

Med fokus på strategien ...

De traditionelle rapporterings- og regnskabssystemer har siden midten af 1980'erne været kraftigt kritiseret for ikke at give ledelsen den information, der kræves for at kunne planlægge, styre og træffe beslutninger. I en international sammenhæng har det ikke mindst været forskere og konsulenter i kredsen omkring Harvard Business School, der har været bannerførere for denne kritik, som nok mest vægtigt blev fremført i bogen *Relevance Lost*, der blev udgivet i 1987. Her kritiserede økonomistyringsprofessoren Robert S. Kaplan sammen med regnskabshistorikeren Thomas H. Johnson de traditionelle omkostningsregnskaber, som ved ikke at afspejle de reelle produktionsstrukturer gav anledning til, at der blev taget forkerte beslutninger.

Senere har andre sluttet sig til kritikerne. Leif Edvinsson (Edvinsson og Malone, 1997), der i en årrække arbejdede med nye rapporteringsformer i det svenske forsikringsselskab Skandia, angreb årsregnskabet, idet "the traditional model of 'accounting' which so beautifully described the operations of companies for a half millennium, is now failing to keep up with the revolution taking place in business" (Edvinsson og Malone 1997, s. 1), og professor Baruch Lev (Lev, 2001; Lev og Zarowin, 1999) har mere specifikt kritiseret, at væsentlige faktorer, der er bestemmende for virksomheders børsværdi, for eksempel i form af investeringer i forskning og udvikling, patenter eller nye produkters andel af omsætningen, ikke afspejles korrekt i det traditionelle finansielle regnskab.

Som det seneste skud på stammen har forfattere som Hope og Fraser (2003) siden slutningen af 1990'erne arbejdet på at udvikle alter-

nativer til den klassiske budgetlægningsprocedure. Dette arbejde er sket i regi af det såkaldte "Beyond Budgeting Round Table", hvor omkring 60 virksomheder, heriblandt skandinaviske virksomheder som Borealis, SKF, Ikea, Svenska Handelsbanken og Volvo, har deltaget. Selv om der nok er lang vej at gå endnu, før vi tør opgive det trygge fundament, som det traditionelle budget udgør, så er det alligevel en besnærende tanke.

Fra finansielle mål til nye udfordringer

Den efterhånden klassiske opdeling i strategiske, taktiske og operationelle ledelsesopgaver (Anthony, 1965) er baseret på, at der er en integration mellem de taktiske ledelsessystemer, den traditionelle økonomistyring, og de strategiske mål. Denne tankegang har også været fundamentet for den danske økonomistyring (jf. Mouritsen et al., 1994), hvor distinktionen mellem strategiske, taktiske og operative beslutningssituationer er vigtig i den danske regnskabstradition, hvor vægten har været lagt på den taktiske styringsopgave gennem periodisk budgettering og periodisk opfølgning. Ud fra en regnskabsmæssig betragtning er det især sondringen mellem *ex post* (opfølgning) og *ex ante* (budgetopgaver), der er af afgørende betydning i den danske økonomistyring (Madsen, 1976; Worre, 1991, 1994), selv om disse naturligvis er koblede, da *ex post*-analyser ofte er en forudsætning for *ex ante*-kalkulationer.

Den sidste halve snes år har interessen for økonomistyring bevæget sig opad i organisationen og tilsvarende i styringsopgaverne. Flere forfattere (for eksempel Bromwich, 1990; Kaplan og Cooper, 1998; Shank og Govindarajan, 1993) har argumenteret for økonomistyringens strategiske betydning og har vist, hvordan strategiintegrationen kunne foretages, og der er herhjemme givet forslag til, hvordan en taksonomi over styringsniveauer og -fokus kunne opbygges (Mejer, 2004). Men selv om det er en god idé at forankre økonomistyringen strategisk, er det langt fra altid nemt i praksis. I de traditionelle rapporterings- og regnskabssystemer har der været fokuseret kraftigt på finansielle mål og nøgletal samt afdelingsbaserede budgetter, mens en opfølgning på virksomhedens strategi ofte kræver, at der også sættes fokus på en lang række andre forhold, som ikke nødvendigvis alene

