV, så går den ikke. Afhandlingen kommer ind på nogle af de forskellige faktorer der kan forekomme, og der er forskellige forskere indblandet, som byder ind med forskellige synspunkter.

Dependabilitet

Formålet med at bedømme dependabilitet/pålideligheden for den kvalitative metodetilgang, er at afdække de undersøgte fænomeners diversitet eller mangfoldighed, og drejer sig derfor også om at finde en forståelsesmæssig konsensus (Heldbjerg, 2014:9). Flere synspunkter er i afhandlingen blevet udforsket, både i form af yderligere supplerende viden til de undersøgelser der er medtaget, men også kritik, som er med til at belyse hvor der eventuelt kan være en diversitet i litteraturen. Litteraturen er som beskrevet meget bred, og pålideligheden er derfor begrænset, da der sikkert findes meget mere til at udvide diversiteten i emnet. Afhandlingen har dog forsøgt at tage de mest omfattende og populære undersøgelser indenfor det specifikke undersøgte emne, og forsøgt at skabe en konsensus blandt litteraturstudierne, hvor der tages højde for flere faktorer.

Confirmabilitet

Dette punkt beskriver forskerens evne til at bevidstgøre egne værdier og erfaringer i en undersøgelse. Det er derfor formålet at vurdere i hvilken grad der er blevet fortolket, og i hvilken grad forfatteren har haft en indflydelse. De vigtigste undersøgelser i afhandlingen er vurderet til at være objektive nok, hvis man tager udgangspunkt i beskrivelsen af de brugte metoder. Confirmabilitet for den samlede afhandling vurderes også til at være objektiv, da der er refereret til alle undersøgelser og teorier, og eventuelle betragtninger fra forfatterne er også bevidstgjorte, så der ikke kunne opstå en tvivl om det er afhandlingens egne

betragtninger. Indflydelse på processen har haft til formål at være så objektiv som mulig, men afhandlingens forfatter har selvfølgelig fundet frem til casen og litteraturen i afhandlingen, og man kan derfor spekulere om den røde tråd, ikke er med til at fremstille en historie – altså en fortolkning af forfatterens forestilling om hvad problemstillingen kunne konkluderes til. Dette er selvfølgelig ikke bevidst, men passer meget fint med forfatterens paradigmeståsted, neo-positivisme, som anerkender at egne værdier og eventuelle følelser kan have en indflydelse på det undersøgte.

Afhandlingens spørgeskema

Dette punkt tages kort, da spørgeskemaet ikke er det gennemgående i afhandlingen, og er derudover beskrevet i nogenlunde grad i de forrige afsnit.

Intern validitet – hvor sikker er undersøgelsen der foretages

Undersøgelsen har som beskrevet været præget af visse fejlkilder og bias, som til en vis grad er argumenteret for. Selve gyldigheden af besvarelserne kan også være præget af fejlkilder på baggrund af forståelse, selvom dette har været i fokus i form af grundige forklaringer af begreber og muligheden for altid at svare "ved ikke".

Ekstern validitet – Kan data generaliseres

På grund af fejlkilder og eventuelle bias kan det være svært at generalisere, og formålet med undersøgelsen er desuden heller ikke at generalisere. Derudover vil besvarelsesprocenten uden en ordentlig vurdering af non-responsbias være med til at øge usikkerheden i en generalisering.

Reliabilitet – pålidelighed af data – kan det samme nogenlunde skaffes hvis spørgeskemaet bliver sendt ud igen til andre lignende virksomheder

Med hensyn til måleinstrumentet, som er selve spørgeskemaet, kan der argumenteres for at dette godt vil kunne lade sig gøre, men netop fordi SMV'erne kan være så forskellige og forståelsen også, vurderes pålideligheden ikke til at være så høj alligevel. En større pålidelighed ville måske være mulig hvis man havde mange flere faktorer med i udvælgelsen, og begrænsede sig mere specifikt.

Objektivitet – objektiviteten i undersøgelsen og dens bearbejdning

Objektiviteten vurderes til at være høj, eller i det mindste, så højt som muligt. Data og viden fra undersøgelsen fremsættes hovedsageligt i form af rå data med en mindre bearbejdning i form af gennemsnit eller den procentvise andel. Der er derudover ikke lavet nogle vilde udregninger, som kan have fordrejet sandheden i en anden retning. Alle data er sammenlignet med litteraturstudierne, og diskuteres derefter objektivt (modificeret objektivt) om de er sammenlignelige og hvorfor en mulig forskel er forekommet.

7. Teoretisk fundament

Dette kapitel beskriver det teoretiske fundament for forståelsen af de empiriske undersøgelser der vil forekomme bagefter. Der vil derudover beskrives relationen mellem forskellige begreber, som typisk findes i litteraturen.

7.1. Økonomistyring

Økonomistyring som begreb

Økonomistyring bruges ofte som begreb for de styrings-og beslutningsprocesser en virksomhed gør brug af internt. Disse processer bruges til at vurdere økonomiske konsekvenser og muligheder af flere af virksomhedens aktiviteter. I Danmark spænder begrebet sig også til at dække over det eksterne regnskab, hvor andre lande kun bruger begrebet om styring og beslutninger af de interne processer (Bukh, 2008). I undersøgelser på engelsk kan man støde på et begreb som "Management accounting", som er det engelske udtryk for økonomistyring. Ligesom med mange andre begreber, kan forskere have hver deres forståelse for hvad begrebet egentlig indebærer. Ifølge Andersen og Rohde (2007) defineres økonomistyring som, "de processer, ledelsen iværksætter med henblik på at træffe bevidst målrettede beslutninger omkring valg af aktiviteter og udnyttelse af ressourcer således, at virksomhedens mål opfyldes bedst muligt." (s.9).

Definitionen tager udgangspunkt i at det er en proces, som er iværksat af ledelsen, og ikke en anden medarbejder. I nyere tid kan det godt antages at andre stillinger kan overtage denne økonomistyringsstilling, dog er økonomistyring meget bredt, og derfor kan der argumenteres for, at det kun er ledelsen der har det fulde overblik, til at træffe de "rigtige" beslutninger omkring valg af aktiviteter og udnyttelse af ressourcer, som fører til virksomhedens optimale målopfyldelse. Afhandlingen kommer senere ind på, at økonomistyring kan deles op i mindre dele, og derfra medfører det også mindre ansvarsområder, som så kan tildeles andre medarbejdere. Ledelsen behøver derfor ikke varetage hele økonomistyringen alene. Andersen og Rohde (2007:11) beskriver derfor tre hovedområder:

1. At træffe bevidst målrettede beslutninger med særlig fokus på beslutningernes økonomiske konsekvenser.
2. At etablere, udvikle og vedligeholde en organisation, der kan varetage beslutnings- og styringsprocesserne og deres gennemførelse.
3. At registrere, evaluere og kontrollere kvaliteten af virksomhedens faktiske gennemførte beslutninger.

Disse tre områder skal ses i samme kontekst, og er med til at danne en økonomistyring, bestående af en planlægningsproces, en registreringsproces, og så en evalueringsproces (Andersen og Rohde, 2007:11).

Strategisk økonomistyring

I forlængelse af økonomistyringsbegrebet, er der opstået et andet begreb, Strategisk økonomistyring. På engelsk er dette begreb bedst kendt som Strategic management accounting (SMA), og er en form for økonomistyring, som har fokus på strategien i virksomheden. En af forskellene mellem den strategiske økonomistyring, sammenlignet med den tidligere version, er at der nu skulle være større fokus på langsigtede strategiske beslutninger ud fra de indsamlede informationer.

Økonomistyring kan kategoriseres som strategisk hvis disse punkter overholdes (Drury, 2008:570):

1. Det traditionelle interne fokus i Management Accounting skal udvides ved også at inkludere eksterne informationer om konkurrenter.
2. Der skal være et forhold mellem den valgte strategiske position i virksomheden, og vigtigheden af at inkludere økonomistyring i relation til dette.
3. Øge konkurrencefordelene ved at analysere sig frem til måder man kan mindske omkostninger, og/eller øge differentieringen af virksomhedens produkter eller services, ved at kigge på muligheder i værdikæden, og optimere omkostningsdrivere.

Økonomistyring bruges derfor, i dette tilfælde, til at finde frem til muligheder i den strategiske proces og position på markedet i forhold til konkurrenterne. Derudover bruges den strategiske økonomistyring stadig til at holde øje med de interne forhold, men nu er der fokus på at drive disse processer imod opfyldelsen af en fælles strategi, som virksomheden selv har fundet frem til. Dette gøres blandt andet ved at finde muligheder og mangler i værdikæden, som der kan handles på. Ved at bearbejde disse informationer, kan virksomheden også blive forvarslet om et behov for et strategiskifte (Drury, 2008).

For at det kan kaldes en strategisk økonomistyring, skal der derfor være en klar sammenhæng mellem virksomhedens økonomistyring og deres strategiske position. Strategien kunne tage udgangspunkt i en af Michael Porters (2008) generiske strategier:

- *Omkostningsleder:* Virksomheden kan gå efter at minimere sine omkostninger i områder som udvikling, produktion og salg af varer, og kan på baggrund af dette tilbyde et standardprodukt til en lav pris – helst en lavere pris end konkurrenten. Disse standardprodukter henvender sig derfor til flere målgrupper.
- *Differentiering:* Virksomheden kan i stedet gå efter at levere en unik løsning, der kan noget andet end de andre på markedet, eller som er af en bedre kvalitet end konkurrenternes løsning. Her kan der både være tale om et produkt eller en service. Virksomheden kan på denne måde også appellere til flere målgrupper.

- *Fokus:* Modsat de andre to, fokuserer virksomheder med denne strategi på en mindre målgruppe; en niche. Dette kan både være med fokus på omkostninger eller differentiering.

Hvis en virksomhed vælger at følge en omkostningsleder-strategi, skal der også, ifølge teorien om strategisk økonomistyring, være en sammenhæng med økonomistyringsaktiviteterne. Der skal derfor måles på omkostninger i virksomheden, gøres brug af en form for budgetopfølgning, og lignende aktiviteter. Der skal modsat også bruges færre ressourcer på økonomistyring, der ikke hænger sammen med den valgte strategi, såsom data omkring innovation og kvalitet som hører under en differentieringsstrategi.

Indenfor emnet findes der også kritik af brugen af SMA. Som udgangspunkt giver teorien meget god mening, men der skal gøres opmærksom på at virksomheden ikke skal være for fokuseret på konkurrenterne, da dette kan føre til at virksomheden taber fokus på sin egen tilstedeværelse. I stedet for at kopiere konkurrenten burde virksomheden fokusere på at skabe sig en konkurrencemæssig fordel. Dette kan gøres ved at have fokus på innovation i virksomheden (Hopper, 2007). SMA dikterer også at der skal laves en værdikædeanalyse samt findes frem til den strategiske position, som for nogle virksomheder kan virke meget omfattende. Kritikken har hovedsageligt prøvet at finde frem til om SMA er den rette måde at samle økonomistyring og strategi på. Derfor har fokus for nogle virksomheder rettet sig imod økonomistyringsmodeller.

7.2. Økonomistyringsmodeller

Virksomheder kan ved brug af en økonomistyringsmodel, få styr på deres økonomistyring, og til en vis grad gøre opgaven nemmere, da man gennem en model får givet nogle retningslinjer man "blot" kan følge. Økonomistyring kan for nogle virksomheder være en stor og kompliceret opgave, derfor er det oplagt at gøre brug af en økonomistyringsmodel, som passer til virksomheden, og hjælper virksomheden mod det mål de stræber efter. Ifølge Meyer (1987:23) defineres en model som:

"... an object or concept that is used to represent something else (than words). It is reality scaled down and converted to a form we can comprehend".

Med andre ord betyder det at der tages udgangspunkt i en afbildning af virkeligheden, og ikke noget man baserer på ønsketænkning. Formålet er at få denne afbildning til at være så nedskaleret og simpel, at det vil være nemmere for ledelsen at tage beslutninger omkring virksomhedens drift. Indenfor økonometrien defineres en model, som noget der indeholder adfærdsmæssige relationer og tekniske relationer, som visse modeller tager udgangspunkt i, da der her er mere fokus på disse faktorer, som andre modeller negligerer (Nielsen et al, 2003).

Brug af økonomistyringsmodeller i Danmark

Der er i løbet af de seneste årtier fundet frem til mange forslag på modeller, som virksomheder kan gøre brug af, men det er ikke alle der er slået lige meget igennem hos lederne i virksomhederne. Nogle modeller er blevet mere populære end andre, og derfor er disse også undersøgt mere i litteraturen. I 2001 undersøgte Steen Nielsen, Preben Melander og Morten Jakobsen (2003), de økonomistyringsværktøjer, som dengang var populære i Danmark. De undersøgte modeller bestod af, ABC (Activity-Based Costing), ABM (Activity-Based Management), TC (Target Costing), LCC (Life cycle costing), KC (Kaizen costing), TQM (Total Quality Management), IFP (Ikke-finansielle præstationsmål), QC (Quality costing), CE (Cost of engineering), SC (Strategic costing), BEM (Business Excellence model), BSC (Balanced scorecard), VR (VidenRegnskab), EVA (Economic Value added), og SHV (Shareholder value).

Produkt-orienterede MØV	Ikke primært monetære MØV	Monetære MØV til intern brug	Monetære MØV til ekstern brug
Target Costing	Total Quality Costing	Activity Based Costing	EVA
Kaizen Costing	Ikke-finansielle præstationsmål	Activity Based Management	Shareholder Value
Quality Costing	Business Excellence Modellen	Life-cycle Costing	
Cost Of Engineering	Balanced Scorecard		
Strategic Costing	VidenRegnskab		

Tabel 3 Egen tilvirkning af faktoranalyse af modellerne i Nielsen et al. (2003). MØV = Moderne Økonomistyringsværktøjer

Da der ikke kunne findes en anden dansk undersøgelse af denne kvalitet, bruges denne som modelramme for afhandlingen. Desuden er alle de modeller, som fremgår i afhandlingens litteraturliste, med i listen ovenover (Tabel 3). Andre mindre modeller (f.eks. Maltz, Shenhar, og Reilly, 2003) er ikke blevet så populære, og derfor ville de alligevel ikke fremstå som noget signifikant i en lignende undersøgelse.

Undersøgelsen består af besvarelser fra 154 brugbare respondenter, som er omkring 30 procent af den initiale gruppe af udvalgte respondenter, og dette vurderes i undersøgelsen til at være et udmærket datagrundlag, som kan generaliseres (Nielsen et al. 2003:389-390).

I undersøgelsen fandt de blandt andet frem til at der var en tendens til, at man i større virksomheder anvender flere forskellige modeller/værktøjer. I SMV'er var der tendens til at fokusere på færre økonomistyringsværktøjer, som typisk ligger mellem 1 til 3 modeller. I større virksomheder var der derimod en tendens imod brugen af 5 til 6 modeller (Nielsen et al. 2003). Denne observation synes naturlig, da større

virksomheder vil have flere ressourcer til rådighed, og på den anden side, vil større virksomheder også have større og flere problemer, som kræver mere økonomistyring.

Nielsen et al. (2003) konkluderer at kendskabet er størst for modellerne, BSC, ABC, TQM og IFP. Disse modeller er der samtidig også en positiv holdning til, hvor andre har scoret relativt lavt. Hvis man derimod ser på nytten blandt alle økonomistyringsværktøjerne, fremstår ABC, KC, IFP, CE og SHV, som de mest populære og nyttige. Begrebet "nyttig" i denne sammenhæng, hentyder til modeller der har bevist en positiv effekt i forhold til virksomhedens respektive mål. Denne nytteværdi er subjektivt påpeget af respondenterne i spørgeskemaundersøgelsen, og det betyder derfor ikke at der i virkeligheden har været en reel effekt, men derimod kan det aflæses som en høj *oplevet* nytteværdi.

Forfatterne af undersøgelsen påpeger selv nogle kritikpunkter, og her argumenterer de for at undersøgelsen lider af samme svagheder, som de andre tilsvarende spørgeskemaundersøgelser af økonomistyringsværktøjer. De peger blandt andet på konsistensen af de inkluderede modeller, hvor der kan være forskel i definitionen og den tilhørende opfattelse af modellerne, og ikke mindst når der ses på budbringeren, for eksempel om det er en konsulent, forsker, eller andre. Disse forskellige roller kan se anderledes på modellernes brug og opfattelse af informationerne som fremskaffes heraf. I undersøgelsen var der vedlagt en begrebsforklaring, så alle kunne tage samme udgangspunkt til begreberne, men dette garanterer intet (Nielsen et al, 2003). Virksomheder vælger desuden ud fra deres udviklingstrin, og kan på baggrund af hvor de er med strategien, vælge nogle til i starten og først tilvælge nogle af de andre senere hen.

Typen af økonomistyringsmodeller

Økonomistyringsmodellerne kan inddeles i tre hovedgrupper. Disse tre hovedgrupper er inddelt efter hvilke typer af information man har brug for. Per Nikolai Bukh (2008) beskriver disse tre hovedgrupper som. Omkostningsmodeller, kalkulationsmodeller, og styringsmodeller, som er inspireret af Robert N. Anthony's (1998) tre hovedgrupper, som han beskrev som, full cost, differential cost, og responsibility accounting.

Bukh (2008) beskriver desuden økonomistyringsmodeller som modeller der "... ikke [er] færdige moduler, men vejledninger i, hvordan man f.eks. klassificerer data, udfører beregninger, strukturerer information, og træffer beslutninger på baggrund af denne." (s. 3). Modellerne er derfor anvisninger på hvilke faktorer, der forventes af ledelsen, at kunne have en betydning for virksomhedens drift. Den anviser i øvrigt til hvilke faser man skal igennem, og hvilke konsekvenser der kan forekomme undervejs, med de valg man træffer under implementeringen, som kommer til at have indflydelse på den enkelte medarbejder og leder. Den kan også komme med mulige forslag til hvordan resultater opnås i forhold til effektivisering, overskud, kundeloyalitet

osv. Man skal dog bide mærke i, at økonomistyringsmodeller derfor ikke er konkrete løsninger, som bare kan implementeres direkte – de har ikke en færdig idealtilstand. Modellerne kræver at man tilpasser dem til virksomheden, og gør sit arbejde for at implementere den/dem rigtigt (Bukh, 2008).

Med Bukhs beskrivelse af økonomistyringsmodeller kan vi dykke ned i de tre nævnte hovedgrupper. Disse tre områder repræsenterer en typologi for forskellige modeltyper, hvor de enkelte modeller er komponenter i den samlede økonomistyringsmodel. Det er derfor vigtigt at se det som en samlet økonomistyringsmodel, som løser opgaver, men som består af en række delkomponenter, som kan inddeles i tre hovedområder. Bukh (2008:7) beskriver typerne således:

- *Omkostningsmodeller*, skal forstås som principper for fordeling af omkostninger eller modellering af omkostningsstruktur. Her kan der være tale om generelle principper for at afregne omkostninger mellem afdelinger eller til omkostningsobjekter, såsom kunder, leverandører, produkter m.fl., eller så kan det være mere systematiske metoder, som for eksempel Activity Based Costing. Der kan desuden også være tale om principper for klassifikation af omkostningskategorier efter for eksempel variabilitet og reversibilitet.
- *Kalkulationsmodeller*, er de modeller som beskriver hvordan der skal laves beregninger på baggrund af virksomhedens grundregistreringer og den omkostningsstruktur, som afspejles af omkostningsmodellerne. Omfattede modeller er blandt andet Total Cost of Ownership, prisberegningsmodeller, principper for beregning af investeringers lønsomhed, og modeller som bruges til beregning af kundelønsomhed. Modellerne kan på baggrund af sammenhængen anvendes med forskellige tidshorisonter, som kan være forkalkulations- og efterkalkulations-modeller (baseret på hhv. ex-ante og ex-post information – se evt. næste afsnit). Kalkulationsmodeller kan også have forskellige anvendelsesformål, da nogle vil have til formål at blive brugt som decideret beslutningsmodeller, hvor andre vil bruge dem til at få belyst de økonomiske konsekvenser af en problemstilling, uden at der bliver peget på én bestemt løsning eller handling. Det vil altså sige at de også kan bruges som inspirationsanalyser.
- *Styringsmodeller*, er modeller der har fokus på ledelsen af virksomheden, og drejer sig derfor om styring. Her findes principper for hvordan budgetmodeller struktureres ved brug af ansvarscentre, som består af omkostningscentre, omsætningscentre, profitcentre, og investeringscentre. De kan også gøres brug af de interne afregningspriser. Herunder findes modeller for præstationsmålinger, som omfatter modeller såsom Balanced scorecard, resultatkontrakter, og incitamentskontrakter.

Derfor kan en virksomhed i princippet frit vælge mellem modeller i hver deres hovedområde, så vil de i teorien ikke skabe splid imellem dem. Det er dog ikke så enkelt, da nogle modeller kan tage udgangspunkt i

flere end en af disse hovedområder. En lønsomhedsanalyse hører under kalkulationsmodeller, men den gennemføres dog på baggrund af omkostningsstrukturens indretning (Bukh, 2008:210).

Afhandlingen kommer til at have mest vægt på styringsmodeller, hvor der herunder hovedsageligt inddrages undersøgelser om præstationsmålinger.

7.3. Performance management

Når man diskuterer præstationsmålinger, kan man næsten ikke komme udenom Performance management – på dansk kaldet præstationsledelse. Der er skrevet en masse artikler om dette emne, og derfor tages der udgangspunkt i Allan Hansens (2016) beskrivelse af emnet. Han beskriver at, ”udlægningerne af performance management har det fælles sigte at bruge præstationsopgørelser til at skabe bedre **information** til beslutningstagere og/eller incitament i bestræbelsen på at forbedre koordinationen og motivation i organisationer” (Hansen, 2016:132). I performance management er der som beskrevet stor fokus og relativ enighed om, at formålet er at anskaffe bedre information, som derefter kan bruges til at forbedre områder som koordination, motivation, bedre grundlag for beslutninger, kommunikation, læring, og overensstemmelse af mål (Malina, Nørreklit og Selto, 2007; Malina og Selto, 2001; De geus, 1994; Hansen, 2016). Målsætning og forventningsteori demonstrerer at individer motiveres af incitament, når de tror på at deres handlinger er med til at drive performance målinger (Malina og Selto, 2001). Derudover må målene også gerne være opnåelige, og gevinster må gerne være baseret på de målte præstationer. En forudsigende performance measurement model (PMM) kan frigøre beslutningstagerne fra opgaver som informationsbehandling, så de kan fokusere mere på strategien og evalueringsbeslutninger (Malina et al, 2007).

Præstationsmålinger er dog ikke helt problemfrie. Problemer kan opstå når man skal bedømme og opgøre den enkelte medarbejders præstation, som ikke er så ligetil som teorien beskriver det. En af usikkerhederne ved præstationsmålinger finder sted fordi, at organisationer er uløseligt forbundet med arbejdsdeling, og at den enkelte medarbejders handlinger ofte tager afsæt i en lang årsags-virkningskæde frem imod organisationens målrealisering (Hansen, 2016:134). Der kan derudover også være problemer med den teknologiske kompleksitet, tilpasningskrav, medarbejdernes forskellighed, og kultur, som gør det mere kompliceret at forholde sig til det der skal opgøres. Der skal derfor vurderes undervejs om hvorvidt ens opgørelser faktisk stemmer overens med virkeligheden, og enten minimere problemet, eller ændre performance målingen på baggrund af problemet.

