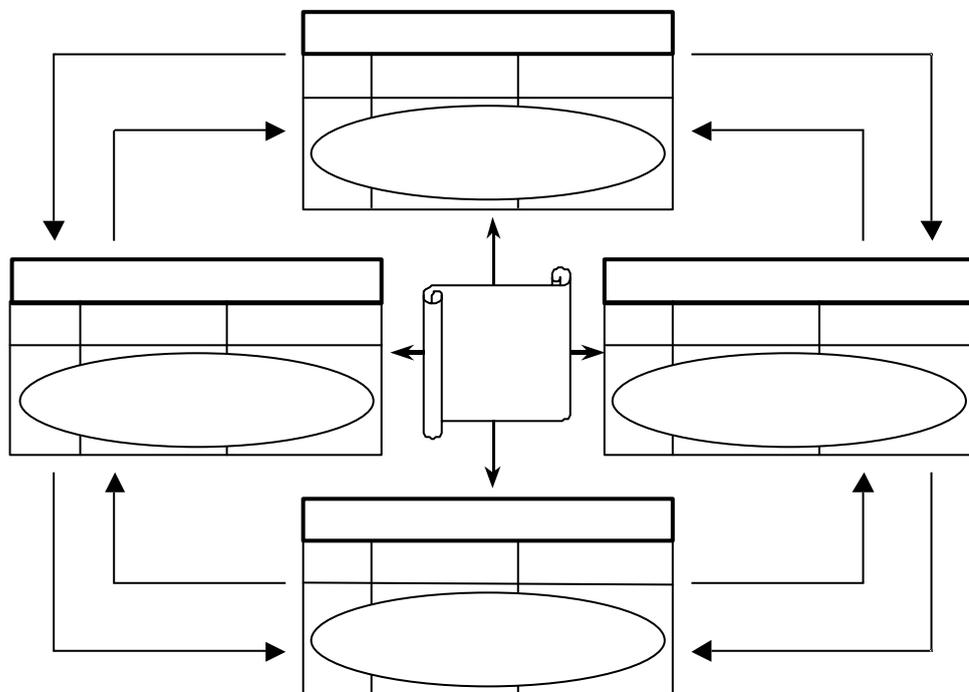


Leistungscontrolling mit der
Balanced Scorecard



Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Leistungscontrolling mit der balanced scorecard [Elektronische Ressource] /
Martin Karlowitsch. - Aachen, Am Rollefer Berg 57 : M. Karlowitsch, 2002
Zugl.: Düsseldorf, Univ., Diss., 2000
ISBN 3-00-009361-3

Elektronisch publiziert von der Universitäts- und Landesbibliothek Düsseldorf;
abrufbar unter der URL:

<http://www.ulb.uni-duesseldorf.de/diss/Wirtschaftswissenschaftliche/2000/Karlowitsch.pdf>

Als Dissertationsschrift eingereicht an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf im Sommersemester 2000

Tag der mündlichen Prüfung: 05.05.2000

Prüfer:

Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Berens

Univ.-Prof. Dr. Bernd Günter

Univ.-Prof. Dr. Heinz-Dieter Smeets

Copyright by Martin Karlowitsch, Aachen 2002

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urhebergesetzes ist ohne Zustimmung des Verfassers unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Übersetzungen, Transformation auf andere Medien (z.B. Mikroverfilmungen) und jegliche Form kommerzieller Verwertung.

GELEITWORT

Die Diskussion um das Controlling hat in den vergangenen Jahren in der Unternehmenspraxis und in der Betriebswirtschaftslehre eine zunehmende Bedeutung gewonnen. Dabei wurde erstaunlicherweise der Controllingbezug zum Konstrukt der betrieblichen Leistung sträflich vernachlässigt, obwohl ein Leistungscontrolling zunehmend unabdingbar wird.

Herr Karlowitsch entwickelt mit seiner Arbeit einen umgreifenden Ansatz zu einem Leistungscontrolling. Dabei bedient er sich des praxisorientierten Instruments der Balanced Scorecard. Diese Konzeption macht er durch angemessene theoretisch fundierte Modifikationen für das Leistungscontrolling verwendbar. Das Forschungsziel wird in einer systematischen und stets betriebswirtschaftlich solide begründeten Vorgehensweise mit einer durchgehend theorie- und kriteriengeleiteten Argumentation erreicht.

Dem Verfasser gelingt mit seiner Analyse dreierlei: Erstens eine sorgfältige und schlüssige Strukturierung des Zusammenhanges, in den eine Konzeption des Leistungscontrolling zu stellen ist. Zweitens eine kritische Durchleuchtung und kriteriengeleitete Würdigung der Balanced Scorecard und anderer Instrumente im Hinblick auf ihre Eignung für ein Leistungscontrolling. Und drittens eine Verbindung des Instruments der Balanced Scorecard mit Elementen der Leistungslehre und anderer betriebswirtschaftlicher Bausteine und dadurch deren Anreicherung und Modifikation.

Ein besonderer Wert der Arbeit ist in der innovativen kritischen Verarbeitung und Weiterführung der bisher nur rudimentär im Schrifttum behandelten Thematik zu sehen. Dabei vereinigt Herr Karlowitsch Ansätze unterschiedlicher Herkunft und Ausrichtung zu einer konsistenten betriebswirtschaftlich fundierten Konzeption. Die Einbeziehung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse wie etwa aus der Forschung zum Dienstleistungsmanagement, zu Qualitätsmessung, Kundenzufriedenheit und Kundenbindung zeigt, daß Herr Karlowitsch auf der Klaviatur der betriebswirtschaftlichen Theorie trefflich zu spielen versteht. Aus diesen betriebswirtschaftlichen Bausteinen, Theorieansätzen und Sachphänomenen baut er eine stringente, vielschichtige Modell- und Argumentationskette auf. Er leistet damit einen deutlichen wissenschaftlichen Beitrag zu einer enorm schwierigen Thematik und deren betriebswirtschaftlicher Diskussion.

Insgesamt gelingt Herrn Karlowitsch in seiner Dissertationsschrift eine originelle, in sich abgeschlossene und exzellent strukturierte Analyse. In eindrucksvoller Weise hat er die Forschungsfelder Leistungscontrolling und Balanced Scorecard theoretisch fundiert und zielführend verknüpft. Deutlich über den gegenwärtigen Stand der Diskussion hinausweisende Systematisierungen und Weiterführungen lassen die Arbeit zu einem wichtigen Baustein des Leistungscontrolling in Betrieben werden. Daher wünsche ich der hochinnovativen Arbeit von Herrn Karlowitsch eine breite Aufnahme in Wissenschaft und Praxis.

Prof.-Dr. Wolfgang Berens

VORWORT

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter in dem vom Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Technologie geförderten Projekt „Controlling und Marketing für Wissenschaftliche Bibliotheken“ sowie in meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling an der der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf. Die Arbeit wurde im Sommersemester 2000 als Dissertationsschrift angenommen.

Obwohl diese Dissertation einzig meinen Namen trägt, ist sie doch ein ausgeprägtes Gemeinschaftswerk. Interessanterweise übernehmen die an diesem Werk beteiligten Personen unterschiedliche Funktionen in dem „Blickrichtungs-Geflecht“ einer Balanced Scorecard, wobei die finanzielle Perspektive an dieser Stelle bewusst ausgeklammert werden darf und soll. Die wichtigsten **Kunden** meiner Arbeit waren und sind die ersten Leser: die beiden Gutachter. Herrn PROF. DR. WOLFGANG BERENS gilt mein Dank dafür, dass er mir nicht nur das Vertrauen gab, das Projekt Dissertation erfolgreich abzuschließen. Vielmehr hat er durch seine offene, konstruktive und menschliche Art an seinem Lehrstuhl ein Arbeitsklima geschaffen hat, das in nachahmenswerter Weise Leistung erst möglich macht. Dem Zweitgutachter Herrn Prof. DR. BERND GÜNTER möchte ich dafür danken, dass er sich als Kunde frühzeitig in den Prozess meiner Dissertation integrieren lassen hat und mir auf diese Weise von Anfang an wertvolle Hinweise und Ideen gegeben hat.

Wichtige **Prozessbausteine** auf dem Weg meiner Promotion waren die vielen und wertschöpfenden Diskussionen mit allen meinen Kollegen am Controlling-Lehrstuhl. Ein herzliches Dankeschön geht dabei an: DR. THORBEN FINKEN, DR. ANDREAS HOFFJAN, DR. CARSTEN JUNGA, DR. BIRTE KLEIN, DIPL.-KFM. ROMAN MAKOSKI, DR. MARTIN MERTES, DIPL.-KFM. JOACHIM STRAUCH sowie den controllingfremden Kollegen Frau NICOLE VIERSCHILLING und DIPL.-KFM. JOCHEN SCHLEI. In dem Prozess der Fertigstellung meiner Arbeit haben drei Personen durch intensives Korrekturlesen und unzählige Verbesserungsvorschläge teilweise Unglaubliches vollbracht. Den Herren DR. ANDREAS HOFFJAN, DIPL.-KFM. ELMAR KARLOWITSCH und DR. MARTIN MERTES gilt ein ganz spezieller Dank. Darüber hinaus hat mich eine Vielzahl von studentischen Hilfskräften ununterbrochen unterstützt.

Last but not least ist eine Leistungserstellung aber ohne die richtigen **Ressourcen** nicht möglich. Daher gilt ein besonderer Dank meinen ELTERN, die mir Rüstzeug, Einstellung und die für eine solche Arbeit benötigte Lebensfreude mit auf den Weg gegeben haben. Mein letzter, aber gleichzeitig tiefster Dank geht an meine liebe Frau NICOLE: Wenn sie mir nicht jeden Tag aufs neue zeigen würde, dass das Leben weit mehr zu bieten als nur Betriebswirtschaftslehre, Controlling und Corporate Communications Management, dann würden mir Esprit und Motivation fehlen, all das zu tun, was ich tue.

Martin Karlowitsch

INHALTSVERZEICHNIS

Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XI
1 Einführung	1
1.1 Problemaufriß und Zielsetzung	1
1.2 Gang der Analyse	5
2 Entwicklung einer Konzeption des Leistungscontrolling	7
2.1 Theoretisches Verständnis des Controlling	7
2.1.1 Entstehung des Controlling	8
2.1.2 Notwendigkeit und Gestaltungsparameter einer Controlling-Konzeption	10
2.1.3 Koordinationsziel als kontextunabhängiges, konstitutives Merkmal der Theorie des Controlling	14
2.1.3.1 Begründung der Konstitutivität des Koordinationsziels	14
2.1.3.2 Konkretisierung des Koordinationsziels	16
2.1.4 Aktuelle koordinationsorientierte Controlling-Konzeptionen in der Literatur	18
2.1.5 Kritik an der theoretischen Fundierung des Controlling	21
2.1.6 Entwicklung des Controlling-Verständnisses für die vorliegende Arbeit	25
2.2 Konkretisierung des Begriffs Leistung	29
2.2.1 Leistung als Erkenntnisobjekt außerhalb der Betriebswirtschaftslehre	30
2.2.2 Leistungsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre	32
2.2.2.1 Originäre Versuche einer inhaltlichen Konkretisierung	33
2.2.2.2 Diskussion um die monetäre Bewertung	38
2.2.2.3 Leistung als wertneutrales, mehrdimensionales Konstrukt – die „neue Leistungslehre“	45
2.2.3 Explikation eines integrativen Leistungsverständnisses	54

2.3	Konzeptionelle Grundlagen des „Controlling der Leistung“	57
2.3.1	Anforderungen an eine Konzeption des Leistungscontrolling	57
2.3.2	Vorstellung und kritische Würdigung der Ansätze des Leistungscontrolling in der Literatur	60
2.3.3	Koordination als direktes Ziel des Leistungscontrolling	65
2.3.4	Funktionsumfang des Leistungscontrolling	68
2.3.5	Identifizierung eines leistungscontrollingadäquaten Instrumentenkanons	73
2.3.5.1	Leistungsrechnung	75
2.3.5.2	Indikatorenrechnung	80
2.3.5.3	Ressourcen Accounting	83
2.3.5.4	Performance Measurement	87
2.3.5.5	Zusammenfassende Betrachtung der instrumentellen Fundierung des Leistungscontrolling	95
2.3.6	Einbettung des Leistungscontrolling in das Controllingsystem	95
2.3.7	Konzeption des Leistungscontrolling im Überblick	99
3	Balanced Scorecard als Basis des Leistungscontrolling	101
3.1	Entstehungsursachen der Balanced Scorecard	102
3.2	Grundideen der Balanced Scorecard	105
3.2.1	Gekoppelte Integration nicht-finanzieller Kennzahlen in ein monetär ausgerichtetes Management-Informationssystem	105
3.2.2	Schaffung eines Ausgleichs zwischen verschiedenen Kennzahlentypen	108
3.2.3	Konsequente Strategieorientierung	111
3.3	Multiperspektivischer Aufbau der Balanced Scorecard	116
3.3.1	Finanzielle Perspektive	117
3.3.2	Kundenperspektive	122
3.3.3	Perspektive der internen Geschäftsprozesse	129
3.3.4	Perspektive des Lernens und Wachstums	134
3.3.5	Bedeutung von perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten	140
3.4	Einsatzformen der Balanced Scorecard im Unternehmen	144
3.4.1	Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem	144
3.4.2	Einordnung der Balanced Scorecard in das Controlling	150

4 Leistungscontrollingadäquate Weiterentwicklung der Balanced Scorecard	158
4.1 Eignung der Balanced Scorecard als Grundgerüst des Leistungscontrolling	158
4.1.1 Abgleich der Balanced Scorecard mit den Anforderungen des Leistungscontrolling	158
4.1.2 Ableitung von Ansatzpunkten zur Modifikation der Balanced Scorecard	164
4.2 Leistungscontrollingadäquate Anpassung der Balanced Scorecard-Funktion	166
4.3 Kontextabhängige Anpassungen der Struktur der Balanced Scorecard	169
4.3.1 Diskussion der allgemeinen strukturellen Flexibilität	170
4.3.2 Kooperationsperspektive in internationalen Joint Ventures	173
4.3.3 Perspektiven der Leistungserbringung und der Leistungswirkung in Non-Profit Organisationen	177
4.4 Inhaltliche und instrumentelle Verbesserungen der vier originären Perspektiven und ihrer Verknüpfungen	180
4.4.1 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten finanziellen Perspektive	181
4.4.1.1 Weiterentwicklungspotentiale der finanziellen Perspektive	181
4.4.1.2 Kapitalgeberorientierte Kennzahlen als potentielle Maßgrößen der finanziellen Perspektive	183
4.4.1.3 Vorschlag einer kapitalgeberorientierten Fundierung der finanziellen Perspektive	193
4.4.2 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten Kundenperspektive	199
4.4.2.1 Weiterentwicklungspotentiale der Kundenperspektive	199
4.4.2.2 Explikation des Neuaufbaus der Kundenperspektive	200
4.4.2.3 Vorschlag eines Instrumentensets zur Quantifizierung der Kundenzufriedenheit als zentrale Basiskennzahl der Kundenperspektive	204
4.4.3 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten Perspektive der internen Geschäftsprozesse	212
4.4.3.1 Weiterentwicklungspotentiale der Perspektive der internen Geschäftsprozesse	212
4.4.3.2 Das Blueprinting als Strukturierungshilfe für die Perspektive der internen Geschäftsprozesse	213
4.4.3.3 Abbildung der Prozeßintegrität und exemplarische Ableitung leistungsbezogener Kennzahlen	218

4.4.4 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten Perspektive des Lernens und Wachstums _____	225
4.4.4.1 Weiterentwicklungspotentiale der Perspektive des Lernens und Wachstums _____	225
4.4.4.2 Fundierung des Ressourcenansatzes als theoretische Basis der Perspektive des Lernens und Wachstums _____	226
4.4.4.3 Strukturelemente und Inhalt einer modifizierten Lern- und Wachstumsperspektive _____	236
4.4.5 Alternativen zur strukturierten Entwicklung der perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten _____	245
4.5 Wechselspiel der modifizierten Balanced Scorecard mit einem ausgewählten Instrument des Leistungscontrolling _____	251
5 Kritische Würdigung und Ausblick _____	254
Literaturverzeichnis _____	257

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1:	Quantitative Entwicklung der Publikationen zum Erkenntnisobjekt Balanced Scorecard _____	2
Abbildung 2:	Wirkung der Kontextfaktoren des Controlling auf die Strukturelemente der Controlling-Konzeption _____	13
Abbildung 3:	Ziel des Controlling als Subsystem der Unternehmensführung _____	28
Abbildung 4:	Das ursprüngliche Leistungsmodell von ENGELHARDT _____	47
Abbildung 5:	Das Ebenen-Modell der Dienstleistung in Anlehnung an HILKE _____	50
Abbildung 6:	Die Leistungstypologie nach ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP und RECKENFELDERBÄUMER _____	52
Abbildung 7:	Das integrative Leistungsverständnis der vorliegenden Arbeit _____	56
Abbildung 8:	Anforderungen an eine Konzeption des Leistungscontrolling _____	60
Abbildung 9:	Ableitung der Funktionen und Aufgaben aus dem Ziel des Leistungscontrolling _____	73
Abbildung 10:	Der Aufbau der stellenbezogenen Leistungsrechnung nach SCHMIDBERGER _____	77
Abbildung 11:	Leistungsdimensionen und abgeleitete Bausteine der Leistungsrechnung nach MARIK _____	78
Abbildung 12:	Inhalt und Konzeption des Ressourcen Accounting nach SCHOENFELD _____	86
Abbildung 13:	Die Performance Pyramid nach MCNAIR, LYNCH und CROSS _____	91
Abbildung 14:	Instrumentelle Konkretisierung der Funktionen und Aufgaben des Leistungscontrolling _____	95
Abbildung 15:	Kopplung von Strategie und Maßnahmen mit der Balanced Scorecard _____	113
Abbildung 16:	Der Grundaufbau der Balanced Scorecard _____	117
Abbildung 17:	Potentielle Kennzahlen der finanziellen Perspektive und deren Abhängigkeit von der Strategie _____	120
Abbildung 18:	Die Basiskennzahlen der Kundenperspektive und deren Erläuterung _____	123
Abbildung 19:	Interaktion von Basiskennzahlen und Wertangeboten in der Kundenperspektive _____	127
Abbildung 20:	Strukturierung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse _____	133
Abbildung 21:	Mitarbeiterbezogene Kernkennzahlen und deren Treiber in der Lern- und Wachstumsperspektive _____	136
Abbildung 22:	Perspektivenübergreifendes Ursache-Wirkungs-Netzwerk am Beispiel einer Bank _____	142
Abbildung 23:	Die Balanced Scorecard als strategischer Handlungsrahmen _____	146

Abbildung 24:	Controllingbezogene und leistungsspezifische Anforderungen an die Balanced Scorecard _____	159
Abbildung 25:	Erfüllung der Anforderungen des Leistungscontrolling durch die Balanced Scorecard _____	163
Abbildung 26:	Defizite der Balanced Scorecard im Lichte des Leistungscontrolling und Ansatzpunkte zu deren Überwindung __	166
Abbildung 27:	Exemplarischer Aufbau einer Balanced Scorecard für internationale Joint Ventures _____	176
Abbildung 28:	Idealtypische Struktur einer Balanced Scorecard in Non-Profit Organisationen _____	180
Abbildung 29:	Ermittlung des Shareholder Value mit der Discounted Cash Flow-Methode _____	185
Abbildung 30:	Ermittlung der Kosten des Gesamtkapitals nach der Weighted Average Cost of Capital-Methode _____	188
Abbildung 31:	Komponenten und Aussage des Cash Flow Return on Investment _____	192
Abbildung 32:	Bestimmungsfaktoren des Eigenkapitalwertes nach RAPPAPORT __	197
Abbildung 33:	Verfahren zur Operationalisierung der Kundenzufriedenheit ____	206
Abbildung 34:	Exemplarisches Blueprint als Möglichkeit zur Strukturierung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse _____	216
Abbildung 35:	Beschreibungsvariablen der Prozeßintegrativität als informatorische Basis der Perspektive der internen Geschäftsprozesse _____	222
Abbildung 36:	Zusammenhang zwischen Ressourcen und Potentialen _____	229
Abbildung 37:	Die Schritte der Methodik des vernetzten Denkens _____	248
Abbildung 38:	Einflußmatrix und beispielhafte Zuordnung von Systemelementen nach PROBST und GOMEZ _____	250
Abbildung 39:	Idealtypischer Informationsteil des Ressourcen Accounting als Informationsbasis der Perspektive des Lernens und Wachstums __	253

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.d.	an der
AG	Aktiengesellschaft
AGr	Auslastungsgrad
AMECO	Aircraft Maintenance and Engineering Corporation
Aufl.	Auflage
Bd.	Band
Besch.gr.	Beschäftigungsgrad
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
bspw.	beispielsweise
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CAM-I	Computer Aided Manufacturing-International
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CFROI	Cash Flow Return on Investment
CIM	Computer Integrated Manufacturing
CIMA	Zusatz zu ZS „Management Accounting“
COMBI	Controlling und Marketing in Wissenschaftlichen Bibliotheken
d.h.	das heißt
DAX	Deutscher Aktienindex
DBW	Die Betriebswirtschaft
DCF	Discounted Cash Flow
Diss.	Dissertation
e.V.	Eingetragener Verein
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EIASM	European Institute of Advanced Studies in Management
et al.	et alii
EVA	Economic Value Added
F&E	Forschung und Entwicklung
f.	folgende
FB/IE	Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering
ff.	fortfolgende
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

Habil.	Habilitation
HBM	Harvard Business Manager
HBR	Harvard Business Review
Hrsg.	Herausgeber
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWO	Handwörterbuch der Organisation
i. Br.	im Breisgau
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.V.	in Vorbereitung
i.w.	im wesentlichen
i.w.S.	im weiteren Sinne
insbes.	insbesondere
IT	Information Technologies / Informationstechnologien
Jg.	Jahrgang
JV	Joint Venture
krp	Kostenrechnungspraxis – Zeitschrift für Controlling
LD	Leistungsdifferenz
Lstg.	Leistung
M.a.W.	Mit anderen Worten
Marketing ZFP	Marketing Zeitschrift für Forschung und Praxis
Mass.	Massachusetts
NFIs	Nonfinancial Indicators
NOA	Net Operating Assets
NOPAT	Net Operating Profit after Taxes
NPO	Non-Profit Organisation
Nr.	Nummer
o.ä.	oder ähnliche(s)
o.Jg.	ohne Angabe des Jahrganges
o.O.	ohne Ortsangabe
PPS-System	Produktionsplanungs- und Steuerungssystem

ROCE	Return On Capital Employed
ROI	Return On Investment
S.	Seite(n)
S.p.a.	Società per azioni
SGDGfB	Schmalenbach-Gesellschaft Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft
SGE	Strategische Geschäftseinheit
sog.	sogenannte(n)
Sp.	Spalte(n)
sUR/PC	strategisches Unternehmensradar
SzU	Schriften zur Unternehmensführung
u.a.	unter anderen/ anderem
u.U.	unter Umständen
ULB	Universitäts- und Landesbibliothek
US	United States
US-GAAP	United States' Generally Accepted Accounting Principles
USW	Universitätsseminar der Wirtschaft
v. Chr.	vor Christi Geburt
VDE	Verband der Elektrotechnik, Elektronik und Informationstechnik
VDI	Verein Deutscher Ingenieure
Vgl.	Vergleiche
vs.	versus
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WHU	Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WISU	Wirtschaftsstudium
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
zfhf	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZP	Zeitschrift für Planung

1 EINFÜHRUNG

1.1 Problemaufriß und Zielsetzung

Eine Feststellung HENZLERS aus dem Jahre 1959 markiert den Anknüpfungspunkt zur Entwicklung des Erkenntnisobjektes der vorliegenden Arbeit: Bei seiner Auseinandersetzung mit den wirtschaftswissenschaftlichen Grundbegriffen spricht er der Leistung eine derart „zentrale und systembildende Bedeutung für die Betriebswirtschaftslehre zu, daß es .. begründbar erschiene, die Betriebswirtschaftslehre als die Lehre von der wirtschaftlichen Seite der Leistungserstellung zu charakterisieren“¹. Da dieser Einschätzung der Leistung auch heute noch uneingeschränkte Gültigkeit attestiert wird,² resultiert für das als „anerkanntes Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre“³ gekennzeichnete Controlling die Herausforderung, sich dieses wichtigen Phänomens anzunehmen. Diesem Anspruch kann das Controlling, wie es derzeit im Schrifttum diskutiert wird, sowohl nur punktuell als auch nur in Ansätzen Rechnung tragen: Eine umfassende Theorie des Leistungscontrolling ist nicht erkennbar und einzelne Controlling-Instrumente, mit denen die Leistung quantifiziert oder abgebildet werden soll, erweisen sich bei genauer Prüfung als zu kurz greifend⁴. Beispielhaft sei hier auf die im internen Rechnungswesen als Standard scheinende Leistungsrechnung verwiesen, deren Diskussion und Weiterentwicklung – im Gegensatz zu der sich dynamisch verändernden Kostenrechnung – solchermaßen stagniert, daß KLINGEBIEL einen „offen dokumentierte[n] Verzicht auf eine inhaltliche Auseinandersetzung“⁵ konstatiert. Mit der hier nur thesenartig vollzogenen Pointierung der mangelnden ganzheitlichen Fokussierung der Leistung im Controlling ist ein Forschungsdefizit identifiziert, dessen Behebung den Kern der vorliegenden Arbeit umreißt.

Um die anzustellenden Bemühungen hinsichtlich einer leistungsorientierten Fundierung des Controlling zielführend zu gestalten, ist nach einem Mittel zu suchen, mit dessen Hilfe dem Controlling ein umfassender und integrativer Fokus auf die Leistung ermöglicht wird. Betrachtet man jüngere Publikationen, in denen potentielle Ansatzpunkte eines auf die Leistung als Erkenntnisobjekt gerichteten Controlling mehr vorgestellt

¹ HENZLER, R. (1959), S. 538.

² Vgl. bspw. BECKER, F. G. (1998), S. 41 ff. Ebenso stellen BACKHAUS ET AL. (1997), S. 7, in bezug auf die spezielle, im weiteren Kontext der vorliegenden Arbeit noch zu erörternde Leistungslehre von ENGELHARDT fest, daß sie „Postulat und Vorschlag einer neu orientierten Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre“ ist.

³ AHN, H. (1999), S. 114. Diese Einschätzung ist das Resultat einer Befragung von 673 deutschen Hochschullehrern.

⁴ Vgl. zu dieser Prüfung vor allem den Abschnitt 2.3.5 der vorliegenden Arbeit.

⁵ KLINGEBIEL, N. (1996), S. 78. Ähnlich sprechen BERENS, W.; SCHMITTING, W. (1996), S. 9 f., von einer „stiefmütterlich[en]“ Behandlung.

denn entwickelt werden, so fällt die wiederholte Nennung der Balanced Scorecard als generell geeignetes Instrument auf.⁶ Mit diesem Schlagwort erhält die vorliegende Arbeit – freilich mit einer kleinen „Verspätung“ – dann auch noch ihren aktuellen Bezug. Denn: „Die Balanced Scorecard ist in aller Munde.“⁷

Mit dieser Einschätzung drücken WEBER und SCHÄFFER pointiert aus, daß die Balanced Scorecard seit ihrer Vorstellung im Jahre 1992 durch KAPLAN und NORTON⁸ einen regen Zuspruch sowohl in der Praxis als auch in der Literatur erfahren hat. Der – überspitzt und plakativ formulierte – „en vogue-Charakter“ der Balanced Scorecard hat eine fast nicht mehr überschaubare Fülle von Publikationen hervorgebracht, deren Wachstumsdynamik weiterhin ungebremst ist.

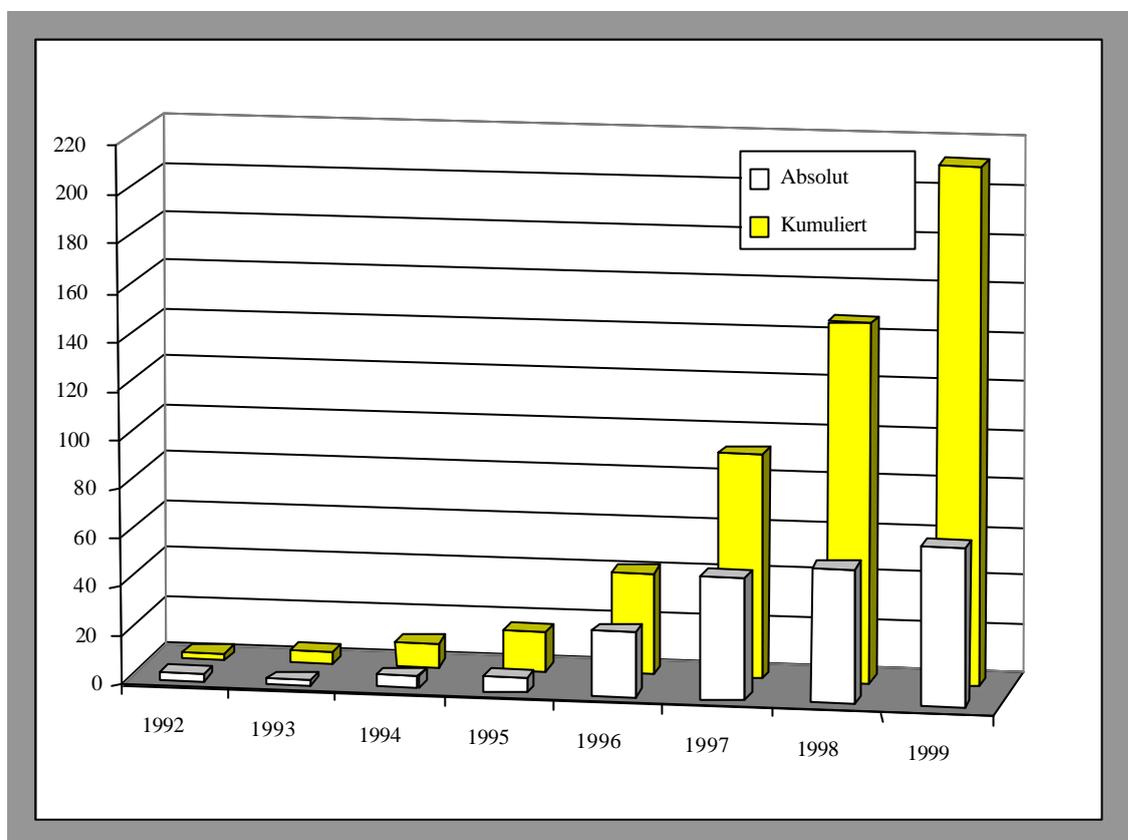


Abbildung 1: *Quantitative Entwicklung der Publikationen zum Erkenntnisobjekt Balanced Scorecard*⁹

⁶ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1996), S. 82 sowie KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 647 f.

⁷ WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998a), S. 7.

⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992).

⁹ Der Abbildung liegen alle dem Verfasser im Januar 2000 bekannten Publikationen zugrunde, in denen die Balanced Scorecard das zentrale Erkenntnisobjekt markiert. Da nicht alle der hier quantitativ erfaßten Beiträge einen inhaltlichen Erkenntnisgewinn für die vorliegende Arbeit erbracht haben, ist die Anzahl der explizit im Literaturverzeichnis aufgeführten Veröffentlichungen zur Balanced Scorecard geringer als der kumulierte Wert für 1999 in der Abbildung 1.

Die angesprochene Wachstumsdynamik kann bspw. der Tatsache entnommen werden, daß sich nach der umfassenden, sowohl das Grundkonzept als auch die damit gemachten Erfahrungen in der Praxis vorstellenden Monographie von KAPLAN und NORTON aus dem Jahre 1996¹⁰ bis zum Ende des Jahres 1999 insgesamt fünf weitere eigenständige Schriften zu diesem Erkenntnisobjekt identifizieren lassen.¹¹ Gleichzeitig hat der Umfang der dem Verfasser bekannten Artikel über die Balanced Scorecard in Fachzeitschriften eine derart weitgreifende Entwicklung genommen, daß sich an dieser Stelle eine Aufzählung aller Publikation verbietet. Zur Unterstützung der These einer viel diskutierten und steigendes Interesse verzeichnenden Balanced Scorecard wird in der Abbildung 1 das quantitative Ausmaß der Auseinandersetzung mit der Balanced Scorecard in der Literatur demonstriert.

Vor dem Hintergrund der solchermaßen evident werdenden intensiven Thematisierung der Balanced Scorecard im Schrifttum sollte mit jeder weiteren Erörterung dieses Konzepts nicht nur das Ziel der Bestätigung des zahlenmäßigen Trends durch Hinzufügung einer weiteren Veröffentlichung verfolgt werden.¹² Eine neue – zumal derart umfangreiche wie die vorliegende – Arbeit zur Balanced Scorecard sollte mithin ein ex-ante definiertes Erkenntnisziel aufweisen, dessen Erreichung einen deutlichen inhaltlichen Fortschritt markieren würde. Damit stellt sich die Frage nach der inhaltlichen Positionierung und Abgrenzung dieser Arbeit im Vergleich zu der Vielzahl der bereits getätigten Überlegungen. Um diese Frage zielführend beantworten zu können, bietet sich eine kurze Skizzierung des Status quo der Diskussion um die Balanced Scorecard an.¹³ Das Fundament aller Überlegungen haben KAPLAN und NORTON mit ihren Artikeln im Harvard Business Review in den Jahren 1992, 1993 und 1996 gelegt, welche auch die Basis für ihre zum Standard gewordene Monographie aus dem Jahre 1996 charakterisieren. Nahezu alle weiteren Veröffentlichungen fokussieren – auf einer generell positiven Grundhaltung gegenüber der Balanced Scorecard aufsetzend – im wesentlichen¹⁴

¹⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a).

¹¹ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998a), EGLI, B.; LÜTHI, H. P. (1999), FRIEDAG, H. R.; SCHMIDT, W. (1999), OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999) sowie WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999e).

¹² In diese Richtung zielt auch die Frage von WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999a), S. V: „Ein Buch über die Balanced Scorecard zu schreiben, mag vermessen erscheinen. Ist im Original – dem Bestseller von KAPLAN und NORTON – nicht schon ... alles gesagt?“

¹³ Diese Skizzierung wird hier bewußt extrem knapp gehalten und soll nicht der Versuchung unterliegen, speziellen Erkenntnissen dieser Arbeit zu stark vorzugreifen. An dieser Stelle werden nur allgemein-pauschale Eindrücke als Ergebnis eines intensiven Literaturstudiums wiedergegeben. Eine dezidierte Auseinandersetzung mit dem Konzept der Balanced Scorecard erfolgt in den Kapiteln 3 und 4.

¹⁴ Der Verfasser ist sich der Gefahr bewußt, daß eine derartige Pauschalierung Kritik hervorrufen kann. Dennoch – und dies kann ein gründlicher Blick in das Schrifttum belegen – lassen sich die getroffenen Feststellungen als vertretbare **Tendenzaussagen** über die inhaltliche Durchdringung des Erkenntnisobjektes Balanced Scorecard in der Literatur bezeichnen.

- die reine Beschreibung des Ansatzes oder
- die Dokumentation des erfolgreichen Einsatzes der Balanced Scorecard in der Praxis und die dabei eventuell vorgenommenen Modifikationen oder
- die Hervorhebung der generellen Vereinbarkeit der Balanced Scorecard mit anderen – tendenziell aktuell diskutierten – Ansätzen der Betriebswirtschaft.

Grundsätzlich kritische Analysen lassen sich – auch sieben Jahre nach der erstmaligen Präsentation dieses Konzepts in der Literatur – als Ausnahmefälle bewerten, denen aber entgegengehalten werden muß, stets nur punktuell einige Aspekte zu beleuchten. Eine umfassende, ganzheitliche Analyse der Balanced Scorecard steht weiterhin aus. Für dieses Manko lassen sich zwei Erklärungen anführen: Erstens sind die Möglichkeiten und die Aussagekraft der Balanced Scorecard in Wissenschaft und Praxis gleichermaßen euphorisch aufgenommen worden,¹⁵ so daß KLINGEBIEL mahnt: „Euphorie ... ist bei der Bewertung neuer Entwicklungen oder Instrumente selten ein guter Ratgeber.“¹⁶ Zweitens ist zu konstatieren, daß viele Veröffentlichungen zur Balanced Scorecard stark „praktikerseitig“ geprägt sind¹⁷ und im Kern deren Adäquanz für eine situative Problemstellung untersuchen und nicht die generelle konzeptionelle Geschlossenheit sowie Zweckmäßigkeit. Eine plakative Formulierung von HORVÁTH ET AL. über die Prozeßkostenrechnung aufgreifend¹⁸ läßt sich überspitzt formulieren: Bei der (Weiter-)Entwicklung der Balanced Scorecard hat die Praxis nicht nur die Theorie überholt, sondern die Praxis hat von Anbeginn nahezu ohne die Theorie stattgefunden.

Infolgedessen wird ein Nutzen stiftender Ansatzpunkt für die hier zu vollziehende umfassende Entfaltung der Potentiale der Balanced Scorecard in ihrer konsequenten theoretischen Fundierung gesehen – basierend auf der These, daß ihre Betrachtung im Lichte akzeptierter Theorien neuartige Facetten und Entwicklungsmöglichkeiten offenlegen kann. Durch die angestrebte theoriebezogene Positionierung der Balanced Scorecard in der vorliegenden Arbeit wird mithin ein neuer – von bisherigen Publikationen weitgehend vernachlässigter – Erkenntnisbereich erschlossen.

Allerdings ist die bloße Forderung nach einer theoretischen Fundierung der Balanced Scorecard noch kein Garant für eine zielsetzungsadäquate Umsetzung: Eine derartige Positionierung und damit Abgrenzung von der Fülle der restlichen Auseinandersetzungen mit diesem Thema wird nur dann als erfolversprechend erachtet, wenn mit der Vorgabe eines theoretischen Rahmens ex ante eine konsequente Grundausrichtung vor-

¹⁵ Zu dieser Einschätzung vgl. KLINGEBIEL, N. (1999a), S. 123.

¹⁶ KLINGEBIEL, N. (1999a), S. 123.

¹⁷ So sprechen WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999a), S. 2, von einem „Siegeszug der Balanced Scorecard in der Praxis“.

genommen wird. Diesen Rahmen sollte, die anfänglichen Überlegungen aufgreifend, das Leistungscontrolling bilden, für welches die Balanced Scorecard als generell zweckmäßiges Konzept genannt wurde. Dieser Schluß spannt den Zielbereich der vorliegenden Arbeit auf: Mit dem Leistungscontrolling wurde ein Forschungsdefizit aufgedeckt, dessen Behebung über die Balanced Scorecard als potentiell möglich eingeschätzt wird. Gleichzeitig hat die Auseinandersetzung mit der Balanced Scorecard ein Stadium erreicht, an dem nur noch eine konsequent theoriegeleitete Analyse signifikante Erkenntnisfortschritte erzeugen kann. Zur Bewältigung dieser Herausforderung wurde wiederum das Leistungscontrolling als zweckmäßige theoretische Basis genannt. Diesen interdependenten Problemkomplex zerlegend lassen sich zwei konkrete Ziele für die vorliegende Arbeit formulieren:

1. Die Theorielücke im Controlling ist durch die Entwicklung einer umfassenden Konzeption des Leistungscontrolling zu füllen, indem die zentralen Inhalte des aktuell im Schrifttum diskutierten Controlling konsequent auf das Erkenntnisobjekt Leistung ausgerichtet und angewendet werden.
2. Die aus dieser Konzeption resultierenden Anforderungen an ein leistungsfokussiertes Instrument des Controlling müssen sodann als Fundament für eine theoretischen Ansprüchen genügende Weiterentwicklung der Balanced Scorecard fungieren. Ziel einer derartigen Evolution ist erstens die Verankerung dieses neuartigen Ansatzes im Theoriengebäude der Betriebswirtschaftslehre und zweitens die Entfaltung neuartiger Potentiale der Balanced Scorecard – auch und insbesondere für den praktischen Einsatz.

1.2 Gang der Analyse

Zur Erreichung dieser Ziele wird – umrahmt von der Einleitung im **ersten Kapitel** und einer zu einem Ausblick führenden kritischen Würdigung im **fünften Kapitel** – ein dreistufiger Analysegang gewählt.

Die Entwicklung einer Konzeption des Leistungscontrolling soll im **zweiten Kapitel** mit Hilfe eines in der wissenschaftlichen Literatur vielfach beschrittenen Weges vollzogen werden, bei dem der zu konkretisierende Terminus in seine Grundbestandteile zerlegt wird und diese nach einer isolierten Analyse zu einem integrierenden Begriff zusammengesetzt werden. Daher wird in einem ersten Schritt durch eine dezidierte Auseinandersetzung mit den Grundlagen des Controlling das allgemeine theoretische Rahmenwerk der vorliegenden Arbeit determiniert, während sich der zweite Schritt der

¹⁸ Vgl. HORVATH, P. ET AL. (1993), S. 609.

Präzisierung des Leistungsbegriffs annimmt. Im abschließenden dritten Schritt des zweiten Kapitels werden durch eine Verknüpfung der hier zugrundeliegenden Controlling-Auffassung mit einem theoretisch fundierten integrierten Leistungsverständnis die konzeptionellen Grundlagen eines „Controlling der Leistung“ gelegt. Das auf diese Weise determinierte Leistungscontrolling fungiert als spezielles theoretisches Fundament für die weiteren Überlegungen.

Diese setzen mit einer systematischen Vorstellung des Ansatzes der Balanced Scorecard im **dritten Kapitel** ein. Nach einer Erörterung ihrer Entstehungsursachen werden mit der gekoppelten Integration nicht-finanzieller Kennzahlen in ein monetär ausgerichtetes Informationssystem, der Schaffung eines Ausgleichs zwischen verschiedenen Kennzahlentypen und der konsequenten Strategieorientierung die drei Grundideen der Balanced Scorecard diskutiert. Dem schließt sich die Darstellung des multiperspektivischen Aufbaus der Balanced Scorecard an, wobei auch die perspektivenverbindenden Ursache-Wirkungsketten als integraler Bestandteil dieses Aufbaus verstanden werden. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse bilden die Voraussetzung zur Demonstration der Einsatzmöglichkeiten der Balanced Scorecard. Eine Einordnung der auf diese Weise hinsichtlich Zweck, Idee, Aufbau und Potentialen spezifizierten Balanced Scorecard in die allgemeine Theorie des Controlling rundet das dritte Kapitel ab.

Die im zweiten Kapitel entwickelte Konzeption des Leistungscontrolling wird im zentralen **vierten Kapitel** mit der Balanced Scorecard zusammengeführt und bildet das Fundament für deren Weiterentwicklung. Dabei erfolgt zunächst eine Spiegelung der Balanced Scorecard an den Anforderungen des Leistungscontrolling, wodurch Anpassungserfordernisse in dreierlei Hinsicht offenbart werden. Erstens ist die Funktion der Balanced Scorecard als Instrument des Leistungscontrolling zu begrenzen. Zweitens ist deren Struktur so zu flexibilisieren, daß eine Anpassung an unterschiedliche Kontextsituationen erleichtert wird. Drittens – und dieser Punkt bildet den Schwerpunkt des vierten Kapitels – sind die Basiselemente der Balanced Scorecard – ihre vier Perspektiven mitsamt dem verknüpfenden Ursache-Wirkungs-Netzwerk – in inhaltlicher und instrumenteller Hinsicht zu verbessern. Daher erfolgt eine kapitalgeberorientierte Erweiterung der finanziellen Perspektive, eine Restrukturierung der inhaltlichen Konzeption der Kundenperspektive, eine dezidierte Berücksichtigung des Phänomens der Integrativität in der Perspektive der internen Prozesse und eine Umgestaltung der Perspektive des Lernens und Wachstums auf Basis des Ressourcenansatzes der Unternehmensführung. Eine Skizzierung des Wechselspiels der modifizierten Balanced Scorecard mit einem ausgewählten anderen Instrument des Leistungscontrolling markiert das Ende des vierten Kapitels.

2 ENTWICKLUNG EINER KONZEPTION DES LEISTUNGSCONTROLLING

2.1 Theoretisches Verständnis des Controlling

Eine detaillierte Erörterung der theoretischen Fundamente des Controlling ist als Basis für eine später vorzunehmende Konkretisierung des Terminus „Leistungscontrolling“ unerlässlich und kann nicht durch einen kurzen Verweis auf das Schrifttum substituiert werden. Denn der nicht zu negierende „Siegeszug“¹ des Controlling in der Unternehmenspraxis hat in dem als Realwissenschaft zu charakterisierenden Wissenschaftsgebiet der Betriebswirtschaftslehre² zur notwendigen Aufnahme³ dieses Phänomens in seinen Erkenntnisbereich geführt.⁴ Dennoch haben die intensive Beschäftigung mit dem Controlling und der vielfache Versuch seiner adäquaten Definition keine einheitliche Begriffsfassung hervorgebracht.⁵ Dies bringen BERENS und SCHMITTING pointiert zum Ausdruck und konstatieren: „Entsprechend der Heterogenität ... der existierenden Controlling-Definitionen ergeben sich zwei Extrema: Zum einen eine Eingrenzung auf das interne Rechnungswesen bzw. insbesondere die Kostenrechnung, zum anderen nahezu eine Gleichsetzung mit einem – überspitzt formuliert – Management ohne Entscheidungskompetenz.“⁶

Daher ist im Zuge der hier anzustellenden Überlegungen ein Controlling-Verständnis zu entwickeln, das einerseits auf den aktuellen Bemühungen um eine Theorie des Controlling fußt und andererseits den Grundstein für die zu entwickelnde Konzeption des Leistungscontrolling legt.

Um dies zu erreichen, soll zunächst kurz umrissen werden, wie das Controlling in der Praxis entstanden ist, bevor es nach Ablauf einer gewissen Zeit auch zum Erkenntnisobjekt theoretischer Überlegungen wurde. Die diesen Ausführungen implizit zu entnehmende Notwendigkeit einer in sich konsistenten und exakt abgegrenzten theoretischen Controlling-Konzeption wird anschließend explizit offengelegt, wobei gleichzeitig deren Gestaltungsparameter vorgestellt werden. Da mit dem Koordinationsziel ein bis dato etabliertes konstitutives Merkmal der Theorie des Controlling identifiziert werden

¹ KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 282.

² Vgl. RAFFÉE, H. (1993), S. 3 f.

³ Ähnlich argumentiert auch SCHILDBACH, T. (1992), S. 22.

⁴ Vgl. zum einen die skizzenhaften Darstellungen alternativer Controllingansätze und zum anderen die Beschreibung des Umfangs, in dem das Controlling Einzug in die universitäre Ausbildung genommen hat, bei HAHN, D. (1997), S. 16 ff.

⁵ Vgl. DELLMANN, K. (1992), S. 114, der kritisiert, daß „Controlling .. zu einer Worthülse degradiert“. Ähnlich auch ESCHENBACH, R.; NIEDERMAYR, R. (1996a), S. 49 ff.

⁶ BERENS, W.; SCHMITTING, W. (1998), S. 99.

kann,⁷ rückt dieses in den Mittelpunkt der Überlegungen, bevor nach einem Vergleich verschiedener koordinationsorientierter Controlling-Ansätze ein Controlling-Verständnis für die vorliegende Arbeit entwickelt wird.

2.1.1 Entstehung des Controlling

Die Wurzeln der Funktion des Controlling identifiziert LINGNAU bereits in der Zeit des Pyramidenbaus um 2500 v. Chr., als staatliche Stellen sowohl den Nominal- als auch den Sachgüterstrom in einer Gegenrechnung⁸ aufzeichneten.⁹ Diese Aufgabe einer speziellen staatlichen Institution läßt sich bis ins Mittelalter verfolgen, wo für die sie ausführenden Personen die Berufsbezeichnung „Controllour“ geprägt wurde,¹⁰ aus der sich später am englischen Königshof der Terminus „Comptroller“ ableitete.¹¹ Ein solcher diente der amerikanischen Regierung durch einen Kongreßbeschluß aus dem Jahre 1778 als Instanz zur Überwachung der Wirtschaftlichkeit ihrer Haushaltsführung.¹²

Doch erst im Zuge der Industrialisierung zu Ende des 19. Jahrhunderts begann die (Weiter-)Entwicklung des Controlling außerhalb des Staatssektors in den Unternehmen.¹³ Deren starkes Wachstum führte die Effektivität der Überwachung aller Handlungen einer Unternehmung durch den Eigentümer an ihre Grenzen¹⁴ und verlangte rechnungswesenähnliche Kontrollmechanismen, die von den Controllern etabliert werden mußten.¹⁵ In dieser Phase, in der das industrielle Controlling mit der **Überwachungsfunktion** der gleichen Aufgabe wie das öffentliche (staatliche) Controlling nachging,¹⁶

⁷ Vgl. bspw. KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 283. Diese sprechen zwar von einer Koordinationsfunktion, treffen aber keine Unterscheidung zwischen Controlling-Funktion und Controlling-Ziel – wie dies bei nachfolgenden Überlegungen im Rahmen dieser Arbeit der Fall sein wird. Da bei diesen Autoren die Funktion des Controlling den mit dem Controlling verfolgten Zweck charakterisiert, ist der von ihnen so verstandene Funktion ein Zielerreichungscharakter zuzusprechen. Daher ist es zulässig, die von ihnen titulierte Controlling-Funktion in der vorliegenden Arbeit unter die Controlling-Ziele zu subsumieren. Vgl. dazu auch WELGE, M. K. (1988), S. 25 f.

⁸ Daher wird die etymologische Herkunft des Begriffs Controlling in dem Terminus „contrarotulus“ (Gegenrechnung) gesehen. Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 274. In weiteren soll allerdings nicht der Versuchung erliegen werden, Controlling über seine terminologischen Wurzeln zu definieren, da dieses Vorgehen mehr Fragen aufwirft, als es beantwortet. Vgl. SJURTS, I. (1995), S. 166 f. sowie GROB, H. L. (1996), S. 138.

⁹ Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 274.

¹⁰ Vgl. HAHN, D. (1997), S. 15.

¹¹ Vgl. MATSCHKE, M. J.; KOLF, J. (1980), S. 601 sowie HOFFJAN, A. (1998), S. 57.

¹² Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 274 f.

¹³ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 27 ff.

¹⁴ In diesem Kontext stellt MÜLLER, W. (1974), S. 688, sehr pointiert die nicht länger aufrecht zu haltende „Fiktion des ‚omnipotenten Unternehmers‘ in der herkömmlichen Theorie“ dar.

¹⁵ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 27 ff.

¹⁶ Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 275.

blieben konkrete Institutionalisierungen aber die Ausnahme.¹⁷ Einen breiten Einzug in die Unternehmenspraxis und eine Abkopplung von der staatsseitig getriebenen Entwicklung erfuhr das Controlling erst in den Jahren zwischen 1920 und 1930,¹⁸ als die Bedeutung des **Rechnungswesens** als Instrument zur Unterstützung der wichtiger werdenden Planung und Budgetierung aufgewertet wurde.¹⁹ Zu einer Etablierung des Controlling in Amerika trug 1931 die Gründung des „Controllers Institute of America“ bei, das 1962 in das „Financial Executives Institute“ umbenannt wurde.²⁰ Diese Organisation verdiente sich vor allem in der Erarbeitung eines Aufgabenkataloges für den Controller,²¹ der zunächst das Rechnungswesen in den Vordergrund stellte, dann aber im Zuge mehrerer Ergänzungen 1971 mit der **Informationsversorgung** und der **Unterstützung in Verfahrensfragen** die zwei Kernfunktionen des Controlling sah.²² Diese gesamten Bemühungen um eine Konkretisierung der Aufgaben des Controlling in Amerika sind von der Tatsache geprägt, daß sie keinen Theorieanspruch stellen.²³

Trotz der regen Diskussion der Funktion des Controlling und ihrer weiten Verbreitung in der amerikanischen Unternehmenspraxis wurde davon in Deutschland zunächst keine Notiz genommen.²⁴ Erst als in den fünfziger Jahren Tochtergesellschaften amerikanischer Unternehmen das Controlling nach Deutschland importierten,²⁵ begann der Einzug des Controlling in deutsche Unternehmen.²⁶ Dabei markierte die Konzeption und Etablierung des **Rechnungswesens als Steuerungsinstrument** die Funktion des Controlling zu dieser Zeit,²⁷ das sich damit auf operative Aufgaben²⁸ konzentrierte. Eine durchgängige Verbreitung in Deutschland erfuhr das Controlling in den siebziger Jahren,²⁹ in denen auch die ersten Fundamente einer theoretischen Durchdringung³⁰ gelegt

¹⁷ Vgl. MATSCHKE, M. J.; KOLF, J. (1980), S. 601, welche die Beschreibung „Einzelphänomene“ wählen.

¹⁸ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 3 f.

¹⁹ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 27 ff. sowie LINGNAU, V. (1998), S. 275 f.

²⁰ Vgl. HAHN, D. (1997), S. 16.

²¹ Eine Abbildung dieses umfassenden Aufgabenkataloges findet sich in vielen Lehrbüchern zum Controlling. Vgl. beispielhaft HORVÁTH, P. (1998a), S. 34 f. sowie WEBER, J. (1998), S. 5. Eine detaillierte Diskussion der dort determinierten Controlling-Aufgaben nimmt WEBER, J. (1998), S. 4 ff., vor.

²² Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 276 f.

²³ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 30.

²⁴ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 7.

²⁵ Diese Tochtergesellschaften nennt HOFFJAN, A. (1998), S. 58, „Multiplikatoren des Controlling-Gedankens“.

²⁶ Vgl. HAHN, D. (1997), S. 16.

²⁷ Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 278.

²⁸ Vgl. HAHN, D. (1997), S. 16.

²⁹ Vgl. HOFFJAN, A. (1998), S. 58.

³⁰ Vgl. die Überlegungen von MÜLLER, W. (1974), S. 683 ff., der die Funktion des Controlling in der Koordination von Informationsbeschaffung und -bedarf sieht. Das an späterer Stelle intensiv zu diskutierende führungssystembezogene Koordinationsziel sprach dem Controlling erstmalig HORVÁTH,

wurden. Zu dieser Zeit verlagerte sich der Schwerpunkt der Aufgaben des Controlling vom Rechnungswesen hin zu der **Koordination von Informationsnachfrage und Informationsangebot**.³¹ In der Weiterentwicklung dieser Ansätze und der Erkenntnis der Notwendigkeit einer theoretischen Fundierung erlebte das Controlling in den 80er Jahren seinen Aufschwung in Deutschland.³² Zusehends wird Controlling seitdem – nun weitestgehend losgelöst von der konkreten praktischen Umsetzung – als Teilsystem der Unternehmensführung verstanden, das **führungssystembezogene Koordinationsaufgaben** wahrzunehmen hat.³³

Die Tatsache, daß das Controlling seine facettenreiche Entwicklung in der Praxis genommen hat, bevor es mit einer erheblichen zeitlichen Verzögerung vor allem in Deutschland von der Theorie aufgegriffen wurde, hat dessen theoretische „Durchdringung“ eher erschwert, denn erleichtert.³⁴ Der Versuch, die vielfältigen praktischen Erscheinungsformen des Controlling auf einen gemeinsamen Nenner – in Form einer wissenschaftlich eigenständigen Controlling-Konzeption – zurückzuführen, ist einerseits innerhalb der Betriebswirtschaftslehre nicht kritiklos geblieben³⁵ und andererseits als noch nicht abgeschlossen zu bezeichnen.³⁶ Daher soll im folgenden gezeigt werden, warum die Fundierung einer Konzeption des Controlling als notwendig erachtet wird und welche Gestaltungsparameter sie aufweisen sollte, bevor anschließend der aktuelle Stand der theoretischen Bemühungen um dieses Problemfeld einer dezidierten Analyse zugeführt werden kann.

2.1.2 Notwendigkeit und Gestaltungsparameter einer Controlling-Konzeption

Die Kritik an dem Eingang des Controlling in den Wissenschaftskanon der Betriebswirtschaftslehre entzündete sich dabei vor allem an der tendenziell unreflektierten³⁷ Übertragung eines bereits in der Praxis nicht eindeutig geklärten Begriffs in das be-

P. (1978), S. 202 ff., zu Ansätzen einer theoriegeleiteten Fundierung des Controlling entwickelt auch KRÜGER, W. (1979), S. 158 ff.

³¹ Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 279.

³² Vgl. HAHN, D. (1997), S. 16.

³³ Vgl. HORVÁTH, P. (1978), S. 202 ff., SCHMIDT, A. (1986), S. 56 ff., KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 283 f., LEHMANN, F.-O. (1992), S. 48 ff., SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 150 f., HORVÁTH, P. (1998a), S. 109 ff., JANZEN, H. (1996), S. 42 ff., HAHN, D. (1997), S. 16 ff. sowie KÜPPER, H.-U. (1997), S. 13 ff.

³⁴ So sieht KÜPPER, H.-U. (1997), S. 3, „in der Wissenschaft eine deutliche Zurückhaltung und Skepsis gegenüber dem Controlling“.

³⁵ Vgl. bspw. SCHNEIDER, D. (1991a), S. 765, der ein „Versagen des Controlling“ konstatiert.

³⁶ Vgl. exemplarisch die Weiterentwicklung des Controlling-Verständnisses von WEBER, J. (1995), S. 31 ff. und WEBER, J. (1998), S. 29 ff.

³⁷ In diesem Kontext spricht KÜPPER, H.-U. (1997), S. 3, von einem „selbstverständlichen Umgang“.

triebswirtschaftliche Theoriegebäude.³⁸ Daher fordert SCHNEIDER, „begriffliche Klarheit und Widerspruchsfreiheit .. durch Vernachlässigen einiger und Herausheben anderer Aspekte ... zu erreichen“³⁹.

Dieses Zitat unterstreicht mehrere Gründe, welche die Entwicklung einer auf einem abstrakten Niveau allgemein akzeptierten Controlling-Konzeption befürworten. Eine Konzeption als „klar umrissene Grundvorstellung“⁴⁰ legt das Fundament für eine konsistente Analyse und Diskussion eines eigenständigen Erkenntnisobjektes, indem sie die **einheitliche Verwendung der zugrundeliegenden Begriffe** etabliert.⁴¹ Führt demnach eine Controlling-Konzeption zu einer wissenschaftlichen Basis, bietet sie ferner den Ausgangspunkt für eine sowohl praktischen als auch theoretischen Anforderungen gerecht werdende **Definition des Controlling**.⁴² Damit eröffnet sie die Möglichkeit, daß die Betriebswirtschaftslehre dem Controlling zu **neuen Impulsen** verhelfen kann⁴³ und umgekehrt⁴⁴. Schließlich, und darin manifestiert sich die Bedeutung der Entwicklung einer Konzeption am stärksten, wird in der Existenz einer allgemein anerkannten Controlling-Konzeption die **Voraussetzung für eine Akzeptanz des Controlling** als eigenständige betriebswirtschaftliche Disziplin⁴⁵ gesehen.⁴⁶

Mit einer Controlling-Konzeption wird diesen Erkenntnissen folgend ein Bezugsrahmen determiniert, der einerseits die grundlegende, abstrakte Struktur⁴⁷ für die konkrete Entwicklung und Implementierung eines Controlling-Systems repräsentiert⁴⁸ und der andererseits die Richtung für potentielle Weiterentwicklungen⁴⁹ weist. Als zentrale, konzeptionsbegründende Elemente eines derartigen Bezugsrahmens, mit dessen Hilfe die Fundierung der Theorie vollzogen werden kann, werden gemeinhin die Ziele⁵⁰, die

³⁸ Vgl. SCHILDBACH, T. (1992), S. 21 f.

³⁹ SCHNEIDER, D. (1991a), S. 771.

⁴⁰ DUDEN (1997), S. 446.

⁴¹ Vgl. die Argumentation bei FABER, M. (1996), S. 36, und insbesondere dessen Fazit auf S. 41.

⁴² Vgl. REICHMANN, T. (1997), S. 2 f.

⁴³ Vgl. SCHILDBACH, T. (1992), S. 22 sowie JANZEN, H. (1996), S. 36.

⁴⁴ Vgl. COENENBERG, A. G.; BAUM, H.-G. (1992), S. 1 f.

⁴⁵ Eine derartige Akzeptanz war noch 1990 den einführenden Überlegungen von KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 282, zu Folge nicht gegeben, da die von ihnen aufgestellten Thesen zunächst die „Grundlagen des Controlling als eigenständige betriebswirtschaftliche Teildisziplin“ bilden sollten. Außerdem skizzieren sie Möglichkeiten, wie eine Etablierung des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre vollzogen werden könnte. Vgl. KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 291 f. Vgl. auch die ähnliche Feststellung von KÜPPER, H.-U. (1997), S. 4.

⁴⁶ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 3 sowie SCHILDBACH, T. (1992), S. 22.

⁴⁷ Vgl. HARBERT, L. (1982), S. 140 f.

⁴⁸ Vgl. HAIBER, T. (1997), S. 101.

⁴⁹ Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 37 f.

⁵⁰ Mit einer sich JANZEN, H. (1996), S. 45, anschließenden Begründung werden die Termini Controlling-Ziel und Controlling-Zweck im folgenden synonym verwendet.

Funktionen⁵¹, die Instrumente und die Institution des Controlling enumeriert.⁵² Innerhalb dieser strukturellen Elemente der Konzeption des Controlling nehmen die **Ziele eine exponierte Stellung**⁵³ ein, da sie die „Deduktionsbasis“⁵⁴ für die Ableitung der Controlling-Funktionen bilden, von denen wiederum der relevante Instrumentenkanon und die institutionale Ausgestaltung des Controlling abhängig sind.⁵⁵ Als Basis einer Controlling-Konzeption bedürfen die Ziele des Controlling einer eingehenderen Betrachtung: Es ist zu differenzieren zwischen den direkten Controlling-Zielen und den indirekten Controlling-Zielen.⁵⁶ Während erstere das unmittelbar vom Controlling verfolgte Sachziel konkretisieren, charakterisieren letztere die übergeordneten Unternehmensziele, deren Erreichung das Controlling mittelbar⁵⁷ unterstützen⁵⁸ soll.⁵⁹

Eine konsequent auf die direkten Controlling-Ziele zugeschnittene Konzeption des Controlling⁶⁰ kann sodann hinsichtlich der verfolgten Controlling-Funktionen, der zielsetzungsgerechten Instrumente und der organisatorischen Einbettung spezifiziert werden. Zu diesem Zweck entwickelt FABER seine Konkretisierungsebenen der Controlling-Konzeption, die von der Fachebene über die Branchenebene bis zur Unternehmensebene reichen.⁶¹ Diese Überlegungen deuten an, daß eine Controlling-Konzeption stets den individuellen Rahmenbedingungen ihres Einsatzfeldes anzupassen

⁵¹ Da in der Literatur keine scharfe definitorische Trennung zwischen den Begriffen Controlling-Funktion und Controlling-Aufgabe vorzufinden ist, werden beide im Zuge dieser Arbeit zur Kennzeichnung eines identischen Sachverhaltes benutzt. Vgl. zum inhaltsgleichen Einsatz beider Ausdrücke z.B. SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 142. Die Unmöglichkeit der eindeutigen Trennung zwischen Funktion und Aufgabe des Controlling konstatiert auch JANZEN, H. (1996), S. 52.

⁵² Vgl. ausführlich vor allem SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 142 ff. Ebenso auch HAHN, D. (1997), S. 16 und JANZEN, H. (1996), S. 38. Auch KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 282 ff., decken bei ihren Thesen zum Controlling diese vier konzeptions-determinierenden Aspekte ab, ohne allerdings explizit die Controlling-Ziele zu benennen. Diese „verbergen“ sich bei ihnen hinter der ersten These, in der sie das Controlling-Ziel der Führungsunterstützung konkretisieren.

⁵³ Zur Funktion spezieller Controlling-Ziele bei der Theoriebildung vgl. SCHÖNE, K. (1997), S. 38 f.

⁵⁴ REICHMANN, T. (1997), S. 4.

⁵⁵ Vgl. SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 142 f.

⁵⁶ Vgl. SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 143.

⁵⁷ Zur Unmöglichkeit der direkten Verfolgung der Unternehmensziele durch das Controlling vgl. WELGE, M. K. (1988), S. 20 ff. Zu den mittelbaren Zielen des Controlling vgl. auch ESCHENBACH, R.; NIEDERMAYR, R. (1996b), S. 67 ff.

⁵⁸ Aus dieser Überlegung resultiert auch die vielfach zu findende Umschreibung des Controlling als Funktion zur Unterstützung der Unternehmensführung. Vgl. so oder ähnlich GROB, H. L. (1996), S. 140 f., HORVÁTH, P. (1998a), S. 142, JANZEN, H. (1996), S. 35 f., KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 282 f., LEHMANN, F.-O. (1992), S. 48 f., SCHILDBACH, T. (1992), S. 22 f., SCHMIDT, A. (1986), S. 44 ff., SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 141 f., WELGE, M. K. (1988), S. 24 sowie ZIEGENBEIN, K. (1998), S. 24.

⁵⁹ Vgl. SCHMIDT, A. (1986), S. 55 ff. sowie SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 143. Zum Zusammenhang direkter und indirekter Controlling-Ziele konstatiert REICHMANN, T. (1997), S. 4, daß erstere immer von letzteren abhängen.

⁶⁰ Diese Zielausrichtung charakterisieren SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 142, als das „zentrale Merkmal einer Controlling-Konzeption“.

⁶¹ Vgl. FABER, M. (1996), S. 41 ff.

ist.⁶² Ohne dies in concreto zu benennen, machen sich derartige Konkretisierungsebenen die **Kontextabhängigkeit des Controlling** zu Nutze,⁶³ welche einführend in der Abbildung 2 dargestellt ist.

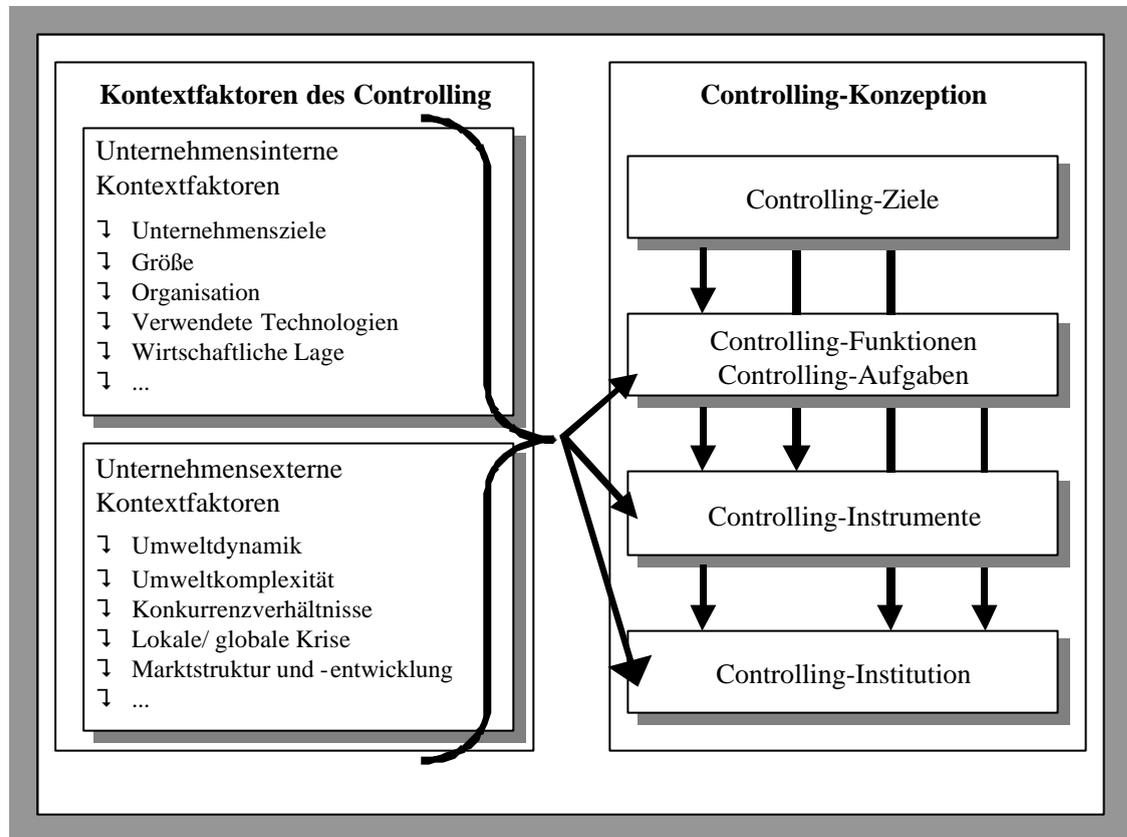


Abbildung 2: Wirkung der Kontextfaktoren des Controlling auf die Strukturelemente der Controlling-Konzeption⁶⁴

Erste Hinweise auf das Phänomen der Kontextabhängigkeit liefert bereits eine Analyse der Entstehungsgeschichte des Controlling, die offenkundig werden läßt, daß sich im Zuge wandelnder Anforderungen an die Unternehmensführung auch die Ziele und Funktionen des Controlling geändert haben.⁶⁵ Bei den Einfluß- bzw. Kontextfaktoren, welche die konkrete Ausgestaltung der Controlling-Konzeption im wesentlichen determinieren, lassen sich unternehmensexterne (z.B. Umweltdynamik sowie Marktstruktur) und unternehmensinterne (z.B. Unternehmensgröße und Organisationsform) unterschei-

⁶² Vgl. FABER, M. (1996), S. 43.

⁶³ Vgl. zur Kontextabhängigkeit des Controlling einführend KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 286 f. Ausführlich setzt sich VAHS, D. (1994), S. 77 ff., mit dieser Thematik auseinander. Mit der Kontextabhängigkeit des Controlling begründet HARBERT, L. (1982), S. 163 ff., die Unmöglichkeit, eine einzige, allgemein akzeptierte Controlling-Konzeption zu entwickeln.

⁶⁴ Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 40.

⁶⁵ Zum gleichen Schluß kommen auch MATSCHKE, M. J.; KOLF, J. (1980), S. 603 f., bei ihrem Versuch, aus der Strukturentwicklung von Unternehmen die Controlling-Funktion „herauszuschälen“.

den.⁶⁶ Innerhalb der Strukturelemente der Controlling-Konzeption richtet sich die Wirkung der Kontextfaktoren ausschließlich auf die Funktionen, die Instrumente und die Organisation, während die Controlling-Ziele unabhängig von der jeweiligen Einflußfaktoren-Konstellation entwickelt werden können,⁶⁷ wie es die Abbildung 2 illustriert.

2.1.3 Koordinationsziel als kontextunabhängiges, konstitutives Merkmal der Theorie des Controlling

2.1.3.1 Begründung der Konstitutivität des Koordinationsziels

Ein erster – oberflächlicher – Blick auf die direkten Ziele, die dem Controlling in verschiedenen Publikationen zugewiesen werden, suggeriert einen Zielpluralismus,⁶⁸ der die Entwicklung einer allgemein akzeptierten, sich in zentralen Kernpunkten manifestierenden, zielfokussierten Controlling-Konzeption als unlösbare Herausforderung zu entlarven scheint. Die Suche nach einem „gemeinsamen Nenner“ hinter diesem vordergründigen Facettenreichtum führt allerdings zu der Erkenntnis, daß mit jedem vorgeschlagenen Controlling-Ziel bei einer noch sehr generellen Betrachtung eine Verbesserung der Funktionsfähigkeit der Unternehmensführung angestrebt wird. Dies kann exemplarisch anhand der Ziele „Sicherung der Planung und Integration von Planung und Kontrolle“⁶⁹ oder „Sicherung des rationalen Verhaltens der Unternehmensführung“⁷⁰ deutlich gemacht werden. Unabhängig von der jeweiligen Intention der Autoren und damit auch nicht beeinflusst von speziellen situativ determinierten Kontextfaktoren ist mithin als Ziel- bzw. Stoßrichtung des Controlling die Unternehmensführung identifiziert. Daher mündet der Versuch, ein den Anforderungen an eine Controlling-Konzeption⁷¹ gerecht werdendes Sachziel für das Controlling zu eruieren, in die Fragestellung, welches Ziel das Controlling innerhalb der Unternehmensführung verfolgen soll bzw. welches bis dato ungelöste⁷² Problem durch einen Einsatz des Controlling behoben werden kann.

Aus dieser Fragestellung resultiert zwangsläufig eine tiefgehende Auseinandersetzung mit den Aufgaben und Spezifika der Führung eines Unternehmens bzw. – dem Theo-

⁶⁶ Vgl. vor allem VAHS, D. (1994), S. 79 ff. sowie mit vielen Beispielen SCHMIDT, A. (1986), S. 49 ff. Ebenso auch WELGE, M. K. (1988), S. 59 ff.

⁶⁷ Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 39 ff.

⁶⁸ Vgl. den Überblick über Controlling-Ziele und die Ziele repräsentierenden Controlling-Funktionen u.a. bei WELGE, M. K. (1988), S. 26 ff. oder den Zielkatalog bei SCHÖNE, K. (1997), S. 40.

⁶⁹ WELGE, M. K. (1988), S. 26 sowie en detail S. 32 ff.

⁷⁰ SCHMIDT, A. (1986), S. 56 sowie mit konkreten Erläuterungen S. 61 ff.

⁷¹ Vgl. zu den Anforderungen KÜPPER, H.-U. (1997), S. 4 f.

⁷² Die Forderung nach einem ungelösten Problem erweist sich als zwingend notwendig im Lichte der Forderung KÜPPERS, H.-U. (1997), S. 5, nach einem eigenständigen Problembereich für das Controlling.

riengebäude des Systemansatzes folgend⁷³ – dem Führungssystem einer Unternehmung. Das Aufgabenspektrum des Führungssystems ist geprägt von zwei großen (Basis-) Herausforderungen: Erstens sind die konkreten Handlungen der Aufgabenträger des Leistungssystems⁷⁴ auf die Ziele des Unternehmens auszurichten und zweitens müssen die Rahmenbedingungen und Aktionsparameter des Leistungssystems so konfiguriert werden, daß dessen Aufgabenträger auch ihre individuellen Ziele erreichen können.⁷⁵ Mit der bereits im Zuge der Erörterung der Entstehungsgeschichte des Controlling konstatierten Zunahme von sowohl Umweltdynamik als auch Unternehmenskomplexität hat sich zur zielsetzungsgerechten Erfüllung dieser Aufgaben eine Zerlegung des Führungsgesamtsystems in aufgabenorientierte Subsysteme⁷⁶ als zweckmäßig erwiesen.⁷⁷

Den damit gewonnenen Spezialisierungsvorteilen⁷⁸ einerseits stehen andererseits neu geschaffene Koordinationsnotwendigkeiten⁷⁹ gegenüber: Denn die Definition von Koordination als Abstimmung arbeitsteilig vollzogener Handlungen auf ein gemeinsames Ziel⁸⁰ impliziert, daß auch die innerhalb der einzelnen Führungssysteme durchgeführten Aktivitäten zielfokussiert ausgerichtet werden müssen.⁸¹ Dieser Koordinationsbedarf hat sowohl eine interne (zwischen einzelnen Teilsystemen der Führung) als auch eine externe (Adaption der Führungselemente an die Umwelt) Komponente.⁸² Da seine Befriedigung sowohl aus Kapazitäts- als auch aus Kompetenzgründen von den „traditionellen“ Führungssystemen wie dem Planungs-, dem Kontroll-, dem Informations- und dem Personalführungssystem sowie der Organisation⁸³ nicht hinreichend erzielt werden kann, wird diese Herausforderung dem Controlling übertragen.⁸⁴ Es läßt sich zusammenfassend festhalten: Als konstitutives Element der Controlling-Konzeption

ling. Das Primat der Eigenständigkeit wäre bei bereits gelösten oder partiell einer Lösung zugeführten Problemfeldern verletzt.

⁷³ Sowohl die Grundlagen des Systemansatzes als auch dessen Eignung zur Analyse von Unternehmensstrukturen, deren Beziehungen zu der Umwelt und deren Binnenverflechtungen sind an anderer Stelle detailliert erörtert worden und bedürfen an dieser Stelle keiner weiteren Vertiefung, da sie hier weder ergänzt noch aus einer anderen Perspektive betrachtet werden. Vgl. zum Systemansatz und seinem Einsatz im Controllingkontext HORVÁTH, P. (1998a), S. 92 ff.

⁷⁴ In dieser Arbeit werden die Termini Leistungs- und Ausführungssystem synonym verwendet.

⁷⁵ Vgl. ULRICH, P.; FLURI, E. (1992), S. 18.

⁷⁶ Vgl. die Abbildung bei KÜPPER, H.-U. (1997), S. 15 sowie die Ausführungen bei HORVÁTH, P. (1998a), S. 105 ff.

⁷⁷ Vgl. MATSCHKE, M. J.; KOLF, J. (1980), S. 603 f., die den Einfluß der Strukturentwicklung auf Unternehmen und deren Führung demonstrieren. Ebenso auch LEHMANN, F.-O. (1992), S. 52 f.

⁷⁸ Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 42.

⁷⁹ Diese Koordinationsnotwendigkeiten werden im Erkenntnisbereich des Controlling erstmalig von HORVÁTH, P. (1978), S. 194 ff., herausgestellt. Vgl. ausführlich auch SCHMIDT, A. (1986), S. 49 ff.

⁸⁰ Vgl. KOSIOL, E. (1976), S. 171.

⁸¹ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 15 ff.

⁸² Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 42 f.

⁸³ Vgl. zu dieser Einteilung des Führungsgesamtsystems KÜPPER, H.-U. (1997), S. 15.

⁸⁴ Vgl. beispielhaft HORVÁTH, P. (1998a), S. 109 ff. sowie KÜPPER, H.-U. (1997), S. 13 ff.

fungiert das kontextunabhängige, direkte Controlling-Ziel der Koordination des Führungssystems einer Unternehmung.

2.1.3.2 Konkretisierung des Koordinationsziels

Da dem Koordinationsziel innerhalb des Controlling mithin eine zentrale Stellung zukommt, soll es zum Zwecke seiner Konkretisierung im folgenden Gegenstand detaillierter Ausführungen sein. Diese stellen dabei schwerpunktmäßig auf den Zusammenhang des Koordinationsziels zu anderen, dem Controlling in der Literatur zugeschriebenen direkten Zielen und ergänzend auf die Arten der Koordination sowie auf deren „Stoßrichtung“ ab.

Obwohl das Koordinationsziel – bzw. in vielen Veröffentlichungen die Koordinationsfunktion – als zentrales Charakteristikum mittlerweile Akzeptanz gefunden hat, werden dem Controlling daneben stellenweise noch **andere direkte Ziele** bzw. Funktionen (in ihrer Rolle als Ziele) zugeschrieben.⁸⁵ Hier lassen sich exemplarisch die Steuerungs- und Regelungsfunktion,⁸⁶ die Informationsfunktion⁸⁷ und die Sicherstellung der Rationalität der Unternehmensführung⁸⁸ anführen. Unter diesen nimmt die Informationsfunktion – auch bedingt durch die Entwicklungsgeschichte⁸⁹ des Controlling⁹⁰ – eine exponierte Stellung ein, da sie in nahezu allen Controlling-Konzeptionen unter die direkten Ziele subsumiert wird.⁹¹ Die starke Stellung des Informations- neben dem Koordinationsziel innerhalb des Controlling läßt sich begründen mit der Aufwertung der Information⁹² zu einem eigenständigen Produktionsfaktor⁹³ und der Wahrnehmung von Informationen als Grundlagen strategischer Wettbewerbsvorteile⁹⁴. Beide Phänomene haben dazu geführt, die Anforderungen der Entscheidungsträger an Aktualität, Genauigkeit

⁸⁵ Vgl. die tabellarischen Übersichten bei SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 144 f., bei ESCHENBACH, R.; NIEDERMAYR, R. (1996a), S. 52 ff. und bei KÜPPER, H.-U. (1997), S. 8 f.

⁸⁶ Vgl. SCHMIDT, R. (1995), S. 20 f. sowie S. 41 ff.

⁸⁷ Vgl. SCHMIDT, R. (1995), S. 24 f. sowie S. 110 ff.

⁸⁸ Vgl. HARBERT, L. (1982), S. 237 ff., SCHMIDT, A. (1986), S. 61 ff. sowie neuerdings auch WEBER, J. (1998), S. 32 ff.

⁸⁹ Eine Klassifizierung von Controlling-Auffassungen anhand der historischen Entwicklung des Controlling nimmt LEHMANN, F.-O. (1992), S. 47 f., vor.

⁹⁰ So konstatiert WEBER, J. (1998), S. 20, daß ein „nicht unerheblicher Teil der frühen Definitionsversuche des Controlling .. im Kern auf eine Informationsversorgungsfunktion“ abstellt.

⁹¹ Vgl. SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 144, die das Informationsziel sogar allen Konzeptionen des Controlling zuschreiben. Nach der Darstellung von ESCHENBACH, R.; NIEDERMAYR, R. (1996a), S. 52 ff. läßt sich diese Generalisierung aber nicht mehr aufrechterhalten. Auch HANS, L.; WARSCHBURGER, V. (1996), S. 538, stellen das Informations- gleichwertig neben das Koordinationsziel.

⁹² Nach WITTMANN, W. (1980), Sp. 894, soll Information verstanden werden als „zweckorientiertes Wissen, wobei der Zweck in der Vorbereitung des Handelns liegt“.

⁹³ Vgl. AUGUSTIN, S. (1990a), S. 9 ff. oder RONEN, B.; SPIEGLER, I. (1991), S. 239 ff.

⁹⁴ Vgl. GEMÜNDEN, H. G. (1993), Sp. 1725 f. sowie SCHÖNE, K. (1997), S. 1.

und Verdichtungsgrad der für sie relevanten Informationen steigen zu lassen.⁹⁵ In dem Bestreben der Unternehmensführung, diesen Anforderungen Rechnung zu tragen, hat sich innerhalb des Führungssystems ein die übrigen Führungssysteme versorgendes Informationssystem etabliert. M.a.W.: Informationsbedarf und -verwendung sowie Informationsbeschaffung und -aufbereitung haben sich emanzipiert.⁹⁶ Aus dieser Erkenntnis läßt sich für das Controlling das Ziel ableiten, Informationsnachfrage und Informationsangebot zu koordinieren,⁹⁷ um eine zielsetzungsadäquate und entscheidungsorientierte Informationsversorgung⁹⁸ der Informationsverwender⁹⁹ zu gewährleisten.¹⁰⁰ Verfechter eines derartigen Controlling-Verständnisses, welches das Informationsziel als alleiniges konstitutives Merkmal erhebt,¹⁰¹ sehen sich allerdings einer scharfen Kritik ausgesetzt. Denn die Tendenz zur entscheidungsorientierten Informationsgewinnung und -verarbeitung läßt sich als zwangsläufige Weiterentwicklung des traditionellen Rechnungswesens verstehen,¹⁰² so daß einzig mit dem Informationsziel keine eigenständige Konzeption des Controlling zu begründen ist.¹⁰³ Mit ähnlichen Überlegungen läßt sich auch die Konstitutivität anderer dem Controlling zugeschriebener direkter Ziele negieren, da diese entweder das Postulat der Eigenständigkeit verletzen oder sich aus dem Koordinationsziel ableiten lassen.¹⁰⁴

Mit dem direkten Ziel der Herbeiführung eines koordinierten Führungssystems soll das Controlling gewährleisten, daß die Unternehmensleitung in ihrer Reaktions- und Anpassungsfähigkeit gestärkt wird und sie somit besser zur Unternehmenszielerreichung beitragen kann.¹⁰⁵ Um die sich offenbarende Koordinationsnotwendigkeit zu bewältigen, stehen den Aufgabenträgern des Controlling mit den systembildenden und den system-

⁹⁵ Vgl. SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 149, SCHMIDT, R. (1993), S. 67 und sehr ausführlich SCHMIDT, R. (1995), S. 111 ff.

