

# Balanced scorecard – del 2: Præstationsmåling og ledelsessystemer

BDO Professor, cand. oecon., Ph.d. Per Nikolaj Bukh  
Institut for Regnskab, Handelshøjskolen i Århus  
Fuglesangs Allé 4, 8210 Århus V

## 1 Indledning

Balanced scorecard blev oprindeligt udviklet som et integreret præstationsmålingssystem, og det er med det fokus, mange af de første virksomheder tog balanced scorecard til sig. Men det viste sig hurtigt, at balanced scorecard havde potentialen til at fungere som et centralt ledelsessystem.

En af de centrale ideer ved Kaplan og Norton's balanced scorecard er, hvad enten man anvender det som et system til præstationsmåling eller som et integrerende ledelsessystem, at man ved konstruktionen og implementeringen af scorecardet kan tage specifikt udgangspunkt i virksomhedens strategi. Derfor vil præstationsmålene ud fra de forskellige perspektiver ikke blot afhænge af, hvilken type virksomhed der er tale om, men også af, på hvilket grundlag virksomheden har valgt at konkurrere.

De præstationsmål, der kan indgå i et balanced scorecard, vil desuden være betingede af, hvad scorecardet skal anvendes til, og på hvilket niveau det skal anvendes. Disse betragtninger gør, at det kan være en temmelig kompliceret affære at implementere et balanced scorecard, og at det sjældent er muligt at udstikke firkantede løsninger, der præcist angiver, hvordan et balanced scorecard skal se ud i for eksempel et pengeinstitut eller på et hospital.

## 2 Balanced scorecard på flere niveauer

De første implementeringer af balanced scorecard blev i USA foretaget i virksomheder, der kun drev virksomhed inden for en enkelt branche - f.eks. Analog Devices, Advanced Micro Devices og Apple Computer - eller i specifikke forretningsenheder, f.eks. i privatkundedivisionen hos 'Chase

Manhattan', Marketing & Refining divisionen hos 'Mobil Oil USA' eller skadesforsikringsdivisionen hos det amerikanske forsikringselskab 'CIGNA'.

Siden er balanced scorecard begrebet blevet udvidet opad i organisationen til også at kunne anvendes på koncernniveau samt nedad til at kunne bruges på afdelings-, arbejdsgruppe og måske endda på individniveau. Det er derfor vigtigt, hvad enten man læser om balanced scorecard eller implementerer balanced scorecard, at gøre sig klart, på hvilket niveau i organisationen man opererer, og hvordan en eventuel integration mellem balanced scorecard på forskellige niveauer er foretaget.

Det er normalt nemmest at arbejde med balanced scorecard på divisionsniveau – eller det man i den udenlandske litteratur betegner *strategic business unit* (SBU), hvilket ideelt set i følge Kaplan og Norton (1997) er en organisatorisk enhed, hvis aktiviteter spænder over hele værdikæden: innovation, drift, marketing, distribution, salg og produktion. En sådan enhed har 'egne' kunder, produktionsfaciliteter, distributionskanaler osv.

I mindre virksomheder vil det ofte være naturligt at udarbejde et balanced scorecard, der omfatter hele virksomheden, mens det i større virksomheder eller koncerner måske vil være mere hensigtsmæssigt at starte med et pilotprojekt i en del af virksomheden, hvor sandsynligheden for succes og for at høste gode erfaringer synes at være særlig stor.

Hvis virksomheden står over for en større omstilling, fremhæver Olve *et al* (1999), at udviklingen og implementeringen af et balanced scorecard kan være en god måde at skabe forståelse for en ny strategi og for de ændringer, der må følge heraf. I en sådan situation kan det være bedst at starte med at udvikle et balanced scorecard på koncernniveau, hvorefter det nedbrydes til lavere organisatoriske niveauer.

I sin yderste konsekvens kan balanced scorecard også anvendes på individniveau, således at hver enkelt ansat har sit 'eget' scorecard. Det skrives der en del om i litteraturen, men praksis ser indtil videre ud til at være begrænset på dette område<sup>i</sup>.

### **Balanced scorecard på afdelingsniveau**

Når der er etableret et balanced scorecard på divisionsniveau, kan dette danne grundlag for udvikling af tilsvarende scorecards på afdelingsniveau. Det kan for eksempel gøres ved, at der fastlægges målsætninger og strategi for hver enkelt afdeling inden for rammerne af divisionens mål, således at der skabes en sammenhæng i virksomhedens præstationsmålings- og ledelsessystemer vertikalt og horisontalt<sup>ii</sup>.

Det ses ofte også, at virksomheder, der vælger at offentliggøre et balanced scorecard eller lader tal herfra indgå i et videnregnskab (jf. Bukh 2000), offentliggør aggregerede tal for hele koncernen, mens den centrale anvendelse af balanced scorecard foregår på afdelingsniveau.

## Balanced scorecard på individ- og projektniveau

Nogle virksomheder, f.eks. softwarehuse og producenter af teknisk udstyr, har også erfaringer med at bruge balanced scorecard-lignende præstationsmålingssystemer til at styre udviklingsprojekter (Meyer 1994). I sådanne situationer holder man sig sædvanligvis ikke til Kaplan og Nortons fire dimensioner, men strukturerer scorecardet efter de faktorer, der betinger projektet succes. Det betyder, at forhold omkring overholdelse af tidsplan, milestones og ressourceforbrug er vigtige. Desuden vil man ofte inkludere kvalitetsrelaterede mål. På personalesiden vil man tilsvarende ved kvantificering af succeskriterier overvåge om projektets bemanning svarer til behov og planer, og om projektmedarbejdernes tilfredshed – generelt og med projektets karakteristika – er tilstrækkelig<sup>iii</sup>.

Et projektscorecard behøver imidlertid ikke at være begrænset til selve udviklingsfasen. Det kan følge udviklingsprojektets resultat - altså produktet, softwareløsningen eller hvad man nu udvikler – over hele dets livscyklus. Dermed bringes præstationsmålingssystemet på linje med de omkostningsmæssige principper, der kendes under betegnelsen 'life-cycle costing'<sup>iv</sup>.