Præstationsopgørelser kan nærmere beskrives, ”som de udtryk organisationen gør brug af for at finde frem til en målopfyldelse” (Hansen, 2016:136). Allan Hansen beskriver desuden forskellen på

præstationsopgørelser i forskellige fagområder. I økonomistyring opgøres præstation i salgs-, omkostnings, og diverse finansielle nøgletal, hvor der inden for operations management ofte opgøres i form af målinger af tid, kvalitet og omkostninger, mens HRM fokuserer på adfærdskodeks, individuelle mål, trivselsmålinger og performance reviews.

De tre forskellige fagområder ser også anderledes på formålene med præstationsmålinger. Økonomistyringslitteraturen har fokus på strategiimplementering, beslutningstagning, og planlægning i organisationer. Procesledelseslitteraturen fokuserer på KPI'er, som spiller en vigtig rolle i forhold til læring og kontinuerlige forbedringer. HRM-litteraturen fokuserer på præstationsevalueringer, som har stor betydning for medarbejdermotivation og som input til medarbejderudvikling, og kompetence styring. Disse forskellige fagområder kan enten styrke hinanden, ved enten at supplere eller komplementere hinanden, eller de kan overlape hinanden, og måske ligefrem konfliktere med hinanden.

Typer af præstationsopgørelser

Præstationsopgørelser kan opdeles i typer: En ex ante information og en ex post information. En ex ante information er fremadrettet, og tilvejebringer information, som man kan bruge til at finde ud af hvordan man skal agere fremover. Ex post informationer er den bagudrettede information, som er et udtryk for redegørelsen eller rapporteringen af hvilke præstationer, der har fundet sted. En præstationsopgørelse SKAL ikke opdeles i enten eller, men kan derimod godt have spor af begge typer. For eksempel kan en salgsmålning af et salgsteams præstationer både indeholde ex post information, i form af information om tidligere realiserede præstationer, og ex ante information, om fremtidige forventede præstationer såsom realistiske salgsforventninger (Hansen, 2016). En MUS-samtale er derimod mest rettet fremad, og baserer sig mest af alt på ex-ante information, fordi der her opgøres efter individuelle mål for en medarbejder, som kommer til at forekomme i den kommende periode. En performance review er tilgængelig det modsatte eksempel, hvor der kun gøres brug af ex-post information, hvor medarbejderens indsats vurderes i forhold til tidligere opsatte mål. Et fjerde eksempel fremkommer i Allan Hansens artikel, som han referer som feed-forward interview. Et feed-forward interview kommunikerer ex ante information, men bygger samtidig også på antagelsen om at ex post information er vigtig i anskaffelsen af ex ante information (Hansen, 2016:138). Intervieweren gør brug af de positive aspekter fra tidligere historiske præstationer, og bruger disse til at udarbejde fremadrettede præstationsinformationer.

Udformning af præstationsopgørelser

Artiklen (Hansen, 2016) bygger på en antagelse om at performance management ikke bare er én ting, men at det kan udføres på forskellige måder, og det er blandt andet på grund af at der findes forskellige former

for præstationsopgørelser. To dimensioner som kan hjælpe med at karakterisere forskelligheden mellem formerne, er 1) graden af formalisering og 2) graden af kvantificering.

Graden af formalisering beskriver i hvilken grad præstationsopgørelsen er sat i system i organisationen, og om der er bygget formelle ansvarsstrukturer op omkring det. En formel præstationsopgørelse er eksplicit kendt i organisationen, og der er skabt en organisatorisk procedure for opgørelsen. En uformel præstationsopgørelse foregår mere implicit, og fremstår mere usynlig i virksomheden. Det uformelle vokser desuden ofte tilfældigt, og kommer ofte fra bunden/neden af organisationen.

Graden af kvantificering tager udgangspunkt i præstationsopgørelsens grundlæggende metodik, hvor der vurderes om den udtrykkes i en kvantitativ eller kvalitativ form. Den kvantitative form bygger på konkrete tal, og måles på en udvalgt skala. Hvis organisationen leder efter en præstationsopgørelse, som består af fordele som gennemsigtighed, objektivitet, og enkel kommunikation, så er den kvantitative præstationsopgørelse den oplagte. Den kvantitative form er dog samtidig ikke altid simpel og der kan være problemer med afkontekstualisering af den valgte præstation som der måles på. Hvis organisationen derimod leder efter en form som udtrykker flere forskellige nuancer og aspekter af en præstation, skal de vælge en kvalitativ form. Disse præstationsopgørelser kan dog opleves som tungere at transportere og sværere at kommunikere rundt i organisationen, fordi den ikke kan udtrykkes på en entydig skala, som den kvantitative form netop kan.

	Kvantitativ	Kvalitativ
Formel	<ul style="list-style-type: none"> - Salgs- og omkostningsbudgetter / regnskaber - Trivselsmåling 	<ul style="list-style-type: none"> - MUS-samtaler
Uformel	<ul style="list-style-type: none"> - En medarbejders brug af statistisk materiale til at forstå og holde styr på egne præstationer - En leder, der giver sin medarbejder en karakter for sit arbejde (uopfordret) 	<ul style="list-style-type: none"> - En leders uopfordrede feedback på en medarbejders projektfremlæggelse - Julekortet fra leder til medarbejder med anerkendelse og ros for årets indsats

Tabel 4 Forskellige former for præstationsopgørelser - Hansen, 2016, s. 139 (tabel 7.1)

Tabel 4 viser de to dimensioner, som indeholder en blanding af flere fagområder. Her kan man se at salg- og omkostningsbudgetter/regnskaber er en formel og kvantitativ form for præstationsopgørelse, og er et eksempel fra økonomistyringslitteraturen, hvorimod trivselsmålinger er fra HRM-litteraturen, og er ligeledes en formel og kvantitativ form for præstationsopgørelse. I HRM-litteraturen findes også MUS-samtaler, som stadig er formelle, men er kvalitative. Indenfor HRM-litteraturen er hovedparten kvalitative præstationsopgørelser, hvorimod der hovedsageligt findes kvantitative præstationsopgørelser indenfor økonomistyringslitteraturen (Hansen, 2016). De formelle præstationsopgørelser er mere konkrete, og indeholder tit begreber man har hørt før i litteraturen, hvor de uformelle er mindre målinger som opstår til en vis grad spontant, og ofte fra forskellige organisatoriske niveauer – det er altså ikke beslutningstageren som starter disse oppefra. Et eksempel kunne være lokale præstationsmålinger af fejl og gennemløbstider, som udvikles af et produktionsteam, så de bedre kan forstå og holde styr på egne præstationer (Hansen, 2016).

Otte formål med præstationsopgørelser

Afhandlingen har nu gennemgået hvilke typer af præstationsopgørelser der findes, og hvordan de udformes i to dimensioner, men hvad er egentlig formålet med præstationsopgørelser? Som der blev beskrevet tidligere, så fokuseres der på præstationsopgørelsernes rolle i forhold til håndtering af koordinations- og motivationsproblemer i organisationen. Der er med andre ord, fokus på incitament og beslutningstagers brug af disse til at få medarbejderne til at nå i mål. Der er samtidig også fokus på at få bedre information, som gør beslutningstageren bedre i stand til at koordinere sine handlinger i forhold til de opsatte mål i organisationen, og fører derved organisationen tættere på dennes målrealisering. Antagelsen er også at forstærkede incitament også øger beslutningstagerens indsats for organisationen, som skaber motiver til udvikling og læring.

Allan Hansen (2016) frembringer otte formål, som udspecificerer hvordan informationer og incitament, tilvejebringes til beslutningstageren, som derefter bruger disse til at kunne håndtere koordinations- og motivationsproblemer i organisationen. De første fire formål handler om medarbejderens påvirkning af præstationsopgørelser og hvordan dette har indflydelse på medarbejderens beslutninger. De sidste fire formål handler om præstationsopgørelsernes rolle som input til lederens beslutninger og eventuelle ledelsesudfordringer. De otte formål ser således ud:

Formål orienteret imod medarbejders beslutninger

1. Kommunikation

Præstationsopgørelser kan være værdifulde, da de er med til at informere medarbejdere om opgaver der skal være fokus på, og hvor meget der skal laves fremover. Ved hjælp af informationerne fra præstationsopgørelser, kan virksomheden kommunikere de overordnede mål og strategi videre til medarbejderne. Præstationsopgørelserne skaber dermed et fælles sprog, som kan bruges på tværs af virksomheden. Dette er vigtigt når det handler om at guide medarbejdere den rigtige vej, og det bidrager desuden til at håndtere koordinationsproblemer i virksomheden, når de opdages. Kommunikationsformålet er et af de punkter som fremhæves hos fortalere af Balanced Scorecard, hvor Kaplan og Norton (2001) beskriver BSC's evne til at guide og koordinere medarbejdere i en organisation. Der kan desuden også være andre afledte positive effekter ved brug præstationsopgørelser som et kommunikationsværktøj. I goal-setting-teorien er der beskrevet hvordan kommunikation af mål og præstationskrav, medfører større motivation hos medarbejderne, sammenlignet med hvis de bare var blevet bedt om at gøre det til deres bedste formåen (Hansen, 2016). Kommunikation af præstationsopgørelser kan også ramme den enkelte medarbejder på et personligt niveau, hvor de bedre kan forstå deres egen rolle, skabe en identitet, og finde frem til en mening på arbejdspladsen.

2. Læring

Informationer fra præstationsopgørelser kan også være med til at give medarbejderen inspiration til læring. Informationen kan være med til at give medarbejderen inspiration, så de udfører deres arbejdsopgaver på nye og mere effektive måder. De kan blandt andet give medarbejderen en indsigt i årsags-virkningsforholdet i forbindelse med arbejdets udførelse. Et eksempel findes i en undersøgelse foretaget af Linn Gevoll (2015, refereret til i Hansen, 2016:144), hvor hun skriver om et relativt præstationsmålingssystem (benchmarking) blandt de finansielle rådgivere i en stor skandinavisk bank. I denne bank bliver rådgivernes aktiviteter opgjort, målt og kommunikeret på tværs af medarbejdergruppen. Disse aktiviteter indebærer blandt andet kundemøder, telefonsamtaler og kundetilfredshed. Hun anviser til hvordan systemet bygger omkring en læringskultur, som motiverer medarbejdere til at blive bedre. Systemet bygger på en antagelse om at medarbejderne bliver inspireret af de rådgivere der scorer højest på de forskellige mål (high-performance rådgivere). Middel-performance rådgiverne kan lære af disse informationer, og på baggrund af det kan den enkelte rådgiver finde nye måder at arbejde på for at øge sine salgstal. Hvis læring lykkes, vil det det være med til at skabe en øget kompetencefølelse og autonomi hos den enkelte rådgiver, som igen vil have en positiv indvirkning på motivationen. Der kan endvidere også indføres forståelse for double-loop læring, som gør

at medarbejderne, eller i dette tilfælde rådgiverne, reflekterer over egne handlinger, og stiller spørgsmål ved de styrende variabler, når der opstår et mismatch mellem handlinger og den ønskede konsekvens (Argyris, 1991).

3. *Feedback*

Feedback er når en medarbejder får tilbagemelding på en udført præstation, og er derfor per definition *ex post* information. Der er dog også forfattere som peger på hvordan feedback kan se fremad, og på denne måde være med til at skabe en *ex ante* information, så der skabes en *feedforward* effekt (f.eks. Budworth et al, 2015 og Malagueño et al, 2017).

Feedback kan bruges til både at påvirke koordination såvel som motivation. Som koordinationsværktøj kan tilbagemelding omkring en udført præstation, bruges til at korrigere handlinger og beslutninger. Virksomheden kan spore medarbejderens præstation, og med den information informere medarbejderen om dette, som også kan virke som et påmindelsesværktøj, da medarbejderen måske ikke selv kan huske alle informationer tilknyttet præstationen. På baggrund af dette kan både virksomheden korrigere på medarbejderen ved at fortælle hvad og hvor der skal forbedres, men medarbejderen kan også selv på baggrund af denne information, selv tage initiativ til at ændre på nogle ikke-så-gode processer. Derfor kan feedback også have indflydelse på motivationen hos den enkelte medarbejder. Motivation skabes dog også ved at prøve at opnå de nye mål besluttet af en leder eller en beslutningstager. Især i litteraturen som har et organisationspsykologisk perspektiv, peges der på at feedback kan resultere i øget anerkendelse og meningsskabelse hos medarbejderen (Hansen, 2016).

4. *Incitament*

De tre overordnede punkter fokuserer på den indsamlede information, som bruges til medarbejderens udførelse af deres opgaver, altså bruges det hovedsageligt som et koordinationsværktøj, som dog ofte fører til motivation. Det incitamentsskabende formål har derimod mestendels fokus på motivationseffekten af præstationsopgørelserne. Selvom motivation opstår i de tre andre formål, så er det en følgevirkning af et formål, og ikke altid i fokus. Med dette formål bruges specifikke incitamentsskabende præstationsmålinger, som har til formål at enten belønne eller straffe en medarbejder i organisationen. Dette er derved med til at skabe motiver hos medarbejderen (Hansen, 2016). Grunden til at have incitament som formål når der tales om præstationsopgørelser, skyldes at man vil fremme et mål om at øge arbejdsintensiteten hos medarbejderen, og samtidig skabe disse motiver, så medarbejderen søger nye og smartere måder at arbejde på. Dette læner sig derfor også op ad læringseffekten fra punkt 2. Eksempler på belønninger kan være bonus, lønstigninger, forfremmelse,

bevillinger eller blot anerkendelse, hvor eksempler på straf kan være fyring og dårligt omdømme (Hansen, 2016:145). Frygten for en straf kan også motivere folk, og det behøver derfor ikke kun at være belønninger der fører til en motivationseffekt. Incitamenterne kan for eksempel bruges til at skabe en selv-selektion blandt medarbejderne, da dem der performer lavt vil forlade organisationen, mens dem der performer højt vil blive. For ikke at nævne at hvis budskabet spredes, vil det medføre en øget interesse blandt high-performers ude i verden, som vil lokke flere af de bedste til virksomheden.

Formål orienteret imod leders beslutninger

5. Differentiering

Når der snakkes om lederes behov for præstationsopgørelser, er der ofte tale om et informationsbehov. Et af de behov er forståelsen for medarbejdernes præstationsniveauer, så der kan opgøres om de er enten high-performers eller low-performers. Denne information er med til at gøre beslutningstagerne klogere på medarbejdernes kompetenceniveauer, og hvilke potentialer der kunne ligge skjult. Der kan derefter på baggrund af dette ageres på i forhold til et af de andre ovenstående formål. Forskellige niveauer kan både skyldes de faktorer, som medarbejderen selv kan gøre noget ved, såsom arbejdsintensitet og læring, men det kan også skyldes faktorer som medarbejderen (måske) ikke selv kan gøre noget ved, såsom medarbejderens kompetencer og evner. Det kræver i hvert fald en hjælpende hånd eller undervisning. Derfor er det centralt for ledere og beslutningstagerne at kende til disse informationer, som bliver centrale inputs til kompetenceudvikling, talentledelse, planlægning af efterfølgere, og udskiftninger blandt medarbejdere (Hansen, 2016:146).

6. Planlægning

Ledelsen har også et informationsbehov for at kende til det modsatte af forskelligheder, nemlig ensartetheden og gentagelser omkring præstationer i organisationen. Ved hjælp af disse informationer kan ledelsen finde frem til normerne i virksomhederne, som for eksempel hvor længe det faktisk vil tage at behandle en type af sager, hvor længe det tager at rådgive en almindelige kunde, hvor meget der typisk kan sælges på det specifikke marked o.l. Disse informationer er helt centrale for en organisation, så der kan findes frem til den nuværende standard, og for derefter at kunne sikre effektivitet i virksomheden. Ledelsen vil på baggrund af disse informationer kunne se om der er et fald i effektivitet, eller bestemme ud fra standarden at der skal mere til for at målet skal opnås. Præstationsopgørelsernes formål er derfor at skabe indsigt, som får en central rolle i aktivitetsplanlægningen såvel som kapacitetsplanlægning i organisationen (Hansen, 2016:147). Der er derfor ikke fokus på at finde frem til forskelligheden her blandt medarbejderne, men derimod at finde frem til den gennemsnitlige effektivitet

i organisationen, og hvor meget der kan præsteres i de forskellige opgaver. Der løftes herfor i flok, og forslag hertil kommer til at vedrøre alle medarbejdere og deres rutiner.

7. *Strategisk læring*

Ledere kan på samme måde som medarbejdere, gentænke områder af deres eller organisationens faste rutiner på baggrund af ny lærdom og refleksioner, såsom aktivitetsstrukturer, proces flows, organisering og/eller forretningsmodeller, som har til formål at øge værdiskabelsen. Strategiske forslag om værdiskabelse kan foreslås og afprøves, hvor organisationen på baggrund af dette og diskussioner heraf kan udfordres og lære af det. Under afprøvningen foreligger der også test af kausale relationer mellem præstationsmålinger (Hansen, 2016:147). Disse informationer kan bruges til inspiration til strategisk læring og udvikling deraf.

8. *Dokumentation*

Præstationsopgørelser kan også bruges som dokumentation for at man har fuldført en opgave eller opnået et mål. Det kan også være i relation til at man skal kunne dokumentere overfor andre eller en instans, at man forholder sig indenfor angivne parametre og opretholde visse forpligtelser. I nogle tilfælde skal en leder bruge dokumentation af præstationsopgørelser, så han eller hun kan modtage sin bevilling.

Som det kan ses i beskrivelserne af de otte formål, overtrumfer det ene formål ikke det andet. Formålene er ofte sammenflettede, og flere formål kan opnås ved implementering af enkelte præstationsopgørelser. Hvis dette opleves, kan det kun være en positiv ting, da det fører til flere opfyldte formål, og betyder at der kan være flere positive effekter på tværs af organisationen ved implementering af (måske) færre præstationsopgørelser end først forventet. For eksempel kunne der findes en naturlig kobling mellem incitamentsformålet og en læringseffekt, som derefter kan føre til en bedre kommunikationseffekt, da medarbejderen nu er bedrevidende med den nye information. Ved et have flere formål tilknyttet den samme performance management system kan man sige at indtjeningen øges i forhold til omkostningerne som holdes nede.

Ifølge Bukh kan styringsmodeller og præstationsopgørelser, i den moderne forståelse for økonomistyringens indhold, omfattes under overskriften Management Control Systems (MCS) (Bukh, 2008; Simons, 1995). MCS er en overordnet model, hvor virksomheden kan designe et internt kontrolsystem, som har til formål at kommunikere mål og strategi ud i organisationen. Dette kan herefter måles og evalueres, som fører til motivation til at søge nye muligheder, der kan tilpasses i organisationen fremover (Bukh, 2008:207). En anerkendt MCS er *Levers of Control* af Robert Simons (1995 – refereret til i Bukh, 2008 samt Toldbod, 2016).

7.4. Levers of control

Management control systems kendes også på dansk som ledelses- og styringssystemer, men angives ofte, også i danske undersøgelser, som det engelske udtryk. MCS-begrebet kom først rigtig til på grund af Robert Anthony (1965; refereret til i Toldbod, 2016:155) i bogen "Planning and control systems: A framework for analysis", hvor han skelner mellem tre styringsniveauer hhv. strategisk planlægning, management control og operational styring, som hver har en specifik rolle i en organisation. Toplevelsens hovedformål vil være strategisk planlægning, som tager sig af opgaver, som at finde frem til hvordan organisationen skal positionere sig selv, og hvordan man skal handle på markedet med hensyn til den langsigtede konkurrencesituation. Mellemledere har midlertidig formålet om at have styre på niveauet, management control, mens operational styring relaterer til alle de daglige aktiviteter. Ved at placere management control mellem de to andre niveauer, har dette niveau til formål at oversætte ledelsen langsigtede planer og mål, til daglige aktiviteter. Det er derfor dette niveau hvor der er mest at arbejde med, da der skal opstilles et system, som kan hjælpe med at styre de daglige aktiviteter, så de stemmer overens med ledelsens strategiske mål.

Simons (1995) tager udgangspunkt i denne definition af en MCS:

" Management control systems are the formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities" (s.5).

Han tager udgangspunkt i at systemer er baseret på formelle og informationsbaserede rutiner og procedurer, fordi han blev inspireret af Mintzberg (1987; refereret til i Toldbod, 2016), som opstiller en distinktion mellem en strategi som en plan (planned strategy), og strategi som en proces (emergent strategy). Simons definition er derfor produktet af en forståelse for MCS, som indebærer at forskellige MCS har forskellige dedikerede roller, som er med til at sikre at virksomheden kan balancere mellem at effektuere den planlagte strategi, og samtidig sikre nye strategiske tiltag, som løbende tilføjes til strategien. Med andre ord, begynder MCS med at være på baggrund af en planlagt strategi, men som undervejs åbner op for små emergente forslag til strategiændringer. MCS skal derfor kunne både implementere den valgte strategi, samtidig med at skulle stimulere nødvendige tilpasninger.