⁹⁶ Vgl. SCHMIDT, R. (1993), S. 67.

⁹⁷ Vgl. MÜLLER, W. (1974), S. 686 ff. sowie ESCHENBACH, R.; NIEDERMAYR, R. (1996a), S. 57 ff.

⁹⁸ Vgl. REICHMANN, T. (1997), S. 12 f. sowie REICHMANN, T. (1996), S. 562.

⁹⁹ Aufgrund der Einbettung des Controlling in das Führungssystem lassen sich auch die Informationsverwender als zu diesem zugehörig charakterisieren, so daß dem Controlling primär die Handhabung von Führungsinformationen zukommt. Vgl. dazu SCHMIDT, R. (1995), S. 110.

¹⁰⁰ Vgl. ausführlich SCHMIDT, R. (1995), S. 115 ff.

¹⁰¹ Zu diesen gehören u.a. MÜLLER, W. (1974), S. 686 ff. und REICHMANN, T. (1997), S. 10 ff.

¹⁰² Zur Forderung nach einem entscheidungsorientierten Rechnungswesen vgl. HUMMEL, S. (1992), S. 76 ff.

¹⁰³ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 11 und ebenso auch WEBER, J. (1998), S. 21 f.

¹⁰⁴ Vgl. bspw. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 17 ff., der erörtert, wie sich Anpassungs- und Innovationsfunktion, Zielausrichtungsfunktion und Servicefunktion aus der Koordinationsfunktion ableiten lassen.

¹⁰⁵ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 144. Damit stimmt KÜPPER, H.-U. (1997), S. 17 ff., inhaltlich mit HORVÁTH insoweit überein, als daß er in der Anpassungs- und auch in der Zielausrichtungsfunktion aus der Koordinationsfunktion abgeleitete Zwecksetzungen des Controlling sieht.

koppelnden Methoden zwei grundlegende **Koordinationsarten**¹⁰⁶ zur Verfügung.¹⁰⁷ Bei den ersteren erfolgt die Koordination „durch die Bildung aufeinander abgestimmter formaler Systeme“¹⁰⁸. Auf diesem Wege soll die systembildende Koordination die aus der Umweltdynamik resultierenden und zu erwartenden Anforderungen an das Führungssystem bereits vor ihrer tatsächlichen Konkretisierung einer institutionellen Handhabung zuführen.¹⁰⁹ Da aber trotz eines etablierten derartigen Systemgefüges sowohl systeminterne Koordinationsstörungen als auch unerwartete Umwelteinflüsse nicht auszuschließen sind, zählt die Systemkopplung ebenso zu den Aufgaben des Controlling. Sie umfaßt alle „Abstimmungsprozesse in einem gegebenen Systemgefüge“¹¹⁰ und sichert somit die Koordinationsfähigkeit innerhalb des Führungssystems bei zeitweilig auftretenden Soll-Ist-Abweichungen.

Wie diesen Ausführungen implizit bereits entnommen werden kann, verfolgt das Koordinationsziel des Controlling zwei „**Stoßrichtungen**“. Indem erstens eine Adaption der Führungssysteme an sich wandelnde Umwelтанforderungen sichergestellt werden soll, kommt es im Controlling zu einer Koordination des gesamten Systems mit den externen Elementen, von denen es umgeben wird.¹¹¹ Gleichzeitig ist zweitens die Koordination immer auch interner Natur, was sich in den controllingseitig initiierten und garantierten Abstimmungsprozessen innerhalb der Unternehmung manifestiert. Diese Koordinationsform läßt sich noch einmal differenzieren hinsichtlich der Anzahl der involvierten Subsysteme der Unternehmensführung: Unter den Aufgabenkanon des Controlling ist sowohl die Koordination innerhalb der einzelnen Führungsteilsysteme als auch die Koordination zwischen diesen zu subsumieren.¹¹²

2.1.4 Aktuelle koordinationsorientierte Controlling-Konzeptionen in der Literatur

Obwohl über das derart konkretisierte Koordinationsziel als konstitutives Merkmal des Controlling in weiten Teilen der Literatur ein Konsens identifiziert werden kann,¹¹³ hat

¹⁰⁶ Wie MÜLLER, A. (1996), S. 142 ff., zeigt, gehen diese controllingtypischen Koordinationsarten konform mit den aus der Organisationstheorie allgemein bekannten Koordinationsformen durch persönliche Weisungen, durch Selbstabstimmung, durch Programme und durch Pläne. Vgl. dazu weiterführend KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 95 ff.

¹⁰⁷ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 120 ff. Anfänglich benutzte HORVÁTH, P. (1978), S. 202, den Begriff „Systemdifferenzierung“ anstelle von Systembildung.

¹⁰⁸ HORVÁTH, P. (1998a), S. 120.

¹⁰⁹ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 120.

¹¹⁰ HORVÁTH, P. (1998a), S. 120.

¹¹¹ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 17 f.

¹¹² Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 20 ff.

¹¹³ Vgl. LEHMANN, F.-O. (1992), S. 48.

sich bis dato keine einheitliche Konzeption durchgesetzt.¹¹⁴ Grund hierfür sind divergierende Ansichten einerseits über die indirekten Controllingziele und andererseits über den Umfang der zu koordinierenden Führungssysteme.

Der zu konstatierende Dissens hinsichtlich der **indirekten Controlling-Ziele** entzündet sich an der Frage, ob es zulässig ist, ihnen die allgemeinen Sachziele eines Unternehmens zuzuordnen. Ohne an dieser Stelle die heterogenen Bedeutungsinhalte von Sach- und in der Abgrenzung auch von Formalzielen en detail nachzeichnen zu wollen,¹¹⁵ sollen hier als Sachziele diejenigen Ziele verstanden werden, die sich auf reale Objekte und Aktivitäten des Unternehmungsprozesses richten.¹¹⁶ Dahingegen umfassen die Formalziele die nominalen Aspekte des Wirtschaftens und beziehen sich stets auf Liquiditäts- und Erfolgsgrößen.¹¹⁷ Vor allem in den Anfängen der theoretischen Auseinandersetzung mit dem Controlling in Deutschland wurde diesem eine strikte Formalzielorientierung zugesprochen und die Bedeutung der Sachziele als indirekte Controlling-Ziele negiert.¹¹⁸ Verfechter eines derartig rigiden Controlling-Verständnisses begründen dies mit der Maßgeblichkeit der Erreichung der Formalziele für die Entfaltungs- und Entwicklungsmöglichkeiten eines Unternehmens und damit auch für die Realisierung der Sachziele.¹¹⁹ Dieser Argumentation wird allerdings entgegengehalten, daß diese Maßgeblichkeit auch umgekehrt wirksam ist, daß nämlich die Formalziele immer nur auf Basis eines hinreichenden Sachzielerreichungsgrades verwirklicht werden können. Diese unlösbare Interdependenz von Sach- und Formalzielen kann als ein Grund für die widersprüchlichen Ausführungen von HORVÁTH zu den indirekten Zielen des Controlling sein: Während er einerseits mehrfach eine konsequente Ergebniszielorientierung für das Controlling fordert und damit die Sachziele aus den indirekten Controlling-Zielen ausgrenzt,¹²⁰ konstatiert er anderer Stelle eine „Dualität von Sachzielen und Formalzielen“¹²¹. Die hier skizzenhaft angerissene Bedeutung der Sachzielerreichung für die Realisierung der Erfolgsziele läßt WELGE nach einer dezierten Analyse zu dem Schluß kommen, daß „das Controlling Unterstützungsleistungen für das gesamte Zielsystem der Unternehmung erbringen“¹²² muß.¹²³ Neben der

¹¹⁴ Vgl. die Vorstellung verschiedener Controlling-Konzeptionen bei HAHN, D. (1997), S. 16 ff.

¹¹⁵ Vgl. zur Sach- und Formalzieldiskussion HAMEL, W. (1992), Sp. 2638 ff.

¹¹⁶ Vgl. KOSIOL, E. (1972b), S. 223 ff.

¹¹⁷ Vgl. KOSIOL, E. (1972b), S. 223 ff.

¹¹⁸ Vgl. KRÜGER, W. (1979), S. 160.

¹¹⁹ Vgl. HAHN, D. (1997), S. 18 und S. 21.

¹²⁰ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 137 ff. und S. 142.

¹²¹ HORVÁTH, P. (1998a), S. 139. Ebenso stellt er auf S. 149 fest: „Über die Koordinationsausrichtung auf das Ergebnisziel wird selbstverständlich auch eine Koordination der Sachziele bewirkt.“ Auf diese Weise werden die Sachziele quasi „durch die Hintertür“ unter die Ergebnisziele subsumiert. Die gleichen Beobachtungen lassen sich bei DELLMANN, K. (1992), S. 119 f., anstellen.

¹²² WELGE, M. K. (1988), S. 24.

Unmöglichkeit, Sach- und Formalziele unabhängig voneinander zu betrachten, lassen sich in der Literatur zwei weitere Argumente für eine Integration der Sachziele in den Kanon der indirekten Controlling-Ziele identifizieren. Erstens kann gezeigt werden, daß auch in der Führung öffentlicher Unternehmen bzw. Verwaltungen Koordinationsbedarf besteht¹²⁴ und damit die Implementierung eines Controlling zweckmäßig ist.¹²⁵ Im Lichte der hohen Dominanz der Sachziele gegenüber den Formalzielen in derartigen Institutionen¹²⁶ würde ein Controlling, das Ziele der ersten Kategorie definitionsgemäß aus seinem Geltungsbereich ausklammert, seine volle Koordinationswirkung nicht annähernd entfalten können. Neben einer damit einhergehenden Verengung des Anwendungsbereiches des Controlling durch eine zu einseitige Formalzielorientierung würde dadurch zweitens auch die Realisierung des direkten Controlling-Ziels, die Koordination der Unternehmensführung, stark beeinträchtigt, wie dies nachstehendes Beispiel unterlegt.¹²⁷ Mit der Konzentration auf – kurzfristig wirksame – Formalziele läge die Unterstützung der strategischen Planung nicht mehr im Kompetenzbereich des Controllers, und es resultierte die Gefahr der mangelnden Verknüpfung von strategischer und operativer Planung.¹²⁸ Diese unterschiedliche Handhabung der Sachziele in den einzelnen Controlling-Konzeptionen führt schließlich KÜPPER zu dem „Kompromiß“, den Formalzielen eine maßgebliche Rolle zuzusprechen, aber dennoch auch die Zweckmäßigkeit der Ausrichtung des Controlling auf andere Ziele anzuerkennen.¹²⁹

Über die soeben erörterte Heterogenität im Umfang der indirekten Ziele des Controlling hinaus ist der **Umfang der zu koordinierenden Führungssysteme** ein weiteres Unterscheidungsmerkmal zwischen alternativen Controlling-Konzeptionen. In seinem relativ engen Controlling-Verständnis reduziert HORVÁTH das Koordinationsziel auf die beiden Führungsteilsysteme Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung¹³⁰ und schafft somit ein inhaltlich exakt eingegrenztes Aufgabenspektrum für das Controlling, dem er eine hohe Praxisnähe attestiert.¹³¹ Darüber hinausgehend schlagen KÜPPER,

¹²³ Vgl. WELGE, M. K. (1988), S. 22 ff. und ebenso – bemerkenswerterweise im Wortlaut nahezu identisch – auch AMSHOFF, B. (1993), S. 167 ff. Vgl. außerdem JANZEN, H. (1996), S. 45 ff. sowie SCHMIDT, A. (1986), S. 64 ff.

¹²⁴ Vgl. MATSCHKE, M. J.; KOLF, J. (1980), S. 604.

¹²⁵ Für die Bundesanstalt für Arbeit vgl. detailliert HOFFJAN, A. (1998), S. 122 ff. Die generelle Zweckmäßigkeit des Controlling für öffentliche Verwaltungen postulieren bereits KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 282.

¹²⁶ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1993), S. 36.

¹²⁷ Vgl. ausführlicher SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 151 ff.

¹²⁸ Vgl. PFOHL, H.-C.; ZETTELMEYER, B. (1987), S. 166 ff.

¹²⁹ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 18.

¹³⁰ Vgl. HORVÁTH, P. (1978), S. 202 ff. sowie HORVÁTH, P. (1998a), S. 109 ff. Zu bemerken ist an dieser Stelle, daß HORVÁTH in seinen frühen Veröffentlichungen Planungs- und Kontrollsystem als separate Subsysteme der Führung behandelt, während er in jüngeren Publikationen lediglich von dem Planungs- und Kontrollsystem spricht.

¹³¹ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 147.

WEBER und ZÜND vor, auch die Organisation und die Personalführung dem Controlling zuzuführen und diese mit den anderen Elementen der Unternehmensführung zu verknüpfen und abzustimmen.¹³² Ein Grund für eine derartige Vergrößerung der Perspektive des Controlling wird in der Notwendigkeit der Etablierung geeigneter Organisationsstrukturen¹³³ zur Erreichung der gewünschten Koordination gesehen.¹³⁴ Ebenso wird vielfach die Bedeutung der Verhaltensbeeinflussung¹³⁵ betont, um koordiniertes Handeln erst zu ermöglichen.¹³⁶ Dieser Gedankengang unterstreicht die Notwendigkeit der Abstimmung von Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung mit dem Personalführungssystem.¹³⁷ Ein Controlling, dessen Ziel es ist, alle Teilsysteme der Unternehmensführung zu koordinieren, wird in die Lage versetzt, sowohl bis dato unbekannte bzw. vernachlässigte Koordinationsbedarfe aufzudecken¹³⁸ als auch alle die Zielerreichung determinierenden Interdependenzen innerhalb der Führung zu berücksichtigen¹³⁹.

2.1.5 Kritik an der theoretischen Fundierung des Controlling

Das Bestreben, die vorangegangenen schlaglichtartigen Ausführungen zu den Bemühungen um eine notwendige theoretische Fundierung des Controlling zu einer abschließenden kritischen Würdigung zu verdichten, führt zunächst zu der vielversprechenden Erkenntnis, daß mit den Strukturelementen einer Controlling-Konzeption ein Bezugsrahmen für eine Theorie des Controlling identifiziert ist. Der entscheidende Vorteil dieses Rahmens ist seine Überwindung des scheinbaren Widerspruchs zwischen den Forderungen nach einer kontextabhängigen Flexibilität auf der einen Seite und – zumindest – einem gleichbleibenden, konstitutiven Wesensmerkmal auf der anderen Seite. Letzteres manifestiert sich in dem direkten Ziel des Controlling, das mit der Koordination der Subsysteme der Unternehmensführung hinreichend präzisiert werden kann. Dieses konstitutive Merkmal der Theorie des Controlling eröffnet allerdings bei dem Versuch seiner Konkretisierung weite Interpretationsspielräume, deren unterschiedliche Wahrnehmung zu einer Theoriebildung geführt hat, die als ein noch nicht abgeschlossener, sich aber ständig weiterentwickelnder Prozeß zu charakterisieren ist. Trotz des erheblichen Fortschritts in der theoretisch-wissenschaftlichen Durchdringung des „Controlling-

¹³² Vgl. KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 284.

¹³³ Ähnlich auch SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 150 f., die das Organisationssystem als maßgeblich für die systembildende Koordination ansehen.

¹³⁴ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1987), S. 96 sowie WIELPÜTZ, A. (1996), S. 36.

¹³⁵ Kritisch mit der Begründung einer Erweiterung des Koordinationsziels aufgrund verhaltensorientierter Phänomene setzt sich KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 9 f., auseinander.

¹³⁶ Vgl. WIELPÜTZ, A. (1996), S. 36.

¹³⁷ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1987), S. 96.

¹³⁸ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 16.

¹³⁹ Vgl. SCHMIDT, A. (1986), S. 53 f.

Dschungel[s]¹⁴⁰ sieht sich das Koordinationsziel in seiner Konstitutivität für das Controlling einer nicht unerheblichen Kritik ausgesetzt, die im folgenden dargestellt und ihrerseits einer kritischen Analyse zugeführt wird. Der Facettenreichtum der das Koordinationsziel ablehnenden oder anzweifelnden Beiträge läßt sich im wesentlichen in fünf verschiedene Gruppen systematisieren:

- Einem Autor geht das Koordinationsziel nicht weit genug,
- während andere gerade dessen zu große Reichweite verurteilen.
- Eine weitere Gruppe von Kritikern konstatiert Inkonsistenzen zwischen Funktion bzw. Ziel und Institution des Controlling,
- wohingegen darüber hinaus selbst die Konstitutivität des Koordinationsziels für das Controlling negiert wird.
- Die Auseinandersetzung mit diesen Kritikpunkten führt WEBER dazu, in seinem Controllingverständnis völlig von dem Koordinationsziel des Controlling abzurücken¹⁴¹.

Der Vorwurf einer **zu starken Eingrenzung des Controlling** durch das Koordinationsziel geht auf GROB zurück, der seine Argumentation auf eine Analyse von Stellenanzeigen stützt.¹⁴² Diese führt ihn zu der Erkenntnis, daß die Aufgabenträger des Controlling in der Praxis mit vielfältigen, über die Koordination hinausreichenden Herausforderungen, wie der Durchführung von Planung und Kontrolle, konfrontiert werden.¹⁴³ Daher würden mit der Beschränkung des Controlling auf das Koordinationsziel und der daraus ableitbaren Aufgaben personelle Überkapazitäten – bzw. konkreter: „Know-how-Überkapazitäten“ – geschaffen: Denn Controller, die ihre Anstrengungen lediglich auf koordinierende Aktivitäten beschränken, lassen einen Großteil ihres Fachwissens ungenutzt.¹⁴⁴ Dieser Argumentation kann entgegengehalten werden, daß sowohl Planung als auch Kontrolle per se koordinierende Eigenschaften zugesprochen werden,¹⁴⁵ so daß sie bei Verfolgung des Koordinationsziels auch dem Aufgabenkanon des Controlling zuzurechnen sind.

¹⁴⁰ AMSHOFF, B. (1993), S. 1.

¹⁴¹ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 29 ff.

¹⁴² Vgl. GROB, H. L. (1996), S. 139 ff.

¹⁴³ Vgl. GROB, H. L. (1996), S. 139.

¹⁴⁴ Vgl. GROB, H. L. (1996), S. 140 f.

¹⁴⁵ So gehört die Koordination über Pläne zu den vier originären Koordinationsformen in der Organisationstheorie. Vgl. dazu KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 114 ff. Vgl. weiterhin SCHMIDT, A. (1986), S. 16, der sogar explizit kritisiert, daß unter den Instrumentenkanon des Controlling vielfach Planungs- und Kontrollverfahren subsumiert werden.

Genau den entgegengesetzten Standpunkt zu GROB, dessen Ausführungen als Einzelmeinung zu benennen sind, nehmen einige Autoren ein, die eine „**außerordentliche Breite** der mit dem Controlling angegangenen Abstimmungsprobleme“¹⁴⁶ bemängeln. Die fehlende präzise Eingrenzung des Controlling-Ziels führt – und exakt dieser Punkt kennzeichnet den Kern ihrer Kritik – zu einer reduzierten Problemlösungsfähigkeit des Controlling.¹⁴⁷ Diese These läßt sich damit begründen, daß durch das Verständnis von Controlling „als Allheilmittel zur Bekämpfung von verschiedensten Mängeln“¹⁴⁸ erstens die Problemlösung letztlich nur verlagert wird.¹⁴⁹ Zweitens werden dem Controlling so viele ungelöste Probleme zugewiesen, daß seine Konzentration zu stark von den Tätigkeitsfeldern abgelenkt wird, die in der Praxis die Entstehung des Controlling erst erzwungen haben¹⁵⁰. Außerdem, so argumentiert SCHNEIDER, stünden dem Controlling zur Erfüllung des ihm zugewiesenen führungsgesamtsystembezogenen Koordinationsziels nicht die geeigneten Instrumente zur Verfügung.¹⁵¹ Da diese Kritik die Existenzberechtigung des koordinationsorientiert fundierten Controlling in Frage stellt und ihr nicht ad hoc widersprochen werden kann, sollte sie von zukünftigen Ansätzen zur Fundierung der Theorie des Controlling berücksichtigt werden und derartige Bemühungen in eine Reduktion der Reichweite des Controlling münden.

Doch nicht nur das Ausmaß des direkten Controlling-Ziels Koordination der Subsysteme der Unternehmensführung erweist sich als Ansatzpunkt für Kritik. Vielmehr resultiert aus einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit diesem Ziel die Offenlegung einer **Inkonsistenz von Funktion bzw. Ziel und Institution** des Controlling.¹⁵² Dabei manifestiert sich der Widerspruch zwischen Ziel und Institution des Controlling in der Erkenntnis, daß aus der konsequenten Interpretation des Koordinationsziels eine Weisungsbefugnis des Controlling gegenüber den restlichen Teilen der Unternehmensführung resultieren würde – eine Tatsache, die sich institutionell nicht realisieren läßt,¹⁵³ dennoch aber zuweilen gefordert wird¹⁵⁴.

¹⁴⁶ HARBERT, L. (1982), S. 242. (Hervorhebung vom Verfasser)

¹⁴⁷ Vgl. HARBERT, L. (1982), S. 245 und insbesondere SCHNEIDER, D. (1991a), S. 771.

¹⁴⁸ HARBERT, L. (1982), S. 245.

¹⁴⁹ Vgl. HARBERT, L. (1982), S. 245, der ferner von einer „Überfrachtung mit Zielsetzungen“ spricht.

¹⁵⁰ Vgl. SCHNEIDER, D. (1991a), S. 771, der dies auf S. 766 ff. am Beispiel des internen Rechnungswesens sehr deutlich macht.

¹⁵¹ Vgl. SCHNEIDER, D. (1992), S. 19 f.

¹⁵² Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 280. Dieser deckt ebenso eine vermeintliche Diskrepanz zwischen Controlling-Ziel und Controlling-Instrumenten auf, indem er mit Verweis auf KÜPPER, H.-U. (1997) das Fehlen von Koordinationsinstrumenten darzulegen versucht. Doch gerade KÜPPER, H.-U. (1997), S. 24 ff., ist es zu verdanken, daß die Vielfalt der dem Controlling zugesprochenen Instrumente auf ihre Koordinationsfähigkeit untersucht und systematisiert wird, wobei gezeigt wird, daß dem Controlling durchaus koordinierende Instrumente zur Verfügung stehen.

¹⁵³ Vgl. LINGNAU, V. (1998), S. 280.

¹⁵⁴ Vgl. SCHMIDT, R. (1995), S. 172 f.

Diese Kritik hat für die theoretische Fundierung des Controlling weitreichende Folgen, da sie sich für einige Wissenschaftler als Ansatzpunkt erweist, nicht nur die Problemlösungsfähigkeit eines koordinationsorientierten Controlling in Frage zu stellen, sondern auch **Zweifel an der Konstitutivität des Koordinationsziels** als solches zu äußern. Sie sehen in der Koordination eine der ursprünglichen Aufgaben der Unternehmensführung¹⁵⁵ und befürchten daher eine Verwischung der Grenze zwischen Unterstützungsfunktion des Controlling und Steuerungsfunktion der Führung¹⁵⁶. Dies wird noch verstärkt durch die engen Interdependenzen zwischen Führungs- und Ausführungssystem, so daß sich – trotz der gegenläufigen Bekundungen der Verfechter des Controlling – der Wirkungsbereich des Controlling auch weit in das Leistungssystem erstreckt.¹⁵⁷ Ein Controlling, das aufgrund seiner mangelnden Abgrenzung zur Führung sowohl deren Aufgaben partiell wahrnimmt als auch diese koordinieren will, sieht sich daher dem illustrativ formulierten Vorwurf der „Selbstbeweihräucherung zum Supermann“¹⁵⁸ ausgesetzt. Geschürt wird diese Form der Kritik an einem über das Koordinationsziel konstituierten Controlling, indem dessen Vertreter das Controlling als „Führung der Führung“¹⁵⁹ apostrophieren. Den dargelegten Widersprüchen gegen die Konstitutivität des Controlling-Ziels „Koordination der Führungssysteme“ kann allerdings insofern nicht gefolgt werden, als daß nicht die Koordination als solche die Exklusivität des Controlling begründet, sondern lediglich die sogenannte Sekundärkoordination¹⁶⁰, d.h. die Koordination der Teilsysteme der Unternehmensführung.¹⁶¹ Wird letztere als Ziel des Controlling ebenso akzeptiert wie eine generelle enge Verbundenheit zwischen den einzelnen Teilsystemen der Führung¹⁶², so liegt es an den Vertretern des Controlling, den „Omnipotenz-Vorwurf“ durch eine verstärkte Betonung der Unterstützungsfunktion zu entkräften. Dazu beitragen kann auch eine Begrenzung der zu koordinierenden Subsysteme der Unternehmensführung auf diejenigen, die aufgrund der Entstehung des Controlling eng mit diesem verknüpft sind. Bspw. erleichtert die von KÜPPER vorgeschlagene Einbeziehung des Personalführungssystems in den Koordinationsumfang des Controlling¹⁶³ die Argumentation der Kritiker, welche auf eine controllingseitig angestrebte Einflußnahme auf die Mitarbeiterführung hinweisen. Der Verzicht auf eine der-

¹⁵⁵ Vgl. SCHILDBACH, T. (1992), S. 24 f. sowie MÜLLER, A. (1996), S. 144 f.

¹⁵⁶ Vgl. am Beispiel der Festlegung von Zielen, deren Zerlegung in Einzelziele und die darauf aufbauende Entwicklung von Einzelplänen SCHMIDT, R. (1995), S. 23.

¹⁵⁷ Vgl. FABER, M. (1996), S. 82 f.

¹⁵⁸ SCHNEIDER, D. (1991a), S. 765.

¹⁵⁹ ESCHENBACH, R.; NIEDERMAYR, R. (1996a), S. 62.

¹⁶⁰ Zum Begriff der Sekundärkoordination vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 123.

¹⁶¹ Die Unterscheidung zwischen leistungssystemorientierter Primärkoordination und führungssystembezogener Sekundärkoordination wird z.B. von SCHILDBACH, T. (1992), S. 24 ff., nicht vorgenommen.

¹⁶² Vgl. BECKER, W. (1990), S. 312 f., der darin den – nicht schwerwiegenden – Grund für die Problematik der Grenzziehung zwischen Controlling und Führung sieht.

artige Ausdehnung des Koordinationsfokus würde diesen Kritikern mithin „Wind aus den Segeln“ nehmen.

Diese gesammelten Kritikpunkte an der koordinationsorientierten Fundierung des Controlling nennend, sich aber nicht inhaltlich mit diesen auseinandersetzend,¹⁶⁴ nimmt WEBER in jüngster Zeit eine **völlige Abrückung von dem Koordinationsziel** des Controlling vor.¹⁶⁵ Mit dem Verweis auf potentiell opportunistisches Verhalten der Führungskräfte¹⁶⁶ eruiert er die Controlling-Aufgabe, „eine angemessene Rationalität ... der Führung sicherzustellen“¹⁶⁷. Bevor dieser Ansatz einer inhaltlichen Kritik unterzogen wird, ist zu bemerken, daß WEBER offensichtlich ignoriert, daß dieser von ihm als neu präsentierte Gedankengang in ähnlicher Form bereits 1982 von HARBERT vorgestellt wurde.¹⁶⁸ Im Unterschied zu WEBER versteht HARBERT die Sicherstellung der Führungsrationalität als Unterziel des Koordinationsziels¹⁶⁹ – schreibt ihr also keine Konstitutivität zu. Inhaltlich – und dieser Einwand wiegt weitaus schwerer – muß WEBER vorgeworfen werden, mit einem Controller als „Garant für Rationalität“ ein realiter nicht haltbares Bild zu zeichnen. Denn er verkennt, daß gerade den Aufgabenträgern des Controlling durch ihre Mitwirkung an der Koordination von Informationsbeschaffung und -nachfrage ein großer Spielraum zur Verfolgung eigener – z.T. auch den Unternehmenszielen entgegengesetzter – Ziele verbleibt¹⁷⁰ und damit opportunistisches Controller-Verhalten durchaus sehr wahrscheinlich ist. Und schließlich muß ein Controlling, das mit seinen Methoden und Verfahren die Rationalität der Führung zu beeinflussen versucht, auch mit dem Vorwurf, eine „Führung der Führung“ zu sein, konfrontiert werden. Damit ist der von WEBER eingeschlagene Weg des Abrückens vom Koordinationsziel des Controlling als Sackgasse zu bezeichnen.

2.1.6 Entwicklung des Controlling-Verständnisses für die vorliegende Arbeit

Eine Gesamtsicht aller dargelegten Kritikpunkte an der koordinationsorientierten theoretischen Fundierung des Controlling führt zu der Forderung, bei der (Weiter-) Entwicklung der Controlling-Theorie sowohl wieder verstärkt die Unterstützungsfunktion des Controlling in den Fokus zu rücken als auch die führungssystembezogene Reichweite des Controlling zu reduzieren.

¹⁶³ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 13 ff. sowie ausführlich S. 190 ff.

¹⁶⁴ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 28.

¹⁶⁵ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 32 ff.

¹⁶⁶ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 25 ff.

¹⁶⁷ WEBER, J. (1998), S. 33. Vgl. dazu auch WEBER, J., SCHÄFFER, U. (1999c), S. 280 ff.

¹⁶⁸ Vgl. HARBERT, L. (1982), S. 237 ff.

¹⁶⁹ Vgl. SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 146.

¹⁷⁰ Vgl. SCHILDBACH, T. (1992), S. 26.

Mit einer **Stärkung der Unterstützungsfunktion** des Controlling soll allerdings keinesfalls eine Reduktion der Bedeutung des Koordinationsziels einhergehen. Vielmehr trägt sie zu einer besseren Koordination des Führungssystems bei, so daß sie sich auch als abgeleitete Zwecksetzung des Controlling benennen läßt.¹⁷¹ Konkret bedeutet dies für das Controlling den Verzicht auf eine „Führung der Führung“, der gewährleistet werden kann, indem sich das Controlling einzig auf die Generierung und Bereitstellung von führungs- und damit entscheidungsrelevantem¹⁷² Fakten- und Methodenwissen konzentriert.¹⁷³ Bei einem solchen Controlling-Verständnis kommt es zwangsläufig zu einer Aufwertung des Informationsziels des Controlling, aber nicht – so wie es SCHWEITZER und FRIEDL vorschlagen – als eigenständiges Ziel neben dem Koordinationsziel.¹⁷⁴ Vielmehr fungiert die zielsetzungsadäquate Erfüllung des Informationsziels als notwendige Bedingung zur Erreichung des letztlich angestrebten Koordinationsziels. Dieser Gedankengang kann durch eine Analyse der Interdependenz von Koordination und Information verdeutlicht werden:¹⁷⁵ Wird dem Controlling das Ziel zugesprochen, Subsysteme der Unternehmensführung zu koordinieren, erscheint es fraglich, ob ohne einen gezielten Informationsfluß eine derartige Abstimmung arbeitsteilig vollzogener Führungshandlungen möglich ist. Als Konsequenz dieses engen Zusammenhangs von Koordination und Information¹⁷⁶ stellt HORVÁTH sein Controllingverständnis in einer ersten Abgrenzung zwar auf das Koordinationsziel ab, setzt diese aber gleich mit der Abstimmung von Informationsverwendung und Informationsbeschaffung in der Führung¹⁷⁷. Damit erweist sich für das Controlling die Schaffung eines gezielten Informationsflusses als notwendige Bedingung zur Erfüllung des ihm gesetzten Koordinationsziels,¹⁷⁸ welches auf diese Weise eine weitergehende Präzisierung erhält: Ziel des Controlling ist die Koordination der Subsysteme der Unternehmensführung, zu deren Zweck das Controlling Unterstützungsleistungen durch die Generierung und Bereitstellung der kontextrelevanten Methoden und Informationen erbringt.

Offen bleibt aber nach wie vor die **führungssystembezogene Reichweite** eines derartig verstandenen Controlling. Hier stellt sich die Frage nach der Zweckmäßigkeit eines alle Führungsteilsysteme umfassenden Koordinationsziels. Besinnt man sich dabei auf die Wurzeln der theoretischen Fundierung des Controlling in Deutschland, so fällt unmit-

¹⁷¹ Vgl. ausführlich zu diesem Gedankengang KÜPPER, H.-U. (1997), S. 18 f.

¹⁷² Vgl. zu diesem Controlling-Verständnis auch RIEPER, B.; WITTE, T.; BERENS, W. (1996), S. V.

¹⁷³ Vgl. KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 283.

¹⁷⁴ Vgl. SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 149 f.

¹⁷⁵ Vgl. KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 24 ff.

¹⁷⁶ Vgl. dazu DELLMANN, K. (1992), S. 129 ff. sowie SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 149 f.

¹⁷⁷ Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 124.

¹⁷⁸ Bereits 1978 prägte HORVÁTH, P. (1978), S. 195, in diesem Sinne den Ausdruck „Koordination durch Information“. Ähnlich argumentieren auch SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 149 f., BECKER, W. (1990), S. 300 und MATSCHKE, M. J.; KOLF, J. (1980), S. 602.

telbar auf, daß HORVÁTH, damals wie auch heute, das Koordinationsziel auf das Planungs- und Kontrollsystem sowie auf das Informationsversorgungssystem¹⁷⁹ beschränkt.¹⁸⁰ Er begründet dies mit der „Fokussierung auf eine abgrenzbare und klare Problemstellung“¹⁸¹ sowie einer stärkeren Praxisorientierung.¹⁸² Dieser Sichtweise soll hier – der berechtigten Kritik an einem weiten Controlling-Verständnis Rechnung tragend – gefolgt werden. Neben den von HORVÁTH angeführten Argumenten sprechen zwei weitere Überlegungen für eine strikte Beschränkung des Koordinationsziels. Erstens wird vielfach der Vorteil der Erweiterung des Koordinationsziels „in der Aufdeckung zusätzlicher, der Lösung harrender Koordinationsprobleme“¹⁸³ gesehen. Trotz der Schlüssigkeit dieser Argumentation ist – insbesondere aus einer verhaltensorientierten Perspektive – zu konstatieren, daß bereits der engere Controllingfokus genug Probleme aufwirft, die noch nicht als gelöst angesehen werden dürfen. Denn wie an anderer Stelle detailliert gezeigt werden konnte, provoziert selbst das Controlling in seiner engeren Fassung oftmals dysfunktionale Verhaltenswirkungen, die der gewünschten Koordination entgegenlaufen.¹⁸⁴ Mit dieser Überlegung erscheint eine Erweiterung des Erkenntnisobjektes des Controlling als vorerst nicht gerechtfertigt. Ein zweiter Grund für eine Vergrößerung der Perspektive des Controlling liegt nach KÜPPER in der Bedeutung der Verhaltensbeeinflussung¹⁸⁵, um koordiniertes Handeln erst zu ermöglichen. Damit begründet er die Notwendigkeit der Abstimmung von Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung mit dem Personalführungssystem.¹⁸⁶ Die Problematik an dieser Überlegung liegt in der engen Verknüpfung, die KÜPPER zwischen dem Controlling und dem im wesentlichen auf die unmittelbare Verhaltenssteuerung fokussierten Teil des Führungssystems¹⁸⁷ etabliert. Da das Ziel der Koordination zwischen der Personalführung und den übrigen Systemen der Unternehmensführung quasi per se Adaptionen in allen abzustimmenden Elementen erzwingt, erlangt das Controlling einen nicht abstreitbaren Einfluß auf die Konfiguration der Personalführung und wird damit zumindest mittelbar verhaltenssteuernd aktiv. Würden dem Controlling tatsächlich derartige Aufgaben und Kompetenzen zugesprochen, so müßte es sich erneut der Kritik stellen, „von

¹⁷⁹ Aus Gründen sprachlicher Vereinfachung werden im folgenden die Begriffe Informationssystem und Informationsversorgungssystem gleichbedeutend verwendet.

¹⁸⁰ Vgl. HORVÁTH, P. (1978), S. 202 ff. sowie HORVÁTH, P. (1998a), S. 147 ff.

¹⁸¹ HORVÁTH, P. (1998a), S. 147.

¹⁸² Vgl. HORVÁTH, P. (1998a), S. 147.

¹⁸³ WEBER, J. (1995), S. 29.

¹⁸⁴ Vgl. KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 24 ff. Zu einer fallstudienartigen Diskussion des verhaltensorientierten Controlling vgl. KARLOWITSCH, M. (1999a), S. 9 ff. sowie insbesondere S. 22 ff.

¹⁸⁵ In den weiteren Überlegungen sollen die Termini Verhaltensbeeinflussung und Verhaltenssteuerung synonym verwendet werden.

¹⁸⁶ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1987), S. 96.

¹⁸⁷ Vgl. zu dieser Einschätzung KÜPPER, H.-U. (1997), S. 190 f.

der Leitung nicht mehr unterscheidbar¹⁸⁸ zu sein, so daß im folgenden ein Eingreifen des Controlling in das Personalführungssystem abgelehnt wird.

Faßt man die hier unternommene Auseinandersetzung mit der theoretischen Fundierung des Controlling und der daran geäußerten Kritik zusammen, so läßt sich für die vorliegende Arbeit ein präzises Controlling-Ziel formulieren, das dem Anspruch der kontextunabhängigen Konstitutivität genügt: Direktes Ziel des Controlling ist die Unterstützung der Unternehmensführung durch die Koordination von Planungs- und Kontrollsystem mit dem Informationssystem, welche durch die Generierung und Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Informationen und Verfahren gewährleistet wird. Dieses Sachziel des Controlling wird mit der Abbildung 3 visualisiert, welche gleichzeitig die Einbettung des Controlling in das Gesamtsystem der Unternehmensführung pointiert.

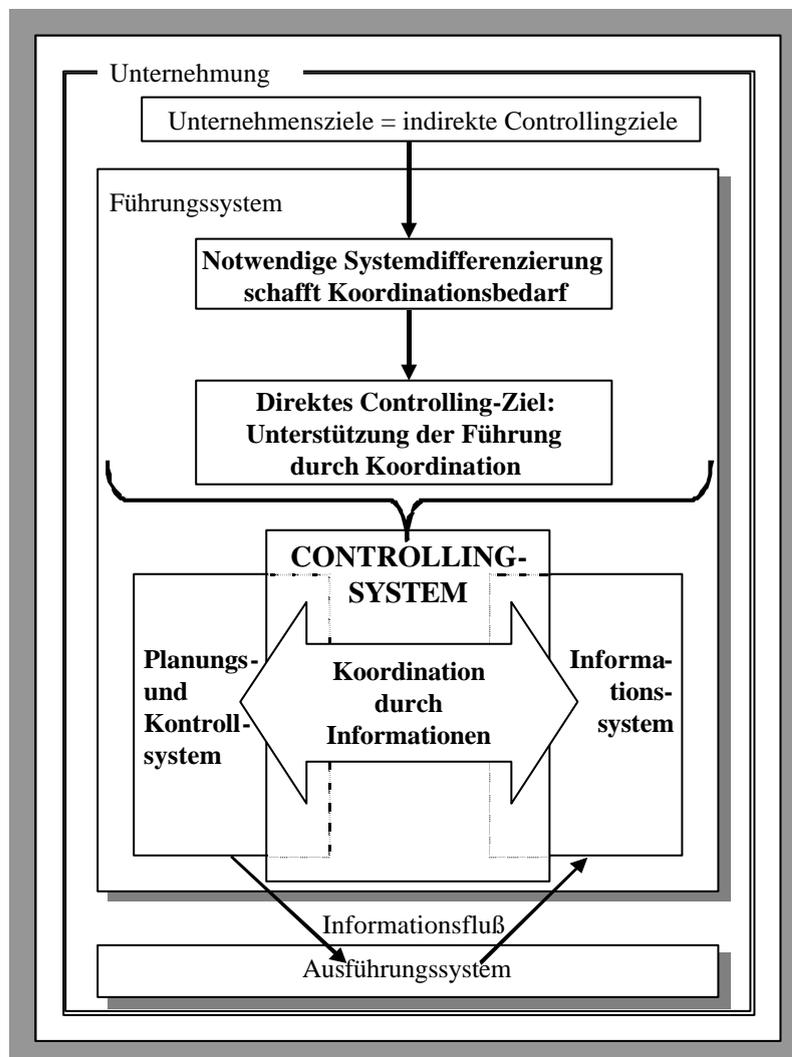


Abbildung 3: Ziel des Controlling als Subsystem der Unternehmensführung¹⁸⁹

¹⁸⁸ SCHNEIDER, D. (1991a), S. 770.

Zur Konkretisierung der Abbildung 3 ist abrundend noch der Beitrag eines über das Sachziel „informationsfundierte Koordination“ determinierten Controlling zur Verfolgung der allgemeinen Unternehmensziele zu klären. Mit anderen Worten: Es muß über die explizite Nennung der indirekten Ziele des Controlling die Reichweite seiner Unterstützungsfunktion offengelegt werden. Dem Anspruch folgend, mit dem Koordinationsziel ein kontextunabhängiges, konstitutives Merkmal des Controlling verankern zu wollen, sollen sowohl die Formal- als auch die Sachziele einer Unternehmung als indirekte Controlling-Ziele fungieren. Denn eine zu einseitige Formalzielfokussierung würde die Notwendigkeit einer koordinierenden Unterstützungsfunktion des Controlling in sachzieldominierten Bereichen nicht anerkennen und damit dort zu einer Modifikation der direkten Controlling-Ziele führen. Die Gewährleistung eines in seinen Elementen Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung koordinierten Führungssystems dient der besseren Verfolgung des gesamten Zielsystems einer Unternehmung – ungeachtet des Inhaltes dieser Ziele.

2.2 Konkretisierung des Begriffs Leistung

Nachdem mit den obigen Ausführungen ein Controlling-Verständnis für die vorliegende Arbeit entwickelt wurde, rückt nun der Ausdruck „Leistung“ – als zweiter Schritt auf dem Wege zu der konzeptionellen Grundlegung eines „Controlling der Leistung“ – in den Fokus der Überlegungen. Obwohl der Leistungsbegriff aufgrund seiner permanenten Verwendung im täglichen Sprachgebrauch mit einer allgemeinen Bedeutung versehen zu sein scheint,¹⁹⁰ soll ihm dennoch eine tiefgehende Diskussion gewidmet werden.¹⁹¹ Dies erweist sich aus zweierlei Gründen als gerechtfertigt: Einerseits wird der Terminus Leistung zwischen verschiedenen Wissenschaftsdisziplinen mit teilweise äußerst unterschiedlichen Inhalten versehen, die durchaus nicht immer dem allgemeinen Verständnis eines beachtenswerten Prozesses bzw. Ergebnisses entsprechen.¹⁹² Andererseits – und dieser Grund wiegt vor dem Hintergrund der vorliegenden Arbeit deutlich schwerer – lassen sich auch innerhalb der Betriebswirtschaftslehre divergierende Meinungen über Begriffsfassung und Verwendung der Leistung identifizieren.¹⁹³ LORENTZ

¹⁸⁹ In Anlehnung an HORVÁTH, P. (1998a), S. 143.

¹⁹⁰ Kritik an der Verwendung von Begriffen des alltäglichen Sprachgebrauchs in einer Wissenschaft übt schon sehr früh WALB, E. (1926), S. 7.

¹⁹¹ Auch wenn der Terminus Leistung in der Umgangssprache einen festen Platz einnimmt, wird er auch hier mit verschiedenen Bedeutungsinhalten versehen. So ist die Würdigung der „guten Leistung“ einer Sportmannschaft nach einer Niederlage eine Wertung des Leistungsprozesses, während die Darstellung persönlicher Rekorde eines Sportlers als „hervorragende Leistung“ auf das erzielte Ergebnis eines Prozesses abstellt. Vgl. dazu ausführlich BECKER, F. G. (1998), S. 11 ff.

¹⁹² Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 1 ff.

¹⁹³ Vgl. dazu ausführlich Abschnitt 2.2.2. Einen Grund für den uneinheitlichen Gebrauch des Leistungsbegriffs in der Betriebswirtschaftslehre vermutet MELLEROWICZ in der Kontextabhängigkeit der betriebswirtschaftlichen Aufgaben und Probleme. Vgl. MELLEROWICZ, K. (1958), Sp. 3774.

beschreibt bereits 1932 die Leistung als „ein Wort ..., das für eine mehr oder minder große Mannigfaltigkeit schärferer und unschärferer Begriffe als Begriffszeichen verwendet zu werden scheint“¹⁹⁴ – eine Erkenntnis, die auch heute noch geteilt werden kann und geteilt wird.¹⁹⁵ Konträre Auffassungen über das Leistungsverständnis zwischen und innerhalb verschiedener wissenschaftlicher Fachrichtungen¹⁹⁶ stehen aber zunächst einmal dem hier formulierten Anspruch der Entwicklung einer Konzeption des *Leistungscontrolling* diametral entgegen.¹⁹⁷ Denn wird unter einer Konzeption – wie vorab expliziert – eine klar umrissene Grundvorstellung verstanden, so wird deren Erarbeitung durch das Vorliegen eines nicht klar definierten Erkenntnisobjektes nachdrücklich erschwert. Zur Bewältigung dieser Herausforderung ist mithin – der wissenschaftlichen Einordnung dieser Arbeit folgend – der betriebswirtschaftliche Leistungsbegriff zu konkretisieren. Da letzteres oftmals mit Rückgriff auf Erkenntnisse wirtschaftsfremder Fachgebiete zu erreichen versucht wird, erfolgt zunächst eine Skizzierung der Verwendung des Terminus Leistung außerhalb der Betriebswirtschaftslehre. In einem zweiten Schritt schließt sich die kritische Diskussion der Entwicklung des Leistungsbegriffs in der Betriebswirtschaftslehre an, um abschließend ein integratives Leistungsverständnis zu entwickeln.

2.2.1 Leistung als Erkenntnisobjekt außerhalb der Betriebswirtschaftslehre

Der Blick über die – wie auch immer definierten – Grenzen einer Wissenschaft¹⁹⁸ erweist sich immer dann als sinnvoll, wenn „eine Zusammenschau von bislang als getrennt gesehenen Zusammenhängen fruchtbarer ist als das weitere Trennen und Segmentieren“^{199, 200}. Dieser Tatbestand ist hier als erfüllt anzusehen, da viele der ursprünglichen Begriffsfassungen der Leistung auf betriebswirtschaftsfremden Definitionen beruhen²⁰¹ und damit eine Auseinandersetzung mit diesen Definitionen zu einer Konkretisierung des Leistungsphänomens beitragen kann. Daher wird beispielhaft im folgenden

¹⁹⁴ LORENTZ, S. (1932), S. 373.

¹⁹⁵ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 11 ff.

¹⁹⁶ So konstatiert SCHRECKLING, E. (1998), S. 92, eine „inter- und intradisziplinäre Mehrdeutigkeit“.

¹⁹⁷ Kritisch zu einer mehrdeutigen Verwendung des Terminus Leistung im Wissenschaftsraum der Betriebswirtschaftslehre äußert sich auch BEUCK, H. (1976), S. 47.

¹⁹⁸ Mit den Funktionen der Grenzziehung zwischen verschiedenen Wissenschaften setzt sich EGNER, H. (1984), S. 422 ff., auseinander.

¹⁹⁹ EGNER, H. (1984), S. 429.

²⁰⁰ Vgl. dazu auch KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 4 f.

²⁰¹ Vgl. z.B. den stark technisch orientierten Leistungsbegriff von KERN, W. (1962), S. 36 f.

- die physikalische,
- die juristische
- und die psychologische

Sichtweise der Leistung skizziert.²⁰²

In der **Physik** läßt sich eine eindeutige²⁰³ Konkretisierung der Leistung als Arbeit pro Zeiteinheit identifizieren.²⁰⁴ Der Vorteil dieser Definition liegt in der resultierenden exakten Quantifizierung der Leistung²⁰⁵ und der damit verbundenen Möglichkeit des Vergleiches. Interessant für die Diskussion um die inhaltliche Bedeutung der Leistung innerhalb der Betriebswirtschaftslehre erweist sich in diesem Kontext, daß die Physik zwar ihr Hauptaugenmerk auf den Prozeß des Leistens – also auf die Überbrückung eines gewissen Weges – richtet.²⁰⁶ Dennoch wird stets auch das Ergebnis der Leistung gemessen, weshalb es zu einer Differenzierung zwischen aufgewandter und erzielter Leistung kommt.²⁰⁷

Der **juristische** Leistungsbegriff kennzeichnet eine Handlung oder eine Unterlassung, zu der eine juristische oder natürliche Person verpflichtet wird.²⁰⁸ Und obwohl BECKER es ablehnt, juristische Begriffsfassungen in einem betriebswirtschaftlichen Kontext zu verwenden,²⁰⁹ soll hier der prozessuale Charakter dieses Leistungsverständnisses pointiert werden. Denn anders als bei der vorab skizzierten physikalischen Definition wird hier keine Notwendigkeit der Messung des Leistungsergebnisses gesehen, sondern vielmehr der Fokus auf die reine Tätigkeit, d.h. den Leistungsprozeß gelegt. Ein Objektivierungsmaßstab für die Leistung ist bei dieser Begriffsfassung nicht gegeben.

Während sowohl in der Physik als auch in der Rechtswissenschaft die Leistung eindeutig definiert ist, konstatiert BECKER im Kontext der **Psychologie** einen schwer operationalisierbaren Leistungsbegriff.²¹⁰ Dennoch wird dieser vor allem bei der Entwicklung einer Theorie der Leistungsmotivation – und hier insbesondere bei HECKHAUSEN²¹¹ – stark thematisiert. Eine Leistung besteht dementsprechend aus Handlungen, die unter-

²⁰² Vgl. auch die ausführliche Analyse betriebswirtschaftsfremder Leistungsbegriffe bei BECKER, F. G. (1998), S. 11 ff. sowie den Überblick bei OECHSLER, W. A.; STEINEBACH, N. (1983), S. 8 f.

²⁰³ Vgl. LORENTZ, S. (1932), S. 373.

²⁰⁴ Vgl. beispielhaft MELLEROWICZ, K. (1958), Sp. 3774.

²⁰⁵ Vgl. LORENTZ, S. (1932), S. 373.

²⁰⁶ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 18.

²⁰⁷ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 18.

²⁰⁸ Vgl. OECHSLER, W. A.; STEINEBACH, N. (1983), S. 8.

²⁰⁹ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 35.

²¹⁰ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 26 ff.

²¹¹ Vgl. HECKHAUSEN, H. (1989), S. 231 ff.

nommen werden, damit eine Aufgabe entweder in einer vorgegebenen und akzeptierten Menge oder einer genau umschriebenen und als verbindlich anerkannten Qualität erfüllt wird.²¹² Bedeutsam an dieser Leistungsdefinition für die betriebswirtschaftliche Begriffsfassung ist zu werten, daß unter Leistung zunächst einmal Handlungen verstanden werden – mithin ein prozeßorientiertes Leistungsverständnis vorliegt. Dennoch erscheint hier auch das Leistungsergebnis von besonderem Interesse, da für dieses Maßstäbe bzw. Richtlinien vorgegeben werden, anhand derer ein Leistungserfolg ausgemacht werden kann.

Dieser kurze „Streifzug“ durch die Bedeutungen des Terminus Leistung in ausgewählten Wissenschaften hat deutlich werden lassen, daß Leistung sowohl in einem prozeßorientierten als auch in einem ergebnisbezogenen Licht gesehen und verstanden werden kann. Diese Ambiguität des Leistungsbegriffs läßt sich auch innerhalb der Betriebswirtschaftslehre identifizieren, wie die sich anschließenden Überlegungen zeigen werden.

2.2.2 Leistungsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre

Wie bereits eingangs konstatiert, herrscht innerhalb der Betriebswirtschaftslehre kein einheitliches Verständnis über den Leistungsbegriff – trotz dessen vielfach betonter zentraler Stellung in dieser Wissenschaft.²¹³ So hat, wie jüngere Forschungen nachhaltig unterlegen,²¹⁴ die bereits 1929 von GELDMACHER auch im Kontext des Terminus „Leistung“ identifizierte „babylonische Sprachverworrenheit“²¹⁵ noch heute ihre uneingeschränkte Gültigkeit. Das facettenreiche Spektrum der Inhalte dieses auf den ersten Blick eindeutig definierten Begriffs erstreckt sich von einer reinen mengenorientierten Sichtweise²¹⁶ über das Verständnis der Leistung als Gegenstück zu den Kosten innerhalb der internen Unternehmensrechnung²¹⁷ bis hin zu den Versuchen der Fundierung einer Leistungslehre, welche die Leistung als mehrdimensionales Konstrukt markiert²¹⁸. Im folgenden sollen diese stark divergierenden Ansichten dezidiert analysiert werden, indem die historische Entwicklung der Leistungsdiskussion in ihren Grundzügen nachgezeichnet wird. Ein solches Vorgehen erweist sich vor dem Hintergrund als zweckmäßig, daß die zentralen – wenn auch nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führenden – Bemühungen um eine Fundierung des Leistungsbegriffs bereits in den 30er und 40er

²¹² Vgl. HECKHAUSEN, H. (1989), S. 231.

²¹³ Vgl. u.a. HEINRICH, W. (1965), S. 26 ff., BECK, R. (1987), S. 57, MARIK, M. (1995), S. 22 sowie BECKER, F. G. (1998), S. 1 f.

²¹⁴ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 41 ff. sowie MARIK, M. (1995), S. 22 ff.

²¹⁵ GELDMACHER, E. (1929), S. 1.

²¹⁶ Vgl. u.a. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 242 ff.

²¹⁷ Vgl. stellvertretend KILGER, W. (1987), S. 8 sowie KLOOCK, J. (1990), S. 715.

²¹⁸ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1995), S. 1 f.

Jahren vollzogen wurden.²¹⁹ Die wichtigsten Erkenntnisse der „historischen Diskussion“ sollen sodann letztlich mit den jüngeren Bestrebungen ENGELHARDTs um eine „Leistungslehre“²²⁰ zu einem umfassenden Leistungsverständnis zusammengeführt werden, das der vorliegenden Arbeit als Basis für weiterführende Analysen dienen wird.

2.2.2.1 Originäre Versuche einer inhaltlichen Konkretisierung

Bei der Analyse der historischen Wurzeln der Leistungsdiskussion wird der Fokus zunächst auf die Beiträge gerichtet, die um eine sachlich-inhaltliche Fundierung des Leistungsphänomens bemüht sind. Diskussionen um eine mögliche – zumeist monetäre – Bewertung der Leistung werden erst an späterer Stelle aufgegriffen.²²¹

Die anfänglichen Auseinandersetzungen mit dem Begriff Leistung lassen sich in zwei Meinungen differenzieren. Die erste ist gekennzeichnet von der Einbettung des Leistungsbegriffs in die Unternehmensrechnung und seiner gegenüberstellenden Abgrenzung zu anderen fachspezifischen Ausdrücken.²²² Gemeinsam ist diesen Ansätzen das Verständnis der Leistung als wertneutrales Konstrukt und somit der Versuch, das wertmäßige Pendant des Kostenbegriffs mit einem anderen Terminus zu versehen.²²³ Das zentrale Wesensmerkmal der zweiten Meinung ist, daß hier lediglich eine Definition der Leistung vorgenommen wird, ohne deren sachliche und inhaltliche Konsequenzen einer kritischen Analyse zuzuführen.²²⁴ Da beide Wege – weder über die Bildung von gegenstückartigen Wortpaaren noch über eine bloße Definition – nicht zu einer allgemein akzeptierten inhaltlichen Fundierung des Leistungsbegriffs führen und ihr Erkenntnisfortschritt damit als gering zu kennzeichnen ist, sollen sie im folgenden nicht weiter betrachtet werden.

Den ersten umfassenden Versuch einer wissenschaftlichen Herleitung des Terminus Leistung mit dem Ziel der Etablierung einer im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre generell verwendbaren Begriffsfassung unternimmt LORENTZ.²²⁵ Nach der Analyse der inhaltlichen Konkretisierungen des Leistungsphänomens bei verschiedenen Autoren kommt er zu der Erkenntnis, daß selbiges aus zwei Perspektiven gesehen werden kann: aus einer technisch und einer soziologisch orientierten.²²⁶ Während er unter einer tech-

²¹⁹ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 42.

²²⁰ ENGELHARDT, W. H. (1995), S. I.

²²¹ Vgl. Abschnitt 2.2.2.2.

²²² So leistet WALB, E. (1926), S. 40 f., eine Unterscheidung der Begriffe Ertrag und Leistung, während GELDMACHER, E. (1929), S. 6, die Wortreihe Leistung, Erlös und Ertrag voneinander abgrenzt.

²²³ Vgl. bspw. WALB, E. (1926), S. 39 f., der „alle Wertentstehungen“ als Ertrag bezeichnet und in der Leistung eine potentielle Determinante dieser sieht.

²²⁴ Vgl. SCHMALTZ, K. (1927), Sp. 1156, der Leistung als „aufgewandte Arbeit“ versteht.

²²⁵ Vgl. LORENTZ, S. (1932), S. 372 ff.

²²⁶ Vgl. LORENTZ, S. (1932), S. 374 ff.

nischen Leistung „die auf die Zeiteinheit bezogene Produktmenge“²²⁷ versteht, sieht er die soziologisch determinierte Leistung stets korrespondiert mit einer Erfüllung von marktseitig festgestellten Bedürfnissen.²²⁸ Die Diskussionsversuche um eine Zusammenführung beider Leistungsbegriffe bringen LORENTZ als ersten dem Verfasser bekannten Autor zu der Schlußfolgerung, daß die Leistung entweder als Ergebnis einer Tätigkeit oder als Tätigkeit selbst interpretiert und verstanden werden kann.²²⁹ Mit der Begründung, daß sich ein tatsächlicher Leistungsvollzug immer nur an deren Wirkung – mithin also: an dem **erbrachten Ergebnis** – konkretisieren lassen kann, kommt er zu dem Schluß, daß Leistung „im Sinne der Betriebswirtschaftslehre .. das Ergebnis jedes letzten Endes auf Befriedigung von Marktbedürfnissen eingestellten Zusammenwirkens von Kräften und Gütern“²³⁰ ist.²³¹ Dieser Argumentation schließt sich MOMBURG an, die ebenfalls den ambiguen Charakter des Leistungsbegriffs konstatiert (Leistung einerseits als Ergebnis und andererseits als Tätigkeit), dann aber die Leistung über ihren Wirkungsgrad ergebnisbezogen definiert.²³²

Auf das Verständnis von Leistung als Ausdruck des Ergebnisses betrieblichen Handelns stellt ebenso LEHMANN ab, nachdem er zunächst die Doppeldeutigkeit des Leistungsbegriffs aufzeigt.²³³ Auch wenn er nicht ausdrücklich den Konflikt im Leistungsverständnis zwischen der Leistung als Ergebnis und der Leistung als Tätigkeit apostrophiert, stellen seine Ausführungen inhaltlich dennoch diesen besonders heraus.²³⁴ Nach seiner – im wesentlichen unbegründeten – Wahl des ergebnisfokussierten Leistungsverständnisses geht er allerdings einen Schritt weiter als LORENTZ und MOMBURG und führt dieses einer dezidierten Analyse zu. Denn nach LEHMANN muß die Leistung als Oberbegriff aller Ergebnisse des unternehmerischen Handelns unterteilt werden in eine Erzeugungsleistung einerseits und eine Finanzleistung andererseits.²³⁵ Da nur die Erzeugungsleistung zur unmittelbaren Erfüllung der Bedürfnisbefriedigung als unternehmerischem Hauptziel führt, während die Finanzleistung lediglich die dafür notwendigen mittelbaren Rahmenbedingungen gewährleistet, konzentriert LEHMANN

²²⁷ LORENTZ, S. (1932), S. 377.

²²⁸ Vgl. LORENTZ, S. (1932), S. 378.

²²⁹ Vgl. LORENTZ, S. (1932), S. 378.

²³⁰ LORENTZ, S. (1932), S. 378.

²³¹ Die Tatsache, daß LORENTZ zunächst die Vieldeutig- und Vielschichtigkeit des Leistungsphänomens erarbeitet, dann aber mit seiner Definition wesentliche Aspekte ausklammert, wird von BECKER, O. (1951), S. 110 f., kritisch diskutiert.

²³² Vgl. MOMBURG, M. (1939), S. 4.

²³³ Vgl. LEHMANN, M. R. (1942), S. 7 ff.

²³⁴ So unterscheidet LEHMANN, M. R. (1942), S. 7, zwischen der Leistung als Dienst und der Leistung als „Gesamtheit der Erreichungen“.

²³⁵ Vgl. LEHMANN, M. R. (1942), S. 8.

seinen Leistungsbegriff auf die Erzeugungsleistung.²³⁶ Diese unterteilt er folgerichtig in eine Mengenleistung und eine wertmäßige Leistung,²³⁷ wobei er die Mengenleistung stark mit dem Ziel der Bedarfsdeckung verknüpft sieht.²³⁸ Sich kritisch mit einem solchen Verständnis der Mengenleistung auseinandersetzend kommt BESTE zu der Erkenntnis, daß jede unternehmerische Leistung stets auch von einer gewissen Beschaffenheit sein muß, um die mit ihr anvisierten Ziele zu erreichen.²³⁹ Erstmals findet hier, freilich ohne dies explizit zu bezeichnen, die Qualität Eingang in die Leistungsdiskussion. Aus der Notwendigkeit, diese Form der (Mengen-)Leistung auch rechen- und – vor allem! – vergleichbar zu machen, widmet LEHMANN sich im folgenden der wertmäßigen Leistungskomponente,²⁴⁰ die an späterer Stelle diskutiert werden soll. Als wesentlicher Fortschritt seiner Überlegungen zum Leistungsbegriff ist die Erkenntnis zu sehen, daß ein ergebnisbezogenes Leistungsverständnis einer weiteren Konkretisierung bedarf – so wie hier mit der Differenzierung zwischen Erzeugungs- und Finanzleistung geschehen. Diese weitergehende Explikation setzt in Ansätzen HENZLER fort, der erarbeitet, daß als Leistung nur die am Markt abgesetzten Güter bzw. Dienstleistungen verstanden werden dürfen.²⁴¹ Gegen eine derartige Beschränkung des Inhaltes des Leistungsbegriffs plädiert MELLEROWICZ, nachdem auch er zunächst den doppelten Verwendungszweck dieses Terminus konstatiert,²⁴² sich aber dann zum Zwecke des unternehmerischen Rechnungswesens auf ein ergebnisorientiertes Verständnis festlegt.²⁴³ Allerdings soll dies auch alle funktionellen Leistungen umfassen, d.h. die Leistungen, „die keine Selbständigkeit besitzen, sondern nur als Teil der Betriebsaufgabe gesehen werden können“²⁴⁴. Beispielhaft führt er hier Beschaffungs- oder Verwaltungsleistungen an.

Einen gänzlich anderen Weg in seinen Bestrebungen um eine Klärung des inhaltlichen Verständnisses von Leistung geht BOUFFIER.²⁴⁵ Ausgehend von der Erkenntnis, daß das konstitutive Element jedweder Betriebstätigkeit die Erstellung von Leistungen sein muß,²⁴⁶ analysiert er die Gründe für bestehende Leistungserstellungsnotwendigkeiten. Hier identifiziert er mit dem bedürftenden Subjekt, dem Objekt der Bedarfsbefriedigung

²³⁶ Vgl. LEHMANN, M. R. (1942), S. 8 ff. Kritik an dieser Ausgrenzung der Finanzleistung übt BESTE, T. (1944), S. 2, der auf die „volkswirtschaftliche Bedeutung der Kapitalfehlleitungen“ hinweist.

²³⁷ Vgl. LEHMANN, M. R. (1942), S. 8.

²³⁸ Vgl. LEHMANN, M. R. (1942), S. 8 f.

²³⁹ Vgl. BESTE, T. (1944), S. 1 f.

²⁴⁰ Vgl. LEHMANN, M. R. (1942), S. 9 ff.

²⁴¹ Vgl. HENZLER, R. (1965), S. 37.

²⁴² Vgl. MELLEROWICZ, K. (1973), S. 188.

²⁴³ Vgl. MELLEROWICZ, K. (1973), S. 188 f.

²⁴⁴ MELLEROWICZ, K. (1973), S. 188.

²⁴⁵ Vgl. BOUFFIER, W. (1950), S. 5 ff.

²⁴⁶ Vgl. BOUFFIER, W. (1950), S. 5. Die Bedeutung, die BOUFFIER der Leistung im Kontext der Betriebswirtschaftslehre zumißt, spiegelt der Titel seines Beitrages wider, der die „Betriebswirtschaftslehre als Leistungslehre“ charakterisiert.

und der Herstellung einer Beziehung zwischen Subjekt und Objekt drei Faktoren, die zu Spannungen führen können.²⁴⁷ In dem Ausgleich dieser Spannungen macht BOUFFIER die betriebliche Leistung aus, die er folgerichtig als „Tätigkeit, deren Ergebnis eine Konsumnäherung bedeutet“²⁴⁸, definiert. Die Wichtigkeit eines **tätigkeitsorientierten Leistungsverständnisses** unterstreicht er durch die Betonung der Notwendigkeit einer Trennung zwischen dem Prozeß der Erstellung einer Leistung und der Bewertung der Wirtschaftlichkeit des dabei erzeugten Ergebnisses.²⁴⁹ Ebenso plädiert BECKER für eine tätigkeits- bzw. aufgabenbezogene Begriffsfassung der Leistung.²⁵⁰ Er kommt zu diesem Ergebnis durch die kritische und dezidierte Analyse der Definitionen von 16 Autoren²⁵¹ sowie von vier Versuchen zur inhaltlich-argumentativen Begriffsentwicklung²⁵². Diese bringt das Fazit hervor, daß eine begriffliche Erfassung des Doppelsinns der Leistung nicht möglich erscheint und daß daher eine Beschränkung zu treffen sei.²⁵³ Die Wahl für das Verständnis der Leistung als Tätigkeit begründet er einerseits mit dem „ursprünglichen Sprachgehalt“²⁵⁴ des Leistungsbegriffs und andererseits mit der Zweckmäßigkeit einer derartigen Definition für die Unternehmenspraxis.²⁵⁵ Auch KERN weist auf die Schwächen eines mehrdeutig definierten Leistungsbegriffs hin²⁵⁶ und lehnt sich bei seiner Begriffsfassung streng an das Leistungsverständnis der Mechanik an.²⁵⁷ Er kommt zu dem Ergebnis, daß „Leistung eine zielgerichtete Tätigkeit von bestimmter Intensität in einem Zeitabschnitt“²⁵⁸ ist und liefert damit einen zweifachen Erkenntnisgewinn. Erstens differenziert er die so verstandene Leistung in eine technische (mit dem Ziel der fertigungstechnisch determinierten Leistungserstellung) und eine wirtschaftliche (mit dem Ziel der tatsächlichen Bedürfnisbefriedigung) Komponente.²⁵⁹ Zweitens dokumentiert KERN mit seinen Ausführungen die Notwendigkeit, die Leistung stets in einem zielfokussierten Kontext zu betrachten.

Neben den Befürwortern eines entweder ergebnisbezogenen oder aber tätigkeitsorientierten Leistungsbegriffs lassen sich schon früh Ansätze identifizieren, die eine **Unmöglichkeit einer derartigen begrifflichen Trennung** propagieren. Hier ist es zunächst

²⁴⁷ Vgl. BOUFFIER, W. (1950), S. 7 f.

²⁴⁸ BOUFFIER, W. (1950), S. 8.

²⁴⁹ Vgl. BOUFFIER, W. (1950), S. 7.

²⁵⁰ Vgl. BECKER, O. (1951), S. 121 ff.

²⁵¹ Vgl. BECKER, O. (1951), S. 13 ff.

²⁵² Vgl. BECKER, O. (1951), S. 90 ff.

²⁵³ Vgl. BECKER, O. (1951), S. 120.

²⁵⁴ BECKER, O. (1951), S. 122.

²⁵⁵ Vgl. BECKER, O. (1951), S. 123 ff.

²⁵⁶ Vgl. die ausdrückliche Kritik bei KERN, W. (1962), S. 35.

²⁵⁷ Vgl. KERN, W. (1962), S. 36 f. So charakterisiert BECKER, F. G. (1998), S. 48 ff., den Definitionsversuch von KERN als technologisch-orientiert.

²⁵⁸ KERN, W. (1962), S. 37.

²⁵⁹ Vgl. KERN, W. (1962), S. 37 f.

THOMS, für den Tätigkeit und Ergebnis so stark interdependente Determinanten der Leistung sind, daß eine Definition selbiger über nur eine dieser Determinanten zu kurz greifen würde.²⁶⁰ Daher muß unter den Terminus Leistung sowohl der Leistungsprozeß als auch das Leistungsprodukt subsumiert werden, da eine Leistung stets als „Synthese von Arbeitseinsatz und Arbeitsergebnis“²⁶¹ entsteht. Während THOMS diese Begriffsfindung ohne Rückgriff auf vorliegende Auseinandersetzungen mit dem Leistungsbegriff entwickelt, beantwortet BESTE die Frage nach der Bedeutung des Wortes Leistung, indem er eine Fülle von Definitionsversuchen kritisch analysiert.²⁶² Er zeigt auf, daß weder der Weg über die Charakterisierung der Leistung mit einem zusätzlichen Substantiv oder Adjektiv (z.B. Arbeitsleistung, Mengenleistung oder Monatsleistung)²⁶³ noch der Weg über die Auswahl einer bestimmten Leistungsbedeutung aus einem größeren Spektrum²⁶⁴ erfolgversprechend ist. Seine Überlegungen zu derartigen Definitionsversuchen zusammenfassend kommt er zu dem nachstehenden Schluß: Wenn „mit dem Wort Leistung eine Tätigkeit bezeichnet werden soll, so sagt es allein nichts aus über die Art der Tätigkeit; will man mit Leistung das Ergebnis einer Tätigkeit ausdrücken, so bleiben Art und Größe des Ergebnisses im Unklaren“²⁶⁵.

Über den Versuch einer synthetischen Definition der Leistung hinausgehend sind die Ausführungen HENZLERS anzusehen, der sich bei seiner Konkretisierung des Erkenntnisobjektes der Betriebswirtschaftslehre eingehend mit den Merkmalen eines Betriebes auseinandersetzt.²⁶⁶ Dabei konzentriert er seine Überlegungen zunächst auf die Leistung, der er eine „zentrale und systembildende Bedeutung für die Betriebswirtschaftslehre“²⁶⁷ zuschreibt. Ähnlich wie LORENTZ oder LEHMANN definiert auch er die Leistung ergebnisbezogen und differenziert dabei eine technische (mengenmäßige) und eine wirtschaftliche (wertmäßige) Seite.²⁶⁸ Der Fortschritt seiner Analyse des Leistungsphänomens liegt darin, daß er sich strukturierend der entscheidenden Leistungsdeterminanten annimmt: Er zeigt auf, daß das originäre Ziel der Leistungserstellung, das Leistungsergebnis, nur mit sachdienlich konfigurierten Leistungsmitteln bzw. ausreichendem Leistungsvermögen und einem zielgerichteten Kombinationsprozeß von

²⁶⁰ Vgl. THOMS, W. (1940), S. 12 f.

²⁶¹ THOMS, W. (1940), S. 13.

²⁶² Vgl. BESTE, T. (1944), S. 1 ff.

²⁶³ Vgl. BESTE, T. (1944), S. 6 ff.

²⁶⁴ Vgl. BESTE, T. (1944), S. 9 ff.

²⁶⁵ BESTE, T. (1944), S. 17 f.

²⁶⁶ Vgl. HENZLER, R. (1959), S. 538 ff.

²⁶⁷ HENZLER, R. (1959), S. 538. Dieser Meinung über die hohe Bedeutung der Leistung im Wissenschaftsgebäude der Betriebswirtschaftslehre schließt sich HEINRICH, W. (1965), S. 25 ff., an, der die Leistung zu den „tragenden Begriffen“ der Wirtschaftswissenschaft zählt.

²⁶⁸ Vgl. HENZLER, R. (1959), S. 538 f.

Leistungsmitteln und -vermögen erreicht werden kann.²⁶⁹ Diese Möglichkeit der **Durchleuchtung der Leistung aus drei Perspektiven**, die zunächst in der Literatur nicht aufgegriffen wurde,²⁷⁰ soll im Abschnitt 2.2.2.3 unter dem Stichwort der „neuen Leistungslehre“ ausführlich diskutiert werden, da sie den Grundstein zu dem hier zu entwickelnden integrativen Leistungsverständnis bilden wird.

Betrachtet man die ursprünglichen Versuche einer inhaltlichen Klärung des Leistungsbegriffs, so muß man diese als – zumindest im wesentlichen – gescheitert charakterisieren und kann ihnen lediglich eine Impulsgeberfunktion attestieren. Trotz zahlreicher Beiträge und Argumentationen herrscht bis heute kein einheitliches und allgemein akzeptiertes Verständnis des Terminus Leistung in der Betriebswirtschaftslehre vor: Weder das ergebnisbezogene noch das tätigkeitsorientierte noch das beide integrierende Leistungsverständnis haben sich durchgesetzt und es lassen sich – je nach Untersuchungszweck – sinnvolle Argumente für die spezielle Wahl einer dieser Begriffsfassungen finden. Dennoch ist diesen Ansätzen aus wissenschaftlicher Sicht ein zentraler Erfolg zuzusprechen. Denn sie haben dazu beigetragen, den Facettenreichtum der Leistung offensichtlich zu machen, der dazu führt, daß bei einer inhaltlichen Fundierung des Leistungsbegriffs der Mehrdimensionalität dieses Phänomens Rechnung getragen werden sollte.

2.2.2.2 Diskussion um die monetäre Bewertung

Neben den Ansätzen, den Leistungsbegriff sachlich-inhaltlich zu fundieren, gibt es viele Bestrebungen, das Phänomen Leistung mit einem objektiven Wert zu versehen, um so eine Vergleich- und Meßbarkeit der erbrachten Leistungen eines Unternehmens zu erzielen.²⁷¹ Der dabei am häufigsten gegangene Weg ist geprägt von der Bemühung um die „Monetarisierung“ der Leistung, d.h. von dem Ansinnen, das Ausmaß der Leistung in Geldeinheiten zu beziffern.

²⁶⁹ Vgl. HENZLER, R. (1959), S. 540.

²⁷⁰ An dieser Stelle ist allerdings zu konstatieren, daß SELCHERT, W. (1971), S. 30 ff., in etwa parallel zu den später zu diskutierenden Überlegungen von ENGELHARDT, W. H. (1966) einen Ansatz zur Klassifizierung der leistungswirtschaftlichen Funktionen eines Unternehmens zum Zwecke deren potentieller Ausgliederung vorlegt. Hier identifiziert er die Dimensionen Zeit, Raum, Objekt, Funktionspartner und Methode – bezieht diese aber auf einzelne Ausprägungsformen der primär prozessualen Leistung und nicht auf die Leistung selbst. Daher stellt dieser Ansatz keinen entscheidenden Schritt zur Fundierung des Leistungsphänomens an sich dar.

²⁷¹ Bereits LEHMANN, M. R. (1942), S. 9, stellt fest, daß man „als Betriebswirt gezwungen ist, praktisch-rechnerisch auf das Problem der wertmäßigen Leistungen ... das entscheidende Gewicht zu legen.“ Auch HENZLER, R. (1942), S. 88, verweist auf die Zweckmäßigkeit, neben der rein mengenmäßigen Leistung stets auch die „Güteseite“ der Leistung offenzulegen.

Bei einer Betrachtung einer Vielzahl von Standardlehrbüchern der Betriebswirtschaftslehre²⁷² bzw. speziell der Kosten- und Leistungsrechnung²⁷³, zu deren Erkenntnisobjekt die Bewertung der Leistung zu zählen ist, scheint mit dem Verständnis von **Leistung als „Gegenbegriff zu den Kosten“**²⁷⁴ eine allgemein akzeptierte Begriffsfindung vollzogen worden zu sein. Leistung wird überwiegend definiert als „bewertete sachzielbezogene Gütererstellung“²⁷⁵. Damit – und in dieser Systematik ist ein wesentlicher Fortschritt zur vorab dargestellten originär-inhaltlichen Leistungsdiskussion zu konstatieren – können der Leistung drei konstitutive Merkmale zugesprochen werden:²⁷⁶ Es muß erstens zu einer Entstehung von Gütern kommen, wozu es einer generellen Gütermengenbewegung bedarf.²⁷⁷ Die damit vollzogene Ausrichtung des ersten Leistungsmerkmals auf die Bewegung der Einsatzgüter erlaubt eine explizite Subsumierung der Handelsleistungen unter den Leistungsbegriff. Die zweitens erhobene Forderung nach der Sachzielorientierung dieser Gütermengenbewegungen pointieren vor allem KLOOCK, SIEBEN und SCHILDBACH sowie KÜPPER.²⁷⁸ Die im Schrifttum auch zu identifizierende allgemeine Abstellung auf die Verfolgung aller Ziele eines Unternehmens führt implizit z.B. auch Finanzleistungen dem Leistungsbegriff zu.²⁷⁹ Vertreter dieser Auffassung unterlaufen aber das erste Kriterium – die Gütererzeugung – ihres eigenen Verständnisses der Leistung. Die Zweckmäßigkeit des dritten Kennzeichens der Leistung, die monetäre Bewertung, wird mit Verweis auf die Schaffung einer definitiven Eindeutigkeit bei KOSIOL hervorgehoben.²⁸⁰ Die drei Leistungsmerkmale

- Gütermengenbewegung,
- Sachzielorientierung und
- monetäre Bewertung

werden im folgenden einer detaillierten Erörterung zugeführt.

²⁷² Vgl. exemplarisch WÖHE, G. (1996), S. 985 oder SCHIERENBECK, H. (1999), S. 499 f.

²⁷³ Vgl. z.B. COENENBERG, A. G. (1993), S. 38 f.

²⁷⁴ BECKER, F. G. (1998), S. 69. (Hervorhebung vom Verfasser)

²⁷⁵ KÜPPER, H.-U. (1998), S. 458. Vgl. ebenso – wenn auch nicht immer im gleichen Wortlaut – u.a. KOSIOL, E. (1972a), S. 28 f., MENRAD, S. (1975), Sp. 2281 ff., FRANTZ, U. (1977), S. 57 und 62, KLOOCK, J. (1990), S. 715, KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 38, DÄUMLER, K.-D.; GRABE, J. (1996), S. 33, COENENBERG, A. G. (1993), S. 38, PLINKE, W. (1993), Sp. 2563 f. sowie PLINKE, W. (1997a), S. 41.

²⁷⁶ Vgl. MENRAD, S. (1975), Sp. 2282, KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 38 f. sowie KÜPPER, H.-U. (1998), S. 458.

²⁷⁷ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1994), S. 399.

²⁷⁸ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 38 f. sowie KÜPPER, H.-U. (1998), S. 458.

²⁷⁹ Vgl. dazu u.a. MENRAD, S. (1975), Sp. 2282. Problematisch ist diese Zuordnung allerdings nur im Falle produzierender Unternehmen.

²⁸⁰ Vgl. KOSIOL, E. (1972a), S. 28. Ebenso auch KLOOCK, J. (1990), S. 715, der fordert, die unbewerteten Gütererstellungen als Leistungsmengen zu kennzeichnen.

Die Ursache der Entstehung von Leistungen liegt stets in der *Bewegung von Gütern*. Diese Begriffskomponente trägt der Erkenntnis Rechnung, daß Leistungen – als Produkt von Gütermenge und Güterwert – stets auf zwei Wegen hervorgebracht werden können.²⁸¹ Zum einen kann durch die Faktorkombination die Menge der zu bewertenden Güter gesteigert werden:²⁸² Ein auf diese Weise gefaßter Leistungsbegriff beinhaltet sowohl die abgesetzten Marktleistungen als auch die Halbfertigprodukte sowie die innerbetrieblich erbrachten Vorprodukte²⁸³ und korrespondiert stark mit dem inhaltlichen Verständnis der Erzeugungsleistung von LEHMANN²⁸⁴. Zum anderen soll aber auch dann von Leistungen gesprochen werden, wenn durch reine Ortsverlagerungen der Güter der Wert einer gleichbleibenden Gütermenge gesteigert wird – wie es bspw. im Handel der Fall ist.²⁸⁵

Allerdings lassen sich die derart skizzierten Möglichkeiten der Hervorbringung von Leistungen nur dann als solche benennen, wenn sie eine starke Korrespondenz mit dem *unternehmerischen Sachziel* aufweisen²⁸⁶ – das Schrifttum hebt in diesem Kontext die Betriebszweckbezogenheit der Leistung hervor.²⁸⁷ Denn Mittelzuflüsse aus der Vermietung leerstehender Gebäude sind bspw. bei einem produzierenden Unternehmen nicht als Leistung zu verstehen, sondern als Ertrag.²⁸⁸ Damit liefert das Leistungskriterium der Sachzielbezogenheit ein wichtiges Abgrenzungskriterium zu anderen Fachtermini und erlaubt die Konzeption verschiedener, an den situativen Entscheidungszwecken orientierter Unternehmensrechnungen.

Zu weniger eindeutigen Ergebnissen führt das dritte Merkmal des hier diskutierten Leistungsbegriffs: die *monetäre Bewertung*. Zum einen herrscht – auch wenn dies in der Literatur nicht so deutlich pointiert wird – ein Dissens über den Umfang der zu bewertenden Leistungsmengen. Dieser resultiert aus der Tatsache, daß der Definition von Leistung als sachzielorientierte bewertete Leistungserstellung auch solche Leistungen zuzurechnen sind, die für das herstellende Unternehmen keinen Wertzuwachs schaffen, da sie bspw. nur unterhalb ihrer Selbstkosten abgesetzt werden können. Demgegenüber stellt KILGER bei seinem Leistungsverständnis und dem Versuch, die Leistung einer monetären Bewertung zu unterziehen, auf den „Wertzuwachs durch die während einer

²⁸¹ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 38.

²⁸² Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 38.

²⁸³ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 70.

²⁸⁴ Vgl. LEHMANN, M. R. (1942), S. 8.

²⁸⁵ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 38.

²⁸⁶ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1998), S. 458.

²⁸⁷ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 38 f.

²⁸⁸ Vgl. das ähnliche Beispiel bei KÜPPER, H.-U. (1998), S. 458.

