

PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/135822>

Please be advised that this information was generated on 2018-06-24 and may be subject to change.

STUREN EN BEOORDELEN MET BALANCED SCORECARDS: VALKUILEN EN OPLOSSINGEN

Veel organisaties sturen hun businessunits met behulp van zowel financiële als niet-financiële maatstaven die de doelen en strategie van de onderneming uitdragen. Een balanced scorecard is dan vaak de oplossing, met vier 'key perspectieven' op het gebied van leren en groeien, de klant, het interne businessproces en het financieel presteren. Uiteraard werkt sturing van de businessunits alleen maar als de maatstaven, opgenomen in een balanced scorecard, voldoende aandacht krijgen in de beoordeling. In dit artikel beschrijven de auteurs dat beoordelingen op dit aspect vaak tekortschieten. Mogelijke oplossingen komen daarbij aan bod.

DOOR EDDY CARDINAELS EN PAULA VAN VEEN-DIRKS

Veel ondernemingen zien de balanced scorecard als een zinvol alternatief in het sturen van managers op het businessunitniveau. Het verschuift het accent van traditionele maatstaven van financiële prestaties, die vaak onvoldoende de verschillende aspecten van de businessunit beschrijven, naar andere maatstaven. Businessunits definiëren dan een aantal maatstaven met betrekking tot strategische waarden en 'excellence' op het gebied van de klant, de interne processen, leren en groei, en financiële prestaties. Businessunits hebben vaak een eigen karakter met specifieke strategieën en doelstellingen en het is belangrijk dat een goede scorecard die weerspiegelt. Denk hierbij bijvoorbeeld aan Philips, waar bepaalde businessunits eerder op innovatieve producten gericht zijn, terwijl andere vooral teren op gevestigde waarden. Ook in de dienstverlening, zoals bij banken, kennen we businessunits voor particulieren en bedrijven; in de non-profitsector kan een ziekenhuis zich focussen op zowel dagkliniek als langdurige opnames.

Afzonderlijke scorecards per businessunit zijn dan ook gebruikelijk [1]. Door gerealiseerde activiteiten terug te koppelen naar vooropgestelde normen, kan de businessunitmanager betere beslissingen nemen op het gebied van unieke 'key drivers' van performance. De afzonderlijke aandacht voor

deze eigenheid biedt dus voordelen, maar kan ook nadelen opleveren, als het hoger management deze eigenheid niet erkent in de beoordelingen.