Simons (1990; refereret til i Ahrens og Chapman, 2006) konkluderer at der på daværende tidspunkt var, og måske stadig er, problemer med implementering af MCS, og udtrykker blandt andet dette i en af hans artikler:

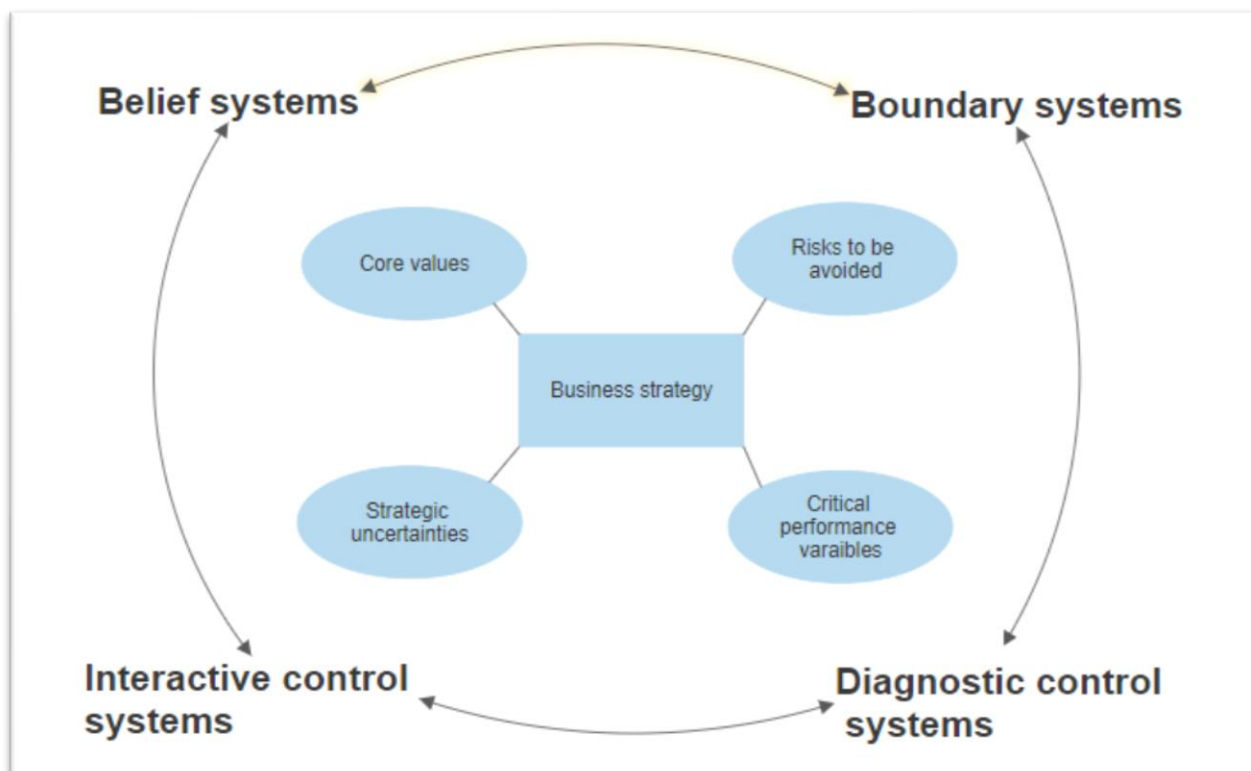
" We need in fact a better language to describe management control processes. Control systems are used for multiple purposes: Monitoring, learning, signaling, constraint, surveillance, motivation, and others. Yet we use a single descriptor – management control systems – to describe these distinctly different processes."
(Simons, 1990:142)

Han fortsætter derefter med at beskrive hvordan han vil væk fra den traditionelle centraliseret kontrol versus den decentraliserede kontrol, hvor han mener at der i MCS i stedet skal findes måder at kombinere kontrolelementer med elementer af selvstændiggørelse (Ahrens og Chapman, 2006). Dette fører ham i søgen efter en bedre måde at opstille en MCS, som fører ham til at finde frem til fire selvstændige kontrolsystemer, der samtidig er indbyrdes forbundne med hinanden.

Simons (1995) typologier defineres i fire typer af MCS; *Belief systems*, *Boundary systems*, *Diagnostic control systems*, og *Interactive control systems*.

De fire kontrollerende løftestænger/systemer

De fire typer af MCS er baseret på fire vigtige parametre, som skal undersøges og forstås før der kan opnås en vellykket strategiimplementering. Disse parametre er *core values*, *risks to be avoided*, *critical performance variables* og *strategic uncertainties* (Simons, 1995). Engelske udtryk bruges i afhandlingen, så der ikke sker nogen form for forvirring, når der refereres til dem. Parametrene kan ses i figur 3, hvor det kan ses at der er tilknyttet et system ud fra hver af parametrene. Hvert system har derfor sit eget formål i strategien, og kan tilsammen sørge for at den bedst mulige strategi opnås ud fra de bestemte mål i organisationen. *Belief systems* har til formål at inspirere og føre til søgningen af nye muligheder, *Boundary systems* har til formål at sætte grænser for adfærden om at finde nye muligheder, *Diagnostic control systems* har til formål at



Figur 3 Egen tilvirkning. Illustration af Levers of control pba. Simons (1995)

motivere, overvåge og belønne præstationer i mod specificerede mål, og *Interactive control systems* har til formål at stimulere organisatorisk læring og etablering af nye idéer og strategier (Simons, 1995).

- *Belief Systems*

Belief systems kan oversættes til værdisystemer, og anvendes til at kommunikere virksomhedens kærneværdier ud til resten af organisationen. Især i de større virksomheder er det en større opgave at få disse værdier ud til alle medarbejdere og eventuelle interessenter. Belief systems dækker både værdier såvel som formål og retning for virksomheden. Disse systemer består ikke af specifikke tiltag som virksomheden skal udføre, men formålet er i stedet at få hele organisationen til at forstå virksomhedens hovedformål og strategiske dimensioner, som virksomhedens kernekunder, differentiering i forhold til konkurrenter, strategiske fordele og hvordan disse skabes, samt mange andre dimensioner i en strategi (Simons, 1995; Toldbod, 2016:157). Disse kan for nogen, virke som meget brede formuleringer af formål, men det er disse der er med til at give alle medarbejdere, selv dem længere nede i hierarkiet, en retning at følge, og en lidt dybere forståelse for selve virksomheden, så den enkelte medarbejder bedre forstår hvad de kan bidrage med i forhold til virksomhedens formål. Kærneværdierne skulle gerne kunne stimulere en indre motivation hos den enkelte medarbejder, som vil medføre et naturligt øget engagement hos medarbejderen i forhold til arbejdet (Toldbod, 2016). Belief system kan dog ikke stå alene som styringssystem, og kræver derfor et andet styringssystem, som kan oversætte kærneværdierne til noget mere formålsbestemt. Behovet stammer fra at kærneværdierne er for bredtfavnende og ukonkrete, og det kræver derfor en modvægt. Denne modvægt findes i *Boundary Systems*.

- *Boundary Systems*

Disse systemer har som hovedformål at indsnævre de muligheder der kan forekomme i virksomheden. De er med til at definere hvilke muligheder medarbejdere ikke skal forfølge, og er derfor med til at fastlægge udfaldsrummet som det brede belief system har medført. Dette betyder dog ikke at virksomheden vil have at medarbejderne skal droppe de personlige initiativer og eksperimenter de foretager sig, men i stedet har boundary systems til formål at begrænse dette, så virksomheden ikke ender med løsninger, der ligger uden for organisationens interesse.

Ifølge psykologisk teori er indsnævring et vigtigt fundament for at kunne træffe beslutninger, da for mange løsningsmuligheder vil paralisere beslutningskraften hos individet (Toldbod, 2016:158). Derfor opleves boundary systems ofte som noget negativt, da det sætter grænser for hvilke adfærd der er

acceptable, mens hensigten i virkeligheden er god. Altså god i den forstand, at det er med til at begrænse de brugte ressourcer på noget, som virksomheden alligevel ikke kan gøre brug af.

Boundary systems kan deles op i to dele. Den ene kaldes *Business Conduct boundaries*, og omhandler de mere formelle og skrevne regler, som består af disse tre hovedkilder: samfundets love, organisationens kerneværdier, og industriens eller faglige organisationers adfærdskodeks. Den anden kaldes *Strategic boundaries*, og omhandler de strategiske grænser i organisationen, såsom grænser for udfaldsområdet for mulige løsninger, så der kan sikres implementering af den eksisterende strategi, og på den måde undgå en strategisk afsporing (Simons, 1995). Et eksempel findes i Discounted cash-flow modeller, hvor der specificeres et minimumsafkastkrav på anskaffelsen af aktiver, som sætter en klar grænse for hvilke investeringsprojekter, der ønskes gennemførte (Toldbod, 2016:158).

- *Diagnostic control systems*

Diagnostiske systemer er præprogrammeret til at føre imod et formål i sig selv, og kræver ikke indblanding fra en leder. Her er der tale om et målesystem, hvor der med afsæt i strategien fremsættes forskellige parametre. Disse parametre kan blandt andet bestå af performance målinger, performance targets, de faktiske performance mål, og variansudregning af de faktiske mål med performance targets (Simons, 1995). Et af disse målesystemer burde også kunne foretage ændringer til underliggende processer, hvis det viser sig at visse performance, på baggrund af performance målinger, ikke overholder de prædefinerede mål. Disse parametre skal holdes øje med løbende, periode efter periode, for at kunne bedømme om organisationen følger planen, og sikrer at der præsteres i henhold til den planlagte strategi. Strategien ses som en plan, som ledelsen udvikler, som derefter "blot" skal følges af organisationen. Forberedelse og fortolkning af de underliggende informationer med performance targets er derfor op til funktionspersonalet, hvor ledelsen kun involveres hvis et performanceproblem bliver ved med at forekomme, som funktionspersonalet ikke selv kan få løst (Toldbod, 2016).

Balanced scorecard anses for at være en diagnostic MCS, da der netop i denne model bruges strategi som fundament for udvælgelsen af måltal. Det kan være meget svært at kun vælge de relevante måltal, og finde frem til hvad der egentlig er "relevant" for organisationen. Hvis antallet af måltal bliver for højt, kan det medføre et ufokuseret måleapparat (Toldbod, 2016; Kaplan og Norton, 2000).

- *Interactive control systems*

I modsætning til de diagnostiske systemer kræver de interaktive kontrolsystemer at lederne aktivt engagerer sig. Dermed opstår muligheden for at debattere mellem ledere og underordnede. Formålet for denne type system, er at overvåge løbende ændringer i markedet, og på baggrund af disse opfangede

potentielle ændringer i markedsvariabler, udfordres de prædefinerede planer og strategier. Ved at udfordre de prædefinerede planer og strategier, håber man på at frembringe nye idéer og muligheder, som skal sikre at virksomheden bliver ved med at være tilpasset den løbende konkurrencesituation i industrien.

Interactive control systems bygger på en antagelse om at de strategiske idéer kan opstå alle steder og niveauer i organisationen, derfor bør ledelsen interagere med hele organisationen (Simons, 1995). Ved at interagere kontinuerligt kan ledelsen modtage informationer de ellers ikke ville have fundet frem til, og de kan på baggrund af dette komme med tiltag som kan implementeres i strategien. Interaktionen skal dog ikke forstås som en fysisk interaktion, men finder ofte sted i form af et møde. Interaktive kontrolsystemer skal som udgangspunkt blot sikre en dialog mellem ledelsen og andre organisationsniveauer, sådan så strategiske idéer fra de forskellige niveauer fremføres for ledelsen, så de eventuelt kan inkorporeres i strategien.

Ledelsen anvendelse af systemet er hvad der gør systemet interaktivt. Ifølge Simons skal et system anvendes interaktivt, hvis det behandler informationer, som behandler strategiske usikkerheder. Ved at ledelsen aktivt interagerer, kan der findes frem til de vigtige elementer i disse usikkerheder. De underordnede (medarbejderne) står til ansvar for at informationen altid er opdateret og passer, og udfordres på baggrund af outputtet, af ledelsen med eventuelle løsninger på opståede udfordringer. Ledelsens engagement i dette, kan have en afsmittende effekt på organisationen (Toldbod, 2016).

Dynamics of control

Delsystemerne i Simons (1995) Levers of control kan sammen styre strategien i organisationen. De to første systemer udgør det strategiske område for organisationen, hvor de to sidste fungerer som guide for strategiens udførelse. Der kan opstå visse spændinger mellem systemerne, idet belief system og interactive control systems begge fremmer kreativiteten i organisationen ved at undersøge muligheder og motivationer, hvor de to andre systemer, boundary system og diagnostic control system, er med til at begrænse denne adfærd, gennem afgrænsning af mulighedsområder og gennem kontrol af aktiviteter (Simons, 1995). Når alle systemerne implementeres, handler det om at ledelsen skal finde den rette balance mellem ledelseskontrol og autonome medarbejdere. Dette omtales som modellens dynamik.

For at opnå den bedste dynamik, skal man derfor gøre brug af flere systemer eller modeller, hvor flere af dem blev gennemgået tidligere i afhandlingen. Ledelsens opgave er så at sammensætte den rigtige sammensætning af forskellige modeller, som passer ind i virksomheden, og samtidig sørge for at de bliver implementeret sådan så den er tilpasset den enkelte virksomheds situation. Denne afhandling tager, som

nævnt tidligere, hovedsageligt udgangspunkt i brugen af BSC i virksomheder, som er et diagnostic control system, og vil derfor beskrives i næste afsnit.

7.5. Balanced scorecard

BSC er en multiperspektiv modelramme, der tager udgangspunkt i flere aspekter og flere forskellige målinger. Der bruges både finansielle målinger såvel som ikke finansielle målinger, og både kortsigtede målinger såvel som langsigtede målinger, og både interne målinger såvel som eksterne målinger. I den originale artikel af Norton og Kaplan i 1992 blev BSC præsenteret bestående af fire perspektiver, hhv. det økonomiske perspektiv, kundeperspektivet, de interne forretningsprocesser, samt læring og vækst (Kaplan og Norton, 1996). Disse perspektiver indeholder forskellige målinger i forhold til den respektive branche den implementeres i. Modellen bruges som nævnt tidligere, som et styringsværktøj, som tillader organisationer at oversætte deres strategi til opnåelige mål. Der hvor BCS adskiller sig fra nogle af de andre styringsværktøjer, er modellens antagelse om at hver præstationsmåling er en integreret del af en balanceret årsag og virknings forhold, hvor lagging målinger, såsom økonomiske mål og resultater fra tidligere tiltag, drives af leading målinger, såsom ikke finansielle mål og andre fremtidsindikerende målinger. Lagging indikatorer er typisk output-orienteret og nemme at måle, men dog sværere at forbedre, hvorimod leading indikatorer typisk er input-orienteret og svære at måle, men derimod nemme at påvirke (Malagueño et al, 2017). Man skal dog passe på med at behandle alle finansielle og ikke finansielle målinger ens, da ikke-finansielle målinger for eksempel kan have samme begrænsninger som finansielle målinger, idet målinger som kundetilfredshed og medarbejderundersøgelser agerer som lagging målinger, hvor de beskriver hvordan virksomhedens strategi er blevet udført i en tidligere periode, hvor de dog samtidig fortæller en smule om fremtidig ageren overfor disse aktører. Ikke-finansielle mål, som mange ledere bruger, er desuden generiske, og har ikke de strategiske mål for øje, som ellers er det der skaber konkurrencefordele (Kaplan og Norton, 1996).

Kaplan og Norton (1996) tydeliggør desuden at BSC ikke skal bruges som et kontrolværktøj, og heller ej til at evaluere tidligere udførte præstationer, som traditionelle ledere har gjort i mange år. Disse traditionelle systemer er til for at holde medarbejdere og organisationens enheder i overensstemmelse med en prædefineret plan. BSC skal derimod fremme strategien i organisationen, til at kommunikere strategien ud i organisationen, og til at hjælpe med at fokusere individers, organisatoriske, og tværorganisatoriske initiativer, imod et fælles mål. Kaplan og Norton foreslår derfor at fokusere på kommunikation, information og læringsaspektet, som stemmer meget overens med de andre forfattere brugt i denne afhandling. For at BSC skal bruges med disse formål, skal der dog være en klar repræsentation af organisationens langsigtede strategi med hensyn til at opnå konkurrencedygtig succes.

De fire perspektiver i BSC

Den klare repræsentation af den langsigtede strategi ses i form af de fire perspektiver, som tilsammen skal fokuseres på et samlet strategimål, hvor alle målinger kommer til at blive rettet imod dette, så der opnås en integreret strategi på tværs af organisationen. De fire perspektiver består som beskrevet af det økonomiske perspektiv, kundeperspektivet, de interne forretningsprocesser, og læring og vækst, som forklares nærmere for neden. Det økonomiske perspektiv vil forklares mere i dybden, da en del af de udvalgte undersøgelser, som bruges i denne afhandling, fokuserer på det økonomiske output på baggrund af en årsag-virkningseffekt fra de andre perspektiver. De tre resterende perspektiver vil derefter beskrives kort.

Det økonomiske perspektiv

I det økonomiske perspektiv vil resultaterne af tiltagene måles i økonomiske måltal, som er med til at definere det langsigtede mål for virksomheden. I dette perspektiv vil virksomheder i de fleste tilfælde vælge at stræbe efter profitskabende mål, men andre mål er også mulige at bestræbe sig efter. Disse andre mål kan eventuelt vælges på baggrund af hvilket stadie virksomheden er i deres livscyklus. Virksomheder med mange produkter, som stadig er i deres tidlige stadie, kan bestræbe sig efter at måle på opnåelse af hurtig vækst i organisationen. Modne virksomheder kan derimod fokusere på at maksimere deres cash flow (Kaplan og Norton, 1996). Kaplan og Norton (1996:56-57) identificerer tre simple stadier en virksomhed gennemgår i deres livscyklus:

- *Rapid Growth (Hurtig vækst)*
- *Sustain (Fastholdelse)*
- *Harvest (Høst)*

Hurtig voksende virksomheder er i deres tidlige stadie, hvor der højst sandsynligt skal investeringer til for at udvikle og forbedre nye produkter og services. Der skal også investeringer til at konstruere og udvide eventuelle produktionsfaciliteter, få de rigtige systemer implementeret, bedre infrastruktur, distributionskanaler som eventuelt vil gøre globale samarbejde mulig, og til sidst skal investeringer også bruges til at nære og udvikle relationen med kunderne.

Næste stadie er fastholdelses-stadiet, hvor de fleste virksomheder muligvis opholder sig, og hvor der stadig søges investering, som geninvesteres i succesfulde processer. Disse virksomheder forventes at kunne opretholde deres eksisterende markedsandele, og samtidig vækste fra år til år, hvor de betaler en god afkast til investorer.

Det sidste stadie er høst-stadiet, som forfatterne anser for den modne fase i virksomheders livscyklus. I dette stadie vil virksomheden høste af de tidligere investeringer foretaget i de to forhenværende stadier. Virksomheden fokuserer nu på at maksimere indtjeningen i virksomheden, og investeringer er minimale, og bruges kun til at opretholde maskiner og processer. Det vil sige at udvidelse af virksomheden og søgen af nye færdigheder ikke finder sted længere, og alle investeringsprojekter forventes nu at have en kort tilbagebetalingsperiode (Norton og Kaplan, 1996:57).

De økonomiske mål for disse tre stadier vil være forskellige, da de kæmper med forskellige problemstillinger på baggrund af deres nuværende stadie i livscyklusen. I vækst-fasen vil der være større fokus på at få mere salg, sælge i nye markeder og til nye kunder/segmenter, salg af nye produkter og services, opretholde en tilpas mængde investering i produkt- og procesudvikling, investering i systemer og medarbejderkompetencer, og etablering af nye markeds-, salgs- og distributionskanaler. Nogle af disse punkter ses i tabel 5. I fastholdelses-stadiet vil der fokuseres mere på de traditionelle økonomiske målinger, såsom afkast på den anvendte kapital (ROCE), driftsindtægter og dækningsbidrag. Investeringsprojekter vil blive evalueret gennem en discounted cash flow analyse og andre budgetteringsanalyser. I det sidste stadie vil der som beskrevet hovedsageligt fokuseres på cash flow, og alle investeringer skal have en kortsigtet og garanteret tilbagebetaling.

Financial themes

		Revenue growth and mix	Improvement	Asset utilization
Business unit strategy	Growth	<ul style="list-style-type: none"> Sales growth rate by segment Percentage revenue from new products, services and customers 		<ul style="list-style-type: none"> Investment (% of sales) R&D (% of sales)
	Sustain	<ul style="list-style-type: none"> Share of targeted customer and accounts Cross-selling Percentage revenues from new applications Customer and products line probability 	<ul style="list-style-type: none"> Cost versus competitors Cost reduction rates Indirect expenses 	<ul style="list-style-type: none"> Working capital ratios ROCE by key asset categories Asset utilization rates
	Harvest	<ul style="list-style-type: none"> Customer and products line profitability Percentage unprofitable customers 	<ul style="list-style-type: none"> Unit costs 	<ul style="list-style-type: none"> Payback Throughput

Tabel 5 Egen tilvirkning. Udviklingsstadier beskrevet i tre økonomiske temaer. Figuren er tilvirket pba. Kaplan og Norton (1996)

Norton og Kaplan (1996:57) præsenterer tre økonomiske temaer der kan bruges til at opnå den planlagte strategi. Disse tre temaer ses også i tabel 5, og består af:

- *Revenue Growth and Mix* (omsætningsvækst og omsætnings sammensætning)
- *Cost reduction / Productivity improvement* (Omkostningsreduktion og produktionsforbedringer)
- *Asset Utilization / Investment Strategy* (Udnyttelse af aktiver og investeringsstrategi)

Det første tema indebærer strategitiltag der udvider produkt- og serviceudvalget, sigter efter nye kunder og markeder, skifter produkt- og servicesammensætningen hen imod et udvalg som tilfører højere værdi, og gentænker nye priser på produkter og services. Det andet tema indebærer derimod strategitiltag til at sænke de direkte omkostninger af produkter og services, reducere indirekte omkostninger, og skabe et samarbejde med andre forretningsenheder, hvor der er mulighed for at dele fælles ressourcer. Det sidste tema involverer strategiske tiltag der reducerer arbejdskapital og fysisk kapital tilpasset til det nødvendige produktionsvolumen og andre outputs (Norton og Kaplan, 1996).

SMV'er kan fordele sig på en af de tre temaer, men hører hovedsageligt i en af de to første stadier. Andre forfattere har ligeledes prøvet af finde frem til målinger som gælder i forskellige stadier, dog hovedsageligt inddelt i størrelserne, små og store virksomheder (Maltz, Shenhar og Reilly, 2003:192). En oversigt over hvilke målinger der gøres brug af, viser en undersøgelse af Maltz et al. (2003) at alle virksomhedsstørrelser anbefales at bruge målinger om salg, overskudsgrad og omsætningsvækst, blandt de finansielle målinger. Anbefalinger er baseret på respondenters besvarelser omkring målinger de lægger vægt på. Ud over de universelle anbefalinger, anbefaler de at små virksomheders finansielle målinger, skal bestå af en yderligere måling, som måler cash flowet i virksomheden. De store virksomheder anbefales derimod at fokusere på finansielle nøgletal som EPS (Earnings per share) og aktiekurs. Virksomheder opdeles også i grupper på baggrund af virksomhedens produkt livscyklus, men her findes ingen specifikke finansielle målinger, der kun gør sig gældende for den enkelte gruppe.

Kundeperspektivet

I kundeperspektivet identificerer virksomheden hvilke kunde- og markedssegmenter der skal konkurreres i, og hvor der derfor skal måles henne på præstationer i virksomhedens afdelinger. Generiske målinger i dette perspektiv består blandt andet af undersøgelser af kundetilfredshed, kundefastholdelse, anskaffelse af nye kunder, kundeprofitabilitet, og markedsandele i de valgte segmenter. Disse generiske målinger skal dog stadig tilpasses de enkelte virksomheders situation og kundegrupper (Kaplan og Norton, 1996).

På baggrund af antallet af konkurrenter og virksomhedens strategivalg, kan virksomheden ønske at fastholde eller øge markedsandele. For at finde frem til de nødvendige informationer, kan man gøre brug af

kundetilfredshedsundersøgelser, som kan give en indikation af hvor stor den nuværende markedsandel er. Virksomheden er dog ikke garanteret profitabilitet på baggrund af positive resultater på markedsandel og de andre faktorer. Virksomheden skal samtidig finde frem til om de tjener penge på den enkelte kunde eller segment, og beslutte om de urentable kunder skal afskaffes. Man kan derefter fokusere på at fastholde de rentable kunder og segmenter, og prøve at lokke flere af disse til virksomheden. En mulighed er også at finde en måde hvorpå man kan gøre de ikke rentable kunder om til rentable kunder (Kaplan og Norton, 1996:63).

De interne forretningsprocesser

I dette perspektiv er formålet at finde frem til de mest kritiske interne processer, som virksomheden skal bruge til at brillere. Disse kritiske interne processer er det der muliggør virksomhedens evne til at kunne levere værdi til kunden i de valgte markedssegmenter, og samtidig tilfredsstille aktionærernes forventninger til de økonomiske afkast. Målingerne skal derfor have fokus på de processer der har den bedste indflydelse på kundetilfredsheden, og opnåelsen af virksomhedens økonomiske mål.