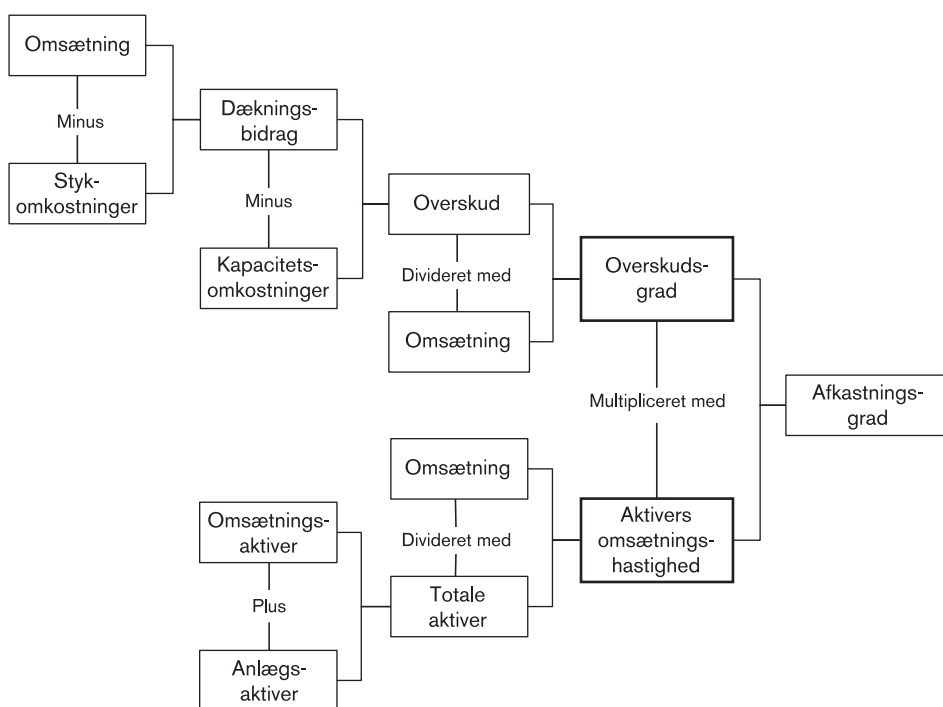
afspejles i de finansielle mål. Herunder også langt mere kvalitative eller "bløde" mål, som ikke har været en integreret del af rapporterings- og styringssystemerne.

Der var engang, hvor ledelsen ved hjælp af summariske finansielle nøgletal som for eksempel 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, for eksempel 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. Den tid er imidlertid forbi.

De sidste årtiers ændring i samfundet som helhed og i de fleste virksomheders forretningsvilkår i særdeleshed har betydet, at værdiskabelsen i dag i langt højere grad bestemmes af virksomhedens såkaldte immaterielle aktiver eller videnressourcer. Tidligere blev værdi skabt gennem investeringer i materielle aktiver og bearbejdning af råstoffer. Dette er stadig udgangspunktet, men derudover er virksomhedernes værdiskabende processer blevet mere og mere afhængige af den intellektuelle kapital, der er repræsenteret ved medarbejdere, teknologi og processer. Samtidig bliver der flere og flere virksomheder, der slet ikke har et fysisk produkt, men udelukkende leverer værdi til deres kunder gennem viden, service, image og relationer, og der knyttes ved hjælp af informationsteknologi tættere bånd til både leverandører, samarbejdspartnere og kunder. Kunderne er blevet mere professionelle og vant til at gebærde sig på det globale marked, de forventer imødekommenhed og tilpasningsdygtighed uden at være villige til at betale væsentlig højere priser end for masseproducerede produkter.

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. Sådanne ændringer i virksomheders konkurrencevilkår betyder, at en stigende del af de ydelser, som virksomheder frembringer, er betinget af, at virksomheden kan anskaffe, dele, forankre, udvikle samt anvende de rigtige videnressourcer i form af medarbejdere, kunder/brugere, processer og

teknologi. Ledelsen har derfor brug for redskaber til at integrere de nye områder og succeskriterier, der kommer i fokus, således at nye arbejds-metoder, processer og kunderelationer kan udvikles, og således at disse videnressourcer og kompetencer kan forvaltes med henblik på at skabe en øget værditilvækst.



Figur 1.1: DuPont-pyramiden. (Kilde: Birk og Erichsen, 1994, s. 126)

Disse nye konkurrencevilkår går ofte under betegnelser som viden-samfundet, informationssamfundet, netværkssamfundet eller det postindustrielle samfund.¹ En sådan ændring i forretningsvilkårene

¹ Hvad angår de grundlæggende samfundsmæssige ændringer, henvises til forfattere som Peter Drucker med bøgerne *Post-Capitalist Society* (1993) og *Management Challenges for the 21st Century* (2001), Manuel Castells *Network Society* (1996), James Brian Quinns *Intelligent Enterprises* (1992) og herhjemme Lars Kolind med *Vidensamfundet* (2000).

har betydet, at der er opstået et naturligt behov for ændrede ledelsessystemer, der vægter informationer om kunder, medarbejdere og processer om ikke højere så i det mindste lige så højt som finansielle informationer. Afledt heraf har det medført nye procesorienterede opfattelser af strategi og ledelse, således at der fokuseres på fleksibilitet frem for planlægning, og således at individerne og deres kompetencer bliver omdrejningspunktet for, hvorledes strategi og ledelse praktiseres. Som en konsekvens heraf har vi i de seneste par år oplevet en øget interesse for ikke blot balanced scorecard, men også en række andre nye ledelseskoncepter som for eksempel videnregnskaber, customer relationship management, economic value added, netværksorganisationer og lærende organisationer. Men ingen af disse ledelseskoncepter har haft nær samme gennemslagskraft i alle typer virksomheder som balanced scorecard.