## 3 Balanced scorecard som et belønningssystem

I de senere år er det også i Danmark blevet mere udbredt, at ledere aflønnes på baggrund af deres præstationer. Når der er tale om private virksomheder, hvis ejere ønsker det størst mulige afkast af deres investering, vil det som udgangspunkt være nærliggende at lade ledelsens løn afhænge af virksomhedens indtjening.

Da det er en velkendt problemstilling, at en sådan aflønningspolitik tilskynder ledelsen til at træffe kortsigtede beslutninger, f.eks. ved ikke at gennemføre investeringer, som har en længere tilbagebetalingstid, selv om deres nutidsværdi er positiv<sup>v</sup>. Disse betragtninger er i bund og grund de samme, som har fået virksomheder til at anvende balanced scorecard i den interne styring fremfor blot at anvende traditionelle finansielle præstationsmål. Derfor kan det heller ikke undre, at flere virksomheder overvejer, om ikke præstationsmålene i et balanced scorecard kunne danne grundlag for en aflønning af ledelsen.

Når man bruger "what you measure is what you get" princippet ved valg af præstationsmål, vil dette være endnu mere effektivt, når virksomhedens belønningssystem knyttes hertil. Derfor vil skaden ved at have 'forkerte' mål i sit balanced scorecard naturligvis også være endnu større, hvis der også belønnes i henhold hertil, og i konsekvens heraf er mange virksomheder tilbageholdende med at tage skridtet fuldt ud og knytte ledernes aflønning til målene i scorecardet. Det gælder i det mindste, indtil man har skudt sig ind på de rigtige mål og har fået en fornemmelse for, hvordan de samvarierer, hvilket område de normalt ligger indenfor, og hvilken mulighed ledelsen har for at påvirke dem.

Kaplan og Norton (1996) anfører selv, at det ikke er klart, hvilken rolle balanced scorecard bør spille i relation til bonusaflønning, men undersøgelser fra USA (Ittner og Larcker 1998; Ittner,

Larcker og Rajan 1997), hvor både balanced scorecard og bonusaflønnning er langt mere udbredt end herhjemme, viser, at de fleste større virksomheder anvender bonusaflønnning baseret på balanced scorecard eller tilsvarende systemer. At noget er udbredt, betyder imidlertid ikke nødvendigvis, at det virker, og undersøgelser (Ittner og Larcker 1997; Ittner, Larcker og Meyer 1997) viser da også, at virksomhederne reelt set er meget tvivlende, om det egentlig er bedre at belønne på baggrund af kundetilfredshed og andre non-finansielle mål end efter finansielle resultater. Men det er givetvis et af de områder, hvor også danske virksomheder i de kommende år vil få lejlighed til at gøre sig flere erfaringer.

Det er også et velkendt princip, at præstationsmål er mest motiverende, hvis man har en reel mulighed for at påvirke resultaterne. Derfor er bonussystemer baseret på indtjening også mest anvendelige i relation til topledelsen, mens det er langt mere nærliggende at anvende andre kriterier på lavere ledelsesniveauer. Tilsvarende vil det i offentlige organisationer ikke være muligt at anvende indtjening som grundlag for en bonusaflønnning og anvendelse af balanced scorecard-lignende principper er derfor også her oplagte.

## **4 En balanceret model**

Det diskuteres jævnligt (f.eks. Nørreklit 1999; Ittner og Larcker 1998 p. 224), hvad det egentlig betyder, at scorecardet er balanceret, og om det nu også er sådan, at Kaplan og Nortons model er balanceret. Man kan let forledes til at tro, at alle dimensioner og præstationsmål i et balanced scorecard er lige vigtige. Men det er noget, der afgøres af den konkrete virksomheds implementering og anvendelse.

I Kaplan og Nortons seneste publikationer om balanced scorecard har de argumenteret for, at et balanced scorecard ikke blot skulle være en samling af præstationsmål i forskellige kategorier, men derimod udgøre et integreret system baseret på en slags forretningsmodel, dvs. en forståelse for, hvorledes de forskellige mål og perspektiver relaterer sig til hinanden. Tilsvarende har Eccles (1991) argumenteret for, at forretningsmodellen skulle forstås, før præstationsmålene kunne udvælges og implementeres. Men som mange virksomheder har måttet sande, betyder dette en væsentlig komplikation i arbejdet med balanced scorecard.<sup>vi</sup>

Sædvanligvis fremhæves det i litteraturen om balanced scorecard, at et scorecard ideelt set både skal indeholde nøgletal for resultater ("outcomes") og for det, der giver resultater ("performance drivers"). Det, der menes hermed, er, at når kundetilfredshed for eksempel forventes at påvirke de samme kunders loyalitet, er disse nøgletal relaterede til hinanden ved en årsags-effekt hypotese; og ved at inkludere begge typer tal i scorecardet vises ikke blot, hvad resultatet er, men også, hvordan det opnås, ligesom der fås en 'early warning'.

Disse årsags-effekt sammenhænge kan i lige så høj grad gå mellem de enkelte perspektiver i scorecardet. Lidt forenklet betyder det eksempelvis, at finansielt afkast kan være resultatet af, at de eksisterende kunder køber mere, målt ved genkøbsrater, som igen er forårsaget af, at kunderne er tilfredse, fordi de får leveret til tiden. Oftest er det ikke entydigt, om de enkelte nøgletal er årsags- eller effektmål (jf. Olve *et al* 1999 side 9), netop fordi de er relaterede i årsags-effekt sammenhængen og fordi det dermed afhænger af det perspektiv, man ser det fra. Eksempelvis er leveringstid et resultatmål for en logistikafdeling, mens det i relation til kunderne er en af årsagerne til loyalitet.

## 5 Andre balancerede præstationsmålingssystemer

Der findes forskellige systemer eller principper for udvikling af systemer til præstationsmåling. Fælles for dem er, at de oftest er baserede på kundeorienterede ledelsesprincipper koblet til virksomhedens strategi samt på, at finansielle nøgletal suppleres med andre tal. Nogle gange er der besluttet tale om at offentliggøre balanced scorecard information i årsregnskabet, mens der i andre tilfælde er tale om videnregnskaber eller andre former for rapporteringer.