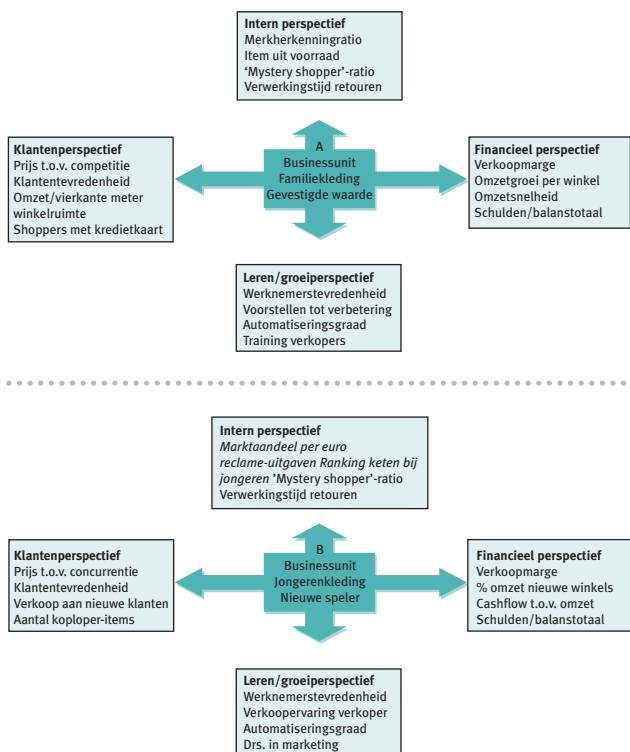
UNIEKE MAATSTAVEN

Het is belangrijk om een aantal aspecten duidelijk voor ogen te houden als we een balanced scorecard invullen op het businessunitniveau. Figuur 1 toont een denkbeeldig voorbeeld van twee businessunits van een kledingfabrikant, die elk een verschillend segment van de kledingmarkt bewerken. Businessunit A is een gevestigde speler in de markt van familiekleding. Businessunit B concentreert zich als nieuwe speler in de jongerenkleding sterk op het aantrekken van nieuwe klanten. Sturen in de richting van het unieke karakter gaat doorgaans gepaard met een 'gezonde balans' tussen deze unieke factoren, en factoren die samenhangen met algemene organisatiedoelen.

Vaak hanteren bedrijven daarom nog steeds een aantal gemeenschappelijke maatstaven voor hun businessunits. Zo komen verkoopmarge, werknemers- en klantentevredenheid in figuur 1 in beide scorecards voor. Maar ook unieke maatstaven komen terug. Merkherkenning is als een gevestigde waarde in ketens voor familiekleding belangrijk in het intern

Figuur 1

Balanced scorecards voor twee businessunits van een kledingfabrikant



perspectief. De andere businessunit probeert eerder een positie te verwerven in de jongerenkledingmarkt, waardoor het intern perspectief het marktaandeel per euro reclame-uitgaven bevat. Ook andere perspectieven kennen enkele unieke maatstaven.

Een businessunit zal verder zoeken naar een balans tussen algemene maatstaven en specifiek strategische maatstaven. Een voorbeeld van een maatstaf die specifiek is gelieerd aan de strategie van een businessunit is het percentage omzet uit nieuwe winkels in het financieel perspectief van de unit met betrekking tot jongerenkleding. Voor de familieketen is dit de omzetgroei per winkel, omdat de strategie zich eerder richt op expansie in bestaande markten. Andere maatstaven hebben geen directe link met de strategie. We denken aan cashflow ten opzichte van de omzet (jongerenkleding, unit B), of de automatiseringsgraad (beide businessunits).

LEADING EN LAGGING-INDICATOREN

Zoals vermeld is een mix van financiële en niet-financiële maatstaven uiteraard een wezenlijk onderdeel binnen de balanced scorecard. Werknemerstevredenheid is in figuur 1 niet-financieel, terwijl omzet per vierkante meter meer finan-

cieel van aard is. Vaak zijn deze niet-financiële maatstaven een goede indicator voor toekomstige financiële prestaties. Dit leidt dan tot het onderscheid in 'leading' en 'lagging'-indicatoren. Bij bedrijven zijn 'leading'-indicatoren bepalend als voorlopers van toekomstige performance. Bij de businessunit familiekleding in het klantenperspectief zouden klanten met creditcards een voorloper kunnen zijn van toekomstige performance; deze gezinnen zouden wellicht meer koopkracht kunnen hebben. Bij jongerenkleding is het aantal koploper-items cruciaal; als eerste op de markt komen met vernieuwing, levert de winkel namelijk een grotere aantrekkingskracht op. 'Lagging' refereert eerder aan prestaties van de voorbije periode (weerslag van performance); denk hierbij aan de gerealiseerde verkoopmarges (in beide scorecards).

OORZAKELIJKE VERBANDEN

Het is belangrijk dat maatstaven duidelijke oorzakelijke verbanden hebben. Businessunit-managers kennen deze verschillende relaties het best. Het realiseren van kortetermijnresultaten door het marketingbudget tijdelijk te reduceren, heeft mogelijk negatieve effecten op andere aspecten zoals klantentevredenheid. Met het inzicht in causale relaties sturen de businessunit-manager en werknemers op zaken die belangrijk zijn voor de langtermijnperformance van een unit. Ook laat de balanced scorecard strategische keuzes terugkomen in de maatstaven. Bij de jongerenkleding komt het in de markt zetten van de nieuwe keten duidelijk terug in de keuze van de maatstaven. Managers en werknemers worden gestuurd om de kledingzaak op de kaart te zetten. Uit onderzoek blijkt echter dat balanced-scorecardadopties er niet altijd in slagen efficiënt te sturen [2]. Een van de oorzaken is dat topmanagers (beoordelaars) niet altijd de juiste balans opmaken bij het beoordelen van hun businessunit-managers.