Forskellen mellem Balanced Scorecard og tidligere præstationsmålinger, er at de tidligere målinger har fokuseret på at overvåge og forbedre eksisterende forretningsprocesser, hvor BSC i stedet henviser til at identificere nye processer, hvor virksomheden kan præstere optimalt, så kundernes forventninger og de økonomiske mål opretholdes. Endnu en forskel ved BSC er at modellen foreslår at inkorporere innovation i de interne processer. Mere innovation i de interne processer vil være med til drive den langsigtede økonomiske succes, da der vil være fokus på at komme op med nye produkter og services, som vil tilfredsstille nuværende og fremtidige kunder. BSC gør dog stadig brug af traditionelle præstationsmålinger også, og derfor mener forfatterne at BSC er bedre end andre styringsværktøjer (Kaplan og Norton, 1996:63).

Lærings- og vækstperspektivet

Det fjerde perspektiv identificerer den nødvendige infrastrukturen, som virksomheden skal bygge for at kunne opbygge langsigtet vækst og løbende forbedringer. De vigtigste faktorer for nuværende og fremtidig vækst er kunderne og de interne forretningsprocesser, men det er ikke sikkert at de nuværende teknologier og evner er nok til at føre virksomheden til målet. Der skal derfor investeres tid og ressourcer i lærings- og vækstperspektivet, så nye teknologier og evner kan opfindes/oplæres. Den globale konkurrencesituation er desuden også med til at sætte skub på innovationen i virksomheder, så der opretholdes en nødvendig værdi til at tilfredsstille kunder og aktionærer (Kaplan og Norton, 1996:64).

Organisatorisk læring og vækst fremkommer fra tre hovedkilder: mennesker, systemer og organisatoriske procedurer. De tre første perspektiver vil typisk opleve en forskel mellem de nuværende kapaciteter med hensyn til de tre hovedkilder, og de nødvendige kapaciteter der skal til for at den optimale præstation kan

opnås. For at mindske denne forskel skal virksomheder investere i at oplære medarbejdere, så de har de rigtige evner, informationsteknologier og systemer, og der skal også investeres i tilrettelæggelse af organisatoriske procedurer og rutiner.

Ligesom med kunder skal medarbejderforhold undersøges i dette perspektiv. I dette perspektiv findes generiske målinger af medarbejdertilfredshed, medarbejderfastholdelse, medarbejdertræning, og ikke mindst, medarbejderens færdigheder. Disse sammenlignes så med målinger af specifikke færdigheder, som der er brug for med fremtidige udfordringer.

The Dynamic Multi-Dimensional Performance Model

Maltz et al. (2003) har udformet deres egen model, *The Dynamic Multi-dimensional Performance Model*, som tager udgangspunkt i BSC og "The Success dimensions model". Ud fra dette udformer de en model bestående af 5 perspektiver: Økonomisk (som der blev refereret til under det første perspektiv), Marked/kunder, Proces, Menneskeudvikling, og Forberedelse af fremtiden. Afhandlingen vil dog stadig tage udgangspunkt i BSC, da brugen af denne er blevet forbedret siden 2003, og flere empiriske studier er foretaget siden, så Maltz et al (2003) kritik er ikke gældende på samme måde længere. Der er dog stadig kritik af BSC, og dette vil blive taget op senere i afhandlingen. Præstationsmålinger fra modellens to perspektiver, menneskeudvikling og forberedelse af fremtiden, kan dog stadig bruges som udvidelse af forslag til hvilke målinger man kan gøre brug af under BSCs lærings- og vækstperspektiv. Under menneskeudvikling, som nok hovedsageligt har fokus på medarbejderen, anbefales målinger såsom: fastholdelse af de bedste medarbejdere, kvaliteten af ledelsesudvikling, kvalitet af professionel udvikling, medarbejdertræning med henblik på bedre færdigheder, tilskynde medarbejdere til at komme med nye idéer og teste dem, og kvaliteten af udvikling af virksomhedskulturen. Som det kan ses i tabel 6 er præstationsmålingerne inddelt i grupper i forhold til forskellige parametre, såsom hvor avanceret teknologien er, virksomhedsstørrelsen, og en virksomheds produktlivscyklus. Her anses målingen af medarbejders forhold til at komme med nye idéer for at være yderst vigtig for små virksomheder.

Under perspektivet, forberedelse af fremtiden, findes målinger af: dybde og kvalitet af strategisk planlægning, forventninger og forberedelser af ikke-forventede ændringer i det eksterne miljø, investering i R&D, investering i markedsudvikling, og ikke mindst investering i ny teknologi. De små virksomheder kan især få brug for at investere i markedsudvikling, fordi de hovedsageligt hører under vækst-stadiet, og har derfor brug for at udvide deres grænser, så de kan vokse optimalt.

	Financial	Market/ Customer	Process	People Development	Preparing for the Future
Baseline	Sales Profit margin Revenue growth	Customer Satisfaction index Customer Retention rate Service quality	Time to market with new products/svcs Quality of NPD & PM processes	Retention of top employees Quality of leadership development	Depth and quality of strategic planning Anticipating/preparing for unexpected changes in external environment
High Technology Firms (n = 95)		+ customer benefits from products/services	+ cycle time	+ quality of prof. devel. + employee skills training	+ investment in R&D (% of sales)
Low Technology Firms (n = 85)		+ responsiveness		+ encourage employees to suggest/ test new ideas	
Small Firms (n = 108)	+ cash flow			+ encourage employees to suggest/ test new ideas	+ investment in new mkt. development
Large Firms (n = 71)	+ EPS + stock price	+ market share		+ employee skills training + quality of corporate culture development	+ investment in R&D (% of sales)
Firms Product Life Cycle < 3 years (n = 66)			+ cycle time		
Firms Product Life Cycle > 3 years (n = 112)		+ responsiveness	+ quantity & depth of standardized processes	+ employee skills training	+ investment in new technology

Tabel 6 Overblik over målinger fordelt på flere faktorer. Maltz et al (2003:196)

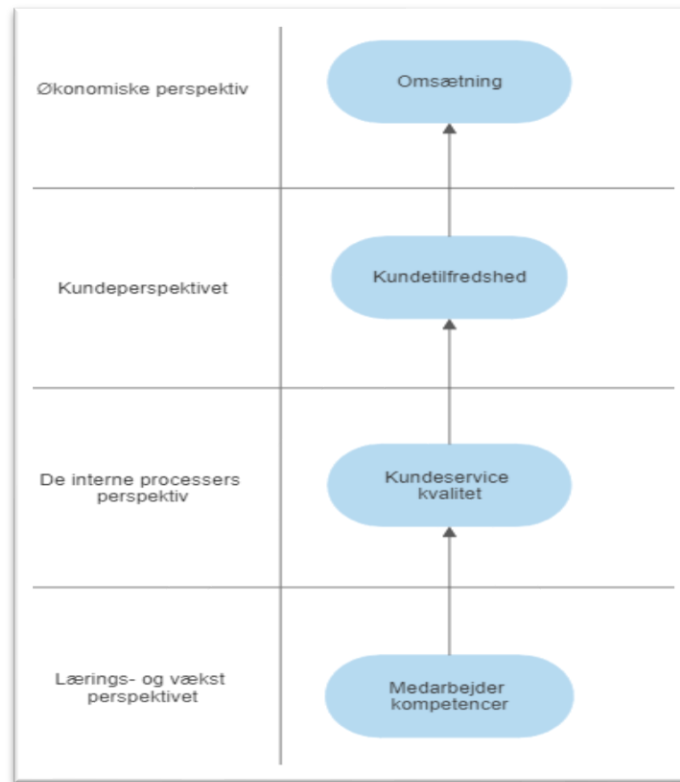
Modellen skal bruges som inspiration til hvilke målinger man kan bruge i BSC, da afhandlingens forfatter ser en sammenhæng mellem de to modeller, og er hovedsageligt taget med i afhandling, så der kunne fremvises enkelte målinger, som påregnes små virksomheder en større vigtighed. I næste afsnit vil der springes tilbage til BSC, hvor sammenhængen mellem de fire perspektiver vil beskrives yderligere. Det skal dog lige pointeres at mange styringsværktøjer, især siden BSC, prøver at finde frem til en årsag og virkningssammenhæng mellem flere perspektiver (Maltz et al, 2003).

Årsag og virkningssammenhæng i BSC

Grundforudsætningen for BSC er de kausale årsags og virkningssammenhænge mellem de fire perspektiver. En strategi er i sin grundform blot en antagelse om årsag og virkning om fremtiden i forhold til nuværende valg. Årsag-virkningssammenhængen kan beskrives som en sekvens af hvis-formuleringer, altså et eksempel på dette kunne være at, hvis kundeservice blev forbedret, så ville dette føre til mere salg og derved mere profit. Det bygger derfor på antagelser om at noget vil ske på baggrund af noget andet. BSC opstiller de fire perspektiver på sådan en måde, at der vil være en kæde af hvis-sekvenser, der fører fra det ene perspektiv videre til at ændre på mål fra det andet perspektiv. En typisk sekvens vil gå fra læring og vækst til de interne processer, derefter til kunden, og til sidst ende med et økonomisk positivt output. Med henblik på at løse eksemplet foroven med hensyn til bedre kundeservice kan denne årsag-virkningssammenhæng opstilles:

- 1) Læring og vækstperspektivet – Virksomheden skal i dette perspektiv se indad og vurdere hvordan der skal skabes bedre kundeservice. Dette kan måske løses ved at sende hele kundeserviceafdelingen på seminar, hvor der læres nye færdigheder.
- 2) De interne processer – Det første perspektiv vil medføre en kædereaktion, hvor medarbejderne nu er mere erfarne, og de kan nu tilbyde kunden en bedre service.
- 3) Kundeperspektivet – Kunden vil på denne baggrund være mere tilfreds med servicen fra virksomheden end førhen, og vil antageligvis være mere tilbøjelig til at købe et produkt eller en service.
- 4) Det økonomiske perspektiv – I slutningen af perioden vil der kunne måles at salget er øget i perioden i forhold til sidst, og at profitten derfor også er blevet højere. Her antages selvfølgelig at der ikke har været andre faktorer med i spil såsom tilbud eller en naturlig periode med ekstra salg.

Disse årsags- og virkningssammenhænge vil typisk blive illustreret som i figur 4. Man kan i en virksomhed sagtens have flere af disse antagelser/illustrationer, som bygger grund til hvorfor noget skal måles, og hvorfor og hvor noget skal forbedres. Det er dog vigtigt at det stadig kun er en strategi der følges, og ikke flere samtidig.



Figur 4 Årsag-virkningssammenhæng i en BSC pba. Kaplan og Norton (1996)

Målinger skal i en årsags- og virkningssammenhæng bestå af en blanding af både lagging indicators/måltal og præstationsmål/leading indicators. Måltallene er med til at beskrive målets opnåelse, for eksempel hvor meget solgt er steget eller faldet, efter forskellige tiltag er blevet implementeret. Præstationsmål er derimod en indikation for om virksomheden har retning mod målet (Kaplan og Norton, 1996:68). I forhold til forrige eksempel på en årsag-virkningssammenhæng, kan man sige at de tre perspektiver før det økonomiske mål agerer som præstationsmål, da de er med til at fortælle om det økonomiske perspektiv vil stige eller falde, på baggrund af om de andre perspektiver falder eller stiger i kvalitet. Hvis kundeservice gennemgår seminaret, men ikke implementerer noget af det i deres arbejdsrutiner, vil det næste perspektivs præstationsmål forblive uændret, som giver en indikation om at det økonomiske derfor ikke vil ændres. De tre første perspektiver i kædereaktionen kan dog godt være måltal, da kundetilfredshed f.eks. kan bestå af en NPS-score (net promoter score), som kan fortælle noget om de fremtidige økonomiske måltal, men fortæller samtidig også om noget der allerede er sket, og er derfor også kategoriseret som et måltal. Derudover kan der sagtens være flere måltal i hvert perspektiv, man skal dog forsøge ikke at have for mange, da dette vil have en modsat ønsket effekt, da det gør selve modellen overskuelig (Kaplan og Norton, 1996).

Hvor målinger ikke er svaret

I situationer hvor processerne er velforståede, stabile og målbare, er der en lang historie af diagnostic control systems, som bruges til kontrollerende adfærd (Ahrens og Chapman, 2006). Dog er usikre miljøer med masser af konkurrence og innovationer med til at udfordre virksomheder, som altid skal være klar til at forstå noget

nyt, og måle på nye områder hele tiden, da markedet er ustabil i disse situationer. Når alle områder er så usikre, kan det være svært at bruge diagnostic control systems til at kontrollere forskellige perspektiver.

BSC er derfor nemmest at implementere i stabile miljøer, da årsag og virkning sammenhængen nemmere kan findes frem til, og hypoteser er nemmere at teste af og ændre, da der ikke vil forekomme lige så mange faktorer, som i de usikre miljøer. Der skal dog lige gøres opmærksom på at BSC sagtens kan bruges i disse usikre miljøer, da BSC modsat andre diagnostic control systems ikke har som formål at kontrollere, men derimod motivere og koordinere. Derfor kan løbende måltal og præstationstal sagtens være med til at give indikationer om hvor man skal bevæge sig hen, og hvilke tiltag der er mest tilbøjelige til at kunne virke. Ved at bruge måltallene til at motivere, behøver disse informationer heller ikke være helt præcise, så længe at medarbejderne kan se en form for sammenhæng mellem deres arbejde og virksomhedens opnåelse af målet. Det er så virksomhedens ansvar, med bedste evne, at finde frem til hvilke andre faktorer der kan have indflydelse på måltallene, så disse kan minimeres eller inkluderes. Dette kan dog godt anses af nogle som at være et kritikpunkt. I næste afsnit gennemgås andre eventuelle kritikpunkter ved BSC.

Kritik af BSC

BSC har haft stigende popularitet siden dens introduktion, og den har så samtidig haft næsten lige så meget kritik. Kritikken er hovedsageligt rettet imod BSCs grundforudsætning, som er årsag og virkningssammenhængen. Flere kritikere (herunder Nørreklit, 2000; Malina et al, 2007; Maltz et al, 2003) gennemgår flere af kritikpunkterne som de mener opstår ved at bruge modellen.

I dette afsnit tages der udgangspunkt i Hanne Nørreklits (2000) analyse af årsag- og virkningssammenhæng på tværs af måltal og præstationsmål i de fire perspektiver. Hun sætter blandt andet spørgsmålstegn ved BSCs evner til at være en strategisk styringsmodel. Nørreklit formulerer tre kritiske punkter, som hun mener der ikke tages højde for i årsag-virkningssammenhængen (s. 70-71):

- *Tidsdimensionen*
- *Forholdet mellem måltallene*
- *Afhængighed mellem perspektiverne*

Både Nørreklit (2000) og Maltz et al. (2003) argumenterer for at der findes en tidsforskel mellem årsag og virkning. Der går en vis tidsmængde før årsag bliver til virkning, som BSC ikke har indbygget i modellen. Det teoretiske udgangspunkt i BSC er, at årsag og virkning bliver målt på samme tid. Effekten af de forskellige tiltag vil derfor indtræffe på forskellige tidspunkter, men det præcise tidspunkt vides ikke. Dette vil medføre et problem, når det kommer til at undersøge, hvor hurtig effekten er indtruffet, før et tiltag har slået igennem. Bedre kundeservice kvalitet er hurtigere at opnå end produktudvikling, selvom det vil se ud som det samme

i en BSC-opgørelse. Nørreklit (2000) mener derfor at det næsten er umuligt at opsætte præstationsmål med det formål at måle effekten af forbedringstiltag (s. 71-73).

Det andet punkt kritiserer og tvivler på om BSC egentlig består af en kausal sammenhæng mellem perspektiverne og de tilsvarende måltal, og foreslår i stedet at der måske er tale om en logisk sammenhæng (Nørreklit, 2000; Malina et al, 2007). Nørreklit (2000) udfordrer en af Kaplan og Nortons (1996) argumenter, hvor de argumenterer for de kausale sammenhænge ved at påpege at en virksomhed vil opnå et bedre økonomisk resultat, hvis virksomheden leverer et produkt af en fornuftig kvalitet, og med en rimelig værdi til kunder, som er med til at opretholde en positiv kundeloyalitet. Nørreklit modargumenterer definitionen af loyale kunder, da det er en logisk sammenhæng at loyale kunder, er den gruppe der kræver færrest omkostninger, og endda er villige til at give en højere pris for produktet eller servicen (s. 72-74). Forskellen mellem korrelation (logisk sammenhæng) og kausalitet (kausal sammenhæng) er at, korrelation beskriver en sammenhæng mellem to størrelser, men det betyder ikke nødvendigvis at den ene forårsager det andet, som det er med kausalitet. Statistiske sammenhænge kan for eksempel vise at tobakssalget og antal lungekræft patienter følges ad over tid, men dette betyder ikke at der ikke kan være andre faktorer indblandet. Først når det fastsættes at der er en klar årsagssammenhæng mellem de to mål, vil man kunne kalde det en kausal sammenhæng. Der findes mange eksempler på korrelationer, som kan være langt ude, for eksempel er der fundet korrelation mellem forbruget af mozzarella per indbygger og antallet af doktorgrad givet til civilingeniører (Spurious correlations, 2019). Der er dog mange korrelationer, som kan virke kausale, og det er hvad Nørreklit (2000) argumenterer for der kan forekomme i en BSC-sammenhæng.

Tredje punkt fremstiller problemet omkring afhængighed blandt de enkelte perspektiver, som betyder at de initiale tiltag kan være afhængige af faktorer fra de andre perspektiver. For eksempel kan løbende udvikling af medarbejderens færdigheder afhænge af virksomhedens økonomiske resultat, som målet jo i tidligere eksempel var at øge. Hvis resultatet derimod falder, kan det betyde en begrænsning af midler til denne udvikling, som der jo netop er brug for før der kan forekomme en forøgelse af det økonomiske resultat på baggrund af BSC-tankegangen. Dette er med til at støtte omkring tvivlen af en årsag og virkningsammenhæng i BSC (Nørreklit, 2000:75-76; Malina et al, 2007).

Derudover mener Maltz (et al. 2003) at BSC fejler med at, fremvise hvordan medarbejdere og leverandører er med til at hjælpe virksomheden med at opnå mål, identificere miljøet i virksomheden, og identificere præstationsmål som undersøger alle interessenters bidrag (Maltz et al, 2003:190; Brown, 2017). Nørreklit (2000) kommer også ind på noget lignende, når hun belyser at BSC ikke kan bruges som et strategisk styringsværktøj, da den kun beskriver hvilke mangler der findes i forhold til at opnå den nuværende strategi, men den er derimod ikke i stand til at advare omkring eventuelle ændringer i miljøet, der også kan have en

indvirkning på opnåelsen af den planlagte strategi. Hun foreslår dog en løsning, og dette kunne være at tilføje et interactive control system fra Simons (1995) *Levers of control*. Hun er desuden enig med Maltz et al. (2003) når det kommer til interessenter, da hun ikke mener at de engageres, og der fokuseres desuden kun på det de måles på. Hun beskriver BSC som en top-down styrende model, som netop skaber de problemer nævnt foroven (Nørreklit, 2000:79-81).

I næste afsnit vil afhandlings diskussionsafsnit begynde, og her vil der hovedsageligt være empiriske studier, som er for BSC og fremviser en sammenhæng mellem brugen af BSC i SMV'er og en økonomisk gevinst på baggrund af dette. Med hensyn til kritikken, er afhandlingens forfatter opmærksom på hvordan disse undersøgelser er blevet målt, og om nogle af disse ovenstående kritikpunkter er taget op. Kausaliteten anses i afhandlingen for at være vigtig, men dog ikke alt afgørende, da der ikke forventes at alle faktorer kan medregnes i en enkelt model. Derfor er blandingen af flere modeller foretrukket, men ellers er målet at komme så tæt på sandheden som mulig, og dette kan blandt andet gøres ved at prøve at få flere faktorer med, eller ved at prøve at simplificere BSC modellens sammenhæng af perspektiver og tilsvarende måltal. I afhandlingen godkendes en velfunderet korrelation, da en fuldstændig kausalitet kan være svær at finde frem til. Derudover tages der også udgangspunkt i at modellerne bruges som motivations- og koordineringsværktøjer, som i princippet ikke kræver at der skal være en klar kausalitet, men en tilnærmelsesvis præcis korrelation, kan argumenteres for at være nok (f.eks. Malagueño et al, 2018).

8. Teoretisk diskussion

Det næste afsnit vil belyse de empiriske studier, og vil hovedsageligt blive styret af artiklen, *Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance*, skrevet af Ricardo Malagueño, Ernesto Lopez-Valeiras og Jacobo Gomez-Conde (2018). Artiklen vil beskrives, og vil blive suppleret af andre empiriske studier. Artiklen er blandt andet udvalgt på grund af dybden af undersøgelsen, på baggrund af de mange vigtige faktorer, især med hensyn til SMV'er, som belyses. Tidsaspektet er for eksempel medtaget i undersøgelsen i form af arkiv data tre år tilbage plus de løbende data under undersøgelsesperioden - altså 4 års data i alt. Et af de kritiske punkter i artiklen kan dog være at det har været en kvantitativ undersøgelse, og derfor kan nogle data være fejlbehæftet på baggrund af subjektive forståelser. For at balancere denne usikkerhed er der inddraget nogle kvalitative studier, for enten at støtte op om nogle af konklusionerne, eller for at diskutere dem på anden vis.

Derefter vil afhandlingens eget empiriske undersøgelse perspektiveres til artiklerne, og der vil ud fra de begrænsede data, prøves at udlede nogle sammenligninger, og eventuelt visse konklusioner. Undersøgelsen er lavet i form en spørgeskemaundersøgelse, og data kan derfor være fejlbehæftet ligesom i artiklen af

Malagueño et al. (2018). Formålet med afhandlingens undersøgelse er ikke at lave et dybdegående empirisk studie, da afhandlingen som udgangspunkt er en teoretisk opgave, men har i stedet til formål at perspektivere nogle af artiklerne til nyere tid, hvis de ikke allerede er det, og derudover sammenligne med data i en dansk kontekst. Til sidst vil Simons (1995) Levers of control inddrages, hvor sammenhængen af flere forskellige modeller vil diskuteres på baggrund af empiriske studier.

8.1. Empiriske undersøgelser omkring BSC i SMV'er

Empiriske studier om implementering og konsekvenser ved brug af BSC eller andre styringsmodeller, har ofte været foretaget i større virksomheder. Disse studier kan dog ikke altid perspektiveres til mindre virksomheder. Malagueño et al. (2018) argumenterer for at der er lavet kvalitative studier om emnet, men at disse forklarer enkelte situationer i virksomheder, derfor mener de at der har været brug for en dybdegående kvantitativ undersøgelse af BSCs følgerikninger i SMV'er. De har blandt andet undersøgt effekterne på det økonomiske udbytte samt indflydelsen på innovationen i virksomhederne. Deres påstand er, at der vil forekomme effektivitetsgevinster, men også et potentielt tab af fleksibilitet, på baggrund af en mere formaliseret ledelsesstyring.

