

Per Nikolaj D. Bukh · Jens Frederiksen · Mikael Hogaard

BALANCED SCORECARD

PÅ DANSK

Ti danske virksomheders erfaringer

e-bog

Børsen

Balanceret styring og ledelse

– Som man råber i skoven, får man svar

Det velkendte ordsprog, som gengives ovenfor, er muligvis det nærmeste, vi i Danmark kommer den amerikanske managementretoriks budskaber: "What you measure is what you get", "what gets measured gets done" og "measure what matters" (f.eks. Kaplan og Norton 1996c; Lynch og Cross 1995; Hope og Hope 1996). Udsagnene har bevist deres gyldighed gennem praksis, men lige så rigtige, som udsagnene er, lige så tomme og indholdsløse bliver påstandene uden angivelse af, hvad der betyder noget, og hvad der skal gøres.

Principielt bestemmer virksomhedens ejere, hvad der *betyder noget*. I de fleste kommercielt drevne virksomheder handler det om indtjening – eventuelt suppleret med indikatorer, der forventes at være nært knyttede til virksomhedens øjeblikkelige præstationer, f.eks. afkastningsgrad, egenkapitalforrentning og overskud pr. medarbejder, eller indikatorer for fremtidige præstationer som f.eks. vækst i omsætningen og markedsandele¹.

¹ Bogens første kapitler handler generelt om balanced scorecard. For specifikke definitioner på de enkelte nøgletal kan f.eks. henvises til Birk og Erichsen (1994) eller Den Danske Finansanalytikerforenings publikation *Anbefalinger & Nøgletal* (Gottlob 1997).

De fleste virksomheder er efterhånden også blevet opmærksomme på, at det, der *skal gøres*, handler om at tilfredsstille kundernes behov, at opfylde deres forventninger til service og kvalitet – og helst også at gøre det bedre end konkurrenterne. Dette gælder sådan lidt firkantet sagt og i al fald på det principielle plan.

Men hvad skal virksomheden konkret gøre for at føre sin strategi ud i livet? Hvilke præstationsmål understøtter virksomhedens hensigter, og hvorledes er disse præstationsmål relateret til hinanden? Hvorledes skal kort- og langsigtede hensyn afvejes mod hinanden, og hvorledes kan et integreret præstationsmålingssystem anvendes som et instrument til fastlæggelse af målsætninger på forskellige virksomhedsniveauer, budgettering, fordeling af ressourcer samt operationel og strategisk planlægning?

Bag disse spørgsmål gemmer der sig komplicerede ledelsesmæssige problemstillinger, og de forfattere, som kan komme med et seriøst bud på et svar, må nødvendigvis få en vis opmærksomhed. Og det er da også, hvad Robert S. Kaplan og David P. Norton har fået med deres balanced scorecard, som de udviklede og dokumenterede i en række artikler² samt i en bog med titlen *The Balanced Scorecard* (Kaplan og Norton 1996c). I litteraturen findes også beskrivelser af, hvorledes udenlandske – især amerikanske – virksomheder har implementeret balanced scorecard, men i betragtning af den interesse, der er for balanced scorecard også i Dan-

² Ud over artiklerne (Kaplan 1993; Kaplan og Norton 1992, 1993, 1996a, 1996b, 1997) udkom bogen *The Balanced Scorecard* på Harvard Business School Press i 1996. Denne bog er efterfølgende udgivet på dansk (Kaplan og Norton 1998). Se desuden Maisel (1992), Chow *et al.* (1997), Silk (1998), Brown og McDonnell (1995), Clinton og Hsu (1997), Norton *et al.* (1997), Butler *et al.* (1997), Hoffecker og Goldenberg (1994). Johanson *et al.* (1999) indeholder en omfattende gennemgang af balanced scorecard-litteraturen og den relaterede litteratur om "human resource costing and accounting".

mark, er det påfaldende så få beskrivelser, der findes af, hvorledes det fungerer i danske virksomheder³.