En af de seneste ideer til et integreret strategisk præstationsmålingssystem er præsenteret af Atkinson *et al.* (1997). Dette præstationsmålingssystem er delvis baseret på erfaringer gjort af Bank of Montreal og består ligesom balanced scorecard af finansielle og ikke-finansielle præstationsmål ud fra en række forskellige perspektiver. Men i stedet for at udvælge de enkelte præstationsmål ud fra, hvorledes de påvirker hinanden og i sidste ende sikrer indtjeningen, udvælger Atkinson *et al.* (1997) præstationsmålene ved eksplicit at fokusere på virksomhedens interessenter, dvs. individer eller grupper som har interesse i eller kan påvirke virksomhedens præstationer som f.eks. aktionærer/ejere, kunder, ansatte og samfund/omgivelser.

I denne artikel fokuseres især på Kaplan og Nortons rapporteringssystem, dels fordi det er det mest udbredte system, dels fordi anvendelsen heraf er ret velbeskrevet i litteraturen. Desuden er det Kaplan og Nortons system, der i Danmark refereres til på konferencer og i artikler. Og det er retorikken fra Kaplan og Nortons publikationer, der anvendes som reference af danske konsulentvirksomheder, der tilbyder implementering af Balanced Scorecard systemer. Men det er oplagt, at virksomheder, der overvejer at bygge et nyt strategisk præstationsmålingssystem, med fordel kan lade sig inspirere fra alle sider af litteraturen om strategiske ledelses- og præstationsmålingssystemer.

## 6 Præstationsmålinger

For at forstå, hvad balanced scorecard drejer sig om, er det vigtigt at have overblik over, hvilke præstationsmål, der kan indgå ud fra de fire perspektiver i scorecardet, hvordan disse mål fastlægges, samt hvilken betydning målene har. I dette kapitel vil vi for det første beskrive de fire perspekti-

ver og de præstationsmål, som de kan indeholde, og for det andet vil vi diskutere muligheden for at inddrage andre perspektiver.

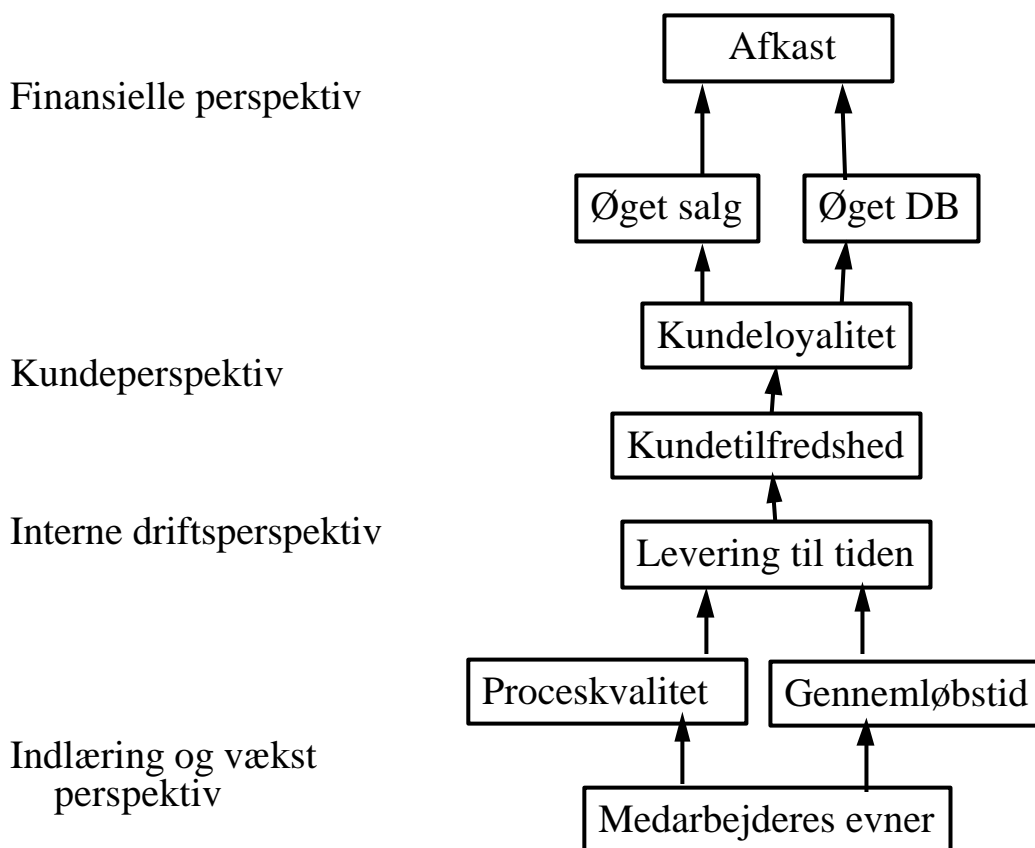
Der kan være forskel på, hvor mange præstationsmål en virksomhed anvender i sit balanced scorecard, men det fremhæves ofte (f.eks. Kaplan og Norton 1996c; Brown 1996), at det er vanskeligt for en organisation at fokusere på mere end 20 nøgletal ad gangen – og det er måske endda for mange. Men samtidig kan det være helt fornuftigt at have hundreder af andre mål i organisationens IT-systemer. En person skal bare ikke stilles til ansvar for eller skulle overvåge flere end 20-25 nøgletal ad gangen, og erfaringer (Ittner, Larcker og Rajan 1997) tyder på, at virksomheder oftest anvender langt færre nøgletal som grundlag for bonusaflønnning.

De fleste organisationer har desuden ét eller to præstationsmål, som er langt vigtigere end de andre. Det kan være mål, som er branchespecifikke, f.eks. andel af arbejdstiden, der kan udfaktureres til kunder i en konsulentvirksomhed, mens det i en realkreditforening kan være andelen af de afgivne tilbud, der accepteres af kunderne. Men det kan selvfølgelig også være mål, som er specifikke for den enkelte virksomhed og relateret til dens strategi, f.eks. virksomhedens andel af et bestemt marked<sup>vii</sup>.

### **Det finansielle perspektiv**

Det finansielle perspektiv afspejler ifølge Kaplan og Norton, hvorledes ejerne ser på virksomheden. Normalt er målene i det finansielle perspektiv vigtigere end mål, der fremgår af øvrige perspektiver i scorecardet. Det gælder i det mindste, når der tales om traditionelle private virksomheder. Og i realiteten gælder jo også offentlige organisationer, hvor fokus blot er på styring inden for bevillingernes rammer fremfor på skabelsen af økonomisk overskud.