BEOORDELAARS EN HUN EFFECT OP STURING

Het gebruikelijke implementatieproces van de balanced scorecard staat beschreven in Kaplan en Norton [3]:

1. de visie en de strategie verhelderen en vertalen naar duidelijke doelstellingen;
2. de visie, de strategie en de daaraan verbonden doelstellingen communiceren naar de verschillende organisatieonderdelen;
3. plannen en normen stellen;
4. strategische feedback en leren.

Als in de hele organisatie overeenstemming is bereikt over hoe de visie en strategie vertaald kunnen worden in een balanced scorecard, komt de volgende belangrijke stap: de balanced scorecards vaststellen op businessunit-niveau. Hier dient de eigen businessunit-strategie terug te komen; door

sturing moet deze gekozen strategie worden waargemaakt. Dit betekent dat de beoordeling zowel een reflectie moet zijn van algemene maatstaven uit de balanced scorecard van het bedrijf, als unieke maatstaven die het eigen karakter van de businessunit-strategie weerspiegelen.

Het probleem met de unieke maatstaven is echter dat deze niet worden meegenomen in de beoordeling [4]. Laten we even terugkijken naar de kledingfabrikant in figuur 1. Het blijkt vaak dat bij het beoordelen van de twee businessunits op basis van de gepresenteerde balanced scorecards, de gemeenschappelijke maatstaven voor beide scorecards - zoals werknemers-tevredenheid en verkoopmarge - wel worden meegenomen in de beoordeling, maar de unieke maatstaven niet. Unieke maatstaven zijn de maatstaven die anders zijn voor de verschillende businessunits, zoals het percentage omzet nieuwe winkels en de ranking van de keten bij jongeren.

Als beoordelaars deze unieke aspecten onvoldoende laten doorwegen in hun beoordeling van de businessunit-managers, zullen deze zelf ook minder geneigd zijn om de medewerkers in de businessunit op deze maatstaven aan te sturen. Hierdoor gaat het hele idee van het weerspiegelen van de strategie van de businessunit natuurlijk verloren.

Vaak zijn de unieke maatstaven ook indicatoren die meer leading zijn [4]. In veel gevallen zijn het ook niet de financiële indicatoren die de strategie van de businessunit weerspiegelen [5]. De gemeenschappelijke maatstaven zijn meer lagging en eerder meer algemeen en financieel van aard. Het hele idee van de balanced scorecard is gebaseerd op het opnemen van deze leading maatstaven in het planning-en-controlproces van bedrijven. Op het moment dat men deze unieke maatstaven niet meeneemt in het beoordelen en aansturen van de businessunits, ondermijnt men daarmee dus een belangrijke peiler van het gebruik van de balanced scorecard.

ONVOLDOENDE KENNIS

Het probleem van het negeren van unieke maatstaven ontstaat vooral als beoordelaars onvoldoende op de hoogte zijn van de strategie van de businessunit. Beoordelaars kunnen vaak niet goed de verschillende oorzaak-gevolgrelaties binnen een businessunit inschatten. Ze hebben onvoldoende kennis over de relaties tussen de maatstaven in de verschillende perspectieven en hoe deze maatstaven zijn verbonden met de langetermijndoelstellingen van de businessunit. Een bepaalde mate van onzekerheid over deze relaties is natuurlijk inherent aan een dynamische bedrijfsomgeving. Waar een bepaalde innovatie in het ene jaar leidt tot een grote bijdrage aan de winst, heeft diezelfde innovatie een jaar later een veel minder positief effect. Hoe deze relaties exact liggen, is nooit met honderd procent zekerheid te voorspellen. Niettemin kan voldoende kennis van de specifieke positie van de businessunit

zeker bijdragen aan een goede interpretatie van balanced-scorecardinformatie.