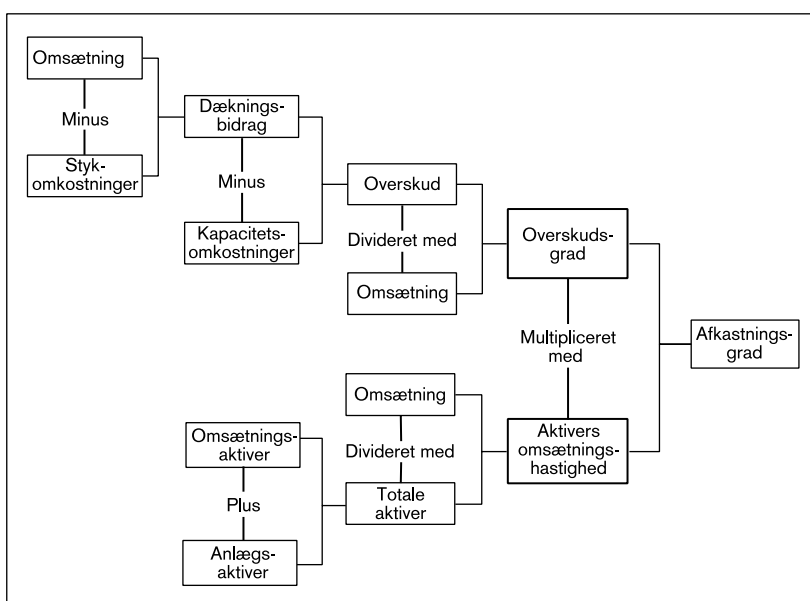
Det er med dette udgangspunkt, at denne bog vil rapportere nogle af de første mere omfattende danske erfaringer med balanced scorecard. Bogens *første del* består af nogle kapitler, der tilsammen redegør for, hvad balanced scorecard – eller *den balancerede rapportering* – er, og hvad det kan bruges til. Dernæst vil en række centrale aktører fra danske virksomheder, der har implementeret balanced scorecard, i bogens *anden del* fortælle om erfaringer med implementering af balanced scorecard, og vi vil i det sidste kapitel fremhæve nogle fællestræk ved de danske erfaringer.

Ny information og nye ledelsessystemer

Danske virksomheder baserer i stigende grad deres konkurrenceevne på integration af forretningsprocesser, som går på tværs af de traditionelle funktioner. Der knyttes ved hjælp af informationsteknologi tættere bånd til både leverandører og kunder, kunderne forventer imødekommenhed og tilpasningsdygtighed uden at være villige til at betale væsentlig højere priser end for masseproducerede produkter, og mange virksomheder oplever forstærket konkurrence fra udenlandske virksomheder på hjemmemarkedet, samtidig med at de på eksportmarkederne konfronteres med konkurrence fra verdens førende virksomheder. Produkternes levetid bliver stadig kortere, og kravet til fornyelse og innovation bliver tilsvarende større.

³ Hansens (1999) beskrivelse af en anonymiseret dansk virksomhed samt Larsen og Johansens (1997) artikel om implementering af balanced scorecard på Novo Nordisk A/S er undtagelser. Herudover holder medarbejdere fra flere danske virksomheder ofte indlæg på konferencer om deres erfaringer med balanced scorecard.

Der var engang, hvor ledelsen ved hjælp af summariske præstationsmål, som f.eks. afkastningsgrad, både kunne allokere kapital mellem divisioner og overvåge, om de decentraliserede forretningsenheder anvendte finansielle og materielle aktiver til at skabe størst mulig værdi til virksomhedens ejere. Typisk kunne de samme finansielle nøgletal, f.eks. udtrykt ved DuPont-pyramiden vist i figur 1.1, anvendes på mange niveauer, og det var kun i visse tilfælde nødvendigt at supplere med ikke-finansielle nøgletal fra produktionsapparatet. Denne tid er imidlertid forbi.



Figur 1.1. DuPont-pyramiden (kilde: Birk og Erichsen 1994, side 126).

De regnskabstal, som anvendes til ekstern rapportering og budgetkontrol, er ikke de samme tal, som gør økonomistyringen til et værktøj for den aktive og handlingsorienterede ledelse.

Nye muligheder og udfordringer

Der må tages nye værktøjer og teknikker i brug for stadig at kunne levere relevant information til brug for virksomhedens ledelse. Dette budskab lyder både fra de ledere, der stiller kravene, og fra de medarbejdere, der i håbet om at suge ny viden til sig læser bøger, besøger konferencer og efteruddanner sig.