Der er blevet lavet en masse undersøgelser, som dokumenterer en form for succesfuld implementering af BSC, som fremviser de positive resultater der kan forekomme, men dette er i (næsten) alle tilfælde foretaget i større virksomheder, og derfor også kun gældende for den kategori (Ahrens og Chapman, 2006; Malagueño et al. 2018). Selvom disse studier har været med til at udvide forståelsen for hvilke konsekvenser der kan forekomme af brugen af BSC, kan de dog ikke generaliseres til at gælde for mindre virksomheder.

Tidligere undersøgelser har prøvet at finde frem til forskellige faktorer i ledelsesmæssig praksis mellem SMV'er og store virksomheder (Malagueño et al. 2018; Hudson, Smart og Bourne, 2001). Disse faktorer er:

- *Ressourcer* – SMV'er er typisk begrænsede med ressourcer, især når der er tale om tid fra ledelsen og ekspertise. Ledelsen i SMV'er er markant mere presset med forskellige opgaver i forhold til store virksomheder.
- *Sikkerhedsnet* – SMV'er har typisk ikke et monetært sikkerhedsnet, og de er derfor ekstra afhængige af de få kunder de har. Dette betyder også at ledelsen ofte er tvunget til at være virkelig opmærksom på de kortsigtede mål, da det er disse mål der holder på de nuværende kunder.
- *Struktur* – SMV'er består af en markant fladere og mere fleksibel struktur i forhold til store virksomheder, og dette betyder også at virksomhedens medarbejdere ofte okkuperer flere roller. Disse medarbejdere har som regel også tilvænnet sig til en tilstedeværelse, som består af uklare

grænser og mere arbejdsansvar. Derudover er kompensationsystemer ofte mindre formaliseret og mindre objektive i SMV'er.

Et vigtigt aspekt for SMV'er er især kampen om efficiens mod fleksibilitet, da der kan forekomme et trade-off herimellem. SMV'er er ofte kendt for at bruge deres fleksibilitet til at komme med nye tiltag, og her tales der ofte om nye tiltag i eksplorative innovationsområder. Man kan derfor antage at den formelle ledelsesstyring vil lede til et fald i de eksplorative innovationer, som er de innovationer som søger ud af, efter nye muligheder for at skabe anderledes, forhåbentlig bedre, værdi for kunder og interessenter. Det omvendte er de udnyttende innovationer, eller bedre kendt for det engelske udtryk, *exploitative innovations*, som er opportunistisk i deres natur, men holder sig til de nuværende produktlinjer og systemer. To af de største barrierer for udvikling af exploitative innovationer i SMV'er er, manglen på legitimitet med hensyn til disse typer af innovationer, og den kontinuerlige re-allokering af ressourcer (Malagueño et al, 2018:224)

Med hensyn til trade-offs, er der undersøgelser der peger mod evalueringer af trade-offs mellem alternative præstationsmålinger. Her ses der for eksempel en tendens for at kortsigtede finansielle mål har et trade-off med de langsigtede fordele, mens de langsigtede mål ofte tager fra den nuværende profitabilitet, da der skal investeringer til langsigtede tiltag (Banker, Chang, Janakiraman og Konstans, 2004). SMV'er er derfor nødt til at balancere en kortsigtet strategi på baggrund af deres nuværende kunder, men samtidig skal de have den langsigtede strategi i sinde, da for meget nærsynethed kan føre til problemer i fremtiden. Undersøgelserne argumenterer også for at der ikke skal være for mange præstationsmålinger i en BSC, da der kan være trade-offs på nogle af målingerne. Dette gælder for både SMV'er såvel som for store virksomheder (Banker et al, 2004). Der foreslås desuden at et eventuelt belønningssystem skal fokusere på de præstationsmål, som muligvis har et trade-off imellem dem, da man på den måde vil kunne øge incitamentet for at imødekomme begge mål, og mindske det naturlige trade-off. De præstationsmålinger der ikke lider af et trade-off vil naturligt kunne forfølges uden følgevirkning på en anden præstationsmåling.

Undersøgelsesfaktorer i en BSC for SMV'er

I undersøgelsen antager forfatterne at BSC fører til en bedre efficiens i virksomheden, hvor der ved løbende brug af BSC kan skabes et overblik over flere af virksomhedens dimensioner, som derefter kan evalueres og forbedres hvis nødvendigt. Dette er med til at forbedre den organisatoriske kontrol, ved at gøre det klart for medarbejderne hvad målene er, og at de nu står til regnskab for visse præstationsmålinger. En naturlig efficiens skabes i virksomheden når BSC introducerer formalisering i en ellers ikke så formel struktur som SMV'er kendes ved (Malagueño et al, 2018). Dette medvirker til at få medarbejderne med på den strategiske plan, så den følges og opnås som planlagt.

Malagueño et al. (2018) undersøger desuden også andet end trade-off'et mellem efficiens og fleksibilitet. De tager blandt andet diskussionen op om styringen skal tage et udgangspunkt i feedback-kontrol eller feedforward-kontrol. Brugen af BSC som et feedback instrument betyder at man bruger BSCs formelle og beregnende ramme til at lave sporadiske undersøgelser af variansen mellem de faktiske mål og så sammenlignet med de prædefinerede mål. Her fokuseres der kun på evaluering af tidligere præstationer (ex-post informaton). Feedforward kontrol baserer sig derimod på ex-ante information, og gør brug af BSC til at lave løbende undersøgelser af variansen mellem de faktiske mål og de prædefinerede, som bruges til at facilitere organisatoriske debatter, promovere vidensdeling i virksomheden, og sørge for at der er kontinuerlig læring. Feedforward kontrol er forebyggende, forudser trusler, og fører operationelle forandringer, hvorimod feedback kontrol øger den operationelle overvågning, og promoverer øjeblikkelige korrigerende handlinger (s. 223). Feedforward kontrol fører desuden til flere møder og diskussioner mellem ledere og medarbejdere, som er med til at styrke efficiensen ved en tilførsel af mere formalisering i organisationen.

Endnu en vigtig faktor er virksomhedens udviklingsstadiet, som godt kan perspektiveres i nogenlunde grad til Kaplan og Nortons livscyklus i BSC. En anerkendt antagelse er at yngre virksomheder, som adopterer en formaliseringsstrategi, ofte oplever at rolleusikkerhed mindskes, at koordinationsomkostninger falder, og at beslutningstagning forbedres. Dog kan en svækket struktur i yngre virksomheder, være med til at formindske efficiens-fordelene. De yngre virksomheder, som har nok ressourcer og tør give sig i kast med BSC, oplever ofte operationelle og strategiske problemer, der ikke er så nemme at forudse (Malagueño et al, 2018: 225). Det kan være virkelig svært eller næsten umuligt at etablere præstationsmålinger i en virksomhed som har ingen til meget lidt erfaring (Nørreklit, 2000:72; Maltz et al, 2003). Derfor kan det antages at SMV'er med mere erfaring, har oparbejdet sig til mere etablerede rutiner, der understøtter ledelsen sofistikeret form for praksis, som indebærer løbende ændringer og løbende implementeringer af formaliseringer og præstationsmål. Disse virksomheder har allerede etableret sig på markedet med stabile produkter eller services, og er højst sandsynligt forbi eksperimenteringsfasen. Ved brug af feedforward kontrol i kombination med tidligere erfaringer, kan virksomheden bygge en ramme, der forbedrer læring i organisationen, og derved kan efficiens øges. Derfor kan mere erfarne virksomheder gøre bedre brug af BSC end yngre virksomheder, som ikke har meget erfaring at drage nytte af. Desuden er et argument, at højere niveauer af usikkerhed og tvetydig information hos unge SMV'er, kan føre til en mindre effekt af den planlagte strategi sammenlignet med hos mere erfarne SMV'er. Man skal dog stadig være opmærksom på at begrebet "mere erfarne" virksomheder kan spænde sig vidt i teorien, og det kan være svært at bedømme hvor mange år der skal til før de er mere erfarne, eller om det skal opgøres i viden i den opererende branche. Malagueño et al. (2018) opdeler det efter antal år siden etablering, og prøver på baggrund af dette at drage

nogle konklusioner i forhold til udviklingsstadie. Det er dog en god idé at have BSC eller andre scorecards skræddersyet i forhold til alder og samtidig også kompleksitet i den enkelte virksomhed (Brown, 2017 – anbefaling på baggrund af en APQC-undersøgelse af de bedste praksisser ved brug af målinger).

Troværdigheden af data

Undersøgelsen af Malagueño et al. (2018) bygger på arkivdata og en spørgeskemaundersøgelse foretaget på baggrund af databasen, Bureau Van Dijk. Forfatterne har valgt at fokusere på en branche, hvor de så endte med at vælge fødevarer- og drikkevarerbranchen i Spanien, som forfatterne anser som en moden, stabil og kapitalintensiv branche. En anden spørgeskemaundersøgelse konkluderer dog at der ikke var nogen signifikante forskelle mellem brancher med hensyn til SMV'er (Sousa et al, 2005). Undersøgelsen belyser dog selv at der skal undersøges nærmere, da besvarelsesraten ikke var høj nok til at kunne generalisere sikkert, og det er også afhandlingens forfatters opfattelse at der kan være stor forskel mellem brancher, selv for SMV'er, hvor nogle opererer i meget volatile miljøer, som kræver kontinuerlige nye kompetencer og strategi, hvorimod de mere stabile brancher roligt kan planlægge en strategi på baggrund af f.eks. BSC (Kaplan og Norton, 1996).

Udvælgelsen af respondenter til Malagueño et al. (2018) undersøgelse bestod af nogle kriterier. Deres kriterier var at virksomheden minimum skulle have 10 medarbejdere ansat, da det ville øge chancen for at de ville finde frem til SMV'er, der har implementeret en formel og sofistikeret ledelsesstruktur. 2979 mulige respondenter med tilgængelige mailadresser var identificeret. Ud af disse var der 201 SMV'er der valgte at deltage, som også var brugbare til statistiske test. Dette inkluderer også kravet om at kunne finde statistiske data 3 år tilbage for virksomhederne. Perioden går fra 2011 (t+1) til 2013 (t+3). Der er i undersøgelsen taget højde for områder såsom ingen-respons bias, tidlig og sene besvarelsers forskelle i deres score for alle variabler, og common-rater bias. Arkivdata blev desuden også brugt til at finde frem til afhængige variabler samt kontrolvariabler, som var med til at sikre at der ikke var en signifikant entydig data (single-source) bias. Pålideligheden blev testet ved hjælp af Cronbachs alpha, som var på, $\alpha > 0,7$. Jo tættere dette tal er på 1, desto mere pålideligt er undersøgelsens data. Professionelle forskere har som hovedregel, at pålideligheden skal være på 0,7 eller derover, hvor 0,6 er det absolut mindste det må ramme. Resultaterne blev derudover også beregnet uden kontrolvariabler og en ekstra robusthedstest, i form af en ikke-tabuleret analyse, blev også foretaget, hvor begge viste uændrede resultater.

Resultater på baggrund af undersøgelsen

Ud af de 201 brugbare respondenter blev 70 kategoriseret som BSC-adoptanter, hvor de resterende 131 så er blevet kategoriseret som BSC ikke-adoptanter. Baseret på CIMA (2009; refereret af Malagueño et al, 2018)

viser undersøgelser at den typiske BSC-adoptionsrate ligger på 60 procent for store virksomheder, hvor den for SMV'er ligger på omkring de 25-31 procent, som stemmer fint overens med undersøgelsens besvarelsesprocent. På baggrund af alle respondenterne og denne kategorisering af adoptanter og ikke-adoptanter, kan forfatterne/forskerne finde frem til informationer om de virksomheder, der har valgt at implementere BSC, og derefter holde det op imod variansen mellem adoptanter og ikke-adoptanter, for at se om BSC har haft en indvirkning på de undersøgte faktorer. Resultaterne for undersøgelsen kan ses forneden.

1) Virksomhedens brug af BSC til feedforward kontrol påviser en øget økonomisk gevinst

Resultaterne viser at brugen af BSC i virksomheden positivt kan associeres med ændringer i salg per medarbejder. Det positive resultat ses henover år t+2 og t+3, sammenlignet med de virksomheder som ikke har adopteret BSC, eller med virksomheder der ikke gør brug af BSC som et feedforward kontrol, men derimod som feedback kontrol. Den øgede gevinst var ikke opfattet af ledelsen, og var heller ikke opnået med det samme, det var derimod en forsinket effekt på salget henover hhv. 2 år og 3 år. Disse resultater tilføjer til de eksisterende empiriske undersøgelser, som peger mod en positiv øget effekt af formelle måder at styre SMV'er på. (Malagueño et al, 2018: 237). Dette kan vise to ting, det første er at det faktisk er muligt som SMV at kunne øge sine økonomiske tal på baggrund af BSC, men at det ikke skal regnes med at opleves med det samme, som betyder at virksomheden helst skal kunne overleve processen og investeringerne i formaliseringen, og eventuelle nye tiltag gennem "tilpasningstiden". Hele processen kræver store mængder af opmærksomhed fra ledelsen, og stort engagement fra medarbejdere, før det kan lade sig gøre at implementere BSC succesfuldt (Malagueño et al, 2018; Gjørdvad, Kruse og Vamosi, 2008). Begge disse punkter, især ledelsens tid, kan være knappe i en SMV, da både ledelse og medarbejdere tit har mange andre områder at varetage.

2) Virksomhedens brug af BSC har en signifikant og positiv effekt på eksploitative innovationer

Implementering af BSC øger eksploitative innovationer, dog sænkes de eksplorative innovationer ikke samtidig, selvom dette logisk ville give mening. Undersøgelsen viser at de eksplorative innovationer forblev nogenlunde det samme, mens der var en positiv vækst i eksploitative innovationer i virksomheden. Dette er nok på baggrund af, at feedforward kontrol hjælper virksomheder med at være mere efficiente. Den øgede effektivitet fra feedforward kontrollen, fremviste ikke kun positive økonomiske resultater, men der blev også opdaget positive ændringer i den inkrementelle udvikling af eksisterende organisatoriske færdigheder, som har gjort det muligt for virksomhederne at kunne udforske nye eksploitative innovationer, uden samtidig at reducere de eksplorative innovationer. Disse resultater er spændende at lægge mærke til, da der her opleves

en forskel mellem små og store virksomheder, da andre studier af store virksomheder viser en tendens for at de eksplorative innovationer falder ved brug af BSC (Malagueño et al, 2018).

3) Virksomhedens interaktion mellem brugen af BSC og udviklingsstadiet har en positiv og signifikant effekt på de økonomiske mål

En højere udviklingsstadiet i kombination med brugen af BSC havde en positiv effekt på salg per medarbejder. Mere etablerede virksomheder havde en tendens til at opleve bedre økonomiske resultater i forhold til yngre virksomheder. Dette peger på at de eksisterende ledelsespraksisser i mere etablerede virksomheder skal bruges/implementeres for at BSC kan bruges effektivt. Der ses desuden også en sammenhæng mellem mere etablerede virksomheder og en forhøjet mængde af eksplorative innovationer, som skyldes de mere etablerede virksomheders formalisering og mere effektive struktur og processer. Denne sammenhæng er dog ikke signifikant blandt respondenterne. Eksplorative innovationer var på samme måde heller ikke signifikant på baggrund af udviklingsstadiet, som blot påpeger at udviklingsstadiet ikke har noget direkte indflydelse på innovationen i virksomhederne. Derudover konkluderes der også på baggrund af resultaterne om SMV'ers udviklingsstadiet, at brugen af BSC ikke i sig selv er nok til at motivere og opretholde udviklingen af efterforskning, eksperimentering og risikotagning, i virksomhederne (Malagueño et al, 2018).

Man kan på baggrund af undersøgelsen konkludere at virksomheden i SMV-kategorien godt kan opnå højere effektivitet uden at det skal gå ud over fleksibiliteten i for høj grad. Effektiviteten i virksomheden er positivt forårsaget af implementering af BSC med fokus på feedforward kontrol, og er desuden også influeret af virksomhedens udviklingsstadiet. Virksomhedens udvikling af effektive processer er med til at have en positiv indvirkning på innovationer, hvor eksplorative innovationer opleves i højere grad, og eksplorative innovationer holdes på samme niveau. Det næste afsnit vil undersøge hvordan implementering af performance measurement systemer egentlig kan blive succesfulde, ved at påpege hvilke områder man skal være opmærksomme på. Derefter dykkes der ned i en kvalitativ undersøgelse, som tager udgangspunkt i disse områder.

Succesfuld implementering af performance measurement systemer

En fem årig lang aktionsstudie foretaget af Bourne (2001 – refereret til i Turner, Bititci og Nudurupati, 2005), undersøger implementering af performance measurement systemer, og konkluderer at der findes to vigtige drivere og fire blokere, som er drivkræfterne til om virksomheden succesfuldt kan implementere styringssystemer såsom BSC. De to vigtigste drivere er:

- *Ledelsens forpligtelse*

Ledelsen skal have for øje at ændre den måde virksomheden styres på, og ledelsen skal samtidig tage ansvar for at dette forbliver et vigtigt emne i virksomheden. De skal deltage i eventuelle workshops og deltage aktivt i udformningen af mål og præstationsmålinger. Ledelsens opgave er desuden også at sørge for at præstationsmålinger bliver anset som en læringsproces hos medarbejderne i stedet for at opleves som et kontrolement.

- *De opfattede fordele ved at designe, implementere og bruge præstationsmålinger*

Det er vigtigt at de forventede fordele allerede skal kommunikeres ud allerede ved designstadiet, så det kan komme videre til de medarbejdere der skal opdatere og udvikle præstationsmålingerne. Ved implementering er det vigtigt at der implementeres mekanistiske opgaver, der kan hjælpe med at automatisere processen, så fordelene opretholdes. En automatisk proces vil sænke tiden og ressourcerne det kræver at indsamle, oparbejde til information, og til sidst kommunikere ud til interne og eksterne interessenter. Efter implementering, og ved at bruge den, kan virksomheden danne sig et bedre overblik over præstationen, og på baggrund af dette finde frem til hvor godt strategien er blevet implementeret i virksomheden.

De fire blokere for en succesfuld implementering er konkluderet til at være disse:

- *Den nødvendige tid og indsats det kræver at implementere*

Ledere er som diskuteret længere oppe altid besværet med masser af opgaver, og derfor skal det virkelig være besværet værd før de vil begive sig i gang med at implementere præstationsmålinger i virksomheden. Dette er en af de store grunde til at virksomheder fejler med hensyn til implementering af præstationsmålinger.

- *Sværhedsgraden af at implementere målinger på baggrund af forkerte informationer fra IT-systemerne*

I de fleste SMV'er er data ofte ikke tilgængeligt eller ofte ikke i det format der kan bruges. Der er desuden også problemer med hvordan disse data fra præstationsmålinger præsenteres til interessenter, da det helst skal præsenteres i form af en graf, så alle kan forstå informationerne, men ofte forvandles data ikke automatisk til det format i IT-systemerne. Dette gør sig dog nok ikke gældende så meget mere, da de fleste SMV'er er opdateret på de nyeste løsninger, og der er helt sikkert i nyere tid systemer der understøtter lige præcis denne problemstilling. Det skal lige huskes at undersøgelsen er fra 2001, og derfor kan vi roligt se bort fra konklusionen om at det kan være

sværere at forstå data, men det der stadig er relevant, er at de medarbejdere der måler, sagtens kan få forkerte informationer enten på baggrund af systemet selv eller på baggrund af hvordan det er sat op.

- *Modstand mod præstationsmålinger*

Modstand kan forekomme når medarbejdere bliver usikre omkring implementering af ny teknologi eller nye processer i virksomheden. Ifølge forskere vil der altid forekomme en form for modstand når der er tale om præstationsmålinger, da medarbejdere kan frygte for personlige konsekvenser. Især hvis en virksomhed lider af en kultur hvor der beskyldes meget eller favoriseres mellem medarbejdere, så vil modstanden være høj blandt nogle af medarbejderne, som i værste tilfælde kan sætte en stopper for implementering af præstationsmålingerne.

- *Ny initiativer fra moderselskabet*

Et datterselskab kategoriseres også ofte som en virksomhed for sig selv, og derfor kan de sagtens være en SMV, selvom moderselskabet ikke er det. Problemet for datterselskaber er at de er meget afhængige af moderselskabet, så hvis moderselskabet bestemmer sig for at omfordele ressourcer til andre afdelinger eller projekter, kan præstationsopgørelserne i datterselskabet ikke opretholdes, og de vil derfor højst sandsynligt fejle eller være ligegyldige, da fokus nu er på noget andet.

Bourne (2001) konkluderer på tværs af både drivere og blokere at medarbejderen ofte er den afgørende brik i en succesfuld implementering af et styringssystem bestående af præstationsopgørelser. Det er derfor vigtigt at få medarbejderen til at forstå hvorfor det implementeres, og hvordan de skal agere på baggrund af de nye informationer (Sousa et al, 2005). Hvis medarbejderen forstår disse to punkter, vil virksomheden opleve en bedre præstation, og ikke mindst vil medarbejdernes forståelse være med til at drive en kulturel ændring, som vil hjælpe med at frigøre virksomheden fra konstant styring, som med tiden vil gøre medarbejdernes arbejde mere decentraliseret (Turner et al, 2005). Decentralisering er en naturlig del af formalisering forårsaget af implementering af en performance measurement system (Kaplan og Norton, 1996; Malagueño et al, 2018).

T. J. Turner et al. (2005) undersøger implementering af præstationsmålinger i to SMV'er i central Skotland, hvor begge konkluderes til at have haft en meget succesfuld implementering, som førte til signifikante fordele ved strategiske afgørelser i begge virksomheder. Nogle af problemerne fra teorien ovenover opstod, men fordi forandringsledelsen (skal læses som lederne af forandringen) implementerede en bestemt struktur, stod dette ikke i vejen for en succesfuld implementering. De to vigtigste drivere var begge taget højde for i

virksomhederne, hvor der var sørget for at topledelsen var engageret i implementeringen, og at fordelene ved implementering af et styringssystem, var kommunikeret ordentlig ud til virksomheden hele vejen igennem designfasen, implementeringsfasen og selv under brugen af systemet. Der var også styr på tre af de fire blokere, hvor en person blev sat til at sørge for en ordentlig introduktion til præstationsmålingerne. Undersøgelsen konkluderer dog på baggrund af dette også, at SMV'er ofte har brug for at forbedre deres præstationsmålinger hurtigt, men at de ikke er villige til at bruge tid på de analytiske opgaver et sådant system kræver (Turner et al, 2005:148). Med andre ord, kunne undersøgelsen bevise en succesfuld implementering, men kun på baggrund af at der blev fundet en person der kunne varetage opfølgning og analyse af præstationsmålingerne, da virksomhederne skulle bruge deres egne medarbejdere til at varetage de normale arbejdsopgaver fuldtid, for at kunne generere den nødvendige cash flow så lønnen kunne udbetales. Det er ikke alle virksomheder i denne størrelse der succesfuldt kan implementere et styringssystem på egen hånd. Ifølge Malagueño et al. (2018) kan dette sagtens være på grund af udviklingsstadiet, da mere etablerede SMV'er ofte har bedre etablerede rutiner og har nemmere ved at finde en medarbejder, der kan varetage denne stilling. Hvis virksomheden desuden bliver mere formaliseret, vil der ifølge teorien (Malagueño et al, 2018) opstå en højere effektivitet, som også med tiden vil kunne sænke nogle af medarbejdernes arbejdsopgaver, og de vil så kunne bruge tiden på præstationsmålinger, eller der vil kunne omroteres i rutinerne, så der kan ansættes en deltids/fuldtidsansvarlig for implementering og opfølgning af præstationsmålingerne.