Periode hergestellten und abgesetzten Produktmengen²⁸⁹ ab. Zum anderen resultieren aber darüber hinaus aus der Wahl unterschiedlicher Wertmaßstäbe zwei verschiedene Leistungsbegriffe: der pagatorische und der kostenorientierte.²⁹⁰

Beim pagatorischen Leistungsbegriff, der oftmals auch als absatzmarktorientiert apostrophiert wird,²⁹¹ konkretisieren sich Leistungen in den Einnahmen für die auf das Sachziel abgestimmten Gütererstellungen,²⁹² so daß der Preis als adäquates Bewertungsmaß gesehen wird.²⁹³ Eine frühe Begründung für ein solches Vorgehen liefert HATHEYER, indem er von der Bedürfnisbefriedigung als Zweck unternehmerischen Handelns ausgehend folgert, daß selbige immer erst dann erfüllt wird – und es somit zum Leistungsvollzug kommt –, wenn die Leistungsergebnisse marktseitig veräußert werden.²⁹⁴ Es resultiert die Konsequenz, „daß Leistung im Sinne der Betriebswirtschaftslehre erst dann vorliegen kann, wenn die hergestellten, mittelbaren oder unmittelbaren Mittel zum Zweck der Bedürfnisbefriedigung abgesetzt worden sind“²⁹⁵. Bei einer derart offenkundig umsatzdeterminierten Charakterisierung der Leistung liegt es auf der Hand, den Preis als Bewertungsmaß für eine Leistung anzusehen.²⁹⁶ Diese Sichtweise zieht die logische Konsequenz nach sich, daß Halbfertigprodukte nicht der Leistung zurechenbar sind.

Das kostenorientierte Leistungsverständnis sieht dahingegen eine beschaffungsmarktorientierte²⁹⁷ Bewertung der Leistung vor, so daß sich hier ein auf den angefallenen Kosten für die verwendeten Einsatzgüter beruhender Wertansatz ergibt.²⁹⁸ Damit ist eine Bewertung der lediglich für innerbetriebliche Zwecke gefertigten Güter²⁹⁹ sowie der zwar fertigen aber noch nicht abgesetzten Produkte leichter, weil für diese – bei einem absatzmarktorientierten Leistungsbegriff – ein fiktiver und damit schwer greifbarer Preis ermittelt werden müßte. Aus diesem Grund attestieren KLOOCK, SIEBEN und SCHILDBACH dem kostenorientierten Leistungsbegriff eine „grundlegende Bedeutung“³⁰⁰.

²⁸⁹ KILGER, W. (1987), S. 8. Ebenso auch KOCH, J. (1997), S. 19 sowie HEINEN, E.; DIETEL, B. (1991), S. 1165.

²⁹⁰ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 39 f.

²⁹¹ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 39 oder BECKER, F. G. (1998), S. 70.

²⁹² Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 39.

²⁹³ Vgl. BECKER, F. G. (1998), S. 70.

²⁹⁴ Vgl. HATHEYER, E. (1933), S. 281 f.

²⁹⁵ HATHEYER, E. (1933), S. 282.

²⁹⁶ Vgl. HATHEYER, E. (1933), S. 283 ff.

²⁹⁷ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 39.

²⁹⁸ Vgl. KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 39.

²⁹⁹ Zur Problematik der Bewertung der lediglich für innerbetriebliche Zwecke gefertigten Güter vgl. statt vieler COENENBERG, A. G. (1973), S. 374 ff.

³⁰⁰ KLOOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 40.

Obwohl mit dem monetären Leistungsverständnis eine zwar mehrere Bewertungsansätze zulassende³⁰¹, aber kriteriengeleitete und weithin anerkannte Begriffsfassung gefunden zu sein scheint, gibt es – sowohl in jüngeren Veröffentlichungen³⁰² als auch in einigen Lehrbüchern³⁰³ – immer wieder **Forderungen nach einer rein mengenmäßigen Definition der Leistung** und nach einem Verzicht auf die im Terminus der Leistung verankerten Ansätze einer Bewertung.³⁰⁴ Eine Analyse dieser Forderungen und ihrer Begründungen führt zu der Erkenntnis, daß der wertmäßige Leistungsbegriff drei zentrale Schwächen aufweist, welche die „mengenorientierte“ Definition nahelegen. So wird erstens kritisiert, daß die Unterscheidung zwischen pagatorischer und kostenorientierter Leistung nicht zu einer eindeutigen Begriffsfindung beiträgt und dadurch die Grenze zum Erlösbegriff nicht trennscharf ist (Definitionsproblem).³⁰⁵ Zweitens wird diskutiert, daß ein Leistungsverständnis, dessen zentrales Charakteristikum die monetäre Bewertung ist, nicht immer transparente Informationen über die unternehmerische Leistung generiert (Transparenzproblem).³⁰⁶ Drittens läßt sich nicht negieren, daß die Ansätze zur „Monetarisierung“ der Leistung aus einer stark industriellproduktionswirtschaftlich geprägten Betriebswirtschaftslehre stammen³⁰⁷ und daß deren Erkenntnisse nicht immer auf eine zunehmend auch Dienstleistungen als Erkenntnisobjekt wahrnehmende Wissenschaft³⁰⁸ übertragbar sind (Anwendbarkeitsproblem).³⁰⁹

Das *Definitionsproblem* des wertorientierten Leistungsbegriffs schlägt sich in einer als nahezu verwirrend zu bezeichnenden Unklarheit in der Verwendung und Bedeutung der Fachtermini Leistung und Erlös nieder. Zwei Beispiele können dies verdeutlichen. So definieren SCHWEITZER und KÜPPER in ihrem als „betriebswirtschaftliches Kurzlexi-

³⁰¹ Dieses Phänomen, das aus definitorischer Sicht als Nachteil gesehen werden kann, erlaubt – und hierin liegt dessen praktischer und wissenschaftlicher Vorteil – die Konzeption kontextabhängiger Entscheidungsrechnungen. Vgl. u.a. KLOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 40.

³⁰² Vgl. beispielhaft SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 241 f. oder BERTSCH, L. H. (1991), S. 41 ff.

³⁰³ Vgl. HUMMEL, S.; MÄNNEL, W. (1990), S. 83 ff., WEBER, J. (1997), S. 40 oder HABERSTOCK, L. (1997), S. 17.

³⁰⁴ So definiert SEICHT, G. (1990), S. 337, Leistung als „das mengenmäßige Hervorbringen (Output)“. Ähnlich auch WURL, H.-J. (1994), S. 180.

³⁰⁵ Für eine eindeutige definitorische Trennung von Leistung und Erlös plädieren u.a. HUMMEL, S.; MÄNNEL, W. (1990), S. 83 ff.

³⁰⁶ Bspw. fordert GRUBER, H. (1992), S. 434 ff., die Transparenz über innerbetriebliche Leistungen mit Hilfe eines Ausweises von reinen Mengeninformationen zu steigern.

³⁰⁷ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 159.

³⁰⁸ Den fortschreitenden Einzug der Dienstleistungen in den Erkenntnisbereich der Betriebswirtschaftslehre markieren bspw. die Überlegungen von BODE, J.; ZELEWSKI, S. (1992), S. 598 ff., wie man Ergebnisse der industriellen Produktionswirtschaft für Dienstleistungen nutzbar machen kann. Außerdem ist eine zunehmende Anzahl von Monographien zum Themenkreis der „Dienstleistungsproduktion“ festzustellen. Vgl. bspw. MALERI, R. (1997). Um die Entwicklung einer „Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungen“ hat sich vor allem CORSTEN verdient gemacht. Vgl. exemplarisch CORSTEN, H. (1985), CORSTEN, H. (1990) sowie CORSTEN, H. (1997).

³⁰⁹ Für den Fall der Dienstleistungen von öffentlichen Verwaltungen wird dies sehr deutlich bei SCHMIDBERGER, J. (1993), S. 37.

kon³¹⁰ gekennzeichneten Glossar zur Kosten- und Erlösrechnung Leistung als „bewertete, sachzielbezogene Güterentstehung“³¹¹ – eine Definition, mit der sie vorab den Begriff des Erlöses belegen.³¹² Ebenso bemerkt PLINKE eine Dominanz der „Gleichsetzung von allen Begriffen: Leistung = Erlös = variabler Erlös = Einzelerlös = relevanter Erlös“³¹³. Eine Ursache für diese begriffliche Unsauberkeit liegt in der Tatsache, daß im Kontext der pagatorischen Begriffsfassung der Preis als möglicher Bewertungsansatz für die Leistung gesehen wird. Für alle marktseitig abgesetzten Güter kommt es mithin zu einem „Übereinanderfallen“ von (wertmäßiger) Leistung und Erlös³¹⁴, woraus ein abzulehnender synonyme Gebrauch prinzipiell unterschiedlicher Fachbegriffe resultiert.³¹⁵ Konsequenterweise sehen daher HUMMEL und MÄNNEL die Notwendigkeit der Determinierung einer anderen Bezeichnung für die monetär bewertete Ausbringung.³¹⁶

Aus dem Definitionsproblem ergibt sich zunächst zwangsläufig das *Transparenzproblem* – und zwar in semantischer Hinsicht. Werden zwei Begriffe stellenweise zum Ausdruck desselben Inhaltes, stellenweise aber auch zur Explikation unterschiedlicher Sachverhalte verwendet, ist nicht immer offenkundig, wann welcher Begriff was demonstrieren soll. Transparenz geht aber auch immer dann verloren, wenn Leistungen – vor allem unternehmensintern erbrachte – kostenorientiert bewertet werden, da bei ihrer Weiterverrechnung lediglich mit Wertgrößen operiert wird. Als Resultat dieses Vorgehens kann dem Wert der „Endleistung“ nur noch selten der Anteil an benötigten innerbetrieblichen Leistungen entnommen werden.³¹⁷ Eine Verschärfung erfährt dieses Problem durch die steigende Bedeutung der unternehmensinternen Leistungen,³¹⁸ so daß zunehmend die Forderung nach Mengeninformationen zusätzlich zu den Wertgrößen erhoben wird.³¹⁹

³¹⁰ SCHWEITZER, M.; KÜPPER, H.-U. (1995), S. 677.

³¹¹ SCHWEITZER, M.; KÜPPER, H.-U. (1995), S. 688.

³¹² Vgl. SCHWEITZER, M.; KÜPPER, H.-U. (1995), S. 31.

³¹³ PLINKE, W. (1997a), S. 42.

³¹⁴ Vgl. das Erlösverständnis, das MÄNNEL, W. (1983a), S. 56 ff., seiner Konzeption einer Erlösrechnung zugrunde legt.

³¹⁵ Die terminologische Ungenauigkeit im Leistungskontext wird auch von BEUCK, H. (1976), S. 47 f., kritisiert.

³¹⁶ Vgl. HUMMEL, S.; MÄNNEL, W. (1990), S. 84.

³¹⁷ Vgl. GRUBER, H. (1992), S. 434 ff.

³¹⁸ Vgl. RECKENFELDERBÄUMER, M. (1997), S. 10 ff.

³¹⁹ Vgl. GRUBER, H. (1992), S. 438.

Gravierender als das Definitions- und das Transparenzproblem des wertorientierten Leistungsverständnisses wiegt aber das *Anwendbarkeitsproblem*. Unter der Prämisse, daß der zu entwickelnde Leistungsbegriff nicht nur für Produkte sondern auch für Dienstleistungen Gültigkeit besitzen soll,³²⁰ stellt sich die Frage nach der Sinnhaftigkeit der monetären Bewertung einer (Dienst-)Leistung als *conditio sine qua non* bei der Begriffsfindung. Um hier zu einem Urteil zu gelangen, bietet sich eine Argumentation über die Immaterialität und die Integrativität³²¹ als charakteristische Merkmale einer Dienstleistung an.³²² Insbesondere die von der Immaterialität begünstigten Erscheinungsformen der Preisdifferenzierung³²³ vor allem bei Dienstleistungen lassen sowohl eine pagatorische als auch eine kostenorientierte Leistungsbewertung problematisch erscheinen. Bspw. führt die Vergabe von Eintrittsermäßigungen für Schüler bei einer Theateraufführung dazu, daß eine identische Dienstleistung – das dargebotene Theaterstück – mit unterschiedlichen Preisen bewertet wird. Ein derartiges Problem würde zwar mit einem kostenorientierten Leistungsansatz vermieden, allerdings könnten somit nicht die vorhandenen Potentiale einer Preisdifferenzierung offengelegt werden. Ein Leistungen kostenorientiert bewertendes Controlling würde in diesem Fall Informationen liefern, mit denen zielsetzungsgerechte Entscheidungen nur bedingt möglich sind. Auch die Integrativität der Dienstleistungserstellung erschwert die monetäre Bewertung der Leistung, da bis dato noch keine Verfahren identifiziert sind, mit denen das Ausmaß dieses Phänomens hinreichend quantifiziert und operationalisiert werden kann.³²⁴ Eine eingehende Reflexion der dargestellten Überlegungen zu einer monetären Bewertung der Leistung legt den Schluß nahe, diese nicht zu einem begriffsinhärenten Merkmal zu erheben, da sie einerseits zu viele Probleme aufwirft und andererseits die Potentiale eines wertneutralen Leistungsbegriffs zumindest trübt. Wie ein derartiger Leistungsbegriff konkretisiert werden kann, zeigen die nachfolgenden Ausführungen zur sogenannten „neuen Leistungslehre“, die auch der gestiegenen Bedeutung der Dienstleistungsproduktion Rechnung tragen.

³²⁰ Diese Prämisse erweist sich vor dem vorab skizzierten Hintergrund einer sich verstärkt der Dienstleistungen annehmenden Betriebswirtschaftslehre als zweckmäßig.

³²¹ Mit der „Integrativität“ wird das Phänomen beschrieben, daß in die Produktion von Dienstleistungen stets externe – vom Kunden zur Verfügung gestellte – Faktoren einbezogen werden. Vgl. dazu u.a. KLEINALTENKAMP, M. (1997a), S. 350 ff.

³²² Auf die (Dienst-)Leistungsmerkmale Immaterialität und Integrativität wird im Rahmen der Ausführungen zur „neuen Leistungslehre“ im Abschnitt 2.2.2.3 ausführlich eingegangen. Vgl. dazu einführend ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 400 ff.

³²³ Zu den Grundlagen und -formen der Preisdifferenzierung vgl. FABNACHT, M.; HOMBURG, C. (1997), S. 139 ff.

³²⁴ Auch wenn ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 908 ff., einige Dimensionen der Integrativität diskutieren und diese mithin „handhabbarer“ erscheinen lassen, fehlt es dennoch an Methoden zu deren exakter Quantifizierung.

2.2.2.3 Leistung als wertneutrales, mehrdimensionales Konstrukt – die „neue Leistungslehre“

Das Schlagwort „neue Leistungslehre“ umfaßt den von ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP und RECKENFELDERBÄUMER initiierten „Versuch einer theoretischen Untermauerung der gesamten betriebswirtschaftlichen Leistungslehre“³²⁵. Die Grundzüge für diese jüngeren Bemühungen, den Leistungsbegriff inhaltlich zu fundieren, wurden bereits 1966 gelegt,³²⁶ bevor sie dann 1993 wieder aufgenommen wurden, um im Kontext der Suche nach einem Kriterium zur Unterscheidung zwischen Sach- und Dienstleistungen eine „neuartige Leistungstypologie“³²⁷ zu entwickeln.³²⁸ Weil mithin die Diskussion um die Abgrenzung von Sach- und Dienstleistungen zentrale Impulse für die Entwicklung eines umfassenden Leistungsverständnisses generiert hat, wird sie im folgenden in den Fokus der Überlegungen rücken.³²⁹ Mit einem Verweis auf das Erkenntnisobjekt der vorliegenden Arbeit ist aber anzuführen, daß nicht die generelle Auseinandersetzung mit den Abgrenzungsfragen en detail nachvollzogen wird, sondern nur deren konkrete Ergebnisse. Vorab ist aber der Ansatz ENGELHARDTs aus dem Jahre 1966 darzulegen, da er die nachfolgenden Überlegungen entscheidend geprägt hat.

Nach seiner Kritik an der mangelnden Auseinandersetzung mit dem Phänomen der Leistung innerhalb der Betriebswirtschaftslehre³³⁰ nimmt sich ENGELHARDT eben dieser Aufgabenstellung an und diskutiert die Problematik der bereits vorab pointierten Doppeldeutigkeit des Leistungsbegriffs.³³¹ Seine Überlegungen führen ihn zunächst zu dem Ergebnis, daß die Leistung sich stets durch die Veränderung von Gütern und Potentialen konkretisiert und dementsprechend als „die Nutzenabgabe der Faktoren“³³² verstanden werden kann. Der Versuch, eine derart definierte Leistung zu messen, scheitert allerdings an der bis dato festzustellenden nicht ausreichend tiefgehenden Durchdringung des Leistungsphänomens.³³³ Daher sieht er die Leistung „als selbständige, zwischen Einsatz (Kosten) und Ergebnis (Ertrag) stehende Größe“³³⁴ und unterzieht diese – exemplarisch für einen Handelsbetrieb – einer dezidierten Analyse.³³⁵

³²⁵ ENGELHARDT, W. H. (1995), S. I.

³²⁶ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 159 ff.

³²⁷ ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 397.

³²⁸ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 404 ff.

³²⁹ Einen Überblick über die grundsätzliche Diskussion um die Unterscheidung von Sach- und Dienstleistungen geben bspw. ROSADA, M. (1990), S. 9 ff., CORSTEN, H. (1997), S. 19 ff. sowie MALERI, R. (1997), S. 28 ff.

³³⁰ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 158.

³³¹ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 159 f.

³³² ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 160.

³³³ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 161 ff.

³³⁴ ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 163.

³³⁵ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 163 ff.

Dabei identifiziert er mit der Dispositionsleistung, der Gefügeleistung und der Marktleistung **drei als Tätigkeiten verstandene, nicht unabhängig voneinander zu betrachtende Leistungskomponenten**³³⁶ Unter der *Dispositionsleistung* versteht ENGELHARDT die Rahmenbedingungen setzenden, aufrechterhaltenden oder aber verändernden Aktivitäten der Unternehmer.³³⁷ Die *Gefügeleistung* sorgt über die Konfigurierung und Ausführung der Potentialfaktorkombinationen für die Erreichung der durch die Dispositionsleistung etablierten Zielsetzungen.³³⁸ Sie kann in die gefügebezogene Nutzungsleistung, d.h. das „Zusammenwirken von Faktoren“³³⁹ und in die gefügebezogene Vorrätigkeitsleistung, d.h. die Beschaffung der notwendigen Potentialfaktoren und deren zweckadäquate Zusammenstellung,³⁴⁰ unterteilt werden. Unter die *Marktleistungen* subsumiert ENGELHARDT nur die auf den unternehmensexternen Absatzmarkt fokussierten Tätigkeiten.³⁴¹ Seine Überlegungen zusammenfassend kommt er zu einem Leistungsmodell, wie es die Abbildung 4 veranschaulicht.

³³⁶ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 165 f. Damit greift er den grundsätzlichen Gedanken von HENZLER, R. (1959), S. 540, auf, der als Leistungsdeterminanten das Leistungsergebnis, die sachdienlich konfigurierten Leistungsmittel und den zielgerichteten Kombinationsprozeß von Leistungsmitteln und -vermögen anführt.

³³⁷ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 166.

³³⁸ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 166 ff.

³³⁹ ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 166.

³⁴⁰ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 167 ff.

³⁴¹ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 169 f.

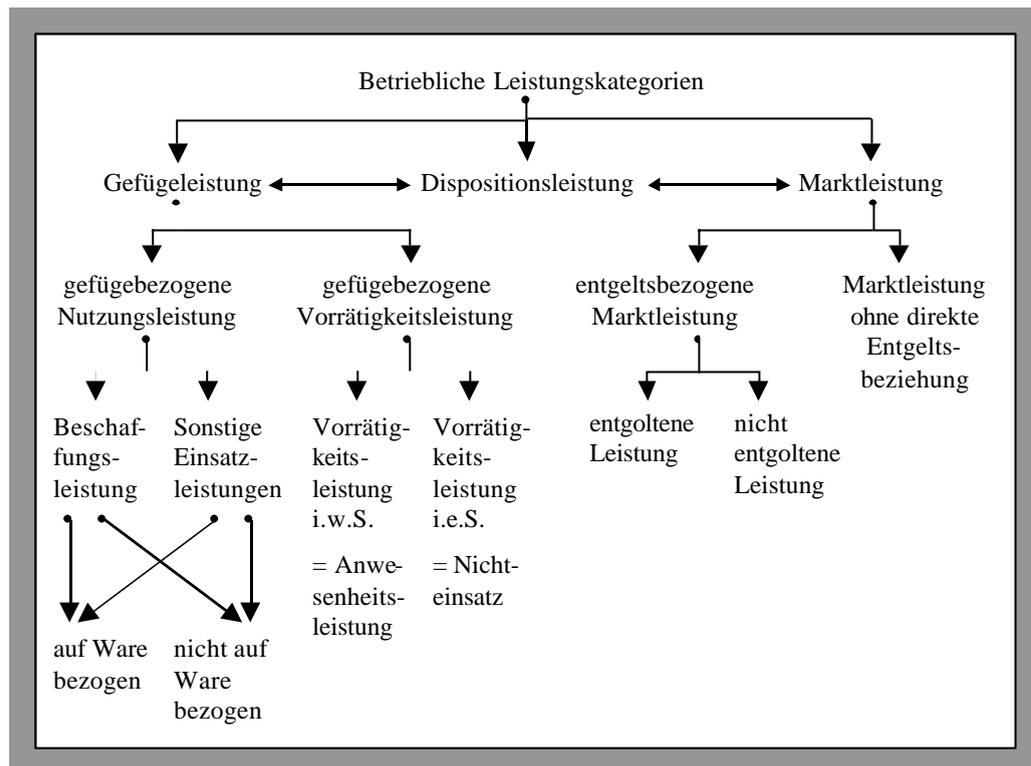


Abbildung 4: Das ursprüngliche Leistungsmodell von ENGELHARDT³⁴²

Die Analyse dieses Modells läßt Engelhardt viele Interdependenzen zwischen den einzelnen Leistungskategorien identifizieren, die er durch die wechselseitigen Pfeile zwischen Gefüge-, Dispositions- und Marktleistung auch andeutet.³⁴³ Obwohl sich dadurch – im Vergleich zu früheren Auseinandersetzungen – die inhaltliche Fülle des Leistungsbegriffs erhöht, erlaubt dieser Ansatz die Formulierung konkreter betriebspolitischer Handlungsempfehlungen.³⁴⁴ Dies begründet auch die Forderung, „diese isolierten Leistungen verschiedener Stufen zum Gegenstand der Betrachtung zu machen“³⁴⁵.

Verglichen mit den bis dato vorgestellten Bemühungen um eine Konkretisierung des Leistungsphänomens weist dieser Ansatz zwei entscheidende Vorteile auf: Erstens akzeptiert er die aus der Vielschichtigkeit der Leistung resultierende begriffliche Selbständigkeit, welche die Notwendigkeit eines Verzichts auf eine monetäre Bewertung deutlich hervorhebt. Zweitens schafft er mit der Zerlegung der Leistung in drei unterschiedliche Arten von Tätigkeiten greifbare Ansatzpunkte für ein besseres Verständnis der Leistungskomplexität und ihrer Handhabbarkeit.

³⁴² In Anlehnung an ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 170.

³⁴³ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 171 ff.

³⁴⁴ Vgl. ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 173 ff.

³⁴⁵ ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 171.

Trotz der offenkundigen Vorteile dieses Ansatzes für eine zielsetzungsgerechtere Auseinandersetzung mit dem Leistungsphänomen fand er erst einen „breiten“ Einzug in die Betriebswirtschaftslehre mit den Bemühungen um eine fundierte Abgrenzung der Termini Sach- und Dienstleistungen.³⁴⁶ Um die Vielfalt der bis dato festzustellenden Dienstleistungsverständnisse zu systematisieren, erarbeitet HILKE 1984 drei unterschiedliche Ansatzpunkte, auf die sich alle Begriffsfindungen zurückführen lassen: So identifiziert er als alternative Definitionen **eine potential-, eine prozeß- und eine ergebnisorientierte Sichtweise der Dienstleistung**.³⁴⁷ Auf der Grundlage dieser Unterscheidung der verschiedenen Begriffsfassungen setzt sich dann – nahezu zeitgleich – bei HILKE³⁴⁸ und ROSADA³⁴⁹ die Erkenntnis durch, daß nur eine „Gesamtsicht“ dieser drei Dienstleistungskomponenten zu einer umfassenden und einheitlichen Fundierung des Terminus Dienstleistung führen kann.³⁵⁰ Da beide Ansätze – trotz unterschiedlicher Benennungen³⁵¹ – die identischen Elemente der Dienstleistung fokussieren, sollen im folgenden schwerpunktmäßig lediglich die Überlegungen von HILKE skizziert werden. Zwei Gründe können dieses Vorgehen rechtfertigen: Erstens haben dessen Ausführungen die weiteren Diskussionen um den Dienstleistungsbegriff nachhaltig geprägt,³⁵² und zweitens gelingt es HILKE, für jede Dimension ein charakteristisches Dienstleistungsmerkmal aufzudecken.³⁵³ Damit ist sein Erkenntnisfortschritt größer als der ROSADAs, der die Integration des externen Faktors als „alleiniges Merkmal der Dienstleistungsdefinition“³⁵⁴ versteht – eine These, die im Lichte jüngerer Ergebnisse nicht aufrechterhalten werden kann.³⁵⁵

Auf der *Potential-Ebene* einer Dienstleistung fokussiert HILKE die Kombinationen der internen Produktionsfaktoren eines Anbieters, die diesen einerseits befähigen, dienstleistend tätig zu werden und die andererseits dessen Bereitschaft³⁵⁶ dazu dokumentie-

³⁴⁶ Vgl. ROSADA, M. (1990), S. 9 ff., CORSTEN, H. (1997), S. 19 ff. sowie MALERI, R. (1997), S. 28 ff.

³⁴⁷ Vgl. HILKE, W. (1984), S. 10.

³⁴⁸ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 10 ff.

³⁴⁹ Vgl. ROSADA, M. (1990), S. 20 ff.

³⁵⁰ Explizit macht ROSADA, M. (1990), S. 20, die „Zerlegung der Dienstleistung in ihre Komponenten zum Ausgang der Begriffsbestimmung“.

³⁵¹ Während HILKE, W. (1989), S. 10, von einer Potential-, einer Prozeß- und einer Ergebnis-Orientierung der Dienstleistung spricht, ist bei ROSADA, M. (1990), S. 20 ff., von der Bereitstellungslleistung, dem finalen Leistungserstellungsprozeß und dem Leistungsergebnis die Rede. Die konkreten Ausführungen zeigen aber ein gemeinsames Grundverständnis dieser Teile der Dienstleistung. Anzumerken ist ferner die Begründung der Abweichung von der ursprünglichen Terminologie ENGELHARDT's bei ROSADA, M. (1990), S. 22.

³⁵² Vgl. bspw. die Darlegungen von MEYER, A. (1991), S. 197 ff. sowie von MEFFERT, H.; BRUHN, M. (1995), S. 23 ff.

³⁵³ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 11 ff.

³⁵⁴ ROSADA, M. (1990), S. 23.

³⁵⁵ Vgl. exemplarisch CORSTEN, H. (1997), S. 27 ff.

³⁵⁶ In diesem Kontext spricht CORSTEN, H. (1997), S. 22, von einem „Leistungsversprechen“.

ren.³⁵⁷ Bspw. ist es für ein Reisebüro nicht ausreichend, über qualifiziertes Personal und ein leistungsstarkes Buchungssystem zu verfügen (Fähigkeit), wenn es zum Zeitpunkt einer Dienstleistungsnachfrage nicht geöffnet ist (Bereitschaft).³⁵⁸ Damit wird potentialseitig erst das Zusammenwirken von Fähigkeiten und der Bereitschaft zur Erbringung der Dienstleistung zum konstitutiven Begriffsmerkmal.³⁵⁹ Als auslösendes Moment³⁶⁰ für den Übergang eines derartigen Leistungspotentials in einen *Dienstleistungsprozeß* wird die Integration eines sogenannten externen Faktors gesehen.³⁶¹ Dabei sind externe Faktoren solche, „die zeitlich begrenzt in den Verfügungsbereich eines Dienstleistungsanbieters gelangen und mit den internen Produktionsfaktoren in einen Verarbeitungsprozeß integriert werden“³⁶². Aus dem Phänomen der Integrativität, die das zentrale Charakteristikum einer Dienstleistung auf der Prozeß-Ebene markiert, resultiert als weitere Besonderheit das „uno-actu-Prinzip“³⁶³. Dieses konkretisiert sich in einer partiellen Synchronität zwischen der Erbringung und der Inanspruchnahme einer Dienstleistung:³⁶⁴ Bspw. „konsumieren“ die Besucher eines Theaters die von ihnen nachgefragte Leistung – das gespielte Stück – noch während dessen „Produktion“, d.h. während der Aufführung. Die Beendigung aller Prozesse zur Erstellung einer Dienstleistung führt zur *Ergebnis-Ebene*. Diese bringt nach HILKE das konstitutive Merkmal der Immaterialität von Dienstleistungen hervor.³⁶⁵ Da insbesondere die Bedeutung des Phänomens der Immaterialität für den Dienstleistungsbegriff umstritten ist,³⁶⁶ erfordert sie eine konkrete Betrachtung: Sie läßt sich immer nur dann vertretbar stützen, wenn innerhalb der Ebene des Dienstleistungsergebnisses zwischen dem prozessualen Endergebnis (z.B. die reparierten Teile bei einem Auto) und der Wirkung der Dienstleistung (z.B. die wieder hergestellte Funktionsfähigkeit des Autos) unterschieden wird.³⁶⁷ Während das prozessuale Endergebnis sowohl materiell als auch immateriell sein kann, greift das Begriffsmerkmal der Immaterialität in konstitutiver Hinsicht stets nur für die Dienstleistungswirkungen. Eine besondere Bedeutung erhält die Wirkung einer Dienst-

³⁵⁷ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 11 ff.

³⁵⁸ In Anlehnung an HILKE, W. (1989), S. 11.

³⁵⁹ Zur detaillierteren Diskussion dieser Begriffsmerkmale vgl. auch MEYER, A. (1991), S. 198 f.

³⁶⁰ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 12.

³⁶¹ Vgl. ROSADA, M. (1990), S. 21. Vgl. allgemein zum Phänomen der Integration eines externen Faktors die Ausführungen bei KLEINALTENKAMP, M. (1997a), S. 350 ff. sowie bei ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 38 ff.

³⁶² ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 401.

³⁶³ CORSTEN, H. (1997), S. 22. (Hervorhebung im Original vom Verfasser nicht übernommen)

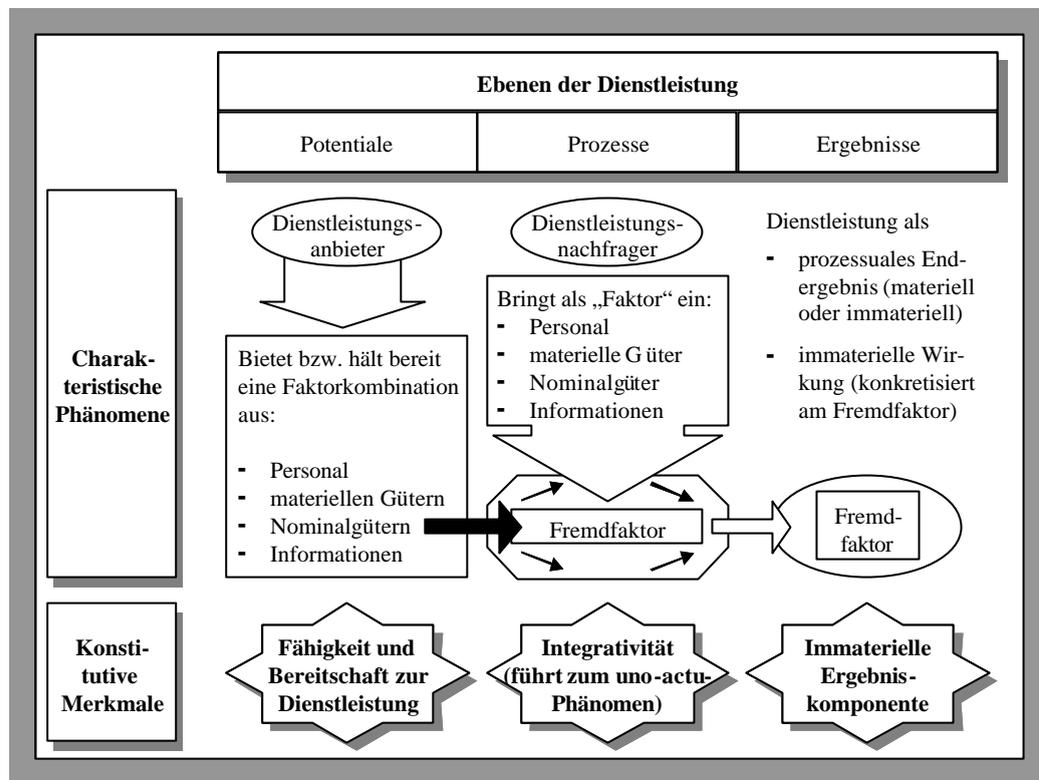
³⁶⁴ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 12 f.

³⁶⁵ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 13 f.

³⁶⁶ Zur Kritik an der Immaterialität unter definitorischen Aspekten vgl. beispielhaft ROSADA, M. (1990), S. 12. Die Diskussion um die Immaterialität bezeichnet FRIEGE, C. (1995), S. 32, als „vergleichsweise unfruchtbar“. Eine dezidierte Auseinandersetzung mit der Immaterialität unternehmen FREILING, J.; PAUL, M. (1995), S. 29 ff.

³⁶⁷ Vgl. insbesondere MEYER, A. (1991), S. 197.

leistung darüber hinaus durch die Tatsache, daß sie oftmals das einzige kaufentscheidende Kriterium darstellt. Das somit „dreidimensional“ fundierte Verständnis einer



Dienstleistung läßt sich mit Hilfe der folgenden Abbildung 5 zusammenfassen:

Abbildung 5: Das Ebenen-Modell der Dienstleistung in Anlehnung an HILKE³⁶⁸

Obwohl mit diesem Dienstleistungsverständnis eine Integration aller Dimensionen einer Dienstleistung gelingt, läßt sich mit den hier identifizierten konstitutiven Merkmalen keine exakte Trennung zwischen Sach- und Dienstleistungen etablieren. Dies wird besonders deutlich bei den Ausführungen von ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP und RECKENFELDERBÄUMER.³⁶⁹ Über die Notwendigkeit des Aufbaus von Fähigkeiten und der Bereitschaft zur Dienstleistungserstellung konstatieren sie, daß diese generell auch für einen Anbieter „klassischer“ Sachgüter gegeben ist (z.B. durch die Bereitschaft, gewisse Marktsegmente zu bedienen) und damit als Abgrenzungsmerkmal ungeeignet ist. Außerdem nimmt die Bedeutung der Dokumentation einer Dienstleistungsbereitschaft bei steigenden Standardisierungsmöglichkeiten ab – z.B. wenn die Dienstleistung eines

³⁶⁸ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 15. Das um das Abbildungselement „Fremdfaktor“ gezeichnete Rechteck in der Prozeß- und der Ergebnisebene weist darauf hin, daß der Fremdfaktor in einer veränderten Form in das erbrachte Leistungsergebnis eingegangen ist.

³⁶⁹ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 398 ff. Obwohl hier die potential-, prozeß- und ergebnisorientierten Dienstleistungsdefinitionen jeweils isoliert – d.h. nicht im Sinne des integrierenden Modells HILKES – kritisiert werden, sind die dabei gewonnenen Erkenntnisse dennoch auch für diesen Ansatz von Relevanz.

Softwarehauses auf Trägermedien speicherbar ist.³⁷⁰ Ähnliche Schwierigkeiten können auch bei der Differenzierung zwischen Sach- und Dienstleistungen anhand der Integrativität identifiziert werden, da bei Gültigkeit dieses Merkmals „alle kundenindividuell erstellten Leistungen als Dienstleistungen anzusehen sind“³⁷¹ – wie etwa der Bau eines Hauses gemäß den spezifischen Wünschen des Bauherren. Ebenso kann mit Hilfe der Immaterialität einer Ergebniskomponente keine Trennschärfe erzielt werden, da generell alle Leistungen von sowohl materiellen als auch immateriellen Elementen geprägt sind und eine Grenzziehung innerhalb dieses Kontinuums stets willkürlich wäre.³⁷²

Da sich mithin die Unterscheidung zwischen Sach- und Dienstleistung als ungelöstes Problem erweist, entwickeln ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP und RECKENFELDERBÄUMER eine **allgemeine Leistungstypologie**, mit der sie diese Dichotomie überwinden wollen. Hierbei nehmen sie anfänglich Abstand von den drei Dienstleistungsdimensionen, weil diese in dem Verständnis von HILKE eine real nicht gegebene chronologische Abfolge suggerieren.³⁷³ Vielmehr konzentrieren sie sich auf die Prozeß- und die Ergebnisebene und die mit diesen korrespondierenden Charakteristika Integrativität und Immaterialität, wobei sie unter ihr Prozeßverständnis auch die Abläufe zur Schaffung eines hinreichenden Leistungspotentials subsumieren.³⁷⁴ Ihre Überlegungen leiten sie zu der ersten zentralen Erkenntnis, daß Prozesse und Ergebnisse völlig unabhängige Dimensionen einer Leistung sind und daß daher das Ausmaß der Integrativität eines Leistungserstellungsprozesses keinerlei Einfluß auf den Grad der Immaterialität des Ergebnisses hat.³⁷⁵ Zweitens können sie belegen, gestützt auf das Molekular-Modell von SHOSTACK,³⁷⁶ daß jede Leistung einerseits sowohl materielle als auch immaterielle Ergebnisbestandteile aufweist und andererseits sowohl von integrativen als auch von autonomen Prozessen erzeugt wird.³⁷⁷ Basierend auf diesen Ergebnissen stellen sie sodann ihre Leistungstypologie gemäß der Abbildung 6 vor, die alle Formen der Leistung – also jede Bereitstellungsleistung, jede prozessual wahrgenommene Leistung (z.B. eine Theateraufführung) und jedes denkbare Leistungsergebnis – umfaßt. Zur Spezifizierung der durch die beiden Leistungskriterien Immaterialität und Integrativität aufgespannten

³⁷⁰ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 398 f.

³⁷¹ ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 402.

³⁷² Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 400 f.

³⁷³ Diese von ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 398, aufgestellte – und nicht näher begründete – These wird später von SCHNITTKA, M.; STAUDER, T. (1995), S. 73 ff., hinreichend untermauert.

³⁷⁴ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 411.

³⁷⁵ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 404 ff.

³⁷⁶ Vgl. SHOSTACK, G. L. (1977), S. 76. Das Molekular-Modell dient der Visualisierung der Zusammensetzung komplexer Absatzobjekte und pointiert, wie jede am Markt verwertete Leistung stets ein Bündel von vielen Teilleistungen ist.

³⁷⁷ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 407 ff.

Matrix entwickeln sie einige Beispiele, die hier – ohne weitere Kommentierung – zur Veranschaulichung ebenfalls abgebildet sind.

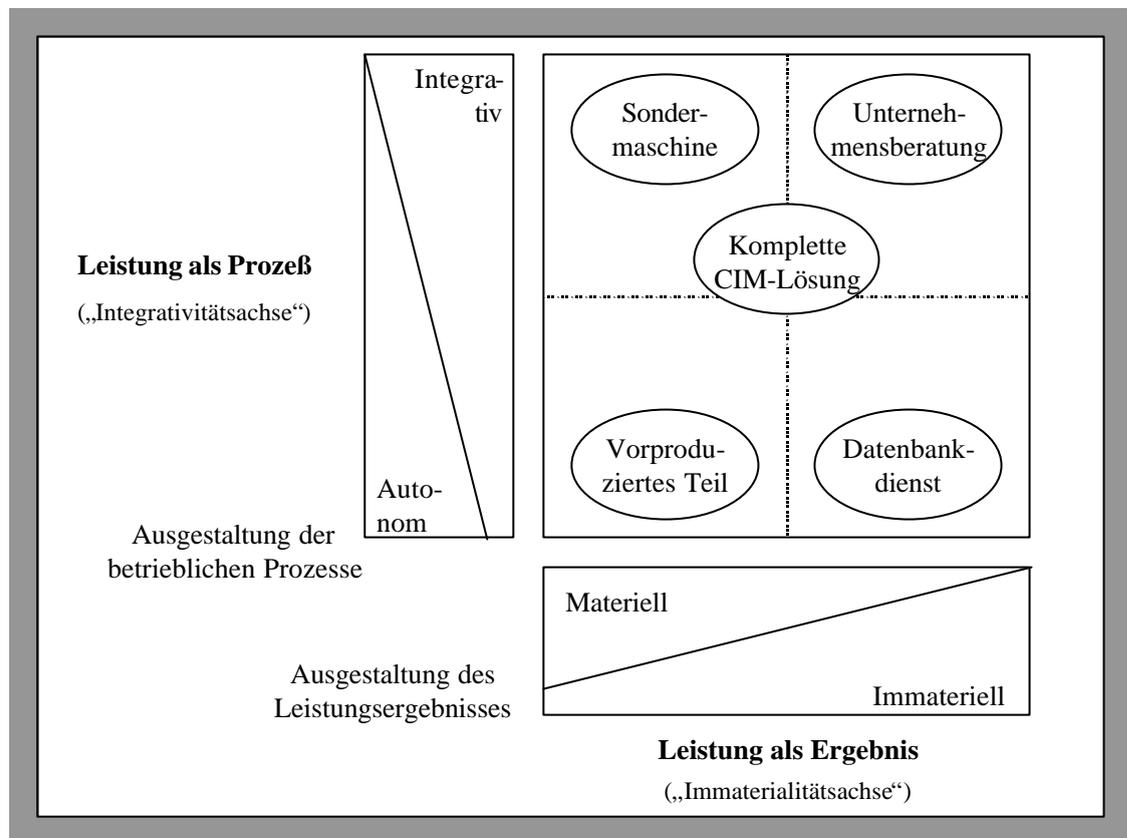


Abbildung 6: Die Leistungstypologie nach ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP und RECKENFELDERBÄUMER³⁷⁸

Diese Leistungstypologie markiert das Fundament der „gesamten betriebswirtschaftlichen Leistungslehre“³⁷⁹ und ist im Zuge nachfolgender Untersuchungen weiteren Verfeinerungen und Modifikationen unterzogen worden. Deren drei – für das Erkenntnisobjekt der vorliegenden Arbeit – wesentliche Ergebnisse werden abschließend vorgestellt.

Erstens ist zu konstatieren, daß die kritische Auseinandersetzung mit den Phänomenen Integrativität und Immaterialität als zentrale Leistungsmerkmale zunächst zu einem Rückgriff auf die drei Dimensionen einer Leistung führt: die Potentiale, die Prozesse und die Ergebnisse.³⁸⁰ Dies geschieht aber nicht mehr mit der Intention, ein phasenbezogenes – chronologisches – Modell zu entwickeln, sondern vielmehr erhalten die Dimensionen den Status von „Denkhilfen“³⁸¹ zur Erklärung wesentlicher Zusammenhänge

³⁷⁸ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 417.

³⁷⁹ ENGELHARDT, W. H. (1995), S. I.

³⁸⁰ Vgl. RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995a), S. 7 ff.

³⁸¹ RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995a), S. 11.

im Kontext des Leistungsbegriffs. Zwar wird an anderer Stelle die Notwendigkeit, „von den Dimensionen der Leistung abzurücken“³⁸², explizit postuliert, doch die sich dieser Forderung anschließenden Diskussionsansätze lassen implizit auf eine dimensionsgeleitete Analyse schließen.³⁸³ Die Orientierung an den Leistungsdimensionen führt sodann zweitens zu der Erkenntnis, daß weder die Integrativität ein alleiniges Merkmal der Prozessebene noch die Immaterialität ein alleiniges Charakteristikum der Ergebnisebene ist.³⁸⁴ Vielmehr sind alle drei Dimensionen der Leistung sowohl von immateriellen Komponenten als auch von sich integrativ vollziehenden Prozessen geprägt. Neben dem damit erarbeiteten Phänomen der Potentialintegrativität³⁸⁵ führt diese Erkenntnis zum dritten wesentlichen Ergebnis der Weiterentwicklung der Leistungstypologie: Mit der Diskussion um die Übertragbarkeit des Charakteristikums der Integrativität auf die Dimension der Leistungsergebnisse rücken die Nutzungsprozesse einer Leistung – und damit die bereits von HILKE³⁸⁶ und MEYER³⁸⁷ hervorgehobene Leistungswirkung – erneut in den Fokus des Leistungsmodells.³⁸⁸

Obwohl mit dem Ansatz von ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP und RECKENFELDERBÄUMER der Leistungsbegriff einer entscheidenden inhaltlichen Konkretisierung zugeführt worden ist, demonstrieren diese Modifizierungen einen weitergehenden Diskussionsbedarf.³⁸⁹ Diesem nimmt sich der Verfasser an, indem er im folgenden für die vorliegende Arbeit ein Leistungsverständnis entwickelt, das eine Integration der jüngeren Erkenntnisse mit den wichtigsten Ergebnissen sowohl der ursprünglichen inhaltlichen Definitionsversuche als auch der Diskussionen um die monetäre Bewertung vornimmt.

³⁸² RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995b), S. 61.

³⁸³ Vgl. die Strukturierung des von RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995b), S. 60 ff., vorgestellten neu konzipierten Leistungsmodells, das lediglich eine weiterführende Spezifikation verschiedener Potential-, Prozeß- und Ergebnistypen vornimmt. Außerdem ist zu bemerken, daß RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995a), S. 22, entgegen seiner Forderung nach einer Abrückung von den Dimensionen eine „vertiefende Betrachtung“ eben dieser für sinnvoll erachtet.

³⁸⁴ Vgl. allgemein RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995a), S. 7 ff. sowie speziell für die Immaterialität FREILING, J.; PAUL, M. (1995), S. 29 ff.

³⁸⁵ Vgl. zur Potentialintegrativität vor allem ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 908 ff.

³⁸⁶ Vgl. HILKE, W. (1989), S. 14 f.

³⁸⁷ Vgl. MEYER, A. (1991), S. 197.

³⁸⁸ Vgl. RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995a), S. 13 ff. sowie ebenso SCHNITTKA, M.; STAUDER, T. (1995), S. 75 f.

³⁸⁹ Diesen konstatiert auch ENGELHARDT, W. H. (1995), S. II, indem er anführt: „Die Entwicklung ist keinesfalls abgeschlossen und muß weitergeführt werden.“

2.2.3 Explikation eines integrativen Leistungsverständnisses

Als erster Schritt einer Begriffskonstituierung wird die Einordnung der Leistung in die unternehmerische Zielkonzeption³⁹⁰ als sinnvoll erachtet, so daß der Forderung, eine Leistung immer im Kontext der verfolgten Ziele zu verstehen,³⁹¹ Rechnung getragen wird. Es stellt sich mithin die Frage, ob die Leistung einer der beiden Zielkategorien – Sach- oder Formalziel – zugeordnet werden kann. Die Bindung der Leistung entweder nur an die Formalzielebene oder sowohl an die Formal- als auch an die Sachzielebene erweist sich in der Literatur als uneinheitlich, wie die divergierenden Meinungen um die Zweckmäßigkeit einer monetären Bewertung der Leistung zeigen.³⁹² Dennoch ist nicht zu übersehen, daß auch bei den Versuchen um eine pekuniäre Quantifizierung der Leistung eine Kopplung an das Sachziel vorgenommen wird,³⁹³ obwohl die Leistung als Wertgröße dann zur Formalzielvariablen wird. Vor dem Hintergrund der erstens facettenreichen und zweitens begründeten Kritik an einem monetären Leistungsverständnis und der Erkenntnis, daß sich zumindest eine Sachzielorientierung wie ein „roter Faden“ durch nahezu alle leistungsfokussierenden Überlegungen zieht, soll die Leistung der Sachzielebene zugeordnet werden: Die Leistung markiert demzufolge ein **Maß der Sachzielerreichung**³⁹⁴. Mit diesem Verständnis werden alle diejenigen Prozesse und Ergebnisse als Leistung angesehen, die zur Realisierung aller gesetzten Sachziele beitragen. Damit wird der Forderung von MELLEROWICZ Beachtung gewährt, neben den marktseitig abgesetzten Produkten bzw. Dienstleistungen auch die innerbetrieblich erzeugten und verwendeten Produkte bzw. Dienstleistungen als Leistung zu begreifen.³⁹⁵

Auch wenn damit in einem ersten Schritt die Leistung als „wertneutrale“, selbständige Größe etabliert wurde,³⁹⁶ ist als zweites deren nach wie vor **enge Verbundenheit zu den Formalzielvariablen Kosten und Erlös** (als definitorischem Gegenpart der Kosten) offensichtlich. Hierbei ist nicht an eine unmittelbare Interdependenz von Leis-

³⁹⁰ Nach SCHMIDT, R.-B. (1977), S. 112 ff., sollen unter eine Zielkonzeption alle von einer Unternehmung verfolgten Ziele subsumiert werden. Allgemein zu den Zielen unternehmerischen Handelns vgl. einführend HÖFLACHER, S. (1998), S. 1421 ff.

³⁹¹ Vgl. dazu die Analyse des Leistungsverständnisses von KERN, W. (1962) auf S. 36 der vorliegenden Arbeit.

³⁹² Während den Vertretern der Leistung als Gegenbegriff zu den Kosten ein formalzielorientiertes Leistungsverständnis zuzusprechen ist, schafft die „wertneutrale“ Begriffsfassung der Leistung einen deutlichen Sachzielbezug. Diesen deuten auch die frühen Definitionsansätze an, die mit der Leistung stets das Ziel der Bedürfnisbefriedigung verknüpfen. Vgl. u.a. LORENTZ, S. (1932), S. 378 oder LEHMANN, M. R. (1942), S. 8 ff.

³⁹³ Vgl. die Diskussion um das Kriterium der Ausrichtung auf das Sachziel im Kontext der Bewertung der Leistung auf S. 40.

³⁹⁴ Vgl. für den Spezialfall der Verwaltungsleistungen ähnlich auch HOFFJAN, A. (1998), S. 12, der in den Sachzielen „den quantitativen, qualitativen und zeitlichen Erfüllungsgrad der geforderten Verwaltungsleistungen“ präzisiert sieht.

³⁹⁵ Vgl. MELLEROWICZ, K. (1973), S. 188 f.

³⁹⁶ Vgl. dazu die Forderung von ENGELHARDT, W. H. (1966), S. 163.

tung, Kosten und Erlös gedacht, sondern vielmehr an eine gegenseitige Beeinflussung: Bei der Konfiguration der zur Leistungserstellung notwendigen Potentiale werden ebenso Produktionsfaktoren verzehrt wie bei dem tatsächlichen Leistungsvollzug, so daß Leistungen stets einen Kostenanfall – im Sinne des aus der Kostenrechnung bekannten Finalprinzips³⁹⁷ – begründen.³⁹⁸ Ebenso resultiert – vor allem – sowohl aus dem Leistungsprozeß als auch aus dem Leistungsergebnis ein marktseitiger Absatz der Leistung, der zu Erlösen führt.

Aus der Erkenntnis der Interdependenz zwischen der Sachzielvariable Leistung und der Formalzielvariable Erlös kann die dritte Komponente des Leistungsbegriffs abgeleitet werden. Zu einem Erlöse determinierenden Leistungsaustausch zwischen Leistungsanbieter und -nachfrager wird es nur dann kommen, wenn sich daraus für den Empfänger der Leistung ein **Nutzen** ergibt.³⁹⁹ Dabei kann der abstrakte Nutzenbegriff – dem Problem seiner mangelnden Operationalisierbarkeit Tribut zollend – über die gewünschte **Leistungswirkung** konkretisiert werden, die schon früh als Kernelement der Leistungsdefinitionen verwendet wurde.⁴⁰⁰

Sowohl die Überlegungen bezüglich der Stellung der Leistung zu den Größen Kosten und Erlös als auch die Erkenntnis, daß eine Leistungswirkung durch die Bereitstellungsleistung, den Leistungsprozeß oder das Leistungsergebnis hervorgerufen werden kann,⁴⁰¹ machen deutlich, daß bei der Analyse der Leistung viertens die Orientierung an den **drei Leistungsdimensionen Potential, Prozeß und Ergebnis** sinnvoll ist. Dabei sind diese nicht im Sinne eines chronologischen Ablaufes zu verstehen, sondern als Strukturierungshilfen, um die Facetten des Leistungsphänomens transparenter zu machen. Denn eine derartige Transparenz ist eine Voraussetzung für eine zielsetzungsgerechte Fundierung leistungsrelevanter Entscheidungen.

³⁹⁷ Vgl. zur abgrenzenden Diskussion von Kausalitäts- und Finalprinzip HUMMEL, S.; MÄNNEL, W. (1990), S. 55 f.

³⁹⁸ Vgl. bspw. WEBER, P. W. (1996), S. 15.

³⁹⁹ Mit der Betonung der Nutzenabgabe durch die Leistung rückt dieses Phänomen in eine inhaltliche Nähe zu dem Qualitätsbegriff. Vgl. zu diesem im Überblick BRÖCKELMANN, J. (1995), S. 9 ff. sowie KUHL, M. (1999), S. 152 ff. Für den Fall der Dienstleistungsqualität vgl. HALLER, S. (1998), S. 5 ff. Ohne die umfangreichen Diskussionen um das Konstrukt der Qualität nachzeichnen zu wollen, läßt sich zur Unterstützung der hier anzustellenden Überlegungen Qualität über die Eigenschaften eines Produktes oder einer Dienstleistung definieren, welche die Erfüllung festgelegter Erfordernisse garantieren. Unter der – auch mit Rückgriff auf die genannte Literatur aufrechtzuerhaltenden – Prämisse, daß diese Eigenschaften immer auch nachfragerseitig determiniert werden, wird das Erreichen eines geforderten Qualitätsniveaus immer auch eine Nutzenabgabe nach sich ziehen. Damit kann die Qualität als ein spezielles Leistungsmerkmal verstanden werden. Dieses bedarf im folgenden Verlauf der vorliegenden Arbeit keiner eigenständigen Analyse, weil das Erkenntnisobjekt mit der Leistung von einem übergeordneten Phänomen charakterisiert ist.

⁴⁰⁰ Vgl. die Darstellung der Ansätze von LORENTZ, S. (1932) und MOMBURG, M. (1939) auf S. 34.

⁴⁰¹ Vgl. das Leistungsaustauschmodell bei RECKENFELDERBÄUMER (1995a), S. 18 ff.

Sie kann fünftens noch gesteigert werden, indem alle Dimensionen der Leistung mit den Attributen **Immaterialitäts-** und **Integrativitätsgrad** typologisiert werden. Dabei nimmt vor allem die Integrativität als Prozeßmerkmal⁴⁰² aufgrund der ihr innewohnenden großen Möglichkeit zur kundengerechten – und damit sachzieladäquaten – Beeinflussung der Leistung⁴⁰³ einen Schwerpunkt ein.

Das damit determinierte Leistungsverständnis veranschaulicht die Abbildung 7.

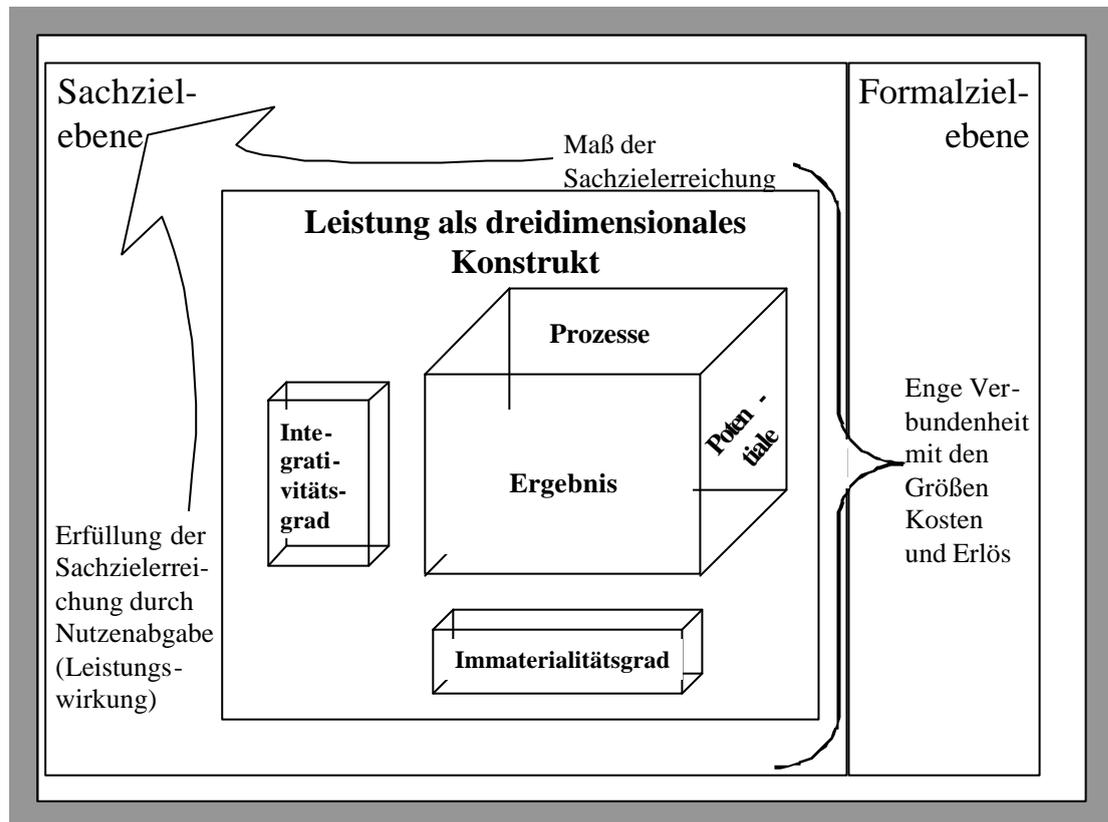


Abbildung 7: Das integrative Leistungsverständnis der vorliegenden Arbeit

Zusammenfassend läßt sich mithin definieren: Leistung ist die sich in ihrer Wirkung konkretisierende Nutzenabgabe auf den mit Hilfe der Attribute Immaterialitätsgrad und Integrativitätsgrad zu kennzeichnenden Dimensionen Potentiale, Prozesse und Ergebnisse. Damit stellt die Leistung – obwohl sie in einer engen wechselseitigen Beziehung zu den Formalzielvariablen Kosten und Erlös steht – ein Maß für die Erreichung der unternehmerischen Sachziele dar.

⁴⁰² Auch wenn hier die Bedeutung der Integrativität als Prozeßmerkmal hervorgehoben wird, so wird damit keinesfalls den jüngeren Ausführungen von RECKENFELDERBÄUMER (1995b), S. 53 ff., widersprochen, daß die Integrativität nicht mehr als alleiniges Charakteristikum der Prozeßdimension zu verstehen ist. Grundlage für diese Überlegung ist die Tatsache, daß alle drei Dimensionen der Leistung prozessual geprägt sind, so daß auch alle drei Dimensionen – eben aufgrund eines gewissen „Bodensatzes“ an Integrativität – durch Eingriffe des Kunden determiniert werden können.

⁴⁰³ Vgl. dazu ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 38 f.

2.3 Konzeptionelle Grundlagen des „Controlling der Leistung“

Nachdem mit den vorangegangenen Überlegungen für die vorliegende Arbeit sowohl ein Controlling-Verständnis als auch ein integrierter Leistungsbegriff expliziert wurden, sollen diese beiden nun – als Basis der sich anschließenden Diskussionen – zu einer Konzeption des Leistungscontrolling verflochten werden. Diese Verknüpfung vollzieht sich in einem ersten Schritt durch die Ableitung von konkreten Anforderungen, die auf Grundlage der entwickelten Controlling- und Leistungstheorie formuliert werden. An dem dabei entstehenden Kriterienkatalog werden die bisherigen Bemühungen um das Leistungscontrolling in der Literatur gemessen, womit das einleitend konstatierte Theoriedefizit nachhaltig manifestiert werden kann. Die Überwindung dieses Defizits soll sodann im Zentrum dieses Abschnitts stehen, indem der Verfasser schrittweise die einzelnen Bausteine einer Konzeption „mit Leben füllt“: Nach der Determinierung der Koordination als direktes Ziel des Leistungscontrolling leitet er die zentralen Funktionen dieses Elements des Controlling ab, bevor er dessen adäquaten Instrumentenkanon identifiziert. Nach einer Einbettung des Leistungscontrolling in das Controllingsystem wird ein zusammenfassender Überblick über die Konzeption des Leistungscontrolling dieses Kapitel abrunden.

2.3.1 Anforderungen an eine Konzeption des Leistungscontrolling

Zur konkreten Ableitung eines Anforderungskataloges, mit dem eine Konzeption des Leistungscontrolling zur Überprüfung ihrer Zielsetzungsadäquanz konfrontiert werden sollte, bieten sich drei Ansatzpunkte. Diese konkretisieren sich erstens in den allgemeinen Anforderungen, die an jede Konzeption zu richten sind. Zweitens läßt die Spezifizierung des Erkenntnisobjekts auf das hier gewählte Controlling-Verständnis weitere Ansprüche hervortreten, bevor drittens die Anwendung des Controlling-Gedankens auf das Leistungsphänomen das zu erstellende Kriterienraster vervollständigt.

Die **allgemeinen Anforderungen an jede Konzeption** wurden bereits hinreichend in Abschnitt 2.1.2 thematisiert und sollen an dieser Stelle nur noch einmal kurz angerissen werden. Eine Konzeption wird allgemeinhin nur als solche akzeptiert, wenn sie eine hinreichende Charakterisierung ihres Erkenntnisobjektes hinsichtlich dessen Ziel sowie der abgeleiteten Funktionen, Instrumente und organisatorischen Einbettung leistet. Dabei sind die Ziele kontextunabhängig zu formulieren, so daß die zu entwickelnde Konzeption bzw. deren grundlegende Struktur einen flexiblen Einsatz in heterogenen Umweltsituationen erlaubt.

Aus der Tatsache, daß das Leistungscontrolling als Teilbereich eines umfassenden Controlling-Systems zu sehen ist und zur Erreichung von dessen Zielen beitragen soll,

läßt sich die erste **controllingspezifische Anforderung** deduzieren. Die Konzeption des Leistungscontrolling muß dem hier verankerten Controlling-Verständnis Rechnung tragen. Dies bedeutet insbesondere, daß eine Konzeption des Leistungscontrolling an das Koordinationsziel und die daraus abgeleiteten Funktionen angelehnt werden sollte. Die in den vorangegangenen Ausführungen vorgenommene Aufwertung des Informationsziels des Controlling zur Sicherstellung der koordinierten Unternehmensführung führt zu einem weiteren Kriterium, mit dem die Konzeption des Leistungscontrolling zu beurteilen ist. Mit der Bindung des Informationsziels an das Koordinationsziel des Controlling wird nämlich eine Beschränkung der zu generierenden Informationen notwendig gemacht. Denn diese erlangen immer dann ihre – gewünschte – koordinierende Eigenschaft, wenn sich ihre Bereitstellung im Lichte einer konkreten Entscheidungssituation vollzieht.⁴⁰⁴ Mit dieser in den letzten Jahren – vor allem gegenüber den Verfahren des internen Rechnungswesens⁴⁰⁵ – häufig geäußerten Forderung nach einer Entscheidungsorientierung des Controlling wird auch die Tendenz zur „Datenflut bei gleichzeitigem Informationsdefizit“⁴⁰⁶ gestoppt. Die im folgenden noch zu entwickelnde Konzeption des Leistungscontrolling sollte somit sowohl durch ihre Ausrichtung auf anstehende Entscheidungen charakterisiert sein, als auch trotz ihrer vorab verlangten Flexibilität die Entstehung eines Datenfriedhofes vermeiden.

Der Gedanke einer strikten Fokussierung auf Entscheidungen führt vor dem Hintergrund der engen Interdependenz zwischen Entscheidungen und den damit verfolgten Zielen zu der ersten **aus den Leistungsmerkmalen abgeleiteten Anforderung**: Die mit Hilfe des Leistungscontrolling zu fundierenden Führungshandlungen⁴⁰⁷ werden aufgrund der dargelegten Sachzielbindung des Leistungsbegriffs primär eben diese Ebene der unternehmerischen Ziele tangieren. Daher ist die Konzeption des Leistungscontrolling auch in erster Linie auf die Sachzielebene auszurichten, woraus sich zwangsläufig die Forderung nach der Generierung und Bereitstellung nicht-monetärer Informationen ergibt.⁴⁰⁸ Allerdings deutet bereits die Formulierung „in erster Linie“ an, daß neben Sachziele abbildenden, nicht-monetären Kennzahlen auch monetäre bzw. finanzielle Größen Eingang in das Leistungscontrolling finden sollten. Begründet werden kann dies

⁴⁰⁴ Vgl. die Argumentation bei KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 24 ff.

⁴⁰⁵ In diese Richtung zielen bspw. die sich über viele Jahre erstreckenden Bemühungen von WEBER um eine „Entfeinerung der Kostenrechnung“ bzw. ein „selektives Rechnungswesen“. Vgl. WEBER, J. (1989), S. 32, WEBER, J. (1991), S. 448 ff., WEBER, J. (1992), S. 176 f., WEBER, J. (1996a), S. 932 ff., WEBER, J. (1996b), S. 199 sowie WEBER, J.; AUST, R. (1998), S. 133 ff.

⁴⁰⁶ AUGUSTIN, S. (1990b), S. 31.

⁴⁰⁷ Der enge inhaltliche Zusammenhang zwischen Führungsentscheidungen und -handlungen legt es nahe, aus sprachlichen Gründen im Zuge der hier anzustellenden Ausführungen beide Termini synonym zu verwenden.

⁴⁰⁸ Die Bedeutung nicht-monetärer Informationen zur Gewinnung von Aussagen über den Sachzielerreichungsgrad wird deutlich bei SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 296 und SEIDENSCHWARZ, B. (1992), S. 131.

über die konstatierte enge Verbundenheit des gewählten Leistungsbegriffs zu den Formalzielvariablen Kosten und Erlös, woraus auf einen weiteren Anspruch an das Leistungscontrolling geschlossen werden kann. Monetäre und nicht-monetäre Informationen sind nicht in Form einer strukturlosen Kennzahlensammlung darzustellen, sondern die Offenlegung und explizite Berücksichtigung ihrer Interdependenzen erweist sich als zusätzliche Herausforderung. Diese Verknüpfung der Leistung mit den Formalzielen eines Unternehmens ist aber nicht der einzige Wirkungszusammenhang, der im Zuge der Konkretisierung des Leistungskonstrukts dargestellt wurde. Vielmehr konnte gezeigt werden, daß eine Leistung stets durch das dynamische Zusammenspiel der drei Leistungsdimensionen – Leistungspotential, Leistungsprozeß und Leistungsergebnis – entsteht. Ein zentral über das Informationsziel fundiertes Controlling sollte mithin alle drei Dimensionen der Leistung als Abbildungsobjekt durchleuchten und dabei auch die sich über alle Dimensionen erstreckenden Wirkungsgeflechte pointieren. Dabei rücken ferner zwei weitere Charakteristika des Leistungsphänomens in den Vordergrund. Zunächst erfordert die hervorgehobene Bedeutung der Leistungswirkung für die Erreichung der angestrebten Sachziele eine ausdrückliche Integration dieser Wirkung in die Konzeption des Leistungscontrolling. Da sich die Wirkung einer Leistung stets an den Leistungsempfängern konkretisiert und diese sowohl bei einer Binnen- als auch bei einer Außensicht als Kunden kennzeichenbar sind, erweist sich die Aufnahme von kundenbezogenen Informationen in das Leistungscontrolling als zweckmäßig. Darüber hinaus wurde für alle Dimensionen der Leistung aufgezeigt, daß sie sich stets durch die Attribute Immaterialitätsgrad und Integrativitätsgrad beschreiben lassen. Da an anderer Stelle die nicht unerheblichen Auswirkungen unterschiedlicher Ausprägungen dieser Attribute für Entscheidungen der Unternehmensführung gezeigt werden konnten,⁴⁰⁹ ist es Aufgabe des Leistungscontrolling, die Entscheidungsträger für diese Phänomene zu sensibilisieren.

Die mit den vorhergehenden Überlegungen spezifizierten Anforderungen an eine Konzeption des Leistungscontrolling, die dem allgemeinen Konzeptionsverständnis ebenso wie dem hier zugrundeliegenden Controlling-Verständnis sowie dem vorab fundierten Leistungsbegriff Rechnung tragen, zeigt überblickartig die Abbildung 8.

⁴⁰⁹ Vgl. bspw. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 418 ff., ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 912 ff. sowie KLEINALTENKAMP, M. (1997a), S. 351 ff.

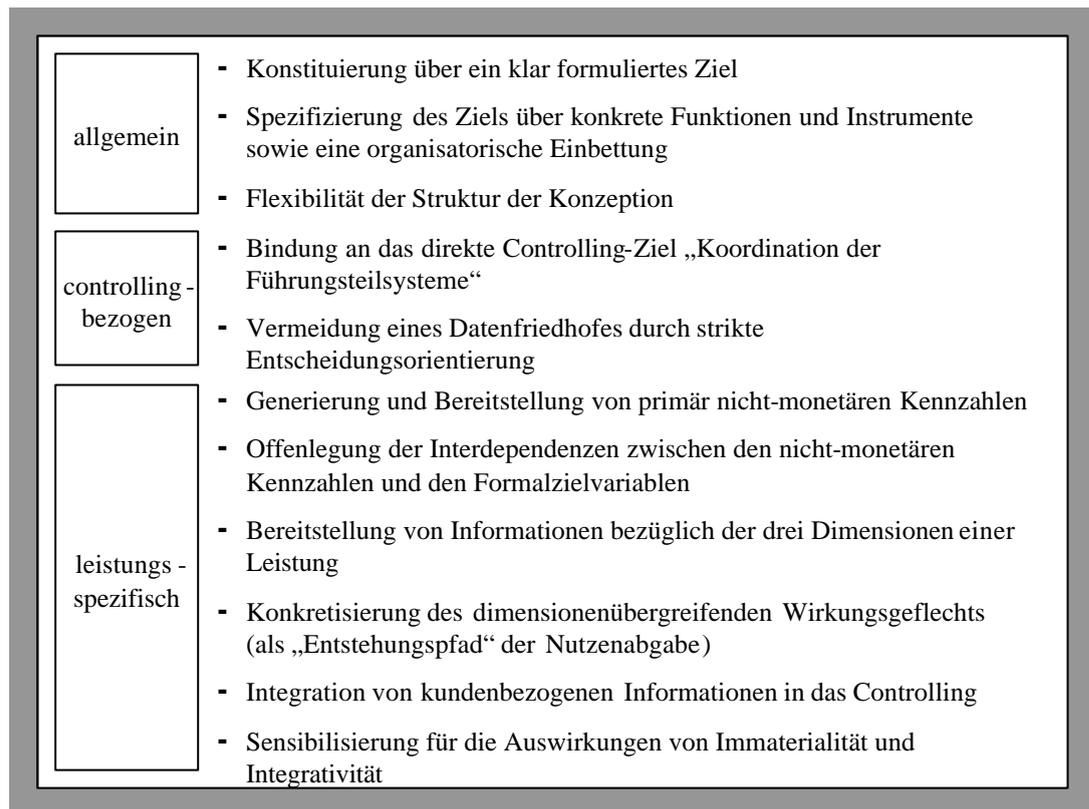


Abbildung 8: Anforderungen an eine Konzeption des Leistungscontrolling

Der somit entwickelte Anforderungskatalog fungiert als Kriterienraster, um die existierenden Ansätze des Leistungscontrolling hinsichtlich ihrer inhaltlich-konzeptionellen Eignung einer kritischen Analyse zuzuführen.

2.3.2 Vorstellung und kritische Würdigung der Ansätze des Leistungscontrolling in der Literatur

Das Unterfangen einer kritischen Betrachtung der bisherigen Diskussion des Leistungscontrolling erwies sich bei einem vordergründigen Vorgehen als trivial, da die deutschsprachige wissenschaftliche Literatur von einer offenkundigen Vernachlässigung des Erkenntnisobjektes Leistungscontrolling geprägt ist. Lediglich in fünf dem Verfasser bekannten Quellen findet der Terminus Leistungscontrolling explizit Verwendung,⁴¹⁰ ohne aber – wie die folgenden Ausführungen zeigen – hinreichend im Sinne der obigen Anforderungen spezifiziert zu werden.

So diskutiert MÄNNEL Notwendigkeit und Ausbaustufen einer Leistungsrechnung⁴¹¹ und legt deren Beitrag für ein zielsetzungsgerechtes Kapazitätsmanagement und hier

⁴¹⁰ Vgl. MÄNNEL, W. (1990a), S. 195, MÄNNEL, W. (1990b), S. 14 f., WARNICK, B. (1993a), S. 25 ff., WARNICK, B. (1993b), S. 141 ff. sowie KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 629 ff.

⁴¹¹ Vgl. MÄNNEL, W. (1990b), S. 11 ff.

insbesondere für ein Kapazitätsauslastungsmanagement dar.⁴¹² Seine Erkenntnisse resümierend ordnet er diese Herausforderungen auch einem „umfassenden Leistungscontrolling“⁴¹³ zu und entwickelt dafür einen über den Umfang der Leistungsrechnung hinausgehenden Aufgabenkatalog.⁴¹⁴ Mit seinen Überlegungen gelingt es MÄNNEL zwar, den Facettenreichtum des Leistungscontrolling anzudeuten, den Anforderungen an eine Konzeption genügt eine derartige Enumeration von Aufgaben jedoch nicht.

Das gleiche Fazit ist zu den beiden Veröffentlichungen von WARNICK zu ziehen, der ebenfalls dezidiert die Aufgaben und Gestaltungsmöglichkeiten der Leistungsrechnung diskutiert.⁴¹⁵ Dabei sieht er zunächst Leistungs- und Ressourcencontrolling als ein homogenes, nicht weiter zu trennendes Tätigkeitsfeld des Controlling an,⁴¹⁶ kann diese Vermengung jedoch nicht lange aufrecht erhalten und stellt das Leistungscontrolling als Möglichkeit zur Ressourcensteuerung dar.⁴¹⁷ Das Ziel des Leistungscontrolling liegt nach WARNICK in der „Optimierung der Verfügbarkeit und Nutzung bestehender Leistungspotentiale“⁴¹⁸. Zur Erreichung dieses Ziels ist zwischen einem operativen und einem strategischen Leistungs- und Ressourcencontrolling zu differenzieren, wobei der operative Ansatz von einer bestehenden Potentialstruktur ausgeht,⁴¹⁹ während die strategische Perspektive eine Adaption der Potentiale an die Markterfordernisse fokussiert⁴²⁰. Letztere Aufgabe rückt sodann in das Zentrum der Erörterungen von WARNICK, der sich der Frage annimmt, wie eine diesen strategischen Herausforderungen gerecht werdende Leistungsrechnung konzipiert sein sollte. Er kommt zu dem Schluß, daß mit einer Leistungsrechnung der Zusammenhang zwischen Leistungspotentialen, Leistungsprozessen und dem Leistungsempfänger abgebildet werden sollte⁴²¹ und entspricht damit annähernd dem in dieser Arbeit fundierten Leistungsverständnis. Um diese Funktion zu erfüllen, entwickelt er Kenngrößen, die für jede dieser Leistungselemente von der Leistungsrechnung generiert werden sollten – bspw. die Kapazität für die Leistungspotentiale und die Leistungsmengen als Prozeßkennzahl. Da die von ihm aufgezeigten Größen in produktionsnahen Unternehmensteilen i.d.R. mit modernen PPS-

⁴¹² Vgl. MÄNNEL, W. (1990a), S. 194 f.

⁴¹³ MÄNNEL, W. (1990a), S. 195.

⁴¹⁴ Vgl. MÄNNEL, W. (1990a), S. 195 und MÄNNEL, W. (1990b), S. 14 f.

⁴¹⁵ Vgl. WARNICK, B. (1993a), S. 25 ff. sowie WARNICK, B. (1993b), S. 142 ff.

⁴¹⁶ Vgl. bereits den Titel der Veröffentlichung von WARNICK, B. (1993a).

⁴¹⁷ Vgl. WARNICK, B. (1993b), S. 141 ff.

⁴¹⁸ WARNICK, B. (1993a), S. 25.

⁴¹⁹ Vgl. mit einem ausführlichen Maßnahmenkatalog zum operativen Leistungs- und Ressourcencontrolling WARNICK, B. (1993a), S. 25.

⁴²⁰ Vgl. WARNICK, B. (1993a), S. 26, der auch hier – aufzählend – die Vielfalt der strategischen Aufgaben des Leistungs- und Ressourcencontrolling aufdeckt.

⁴²¹ Vgl. WARNICK, B. (1993a), S. 26 und dort vor allem die Abbildung 1.

Systemen⁴²² quasi routinemäßig erhoben werden, stellt er für eine derartige Leistungsrechnung folgerichtig ein Umsetzungsdefizit in den indirekten Unternehmensbereichen fest, die von einem weitgehenden Fehlen derartiger Systeme geprägt sind.⁴²³ Sich diesem annehmend erkennt er in der Prozeßkostenrechnung eine Basis des Leistungscontrolling,⁴²⁴ der er sich im folgenden – den Status Quo der Literatur skizzierend – intensiv zuwendet. Der Ansatz WARNICKS ist dahingehend positiv zu würdigen, daß erstmals im Controllingkontext die Besonderheiten des multidimensionalen Leistungsphänomens pointiert und die Notwendigkeit der Bildung von Kennzahlen zu jeder Dimension deutlich gemacht werden. Anstatt aber diesen vielversprechenden Weg konsequent weiterzugehen, verläßt WARNICK ihn wieder und konzentriert sich mit der Prozeßkostenrechnung alleine auf die Generierung von mengenbezogenen Informationen und den Nachweis der Ressourceninanspruchnahme durch die jeweiligen Leistungsempfänger. Damit verschließt er sich die im Rahmen seines Grundansatzes denkbare Möglichkeit der Integration von Kundeninformationen in das Controlling, so daß er eine zentrale Anforderung an ein Leistungscontrolling verletzt. Da außerdem die von ihm vorgeschlagenen Kennzahlen in ihrer konkreten Ausgestaltung keiner Restriktion ausgesetzt sind, ist vor dem Hintergrund der heterogenen Zwecke, denen diese Leistungsrechnung dienen soll,⁴²⁵ keine konsequente Entscheidungsorientierung zu konstatieren. Schließlich wird mit der Prozeßkostenrechnung zudem ein zu einseitiger Zusammenhang zwischen der Leistung und der Formalzielvariablen Kosten geknüpft, so daß die von WARNICK konzipierte Leistungsrechnung als Basis für ein umfassendes Leistungscontrolling abzulehnen ist. Dennoch liefert ihr dreistufiger Aufbau zielführende Hinweise für die hier zu entwickelnde Konzeption des Leistungscontrolling.

Ebenso wie WARNICK verwendet auch KLINGEBIEL den Terminus Leistungscontrolling explizit im Titel seiner Veröffentlichung,⁴²⁶ ohne ihn aber im Rahmen seiner Ausführungen konsequent aufzugreifen und einer näheren Konkretisierung zuzuführen. Statt dessen setzt er ihn, wie seine Darstellungen implizit erahnen lassen⁴²⁷, mit der Formulierung „Performance Measurement“ gleich. Da das Ziel des Performance Measurement die Quantifizierung unternehmerisch interessierender Sachverhalte, bspw. Kosten, Zeit

⁴²² Vgl. zur Betriebsdatenerfassung innerhalb von PPS-Systemen HAHN, D. (1989), S. 32 ff.

⁴²³ Vgl. WARNICK, B. (1993a), S. 27.

⁴²⁴ Vgl. WARNICK, B. (1993a), S. 28 ff.

⁴²⁵ Vgl. die umfangreichen Aufgabenkataloge bei WARNICK, B. (1993a), S. 25 f.

⁴²⁶ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 629.

⁴²⁷ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 629, der darlegt, daß er mit seinem Beitrag „explizit leistungsbezogene Aspekte, wie sie zunehmend unter dem Begriff ‚Performance Measurement‘ diskutiert werden“, verfolgt.

und Qualität mit Hilfe finanzieller und nicht finanzieller Ziele ist,⁴²⁸ erscheint die synonyme Verwendung von Leistungscontrolling und Performance Measurement aufgrund deren inhaltlicher Verwandtschaft bei einer vordergründigen Betrachtung zunächst problemlos. Die bis dato allerdings eher pragmatisch geprägte Auseinandersetzung mit dem Performance Measurement in der Literatur⁴²⁹ läßt diese Gleichsetzung vor dem Hintergrund des hier formulierten Anspruchs der Entwicklung einer inhaltlich geschlossenen, theoretischen Konzeption des Leistungscontrolling als nicht haltbar erscheinen: Denn dieser Pragmatismus verleitet z.B. auch KLINGEBIEL dazu, die Termini Leistungsmessung und Performance Measurement gleichzusetzen.⁴³⁰ Eine derartige Fülle von synonymen Begriffsverwendungen (Leistungscontrolling = Performance Measurement = Leistungsmessung) führt nach Ansicht des Verfassers nicht zu einer wissenschaftlich exakten und damit praktisch verwertbaren Begriffskonstituierung. Außerdem impliziert diese Gleichsetzung auch ein lediglich auf die Funktion der Messung reduziertes Controlling, was der dargelegten allgemeinen theoretischen Fundierung dieser Disziplin der Betriebswirtschaftslehre diametral entgegensteht. Daher wird im folgenden auf eine derartige Gleichsetzung verzichtet und das Performance Measurement als möglicher instrumenteller Ansatz im Rahmen eines Leistungscontrolling im Abschnitt 2.3.5 ausführlich diskutiert. Da die unter den Begriff Leistungscontrolling subsumierten Ausführungen von KLINGEBIEL zum Performance Measurement dennoch einige interessante und wichtige Impulse für die hier zu konkretisierende Konzeption des Leistungscontrolling geben, sollen sie kurz dargestellt werden. Nach einer Diskussion der Grundlagen des sog. New Public Management⁴³¹ und der anschließenden Analyse des Beitrages, den das Controlling zu diesem bis dato liefert,⁴³² entwickelt KLINGEBIEL einen Ansatz für das Performance Measurement in öffentlichen Verwaltungen⁴³³. Als dessen Ausgangspunkt identifiziert er einen Mangel an outputorientierten Indikatoren, mit denen die Qualität des Leistungsergebnisses meß- und damit kontrollierbar gemacht werden kann. Da diese Qualität im Kontext öffentlicher Verwaltungen stets von mehreren Stakeholdern beurteilt wird, sind diese explizit in das Performance Measurement zu integrieren, das vor allem die Größen Wirtschaftlichkeit, Effizienz und Effektivität fokussieren soll⁴³⁴. Dies und die Kennzeichnung des Outputs öffentlicher Verwaltungen

⁴²⁸ Zu den Grundlagen des Performance Measurement vgl. den Überblick bei KLINGEBIEL, N. (1997b), S. 655 ff. oder bei GLEICH, R. (1997a), S. 114 ff. Ausführlich siehe vor allem MASKELL, B. H. (1991).

⁴²⁹ Zu dieser Einschätzung vgl. KLINGEBIEL, N. (1996), S. 83.

⁴³⁰ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1996), S. 78.