Disse betragtninger kan lyde kyniske, men der er næppe tvivl om, at der i løbet af det seneste årti er sket radikale ændringer i de forretningsmæssige og samfundsmæssige betingelser, som både danske og udenlandske virksomheder skal fungere under. Viden-samfundet, informationssamfundet eller det post-industrielle samfund⁴ er nogle af de etiketter, der har været anvendt, og vi ser konsekvenserne heraf i form af de seneste par års interesse for videnregnskaber, knowledge management, Internettet, elektronisk handel, netværksorganisationer, lærende organisationer osv.

De nye krav indebærer typisk, at økonomerne må bevæge sig væk fra regnskabssystemer og regneark for at tilegne sig større viden om virksomhedens drift. Ledelsesinformationen skal udspringe af organisationens faktiske behov for information og ikke bestemmes af, hvad nogle tror, andre har brug for. I disse år ser man i mange virksomheder, at ledende medarbejdere i økonomiafdelingen er parat til at tage medansvar for virksomhedens drift og ledelse. Men som en erfaren controller for nylig udtalte på en konference, så får man ikke tildelt ansvar, blot fordi man selv synes, at man kan bære det. Som controller skal man først bevise sin værdi ved at have styr på de sædvanlige opgaver i økonomifunktionen.

Traditionelt har det været regnskabsfolkenes opgave at afgøre, om virksomheden klarer sig godt. Ikke blot hvad angår den eksterne rapportering af *virksomhedens* samlede resultat, men også hvor-

⁴ Hvad angår de grundlæggende samfundsmæssige ændringer henvises til forfattere som Peter Drucker med bogen *Post-Capitalist Society* (1993) og James Brian Quinn med *Intelligent Enterprises* (1992).

ledes de enkelte afdelinger klarer sig. Denne opgave har økonomi-medarbejdere løst effektivt og præcist ved anvendelse af ansvarsopdelte regnskaber (responsibility accounting), ved beregning af budgetafvigelse samt ved beregning af forskellige former for nøgletal. Det vigtigste økonomistyringssystem har altid været budgettet, og det vil det nok også være i en overskuelig fremtid. Men i de senere år er kravene til en tidssvarende økonomistyring vokset, og økonomiafdelingerne bliver i stigende omfang afkrævet præstationsmål for en række områder, hvor den nødvendige information ikke findes i det eksisterende regnskabssystem.

Hvis ikke økonomiafdelingen tager udfordringen op, vil centrale dele af virksomhedens styring ske uden om budgetter og regnskabssystemer under overskrifter som kvalitetsledelse, miljøstyring, videnregnskaber, kompetenceregnskaber, målstyring mv. Answeret for disse systemer vil mange virksomheder placere i forretningsudviklingsafdelinger, personaleafdelinger, kvalitetsafdelinger, produktionsafdelinger eller andre steder. Det er ikke i sig selv et problem, at økonomiafdelingen ikke 'sitter på' de centrale informationssystemer, men spredningen af virksomhedens styring giver anledning til en række nye udfordringer i form af koordinering og videndeling. Måske kan disse udfordringer håndteres ved hjælp af IT, men erfaringer viser, at det ikke er nogen simpel opgave.

Ny eller gammel økonomistyring?

I lærebøgerne danner de langsigtede, strategiske planer grundlag for den årlige budgetlægning, således at man på det nærmeste kan forestille sig, at der skæres en årlig bid ud af den strategiske plan med henblik på yderligere detaljering i budgettet. I mange – måske ligefrem i de fleste – virksomheder er den strategiske planlægning og driftsbudgetteringen imidlertid kun i mindre og måske mere

uklar grad relateret til hinanden. Desuden er det slet ikke ualmindeligt, at budgetteringen og den såkaldte strategiske planlægning foregår ret løsrevet fra virksomhedens mission og strategiske vision – hvis man da har noget sådant.

