

Balanced scorecard – del 1: Ny styring og ledelse

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

— Som man råber i skoven får man svar

Det velkendte ordsprog, som gengives ovenfor, er muligvis det nærmeste, vi i Danmark kommer den amerikanske management-retoriks budskaber: “What you measure is what you get”, “what gets measured gets done” og “measure what matters” (se f.eks. Kaplan og Norton 1996; Lynch og Cross 1994; 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, for eksempel afkastningsgrad, egenkapitalforrentning og overskud per medarbejder eller indikatorer for fremtidige præstationer som for eksempel vækst i omsætningen og markedsandele.

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 for-

skellige virksomhedsniveauer, budgettering, fordeling af ressourcer samt operationel og strategisk planlægning?

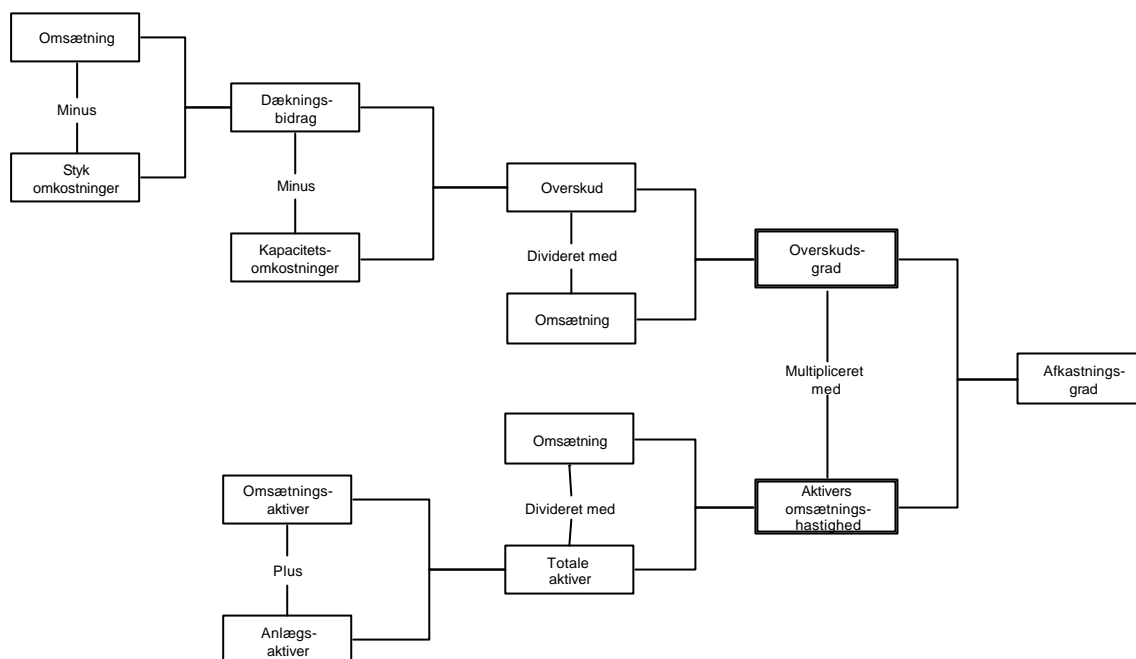
Bag disse spørgsmål gemmer der sig komplicerede ledelsesmæssige problemstillinger, og de forfattere, som kan komme med et seriøst bud på et svar, må nødvendigvis få en vis opmærksomhed. Og det er da også, hvad Robert S. Kaplan og David P. Norton har fået med deres Balanced Scorecard, som de udviklede og dokumenterede i en række artiklerⁱ 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 Danmark, er det påfaldende så få beskrivelser der findes af, hvorledes det fungerer i danske virksomheder.ⁱⁱ

1 Ny information og nye ledelsessystemer

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. Det er der egentlig ikke noget nyt i. Men i de senere år har en række specifikke forhold gjort bogholderkarikaturen af en økonomimedarbejder omdiskuteret og ofte været i uoverensstemmelse med virkeligheden.

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.

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)

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. Og hvis man skulle være i tvivl, kan man spørge nogle af de konsulentfirmaer, der tilbyder nye løsninger på problemer, man ikke engang vidste, man havde.