Selvom der ofte opleves en udbredt accept af den tilførte værdi af strategiske præstationsmålinger iblandt SMV'er, er det ofte kun få af dem der har taget de nødvendige skridt imod at re-designe eller opdatere deres nuværende styringssystem (Sousa et al, 2006:121; Hudson et al, 2001). Ifølge en undersøgelse foretaget i 2008 (Gjødvad et al.) er designproblemet ofte det overordnede problem, da der skal ændres undervejs og tilpasses så det altid er veldefineret og forståeligt for alle i virksomheden. I denne undersøgelse har problemet ikke været overvejelser omkring formålet med den operationelle anvendelse af BSC, men nærmere at der har været store uenigheder omkring det overordnede formål med BSC, hvor omkring halvdelen (ud af 20 virksomheder) af de kvalitative adspurgte respondenter gav en erkendelse af at de havde oplevet uenigheder om strategiske og styringsmæssige formål med BSC (Gjødvad et al, 2008:645). Man skal dog passe på at måltal til tider kan ændres for ofte, og testes samtidig for lidt efter implementering samt undervejs (Gjødvad et al, 2008:639; Collins, Hester, Ezell og Horst, 2016, Parmenter, 2015). Undersøgelsen (Gjødvad et al, 2008) påpeger samtidig også at der i mange virksomheder, ikke har et indblik i de sammenhænge der eksisterer mellem måle-parametrene, og at der derfor kan opstå problemer, hvor anvendelsen af en parameter komplicerer anvendelsen af en anden (Gjødvad et al, 2008). Dette er samme problemstilling som Banker et al. (2003) argumenterede for, da de påpegede at der kunne opstå trade-offs

mellem præstationsmålinger, hvor løsningen er at introducere belønningssystemer på de sekundære præstationsmålinger, som falder på grund af en af de primære præstationsmålinger.

Et andet forslag, der er nært beslægtet med belønningssystemer, er succeskriterier for anvendelse af systemer såsom BSC, da disse er med til at motivere medarbejderen. Mange virksomheder oplever ikke en tilfredsstillende nytteværdi ved at implementere præstationsmålinger og modeller, dog hænger dette tit sammen med at de ofte ikke opstiller succeskriterier for anvendelsen af for eksempel BSC (Gjødvad et al, 2008:635). Succeskriterierne er en central del af motivationsteorien, som vi har gennemgået tidligere, hvor formålet for disse er at opstille præcise mål for hvordan og hvornår effekten af BSC-anvendelsen skal slå igennem på bundlinjen, så man reelt kan bedømme om nytten er der eller ej. På baggrund af succeskriterier og opnåelsen deraf, kan medarbejdere blive motiveret til at nå et specifikt punkt, fremfor bare at stræbe efter en kontinuerlig stigning, hvor et reelt mål ofte er uopnåeligt, da et slutpunkt ikke findes.

8.2. Eget empirisk arbejde

I dette afsnit vil der laves en kort analyse af afhandlingens eget empiriske undersøgelse. Besvarelsesprocenten er ikke vurderet til at være signifikante nok til at der kan konkluderes noget ud fra det. Analysen vil derimod sammenligne undersøgelsen med undersøgelser og teorier fra nogle af de andre forfattere i denne afhandling, og vil eventuelt bruges til at diskutere overvejelser omkring forskellene mellem resultaterne.

Respondenter / Virksomheder

De deltagende virksomheder var hovedsageligt fra brancher indenfor information og kommunikation, andre serviceydelser, og liberale, videnskabelige og tekniske serviceydelser. Disse tre udgør cirka halvdelen af respondenterne. Andelene af respondenter fordelt på branche kan ses i tabel 7.

<i>Branche</i>	<i>Andel</i>
<i>Information og kommunikation</i>	<i>22%</i>
<i>Andre serviceydelser</i>	<i>13%</i>
<i>Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser</i>	<i>11%</i>
<i>Fast ejendom</i>	<i>8%</i>
<i>Bygge- og anlægsvirksomhed</i>	<i>8%</i>
<i>Engroshandel og detailhandel</i>	<i>6%</i>
<i>Vandforsyning; kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand</i>	<i>5%</i>
<i>Fremstillingsvirksomhed</i>	<i>5%</i>
<i>Transport og godshåndtering</i>	<i>3%</i>
<i>Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger</i>	<i>3%</i>
<i>Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester</i>	<i>3%</i>
<i>Undervisning</i>	<i>3%</i>
<i>Kultur, forlystelser og sport</i>	<i>3%</i>
<i>Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring</i>	<i>2%</i>
<i>Offentlig forvaltning og forsvar; socialsikring</i>	<i>2%</i>
<i>Private husholdninger med ansat medhjælp; husholdningers produktion af varer og tjenesteydelser til eget brug</i>	<i>2%</i>
<i>Eksterritoriale organisationer og organer</i>	<i>2%</i>
<i>Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri</i>	<i>2%</i>

Tabel 7 Afhandlingens oversigt over den procentvise brancheinddeling blandt respondenter

Blandt disse virksomheder består omkring 47 procent af 1-5 fuldtidsansatte. Derudover er 39 procent virksomheder med 6-50 fuldtidsansatte, og 14 procent der har en medarbejdstab på over de 50 fuldtidsansatte. Ud af disse virksomheder havde 80 procent en årlig omsætning på under 45 millioner kroner. Disse to faktorer kan kun konkludere hvor de ligger i forhold til regnskabsklasserne, da en virksomhed med højere omsætning ikke umiddelbart betyder en bedre mulighed for at implementere økonomistyringssystemer. Dette går an på det allokerede budget til områder som strategi, måling og

innovationer eller lignende områder, der kan føre til implementering eller opretholdelse af økonomistyringen. Besvarelsene menes samtidig at være troværdige og pålidelige, da omkring 90 procent af besvarelsene var foretaget af enten en ejer, direktør eller afdelingschef, hvor de resterende 10 procent var udfyldt af HR-afdelingen eller en medarbejder ansat i virksomheden. Omkring 80 procent af disse havde mere end 3 års erfaring eller drevet virksomheden i mere end 3 år, hvoraf halvdelen havde haft over 10 års arbejde i virksomheden.

Respondenterne består af 60 virksomheder, hvoraf kun 45 har afsluttet hele spørgeskemaet, som kan være på grund af et dårligt design eller at det ikke blev fundet relevant under udfyldelse. Dette er en lav besvarelsesprocent, og kan skyldes flere faktorer, som der blev gennemgået i metodeafsnittet. Derfor skal der også varsomt konkluderes på baggrund af disse besvarelser. Afhandlingen vil dog stadig som udgangspunkt, bruge besvarelsene til at se om det kan sammenlignes med nogle af de andre undersøgelser. Andre undersøgelser indenfor samme felt (Malagueño et al, 2018; Heinicke, Guenther og Widener, 2016; Sousa et al, 2015) oplever også lave besvarelsesprocenter, som kan skyldes mange faktorer - for eksempel tid og arbejdspress (Van der stede et al, 2006). Lave besvarelsesprocenter kan dog godt generaliseres, hvis der er en lav non-responsbias (Heinicke et al, 2016:472), som var tilfældet for Malagueño et al (2018). Visse faktorer kan være med til at sænke non-responsbiasen i afhandlingens eget empiriske undersøgelse. Maillisten indeholdt gamle mailadresser, som kunne være med til at besvare hvorfor visse virksomheder ikke besvarede spørgeskemaet. Derudover var den oplyste mail ofte en support mail, som ikke antages at blive sendt videre til den ansvarlige hver gang. De afgørende respondenter der sænker non-responsbiasen er de respondenter der valgte at skrive hvorfor de ikke gad være med, og dette var ofte på baggrund af tid eller usikkerhed omkring relevansen for dem.

Kendskab, brug og nytte af økonomistyringsmodeller

Omkring 56 procent af respondenterne tager sig af en form for måling i virksomheden, hvor 26 procent har tilkendegivet at de slet ikke gør det overhovedet. Disse respondenter er derefter blevet spurgt ind til deres kendskab til adskillige økonomistyringsmodeller, hvor der i tabel 8 kan ses de modeller der er mest kendskab til, som er BSC, TQM, SHV og ABC.

De respondenter der svarede at de havde en form for kendskab – alt fra et meget lavt kendskab til højt kendskab – blev spurgt ind til om virksomheden gør brug af de respektive økonomistyringsmodeller. Her viste det sig at være hhv. ABC, LCC, TC og IFP, der var de mest brugte modeller blandt respondenterne.

De respondenter der slet ikke gjorde brug af nogen former for modeller, blev valgt fra ved spørgsmålet om de så havde oplevet en nytte i virksomheden af den brugte model, og i hvilken grad de oplevede

nytteværdien. Resultaterne viste her at ABC lå på 4,20 ud af et maksimum på 5, efterfulgt af TC, BSC og LCC. BSC som der tages afsæt i, i afhandlingen, ser ud til at have et stort kendskab i forhold til de andre, men samtidig er der ikke mange der gør brug BSC i høj grad, dog er det stadig en af dem der bliver brugt relativ meget, hvis man tager udgangspunkt i tabellen. Af de respondenter der gør brug af BSC, er der en relativ høj oplevet nytteværdi. Den model der ser ud til at holde sig i top hele vejen igennem, er ABC-modellen. Tabellen tager blot højde for gennemsnitsværdier, og tager derfor ikke i betragtning hvor mange besvarelser der er under hver økonomistyringsmodel, og heller ikke om det er en masse der oplever disse punkter i "nogenlunde grad" eller om der er stor varians mellem "i lav grad" og "i høj grad". Disse besvarelser har blot fået en værdi, hvor der derefter er blevet trukket et gennemsnit af.

	ABC	ABM	TC	LCC	KC	TQM	IFP	QC	CE	SC	BEM	BSC	VR	EVA	SHV
Kendskab	2,22	1,84	1,67	2,00	1,47	2,24	1,90	1,66	1,62	1,56	2,12	2,90	1,74	1,94	2,24
Brug	2,67	2,25	2,38	2,65	2,13	1,92	2,33	1,72	1,63	1,75	2,00	2,17	1,61	2,14	1,88
Nytte	4,20	3,25	3,67	3,33	2,67	3,13	3,22	1,83	2,25	2,33	3,25	3,33	2,20	2,50	3,00

Tabel 8 Gennemsnitsværdier pba. kendskab, brug og nytte af økonomistyringsmodeller. Farvekodning er fordelt efter en grøn-hvid-rød-skala, hvor den højeste værdi er grønne, og den laveste værdi er røde. Fordelingen er på tværs af rækker og ikke kolonner. Maksimale værdi ligger på 5.

Sammenlignet med undersøgelsen fra 2001 (Nielsen et al, 2003), kan der ses en tendens for nogenlunde de samme konklusioner. Kendskabet lå også højest for BSC, ABC og TQM i den undersøgelse. Med hensyn til nytte er der dog en smule forskel, da undersøgelsen konkluderer at der opleves størst nytte hos virksomheder der gør brug af ABC, KC, IFP, CE og SHV. ABC ses også i denne mini-undersøgelse til at have klart den største nytteværdi for respondenterne, men ellers er der ikke de største koblinger. IFP og SHV ligger stadig i en relativ tilfredsstillende nytteværdi, men KC og CE ligger i den lave ende af skalaen. Forskellen mellem undersøgelsen fra 2001 og afhandlingens egne resultater, kan enten betyde at det stadig er det samme, da kendskabet stort set er ens, og at nytten i afhandlingen ikke er troværdig. Det kan også tyde på at virksomheder har fået en bedre forståelse for brugen af økonomistyringsmodeller siden 2001, og at der derfor kan skabes en større nytte. Det kan også være et tegn på at SMV'er gør brug af andre modeller sammenlignet med de større virksomheder, der er undersøgt i Nielsen et al. (2003). Der skal yderligere også tages højde for at dette er respondenternes subjektive holdninger til den oplevede værdi.

Enkelte målinger og Key performance measurements

På tværs af virksomhederne har der ikke været de største forskelle med hensyn til de målinger. Resultaterne stemmer meget godt ens med Maltz et al. (2003) beskrivelse af hvilke målinger der kan forekomme i alle virksomheder, som de har kaldt *baseline målinger*. Resultaterne er præget af hovedsageligt økonomiske

lagging præstationer, som ses blandt besvarelsene, hvor over 70 procent af alle respondenter måler på salg, omsætning, profit, og cash flow som Maltz et al. (2003) beskriver som typisk noget SMV'er gør. Man kan også se at de hel store virksomheder blandt respondenter, stille og roligt bevæger sig væk fra cash flow målingen, hvor kun 1 ud af 3 virksomheder i denne størrelsesorden måler på netop denne ene måling. Man kan desuden se en udvikling blandt antallet af målinger, som stiger med virksomhedens størrelse. Virksomhederne med under 5,5 millioner i årlig omsætning har mellem 2-5 målinger i gennemsnit, hvis man ser bort fra de respondenter, der ikke har besvaret dette spørgsmål (9 respondenter). Udvikling ses blandt de målinger der måler på kunder og markedet, som stiger samtidig med at virksomheden vokser.

Det næste der forekommer, er en tendens der peger imod en øget fokus på processen i virksomheden, hvor fokus på medarbejderne kommer lige efter, og ses typisk i virksomheder der overstiger en årlig omsætning på 50 millioner kroner. Dette betyder ikke at mindre virksomheder ikke går op i deres medarbejdere, men rettere at væksten medfører en større distance mellem topledelsen og de enkelte medarbejdere, og derfor fremstår der et behov, for at måle på hvor godt virksomheden fastholder gode medarbejdere.

Blandt disse er der kun 10 procent af virksomhederne, der kategoriserer mere end 5 af målingerne som KPI'er. 35 procent mener ikke at de har nogen form for KPI'er. De resterende 55 procent gør brug af enkelte, men vigtige målinger, som kan bruges til at planlægge og drive strategiske mål. Ifølge teorien passer dette meget fint, da en medarbejder/ansvarlig for måling faktisk kun kan råde over 7 KPI'er plus/minus 2 KPI'er (Collins et al, 2016). Disse målinger skal forbedres inkrementelt undervejs, så de altid viser troværdige og retvisende målinger, der faktisk viser en fremgang mod virksomhedens strategiske mål. Omkring en tredjedel af respondenterne har givet udtryk for at de forbedrer løbende på disse målinger, hvor resten enten ikke gør det eller ikke ved om de gør.

Begreber og formål

I forlængelse af spørgsmålene om målinger, er der undersøgt om hvorvidt virksomhederne fokuserer på forskellige begreber. Disse begreber er inspireret af mange af de inkluderede artikler i afhandlingen. Oversigten kan ses i tabel 9.

	<i>I meget høj grad</i>	<i>I høj grad</i>	<i>I nogenlunde grad</i>	<i>I lav grad</i>	<i>I meget lav grad</i>	<i>Slet ikke</i>	<i>Ved ikke</i>
<i>Vidensdeling og kontinuerlig læring</i>	11,4%	28,6%	22,9%	14,3%	2,9%	17,1%	2,9%
<i>Feedforward kontrol</i>	2,9%	8,6%	11,4%	22,9%	17,1%	34,3%	2,9%
<i>Feedback kontrol</i>	5,7%	17,1%	14,3%	20,0%	8,6%	31,4%	2,9%
<i>Udnyttende innovation</i>	8,6%	20,0%	28,6%	11,4%	2,9%	25,7%	2,9%
<i>Eksplorativ innovation</i>	14,3%	11,4%	17,1%	14,3%	5,7%	31,4%	5,7%
<i>Efficiens</i>	14,3%	25,7%	14,3%	17,1%	8,6%	17,1%	2,9%
<i>Effektivitet</i>	14,3%	31,4%	20,0%	11,4%	8,6%	14,3%	0,0%
<i>Fleksibilitet</i>	19,4%	36,1%	11,1%	16,7%	2,8%	13,9%	0,0%
<i>Innovation (overordnet)</i>	13,9%	22,2%	22,2%	16,7%	11,1%	13,9%	0,0%
<i>Økonomiske mål</i>	27,8%	33,3%	27,8%	5,6%	0,0%	5,6%	0,0%
<i>Langsigtede mål</i>	25,7%	34,3%	22,9%	8,6%	2,9%	5,7%	0,0%
<i>Kortsigtede mål</i>	34,3%	37,1%	14,3%	2,9%	2,9%	8,6%	0,0%

Tabel 9 Oversigt over enighed med bestemte begreber i de enkelte virksomheder

Alle begreber er forklaret til respondenterne, så eventuelle misforståelser burde være mindsket på den baggrund. Hvis *I meget høj grad* og *I høj grad* lægges sammen, kan de tre nederste begreber, hhv. økonomiske mål, langsigtede mål, og kortsigtede mål, anses for at være de vigtigste blandt SMV'er på baggrund af virksomhedernes besvarelser. Dernæst kommer fleksibilitet som et vigtigt begreb for SMV'er. Hvis man også sammenholder med *I nogenlunde grad*, kan innovation også anses for at være vigtig. Dette stemmer overens med Malagueño et al. (2018) undersøgelse, hvor fleksibilitet og innovation ofte anses for at være en af kærnedriverne for SMV'ers overlevelse på markedet. Disse begreber kan til en vis grad måles, men hvilke formål har SMV'er overhovedet når det kommer til præstationsopgørelser? Et bedre indblik i dette, vil hjælpe eventuel fremtidig forskning med at finde frem til hvad der driver virksomheder til at måle.

Allan Hansen (2016) opstillede otte formål for præstationsopgørelser, som vi gennemgik oppe i teorien. Respondenter blev derfor spurgt ind til disse otte formål, så der kunne estimeres hvilke der måske er vigtigere end andre, når vi taler om SMV'ers formål.

Hvor enig er du med disse formål med hensyn til den nuværende strategi?

	Dokumentation	Strategisk læring	Planlægning	Differentiering	Incitament	Feedback	Læring	Kommunikation
Meget enig	25,0%	18,8%	15,6%	6,3%	18,8%	21,9%	25,0%	21,9%
Enig	25,0%	34,4%	40,6%	28,1%	40,6%	34,4%	34,4%	34,4%
Uenig	18,8%	15,6%	12,5%	12,5%	3,1%	9,4%	9,4%	6,3%
Meget uenig	6,3%	3,1%	3,1%	9,4%	9,4%	6,3%	6,3%	9,4%
Ved ikke	25,0%	28,1%	28,1%	43,8%	28,1%	28,1%	25,0%	28,1%
I alt	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tabel 10 Fordeling af de otte formål opstillet af Allan Hansen (2016)

På baggrund af respondenterne kan vi konstatere at de populære formål for at implementere præstationsmålinger er, feedback, læring, planlægning, og kommunikation. Selvom der er en del der er enige om dokumentation som formål, er der ligeledes mange der er uenige, selvom det til dels hænger sammen med feedback. Som forfattere fra teorien (Malagueño et al, 2018; Malina og Selto, 2001) har beskrevet, ser mange SMV'er fremad, dog stadig kortsigtet hovedsageligt, og fokuserer på feedback, som der læres af, og derfra planlægges der og kommunikeres ud til resten af virksomheden.

8.3. Levers of control i SMV'er

Balanced scorecard er som beskrevet kun en ud af fire perspektiver i Levers of control. Som beskrevet i teori afsnittet er det mest optimale i en virksomhed, en balance mellem de fire kontrolsystemer. Fokus på alle fire kontrolsystemer kan betyde en øget investering, og derfor et øget behov for flere ressourcer, som de mindre SMV'er ofte ikke har (Simmons, 1995; Malagueño et al, 2018). Derfor vil diskussionen i dette afsnit hovedsageligt kun kunne overføres til medium virksomheder, og de mere etablerede små virksomheder, der har fundet en måde at være mere effektive, så de kan implementere flere systemer og opretholde dem. Fokus for disse virksomheder sammenlignet med de store virksomheder, er at opretholde fleksibiliteten samtidig med at øge effektiviteten i virksomheden, som der blev konkluderet i Malagueño et al. (2018). I dette afsnit vil der være fokus på de andre tre kontrolsystemer, som også kan have en indflydelse på virksomhedens succes med hensyn til fleksibilitet og effektivitet, og der vil hovedsageligt tages udgangspunkt i vigtigheden af belief systems, som kan have en større indvirkning end man først skulle tro. Innovation vil

derefter beskrives i forhold til Levers of control, som også er en af de områder forskere ofte relaterer til SMV'ers styrke (Albayati, Alaudin og Abas, 2018:1).

Fleksibel kultur

Den organisatoriske kultur består af de fælles værdier og normer der findes i en virksomhed. Disse værdier, der er styret af belief systems, kan have en påvirkning på de interaktive kontrolsystemer og de diagnostiske kontrolsystemer. Belief systems kræver at der skal implementeres en form for kontrol, som kan være med til at sænke fleksibiliteten i virksomheden. Fordelene ved mere kontrol er stabilitet, som medfører forudsigelighed, formalitet og konformitet, hvorimod fordelene ved fleksibilitet er spontanitet, forandring, åbenhed, tilpasningsevne og hurtigere til at reagere. Ifølge Simons (1995) er det gennem de fire systemer muligt at opnå en form for kontrol, der samtidig tillader fleksibilitet, innovation og kreativitet. Der er fundet positive associationer mellem de fire kontrolsystemer (Heinicke, 2016:26), som beviser at de virker sammen. Dette betyder at implementering af den ene, vil kunne have en indvirkning på resultater fra en anden. Kombinationen af flere af Simons (1995) kontrolsystemer kan derfor være med til at føre virksomheden mod det samlede mål, men kan selvfølgelig også have en negativ effekt i virksomheden.

Belief kontrolsystemer agerer som en slags kontrolelement, men er faktisk med til at opstille standarder og idealer i virksomheden, som kan føre til værdier der er beslægtet med fleksibilitet, såsom samhørighed, samarbejde, morale, og sociale bånd (Heinicke et al, 2016:28). Fleksible kulturer er tit forbundet med decentraliseret beslutningstagen, som er med til at sørge for at virksomheden bliver mere konkurrencedygtig mod forandringer på markedet, og støtter op om vækst, innovation og evne til at forandre sig. Dette skal dog begrænses, så der ikke spildes tid på aktiviteter, der ikke er ønskede i virksomheden. Boundary kontrolsystemer kan gøre dette uden at have for stor en påvirkning på fleksibiliteten, da den tillader medarbejdere at tage egne beslutninger med minimal overvågning, dog samtidig begrænser uønsket adfærd (Heinicke et al, 2016). Diagnostiske kontrolsystemer er også *negative*/begrænsende, da de overvåger adfærd og resultater, som sammenlignes med prædefinerede mål. Ved at overvåge kan man give medarbejderne frihed og fleksibilitet, men samtidig sørge for at de begrænses når de er på afveje. Disse systemer skal selvfølgelig ikke være for begrænsende, og agerer en pendant til de interaktive kontrolsystemer, som er de positive kontrolsystemer, der motiverer medarbejdere og andre interessenter til at opsøge kreativitet og finde frem til muligheder. De negative og positive kontrolsystemer skaber tilsammen en dynamisk spænding, som er altafgørende for at kunne være både opportunistisk innovativ og samtidig ramme forudsigelige mål, som er med til at stimulere og kontrollere profitabel vækst (Heinicke et al, 2016:28).