Den balancerede rapportering indebærer en opfordring til ledelsen om at overveje virksomhedens situation på markedet nu og i fremtiden – om at overveje, hvad den fremtidige konkurrencedygtighed skal baseres på. Ved at sætte virksomhedens mission og strategi i fokus sikres, at finansielle og ikke-finansielle præstationsmål afledes direkte heraf. Desuden kan den balancerede rapportering integrere virksomhedens kort- og langsigtede planlægning og sikre en balance mellem forskellige hensyn, som alle er vigtige, hvis virksomheden skal realisere sine mål. Det lyder næsten for godt til at være sandt, og resultaterne kommer da heller ikke automatisk.

Den 'traditionelle økonomistyring'

Udbredelsen af balanced scorecard er ofte blevet kædet sammen med en kritik af den såkaldte traditionelle økonomistyring. Dermed sigtes der ikke blot til plan- og budgetlægningen i en snæver forstand, men også mere bredt til produktkalkuler, principper for fastlæggelse af interne afregningspriser, lønsomhedsanalyser osv.

Balanced scorecard er et præstationsmålingssystem – og selv om et sådant system kan anvendes ledelsesmæssigt med andre formål end blot at 'måle præstationer', så er der ikke nogen umiddelbar relation mellem balanced scorecard og virksomhedens omkostningsregnskab. Imidlertid ser man ofte, at det er de samme virksomheder og de samme personer i virksomhederne, der interesserer sig for nye præstationsmålingssystemer og nye principper for omkostningsregnskaber som f.eks. Activity Based Costing. Dette forstærkes også af, at det oftest er de samme forskere og undervisere, der beskæftiger sig med de nye teknikker, hvorfor de findes side

om side i undervisningen på handelshøjskoler og universiteter. På konferencer og kurser optræder teknikkerne også på samme program, så der er al mulig grund til, at de samme personer bliver inspireret til at forny økonomistyringen ved både at indføre nye præstationsmålingssystemer og nye principper i omkostningsregnskabet.

Inden for de seneste par år er ideen om den budgetløse økonomistyring dukket op i den danske fagdebat, og selv om begrebet øjensynligt er importeret fra Sverige⁵, har også danske virksomheder taget det til sig. Ideen er jo besnærende, for der bruges mange ressourcer til budgettering, og hvis man samtidig kan se, at budgetterne ikke 'bruges' i så stor udstrækning, kan man med en vis ret spekulere på, om det nu også er nødvendigt.

En 'afskaffelse' af budgettering vil imidlertid betyde, at vi skal erstatte budgetteringen med noget andet. Selv om man kan forledes til at tro (håbe?) det, så er det nok ikke realistisk i en moderne virksomhed at tro på, at man kan operere uden planlægning. Og det er jo det, som budgetteringen drejer sig om.

Det er også værd at bemærke, at Kaplan og Norton (1996c) i deres beskrivelse af balanced scorecard ikke fremlægger dette som et alternativ til budgetteringen, men derimod som en metode til at integrere forskellige elementer af økonomistyringen – herunder budgetteringen.

En balanceret rapportering

Balanced scorecard tager udgangspunkt i den simple antagelse, at det er virksomhedens overordnede mål at *skabe værdi på langt sigt*, og at kortsigtede finansielle betragtninger derfor må, om ikke vige,

⁵ Christer Johansson (1999) diskuterer mere detaljeret budgetteringsrolle og betydning i svenske virksomheder. Se desuden Wallander (1994), Lindvall (1997), Wennberg (1996), Ewing og Samuelsen (1998) samt Olve, Roy og Wetter (1997, kapitel 6).

så i det mindste suppleres af andre hensyn. Derfor er det vigtigt, at de sædvanlige månedlige finansielle rapporteringer suppleres med information om de forhold, der på langt sigt skal sikre virksomhedens værdiskabelse. For at inddrage de faktorer, der på lang sigt påvirker virksomhedens resultater, er det nødvendigt at se på information uden for det traditionelle regnskabsvæsen som kunders tilfredshed og loyalitet, medarbejdernes kompetencer, fornyelse af virksomhedens produktportefølje, produkternes kvalitet osv. – blot for at nævne nogle af de faktorer, som i mange virksomheder vil være kandidater til måltal i et scorecard.