Nøgletallene i det finansielle perspektiv er ikke blot vigtige, fordi de omfatter centrale mål som indtjening og vækst, men også fordi alle andre mål kan ses i relation til disse mål ud fra en såkaldt årsag-effekt betragtning, der i den sidste ende skal føre til et forbedret finansielt resultat (jf. Kaplan og Norton 1996c, kapitel 3), således som det er illustreret i figur 1.



Figur 1: Eksempel på, hvorledes en række præstationsmål ud fra forskellige perspektiver i den balance-rede rapportering kan tænkes at relatere sig til hinanden og føre til øget indtjening.

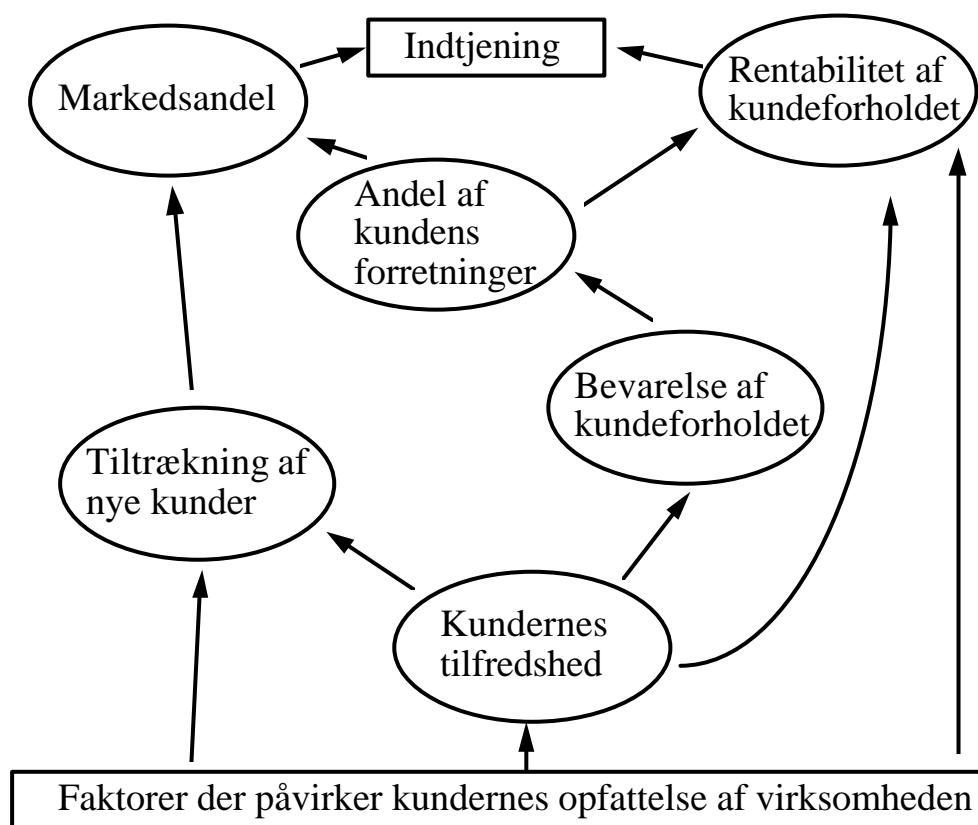
I de fleste virksomheder vil de finansielle målsætninger kunne udtrykkes ved overskud, cash flow, øget omsætning, forbedret produktivitet, omkostningsreduktion, bedre udnyttelse af kapitalapparatet og reduceret risiko (jf. Kaplan og Norton 1996c, side 47). Men præstationsmålene i det finansielle perspektiv er ikke begrænset til disse mere traditionelle nøgletal. Som foreslået af Zeithaml og Bitner (1996) kan værdien af at fastholde og tabet ved at miste kunder indarbejdes i virksomhedens præstationsmåling. Værdien af et kundeforhold kan beregnes på grundlag af en tilbagediskontering af de gennemsnitlige fremtidige indtægter over et kundeforholds "livsforløb". På denne måde kan antallet af mistede kunder oversættes til tabt indtjening, og konsekvenserne af virksomhedens kundepleje bliver synlige i rapporteringen (jf. også Berry og Parasuraman 1997; Heskett *et al.* 1997, kapitel 11; Reichheld og Sasser 1990).

Olve *et al.* (1999) finder det mere dækkende at bruge betegnelsen 'ejer- og finansperspektiv' end blot 'finansielt perspektiv', fordi ejerne ofte har andre mere specifikke forventninger end blot at få maksimeret afkastet. Disse forventninger kan eksempelvis være relaterede til miljømæssige eller sociale aspekter af virksomhedens drift, eller de kan afspejle, at virksomheden indgår i en koncern. Tilsvarende modifikationer kan også komme på tale for offentlige institutioner og virksomheder, der ikke kan siges at have finansielle målsætninger i en traditionel forstand

I de senere år har debatten om shareholder value og economic value added<sup>viii</sup> fået stor opmærksomhed i danske medier. I den forbindelse skal det fremhæves her, at virksomheder, der ledes med udgangspunkt i shareholder value principper med fordel kan tage udgangspunkt heri ved udviklingen af et balanced scorecard. Det kan enten gøres ved direkte at lade det finansielle perspektiv omfatte mål for værdiskabelse, kursudvikling eller lignende eller ved at aflede præstationsmålene i de andre perspektiver ud fra disse hensyn.

### Kundeperspektivet

Nøgletallene i dette perspektiv synliggør de kunder, som virksomheden henvender sig til, og de markeder, hvorpå der konkurreres. Med udgangspunkt i kundernes holdning til virksomheden, dens produkter og serviceydelser konstrueres typisk kundeafledte nøglevariabler, som for eksempel tilfredshed, loyalitet og rentabilitet samt evnen til at fastholde eksisterende og tiltrække nye kunder.



Figur 2: De grundlæggende præstationsmål i kundeperspektivet og sammenhængen mellem dem. (kilde: Kaplan og Norton 1996b, Linking the balanced scorecard to strategy).