⁴³¹ Unter das Schlagwort New Public Management werden dabei die vor allem außerhalb Deutschlands in den 80er Jahren initiierten Ansätze zur Reform der öffentlichen Verwaltungen subsumiert. Vgl. ausführlich z.B. BRÜGGEMEIER, M. (1997), S. 138 ff.

⁴³² Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 630 ff.

⁴³³ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 640 ff.

⁴³⁴ Vgl. die Abbildung 8 bei KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 642.

als Dienstleistungen – mit ihren speziellen Eigenschaften – leiten KLINGEBIEL dazu über, Anforderungen für Leistungsindikatoren zu entwickeln, die bei der Gestaltung eines adäquaten Berichtswesens zu berücksichtigen sind.⁴³⁵ Da ein Performance Measurement die ihm zugewiesenen Aufgaben nur auf Basis eines zielsetzungsgerechten Informationssystems erfüllen kann,⁴³⁶ deutet er mit seinen abschließenden Überlegungen an, daß sowohl die Anforderungen an die Leistungsindikatoren als auch die Integration der Stakeholder mit Hilfe der Balanced Scorecard⁴³⁷ erreicht werden können.⁴³⁸ Vergleicht man den von KLINGEBIEL vorgelegten Ansatz mit den auf einer systematischen Zerlegung der Leistung in ihre Komponenten Potential, Prozeß und Verwendung basierenden Überlegungen bei WARNICK, so ist KLINGEBIEL diese Systematik nicht zu bescheinigen. Dennoch muß positiv hervorgehoben werden, daß er die, später noch ausführlicher zu thematisierende,⁴³⁹ hervorgehobene Bedeutung von Indikatoren für ein Leistungscontrolling offenlegt. Zweitens identifiziert er mit der Balanced Scorecard ein instrumentelles Rahmenkonzept für das Leistungscontrolling, das – wie im Abschnitt 4.1.1 ausführlich demonstriert wird – einem Großteil der Anforderungen an das Leistungscontrolling genügt. Dennoch wird auch mit den Ausführungen KLINGEBIELS keine geschlossene Konzeption des Leistungscontrolling fundiert, da er erstens mit der permanenten „Weiterentwicklung der Leistungsfähigkeit der Mitarbeiter“⁴⁴⁰ zwar ein Ziel für das Leistungscontrolling formuliert, dieses aber mit dem vorab explizierten Controlling-Verständnis nicht durchgängig vereinbar ist⁴⁴¹. Zweitens verhindert der Verzicht auf eine dezidierte Auseinandersetzung mit dem Terminus Leistung – bzw. im Zuge der von KLINGEBIEL angestellten Überlegungen: Performance – eine systematische Konzeptionsentwicklung. Daher erkennt KLINGEBIEL auch nicht die Notwendigkeit eines alle Leistungsdimensionen gleichwertig betrachtenden Leistungscontrolling und verharrt in einer zu einseitigen Outputorientierung.

⁴³⁵ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 643 ff. Den an dieser Stelle von KLINGEBIEL erhobenen Anforderungen an Leistungsindikatoren im Rahmen eines Performance Measurement für öffentliche Verwaltungen ist allerdings entgegenzuhalten, daß sie das von ihm postulierte Kriterium der Exklusivität nicht erfüllen. Ähnliche Anforderungskataloge finden sich in jeweils anderen Kontexten bspw. auch bei HOFFJAN, A. (1998), S. 290 ff. sowie bei SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 300 ff.

⁴³⁶ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 643.

⁴³⁷ Zur Balanced Scorecard vgl. ausführlich die Erörterungen im dritten Kapitel dieser Arbeit. Einführend siehe KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997a), S. 315 ff. sowie im Kurzüberblick KARLOWITSCH, M. (1997b).

⁴³⁸ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 647 ff.

⁴³⁹ Vgl. die Darstellungen in Abschnitt 2.3.5.

⁴⁴⁰ KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 639.

⁴⁴¹ Diese These stützt sich auf die Erkenntnis, daß ein Leistungscontrolling, das die Leistungsfähigkeit der Mitarbeiter fördern wollte, dazu stets auch unmittelbar in das Leistungssystem eingreifen müßte. Damit würde sich das Controlling aber erneut dem Vorwurf der „Führung der Führung“ aussetzen müssen.

Eine zusammenfassende Betrachtung der hier diskutierten Veröffentlichungen, in denen eine explizite Nennung des Ausdruckes Leistungscontrolling erfolgt, veranschaulicht nachdrücklich das Fehlen einer geschlossenen und eindeutigen Konzeption für dieses Erkenntnisobjekt. Dennoch ist es gerade WARNICK und KLINGEBIEL zu verdanken, daß sie mit ihren Überlegungen zweckmäßige Möglichkeiten eines „Grundgerüsts“ für eine derartige Konzeption aufzeigen. Über die hier vorgestellten Ansätze hinaus lassen sich weitere Publikationen finden, in denen Verfahren und Ideen diskutiert werden, mit denen einige der in Abschnitt 2.3.1 entwickelten Anforderungen an ein Leistungscontrolling erfolgreich bewältigt werden können.⁴⁴² Aufgrund ihrer starken Instrumentenlastigkeit ist ihnen aber kein Beitrag zu einer Konzeptionsfundierung zu bescheinigen.

Da in der Literatur mithin keine Konzeption des Leistungscontrolling vorzufinden ist und sie zu deren Entwicklung auch nur einige Ansatzpunkte bietet, werden im weiteren die einzelnen Bausteine einer Konzeption einer inhaltlichen Konkretisierung zugeführt, wobei insbesondere die von WARNICK und KLINGEBIEL präsentierten Ideen aufgegriffen werden.

2.3.3 Koordination als direktes Ziel des Leistungscontrolling

Dabei ist einem ersten Schritt das mit der zu entwickelnden Konzeption verfolgte Ziel, welches das zentrale Konzeptionsmerkmal charakterisiert⁴⁴³, zu analysieren: Es ist mithin zu prüfen, welches Ziel einem Leistungscontrolling als konstitutives Merkmal vorgegeben werden sollte. Das Verständnis eines – wie auch immer konzipierten – Leistungscontrolling als Teil eines umfassenden Controlling macht dabei einen Rückgriff auf die generelle Zielsetzung des Controlling zwingend erforderlich, womit einer zentralen Anforderung an die zu entwickelnde Konzeption entsprochen wird.

Diese wurde, den Stand der Literatur zur theoretischen Fundierung des Controlling berücksichtigend, in der Koordination der Führungsteilsysteme Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung zur Gewährleistung einer zielsetzungsgerechten Entscheidungsfindung gesehen.⁴⁴⁴ Bei einem speziell auf das Anwendungsobjekt Leistung bezogenen Controlling kann dieses Koordinationsziel zunächst durch seine **grobe Ein-**

⁴⁴² Vgl. die Überlegungen zur Leistungsrechnung bei SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 240 ff., WURL, H.-J. (1994), S. 179 ff., MARIK, M. (1995), S. 65 ff. sowie WEBER, J. (1998), S. 186 ff. Mit dem Aufbau einer Indikatorengrundrechnung setzen sich bspw. WEBER, J. (1983), S. 96 ff., SEIDENSCHWARZ, B. (1992), S. 131 ff., SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 295 ff. sowie HOFFMAN, A. (1998), S. 279 ff., auseinander. Umfangreiche und in sich geschlossene Ansätze zum Performance Measurement entwickeln u.a. DIXON, J. R.; NANNI, A. J.; VOLLMANN, T. E. (1990), MASKELL, B. H. (1991) sowie HRONEC, S. M. (1993). Ebenso interessant erscheinen die Ansätze zum ressourcenorientierten Rechnungswesen bei HERMANN, U. (1996), S. 157 ff., PAMPEL, J. R. (1996), S. 327 ff. sowie SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 437 ff.

⁴⁴³ Vgl. die Ausführungen in Abschnitt 2.1.2.

grenzung auf alle die unternehmerische Leistung fokussierenden Entscheidungen umschrieben werden. Eine solche erste Nennung des direkten Ziels des Leistungscontrolling genügt aber noch nicht den Ansprüchen an eine wissenschaftlich exakte Konzeptionsentwicklung und bedarf daher der detaillierteren Präzisierung. Dazu soll der Frage nachgegangen werden, worin die Notwendigkeit der Verfolgung eines derartigen Ziels liegt, mit dem ein solchermaßen abgegrenztes Leistungscontrolling eine besondere Hervorhebung erfährt.

Eine Antwort auf die gestellte Frage kann mit einer Nutzbarmachung des hier vorliegenden Leistungsverständnisses gegeben werden, wobei exemplarisch die Leistungsmerkmale

- Maß der Sachzielerreichung,
- Einfluß der Leistungswirkung auf die Formalzielerreichung und
- Strukturierung über die drei Leistungsdimensionen

in das Zentrum der Überlegungen rücken.

Die Verfolgung des direkten Ziels „Koordination durch das Controlling“ wurde als Voraussetzung für die Erreichung der indirekten Ziele des Controlling – nämlich die unternehmerischen Formal- und Sachziele – offengelegt. Die Funktion der Leistung als ein **Maß der Sachzielerreichung** läßt ihre explizite Berücksichtigung im Controlling sinnvoll werden, weil auf diesem Weg eine konsequente Sachzielorientierung des Controlling etabliert wird. Aufgrund der nicht lösbaren Verkettung von unternehmerischen Sach- und Formalzielen führt eine vom Controlling gestützte Koordination der Führungshandlungen hinsichtlich der Leistung und damit einhergehend auch direkt hinsichtlich der gesteckten Sachziele letztlich zu einem besseren Formalzielergebnis. Denn erst wenn die vom Unternehmen angebotene Leistung die vom Kunden gewünschte ist, wird sich die Leistung nachhaltig positiv auf die Realisierung der gesetzten Formalziele auswirken. Verstärkt wird dieses Argument für ein umfassendes Leistungscontrolling durch die Aufnahme der eine Formalzielerreichung begünstigenden **Leistungswirkung** als allgemeines Merkmal der Leistung in den Controllingkontext. Damit resultiert für das Controlling die Notwendigkeit der Ergreifung einer nahezu neuen, den Kunden und dessen Wünsche berücksichtigenden Perspektive, wodurch bis dato existierende Koordinationsdefizite⁴⁴⁵ behoben werden könnten. Die enorme Bedeutung dieser von einem Leistungscontrolling zu etablierenden Integration einer kundenorientierten Sichtweise in

⁴⁴⁴ Vgl. die Entwicklung des Controlling-Verständnisses der vorliegenden Arbeit im Abschnitt 2.1.6.

⁴⁴⁵ So weisen ENGELHARDT, W. H.; GÜNTER, B. (1988), S. 142, darauf hin, daß bspw. innerhalb des Informationsversorgungssystems das quantitativ ausgerichtete Rechnungswesen nicht hinreichend mit den – zumeist qualitativen – Ergebnissen der Marktforschung verzahnt ist.

das Controlling⁴⁴⁶ läßt sich anschaulich mit dem großen Erfolg belegen, der dem Konzept des Target Costing⁴⁴⁷ bescheinigt⁴⁴⁸ wird. Denn als Controlling-Instrument eingesetzt, führt das Target Costing zu einer besseren Koordination von Planungs- und Informationssystem⁴⁴⁹, indem es das Informationssystem um die für die Produktplanung notwendigen Kundeninformationen anreichert. Über das Target Costing hinaus werden in der Literatur weitere vom Controlling zu behebende, führungssysteminterne Koordinationsprobleme aufgezeigt, bei denen die Berücksichtigung kundenorientierter Informationen – z.B. durch ein Leistungscontrolling – die Entscheidungsqualität der Unternehmensführung wesentlich verbessern könnte.⁴⁵⁰ Neben der skizzierten besseren Sachzielerreichung durch die vom Leistungscontrolling ermöglichte Überwindung einer fehlenden Abstimmung innerhalb der Unternehmensführung gewährleistet dieses auch eine Anpassung der Führungsentscheidungen an zukünftige Herausforderungen.⁴⁵¹ Denn durch die ausdrückliche „Zerlegung“ der Leistung in ihre **drei Dimensionen Potentiale, Prozesse und Ergebnisse** rücken die Potentiale eines Unternehmens als gleichwertiges Anwendungsobjekt neben Prozesse und Ergebnisse in den Kontext des Controlling. Damit trägt das Leistungscontrolling der Erkenntnis Rechnung, daß zukünftige Wettbewerbsvorteile oftmals in der heutigen Potentialkonfiguration begründet liegen⁴⁵² und kann damit zur Überwindung der in jüngster Zeit vielfach konstatierten,

⁴⁴⁶ Plakativ charakterisiert MITTERBAUER, P. (1998), S. 311, die Kundenorientierung im Controlling als „11. Gebot“.

⁴⁴⁷ Zum Target Costing vgl. einführend SEIDENSCHWARZ, W. (1991), S. 198 ff., HORVÁTH, P.; SEIDENSCHWARZ, W. (1992), S. 142 ff., HORVÁTH, P.; NIEMAND, S.; WOLBOLD, M. (1993), S. 1 ff., SEIDENSCHWARZ, W. (1994), S. 74 ff. sowie BERENS, W.; HOFFJAN, A. (1998), S. 685 ff.

⁴⁴⁸ So bezeichnet z.B. HAHN, D. (1993), S. 110, das Target Costing als ein „überlebenswichtiges Konzept“.

⁴⁴⁹ Nach SIMON, H.; DAHLHOFF, D. (1998), S. 92, führt die Verbindung von Target Costing und Target Pricing zu einem „Preiskonsens zwischen Controlling und Marketing“.

⁴⁵⁰ Vgl. RAPP, R. (1992), S. 2 f., der Informationen zur Kundenzufriedenheit als Bindeglied zwischen Finanz- und Marketingmanagement ansieht. Darüber hinaus erheben HOMBURG, C.; DAUM, D. (1997), S. 397 ff., die Forderung an das Controlling, dem Marketing zur Ableitung von kundenstrukturbezogenen Maßnahmen Informationen über die Rentabilität einzelner Kunden – bezogen auf den Zeitraum der gesamten Geschäftsbeziehung – zu liefern. Ähnlich auch KLINGEBIEL, N. (1997c), S. 133 ff. Weiterhin demonstriert TÖPFER, A. (1996), S. 143 ff., wie Maßnahmen zur Erhöhung der Kundenzufriedenheit mit „Routine-Informationen“ des Controlling besser fundiert werden können.

⁴⁵¹ In diesem Sinne erbringt das Leistungscontrolling einen Beitrag zur Realisierung der Anpassungsfunktion des Controlling. Vgl. dazu KÜPPER, H.-U. (1997), S. 17 f.

⁴⁵² Diese Erkenntnis ist das Ergebnis einer – speziell im amerikanischen Raum unter dem Terminus „resource-based view“ – in jüngerer Zeit verstärkter geführten Diskussion über die Entstehung und Entwicklung von Wettbewerbsvorteilen. Einführend zu dieser in Abschnitt 4.4.4.2 dezidiert dargestellten Sichtweise vgl. WERNERFELT, B. (1984), S. 171 ff. sowie COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 118 ff. An anderer Stelle wird dieser Ansatz auch als „potentialbezogene Sichtweise“ bezeichnet, so daß dessen Einsatz im Kontext der Bedeutung der Potentialgestaltung gerechtfertigt ist. ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 899.

mangelnden Koordination zwischen innovativen Ansätzen der strategischen Planung und dem Informationssystem beitragen.⁴⁵³

Eine resümierende Betrachtung der angestellten Überlegungen erlaubt die präzise Zielformulierung für das Leistungscontrolling: Das Leistungscontrolling dient der Koordination der Führungshandlungen, insbesondere der Führungsentscheidungen, hinsichtlich der sich auf Potential-, Prozeß- und Ergebnisebene konkretisierenden Unternehmensleistung. In einer konsequenten Verfolgung dieser Zielrichtung vermeidet das Leistungscontrolling eine zu einseitige Formalzielorientierung bei anstehenden Entscheidungen, es überwindet bestehende Koordinationsdefizite durch die Verwendung bis dato „controllingatypischer“ Informationen und Verfahren und es richtet die heutigen leistungsbezogenen Entscheidungen auch an zukünftigen Erfordernissen aus.

Um dieses noch sehr undifferenziert gefaßte direkte Ziel des Leistungscontrolling näher zu spezifizieren, bietet sich sein „Herunterbrechen“ in konkrete Funktionen bzw. Aufgaben an.

2.3.4 Funktionsumfang des Leistungscontrolling

Eine erste Annäherung an die inhaltliche Spezifizierung der als „Soll-Leistung des Controlling-Systems zur Erfüllung der Controlling-Ziele“⁴⁵⁴ definierten Funktionen des Leistungscontrolling bietet ein Rückgriff auf das in Abschnitt 2.1.6 detailliert entwickelte Controlling-Verständnis dieser Arbeit. An dieser Stelle wurde der informationsorientierten Unterstützungsfunktion des Controlling eine zentrale Rolle in der Überwindung der Kritik an einem auf das Koordinationsziel abstellenden Controlling zugesprochen. Daher ist zu klären, inwieweit das Leistungscontrolling einen Beitrag zu dieser Funktion des Controlling erbringen kann bzw. welche Aufgaben der Unterstützung der Unternehmensführung von einem Leistungscontrolling wahrzunehmen sind. Vorab ist aber mit Verweis auf die obigen Ausführungen zu dem direkten Ziel des Leistungscontrolling zu konstatieren, daß das Leistungscontrolling zum Abbau bestehender Koordinationsprobleme zwischen dem Informationssystem und der zukünftige Wettbewerbsvorteile sicherstellenden strategischen Planung beitragen kann. Da es demzufolge Aufgaben der Anpassungs- und Innovationsfunktion des Controlling übernimmt, ist mit eben dieser eine weitere Funktion des Leistungscontrolling identifiziert, die nach der Analyse der Unterstützungsfunktion ebenfalls ausführlich erörtert wird.

⁴⁵³ Einen ersten Ansatz dazu entwickelt PAMPEL, J. R. (1996), S. 324 ff., den er – obwohl er sich überwiegend auf das Leistungsphänomen konzentriert und dieses auch detailliert analysiert – als „ressourcenorientiertes Kostenmanagement“ bezeichnet. Vgl. auch die Ausführungen von SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 434 ff., zum „Ressourcen Accounting“.

⁴⁵⁴ JANZEN, H. (1996), S. 52.

Aus der **informationsorientierten Unterstützungsfunktion** erwächst für das Leistungscontrolling die Aufgabe, für eine bessere Ausführung der einzelnen leistungsbezogenen Führungshandlungen⁴⁵⁵ zu sorgen. Dies induziert die Notwendigkeit, für die Unternehmensführung Fakten- und Methodenwissen bereitzustellen,⁴⁵⁶ mit deren Hilfe koordinierte, den Unternehmenszielen förderliche Entscheidungen hinsichtlich der Leistung getroffen werden können. Da aufgrund der bis dato vom Controlling vernachlässigten Vielschichtigkeit der Leistung derartige Informationen nicht in vollem Umfang generiert werden, resultieren aus der Unterstützungsfunktion des Leistungscontrolling systembildende Aufgaben.⁴⁵⁷ Gleichzeitig ist zu konstatieren, daß das Informationsversorgungssystem oftmals eine Vielfalt einzelner leistungsfokussierter Informationen erzeugt, daß diese aber nicht immer konsequent auf einen Entscheidungszweck hin koordiniert werden,⁴⁵⁸ so daß ebenfalls systemkoppelnde Aufgaben durch das Leistungscontrolling gelöst werden müssen. Bevor die systembildenden und -koppelnden Funktionen des Leistungscontrolling en detail diskutiert werden, ist noch eine Vorbemerkung zu treffen: Bei der Determinierung der theoretischen Grundlagen des Controlling wurde in Abschnitt 2.1.3.2 auf Seite 18 die systemkoppelnde Koordination als Abstimmung bei Abweichung definiert. Wenn im weiteren unter diese Koordinationsform auch systemverknüpfende Prozesse subsumiert werden, so liegt dies nicht an einem Abrücken von der präsentierten Begriffsbestimmung. Vielmehr machen – wie die weiteren Ausführungen demonstrieren werden – Abweichungen zwischen Informationsangebot und -nachfrage und damit Koordinationsdefizite innerhalb des bestehenden Systemgefüges diese Verknüpfungen notwendig. Derartige Kopplungen sorgen mithin für eine anpassende Verbindung einzelner Systemelemente, ohne die Systemstruktur an sich zu modifizieren, so daß kein Konflikt mit der HORVÁTH'schen Begriffsfindung zu konstatieren ist. Die *Systembildungsaufgaben* des Leistungscontrolling zur Erfüllung seiner Unterstützungsfunktion zielen vor allem auf die Etablierung eines die Auswirkungen des Phänomens der Integrativität⁴⁵⁹ abbildenden Informationssystems ab.⁴⁶⁰

⁴⁵⁵ Vgl. bezogen auf das Controlling allgemein KÜPPER, H.-U. (1997), S. 19.

⁴⁵⁶ Vgl. zum Zusammenhang zwischen Unterstützungsfunktion und Informationsaufgaben des Controlling KÜPPER, H.-U. (1997), S. 19.

⁴⁵⁷ An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, daß im Rahmen der hier anzustellenden Überlegungen nicht – wie in der Literatur üblich – das Koordinationsziel direkt in Systembildung und Systemkopplung heruntergebrochen wird. Vielmehr findet hier zunächst eine Ableitung spezieller Funktionen aus dem Koordinationsziel statt, bevor diese sodann hinsichtlich ihrer systembildenden und systemkoppelnden Spezifizierungen differenziert werden. Der Vorteil dieses Vorgehens liegt nach Ansicht des Verfassers in einer damit erzielbaren stärkeren Konkretisierung des zumeist sehr abstrakt bleibenden Koordinationsziels.

⁴⁵⁸ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; GÜNTER, B. (1988), S. 141 f.

⁴⁵⁹ An dieser Stelle sei erwähnt, daß das Phänomen der Integrativität auch auf andere Bereiche des Controlling als das Leistungscontrolling ausstrahlt. So charakterisiert RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995c), S. 44 ff., den externen Faktor als einen Kostentreiber, dessen Auswirkung auf Kostenniveau und Kostenstruktur bis dato nahezu unerforscht sind.

Denn der vielfach zu konstatierende Einfluß des Nachfragers auf die Leistungserbringung führt zu stellenweise erheblichen Risiken in allen Dimensionen der Leistung,⁴⁶¹ deren Vernachlässigung in den unternehmerischen Informationssystemen zu Fehlplanungen und damit zu Fehlentscheidungen führen kann,⁴⁶² woraus auf eine Verfehlung des Koordinationsziels zu schließen ist. Damit muß das Leistungscontrolling Verfahren entwickeln, mit denen die Unternehmensführung sowohl hinsichtlich der Auswirkungen als auch hinsichtlich des Ausmaßes der Integrativität sensibilisiert wird. Dieses Unterfangen ließe sich durch eine informationsgestützte Konkretisierung des schwer greifbaren Phänomens realisieren, indem bspw. die Beschreibungsvariablen der Integrativität⁴⁶³ – namentlich: Eingriffstiefe, Eingriffsintensität,⁴⁶⁴ Eingriffsdauer, Eingriffshäufigkeit und Eingriffszeitpunkt – einer Dokumentation oder besser noch einer Quantifizierung zugeführt werden.⁴⁶⁵ Neben dieser gestaltenden Erweiterung der bestehenden Informationsarchitektur stellt sich dem Leistungscontrolling außerdem eine Vielzahl von *systemkoppelnden Aufgaben* zur zielsetzungsadäquaten Wahrnehmung seiner Unterstützungsfunktion. Diese richten sich einerseits auf eine bessere Koordination des Planungs- und Kontrollsystems mit dem Informationssystem und andererseits auf eine bessere Verknüpfung bestehender Elemente des Informationsversorgungssystems. Die erstgenannte Herausforderung impliziert die zweckgerechte Zusammenführung und Bereitstellung von im Informationssystem vorliegenden Daten über die Leistungspotentiale, -prozesse und -ergebnisse sowie deren Zusammenhänge. Dies unterstützt eine der Vielschichtigkeit des Leistungsphänomens gerecht werdende Leistungsplanung und -kontrolle. Die zweite der Unterstützungsfunktion nachkommende systemkoppelnde Aufgabe des Leistungscontrolling dient nicht der Abstimmung zweier Führungssysteme, sondern fokussiert einzig das Informationssystem. Sie nimmt sich der führungsteilsysteminternen Koordination an und sorgt für eine dem hier explizierten

⁴⁶⁰ Es findet an dieser Stelle – bei den Systembildungsaufgaben – eine bewußte Ausklammerung des Immaterialitätsphänomens statt, da dieses nach Ansicht des Verfassers mit Verfahren der Beurteilung von – insbesondere – Dienstleistungsqualität und mit Methoden der Kundenzufriedenheitsanalyse bereits „informativ“ angegangen wird. Ein Überblick über die Verfahren zur Messung der Qualität von Dienstleistungen findet sich bei HALLER, S. (1993), S. 21 ff. sowie bei HALLER, S. (1998), S. 67 ff.

⁴⁶¹ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 907. Ebenso auch – ohne die explizite Nennung des Terminus „Risiko“ – ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 421 ff.

⁴⁶² So konstatieren ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 907, die Unentbehrlichkeit der Integrativität für die Gestaltung von Marktprozessen. Findet das Phänomen der Integrativität also keinen Eingang in die Informationssysteme, läßt sich diese Gestaltungsaufgabe nicht zweckmäßig erfüllen.

⁴⁶³ Vgl. dazu ausführlich ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 40 ff. sowie ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 908 f.

⁴⁶⁴ Ausführlich mit einer Unterscheidung zwischen Eingriffstiefe und -intensität sowie deren Zusammenhang setzen sich ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 412 ff., auseinander.

⁴⁶⁵ Diese Forderung sprechen auch ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 914 und KLEINALTENKAMP, M. (1997a), S. 353, aus.

Leistungsverständnis gerecht werdende Verzahnung üblicherweise bereits vorliegender Informationen. Konkret bedeutet dies, daß bspw. eine bessere Verbindung von „klassischen Controllinginformationen“ wie Kosten oder Durchlaufzeiten und dem Marketing zurechenbaren Daten wie Kundenzufriedenheitswerten hergestellt wird.⁴⁶⁶ Eine derart konsequent verfolgte Systemkopplung innerhalb des bestehenden Informationssystems führt zu einer Erweiterung der Perspektive des Controlling um im Schrifttum als controllingfremd erachtete Sachverhalte und gewährleistet mit der damit erzielten Gesamtsicht eine fundiertere, weil nicht mehr von einseitigen Informationsselektionen verzerrte, Entscheidungsvorbereitung.

Über die Behebung sich momentan zeigender Koordinationsdefizite mit einer derartig ausgestalteten Unterstützungsfunktion hinaus ist es weiterhin Aufgabe des Leistungscontrolling, zukünftige Ansprüche an die Leistung zu antizipieren. Die Wahrnehmung dieser **Anpassungs- und Innovationsfunktion** führt zur Ausrichtung des Informationsangebotes auf die für die strategische Planung zentrale Informationsnachfrage nach leistungsbezogenen Daten. Ebenso wie bei der Unterstützungsfunktion können auch hier systembildende und systemkoppelnde Aufgaben identifiziert werden. Ein aktuell zu beobachtender und zusehends an Resonanz gewinnender Perspektivenwechsel im Zuge des strategischen Managements determiniert den Schwerpunkt der *Systembildung*. Wurden strategische Entscheidungen bis dato mit einer primär extern orientierten Blickrichtung getroffen,⁴⁶⁷ setzt sich mehr und mehr die Erkenntnis durch, daß eine solche mit einer internen, die spezifische Ressourcenkonfiguration berücksichtigenden und Kernkompetenzen⁴⁶⁸ fokussierenden Betrachtung anzureichern ist.⁴⁶⁹ Ein solcher Wandel innerhalb des (strategischen) Planungssystems erfordert als Reaktion des Controlling die Etablierung von Informationssystemen zur Fundierung ressourcenorientierter strategischer Planungen. Für die Belange des Leistungscontrolling sind diese so zu konfigurieren, daß sie frühzeitig eine „strategische Ressourcenlücke“ offenlegen, die anzeigt, daß die aktuelle Ressourcen- und u.U. auch die abgeleitete Prozeßkonfiguration ihre Fähigkeit zur Generierung zukünftiger Wettbewerbsvorteile verlieren. Den aktuellen Erkenntnissen um Kriterien für eine Nachhaltigkeit von derartigen Vorteilen folgend, stellt sich dem Leistungscontrolling der Anspruch, ein System zur Operationalisierung der bis dato in der Literatur nur verbal umschriebenen Kriterien erfolgreicher Ressour-

⁴⁶⁶ Vgl. MERTENS, P.; CAS, K.; MEIER, M. (1997), S. 368 ff.

⁴⁶⁷ Zur gleichen Feststellung kommen BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a), S. 386. Gestützt werden kann diese These mit den Ausführungen PORTERS, der die Quellen eines Wettbewerbsvorteils in der Branche, in denen ein Unternehmen agiert, und den dort herrschenden Regeln sieht. Vgl. PORTER, M. E. (1999), S. 28 ff.

⁴⁶⁸ Die Idee der Kernkompetenzen geht auf PRAHALAD; C. K.; HAMEL, G. (1990), S. 79 ff., zurück.

⁴⁶⁹ Vgl. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a), S. 386. Auch COENENBERG, A. G.; BAUM, H.-G., GÜNTHER, T. (1999), S. 24, stellen eine Ressourcenstrategie gleichwertig neben die Produkt-Markt-Strategie.

cen.⁴⁷⁰ Die Bewältigung dieser Herausforderung lenkt den Fokus sodann auf die zentrale *systemkoppelnde Aufgabe* des Leistungscontrolling zur Wahrnehmung der Anpassungs- und Innovationsfunktion. Als deren wichtigstes Instrument führt die Literatur die sogenannten Frühwarnsysteme – oder, um auch die Vorausschau von Chancen zu pointieren: Früherkennungssysteme⁴⁷¹ – an.⁴⁷² Das Ziel dieser Systeme ist es, Informationen über sowohl Chancen als auch Risiken mit einem zeitlichen Vorlauf zu generieren, um so eine rechtzeitige Reaktion zu gewähren.⁴⁷³ Der konstatierte Systemkopplungsbedarf ergibt sich aus der überwiegend externen Ausrichtung der in der Literatur diskutierten Früherkennungssysteme, die darauf bedacht sind, als „strategisches Radar“⁴⁷⁴ Diskontinuitäten in der Unternehmensumwelt zu orten.⁴⁷⁵ Die Verknüpfung der Informationen über die potentielle Umfeldentwicklung mit den Daten über die zukünftige Wettbewerbsfähigkeit der eigenen Ressourcen würde die Unternehmensführung befähigen, zielsetzungsgerechte Entscheidungen über die aktuellen und anstehenden Leistungen zu treffen.⁴⁷⁶ Einen ersten Ansatz, wie ein derartiges interne und externe Informationen koppelndes Früherkennungssystem konzipiert werden kann, präsentiert WEBER, der gleichzeitig auch die hohe Bedeutung von Indikatoren zur frühzeitigen Wahrnehmung von Diskontinuitäten⁴⁷⁷ in Innen- und Umwelt eines Unternehmens skizziert.⁴⁷⁸

Mit der informationsorientierten Unterstützungsfunktion sowie der Anpassungs- und Innovationsfunktion und den daraus abgeleiteten sowohl systembildenden als auch systemkoppelnden Aufgaben ist das Koordinationsziel des Leistungscontrolling präzisiert worden, wie der Überblick in Abbildung 9 deutlich macht.

⁴⁷⁰ Vgl. zu diesen Kriterien ausführlich BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 15 ff. Ähnlich auch RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 503 ff.

⁴⁷¹ Vgl. KRYSSTEK, U. (1990a), S. 421. Ebenso auch HORVÁTH, P. (1998a), S. 384 sowie WEBER, J. (1998), S. 190.

⁴⁷² Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 17 f. sowie KRYSSTEK, U. (1990a), S. 426 f. Vgl. den „Praktikeransatz“ eines Früherkennungssystems bei REINECKER, H. H. (1990), S. 291 ff.

⁴⁷³ Vgl. COENENBERG, A. G.; BAUM, H.-G.; GÜNTHER, T. (1999), S. 313.

⁴⁷⁴ HORVÁTH, P. (1998a), S. 387. Ebenso auch TURNHEIM, G. (1996), S. 320.

⁴⁷⁵ Vgl. insbesondere die Ausführungen bei KRYSSTEK, U. (1990a), S. 437 ff. sowie KRYSSTEK, U. (1990b), S. 70 ff. Ergänzend vgl. bspw. ZIEGENBEIN, K. (1998), S. 335 ff. Ebenso auch REICHMANN, T. (1997), S. 513 ff., HORVÁTH, P. (1998a), S. 384 ff., TURNHEIM, G. (1996), S. 320 ff. sowie COENENBERG, A. G.; BAUM, H.-G. (1992), S. 1610 ff.

⁴⁷⁶ Die Notwendigkeit der Integration strategischer, eher extern-ausgerichteter und operativer, tendenziell intern orientierter Früherkennungssysteme legt auch KRYSSTEK, U. (1990b), S. 75, offen.

⁴⁷⁷ In diesem Kontext setzen sich COENENBERG, A. G.; BAUM, H.-G., GÜNTHER, T. (1999), S. 315 ff., sehr ausführlich mit Indikatoren und deren Einsatzmöglichkeiten und Wirkungsweisen innerhalb von Früherkennungssystemen auseinander.

⁴⁷⁸ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 190 ff.

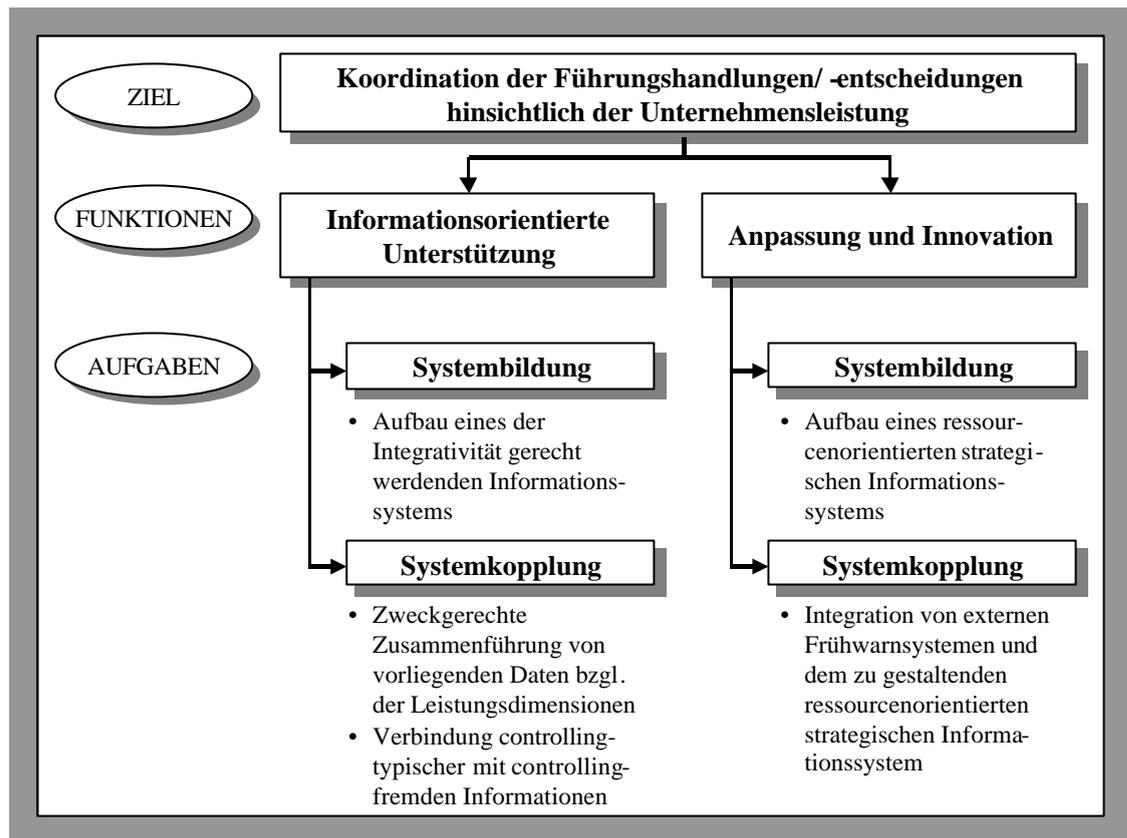


Abbildung 9: Ableitung der Funktionen und Aufgaben aus dem Ziel des Leistungscontrolling

Der nächste notwendige Schritt auf dem Weg zu einer umfassenden Konzeption des Leistungscontrolling ist die Identifizierung eines Instrumentenkanons, dessen einzelne Methoden und Verfahren grundsätzlich geeignet erscheinen, die erörterten Herausforderungen zu bewältigen.

2.3.5 Identifizierung eines leistungscontrollingadäquaten Instrumentenkanons

Vor der Diskussion konkreter Instrumente, deren Einsatz im Zuge des Leistungscontrolling zweckmäßig erscheint, sind an dieser Stelle noch einige Anmerkungen zu Inhalt und Umfang des allgemeinen Controlling-Instrumentariums anzuführen. Dies erweist sich als notwendig, weil insbesondere die auf den ersten Blick oftmals willkürlich anmutende Einordnung von Methoden in den Controllingkontext⁴⁷⁹ zu Irritationen führt

⁴⁷⁹ Vgl. z.B. den von ZIEGENBEIN, K. (1998), S. 113 ff., dargestellten Umfang der strategischen Controlling-Instrumente. Als instrumentell sehr weitreichend läßt sich auch die Monographie von WEBER, J. (1998) charakterisieren. Ebenso ordnen KÜPPER, H.-U.; WEBER, J.; ZÜND, A. (1990), S. 288, dem Controlling „Informations-, Planungs-, Kontroll-, Organisations- und Personalführungsinstrumente“ zu.

bzw. geführt hat.⁴⁸⁰ Als Controlling-Instrumente werden im Zuge dieser Arbeit Methoden, Verfahren, Techniken und Modelle verstanden, deren Einsatz zur Erfüllung der zielbezogenen Controlling-Funktionen und Aufgaben förderlich ist.⁴⁸¹ Mithin stehen die Instrumente des Controlling in einer Mittel-Zweck-Beziehung zu den Funktionen und Zielen des Controlling, so daß bestimmte Methoden aus zweierlei Gründen in den Erkenntnisbereich des Controlling gelangen können. Erstens gibt es Verfahren, die einen unmittelbaren Beitrag zu den verfolgten Zwecken leisten und deren Einsatz daher in eine Koordination der Führungsteilsysteme mündet. Zweitens gibt es Instrumente, die zu einem Gestaltungsobjekt⁴⁸² des Controlling werden, weil sie ihre vorhandenen Koordinationspotentiale noch nicht voll entfalten.⁴⁸³ Eine funktionale Zuordnung dieser zum Controlling – im Sinne eines Anwendungsobjektes – erfolgt allerdings nicht zwingend.⁴⁸⁴

Bei dem Versuch, leistungscontrollingadäquate Instrumente zu identifizieren, müßte demnach generell das Augenmerk sowohl auf Verfahren zu richten sein, die Anwendungsobjekte des Leistungscontrolling sind, als auch auf solche, die sich „nur“ als Gestaltungsobjekte identifizieren lassen. Von dieser Vorgehensweise wird aber aufgrund des dezidiert offengelegten Theoriedefizites hinsichtlich des Leistungscontrolling abgesehen. Wegen der fehlenden strukturierten Auseinandersetzung mit diesem Bereich des Controlling erscheint hier eine Konzentration auf die direkt koordinierend wirkenden Anwendungsobjekte⁴⁸⁵ geboten, bevor in Zukunft dann auch weitere Instrumente an die Anforderungen des Leistungscontrolling angepaßt werden können. Doch auch diese inhaltlich eingeschränkte Herausforderung erweist sich vor dem Hintergrund einer fehlenden theoretischen Durchdringung des Leistungscontrolling als äußerst diffizil. Ihr soll begegnet werden, indem die im Zuge der Auseinandersetzungen mit dem Leistungscontrolling in der Literatur am intensivsten diskutierten Instrumente und „Denkrichtungen“ skizziert und zunächst einer isolierten sowie anschließend einer zusammenfassenden Beurteilung hinsichtlich ihrer Eignung zur Erfüllung der Funktionen des Leistungscontrolling unterzogen werden. Im einzelnen sind dies die Leistungsrechnung, die Indikatorenrechnung, das Ressourcen Accounting und das Performance Measurement.

⁴⁸⁰ Vgl. zu dieser Feststellung KÜPPER, H.-U. (1997), S. 24, WELGE, M. K. (1988), S. 338 sowie JANZEN, H. (1996), S. 64.

⁴⁸¹ Vgl. auch JANZEN, H. (1996), S. 63, HORVÁTH, P. (1998a), S. 144 sowie SCHWEITZER, M.; FRIEDL, B. (1992), S. 158.

⁴⁸² Hier spricht JANZEN, H. (1996), S. 65, von „Strukturwerkzeugen“.

⁴⁸³ Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 64.

⁴⁸⁴ Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 65.

⁴⁸⁵ Vgl. zu der Einschätzung der direkten Koordinationswirkung JANZEN, H. (1996), S. 64 f.

2.3.5.1 Leistungsrechnung

Die im Abschnitt 2.2.2.2 nachgezeichnete Problematik der Vor- und Nachteile einer monetären Quantifizierung der Leistung findet – quasi zwangsläufig – ihren Niederschlag in der Leistungsrechnung als Instrument der Abbildung bzw. Erfassung der Leistung. Daher läßt eine intensive Auseinandersetzung mit der wissenschaftlichen Diskussion dieses Verfahrens ein Dilemma zu Tage treten: In der Literatur werden, den heterogenen Auffassungen um die Zweckmäßigkeit der monetären Bewertung der Leistung entsprechend,⁴⁸⁶ zwei grundsätzlich unterschiedliche Rechenkreise mit dem Terminus Leistungsrechnung bezeichnet. Im ersten Fall wird die Leistung als Gegenstück zu den Kosten verstanden und die Leistungsrechnung „in einem Atemzug“ mit der Kostenrechnung genannt,⁴⁸⁷ ohne daß aber ein eigenständiges Rechenwerk⁴⁸⁸ entwickelt wird.⁴⁸⁹ Mit Verweis auf die demonstrierten vielfältigen Probleme, die eine monetäre Quantifizierung der Leistung nach sich zieht, soll diese Form der Leistungsrechnung nicht weiter thematisiert werden. Vielmehr erfordert das hier determinierte Leistungsverständnis eine Konzentration auf den zweiten Fall, bei dem mit der von der Kostenrechnung losgelösten⁴⁹⁰ Leistungsrechnung in erster Linie Zeit- und Mengengrößen generiert werden⁴⁹¹. Mit der Eruierung derartiger Größen wird, mit einem großen Konsens in der Literatur,⁴⁹² das Ziel verfolgt, „den Prozeß der Leistungsentstehung möglichst realitätsgetreu und unverzerrt darzustellen“⁴⁹³. Gelingt dies, wird der Leistungsrechnung die Fähigkeit zugesprochen, unterschiedliche, sich auf alle Teilsysteme der

⁴⁸⁶ Vgl. die ausführliche Analyse in Abschnitt 2.2.2.2.

⁴⁸⁷ Vgl. stellvertretend für viele COENENBERG, A. G. (1993), S. 36 ff.

⁴⁸⁸ Eine Ausnahme stellen hier KLOCK, J.; SIEBEN, G.; SCHILDBACH, T. (1999), S. 158 ff., dar, welche die Leistung als wertmäßige Größe definieren und dennoch einen eigenständigen Ansatz der Leistungsrechnung präsentierten. Ansonsten erreichen vor allem die Wissenschaftler die Etablierung eines eigenständigen Rechenwerkes, die auf eine monetäre Quantifizierung der Leistung verzichten und den Erlös als Referenzmaß zu den Kosten definieren. Vgl. die ausführlichen Ansätze der Erlösrechnung bei MÄNNEL, W. (1983a), S. 56 ff., MÄNNEL, W. (1983b), S. 119 ff. sowie SCHRECKLING, E. (1998), S. 177 ff. Interessant erscheinen auch die einen pagatorischen Erlösbegriff fokussierenden Überlegungen von ENGELHARDT, W. H.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1997), S. 128 ff.

⁴⁸⁹ Vgl. das in der Einleitung angeführte Zitat von KLINGEBIEL, N. (1996), S. 78.

⁴⁹⁰ Mit dem Terminus „losgelöst“ soll die Eigenständigkeit der Leistungsrechnung pointiert werden. Vgl. dazu WURL, H.-J. (1994), S. 180 sowie SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 247. Trotz ihrer Selbständigkeit wird weiterhin ein Zusammenhang zwischen der Leistungsrechnung und der Kostenrechnung gesehen. So fungiert die Leistungsrechnung bspw. als Datenlieferant für die Kostenrechnung und prägt damit unmittelbar die Qualität der von dieser generierten Informationen. Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 247 f. sowie WEBER, J. (1998), S. 186 ff.

⁴⁹¹ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 247.

⁴⁹² Eine Ausnahme stellt WURL, H.-J. (1994), S. 180, dar, der das Ziel der Leistungsrechnung allgemeiner formuliert und auf eine die Wettbewerbsfähigkeit sichernde Informationsversorgung abstellt.

⁴⁹³ SCHMIDBERGER, J. (1993), S. 38 sowie SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 247. Ebenso auch HUMMEL, S.; MÄNNEL, W. (1990), S. 15. Nicht wörtlich gleich, aber mit identischem Aussagegehalt vgl. WARNICK, B. (1993a), S. 26, WARNICK, B. (1993b), S. 142, PAMPEL, J. R. (1996), S. 327 sowie MARIK, M. (1995), S. 94.

Unternehmensführung erstreckende Aufgaben wahrzunehmen.⁴⁹⁴ Allerdings, und darin offenbart sich ein weiteres Manko in der leistungsorientierten Controllingforschung, bietet die Literatur kaum Vorschläge, wie eine diesen Aufgaben und Zielen nachgehende Leistungsrechnung in concreto konzipiert sein sollte. Ausnahmen bilden hier SCHMIDBERGER⁴⁹⁵ und MARIK⁴⁹⁶, die interessanterweise jeweils Aspekte des Controlling in nicht erwerbswirtschaftlichen Bereichen thematisieren.⁴⁹⁷

Der Aufbau einer Leistungsrechnung beginnt nach SCHMIDBERGER zunächst mit einer Bildung von Leistungsstellen, für deren Gliederung ähnliche Prinzipien wie bei der Kostenrechnung⁴⁹⁸ vorgeschlagen werden und die jeweils einen abgrenzbaren Verantwortungsbereich markieren.⁴⁹⁹ Um innerhalb der einzelnen Leistungsstellen eine zielgerichtete Informationsgenerierung zu unterstützen, wird mit dem Kriterium des unmittelbaren Bezugs zur Endleistung eine Systematisierung der stellenbezogenen Leistungsarten angestrebt: Es resultiert eine Trennung von einzelfallbezogenen (unmittelbarer Bezug) und fallübergreifenden Leistungsarten (mittelbarer Bezug). Geht die Stellenleistung direkt in die finale Leistung ein, so kann sie weiterhin hinsichtlich des Umfangs der notwendigen Interaktion mit den Nachfragern unterschieden werden. Unterstützende, fallübergreifende Leistungen wiederum lassen sich in Verwaltungs- und Führungstätigkeiten differenzieren.⁵⁰⁰ Diese Kategorisierung der verschiedenen Leistungsarten fungiert sodann als Grundgerüst des sog. „Leistungsteils“ der von SCHMIDBERGER konzipierten Leistungsrechnung, den er um einen „Kapazitätsteil“ und „leistungswirtschaftliche Kennziffern“ ergänzt.⁵⁰¹ Dabei übernimmt der Kapazitätsteil die Aufgabe, den zeitlichen Umfang des in der jeweiligen Leistungsstelle vorhandenen personellen Potentials zu quantifizieren. Der Leistungsanteil des SCHMIDBERGER'schen Ansatzes erfaßt erstens die in den Leistungsstellen erbrachten, nach den oben genannten Kriterien systematisierten Leistungen und weist zweitens die dafür jeweils benötigte Zeit aus. Leistungswirtschaftliche Kennziffern, die insbesondere den Auslastungsgrad der Kapazitäten der Leistungsstellen fokussieren, runden das Konzept von SCHMIDBERGER ab,⁵⁰² wie der Abbildung 10 entnommen werden kann.

⁴⁹⁴ Vgl. WEBER, J. (1998), S. 186 ff.

⁴⁹⁵ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 247 ff.

⁴⁹⁶ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 65 ff.

⁴⁹⁷ Während sich SCHMIDBERGER, J. (1994) mit dem Controlling für öffentliche Verwaltungen auseinandersetzt, entwirft MARIK, M. (1995) eine Leistungsrechnung für NPOs.

⁴⁹⁸ Vgl. zu diesen beispielhaft HABERSTOCK, L. (1997), S. 105 ff. sowie SCHWEITZER, M.; KÜPPER, H.-U. (1995), S. 127 ff.

⁴⁹⁹ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 249 ff.

⁵⁰⁰ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 252 ff. sowie insbesondere dessen Abbildung 6-2 auf S. 255.

⁵⁰¹ Vgl. dazu SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 255 ff.

⁵⁰² Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 255 ff.

Kapazitätsteil		Kapazitätsermittlung ↘		Qualifikationsstufen →		Plan-Kapazität		Ist-Kapazität		Abweichungen			
		Stellenkapazität (SOLL)		abzüglich fehlender Personalzeiten		Verfügbare Stellenkapazität (IST)		Differenzierung nach Beamten, Angestellten und Arbeitern		Differenzierung nach Beamten, Angestellten und Arbeitern		Differenzierung nach Beamten, Angestellten und Arbeitern	
Leistungsteil		Kapazitätsbezogene Leistungsdaten											
		Leistungsartenkatalog		Planzeit	Planmenge	Planzeit	Istmenge	Istzeit	Mengenabweichung	Zeitabweichung			
				Plan-Leistung	Soll-Lstg.	Ist-Lstg.							
				Nr.	Bezeichnung								
		einzelfallbezogene Leistungsarten		Leistungsarten ohne personalen Kontakt		Leistungsarten							
				SUMME									
		fallübergreifende Leistungsarten		Leistungsarten mit personalem Kontakt		Leistungsarten							
				SUMME									
		leitende, organisatorische Aufgaben		allgemeine Verwaltungstätigkeiten		Leistungsarten							
				SUMME									
SUMME der Stellenleistung		SUMME der Stellenleistung		Stellen-Plan-Leistung		Stellen-Soll-Lstg.	Stellen-Ist-Lstg.	Stellen-Gesamtabweichung					
		Leistungsabweichung (Stellenverfügbarkeit abzüglich Stellenleistung)		Geplante Leistungsabweichung (LD)			Realisierte LD						
Leistungswirtschaftliche Kennziffern		Auslastungsgrad ((Stellenleistung / Stellenverfügbarkeit) * 100)		Geplanter Auslastungsgrad (AGr)		Realis. AGr	Realisierter Besch.gr.						

Abbildung 10: Der Aufbau der stellenbezogenen Leistungsrechnung nach SCHMIDBERGER⁵⁰³

An diesem Ansatz ist insbesondere die systematische Aufdeckung verschiedener Leistungsarten positiv zu würdigen. Das Ziel der Transparenzschaffung bezüglich des Leistungserstellungsprozesses kann damit aber nicht erreicht werden, weil die Personalkapazitäten zu einseitig das Anwendungsobjekt der Leistungsrechnung prägen.⁵⁰⁴

Einen gänzlich anderen Weg, nicht nur personelle Kapazitäten und deren Auslastung fokussierend, geht MARIK⁵⁰⁵. Basierend auf einem grundsätzlich mehrdimensionalen Leistungsverständnis⁵⁰⁶ entwickelt sie detaillierte Anforderungen⁵⁰⁷ und ein klar umrissenes Ziel einer Leistungsrechnung. Letzteres besteht in „einer systematischen Informationserfassung und -analyse von relevanten Leistungsdaten“⁵⁰⁸ und umschließt explizit

⁵⁰³ In Anlehnung an SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 256.

⁵⁰⁴ Diese inhaltlich beschränkte Vorgehensweise kann erstens mit den Besonderheiten öffentlicher Verwaltungen, für die SCHMIDBERGER seine Leistungsrechnung entwickelt, erklärt werden. Zweitens schenkt er der personellen Quantifizierung der Leistungsstellen-Kapazität deshalb besondere Beachtung, weil er mit der sachzielorientierten Indikatorenrechnung ein zweites leistungsorientiertes Instrument entwickelt. Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 295 ff.

⁵⁰⁵ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 65 ff.

⁵⁰⁶ Die Mehrdimensionalität konkretisiert sich bei MARIK, M. (1995), S. 40, durch die Nennung der abgegebenen Güter, der vorgelagerten Aktivitäten sowie der Leistungsbereitschaft als Elemente einer Leistung.

⁵⁰⁷ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 87 ff.

⁵⁰⁸ MARIK, M. (1995), S. 94.

die Generierung qualitativer Daten. Um dieses Ziel zu erreichen, sieht sich MARIK mit der Herausforderung konfrontiert, eine Leistungsrechnung zu konzipieren, die der Mehrdimensionalität ihres Leistungsbegriffs Rechnung trägt. Folglich präsentiert sie im Gegensatz zu SCHMIDBERGER nicht eine aus einem geschlossenen Rechenwerk bestehende Leistungsrechnung, sondern einen drei separate Bausteine umfassenden Ansatz.⁵⁰⁹ Dessen Grundgerüst bilden die sogenannten „Leistungsdimensionen“⁵¹⁰, wie die nachstehende Abbildung 11 veranschaulicht:

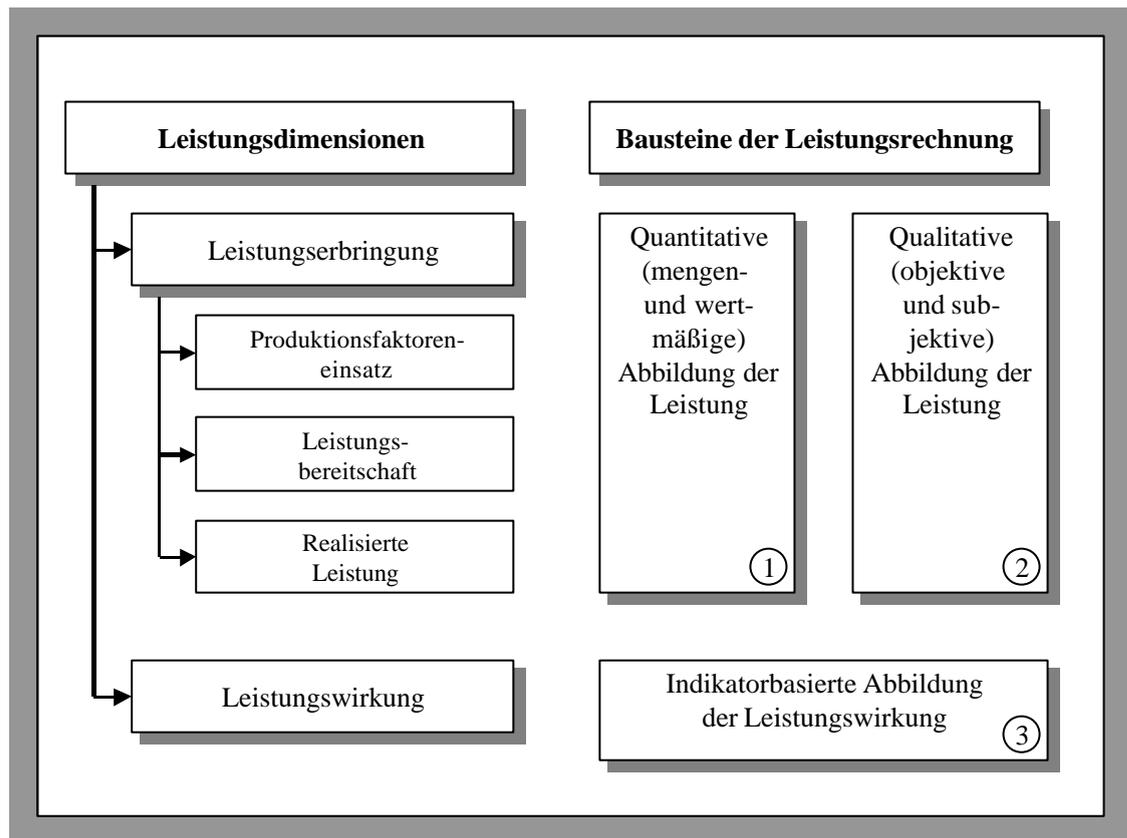


Abbildung 11: Leistungsdimensionen und abgeleitete Bausteine der Leistungsrechnung nach MARIK⁵¹¹

Die *quantitative Abbildung der Leistung* vollzieht sich nach MARIK in drei Schritten: Als erstes wird mit der, den Prinzipien der Bildung von Kostenstellen folgenden, Definition von Leistungsstellen die Voraussetzung zur zielführenden Informationsgewinnung geschaffen.⁵¹² Als nächstes erfolgt eine leistungsstellenweise mengenmäßige

⁵⁰⁹ Vgl. vor allem die konzeptionellen Vorüberlegungen bei MARIK, M. (1995), S. 95 ff. Einen ebenfalls mehrere Bausteine umfassenden Ansatz, allerdings speziell auf Logistikleistungen fokussiert, präsentiert WEBER, J. (1993), S. 79 ff. Er sieht die Notwendigkeit, wirkungsbezogene, ergebnisbezogene, prozeßbezogene und faktorbezogene Daten zu generieren. Vgl. insbesondere die Abbildung 22 bei WEBER, J. (1993), S. 81.

⁵¹⁰ MARIK, M. (1995), S. 97.

⁵¹¹ In grober Anlehnung an MARIK, M. (1995), S. 97.

⁵¹² Vgl. MARIK, M. (1995), S. 121 ff.

Quantifizierung⁵¹³ sowohl der Leistungsbereitschaft als auch der realisierten Endleistung mit Hilfe leistungsindividueller Bezugsgrößen.⁵¹⁴ Als entscheidende, die Leistungssteuerung unterstützende Information, erweist sich hier der Nutzungsgrad der Leistungsbereitschaft einer Leistungsstelle.⁵¹⁵ Im dritten Schritt sieht MARIK eine monetäre Bewertung der eruierten Leistungsmengen vor⁵¹⁶ und widerspricht damit ihrem vorab determinierten Leistungsverständnis. Zur *qualitativen Abbildung der Leistung* identifiziert MARIK die Notwendigkeit, das abstrakte Konstrukt der Qualität⁵¹⁷ definitiv und mit Hilfe von Merkmalen zu konkretisieren.⁵¹⁸ Unter der Qualität einer Leistung versteht sie deren „Eignung, festgelegte oder vorausgesetzte Erfordernisse zu erfüllen“⁵¹⁹ und postuliert – ohne Begründung – als Resultat dieser Begriffsfassung eine Integration des technisch geprägten produktorientierten und des auf die individuellen Nachfragebedürfnisse abstellenden kundenorientierten Qualitätsbegriffs^{520, 521}. Mithin ist auch die Leistungsqualität einerseits produktorientiert, d.h. mit Hilfe von eindeutig und objektiv definierbaren Kriterien der Leistungsbereitschaft und des Leistungsergebnisses zu messen.⁵²² Andererseits zwingt das kundenorientierte Qualitätsverständnis MARIK auch zu einer subjektiven Qualitätsmessung, wozu sie ereignis- und merkmalsorientierte Verfahren als sich ergänzende Methoden ansieht.⁵²³ Den wissenschaftlichen State of the Art präsentiert MARIK bei der *indikatorbasierten Abbildung der Leistungswirkung*: Indem sie die angestrebte Wirkung mit der kundenseitig erwarteten Qualität gleichsetzt,⁵²⁴ schafft sie sich die Möglichkeit, anstelle der Diskussion konkreter Verfahren zur Wirkungsmessung auf die vorab skizzierten Verfahren der Qualitätsmessung zu verweisen.⁵²⁵

⁵¹³ Die konkrete Quantifizierung erfolgt nach MARIK, M. (1995), S. 125 ff., vor allem anhand von mitarbeiterseitig durchzuführenden Aufschreibungen.

⁵¹⁴ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 123 ff. Mit der Definition derartiger Bezugsgrößen, die auch mitarbeiterseitig akzeptiert werden, setzt sich BARTH, R. (1992), S. 234 ff., auseinander.

⁵¹⁵ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 124 f.

⁵¹⁶ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 127 ff.

⁵¹⁷ Eine dezidierte Auseinandersetzung mit dem Konstrukt Qualität nimmt HALLER, S. (1998), S. 5 ff., vor.

⁵¹⁸ Die Notwendigkeit dieses Vorgehens veranschaulicht insbesondere die Abbildung 34 bei MARIK, M. (1995), S. 148.

⁵¹⁹ MARIK, M. (1995), S. 139.

⁵²⁰ Ausführlich stellt BRÖCKELMANN, J. (1995), S. 11 f., beide Qualitätsbegriffe vor.

⁵²¹ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 140.

⁵²² Vgl. MARIK, M. (1995), S. 150 f. Interessant erscheint die nur sehr dürftig begründete Ausklammerung der objektiven Messung der Qualität des Leistungs**prozesses** bei MARIK, M. (1995), S. 152.

⁵²³ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 153 ff.

⁵²⁴ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 177.

⁵²⁵ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 182.

An der von MARIK entwickelten Leistungsrechnung ist positiv zu würdigen, daß sie sich konsequent von dem Anspruch löst, ein der Kostenrechnung entsprechendes,⁵²⁶ in sich geschlossenes Rechenwerk zu schaffen. Eine die drei dargestellten Bausteine umfassende Leistungsrechnung wird der vorab ausführlich dargestellten Mehrdimensionalität des Leistungsbegriffs gerecht, wobei insbesondere die explizite Betonung der Notwendigkeit der Wirkungsmessung hervorzuheben ist. Allerdings gelingt es MARIK nicht, diesen Baustein ihrer Leistungsrechnung instrumentell zu konkretisieren. Außerdem versäumt sie es, die offensichtlichen Interdependenzen zwischen den einzelnen Bausteinen offenzulegen und somit eine ganzheitliche Informationsgewinnung über die Leistung zu ermöglichen. Dennoch bietet der grundsätzlich von MARIK verfolgte Ansatz Potential: erstens für eine zukünftige zielführende Weiterentwicklung der Leistungsrechnung und zweitens für die an späterer Stelle vorzunehmende Anpassung der Balanced Scorecard an die hier entwickelten Anforderungen des Leistungscontrolling.

2.3.5.2 Indikatorenrechnung

In einem engen inhaltlichen Zusammenhang zur Leistungsrechnung ist ein zweites, dem Leistungscontrolling zuzurechnendes Instrument zu sehen: die Indikatorenrechnung.⁵²⁷ Deutlich wird dieser Zusammenhang insbesondere bei SCHMIDBERGER, der die Leistungsrechnung als Datenlieferant für die die Sachzielerreichung fokussierende Indikatorenrechnung versteht.⁵²⁸ Auch MARIK stellt – allerdings mit anderer Pointierung – auf die Kopplung von Leistungsrechnung und Indikatorenrechnung ab: Da sie mit ihrer Leistungsrechnung auch Aussagen über die sich in der Leistungswirkung konkretisierende Erreichung des Sachziels gewinnen will, markiert ein indikatorbasierter Ansatz in ihren Ausführungen einen Teil der Leistungsrechnung.⁵²⁹ Obwohl SCHMIDBERGER und MARIK der Indikatorenrechnung mithin einen unterschiedlichen Stellenwert zusprechen, wird von beiden Autoren mit der Konzeption eines derartigen Ansatzes ein identisches Ziel verfolgt. Dieses manifestiert sich in der „fortlaufende[n] Berichterstattung über die Sachzielerfüllung der Leistungserbringung“.⁵³⁰

Die Konzeption und der Einsatz einer Indikatorenrechnung erweisen sich immer dann als notwendig, wenn sich die Sachziele einer Organisation nicht auf unmittelbar quanti-

⁵²⁶ Die Unmöglichkeit einer der Kostenrechnung entsprechenden Leistungsrechnung hebt auch KLINGEBIEL, N. (1996), S. 78, hervor.

⁵²⁷ Die hier vorgenommene Subsumierung der Indikatorenrechnung unter das Leistungscontrolling ist mit HOFFJAN, A. (1998), S. 279, gerechtfertigt. Ihm zu Folge dient die Indikatorenrechnung der „Abbildung der Leistungsseite“.

⁵²⁸ Vgl. die Ausgestaltung des verwaltungsspezifischen Rechnungswesens bei SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 239 ff.

⁵²⁹ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 147 ff., die Indikatoren zur Abbildung qualitativer Leistungsaspekte heranzieht.

⁵³⁰ HOFFJAN, A. (1998), S. 289. Ähnlich auch SEIDENSCHWARZ, B. (1992), S. 131 und S. 133.

fizierbare Ziele beschränken (z.B. Herstellung einer Menge X des Produktes Y), sondern auch qualitative Ziele der Leistungswirkung beinhalten (z.B. Schaffung von Vertrauen in die Zuverlässigkeit eines Produktes).⁵³¹ Um die Wirkung einer erbrachten Leistung abbilden zu können, reichen Kennzahlen, „die quantitativ erfassbare Sachverhalte in konzentrierter Form erfassen“⁵³² zumeist nicht mehr aus.⁵³³ Vielmehr werden Indikatoren verwendet, mit denen die nicht operationalisierbaren, komplexen Wirkungsziele ausschnitts- und ersatzweise⁵³⁴ meßbar gemacht werden.⁵³⁵ Auf diesem Weg übernehmen Indikatoren erstens eine Operationalisierungsfunktion, zweitens eine Meßfunktion⁵³⁶ und drittens – im Zusammenspiel der beiden – auch eine Motivationsfunktion⁵³⁷. Mit der *Operationalisierungsfunktion* werden abstrakte Phänomene – hier die Leistungswirkungen einer Organisation – durch die Zuordnung von objektiv erfassbaren Indikatoren, welche die angestrebte Wirkung tendenziell anzeigen, handhabbar gemacht.⁵³⁸ Diese indikatorbasierte Konkretisierung der anvisierten, abstrakten Leistungswirkungen markiert die Voraussetzung für die Erfüllung der *Meßfunktion*. Den identifizierten Indikatoren lassen sich einerseits Sollwerte zuordnen und andererseits kann die Erreichung dieser Vorgaben anhand der Indikatoren direkt gemessen werden.⁵³⁹ Aus dem Zusammenspiel von Operationalisierungs- und Meßfunktion leitet HOFFJAN mit Rückgriff auf die Anspruchsniveautheorie⁵⁴⁰ die *Motivationsfunktion* ab.⁵⁴¹ Er führt an, daß die Überführung der schwer greifbaren Leistungswirkungsziele in spezifische Zielwerte „konkrete Anreize zur bestmöglichen Umsetzung der eher unverbindlich allgemeinen Absichtserklärung“⁵⁴² liefern. Zur zielsetzungsadäquaten Erfüllung dieser Funktionen sind bei der Entwicklung und Generierung von Indikatoren Anforderungen an diese zu richten, die hier mit Verweis auf deren ausführliche Diskussion

⁵³¹ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 295 f.

⁵³² REICHMANN, T. (1997), S. 19.

⁵³³ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 296.

⁵³⁴ In diesem Kontext spricht WEBER, J. (1983), S. 87, auch von einer „Skalierung eines Ersatzmaßstabes“.

⁵³⁵ Vgl. WEBER, J. (1983), S. 97 f. Ähnlich auch SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 298. Den Zusammenhang zwischen einem abstrakten, theoretischen Begriff und Indikatoren veranschaulicht außerdem die Abbildung 34 bei MARIK, M. (1995), S. 148.

⁵³⁶ Vgl. zur Meß- und Operationalisierungsfunktion RANDOLPH, R. (1979), S. 29 ff. sowie im Überblick SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 297 f.

⁵³⁷ Zur Motivationsfunktion vgl. HOFFJAN, A. (1998), S. 290.

⁵³⁸ Vgl. HOFFJAN, A. (1998), S. 289 f. Ähnlich auch SEIDENSCHWARZ, B. (1992), S. 132 f. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 297, hebt hervor, daß „Indikatoren die Voraussetzung und das Ergebnis einer Begriffsoperationalisierung“ darstellen. (Hervorhebung im Original vom Verfasser weggelassen)

⁵³⁹ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 298.

⁵⁴⁰ Zur Anspruchsniveautheorie und deren Anwendung auf Zielvorgaben vgl. ausführlich HÖLLER, H. (1978), S. 114 ff.

⁵⁴¹ Vgl. HOFFJAN, A. (1998), S. 290.

⁵⁴² HOFFJAN, A. (1998), S. 290.

in der Literatur nur genannt werden: hohe Validität und Reliabilität,⁵⁴³ zentrale Bedeutung, Einfachheit, Genauigkeit, Vollständigkeit, Vertraulichkeitsschutz, Erhebungswirtschaftlichkeit und Akzeptanz.⁵⁴⁴

Den in der wissenschaftlichen Diskussion zur Indikatorenrechnung präsentierten Ansätzen ist gemein, daß sie überwiegend für nicht-erwerbswirtschaftliche Organisationen entwickelt wurden. Dies läßt sich mit der Erkenntnis erklären, daß die Erreichung der – in derartigen Institutionen dominanten – Sachziele nicht mit Hilfe einfacher Kennzahlen gemessen werden kann. Bspw. lassen sich konkrete Indikatorenrechnungen für Studentenwerke⁵⁴⁵, Universitäten⁵⁴⁶, öffentliche Verwaltungen⁵⁴⁷ und die Bundesanstalt für Arbeit⁵⁴⁸ identifizieren. Unter diesen Vorschlägen ragen die Überlegungen bzgl. der öffentlichen Verwaltungen von SCHMIDBERGER heraus, weil sie über den konkreten Anwendungsfall hinausgehend auch kontextunabhängige Ergebnisse generieren. Letztere umfassen

- erstens die Herausforderung der indikatorbasierten Abbildung des Sachzielsystems,
- zweitens die Messung der Erreichung der Sachziele und
- drittens die Konzeption einer Indikatorengrundrechnung als Basis von Auswertungsrechnungen für verschiedene Informationszwecke.

Bei der *indikatorbasierten Abbildung des Sachziels* einer Unternehmung liegt die größte Schwierigkeit vor allem in der Auswahl geeigneter Indikatoren.⁵⁴⁹ Um diesen Prozeß zu erleichtern, schlägt SCHMIDBERGER eine Orientierung an den drei Leistungsdimensionen Menge, Preis und Qualität vor.⁵⁵⁰ Jede dieser drei Dimensionen ist sodann mit Hilfe von auf das angestrebte Sachziel bezogenen Beschreibungsvariablen zu konkretisieren,⁵⁵¹ für welche die entsprechenden Indikatoren und deren jeweilige Zielniveaus abgeleitet werden können.⁵⁵² Eine derart konzipierte Indikatorenrechnung liefert den Entscheidungsträgern eine Fülle von Outputindikatoren⁵⁵³, mit denen die *Messung der Errei-*

⁵⁴³ Zum Zusammenhang von und zum Konflikt zwischen Validität und Reliabilität vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 300 ff.

⁵⁴⁴ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 300 ff. sowie HOFFJAN, A. (1998), S. 290 ff.

⁵⁴⁵ Vgl. WEBER, J. (1983), S. 100 ff.

⁵⁴⁶ Vgl. SEIDENSCHWARZ, B. (1992), S. 130 ff.

⁵⁴⁷ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 304 ff.

⁵⁴⁸ Vgl. HOFFJAN, A. (1998), S. 295 ff.

⁵⁴⁹ Vgl. die Heuristiken zur Indikatorenauswahl bei SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 304 f.

⁵⁵⁰ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 305. Vgl. ebenso auch WEBER, J. (1983), S. 101.

⁵⁵¹ Diese Beschreibungsvariablen nennt SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 305, „Leistungskategorien“.

⁵⁵² Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 305 ff.

⁵⁵³ Zur Unterscheidung von Input- und Outputindikatoren vgl. WEBER, J. (1983), S. 98 f., SEIDENSCHWARZ, B. (1992), S. 136 oder SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 299.

chung der Sachziele vollzogen werden kann.⁵⁵⁴ Auf den ersten Blick läge es an dieser Stelle auf der Hand, die verschiedenen Zielerreichungsgrade auf Indikatorbasis zu einem gesamten Sachzielerreichungsgrad zusammenzuführen. Aus zwei Gründen verzichtet SCHMIDBERGER jedoch auf eine derartige Amalgamation: Erstens führt die vorgeschlagene Konzeption der Indikatorenrechnung zu unterschiedlich skalierten⁵⁵⁵ Indikatoren,⁵⁵⁶ und zweitens soll gerade der Einsatz einer Indikatorenrechnung den Facettenreichtum der Sachzielerreichung offenlegen, so daß mit einer Aggregation der Indikatoren zwangsläufig auch ein Informationsverlust⁵⁵⁷ einhergeht.⁵⁵⁸ Die Aussagekraft der Outputindikatoren kann darüber hinaus mit einem Verlassen des sachzielbezogenen „Indikatorenbaumes“ gesteigert werden, indem die Outputindikatoren mit effizienzfokussierten Inputindikatoren verknüpft werden.⁵⁵⁹ Aus diesem Grund bietet es sich an, eine nach Input- und Outputindikatoren gegliederte, laufende *Indikatorengrundrechnung* zu pflegen, die entscheidungszweckbezogen auszuwählende Indikatoren bereithält.⁵⁶⁰

Eine kritische Analyse der wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit der Indikatorenrechnung vor dem Hintergrund der in Abschnitt 2.3.1 entwickelten Ansprüche an eine Konzeption des Leistungscontrolling macht deutlich, daß eine Übertragung dieses Ansatzes in den Kontext des Leistungscontrolling sinnvoll ist. Diese Feststellung hat dabei ihre Gültigkeit nicht nur für Unternehmen des nicht-erwerbswirtschaftlichen Bereiches, die in starkem Maße die Plattform für die Entwicklung einer Indikatorenrechnung bilden. Vielmehr ist mit der Indikatorenrechnung ein Instrument identifiziert, das in Unternehmen jeglicher Art eine Sachzielfokussierung des Controlling gewährleistet. Darüber hinaus bietet dieses Verfahren auch die Möglichkeit, das Problem der Abbildung der Leistungswirkung einer zielsetzungsgerechten Lösung zuzuführen.

2.3.5.3 Ressourcen Accounting

Ähnlich wie die Indikatorenrechnung weist auch das noch relativ junge Forschungsfeld des Ressourcen Accounting⁵⁶¹ eine starke inhaltliche Affinität zur Leistungsrechnung⁵⁶²

⁵⁵⁴ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 309 ff.

⁵⁵⁵ Vgl. zu den Eigenschaften verschiedener Meßniveaus BEREKOVEN, L.; ECKERT, W.; ELLENRIEDER, P. (1999), S. 70 ff.

⁵⁵⁶ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 310.

⁵⁵⁷ Die Abnahme der Informationsqualität durch eine Zusammenführung verschiedener sachzielfokussierter Indikatoren pointiert WEBER, J. (1983), S. 95.

⁵⁵⁸ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 311.

⁵⁵⁹ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 311 ff.

⁵⁶⁰ Vgl. SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 314 f. Ebenso auch WEBER, J. (1983), S. 84 f.

⁵⁶¹ Den Terminus Ressourcen Accounting verwendet explizit SCHOENFELD, H. M. W. (1997). Im englischsprachigen Raum wird der gleiche Ansatz unter der Formulierung „resource accounting“ diskutiert. Vgl. hierzu NORREKLIT, L.; SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 8, SCHOENFELD, H. M. W.

auf: Während die Leistungsrechnung in ihrem oben dargestellten Verständnis schwerpunktmäßig eine Konzentration auf den Prozeß der Leistungserstellung⁵⁶³ vornimmt, und die Indikatorenrechnung die Leistungswirkung transparent macht, strebt das Ressourcen Accounting eine Fokussierung der Input-Seite der Leistungsprozesse an.⁵⁶⁴ SCHOENFELD definiert das Ressourcen Accounting als eine informationsgestützte „Rechenschaftslegung über Ressourcen“⁵⁶⁵, mit der das Ziel verfolgt wird, den ökonomischen Wert von Ressourcen und ihre alternativen Einsatzmöglichkeiten offenzulegen⁵⁶⁶.

Die Forderung nach einer konsequenten Ressourcenorientierung innerhalb des Instrumentenkanons der Unternehmensrechnung⁵⁶⁷ ist ein Resultat der gestiegenen Wahrnehmung von Ressourcen als Quelle von Wettbewerbsvorteilen.⁵⁶⁸ Ursache dafür ist der bereits bei der Anpassungsfunktion des Leistungscontrolling skizzierte sog. „Ressourcenansatz“⁵⁶⁹ im Rahmen des strategischen Managements, der eine detaillierte Analyse der Wettbewerbsfähigkeit der eigenen Ressourcen notwendig macht⁵⁷⁰. Die dieser Analyse zugrundeliegenden Kriterien werden im Schrifttum zur strategischen Unternehmensführung dezidiert diskutiert und in ihrer hervorgehobenen Bedeutung wiederholt präsentiert.⁵⁷¹ Im krassen Gegensatz dazu steht in diesen Publikationen der offenkundig vorherrschende Verzicht auf die Konzeption einer Informationsarchitektur, mit der die zur aussagekräftigen Präzisierung dieser Kriterien notwendigen Daten generiert werden

(1996) sowie GAMMELGAARD, K. (1996). Ähnliche Überlegungen stellen in der deutschsprachigen Literatur auch HERMANN, U. (1996) und PAMPEL, J. R. (1996) an. Während HERMANN eine „Neuausrichtung der Kostenrechnung unter Berücksichtigung einer ressourcenbasierten Sichtweise auf die Unternehmung“ vornimmt, entwickelt Pampel eine „Ressourcenorientierung für das Kostenmanagement“.

⁵⁶² Diese Affinität geht bei PAMPEL, J. R. (1996), S. 327 ff., so weit, daß er seinen ressourcenorientierten Ansatz als Erweiterung der Leistungsrechnung ansieht. Eine solche Subsumierung des Ressourcen Accounting unter die Leistungsrechnung wird aber der noch zu zeigenden Bedeutung dieses Ansatzes nach Auffassung des Verfassers nicht gerecht. Daher erfährt hier das Ressourcen Accounting eine von der Leistungsrechnung losgelöste Diskussion.

⁵⁶³ Diese prozessuale Sichtweise der Leistungsrechnung wird deutlich bei SCHMIDBERGER, J. (1993), S. 38 sowie SCHMIDBERGER, J. (1994), S. 247. Ebenso auch HUMMEL, S.; MÄNNEL, W. (1990), S. 15, WARNICK, B. (1993a), S. 26 sowie WARNICK, B. (1993b), S. 142.

⁵⁶⁴ Vgl. PAMPEL, J. R. (1996), S. 326.

⁵⁶⁵ SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 436.

⁵⁶⁶ Vgl. PAMPEL, J. R. (1996), S. 324. Ähnlich auch SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 436, der von „Eignungsbeurteilung“ spricht.

⁵⁶⁷ Vgl. HERMANN, U. (1996), S. 29 ff.

⁵⁶⁸ Vgl. im Überblick PAMPEL, J. R. (1996), S. 322 ff. sowie SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 81 ff.

⁵⁶⁹ Diese Formulierung geht nach Wissen des Verfassers auf BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a) und BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b) zurück. Die Wurzeln dieses Ansatzes werden in der englischsprachigen Literatur unter dem Schlagwort „resource-based view“ diskutiert. Vgl. den Überblick bei PETERAF, M. A. (1993), S. 179 ff.

⁵⁷⁰ Vgl. COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 120 ff.

⁵⁷¹ Vgl. bspw. PETERAF, M. A. (1993), S. 180 ff., RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 503 ff. sowie COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 120 ff.

können.⁵⁷² Da bei diesem Unterfangen die bekannten Verfahren der Kostenrechnung zu kurz greifen,⁵⁷³ entwickelt erstmals SCHOENFELD einen Ansatz,⁵⁷⁴ mit dem Auf- und Ausbau der wettbewerbsentscheidenden Ressourcen über deren Lebenszyklus hinweg informatorisch durchleuchtet werden.⁵⁷⁵

Mit dem Verweis auf die ausreichende Berücksichtigung aller dem unmittelbaren Verbrauch dienenden Ressourcen in den unternehmerischen Informationssystemen schränkt SCHOENFELD in einem ersten Schritt den Anwendungsbereich des Ressourcen Accounting auf die langfristig nutzbaren Ressourcen ein.⁵⁷⁶ Für diese identifiziert er sodann drei zentrale Informationsbedarfe:⁵⁷⁷ Erstens gilt es, deren aktuellen Wert für das Unternehmen zu bestimmen, wobei sowohl die Kosten- als auch die Erlösseite⁵⁷⁸ ins Kalkül zu ziehen sind. Zweitens ist über die Verknüpfung finanzieller und nicht-finanzieller Kennzahlen die zielsetzungsgerechte Entwicklung der Ressourcen zu kontrollieren, wodurch drittens sowohl deren Verfügbarkeit zum richtigen Zeitpunkt als auch deren Adäquanz für strategische Ziele offengelegt werden kann. Die konkrete Entwicklung und Generierung von Kennzahlen zu diesen Informationsfeldern wird zusätzlich erschwert durch das Phänomen der Verbundenheit von Ressourcen⁵⁷⁹: Fast alle Ressourcen erhalten erst einen spezifischen Wert für eine Organisation durch ihre Kombination mit anderen Ressourcen.⁵⁸⁰ Das Ressourcen Accounting ist mithin sowohl auf die originären Ressourcen als auch auf die derivativen Ressourcen-Kombinationen zu fokussieren.⁵⁸¹

⁵⁷² Dieses Defizit merken auch NORREKLIT, L.; SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 7, an.

⁵⁷³ Vgl. HERMANN, U. (1996), S. 29 ff. sowie SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 430 ff.

⁵⁷⁴ Vgl. SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 104 ff.

⁵⁷⁵ An dieser Stelle sollen die Bemühungen von HERMANN, U. (1996), S. 157 ff., um eine ressourcenorientierte Kostenrechnung nicht völlig vernachlässigt werden. Der von HERMANN präsentierte Ansatz läßt sich aber im Vergleich zu dem Konzept von SCHOENFELD als zu einseitig kostenorientiert charakterisieren – eine Ausrichtung, die sich vor allem aufgrund der an eine wettbewerbsentscheidende Ressource gestellten Anforderungen als zu kurz greifend präsentiert. Hier geht SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 104, einen Schritt weiter, indem er auch qualitativen Daten Eingang in seinen Ansatz ermöglicht.

⁵⁷⁶ Unter die langfristig nutzbaren Ressourcen subsumiert SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 103, bspw. Kapital, Mitarbeiter, Patente, Know-how, Marktstellung oder organisationelle Fähigkeiten. Ebenso auch SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 104.

⁵⁷⁷ Vgl. zur folgenden Aufzählung SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 104 f.