På baggrund af en række virksomheders erfaringer med udvikling af nye præstationsmålingssystemer identificerede Kaplan og Norton (1992) fire områder eller perspektiver, hvor virksomheden med fordel kan sætte mål: Det finansielle perspektiv, kunde perspektivet, det interne perspektiv samt vækst og udviklingsperspektivet. Disse fire perspektiver, som illustreres i figur 1.2, gør det muligt for virksomheder at udvikle præstationsmål, som både afspejler den kortsigtede finansielle præstation og de langsigtede determinanter for finansiell præstation.

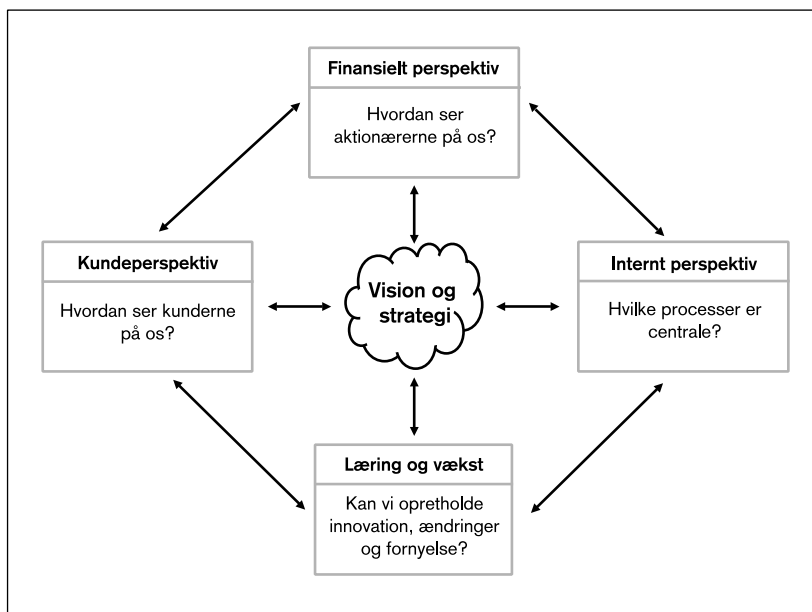
Efterfølgende erfaringer med den balancerede rapportering (Kaplan og Norton 1993, 1996a) demonstrerede imidlertid, at den model, der skitseres i figur 1.2, var langt bredere anvendelig end blot som et forbedret præstationsmålingssystem. De amerikanske virksomheder Chase Manhattan, 3COM, Mobil Oil, Advanced Micro Devices (AMD) samt forsikringsselskabet CIGNA, der alle er markante virksomheder på det marked, de opererer på, er eksempler på virksomheder, der øjensynligt med succes har anvendt den balancerede rapportering som det centrale ledelsessystem. Balanced scorecard er efterhånden også ganske udbredt i Europa, f.eks. beskriver Olve *et al.* (1997) anvendelsen i en række store svenske virksomheder, heriblandt Electrolux, ABB, KappAhl, Orion Pharma, Skandia, SKF og Gustavsberg.

Ved eksplicit at sætte formål, mission og strategi i fokus har virksomhederne gennem anvendelse af den balancerede rapportering kunnet oversætte disse til mål, der signalerer vigtigheden af kunderelationer, værdiskabelse og præstationer i en langt bredere forstand end de traditionelle finansielle resultater.

Den balancerede rapportering består af en række præstationsmål eller kritiske succesfaktorer inden for hvert af perspektiverne i figur 1.2, men den balancerede rapportering er ikke blot en sammenstilling af præstationsmål, som virksomhedens ledelse finder vigtige. Nej, rapporteringen fortæller også en historie om virksomhedens strategi. Ved at tage udgangspunkt i de langsigtede mål og sammenkæde disse med driftshandlinger, som har betydning for kunderne, beskrives det, hvad der skal gøres for at realisere det, som betyder noget.

Både et præstationsmålings- og et ledelsessystem

Den balancerede rapportering er ifølge Kaplan og Norton ikke blot et integreret præstationsmålingssystem, men i lige så høj grad et strategisk ledelsessystem. Med udgangspunkt i en klar forståelse for virksomhedens mål og for, hvorledes de skal realiseres, implementeres der i den balancerede rapportering præstationsmål relateret til virksomhedens kritiske succesfaktorer. Dermed kan den balancerede rapportering potentielt sikre en oversættelse af virksomhedens formål, mission og strategi til en sammenhængende gruppe præstationsmål, som udgør rammerne for præstationsmålingen og den strategiske ledelse.