Økonomistyring med fokus på strategi

Langsigtede strategiske planer danner i lærebøgerne 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. Det er heller ikke ualmindeligt, at budgetteringen og den såkaldte strategiske planlægning foregår ret løsrevet fra virksomhedens mission og strategiske vision – hvis man da har noget sådant.

Desuden opfattes strategisk(e) visioner og planlægning ofte forskelligt fra virksomhed til virksomhed. Kaplan og Norton (2004a) beskriver således, hvordan nogle virksomheder, når de skal beskrive deres strategi, præsenterer deres finansielle planer for vækst i omsætning og overskud, mens andre bygger deres overordnede strategier op omkring, hvordan produkter og services virker differentierende i forhold til konkurrenter. Endelig er der virksomheder, der i strategiformuleringen lægger vægt på kundeorienteringen og markedsopfattelsen og derfor bygger deres strategi omkring kundedifferentiering, mens andre vælger en kompetencebaseret strategi, der bygges op omkring virksomhedens menneskelige ressourcer, som det bl.a. er blevet beskrevet i

adskillige videnregnskaber de seneste par år (jf. Bukh et al., 2001; Mouritsen et al., 2002). En række begreber som value drivers, forretningsmodeller, og hvad vi ellers bruger til at beskrive en virksomheds strategi, gives nemlig i praksis ganske forskellige fortolkninger – ligesom det indhold, der kan lægges i strategibegrebet, også kan være forskelligt.

Der er imidlertid ikke blot brug for ledelsesredskaber, der kan konkretisere strategier og følge op på de valgte strategier. I takt med at de fleste virksomheder oplever, at konkurrencen intensiveres, bliver der brug for mere nuancerede økonomistyringsværktøjer, som i kombination kan fastholde et strategisk fokus, frem for at regne med, at budgettet alene er et tilstrækkeligt styringsgrundlag. En balanceret rapportering indebærer, at ledelsen overvejer virksomhedens situation på markedet nu og i fremtiden – en overvejelse om, 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 til kunder, processer, innovationskraft, medarbejdere, samfund, miljø osv., som alle er vigtige, hvis virksomheden skal realisere sine mål.

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 på plan- og budgetlægningen i en snæver forstand, men også mere bredt på produktkalkuler, principper for fastlæggelse af interne afregningspriser, lønsomhedsanalyser osv. Dette er imidlertid ikke altid lige retfærdigt, idet balanced scorecard måske nok kan være et supplement til den traditionelle plan- og budgetlægning, men det kan ikke erstatte den finansielle planlægning og kalkulation.

Balanced scorecard er dels et ledelsesredskab eller -koncept, dels mere snævert i sin oprindelige udformning (Kaplan og Norton, 1992) et præstationsmålingssystem. I mange virksomheder anvendes balanced scorecard i dag primært som et strategiværktøj, og der er derfor andre formål med konceptets anvendelse end blot at "måle præstationer", og

der er da heller ikke nogen entydig relation mellem balanced scorecard og for eksempel 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 for eksempel activity based costing. Dette forstærkes formodentlig 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.

Inden for de senere år er ideen om den budgetløse økonomistyring dukket op i den danske fagdebat, og selv om begrebet oprindeligt var importeret fra Sverige,² har også danske virksomheder taget det til sig. Ideen er jo besnærende, da der bruges mange ressourcer til budgettering, og hvis man samtidig kan se, at budgetterne ikke "bruges" i så stor udstrækning, kan man derfor med en vis ret spekulere på, om det nu også er nødvendigt. Kritikken af budgetters manglende relevans er udtalt verden over, Jack Welch, tidligere CEO for General Electric, er eksempelvis ofte blevet citeret for sin modvilje mod budgetter: "The budget is the bane of corporate America. It should never have existed. It is an exercise in minimalization. You are always getting the lowest out of people." (Loeb, 1995).

Kritikken af budgetlægningen og håbet om, at der kunne udvikles et alternativ, førte i 1997 til etableringen af organisationen Beyond Budgeting Round Table, der både er vært for forskningsprojekter vedrørende den budgetløse virksomhed og samtidig driver et erfaringsnetværk for virksomheder, der har skiftet budgettet ud med mere dynamiske modeller. Kritikken af det traditionelle budget drejer sig ofte om, at det er for statisk, således at virksomheder med fastlagte årsbudgetter ikke hurtigt nok kan reagere på og omprioritere i forhold til ændringer i den turbulente verden, de eksisterer i. Skal virksomheden kunne levere troværdige finansielle prognoser og samtidig opstille am-

2 Johansson (1999) diskuterer mere detaljeret budgetteringsrolle og betydning i svenske virksomheder. Se desuden Daum (2002), Hope og Fraser (2000, 2003), Ewing og Samuelson (1998) samt Wallander (1999). Hansen et al. (2003) giver en oversigt over de problemer, der oftest beskrives i relation til budgetteringen, og diskuterer alternativer.

bitiøse mål for virksomhedens performance, der får ledere og medarbejdere til at gøre en ekstra indsats, kræver det, ifølge kritikerne, at de to processer, finansiel planlægning og præstationsevaluering, er adskilte og ikke sameksisterer, som det er tilfældet i budgettet.