⁵⁷⁸ Die von SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 104, gewählte und nicht näher präzierte Formulierung „future cash flow“ kennzeichnet nach Ansicht des Verfassers die zukünftig aufgrund einer Ressource generierbaren Erlöse. An dieser Stelle wäre bei SCHOENFELD eine Diskussion der Quantifizierungs- und Zurechnungsprobleme für einen derartigen Wert wünschenswert.

⁵⁷⁹ Dieses Phänomen ist letztendlich auch der Grund für die hohe strategische Bedeutung, die der sog. „Pfadabhängigkeit“ im Rahmen des Ressourcenansatzes zugesprochen wird. Sie kennzeichnet die Tatsache, daß viele Ressourcen bzw. Ressourcen-Kombinationen erst durch ihre organisatorische Entstehungsgeschichte Wettbewerbsrelevanz entfalten können. Als Beispiel sei das im Laufe vieler Jahre angewachsene Beziehungs-Netzwerk einer Unternehmensberatung genannt, das durch die vielfach zu beobachtende Übernahme einflußreicher Positionen ehemaliger Beratungsmitarbeiter ständig wächst und daher fortlaufendes Projektpotential generiert. Vgl. COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 121 f.

⁵⁸⁰ Vgl. SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 105.

zu fokussieren.⁵⁸¹ Zur Befriedigung der oben skizzierten Informationsbedarfe hinsichtlich beider Erkenntnisobjekte identifiziert SCHOENFELD vier im Kontext des Ressourcen Accounting zu erhebende Informationsarten:⁵⁸² traditionelle Kosteninformationen, quantitative, nicht kostenorientierte Informationen, qualitative Informationen und – in der Zusammenschau – Informationen über spezifische Ressourcenprofile. Ein Beispiel für den letztgenannten Informationsbedarf wäre die Abbildung des Humanvermögens der F&E und dessen Eignung für die Umsetzung spezifischer Pläne. In der Zusammenfassung der skizzierten Ausführungen ergibt sich ein konzeptioneller Aufbau des Ressourcen Accounting, wie ihn die nachstehende Abbildung 12 visualisiert:

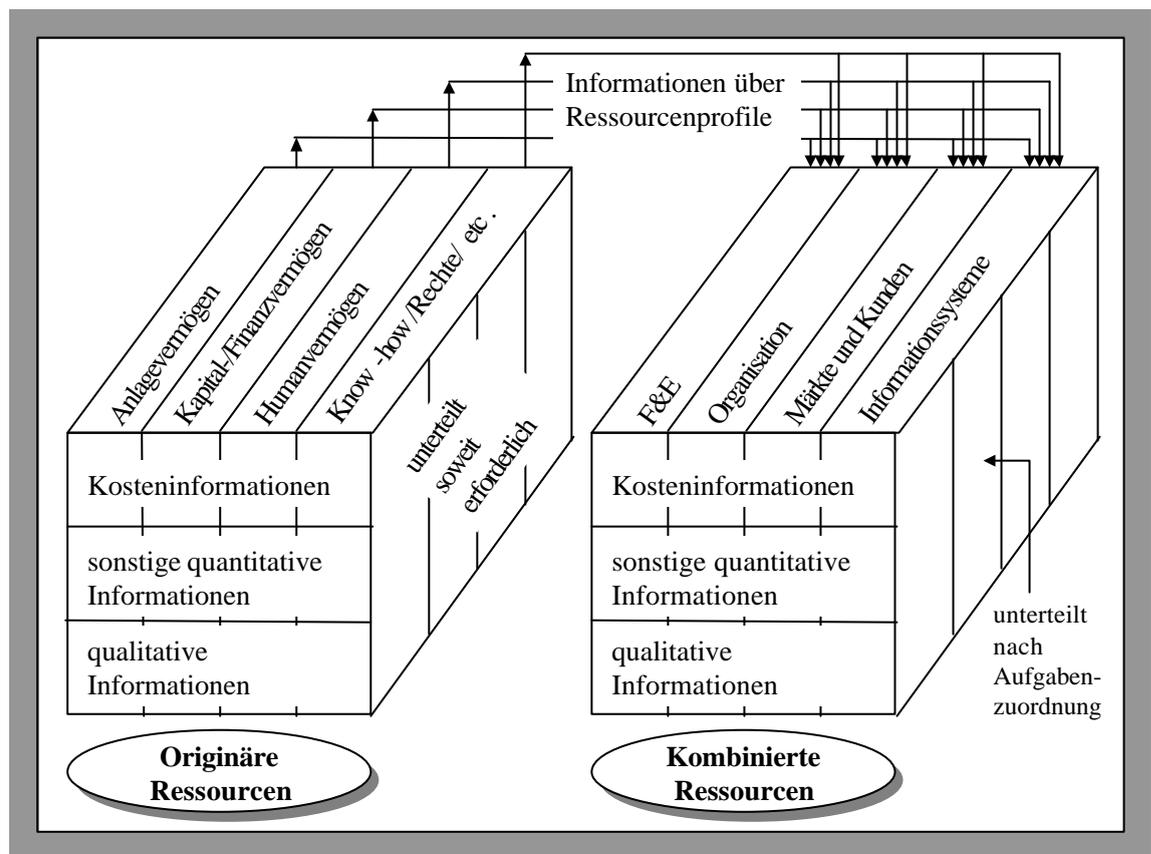


Abbildung 12: Inhalt und Konzeption des Ressourcen Accounting nach SCHOENFELD⁵⁸³

Auch wenn die wissenschaftliche Diskussion des Ressourcen Accounting derzeit nicht über allgemein-konzeptionelle Überlegungen⁵⁸⁴ hinaus reicht, so erscheint dennoch eine

⁵⁸¹ Vgl. SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 105 f.

⁵⁸² Vgl. zur folgenden Aufzählung SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 107.

⁵⁸³ In Anlehnung an SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 106 sowie SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 442.

⁵⁸⁴ Diese Einschätzung betrifft nicht nur den von SCHOENFELD, H. M. W. (1996) vorgelegten Ansatz, sondern auch die Überlegungen von PAMPEL, J. R. (1996), S. 324 ff. Aufgrund dieser Tatsache ist es auch nicht verwunderlich, daß SCHOENFELD keine Kriterien entwickelt, nach denen er – wie es die Abbildung 12 zeigt – die originären Ressourcen einer weiteren Unterteilung zuführt.

weitergehende Auseinandersetzung mit diesem Erkenntnisobjekt im Kontext des Leistungscontrolling sinnvoll.⁵⁸⁵ Vor dem Hintergrund der detailliert vorgetragenen Anforderung an dieses, Informationen über alle Dimensionen der Leistung zu generieren, erweist sich das Ressourcen Accounting als notwendige Ergänzung zu den „klassischen“ Leistungscontrolling-Instrumenten: Im Zusammenspiel mit der Leistungsrechnung (Fokussierung auf die Dimension der Leistungsprozesse) und der Indikatorenrechnung (Abbildung der sich über die Wirkung manifestierenden Dimension der Leistungsergebnisse) gelingt es dem Ressourcen Accounting (Konzentration auf die Dimension der Leistungspotentiale), das geforderte Bild über die unternehmerische Leistung zu komplettieren.

Aus dieser – für die instrumentelle Konzeptionierung des Leistungscontrolling entscheidenden – Erkenntnis läßt sich unmittelbar die Herausforderung ableiten, die drei diskutierten Instrumente konzeptionell zu verbinden und die Potentiale ihres „Ineinandergreifens“ aufzuzeigen. Eine Denkrichtung, in der diesem Problem intuitiv-situativ begegnet wird, ist das Performance Measurement, welches daher als abschließender instrumenteller Ansatz des Leistungscontrolling vorgestellt wird.

2.3.5.4 Performance Measurement

Das Performance Measurement ist ein – vor allem im angloamerikanischen Raum – breit diskutiertes Verfahren,⁵⁸⁶ dessen Einsatzgebiete und Ausgestaltungsmöglichkeiten so vielschichtig und heterogen sind,⁵⁸⁷ daß eine konkrete Begriffsfassung nahezu unmöglich erscheint.⁵⁸⁸ Der Versuch, diese Unmöglichkeit zu überwinden, führt aber mit Verweis auf eine hohe Anzahl von Veröffentlichungen zur Erarbeitung einiger allgemein akzeptierter Grundsätze des Performance Measurement, mit deren Hilfe dessen Erkenntnisobjekt umrissen werden kann: Im Kern ist das Performance Measurement auf die Generierung von Maßgrößen⁵⁸⁹ gerichtet, mit denen sowohl die Effizienz⁵⁹⁰ als auch

⁵⁸⁵ Tiefgehende und weiterreichende Überlegungen zum Ressourcen Accounting würden dazu beitragen, daß dieser noch junge Controlling-Ansatz schon bald seine Einführungsphase verläßt und – dem Gedanken eines Konzept-Lebenszyklusses folgend – in die Wachstumsphase vorstößt, in der sodann auch ein konkreter (praktischer) Nutzen zu erwarten ist.

⁵⁸⁶ Vgl. die Literaturanalyse bei NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 80 ff.

⁵⁸⁷ Vgl. beispielhaft die unterschiedlichen Rahmenkonzepte bei GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 37 ff.

⁵⁸⁸ In diesem Sinne äußern sich auch NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 80.

⁵⁸⁹ Den Terminus Maßgrößen verwendet GLEICH, R. (1997a), S. 115. Synonym werden in der englischsprachigen Literatur die Ausdrücke „performance indicators“, „performance criteria“ oder „performance measures“ verwendet. Vgl. FORTUIN, L. (1988), S. 1, GLOBERSON, S. (1985), S. 639 sowie FRAY, E. (1988), S. 11.

⁵⁹⁰ Es soll hier nicht der Versuchung erlegen werden, die in der betriebswirtschaftlichen Literatur erfolgte Diskussion über unterschiedliche Effizienz- und Effektivitäts-Begriffe nachzuzeichnen. Vgl. dazu im Überblick BECKER, W.; BENZ, K. (1997), S. 658 sowie ausführlich DYCKHOFF, H.; AHN, H. (1997), S. 2 ff. Vielmehr wird hier WELGE, M. K.; FESSMANN, K. D. (1980), Sp. 577 f., gefolgt, nach

die Effektivität⁵⁹¹ verschiedener Objekte eines Unternehmens⁵⁹² beurteilt werden können. Als unabdingbar zur Erreichung dieses Ziels wird nahezu unisono gefordert, daß die Maßgrößen sowohl einen unmittelbaren Strategiebezug⁵⁹³ aufweisen als auch finanzieller und nicht-finanzieller Natur⁵⁹⁴ sind.

Insbesondere der zuletzt angeführte Anspruch, die Verwendung nicht-finanzieller Maßgrößen, ist als eine der zentralen Aufgabenstellungen innerhalb des Performance Measurement zu verstehen. Denn vor allem die Schwächen traditioneller, auf finanzielle Daten fokussierter Systeme der Unternehmensrechnung (bzw. des Management Accounting)⁵⁹⁵ haben die Notwendigkeit eines diese Defizite überwindenden Performance Measurement-Systems erst offenbar werden lassen.⁵⁹⁶ Gleichzeitig zeigen empirische Forschungen einen Dominanzverlust der finanziellen Zwecksetzung innerhalb der unternehmerischen Zielsysteme,⁵⁹⁷ so daß einer derartigen Schwerpunktverlagerung auch in den Informationssystemen gefolgt werden muß: In Unternehmungen, die sich vielfach zitierten Phänomenen wie einer wachsenden Instabilität und Komplexität ihrer Innen- und Außenwelt sowie sich stetig differenzierenden Kundenwünschen ausgesetzt sehen, bilden finanzielle Kennzahlen – ungeachtet ihrer weiterhin hohen Bedeutung – stets nur einen Teilausschnitt der relevanten Unternehmensrealität ab.⁵⁹⁸ Dies ist um so problematischer, als aufgrund der finanziellen Informationssystemen inhärenten zeitli-

denen **Effektivität** die grundsätzliche Eignung einer Maßnahme beschreibt, ein gegebenes Ziel zu erreichen. **Effizienz** hingegen wird als Maßgröße verstanden, mit der verschiedene effektive Maßnahmen hinsichtlich ihres relativen Zielbeitrages verglichen werden können, indem eine Output-Input-Relation gebildet wird.

⁵⁹¹ Effizienz und Effektivität als Zielvariablen des Performance Measurement finden sich bspw. bei FORTUIN, L. (1988), S. 2, NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 80 f., GLEICH, R. (1997a), S. 115 sowie KLINGEBIEL, N. (1997a), S. 634 ff.

⁵⁹² Vgl. GLEICH, R. (1997a), S. 115, der hierunter Organisationseinheiten, Mitarbeiter und Prozesse subsumiert. Diese Dreiteilung geht auf RUMMLER, G. A.; BRACHE, A. P. (1990), S. 15 ff., zurück und hat Eingang in verschiedene Performance Measurement-Systeme gefunden. Vgl. u.a. HRONEC, S. M. (1993), S. 21 ff.

⁵⁹³ Vgl. BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. (1988), S. 159 ff., ECCLES, R. G. (1991a), S. 133, ECCLES, R. G. (1991b), S. 18, MASKELL, B. H. (1991), S. 20 f., HRONEC, S. M. (1993), S. 16 sowie DRUCKER, P. F. (1995), S. 61 f.

⁵⁹⁴ Vgl. u.a. FORTUIN, L. (1988), S. 1, ECCLES, R. G. (1991b), S. 14 sowie MASKELL, B. H. (1991), S. 22 ff.

⁵⁹⁵ Diese Schwächen sollen hier nicht im einzelnen aufgezeigt werden, da sie mittlerweile einen breiten Einzug in die gängige Controlling-Literatur genommen haben. Außerdem werden sie im Zuge der Erörterung der Entstehungsursachen der Balanced Scorecard im Abschnitt 3.1 noch einmal thematisiert. Schon frühzeitig wurden sie von KAPLAN, R. S. (1983), S. 689 ff. offengelegt. Basierend auf dessen Gedanken zeichnen JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. (1987) prägnant und überzeugend den „Untergang“ der Bedeutung des klassischen Rechnungswesens nach. Einführend und kürzer vgl. GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 6 ff. sowie FISHER, J. (1992), S. 33 f.

⁵⁹⁶ Vgl. JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. (1987), S. 253 ff.

⁵⁹⁷ Vgl. hierzu insbes. FRITZ ET AL. (1988), S. 571 ff.

⁵⁹⁸ Vgl. GLOBERSON, S. (1985), S. 639 sowie KLINGEBIEL, N. (1997b), S. 657. Siehe auch die einführenden Beispiele bei GLEICH, R. (1997a), S. 114.

chen Verzögerung dieser Ausschnitt lediglich vergangenheitsbezogen ist⁵⁹⁹ und daher die Möglichkeiten zu flexiblen, zukunftsbezogenen und strategieförderlichen Handlungen dramatisch einengt.⁶⁰⁰ Die Generierung nicht-finanzieller neben den traditionellen finanziellen Kennzahlen führt allerdings nur dann zu einer Entfaltung neuartiger Steuerungspotentiale, wenn beide Arten von Maßgrößen zielführend miteinander verknüpft werden.⁶⁰¹ Performance Measurement-Systeme müssen sich – so ein erstes Fazit der bisherigen Überlegungen – daran messen lassen, ob sie erstens strategiebezogen sind, zweitens nicht-finanzielle Kennzahlen generieren und diese drittens mit den bestehenden finanziellen Kennzahlen verflechten.

Mit diesem – noch recht rudimentären – Kriterienraster⁶⁰² ließen sich im folgenden alternative Ansätze des Performance Measurement einer vergleichenden Analyse unterziehen. Dieser Weg soll hier aber nicht eingeschlagen werden, da er aufgrund der Vielschichtigkeit und Heterogenität der verschiedenen Konzepte des Performance Measurement⁶⁰³ als wenig zielführend angesehen wird. Um jedoch – als Fundament für die weiteren Darstellungen – ein Basisverständnis über die Denk- und Funktionsweise des Performance Measurement zu determinieren, wird zunächst beispielhaft die 1990 von MCNAIR, LYNCH und CROSS präsentierte⁶⁰⁴ und von LYNCH und CROSS weiterentwickelte Performance Pyramid vorgestellt.⁶⁰⁵ Deren Wahl erweist sich als zweckmäßig, weil sie Eingang in verschiedene andere Performance Measurement-Ansätze gefunden hat.⁶⁰⁶ Im Anschluß daran wird der Fokus auf vertiefende Grundüberlegungen sowie auf gemeinsame Basiserkenntnisse vieler Performance Measurement-Systeme gerichtet, mit deren Hilfe der Beitrag des Performance Measurement zum Leistungscontrolling eruiert werden kann.

⁵⁹⁹ Vgl. GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 2 sowie ausführlich S. 6 ff.

⁶⁰⁰ Vgl. ECCLES, R. G. (1991a), S. 132 f. In diesem Kontext entwickelt FISHER, J. (1992), S. 31, ein anschauliches Bild: Er vergleicht **finanzielle Maßgrößen** mit einer Anzeigetafel beim Baseball, die einer Mannschaft zwar die Resultate vergangener Handlungen anzeigt, ihr aber keine Informationen über mögliche begangene Fehler gibt. Daher sind die Mannschaften, die beim Spiel nur die Anzeigetafel im Auge behalten, auch selten erfolgreich. In dieser Sichtweise lassen sich **nicht-finanzielle Maßgrößen** als Indikatoren aktuell vollzogener bzw. noch zu vollziehender Handlungen verstehen: Auf diesem Wege machen sie deutlich, daß erfolgreiche Mannschaften sich weniger auf die Anzeigetafel, als vielmehr auf den zu schlagenden Ball konzentrieren müssen.

⁶⁰¹ Vgl. FISHER, J. (1992), S. 37 f. Vgl. auch das plakative Beispiel bei MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 28. Implizit auch GLEICH, R. (1997a), S. 115.

⁶⁰² Ein anderes Kriterienraster – als Vorschlag für zukünftige Forschungen zum Performance Measurement – entwickelt GLEICH, R. (1997a), S. 116. Dieses kann in den hier anzustellenden Überlegungen nicht genutzt werden, weil es u.a. das Kriterium „Komplexitätsgrad bei der Anwendung und Umsetzung der Konzepte aus Anwendersicht“ beinhaltet. Die Anwendung dieses Merkmals würde eine hier nicht zu leistende empirische Untersuchung erfordern.

⁶⁰³ Vgl. den Überblick bei NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 80 ff.

⁶⁰⁴ Vgl. MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990). Vgl. zu einführenden Darstellung dieses Ansatzes auch OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 21 f.

⁶⁰⁵ Vgl. LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1995), S. 63 ff.

⁶⁰⁶ Vgl. zu dieser Einschätzung KLINGEBIEL, N. (1999b), S. 61.

Als Konsequenz der Auseinandersetzung mit den dargelegten Schwächen rein finanzieller Kennzahlensysteme entwickeln MCNAIR, LYNCH und CROSS einen Ansatz, für den sie zwei Ziele formulieren: erstens die Etablierung einer Kundenorientierung und zweitens eine Änderung der Ausrichtung von der reinen Kostenkontrolle hin zu einer Unterstützung von Verbesserungsbemühungen.⁶⁰⁷ Zu diesem Zweck stellen sie eine Performance Measurement-Konzeption vor – die Performance Pyramid –, mit der bilaterale Kommunikationsbeziehungen gewährleistet werden. Auf der einen Seite erfolgt eine Top-Down-Übersetzung der aus der Unternehmensvision abgeleiteten strategischen Zielsetzungen und auf der anderen Seite werden die diese Ziele darstellenden Kennzahlen bottom-up aggregiert.⁶⁰⁸ Um dieses Ineinandergreifen von Zielen und Maßgrößen zu sichern, bedarf es eines vierstufigen Aufbaus der Performance Pyramid.⁶⁰⁹ Zuerst wird die Vision eines Unternehmens abgebildet, um eine konsequente Orientierung der im Performance Measurement zu generierenden Kennwerte an den langfristigen Vorgaben zu sichern. Auf der zweiten Stufe kommt es sodann zu einer Explikation dieser Vision mit Hilfe von spezifisch marktorientierten und finanziellen Zielbereichen, welche wiederum – in einem dritten Schritt – in operativ steuerbare Kennzahlen übersetzt werden müssen. Zur zielführenden Bewältigung dieser erfolgskritischen⁶¹⁰ Herausforderung geben MCNAIR, LYNCH und CROSS die kennzahlengestützte Abbildung der Faktoren Kundenzufriedenheit, Flexibilität und Produktivität vor. Für diese drei Kennzahlenkreise fordern sie sowohl die Bildung genereller, unmittelbar die strategischen Ziele fokussierender Maßgrößen als auch die Eruiierung von Kennwerten zur operativen Prozeßsteuerung.⁶¹¹ Dabei sehen sie die Kundenzufriedenheit als Determinante der Marktziele und die Produktivität als Bestimmungsgröße der Finanzziele an, während sie der Flexibilität einen Einfluß auf beide Vorgaben bescheinigen. Auf der untersten Ebene der Performance Pyramid werden diese operativ handhabbaren Maßgrößen schließlich in Kennwerte übersetzt, deren Erreichung allein in den Verantwortungsbereichen der betrachteten Abteilungen liegt. Als solche verstehen MCNAIR, LYNCH und CROSS die Qualität, die Lieferzuverlässigkeit, die Durchlaufzeit und den Ausschuß. Den soeben skizzierten grundsätzlichen Aufbau des von ihnen entwickelten Ansatzes zeigt die Abbildung 13:

⁶⁰⁷ Vgl. MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 29 f.

⁶⁰⁸ Vgl. MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 30.

⁶⁰⁹ Vgl. ausführlich LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1995), S. 63 ff. sowie im Überblick MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 30 f.

⁶¹⁰ Diese Einschätzung nehmen explizit MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 30, vor.

⁶¹¹ Vgl. LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1995), S. 77.

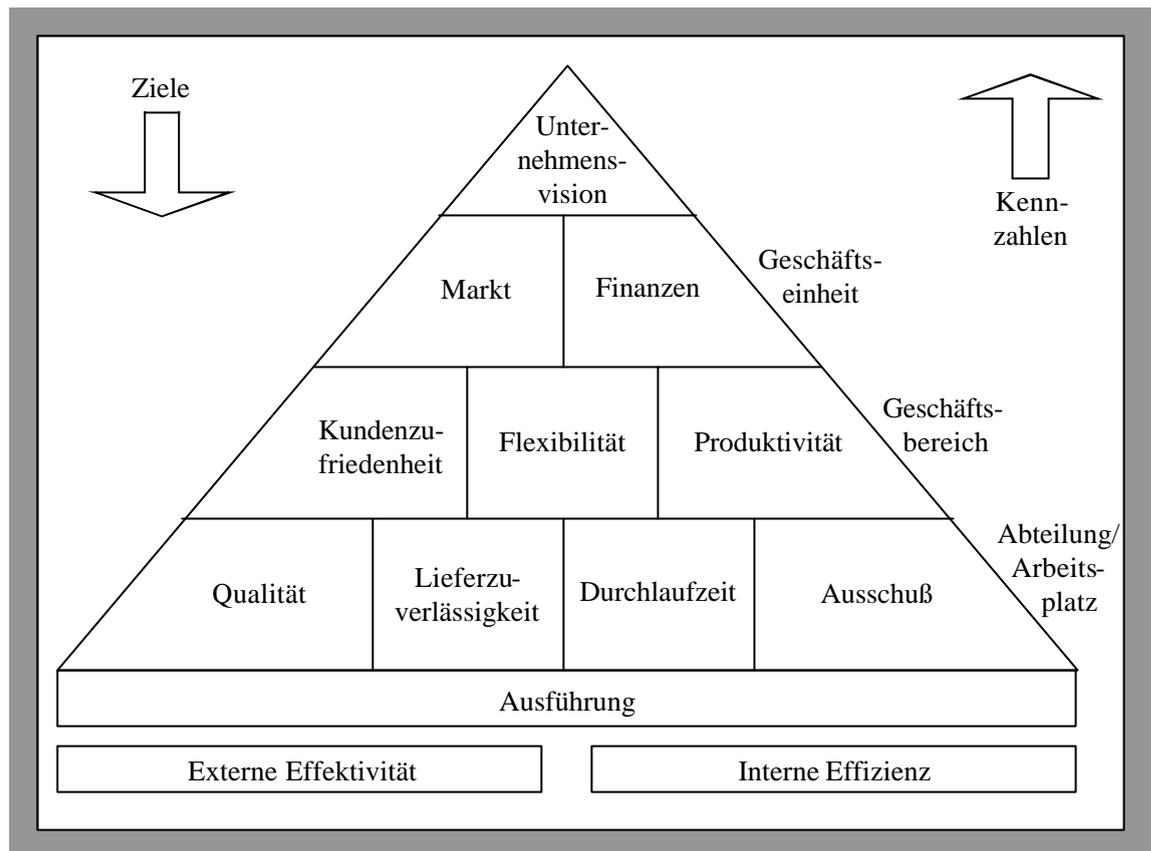


Abbildung 13: Die Performance Pyramid nach MCNAIR, LYNCH und CROSS⁶¹²

Eine Beurteilung dieses Ansatzes anhand der drei Anforderungen Strategieorientierung, Generierung nicht-finanzieller Kennzahlen und deren Verknüpfung mit den finanziellen Zielen führt zunächst zu einer Bestätigung der Realisierung der ersten beiden Punkte. Hinsichtlich der Kopplung finanzieller und nicht-finanzieller Maßgrößen sind allerdings noch Defizite zu konstatieren. Zwar werden die Kennzahlenbereiche Flexibilität und Produktivität unmittelbar und Durchlaufzeit sowie Ausschuß mittelbar an die finanziellen Ziele gebunden, doch fällt das unverbundene Nebeneinander von marktbezogenen und monetären Vorgaben schwer ins Gewicht. Das vorgestellte Konzept ist nicht in der Lage, die Interdependenzen zwischen beiden Zielbereichen vollständig offenzulegen.⁶¹³ Bspw. wird mit der Performance Pyramid nicht deutlich, daß sich eine erhöhte Kundenzufriedenheit über dadurch induzierte Mehrumsätze direkt positiv auf Finanzziele auswirken kann. Gleichzeitig kann die parallele, nicht aufeinander abgestimmte Verfolgung von monetären und kundenbezogenen Zwecksetzungen einen Zielkonflikt provozieren, wenn z.B. Maßnahmen zur Steigerung der Kundenzufriedenheit ohne Rücksicht auf die

⁶¹² Vgl. MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 30. Zur Übersetzung vgl. i.w. KLINGEBIEL, N. (1999b), S. 62.

⁶¹³ Anders lautend vgl. KLINGEBIEL, N. (1998), S. 10, der einen „deutlich intensiveren Interessenausgleich zwischen Kunden und Eignern“ konstatiert.

potentielle Gefährdung finanzieller Vorgaben initiiert werden.⁶¹⁴ Diese Kritik wird auch mit den in der jüngsten Publikation präsentierten „blocks of success“ nicht überwunden, innerhalb derer LYNCH und CROSS Ursache-Wirkungsbeziehungen zwischen Kennzahlen unterschiedlicher Hierarchieebenen der Pyramide offenlegen.⁶¹⁵ Eine explizite und direkte Verknüpfung von Kunden- und Finanzziele bleibt auch hier aus. Außerdem ist kritisch anzuführen, daß die einzige Gestaltungsempfehlung, die MCNAIR, LYNCH und CROSS für die Übersetzung der Unternehmensziele in Kennzahlen für die operativen Ebenen geben, ein Verweis auf die aus der Prozeßkostenrechnung bekannten Kostentreiber ist.⁶¹⁶ Damit provozieren sie sowohl eine zu einseitige Kostenorientierung als auch ein Verharren in bekannten Denkstrukturen und -modellen.

Der hier exemplarisch aufgezeigten Schwäche eines unverbundenen Nebeneinanders von monetären und nicht-monetären Maßgrößen begegnen viele Überlegungen zum Performance Measurement, indem sie zwischen Ergebniskennzahlen und deren Determinanten differenzieren.⁶¹⁷ Während die ersteren überwiegend⁶¹⁸ finanzieller Natur sind und sich die Resultate vergangener Handlungen primär monetär darstellen, können die Treiber dieser Ergebnisse zumeist nur mit Hilfe nicht-finanzieller Kennzahlen abgebildet werden. Die zweckmäßige Integration der Promotoren der unternehmerischen Ergebnisse, die damit letztlich auch den Weg zur Strategieerreichung visualisieren, hat aber eine nicht unerhebliche Konsequenz für den konkreten Aufbau eines Performance Measurement-Systems. Aufgrund der Individualität jedes Unternehmens und der daraus resultierenden Einzigartigkeit der jeweiligen Strategie⁶¹⁹ sind auch die abgeleiteten Performance-Indikatoren in höchstem Maße unternehmensspezifisch.⁶²⁰ Diese Tatsache hat zur Folge, daß die Fülle möglicher sinnvoller Kennzahlen innerhalb des Performance Measurement nahezu unendlich erscheint,⁶²¹ kaum allgemein-akzeptierte Aussagen über die Zweckmäßigkeit einzelner Maßgrößen formuliert werden können und Unternehmen sich daher bei der Entwicklung eines Performance Measurement-Systems regelmäßig

⁶¹⁴ Einen derartigen Zielkonflikt sprechen explizit auch MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 35, an. Sie erachten ihn sogar wegen der langfristig positiven Wirkungen einer Maßnahme zur Steigerung der Kundenzufriedenheit als zielführend. Diese langfristige Interaktion wird aber innerhalb der Struktur der Performance Pyramid nicht deutlich.

⁶¹⁵ Vgl. dazu LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1995), S.83 ff., insbes. S. 88.

⁶¹⁶ Vgl. MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), S. 35.

⁶¹⁷ Vgl. dazu FITZGERALD, L. ET AL. (1991), S. 6 ff. Diese Überlegung machen sich auch KAPLAN und NORTON bei ihrer später noch ausführlich zu diskutierenden Balanced Scorecard zu Nutze. Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 31 f. Ähnlich differenziert auch HRONEC, S. M. (1993), S. 15 f., zwischen Prozeß- und Ergebnisgrößen.

⁶¹⁸ Beispiele für nicht-finanzielle Ergebnisgrößen finden sich bei FITZGERALD, L. ET AL. (1991), S. 8 sowie HRONEC, S. M. (1993), S. 15.

⁶¹⁹ Vgl. GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 38.

⁶²⁰ Vgl. FORTUIN, L. (1988), S. 7.

⁶²¹ Vgl. den Literaturüberblick zu einzelnen Performance-Maßen bei NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 83 ff.

mit einem Auswahlproblem⁶²² konfrontiert sehen. Da zur Lösung dieses Problems bis dato kein eindeutiges Verfahren⁶²³ entwickelt werden konnte, ist in der Performance Measurement-Literatur deutlich die Tendenz zu erkennen, Basiskennzahlenbereiche zu generieren, die sodann mit unternehmensindividuellen Maßgrößen zu konkretisieren sind. Beispiele für derartige Basiskennzahlenbereiche, die sich wie ein roter Faden durch viele Ansätze zum Performance Measurement ziehen, sind Qualität,⁶²⁴ Zeit,⁶²⁵ Flexibilität⁶²⁶ und Kosten⁶²⁷.⁶²⁸ Diese vier Grundelemente des Performance Measurement deuten auch dessen vorab konstatierten Beitrag zur instrumentellen Verknüpfung der drei Ebenen des Leistungscontrolling an. Denn während die Kennzahlenbereiche Qualität und Kosten tendenziell die Ergebnisdimension berühren, läßt sich die Zeit vorrangig als Maßstab der Prozeßdimension und die Flexibilität in erster Linie als Kenngröße der Potentialdimension verstehen.

Dennoch sind die Bemühungen zum Performance Measurement – vor dem Hintergrund der hier erhobenen Anforderungen – als nicht hinreichend für das Leistungscontrolling zu bewerten. Zwar bieten die entwickelten Basiskennzahlen die Möglichkeit zum Aufbau eines umfassenden Performance Measurement-Systems, geben dazu aber keine Restriktionen⁶²⁹ im Sinne einer notwendigen Komplexitätsreduzierung vor.⁶³⁰ Mithin ver-

⁶²² Vgl. GLOBERSON, S. (1985), S. 640.

⁶²³ Zwar testet GLOBERSON, S. (1985), S. 640 ff., drei verschiedene Auswahlverfahren, kommt aber zu dem Ergebnis, daß jedes Verfahren – bei identischen Entscheidern – innerhalb einer fest vorgegebenen Kennzahlenmenge jeweils eine andere Präferenzreihenfolge hervorbringt. Diesen Ergebnissen folgend ist kein Verfahren als dominant anzusehen, d.h., daß deren jeweiliger Einsatz und damit auch die erzielten Ergebnisse als willkürlich angesehen werden müssen.

Außerdem ist zu diesem Test generell kritisch anzumerken, daß er darauf angelegt ist, eine Liste von mehreren Dutzend (!) geeigneten Kennzahlen zu generieren. Vgl. GLOBERSON, S. (1985), S. 640. Diese Anzahl erscheint vor dem Hintergrund jüngerer Ergebnisse als nicht mehr handhabbar und damit zu hoch. Vgl. vor allem die Überlegungen von KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 72 f.

⁶²⁴ Vgl. BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. (1988), S. 169 ff., ECCLES, R. G. (1991a), S. 132 ff., FISHER, J. (1992), S. 34 f., FITZGERALD, L. ET AL. (1991), S. 35 ff., FRAY, E. (1988), S. 11, GLEICH, R. (1997a), S. 115, HRONEC, S. M. (1993), S. 18, KAPLAN, R. S. (1983), S. 689 ff., MASKELL, B. H. (1991), S. 203 ff., RICHARDSON, P. R.; GORDON, J. R. M. (1980), S. 54, SELLENHEIM, M. R. (1991), S. 51.

⁶²⁵ Vgl. BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. (1988), S. 169 ff., GLEICH, R. (1997a), S. 115, HRONEC, S. M. (1993), S. 18, MASKELL, B. H. (1991), S. 123 ff., RICHARDSON, P. R.; GORDON, J. R. M. (1980), S. 54, SELLENHEIM, M. R. (1991), S. 52.

⁶²⁶ Vgl. FITZGERALD, L. ET AL. (1991), S. 55 ff., FRAY, E. (1988), S. 11, MASKELL, B. H. (1991), S. 171 ff., RICHARDSON, P. R.; GORDON, J. R. M. (1980), S. 54, SELLENHEIM, M. R. (1991), S. 52.

⁶²⁷ Vgl. BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. (1988), S. 169 ff., FRAY, E. (1988), S. 11, GLEICH, R. (1997a), S. 115, HRONEC, S. M. (1993), S. 18, RICHARDSON, P. R.; GORDON, J. R. M. (1980), S. 54, SELLENHEIM, M. R. (1991), S. 52 f.

⁶²⁸ Vgl. den Überblick bei NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 83. Erwähnenswert ist in diesem Kontext auch die Studie von FRY, T. D. (1995), S. 937 ff., der untersucht, wie sich die Wertigkeiten verschiedener Indikatorenarten zwischen einzelnen Hierarchiestufen eines Unternehmens unterscheiden.

⁶²⁹ In diesem Sinne sind auch die Überlegungen von GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 35, zu verstehen, die kritisieren, daß es beim Performance Measurement nicht wie bei der Kostenrechnung allgemein akzeptierte Regeln und Verfahrensweisen gibt.

hindern sie auch nicht die Entstehung von umfangreichen Kennzahlensammlungen, deren zielführende Handhabbarkeit⁶³¹ nicht mehr gewährleistet erscheint.⁶³² Außerdem lassen die Basiskennzahlenbereiche weiterhin einen zu großen Spielraum für eine individuelle Schwerpunktlegung,⁶³³ so daß eine allgemeine Auseinandersetzung mit dem Performance Measurement schnell an ihre Grenzen stößt.⁶³⁴ Daher ist den Erkenntnissen FISHERS uneingeschränkt zuzustimmen, der seine Überlegungen zum Performance Measurement so zusammenfaßt:

„Nonfinancial systems are in their infancy; only now are they being designed and implemented in any number. Understanding the strengths, weaknesses, and trade-offs in non-financial systems requires development of an **overall framework** that explains these interrelationships. Much of the uncertainty that companies face in implementing nonfinancial systems will disappear once an accepted framework is developed.“⁶³⁵

Einen derartigen Rahmen⁶³⁶ für weitere Ansätze zum Performance Measurement bietet die 1992 von KAPLAN und NORTON vorgestellte Balanced Scorecard⁶³⁷, der mittlerweile auch die von FISHER geforderte breite Akzeptanz zugesprochen werden kann.⁶³⁸ Sie soll aber nicht an dieser Stelle diskutiert werden, weil sie nicht unmittelbar als Instrument des Leistungscontrolling bezeichnet werden kann. Vielmehr stellt sie eine Konzeption dar, in deren Rahmen der zielführende und verknüpfte Einsatz verschiedener Instrumente bzw. Ansätze des Leistungscontrolling möglich wird.⁶³⁹ Daher erfolgt ihre detaillierte Explikation als „Grundgerüst“ eines Leistungscontrolling im dritten Kapitel, während sie im anschließenden vierten Kapitel entsprechend der spezifischen Anforderungen des Leistungscontrolling weiterentwickelt wird.

⁶³⁰ Dieses Manko kann auch nicht von RUMMLER, G. A.; BRACHE, A. P. (1990), S. 16, behoben werden, die eine Ausrichtung des Performance Measurement an der Unternehmens-Hierarchie vorschlagen und hierbei Kennzahlen des Gesamtunternehmens, der Prozezebene und der Mitarbeiterebene unterscheiden. Vgl. einfürend auch KLINGEBIEL, N. (1997b), S. 659 f.

⁶³¹ Vgl. BARK, C.; GLEICH, R.; WALLER, H. (1997), S. 31, die einem von ihnen entwickelten Performance Measurement-System „Schwächen bei der Anwendungs- und Implementierungsfreundlichkeit“ bescheinigen.

⁶³² Vgl. statt vieler die Fülle der von MASKELL, B. H. (1991) diskutierten Kennzahlen.

⁶³³ Vgl. NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 84.

⁶³⁴ Vgl. FORTUIN, L. (1988), S. 1.

⁶³⁵ FISHER, J. (1992), S. 38. (Hervorhebung vom Verfasser)

⁶³⁶ Vgl. KLINGEBIEL, N. (1997b), S. 660, der den Terminus „Gestaltungsrahmen“ wählt.

⁶³⁷ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992).

⁶³⁸ Vgl. NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (1995), S. 96.

⁶³⁹ Diese hier nur theseartig präsentierte Feststellung wird im Zuge der Einordnung der Balanced Scorecard in das Theoriengebäude des Controlling im Abschnitt 3.4.2 dezidiert erörtert und begründet.

2.3.5.5 Zusammenfassende Betrachtung der instrumentellen Fundierung des Leistungscontrolling

Eine die soeben angestellten Überlegungen über die in Form der Leistungsrechnung, der Indikatorenrechnung, des Ressourcen Accounting und des Performance Measurement spezifizierten Instrumente als dritten und vorletzten Baustein eines umfassenden Leistungscontrolling zusammenfassende Betrachtung führt zu zwei zentralen Erkenntnissen: Erstens ist das Leistungscontrolling zwar als eigenständiger Teilbereich des Controlling bis dato nur in rudimentärer Weise wissenschaftlich erschlossen, obwohl innerhalb des Controlling bereits eine Vielzahl leistungsorientierter Instrumente konzipiert und eingesetzt werden. Dies läßt auf einen Bedarf nach einer systematischen Weiterentwicklung des Leistungscontrolling schließen. Zweitens leisten diese Instrumente einen jeweils isolierten Beitrag zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Leistungscontrolling, kommen aber aufgrund ihrer Unabhängigkeit voneinander nicht ganzheitlich seiner Funktion nach. Ihre Verknüpfung könnte eine als Grundgerüst des Leistungscontrolling fungierende Balanced Scorecard ermöglichen, wie es die abschließende Abbildung 14 zeigt.

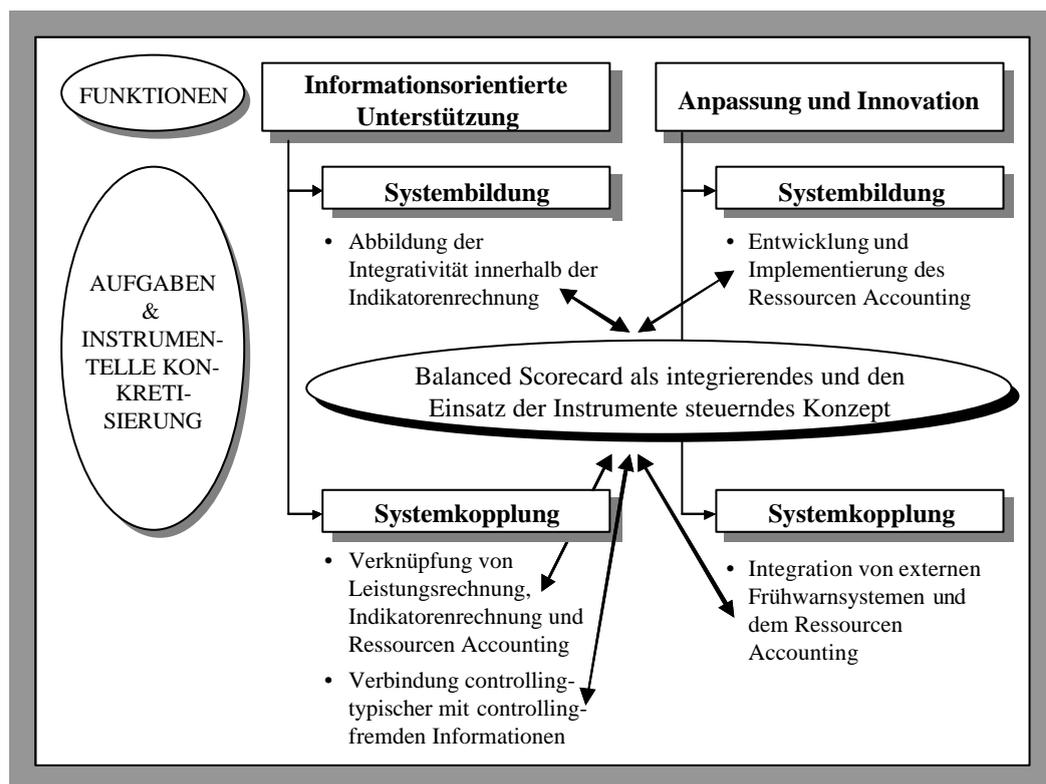


Abbildung 14: Instrumentelle Konkretisierung der Funktionen und Aufgaben des Leistungscontrolling

2.3.6 Einbettung des Leistungscontrolling in das Controllingsystem

Mit der soeben vollzogenen instrumentellen Konkretisierung der Funktionen und Aufgaben des Controlling wurde der dritte Baustein der hier zu entwickelnden Konzeption des Leistungscontrolling inhaltlich präzisiert. Zur Vervollständigung dieser Konzeption

ist die institutionelle Verankerung des Leistungscontrolling innerhalb des in Abschnitt 2.1 – und dort vor allem in der Abbildung 3 – dargestellten Controlling-Systems zu konkretisieren.

Obwohl die Auseinandersetzung mit den Möglichkeiten der Einbindung des Controlling in die gesamte Organisation für die Entwicklung des Controlling eine nicht zu unterschätzende Rolle spielte⁶⁴⁰ und in Abhandlungen zum Controlling oftmals viel Raum beansprucht,⁶⁴¹ soll ihr hier vergleichsweise wenig Beachtung zuteil werden. Begründet wird dies mit der Feststellung, daß im Zuge dieser Arbeit mit dem Leistungscontrolling ein Teilsystem des Controlling diskutiert wird, dessen institutionelle Integration stets der organisatorischen Einbettung des gesamten Controlling-Systems folgt.⁶⁴² Eine tiefgehende Auseinandersetzung mit der generellen Organisation des Controlling erwiese sich aber im vorliegenden Kontext als über das Ziel hinaus schießend. Für die weiteren Überlegungen soll daher von der Vorteilhaftigkeit einer eigenständigen Controlling-Organisation ausgegangen werden.⁶⁴³

Die Aufgabe, zielführende Aussagen über die spezielle Verankerung des Leistungscontrolling innerhalb des Controlling zu treffen, führt mithin zu der Frage nach der Binnenstruktur⁶⁴⁴ des Controlling.⁶⁴⁵ Aufgrund der mehrfach konstatierten mangelnden Auseinandersetzung mit dem Leistungscontrolling in der wissenschaftlichen Literatur lassen sich derzeit keine Überlegungen zur organisatorischen Einbindung des Leistungscontrolling in das Controlling identifizieren. Daher werden die anzustellenden Erörterungen über die Binnenstruktur des Controlling auch nicht zusammenfassender oder deskriptiver Natur sein, sondern eher den Status von Gestaltungsempfehlungen innehaben – sofern dies bei dem derzeitigen Diskussionsstand zum Leistungscontrolling sinnvoll erscheint. Vorab ist aber noch einmal ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß zwar mit dem Leistungscontrolling ein neues Subsystem innerhalb des Controlling-Systems etabliert wird, daß dieses aber durchaus Rückgriff und Einfluß auf bestehende und anerkannte

⁶⁴⁰ Vgl. JANZEN, H. (1996), S. 73 sowie REIB, M. (1997a), S. 369.

⁶⁴¹ Vgl. statt vieler die Darstellungen bei HORVÁTH, P. (1998a), S.795 ff. sowie KÜPPER, H.-U. (1997), S. 441 ff.

⁶⁴² Zwar kann sich in Einzelfällen die Situation ergeben, daß aufgrund der erkannten Wichtigkeit eines eingeführten Leistungscontrolling Änderungen im Organisationsgefüge vorgenommen werden müssen, doch soll diesen Situationen hier keine Beachtung geschenkt werden. Dieser Verzicht kann mit der hier determinierten Konzeption eines umfassenden Leistungscontrolling erklärt werden. Denn selbige ist als eine Weiterentwicklung des bisherigen „allgemeinen“ Controlling zu verstehen und sollte dieses daher stets – vor allem in der Phase seiner Einführung – als Fundament verwenden.

⁶⁴³ Vgl. zur Begründung JANZEN, H. (1996), S. 75.

⁶⁴⁴ Vgl. dazu WELGE, M. K. (1989), S. 143 ff.

⁶⁴⁵ Vgl. zu über die Binnenstruktur hinausgehenden Beschreibungsvariablen der Aufbauorganisation des Controlling WELGE, M. K. (1989), S. 141 ff. Mit Verweis auf die im Vergleich zur Aufbauorganisation noch stärkere Kontextsensitivität der Ablauforganisation des Controlling soll diese aus den hier anzustellenden Überlegungen ausgeschlossen werden. Vgl. dazu WELGE, M. K. (1989), S. 146 f.

Elemente des Controlling nimmt. Wie sich die interne Strukturierung des Controlling vor dem Hintergrund dieser Interdependenzen in bezug auf das Leistungscontrolling darstellen sollte, wird anhand der von KIESER und KUBICEK entwickelten fünf Hauptdimensionen (Spezialisierung, Koordination, Konfiguration, Entscheidungsdelegation und Formalisierung) zur Beschreibung von Organisationsstrukturen⁶⁴⁶ skizzenhaft erörtert.⁶⁴⁷

Mit der **Spezialisierung** – einem „Eckpfeiler von Organisationssystemen“⁶⁴⁸ wird die Form der artmäßigen Arbeitsteilung beschrieben, d.h. es wird die Frage beantwortet, ob für einzelne Aufgaben spezielle organisatorische Einheiten gebildet werden sollen. Hinsichtlich des Leistungscontrolling läßt sich auf den ersten Blick keine eindeutige Lösung identifizieren, da für dieses zwar ein eigenständiges Ziel etabliert wurde, dessen funktionelle und instrumentelle Erreichung aber erheblich in andere Bereiche des Controlling ausstrahlt und eingreift. Dennoch erscheint aufgrund der relativen Neuartigkeit des Leistungscontrolling und der Dringlichkeit dessen erfolgreicher Konkretisierung und Implementierung die Schaffung einer – wie auch immer gearteten – speziell für die Belange des Leistungscontrolling verantwortlichen Einheit innerhalb des Controlling zweckmäßig. Um zu präzisieren, wie eine derartige Einheit mit dem allgemeinen Controlling koordiniert werden kann, ist ein Rückgriff auf die vier Instrumente der organisatorischen **Koordination** geboten.⁶⁴⁹ Diese setzen sich zusammen aus der Koordination durch persönliche Weisungen, durch Selbstabstimmung, durch Programme und durch Pläne, wobei die ersten beiden als personenorientierte und die letzten beiden als technokratische Koordinationsmechanismen charakterisiert werden.⁶⁵⁰ Für die spezifischen Bedarfe des Leistungscontrolling erweist sich zunächst die Rekurrerung auf die personenorientierten Koordinationsformen als zweckmäßig. Denn die Innovativität des Leistungscontrolling bedingt eine flexible Koordination, die sich nur schwerlich durch auf Routinefälle fokussierte Programme oder mit detailliert ausgearbeiteten Plänen realisieren läßt. Die Koordination durch persönliche Weisungen zeigt sich dahingegen als sinnvoll, weil das Leistungscontrolling auf die Ziele des Controlling zugeschnitten werden soll und daher der unmittelbaren Steuerung durch den verantwortlichen Controller bedarf.⁶⁵¹ Die Notwendigkeit zur Koordination durch Selbstabstimmung ergibt sich durch den zwangsläufigen Rück- bzw. Eingriff des Leistungscontrolling auf bzw. in

⁶⁴⁶ Vgl. im Detail KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 67 ff.

⁶⁴⁷ Vgl. zu diesem Vorgehen auch AMSHOFF, B. (1993), S. 286 ff.

⁶⁴⁸ SCHIERENBECK, H. (1999), S. 100.

⁶⁴⁹ Vgl. im Überblick KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 103 f.

⁶⁵⁰ Zur Unterscheidung zwischen personenorientierten und technokratischen Koordinationsinstrumenten vgl. KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 104.

⁶⁵¹ Zur Koordination durch persönliche Weisungen vgl. KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 104 ff.

Instrumente des bereits existierenden Controlling.⁶⁵² Die Bewältigung der dabei auftretenden Probleme bei der Ausgestaltung der Schnittstellen zwischen verschiedenen Elementen des Controlling bzw. bei der vom Leistungscontrolling induzierten Veränderung dieser Elemente erscheint am effektivsten durch eine nicht formalisierte „ad-hoc-Kommunikation“ möglich. Diese Überlegungen leiten unmittelbar zur **Konfiguration** bzw. zum Leitungssystem des Controlling-Systems in bezug auf das Leistungscontrolling über.⁶⁵³ Im Zuge der hier anzustellenden Analyse ragen als dessen Parameter besonders die Weisungsbeziehungen heraus, die zwischen Controlling und Leistungscontrolling herrschen. Sie gehen einerseits vom Controlling in Richtung des Leistungscontrolling, da letzteres einen Beitrag zur Erfüllung der Ziele des ersteren leisten soll. Andererseits muß aber auch das Leistungscontrolling einen Einfluß auf die Konzeption der bereits vom Controlling eingesetzten Instrumente nehmen, um – vor allem – seinen systemkoppelnden Aufgaben nachzukommen. In einer von derart uneindeutigen Weisungsbeziehungen geprägten Situation ist die organisatorische Implementierung des Leistungscontrolling in Form einer Projektorganisation sinnvoll.⁶⁵⁴ Für diese Überlegung lassen sich zwei Gründe anführen: Erstens sorgt die Interdisziplinarität eines Projektes, die in der Literatur als eines der konstitutiven Projektmerkmale angesehen wird,⁶⁵⁵ für eine Zusammenarbeit zwischen den Aufgabenträgern des Leistungscontrolling und den – etablierten – anderen Subsystemen des Controlling. Da beiden mithin ein eigenständiges Projektziel vorgegeben wird,⁶⁵⁶ kann ein sich möglicherweise aus den uneindeutigen Weisungsbeziehungen ergebender Zielkonflikt überwunden werden. Zweitens gewährleistet die Projektorganisation durch die Lösung der eingebundenen Mitarbeiter aus den üblichen Verantwortungsbereichen und Weisungsstrukturen eine hohe Identifikation mit dem anvisierten Ziel.⁶⁵⁷ Diese Überlegungen rekurrieren – wegen der zeitlichen Begrenzung als zentrales Wesensmerkmal eines Projektes⁶⁵⁸ – sämtlich auf die Implementierungsphase des Leistungscontrolling. Aufgrund der Neuartigkeit der Idee eines eigenständigen Leistungscontrolling lassen sich an dieser Stelle keine Aussagen über dessen Konfiguration nach seiner erfolgreichen Einführung treffen. Die notwendige Einflußnahme des Leistungscontrolling auf „übliche“ Controlling-Instrumente erfordert dennoch einige Anmerkungen zur **Entscheidungsdelegation**⁶⁵⁹. Auch wenn es durch die gezielte und systematische Einführung eines Leistungscontrolling zu den mehrfach angesprochenen Modifikationen kommen wird, bleibt die Verant-

⁶⁵² Zur Koordination durch Selbstabstimmung vgl. KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 106 ff.

⁶⁵³ Vgl. dazu ausführlich KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 126 ff.

⁶⁵⁴ Vgl. VAHS, D. (1999), S. 89.

⁶⁵⁵ Vgl. dazu FINKEN, T. (1999), S. 23 ff.

⁶⁵⁶ Vgl. zur Bedeutung von Projektzielen FINKEN, T. (1999), S. 41 ff.

⁶⁵⁷ Vgl. FINKEN, T. (1999), S. 76.

⁶⁵⁸ Vgl. FINKEN, T. (1999), S. 26.

⁶⁵⁹ Vgl. KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 153 ff.

wortung für den konkreten Instrumenteneinsatz – bspw. der Leistungsrechnung – beim Controlling. Denn die Etablierung des Leistungscontrolling als „neues“ System innerhalb des Controlling erfolgt, damit dieses seine Koordinationsfunktion zielführender realisieren kann, so daß zwischen Controlling und Leistungscontrolling stets eine Zweck-Mittel-Beziehung herrscht. Dem Leistungscontrolling kommt in diesem Kontext lediglich eine Gestaltungsfunktion zu. Eine hohe **Formalisierung**⁶⁶⁰, d.h. die schriftliche Fixierung der hier skizzierten Regelungen für die Einbettung des Leistungscontrolling in das Controlling-System erscheint vor dem Hintergrund dessen Etablierung als Projektorganisation und dem damit verbundenen zwangsläufig eingestandenem hohen Spielraum an Spontaneität nicht zweckmäßig.

2.3.7 Konzeption des Leistungscontrolling im Überblick

Mit dieser Darstellung der möglichen institutionellen Verankerung des Leistungscontrolling innerhalb des Controlling wurde der eingangs erhobene Anspruch realisiert, erstmalig in der deutschsprachigen Literatur eine geschlossene Konzeption des Leistungscontrolling zu entwickeln. Deren wesentliche Bausteine werden abschließend noch einmal stichpunktartig zusammengefaßt – ebenso wie die zentralen Anforderungen, die eine konkrete Umsetzung dieser Konzeption erfüllen muß.

Mit dem Leistungscontrolling wird das Ziel angestrebt, die Führungshandlungen – und hier insbesondere die Führungsentscheidungen – hinsichtlich der sich auf Potential-, Prozeß- und Ergebnisebene konkretisierenden Leistung des Unternehmens zu koordinieren. Damit sichert das Leistungscontrolling bei anstehenden Entscheidungen eine zwingend notwendige ausreichende Sachzielorientierung. In der Verfolgung dieses Ziels erweist sich die Wahrnehmung zweier Funktionen für das Leistungscontrolling als unabdingbar. So ist dem Leistungscontrolling sowohl eine Unterstützungs- als auch Innovations- und Anpassungsfunktion zuzuschreiben, die beide durch spezifische systembildende und systemkoppelnde Koordinationsbedarfe konkretisiert werden können. Diesen begegnet das Leistungscontrolling bspw. durch den Einsatz der Leistungsrechnung, der Indikatorenrechnung und des Ressourcen Accounting. Deren Verwendung erfolgt allerdings nicht unkoordiniert oder intuitiv, sondern auf Basis eines steuernden, leistungsorientierten – die zwischen den Instrumenten herrschenden Kopplungen ausnutzenden – Rahmenkonzepts. Als ein in dieser Richtung wirkender Ansatz wird das Performance Measurement angesehen, unter dessen facettenreichen Ausprägungen die Balanced Scorecard als am weitesten entwickelt gilt. Daher soll sie in den folgenden Ausführungen das Basiskonzept zu einem umfassenden Leistungscontrolling darstellen. Wegen der Innovativität des Leistungscontrolling innerhalb des Controlling sollte des-

⁶⁶⁰ Vgl. KIESER, A.; KUBICEK, H. (1992), S. 159 ff.

sen Einführung und institutionelle Einbettung zunächst mit Hilfe einer Projektorganisation erfolgen.

Im Kontext des Leistungscontrolling ist die Balanced Scorecard so zu gestalten, daß sie – in erster Linie – die in Abschnitt 2.3.1 dezidiert erörterten leistungsspezifischen Anforderungen an dieses erfüllt.

- Innerhalb der Balanced Scorecard sind demzufolge erstens nicht-monetäre Kennzahlen zu generieren und bereitzustellen,
- deren Verflechtung mit den gängigen monetären Maßgrößen zweitens offenzulegen ist.
- Drittens ist bei der Auswahl der in die Balanced Scorecard zu integrierenden Parameter darauf zu achten, daß mit der Potential-, der Prozeß- und der Ergebnisebene alle drei Dimensionen der Leistung transparent abgebildet werden,
- wobei viertens auch hierbei das dimensionenübergreifende Wirkungsgeflecht zu konkretisieren ist.
- Fünftens ist an die nicht-monetären Kennzahlen die Anforderung zu erheben, daß sie stets auch kundenorientierte Variablen umfassen.
- Schließlich muß die Balanced Scorecard als Rahmenkonzept des Leistungscontrolling sechstens für die Auswirkungen von Immaterialität und Integrativität der Leistungen für den Wettbewerbserfolg sensibilisieren.

3 **BALANCED SCORECARD ALS BASIS DES LEISTUNGSCONTROLLING**

Im Zuge der im vorangegangenen zweiten Kapitel vollzogenen Entwicklung einer Konzeption des Leistungscontrolling wurde die Balanced Scorecard als generell geeignetes Konzept zur integrierten Steuerung eines leistungscontrollingadäquaten Instrumenteneinsatzes identifiziert. Daher rückt sie in diesem und dem folgenden vierten Kapitel in den Fokus der Überlegungen, wobei zunächst eine Konzentration auf den ursprünglich von KAPLAN und NORTON entwickelten Ansatz erfolgt.¹ Bei der Auseinandersetzung mit den fünf zentralen Elementen der Balanced Scorecard in Form der vier Perspektiven und der diese verknüpfenden Ursache-Wirkungsketten schließt sich einer detaillierten Deskription jeweils eine ausführliche Kritik an. Dabei muß betont werden, daß diese stets aus einer rein konzeptionellen Betrachtungsweise geübt wird. M.a.W. wird die Balanced Scorecard in dieser einführenden Darstellung zwar einer kritischen Analyse unterzogen – aber auf einer allgemeinen Ebene, ohne schon hier einen konkreten Bezug zu dem Leistungscontrolling zu knüpfen. Eine Betrachtung der Balanced Scorecard im spezifischen Kontext des Leistungscontrolling leistet das anschließende vierte Kapitel, in welchem die Balanced Scorecard entsprechend dessen spezifischen Anforderungen angepaßt wird. Diese Darstellungen werden auch konkrete Verbesserungsvorschläge zu den in diesem Kapitel eruierten konzeptionellen Mängeln hervorbringen, insofern sich dies für die Belange des Leistungscontrolling als zugleich notwendig und zielführend erweist.

Bei der nachstehenden Beschreibung der Balanced Scorecard wird ein vierstufiges Vorgehen gewählt. Im ersten Schritt werden die Entstehungsursachen der Balanced Scorecard offengelegt, wobei diesem Schritt verhältnismäßig wenig Gewicht geschenkt werden soll. Diese „stiefmütterliche“ Behandlung läßt sich mit der Erkenntnis begründen, daß ein Teil der Gründe für die Entstehung der Balanced Scorecard äquivalent mit denen des Performance Measurement sind und daher bereits im Abschnitt 2.3.5.4 vorgestellt wurden. Daher erfolgt hier eine Konzentration auf die darüber hinaus gehenden Gründe und diejenigen Aspekte, die für den weiteren Analysegang von einer hohen Relevanz gezeichnet sind. Im zweiten Schritt werden sodann die drei zentralen Grundideen der Balanced Scorecard diskutiert, um den daraus abgeleiteten multiperspektivischen Aufbau der Balanced Scorecard im dritten Schritt ausführlich darzustellen. Im vierten

¹ Vgl. zum „State of the Art“ des ursprünglichen Ansatzes KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a) und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d). Erstmals findet das Konzept der Balanced Scorecard Erwähnung bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992). Erwähnenswert erscheint in diesem Kontext die Tatsache, daß zeitgleich auch MAISEL, L. S. (1992) den Ansatz einer Balanced Scorecard vorstellt, der dem von KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992) äußerst ähnlich ist, im weiteren Verlauf der Diskussion in Schrifttum und Praxis aber keine Bedeutung erlangt hat.

und letzten Schritt wird daran anknüpfend gezeigt, wie die Balanced Scorecard in einem Unternehmen sowohl als Instrument der Strategieplanung und -kontrolle als auch des Controlling eingesetzt werden kann.

Bevor dieser – an vielen Stellen deskriptive – Weg gegangen wird, ist aber noch zu konstatieren, daß sich die Ausführungen stark an die Veröffentlichungen von KAPLAN und NORTON – den Erfindern der Balanced Scorecard – anlehnen werden. Erklärt werden kann diese Vorgehensweise vor dem Hintergrund eines Mangels an Arbeiten, welche die „Basis-Balanced Scorecard“ fundamental weiterentwickeln. So ist die Tatsache evident, daß bis dato sowohl nahezu keine wissenschaftliche Diskussion² als auch nur ansatzweise, praxisorientierte und nicht theoriegeleitete kritische Würdigungen³ der Balanced Scorecard vorgenommen wurden.⁴ Vielmehr beschränken sich die Darstellungen in der Literatur auf die KAPLAN und NORTON wiedergebende Vorstellung der Balanced Scorecard⁵ oder die Schilderung eines praktischen Anwendungsfalles⁶.

3.1 Entstehungsursachen der Balanced Scorecard

Nach KAPLAN und NORTON wird der einflußreichste Promotor für die Entwicklung und Konzipierung der Balanced Scorecard in der geschwundenen Fähigkeit traditioneller finanzieller Kennzahlen zur zielsetzungsgerechten Unternehmenssteuerung⁷ gesehen.⁸ Deren Schwächen, die oftmals nur genannt bzw. aufzählungsartig diskutiert werden,⁹ sollen im folgenden aufgrund ihrer hohen Bedeutung für die Entstehung der Balanced Scorecard kurz dargelegt werden.¹⁰ Die Bemühung, sich hierbei einerseits auf die zentralen Kritikpunkte an den finanziellen Kennzahlen zu beschränken und andererseits die

² Ausnahmen finden sich vor allem bei WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998b) und WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c) sowie DICKERS, W. (1998).

³ Eine kritische Analyse der Balanced Scorecard findet sich bei EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J.-F. (1997), S. 32 ff., RUGHASE, O. G. (1999), S. 22 ff.

⁴ Vgl. zu dieser Einschätzung WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 341.

⁵ Vgl. GLEICH, R. (1997b), S. 432 ff., HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 39 ff., KAUFMANN, L. (1997), S. 421 ff., NEWING, R. (1995), S. 22 f. oder TONGE, R. C. (1996a), S. 18 f.

⁶ Vgl. DUSCH, M.; MÖLLER, M. (1997), S. 117 ff., EWING, P. (1995), EWING, P.; LUNDAHL, L. (1996), FINK, C. A.; GRUNDLER, C. (1998), S. 227 ff., FLEISHER, C. S.; MAHAFFY, D. (1997), S. 131 ff., FRIMANSON, L.; LIND, J. (1998), S. 437 ff. und SYFERT, P.; ELLIOTT, N.; SCHUMACHER, L. (1998), S. 32.

⁷ In diesem Kontext konstatiert BARKER, R. C. (1995), S. 31, daß mit finanziellen Kennzahlensystemen ursprünglich gar keine Steuerungsfunktion, sondern lediglich eine Dokumentationsfunktion angestrebt wurde.

⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 71.

⁹ Vgl. bspw. BROWN, J. B.; McDONNELL, B. (1995), S. 7, FISHER, J. (1992), S. 32, FRY, T. D.; KARWAN, K.; BAKER, W. (1993), S. 103 ff., GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 6 ff., HORVÁTH, P. (1998b), S. 434 f., MASKELL, B. H. (1991), S. 45 ff., MICHEL, U. (1997), S. 275 sowie WALKER, K. B. (1996), S. 24.

¹⁰ Vgl. ausführlich OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 13 ff. Zusammenfassend auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 38 ff.

„Kritikpunktsammlungen“ zu systematisieren, führt zu einer Konzentration auf die drei wesentlichen Defizite klassischer monetärer Kennzahlen (wie Kostengrößen oder dem ROI):

- den Zeitbezug,
- das Abbildungsobjekt sowie
- den Widerspruch zwischen der Kennzahlenfülle und dem Aggregationsgrad.

Hinsichtlich des **Zeitbezuges** finanzieller Kennzahlen ist deren inhärente Vergangenheitsorientierung¹¹ als eine Ursache der geringen Steuerungsfähigkeit anzusehen, da rückschauende Kennzahlen überwiegend die Symptome, nicht aber die Ursachen aktueller Probleme widerspiegeln.¹² Der sich in dieser Weise konkretisierende Mangel an Zukunftsgerichtetheit¹³ wird zudem durch die Verzögerungen in der Generierung derartiger Maßgrößen gesteigert.¹⁴ Auch das **Abbildungsobjekt** finanzieller Kennzahlen verhindert eine ganzheitlich zielführende Unterstützung der Unternehmenssteuerung, weil diese i.d.R. stets nur eine Innensicht des Unternehmens etablieren,¹⁵ während wettbewerbsentscheidende externe Faktoren wie Kunden und Konkurrenten nicht erfaßt werden. Darüber hinaus sind die klassischen Kenngrößen allein nicht in der Lage, ein Steuerungszwecken förderliches Bild der Unternehmensinnenwelt zu zeichnen: Sie orientieren sich erstens strukturell nicht an der Wertschöpfungskette¹⁶ und können daher nicht verdeutlichen, auf welchem Wege und mit welchen potentiell verbesserungswürdigen Arbeitsschritten das von ihnen abgebildete Ergebnis erreicht wurde. Zweitens fehlt ihnen durch die immanente Zeitverzögerung und ihren hohen Aggregationsgrad eine inhaltliche Fokussierung auf die operativen Informationsbedarfe der Entscheidungsträger,¹⁷ so daß sie bei kurzfristig-spontan zu fällenden Entscheidungen keine zielführende Hilfe bieten. Neben der über den Zeitbezug und das Abbildungsobjekt ange deuteten Kritik an dem Informationsgehalt der finanziellen Kennzahlen wird auch deren Darstellungsart bemängelt, indem ein **Widerspruch zwischen der Kennzahlenfülle und dem Aggregationsgrad der einzelnen Kennzahlen** offengelegt wird. So wird mit finanziell-orientierten Kennzahlensystemen – unterstützt durch die Möglichkeiten mo-

¹¹ Vgl. GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 9 f.

¹² Vgl. HORVÁTH, P. (1998b), S. 435.

¹³ In diesem Sinne sprechen GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 10, von einer fehlenden „predictive power“. Viele Beispiele, warum mit rein finanziellen Kennzahlen selten eine Ausrichtung des Unternehmens auf die Zukunft erfolgt, liefern KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 21 ff.

¹⁴ Vgl. MASKELL, B. H. (1991), S. 55. Ebenso auch RONEN, B.; SPIEGLER, I. (1991), S. 240.

¹⁵ Vgl. GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 9.

¹⁶ In diese Richtung zielen auch die Kritikpunkte von GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 11 f., nach denen finanzielle Kennzahlen sowohl Funktionen und keine Prozesse als auch vornehmlich den Input anstelle des Outputs fokussieren.

¹⁷ Vgl. MASKELL, B. H. (1991), S. 48.

derer Informationstechnologien – oftmals eine nicht mehr überschaubare Anzahl von Maßgrößen und Auswertungen generiert.¹⁸ Diese Tendenz mündet schließlich in das vielfach zitierte, die Entscheidungsfähigkeit blockierende Phänomen des „information overload“¹⁹. Einer derartigen Informationsfülle steht das zumeist sehr hohe Aggregationsniveau der finanziellen Kennzahlen gegenüber, das sowohl eine schwer anzustellende Interpretation einer Maßgröße impliziert²⁰ als auch die Bindung von finanziellen Werten an operative Handlungen nahezu unmöglich macht.²¹ Damit ist erneut das Phänomen akzentuiert, daß derartige Kennzahlen überwiegend die monetären Ergebnisse einzelner (Prozeß-)Handlungen quantifizieren und dabei ihre Fähigkeit zur kurzfristigen Prozeßsteuerung eingeschränkt wird. In der Konsequenz dieser Tatsache lassen sich nur schwerlich eindeutige Verantwortungsbereiche für die Einhaltung bzw. Erreichung bestimmter finanzieller Maßgrößen identifizieren. Dies ist bspw. der Fall, wenn an der Entstehung bestimmter Kostenwerte mehrere Abteilungen bzw. Kostenstellen beteiligt sind und sich das Ausmaß der jeweiligen Kostenverursachung nicht per se aus den monetären Kenngrößen ergibt. Das Zusammenwirken der hier nur skizzenhaft dargestellten Mängel traditioneller finanzieller Kennzahlen bzw. Kennzahlensysteme provoziert in Unternehmen vielfältige Formen dysfunktionalen Verhaltens,²² welche die Zweckmäßigkeit eines isoliert monetäre Größen betrachtenden Steuerungssystems dramatisch in Frage stellen.²³

Die dargelegten Schwächen finanzieller Kennzahlen haben, wie bereits in Abschnitt 2.3.5.4 konstatiert, zur Entwicklung mannigfaltiger Performance Measurement-Systeme bzw. zur ergänzenden Generierung auch nicht-finanzieller Kennzahlen geführt. Die aus diesen Bemühungen resultierenden Ansätze konnten aber ihrerseits keinen entscheidenden Beitrag leisten, die Bedürfnisse nach zielführenden Informationen zu befriedigen,

¹⁸ Vgl. GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 12.

¹⁹ Allgemein zu diesem Phänomen vgl. u.a. MCCUNE, J. C. (1998) sowie KUST, P. N. (1999). In einer empirischen Studie identifizieren BUCHANAN, D.; CLAYDON, T.; DOYLE, M. (1999), S. 27 f., ein „information overload“ als ein Hindernis für die erfolgreiche Umsetzung von Reorganisationsmaßnahmen.

²⁰ Beispielhaft für Kostengrößen stellt FISHER, J. (1992), S. 33, fest: „You have to be an accountant to understand cost variances, and if you're an accountant, you're probably not on the factory floor where you can do something about them.“

²¹ Vgl. FISHER, J. (1992), S. 33, GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 12, HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 40 sowie WALKER, K. B. (1996), S. 24.

²² Vgl. FISHER, J. (1992), S. 33 sowie GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 11. Als mögliche Formen dysfunktionalen Verhaltens im Zusammenhang mit finanziellen Kennzahlen lassen sich vor allem die Manipulation von Daten sowie rigides bürokratisches Verhalten anführen. Vgl. ausführlich KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 38 ff. Siehe auch MASKELL, B. H. (1991), S. 46, der eine skurrile, von finanziellen Kennzahlen provozierte Verhaltensweise anspricht: „Cost accounting often causes managers to do wasteful and unnecessary tasks in order to make the figures look good.“

²³ Trotz dieser Schwächen in der Aussagekraft monetärer Maßgrößen konnte noch 1995 in einer empirischen Studie bei Managern, Finanzanalysten und Investoren kein signifikanter Bedarf nach einer auf nicht-finanziellen Kennzahlen beruhenden Berichterstattung identifiziert werden. Vgl. ECCLES, R. G.; MAVRINAC, S. C. (1995), S. 18 ff.

weil unverbunden nebeneinander stehende Kennzahlen unterschiedlichen Charakters nur geringe Steuerungspotentiale entfalten.²⁴ Während isolierte finanzielle Kennzahlen wegen ihrer vornehmlichen Vergangenheitsorientierung dysfunktionales Verhalten verursachen, erweist sich auch die uneingeschränkte Konzentration auf nicht-finanzielle Werte aufgrund deren nur begrenztem Informationswert²⁵ und der Gefahr einer Vernachlässigung der finanziellen Ziele als nicht zielsetzungsgerecht.²⁶ Die Auswirkungen dieser Aussage gewinnen deutlich an Gewicht vor dem Hintergrund der Tatsache, daß die Performance Measurement-Systeme ursprünglich für Unternehmen entwickelt wurden,²⁷ in denen eine Formalzieldominananz unterstellt werden kann. In derartigen Unternehmen wird nicht-finanziellen Größen solange keine zentrale Beachtung zuteil, solange nicht der Beitrag ihrer Erreichung zu den finanziellen Zielen offensichtlich ist: „finanzielle Kennzahlen müssen Führungskräfte auch weiterhin daran erinnern, daß Verbesserungen in Qualität, Reaktionszeiten, Produktivität sowie Produktentwicklung Wege zum Ziel sind, nicht jedoch das Ziel selbst.“²⁸

3.2 Grundideen der Balanced Scorecard

Das Zusammenspiel der Schwächen traditioneller finanzieller Kennzahlen mit den Unzulänglichkeiten von deren Ergänzung um – mehr oder weniger – isolierte nicht-finanzielle Größen im Rahmen des Performance Measurement ist als zentraler Anstoß für die Entwicklung der Balanced Scorecard zu werten. Bevor ihr konkreter Aufbau dargestellt wird, erfolgt zunächst eine Diskussion ihrer drei wesentlichen Grundideen, von denen die erste unmittelbar aus den hier nachgezeichneten Überlegungen resultiert: Im Rahmen der Balanced Scorecard soll eine Einbindung nicht-finanzieller Kennzahlen in ein monetär ausgerichtetes Management-Informationssystem geleistet werden, wobei gleichzeitig eine Kopplung finanzieller und nicht-finanzieller Kennzahlen zu erfolgen hat.

3.2.1 Gekoppelte Integration nicht-finanzieller Kennzahlen in ein monetär ausgerichtetes Management-Informationssystem

Die hier thematisierte erste Grundidee, die gekoppelte Integration nicht-finanzieller Kennzahlen in ein monetär ausgerichtetes Kennzahlensystem,²⁹ ist vor dem Hintergrund

²⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 71.

²⁵ Vgl. zu dieser Einschätzung KAUFMANN, L. (1997), S. 422.

²⁶ Vgl. KAPLAN, R. S. (1994), S. 257.

²⁷ Vgl. beispielhaft die Ausführungen von MASKELL, B. H. (1989a), MASKELL, B. H. (1989b), MASKELL, B. H. (1989c), MASKELL, B. H. (1989d) sowie MASKELL, B. H. (1991).

²⁸ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 32. Ebenso vgl. auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 32 ff.

²⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 7 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 7.

der angestellten Überlegungen zum Performance Measurement als nicht neu zu bewerten.³⁰ So lassen sich in der Literatur vielfältige Ansätze identifizieren, in denen eine rein finanzielle Sichtweise um nicht-finanziell orientierte Aspekte erweitert wird.³¹

Die hervorzuhebende Besonderheit in den Bemühungen KAPLANS und NORTONS ist in der konsequenten Art und Weise zu sehen, mit der sie die Notwendigkeit der Verknüpfung der nicht-finanziellen mit den finanziellen Kennzahlen herausstellen und einen zielführenden Lösungsansatz erarbeiten.³² Während sie diese Verbindung in ihrer ersten Veröffentlichung zur Balanced Scorecard noch als Herausforderung titulieren,³³ generieren sie in der folgenden Auseinandersetzung mit diesem Konzept Möglichkeiten, diese zu bewältigen: Sie greifen den in der Performance Measurement-Literatur verankerten Gedanken von Ergebnis- und Treibergrößen³⁴ auf und entwickeln ihn konsequent weiter.³⁵ Im Gegensatz zu FITZGERALD ET AL., die zwar die Zweckmäßigkeit der Abbildung von sowohl Ergebnissen als auch deren Determinanten innerhalb des Performance Measurement darlegen, ohne aber das Zusammenspiel beider Kennzahlentypen durchgängig zu erläutern,³⁶ bemühen sich KAPLAN und NORTON um deren tatsächliche Verknüpfung.

Sie heben hervor, daß in vielen Unternehmen stets gewisse Basiskennzahlen – bspw. Rentabilitätskennzahlen, Marktanteile oder Kundenzufriedenheit – verwendet werden.³⁷ Diese lassen sich i.d.R. als **Ergebniskennzahlen** charakterisieren: Sie spiegeln die Resultate vergangener Handlungen wider und sind daher als nachlaufende Indikatoren³⁸ zu kennzeichnen. Aufgrund ihrer nur zeitverzögerten Darstellung der Unternehmensrealität eignen sie sich aber lediglich zur ex-post-Kontrolle und nicht zur situationsadäquaten unmittelbaren Lenkung bzw. Steuerung.³⁹ Daher sind sie um Kennzahlen zu ergänzen,

³⁰ Vgl. ebenso auch WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 347.

³¹ Vgl. den Literaturüberblick bei WIERSMA, E. (1998). Vgl. die in concreto verschiedenen Ansätze zum Performance Measurement, die bei GEANURACOS, J.; MEIKLEJOHN, I. (1993), S. 37 ff., diskutiert werden. Siehe ebenso die von MCNAIR, C. J.; LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. (1990), MASKELL, B. H. (1991) oder auch von HRONEC, S. M. (1993) entwickelten Performance Measurement-Systeme. Im deutschsprachigen Raum entwickeln WEBER, J. ET AL. (1997) für das Beispiel der Logistik ein System selektiver Kennzahlen.

³² Vgl. die einleitenden Überlegungen bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 8 ff.

³³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 79.

³⁴ Vgl. dazu auch die Ausführungen bei FITZGERALD, L. ET AL. (1991), S. 4 ff.

³⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 148 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 142 ff.

³⁶ Vgl. FITZGERALD, L. ET AL. (1991), S. 4 ff.

³⁷ Vgl. für die nachfolgenden Überlegungen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 148 ff., KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 66 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997a), S. 327 f.

³⁸ Hier verwenden KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 149, die Umschreibung „lag indicators“.

³⁹ Vgl. zum zeitlichen Zusammenspiel beider Kennzahlentypen WIERSMA, E. (1998), S. 10. Ebenso auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997a), S. 317 f.

mit denen der aktuelle Grad der Erreichung der anvisierten Ergebnisse offengelegt werden kann. Diese Kennzahlen sollten auf die Leistungen abstellen, die ein Unternehmen erbringen muß, um die in den Ergebniskennzahlen manifestierten Ziele erfüllen zu können. Demzufolge treten innerhalb einer Balanced Scorecard neben die Ergebniskennzahlen auch sogenannte **(Leistungs-)Treiberkennzahlen**. Mit ihrem geringen Abstraktionsgrad und aufgrund ihrer Nähe zum operativen Unternehmensgeschehen sind die Treiberkennzahlen vorlaufende Indikatoren⁴⁰, die anders als die weit verbreiteten allgemeinen Ergebniskennzahlen unternehmensindividueller Natur und zumeist stark an die kritischen Erfolgsfaktoren gebunden sind. Bei der Konzeption einer Balanced Scorecard werden also zunächst die zu erreichenden finanziellen, Marktanteils- oder Kundenzufriedenheitsziele o.ä. in Form der Ergebniskennzahlen ausgedrückt, bevor diese dann anhand ihrer spezifischen Treiberkennzahlen operationalisiert und damit auch kurzfristig steuerbar gemacht werden. An dieser Stelle sei ausdrücklich auf die hier bewußt schematisch-vereinfachende Darstellungsweise des Zusammenhangs von Ergebnis- und Treibergrößen hingewiesen: Die tendenziell pauschale Charakterisierung der Ergebnismaßgrößen als „allgemeine“ Kennzahlen mit einem nur entfernten Bezug zum operativen Geschäft ist insoweit zu relativieren, als daß im Rahmen der Balanced Scorecard durch die Generierung umfassender Ursache-Wirkungsketten⁴¹ Treiberkennzahlen ihrerseits wiederum als Ergebnisgrößen für nachgelagerte – noch „operativere“ – Maßgrößen fungieren. Dessenungeachtet sichert die konsequente Ableitung der Treiberkenngrößen aus den Ergebnismaßen erstens die Überwindung des bei FITZGERALD ET AL. kritisierten Mankos der Unverbundenheit dieser beiden Kennzahlentypen. Zweitens führt diese strikte Bindung zu einer Begrenzung der in die Balanced Scorecard zu integrierenden Maßgrößen, da – anders als bei FITZGERALD ET AL. – nur die Treiber mit dem stärksten Einfluß auf die jeweiligen Ergebnisse Berücksichtigung finden. Darüber hinaus pointieren KAPLAN und NORTON nachdrücklich nicht nur die Kopplung von Ergebnis- und Treibergrößen, sondern auch die strikte Bindung aller in die Balanced Scorecard aufzunehmenden Kennzahlen an die finanziellen Ziele eines Unternehmens.⁴² Sie heben hervor, daß Unternehmen langfristig nur solche Ergebnisgrößen verfolgen werden, von denen deutlich ist, daß sie stark zur Realisierung der alles dominierenden finanziellen Ziele beitragen.⁴³

Im Konzept der Balanced Scorecard nehmen die finanziellen Kennzahlen daher weiterhin eine elementare Funktion wahr und werden nicht – wie dies in anderen Ansätzen des

⁴⁰ Hier verwenden KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 149, die Beschreibung „lead indicators“.

⁴¹ Vgl. dazu vor allem den Abschnitt 3.3.5 der vorliegenden Arbeit.

⁴² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 150 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 145.

⁴³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 150 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 145 ff.