De grundlæggende præstationsmål i kundeperspektivet vil i mange virksomheder være variationer over de mål, der vises i figur 2, fordi det er en generel observation (jf. Heskett *et al.* 1997), at de relevante faktorer påvirker virksomhedens indtjening i henhold til årsag-effekt-sammenhængen, der er angivet med pilene. Selv om det er de samme aspekter af kundeforholdet, som næsten alle virk-



somheder vil interessere sig for, er den aktuelle implementering af præstationsmålene afpasset efter den aktuelle virksomheds strategi: hvilke kunder og markeder satser virksomheden på.

Afhængig af branchen og den enkelte virksomheds karakteristika kan præstationsmålene i figur 2 give forskellige fortolkninger. Eksempelvis kan *Markedsandel* og *andel af kundernes samlede køb* måles i forhold til det samlede marked, i forhold til centrale kundesegmenter eller for enkeltkunder, hvis virksomheden kun betjener et mindre antal kunder.

Mange virksomheder bruger store ressourcer på at markedsføre sig over for potentielle kunder samtidig med, at de kunder, man allerede har, ikke er tilfredse med servicekvaliteten. Set i lyset af, at det er væsentligt mere omkostningskrævende at erhverve nye kunder end at servicere eksisterende kundeforhold, kan dette synes paradoksalt, men det er ikke desto mindre et ganske udbredt problem. Ved hjælp af den balancerede rapportering kan der som illustreret i figur 4 både sættes fokus på *tiltrækning af nye kunder* og på *bevarelse af de eksisterende kundeforhold*.

Forholdet til både nuværende og potentielle kunder bestemmes af, hvor tilfredse kunderne er med at være kunder. Virksomheden kan få information om *kundetilfredshed* og servicekvaliteten ved hjælp af en række forskellige metoder (se Berry og Parasuraman 1997 for en oversigt), så det er ikke givet, at det traditionelle spørgeskema tilsendt et udvalg af kunderne er den mest hensigtsmæssige måde at få information om servicekvaliteten. Målene såvel som målemetoder må tilpasses virksomhedens strategi. For eksempel vil en virksomhed, hvis strategi omfatter 'pålidelighed eller fejlfri service' i sine præstationsmål fokusere på opsamling og behandling af kundeklager, mens virksomheder, der lægger vægt på kvaliteten i den umiddelbart oplevede service vil være mere tilbøjelige til at anvende indberetninger fra fantomkunder<sup>ix</sup> til at vurdere den leverede kvalitet, f.eks. i et butiksnet.

Betydningen af kundetilfredshed kan ikke undervurderes. Det er i sig selv den væsentligste determinant for virksomhedens succes. Eksempelvis har adskillige undersøgelser påvist, at 'fuldstændig tilfredse' kunders loyalitet er så meget større end hos 'tilfredse' kunder, at forskellen i sandsynligheden for leverandørskift kan være flere hundrede procent!

En tilfreds kunde og stor andel af kundens køb/forretning garanterer i sig selv ikke, at det enkelte kundeforhold er rentabelt, hvorfor det er vigtigt eksplicit at fokusere på *rentabilitet* i rapporteringen. Selv om det ikke er hensigten, at hvert enkelt kundeforhold skal være rentabelt, giver analyser af rentabilitet værdifuld information. Eksempelvis kan det være væsentlig information, at det er rentabelt at betjene de kundesegmenter, som virksomheden især retter sin afsætning mod.

### **Driftsperspektivet**

I driftsperspektivet rapporteres de forhold, som skal fungere internt i virksomheden, for at kundernes behov imødekommes. Alle virksomheder beregner formodentlig driftsrelaterede nøgletal, f.eks. lageromsætningshastighed, osv. I forhold hertil adskiller driftsmålene i den balancerede rapportering

sig ved, at de oftest vil have hovedsigte på at tilfredsstille kundernes behov ? på at øge kundernes tilfredshed! Derfor kan præstationsmålene i driftsperspektivet ikke fastlægges uafhængigt af kundeperspektivet, men må være relateret hertil<sup>x</sup>.

Det vil ofte være hensigtsmæssigt at knytte præstationsmålene i driftsperspektivet snævert sammen med virksomhedens øvrige ledelsessystemer. Det betyder, at hvis man anvender et aktivitetsbaseret regnskabssystem, vil det ofte være en fordel, så vidt det er muligt, at knytte præstationsmålene til de centrale aktiviteter. Dermed kommunikerer det, hvorledes aktiviteten imødekommer de behov, som interne eller eksterne kunder har, hvad enten det drejer sig om den *effektivitet*, som aktiviteten udføres med, den *tid* det tager at udføre aktiviteten, eller *kvaliteten* af det arbejde, der udføres (jf. Turney 1993, side 88).

Ofte vil den *tid*, det tager at udføre virksomhedens nøgleaktiviteter, kunne fungere som et indirekte mål for omkostninger, kvalitet og kundeservice. Jo længere tid aktiviteten varer, des større omkostninger vil der normalt være forbundet med at udføre den, fordi personalet er involveret i længere tid, og fordi produktionsapparat, edb-system mv. optages i længere tid. Desuden vil en kortere gennemløbstid ofte være ensbetydende med, at der laves færre fejl, mindre arbejde skal laves om og kunderne oplever bedre service i kraft af virksomhedens hurtigere reaktion.