MOGELIJKE OPLOSSINGEN

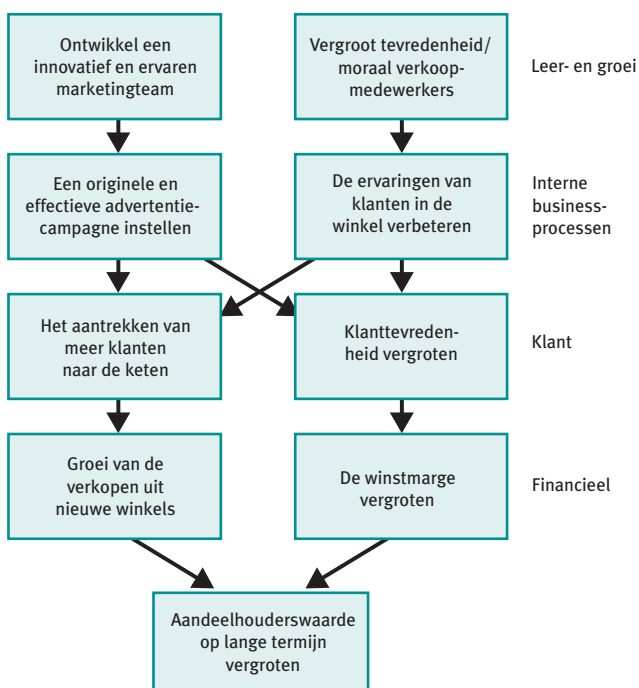
Een belangrijke voorwaarde voor een succesvol gebruik van de balanced scorecard is dus het reflecteren van prestatie-maatstaven die de strategie weerspiegelen. Doordat unieke maatstaven in het proces van onderlinge vergelijking met andere businessunits nogal eens inboeten aan invloed op de beoordeling, leidt de balanced scorecard niet altijd tot het gewenste sturingseffect wat betreft het eigen karakter van elke businessunit. De literatuur identificeerde inmiddels enige oplossingen voor dit probleem [5, 6, 7]:

Informatie verstrekken over de strategie

Als managers beschikken over gedetailleerde informatie over de strategie, dan gebruiken ze de prestatie-maatstaven in de balanced scorecard die aan de strategie zijn gekoppeld veel meer, dan wanneer de beoordelaar geen toegang heeft tot deze informatie. We kunnen informatie over de strategie van een businessunit geven door de strategie kort te beschrijven of door een zogenoemde strategiemap (zie figuur 2 voor een voorbeeld). Hoewel de overlap tussen unieke en strategiege-

Figuur 2

Een voorbeeld van een strategiemap voor de businessunit jongerenkleding



linkte maatstaven niet altijd perfect is, blijkt dat de beoordeelaar meer aandacht heeft voor de unieke maatstaven die zijn gekoppeld aan de strategie als hij informatie heeft gekregen over deze strategie.

Zekerheid over de betrouwbaarheid en relevantie van unieke maatstaven

Aangezien unieke maatstaven per definitie specifiek zijn voor verschillende businessunits, zouden beoordeelaars deze kunnen zien als minder relevant en minder betrouwbaar dan maatstaven die voorkomen in de balanced scorecard van elke businessunit. Een derde partij laten verzekeren dat de informatie over alle maatstaven die in de balanced scorecard zijn opgenomen betrouwbaar en relevant is, draagt in die omstandigheid er dus toe bij dat de unieke maatstaven niet meer worden ondergewaardeerd bij de beoordeling. Hier dringt zich de rol voor een tweede beoordeelaar op. De controller die was betrokken bij het implementatieproces, kan deze scheidsrechterfunctie eventueel vervullen.