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 i en moderne virksomhed ikke realistisk at tro på, at man kan operere uden planlægning. Og det er jo det, budgetteringen drejer sig om. I Skandinavien og specielt Sverige har der i de senere år været eksempler på virksomheder, som arbejder uden de traditionelle årsbudgetter. Hope og Fraser (2003) præsenterer således blandt andet erfaringer fra Svenska Handelsbanken, Borealis og Ikea, der i stedet for budgetter løbende opdaterer deres prognoser og mål på baggrund af opstillede mål i deres balanced scorecard som et led i en række strategiske gennemgange, der sigter på at udnytte nye muligheder og imødegå potentielle trusler.

Kaplan og Norton (2002, kap. 11) er dog ikke selv fortalere for at afskaffe budgettet fuldstændigt. I deres beskrivelse af balanced scorecard-modellen fremlægges den ikke som et alternativ til budgetteringen, men derimod som en metode til at integrere elementer af økonomistyringen – herunder dynamisk, operationel og strategisk budgettering.

Hvorfor balanced scorecard?

Kaplan og Norton (2002, s. 16) argumenterer for balanced scorecards relevans ved blandt andet at beskrive eksempler, hvor indførelsen af balanced scorecard i konkrete virksomheder har ført til betragtelige stigninger i indtjeningen. Således berettes om, hvordan overskuddet for en amerikansk bank blev 19 gange større i løbet af fire år efter indførelsen af balanced scorecard. Selv om sådanne retoriske eksempler kan lyde besnærende, er der dog ingen garanti for, at indførelsen af et balanced scorecard fører til forbedrede forretningsgange og dermed øget indtjening. Der kan findes lignende eksempler for mange andre ledelseskoncepter som ABC (activity based costing), EFQM (business excellence), BPR (business process reengineering), hvor indførelsen af et specifikt program har ført til øget indtjening, eller hvor man ved

hjælp af statistik kan påvise, at virksomheder, der netop bruger disse teknikker, har større indtjening end andre virksomheder.

Men det kan være særdeles svært at afgøre, om den øgede indtjening skyldes indførelsen af balanced scorecard eller nogle af de andre programmer, der sideløbende eksisterer i organisationen. Samtidig er det ofte karakteristisk for virksomheder, der anvender nye ledelseskoncepter som balanced scorecard, at der står visionære, stærke ledere i spidsen for virksomhederne. Endvidere er der i sådanne virksomheder ofte fokus på selve ledelsesdisciplinen – dvs. “at gøre noget”, handle proaktivt, ja ganske simpelt *lede* frem for at lade stå til. Derfor kan det være svært at afgøre, hvilke dele af en organisations succes der skal tilskrives konkrete ledelseskoncepter, enkelte personer, ændringer i omgivelserne/markedet eller helt andre faktorer.

Som de fleste andre, der beskæftiger sig med ledelse, er vi dog overbeviste om, at ledelse betaler sig, og balanced scorecard er et velafprøvet og relativt simpelt ledelseskoncept, der integrerer mange andre fornuftige ledelsesprincipper, og som gennem sin anvendelse har medvirket til forbedrede præstationer i organisationer verden over. Det er dog vigtigt at huske på, at for at implementeringen af konkrete ledelseskoncepter skal føre til de ønskede resultater, er det vigtigt, at de ikke bliver indført i blinde, men derimod i organisationer, der står over for de udfordringer, som det konkrete koncept eller værktøj adresserer.

Der er flere udfordringer, der tages op, eller kan tages op, når balanced scorecard-projekter sættes i gang. Ønsker virksomheden eksempelvis at opbygge en mere nuanceret og helhedsorienteret ledelsesrapportering, end hvad der kan opnås med udgangspunkt i det månedsopdelte budget, er balanced scorecard givetvis et hensigtsmæssigt værktøj at tage udgangspunkt i. Den balancerede rapportering betyder en balance mellem kort- og langsigtede målsætninger, mellem økonomiske og ikke-økonomiske måltal, mellem interne og eksterne perspektiver samt ikke mindst en balance mellem tidsdimensionerne fortid, nutid og fremtid. Således imødekommer den balancerede rapportering et behov for mere nuancerede nøgletal som styringsparametre for den strategifokuserede organisation, der vil handle proaktivt og ikke bare reaktivt.

Endnu mere centralt er det dog, at balanced scorecard er et fremragende værktøj til at arbejde med strategi. Det gælder både, når man

skal udvikle en strategi, og når man skal konkretisere eller implementere en strategi, hvad enten det er for hele organisationen, for et enkelt forretningsområde eller måske i de enkelte afdelinger. En af styrkerne ved balanced scorecard-konceptet er, at det i sine grundprincipper er ganske simpelt opbygget og dermed egnet som grundlag for kommunikation internt i virksomheden. Man kan endvidere sige, at balanced scorecard har potentiale til både at fungere som et måle- og som et varslingsystem til brug for ledelsens vurdering af, om iværksatte strategier har den ønskede effekt i relation til opfyldelse af den overordnede mission, værdier og strategiske mål.