Figur 1.2. Den balancerede rapporterings fire perspektiver.

Både ikke-finansielle præstationsmål og balancerede rapporteringer anvendes i stigende omfang herhjemme så vel som i resten af verden, og der er nok ikke tvivl om, at denne udvikling repræsenterer et væsentligt skridt i retning af mere relevante systemer. Selv om frasen "what gets measured gets done" lyder besnærende, så kommer resultaterne imidlertid ikke helt af sig selv. Ledelsen har et væsentligt ansvar for, om indførelsen af et nyt præstationsmålingssystem bliver en succes, både hvad angår udvikling, implementering og anvendelse.

Det er ledelsen, der med sin holdning og involvering afgør, ikke blot hvad der skal måles, men også hvilken status disse målinger skal have i virksomheden. Det er også ledelsen, som afgør hvilke reelle sammenhænge der skal være mellem målingerne, og hvilke sammenhænge der skal være mellem præstationsmålingssystemet og de øvrige ledelsesteknologier og forandringsprogrammer (aktivitetsbaserede regnskabssystemer, procesrationaliseringer, reorganiseringer, team-baserede tiltag, kvalitetsledelse, tilfredshedsmå-

linger, miljøcertificeringer osv.), der på det givne tidspunkt vil være i gang i virksomheden.

Balanced scorecard for alle?

Mange danske virksomheder har implementeret præstationsmålingssystemer og ledelsesrapporteringer, som er inspirerede af Kaplan og Nortons balanced scorecard, uden at de bliver betegnet som et 'balanced scorecard', eller uden at de er bygget op omkring de samme principper for sammenhæng mellem præstationsmålene og måske med en anden kombination af perspektiver end de fire i grundmodellen. Der er også danske virksomheder, der har præstationsmålingssystemer med titlen 'balanced scorecard', men som, selv om inspirationen til dels er hentet fra litteraturen, alligevel afviger markant fra de oprindelige implementeringer af balanced scorecard. Den fleksibilitet er, som det vil fremgå af denne bogs erfaringer, en styrke ved balanced scorecard-ideen, idet meget forskellige virksomheder kan opnå meget forskellige og hver for sig velfungerende løsninger med udgangspunkt i den samme 'teori'.

Balanced scorecard er efterhånden ret velbeskrevet i faglitteraturen og udbredt i undervisningen på universiteter og handelshøjskoler herhjemme. Desuden har adskillige konsulentvirksomheder balanced scorecard-inspirerede produkter på programmet, og på videnskabelige så vel som praktisk orienterede konferencer holdes masser af indlæg om balanced scorecard. Inden for de sidste par år er softwareleverandørerne⁶ også kommet med, således at både økonomistyrings- og database/datawarehouse-systemer omfatter ba-

⁶ På den internationale scene er det især virksomhederne Gentia og CorVu, der konkurrerer (*Management Accounting*, UK, april 1998, side 22-23), men også leverandører af ERP-systemer vil i den nærmeste fremtid kunne levere balanced scorecard – enten integreret i egen software eller via samarbejde med andre virksomheder.

lanced scorecard. Nogle af disse systemer er enten tænkt som balanced scorecard-løsninger og betegnes som balanced scorecard, mens andre løsninger bærer en anden betegnelse, men implementerer principperne bag balanced scorecard.

Der er os bekendt ikke foretaget nogen dækkende undersøgelser af, hvor udbredt balanced scorecard reelt set er i Danmark. I amerikanske undersøgelser⁷ fremgår det, at omkring 60% af Fortune 1000-virksomhederne som minimum har eksperimenteret med balanced scorecard i en eller anden form. Denne udbredelse skal nok ses både som et udtryk for den generelt større interesse for nye managementkoncepter og som et udslag af, at der i det hele taget er mere fokus på præstationer både i den daglige ledelse og i forbindelse med bonusaflønnings. Tilsvarende amerikanske undersøgelser viser da også en relativ stor udbredelse af economic value added (EVA®) og lignende finansielle præstationsmål, om end de dokumenterede effekter heraf – både i form af stigende aktiekurser og mere veldrevne virksomheder – øjensynligt er langt mere sparsomme, end man får indtryk af ved at følge debatten i den danske erhvervspresse⁸.