Belief systemer virker direkte med to af de andre kontrolsystemer, hhv. boundary systemer og interaktive kontrol af PMS (performance measurement systems), da de tilsammen skaber en gensidig forstærkende

kombination af kontrol gennem deres positive associationer. Belief systemet er med til at sørge for den formelle mekanisme for kommunikation i virksomheden, og sørger også for at oversætte alle de uformelle kerneværdier til alle organisationens interessenter. Gennem en formel mission og vision, og formulering af kerneværdier, kan organisationens ledere formulere en besked om hvilke værdier de gerne vil have interessenterne til at følge. I en organisation der vil have fokus på fleksibilitet som en del af kulturen, er belief systemer derfor en oplagt mulighed til at sprede kerneværdier i en organisation. I mindre virksomheder er ansigt-til-ansigt kommunikation kritisk, og derfor skal belief systemer suppleres med en øget vægt på interaktive kontrolsystemer, hvorimod større virksomheder i stedet skal fokusere mere på diagnostiske og boundary kontrolsystemer, da der her er flere interessenter, som kan være svære at styre (Heinicke et al, 2016:36). De to systemer er derfor med til at stramme kontrollen i større virksomheder, som ikke behøves i samme grad i mindre virksomheder. Heinicke et al. (2016:39) foreslår at SMV'er (hovedsagelig medium virksomheder) ikke behøver at have stærkt strukturerede kontrolsystemer, men at det er muligt at indføre en formel og blødere systemfokuseret tilgang med udgangspunkt i belief systemer, hvor alle kontrolsystemerne tager udgangspunkt i kommunikationen af kerneværdier.

Dilemmaet om orden og kontrol versus innovation og forandring har ofte været oppe og cirkulere i litteraturen. Heinicke et al. (2016) er kommet frem til en masse gode argumenter, og beviser på baggrund af deres undersøgelse at det er muligt at have både fleksibilitet og kontrol gennem en øget fokus på at indføre en fleksibel kultur i organisationen.

Innovation

En fleksibel kultur kan også føre til mere innovation i virksomheden, da der er behov for frihed, motivation, kommunikation og en lavere grad af formalisering, i innovative sammenhænge (Albayati et al, 2018:4). Dette kan en fleksibel kultur være med til at muliggøre (Heinicke et al, 2016). Ifølge en undersøgelse kan Simons Levers of control være med til at øge innovationen i medium virksomheder (Albayati et al, 2018). Undersøgelsen konkluderer at der er signifikante sammenhænge mellem de enkelte kontrolsystemer og innovation, hvor de *interaktive kontrolsystemer* beskrives som dem med mest påvirkning på innovationen, efterfulgt af belief systems. Boundary systems viser som den eneste en negativ signifikant korrelation med innovation.

Belief kontrolsystemer kan bruges til at fokusere og motivere medarbejderne, så innovation og feedforward kontrol opnås (Albayati et al, 2018). Feedforward kontrol er tidligere i afhandling fundet frem til at øge innovationen i virksomheden - både den eksplorative innovation og den eksploitative innovation (Malagueño et al, 2018).

Med afsæt i Heinicke et al. (2016) og Albayati et al. (2018) kan der derfor foreslås en øget fokus på at indføre en fleksibel kultur, som både vil medføre øget fleksibilitet i virksomheden, men samtidig også en øget innovation. De andre kontrolsystemer i Levers of control vil derefter blive påvirket af dette, og vil i samarbejde med belief systems, hjælpe virksomheden med at opnå de prædefinerede mål samtidig med at nye muligheder opsøges (Heinicke et al, 2016).

9. Konklusion

Afhandlingen har været igennem en masse litteratur, hvor der både argumenteres for og imod forskellige faktorer og systemer. Som udgangspunkt er der fundet frem til en masse faktorer, der kan have en indflydelse på SMV'ers økonomiske vækst ved implementering af en eller flere økonomistyringsmodeller. Disse faktorer er blandt andet fleksibiliteten og kontrollen i virksomheden, som ofte anses for at være to modsætninger. I afhandlingen konkluderes det at disse to sagtens kan påvises at skabe en økonomisk gevinst for virksomheden, hvis der gøres brug af feedforward kontrol fremfor feedback kontrol. Der påvises endda også positive effekter på innovationen i virksomheden ved brug af Balanced scorecard, hvor både den eksplorative innovation er fundet frem til at blive fastholdt, samtidig med at der blev fundet en øgning i de eksplorative innovationer. Innovationen kan på sigt hjælpe virksomheden med at opretholde sin position eller vækste på markedet, og dette vil højst sandsynligt betyde en øget økonomisk vækst også. Højere effektivitet og fleksibilitet kan derfor sagtens forekomme i SMV'er ved brug af BSC som styringsværktøj. Dette er dog mest gældende for mere etablerede virksomheder, da udviklingsstadiet også en betydning når det kommer til økonomisk vækst, hvor det er påvist at de mere etablerede SMV'er, har en mere positiv effekt på de økonomiske mål. Derudover skal der også være styr på eventuelle trade-offs der kan forekomme mellem præstationsmålinger, som i nogle tilfælde kan løses ved brug af belønningssystemer. Belønningssystemer har dog ikke altid den største effekt i SMV'er.

Andre faktorer som der er fundet frem til i afhandlingen er, ledelsen forpligtelse og de opfattede fordele ved at designe, implementere og bruge præstationsmålinger. Der skal samtidig også bruges den nødvendige tid og indsats det kræver at implementere en økonomistyringsmodel. Modstand fra medarbejdere med hensyn til implementering af nye økonomistyringsystemer eller præstationsmålinger, kan forekomme, og er ofte et problem i forandringsledelseslitteraturen. Efter implementering er det også et vigtigt at sørge for løbende forbedringer af både økonomistyringen og præstationsmålingerne, da det ellers kan forhindre en succesfuld implementering og brug af BSC (eller en anden økonomistyringsmodel). Designet af økonomistyringsmodellen er ofte et problem, og derfor skal der forbedres løbende, eller hvis man er i implementeringsfasen, skal der overvejes nøje hvordan den skal designes, så den passer til virksomhedens unikke træk.

I afhandlingen er nytten af forskellige økonomistyringsmodeller diskuteret, hvor der er fundet frem til nogle forslag på dem med mest nytteværdi i virksomheder. Dette er dog ofte subjektivt, og afhænger af hvad hver virksomheder anser for nyttig. Derfor anbefales det i afhandlingen at virksomheder skal fremsætte succeskriterier i forhold til diverse mål. Disse succeskriterier vil hjælpe virksomheder med at bedømme både præstationsmålinger, men også hele økonomistyringsmodeller.

Afhandlingen belyser også forskellene mellem SMV'er og store virksomheder, hvor forskellene hovedsageligt er påvirket af den strategi de kører på baggrund af de ressourcer der er tilgængelige. Små virksomheder er som regel påvirket af knappe ressourcer og trives derfor gennem innovation og en fleksibel kultur. Innovation og fleksibilitet ses ofte i SMV'er, og i mindre grad i store virksomheder, og kan som nævnt, påvirke den samlede økonomiske vækst. Store virksomheder har flere ressourcer og lever selvfølgelig stadig af innovationer, men i afhandlingen er det påvist at de eksplorative innovationer falder for store virksomheder der gør brug af BSC, hvor SMV'ers eksplorative innovationer enten fastholdes eller endda øges. Små virksomheder måler desuden mere på cash-flow end de større virksomheder, og på baggrund af afhandlingens egen spørgeskemaundersøgelse, kan der måske påvises en tendens for at SMV'er oplever en større nytte af andre økonomistyringsmodeller sammenlignet med de store virksomheder. Store virksomheder gør dog brug af flere økonomistyringsmodeller, og det er måske grunden til at nytten er mindre. SMV'er gør typisk brug af 1-3 økonomistyringsmodeller, og gør sig oftest gældende for mere etablerede virksomheder.

En mulighed er også at implementere flere kontrolsystemer fra Simons Levers of control. Hvis der sørges for en balance mellem alle fire kontrolsystemer, kan de tilsammen bruges til at succesfuldt opnå de strategiske mål i virksomheden. Belief systems er ofte drivkraften bag de virksomheder der succesfuldt har implementeret kontrolsystemer, hvor både effektiviteten og fleksibiliteten blev bevaret.

10. Perspektivering

Perspektiveringsafsnittet har det til formål at beskrive hvordan afhandlingen kan videreundersøges, og hvilke eventuelle emner der kan belyse andre aspekter af afhandlingens undersøgelsesområde. Afhandlingen har undersøgt emnet relativt bredt, og der kan derfor også være en del områder hvor der er rig mulighed for at undersøge dybere.

Undersøgelse af specifikke modeller der virker bedst i SMV'er

SMV'er kan være forskellige fra hinanden, men dog er der som konkluderet nogle punkter der adskiller dem fra de store virksomheder. Et spændende undersøgelsesemne kunne være at finde frem til hvilke specifikke

økonomistyringsmodeller der virker bedst for SMV'er, og endda kategorisere dem i forhold til antal medarbejdere, drift, ressourcer, ledelsesstil, branche, markedsmiljøet, og mange andre spændende faktorer. En produktionsvirksomhed kan jo forestilles at have mere brug for ABC-modellen fremfor BSC, hvor en servicevirksomhed måske har andre præferencer. En HR-afdeling går måske også op i de modeller der har større fokus på medarbejderne og fremtiden end den økonomiske vækst. Økonomistyringsmodellens effektivitet og succes, kan derfor afhænge meget af konteksten og de faktorer der kan have en rolle på den succesfulde implementering og brug. At finde frem til en tilnærmelse af hvilke faktorer der spiller ind i hvilke situationer, og hvordan disse tackles, kan være et yderst spændende undersøgelsesemne at gå videre med. Derudover kan implementering af flere modeller og deres unikke kombination, måske også føre til konklusioner, der kan hjælpe SMV'er med at vælge de rette styringsværktøjer, uden at det skal koste dem for mange ressourcer, på grund af fejlbedømmelser og test, og hvor der samtidig bevares de nødvendige karakteristika i en SMV (f.eks. Heinicke et al, 2016). I forlængelse af dette kunne man eventuelt se på Simons anden version af Levers of control.

Levers of control – systemtankegangen

Simons første version ser MCS som en pakketankegang, hvor hvert element isoleret set skal optimeres mod virksomhedens strategiarbejde, og fokus er ikke, hvordan den samlede pakke optimeres, eller hvordan de enkelte systemer designes i relation til hinanden. Konceptuelt anerkendes det, at der simultant bør anvendes flere MCSs i organisationen, men analysen og forståelsen af systemerne foregår isoleret fra hinanden. Der forsøges ikke at finde sammenhæng mellem modellerne/systemerne, i stedet konkluderes der at alle systemerne er vigtige, så længe der er balance eller "internal consistency" imellem dem. Fokus er derfor i Simons 2. version af Levers of control at undersøge designprocessen af systemerne, hvor formålet er at designe systemerne så de er kohærent med hinanden (Toldbod, 2016).

I Simons seneste bog (2005; referet til i Toldbod, 2016) videreudvikles typologien, som stadig har strategien i centrum, til at bestå af fire nye levers/løftestænger, hhv. *span of control*, *span of support*, *span of accountability* og *span of influence*.

Span of control

Det første span defineres gennem virksomhedens organisationsstruktur, hvor de enkelte ledere kan disponere over ressourcer. Disse ressourcer kan blandt andet indebære antal medarbejdere, som lederen har ansvaret for i sin afdeling eller organisation, og kan også indebære de finansielle ressourcer, der er tilgængelige på baggrund af kortsigtede og langsigtede budgetter (Toldbod, 2016:163). Span of control vedrører også de elementer som lederen har beslutningskraft over, såsom de strategiske

beslutningsmuligheder, beslutningskraft over marketingsprogram, beslutningskraft af distributionskanaler, og eventuelle investeringsmidler. De samlede ressourcer en leder har kontrol over, opgøres derefter på en skala som går fra få ressourcer til mange ressourcer til rådighed. Med andre ord, vil det opgøres på en skala fra en *smal* spændvidde af kontrol til en *bred* spændvidde af kontrol. Optimalt vil en virksomhed gerne give alle ledere en masse ressourcer, dette er dog ikke muligt på grund af at ressourcer oftest er begrænset i en virksomhed. Ressourcer skal oftest tildeles rundt i virksomheden, og én leder kan derfor ikke råde over alle de ressourcer som der ønskes (Toldbod, 2016). Især i SMV'er, hvor der ikke findes et uendeligt antal ressourcer, men derimod i nogle tilfælde meget knappe ressourcer, er det yderst vigtigt at fordele dem på den mest fordelagtige måde for virksomheden. Disse ressourcer skal fordeles blandt afdelinger og projekter, og bør ikke være tilfældigt, derfor kan der sagtens forekomme ujævne fordelinger af ressourcer i virksomheden, som er helt i orden. Fordelingen skal ske på baggrund af strategien og de primære kunder (Toldbod, 2016:164).

Span of accountability

Det andet span undersøger de kritiske præstationsvariabler, som enkelte ledere holdes ansvarlige for. Spændvidden går fra smal til bred på baggrund af de interne trade-offs, som lederen kan opleve når der skal forbedres på KPI'erne. Lederen vil have en bred spændvidde, når lederen oplever mange trade-offs i forhold til at maksimere KPI'erne. Er der derimod få af disse trade-offs, vil spændvidden være smal for den enkelte leder (Toldbod, 2016:164). Et eksempel fra Toldbod (2016) er, hvis en leder holdes ansvarlig for afkastningsgraden, så vil han have et bredere *span of accountability*, hvorimod hvis han holdes ansvarlig for lageromsætningshastigheden, vil han have en smallere *span of accountability*. Trade-offs kan derfor forstås som antallet af faktorer, der kan have indvirkning på det enkelte KPI. En bred spændvidde kan dog også inkludere en større mængde af KPI'er, og om lederen har ansvaret for både finansielle såvel som ikke-finansielle tal. Spændvidden defineres således på baggrund af flere punkter, hhv. antal KPI'er, indbygget trade-off muligheder i KPI'er, finansielle og ikke-finansielle KPI'er, og detaljeringsgrad af KPI'er. Ressourcer skal derfor også fordeles på baggrund af hvor bred eller small *span of accountability* er (Toldbod, 2016:164). De afdelinger eller områder der er bredest, er sandsynligvis også dem der kræver flere ressourcer.

Span of influence

Det tredje span defineres gennem "interaktive netværk", som ifølge Simons (2005) omhandler de horisontale kommunikationsstrømme i organisationen, og graden af interaktion mellem ledere på lignende ledelsesniveauer, og interaktionen mellem en leder og medarbejderne i organisationen. Formålet er at lederen skal kunne møde nye muligheder og løse problemer gennem det interne netværk. Man ser her bort fra tilgængelige ressourcer og KPI'er som de skal forsøge at optimere, og prøver i stedet at skabe nye idéer,

som virksomheden skal leve af i fremtiden (Toldbod, 2016:165). Disse netværk skal optimalt bestå af tværfaglige kompetencer, som skal øge innovationsmuligheder i virksomheden, da lederne bliver gjort opmærksom på andre aspekter, som ikke ligefrem er i lederens fagområde. En smal spændvidde er kategoriseret som et job, der er meget uafhængig af andre funktioner, og der er derfor en smule til ingen interaktion med andre ledere eller medarbejdere fra andre funktioner. En bred spændvidde er derimod et udtryk for en kontinuerlig interaktion med andre ledere og medarbejdere i andre afdelinger i organisationen. Span of influence er blandt andet bedømt på det horisontale samarbejde, deltagelse af ledermøder på tværs af organisationen, daglige interaktioner med ledere og medarbejdere fra andre enheder, formaliseret jobrotation, overlappende aktiviteter, og antal rapporteringsdimensioner (Toldbod, 2016:165). Nødvendigheden af det interaktive netværk er blandt andet afhængig af tilpasningsbehovet på markedet, altså om der ofte kommer nye konkurrenter og nye tiltag fra dem, om der kommer nye teknologier, og andre lignende forandringer som kræver at virksomheden skal tilpasse sig. I SMV'er er dette dog begrænset i hvilket omfang det kan gøres, da der kun er en bestemt antal medarbejdere i virksomheder der kan interageres med. Under alle omstændigheder kan der stadig være forskel i SMV'er, og der er derfor stadig behov for en bred span of influence for at opretholde en ordentlig vækst under udvikling fra en lille virksomhed til en mellem virksomhed, for derefter muligvis at blive en stor virksomhed. SMV'er oplever ofte en masse løbende ændringer, og dette afhænger ofte af samarbejdet og interaktionen i virksomheden (Malagueño et al, 2018).

Span of support

Det sidste span defineres gennem graden af hjælp man kan forvente fra andre, der ikke tilhører samme organisatoriske enhed. Hvis spændvidden er bred, kan man forvente hjælp fra personer i andre organisatoriske enheder, hvorimod en smal spændvidde betyder at man ikke kan forvente hjælp. En bred spændvidde er styret af et stærkt fælles ansvar i organisationen, hvor individer er mere tilbøjelige til at hjælpe, uden nødvendigvis at få noget ud af det. En stærk fællesskabskultur er også en af elementerne i en bred spændvidde, som skaber en holdning om at alle er i samme båd. Denne form for kultur er også ofte en beskrivelse af en SMVs karakteristika i litteraturen (bl.a. Malagueño et al, 2018; Sousa et al, 2006 og Heinicke et al, 2016). Derfor er SMV'er nok mere tilbøjelige til at have en relativ bred span of support. Elementer i beskrivelsen af span of support består blandt andet af den organisatoriske snitflade, horisontalt samarbejde, topledelsens signal i forhold til fællesskabskultur, fælles formål, gruppeidentifikation, tillid til andre og følelse af retfærdighed (Toldbod, 2016).

Span of control og Span of support anses i typologien til at beskrive udbuddet af ressourcer i organisationen, hvor span of accountability og span of influence beskriver efterspørgslen af de organisatoriske ressourcer. Udbuddet beskriver de ressourcer organisationen stiller til rådighed, mens efterspørgslen beskriver de

resultater eller ressourcer som organisationen forventer at få retur. Simons (2005) argumenterer for at der kan skabes balance i denne typologi sammenlignet med den anden, som ikke rigtig var muligt på samme måde. En leder får ifølge denne typologi stillet nogle organisatoriske ressourcer til rådighed, som enten kan indebære ressourcer den enkelte leder selv kan råde over (span of control), eller ressourcer givet ved hjælp fra andre ledere eller medarbejdere (span of support). Lederen kan ved brug af disse ressourcer levere præstationer gennem de KPI'er, som lederen er ansvarlig for (span og accountability). Derudover kan organisationen også forvente at lederen indgår i interne netværk som gengæld for de ressourcer lederen for stillet (span of influence). Levers of control har derfor flyttet fokus fra første version, hvor fokus var på at bruge alle fire kontrolsystemer, til et vigtigere fokus på, hvordan de enkelte systemer fungerer og passer sammen. Formålet er derfor at balancere de fire løftestænger i den nye typologi, hvor de ressourcer der stilles til rådighed skal udnyttes, og også omvendt kan der bedømmes om der er nok ressourcer til de muligheder der vil opsøges.

Nogle få argumenter for SMV'ers placeringer i spændvidderne er givet, og en dybere undersøgelse ville kunne konkludere SMV'ers tendenser indenfor spændvidderne, og hvad dette så har af indflydelse på eventuelle strategiske beslutninger med hensyn til præstationsmålinger. Måske er dette endda en typologi der kan bruges på virksomheder der allerede gør brug af første version af Levers of control, og kan bruges til at teste det nuværende design. Levers of control er dog relativt stort arbejde, og især for SMV'er, hvor nogle ikke engang kan overskue én økonomistyringsmodel. Derfor kunne et forslag til fremtidig undersøgelse være at zoome helt ind, og se på enkelte målinger i stedet.

Adjusted performance measurements og forbedringer af præstationsmål

Rå performance målinger, såsom test score og succes rater, er mere inferiøre sammenlignet med performance målinger som er justeret for klienters og miljøets karakteristika. Disse performance målinger kaldes adjusted performance measures (APM). Kontekstbaseret målinger hvor der tages højde for mulige statistiske faktorer og varians, kan være med til at præcisere målingernes pålidelighed og generaliserbarhed, og derved også kunne være med til at påvise en mere præcis årsag-virkningssammenhæng mellem målinger i f.eks. en balanced scorecard. En APM er med andre ord, en rå performance målinger der bliver statistisk korrigeret, så der tages højde for de ukontrollerbare faktorer, som kan have indflydelse på virksomhedens performance målinger (Rubenstein. Schwartz & Stiefel, 2003). For eksempel kan det være svært at måle på dødsraten på et hospital, da man ved at sammenligne to hospitaler med hinanden kun vil konkludere ud fra den ene måling – antal døde i en periode. Hvis man derimod også inkluderede patientens risikoprofil, såsom alder, type af sygdom, graden af sygdommen, og tidligere adgang til hjælp, kan et helt andet billede tegne sig. Det ene hospital der så ud til at have en større dødsrate kunne måske have skyldtes at der var flere ældre

eller flere dødelige syge, der allerede var ved at nå udløbsdatoen. For derefter at kunne bruge og sammenligne APM på tværs af hospitaler og afdelinger, anbefales det at bruge et gennemsnit af de kontrollerbare faktorer, i stedet for deres aktuelle tal, da der så kan sammenlignes på tværs af hospitalernes forskelle, såsom størrelse. Rubenstein et al. (2003) anbefaler at sørge for at have så mange kontrollerbare faktorer med som muligt, da disse faktorer allerede er indenfor virksomhedens kontrol, og derfor mere tilgængelige end de ukontrollerbare faktorer som anbefales at findes med hjælp fra statistiske data. Dette kan for nogle virksomheder virke som en tung opgave, hvis de ikke har en medarbejder ansat der har godt styr på målinger og aflæsning af statistiske data. Derfor kunne man se på Collins et al. (2016) som foreslår en enklere løsning indenfor optimering af præstationsmålinger. De foreslår at virksomheder skal sikre at deres KPI'er er effektive til enhver tid, da der estimeres at 70 procent af performance målingssystemer vil fejle efter implementering (Collins et al, 2016:196).