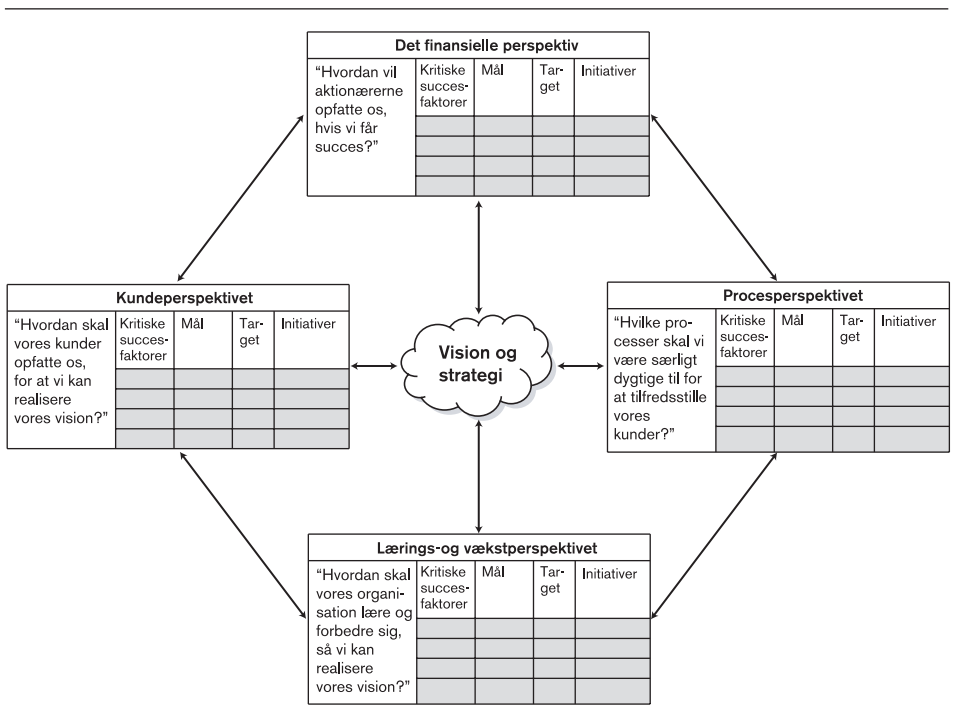
Når balanced scorecard i praksis også bliver et værktøj til strategi-formulering, hænger det sammen med, at balanced scorecardet indebærer en konkretisering af de overordnede strategier, og hvis disse ikke allerede er tilstrækkeligt klare, vil den yderligere – og nødvendige – konkretisering ske som et led i udviklingen af et såkaldt strategikort. Det er dog oftest tilfældet, at eksisterende strategier overføres til balanced scorecardet, hvor balanced scorecardet så synliggør, hvorvidt der er sammenhæng og konsistens mellem virksomhedens strategier. Denne øvelse medfører ofte i praksis, at nogle strategier tilpasses, andre kasseres, og nye formuleres, således at balanced scorecard-konceptet finder anvendelse som hjælpeværktøj til at opbygge virksomhedens strategi.

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, hvilke reelle sammenhænge der skal være mellem målingerne, og hvilke sammenhænge der skal være mellem præstationsmålingssystemet og de øvrige ledelsesteknologier og forandringsprogrammer, der på det givne tidspunkt vil være i gang i virksomheden.

Da de første grundsten til balanced scorecard-metoden blev lagt i 1990, var det med henblik på at udvikle et præstationsmålingssystem til brug i virksomheder, der arbejdede procesorienteret og med fokus på kunderne. Det var også tydeligt i den første artikel, som Kaplan og Norton udgav i 1992 (Kaplan og Norton, 1992), at den var en reaktion på et måleproblem. En af de bærende ideer i udviklingen af et