Performance Measurement beobachtbar ist – völlig von nicht-finanziellen Maßgrößen ersetzt. Letztere stellen lediglich eine Ergänzung dar, indem sie die begrenzte Aussagekraft finanzieller Kenngrößen auf zweierlei Wegen überwinden. Erstens richten sie den Fokus auf Themen, die ein Unternehmen langfristig beachten muß, um die gesteckten monetären Zielsetzungen zu erreichen.⁴⁴ In diesem Sinne fungieren die nicht-finanziellen Kennzahlen als Ergebnisgrößen und bilden bspw. die Kunden- oder Mitarbeiterzufriedenheit oder den Marktanteil ab. Zweitens legen sie aber auch in Form der Treiberkennzahlen dar, welche Leistungen notwendigerweise erbracht werden müssen, um die in den Ergebnisgrößen determinierten Ziele zu realisieren.⁴⁵ Diese Verknüpfung finanzieller und nicht-finanzieller Kennzahlen zu einem in sich geschlossenen Netzwerk von Ursache-Wirkungsketten nimmt der Balanced Scorecard auch den Charakter einer reinen Kennzahlensammlung⁴⁶ und stellt das zentrale Abgrenzungsmerkmal gegenüber dem vor allem im französischen Raum diskutierten „tableau de bord“⁴⁷ dar.⁴⁸

Um die dargestellte zielführende Kopplung zwischen den sowohl finanziellen als auch nicht-finanziellen Ergebnisgrößen und den nicht-finanziellen Treibern gewährleisten zu können, stützen KAPLAN und NORTON die Entwicklung der Balanced Scorecard auf zwei weitere Grundideen: So ist sowohl zwischen den verschiedenen Kennzahlen ein Ausgleich zu etablieren als auch eine Bindung der jeweils verflochtenen Ergebnis- und Treibergrößen an die Strategie vorzunehmen.

3.2.2 Schaffung eines Ausgleichs zwischen verschiedenen Kennzahlentypen

Auf dem Kerngedanken der gekoppelten Aufnahme finanzieller und nicht-finanzieller Kennzahlen in die Balanced Scorecard basiert die Idee der Schaffung einer Ausgewogenheit zwischen verschiedenen Kennzahlentypen. Aufgrund ihrer unterschiedlichen Aussagekraft und der daraus resultierenden Eignung für differente Belange der Unternehmenssteuerung pointieren KAPLAN und NORTON die Notwendigkeit der Berücksichtigung beider Arten von Kennzahlen. Darüber hinaus identifizieren sie weitere Kenn-

⁴⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 162 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 156 ff.

⁴⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 148 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 143 ff.

⁴⁶ Vgl. zu dieser Einschätzung auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 8 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 10.

⁴⁷ Vgl. bspw. LEBAS, M. (1994), S. 481 ff. und MÉVELLEC, P. (1995), S. 13 f.

⁴⁸ Vgl. zur Gegenüberstellung von Balanced Scorecard und „tableau de bord“ vor allem EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J.-F. (1997), S. 34 ff.

zahlentypen, die alle in einem ausgewogenen Maße Eingang in die Balanced Scorecard finden sollen.⁴⁹ Im einzelnen streben sie den Ausgleich von

- monetären und nicht-monetären,⁵⁰
- externen und internen,
- objektiven und subjektiven sowie
- Ergebnis- und Treiberkennzahlen

an.⁵¹

Die Begründung für die Plausibilität der Forderung nach einer Ausgewogenheit von **monetären** und **nicht-monetären** Kenngrößen wurde bereits in den vorstehenden Abschnitten hinreichend vorgenommen.⁵² Im wesentlichen ist dieses Konzeptmerkmal als Konsequenz auf die einerseits zu strikte, sich in der dominanten Verwendung monetärer Kennzahlen ausdrückenden Formalzielorientierung klassischer Kennzahlensysteme zu verstehen. Andererseits trägt es dazu bei, die konstatierte oftmals zu einseitige Sachzielorientierung des Performance Measurement zu überwinden, welche häufig von einer sowohl sehr hohen Anzahl von als auch einer gewissen Strukturlosigkeit innerhalb der nicht-monetären Kennzahlen charakterisiert ist.

Eine simultane und ausgewogene Aufnahme **extern** und **intern** orientierter Maßgrößen in die Balanced Scorecard ist im Kontext eines leistungsorientierten Konzepts notwendig, weil das Konstrukt Leistung stets nur in der Zusammenschau beider Sichtweisen informatorisch erfaßt werden kann. So wurde als ein Kernelement der Leistung die Leistungswirkung eruiert, weshalb innerhalb eines leistungsbezogenen Ansatzes wie der Balanced Scorecard zwangsläufig die Abbildung dieser Wirkung realisiert werden

⁴⁹ Die konsequente Umsetzung des Anspruchs der Ausgewogenheit in der Balanced Scorecard sehen OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 147 f., als eine zentrale Innovation dieses Ansatzes an.

⁵⁰ Aus Gründen sprachlicher Vereinfachung werden im folgenden die Termini monetär und finanziell als Merkmale einer Kennzahl synonym verwendet.

⁵¹ In ihren Veröffentlichungen stellen KAPLAN und NORTON stets nur auf die Notwendigkeit eines Ausgleichs zwischen externen und internen Kennzahlen, zwischen Ergebnis- und Treibergrößen sowie zwischen objektiven und subjektiven Werten ab. Vgl. bspw. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10. Die hier erfolgte Hinzunahme der Diskussion des angestrebten Ausgleichs zwischen monetären und nicht-monetären Kennzahlen ist wegen deren zentraler Bedeutung für die Überwindung der Defizite klassischer Kennzahlensysteme gerechtfertigt. Außerdem besteht – wie gezeigt und anders als in der Literatur vielfach implizit unterstellt – keine Deckungsgleichheit zwischen finanziellen Kennzahlen und Ergebnisgrößen. Vgl. zur Diskussion des Ausgleichs unterschiedlicher Kennzahlentypen bspw. HORVÁTH, P. (1998b), S. 437, HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 41, KAUFMANN, L. (1997), S. 423, KLINGEBIEL, N. (1999b), S. 57, KRAHE, A. (1999), S. 117 sowie MORRISSEY, E.; HUDSON, G. (1997), S. 48.

⁵² Vgl. dazu auch die Ausführungen von SMITH, M. (1997).

muß.⁵³ Da sich diese immer beim Empfänger einer Leistung – und damit beim Kunden – vollzieht, erklären KAPLAN und NORTON die Aufnahme kundenorientierter Kennzahlen als *conditio sine qua non*.⁵⁴ Das damit etablierte Spektrum externer Maßgrößen erweitern sie durch den Gedanken, daß ohne externe Kapitalgeber langfristig keine Leistungserstellung möglich ist,⁵⁵ so daß auch Kennzahlen aus deren Sicht in die Balanced Scorecard zu integrieren sind.⁵⁶ Allerdings bedarf die Erreichung der in den externen Maßgrößen ausgedrückten Ziele hinsichtlich der Kunden und Kapitalgeber einer adäquaten Konfiguration der unternehmerischen Leistungspotentiale und -prozesse. Eine solche ist über die Formulierung und Überwachung intern ausgerichteter Kennzahlen im Rahmen der Balanced Scorecard zu gewährleisten.

In einem Performance Measurement-System, in dem einerseits sowohl monetäre als auch nicht-monetäre sowie andererseits sowohl externe als auch interne Maßgrößen ausgewogen vertreten sind, werden zwangsläufig auch **objektive**, leicht zu quantifizierende neben **subjektiven**, urteilsabhängigen Kennzahlen Verwendung finden.⁵⁷ Der erste Typus von Kenngrößen wird tendenziell im Zuge der Generierung extern ausgerichteter, monetärer Werte zu konstatieren sein, da die Ziele der Kapitalgeber zumeist finanzieller Natur sind und eine einfache und intersubjektiv nachvollziehbare Messung ermöglichen. Gleichzeitig führt die Berücksichtigung von kundenbezogenen Zielen zur Entwicklung von Maßgrößen, mit denen hochkomplexe, abstrakte Phänomene wie die Kundenzufriedenheit abgebildet werden können. Derartige Maßgrößen beruhen immer auf subjektiven Einschätzungen, so daß ihnen keine unmittelbare Greif- und Vergleichbarkeit zugesprochen werden kann. Ihre Integration in die Balanced Scorecard wird dennoch gefordert, da auf diese Weise die sogenannten weichen Faktoren des Wettbewerbserfolges eine hinreichende Beachtung finden.⁵⁸ Außerdem verhindert die Forderung nach einer Verwendung subjektiver Größen die im Zuge des Performance Measurement vielfach zu beobachtende Tendenz der Konzentration auf leicht zu messende Kriterien.⁵⁹ Aus diesem Grunde deklariert auch ROEST die Akzeptanz der Nicht-

⁵³ Die Verwendung des im zweiten Kapitel determinierten Leistungskonstrukts ist hier zur Verdeutlichung der Ausführungen KAPLANs und NORTONs zweckmäßig – auch wenn deren Überlegungen natürlich nicht auf diesem Verständnis basieren.

⁵⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 10.

⁵⁵ Diese Begründung der Zweckmäßigkeit externer Kennzahlen findet sich explizit bei KRAHE, A. (1999), S. 117: „Die externe Perspektive ist wichtig, weil Unternehmen ohne Geld nicht leben können und die Quellen dieses Geldes die Kapitalgeber und Kunden sind.“

⁵⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 10.

⁵⁷ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 10.

⁵⁸ Zu dieser Überlegung vgl. auch NEWING, R. (1994), S. 53.

⁵⁹ Vgl. PARTRIDGE, M.; PERREN, L. (1997), S. 50: „There is often a tendency to focus on ‚easy to measure‘ rather than on ‚important to measure‘“.

Quantifizierbarkeit als einen Erfolgsfaktor für eine erfolgreiche Balanced Scorecard-Einführung.⁶⁰

Schließlich – und dies haben die vorangegangenen Ausführungen zur gekoppelten Verwendung finanzieller und nicht-finanzieller Kennzahlen deutlich gemacht – wird mit der Balanced Scorecard auch ein Ausgleich zwischen **Ergebnisgrößen** und deren **Treibern** gewährleistet. Während die Ergebnisse im allgemeinen eher generischer Natur sind, d.h. für eine Vielzahl von Unternehmen relevant sind, erweisen sich die Ergebnistreiber in hohem Maße als unternehmensindividuell und markieren „jene wettbewerbsentscheidenden Zielgrößen, die das Unternehmen besonders gut erfüllen möchte“⁶¹.

Der enormen Bedeutung der soeben vorgestellten Grundidee der ausgewogenen Einbettung verschiedener Formen von Kennzahlen in die Balanced Scorecard tragen KAPLAN und NORTON auch mit der Namensgebung für den von ihnen entwickelten Ansatz Rechnung: Sie drücken die hervorgehobene Stellung des Kriteriums der Ausgewogenheit durch den Terminus „balanced“ aus – was im deutschsprachigen Raum zur Benennung der Balanced Scorecard als ausgewogener Berichtsbogen geführt hat.⁶² Allerdings kann der Versuch, eine Balanced Scorecard zu entwickeln, die eine ausreichende Menge der Kennzahlen aller der dargelegten Typen enthält, schnell dazu verleiten, eine Vielzahl als wichtig eingestufte Maßgrößen aufzunehmen.⁶³ Eine dieser Versuchung erlegene Balanced Scorecard müßte sich dann allerdings der gleichen Kritik stellen wie viele der herkömmlichen Ansätze des Performance Measurement: Sie wäre geprägt von einer nicht mehr handhabbaren Kennzahlenfülle. Um diesem Problem zu begegnen, versehen KAPLAN und NORTON jede in die Balanced Scorecard zu integrierende Maßgröße mit dem Anspruch, strategierelevant zu sein.⁶⁴ Diese Forderung markiert die dritte und letzte Grundidee der Balanced Scorecard und wird im folgenden detaillierter erörtert.

3.2.3 Konsequente Strategieorientierung

Anders als die vorab diskutierten Grundideen hat der Gedanke der Etablierung einer konsequenten Strategieorientierung⁶⁵ nicht von Beginn an die Diskussion der Balanced

⁶⁰ Vgl. ROEST, P. (1997), S. 165.

⁶¹ HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 42.

⁶² Vgl. KAUFMANN, L. (1997), S. 421. Ebenso auch GLEICH, R. (1997b), S. 432.

⁶³ Vgl. MCKENZIE, F. C.; SHILLING, M. D. (1998), S. 62, die dieses Problem unter insgesamt sechs „Fallen“ der Balanced Scorecard-Implementierung subsumieren.

⁶⁴ Vgl. bspw. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1993), S. 135.

⁶⁵ Obwohl die Strategie im Konzept der Balanced Scorecard nach KAPLAN und NORTON eine hervorgehobene Bedeutung einnimmt, soll hier nicht der Versuchung erlegen werden, den Strategiebegriff umfassend und theoriegeleitet zu entwickeln. Mit Verweis auf die Feststellung von HINTERHUBER, H. H. (1992), S. 7, daß es „eine einwandfreie und erschöpfende Definition für Strategie“ nicht gibt und

Scorecard geprägt. Zwar postulieren KAPLAN und NORTON in ihrer ersten Veröffentlichung aus dem Jahr 1992, daß mit der Balanced Scorecard die Strategie in den Fokus des Management-Interesses gerät⁶⁶ – spezifizieren diese Feststellung aber nicht.⁶⁷ Erst in ihrer ein Jahr später folgenden Publikation legen sie dar, daß die aufzunehmenden Kennzahlen einen unmittelbaren Strategiebezug haben sollten,⁶⁸ damit die Balanced Scorecard zu einer verständlichen und greifbaren Visualisierung der Strategie wird.⁶⁹ In diesem Kontext spricht KAUFMANN von einer „Ausquantifizierung“⁷⁰ der Strategie. Die Idee – und ihre Umsetzung – der konsequenten Strategieorientierung erweist sich durch die damit einhergehende Realisierung zweier Vorteile als zweckmäßig: Erstens wird mit der Balanced Scorecard die Strategie in greif- und demzufolge in steuerbare Kennzahlen übersetzt⁷¹ und zweitens etabliert die Forderung der Strategiebezogenheit eine zielführende Fokussierung dieses Performance Measurement-Ansatzes.⁷²

Die **Übersetzung der Strategie in ein konkretes Maßgrößenset**⁷³, mit der KAPLAN und NORTON einer in Schrifttum und Praxis offenkundig gewordenen Herausforderung entsprechen⁷⁴, stellt für die Anwendung der Balanced Scorecard einen zentralen Erfolgsfaktor dar.⁷⁵ Ihre Berechtigung erhält diese Vorgehensweise durch die Tatsache, daß Strategien als Konkretisierung der allem unternehmerischen Handeln zugrunde liegenden Vision⁷⁶ entwickelt werden, um Unternehmen langfristig in eine vorteilhafte,

sich eine solche „auch kaum finden lassen“ wird, soll im Rahmen dieser Darstellung unter Berücksichtigung einer allgemein akzeptierten Strategie-Eigenschaft eine Arbeitsdefinition gewählt werden: Mit GLÜCKSBURG, K.; OCHSNER, M. (1989), S. 97, lassen sich Strategien als „Verhaltensmuster zum Erreichen von übergeordneten Zielen“ verstehen, wobei insbesondere die Existenz übergeordneter Ziele als konstitutives, etymologisch begründetes Element einer Strategie gesehen wird. Vgl. dazu GÄLWEILER, A. (1990), S. 65 f. Eine inhaltlich gleichlaufende Definition wählen auch NIESCHLAG, R.; DICHTL, E.; HÖRSCHGEN, H. (1991), S. 883.

⁶⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 79.

⁶⁷ Auffallend ist auch, daß bei der ersten graphischen Darstellung der Balanced Scorecard bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 72, die Strategie noch nicht im Inneren der Balanced Scorecard abgebildet ist, wie dies heute durchweg gewöhnlich ist. Vgl. bspw. die zum Standard gewordene Visualisierung der Balanced Scorecard bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 9.

⁶⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1993), S. 134 f.

⁶⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 86 ff.

⁷⁰ KAUFMANN, L. (1997), S. 422.

⁷¹ Diese „Übersetzer-Funktion“ der Balanced Scorecard heben KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a) vor allem auch mit dem Untertitel ihrer zentralen Monographie hervor: „Translating strategy into action“.

⁷² Die hohe Bedeutung der rigiden Strategieorientierung hebt auch KLINGEBIEL, N. (1999a), S. 124, hervor, indem er diese als ersten Prüfstein zur Bewertung einer Balanced Scorecard-Umsetzung etabliert.

⁷³ Auf den Aspekt der Übersetzung der Strategie wird im Abschnitt 3.4.1 noch einmal wesentlich detaillierter eingegangen. Hier erfolgt nur dessen Vorstellung als Baustein der dritten Grundidee der Balanced Scorecard, während eine tiefgehende inhaltliche Diskussion zunächst unterbleibt.

⁷⁴ Vgl. BOOTH, R. (1996), S. 16.

⁷⁵ Vgl. FLEISHER, C. S.; MAHAFFY, D. (1997), S. 128.

⁷⁶ Mit der Vision wird die grundsätzliche Richtung für die Unternehmensentwicklung festgelegt, so daß ihr vor allem die Attribute langfristige Orientierung und Zielcharakter zugeschrieben werden. Vgl. im

d.h. zielsetzungsadäquate Position zu bringen.⁷⁷ Die offenkundig eminente Wichtigkeit der Strategieumsetzung für die Überlebensfähigkeit und den Erfolg von Unternehmen macht die Darstellung der zumeist nur verbal formulierten Strategie mit Hilfe konkret meßbarer Kennzahlen unumgänglich.⁷⁸ Die Kernfunktion, die einem derartigen Übersetzungsprozeß zugesprochen wird, ist die direkte Verknüpfung von strategischen Zielen und Maßnahmen zur Zielerreichung – eine Funktion, die empirischen Befunden zufolge von höchster Bedeutung ist⁷⁹ und die mit „klassischen“, finanziell orientierten Kennzahlen i.d.R. nicht realisiert werden kann⁸⁰. Das über die konsequente Strategieorientierung der Balanced Scorecard ermöglichte Zusammenspiel zwischen der Strategie und den zu ihrer Verfolgung initiierten Maßnahmen⁸¹ wird mit Hilfe der Abbildung 15 demonstriert:

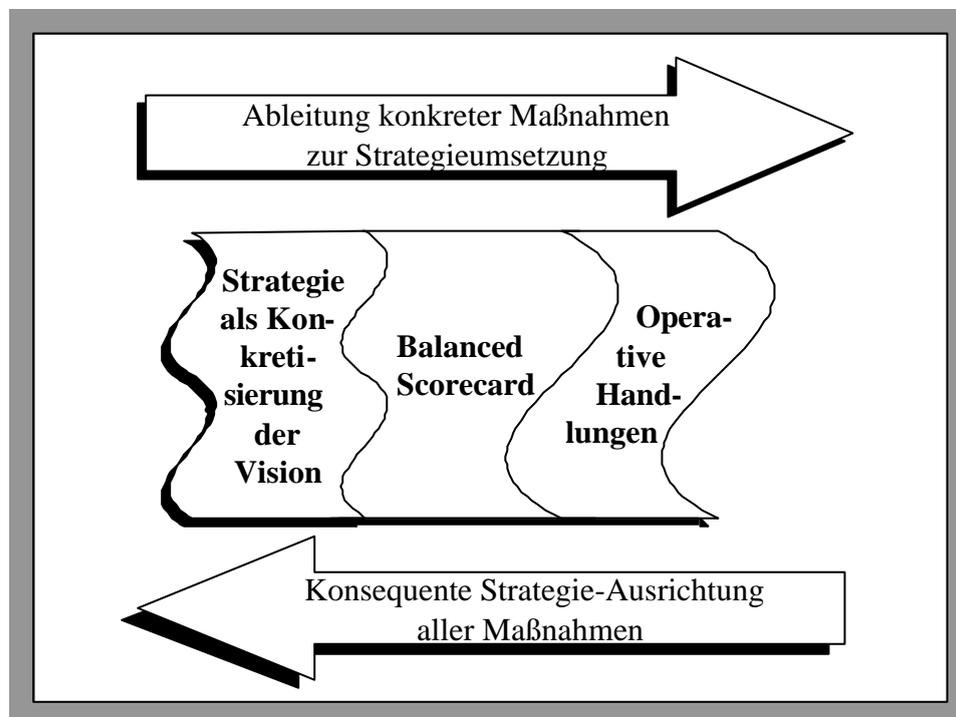


Abbildung 15: Kopplung von Strategie und Maßnahmen mit der Balanced Scorecard⁸²

Damit die Balanced Scorecard tatsächlich zu einer nahtlosen Verknüpfung von Strategie und operativen Handlungen führt, ist jede zur Auswahl für eine Aufnahme in die Balan-

Detail HINTERHUBER, H. H. (1992), S. 83 sowie FRESE, M. (1997), S. 7 f. Die Bedeutung einer klar formulierten Vision als „Bild künftiger Unternehmensgeschichte“ unterstreicht HENZLER, H. A. (1999), S. 291.

⁷⁷ Vgl. GÄLWEILER, A. (1990), S. 65 ff.

⁷⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1993), S. 136.

⁷⁹ Vgl. LINGLE, J. H.; SCHIEMANN, W. A. (1996), S. 56 sowie S. 59 f.

⁸⁰ Vgl. zu dieser Einschätzung MAISEL, L. S. (1992), S. 47 f.

⁸¹ Vgl. auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996d), S. 30 ff.

⁸² In Anlehnung an VITALE, M. R.; MAVRINAC, S. C. (1995), S. 46.

ced Scorecard stehende Kennzahl auf die Erfüllung des Kriteriums der **Fokussierung auf die Strategie** zu überprüfen.⁸³ Eine strikte Ableitung jeder einzelnen potentiellen Balanced Scorecard-Maßgröße aus der Strategie⁸⁴ verhindert die Entstehung einer nicht mehr überschaubaren Kennzahlenfülle, weil sie zu einer Differenzierung von strategischen und diagnostischen Größen führt.⁸⁵ Letzteren wird die Aufgabe zugesprochen, den geplanten Gang des „Tagesgeschäftes“ zu kontrollieren, und zu signalisieren, falls veränderte Erwartungen die Ergreifung von spezifischen Korrekturmaßnahmen notwendig machen.⁸⁶ Kennzahlen dieser Art lassen sich für jedes Unternehmen in einer großen Anzahl identifizieren, da sie als Hygienefaktoren⁸⁷ interpretiert werden können, die ein Unternehmen zur Sicherung seiner bloßen Funktionsfähigkeit notwendigerweise benötigt.⁸⁸ Aus der Aufnahme aller dieser Größen in ein einziges Kennzahlensystem würde ein nicht mehr handhabbarer Komplexitätsaufbau resultieren. Außerdem würde ein solches Vorgehen die Vernachlässigung der strategisch relevanten Faktoren provozieren, da die diagnostischen Kennzahlen stets nur offenlegen, ob die Unternehmensentwicklung planmäßig verläuft. Ein Bezug zur Unternehmensstrategie ist den diagnostischen Größen aber nur implizit zuzurechnen, so daß sie zur Abbildung der wettbewerbsentscheidenden Faktoren zu kurz reichen. Als Konsequenz offenbart sich die Notwendigkeit zur Generierung strategischer Maßgrößen.⁸⁹

Mit der konsequenten Strategieorientierung als Grundidee der Balanced Scorecard ist die Frage nach der „idealen“ Organisationseinheit für die Entwicklung und die Anwendung dieses Ansatzes verbunden. Der soeben vorgestellte Anspruch der Fokussierung aller zu integrierender Kennzahlen auf die Strategie impliziert im Umkehrschluß das Vorliegen einer solchen. Da dies – so ist zu postulieren – im Regelfall sowohl für Un-

⁸³ Vgl. die ähnlich lautende Forderung von VITALE, M. R.; MAVRINAC, S. C.; HAUSER, M. (1994), S. 13. Die im Zuge der Balanced Scorecard-Entwicklung vorzunehmende Kennzahlenselektion sehen WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998a), S. 12, als zentral an.

⁸⁴ Die strikte Verwendung der Strategie als Ausgangspunkt der Balanced Scorecard-Entwicklung hebt auch ROEST, P. (1997), S. 164, sehr deutlich hervor.

⁸⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 68 f.

⁸⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 163 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 157.

⁸⁷ Der Terminus Hygienefaktor ist in diesem Kontext den Inhaltstheorien der Motivationsforschung – und hier der Zwei-Faktoren-Theorie HERZBERGS – entnommen. Demnach umfassen Hygienefaktoren die Aspekte einer Arbeitsumgebung, die erfüllt sein müssen, um Unzufriedenheit der Arbeiter zu vermeiden. Vgl. HERZBERG, F. (1966), ZINK, K. J. (1975), S. 54 sowie im Überblick SCHORB, M. (1994), S. 52 ff.

⁸⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 163 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 157.

⁸⁹ Vgl. zu den potentiellen Gefahren der Aufnahme diagnostischer Größen in die Balanced Scorecard KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 164 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 158 f.

ternehmen als auch für sogenannte Strategische Geschäftseinheiten (SGE)⁹⁰ der Fall ist, bieten sich beide als zweckmäßige Alternativen. Primär aufgrund praktisch beobachtbarer Schwierigkeiten bei der erstmaligen Einführung einer Balanced Scorecard in ein gesamtes Unternehmen schlagen KAPLAN und NORTON an dieser Stelle die – anfängliche – Beschränkung auf eine SGE vor,⁹¹ wobei sie auch Möglichkeiten zu Ableitung von Bereichs- oder Abteilungs-Scorecards aus der übergeordneten Balanced Scorecard einer SGE offenlegen.

Da die auf diese Weise sowohl inhaltlich als auch organisatorisch geforderte und begründete Strategiefokussierung eines Kennzahlensystems für viele Unternehmen eine dramatische Veränderung der bis dato oftmals stark diagnostisch geprägten Meßtechnik darstellt,⁹² erweist sich die Übersetzung der Strategie in allgemein akzeptierte Maßgrößen als große Herausforderung. Daher pointieren KAPLAN und NORTON die Zweckmäßigkeit der Entwicklung von kennzahlenbasierten Ursache-Wirkungsketten, die unmittelbar aus der Strategie abgeleitet werden und sich die Interaktion von Ergebnis- und Treibergrößen zu Nutze machen.⁹³ Von der Strategie einer SGE ausgehend richtet sich die erste Frage bei der Konzeption einer Balanced Scorecard mithin auf die Aspekte der unternehmerischen Leistung, die den strategischen Erfolg begünstigen und sicherstellen.⁹⁴ Mithin sind zunächst die sog. kritischen Erfolgsfaktoren⁹⁵ zu identifizieren, aus denen in einem zweiten Schritt wiederum die wettbewerbsentscheidenden Kennzahlen abgeleitet werden.⁹⁶ Um vor allem bei der Eruierung der kritischen Erfolgsfaktoren ein strukturiertes und ausgewogenes, nicht einzelne Aspekte zu stark fokussierendes Vorgehen zu gewährleisten, fordern KAPLAN und NORTON eine an vier für den strategischen Erfolg maßgeblichen Perspektiven ausgerichtete Kennzahlenbildung. Die Wichtigkeit der Perspektivenbildung manifestiert vor allem die praktische Erfahrung, daß die Perspektiven an sich die zentralen Instrumente der Balanced Scorecard darstellen, während

⁹⁰ Mit GÄLWEILER, A. (1980), Sp. 1891 f., sind SGE „unternehmerische Aktivitätsbereiche ..., die anhand der bei ihnen längerfristig gegebenen externen Bedingungen und der daraus resultierenden Erfolgspotentiale als Ganzes Gegenstand strategischer Entscheidungen ... sind und dementsprechend im langfristigen Aktivitäten-Portfolio der Unternehmung eine eigenständige Position einnehmen“. Vgl. ferner HENZLER, H. A. (1978), S. 912 ff.

⁹¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 36 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 34 f.

⁹² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 163 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 156 ff.

⁹³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 148 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 142 ff. Die zentrale Bedeutung der Ursache-Wirkungsketten für die volle Entfaltung der Potentiale der Balanced Scorecard erfordert deren dezidierte Diskussion. Dies soll aber erst im Abschnitt 3.3.5 geschehen, nachdem der konkrete Aufbau einer Balanced Scorecard detailliert dargestellt wurde.

⁹⁴ In diesem Kontext sprechen HOFFECKER, J.; GOLDENBERG, C. (1994), S. 12, von „leverage points“.

⁹⁵ Vgl. zu dem Gedanken der strategischen Erfolgsfaktoren im speziellen und der Erfolgsfaktorenforschung im allgemeinen FRITZ, W. (1995), Sp. 594 ff.

⁹⁶ Vgl. PARTRIDGE, M.; PERREN, L. (1997), S. 50.

die Kennzahlen „nur“ die zu fokussierenden Maßnahmen ausdrücken.⁹⁷ Diese vier Perspektiven, die den Aufbau der Balanced Scorecard entscheidend bestimmen und prägen,⁹⁸ umfassen eine finanzielle Perspektive, eine Kundenperspektive, eine Perspektive der internen Geschäftsprozesse sowie eine Perspektive des Lernens und Wachstums.⁹⁹ Sie werden im folgenden einer detaillierten Explikation zugeführt.

3.3 Multiperspektivischer Aufbau der Balanced Scorecard

Mit den soeben einführend vorgestellten vier Perspektiven geben KAPLAN und NORTON der Balanced Scorecard einen strukturierten „Gestaltungsrahmen“¹⁰⁰, der mit den aus der unternehmensspezifischen Strategie entwickelten Ergebnis- und Treiberkennzahlen zu füllen ist und eine intuitive Anwendung¹⁰¹ dieses Konzepts erlaubt.¹⁰² Dem Postulat der gekoppelten Integration verschiedener Kennzahlentypen folgend, bilden diese Perspektiven als verbundene Teilelemente den Rahmen der Balanced Scorecard. Dazu wird die finanzielle Perspektive als Kulminationspunkt gesehen, um die Dominanz der monetären Ziele zu betonen.¹⁰³ Zu deren Erreichung muß ein Unternehmen sowohl den Kundenwünschen Rechnung tragen als auch seine internen Prozesse gemäß der übergeordneten Ziele konfigurieren, so daß die Kundenperspektive und die Perspektive der internen Prozesse die Funktion von Promotoren der finanziellen Ziele einnehmen. Schlußendlich ist es für ein Unternehmen von hervorgehobener Bedeutung, seine Potentiale an den Anforderungen der Zukunft auszurichten, weshalb es über Fähigkeiten zum Lernen und zum Wachstum verfügen muß. Die diese Ansprüche dokumentierende Perspektive rundet die Balanced Scorecard ab und fungiert ihrerseits als Garant für die Nachhaltigkeit des Erreichens der Kunden- und Prozeßziele. Gleichzeitig ist für alle Perspektiven eine strenge Strategieorientierung zu gewährleisten – mit dem Resultat, daß Vision und Strategie stets das Zentrum der Balanced Scorecard markieren. Den damit in wenigen Worten beschriebenen Grundaufbau der Balanced Scorecard stellt die Abbildung 16 einführend dar.

⁹⁷ Vgl. EWING, P. (1995), S. 19.

⁹⁸ Die Perspektiven der Balanced Scorecard sollten nach EWING, P. (1995), S. 14 und S. 18, stets die als strategisch entscheidend eingeschätzten Themenkreise repräsentieren.

⁹⁹ Vgl. einführend KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 72 ff.

¹⁰⁰ KLINGEBIEL, N. (1999b), S. 59. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 24, verwenden den Terminus „framework“, KAUFMANN, L. (1997), S. 422, spricht von einem „Denkrahmen“. Vgl. auch CORRIGAN, J. (1996), S. 48.

¹⁰¹ Die Intuitivität der Balanced Scorecard wird in erster Linie von WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998a), S. 12, hervorgehoben.

¹⁰² In diesem Gestaltungsrahmen sehen EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J.-F. (1997), S. 34, einen entscheidenden Vorteil der Balanced Scorecard gegenüber dem tableau de bord.

¹⁰³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 150 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 145 ff.

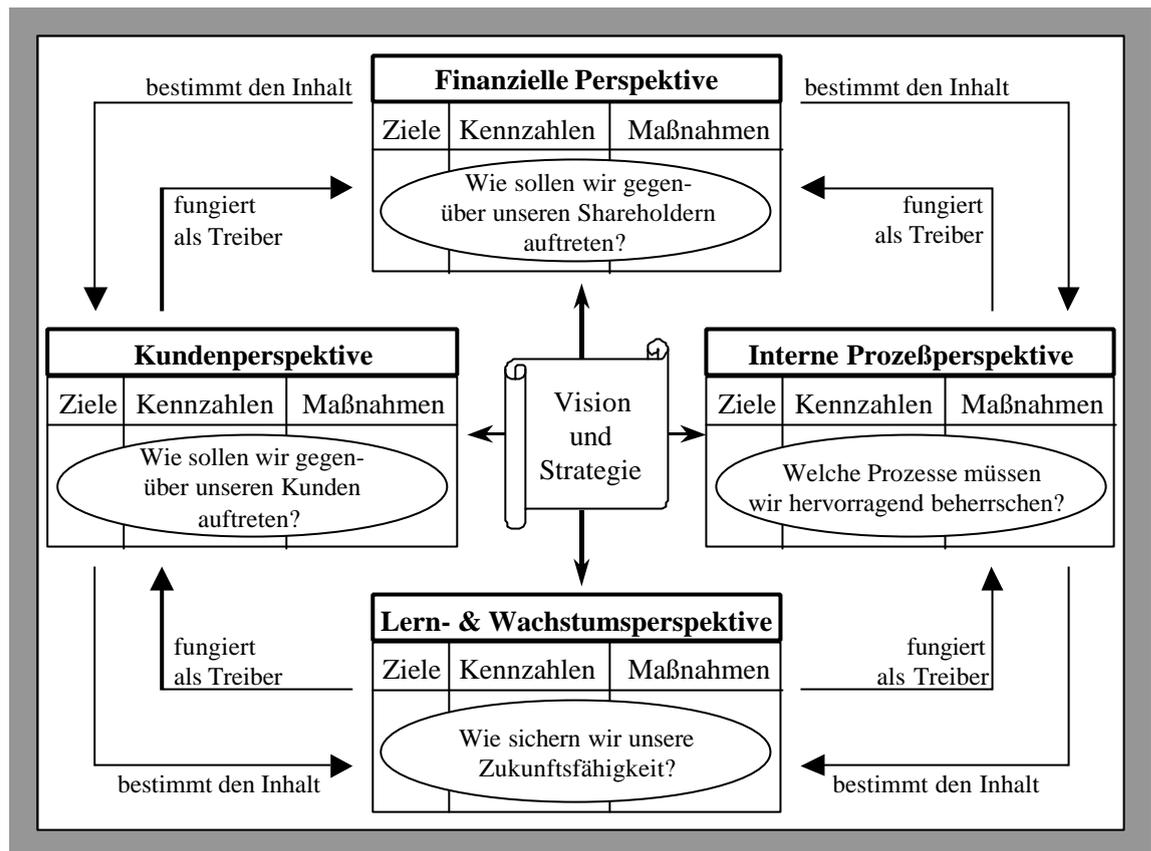


Abbildung 16: Der Grundaufbau der Balanced Scorecard¹⁰⁴

Nachdem mit der Abbildung 16 die generelle Makrostruktur der Balanced Scorecard visualisiert wurde, rückt im folgenden deren Mikrostruktur in den Kern der Ausführungen. Es wird konkret dargelegt, welche Ziele mit den einzelnen Perspektiven verfolgt werden und mit welchen Kennzahlentypen diese inhaltlich zu präzisieren sind. Der hervorgehobenen Bedeutung der finanziellen Perspektive gerecht werdend,¹⁰⁵ markiert diese den Anfang der weiteren Darstellungen.

3.3.1 Finanzielle Perspektive

Die finanzielle Perspektive bildet – in formalzieldominierten Organisationen wie Unternehmen¹⁰⁶ – sowohl den Ausgangs- als auch den Zielpunkt für die übrigen Perspektiven

¹⁰⁴ In Anlehnung an KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 9 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 9.

¹⁰⁵ Bspw. charakterisieren FRIEDAG, H. R.; SCHMIDT, W. (1999), S. 184, die finanzielle Perspektive als „Erste unter Gleichen“.

¹⁰⁶ In Organisationen, die von einer Sachzieldomianz geprägt sind, muß die finanzielle Perspektive nicht zwangsläufig an der Spitze der Balanced Scorecard verankert werden. Vgl. diesbezüglich die Überlegungen von BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000), S. 20 ff., zur Balanced Scorecard als Controlling-Instrument in Non-Profit Organisationen.

der Balanced Scorecard.¹⁰⁷ Sie repräsentiert in erster Linie die Betrachtungsweise der Shareholder und präzisiert, welche finanziellen Ziele das anwendende Unternehmen aus deren Sicht erreichen sollte. Der dritten Grundidee KAPLANS und NORTONS – der konsequenten Strategieorientierung – entsprechend, dient die finanzielle Perspektive der Operationalisierung und Konkretisierung der Unternehmensstrategie.¹⁰⁸ Mit dieser Perspektive erfolgt mithin eine Übersetzung der – im Normalfall – eher unscharf formulierten Strategie in handhab- und meßbare finanzielle Kennzahlen. Da sich diese unmittelbar als nachlaufende Ergebniskennzahlen identifizieren lassen, verletzt die finanzielle Perspektive isoliert gesehen den Anspruch der Ausgewogenheit einer Balanced Scorecard. Daher fungieren ihre Kennzahlen als Ausgangspunkt für die Entwicklung der drei anderen Perspektiven, indem aus den finanziellen Zielen konsequent deren Treiber abgeleitet und in Kennzahlenform quantifiziert werden.¹⁰⁹ In diesem Sinne ist auch der einführend angemerkte Status der finanziellen Perspektive als Zielpunkt für die anderen Perspektiven zu verstehen:¹¹⁰ Die Anstrengungen, die ein Unternehmen vornimmt, um die Ziele dieser anderen Perspektiven zu erreichen und die dort jeweils mit Hilfe von Kennzahlen etablierten Herausforderungen zu bewältigen, erfahren ihre Berechtigung durch ihre Unterstützung der strategisch orientierten finanziellen Zielerreichung. Diese „Doppelrolle“¹¹¹ der finanziellen Perspektive – sowohl als Ziel- als auch als Ausgangspunkt – heben auch KAPLAN und NORTON explizit hervor, indem sie bezüglich der Kennzahlen dieser Perspektive resümieren: „they define the financial performance expected from the strategy, and they serve as the ultimate targets for the objectives and measures of all the other scorecard perspectives“¹¹².

Um eine diesen Funktionen gerecht werdende finanzielle Perspektive zu konzipieren, die zugleich die Schwächen eines monetäre Größen fokussierenden Kennzahlensystems überwindet, bietet sich die Konzentration auf drei Schwerpunkte bei der Maßgrößengenerierung an:¹¹³

- Ertragswachstum und -mix,
- Kostensenkung und Produktivitätsverbesserung,
- Nutzung von Vermögenswerten und Investitionsstrategie.

¹⁰⁷ Vgl. zur finanziellen Perspektive KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 47 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 46 ff.

¹⁰⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 77 ff.

¹⁰⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 61 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 60.

¹¹⁰ Die Verwendung der finanziellen Perspektive als Kulminationspunkt kritisiert KLINGEBIEL, N. (1998), S. 8.

¹¹¹ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 46.

¹¹² KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 48.

Innerhalb dieser drei Strukturierungsdimensionen zum zielsetzungsadäquaten Aufbau der finanziellen Perspektive identifizieren KAPLAN und NORTON weitergehende Anknüpfungspunkte, anhand derer die jeweiligen Kennzahlen zu definieren sind. Dabei ist allerdings – dem Postulat der konsequenten Strategieorientierung folgend – die Zweckmäßigkeit unterschiedlicher Finanzziele in Abhängigkeit der spezifischen strategischen Ausrichtung¹¹⁴ eines Unternehmens zu prüfen.¹¹⁵ Maßgrößen zum **Ertragswachstum und -mix** sollen z.B. so formuliert werden, daß sie Informationen über Umsätze mit neuen Produkten, neuen Anwendungsgebieten oder neuen Kunden bereitstellen, um eine Abschöpfung vorhandener Wachstumspotentiale zu gewährleisten.¹¹⁶ Ebenso ist es denkbar, die Rentabilität der Bearbeitung eines neuen Marktes abzubilden. Schließlich ordnen KAPLAN und NORTON dieser Strukturierungsdimension auch noch die Frage nach der Ertragsstärke eines neuen Produkt- bzw. Dienstleistungsmixes sowie einer neuen Preisstrategie zu. Neben dieser, das Wachstum und die Zusammensetzung der Umsätze bzw. Erträge abbildenden Strukturierungsdimension für die finanziellen Ziele schlagen KAPLAN und NORTON ebenso die Formulierung von Kennzahlen bezüglich der Ziele **Kostensenkung und Produktivitätsverbesserung** vor.¹¹⁷ Als Erkenntnisobjekt kosten- und/oder produktivitätsbezogener Anstrengungen determinieren sie explizit auch die indirekten Unternehmensbereiche, für die sie die Etablierung prozeßkostenorientierter Vorgaben oder die Einführung von Kennzahlen, mit denen die zielkonforme, abteilungsübergreifende Ressourcennutzung visualisiert wird, nahelegen. Um innerhalb der finanziellen Perspektive zumindest ansatzweise einen Ausgleich zwischen vor- und nachlaufenden Indikatoren herzustellen, geben KAPLAN und NORTON als dritte Strukturierungsdimension die **Vermögensverwendung und die Investitionsstrategie** vor,¹¹⁸ deren inhaltliche Konkretisierung den Charakter dieser Dimension als vorlaufender Treiber verdeutlicht: Hinsichtlich der Vermögensverwendung schlagen sie vor, das Ziel

¹¹³ Vgl. dazu im folgenden KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 51 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 49 ff.

¹¹⁴ Generell sehen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 48 ff., die strategische Ausrichtung eines Unternehmens in Abhängigkeit von dessen Positionierung in einem unternehmensbezogenen Lebenszyklus. Aus Gründen der Vereinfachung ihrer Darstellung unterscheiden sie hier lediglich die Lebenszyklusphasen „Wachstum“, „Reife“ und „Ernte“. Obwohl dieses Vorgehen inhaltlich aus mehreren Gründen zu kritisieren ist – beispielhaft sei die Schwierigkeit der Zuordnung eines Unternehmens mit Produkten in unterschiedlichen Lebenszyklusphasen zu einer einzigen Phase angesprochen –, folgt die Vorstellung des Ansatzes aus den einleitend erwähnten Motiven den Überlegungen von KAPLAN und NORTON.

¹¹⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 48 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 47 ff.

¹¹⁶ Vgl. zu diesen Maßgrößen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 51 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 50 ff.

¹¹⁷ Zu den konkreten Kennzahlen dieser Strukturierungsdimension der finanziellen Perspektive vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 55 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 54 ff.

¹¹⁸ Vgl. dazu KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 57 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 56 ff.

der Senkung der Kapitalkosten durch eine Messung des Zeitraumes zwischen Bezahlung der Lieferantenrechnungen und Erhalt der Kundenzahlungen¹¹⁹ zu quantifizieren. Hingegen bleiben die Darstellungen KAPLANS und NORTONS zur Investitionsstrategie äußerst vage, da sie lediglich eine Verbesserung der Abläufe einer Investitionsplanung anregen, um die erhofften positiven Effekte einer Investition früher zu realisieren. Konkrete Kennzahlen, mit denen dieses Ziel quantifiziert werden kann, lassen sich in ihren Ausführungen aber nicht finden.

Die nachstehende Abbildung 17 faßt denkbare Kennzahlen der finanziellen Perspektive zusammen und veranschaulicht zugleich die eingangs konstatierte Abhängigkeit der Auswahl dieser Kennzahlen von der lebenszyklusdeterminierten strategischen Stoßrichtung eines Unternehmens.

		Strukturierungsdimension		
		Ertragswachstum und -mix	Kostensenkung und Produktivitätsverbesserung	Vermögensverwendung und Investitionsstrategie
Lebenszyklusphase (als Determinante der Strategie)	Wachstum	<ul style="list-style-type: none"> • Umsatzwachstumsrate pro Segment • Prozent der Erträge aus neuen Produkten, Dienstleistungen und Kunden 	<ul style="list-style-type: none"> • Ertrag pro Mitarbeiter 	<ul style="list-style-type: none"> • Investition in % des Umsatzes • F&E in % des Umsatzes
	Reife	<ul style="list-style-type: none"> • Anteil an Zielkunden • Cross-Selling • Prozentuale Erträge aus neuen Anwendungen • Rentabilität von Kunden und Produktlinien 	<ul style="list-style-type: none"> • Kosten des Unternehmens vs. Kosten der Konkurrenz • Kostensenkungsraten • Indirekte Kosten 	<ul style="list-style-type: none"> • Kennzahlen für das gebundene Kapital • ROCE für Hauptvermögenskategorien • Anlagennutzungsrate
	Ernte	<ul style="list-style-type: none"> • Rentabilität von Kunden und Produktlinien • Prozentzahl der unrentablen Kunden 	<ul style="list-style-type: none"> • Einheitskosten (pro Outputereinheit und/ oder pro Transaktion) 	<ul style="list-style-type: none"> • Amortisation • Durchsatz

Abbildung 17: Potentielle Kennzahlen der finanziellen Perspektive und deren Abhängigkeit von der Strategie¹²⁰

Wie bereits in der Fußnote 114 auf Seite 119 aufgezeigt wurde, ist eine **Problematik** der so fundierten finanziellen Perspektive in der eindeutigen Zuordnung von Unternehmen zu einzelnen Phasen eines auf die Unternehmensebene aggregierten Lebens-

¹¹⁹ Hier sprechen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 58, von einem „cash-to-cash-cycle“.

zyklusmodells zu sehen. Allerdings wiegt dieses Manko vor dem Hintergrund des exemplarischen Charakters der Darstellungen bei KAPLAN und NORTON weniger schwer. Gravierender erweist sich ein zentrales inhaltliches Merkmal dieser Perspektive: die überwiegende Verwendung von Kennzahlen, welche von Verfahren des traditionellen Rechnungswesens bereitgestellt werden.¹²¹ Eine detaillierte Betrachtung der in Abbildung 17 aufgeführten Maßgrößen zeigt deutlich deren überwiegende Herkunft aus der Kostenrechnung, der Gewinn- und Verlustrechnung oder der Bilanz. Da mit der finanziellen Perspektive insbesondere der Frage nach dem wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens aus Sicht der Kapitalgeber nachgegangen wird,¹²² ist zu prüfen, inwieweit die oben abgebildeten Kennzahlen dieser Aufgabe gerecht werden. Diese Prüfung führt die Balanced Scorecard in den Fokus der vielfach unter dem Stichwort „Shareholder Value“¹²³ diskutierten Ansätze um eine wertorientierte Unternehmensführung,¹²⁴ welche allesamt dem Ziel nachgehen, „den aus Sicht der Eigentümer betrachteten Wert eines Unternehmens zu steigern“¹²⁵. Ohne hier die vielfältigen Ergebnisse dieser Überlegungen en detail spezifizieren zu wollen, kann dennoch angeführt werden, daß die Vertreter einer wertorientierten Steuerung die Eignung von Kennzahlen aus dem traditionellen Rechnungswesen zur zielführenden Abbildung dieses Erkenntnisobjektes stark in Frage stellen.¹²⁶ Bspw. sehen sie die Aussagekraft derartiger Größen durch folgende – ausgewählte – Tatbestände als eingeschränkt ein: Vernachlässigung ökonomischer Wirkungen nach dem Betrachtungszeitraum durch einen zeitpunktbezogenen Ausweis¹²⁷ und Vergangenheitsorientierung¹²⁸. Gleichzeitig führen sie eine große Anzahl empirischer Studien auf, in denen eine nicht hinreichende Korrelation zwischen unmittelbar aus einem Jahresabschluß errechneten Größen und der entsprechenden Wertentwicklung am Kapitalmarkt nachgewiesen wird.¹²⁹ Daher ist der finanziellen Perspektive, wie sie gemäß der obigen Darstellungen von KAPLAN und NORTON konzipiert wurde, nur eine bedingte Adäquanz in bezug auf die verfolgten Ziele zu bescheinigen. Für die im Verlauf der vorliegenden Arbeit folgenden Bestrebungen um eine theoreti-

¹²⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 50.

¹²¹ Vgl. ähnlich auch OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 193 ff.

¹²² Vgl. bspw. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 72, KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 9 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 9. Mit dieser Grundausrichtung folgt die Balanced Scorecard dem als allgemein akzeptiert bewerteten Unternehmensziel einer Steigerung des Wertes der kapitalgeberseitig investierten Mittel. Vgl. zu der Bedeutung dieses Ziels vor allem RAPPAPORT, A. (1986), S. 1 ff.

¹²³ Vgl. dazu RAPPAPORT, A. (1981), RAPPAPORT, A. (1986) und RAPPAPORT, A. (1999).

¹²⁴ Vgl. im Überblick bspw. KNYPHAUSEN, D. ZU (1992), S. 339 ff. sowie KNORREN, N. (1998), S. 36 ff.

¹²⁵ KNORREN, N. (1998), S. 5.

¹²⁶ Vgl. statt vieler RAPPAPORT, A. (1986), S. 19 ff., BISCHOFF, J. (1994), S. 12 ff., GÜNTHER, T. (1997), S. 50 ff. sowie KNORREN, N. (1998), S. 10 ff.

¹²⁷ Vgl. GÜNTHER, T. (1997), S. 58 und KNORREN, N. (1998), S. 12 f.

¹²⁸ Vgl. GÜNTHER, T. (1997), S. 58 f.

¹²⁹ Vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 27 ff. und GÜNTHER, T. (1997), S. 50 ff.

sche Weiterentwicklung der Balanced Scorecard erhebt sich daher die Herausforderung,¹³⁰ Kennzahlen einer wertorientierten Unternehmenssteuerung neben die traditionellen Ziele der finanziellen Perspektive zu stellen.¹³¹

3.3.2 Kundenperspektive

Von der soeben angebrachten inhaltlichen Kritik an der konkreten Ausgestaltung der finanziellen Perspektive bei KAPLAN und NORTON unbeeinflusst bleibt aber deren Charakter als Ausgangspunkt für die Entwicklung der anderen Perspektiven: Da die gesetzten umsatzorientierten Ziele eine konsequente Kundenorientierung verlangen, wird innerhalb der Balanced Scorecard die Kundenperspektive an die finanzielle Perspektive gekoppelt.¹³² Sie rückt nun in den Fokus der Analyse, wobei – der gewählten Darstellungssystematik folgend – zunächst eine Konzentration auf die ursprünglichen Überlegungen von KAPLAN und NORTON stattfindet.

Damit die Kundenperspektive über kundenorientierte, die Erreichung der finanziellen Ziele unterstützende Kennzahlen mit „Leben gefüllt“ werden kann, ist vorbereitend eine dezidierte Marktsegmentierung¹³³ notwendig,¹³⁴ bei welcher der gesamte Absatzmarkt „hinsichtlich nachfragerelevanter Merkmale“¹³⁵ unterteilt wird. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse bilden die Voraussetzung, um die kundenbezogenen Kenngrößen der Balanced Scorecard zielführend zu formulieren. Denn die Ausgestaltung der zu verfolgenden Kennzahlen erweist sich in hohem Maße abhängig von den Bedürfnissen und Verhaltensweisen der jeweiligen Kunden in den anvisierten Segmenten. Um die Generierung der segmentorientierten Kennzahlen zielsetzungsgerecht zu gestalten, entwickeln KAPLAN und NORTON – ähnlich wie bei der finanziellen Perspektive – auch für den Aufbau der Kundenperspektive zwei Strukturierungsdimensionen:¹³⁶ Erstens identifizieren sie Basiskennzahlen, die aufgrund ihrer hohen Relevanz für den allgemeinen Wettbewerbserfolg jedes Unternehmens grundsätzlich Eingang in jegliche Balanced

¹³⁰ Ebenso auch OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 194 f.

¹³¹ An dieser Stelle ist allerdings noch darauf hinzuweisen, daß KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 77, KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 47 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 46, das Gedankengut der Shareholder-Value-Ansätze zwar aufgreifen – aber eben nur en passant, ohne es ganzheitlich in die finanzielle Perspektive einzubetten.

¹³² So konstatieren KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 62, daß die Kunden die Quellen darstellen, „mit denen das Unternehmen die Erlöskomponente seiner finanzwirtschaftlichen Ziele erfüllen soll“.

¹³³ Ausführlich zur Marktsegmentierung vgl. vor allem auch ENGELHARDT, W. H.; GÜNTER, B. (1981), S. 87 ff.

¹³⁴ Vgl. zur Bedeutung der Marktsegmentierung für die Balanced Scorecard KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 64 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 63 ff.

¹³⁵ NIESCHLAG, R.; DICHTL, E.; HÖRSCHGEN, H. (1991), S. 835. Ähnlich auch KLEINALTENKAMP, M. (1995), S. 665 ff.

Scorecard finden sollten.¹³⁷ Diesen sind – den Grundsätzen sowohl der Verknüpfung der Kennzahlen als auch der Ausgewogenheit folgend – unternehmensindividuelle, spezielle Leistungstreiber zur Seite zu stellen, mit denen ein Unternehmen die Erreichung seiner allgemeinen Kundenziele fördern kann. Letztere werden von KAPLAN und NORTON synonym auch als Wertangebot bezeichnet.¹³⁸

Unter die **Basiskennzahlen** der Kundenperspektive subsumieren sie den Marktanteil, die Kundenbindung, die Neukundengewinnung, die Kundenrentabilität und die Kundenzufriedenheit.¹³⁹ Diese Kerngrößen lassen sie allerdings nicht unverbunden nebeneinander stehen, sondern verknüpfen sie zu einem perspektiveninternen Ursache-Wirkungsgeflecht, wie es die nachstehende Abbildung 18 visualisiert.

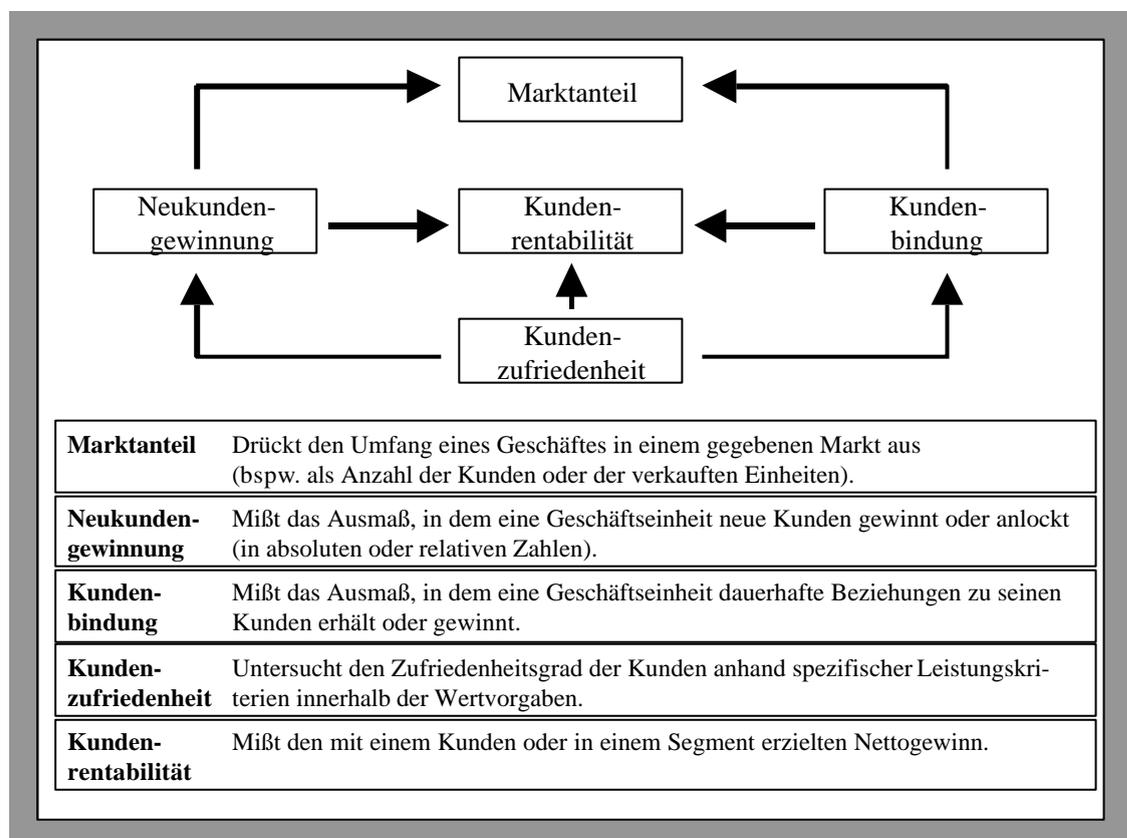


Abbildung 18: Die Basiskennzahlen der Kundenperspektive und deren Erläuterung¹⁴⁰

¹³⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 67 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 65.

¹³⁷ Diesen Basiskennzahlen ist – nicht hinsichtlich ihres Inhaltes, wohl aber hinsichtlich ihrer grundsätzlichen Bedeutung – eine hohe Affinität zu dem Konstrukt des (strategischen) Erfolgsfaktors zuzusprechen. Vgl. zum Überblick über die Erfolgsfaktorenforschung BÜRKNER, S. (1996).

¹³⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 71.

¹³⁹ Vgl. dazu ausführlich KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 67 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 66 ff.

¹⁴⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 66.

Mit dem *Marktanteil* wird die Penetration des untersuchten Segmentes abgebildet, wobei als Referenzgrößen sowohl Stück- als auch Umsatzzahlen fungieren können.¹⁴¹ Die Verwendung des Marktanteils als eine Art Kulminationspunkt innerhalb der Kundenperspektive läßt darauf schließen, daß KAPLAN und NORTON dessen Entwicklung und die damit korrespondierenden Umsätze als Indikator für die Erreichung der angestrebten finanziellen (Ertrags-)Zielsetzungen ansehen. Mit der *Kundenbindung* wird die Länge einer nicht zufälligen Geschäftsbeziehung mit den jeweiligen Kunden in den einzelnen Segmenten ausgedrückt.¹⁴² Verbunden mit einer hohen Kundentreue sind wiederkehrende und damit planbare Umsätze und die Aussicht auf schrittweise Ertragssteigerungen bei dem Unternehmen langfristig verbundenen Kunden.¹⁴³ Mit der Basiskennzahl *Neukundengewinnung* werden nicht die bestehenden, sondern neue Kunden als mögliche Umsatzquellen fokussiert, was sich vor allem in schnell wachsenden Marktsegmenten als zweckmäßig erweist.¹⁴⁴ Außerdem wird mit Zielen hinsichtlich der Neukundengewinnung dem Gedanken des Risikomanagements Rechnung getragen, da ein umfangreicher Kundenstamm die Abhängigkeit von nur wenigen Kunden mindert. Gleichzeitig sollte aber, sowohl für bestehende als auch für gewonnene bzw. neu zu akquirierende Kunden stets auch die *Kundenrentabilität* in Betracht gezogen werden,¹⁴⁵ um bspw. die Verhältnismäßigkeit von Aufwendungen für die Bindung oder Gewinnung einer bestimmten Kundenanzahl oder eines gewissen Umsatzpotentials mit Hilfe der Balanced Scorecard steuern zu können.¹⁴⁶ Als dominierende Maßgröße innerhalb der Basiskennzahlen der Kundenperspektive kann die *Kundenzufriedenheit* angesehen werden, da sie nach KAPLAN und NORTON einen direkten Einfluß auf die Neukundengewinnung, die Kundenbindung und die Kundenrentabilität ausübt und ihr damit auch eine indirekte Wirkung auf den Marktanteil zugesprochen werden kann.¹⁴⁷ Zur Ermitt-

¹⁴¹ Vgl. zur Basiskennzahl Marktanteil KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 68 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 67.

¹⁴² Zum Inhalt der Variable Kundenbindung allgemein vgl. DILLER, H. (1996), S. 81 ff., HOMBURG, C.; BRUHN, M. (1998), S. 5 ff. sowie HOMBURG, C.; GERING, A.; HENTSCHEL, F. (1999), S. 177 ff. Zur Bedeutung der Kundenbindung in der Kundenperspektive der Balanced Scorecard vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 69 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 68.

¹⁴³ Vgl. zur Einschätzung der Wichtigkeit der Kundenbindung die empirischen Ergebnisse bei REICHHELD, F. F.; SASSER, W. E. (1991), S. 109 ff. sowie bei MEYER, A.; DORNACH, F. (1998), S. 192.

¹⁴⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 70 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 68.

¹⁴⁵ Vgl. in diesem Sinne auch TÖPFER, A. (1996), S. 115 ff. An dieser Stelle sei auf die großen Schwierigkeiten der Prognose zukünftiger kundenspezifischer Ertrags- und Kostengrößen hingewiesen, die einen unmittelbaren Einfluß auf die Einsatzmöglichkeiten der quantifizierten Kundenrentabilität ausüben.

¹⁴⁶ Vgl. dazu KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 71 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 69 ff. Zur Möglichkeit einer rentabilitätsorientierten Steuerung von Kundensegmenten mit einer Kundendeckungsbeitragsrechnung vgl. HAAG, J. (1992), S. 33 f.

¹⁴⁷ Zur Bedeutung der Kundenzufriedenheit innerhalb der Balanced Scorecard vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 70 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 68 f. Allgemein

lung der Kundenzufriedenheit verweisen KAPLAN und NORTON auf die Methoden und Möglichkeiten der Kundenbefragung.

Um die Erreichung der in Form dieser Basiskennzahlen der Kundenperspektive etablierten allgemeinen Kundenziele zu gewährleisten, werden diese um spezifische Maßgrößen der zweiten Strukturierungsdimension dieser Perspektive erweitert: die **Wertangebote**. Obwohl diese per definitionem hochgradig unternehmensindividuell sind und die Erlangung von Kundenvorteilen¹⁴⁸ ausschlaggebend beeinflussen sollten, eruiert KAPLAN und NORTON drei Eigenschaftsklassen, mit deren Hilfe die Aufdeckung spezifischer Wertangebote und deren relevanter Maßgrößen unterstützt werden kann. Im einzelnen sind dies die Produkt- bzw. Dienstleistungseigenschaften, das Image bzw. die Reputation eines Unternehmens sowie die Kundenbeziehungen.¹⁴⁹

Als Leistungstreiber der *Produkt- bzw. Dienstleistungseigenschaften*, deren Aufnahme in eine Balanced Scorecard zielführend sein könnte, nennen KAPLAN und NORTON die Parameter Funktionalität, Qualität, Preis und Zeit,¹⁵⁰ wobei sie lediglich die drei letzten einer dezidierten Analyse zuführen.¹⁵¹ Dabei werten sie die Qualität¹⁵² als *conditio sine qua non* für die Erreichung eines Wettbewerbsvorteils, so daß diese einen Hygienefaktor darstellt. Bei ihren Überlegungen zum Preis identifizieren KAPLAN und NORTON nicht nur die Zweckmäßigkeit einer langfristigen Preisführerschaft. Vielmehr pointieren sie die Notwendigkeit einer lebenszyklusorientierten Sichtweise und erheben daher den Anspruch, die internen Prozesse so zu konfigurieren, daß ein niedriger Preis auch stets mit niedrigen Folgekosten für den Kunden verbunden ist.¹⁵³ Bei dem letzten ausführlich

zum Zusammenhang zwischen Kundenzufriedenheit und Kundenbindung vgl. KRÜGER, S. M. (1997), S. 42 ff. Empirisch gestützte Befunde zu dieser möglichen Korrelation finden sich bei HORSTMANN, R. (1998), S. 20 ff., HERRMANN, A.; JOHNSON, M. D. (1999), 591 ff. sowie HOMBURG, C.; GERING, A.; HENTSCHEL, F. (1999).

¹⁴⁸ Der Begriff des Kundenvorteils – neben dem Anbietervorteil die zweite Determinante eines Wettbewerbsvorteils – geht auf PLINKE, W. (1995), S. 85 f., zurück, der darunter den überlegenen Nutzen subsumiert, den ein Anbieter seinem Kunden gegenüber einem Konkurrenten bieten kann. Kritisch zu der Sichtweise PLINKES vgl. GÜNTER, B. (1997), S. 215, der in dem Anbietervorteil lediglich einen potentiellen Wettbewerbsvorteil sieht.

¹⁴⁹ Vgl. dazu KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 73 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 71 ff.

¹⁵⁰ In einer einzigen Veröffentlichung nehmen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 62, auch die Einzigartigkeit der Produkt- und Dienstleistungseigenschaften hinzu, ohne dies näher zu begründen oder zu explizieren.

¹⁵¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 85 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 83 ff.

¹⁵² An dieser Stelle sei erwähnt, daß KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 87 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 84 f., einen anwenderbezogenen Qualitätsbegriff zugrunde legen, indem sie auf die kundenseitig erwarteten Produkt- bzw. Dienstleistungseigenschaften abstellen. Zu den verschiedenen Qualitätsbegriffen vgl. im Überblick BRÖCKELMANN, J. (1995), S. 10 ff. sowie KUHLMANN, M. (1999), S. 152 ff.

¹⁵³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 88 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 85 ff.

diskutierten Leistungstreiber der Produkt- und Dienstleistungseigenschaften, der Zeit, stellen sie im wesentlichen auf die beiden Fähigkeiten eines Unternehmens ab, sowohl schnell als auch zuverlässig¹⁵⁴ auf Kundenwünsche reagieren zu können.¹⁵⁵ Nach KAPLAN und NORTON kommt dem Wertangebot Produkt- und Dienstleistungseigenschaften die Funktion zu, die im Rahmen der Basiskennzahl Neukundengewinnung determinierten Ziele zu erreichen.¹⁵⁶

Die Ausführungen KAPLANS und NORTONS zum zweiten Wertangebot an den Kunden, dem *Image* bzw. der *Reputation*, sind im wesentlichen gekennzeichnet von der Aneinanderreihung zahlreicher Beispiele. So beschränken sich die allgemeinen Aussagen erstens auf die Einschätzung KAPLANS und NORTONS, daß das Image einen Teil der „immateriellen Faktoren, die ein Unternehmen für den Kunden attraktiv machen“¹⁵⁷, beinhaltet und im wesentlichen durch den Aufbau eines gewissen Markenwertes etabliert werden kann.¹⁵⁸ Zweitens sind hinsichtlich der Reputation innerhalb der Balanced Scorecard nicht nur Aufbau- sondern auch Kommunikationsziele¹⁵⁹ zu formulieren.¹⁶⁰ Das Image identifizieren KAPLAN und NORTON als wichtigsten Treiber der Basiskennzahl Kundenzufriedenheit innerhalb der Kundenperspektive.

Unter das dritte und letzte Wertangebot dieser Perspektive, die *Kundenbeziehungen*, subsumieren sie die tatsächlichen Interaktionen mit dem Kunden während der Lieferung eines Produktes oder einer Dienstleistung und die dabei erzielte Kundenzufriedenheit. Hier leiten sie – aus einer Fülle praktischer Beispiele – die Attribute Bequemlichkeit, persönliche Beratung und Vertrauen sowie schnelle Reaktion als zentrale Determinan-

¹⁵⁴ Zu der Bedeutung der Schnelligkeit und der als „Sicherheit“ apostrophierten Zuverlässigkeit für die Erlangung eines Wettbewerbsvorteils vgl. auch GÜNTER, B. (1997), S. 216 f.

¹⁵⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 86 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 83 f.

¹⁵⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 62.

¹⁵⁷ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 73.

¹⁵⁸ Vgl. zu der Verbindung von Image und Markenwert die Abbildung bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 62. – An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, daß das von KAPLAN und NORTON gewählte Imageverständnis nicht mit dem vieler anderer Verfasser übereinstimmt. Bspw. definieren NIESCHLAG, R.; DICHTL, E.; HÖRSCHGEN, H. (1991), S. 412, das Image als „Erscheinungsform der jeweiligen Betriebsform und wahrgenommenen Spezifika eines bestimmten Betriebes“. Wie ihre weiteren Ausführungen – basierend auf empirischen Ergebnissen – zeigen, können diese Spezifika durchaus auch materieller Natur sein. Vgl. auch HINTERHUBER, H. H. (1992), S. 260 ff.

¹⁵⁹ In diesem Kontext muß betont werden, daß KAPLAN und NORTON keine Definition des in ihren Überlegungen verwendeten Reputationsbegriffs vornehmen. Allerdings herrscht im Schrifttum ein Konsens darüber, daß Reputation stets das Resultat eines Austausches zwischen verschiedenen Kunden ist. Vgl. dazu HELM, S. (1997), S. 33. Daher ist es fraglich, inwieweit es zweckmäßig ist, auf Seiten eines Anbieters hinsichtlich dieses Erkenntnisobjektes Kommunikationsziele zu formulieren.

¹⁶⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 76 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 74.

ten einer Kundenbeziehung ab.¹⁶¹ Mit der Kundenbeziehung soll ein wesentlicher Einfluß auf die Basiskennzahl Kundenbindung ausgeübt werden.

Die nachstehende Abbildung 19 faßt die Analysen KAPLANS und NORTONS zur Kundenperspektive – und hier im Kern das Zusammenspiel der Wertangebote mit den Basiskennzahlen – zusammen.

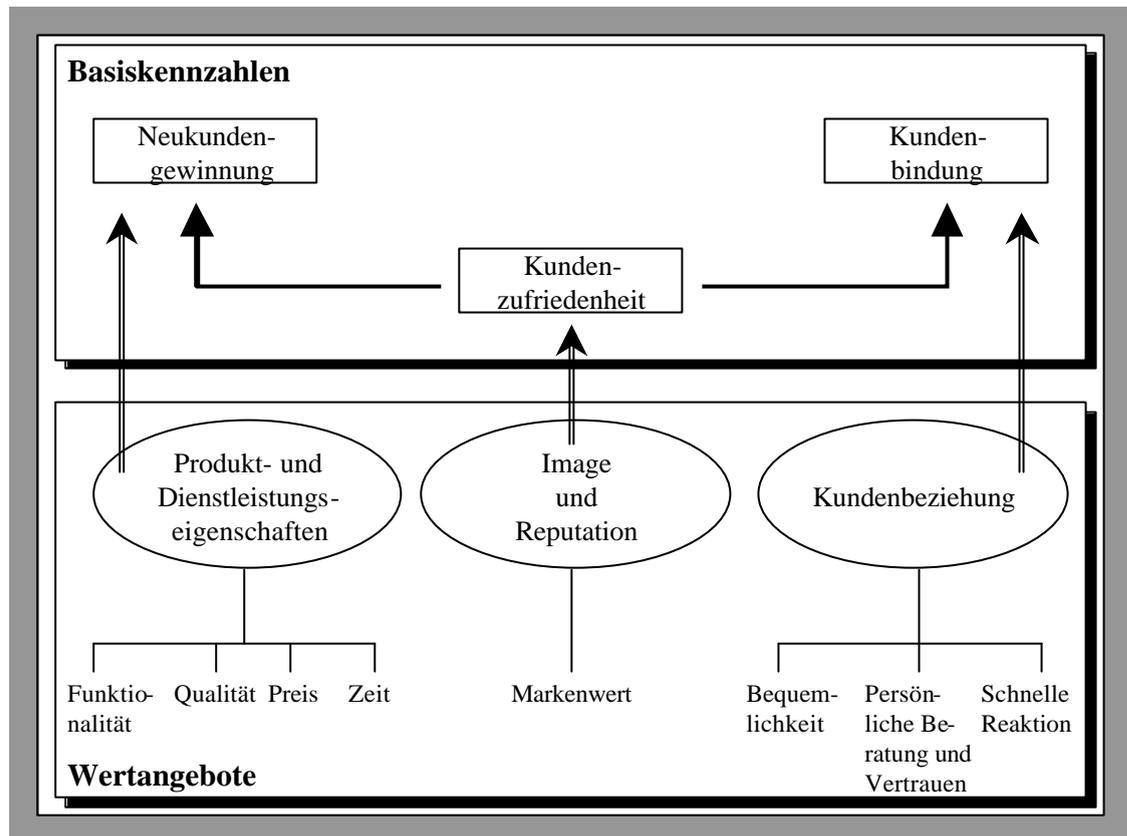


Abbildung 19: Interaktion von Basiskennzahlen und Wertangeboten in der Kundenperspektive¹⁶²

An der auf diese Weise determinierten Kundenperspektive läßt sich aus zwei Richtungen – einer die Struktur betrachtenden und einer den Inhalt aufgreifenden – Kritik üben. Die **strukturelle Kritik** richtet sich bei einer ersten Betrachtung gegen den Aufbau des Basiskennzahlenbereiches und dort vor allem gegen die etablierten Verknüpfungen, wie sie in der Abbildung 18 und der Abbildung 19 dargestellt sind. So ist die implizit postulierte Eindeutigkeit der Beziehungen in Frage zu stellen: Bspw. ist es nicht begründbar, warum aus einer Steigerung der Neukundengewinnung per se eine erhöhte Kundenrentabilität folgt. Vielmehr ist es denkbar, daß die zur Akquisition neuer Kunden notwendigen Aufwendungen die Rentabilität in einem Segment negativ beeinträchtigen. Eben-

¹⁶¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 74 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 76.

¹⁶² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 62.

so suggeriert die vorgenommene Verknüpfung von Kundenzufriedenheit und Kundenbindung einen Automatismus, der in dieser Absolutheit nicht haltbar ist: Zwar ist ein generell hoher Einfluß der Zufriedenheit eines Kunden auf dessen mögliche Wiederholungskäufe nicht zu negieren,¹⁶³ aber dennoch weisen z.B. HERRMANN und JOHNSON auf potentielle Wechselneigungen als Kundenbedürfnis hin.¹⁶⁴ Diese verhindern die Bindung bestimmter Kunden, obwohl selbige mit den Erfahrungen, die sie mit dem jeweiligen Anbieter gemacht haben, zufrieden sind. In ähnlicher Art und Weise ist auch die Einseitigkeit der Verknüpfungen zwischen den Wertangeboten und den Basiskennzahlen zu kritisieren, da es u.a. fraglich ist, warum der Kundenbeziehung keine Wirkung auf die Kundenzufriedenheit zugesprochen wird. Dem ist allerdings mit Verweis auf Sinn und Charakter der von KAPLAN und NORTON vorgeschlagenen Ursache-Wirkungsketten zu entgegnen, daß derartige Verknüpfungen stets nur schematisierender und simplifizierender Natur sein sollen. M.a.W. sind sie lediglich als Tendenzaussagen zu interpretieren, so daß die vorgetragene Kritik an Relevanz verliert. Gravierender erweist sich die von KAPLAN und NORTON vorgenommene Explizierung des Wertangebotes Kundenbeziehung, da es den Boden für Mißverständnisse bereitet. Durch die Deklaration der Kundenzufriedenheit als ein Teil der Kundenbeziehung findet eine nicht wünschenswerte, die Struktur verwischende Vermengung zwischen Basiskennzahlen und Wertangeboten statt, so daß in diesem Punkt das Ergebnis-Treiber-Zusammenspiel zumindest ungeklärt ist. Schließlich ist an der Struktur der Kundenperspektive die Absolutheit zu kritisieren, mit welcher der Marktanteil den Kulminationspunkt und damit das letzte Ziel markiert. Problematisch ist dieses Vorgehen wegen der Erkenntnis, daß die Verteidigung erreichter Marktanteile vor allem immer dann erleichtert wird, wenn selbige durch eine etablierte Geschäftsbeziehung zu den jeweiligen Kunden zementiert sind.¹⁶⁵ Zwar ist der Prozeß des Aufbaus einer Geschäftsbeziehung bereits mit der Quantifizierung der Kundenbindung in der Balanced Scorecard abgebildet, allerdings wäre – im Sinne einer kompletten Darstellung der kundenseitig zu verfolgenden Ziele – die Aufnahme einer Ergebniskenngröße hinsichtlich des Entwicklungsstadiums der segmentbezogenen Geschäftsbeziehung zweckmäßig.

Die **inhaltliche Kritik** an der Kundenperspektive zielt vor allem auf die Ausführungen KAPLANS und NORTONS zu den Basiskennzahlen Kundenrentabilität und Kundenzufriedenheit ab. So ist zunächst zu konstatieren, daß sie keine explizite Begründung für die Aufnahme der finanziellen Maßgröße Kundenrentabilität in die Kundenperspektive anführen. Dieses kleine Manko verdiente allerdings keinerlei Erwähnung, wenn nicht auch

¹⁶³ Vgl. u.a. HOMBURG, C.; GIERING, A.; HENTSCHEL, F. (1999), S. 185 ff.

¹⁶⁴ Vgl. dazu HERRMANN, A.; JOHNSON, M. D. (1999), S. 586 ff.

¹⁶⁵ Vgl. ähnlich auch GÜNTER, B. (1998), S. 285 f., der die Elemente Geschäftsbeziehung und Marktanteil explizit als gleichwertige Ziele seiner Marketing-Konzeption darstellt.

die explizierenden Überlegungen zu dieser Kennzahl als zu kurz greifend – wenn nicht sogar irreführend – eingestuft werden müßten. Begründet werden kann diese Feststellung über die Erkenntnis, daß KAPLAN und NORTON nicht en detail darlegen, anhand welcher Kennzahl die Kundenrentabilität quantifiziert werden soll. Ihr mehrfach angestellter Verweis auf Verfahren der prozeßorientierten Kostenrechnung läßt aber den Schluß zu, daß sie primär auf kurzfristige Kundenrentabilitäten abstellen, welche die langfristige Entwicklung der Kundendeckungsbeiträge über den Lebenszyklus einer Geschäftsbeziehung ignorieren.¹⁶⁶ Da sie damit auch einen Verstoß gegen mögliche Kundenbindungsziele nicht ausschließen und auf diesem Wege perspektiveninterne Inkonsistenzen provozieren, erscheint in diesem Kontext ein Verweis auf die Verwendung des sog. Customer Lifetime Value als Maßstab der Kundenrentabilität geboten.¹⁶⁷ Ebenso wie bei der Kundenrentabilität sind die Ausführungen KAPLANS und NORTONS zur Kundenzufriedenheit mit kritischen Überlegungen zu konfrontieren. Denn trotz der herausragenden Bedeutung der Kundenzufriedenheit geben sie – mit Ausnahme der trivial anmutenden Erwähnung einer Kundenbefragung – keinen Hinweis auf ihre instrumentelle Erhebung bzw. Messung. Diesem Defizit kann an dieser Stelle der vorliegenden Arbeit, deren vornehmliches Ziel mit der Deskription der Grundlagen der Balanced Scorecard klar definiert ist, nicht begegnet werden. Es wird aber bei den im folgenden Kapitel anzustellenden Überlegungen zur Modifikation der Urform der Balanced Scorecard – zumindest im Bereich der Kundenperspektive – wieder aufgegriffen.

3.3.3 Perspektive der internen Geschäftsprozesse

Um die in der finanziellen Perspektive manifestierten Ziele zu realisieren und um die als erfolgskritisch eingestuften Wertangebote zur Erfüllung der Kundenziele generieren zu können, muß ein Unternehmen sein Augenmerk auf die Prozesse legen, die den stärksten Einfluß auf diese Zielerreichungen haben.¹⁶⁸ Diese Funktion übernimmt die Perspektive der internen Geschäftsprozesse,¹⁶⁹ mit deren Etablierung KAPLAN und NORTON der Kritik an einer zu stark funktional ausgeprägten Arbeitsteilung Rechnung tragen. Eine solche wird als Verursacher eines Ressortdenkens innerhalb der betrieblichen Funktionen, einer Intransparenz der betrieblichen Abläufe und einer Vielzahl von

¹⁶⁶ Vgl. zur Bedeutung einer lebenszyklusbezogenen Betrachtung der Kundenrentabilität bspw. KLINGEBIEL, N. (1997c), S. 133 ff.

¹⁶⁷ Vgl. zum Customer Lifetime Value z.B. PAGE, M.; RTT, L.; BERTHON, P. (1996), S. 824 ff. Die Steuerungspotentiale einer ganzheitlichen Kundenwertanalyse erörtern GRANT, A. W. H.; SCHLESINGER, L. A. (1995), S. 59 ff. Zu Begriff und Bedeutung des Kundenwertes vgl. KRÜGER, S. M. (1997), S. 104 ff.

¹⁶⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996c), S. 62.

¹⁶⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 92 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 89 ff.

Schnittstellenproblemen charakterisiert.¹⁷⁰ Da die seit Ende der 80er Jahre vorgestellten prozeßorientierten Ansätze¹⁷¹ zur Überwindung dieser Probleme ihrerseits wiederum nicht kritiklos geblieben sind,¹⁷² legen KAPLAN und NORTON ihr Gewicht bei der Konzeption der Perspektive der internen Geschäftsprozesse auf zwei – üblicherweise weniger stark thematisierte – Aspekte: Erstens heben sie nachdrücklich heraus, daß die Grundidee der Orientierung an der Strategie dazu führt, daß innerhalb der Prozeßperspektive völlig neuartige Prozesse als wettbewerbsentscheidend eingestuft werden und daher Berücksichtigung in der Balanced Scorecard finden müssen.¹⁷³ Während etablierte Ansätze des Prozeßmanagements in erster Linie nur die bekannten Betriebs- bzw. Herstellungsprozesse zum Gegenstand ihrer Verbesserungsbemühungen machen und daher oftmals nur Partiallösungen ermöglichen, demonstrieren KAPLAN und NORTON zweitens die vielfältigen Quellen zur Steigerung des Kundennutzens in anderen Unternehmensteilen bzw. mit darüber hinausgehenden Prozessen.¹⁷⁴ Um ein zielführendes Vorgehen bei der Aufdeckung von derartigen Quellen zu unterstützen, entwickeln sie ein generisches Wertkettenmodell, mit dessen Hilfe die Perspektive der internen Geschäftsprozesse strukturiert¹⁷⁵ werden kann.¹⁷⁶ Als erfolgskritische Elemente der gesamten Wertschöpfung sieht dieses Modell

- den Innovationsprozeß,
- den Betriebsprozeß und
- den Serviceprozeß,

welche im folgenden einer dezidierten Untersuchung zugeführt werden.

Mit der Betonung des **Innovationsprozesses** üben KAPLAN und NORTON implizit Kritik an dem PORTER'schen Wertkettenmodell¹⁷⁷, welches als das bekannteste unter diesen Ansätzen angesehen werden kann. Während letzteres der Innovationen hervorbringen-

¹⁷⁰ Vgl. zu dieser Kritik bspw. VAHS, D. (1999), S. 191 ff.

¹⁷¹ Vgl. im Überblick BEA, F. X.; SCHNAITMANN, H. (1995), S. 278 sowie GAITANIDES, M. (1996), Sp. 1682 ff.

¹⁷² Vgl. die kontroverse Diskussion zwischen MERTENS, P. (1997) auf der einen und HORVÁTH, P. (1997) sowie REIB, M. (1997b) auf der anderen Seite.

¹⁷³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 93 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 89 f. Ähnlich auch KAUFMANN, L. (1997), S. 426.

¹⁷⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 92 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 89 ff.

¹⁷⁵ Das Strukturierungspotential dieser Wertkette legen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997c), S. 92, offen, indem sie diese als „Schablone“ bezeichnen, „die von Unternehmen bei der Vorbereitung ihrer internen Perspektive individuell gestaltet werden kann“.

¹⁷⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 96 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 92 ff.