### **Innovations- og udviklingsperspektivet**

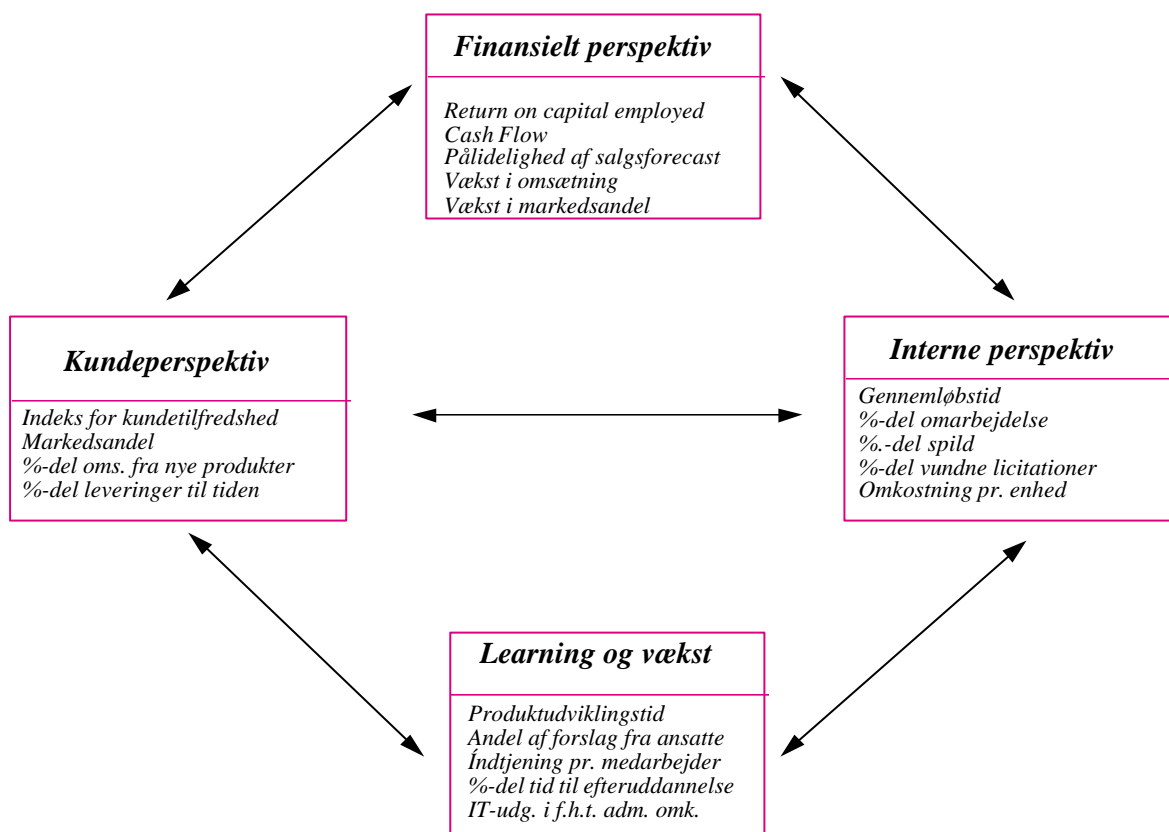
Under det sidste perspektiv, *innovations- og udviklingsperspektivet*, vurderes virksomhedens evne til nu og i fremtiden at lancere nye produkter og serviceydelser, tilføre kunderne øget værdi og øge effektiviteten gennem innovation, fornyelse, tilpasning og indlæring.

Udgangspunktet er, at virksomheden skal ledes med henblik på at sikre, at der skabes størst mulige værdier på langt sigt. For at sikre dette er det synspunktet, at de traditionelle finansielle præstationsmål må suppleres med mål for, hvorledes virksomheden er forberedt på fremtidens krav. Samtidig med at dette perspektiv potentielt har den største betydning for virksomhedens fremtidige udvikling, er det samtidig ganske vanskeligt at måle virksomhedens præstationer i denne dimension.

Erfaringer med Balanced Scorecard implementeringer har vist, at virksomheder ofte har inddraget præstationsmål på tre områder: De ansattes kompetencer, informationssystemers udbygning og indhold samt motivation og tilslutning. Hvad angår virksomhedens medarbejdere, indeholder rapporteringerne ofte mål for medarbejdertilfredshed, medarbejderproduktivitet og andel af medarbejdere, som vælger at forlade virksomheden. Der kan også mere konkret opereres med mål for gennemsnitligt uddannelsesniveau eller antal kursusdage. Endelig kan forhold i relation til de ansattes motivation og tilslutning eksempelvis indikeres ved antallet af forslag til forbedringer og ændringer, som medarbejderne kommer med.

## De fire dimensioner samlet

Med udgangspunkt i diskussionen i de foregående afsnit kan et balanced scorecard eksempelvis visualiseres som i figur 3.



Figur 3: Eksempel på præstationsmål inden for de fire perspektiver i den balancerede rapportering (kilde: Sammensat på grundlag af forskellige offentliggjorte scorecards).

Det er klart, at metoderne til måling af virksomhedens præstationer i den finansielle dimension er bedst udviklet, da de bygger på århundreders regnskabskundskaber. I modsætning hertil er metoder til måling af markedsandele, kvalitet, innovationsevne, kundetilfredshed osv. af langt nyere dato, hvorfor yderligere metodiske udviklinger er nødvendige og kan forventes i de kommende år.

Traditionelle ikke-finansielle præstationsmål retter sig ofte mod forbedring af de eksisterende funktioner og forretningsprocesser, hvorimod erfaringer viser, at arbejdet med implementering af balanced scorecard ofte vil identificere helt nye processer, som må etableres for at realisere virksomhedens mål. Derfor har nogle virksomheder taget udgangspunkt i scorecard'ets mål ved prioritering af BPR- og forandringsprojekter, således at disse har kunnet fokuseres på de forretningsprocesser, som har størst betydning. Samtidig indeholder scorecardet jo også de målinger, som skal afgøre, om f.eks. BPR-projekter er succesfulde.

## 7 Andre dimensioner ?

Når man skal i gang med at implementere balanced scorecard, vil man ofte spørge, om der altid skal være fire dimensioner i et balanced scorecard - og om det netop skal være de fire dimensioner, som Kaplan og Norton benytter, og som blev beskrevet ovenfor.

Kaplan og Norton (1996c, 1997) argumenterer for, at de fire grundlæggende perspektiver dækker de relevante perspektiver i stort set alle situationer, og at der derfor normalt ikke vil være behov for at tilføje yderligere perspektiver. Men samtidig lægges der vægt på, at balanced scorecard skal opfattes som en overordnet ramme, som virksomheden kan udfylde efter behov fremfor en på forhånd fastlagt model.

Ønsket om at 'udvide' scorecard'et til også at omfatte f.eks. leverandører, miljø eller lokalsamfund hænger ofte sammen med, at et balanced scorecard har meget til fælles med en stakeholder- eller interessentrapportering, hvor ideen ofte netop er, at forskellige interessenters interesser skal afvejes i forhold til hinanden. Til forskel herfra er balanced scorecard baseret på, at de mål, der indgår heri, skal være integrerede via virksomhedens forventninger til, hvorledes målene i en årsags-effekt sammenhæng relateres til virksomhedens strategi.

