

Per Nikolaj D. Bukh · Jens Frederiksen · Mikael Hogaard

BALANCED SCORECARD

PÅ DANSK

Ti danske virksomheders erfaringer

e-bog

Børsen

Nye ledelsesprincipper og -systemer

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 potentialet til at fungere som et ledelsessystem, hvilket også illustreres ved flere af virksomhedernes bidrag i denne bog.

En af de centrale ideer ved Kaplan og Nortons 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 virksomheden og dens 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 ba-

lanced scorecard, og at det sjældent er muligt at udstikke firkantede løsninger, der præcist angiver, hvordan et balanced scorecard skal se ud i f.eks. et pengeinstitut eller på et hospital.

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 forsikringsselskab 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 foretages.

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 ifølge 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 område¹¹.

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 f.eks. 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 horisontalt¹².

Det ses ofte også, at virksomheder, der vælger at offentliggøre et balanced scorecard eller lader tal herfra indgå i et videnregnskab (jf. kapitel 4), offentliggør aggregerede tal for hele koncernen, mens

¹¹ En undtagelse er forsikringselskabet Skandia, der tilsyneladende har anvendt sådanne individuelle scorecards (jf. Hedberg *et al.* 1997, side 139), som omfatter mål for den enkelte ansattes værdiskabelse, antal netværkskontakter, antal forbedringsforslag samt tid brugt til kompetenceudvikling

¹² Se f.eks. *Database & Networks Journal* (volume 29, no. 1, side 3-6), hvor det vises, hvordan et balanced scorecard kan benyttes af IT-afdelingen til at bringe afdelingens målsætninger overens med resten af organisationens samt til at styre herudfra.

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 projektets 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 tilstrækkelig¹³.

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' (Atkinson *et al.* 1997, kapitel 13).

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

¹³ Se desuden *PC Week* (U.S. ed., 1998, volume 17, side 55-73).

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 positiv¹⁴. Disse betragtninger er i bund og grund de samme, som har fået virksomheder til at anvende balanced scorecard i den interne styring frem for 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 valget 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 af, hvordan de hænger sammen, hvilket område de normalt ligger indenfor, og hvilken mulighed ledelsen har for at påvirke dem.

Kaplan og Norton (1996c) 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 bonusaflønning er langt mere udbredt end herhjemme, viser, at de fleste

¹⁴ 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 denne.

større virksomheder anvender bonusaflønnings baseret på balanced scorecard eller tilsvarende systemer. At noget er udbredt, betyder imidlertid ikke nødvendigvis, at det virker, og undersøgelser (Ittner og Larcker 1998; Ittner, Larcker og Meyer 1998) 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 bonusaflønnings, og anvendelse af balanced scorecard-lignende principper er derfor også her oplagte.

En balanceret model

Det diskuteres jævnligt (f.eks. Nørreklit 1999; Ittner og Larcker 1998, side 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 (Kaplan og Norton 1996c) 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 scorecard¹⁵.

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 eksempelvis forventes at påvirke de samme kunders loyalitet, er disse nøgletal relaterede til hinanden ved en årsag-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 årsag-effekt-sammenhænge kan i lige så høj grad gå mellem de enkelte perspektiver i scorecardet, således som illustreret i figur 3.1. 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 (Olive *et al.* 1999, side 9), netop fordi de er relaterede i årsag-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.

¹⁵ 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 Nortons cases. Desuden vil virksomheder, der arbejder med kvalitetsprismodeller, ofte tage udgangspunkt heri ved implementering af balanced scorecard.

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. I denne bog fokuseres primært på balanced scorecard som et internt styringsinstrument, men som vi vender tilbage til i kapitel 4, er der flere virksomheder både herhjemme og i udlandet, som offentliggør oplysninger af den samme type, som man normalt finder i et balanced scorecard. Nogle gange hævdes det, at der decideret er 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 bogs indledende kapitler fokuserer vi 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, som 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.