En medarbejder kan personligt kun råde over 7 plus/minus 2 KPI'er samtidig. Derfor foreslås en metodologi, hvor der tages højde for den begrænsede evne, og de begrænsede ressourcer i en virksomhed. Der kan gøres brug af en kombinatorisk forbedringstilgang, i stedet for en myopisk inkrementel tilgang som kun undersøger den bedste nytteforbedring for hver inkrementel forbedring. Den kombinatoriske tilgang undersøger i stedet den globale optimale nytteforbedring (Collins et al, 2016:198). Global optimal henviser til en løsning, som giver den bedste løsning i forhold til de begrænsninger der finder sted på baggrund af problemet og de matematiske mekanikker. Med andre ord, skal der forbedres på få KPI'er, men med fokus på at optimere med hensyn til de begrænsninger der finder sted i virksomheden. Endnu en pointe i artiklen er at der inkrementelt skal forbedres på enkelte eller flere kriterier på de enkelte KPI'er i stedet for at forbedre hele KPI'et. Fokus skal derfor være på at forbedre nøjagtigheden af KPI'et, og kan for eksempel gøres ved at undersøge den måde den undersøges på, og om der så er noget der kan gøres der. Ved at fokusere på kriterier i stedet for at udskifte hele KPI'er, kan der også undgås eventuelle trade-offs (Banker et al, 2003). Det kan endda tænkes at en øget fokus på forbedringer af kriterier hos eksisterende KPI'er med negative trade-offs, måske kan reddes ved at justere på nogle enkelte kriterier.

11. Litteraturliste

- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). New measures in performance management. *Contemporary issues in management accounting*, 1(9), 1-20.
- Albayati, M. S., bin Alaudin, A., & bin Abas, Z. (2018). CONTROL SYSTEMS AND INNOVATION IN MEDIUM-SIZED FIRMS. *International Journal of Accounting*, 3(9), 1-16.
- Andersen, Ib. (2014). *Den skinbarlige virkelighed*. Samfundslitteratur.
- Andersen, M., & Rohde, C. (2007). (3. udgave). *Virksomhedens økonomistyring*. Djøf Forlag.
- Anthony, R. N., Govindarajan, V., & Dearden, J. (1998). *Management control systems* (Vol. 9). Boston, MA: Irwin McGraw-Hill.
- Argyris, C. (1991). Teaching smart people how to learn. *Harvard business review*, 69(3).
- Banker, R. D., Chang, H., Janakiraman, S. N., & Konstans, C. (2004). A balanced scorecard analysis of performance metrics. *European journal of operational research*, 154(2), 423-436.
- Bourne, M. (2001). Implementation issues. *Hand Book of Performance Measurement*.
- Budworth, M. H., Latham, G. P., & Manroop, L. (2015). Looking forward to performance improvement: A field test of the feedforward interview for performance management. *Human Resource Management*, 54(1), 45-54.
- Bukh, P. N. (2008). Design af økonomistyring: Balanced Scorecard eller budgetlægning. *Økonomistyring & Informatik*, 24(2), 201-231.
- Danmarks statistik. (2016). HVORNÅR ER SMÅ VIRKSOMHEDER SMÅ? (u.d.). Hentet fra Danmarks statistik: <https://www.dst.dk/da/Statistik/Analyser/visanalyse?cid=27867>
- CIMA (2009). Research report: management accounting tools for today and tomorrow. Chartered Institute of Management Accountants. (Hentet fra: http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/CIMA%20Tools%20and%20Techniq
- Collins, A. J., Hester, P., Ezell, B., & Horst, J. (2016). An improvement selection methodology for key performance indicators. *Environment Systems and Decisions*, 36(2), 196-208.
- de Geus, A. P. (1994). Modeling to Predict or to Learn?. *Modeling for Learning Organizations*.
- De Wit, B., & Meyer, R. (2018). *Strategy: process, content, context: an international perspective*. Cengage Learning EMEA.
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA.

- Gevoll, L. (2015). *Designing Performance Management for Operational Level: A Closer Look on the Role of Design Choices in Framing Coordination and Motivation*. Copenhagen Business School [Phd].
- Gjørdvad, K. F., Kruse, J. S., & Vámosi, T. S. (2008). 20 danske virksomheders anvendelse af og problemer med The Balanced Scorecard. *Økonomistyring and Informatik*, 23(6), 617-647.
- Guba, E. G. (1990). The paradigm dialog. In *Alternative Paradigms Conference, Mar, 1989, Indiana U, School of Education, San Francisco, CA, US*. Sage Publications, Inc.
- Hansen, A. (2016). En tværfunktionel refleksion over performance management: Om præstationsopgørelser og deres formål. In *Produktion Og Styling* (pp. 131-154). Djøf Forlag.
- Heinicke, A., Guenther, T. W., & Widener, S. K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*, 33, 25-41.
- Heldbjerg, G. (2012). *Grøftegravning i metodisk perspektiv: et videnskabsteoretisk og metodologisk overblik*. Samfundslitteratur.
- Hopper, T., Northcott, D., & Scapens, R. (Eds.). (2007). *Issues in management accounting*. Pearson education.
- Hudson, M., Smart, A., & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International journal of operations & production management*, 21(8), 1096-1115.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California management review*, 39(1), 53-79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting horizons*, 15(1), 87-104.
- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E., & Gomez-Conde, J. (2018). Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics*, 1-24.
- Malina, M. A., Nørreklit, H. S., & Selto, F. H. (2007). Relations among measures, climate of control, and performance measurement models. *Contemporary Accounting Research*, 24(3), 935-982.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of management accounting research*, 13(1), 47-90.
- Maltz, A. C., Shenhar, A. J., & Reilly, R. R. (2003). Beyond the balanced scorecard:: Refining the search for organizational success measures. *Long range planning*, 36(2), 187-204.
- Meyer, J. (1987). Two-moment decision models and expected utility maximization. *American Economic Review*, 77(3), 421-430.
- Mintzberg, H. (1987). *Crafting strategy* (pp. 66-75). Boston: Harvard Business Review.

- Nielsen, K. S. (2006). *Samspelet mellem teori og empiri - anvendelse af hypotetisk/deduktiv metode i projekter*. København: Academica.
- Nielsen, S., Melander, P., & Jakobsen, M. (2003). *Undersøgelse af moderne økonomistyringsværktøjer i Danmark 2001*. Institut for regnskab, Det Erhvervsøkonomiske Fakultet, Handelshøjskolen i Århus.
- Norrekliit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management accounting research*, 11(1), 65-88.
- Parmenter, D. (2015). *Key performance indicators: developing, implementing, and using winning KPIs*. John Wiley & Sons.
- Porter, M. E. (2008). The five competitive forces that shape strategy. *Harvard business review*, 86(1), 25-40.
- Rubenstein, R., Schwartz, A. E., & Stiefel, L. (2003). Better than raw: A guide to measuring organizational performance with adjusted performance measures. *Public Administration Review*, 63(5), 607-615.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 127-143.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Simons, R. (2005). *Levers of organization design: How managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Harvard Business Press.
- Sousa, S. D., Aspinwall, E. M., & Guimarães Rodrigues, A. (2006). Performance measures in English small and medium enterprises: survey results. *Benchmarking: an international journal*, 13(1/2), 120-134.
- Spurious correlations (2019). Hentet fra tylervigen: (sidst åbnet 28. maj 2019)
- <http://www.tylervigen.com/spurious-correlations>
- Taylor, B. (10. nov 2017). *How Coca-Cola, Netflix, and Amazon Learn from Failure*. Hentet fra Hbr: <https://hbr.org/2017/11/how-coca-cola-netflix-and-amazon-learn-from-failure>
- Toldbod, T. (2016). Management control systems som en pakke eller som et system – belyst gennem levers of control typologiens udvikling. In *Produktion Og Styring* (pp. 155-172). Djøf Forlag.
- Turner*, T. J., Bititci, U. S., & Nudurupati, S. S. (2005). Implementation and impact of performance measures in two SMEs in Central Scotland. *Production Planning & Control*, 16(2), 135-151.
- Van der Stede, W. A., Young, S. M., & Chen, C. X. (2006). Doing management accounting survey research. *Handbooks of management accounting research*, 1, 445-478.
- Yin, RK (2009). Case study research: Design and methods. Thousand Oaks, CA: Sage. *The Canadian Journal of Action Research*, 14(1), 69-71.

Årsregnskabsloven § 7. (u.d.). Hentet fra <https://danskelove.dk/%C3%A5rsregnskabsloven/7>

12. Bilag

Bilag 1 – Mailskabelon

Få indsigt i hvilke målinger din virksomhed skal gøre brug af, og hvordan de skal måles optimalt

Til den ansvarlige direktør eller medarbejder der står for den strategiske planlægning for virksomheden.

Hej,

Mit navn er Amerigo, og jeg er i gang med at skrive mit kandidatspeciale på Syddansk Universitet, og jeg vil i denne anledning gerne spørge om I vil være med til at besvare et spørgeskema. Dette samarbejde vil kunne gavne begge parter, og vil typisk tage 10 - 15 min at svare på afhængig af den enkelte respondent.

Specialets fokus er målinger, herunder typisk performance målinger, og jeg prøver gennem teori og empiri at finde frem til hvilke målinger der gøres brug af på tværs af brancherne, og hvilke krav man skal stille målingerne. Jeg har valgt at begrænse det til små og mellemstore virksomheder, og specialet vil derfor belyse fordele og ulemper ved målinger for netop denne type virksomhed - som din virksomhed hører under ifølge virksomhedsregisteret.

Hvad får I så ud af dette?

I får i juni måned et resumé eller en kortfattet udgave af opgaven, som blandt andet vil indeholde:

- De vigtigste punkter fra specialet
- Teoretiske anbefalinger baseret på empiri / andre undersøgelser
- Evt. en guideline til hvordan målinger skal implementeres, og hvilke punkter man skal være opmærksom på ved eksisterende målinger / modeller
- Et overblik over andre virksomheders målinger. Hvis nok respondenter besvarer indenfor en specifik branche, vil overblikket være inddelt efter branche.

Besvarelsen vil blive anonymiseret, og virksomheden eller respondenteren vil ikke fremkomme i specialet. Det sidste stykke af spørgeskemaet vil spørge ind til navn og mail, så resultaterne kan sendes til vedkommende, og disse data vil kun bruges internt. Besvarelsen vil til enhver tid være mulig at trække tilbage, hvis dette ønskes.

Link til spørgeskema: [Tryk her](#)

Svar udbedes senest 14. maj

Jeg glæder mig til at høre fra jer.

Med venlig hilsen,
Amerigo Lusso
Cand.merc. Forretnings- og markedsudvikling
Mail: amlus14@student.sdu.dk
Syddansk Universitet

Bilag 2 – Spørgeskema

Formålet med dette spørgeskema er at finde frem til hvilke måleredskaber, der gøres brug af i din virksomhed. Dette vil hjælpe med at skabe et overblik og sammenligningspunkt på tværs af flere virksomheder. Resultaterne vil derefter kunne sammenlignes med teorier, og man vil forhåbentlig på baggrund af disse resultater, kunne finde frem til nogle fremtidige forslag til områder man skal være opmærksom på. De første par spørgsmål vil dreje sig om virksomheden, og bruges til at kunne sammenligne med både andre sammenlignelige virksomhedsgrupper såvel som teorier. Husk at virksomheden vil være anonymiseret, og vil kun fremstå som et tal i en gruppe fordelt på baggrund af informationerne, som besvares forneden.

Hvilken branche vil du kategorisere virksomheden i? (vælg den primære branche)

- (1) Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri
- (2) Råstofindvinding
- (3) Fremstillingsvirksomhed
- (4) El-, gas-, og fjernvarmeforsyning
- (5) Vandforsyning; kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand
- (6) Bygge- og anlægsvirksomhed
- (7) Engroshandel og detailhandel
- (8) Transport og godshåndtering
- (9) Overnatningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed
- (10) Information og kommunikation
- (11) Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring
- (12) Fast ejendom
- (13) Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser
- (14) Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester
- (15) Offentlig forvaltning og forsvar; socialsikring
- (16) Undervisning
- (17) Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger
- (18) Kultur, forlystelser og sport
- (19) Andre serviceydelser

- (20) Private husholdninger med ansat medhjælp; husholdningers produktion af varer og tjenesteydelser til eget brug
- (21) Eksterritoriale organisationer og organer

Hvad vil du estimere virksomhedens årlige nettoomsætning til at være? (På baggrund af sidste år eller nuværende estimater for i år)

- (1) Under 50.000 DKK
- (2) Op til 5,5 millioner DKK
- (3) Op til 12 millioner DKK
- (4) Op til 45 millioner DKK
- (5) Op til 100 millioner DKK
- (6) Op til 314 millioner DKK
- (7) Over 314 millioner DKK

Hvor mange ansatte er der i virksomheden?

- (1) 1 fuldtidsansat
- (2) 2 - 5 ansatte
- (3) 6 - 10 ansatte
- (4) 11 - 25 ansatte
- (5) 26 - 50 ansatte
- (6) 50 - 100 ansatte
- (7) 100 - 200 ansatte
- (8) Over 200 ansatte

De næste spørgsmål vil spørge ind til dig, som respondent, for at kunne bedømme legitimiteten i besvarelsenerne. Dette vil hovedsageligt kun bruges internt.

Hvad er din stilling i virksomheden?

Hvor mange år har du arbejdet i virksomheden?

- (1) 0
- (2) 1
- (3) 2
- (4) 3
- (5) 4
- (6) 5
- (7) 6
- (8) 7
- (9) 8
- (10) 9
- (11) 10
- (12) 11
- (13) 12
- (14) 13
- (15) 14
- (16) 15
- (17) 16
- (18) 17
- (19) 18
- (20) 19
- (21) 20
- (22) <20

Har du selv været ind over målinger i virksomheden på et tidspunkt?

- (1) Ja, jeg er over det nu
- (2) Ja, på et tidligere tidspunkt
- (3) Nej, men jeg har kendskab til en del herom
- (4) Nej, slet ikke

De næste spørgsmål vil have fokus på kendskab til, brug af, og nytte af diverse modeller.

I hvilken grad har du kendskab til disse modeller?

	I meg et høj grad	I høj grad	I noge nlun de grad	I lav grad	I meg et lav grad	Slet ikke	Ved ikke
ABC (Activity Based Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
ABM (Activity Based Management)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
TC (Target Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
LCC (Life Cycle Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
KC (Kaizen Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
TQM (Total Quality Management)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
IFP (Ikke Finansielle Præstationsmål)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
QC (Quality Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
CE (Cost Engineering)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
SC (Strategic Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
BEM (Business Excellence Modellen)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
BSC (Balanced Scorecard)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
VR (VidenRegnskab)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
EVA (Economic Value Added)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
SHV (ShareHolder Value)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>

I hvilken grad gør I brug af disse modeller i virksomheden?

	I meg et høj grad	I høj grad	I noge n lun de grad	I lav grad	I meg et lav grad	Slet ikke	Ved ikke
ABC (Activity Based Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
ABM (Activity Based Management)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
TC (Target Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
LCC (Life Cycle Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
KC (Kaizen Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
TQM (Total Quality Management)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
IFP (Ikke Finansielle Præstationsmål)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
QC (Quality Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
CE (Cost Engineering)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
SC (Strategic Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
BEM (Business Excellence Modellen)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
BSC (Balanced Scorecard)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
VR (VidenRegnskab)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
EVA (Economic Value Added)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
SHV (ShareHolder Value)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>

I hvilken grad har I haft nytte af disse modeller?

	I meg et høj grad	I høj grad	I noge nlun de grad	I lav grad	I meg et lav grad	Slet ikke	Ved ikke
ABC (Activity Based Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
ABM (Activity Based Management)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
TC (Target Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
LCC (Life Cycle Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
KC (Kaizen Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
TQM (Total Quality Management)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
IFP (Ikke Finansielle Præstationsmål)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
QC (Quality Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
CE (Cost Engineering)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
SC (Strategic Costing)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
BEM (Business Excellence Modellen)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
BSC (Balanced Scorecard)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
VR (VidenRegnskab)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
EVA (Economic Value Added)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
SHV (ShareHolder Value)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>

De næste spørgsmål vil have fokus på de enkelte målinger i modellerne, og enkelt stående målinger, som finder sted udenfor modellerne.

Er der nogle af disse målinger, som I gør brug af? (Markér alle dem I gør brug af)

- (1) Salg
- (2) Omsætning
- (3) Profit margin / Overskudsgrad
- (4) Omsætningsvækst
- (5) Kundetilfredshed
- (6) Kundefastholdelse (Retention rate)
- (7) Service kvalitet
- (8) Time to market med nye produkter
- (9) Kvalitet af NPD processer (New product development) og PM processer (Product management)
- (10) Fastholdelse af gode medarbejdere
- (11) Kvalitet af ledelsen udvikling
- (12) Dybde og kvalitet af strategisk planlægning
- (13) Forberedelse af uventede forandringer i det eksterne miljø (her tænkes der på måling af indsatsen)
- (14) Kundefordele ved produktet/service
- (15) Tid før der reageres på markedsændringer (responsiveness)
- (16) Cycle time (Tid det tager processen at gå fra start til kunde)
- (17) Kvalitet af medarbejder udvikling
- (18) Opfordre medarbejdere til at komme med forslag
- (19) Investering i R&D (Research & Development) - måles i procent af salg
- (20) Cash flow / Pengestrøm
- (25) Kvalitet af kulturudvikling i organisationen
- (26) Investering i ny markedsudvikling (Nye produkter / Nye markeder)
- (23) Markedsandele
- (24) Kvantitetsmålinger med hensyn til processen af standardiserede processer
- (27) Er der andre målinger I gør brug af? (Beskriv i feltet forned) _____

Hvis I gør brug af målinger, hvor mange vil du antage er KPI'er (Key performance Indicators)? KPI'er er få udvalgte målinger, som måles oftere, og har som regel en vigtigere rolle til strategimøder

- (1) 0
- (2) 1
- (3) 2

- (4) 3
- (5) 4
- (6) 5
- (7) 6
- (8) 7
- (9) 8
- (10) 9
- (11) 10
- (12) >10
- (13) Ved ikke

Hvis der gøres brug af KPI'er, hvad er det for nogle KPI'er I gør brug af?

De næste spørgsmål vil dreje sig om implementering af målinger, og tanker vedrørende målinger.

Efter hvor mange år, fra etablering, begyndte I at implementere målinger?

- (1) Med det samme
- (2) Efter 1 år
- (3) Efter 2 år
- (4) Efter 3 år
- (5) Efter 4 år
- (6) Efter 5 år
- (7) Efter 6 år
- (8) Efter 7 år
- (9) Efter 8 år
- (10) Efter mere end 8 år
- (11) Ved ikke

Hvor længe tog det før I begyndte at måle seriøst? Med det menes, målrettede målinger som bruges som styringsværktøj til strategiske beslutninger.

- (1) Med det samme
- (2) Efter 1 år
- (3) Efter 2 år

- (4) Efter 3 år
- (5) Efter 4 år
- (6) Efter 5 år
- (7) Efter 6 år
- (8) Efter 7 år
- (9) Efter 8 år
- (10) Efter mere end 8 år
- (11) Ved ikke

Kunne effekten af de(n) valgte model(ler) mærkes med det samme, eller var der en forsinket effekt få år efter (1-3 år)?

- (1) Vi gør ikke brug af nogen modeller
- (2) Det kunne mærkes med det samme (indenfor få måneder)
- (3) Det kunne mærkes med en forsinket effekt på få år
- (4) Der har ikke været nogen effekt
- (5) Ved ikke

I hvilken grad har I fokus på disse begreber?

	I meg et høj grad	I høj grad	I nogenlunde grad	I lav grad	I meget lav grad	Slet ikke	Ved ikke
Kortsigtede mål	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Langsigtede mål	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Finsansielle mål / Finsansielle tal	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Innovation	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Fleksibilitet (hurtig til at reagere på forskellige problemer/ændringer)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Effektivitet (Opnå højeste potentiale med alle de nødvendige ressourcer)	(1) <input type="checkbox"/>	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(4) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>

	I megt et høj grad	I høj grad	I noge nlun de grad	I lav grad	I megt et lav grad	Slet ikke	Ved ikke
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Efficiens (Højeste potentiale med brug af færrest/knappe ressourcer)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eksplorativ innovation (finde frem til nye innovationer)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Udnyttende innovation (forbedringer af eksisterende evner og proceser)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Feedback kontrol (Målinger bruges til feedback på proceser, så man kan sammenligne med forrige tal)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Feedforward kontrol (Målinger som bruges til at forudse fremtidige outputs, så der kan handles før)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vidensdeling og kontinuerlig læring	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Ifølge teori er der en trade-off mellem fleksibilitet og efficiens - den enes vækst vil forårsage en tilbagegang for den anden. Hvis der skal vælges mellem de to, hvad vurderer I som vigtigst?

- (1) Fleksibilitet
- (2) Efficiens
- (3) Ved ikke

I hvilken grad er det gjort klart for medarbejdere, at der er fokus på målinger fra leders side?

- (1) I meget høj grad
- (2) I høj grad
- (3) I nogenlunde grad
- (4) I lav grad
- (5) I meget lav grad
- (6) Slet ikke
- (7) Ved ikke

Er der allokeret ressourcer til målinger i form af timer, medarbejdere og lignende?

- (1) Ja, en substantiel mængde
- (2) Ja, nogle ressourcer
- (3) Ja, men ikke så meget
- (6) Nej, vi tager det ad hoc
- (4) Nej, slet ikke
- (5) Ved ikke

Hvordan vil I bedømme omkostninger som målinger medfører? Har man kunne se et tilfredsstillende resultat, eller har omkostningerne overtrumpet fordelene? (Svar venligst med dine egne ord)

Hvor ofte opdateres jeres målinger?

- (1) Hver dag
- (3) Få gange om ugen
- (4) Få gange om måneden
- (2) En gang om måneden
- (5) Få gange om året (ad hoc)
- (6) En gang om året
- (7) Aldrig

(8) Ved ikke

Forbedres der på målinger? Dette kan både være udskiftning af målinger, men også justeringer af hvor grundig og hvordan målinger måles på.

(1) Ja, beskriv gerne hvordan? _____

(2) Nej

(3) Ved ikke

Gør I brug af incitamenter /belønning på baggrund af målingsresultater?

(1) Ja, på alle målinger

(4) Ja, på nogle af målingerne

(2) Nej

(3) Ved ikke

Vil du vurdere at incitamentskriterierne er opnåelige?

(1) Ja

(2) Måske

(3) Måske kun nogle af dem

(4) Nej

(5) Ved ikke

Ifølge teorien findes der 8 formål med at lave præstationsmålinger - hvor enig er du med disse formål med hensyn til jeres nuværende strategi?

	Meget enig	Enig	Uenig	Meget uenig	Ved ikke
Kommunikation	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Læring	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Feedback	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Incitament	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Differentiering	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Planlægning	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>
Strategisk læring	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>

	Meget enig	Enig	Uenig	Meget uenig	Ved ikke
Dokumentation	(2) <input type="checkbox"/>	(3) <input type="checkbox"/>	(5) <input type="checkbox"/>	(6) <input type="checkbox"/>	(7) <input type="checkbox"/>

Tak for besvarelsen. Hvis du vil modtage et resumé af mine resultater i Juni måned, så svar venligst på nedenstående spørgsmål. Vær opmærksom på at disse data ikke vil blive brugt i opgaven.

Hvad er dit navn? (Evt. navn på personen resuméet skal sendes til)

Hvilken mailadresse skal det sendes til?

Tak for besvarelsen. Hvis mailadresse er angivet, vil du modtage resultaterne omkring midten af juni.