Det er også klart, at jo flere dimensioner man udbygger sit balanced scorecard med, og jo flere præstationsmål man anvender inden for hver dimension, des mindre overskueligt bliver scorecardet. Derfor advares der ofte (Kaplan og Norton 1996c; Olve et al 1997 p. 94) mod at komplicere modellen, med mindre det er velgennemtænkt på forhånd.

Leverandørhensyn er for Kaplan og Norton altså ikke noget, der skal isoleres i en særlig dimension, på samme måde som miljøaspekter ikke skal styres løsrevet fra virksomhedens strategi i et særligt perspektiv. Netop miljøhensyn er det vigtigt ledelsesmæssigt at håndtere, men det kan ofte ske bedre ved hjælp af andre ledelsessystemer. Men det er værd igen at fremhæve, at enhver virksomhed kan tage ideer fra balanced scorecard og bruge til sig eget formål, så der vil, som denne bog også er udtryk for, være stor variation i, hvorledes virksomheder anvender balanced scorecard og dermed også i, hvilke præstationsmål og dimensioner, der indgår heri.

I det hele taget er der en vis uenighed om, hvorvidt man skal holde sig til de fire grundlæggende dimensioner eller ej. Det gælder, som det vil fremgå af kapitlerne i denne bog, både i praksis og i litteraturen. Således har Atkinson *et al.* (1997) det synspunkt, at Kaplan og Nortons model er ufuldstændig, netop fordi den ikke tager tilstrækkeligt hensyn til, hvorledes medarbejdere og leverandører bidrager til virksomhedens målopfyldelse, for ikke at tage hensyn til virksomhedens relationer til det omliggende samfund. Desuden fremhæver Atkinson *et al.*, at man ved identifikationen af præstationsmålene skal tage hensyn til, at dette er en to-vejs proces, hvor ledelsen på den ene side ønsker at vurdere, hvorledes interessenterne bidrager til virksomhedens drift, og hvor interessenter-

ne på den anden side ønsker at vurdere, om virksomheden kan opfylde deres forventninger nu og i fremtiden.

Med disse forskellige synspunkter kan man sige, at man ved design af et balanced scorecard kan vælge mellem at fokusere enten sekventielt på virksomhedens interesser, som Kaplan og Nortons model indebærer, eller simultant som det er ideen i de traditionelle stakeholder regnskaber<sup>xi</sup>. Som det er tilfældet i flere af virksomhederne, der har bidraget til denne bog, er der nok i praksis mest tale om, at virksomhederne ikke har truffet dette valg og derfor opererer med både et sekventielt og simultant fokus på interessenterne, hvilket også er, hvad Atkinson *et al.* (1997) anbefaler.

### **Human resource**

Mange af virksomhederne i denne bog har valgt at erstatte 'learning & growth' perspektivet med et medarbejderperspektiv, men man kunne også som foreslået af nogle (f.eks. Kähäri 1996; Maisel 1992) have et "human resource" perspektiv ud over de sædvanlige fire dimensioner. Et sådant human ressource perspektiv kunne for eksempel bestå af præstationsmålene, der illustreres i figur 5. Hvis man lader et fokuseret medarbejderperspektiv erstatte 'learning & growth', får man netop mere fokus på betydningen af at have kvalificerede medarbejdere, at udvikle medarbejderes kompetencer osv. – altså det, som også går under betegnelsen den intellektuelle kapital.

<b><i>Human resource</i></b>
<i>Omsætning per medarbejder</i>
<i>Indtjening per medarbejder</i>
<i>Medarbejdertilfredshed</i>
<i>Uddannelsesniveau</i>
<i>Antal efteruddannelsedage</i>

Figur 5: Eksempel på præstationsmål i et eventuelt "human resource perspektiv (kilde: Kähäri, 1996, Effekter på Styrning ved Leanisering).

Det er desuden ganske godt i overensstemmelse med skandinavisk ledelsespraksis eksplicit at tage et medarbejderperspektiv, hvilket også ses ved, at svenske virksomheder som forsikringsselskabet Skandia, Electrolux, SKF og ABB anvender et medarbejderperspektiv i deres balanced scorecard (jf. Olve *et al* 1997), samt at hovedparten af de virksomheder, der for tiden udvikler videnregnskaber i Danmark, i høj grad har fokus på medarbejderdimensionen (jf. Bukh *et al.* 1999, 2000).

## Miljø

Mange virksomheder overvejer også at anvende et separat miljøperspektiv i deres balanced scorecard. Det kan eksempelvis gøres med udgangspunkt i litteraturen omkring rapportering af virksomhedens præstationer på miljøområdet, som f.eks. Epstein (1996) eller Gray *et al* (1996).

Som anført ovenfor, er Kaplan og Nortons ide om et balanced scorecard baseret på, at dette opstilles på grundlag af virksomhedens strategi og omfatter nøgletal, der er kausalt relaterede hertil. Det betyder, at hvis virksomhedens kunder lægger vægt på dens præstationer inden for miljøområdet, så kan det være relevant at opstille præstationsmål inden for miljøområdet. Oftest vil disse være at finde i driftsperspektivet (jf. også Olve *et al.* 1997, p. 207) – i det mindste, når vi som i denne bog opfatter balanced scorecard som et ledelsværktøj. Hvis vi derimod ser på eksterne rapporter, kan der være et langt større behov for en separat miljødimension.

## Litteratur

- Atkinson, Anthony A., John H. Waterhouse og Robert B. Wells. 1997. A stakeholder approach to strategic performance measurement. *Sloan Management Review* 38(3):25-38.
- Berry, Leonard L. og A. Parasuraman. 1997. Listening to the customer - the concepts of a service-quality information system. *Sloan Management Review* 38(3):65-76.
- Birk, Lars og Jesper Erichsen. 1994. *Ledelse via Nøgletal*. København: Børsen Bøger.
- Brown, Mark Graham. 1996. *Keeping score: using the right metrics to drive world-class performance*. New York: Quality Resources.
- Bukh, Per Nikolaj. 2001. Balanced scorecard – del 1: Ny styring og ledelse. I *Virksomhedens Økonomistyring*. København: Børsens Forlag.
- Bukh, Per Nikolaj D.; Mette Rosenkrans Johansen, Heine T. Larsen og Jan Mouritsen. 1999. Notat om 19 virksomhedernes videnregnskaber, Afdeling for Virksomhedsledelse, Aarhus Universitet.
- Bukh, Per Nikolaj ; Heine T. Larsen and Jan Mouritsen. 2000. Constructing intellectual capital statements. Forthcoming in the Special issue of *Scandinavian Journal of Management* dedicated to 15<sup>th</sup> Nordic Conference on Business Studies, Helsinki,
- Bukh, Per Nikolaj ; Jens V. Frederiksen and Mikael Hegaard 2000. *Balanced Scorecard på dansk: erfaringer fra 10 virksomheder*. Børsens Forlag: København.
- Epstein, Marc J. 1996. *Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practice for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy*. Chicago: Irwin Professional Publishing.
- Gray, Rob, Dave Owen og Carol Adams. 1996. *Accounting & accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. London: Prentice Hall.