Disse betragtninger kan lyde lidt ironiske eller måske endda 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. Videnssamfundet, informationssamfundet eller det post-industrielle samfundⁱⁱⁱ 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 nogen 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 conference, 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 regnskabsfolkene opgave at afgøre, om virksomheden klarer sig godt. Ikke blot hvad angår den eksterne rapportering af *virksomhedens* samlede resultat, men også hvorledes de enkelte afdelinger klarer sig. Denne opgave har økonomimedarbejdere løst effektivt og præcist ved anvendelse af ansvarsopdelte regnskaber ("responsibility accounting"), ved beregning af budgetafvigelser 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, videregnskaber, kompetenceregnskaber, målstyring mv. Ansvar 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 "siddes 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.

2 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 virksomheder er den strategiske planlægning og driftsbudgetteringen imidlertid kun i mindre og måske mere uklare grader relateret til hinanden. Desuden er det slet ikke ualmindeligt, at budgetteringen og den såkaldte strategiske planlægning foregår ret løsrevet fra virksomhedens mission og strategiske visioner, 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 såkaldt 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.

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 for eksempel *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 øjensynlig er importeret fra Sverige^{iv}, 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 derfor 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 i en moderne virksomhed ikke realistisk 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.

3 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, så i det mindste suppleres af andre hensyn. Derfor er det vigtigt, at de sædvanlige månedlige finansielle rapporter suppleres med information om de forhold, der på langt sigt skal sikre virksomhedens værdiskabelse. For at inddrage de faktorer, der på langt 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: 1) det finansielle perspektiv, 2) kundeperspektivet, 3) det interne perspektiv samt 4) 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'.

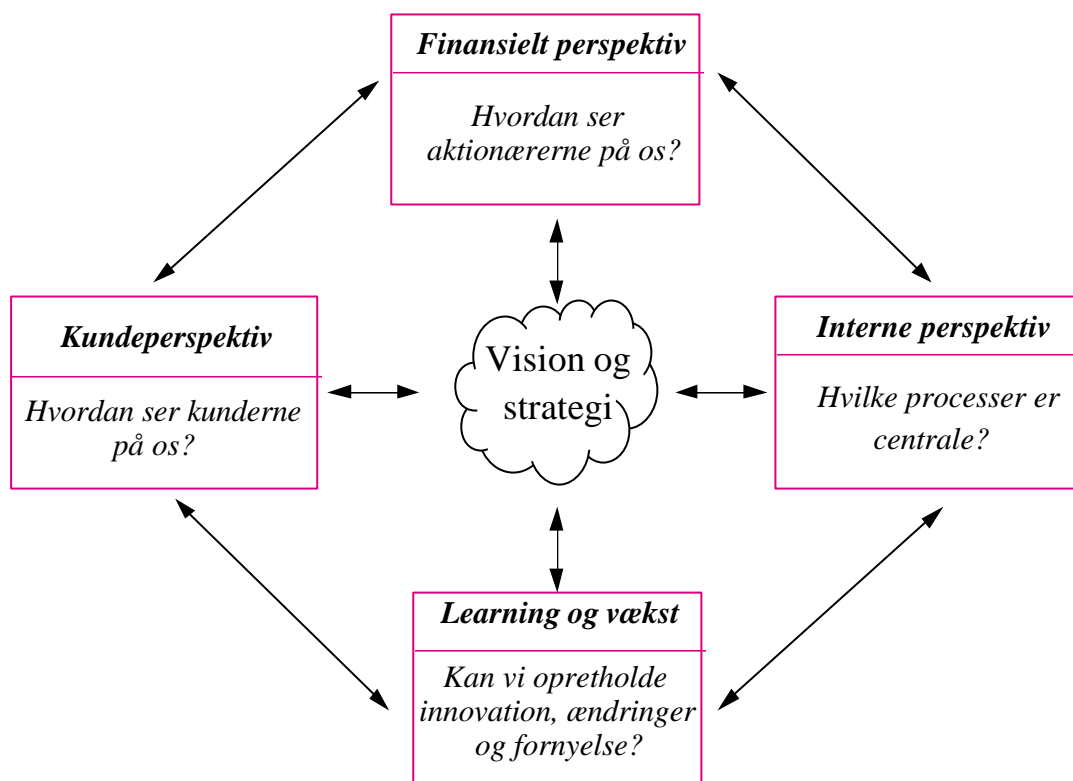
Ved eksplicit at sætte formål, mission og strategi i fokus har virksomhederne gennem anvendelse af den balancerede rapportering kunnet oversætte disse til mål, der signalerer vigtigheden af kunderelationer, værdiskabelse og præstationer i en langt bredere forstand end de traditionelle finansielle resultater.

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

4 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 såvel 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, 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, tilfredshedsmålinger, miljøcertificeringer osv.), der på det givne tidspunkt vil være i gang i virksomheden.