⁷ Se f.eks. Silk (1998, s. 39), der refererer en undersøgelse gennemført af konsulentvirksomheden Renaissance Worldwide, Inc. Den type resultater skal imidlertid tages med et gran salt, da de, som det også er tilfældet her, gennemføres af virksomheder, der rådgiver vedrørende implementering af balanced scorecard. En tilsvarende interesse fremgår af et survey blandt controllere gennemført af den amerikanske organisation Institute of Management Accountants, hvor 64% af de adspurgte controllere angiver, at deres virksomheder aktivt eksperimenterer med nye måder at måle, indsamle og rapportere ikke-finansielle data (jf. Mavrinac og Siesfeld 1997).

⁸ De undersøgelser, som udføres af konsulentvirksomheder, der rådgiver vedrørende EVA®, market value added, cash flow return on investment og tilsvarende teknikker, peger ofte på en række positive effekter. Men der er efterhånden også lavet flere uafhængige undersøgelser. Disse viser oftest et mere blandet billede. Se Ittner og Larcker (1998) for en gennemgang af den nyere litteratur på området.

I Danmark er der ikke tale om en udbredelse af balanced scorecard i samme skala, som antydes af de udenlandske undersøgelser. Men det er på den anden side vort indtryk, at udbredelsen alligevel har været langt større og hastigere, end hvad vi tidligere har oplevet for nye økonomistyringskoncepter som f.eks. Activity Based Costing, target costing og cost-of-quality.

Balanced scorecard i offentlige virksomheder

Det er også bemærkelsesværdigt, at balanced scorecard øjensynligt vækker stor interesse både i private og offentlige virksomheder herhjemme. Hovedparten af litteraturen om balanced scorecard og præstationsmålinger tager ellers udgangspunkt i private virksomheders behov. Men som det fremgår af erfaringerne fra både Kort- & Matrikelstyrelsen (kapitel 13), Rigshospitalets HovedOrtoCenter (kapitel 12) og Skanderborg kommune (kapitel 14) i denne bog, så er balanced scorecard lige så anvendeligt i offentlige virksomheder.

Ved nærmere eftertanke er dette måske slet ikke så overraskende, da der i danske kommuner, styrelser, offentlige virksomheder mv. er en forholdsvis lang tradition for at arbejde systematisk med målstyring og resultatorientering (se f.eks. Økonomistyrelsen 1999; Kommunernes Landsforening 1999), således at balanced scorecard kan blive en naturlig forlængelse af dette arbejde. I den offentlige sektor har man normalt ikke indtjening som den klare langsigtede målsætning, og der er derfor behov for at styre efter andre måltal som f.eks. ved balanced scorecard.

Ofte fremhæves det, at den offentlige kontekst afviger så meget fra den private sektor, at balanced scorecard-principperne må tilpasses hertil, hvilket ofte sker ved en "omskrivning og omdefinering af de fire dimensioner" (Økonomistyrelsen 1999, side 54). Det kan eksempelvis gøres som i Erhvervsministeriets forslag til

styringsdimensioner⁹ (gengivet efter Økonomistyrelsen 1999, side 55), der kan anvendes af ministeriets styrelser:

- **Udvikling:** Områder, der markerer styrelsens innovationskraft og udviklingsrettede ambition, f.eks. kompetencer, fornyelser og menneskelige ressourcer.
- **Forretningssystem:** Områder, der tilsammen afspejler effektiviteten i den måde, hvorpå styrelsen fungerer, f.eks. ved arbejdsprocesser, gennemløbstid, ressourceanvendelse og kvalitetsstyring.
- **Samfund:** Områder, der markerer ministerens og departementets interesser, f.eks. ministerbetjening, politiske initiativer og internationalt arbejde.
- **Brugere:** Områder, der markerer brugernes/kundernes krav og behov, f.eks. brugertilfredshed, kvalitet og service.