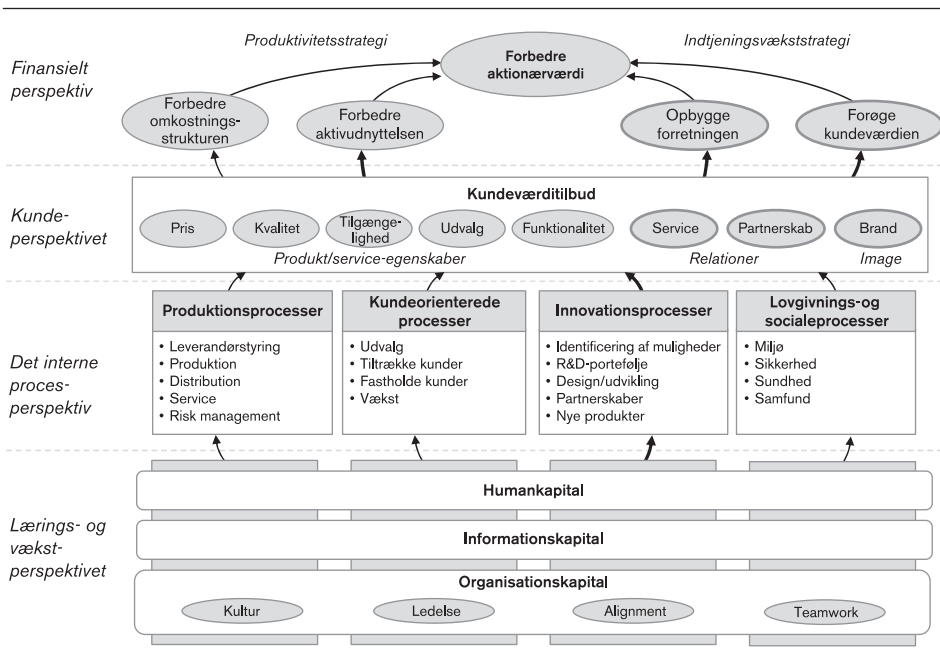
balanced scorecard er stadig, at der skal tages udgangspunkt i virksomhedens vision, mission og strategi, og på grundlag heraf udvælges kritiske succesfaktorer inden for de fire områder det finansielle perspektiv, kundeperspektivet, procesperspektivet og lærings-/vækstperspektivet, således at virksomhederne gennem anvendelse af balanced scorecard oversætter strategien til mål, der signalerer vigtigheden af kunderelationer, værdiskabelse og præstationer i en langt bredere forstand end de traditionelle finansielle resultater.

Balanced scorecardet består derfor i sin mest basale form af en række præstationsmål og kritiske succesfaktorer inden for hvert af perspektiverne, således som det er vist i figur 1.2. Men scorecardet er ikke blot en sammenstilling af præstationsmål, som virksomhedens ledelse finder vigtige. Nej, scorecardet 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.



Figur 1.2: De fire dimensioner

Efterhånden som flere og flere virksomheder har fået erfaringer med balanced scorecard, har metoden udviklet sig til i endnu højere grad at være en metode til strategiformulering og -implementering. Dette er mest markant i Kaplan og Nortons anden bog, *The Strategy-Focused Organization* (2001), hvor det vises, hvorledes der kan udvikles et strategikort med henblik på at skabe sammenhæng i virksomhedens strategi inden for de fire nævnte perspektiver. Endelig præsenteres strategikortlægningen i en lettere revideret version i bogen *Strategy Maps* (Kaplan og Norton, 2004a) således, at den model for de fleste virksomheder, der går i gang med at lave balanced scorecard, nu er som vist i figur 1.3. Vi vil her blot vise modellen, idet vi i kapitel 2 vender tilbage til, hvilken funktion de enkelte elementer i figuren har, og hvorledes strategikortlægningen skal gennemføres.



Figur 1.3: Strategikortlægningen. (Kilde: Kaplan og Norton, 2004a, s. 11)

Mens *The Strategy-Focused Organization* koncentrerede sig om at vise grundprincipperne i implementeringen af strategi gennem årsag-virknings-kæder og mindre om selve strategiformuleringen, adresserer

Strategy Maps mere detaljeret udfordringen med at udvikle en strategi. Uden alt for megen beskedenhed fremfører Kaplan og Norton (2004a) selv, at de tre bøger i kombination har de ingredienser, der skal til for at skabe banebrydende resultater. Således kan de tre bøger i sig selv omskrives til en årsag-virknings-kæde, der anskueliggør, hvordan arbejdet med balanced scorecard bør gribes an, hvilket illustreres som i figur 1.4:

$$\begin{aligned}
 &\{\text{Describe the strategy}\} + \{\text{Measure the strategy}\} + \{\text{Manage the strategy}\} \\
 &\quad = \text{Breakthrough results} \\
 &\{\text{Strategy maps}\} + \{\text{Balanced Scorecard}\} + \{\text{The Strategy-focused organization}\} \\
 &\quad = \text{Breakthrough results}
 \end{aligned}$$

Figur 1.4: De tre bøger i forening. (Kilde: Kaplan og Norton, 2004a, s. 13)

Det centrale i arbejdet med balanced scorecard, således som vi her i de indledende kapitler vil præsentere det, er, at det er en metode til at udvikle og præcisere en strategi – lige fra tankerne om virksomhedens position på markedet til den konkrete opfølgning på de initiativer og handlingsplaner, som strategiens konkretisering nødvendiggør. På denne måde handler det kun i begrænset omfang om at præsentere virksomhedens kritiske succesfaktorer inden for de fire dimensioner. Det er i realiteten relativt uproblematisk at specificere de konkrete nøgletal og målepunkter, når der først er foretaget en tilstrækkelig præcis strategikortlægning. Derfor kan udviklingen af et strategikort også fungere som afprøvning af konsistensen i en allerede eksisterende strategi. Testen kunne være, at hvis ikke det umiddelbart kan udtrykkes klart, hvorledes de enkelte elementer i strategikortet kan måles – så er det strategien og dens implikationer, der ikke er formuleret præcist nok.