¹⁷⁷ Vgl. zur Idee und Umsetzung des Wertkettenmodells PORTER, M. E. (1999), S. 63 ff.

den Technologieentwicklung nur eine unterstützende Funktion attestiert,¹⁷⁸ demonstrieren KAPLAN und NORTON den starken Einfluß des Innovationsprozesses auf die Umsetzung der strategischen Ziele, indem sie bspw. auf den hohen Kostenanteil hinweisen, der bereits in dieser Phase eines Produktlebenszyklusses¹⁷⁹ determiniert wird.¹⁸⁰ Da die Ergebnisse dieses Prozesses eine zentrale Funktion bei der Erreichung der finanziellen und der kundenbezogenen Ziele einnehmen, spalten ihn KAPLAN und NORTON zur Erreichung einer besseren kennzahlenbasierten Steuerung in zwei unterschiedliche Aktivitäten auf: die Marktforschung sowie die Forschung und Entwicklung (F&E).

Obwohl sie der *Marktforschung* einen hohen Wert beimessen und diesen auch mit Hilfe der Wichtigkeit exakter Informationen über die aktuellen und potentiellen Kundenwünsche für eine zielorientierte F&E begründen,¹⁸¹ geben sie kaum Beispiele für Kennzahlen¹⁸², mit denen ein zielsetzungsadäquater Einsatz der Marktforschung gesteuert werden kann.

Dies gilt nicht für ihre Darstellungen zum *Forschungs- und Entwicklungsprozeß*, den sie in die Grundlagen- und die angewandte Forschung sowie die Produktentwicklung unterteilen. Zwar konstatieren sie die Schwierigkeit der Entwicklung adäquater Kennzahlen für diese Tätigkeiten,¹⁸³ erheben aber gleichzeitig die Forderung, nicht vor diesen Problemen zu kapitulieren und den F&E-Prozeß in der Balanced Scorecard nicht zu vernachlässigen.¹⁸⁴ Um diesen Anspruch nicht zugleich als theoretisch begründet, aber praktisch nicht realisierbar zu entlarven, präsentieren sie eine Vielzahl von Kenngrößen sowohl für den Forschungsbereich als auch für die Phase der Entwicklung. Bspw. schlagen KAPLAN und NORTON vor, die Effektivität der Grundlagen- und der angewandten Forschung mit Hilfe der Zeitspanne bis zur nächsten Produktgeneration zu beziffern, während sie als Maß für deren Effizienz den Quotient aus Gewinn vor Steuern und Gesamtentwicklungskosten einer 5-Jahres-Periode angeben.¹⁸⁵ Hinsichtlich der Produkt-

¹⁷⁸ Vgl. PORTER, M. E. (1999), S. 73 f.

¹⁷⁹ Vgl. COENENBERG, A. G.; FISCHER, T. M.; SCHMITZ, J. (1994), S. 1 ff.

¹⁸⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 97 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 94.

¹⁸¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 99 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 95.

¹⁸² Die einzigen von KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 99, vorgeschlagenen Kennzahlen sind die Anzahl der völlig neuen Produkte und Dienstleistungen für die definierten Zielkunden und der Erfolg bei der Entwicklung spezifischer Produkte. Die beiden Kenngrößen werden aber zur Steuerung eines Marktforschungs-Einsatzes als ungenügend geachtet, da sie inhaltlich nur einen sehr entfernten Bezug zu einem solchen aufweisen.

¹⁸³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 99 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 95 ff.

¹⁸⁴ Vgl. explizit KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 100 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 96.

¹⁸⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 100 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 97.

entwicklung stellen sie auf zwei Leistungsmerkmale besonders ab: Erstens zeigen sie die Wichtigkeit des sofortigen Gelingens einer Entwicklungsmaßnahme und fordern daher, daß bei einem hohen Prozentsatz aller Entwicklungen bereits der erste Entwurf die funktionalen Spezifikationen des Kunden erfüllt.¹⁸⁶ Zweitens stellen KAPLAN und NORTON die Kenngröße „Break-even-Time“ vor, mit der sie die Zeitspanne zwischen Beginn der Produktentwicklung und Deckung der Entwicklungskosten durch die Umsatzerlöse messen, und welche die simultane Verfolgung der Ziele Kostendeckung, Rentabilität und kurze Entwicklungszeit gewährleistet.¹⁸⁷

Nicht annähernd so weit untergliedert wie die Ausführungen zum Innovationsprozeß gestalten sich die Überlegungen zum zweiten Element des generischen Wertkettenmodells: dem **Betriebsprozeß**. Selbigen definieren KAPLAN und NORTON als die Summe aller zwischen der Annahme eines Auftrages und der Auslieferung des Produktes oder der Dienstleistung an den Kunden zu vollziehenden Aktivitäten.¹⁸⁸ Mit der Feststellung, daß der so umrissene Betriebsprozeß seit längerem als Erkenntnisobjekt des „traditionellen“ Performance Measurement fungiert, verweisen sie auf die Erkenntnisse der diesbezüglichen Ansätze.¹⁸⁹ Dabei legen sie mit der ausführlichen Analyse von Zeit-, Qualitäts- und Kostengrößen ihr Schwergewicht auf die auch im Zuge des Performance Measurement stets ausführlich diskutierten Kennwerte, ohne an dieser Stelle zu neuen Erkenntnissen zu gelangen.

Auch bei der kennzahlengestützten Konkretisierung des **Serviceprozesses** greifen KAPLAN und NORTON erneut auf die aus dem Performance Measurement bekannten Kennzahlen Zeit, Qualität und Kosten zurück.¹⁹⁰ Die einzigen konkreten Hinweise, die sie dabei für die Gestaltung der Balanced Scorecard bieten, ist erstens, die Zweckmäßigkeit der Messung der Zeitspanne zwischen der Anfrage eines Kunden und der Lösung seines Problems zu betonen. Zweitens legen sie die Erfassung der sog. „first-pass yields“¹⁹¹ nahe, worunter sie alle Kundenanfragen subsumieren, die mit einem einzigen Telefonat erfolgreich erledigt werden können.

¹⁸⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 101 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 97 f.

¹⁸⁷ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 102 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 98 ff.

¹⁸⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 104 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 100.

¹⁸⁹ Vgl. zu dieser Einschätzung auch die empirische Erhebung von CLARKE, P. (1997), S. 26. Zur (Betriebs-)Prozeßsteuerung mit nicht-finanziellen Kennzahlen vgl. BRECHT, L. ET AL. (1998).

¹⁹⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 105 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 102 f.

¹⁹¹ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 106.

Mit der nachstehenden Abbildung 20 wird die Analyse KAPLANS und NORTONS zur Strukturierung und zum Aufbau der Perspektive der internen Geschäftsprozesse zusammenfassend verdeutlicht:

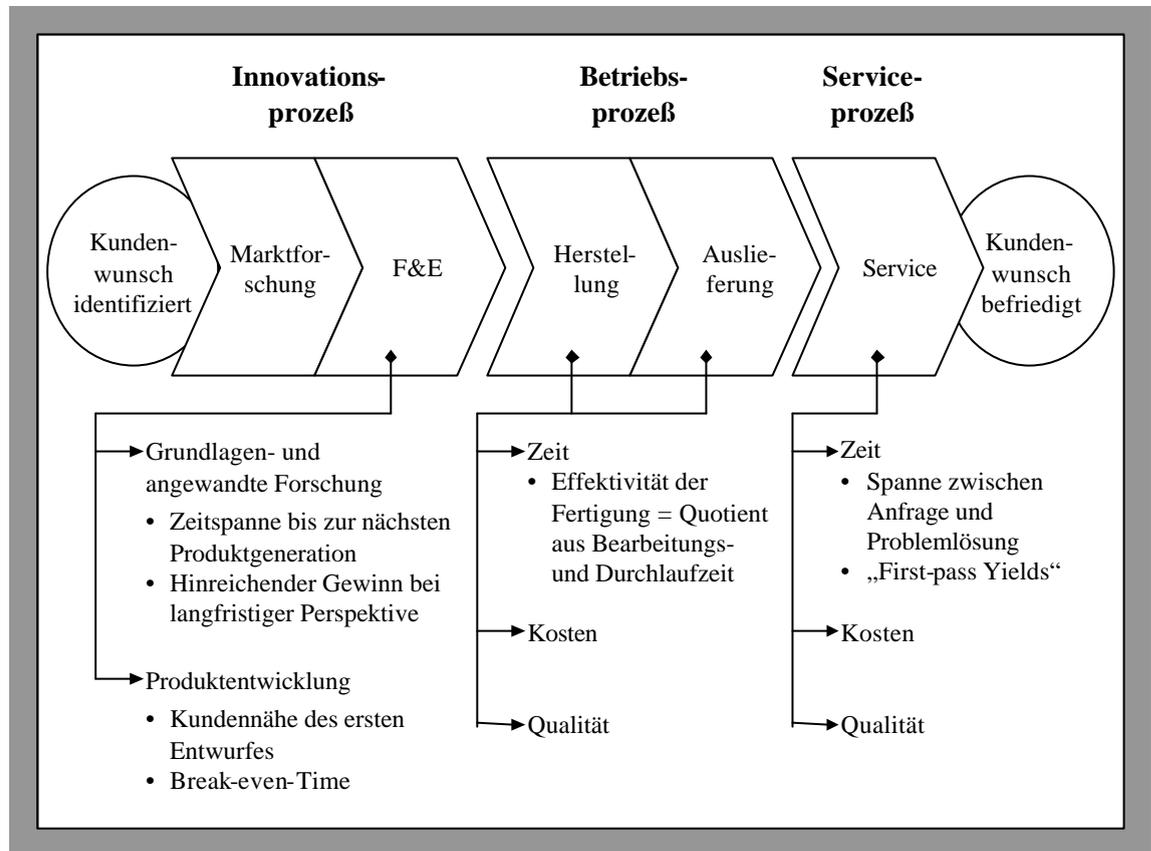


Abbildung 20: Strukturierung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse

Eine allgemeine **kritische Analyse** der Perspektive der internen Geschäftsprozesse richtet sich zunächst nahezu automatisch auf ihre bereits im Zuge ihrer Deskription angeklungene *inhaltlich* unzureichende bzw. zu kurz greifende Konkretisierung. KAPLAN und NORTON beschränken sich im wesentlichen auf die – z.T. rudimentäre – Diskussion aus dem Performance Measurement hinlänglich bekannter Kennzahlen, so daß dieser Perspektive insgesamt ein geringer Innovativitätsgrad zu bescheinigen ist, was allerdings (und dies sei hier explizit erwähnt!) nicht ihre generelle Zweckmäßigkeit in Frage stellt. Darüber hinaus identifizieren sie zwar mit der Marktforschung einen bis dato nicht so explizit berücksichtigten Bestandteil des Innovationsprozesses, ohne daß es ihnen allerdings gelingt, die Möglichkeit ihrer zielführenden Steuerung mit Hilfe spezifischer Kennzahlen zu explizieren. Ungeachtet der mit Hilfe der Marktforschung vollzogenen generell zu begrüßenden Integration einer kundenorientierten Sichtweise in die Prozeßperspektive zieht die Art und Weise, in der KAPLAN und NORTON dies vornehmen, ein *strukturelles* Problem nach sich. Durch die Entwicklung des in der Abbildung 20 gezeigten prozessualen Wertkettenmodells zur Strukturierung der Perspektive der

internen Geschäftsprozesse ordnen sie dem kundenfokussierten Element der Marktforschung lediglich den Status eines Prozeßschrittes zu. Als Anfangsglied der Prozeßkette erkennen KAPLAN und NORTON der Marktforschung zwar eine gewisse Initialfunktion zu, aber gleichzeitig geht eine explizite Kundenorientierung¹⁹² bei den weiteren Prozeßschritten verloren.¹⁹³ Im Lichte der hohen Bedeutung der Integrativität als zentrales Prozeßmerkmal¹⁹⁴ und als strategisch entscheidende Variable¹⁹⁵ erweist sich diese nur punktuelle Kundenfokussierung als strukturelles Defizit eines strategiebezogenen Konzepts wie der Balanced Scorecard. Daher ist für eine mögliche Weiterentwicklung der Struktur der internen Prozeßperspektive der Anspruch zu erheben, eine ganzheitliche Berücksichtigung der Integrativität zuzulassen und zu fördern.

3.3.4 Perspektive des Lernens und Wachstums

Um die gesteckten Kunden- und Prozeßziele in einem von stetigen Veränderungen geprägten Wettbewerbsumfeld erreichen zu können, benötigt ein Unternehmen eine Infrastruktur, die ein langfristiges Wachstum und eine rasche Anpassung an sich wandelnde Anforderungen ermöglicht.¹⁹⁶ Zur Gewährleistung permanenter Investitionen in diese Infrastruktur bzw. deren konsequenten Ausbaus dient die Perspektive des Lernens und Wachstums¹⁹⁷, die KAPLAN und NORTON nicht unmittelbar – so wie die anderen Perspektiven der Balanced Scorecard – an die finanzielle Perspektive koppeln. Der Verzicht auf eine strikte Bindung an die monetären Ziele soll rigides bürokratisches Verhalten in seiner Ausprägung der zeitlichen Anpassung¹⁹⁸ verhindern: Die Balanced Scorecard soll mithin nicht dazu führen, daß langfristige Entwicklungsziele zu Gunsten

¹⁹² Einschränkung muß sicherlich eingeräumt werden, daß je nach Stärke der Initialfunktion der Marktforschung eine sehr starke implizite Kundenorientierung in den nachfolgenden Prozeßstufen vorhanden sein wird. Allerdings – und diesen Gedanken soll die obige Aussage in erster Linie pointieren – wird eine den ganzen Prozeß umfassende Kundenorientierung nicht per se zur *conditio sine qua non*.

¹⁹³ Ein Indiz, das diese These stützen kann, ist die Abbildung 20, in der das Element „Kundenwunsch identifiziert“ nur den Prozeßschritt Marktforschung tangiert und nicht – wie es zu erwarten wäre – alle Prozeßelemente umfaßt.

¹⁹⁴ Vgl. dazu die Ausführungen in Abschnitt 2.2.2.3 der vorliegenden Arbeit.

¹⁹⁵ So bezeichnet bspw. KLEINALTENKAMP, M. (1996), S. 23, das Management der Integrativität als „Kernstück moderner Management-Konzepte“.

¹⁹⁶ Vgl. zur langfristigen Potentialentwicklung mit der Balanced Scorecard OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 32 ff.

¹⁹⁷ Auffallend ist in der Literatur die uneinheitliche Benennung und Übersetzung dieser Perspektive. Während sie von KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992) zunächst als „Innovation and Learning Perspective“ bezeichnet wird, verwenden KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a) den Ausdruck „Learning and Growth Perspective“. Die deutschen Übersetzungen nehmen das Spektrum von „Innovations- und Wissensperspektive“ bei KAUFMANN, L. (1997), über „Lern- und Entwicklungsperspektive“ bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d) bis hin zu „Lern- und Wachstumsperspektive“ bei WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998a) und KLINGEBIEL, N. (1999b) an. Im Zuge der vorliegenden Arbeit wird bewußt eine interpretationsfreie Übersetzung der von KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a) zuletzt verwendeten Namensgebung in „Perspektive des Lernens und Wachstums“ gewählt.

¹⁹⁸ Vgl. zu Formen dysfunktionalen, bürokratischen Verhaltens HÖLLER, H. (1978), S. 240 ff. Im Überblick vgl. KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 39 ff.

der Realisierung kurzfristiger Finanzziele vernachlässigt werden.¹⁹⁹ Daher richten KAPLAN und NORTON ihren Fokus auf die Infrastruktur eines Unternehmens, die permanentes Lernen und Wachstum fördert, und erarbeiten für diese Perspektive zunächst drei Basiskennzahlenbereiche: die Fähigkeiten der Mitarbeiter, die Fähigkeiten der Informationssysteme sowie die Motivation, das Empowerment²⁰⁰ und die Zielausrichtung der Mitarbeiter.²⁰¹

Nach ihrer einführenden Aufzählung der genannten Ansatzpunkte zur Kennzahlenformulierung für die Lern- und Wachstumsperspektive heben KAPLAN und NORTON zunächst den Wandel der Anforderungen an die Mitarbeiterfähigkeiten in den letzten 15 Jahren hervor.²⁰² Hier betonen sie vor allem die zentrale Rolle aller Mitarbeiter eines Unternehmens bei der Generierung von Ideen zur Verbesserung der Abwicklung und der Ergebnisse interner und kundenbezogener Prozesse. Allerdings reichen ihre Ausführungen nicht über den Status der Konstatierung der Wichtigkeit der Mitarbeiterfähigkeiten für den Unternehmenserfolg hinaus – Kennzahlen zur gezielten Steuerung der Entwicklung derartiger Fähigkeiten werden von KAPLAN und NORTON an dieser Stelle nicht gebildet.²⁰³ Statt dessen erweitern sie ihren Betrachtungshorizont und leiten von dem speziellen Erkenntnisobjekt Mitarbeiterfähigkeiten – einem Basiskennzahlenbereich der Lern- und Wachstumsperspektive – über zu allgemeinen mitarbeiterbezogenen Zielen, deren Aufnahme in die Balanced Scorecard sie vorschlagen. Hier identifizieren sie mit der Mitarbeiterzufriedenheit, der Mitarbeitertreue und der Mitarbeiterproduktivität drei Kennzahlen, die sie als „Kerngrößen“²⁰⁴ der Lern- und Wachstumsperspektive bezeichnen.²⁰⁵ Diese drei Maßgrößen verknüpfen sie in der bekannten Art und Weise zu einem perspektiveninternen Ursache-Wirkungs-Geflecht, wobei sie die Mitarbeiterzufriedenheit als Determinante der anderen beiden Größen verstehen. Gleichzeitig stellen sie die Mitarbeiterfähigkeiten, die technologische Infrastruktur und ein handlungsförderndes Arbeitsklima als Treiber der Mitarbeiterzufriedenheit dar. Dieses Zusammenspiel von mitarbeiterbezogenen Kernkennzahlen und deren Treibern veranschaulicht die nachstehende Abbildung 21. Zu konstatieren ist allerdings noch, daß die im oberen Teil

¹⁹⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 126 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 121.

²⁰⁰ Vgl. zu den Grundlagen des Empowerment überblicksartig PESCH, A. (1994).

²⁰¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 126 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 121.

²⁰² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 127 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 122 f.

²⁰³ Vgl. zum gezielten Aufbau von sog. „intellektuellen Kapital“ dahingegen OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 26 ff.

²⁰⁴ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 124. Im Original sprechen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 129, von „core measurements“.

²⁰⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 129 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 123 f.

der Abbildung gezeigte Kernkennzahl „Ergebnisse“ in den entsprechenden Darstellungen bei KAPLAN und NORTON ohne eine vorherige Ankündigung und ohne eine nähere Erläuterung erscheint. Es bleibt zu vermuten, daß die anvisierten Ergebnisse der Lern- und Wachstumsperspektive eigentlich außerhalb dieser in den anderen Perspektiven liegen.

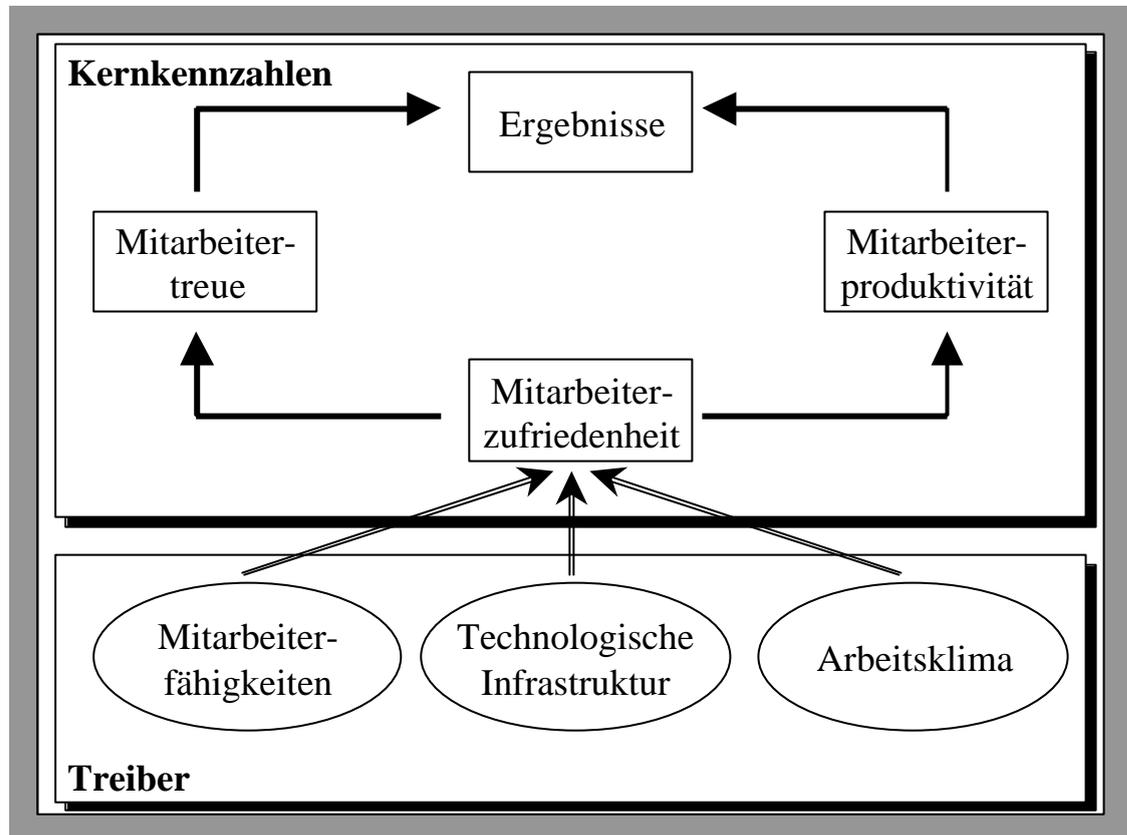


Abbildung 21: Mitarbeiterbezogene Kernkennzahlen und deren Treiber in der Lern- und Wachstumsperspektive²⁰⁶

Auffallend an der kennzahlenbezogenen Spezifizierung dieser Perspektive ist, daß KAPLAN und NORTON erstens auf die Kerngrößen der Abbildung 21 abstellen und zweitens die drei eingangs genannten Basiskennzahlenbereiche (Fähigkeiten der Mitarbeiter, Fähigkeiten der Informationssysteme sowie Motivation, Empowerment und Zielausrichtung) erläutern. Ein konkreter Bezug zu den Treibervariablen der Abbildung 21 bleibt jedoch aus. Da mit Hilfe der Überlegungen aber der grundsätzlich angestrebte Inhalt der Perspektive des Lernens und Wachstums offengelegt wird, werden die einzelnen zu erhebenden Kennzahlen im folgenden kurz vorgestellt. Die Ausführungen von KAPLAN und NORTON nachzeichnend, werden die Darstellungen zu den Kerngrößen

²⁰⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 129 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 124.

sehr knapp gehalten, während der Schwerpunkt auf die drei Basiskennzahlenbereiche gelegt wird.

Als zentrale Kennzahl innerhalb der **Kerngrößen** der Perspektive des Lernens und Wachstums fungiert die *Mitarbeiterzufriedenheit*, die auf die Ausprägungen der beiden anderen Kerngrößen Mitarbeitertreue und -produktivität einen starken Einfluß ausübt. Ihre besondere Stellung wird nach KAPLAN und NORTON gerechtfertigt durch einen empirisch nachgewiesenen Zusammenhang zwischen der Zufriedenheit der Mitarbeiter und der realisierten Kundenzufriedenheit, so daß mit dieser Kennzahl auch eine enge Bindung der Lern- und Wachstumsperspektive – quasi als Treiber – an die Kundenperspektive gelingt. Daher schlagen sie vor, die Mitarbeiterzufriedenheit entweder durch eine vollständige jährliche oder durch eine stichprobenartige, monatliche zufällige Befragung zu erheben, wobei bspw. die folgenden Aspekte dezidiert Berücksichtigung finden sollen:²⁰⁷ die Mitbestimmung bei Entscheidungen, die Leistungsanerkennung und die aktive Ermutigung zu Kreativität und zu Initiative. Mit einer hohen Mitarbeiterzufriedenheit geht – so KAPLAN und NORTON – eine hohe *Mitarbeitertreue* einher,²⁰⁸ deren starkes Gewicht in der Lern- und Wachstumsperspektive sie mit der Notwendigkeit der Sicherung intellektuellen Kapitals begründen.²⁰⁹ Als verlässlichen – und allgemein akzeptierten – Meßwert für die Mitarbeitertreue geben sie die Fluktuationsquote an. Die dritte und letzte Kerngröße bildet die *Mitarbeiterproduktivität*, mit deren Hilfe die Wirkung von Maßnahmen zur Steigerung der Mitarbeiterfähigkeiten quantifiziert wird.²¹⁰ Zu diesem Zwecke ist der Zusammenhang zwischen dem Output und der Anzahl dafür nötiger Mitarbeiter offenzulegen. Als konkrete Kennzahlen, mit denen die Mitarbeiterproduktivität beziffert werden kann, läßt sich der Umsatz oder die Wertschöpfung je Mitarbeiter sowie der Umsatz oder die Wertschöpfung je Gehaltssumme benennen.

Neben diesen Kerngrößen der Perspektive des Lernens und Wachstums diskutieren KAPLAN und NORTON ausführlich die Zweckmäßigkeit der Formulierung von Maßgrößen zu den drei eingangs dieses Abschnittes genannten **Basiskennzahlenbereichen**, denen – wie erörtert wurde – eine bedingte Treiberfunktion innerhalb dieser Perspektive zugesprochen werden kann. Zur Identifizierung des quantitativen und qualitativen Bedarfs an einer Weiterentwicklung der *Fähigkeiten der Mitarbeiter* präsentieren KAPLAN

²⁰⁷ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 130 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 124 f.

²⁰⁸ Diesen Zusammenhang nennen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a) zwar nicht explizit, er geht aber aus der in Abbildung 21 dargestellten Verbindung zwischen Mitarbeiterzufriedenheit und Mitarbeitertreue implizit hervor.

²⁰⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 131 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 125.

²¹⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 131 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 125 f.

und NORTON eine Matrix, deren eine Dimension das erforderliche Niveau einer Weiterbildung wiedergibt, während die andere Dimension den Prozentsatz der fortzubildenden Mitarbeiter darstellt.²¹¹ Um die notwendigen verschiedenen Weiterbildungsmaßnahmen einer zielführenden Auswahl und Steuerung zuzuführen, ist der Basiskennzahlenbereich Fähigkeiten der Mitarbeiter sodann mit Hilfe der Kennzahl „strategische Aufgabendeckungsziffer“²¹² zu konkretisieren. Mit dieser Maßgröße wird – ähnlich wie bei der aus der strategischen Planung bekannten Gap-Analyse²¹³ – ausgedrückt, wie groß die Diskrepanz zwischen den innerhalb einer Unternehmung vorhandenen Mitarbeiterfähigkeiten und den benötigten, aus den strategischen Herausforderungen resultierenden Fähigkeiten ist.²¹⁴ Nicht so detailliert wie die Überlegungen hinsichtlich der Fähigkeiten der Mitarbeiter erweist sich die Diskussion der *Fähigkeiten der Informationssysteme*. Nach einer allgemeinen Konstatierung der Relevanz exakter und termingerechter Informationen für die Zielerreichung leiten KAPLAN und NORTON unmittelbar über zu einer Aufzählung verschiedener Kennzahlen, mit denen diese notwendigen Attribute der generierten Informationen gewährleistet werden können.²¹⁵ Kritisch anzumerken ist daran, daß die einzelnen Kennzahlen weder inhaltlich erörtert noch in einen Zusammenhang mit den übrigen Maßgrößen der Lern- und Wachstumsperspektive gebracht werden. Im einzelnen enumerieren KAPLAN und NORTON die nachstehenden Kenngrößen zur Steuerung der Fähigkeiten der Informationssysteme: die strategische Informationsdeckungsziffer²¹⁶, den Anteil an Prozessen mit Echtzeit-Informationen über die Qualität, die Prozeßzeit oder die Kosten sowie schließlich den Prozentsatz der Mitarbeiter, die einen direkten Kundenkontakt haben und unmittelbar auf kundenbezogene Informationen zugreifen können. Innerhalb der Überlegungen zu den drei Basiskennzahlenbereichen nimmt die Explizierung des Themenfeldes *Motivation, Empowerment und Zielausrichtung der Mitarbeiter* den größten Raum ein, weil dieses die Grundlagen für eine tatsächliche Ausnutzung der angestrebten Mitarbeiter- und Informationssystem-Fähigkeiten sicherstellt.²¹⁷ Um zunächst ein eigeninitiatives Handeln der Mitarbeiter zu gewährleisten und damit den in der Benennung der Lern- und Wachstumsperspektive explizit ver-

²¹¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 133 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 127 f.

²¹² KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 127. Im Original verwenden KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 133, den Ausdruck „strategic job coverage ratio“.

²¹³ Vgl. im Überblick bspw. WELGE, M. K. (1985), S. 317 ff.

²¹⁴ Vgl. ausführlich zur strategischen Aufgabendeckungsziffer KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 133 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 127 ff.

²¹⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 134 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 130.

²¹⁶ Ähnlich wie die strategische Aufgabendeckungsziffer bemißt die strategische Informationsdeckungsziffer die Abweichung zwischen den verfügbaren Informationen und den strategisch relevanten. Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 136 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 130.

²¹⁷ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 136 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 131.

ankerten Anspruch des organisationalen Lernens²¹⁸ zu erfüllen, legen KAPLAN und NORTON den Einsatz von Kennzahlen nahe, die mitarbeiterseitige Verbesserungsvorschläge fokussieren.²¹⁹ Beispielhaft führen sie die Anzahl aller getätigten Vorschläge sowie die Anzahl der letztlich auch umgesetzten Vorschläge an. Während mit diesen Maßgrößen die Verbesserungswilligkeit abgebildet wird, manifestiert die Verwendung von Half-Life-Kennzahlen²²⁰ die Darstellung der Verbesserungsfähigkeit eines Unternehmens.²²¹ Derartige Größen beziffern die Zeitspanne, in der die Performance eines Prozesses um 50% gesteigert werden kann. Neben Verbesserungswilligkeit und -fähigkeit eines Unternehmens wird innerhalb des dritten Basiskennzahlenbereiches schließlich auch die Zielgerichtetheit der Verbesserungsbemühungen thematisiert. Da organisatorische Lernprozesse stets zur Realisierung der innerhalb der Balanced Scorecard verankerten Ziele beitragen sollen, sind in die Lern- und Wachstumsperspektive Kennzahlen zu integrieren, die den Identifikationsgrad der Mitarbeiter mit der Balanced Scorecard quantifizieren.²²²

Eine zusammenfassende **Kritik** der Perspektive des Lernens und Wachstums führt zu der ersten Erkenntnis, daß es hier KAPLAN und NORTON nicht gelingt, die offengelegten Basiskennzahlen zur konsequenten, systematischen und inhaltlich konsistenten perspektiveninternen Strukturierung zu verwenden.²²³ Der Grund dieses Mankos liegt erstens in der anfänglich zu starken Pointierung genereller mitarbeiterbezogener Kennzahlen. Zweitens ist es kontraproduktiv, daß sie einerseits Basiskennzahlenbereiche für diese Perspektive vorschlagen und dann andererseits gleichzeitig in der Abbildung 21 Kernkennzahlen und deren Treiber visualisieren, ohne explizit die Zusammenhänge, Überschneidungen oder Unterschiede zwischen diesen drei Kennzahlengruppen zu explizieren. Vor allem der letztgenannte Kritikpunkt erweist sich als hervorstechendes Defizit bei dem Bemühen um eine perspektiveninterne Strukturierung: Während in den Analysen von KAPLAN und NORTON die Mitarbeiterfähigkeiten eindeutig als Treiber der Mitarbeiterzufriedenheit Eingang in die Perspektive des Lernens und Wachstums finden, ist diese Klarheit der Aufnahme für die beiden anderen Basiskennzahlenbereiche nicht

²¹⁸ Vgl. dazu PROBST, G. J. B.; BÜCHEL, B. S. T. (1998), S. 17 ff. oder SENGE, P. M. (1998).

²¹⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 136 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 131 f.

²²⁰ Zu diesem Konzept vgl. beispielhaft COENENBERG, A. G.; HSCHER, T. M.; SCHMITZ, J. (1996), S. 384 ff.

²²¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 137 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 132 ff.

²²² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 139 ff., vor allem die Abbildung auf S. 140 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 134 ff. Beispielhaft läßt sich der Anteil der Mitarbeiter anführen, dessen Zielvorgaben – als Basis der Entlohnung – an die Balanced Scorecard gekoppelt sind.

²²³ Dennoch ist die Etablierung einer derartigen Perspektive und ihre kennzahlengeleitete Konkretisierung im Zuge eines Performance Measurement-Systems als großer Fortschritt zu werten. Vgl. z.B.

mehr zu konstatieren. So erweist sich – bei einer Unterstellung einer absichtlich unterschiedlichen Wortwahl – der Basiskennzahlenbereich Fähigkeiten der Informationssysteme nur noch als Teilmenge der Treibervariable technologische Infrastruktur. Darüber hinaus ist zwischen dem Basiskennzahlenbereich Motivation, Empowerment und Zielausrichtung der Mitarbeiter zwar ein Bezug zu der Treibervariable handlungsförderndes Arbeitsklima zu erahnen: Hier bedürften aber die Ausführungen KAPLANS und NORTONS einer dezidierten Erläuterung. Ein weiteres Problem der gewählten Strukturierung der Perspektive des Lernens und Wachstums liegt in der bei KAPLAN und NORTON fehlenden Begründung der in Abbildung 21 dargestellten Ursache-Wirkungsketten. So ist es unklar, warum sie der Treibervariable technologische Infrastruktur nur einen unmittelbaren Einfluß auf die Mitarbeiterzufriedenheit zusprechen, obwohl auch ein direkter Zusammenhang zur Kennzahl Mitarbeiterproduktivität identifizierbar ist.

Mit ihren weiter oben skizzierten Ausführungen zu den drei Basiskennzahlenbereichen schließen KAPLAN und NORTON ihre Spezifizierung der Lern- und Wachstumsperspektive – und damit auch des grundsätzlichen strukturellen wie inhaltlichen Aufbaus der einzelnen Perspektiven. Allerdings tragen sie im Zuge ihrer Publikationen den Grundideen der verflochtenen Integration nicht-finanzieller und finanzieller Kennzahlen sowie der konsequenten Strategieorientierung Rechnung und lassen auch die einzelnen Perspektiven nicht unverbunden und damit auch nicht strategieentkoppelt. Vielmehr etablieren sie durch perspektivenübergreifende Ursache-Wirkungs-Netzwerke die Verkettenung der vier Perspektiven untereinander – eine Idee, mit der abschließend die Beschreibung der Struktur der Balanced Scorecard komplettiert wird.

3.3.5 Bedeutung von perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten

Bereits mit der multiperspektivischen Struktur der Balanced Scorecard folgen KAPLAN und NORTON der Grundidee einer Kopplung von finanziellen Ergebnissen und deren nicht-finanzieller Treiber. Verdeutlicht werden kann dies mit Hilfe der Pfeile in der Abbildung 16 auf Seite 117, welche die grundsätzliche Konzeption der Balanced Scorecard demonstriert. So markieren die Pfeile zwischen den einzelnen Perspektiven deren Zusammenhang und verdeutlichen nachhaltig den Status der finanziellen Perspektive als Kulminationspunkt. Mithin kommt ihr – in einer übergeordneten Betrachtung der **Makrostruktur** der Balanced Scorecard – die Funktion einer „Ergebnisperspektive“ zu, die der Verfolgung zweier „Treiberperspektiven“ in Form der Kunden- und der internen

das Defizit, das CLARKE, P. (1997), S. 26, bei der Verwendung von Kenngrößen bezüglich dieser Perspektive identifiziert.

Prozeßperspektive bedarf.²²⁴ Diese Verbindung charakterisieren die auf die finanzielle Perspektive zeigenden Pfeilspitzen, während die auf die beiden anderen Perspektiven gerichteten Pfeilspitzen kenntlich machen, daß die finanzielle Perspektive eine Richtschnur beim Aufbau dieser beiden Perspektiven darstellt. Analog verhält es sich mit der Kopplung von Kunden- und interner Prozeßperspektive mit der Perspektive des Lernens und Wachstums, welche ihrerseits eine Treiberfunktion einnimmt.

Doch nicht nur die Makrostruktur der Balanced Scorecard deutet auf ein integriertes Konzept hin, auch die **Mikrostruktur**, d.h. die kennzahlengestützte Ausformulierung der einzelnen Perspektiven, sichert aus zwei Gründen das Wechselspiel von Ergebnis- und Treiberkennzahlen. Erstens haben KAPLAN und NORTON bei der Entwicklung der spezifischen Perspektiven stellenweise explizit eine Konfiguration geschaffen, die in einen Ergebnis- und einen Treiberbereich unterteilt ist, wie dies beispielhaft die Ausführungen in Abschnitt 3.3.2 zur Kundenperspektive belegen. Zweitens – und dieses Argument wiegt weit schwerer – erfordert die dritte Grundidee der Balanced Scorecard eine konsequente Strategieorientierung aller aufzunehmenden Kennzahlen. In der Abbildung 16 wird dies durch die Pfeile zwischen dem Strategiesymbol im Kern der Balanced Scorecard und den jeweiligen Perspektiven visualisiert. Vor dem Hintergrund, daß eine sorgfältig formulierte Strategie sowohl wettbewerbsvorteils-generierende Ziele als auch die zu deren Realisierung als wichtig erachteten Maßnahmen umfaßt²²⁵, bietet die Verwendung von Ergebniskennzahlen und deren Treibergrößen eine zielführende Möglichkeit zur Strategieabbildung in der Balanced Scorecard.²²⁶ Damit ist für jede zu integrierende Kennzahl deutlich zu machen, welchen Beitrag sie zur Erreichung der strategischen Ziele leistet. Im Zusammenspiel mit der Makrostruktur kommt es somit zu einer perspektivenübergreifenden Verkettung der einzelnen Kennzahlen, wie dies beispielhaft die – eine praktische Anwendung der Balanced Scorecard in einem Kreditinstitut²²⁷ wiedergebende – Abbildung 22 demonstriert.²²⁸

²²⁴ Vgl. zu diesem Gedankengang auch OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 23 ff. Das Zusammenspiel der Perspektiven in zeitlicher Hinsicht – mit der finanziellen Perspektive als nachlaufendem Indikator – legen EWING, P.; LUNDAHL, L. (1996), S. 8, offen.

²²⁵ Vgl. HINTERHUBER, H. H. (1992), S. 14. Ähnlich spricht GÄLWEILER, A. (1990), S. 68, von einer „kohärente[n] Entscheidungs- oder Verhaltensfolge“.

²²⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 149 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 143 f.

²²⁷ Denkbaren Einwänden gegen einige der dargestellten Kausalbeziehungen – bspw. die Kopplung von einer Neuproduktentwicklung mit der Bildung von Vertrauen – muß mit einem Verweis auf die mögliche Zweckmäßigkeit aufgrund nicht näher spezifizierter unternehmensindividueller Rahmenbedingungen begegnet werden.

²²⁸ Zu einem weiteren anschaulichen Beispiel aus der Unternehmenspraxis vgl. vor allem OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 106 ff.

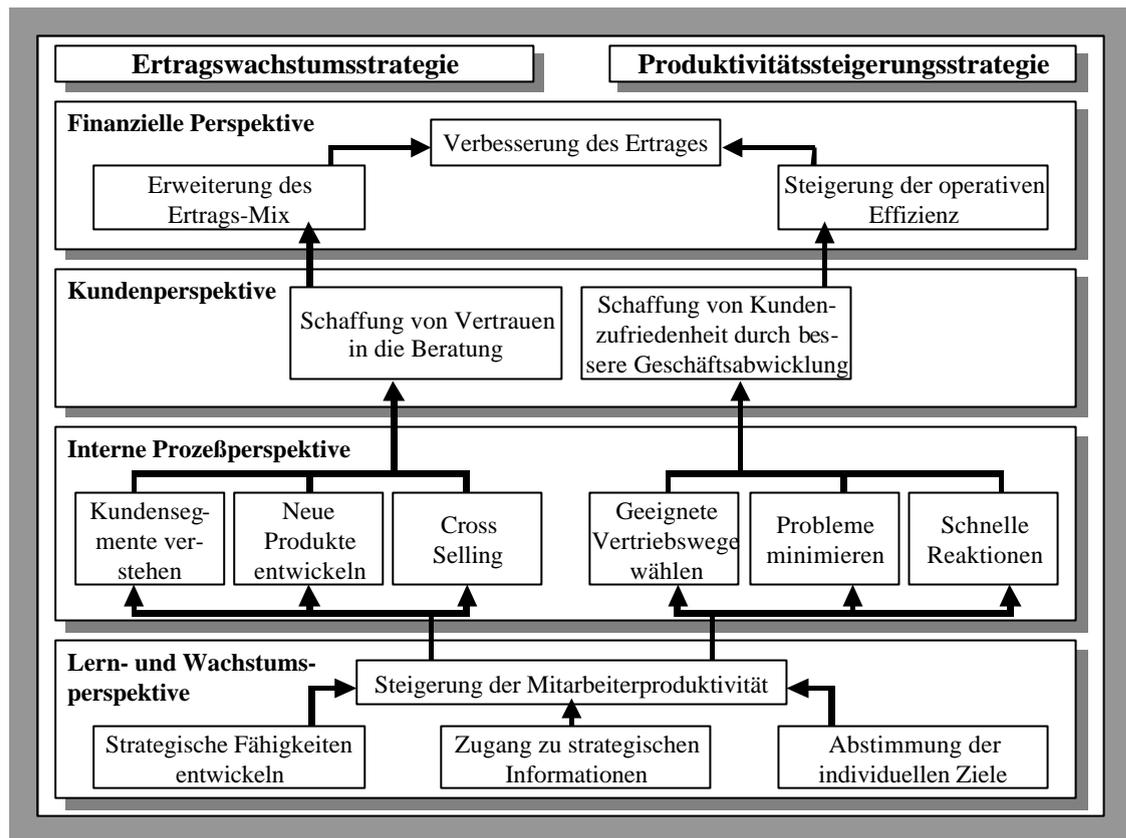


Abbildung 22: Perspektivenübergreifendes Ursache-Wirkungs-Netzwerk am Beispiel einer Bank²²⁹

Die zentrale Bedeutung des perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungs-Netzwerkes liegt aber nicht nur darin, den Effekt einer Kennzahl auf die Erreichung der verfolgten Strategie zu visualisieren. Vielmehr verhindert diese Verflechtung, daß die Balanced Scorecard eine „Sammlung von isolierten, zusammenhanglosen oder gar gegensätzlichen Zielen wird“²³⁰, und ermöglicht aus diesem Grunde erst eine strategischen Ansprüchen genügende Steuerung.²³¹ Denn das Aufzeigen von Kausalzusammenhängen über Ursachen und Wirkungen innerhalb der als strategisch bedeutsam eingestuften Kennzahlen kann erstens im Rahmen von Szenarioüberlegungen und Simulationen zum Herausfiltern einer zielführenden Strategie förderlich sein.²³² Zweitens – und dieser Punkt wird aufgrund seiner zentralen Bedeutung für die Einsatzweise einer Balanced Scorecard im Abschnitt 3.4.1 detailliert erörtert – schafft das in der Balanced Scorecard ver-

²²⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 152 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 147.

²³⁰ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 60. Ebenso auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 60.

²³¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 162 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 156 f.

²³² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 258 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 249.

ankerte Wissen über das Zusammenspiel von Ergebnissen und Treibern eine Basis für einen „strategischen Lernprozeß“^{233 234}.

Trotz der auf diese Weise determinierten hohen Bedeutung der Ursache-Wirkungsketten – als Determinante der Mikrostruktur – sowohl für die Abgrenzbarkeit der Balanced Scorecard zu anderen Ansätzen des Performance Measurement als auch für ihren erfolgreichen Einsatz²³⁵ weisen die Überlegungen KAPLANS und NORTONS das **Manko** auf, nur rudimentäre Hinweise auf die adäquaten Instrumente zu deren Identifizierung zu geben.²³⁶ Dies ist um so problematischer, da der Vorgang der Generierung zusammenhängender Kennzahlen und die Erarbeitung der jeweiligen Wirkungsrichtung und -intensität als „größte Herausforderung beim praktischen Einsatz“²³⁷ einer Balanced Scorecard charakterisiert werden muß. Dieser Aufgabe stellen sich KAPLAN und NORTON letztlich nur mit dem bloßen Verweis auf die Verwendung des statistischen Verfahrens der Korrelationsanalyse²³⁸, ohne dieses aber einer detaillierteren Spezifizierung zuzuführen.²³⁹ Dennoch suggeriert die explizite Benennung eines quantitativen Instrumentes, daß im Rahmen der Balanced Scorecard die Strategie in ein rechenbares und deterministisches Modell übersetzt wird – ein Gedanke, der in der Literatur mit dem Terminus „Wunschvorstellung“²⁴⁰ treffend umschrieben wird. Aus diesem Grunde zweifelt auch GLEICH die Zweckmäßigkeit der Forderung nach perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten an.²⁴¹ Ungeachtet der Schwierigkeit, die Kausalketten mathematisch²⁴² abzubilden, ist dem hinter diesen Netzwerken stehenden Gedanken ein hoher Nutzen für die Funktionsfähigkeit und den Einsatz der Balanced Scorecard zuzusprechen, so daß sich im Schrifttum Versuche zu deren nicht mathematisch gestützter Eruierung vorfinden lassen.²⁴³ Ihnen wohnt die Gemeinsamkeit inne, daß sie zunächst

²³³ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 15.

²³⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 162 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 156.

²³⁵ So sehen WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998a), S. 14, in dem Ursache-Wirkungs-Netzwerk „einen ‚Knackpunkt‘ bei der Implementierung“.

²³⁶ Vgl. zu dieser Kritik WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 350. Ebenso auch MOUNTFIELD, A.; SCHALCH, O. (1998), S. 318.

²³⁷ HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 48.

²³⁸ Vgl. zu der Funktionsweise dieses Verfahrens BAMBERG, G.; BAUR, F. (1998), S. 35 ff.

²³⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 254 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 246 ff.

²⁴⁰ KAUFMANN, L. (1997), S. 425.

²⁴¹ Vgl. GLEICH, R. (1997b), S. 435.

²⁴² Von einer solchermaßen vorgesehenen Form der Abbildung gehen auch WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999a), S. 6, aus, die konstatieren, daß die Forderung nach Ursache-Wirkungsketten „nichts anderes“ sei als die Quantifizierung eines funktionalen Zusammenhangs zwischen eingebrachtem Produktionsfaktor und ausgebrachter Leistung in der traditionellen Kostenrechnung.

²⁴³ Vgl. DUSCH, M.; MÖLLER, M. (1997), S. 118 ff. Ferner siehe auch die bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 255 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 247 ff., vorgestellten Beispiele.

auf subjektiven Schätzungen beruhen und erst im Zuge der Balanced Scorecard-Anwendung durch konkrete Erfahrungen objektiviert und daher auch quantifiziert werden können.²⁴⁴ Als Konsequenz resultiert für die erstmalige Balanced Scorecard-Entwicklung die Herausforderung der Offenlegung potentieller Wechselwirkungen. In diesem Kontext entsteht ein hoher methodischer Unterstützungsbedarf, damit dieser wichtige Schritt beim Aufbau der Balanced Scorecard zielführend gestaltet werden kann und nicht nur von der Intuition der Anwender geprägt ist.

Darüber hinaus ist auch hinsichtlich der Funktion der Ursache-Wirkungsketten als integrierendes Element der Makrostruktur einer Balanced Scorecard ein Manko festzustellen. Wie der Abbildung 16 auf Seite 117 entnommen werden kann, verzichten KAPLAN und NORTON auf die Verknüpfung von Kunden- und interner Prozeßperspektive. Dieses Vorgehen erscheint fragwürdig, da über die Erfüllung bestimmter Prozeßziele – z.B. die Einhaltung einer gewissen Lieferzeit – unmittelbar kundenseitige Effekte erzielt werden können, die ihrerseits Wirkungen in den Kennzahlen der Kundenperspektive entfachen. Zur Verdeutlichung dieses Zusammenhangs und der damit verbundenen stärkeren Kundenorientierung der Prozeßperspektive müßte letztere als Treiberperspektive der Kundenperspektive deklariert werden.

Die Idee der Ursache-Wirkungsketten als zuletzt präsentiertes Element der Balanced Scorecard rundet die Darstellung ihres Aufbaus ab. Das mit derartigen Netzwerken verfolgte Ziel der „Ausquantifizierung“ der Unternehmensstrategie führt schließlich zu dem zentralen Einsatzzweck der Balanced Scorecard als „strategisches Managementsystem“²⁴⁵, das eine effektive Umsetzung der formulierten Strategie gewährleisten soll.

3.4 Einsatzformen der Balanced Scorecard im Unternehmen

3.4.1 Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem

In ihrer zuerst präsentierten Konzeption fungierte die Balanced Scorecard als Ansatz des Performance Measurement – oder allgemeiner: als Informationssystem – mit dem Zweck, die Komplexität der aktuellen Unternehmensum- und -innenwelt anhand von solchen Kennzahlen abzubilden.²⁴⁶ An diese Kennzahlen und die mit ihnen verknüpften Maßnahmen wurde lediglich die Forderung nach einem hohen Einfluß auf die spezifischen Erfolgsgrößen gestellt. Die Einbettung der Balanced Scorecard in einen strategi-

²⁴⁴ Vgl. HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 48.

²⁴⁵ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 10 bzw. im Original KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10.

²⁴⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 72 f.

schen Kontext wurde – wie die Darstellungen zu den Grundideen der Balanced Scorecard demonstriert haben – erst mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung vollzogen.²⁴⁷ Im Lichte der Umgestaltung der Balanced Scorecard zu einem strategischen Managementsystem wird in den jüngeren Veröffentlichungen KAPLANs und NORTONs zunehmend ihre Eignung als Instrument zur Strategieumsetzung hervorgehoben.

Als Ursache für die Erweiterung des Funktionsumfanges von einem Informations- zu einem strategischen Managementsystem führen KAPLAN und NORTON ihre Erfahrungen bei der praktischen Arbeit mit der Balanced Scorecard an:²⁴⁸ Durch das Zusammenspiel des intensiven Diskussionsprozesses bei der Entwicklung einer Balanced Scorecard²⁴⁹ und ihres Charakters als Instrument, das primär von Mitgliedern der Führungsebene eines Unternehmens eingesetzt wird,²⁵⁰ leistet sie einen Beitrag zur Bindung der Strategie an konkrete operative Maßnahmen.²⁵¹ In diesem Sinne liegt ihre Funktion als strategisches Managementsystem nicht in der Unterstützung bei der Strategieformulierung an sich, sondern vielmehr in der Sicherung der zielführenden Implementierung einer bereits konkret vorliegenden strategischen Stoßrichtung.²⁵² Ihre Berechtigung als „Bindeglied zwischen der Entwicklung einer Strategie und ihrer Umsetzung“²⁵³ erhält sie durch eine vielfach konstatierte Diskrepanz zwischen der gewünschten strategischen Ausrichtung und den tatsächlich vollzogenen Handlungen,²⁵⁴ für die KAPLAN und NORTON vier Gründe eruieren:²⁵⁵ Erstens erweisen sich viele Visionen und die aus diesen abgeleiteten Strategien als nicht realisierbar, weil kein Konsens über ihre Umsetzung gefunden werden kann und es damit zu Partialinteressen verfolgenden, nicht integrierten Handlungen kommt. Zweitens verzichten viele Unternehmen auf eine Bindung der abteilungs- oder mitarbeiterbezogenen Zielvorgaben an die Strategie – zugunsten einer Konzentration auf die reine Budgeteinhaltung. Drittens ist vielfach eine Allokation von Ressourcen ohne Berücksichtigung der Strategie zu beobachten, so daß die Ausstattung von Abteilungen oder initiierten Projekten selten unter Maßgabe strategischer Prio-

²⁴⁷ Vgl. den Abschnitt 3.2.3 der vorliegenden Arbeit.

²⁴⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996b), S. 75 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997b), S. 222.

²⁴⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 11 f.

²⁵⁰ Vgl. dazu bereits KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1992), S. 72 f. Ebenso auch CHESLEY, J. A.; WENGER, M. S. (1999), S. 56. Vgl. zur Wichtigkeit der Integration der Führungsebene in den ganzen Prozeß der Balanced Scorecard-Entwicklung EWING, P. (1995), S. 3.

²⁵¹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 191 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 184.

²⁵² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997c), S. 9.

²⁵³ WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 344.

²⁵⁴ Vgl. stellvertretend HORVÁTH, P. (1998b), S. 434.

²⁵⁵ Vgl. zum folgenden Absatz KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 191 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 184 ff.

ritäten erfolgt.²⁵⁶ Schließlich ist viertens eine einseitige Ausrichtung der unternehmerischen Kontroll- und Feedbackinstrumente auf operative Handlungen evident – mit der Folge eines Mangels an Informationen, welche den bereits gegangenen Weg bei der Strategieumsetzung nachzeichnen. Zur Überwindung dieser Probleme ist die Balanced Scorecard in einen strategischen Managementprozeß zu integrieren, wie es einführend die Abbildung 23 demonstriert.

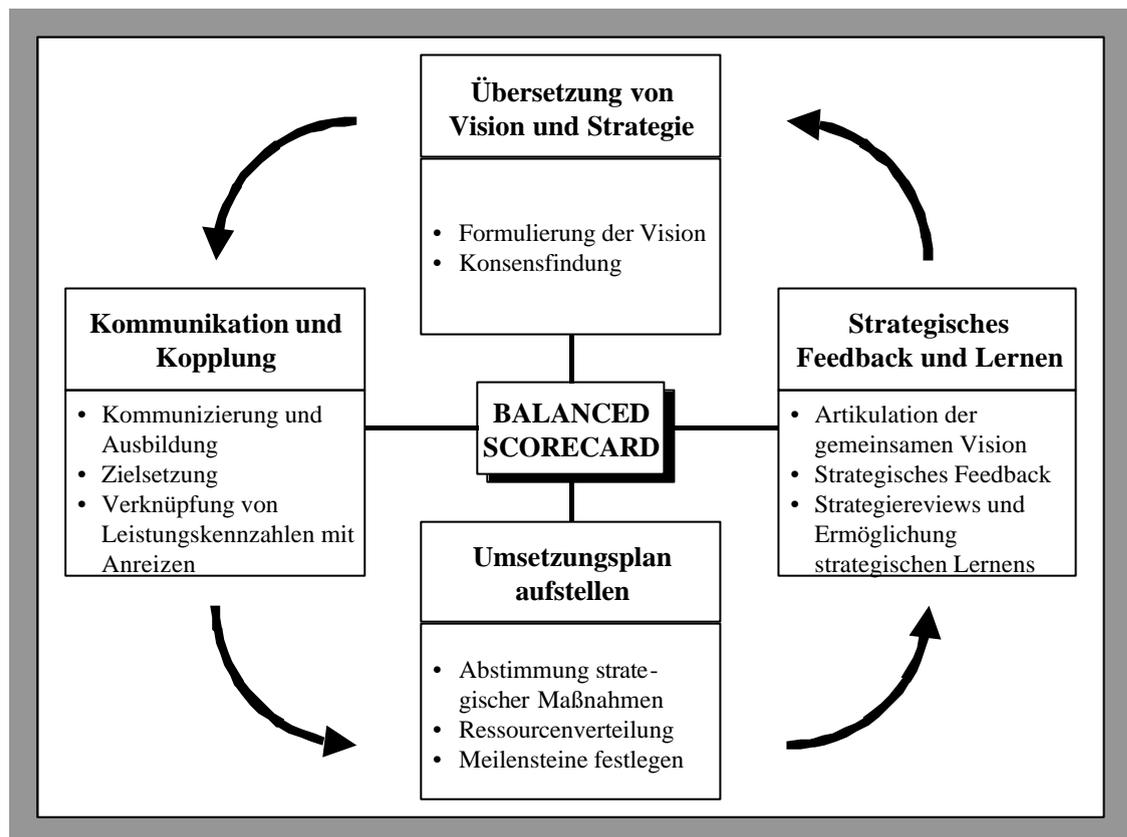


Abbildung 23: Die Balanced Scorecard als strategischer Handlungsrahmen²⁵⁷

Indem die Balanced Scorecard über ihre Informationsfunktion hinaus den „strategischen Handlungsrahmen für den Managementprozeß“²⁵⁸ bildet, rücken bei der Entwicklung und Verwendung der Balanced Scorecard vier weitere Funktionen²⁵⁹ in den Fokus: Sie erstrecken sich von der Klärung der Vision über deren Kommunikation und einer abge-

²⁵⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 195 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 188.

²⁵⁷ In Anlehnung an KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 11 und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 10.

²⁵⁸ HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 41.

²⁵⁹ An dieser Stelle sei explizit darauf hingewiesen, daß diese Funktionen nicht immer gleichwertig bei jeder Balanced Scorecard-Einführung verfolgt werden müssen. Vgl. bspw. die verschiedenen, empirisch beobachteten Gründe einer Balanced Scorecard-Implementierung bei MCCUNN, P. (1998), S. 35 f.

leiteten Maßnahmenplanung hin zu einer strategischen Kontrolle zum Zwecke der Ermöglichung strategischen Lernens erstrecken.²⁶⁰ In diesem Sinne heben OLVE, ROY und WETTER hervor, daß der zentrale Aspekt bei der Einführung einer Balanced Scorecard nicht nur der damit etablierte Strukturierungsrahmen für das Performance Measurement ist, sondern auch der Prozeß ihrer Entwicklung und Kommunikation.²⁶¹

Obwohl die Abbildung 23 eine Kreislaufstruktur – und damit einen sich permanent erneuernden Prozeß – darstellt, wird die erste Funktion der Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem in der **Übersetzung von Vision und Strategie** gesehen. Auf diese Weise manifestiert sie einen Konsens über diese beiden Erkenntnisobjekte innerhalb der höchsten Führungsebene eines Unternehmens.²⁶² Ein solcher ist durch das Vorliegen einer explizit formulierten Vision oder Strategie per se noch nicht gewährleistet, da deren rein verbale Form zumeist mannigfaltige Interpretationsspielräume läßt.²⁶³ Durch die Ausnutzung dieser Spielräume ist es denkbar, daß die verschiedenen an der Visions- oder Strategiebildung beteiligten Personen unterschiedliche Vorstellungen über die langfristige Ausrichtung ihres Unternehmens entwickeln und damit unterschiedlich priorisierten – oder gar: konfliktären – Zielen nachgehen.²⁶⁴ Ein derartiges dysfunktionales Auseinanderdriften der Verständnisse über die Vision oder die Strategie wird durch den Prozeß der strategiegebundenen Entwicklung einer Balanced Scorecard verhindert.²⁶⁵ Hierzu trägt vor allem die Diskussion um die Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge bei, da mit diesen die Strategie in ein kennzahlenbasiertes Hypothesengeflecht übersetzt wird, welches als „Modell des gesamten Geschäfts“²⁶⁶ gekennzeichnet werden kann. Durch eine derartige Operationalisierung verlieren Vision und Strategie ihren rein verbalen Charakter und als Resultat auch ihre Interpretationsspielräume. Die Generierung von gekoppelten Ergebnis- und Treiberkennzahlen beim Aufbau der Balanced Scorecard markiert mithin einen Garanten der Konsensbildung in der Unternehmensführung über die strategische Ausrichtung eines Unternehmens.

Da ein solcher aber für eine unternehmensweite Umsetzung der gesteckten strategischen Ziele nicht ausreichend ist, sollte die Balanced Scorecard auch die Funktion übernehmen, diese Ziele unternehmensintern zu **kommunizieren** und sie an das Anreizsystem

²⁶⁰ Vgl. den Überblick bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 8 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 8 ff. Im Überblick vgl. auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997b), S. 222 ff.

²⁶¹ Vgl. OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 12 und S. 16.

²⁶² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996b), S. 75.

²⁶³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996b), S. 77 f.

²⁶⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10 ff. oder KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 11 f.

²⁶⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996b), S. 78 f.

²⁶⁶ HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 46.

zu **koppeln**, um die Anstrengungen aller Mitarbeiter eines Unternehmens auf diese zu fokussieren.²⁶⁷ Die Erfüllung ihrer über ein stringentes Kennzahlengerüst ermöglichten Kommunikationsfunktion kann die Balanced Scorecard nur wahrnehmen, wenn sie selbst innerhalb eines Unternehmens – bspw. durch Schulungsprogramme, Firmenzeitschriften oder das Intranet – Verbreitung findet.²⁶⁸ Da aber eine allgemeine Kenntnis der Balanced Scorecard nicht automatisch eine Umsetzung der Strategie nach sich zieht, ist die Unternehmens-Balanced Scorecard kaskadenartig auf die einzelnen Bereiche herunterzubrechen²⁶⁹ und in operativ handhabbare Kennzahlen zu transformieren.²⁷⁰ In diesem Kontext erweist sich erneut die Idee der Ergebnis- und Treibergrößen verknüpfenden Ursache-Wirkungsketten als wichtiges Element zur Balanced Scorecard-Entwicklung – allerdings jetzt in einer hierarchieübergreifenden Betrachtung.²⁷¹ Durch die Generierung bereichseigener Balanced Scorecards,²⁷² deren Inhalte top-down betrachtet zunehmend operativer werden und sich daher als „maßnahmennäher“ erweisen, können konkrete Bereichsziele artikuliert werden.²⁷³ Diese sind idealerweise – zur besseren mitarbeiterseitigen Internalisierung – mit dem Anreizsystem zu verknüpfen, was allerdings aufgrund des Hypothesencharakters der Ursache-Wirkungs-Netzwerke auch von KAPLAN und NORTON als zumindest problembehaftet eingestuft wird.²⁷⁴

Auf Basis der gesteckten Ziele, von denen KAPLAN und NORTON – die Erkenntnisse der Anspruchsniveaustheorie²⁷⁵ mißachtend – fordern, äußerst anspruchsvoll zu sein,²⁷⁶ sind sodann **Umsetzungspläne aufzustellen**.²⁷⁷ Hierbei erweist sich die integrierte Sichtweise der verschiedenen Perspektiven als vorteilhaft, da sie sicherstellt, daß die zu entwi-

²⁶⁷ Vgl. im Überblick KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996b), S. 79 ff.

²⁶⁸ Zur Kommunikationsfunktion der Balanced Scorecard vgl. auch EWING, P.; LUNDAHL, L. (1996), S. 22. Beispiele für Kommunikationsprozesse, die durch die Implementierung der Balanced Scorecard initiiert werden, liefern CHESLEY, J. A.; WENGER, M. S. (1999), S. 63 ff.

²⁶⁹ Wichtig in diesem Kontext ist die Erkenntnis, daß nicht die Kennzahlen im Sinne eines mathematischen Modells heruntergebrochen werden, sondern die Strategie. Vgl. dazu EWING, P. (1995), S. 21.

²⁷⁰ Vgl. dazu KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 211 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 204 ff. Vgl. auch das detaillierte Beispiel bei EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J.-F. (1997), S. 31.

²⁷¹ Vgl. die Abbildungen bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 214, KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 207 und EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J.-F. (1997), S. 33.

²⁷² Vgl. bspw. DAVIS, T. R. V. (1996), S. 14 ff., der sogar mitarbeiterspezifische Balanced Scorecards propagiert.

²⁷³ Vgl. hier EWING, P. (1995), S. 22, der die Steuerbarkeit der einzelnen Kennzahlen durch die jeweiligen Bereiche fordert.

²⁷⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 217 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 209 ff.

²⁷⁵ Vgl. dazu im Kontext von Budgetvorgaben überblicksartig KARLOWITSCH, M. (1997a), S. 44 ff.

²⁷⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 226 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 218 ff.

²⁷⁷ Vgl. im Überblick KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996b), S. 82 ff.

ckelnden Pläne weder unverbunden noch konkurrierend sind.²⁷⁸ Während diese Pläne zunächst für einen langfristigen Zeithorizont entwickelt werden sollen,²⁷⁹ sind sie so dann über die Ableitung von kurzfristig erreichbaren Meilensteinen aus den Kennzahlen der Balanced Scorecard mit der jährlichen Budgetvergabe zu koppeln.²⁸⁰

Mit diesem Schritt wird die Umsetzung der Balanced Scorecard nachvollziehbar gemacht und er manifestiert daher die Plattform für ein **strategisches Feedback und Lernen**,²⁸¹ welches KAPLAN und NORTON als „den innovativsten ... Aspekt des gesamten Scorecard Managements“²⁸² nennen. In dieser abschließenden Stufe des strategischen Managementprozesses übernimmt die Balanced Scorecard die Funktion der Strategieüberprüfung.²⁸³ Da über die Ursache-Wirkungsketten die Hypothesen über das Zusammenwirken der strategischen Schlüsselfaktoren eines Unternehmens explizit offengelegt werden, bietet die Balanced Scorecard die Chance zu einem sog. „double-loop-Lernen“²⁸⁴. Damit ist die Tatsache gemeint, daß bei einer Abweichung zwischen Ist und Plan bei den etablierten Parametern der sich anschließende Verbesserungs- bzw. Lernprozeß nicht ausschließlich eine – wie auch immer geartete – Anstrengung zur zukünftigen Zielerreichung darstellen muß. Vielmehr ist zu untersuchen, ob bei den Treibern der betrachteten Größe die anvisierten Resultate erreicht wurden. Eine Bejahung dieser Frage führt unmittelbar zu der Erkenntnis eines unrealistischen der Balanced Scorecard zugrunde liegenden Annahmegerüsts und legt die Notwendigkeit der kritischen Reflexion der Strategie und deren eventuelle Anpassung nahe.²⁸⁵

Mit diesen vier Funktionen der Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem ist die Vorstellung des Ansatzes von KAPLAN und NORTON vervollständigt. Bevor im nachfolgenden vierten Kapitel geprüft wird, welchen Anpassungen dieses Konzept unterzogen werden muß, um den im zweiten Kapitel eruierten Anforderungen des Leistungscontrolling Rechnung zu tragen, erfolgt zunächst eine Einordnung der Balanced Scorecard in das Controlling. Diese Diskussion erweist sich als notwendig, da vor allem die in diesem Abschnitt aufgezeigten Funktionen weit über das Spektrum des hier determinierten Controlling-Verständnisses hinaus reichen. Eine Diskussion der Balan-

²⁷⁸ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 230 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 222 ff.

²⁷⁹ Hier sprechen KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 14, von einem Zeitraum von 3 bis 5 Jahren. Vgl. auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 14.

²⁸⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 247 ff. oder KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 238 ff.

²⁸¹ Vgl. im Überblick KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996e).

²⁸² KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 15.

²⁸³ Vgl. zu diesem Abschnitt KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 250 ff. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 241 ff.

²⁸⁴ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 16.

²⁸⁵ Vgl. dazu auch EWING, P.; LUNDAHL, L. (1996), S. 22.

ced Scorecard als Instrument einer Konzeption des Leistungscontrolling erfordert deren konkrete Einbettung in das Theoriengebäude, um etwaige Kritikpunkte ex-ante zu entschärfen.

3.4.2 Einordnung der Balanced Scorecard in das Controlling

Trotz des in der Einleitung skizzierten regen Interesses an der Balanced Scorecard und obwohl sie vor allem von Vertretern des Controlling²⁸⁶ rege diskutiert wird, ist das Schrifttum geprägt von einem weitgehenden Verzicht auf eine theoriegeleitete Integration der Balanced Scorecard in das Controlling. Eine Ausnahme bildet hier lediglich der Ansatz von WEBER und SCHÄFFER.²⁸⁷ Darüber hinaus existiert ein bis dato unveröffentlichter Vorschlag von DICKERS²⁸⁸, der aufgrund seiner Innovativität im folgenden gleichermaßen wie die Ausführungen WEBERS und SCHÄFFERS einer dezidierten Analyse unterzogen wird. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse werden abschließend zusammengeführt und bilden den Grundstein für die Einordnung der Balanced Scorecard in das im Kontext dieser Arbeit zugrundeliegende Controlling-Verständnis.

Die kritische Würdigung der Balanced Scorecard, die WEBER und SCHÄFFER vornehmen, findet mit dem Verweis auf die Funktionen dieses Ansatzes als strategisches Managementsystem ihren Ausgangspunkt in einem Modell der Unternehmensführung.²⁸⁹ Die dieses spezifische Modell konstituierenden Führungsfunktionen Information, Willensbildung, Willensdurchsetzung und Kontrolle werden als Maßstäbe zur Überprüfung der Vorteilhaftigkeit der Balanced Scorecard verwendet. Bevor die Ergebnisse dieser Überlegungen dargestellt werden, ist zunächst ein grundsätzliches Defizit der Vorgehensweise WEBERS und SCHÄFFERS zu konstatieren. Sie versprechen mit dem Titel ihres Beitrages, konkrete Überlegungen zur Einbettung der Balanced Scorecard in den Instrumentenkanon des Controlling anzustellen,²⁹⁰ diskutieren dann aber die Eignung der Balanced Scorecard zur Erfüllung allgemeiner Führungsfunktionen. Dies zeugt von einer unzureichenden Abgrenzung von Controlling und Führung und läßt im Zuge ihrer Argumentation die Willensdurchsetzung als Aufgabe des Controlling erscheinen.²⁹¹ Diese Zuordnung steht allerdings der herrschenden und auch der hier vertretenen Auf-

²⁸⁶ Vgl. KAUFMANN, L. (1997), GULDIN, A. (1997), MICHEL, U. (1997), FRIEDAG, H. R. (1998), HORVÁTH, P. (1998b), HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), FRATSCHNER, F. A. (1999), FRIEDAG, H. R.; SCHMIDT, W. (1999) sowie KRAHE, A. (1999).

²⁸⁷ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998b), S. 6 ff. sowie WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 345 ff.

²⁸⁸ Vgl. DICKERS, W. (1998), S. 18 ff.

²⁸⁹ Vgl. dazu WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 345 ff.

²⁹⁰ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 341, die ihren Aufsatz mit „Gedanken zur Einordnung des Konzepts in das bisherige Controlling-Instrumentarium“ betiteln.

²⁹¹ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 356 ff.

fassung über das Funktionsspektrum des Controlling diametral entgegen²⁹² und wurde als eine Ursache für die nicht durchgängige Akzeptanz des Controlling in Wissenschaft und Praxis identifiziert. In dem Bestreben, sich bewußt von diesem Verständnis des Controlling abzugrenzen, erfolgt daher ein Verzicht auf die Darlegung der Erkenntnisse WEBERS und SCHÄFFERS über die Balanced Scorecard als Instrument der Willensdurchsetzung und eine Konzentration auf die Information, die Willensbildung²⁹³ und die Kontrolle mit Hilfe des von KAPLAN und NORTON entwickelten Konzepts.

Die **Informationsfunktion** der Balanced Scorecard sehen WEBER und SCHÄFFER vor allem aufgrund des multiperspektivischen Aufbaus als erfüllt an, sie beschränken sich in ihrem Beitrag aber im wesentlichen auf die wenig zielführende Aufzählung weiterer Ansätze, die sich um eine Integration finanzieller und nicht-finanzieller Kennzahlen bemühen.²⁹⁴

Die **Willensbildung** ist in strategischer Hinsicht charakterisiert von einem Überhang an implizitem Wissen und einem einhergehenden Mangel an konkreten, explizit in Kennzahlen ausgedrückten Informationen.²⁹⁵ Durch die offenkundige Abbildung der über Ursache-Wirkungsketten transparent gemachten Annahmen bezüglich der entscheidenden Stellschrauben zur Umsetzung der Unternehmensstrategie wird diesem Mangel entgegengetreten. Mithin kann der Balanced Scorecard ein Beitrag zur strategischen Willensbildung bescheinigt werden. Aufgrund der Möglichkeit, die in der Balanced Scorecard determinierten Ziele mit dem Budgetierungsprozeß zu verknüpfen, ist diese Einschätzung auch für die operative Willensbildung aufrecht zu erhalten. Allerdings kritisieren WEBER und SCHÄFFER die bei KAPLAN und NORTON äußerst knappen Ausführungen zu der Führungsfunktion der Willensbildung,²⁹⁶ so daß sie der Balanced Scorecard lediglich ein Potential zur Übernahme dieser Funktion zusprechen.

Noch kritischer beurteilen sie aber die Eignung der Balanced Scorecard zur Wahrnehmung der **Kontrollfunktion**, die sie wiederum nach den Attributen strategisch und ope-

²⁹² Diese Zuordnung kann als Indiz für ein Controlling-Verständnis gewertet werden, welches dem Kritikpunkt der „Führung der Führung“ ausgesetzt werden muß. Vgl. in diesem Kontext die Überlegungen zu dem Controlling-Begriff WEBERS in Abschnitt 2.1.4.

²⁹³ Auch die Willensbildung kann bei einer sehr engen Fassung des Controlling-Verständnisses als controllingfremde Führungsfunktion eingestuft werden. Eine derartige Ausgrenzung könnte mit der Erkenntnis begründet werden, daß ein Controlling, das den Willen der Unternehmensführung bildet, diese letztlich auch führt. Dieser Argumentation wird an dieser Stelle aber nicht gefolgt, da letzten Endes jegliche Information der Unternehmensführung durch das Controlling Prozesse der Willensbildung nach sich ziehen kann. Es ist also, in einem „positiven“ Verständnis des Controlling davon auszugehen, daß es lediglich Anregungen zur Willensbildung generiert.

²⁹⁴ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 347 f.

²⁹⁵ Vgl. dazu WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 348 ff.

²⁹⁶ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 354.

rativ differenzieren.²⁹⁷ Während sie die grundsätzliche Möglichkeit zur operativen Kontrolle über die in der Balanced Scorecard etablierten Kennzahlen bejahen, sehen sie ein gravierendes Manko in der Erfüllung der strategischen Kontrollfunktion. Unter diese subsumieren WEBER und SCHÄFFER die strategische Durchführungs- und die Prämissenkontrolle sowie die ungerichtete Überwachung und konstatieren zugleich eine Schwerpunktlegung auf die erst genannte Form der Kontrolle bei KAPLAN und NORTON. Ihre Überlegungen bemängeln zwar den geringen Neuigkeitsgrad der Idee des „double-loop-Lernens“, ziehen aber nicht den generellen Beitrag der Balanced Scorecard zur Durchführungskontrolle in Zweifel. Allerdings verweisen sie in diesem Kontext auf das aus der Literatur bekannte „Dilemma der Kontrolle“²⁹⁸ und identifizieren den negativen Einfluß einer zu häufigen Änderung der konkreten Ausformulierung der Balanced Scorecard auf die Internalisierung der verankerten Ziele.

Dem damit vorgestellten Ansatz WEBERS und SCHÄFFERS zur Integration der Balanced Scorecard in den Instrumentenkanon des Controlling ist über die eingangs konstatierte Problematik der vorgenommenen Anknüpfung an einen allgemeinen Führungsprozeß ein weiterer Kritikpunkt gegenüberzustellen. Ihrer Bewertung der Balanced Scorecard legen sie ein von ihnen gewähltes Modell der Führung zugrunde und nicht den im Rahmen dieser Arbeit detailliert vorgestellten strategischen Handlungsrahmen, in den KAPLAN und NORTON die Balanced Scorecard betten. Daher vermag es auch nicht zu verwundern, daß WEBER und SCHÄFFER die an vielen Stellen fehlenden Ausführungen KAPLANS und NORTONS zu den in ihrem Modell als zentral erachteten Themenkomplexen offenlegen. Anstatt allerdings an diesen Punkten die ausschließlich von der spezifischen Art und Weise der Betrachtung induzierten Defizite mit einer Ausführung über die Potentiale der Balanced Scorecard zu überwinden und damit die Diskussion dieses innovativen Ansatzes zu befruchten, verharren die Darlegungen überwiegend auf dem Niveau der Identifizierung des scheinbaren Mankos. Daher können die Darstellungen von WEBER und SCHÄFFER lediglich andeuten, auf welchem Wege eine Einordnung der Balanced Scorecard in das Controlling vollzogen werden könnte – eine konkrete Bewältigung dieser Herausforderung leisten sie nicht.

Einen gänzlich anderen Weg zur Integration der Balanced Scorecard in das herrschende Theoriengebäude des Controlling geht DICKERS. Nach der Entwicklung eines auf

²⁹⁷ Vgl. zu diesem Abschnitt WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 359 ff.

²⁹⁸ KIRSCH, W.; ESSER, W.-M.; GABELE, E. (1979), S. 322. Als Dilemma der Kontrolle bezeichnen KIRSCH, W.; ESSER, W.-M.; GABELE, E. (1979), S. 324, folgende Erkenntnis: „Die Neigung, die konzeptionelle Gesamtsicht von Zeit zu Zeit kritisch zu überprüfen, ist üblicherweise gering. Je häufiger die konzeptionelle Gesamtsicht kritisch in Frage gestellt wird, desto größer ist die Gefahr, daß das hinter dieser Gesamtsicht stehende Commitment einer Erosion unterliegt und nicht mehr ernst genommen wird. Was mühsam erarbeitet und durchgesetzt wurde, wird nicht so schnell wieder zur Diskussion gestellt.“

KÜPPER basierenden, koordinationsorientierten Controlling-Verständnisses,²⁹⁹ prüft er den Beitrag der Balanced Scorecard zur Koordination der Subsysteme der Unternehmensführung. Zu diesem Zwecke orientiert er seine Analyse an den von KÜPPER entwickelten, aus der Koordinationsfunktion abgeleiteten Zwecksetzungen³⁰⁰ des Controlling.³⁰¹ Dies sind im einzelnen die Anpassungs- und Innovationsfunktion, die Zielausrichtungsfunktion und die Servicefunktion des Controlling.

Mit der **Anpassungs- und Innovationsfunktion** kommt dem Controlling die Aufgabe der „Koordination der Unternehmensführung mit ihrer Umwelt“³⁰² zu, wobei hier sowohl reaktive als auch aktive Handlungen denkbar sind. Notwendig wird diese Funktion durch die sich permanent verändernden Interaktionen (und deren Rahmenbedingungen) zwischen einem Unternehmen und seiner Umwelt³⁰³. Die Ausführungen DICKERS explizieren,³⁰⁴ daß die Balanced Scorecard die eher reaktive Anpassung unterstützt, da über das Zusammenwirken der in den Ursache-Wirkungs-Netzwerken verknüpften Ergebnis- und Treiberkennzahlen eventuelle Koordinationsbedarfe demonstriert werden. Mit dem argumentativ nicht weiter unterlegten Verweis auf die der Lern- und Wachstumsperspektive zugesprochenen Potentiale identifiziert er darüber hinaus einen Beitrag der Balanced Scorecard zur Wahrnehmung der tendenziell aktiven Innovationsfunktion.

Im Rahmen seiner **Zielausrichtungsfunktion** spezifiziert das Controlling in erster Linie die Ziele, die über eine bessere Koordinationsfähigkeit der Führungssysteme erreicht werden sollen.³⁰⁵ Diese Funktion übernimmt die Balanced Scorecard, indem sie durch ihren multiperspektivischen Aufbau „Ordnungskriterien für das Zielsystem“³⁰⁶ etabliert, die eine exakte Zielfestlegung ermöglichen.³⁰⁷ Darüber hinaus fungiert die Balanced Scorecard durch ihre Einbettung in den strategischen Managementprozeß als unternehmensinternes Kommunikationsinstrument³⁰⁸ und unterstützt die Ausrichtung der mitarbeiterseitigen Fähigkeiten und Anstrengungen auf die langfristigen, strategischen Ziele.

²⁹⁹ Vgl. DICKERS, W. (1998), S. 18 ff. An dieser Stelle sei noch einmal darauf hingewiesen, daß dieses – auf KÜPPER zurückgehende Controlling-Verständnis – in bezug auf die zu koordinierenden Führungsteilsysteme weiter gefaßt ist, als das in dieser Arbeit verankerte.

³⁰⁰ Zu den abgeleiteten Zwecksetzungen des Controlling vgl. ausführlich KÜPPER, H.-U. (1997), S. 17 ff.

³⁰¹ Vgl. dazu DICKERS, W. (1998), S. 21 ff.

³⁰² KÜPPER, H.-U. (1997), S. 17. (Hervorhebung im Original vom Verfasser weggelassen)

³⁰³ Vgl. zu dem Begriff der Umwelt und den Wirkungsbeziehungen zwischen Unternehmen und Umwelt einfühend JANZEN, H. (1996), S. 2 ff.

³⁰⁴ Vgl. zu diesem Gedankengang DICKERS, W. (1998), S. 21 ff.

³⁰⁵ Vgl. KÜPPER, H.-U. (1997), S. 18.

³⁰⁶ DICKERS, W. (1998), S. 24.

³⁰⁷ Vgl. zu dieser Überlegung DICKERS, W. (1998), S. 23 ff.

³⁰⁸ Vgl. zu dieser Einschätzung auch CHOW, C. W.; HADDAD, K. M.; WILLIAMSON, J. E. (1997), S. 23 sowie MASCHMEYER, V. (1998), S. 75.

Ebenso wie bei der Anpassungs- und Innovationsfunktion sowie bei der Zielausrichtungsfunktion identifiziert DICKERS Möglichkeiten, wie die Balanced Scorecard einen Beitrag zur **Servicefunktion** des Controlling leisten kann.³⁰⁹ Hier hebt er vor allem die mit der konsequenten Strategieorientierung gewährleistete strikte Ableitung der Balanced Scorecard aus dem Informationsbedarf der Entscheider hervor. Mit der Umsetzung dieser Grundidee liefert dieses Konzept seinen Anwendern stets nur zweckbezogenes Wissen und erfüllt damit eine als „Interpretation der Servicefunktion“³¹⁰ gekennzeichnete Informationsfunktion. Kritisch ist an dieser Stelle anzuführen, daß DICKERS zu dem aufgabenmäßigen Schwerpunkt der Servicefunktion – „die Bereitstellung geeigneter Methoden, um eine Koordination zu erreichen“³¹¹ – keine Überlegungen anstellt.

Dennoch sind seine Ausführungen – im Gegensatz zu den vorab skizzierten Darlegungen WEBERS und SCHÄFFERS – als zielführend zu bewerten, da sie sich stets nur auf die Funktionen eines von der Unternehmensführung abgegrenzten Controlling beziehen. Zusammenfassend markieren sie einen ersten konkreten und somit wertvollen Schritt zur Integration der Balanced Scorecard in die Theorie des Controlling. Der auf diese Weise eingeschlagene und als fruchtbar erachtete Weg soll daher im folgenden weiter besprochen werden, indem – unter Berücksichtigung der Erkenntnisse sowohl von WEBER und SCHÄFFER als auch von DICKERS – ein Rückgriff auf die im Rahmen dieser Arbeit fundierte Konzeption des Controlling erfolgt. Dabei wird zugleich das zentrale Manko des Ansatzes von DICKERS, die fehlende Diskussion der Potentiale der Balanced Scorecard zur Wahrnehmung der Aufgabe einer Methodenbereitstellung als Schwerpunkts der Servicefunktion, überwunden. Die auf diese Weise gewonnenen Erkenntnisse können außerdem als – nachträgliche – Bestätigung der zum Abschluß des Abschnittes 2.3.5.4 auf Seite 94 formulierten These angesehen werden, daß mit der Balanced Scorecard ein zielführender Instrumenteneinsatz innerhalb des Leistungscontrolling ermöglicht wird.