Verantwoording over de gegeven beoordeling

Er ontstaat een betere beoordelingskwaliteit als een beoordeelaar meer inspanning steekt in de beoordeling. Als we verzoecken de beoordeling te verantwoorden, wordt de inspanning groter. In organisaties kan men instellen dat beoordeelaars hun superieure inzicht moeten verschaffen in de achtergronden van hun beoordeling op basis van balanced-scorecardinformatie. Deze procedure zal in het algemeen leiden tot een meer zorgvuldige beoordeling. In een experimentele setting is aangetoond dat unieke maatstaven minder worden genegeerd als men deze verantwoordingsprocedure instelt. Genoemde oplossingen kunnen we samenvatten als een meer uitgebreide evaluatieprocedure, die voor meer committent kan zorgen richting het unieke karakter van de businessunit.

Mechanische aggregatie

Er is nog een andere oplossing voor het probleem van het negeren dan wel onderwaarden van unieke maatstaven. We kunnen namelijk het evaluatieproces zelf veranderen. Dit kan bijvoorbeeld door beoordeelaars eerst een oordeel te laten vormen over de prestaties van een aantal businessunits op basis van een deel van de prestatie maatstaven of zelfs op basis van één maatstaf. Hierna voegen zij met behulp van vooraf vastgestelde gewichten die ongeaggregeerde oordelen samen tot een totaaloordeel. Deze procedure levert vooral voordeel op als er een grote hoeveelheid informatie is te verwerken bij de beoordeling. Stel dus dat ieder perspectief zeven maatstaven bevat, dan moeten in totaal 28 maatstaven worden meegenomen in het uiteindelijke oordeel. Vooral dan werkt het proces van mechanische aggregatie positief voor het gebruik van

unieke maatstaven bij de beoordeling. Het is belangrijk dat unieke maatstaven voldoende gewicht krijgen. Vanwege haar eenvoud blijkt deze methode opgang te maken in veel ondernemingen [2].

CONCLUSIE

Beoordeelaars kunnen vaak moeilijk inschatten hoe bepaalde specifieke unieke maatstaven met elkaar in verband staan en hoe zij fungeren als 'key drivers' van winst binnen een businessunit. Daardoor ontstaan er natuurlijke tendensen om managers af te rekenen op een aantal gemeenschappelijke indicatoren waarmee beoordeelaars wel vertrouwd zijn. Voor de businessunitmanager is dit een mogelijk signaal om unieke maatstaven links te laten liggen, zodat de balans die de balanced scorecard vooropstelt als centraal uitgangspunt, in de sturing niet meer tot uiting komt. Het evaluatieproces moet worden herbekeken. Het communiceren van strategie, het verzekeren van belangrijke causale verbanden, het monitoren van beoordelingen als ook het werken naar meer verantwoording binnen de evaluatie zijn mogelijke oplossingen. Om de veelheid aan indicatoren efficiënt te managen, is het verder een interessante oplossing om te werken met meer geaggregeerde cijfers gebaseerd op gewichten die het unieke karakter van de businessunit meenemen. Dit kan ervoor zorgen dat het invoeren van een balanced scorecard een succesvoller traject kent binnen de planning- en controlegedachte van een onderneming.

Noten

- [1] Chow, C.W., K.M. Haddad, & J.E. Williams, 'Applying the balanced scorecard to small companies', *Management Accounting* 79 (2), 1997.
- [2] Ittner, C., D.F. Larcker & M.W. Meyer, 'Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from the Balanced Scorecard', *The Accounting Review*, 78 (3), 2003.
- [3] Kaplan, R.S. & D.P. Norton, *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. Boston, Harvard Business School Press, 1996.
- [4] Lipe, M.G., & S. Salterio, 'The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance measures', *The Accounting Review* 75 (3): 283-298, 2000.
- [5] Banker, R.D., H. Chang & M.J. Pizzini, 'The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy', *The Accounting Review* 79(1): 1-23, 2004.
- [6] Roberts, M.L.A., T.L. Albright, & A.R. Hibbets, 'Debiasing Balanced Scorecard Evaluations', *Behavioral research in accounting* 16: 75-88, 2004.
- [7] Libby, T., Salterio, S.E., & A. Webb, 'The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment', *The Accounting Review* 79(4): 1075-1094, 2004.

Dr. E. Cardinaels en mevrouw dr. Ir. van Veen-Dirks RC zijn beiden verbonden aan de Universiteit van Tilburg