Erfaringer har vist, at eksisterende strategier ofte enten revurderes eller nogle gange endda forkastes i processen med at opbygge et strategikort. Derfor drejer processen sig reelt set både om at kortlægge strategien og om udviklingen af en strategi. Når først strategikortet foreligger, er det med til at give overblik og klarhed over strategien samt vise, hvordan opfølgning på relevante målinger kan bidrage til operationalisering og opnåelse af den valgte strategi.

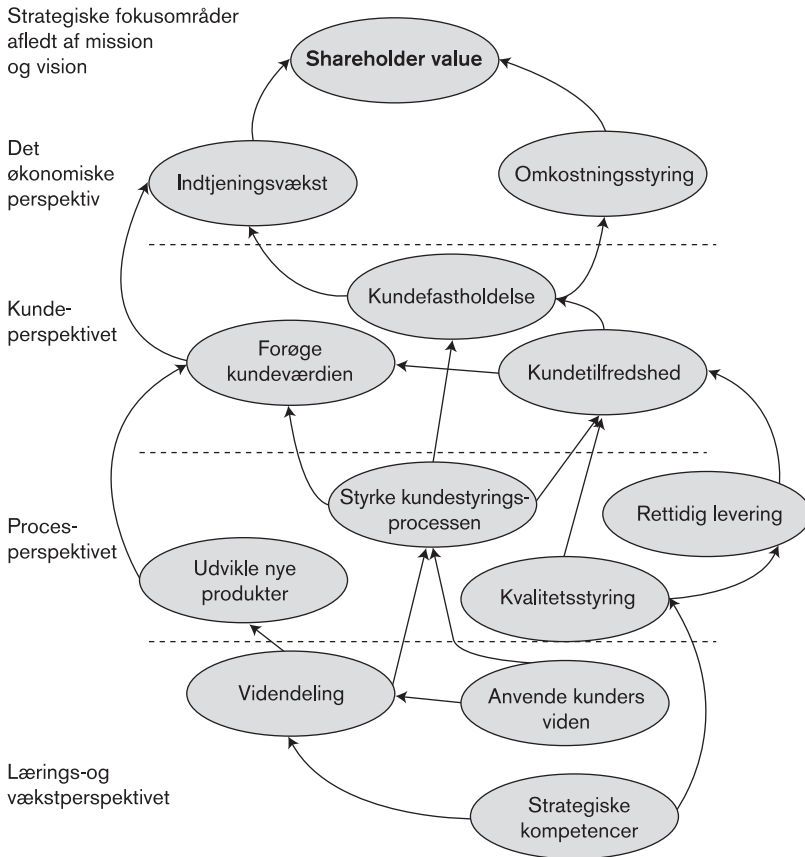
Årsager og virkninger

Som vi har argumenteret for ovenfor, er det ikke placeringen af de kritiske succesfaktorer i de fire balanced scorecard-perspektiver, der er vigtig, men derimod at have fokus på de virkelige succesfaktorer, uanset hvilket perspektiv de måtte vedrøre, og samtidig være bevidst om, hvorledes disse succesfaktorer påvirker hinanden på tværs af perspektiverne.

Hvor et balanced scorecard i sin mest simple version kun består af en række målepunkter sorteret i de fire forskellige perspektiver, der tilsammen udgør en balanceret rapportering, skal disse måltal, indsats- og resultatmål for reelt set at kunne afspejle en virksomheds strategi knyttes sammen i strategikortet. Dette strategikort skal vise sammenhængen imellem succesfaktorerne og/eller nøgletallene i en årsag-virknings-relation, således som det er illustreret med pile i figur 1.5. Figuren forestiller ikke strategikortet for en bestemt virksomhed, men viser, hvorledes nogle kritiske succesfaktorer typisk kunne være bestemt med udgangspunkt i strategikortlægningen. Som det fremgår, er de kritiske succesfaktorer stadig formuleret på et ret generelt plan, idet kvalitetsstyring eksempelvis skal konkretiseres og defineres nærmere, for at der kan specificeres et nøgletal.

I praksis kan et strategikort og de nøgletal, der defineres på baggrund heraf, som det også vil fremgå af virksomhedernes præsentationer af deres strategikort i bogens følgende kapitler, præsenteres på flere forskellige måder, om end de "skal" eller i det mindste med fordel kan designes i henhold til den procedure, der vil blive skitseret i kapitel 2.