- Heskett, James L.; W. Earl Sasser jr. og Leonard A. Schlesinger. 1997. *The Service Profit Chain*. New York: The Free Press.
- Ittner, Christopher D.; David F. Larcker og Marshall W. Meyer. 1998. The use of subjectivity in multi-criteria bonus plans. Working paper, The Wharton School, University of Pennsylvania.
- Ittner, Christopher D.; David F. Larcker og M.V. Rajan. 1997. The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72:231-255.
- Kaplan, R.S. og A. Atkinson. 1998. *Advanced Management Accounting*, 3. Udgave. Upper Saddle River: Prentice-Hall.
- Kaplan, R. S. og D. P Norton. 1996a. Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review* 74(1):75-85.
- Kaplan, R. S. og D. P Norton. 1996b. Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review* 39(1):53-79.
- Kaplan, R. S. og D. P Norton. 1996c. *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. og D. P Norton. 1992. The balanced scorecard - measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70(1):71-79.
- Kaplan, R. S. og D. P Norton. 1993. Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review* 71(5):134-147.
- Kähäri, Peter. 1996. Effekter på styrning ved leanisering. I *Økonomistyring & Informatik - Årbog 1996*, Preben Melander (ed.) side 209-239. København: Jurist- og Økonomoforbundets Forlag.
- Meyer, Christopher. 1994. How the right measures help teams excel. *Harvard Business Review*, maj/juni pp. 95-103.
- Nørreklit, Hanne. 1999. Det balancerede scorecard ? Hvorfor er det så svært at holde balancen. *Økonomistyring & Informatik* 14 (6): 443-467.
- Olve, Niels-Göra, Jan Roy og Magnus Wetter. *Balanced Scorecard i svensk praktik*. 1997. Stockholm: Liber Ekonomi..
- Olve, Niels-Göra, Jan Roy og Magnus Wetter. 1999. *Performance drivers: a practical guide to using the balanced scorecard*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Reichheld, F. og E. Sasser. 1990. Zero defections: quality comes to services. *Harvard Business Review* 68(5)
- Turney, Peter B. B. 1993. *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*. Hillsboro: Cost Technology.
- Zeithaml, V. J. og M. J. Bitner. 1996. *Services Marketing*. New York: The McGraw-Hill Companies.

- 
- <sup>ii</sup> Se f.eks. *Database & Networks Journal*, volume 29, no 1, pp. 3-6, hvor det vises, hvordan et balanced scorecard kan benyttes af IT-afdelingen til at bringe afdelingens målsætninger overens med resten af organisationen samt til at styre herudfra.
- <sup>iii</sup> Se desuden *PC Week* (U.S. ed.), vol 17, side 73-55, 1998.
- <sup>iv</sup> Se Atkinson *et al* (1997, kapitel 13) samt Shank og Govindarajan <indsæt specifikke detaljer her>
- <sup>v</sup> Se Anthony og Govindarajan (1998) samt Kaplan og Atkinson (1998, kapitel 13) for en oversigt over principperne bag præstationsafhængig aflønning samt forskellige metoder til at implementere dette.
- <sup>vi</sup> Eksempler på hvorledes forretningsmodeller kan udvikles og danne grundlag for implementering af et balanced scorecard omfatter Sears Roebuck and Company's model (Rucci *et al.* 1998), Epstein *et al*'s (1999) Action-Profit Link model, eksemplerne i Heskett *et al.*'s (1997) bog *The Service Profit Chain* samt Kaplan og Norton's cases. Desuden vil virksomheder, der arbejder med kvalitetsprismodeller ofte tage udgangspunkt heri ved implementering af balanced scorecard.
- <sup>vii</sup> Birk og Erichsen (1994) gennemgår, definerer og forklarer de fleste almindelige nøgletal indgående. Se desuden Brown (1996) samt Kaplan og Norton (1996c), der også handler om nøgletal, men i højere grad relaterer dem til virksomhedens karakteristika. Endelig er der i litteraturen om videnregnskaber og intellektuel kapital (f.eks. Edvinson og Malone 1997; Erhvervsfremme Rådet 1997; Larsen *et.al* 1999; Sveiby 1997) en række forslag til nøgletal, hvoraf en del er specielt egnede til eksterne videnregnskaber.
- <sup>viii</sup> Se Stewart (1991) for en detaljeret redegørelse for EVA samt Ehrbar (1999) for en mindre teknisk betonet redegørelse for begrebernes indhold og anvendelse.
- <sup>ix</sup> Det vil sige personer, der er 'forklædt' som kunder, og som for eksempel handler i et supermarked for at vurdere den behandling, som en virkelig kunde udsættes for.
- <sup>x</sup> Dette svarer til synspunkter i service marketing-litteraturen, hvor Zeithaml og Bitner (1996, kapitel 8) f.eks. anfører, "that a company must set customer-defined standards: operational standards based on pivotal customer requirements that are visible to and measured by customers" (1996, side 298).
- <sup>xi</sup> Se f.eks. de to engelske rapporter: "The inclusive approach to business success", udgivet af The Centre for Tomorrow's Company, samt "Tomorrow's Company" udgivet af The Royal Society for the encouragement of Arts, Manufacturing and Science. I Danmark kender vi det etiske regnskab, der kan opfattes som en variant af interessentregnskabet, og som blandt andet har været anvendt af SparNord, Middelfart Sparekasse og flere andre offentlige og private organisationer.