Erhvervsministeriets forslag er netop at opfatte som et 'forslag' og ikke som en fælles koncernmodel for, hvorledes et balanced scorecard skal være. Derfor har en af ministeriets styrelser, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eksempelvis indført 'videnkapital' som en ny dimension i deres scorecard.

I den kommunale sektor har der også været eksperimenteret med balanced scorecard, videnregnskaber og andre nye rapporteringsformer. Der findes desuden spredte erfaringer i en række svenske kommuner (Olive *et al.* 1997, side 243), og herhjemme har

⁹ I *Nyt fra Økonomistyrelsen* (juni 1999, side 6-7) anføres det herudover, at overført til den offentlige sektor kan balanced scorecard formuleres i følgende spørgsmål: Effektivitetsperspektivet (ekstern målopfyldelse samt faglige og økonomiske resultater), produktionsperspektivet (interne produktions- og arbejdsprocesser), retssikkerheds- og brugersperspektivet (retssikkerhed samt brugernes vurdering af service og kvalitet) og udviklingsperspektivet (udviklingsarbejdet i relation til produktet og menneskelige ressourcer, der skal sikre, at institutionen også i fremtiden vil være i stand til at nå sine mål).

Kommunernes Landsforening beskrevet erfaringerne fra et samarbejde med Greve kommune og vist, hvordan balanced scorecard kunne implementeres på det tekniske myndighedsområde, ældreområdet samt tandplejen. Dette gøres ved hjælp af en balanced scorecard-model med fem perspektiver: 'økonomi og effekt', 'kvalitet og brugere', 'processer', 'personale' samt 'udvikling'.

I de senere år har der i sundhedssektoren været stor interesse for at indføre nye ledelses- og styringsprincipper, og det er også her en oplagt ide at anvende balanced scorecard eller principper herfra. Det fremgår da også af den udenlandske litteratur, at sundhedssektoren er et område, hvor der er flere initiativer i relation til balanced scorecard i gang¹⁰.

Ofte vil det finansielle perspektiv springe i øjnene som det perspektiv, hvor der kræves de væsentligste ændringer ved implementering i en offentlig kontekst, da økonomi i højere grad kan opfattes som en begrænsning end en målsætning. Som udgangspunkt skal offentlige organisationer holde deres forbrug inden for de budgetterede rammer, men deres succes afgøres ikke af, hvor tæt forbruget ligger på budgettet. Det er oftest heller ikke et udtryk for god ledelse, hvis kun 90% af de budgetterede midler bruges, medmindre organisationens målsætninger nås (Kaplan og Norton 1996c, side 179-181).

Men det betyder ikke nødvendigvis, at et scorecard i en offentlig organisation slet ikke skal omfatte et finansielt perspektiv. Kaplan og Norton (1996c, 1997) lægger generelt stor vægt på at argumentere for, at de oprindelige fire perspektiver er relevante i næsten alle situationer, og at man derfor, så vidt det er muligt, bevarer dem i scorecardet og fortolker dem i den konkrete kontekst, således som

¹⁰ Rimer og Gartska (1999) viser eksempelvis, hvorledes balanced scorecard anvendes af anæstesi-afdelingen på Yale University School of Medicine. Se desuden Chow *et al.* (1998), Baker og Pint (1995).

det eksempelvis gøres i den amerikanske by Charlotte (Kaplan 1999), hvor eksempler på politikkerne i relation til det finansielle perspektiv er:

- Partnering with private and other funding sources extends and makes more effective the City's use of its resources.
- Growing a neighbourhood's tax base by attracting new businesses and encouraging the expansion and retention of existing ones is important to its economic vitality.

Disse politikker oversættes i den konkrete implementering til målsætningerne: 'expand non-city funding' samt 'grow tax base', som igen udmøntes i specifikke nøgletal.

Som eksemplerne i dette afsnit antyder, så er der rige muligheder for at anvende balanced scorecard i offentlige virksomheder, og på baggrund af de initiativer, der er i gang i øjeblikket – både hvad angår balanced scorecard og andre rapporteringsformer – vil der i de kommende år sandsynligvis komme flere resultater herfra.