Den grundlæggende idé bag figur 1.5 er, at organisationens mission og vision er udgangspunktet for fastlæggelse af organisationens overordnede strategiske målsætninger. Herefter fastlægges, hvilke resultater (hvilken effekt af indsatsen) organisationen vil satse på at opnå (finansielt perspektiv). At levere disse resultater kræver, at organisationen opnår bestemte resultater i forhold til sine kunder og interessenter (kunde-perspektivet), og det forudsætter igen, at organisationen arbejder på en bestemt måde, dvs. tilrettelægger de interne processer på en bestemt måde (proces-perspektivet), hvilket endelig forudsætter, at organisationens ledere og medarbejdere udfører bestemte indsatser, er innovative og lærende (lærings- og vækstperspektivet).



Figur 1.5: Eksempel på årsag-virknings-sammenhænge i et balanced scorecard

For eksempel vil udbygning af bestemte kompetencer i medarbejdergruppen sammen med investeringer i relevant teknologi betyde forbedrede interne processer. Disse forbedrede processer vil føre til bedre produkter i forhold til bestemte kundegrupper, hvilket fører til højere kundetilfredshed, kundefastholdelse og større andel af kundernes transaktioner. Disse forbedrede kundeforhold vil betyde højere omsætning og i sidste ende lede til et højere overskud, forudsat at årsag-virknings-kæden ikke "knækker" undervejs.

Netop optegningen af disse årsag-virknings-kæder i strategikortet er den afgørende styrke i balanced scorecard-konceptet. Det er den afgørende test af, om strategien er sammenhængende og konsistent. De

fleste virksomheder har en målsætning om at øge overskuddet enten gennem vækst eller omkostningskontrol, men strategien er først klar, når man har forholdt sig til, hvordan det øgede overskud skabes. Gennem mere rentable kunder vil de fleste virksomheder svare; men hvordan får man et kundeforhold til at være mere lønsomt? Hvordan øger man kundetilfredshed? Hvordan segmenterer man kunder? Hvilke processer skal ændres for at øge lønsomheden af kunderelationerne? Hvilke kompetencer skal være til stede for at ændre processerne? Osv. Hvad er årsag, og hvad er virkning?

Samtidig med at fortalernes for balanced scorecard anser årsag-virknings-kæderne i strategikortet for en af de væsentligste styrker, er det for kritikere som Meyer (2002) et af de væsentligste problemer ved metoden. Grunden er, at verden er så kompleks, at det ikke er muligt at optegne "rene" årsag-virknings-relationer. Yderligere vil der være så mange faktorer, der påvirker et givent resultat, at udvælgelsen af måltal simpelthen anses for at være for tilfældig. Sådan lyder kritikken i al fald.

Men strategikortets årsag-virknings-sammenhænge er ikke tænkt som fuldstændig deterministiske relationer, dvs. relationer, hvor man med sikkerhed ved, at den ene faktor påvirker den anden. Sammenhængene mellem de strategiske indsatser og resultater skal derimod opfattes som strategiske hypoteser, idet det først er igennem implementeringen, at det viser sig, om strategierne holder. Der er tale om strategiske hypoteser. Viser en hypotese sig ikke at være korrekt, må strategikortet revurderes, og nye sammenhænge må søges identificeret, og således adskiller processen sig ikke fra andre strategiplanlægningsværktøjer, idet den bygger på hypoteser og følgelig er en iterativ proces.

Ofte har man dog stærke formodninger om, at for eksempel ændringer af bestemte processer vil føre til øget kundetilfredshed, og de efterfølgende målinger vil så enten af- eller bekræfte, om hypotesen er sand, selv om der også kan være andre parametre, der påvirker kundetilfredsheden. Selv om de optegnede indsatser måske ikke er de eneste parametre, der påvirker et givent måltal, er hypoteserne dog grundlaget for, at vi i det hele taget kan handle og iværksætte aktiviteter for at forbedre organisationens resultater. Skal en virksomhed identificere styringsmekanismer, der indeholder viden om, hvorvidt de igangsætter

aktiviteter og handlingsplaner bidrager til målopfyldelsen, er det nødvendigt at opstille hypoteser om de kausale sammenhænge – identificere, hvilke årsager der fører til indfrielse af resultaterne eller målene.

Således beskriver årsag-virknings-forbindelserne på strategikortet, hvordan forbedringer i de immaterielle aktiver såsom medarbejdernes kompetencer, teknologi og processer omsættes til kunde- og finansresultater. Ofte vil der eksistere en tidsforskydning mellem årsag og virkning i form af det endelige resultat som for eksempel øget overskud. Derfor er periodiske målinger og opfølgning på udviklingen i årsagsfaktorerne, gennem tilhørende styringsmekanismer og mål, afgørende for at kunne bevare fokus i strategien og vedholdende tildele ressourcer til indsatser i årsag-virknings-kæden, selv om de endelige mål som øget indtjeningsevne naturligt først indtræffer efter et givent tidsforløb. Balanced scorecardet giver også en balance mellem fortid, nutid og fremtid. Den nuværende indtjeningsevne er et resultat af anstrengelser i forrige kvartal eller forrige år, og kompetencer, der i dag tilføres organisationen, vil have en indvirkning på næste års effektivitet og finansielle resultater.