5 Balanced scorecard for alle?

Mange danske virksomheder har implementeret præstationsmålingssystemer og ledelsesrapporteringer, som er inspirerede af Kaplan og Nortons Balanced Scorecard uden at blive betegnet som et "balanced scorecard", eller uden at være bygget op omkring de samme principper for sammenhæng mellem præstationsmålene og måske med en anden kombination af perspektiver end de 4 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 hvert 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 såvel som praktisk orienterede konferencer holdes masser af indlæg om balanced scorecard. Inden for de sidste par år er softwareleverandørerne^v også kommet med, således at både økonomistyrings- og database/datawarehouse-systemer omfatter balanced scorecard. Der findes også en række specialprogrammer til balanced scorecard, ligesom der er brancheløsninger under udvikling, f.eks. inden for den finansielle sektor eller til brug for kommuner. Nogen 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 undersøgelser^{vi} 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 undersøgelser viser da også en relativt 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 – øjensynlig er langt mere sparsomme, end hvad man får indtryk af ved at følge debatten i den danske erhvervspresse^{vii}.

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 for eksempel *activity based costing*, *target costing* og *cost-of-quality*.

6 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, der gengives i Kaplan og Nortons seneste bog (Kaplan og Norton 2001), så er balanced scorecard ligeså 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 også 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 for eksempel 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 styringsdimensioner^{viii} (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 effektivitet 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.
- ? **Brugerne:** 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 har været spredte erfaringer i en række svenske kommuner (Olive *et al.* 1997, side 243), og herhjemme har 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 5 perspektiver: 1) økonomi og effekt, 2) kvalitet og brugere, 3) processer, 4) personale samt 5) 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 gang.^{ix}

Ofte vil det finansielle perspektiv springe i øjnene som det perspektiv, hvor der kræves væsentlige 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, med mindre organisationens målsætninger nås (jf. 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 (1996, 1997) lægger generelt stor vægt på at argumentere for, at de oprindelige 4 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 det eksempelvis gøres i den amerikanske by Charlotte (jf. Kaplan 1991), 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 neighborhood'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 udmyntes 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.

Litteratur

- Baker, G. R. og G.H. Pink. 1995. A balanced scorecard for Canadian hospitals. Health Care Management Forum 8:7-21.

- Birk, Lars og Jesper Erichsen. 1994. *Ledelse via Nøgletal*. København: Børsen Bøger.
- Brown, Jackie Brander and Brenda McDonnell. 1995. The balanced scorecard: Short-term guest or long-term resident? *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 7(2/3):7-11.
- Bukh, P.N.D., J. Frederiksen & M.W. Hegaard. 2000. *Balanced scorecard på dansk. Ti virksomheders erfaringer*. København: Børsen
- Butler, Alan; Steve R. Letza og Bill Neale. 1997 Linking the balanced scorecard to strategy. *Long Range Planning* 30(2):242-253.
- Chow, Chee W.; Kamal Haddad og James Williamson. 1998. The balanced scorecard: a potent tool for energizing and focusing healthcare organization management. *Journal of Healthcare Management* 43(3):263-280.
- Chow, Chee W.; Kamal Haddad og James Williamson. 1997. Applying the balanced scorecard to small companies. *Management Accounting (US)*, august pp. 21-27.
- Clinton, B. Douglas og Ko-Cheng Hsu. 1997. Linking manufacturing control to management control. *Management Accounting (US)*, september pp. 18-24.
- Drucker, Peter. 1993. *Post-capitalist Society*. Oxford: Butterworth Heinemann.
- Ewing, Per og Lars A. Samuelsen. 1998. *Styrning med balans og fokus*. Stockholm: Liber Ekonomi. Foster, George og Mahendra Gupta. 1997. The customer profitability implications of customer satisfaction. Working paper, Stanford School of Business.
- Gottlob, Martin (red.). 1997. *Anbefalinger & Nøgletal 1997*, 4. Reviderede udgave, Den Danske Finansanalytikerforening, København.
- Hansen, A. 1999. Implementering af en balanceret rapportering: om arbejdet med at udvikle nye strategiske dimensioner i virksomhedens resultatmåling, *Økonomistyring & Informatik* 15(1), s. 21-56
- Hoffecker, John og Charles Goldenberg. 1994. Using the balanced scorecard to develop companywide performance measures. *Journal of Cost Management. Fall*, pp. 5-17.
- Hope, T. og J. Hope. 1995. *Transforming the bottom line: managing performance with real numbers*. London: Nicholas Breasley Publishing.
- Ittner, Christopher D. og David F. Larcker. 1998. Innovations in performance measurement: Trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research* 10:205-238.
- Johanson, Ulf; Gunilla Eklöv, Mikael Holmgren og Maria Mårtenson. 1999. Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard: A literature survey of experience with the concepts. Research report, School of Business, Stockholm University.
- Johansson, Christer. 1999. Budgetering i omvandling – avveckling eller utveckling ? *Økonomistyring & Informatik* 14(5):381-405.

- Kaplan, R. S. 1995. New Roles for Management Accountants. *Journal of Cost Management* 9(3):6-13.
- 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.
- Kommunernes Landsforening. 1999. Helhed i mål- og resultatstyring – balanced scorecard i kommunerne. Rapport.
- Larsen, Lars og Thomas Johansen. 1997. Implementering af balanceret rapportering, the balanced scorecard, på Novo Nordisk A/S. Regnskabsorientering 3.3, november 1997.
- Lindvall, J. 1997. Det budgetlösa företaget. *Balans* nr 1.
- Lynch, R. L. og K. F. Cross. 1995. *Measure Up! How to measure corporate performance*, 2. udgave. Cambridge, Mass.: Blackwell Publishers.
- Maisel, Lawrence S. 1992 Performance measurement: The balanced scorecard approach, *Journal of Cost Management*, sommer pp.47-52.
- Mavrincac, Sarah og G. Anthony Siesfeld. 1997. Measures that matter: an exploratory investigation of investors information need and value priorities. I *Enterprise value in the knowledge economy*, Ernst & Young Center for Business Innovation, Cambridge.
- Olve, Niels-Göra, Jan Roy og Magnus Wetter. *Balanced Scorecard i svensk praktik*. 1997. Stockholm: Liber Ekonomi..
- Quinn, James Brian. 1992. *Intelligent Enterprises*. New York: Free Press.
- Rimer, Stephen og Stenley J. Gartska. 1999. The balanced scorecard: Development and implementation in an academic clinical department. *Academic Medicine*, 72(2):114-122.
- Silk, Scott. 1998. Automating the balanced scorecard. *Management Accounting (US)*, may pp. 38-44.
- Wallander, J. 1994. Budgeten – ett onödigt ont. SNS-förlag.
- Wennberg, I. 1996. Budget eller balanserat styrkort. *Ekonomi & Styrning* nr. 4

Økonomistyrelsen. 1999. Resultatorientering i staten 1998: Opfølgning på implementering af anbefalingerne fra Udvalget vedrørende intern revision og resultatopfølgning i Staten. Finansministeriet, Økonomistyrelsen.

-
- ⁱ Ud over artiklerne (Kaplan 1994; 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) samt 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'. Senest har Kaplan og Norton udgivet bogen *The Strategy focussed Organization* (2001).
- ⁱⁱ 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 bemærkelsesværdige undtagelser. Herudover holder medarbejdere fra flere danske virksomheder ofte indlæg på konferencer om deres erfaringer med balanced scorecard. Se desuden Bukh *et al.* (2000), der indeholder 10 kapitler med danske offentlige og private virksomheders erfaringer med balanced scorecard.
- ⁱⁱⁱ Hvad angår af de grundlæggende samfundsmæssige ændringer henvises til forfattere som Peter Drucker med bogen *Post-Capitalist Society* (1993) og James Brian Quinn med *Intelligent Enterprises*. (1992).
- ^{iv} Christer Johansson (1999) diskuterer mere detaljeret budgetteringens rolle og betydning i svenske virksomheder. Se desuden Wallander (1994), Lindwall (1997), Wennberg (1996), Ewing og Samuelson (1998) samt Olve, Roy og Wetter (1997, kapitel 6).
- ^v 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 integrerede administrative systemer som SAP, Baan og PeopleSoft vil i den nærmeste fremtid kunne levere balanced scorecard – enten integreret i egen software eller via samarbejde med andre virksomheder (*PCWeek*, July 13 1998, side 8). I Danmark forbindes balanced scorecard ofte med IT-leverandører som SAS Institute og Vision International. Se desuden *Computerworld's* temanummer om balanced scorecard, den 16. April 1999.
- ^{vi} Se f.eks. Silk (1998, p. 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 ny måder at måle, indsamle og rapportere ikke-finansielle data (jf. Mavrinac og Siesfeld 1997).
- ^{vii} De undersøgelser, der udføres af konsulentvirksomhederne 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.
- ^{viii} 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), retssikkerhed- og brugerperspektiv (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).
- ^{ix} Rimer og Garska (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), samt Baker *et al.* (1998).