In dem im Zuge dieser Arbeit entwickelten Verständnis liegt das Ziel des Controlling in der Koordination von Planungs- und Kontrollsystem mit dem Informationssystem durch die Generierung und Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Informationen und Verfahren.³¹² Es ist mithin anhand der Schlagworte „Generierung“, „Bereitstellung“ und „Entscheidungsrelevanz“ sowohl auf der Informations- als auch auf der Verfahrensebene der Beitrag der Balanced Scorecard zur Erfüllung dieser Funktion zu analysieren.

³⁰⁹ Vgl. dazu DICKERS, W. (1998), S. 25 f.

³¹⁰ KÜPPER, H.-U. (1997), S. 19.

³¹¹ KÜPPER, H.-U. (1997), S. 19.

³¹² Vgl. noch einmal den Abschnitt 2.1.6.

Die Frage, ob mit der Balanced Scorecard **Informationen** generiert werden, kann auf den ersten Blick sehr einfach mit einem Verweis auf die zu erhebenden Kennzahlen bejaht werden. Allerdings läßt sich anführen, daß viele dieser Maßgrößen schon seit langem dem Erkenntnisbereich des Controlling zuzurechnen sind,³¹³ so daß dessen Koordinationsfähigkeit durch den Einsatz dieses Verfahrens scheinbar nicht signifikant gesteigert wird. Dem sind zwei Argumente entgegenzuhalten, welche die koordinierenden Effekte einer Erhebung von – sogar neuartigen – Informationen auch auf den zweiten, kritischen Blick bestätigen können. Erstens fordern KAPLAN und NORTON am Beispiel der Perspektive der internen Prozesse explizit die Konzentration auf bis dato unberücksichtigte Prozesse³¹⁴, was konsequenterweise auch die Formulierung neuartiger Kennzahlen nach sich ziehen muß. Zweitens werden über die Bildung der Ursache-Wirkungsketten implizite Annahmen der Mitglieder einer Organisation offengelegt, so daß in der Folge eine Koordination von deren Handlungen leichter wird. In diesem Sinne läßt sich die Konkretisierung der Annahmen auch als Form der Informationsgenerierung verstehen. Ebenso kann der Balanced Scorecard über ihre Fähigkeit zur Erzeugung koordinierender Informationen hinaus auch attestiert werden, diese auch zielführend *bereitzustellen*. Begründet werden kann dies mit dem Hinweis auf die Verankerung des Konzepts im strategischen Managementprozeß, in dem KAPLAN und NORTON ihr die Funktion eines Konsens schaffenden Kommunikationsinstrumentes zusprechen:³¹⁵ Die permanente Diskussion der in der Balanced Scorecard abgebildeten Ziele und deren kaskadenförmiges Herunterbrechen auf die nachgelagerten Unternehmensebenen gewährleistet eine Versorgung der Entscheidungsträger mit den spezifischen Informationen. Wie bereits von DICKERS pointiert,³¹⁶ ruft die Grundidee der konsequenten Strategieorientierung eine unmittelbare Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der Entscheider hervor, so daß auch die *Entscheidungsrelevanz* der durch die Balanced Scorecard hervorgebrachten und verfügbar gemachten Informationen positiv bestätigt ist.

Dahingegen ergibt sich bei der Analyse des Beitrages der Balanced Scorecard zur Generierung und Bereitstellung entscheidungsrelevanter **Verfahren** ein ambivalentes Bild. Zunächst ist – eine Beschränkung der Möglichkeiten dieses Konzepts akzeptierend – zu bemerken, daß die Balanced Scorecard nicht in der Lage ist, neuartige Verfahren zur koordinierenden Entscheidungsunterstützung zu *entwickeln*. Gleichwohl kann sie aber über die in ihren Perspektiven konkretisierten Informationsbedarfe Impulse zur Herausbildung und zum Einsatz neuartiger Verfahren im Controlling geben – bspw. wenn die

³¹³ Vgl. zu dieser Einschätzung bspw. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 347 f.

³¹⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 92 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 89 ff.

³¹⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 10 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 11 f.

³¹⁶ Vgl. DICKERS, W. (1998), S. 26.

Mitarbeiterzufriedenheit innerhalb des Ursache-Wirkungs-Netzwerkes eine zentrale Treiberfunktion wahrnimmt, sie aber bis dato noch nicht eruiert wird. In einem solchen Fall sind unter Berücksichtigung wissenschaftlicher Erkenntnisse Ansätze zu konzipieren, die den unternehmensspezifischen Besonderheiten bei dieser Fragestellung Rechnung tragen. Darüber hinaus induziert die heterogene, sich in den einzelnen Perspektiven manifestierende Informationsnachfrage den Einsatz verschiedener Instrumente des Controlling. Die Anwendung einer Balanced Scorecard zieht mithin – quasi als Automatismus – die Umsetzung diverser anderer Methoden nach sich und liefert daher Anregungen, zu deren zielführender *Bereitstellung*. So ist z.B. für die von KAPLAN und NORTON innerhalb der Kundenperspektive als eine generische Kennzahl genannte Kundenzufriedenheit ein Verfahren der Wirkungsmessung zu implementieren. Dies könnte etwa die im Zuge der Diskussion der theoretischen Grundlagen des Leistungscontrolling vorgestellte Indikatorengrundrechnung sein. Ebenfalls wurde innerhalb der Perspektive der internen Geschäftsprozesse der Anspruch formuliert, eine realitätsnahe Prozeßsteuerung über Zeitgrößen anzustreben, welche von einer Leistungsrechnung gewährleistet werden kann. Schließlich erfordert die in der Perspektive zum Lernen und Wachstum verankerte Konzentration auf die Infrastruktur, welche die Zukunftsfähigkeit eines Unternehmens sichert, eine informationsgestützte Eruiierung der Ressourcenkonfiguration, wie sie etwa das Ressourcen Accounting zum Zielobjekt hat. Diese Beispiele zeigen zum ersten deutlich, welche Auswirkungen der Einsatz einer Balanced Scorecard für die Auswahl und den Einsatz verschiedener Instrumente des Controlling hat. Zum zweiten demonstrieren sie nachdrücklich, daß die verschiedenen, auf das Zielobjekt Balanced Scorecard zugeschnittenen Instrumente nicht ungekoppelt nebeneinander stehen. Die Balanced Scorecard als Fokus der aus ihr abgeleiteten Controlling-Instrumente verhindert daher die Verfolgung einer Vielzahl von isolierten Partialinteressen und die damit einhergehende Produktion einer nicht mehr handhabbaren Datenfülle. Vielmehr erfolgt ihre Verwendung in einer zielorientierten, sich ergänzenden, auf die spezifischen Belange der Balanced Scorecard gerichteten Art und Weise, so daß aufgrund ihrer Strategieorientierung eine durchgängige konsequente *Entscheidungsrelevanz* zu konstatieren ist. Zu bemerken ist an dieser Stelle, daß hier nicht ein generell fehlender Entscheidungsbezug der die Balanced Scorecard unterstützenden Instrumente unterstellt wird. Dennoch liegt die Überlegung auf der Hand, daß derartige Instrumente ohne ein integrierendes Rahmenwerk wie die Balanced Scorecard schwieriger auf die einzelnen Entscheidungen auszurichten sind.

Diese Erkenntnis rundet die Diskussion um eine Integration der Balanced Scorecard in das Theoriegebäude des Controlling ab. Der bei DICKERS bereits zu erkennende Beitrag, den die Balanced Scorecard zur Erfüllung der aus der Koordinationsfunktion abgeleiteten Zwecksetzungen des Controlling leistet, konnte anhand des hier gewählten engen Controlling-Begriffs spezifiziert werden. Im folgenden ist nun zu prüfen, inwieweit

die Balanced Scorecard zur Realisierung der determinierten speziellen Zielsetzungen und zur Erfüllung der daraus entwickelten Aufgaben eines Leistungscontrolling geeignet ist und welcher Form die dazu möglichen Weiterentwicklungen sind.

4 LEISTUNGSCONTROLLINGADÄQUATE WEITERENTWICKLUNG DER BALANCED SCORECARD

Im folgenden vierten Kapitel wird eine Weiterentwicklung der Balanced Scorecard vollzogen, die sie für einen zielführenden Einsatz im Leistungscontrolling qualifiziert. Neben der Rekurrerung auf die im vorigen dritten Kapitel erarbeiteten generell-konzeptionellen Defizite dieses Ansatzes bildet die im zweiten Kapitel erarbeitete Konzeption des Leistungscontrolling die Basis dieses Vorhabens. Daher ist zunächst zu analysieren, inwiefern die Balanced Scorecard in ihrer Grundform den konkreten Anforderungen an ein Leistungscontrolling gerecht wird: Diese Prüfung wird in Abschnitt 4.1.1 unter Rückgriff auf den in Abschnitt 2.3.1 entwickelten Katalog von Anforderungen an eine Konzeption des Leistungscontrolling vorgenommen. Bei diesem Vorgehen erfolgt allerdings eine Fokussierung auf die controllingbezogenen und leistungsspezifischen Kriterien, da mit der Balanced Scorecard lediglich ein instrumenteller Baustein des Leistungscontrolling im Zentrum des Interesses steht. Der Erfüllung der identifizierten allgemeinen Anforderungen an eine Konzeption wurde bereits in den kompletten Ausführungen von 2.3 hinreichend entsprochen. Da die kritische Würdigung der Balanced Scorecard als Grundgerüst des Leistungscontrolling Verbesserungspotentiale offenbaren wird, sind Ansatzpunkte zur Modifikation dieses Konzepts zu identifizieren. Diese aufgreifend nehmen die Punkte 4.2 bis 4.4 eine Anpassung der Funktion, der Struktur sowie der Inhalte und Instrumente der Balanced Scorecard vor, bevor abschließend in Abschnitt 4.5 das Wechselspiel der Balanced Scorecard mit einem ausgewählten Instrument des Leistungscontrolling skizziert wird.

4.1 Eignung der Balanced Scorecard als Grundgerüst des Leistungscontrolling

4.1.1 Abgleich der Balanced Scorecard mit den Anforderungen des Leistungscontrolling

Wie bereits ausgeführt, setzt die Analyse der Eignung der Balanced Scorecard als Instrument des Leistungscontrolling an den erarbeiteten controllingbezogenen und leistungsspezifischen Anforderungen an, wie sie die nachstehende Abbildung 24 in Anlehnung an die Abbildung 8 auf Seite 60 visualisiert.

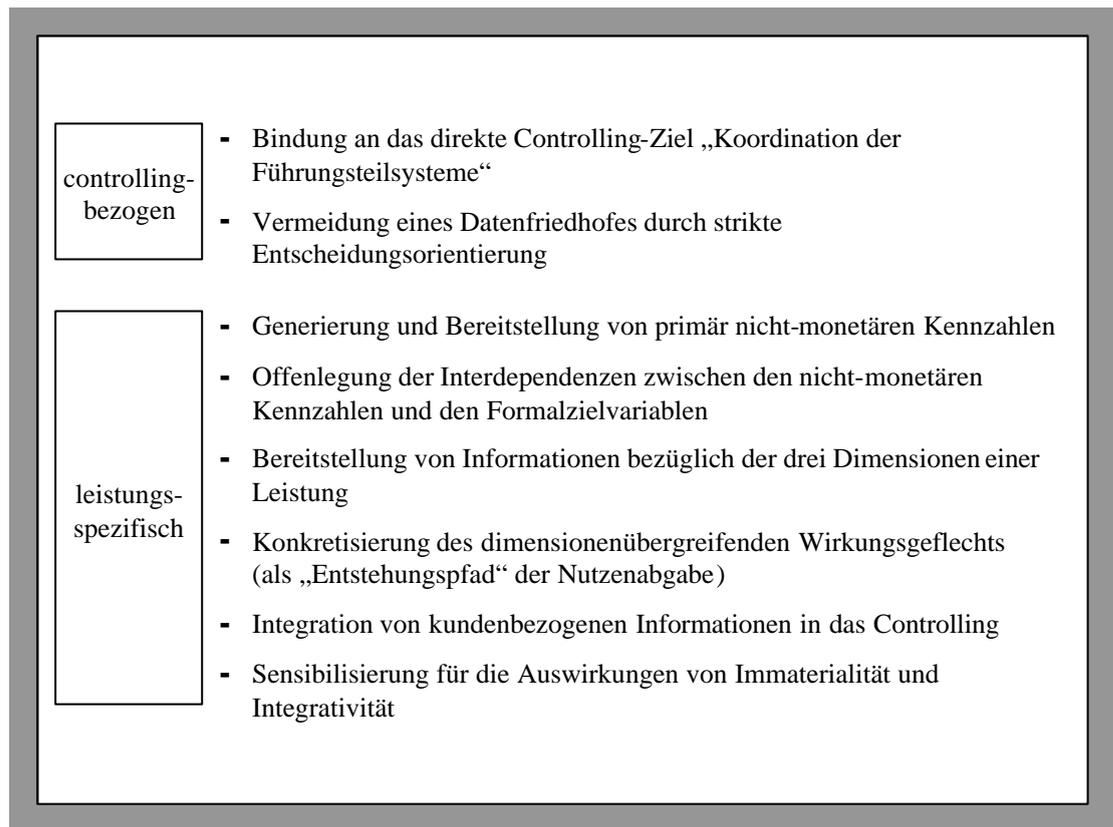


Abbildung 24: Controllingbezogene und leistungsspezifische Anforderungen an die Balanced Scorecard

Die **unmittelbare Bindung der Balanced Scorecard an das direkte Controlling-Ziel „Koordination der Führungsteilsysteme“** geht aus den originären Ausführungen von KAPLAN und NORTON nicht hervor, da diese die Balanced Scorecard in den allgemeinen Führungsprozeß einbetten und keinen expliziten Bezug zum Controlling herstellen. Dennoch konnte mit der soeben vollzogenen Einordnung dieses Ansatzes in das Controlling dessen Beitrag zur Erfüllung des Koordinationsziels demonstriert werden: Durch den Einsatz der Balanced Scorecard werden koordinierte und koordinierende Informationen generiert und bereitgestellt; gleichzeitig resultiert aus ihrem Einsatz die aufeinander abgestimmte Verwendung verschiedener weiterer Instrumente des Controlling. Zwischen der Balanced Scorecard und dem Controlling ist mithin keine generelle Zielantinomie zu konstatieren, so daß ihrer Implementierung das Potential zur Realisierung der spezifischen Zielsetzung des Controlling zugesprochen werden kann. Allerdings ist zu konstatieren, daß die von KAPLAN und NORTON vollzogene Charakterisierung der Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem die Wahrnehmung von Funktionen induziert, deren Verfolgung nicht in den Gestaltungsbereich des Controlling fällt. Exemplarisch sei an die Möglichkeit zur Willensdurchsetzung erinnert, die WEBER und SCHÄFFER der Balanced Scorecard als Managementsystem zusprechen.¹ Mithin kann es

¹ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998c), S. 356 ff.

– je nach Einsatzart der Balanced Scorecard – zum Anstreben von Zielen kommen, die über die originären Controlling-Ziele herausragen, so daß eine Zuordnung der Balanced Scorecard zum Controlling auch Konflikte provozieren kann.

Ein ähnlich uneindeutiges Bild ergibt sich bei dem zweiten Kriterium, der Eignung der Balanced Scorecard zur **Vermeidung eines Datenfriedhofes durch strikte Entscheidungsorientierung**, welches auf den ersten Blick als erfüllt zu benennen ist. Diese Feststellung läßt sich mit einem Verweis auf den konsequenten Strategiebezug dieses Verfahrens und die daraus resultierende strategiegeleitete Eruiierung der aufzunehmenden Kennzahlen begründen. Diese Grundprinzipien der Balanced Scorecard sichern eine Ausrichtung an den evidenten Entscheidungsbedürfnissen und reduzieren die potentiell erfaßbaren Maßgrößen auf die strategisch entscheidenden. Gleichzeitig unterbindet die multiperspektivische Struktur der Balanced Scorecard und die explizite Forderung KAPLANs und NORTONS nach einer rigorosen Beschränkung der Kennzahlen je Perspektive² eine mögliche Datenflut. Allerdings ist anzumerken, daß mit der festgestellten Eignung der Balanced Scorecard zur Vermeidung eines Datenfriedhofes nicht automatisch eine Fokussierung des kompletten Informationssystems und seiner Konfiguration einhergeht. Wie die Überlegungen zur Unterscheidung strategischer und diagnostischer Kennzahlen verdeutlicht haben,³ ist die Balanced Scorecard „kein Ersatz für die alltäglichen Meßsysteme einer Organisation“⁴. Daher ist erstens der Fall denkbar, daß zwar mit einer implementierten Balanced Scorecard eine informatorisch „schlanke“ Entscheidungsorientierung etabliert wird, daß aber gleichzeitig die ebenso eingesetzten Verfahren weiterhin eine nicht handhabbare Datenfülle verursachen. Außerdem kann zweitens argumentiert werden, daß das starre Festhalten an den vier Perspektiven bei KAPLAN und NORTON die forcierte Generierung weiterer Informationen bezüglich über diese Perspektiven hinaus ragender strategischer Schlüsselbereiche provoziert.⁵ So kann bspw. der oftmals als unzureichend empfundene Berücksichtigungsgrad des möglichen Erfolgsfaktors „Zuliefermanagement“ dazu führen, daß neben der Balanced Scorecard ein strategisch fokussiertes „Lieferanten-Informationssystem“ aufgebaut wird. Der Verzicht auf die Integration derartiger Erkenntnisobjekte kann mit dem Versuch erklärt werden, durch die Verwendung eines geläufigen Verfahrens Akzeptanz bei der Implementierung

² Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 162 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 156 ff.

³ Vgl. dazu noch einmal KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 162 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 156 ff.

⁴ KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 157.

⁵ Es soll im Zuge dieser Argumentation nicht vernachlässigt werden, daß KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 33, explizit auf ihr Verständnis der Balanced Scorecard „als Schablone und nicht als Zwangsjacke“ hinweisen. Dennoch orientieren sie sich in der Fülle ihrer Veröffentlichungen immer wieder an den ursprünglichen Perspektiven, ohne in concreto die Flexibilität der Balanced Scorecard-Struktur zu explizieren.

zu sichern.⁶ Das erstgenannte Hindernis bei der Vermeidung eines Datenfriedhofes kann durch eine Kennzeichnung der Balanced Scorecard als zentrales Informationsinstrument entschärft werden, indem traditionelle Informationen liefernde Verfahren auf die spezifischen Bedarfe dieses Konzepts ausgerichtet werden. Daher ist die getroffene Bewertung in dem Sinne zu relativieren, daß durch die Einführung einer Balanced Scorecard zunächst eventuell existierende Datenfriedhöfe nicht weiter vergrößert werden.⁷ Gleichzeitig kann die Balanced Scorecard dazu beitragen, die bestehenden Informationssysteme rigider an dem tatsächlichen Informations- und Entscheidungsbedarf auszurichten. Hinsichtlich der von einer zu starken Konzentration auf die originäre Struktur der Balanced Scorecard ausgehenden Gefahr ist zu konstatieren, daß deren Flexibilität mehr als nur einer Erwähnung bedarf;⁸ vielmehr ist sie durch die Erarbeitung konkreter kontextinduzierter Anpassungen „mit Leben zu füllen“.

Ein klareres Urteil ist hinsichtlich der **Generierung und Bereitstellung von primär nicht-monetären Kennzahlen** durch die Balanced Scorecard zu fällen. Wie die Auseinandersetzungen mit den Entstehungsursachen und den Grundideen dieses Konzepts verdeutlichen, ist dieses Kriterium als ein wesentliches Merkmal der Balanced Scorecard anzusehen. Insbesondere die Struktur des Ansatzes – mit der Kundenperspektive, der Perspektive der internen Geschäftsprozesse und der Perspektive des Lernens und Wachstums – untermauert eine Schwerpunktlegung auf nicht-finanzielle Maßgrößen.

Ebenso sichert die Balanced Scorecard eine **Offenlegung der Interdependenzen zwischen den nicht-monetären Kennzahlen und den Formalzielvariablen**. Dieser Anforderung entspricht sie durch das sich in den Ursache-Wirkungsketten ausdrückende Zusammenspiel zwischen Ergebnis- und Treiberkenngrößen, welches seinen Ausgangspunkt in erster Linie in den monetären Zielsetzungen der finanziellen Perspektive hat. Auf diese Weise dokumentiert die Balanced Scorecard, welche – üblicherweise in monetären Größen dargestellten – Formalziele ein Unternehmen anstrebt und durch welche Faktoren die Zielerreichung begünstigt wird. Wie die Ausführungen zur Balanced Scorecard gezeigt haben, werden derartige Treiberfaktoren i.d.R. mit Hilfe nicht-monetärer Kennzahlen abgebildet.

⁶ Vgl. zu diesem Gedankengang WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998b), S. 17.

⁷ Hinzuweisen ist allerdings auf die Tatsache, daß sich durch die Einführung einer Balanced Scorecard als zentrales Informationsinstrument die Anzahl der generell erhobenen Informationen kurzfristig erhöhen kann, weil mit der Balanced Scorecard neuartige Informationsbedarfe geweckt werden. Dennoch impliziert dies kein Anwachsen bestehender Datenfriedhöfe, weil die zusätzlichen Informationen unmittelbar an Entscheidungen geknüpft sind.

⁸ So geschehen bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 34 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 33 f.

Nicht so entschieden fällt die Analyse der Eignung der Balanced Scorecard zur **Bereitstellung von Informationen über die drei Dimensionen einer Leistung** aus. Als solche wurden im Zuge der Entwicklung eines integrativen Leistungsverständnisses die Potential-, die Prozeß- und die Ergebnisdimension eruiert. Mithin ist zu analysieren, ob mit Hilfe der einzelnen Perspektiven bzw. der sie konkretisierenden Maßgrößen eine zielführende Darstellung der dreidimensional definierten Leistung möglich ist. Offenkundig ist dabei zunächst die Funktion der finanziellen Perspektive als monetärer Ausdruck des Endergebnisses der Geschäftsprozesse. Auch die der Ergebnisebene zugeordnete Leistungswirkung kann – mit einigen Abstrichen – dieser Perspektive entnommen werden, da letztlich die monetären Ziele in dem Verständnis von KAPLAN und NORTON die in Geldeinheiten quantifizierten Wirkungen der aus den anderen Perspektiven ableitbaren Maßnahmen repräsentieren.⁹ Ebenfalls grundsätzlich mit der Ergebnisebene korrespondiert die Kundenperspektive, in der eine nicht-monetäre Veranschaulichung von Endergebnis und seiner Wirkung – bspw. über die zu erhebende Kundenzufriedenheit – vollzogen wird. Allerdings ist an dieser Stelle die im Zuge der einführenden Beschreibung der Balanced Scorecard angeführte Kritik an einer zu schwachen instrumentellen Fundierung der Kundenperspektive bei KAPLAN und NORTON wieder aufzugreifen. Diese verhindert eine volle Entfaltung der Potentiale dieser Perspektive zur stärkeren Konkretisierung der Ergebnisdimension einer Leistung. Eine derartige Einschränkung ist für die interne Prozeßperspektive nicht zu treffen, mit deren Hilfe zunächst eine deutliche informatorische Fundierung der Prozeßdimension erfolgt. Gleichzeitig ist aber auch mit einem Verweis auf die Erkenntnis, daß Prozesse stets auch zur Konfiguration des Leistungspotentials notwendig sind,¹⁰ eine Beziehung zwischen der internen Prozeßperspektive und der Potentialdimension einer Leistung erkennbar. In diese Richtung zielt die Idee KAPLANS und NORTONS, in diese Perspektive den Innovationsprozeß zu integrieren. Dennoch greift – wegen der demonstrierten ungenügenden informatorischen Abbildung des Innovationsprozesses – die ursprüngliche Gestaltung der internen Prozeßperspektive als Mittel der Transparenzschaffung über die Potentialdimension einer Leistung zu kurz. Diese negative Einschätzung ist auch für die Perspektive des Lernens und Wachstums zu wiederholen, der beim ersten Hinsehen ein unmittelbarer Bezug zu dieser Dimension zu attestieren ist. Aber an dieser Stelle bestätigt sich die vorab geäußerte Kritik an der inhaltlichen und instrumentellen Ausgestaltung dieser Perspektive, da KAPLAN und NORTON zwar die potentialseitig als zentral erachteten Erkenntnisobjekte thematisieren, sie aber in keinen direkten Bezug zu den letztendlich strategisch entscheidenden Faktoren bringen.

⁹ Zur Bedeutung der Leistungswirkung innerhalb des multidimensional determinierten Leistungsverständnisses vgl. die Abbildung 5, in der das Ebenen-Modell der Dienstleistung demonstriert wird, welches das Fundament des hier entwickelten Leistungsbegriffs markiert.

¹⁰ Vgl. dazu RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995a), S. 6 f.

Dahingegen ist die nächste aus der Sicht des Leistungscontrolling an die Balanced Scorecard zu erhebende Anforderung als erfüllt anzusehen: Die **Konkretisierung des dimensionenübergreifenden Wirkungsgeflechts** wird durch den Ansatz der perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten zielführend erleichtert.

Ebenso sorgt die explizite Etablierung einer Kundenperspektive für die **Integration von kundenbezogenen Informationen in das Controlling**. Zwar entwickeln KAPLAN und NORTON die Balanced Scorecard nicht speziell für dieses betriebswirtschaftliche Teilgebiet, aber die in Abschnitt 3.4.2 angestellten Überlegungen demonstrieren die potentielle Einsatzmöglichkeit im Controlling. Eine derartige Verwendung führt damit letztlich auch zu einer Beschaffung, Aufbereitung und Analyse von kundenorientierten Informationen im Controlling, so daß der Balanced Scorecard innerhalb des Instrumentenkanons des Controlling die Übernahme einer Innovationsfunktion zu bescheinigen ist.

Dem letzten Kriterium aus dem Anforderungskatalog des Leistungscontrolling, der **Sensibilisierung für die Auswirkungen von Immaterialität und Integrativität**, wird dahingegen mit der Balanced Scorecard nicht entsprochen. Zwar pointieren KAPLAN und NORTON die Besonderheiten des Phänomens der Dienstleistungsqualität und schlagen damit implizit eine Brücke zu dem Phänomen der Integrativität, einen umfassenden Ansatz präsentieren sie aber nicht.

Anforderung	Erfüllungsgrad		
	vollständig erfüllt	ansatzweise erfüllt /mit Problemen	nicht erfüllt
Bindung an das direkte Controlling-Ziel „Koordination der Führungsteilsysteme“		ja	
Vermeidung eines Datenfriedhofes durch strikte Entscheidungsorientierung		ja	
Generierung und Bereitstellung von primär nicht-monetären Kennzahlen	ja		
Offenlegung der Interdependenzen zwischen monetären und nicht-monetären Größen	ja		
Bereitstellung von Informationen bezüglich der drei Dimensionen einer Leistung		ja	
Konkretisierung des dimensionenübergreifenden Wirkungsgeflechts	ja		
Integration von kundenbezogenen Informationen in das Controlling	ja		
Sensibilisierung für die Auswirkungen von Immaterialität und Integrativität			ja

Abbildung 25: Erfüllung der Anforderungen des Leistungscontrolling durch die Balanced Scorecard

Betrachtet man zusammenfassend die gerade vollzogene Spiegelung der Balanced Scorecard an den Anforderungen, die an das Leistungscontrolling gestellt werden, so lassen sich drei Erfüllungsgrade identifizieren, die von „vollständig erfüllt“ über „in Ansätzen erfüllt“ bzw. „mit weiteren Problemen“ bis hin zu „nicht erfüllt“ reichen. Dies visualisiert überblicksartig die Abbildung 25.

Die vorangegangenen – als Synthese die Abbildung 25 formenden – Überlegungen bestätigen aufgrund der überwiegend vollständigen oder ansatzweisen Erfüllung der Anforderungen nachhaltig die grundsätzliche Eignung der Balanced Scorecard als Grundgerüst des Leistungscontrolling. Allerdings sind dem von KAPLAN und NORTON vorgestellten Konzept einige Defizite bei der Wahrnehmung dieser Funktion nicht abzuspüren, so daß die hier vorgenommene Einbettung der Balanced Scorecard in das Leistungscontrolling einige Modifikationen dieses Ansatzes nach sich zieht. Die nachfolgenden Ausführungen werden in der systematisierenden Analyse der soeben vollzogenen Eignungsprüfung – unter Berücksichtigung der in Kapitel 3 allgemein geäußerten Kritik – vier Ansatzpunkte zur Weiterentwicklung dieses Konzepts offenlegen. Diese werden in den sich anschließenden Erörterungen „mit Leben gefüllt“.

4.1.2 Ableitung von Ansatzpunkten zur Modifikation der Balanced Scorecard

Ein denkbarer Weg, der zur Vornahme von dem Leistungscontrolling förderlichen Modifikationen an der Balanced Scorecard gegangen werden könnte, wäre die schrittweise „Abarbeitung“ der konstatierten Defizite. Diesem Vorgehen wird hier aber nicht gefolgt, da verschiedene der geübten Kritikpunkte in dieselbe Richtung zielen und daher deren isolierte Überwindung Doppelarbeit oder Wiederholungen nach sich ziehen würde. Infolgedessen werden die einzelnen Schwächen einer systematisierenden, Ansatzpunkte zur Weiterentwicklung der Balanced Scorecard offenlegenden Analyse unterzogen.

So wurde bspw. die Eignung der Balanced Scorecard zur Erreichung des dem Controlling zugesprochenen Koordinationsziels grundsätzlich bejaht, gleichzeitig aber auch ein möglicher Konflikt aufgrund des umfassenderen Funktionsspektrums bei dem ursprünglichen Ansatz konstatiert. Daher ist bei der expliziten Einbettung der Balanced Scorecard in das Controlling eine konsequente Definition der **Funktion** vorzunehmen, die dieses Konzept wahrnehmen soll. Dieses Vorgehen kann die Entstehung des Vorwurfes verhindern, das Controlling wolle durch die Adaption eines neuen, unmittelbar den Führungsprozeß gestaltenden Verfahrens die „Führung der Führung“ übernehmen. Die Notwendigkeit zur eindeutigen Kennzeichnung der Balanced Scorecard-Funktion im Controlling demonstrieren auch die Überlegungen bezüglich der Fähigkeit dieses Konzepts zur Verhinderung eines Datenfriedhofes: Die dabei gewonnenen Erkenntnisse

legen explizit eine Deklaration der Balanced Scorecard als zentrales Informationsinstrument nahe. Da mit dem von KAPLAN und NORTON vorgesehenen Einsatzfeld der Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem aber weitaus mehr Funktionen als die reine Information übernommen werden, impliziert diese Vorgehensweise eine Beschränkung der Balanced Scorecard-Funktion. Hinsichtlich des gleichen Kriteriums – der Unterbindung einer unüberblickbaren Kennzahlensammlung – wurde die möglicherweise als zu restriktiv anmutende **Struktur** dieses Ansatzes moniert, womit zunächst ausschließlich auf den multiperspektivischen Aufbau abgestellt wurde. In diesem Sinne ist eine deutliche Pointierung der Flexibilität der Struktur der Balanced Scorecard anzustreben, die durch die Entwicklung und Darstellung konkreter Beispiele über eine bloße Konstatierung hinausgeht. Doch nicht nur die Makrostruktur markiert einen explizit dargelegten Kritikpunkt – auch die Mikrostruktur der Balanced Scorecard offenbart Verbesserungspotentiale. So konnte im Zuge der Diskussion der Bereitstellung von Informationen bezüglich der drei Dimensionen einer Leistung verdeutlicht werden, daß die Strukturierung der internen Prozeßperspektive nicht ausreichend ist, um den Beitrag der jeweiligen Prozesse zur Konfiguration der Leistungspotentiale zu demonstrieren. Daher ist der über die Mikrostruktur determinierte **Inhalt** der einzelnen Perspektiven ein weiterer Ansatzpunkt, um die Balanced Scorecard einer leistungscontrollingadäquaten Modifikation zu unterziehen. In dieselbe Richtung zielen außerdem erstens die Erkenntnis, daß die Binnenstrukturierung der Perspektive des Lernens und Wachstums keine eindeutige Fokussierung der strategischen Potentialfaktoren sicherstellt. Zweitens verlangt auch das Fehlen einer Auseinandersetzung mit den Auswirkungen von Immaterialität und Integrativität eine Umgestaltung des Inhaltes der betroffenen Perspektiven der Balanced Scorecard. Schließlich werden die Überlegungen zur Systematisierung der Ansatzpunkte einer Balanced Scorecard-Modifikation abgerundet durch die vor allem bei der Deskription der Kundenperspektive und der Perspektive der internen Geschäftsprozesse identifizierten instrumentellen Mängel des ursprünglichen Ansatzes von KAPLAN und NORTON. Innerhalb der Perspektiven ist mithin zu überlegen, inwieweit zusätzliche als die von KAPLAN und NORTON vorgeschlagenen **Instrumente** den Zwecken der Balanced Scorecard förderlich sein können. Wegen ihrer Zuordnung zu der Mikrostruktur der Balanced Scorecard und ihres daraus resultierenden Einsatzfeldes in den einzelnen Perspektiven werden im folgenden die Verbesserungspotentiale Inhalte und Instrumente als zusammengehörende Elemente diskutiert.

In der zusammenfassenden Abbildung 26 werden noch einmal die Defizite der Balanced Scorecard im Lichte des Leistungscontrolling aufgeführt. Gleichzeitig wird demonstriert, welcher der drei generellen Ansatzpunkte zur Modifikation der Balanced Scorecard als generell zielführend bei der Überwindung dieser Schwächen angesehen wird.

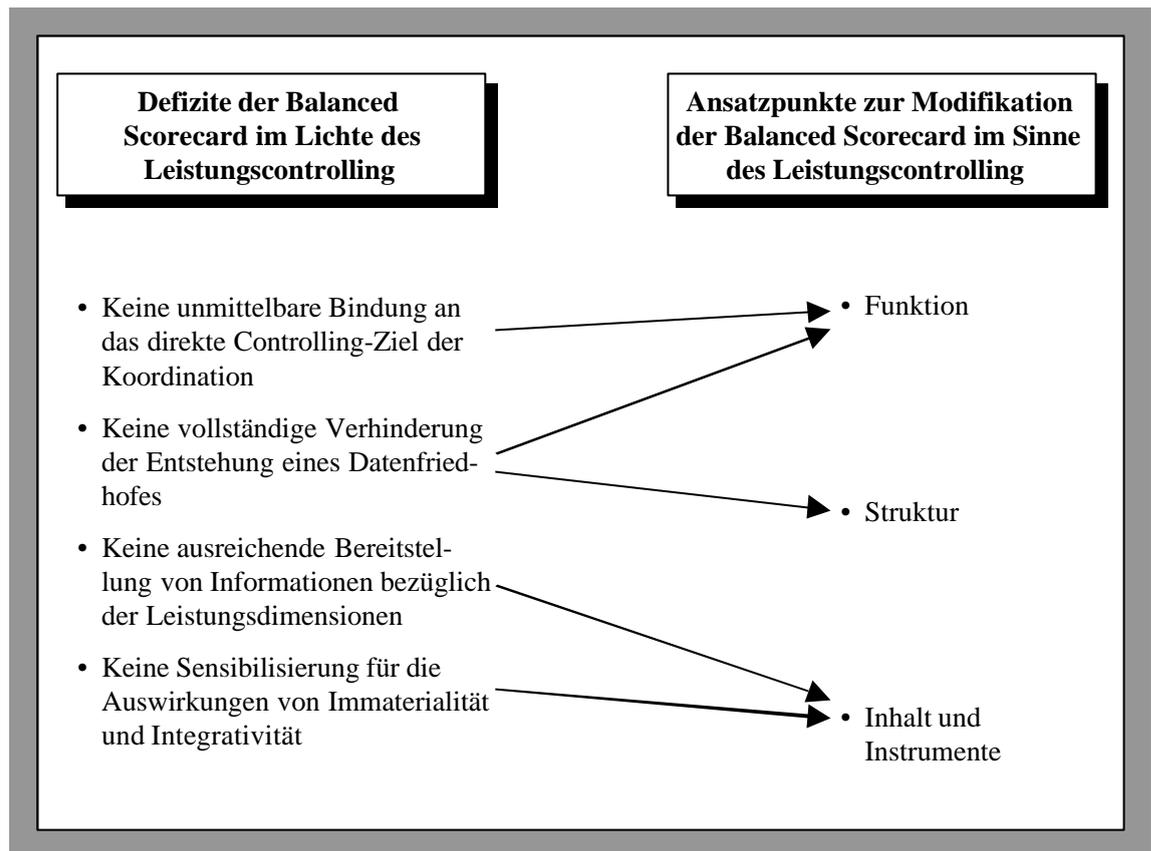


Abbildung 26: Defizite der Balanced Scorecard im Lichte des Leistungscontrolling und Ansatzpunkte zu deren Überwindung

Die damit eruierten Stoßrichtungen zur Verbesserung der Balanced Scorecard werden in den folgenden Abschnitten einer dezidierten Diskussion zugeführt. Den Anfang übernimmt dabei die Funktion, welche die letzte Zielrichtung für den Einsatz der Balanced Scorecard im Controlling vorgibt und damit auch die Ausgestaltung von Struktur, Inhalten und Instrumenten stark prägt.

4.2 Leistungscontrollingadäquate Anpassung der Balanced Scorecard-Funktion

Das Vorhaben, die Funktion der Balanced Scorecard an das hier entwickelte Controlling-Verständnis und die daraus deduzierten Anforderungen an das Leistungscontrolling anzupassen, bringt auf den ersten Blick einen Konflikt mit sich: Wie die vorangegangenen Ausführungen nachhaltig unterstrichen haben, ist auf der einen Seite diese Modifikation für einen zielführenden Einsatz als Controlling-Instrument unumgänglich. Auf der anderen Seite muß sich eine derartige Vorgehensweise der Kritik stellen, daß mit der rigiden Änderung einer Funktion eines etablierten Ansatzes dessen originärer Charakter verloren gehen kann. Dies müßte dann konsequenterweise eine explizite Umbenennung des „neuen“ Konzepts nach sich ziehen, um etwaigen Mißverständnissen zu entgegen. Dennoch soll hier der Weg gegangen werden, die Funktion der Balanced

Scorecard umzugestalten, ohne ein alternatives Verfahren – mit einem eigenen Namen – entstehen zu lassen. Dazu ist ein Rückgriff auf die Auseinandersetzung mit der Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem¹¹ zweckmäßig, welche eine Entwicklung des Funktionsspektrums von dem eines reinen Informationsversorgungs-Instrumentes bis hin zu dem einer Unternehmensführungs-Methode der Steuerung offenlegt. Eine Analyse der Evolution der Balanced Scorecard liefert die Gründe für den konstatierten Wandel ihres Einsatzzweckes: Sie wurde ursprünglich von KAPLAN und NORTON zur Überwindung der Schwächen des Performance Measurement als reines Instrument zur Generierung und Bereitstellung von Informationen konzipiert. Erst ihr Einsatz in der Unternehmenspraxis, d.h. der Prozeß ihrer Anwendung, hat die über die Wahrnehmung dieser Funktion hinausragenden Potentiale der Balanced Scorecard zu Tage treten lassen. Mithin ist bei der Diskussion um eine mögliche Begrenzung ihres Funktionsumfangs zwischen

- der Balanced Scorecard als Instrument der Informationsgenerierung und -bereitstellung und
- der Balanced Scorecard als Management-Prozeß

zu differenzieren.

Die **Balanced Scorecard als Instrument der Informationsgenerierung und -bereitstellung** ist gekennzeichnet durch ihren multiperspektivischen Aufbau, mit dessen Hilfe ein sowohl umfassendes als auch handhabbares Bild der strategisch entscheidenden Stellschrauben eines Unternehmens gezeichnet wird. Durch die Systematik ihrer Struktur und ihrer Aufbauprinzipien trägt sie dazu bei, bestehende (Informations-)Defizite klassischer Ansätze des Performance Measurement zu überwinden: Beispielhaft sei hier an den explizierten Widerspruch zwischen der Kennzahlenfülle und dem Aggregationsgrad erinnert. Als ein in erster Linie informationsorientiertes Instrument kann die Balanced Scorecard einen wesentlichen Beitrag zur Erfüllung des direkten Controlling-Ziels leisten, welches in der Unterstützung der Unternehmensführung durch die Generierung und Bereitstellung von entscheidungsorientierten Informationen und Verfahren identifiziert wurde. Da mit dem Einsatz der Balanced Scorecard die Informationsqualität – vor allem für die Entscheider – wesentlich verbessert werden kann, ist ihre Deklaration als Controlling-Instrument unbedenklich. In diesem Sinne übernimmt sie eine reine Informationsfunktion und strahlt lediglich mittelbar in die Führungsprozesse aus.

Anders ist die Situation bei der **Balanced Scorecard als Management-Prozeß** zu charakterisieren, welcher hier als der konkrete Einsatz der in ihrem Kontext generierten

¹¹ Vgl. en detail den Abschnitt 3.4.1 der vorliegenden Arbeit.

Informationen definiert wird. Ein umfassenderes prozessuales Verständnis über die Balanced Scorecard entwickeln in inhaltlich enger Verwandtschaft KAPLAN und NORTON¹² sowie OLVE, ROY und WETTER¹³. Unter dieses subsumieren sie erstens die Strategieentwicklung bzw. -analyse („strategy development“), zweitens die Übersetzung der Strategie in steuerbare Kennzahlen („management control systems“), drittens die Einbindung der Balanced Scorecard in die bestehende Informationsarchitektur („systems and IT development“) und schließlich viertens die Unterstützung organisationalen Lernens („the learning organization“). Diese weite Begriffsfassung stellt noch keine vollständige Alternative zu der Sichtweise einer Balanced Scorecard als Informationsinstrument dar, weil sie mit der Funktion der Übersetzung der Strategie in die wettbewerbsentscheidenden Kennzahlen auch Aspekte der Informationsgenerierung umschließt. Auf diese Weise werden der Balanced Scorecard hier Potentiale zugesprochen, die sie bei konsequenter Betrachtung auch in ihrer originären Form inne hatte. Die Wahrnehmung dieser Eigenschaften – bspw. die Ergreifung einer Translationsfunktion – und damit letztlich die Entwicklungs- und Implementierungsprozesse lassen sich folglich dem zuvor determinierten Begriff der Balanced Scorecard als Instrument zuordnen. Die aus dem konkreten Einsatz der Balanced Scorecard – genauer: aus dem Einsatz der durch diese generierten Informationen – resultierenden Funktionen, welche die Charakterisierung als Managementprozeß begründen, belaufen sich daher auf die Kommunikation der strategischen Ziele, die Ableitung konkreter, an das über die Balanced Scorecard fundierte Anreizsystem geknüpfter Maßnahmen und die Herbeiführung eines strategischen Lernens. Die Zuordnung dieser Aufgaben zu einem dem hier fundierten Verständnis entsprechenden Controlling würde deutliche Inkonsistenzen zu dessen zentraler Funktion aufweisen. Sie sind allesamt nicht mehr durch reine Informationsverarbeitungsprozesse gekennzeichnet, sondern weisen eindeutige Schnittmengen mit den originären Führungsaufgaben auf. Gleichzeitig fällt es schwer, derartige Funktionen aus dem etablierten, die Sekundärkoordination anstrebenden Controlling-Ziel abzuleiten, wie es für eine konsistente Konzeption des Controlling gefordert wurde.¹⁴ Ein Controlling, das dessenungeachtet die Trägerschaft über den Prozeß der Balanced Scorecard einnimmt, muß sich der berechtigten Kritik der „Anmaßung von Wissen und Können“¹⁵ stellen.

Daher ist zu konstatieren, daß innerhalb des Controlling – und im Kontext der vorliegenden Arbeit: innerhalb des Leistungscontrolling – die Funktion der Balanced Score-

¹² Vgl. erneut das Verständnis der Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996b).

¹³ Vgl. OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 38 ff., die explizit die Benennung „balanced-scorecard process“ wählen.

¹⁴ Vgl. dazu die Abbildung 2.

¹⁵ SCHNEIDER, D. (1991b), S. 1790.

card auf eine reine Informationsversorgung zu beschränken ist. Diese Funktion umschließt allerdings alle diejenigen Aufgaben, die bei der Informationsgenerierung und damit bei der Entwicklung der Balanced Scorecard anfallen. Die derart vorgenommene Beschränkung deren Einsatzziels bezieht sich aber – und dies sei hier explizit hervorgehoben – lediglich auf ihre Verwendung im Controlling respektive im Leistungscontrolling. Die Fähigkeit zur Wahrnehmung darüber hinausgehender Aufgaben wird der Balanced Scorecard in dieser Arbeit nicht abgesprochen, es erfolgt lediglich eine Konkretisierung der Trägerschaft der verschiedenen Funktionen: Alle nicht mit der reinen Informationsversorgung korrespondierenden Aufgaben fallen im Sinne der angestellten Überlegungen in den Verantwortungsbereich der Unternehmensführung bzw. der Balanced Scorecard-Anwender. Das Controlling zeichnet „lediglich“ für die entscheidungsorientierte Konzeption, Entwicklung, Generierung und Pflege der Balanced Scorecard verantwortlich. Wenn daher die folgenden Ausführungen diesen Ansatz als Instrument des Leistungscontrolling thematisieren, dann impliziert dies das controllingzieladäquate Verständnis der Balanced Scorecard als Instrument der Informationsgenerierung und -bereitstellung. Folgerichtig zielen die zu eruiierenden Verbesserungsvorschläge nicht auf den strategischen Managementprozeß ab, sondern fokussieren einzig Möglichkeiten zur Erhöhung der Aussagekraft der Balanced Scorecard.

4.3 Kontextabhängige Anpassungen der Struktur der Balanced Scorecard

Als eine erste Maßnahme, mit welcher der Beitrag der Balanced Scorecard zur Erfüllung der Informationsziele des Leistungscontrolling verbessert werden kann, wurde die Modifikation ihrer (Makro-)Struktur genannt: Über eine Erhöhung ihrer strukturellen Flexibilität wird die Integration von über die ursprünglichen Perspektiven hinausgehenden strategischen Größen ermöglicht. Gleichzeitig trägt dies zu einer Vermeidung der Entwicklung von Informationssystemen neben der Balanced Scorecard bei, wodurch der Gefahr der Entstehung von Datenfriedhöfen begegnet wird.

Wie bereits weiter oben konstatiert, erkennen KAPLAN und NORTON die grundsätzliche Variabilität des Aufbaus der Balanced Scorecard an,¹⁶ lassen aber die konsequente Konzeption einer nicht einzig aus den vier „traditionellen“ Perspektiven bestehenden Balanced Scorecard vermissen.¹⁷ Dieses Vorgehen ist aber dennoch für viele – vor allem deutschsprachige – Autoren bereits Grund genug, die Flexibilität als einen zentralen

¹⁶ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 34 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 33.

¹⁷ Eine Ausnahme markiert die Vorstellung einer „Empowerment Perspektive“ bei der Diskussion einer möglichen Anwendung der Balanced Scorecard in Non-Profit Organisationen. Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 179 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 173 ff.

Vorteil der Balanced Scorecard anzuführen, ohne dies en detail zu konkretisieren.¹⁸ Demgegenüber steht die Erkenntnis, daß „für potentielle Anwender noch viele Unklarheiten besonders hinsichtlich ... der Perspektivenfestlegung (Müssen es immer die vier Standardperspektiven sein?)“¹⁹ offensichtlich sind. Da darüber hinaus Modifikationen der Balanced Scorecard als mögliche Ursachen für einen Nutzenverlust angesehen werden²⁰ und praktische Erfahrungen die Wahl der Perspektiven als kritischen Entwicklungsschritt identifiziert haben,²¹ soll in den folgenden Überlegungen die strukturelle Flexibilität der Balanced Scorecard in den Fokus rücken. Dabei steht zunächst die theoretische Diskussion der allgemeinen strukturellen Flexibilität und ihre Zweckmäßigkeit im Vordergrund, bevor dann mit den Organisationstypen internationales Joint Venture und Non-Profit Organisation zwei Beispiele entwickelt werden, in denen eine Anpassung der Makrostruktur der Balanced Scorecard zwingend notwendig ist.

4.3.1 Diskussion der allgemeinen strukturellen Flexibilität

Eine Analyse der Möglichkeiten zur flexiblen Gestaltung einer Scorecard, die sich nicht nur auf eine unzureichend explizierte Konstatierung ihrer Variabilität beschränkt, sondern sich inhaltlich mit dem grundlegenden Konzept der Balanced Scorecard auseinandersetzt, findet sich in der Literatur an zwei Stellen.

Zunächst stellen KAPLAN und NORTON – wie bereits angeführt – die generelle Flexibilität heraus, entlarven aber die im Schrifttum thematisierte denkbare Entwicklung einer Mitarbeiter- oder einer Zuliefererperspektive²² als prinzipiell unnötig: Sie begründen dies erstens mit dem hohen Gewicht, das die mitarbeiterbezogenen Kennzahlen in der Perspektive des Lernens und Wachstums einnehmen. Zweitens – so ihre Argumentation – lassen sich strategisch entscheidende Kennzahlen über die Beziehungen zu den Zulieferern in die Perspektive der internen Geschäftsprozesse einbinden.²³ Mit dem Verweis auf die Notwendigkeit und die Schwierigkeit der Integration neuartiger Perspektiven in bestehende Ursache-Wirkungsketten lehnen sie letztlich die Etablierung einer zu stark stakeholder-spezifisch ausgeprägten Balanced Scorecard ab²⁴ und konzentrieren sich im weiteren auf die vier ursprünglichen Perspektiven.

¹⁸ Vgl. bspw. KAUFMANN, L. (1997), S. 428, HORVÁTH, P.; KAUFMANN, L. (1998), S. 46, FRATSCHNER, F. A. (1999), S. 14 sowie KLINGEBIEL, N. (1999b), S. 59.

¹⁹ GLEICH, R. (1997b), S. 435.

²⁰ Vgl. die Einschätzung von FLEISHER, C. S.; MAHAFFY, D. (1997), S. 135.

²¹ Vgl. EWING, P.; LUNDAHL, L. (1996), S. 23.

²² Vgl. dazu bspw. ATKINSON, A. A.; WATERHOUSE, J. H.; WELLS, R. B. (1997), S. 26.

²³ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 34 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 33.

²⁴ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 35 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 34.

Die gleiche Erkenntnis, die Zweckmäßigkeit der Beschränkung auf die von KAPLAN und NORTON entwickelten Perspektiven, wird von OLVE, ROY und WETTER explizit formuliert und – die skizzierten Argumente aufgreifend – stärker fundiert.²⁵ Erstens sehen sie in der durch die vier Perspektiven begründeten Kompaktheit der Balanced Scorecard einen großen Vorteil, da diese eine tatsächliche Fokussierung auf die wettbewerbsentscheidenden Faktoren sicherstellt. Zweitens sichert die von KAPLAN und NORTON determinierte Struktur die Umsetzung der bereits in der Namensgebung verankerten Grundidee der Ausgewogenheit, so daß durch die Integration einer weiteren Perspektive mögliche Ungleichgewichte entstehen könnten. Diese These begründen OLVE, ROY und WETTER einerseits mit dem Zeitbezug der Perspektiven und andererseits mit deren Ausrichtung auf eine simultane Erfassung von interner Effizienz und externer Effektivität. Drittens weisen sie darauf hin, daß praktische Erfahrungen mit der Entwicklung einer speziellen Mitarbeiterperspektive Probleme bei einer satisfizierenden Konzeption der dann parallel dazu verwendeten Lern- und Wachstumsperspektive eruiert haben.

Betrachtet man das angesprochene Festhalten an den ursprünglichen Perspektiven bei KAPLAN und NORTON und die – nachträgliche – Begründung dieses Vorgehens durch OLVE, ROY und WETTER, so scheint die hier erhobene Forderung nach einer Pointierung der strukturellen Flexibilität der Balanced Scorecard nicht konsensfähig zu sein. Dennoch gibt es eine beachtliche Anzahl praktischer und als erfolgreich erachteter Implementierungen der Balanced Scorecard, die – der theoretischen Plausibilität zum Trotz – Modifikationen an der Struktur aufweisen. Der dabei am häufigsten gegangene Weg ist die Etablierung einer Mitarbeiterperspektive,²⁶ deren Zweckmäßigkeit TONGE stellvertretend mit der Erkenntnis begründet, daß alle aus der Strategie deduzierten finanziellen Zielsetzungen eines Unternehmens letztlich nur über die Schnittstelle der Mitarbeiter mit den Kunden erreicht werden können.²⁷ Daher sind in einem die strategisch relevanten Faktoren fokussierenden System wie der Balanced Scorecard auch beide diese Schnittstelle begründenden Stakeholder explizit abzubilden. Ein weiterer Vorschlag zur Erweiterung der Balanced Scorecard zur ganzheitlichen Unterstützung des Prozesses der Fusion zweier Unternehmen ist die Entwicklung einer Kommunikationsperspektive.²⁸ Der Grund für dieses Vorgehen wird in der hohen strategischen Bedeutung identifiziert, die eine Kommunikation der mit der Fusion angestrebten Ziele an die relevanten

²⁵ Vgl. dazu im folgenden OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 120 ff.

²⁶ Vgl. EWING, P. (1995), S. 14 ff., EWING, P.; LUNDAHL, L. (1996), S. 6, CHOW, C. W.; HADDAD, K. M.; WILLIAMSON, J. E. (1997), S. 23 ff., FINK, C. A.; GRUNDLER, C. (1998), S. 228 ff. sowie FRIMANSON, L.; LIND, J. (1998), S. 9 f. Vgl. die umfangreichen Beispiele zum praktischen Einsatz der Balanced Scorecard bei OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 84 ff.

²⁷ Vgl. TONGE, R. C. (1996a), S. 19.

²⁸ Vgl. EGLI, B.; LÜTHI, H. P. (1999), S. 29 ff.

Anspruchsgruppen aufweist.²⁹ Dabei liegt – im Kontext des Fusionsprozesses – ein zentraler Vorteil der Etablierung einer eigenständigen Perspektive in der Möglichkeit, diese nach erfolgreichem Abschluß der Fusion zu eliminieren, ohne die ursprüngliche Balanced Scorecard inhaltlich und strukturell verändern zu müssen.³⁰

Eine kritische Betrachtung der hier nur skizzenhaft vorgestellten praktischen Modifikationen der Balanced Scorecard führt zu der Erkenntnis, daß die Ursache für diese Änderungen vor allem in strategisch dominierten Erwägungen zu sehen ist.³¹ Bezogen auf die „Philosophie“ der Balanced Scorecard und die nachgezeichneten theoretischen Einschätzungen ist in praxi eine Dominanz der Grundidee der Strategieorientierung gegenüber der Ausgewogenheit zu erkennen. Dies erweist sich auch insofern als schlüssig, da – wie in Kapitel 3 dargestellt – die gesamte Balanced Scorecard eine strikte Strategieorientierung aufweist und die Entwicklung der perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten ihren Ausgangspunkt in der Strategie haben sollte. Daher ist es fraglich, warum dieses Postulat nur auf die die Perspektiven konkretisierenden Kennzahlen beschränkt werden soll und nicht auch die Perspektiven selbst auszudehnen ist. Im übertragenen Sinne findet daher auch im Kontext der Balanced Scorecard die These, daß die Struktur zweckmäßigerweise der Strategie folgen sollte, ihre Bestätigung.³² Denn eine strikte Strategiefokussierung der einzelnen Perspektiven sichert eine umfassende Abdeckung aller strategischen Informationsbedarfe und kann damit die eingangs befürchtete Entstehung eines parallel zur Balanced Scorecard entwickelten Zahlengerüsts verhindern. Auch die von KAPLAN und NORTON geäußerte Kritik einer möglicherweise außerhalb des Ursache-Wirkungsnetzwerkes stehenden und Unausgewogenheiten nach sich ziehenden Perspektive kann durch die Forderung nach einer Strategieorientierung bei der Perspektivenwahl entschärft werden. Erfolgt im ersten Schritt eine die wettbewerbsentscheidenden Handlungsfelder nachzeichnende Strukturierung der Balanced Scorecard in die einzelnen Perspektiven und erst im zweiten Schritt eine strategiegeleitete kennzahlengestützte Konkretisierung dieser, werden alle Perspektiven in die umfassenden Ursache-Wirkungsketten eingebunden. Damit einhergehend wird auch eine ausgewogene Struktur der Kennzahlenarten gewährleistet.

Neben diesen allgemeinen Gründen erzwingt auch ein spezieller Gesichtspunkt – im Kontext des Leistungscontrolling – die Flexibilisierung des multiperspektivischen Aufbaus der Balanced Scorecard. Durch ihre Kennzeichnung als Controlling-Instrument muß ihr in der Entsprechung der gewonnenen Erkenntnisse bezüglich der allgemeinen

²⁹ Vgl. EGLI, B.; LÜTHI, H. P. (1999), S. 1 ff.

³⁰ Vgl. EGLI, B.; LÜTHI, H. P. (1999), S. 32.

³¹ Vgl. auch die Einschätzung bei CHOW, C. W.; HADDAD, K. M.; WILLIAMSON, J. E. (1997), S. 22.

³² Vgl. dazu CHANDLER, A. D. JR. (1962), S. 383.

Konzeptionsbestandteile³³ eine Kontextabhängigkeit attestiert werden: Die Balanced Scorecard – und damit auch ihre generelle Struktur – ist jeweils so zu gestalten, wie es die spezifischen Einsatzzwecke notwendig machen.³⁴ Wie sich in concreto die strategisch motivierten Modifikationen des Aufbaus der Balanced Scorecard in ausgewählten Kontextsituationen gestalten können, werden die nachfolgenden Beispiele demonstrieren. Dabei erfolgt eine exemplarische Diskussion der Modifikation der Balanced Scorecard erstens in internationalen Joint Ventures und zweitens in Non-Profit Organisationen, die jeweils durch den spezifischen Charakter beider Organisationsformen notwendig gemacht wird. Um die kontextbezogenen Anpassungserfordernisse deutlich zu machen, wird in beiden Fällen ein vierstufiger Analysegang gewählt, der die nachstehenden Elemente beinhaltet:

- Kurze Charakterisierung der Organisationsform,
- Hervorhebung der (strategischen) Zielsetzungen,
- Ableitung der resultierenden Anforderungen an eine Balanced Scorecard,
- Vorschlag zur strukturellen Konzeption der Balanced Scorecard.

4.3.2 Kooperationsperspektive in internationalen Joint Ventures

Ohne an dieser Stelle die Definitionsweite des Begriffs Joint Venture en detail nachzuzeichnen,³⁵ wird selbiges im Kontext dieser Darstellung³⁶ als eine vertragliche, langfristige Kooperation zwischen zwei oder mehreren Unternehmen verstanden. Entscheidend bei dieser Zusammenarbeit ist ihre rechtliche Selbständigkeit und ihre Ausstattung mit Eigenkapital. Neben dem Kapital bringen die Partnerunternehmen auch andere Ressourcen – bspw. Know-how oder Managementkapazität – in die Kooperation ein und übernehmen gemeinsam Führungsverantwortung sowie das unternehmerische Risiko. Ein derart verstandenes Joint Venture kann dann als ein internationales charakterisiert werden, wenn mindestens einer der beteiligten Partner aus einem anderen als dem Gründungsland der Joint Venture-Einheit stammt.³⁷

³³ Vgl. dazu den Abschnitt 2.1.2.

³⁴ Vgl. bspw. zu den Anforderungen an eine Balanced Scorecard in unterschiedlichen Konzerntypen WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999b), S. 155 ff.

³⁵ Vgl. hierzu vor allem STAUDT, E. (1995), S. 720 f. In Kürze auch BACKHAUS, K.; BÜSCHKEN, J.; VOETH, M. (1998), S. 139, BECKER, J. (1998), S. 325 f. sowie KOTLER, P.; BLIEMEL, F. (1999), S. 643.

³⁶ Vgl. zur ausführlichen Herleitung der hier verwendeten Begriffsbestimmung HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.).

³⁷ Vgl. GERINGER, J. M.; HEBERT, L. (1991), S. 249.

Mit der Gründung eines – vor allem internationalen – Joint Ventures werden in der Regel zwei Zielkategorien verfolgt:³⁸ Unter die erste lassen sich solche Ziele subsumieren, die alleine durch die Einbeziehung eines (lokalen) Partners erreicht werden, wie die Beschränkung des Wettbewerbs.³⁹ Die zweite umfaßt die Zwecksetzungen, die sich erst im Joint Venture selbst realisieren lassen und die daher von der Konfiguration und dem Management der Kooperation abhängen. Zu nennen wären hier insbesondere Finanz-, Lern-, Ressourcensicherungs- und Synergieziele.⁴⁰ Exemplarisch für die Finanzziele sei die Erzielung von Erträgen in den Mutterunternehmen durch Ausschüttungen genannt. Aus diesem kurzen Überblick über die mit einem Joint Venture anvisierten Zielsetzungen lassen sich unmittelbar zwei Spezifika ableiten, die einen Einfluß auf eine zu konzipierende Balanced Scorecard ausüben.⁴¹ Erstens können im Zielsystem eines Joint Ventures die aufgeführten nicht-finanziellen Zielsetzungen in Form des Lernens, der Sicherung eines Zuganges zu wichtigen Ressourcen und die Realisierung von Synergien einen breiten Raum einnehmen und stellenweise sogar die monetären Zwecke dominieren. Diese Überlegung läßt sich mit der Erkenntnis begründen, daß den vom Joint Venture-System verfolgten Zielen bezogen auf die jeweiligen Vorgaben der Partnerunternehmen ein Mittelcharakter zugesprochen werden kann:⁴² Bspw. werden in einem Joint Venture, dessen Zielsystem von der Notwendigkeit der Erlernung eines speziellen Produktionsverfahrens dominiert ist, finanzielle Restriktionen und Erwägungen eine nachgelagerte Rolle spielen. Dies ist begründbar mit der Tatsache, daß die Erreichung des Lernziels mittelfristig in dem Mutterunternehmen auch die Realisierung von Finanzzielen ermöglichen wird. Dieser möglichen Verlagerung in der Gewichtung zwischen den verschiedenen Zieltypen muß durch eine adäquate Strukturierung einer Balanced Scorecard entsprochen werden, um nicht durch eine falsche Informationsgenerierung eine unerwünschte Schwerpunktlegung zu provozieren. Zweitens – und dieses Spezifikum wiegt weitaus schwerer – muß ein Informationen generierendes Instrument wie die Balanced Scorecard alle denkbaren Blickwinkel auf das Joint Venture einnehmen. So impliziert die Entwicklung einer Balanced Scorecard für eine derartige Unternehmenskooperation die Abbildung der Ziele und deren Treiber sowohl aus Sicht der einzelnen Partner als auch aus der Perspektive des gesamten Joint Venture Systems. In dieser Aussage spiegeln sich die soeben gewonnenen Erkenntnisse über die Zielstruktur wider, denen entnommen werden kann, daß die generellen Zielsysteme der jeweiligen Einhei-

³⁸ Vgl. dazu ausführlich HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.). Zu alternativen Erklärungsansätzen für die Entstehung von Joint Ventures vgl. KUTSCHKER, M. (1995), Sp. 1081 ff.

³⁹ Vgl. PORTER, M. E.; FULLER, M. B. (1989), S. 376.

⁴⁰ Vgl. HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.).

⁴¹ Die Möglichkeiten des Einsatzes einer Balanced Scorecard in Joint Ventures thematisieren auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 173 ff. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 167 ff. Änderungen an der Struktur nehmen sie aber – erwartungsgemäß – nicht vor, sondern stellen primär auf die Eignung zur Definition gemeinsamer Zielvorstellungen ab.

ten eines Joint-Ventures differieren können: Die dominanten Ziele der einzelnen Partner können unterschiedlicher Natur sein, aber gleichzeitig von der Umsetzung der mit dem Joint Venture etablierten Zwecke abhängen. Um Schwerpunktlegungen zugunsten entweder der Ziele der Mutterunternehmen oder des Joint Ventures an sich zu verhindern, ist daher die Balanced Scorecard auf das komplette Joint Venture-System auszurichten. Eine dritte Besonderheit entspringt nicht den vorgestellten allgemeinen Joint-Venture-Zielen, sondern ist eine Konsequenz des hier gewählten Betrachtungsobjektes eines internationalen Joint Ventures. Die mit der Internationalität verbundene Herausforderung der Integration verschiedener Nationalkulturen strahlt auf die Konzeption des einzusetzenden Informationsinstrumentes aus, da bspw. ermittelte Abweichungen in verschiedenen Kulturkreisen unterschiedlich interpretiert werden müssen.⁴³ So legt die empirische Erkenntnis, daß in Budgets amerikanischer Unternehmen ein höherer „budgetary slack“⁴⁴ als in denen der japanischen Unternehmen enthalten ist, nahe, Budgetüberschreitungen bei einem amerikanischen Joint Venture-Partner weitaus kritischer zu betrachten.

Die Analyse dieser speziellen Kontextfaktoren eines internationalen Joint Ventures führt erstens hinsichtlich der denkbaren Abschwächung in der Dominanz der finanziellen Ziele zu einem Verzicht auf die Determinierung der finanziellen Perspektive als definitivem Kulminationspunkt. Das zweite Charakteristikum, die notwendige Berücksichtigung sowohl der einzelnen Partner als auch des gesamten Systems erfordert eine weitergehende Auseinandersetzung mit den Potentialen der einzelnen Perspektiven der Balanced Scorecard.⁴⁵ Während mit den vier Standardperspektiven die zentralen strategischen Wettbewerbsfaktoren der einzelnen Joint Venture-Partner hinreichend abgebildet werden, läßt die Balanced Scorecard eine Konkretisierung der Erfolgsfaktoren aus Sicht des kompletten Systems vermissen. Da in einem kooperativen Kontext die Art der Zusammenarbeit eine hohe strategische Bedeutung für die Stabilität und den Erfolg aufweist, wird die Entwicklung einer dieser Erkenntnis folgenden Kooperationsperspektive vorgeschlagen.⁴⁶ Als Ergebnisgröße fungiert das dabei nur im gesamten System zu realisierende Synergieziel eines Joint Ventures, während die Treiber in den Elementen Harmonie der Partner⁴⁷ und gegenseitiges Vertrauen⁴⁸ identifiziert werden.⁴⁹ So kann

⁴² Vgl. zu diesem Abschnitt HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.).

⁴³ Vgl. zu diesem als „kulturelle Distanz“ bezeichneten Problem insbes. PAUSENBERGER, E.; ROTH, A. (1997), S. 592 ff.

⁴⁴ Der Ausdruck „budgetary slack“ umschreibt die bewußte Kalkulation eines zu hoch angesetzten Budgets durch Unterschätzung der erwarteten Erlöse und Überschätzung der erwarteten Kosten. Vgl. dazu z.B. BELKAOUI, A. R. (1989), S. 43 ff.

⁴⁵ Vgl. hierzu HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.).

⁴⁶ Vgl. HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.).

⁴⁷ Die Harmonie als Indikator des JV-Erfolges begründet OESTERLE, M.-J. (1995), S. 999, mit deren starkem Einfluß auf die Leistungserstellung.

als Beispiel für einen Harmonie abbildenden Indikator der Anteil einvernehmlich gefundener Lösungen aufgeführt werden, während sich der Aufbau von Vertrauen u.a. durch die Etablierung langfristiger persönlicher Beziehungen realisieren läßt. Eine denkbare Kennzahl zur Operationalisierung eines solchen Schlüsselfaktors ist bspw. die Aufenthaltsdauer der von einem Mutterunternehmen in das Joint Venture entsandten Mitarbeiter. Den schematischen Aufbau einer kontextinduziert modifizierten Balanced Scorecard für internationale Joint Ventures visualisiert die Abbildung 27.

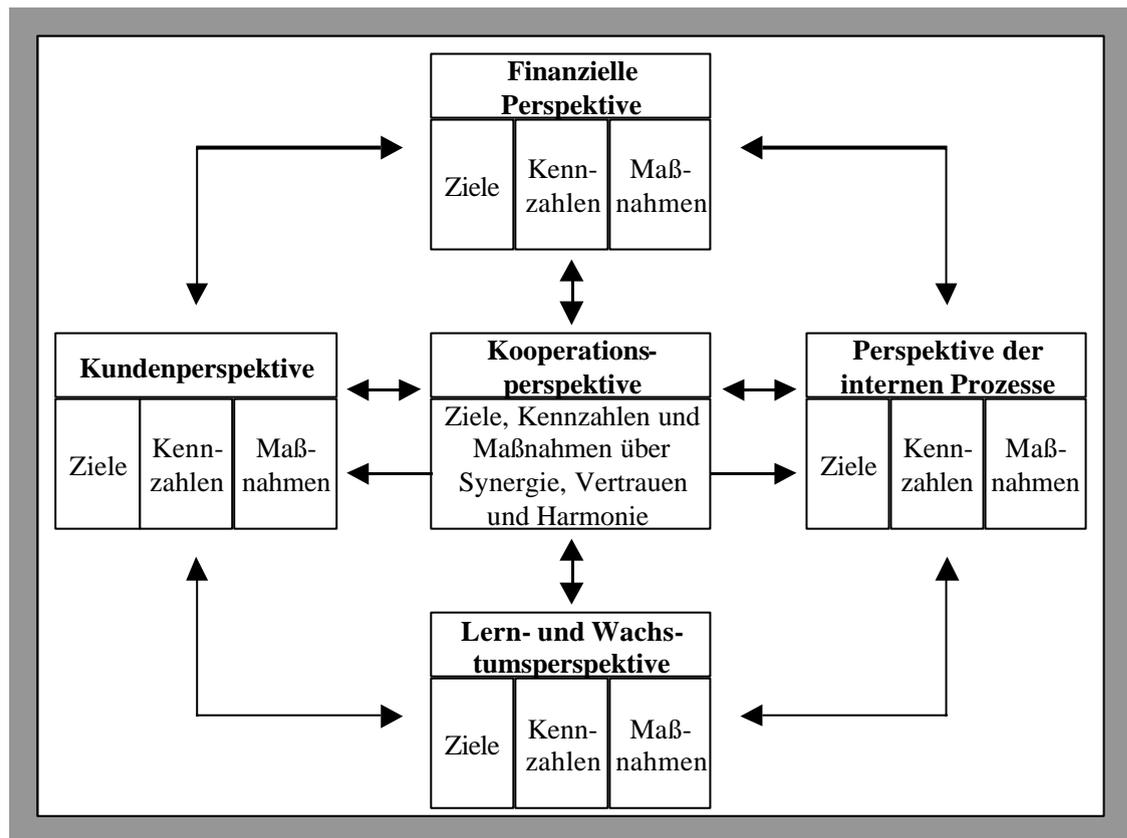


Abbildung 27: Exemplarischer Aufbau einer Balanced Scorecard für internationale Joint Ventures⁵⁰

Durch die demonstrierte Umgestaltung der Balanced Scorecard findet eine Sensibilisierung für die Wichtigkeit der kooperativen Elemente des Joint Ventures statt. Darüber hinaus werden die Partner mit der Kooperationsperspektive gezwungen, die von der

⁴⁸ Gegenseitiges Vertrauen senkt u.a. die Transaktionskosten (insbesondere die Kontrollkosten) innerhalb des Joint Ventures und unterstützt Koordination und Handhabung von Joint Ventures. Vgl. BÜCHEL, B. S. T. ET AL. (1997), S. 166.

⁴⁹ Zu konkreten Kennzahlen für die Kooperationsperspektive vgl. die Fallstudie zur AMECO bei HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.).

⁵⁰ In Anlehnung an HOFFJAN, A.; KARLOWITSCH, M.; REHBACH, C. (i.V.). Die in dieser Abbildung dargestellten Pfeile stellen keine idealtypischen, sondern lediglich mögliche Zusammenhänge dar, da aufgrund der Zielvielfalt in Joint Ventures keine idealtypischen Zusammenhänge aufgezeigt werden können. So muß die finanzielle Perspektive bspw. nicht zwangsläufig den Kulminationspunkt markieren.

Zusammenarbeit erhofften Synergien ebenso wie zu erwartende Hindernisse der Kooperation offenzulegen. Der Vorteil der strukturellen Anpassung der Balanced Scorecard kann daher erstens in der Fokussierung auf die kontextspezifischen Erfolgsfaktoren und zweitens in der Kommunikation der jeweiligen Erwartungen zur Vorbeugung etwaiger Mißverständnisse gesehen werden. Eine noch stärkere Zweckmäßigkeit ist einer Modifikation der Balanced Scorecard bei der zweiten hier zu betrachtenden Organisationsform – der NPO – zuzusprechen, wie die nachfolgenden Überlegungen explizieren werden.

4.3.3 Perspektiven der Leistungserbringung und der Leistungswirkung in Non-Profit Organisationen

Unter den weiten Begriff der Non-Profit Organisation fallen alle diejenigen Institutionen, die ohne Verfolgung eines primären Gewinnerwirtschaftungsziels⁵¹ Güter oder Dienstleistungen zur Bedürfnisbefriedigung anbieten.⁵² Als wichtigstes Charakteristikum einer NPO läßt sich die Tatsache anführen, daß möglicherweise erzielte Gewinne einer Verwendungsbeschränkung unterliegen.⁵³ Darüber hinaus ist die besondere Mitarbeiterstruktur in dieser Organisationsform hervorzuheben, die durch die Koexistenz haupt- und ehrenamtlich Tätiger gekennzeichnet ist.⁵⁴ Als Beispiele für eine Non-Profit Organisation lassen sich Vereine und Verbände anführen.⁵⁵

Wie bereits angedeutet, nimmt – im Gegensatz zu Unternehmen – das Gewinnziel keine zentrale Rolle ein: Statt dessen dominieren die Sachziele den Zielkatalog einer NPO.⁵⁶ Über diese besondere Zielgewichtung hinausgehend ragt im Non-Profit Bereich auch eine spezifische Struktur der aus der alles dominierenden Mission abgeleiteten Zwecksetzungen heraus.⁵⁷ So übernehmen die Leistungswirkungsziele die Konkretisierung der Mission und formulieren die von einer NPO bei ihren Anspruchsgruppen in Form von Zustands- oder Verhaltensänderungen angestrebten Wirkungen. Um die damit determinierten Wirkungsziele erreichen zu können, bedarf die NPO der Hervorbringung eines bestimmten Outputs in Form konkreter Produkte oder Dienstleistungen, die ihrerseits die Leistungserbringungsziele ausmachen. Deren Grundlage bilden wiederum die orga-

⁵¹ Vgl. MARIK, M. (1995), S. 7.

⁵² Zur breiten Diskussion des NPO-Begriffs in der Literatur vgl. BADEL, C. (1999a), S. 6 ff.

⁵³ Die Möglichkeit der Gewinnerzielung wird für Non-Profit Organisationen nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Vgl. dazu bspw. BERENS, W.; KARLOWITSCH, M. (1999), S. 88 f.

⁵⁴ Vgl. zur generellen Bedeutung der ehrenamtlichen Arbeit BADEL, C. (1999b). Insbesondere sei hier auf die spezifischen Probleme verwiesen, die sich durch die Integration ehrenamtlicher Mitarbeiter ergeben. Vgl. dazu BADEL, C. (1999b), S. 447 ff.

⁵⁵ Vgl. die detaillierte Tabelle bei MARIK, M. (1995), S. 8.

⁵⁶ Vgl. HORAK, C.; MATUL, C.; SCHEUCH, F. (1999), S. 157.

⁵⁷ Vgl. zu der Zusammensetzung des Zielsystems in Non-Profit Organisationen HORAK, C. (1995), S. 166 ff., ROGGO, J. (1995), S. 81 ff. sowie HORAK, C.; MATUL, C.; SCHEUCH, F. (1999), S. 154 f.

nisationalen Potentiale sowie die zielführend konfigurierten Prozesse, so daß das Zielsystem einer Non-Profit Organisation um Potential- und Verfahrensziele zu ergänzen ist. Dieses wird abgerundet durch die Formalziele, welche „generelle Wertvorstellungen über die Wirkungserzielung oder Leistungserbringung“⁵⁸ – wie die Effizienz eines Prozesses – beinhalten. Die Verschiebung in der Zielgewichtung und die vorgestellten konstitutiven Elemente des Zielkanons einer NPO fungieren als Gestaltungsrahmen für betriebswirtschaftliche Instrumente im allgemeinen und die Balanced Scorecard im speziellen, so daß bei dem hier interessierenden letzteren Verfahren konkrete Anpassungserfordernisse evident werden.⁵⁹

Die Sachzieldominanz in Non-Profit Organisationen legt die Annahme von Implementierungswiderständen gegen einseitig oder primär auf monetäre Ziele fokussierte Instrumente nahe.⁶⁰ So konstatieren HORAK, MATUL und SCHEUCH bspw. den für die Mitarbeiter einer NPO bedrohenden Charakter, den formalzielbezogene, wirtschaftliche Überlegungen annehmen.⁶¹ Aus diesem Grunde sind bei der Entwicklung einer Balanced Scorecard Ansätze zu generieren, in denen die finanzielle Perspektive als Kulminationspunkt von einer anderen Perspektive abgelöst wird. Doch nicht nur die in einer NPO unterschiedliche Zielgewichtung, sondern auch die spezifische Gestaltung des Zielsystems bedarf einer adäquaten Abbildung in der Balanced Scorecard. Hier ist insbesondere die Aufspaltung der sich kundenseitig konkretisierenden Ziele in Leistungswirkung und -erbringung hervorhebenswert, weil beide eng mit den gesteckten Sachzielen korrespondieren: Während eine Messung der erzielten Leistungswirkung im Kern den tatsächlichen Sachzielerreichungsgrad offenlegt,⁶² kann die kennzahlengestützte Abbildung der Leistungserbringung als Indikator für die generelle Adäquanz der aktuellen Maßnahmen zur Erreichung der anvisierten Wirkungen verstanden werden. Daher müssen sowohl die Leistungswirkungsziele als auch die Leistungserbringungsziele – in hervorgehobener Art und Weise – Eingang in die Balanced Scorecard finden. Ebenso wurde – weiter oben – als zusätzliches Charakteristikum einer Non-Profit Organisation die Beschäftigung ehrenamtlicher Mitarbeiter genannt, deren Abbildung in den betriebswirtschaftlichen Informationsinstrumenten erhebliche Probleme verursacht.⁶³ Bei-

⁵⁸ HORAK, C.; MATUL, C.; SCHEUCH, F. (1999), S. 155.

⁵⁹ Vgl. zu diesem Gedankengang BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000), S. 20 ff. Ebenso auch HADDAD, T. (1998), S. 59.

⁶⁰ Vgl. BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000); S. 21.

⁶¹ Vgl. HORAK, C.; MATUL, C.; SCHEUCH, F. (1999), S. 158.

⁶² Anzumerken sei an dieser Stelle, daß die starke Betonung der Leistungswirkung innerhalb der Ziele einer NPO grundsätzlich Operationalisierungsprobleme mit sich führt. Vgl. dazu HEYD, R. (1997), S. 558 sowie HORAK, C.; MATUL, C.; SCHEUCH, F. (1999), S. 157. Zur Lösung dieser – an dieser Stelle der vorliegenden Arbeit nicht näher zu thematisierenden – Probleme wird auf die Literatur verwiesen. Vgl. dazu BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000), S. 21.

⁶³ Vgl. dazu vor allem MERTES, M. (i.V.)

spielhaft sei hier die kostenrechnerische Bewertungsproblematik beim Vergleich von Prozessen genannt, die sowohl von haupt- als auch von ehrenamtlichen Mitarbeitern ausgeführt werden: Während die Kosten für die hauptamtlichen Mitarbeiter i.d.R. den üblichen Informationssystemen entnommen werden können, stellt sich für die Ehrenamtlichen die Frage nach der zweckmäßigen Höhe der zu berücksichtigenden kalkulatorischen Kosten. Die offensive Bewältigung derartiger Probleme erweist sich für den Anwender einer Balanced Scorecard in einer NPO als zwingende Notwendigkeit, da insbesondere aufgrund des „Dienstleistercharakters“ dieser Organisationsform⁶⁴ den Mitarbeitern eine hohe Bedeutung zugesprochen wird.⁶⁵

Die Auseinandersetzung mit den drei soeben skizzierten spezifischen Anforderungen an die Struktur einer Balanced Scorecard für eine Non-Profit Organisation zieht drei Modifikationen nach sich.⁶⁶ Erstens ist zu überlegen, wie der finanziellen Perspektive der Status als Kulminationspunkt genommen werden kann. Aus der Nachrangigkeit der monetären Ziele in einer NPO und aus den beschränkten Möglichkeiten zur Verwendung möglicherweise erwirtschafteter Gewinne resultiert in der Literatur der vollständige Verzicht auf diese Perspektive.⁶⁷ Dieser Vorschlag erweist sich aber vor dem Hintergrund des Mittelcharakters der Finanzen als nicht zielführend und legt eine Fundierung der finanziellen Perspektive als Treiberperspektive nahe. Ähnlich wie die Perspektive des Lernens und Wachstums in der Urform der Balanced Scorecard kann ihr die Funktion der Sicherung der Zukunftsfähigkeit attestiert werden.⁶⁸ Die zweite strukturelle Anpassung ergibt sich aus der zweifachen Integration kundenorientierter Zwecksetzungen – in der Ausprägung als Leistungswirkungs- und Leistungserbringungsziele – in das Zielsystem einer NPO, welche nachhaltig die strikte Sachzieldomnanz unterstreicht. Aufgrund der grundsätzlich verschiedenen Charakteristika beider Zielkategorien – hier sei beispielhaft die unterschiedliche Eignung zur Operationalisierung angesprochen – ist eine Aufspaltung der Kundenperspektive in eine Perspektive der Leistungswirkung und eine Perspektive der Leistungserbringung zweckmäßig. Der enge Bezug zwischen den angestrebten Wirkungen und der das Zielsystem dominierenden Mission legt darüber hinaus nahe, der Perspektive der Leistungswirkung die Funktion des Kulminationspunktes der Balanced Scorecard einer Non-Profit Organisation zuzuweisen.⁶⁹ Schließlich ist drittens dem Spezifikum der – einen gewissen Anteil an ehrenamtlich Tätigen umfas-

⁶⁴ Die Ähnlichkeit einer NPO mit einem Dienstleister thematisiert MARIK, M. (1995), S. 9 ff., als ein wesentliches Charakteristikum des Non-Profit Bereiches.

⁶⁵ Vgl. BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000), S. 22.

⁶⁶ Vg. auch die von TONGE, R. (1996b), S. 50 f., präsentierten ersten Überlegungen bzgl. einer Balanced Scorecard für öffentliche Unternehmen.

⁶⁷ Vgl. HADDAD, T. (1998), S. 60 f.

⁶⁸ Vgl. zu diesem Gedankengang BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000), S.21.

⁶⁹ Vgl. BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000), S. 21.

senden – Mitarbeiter als zentraler Produktionsfaktor Rechnung zu tragen und eine spezielle Mitarbeiterperspektive zu konfigurieren. Die Summe der hier vorgestellten strukturellen Änderungen einer Balanced Scorecard für eine NPO veranschaulicht das in der Abbildung 28 demonstrierte Zusammenspiel der einzelnen Perspektiven.⁷⁰

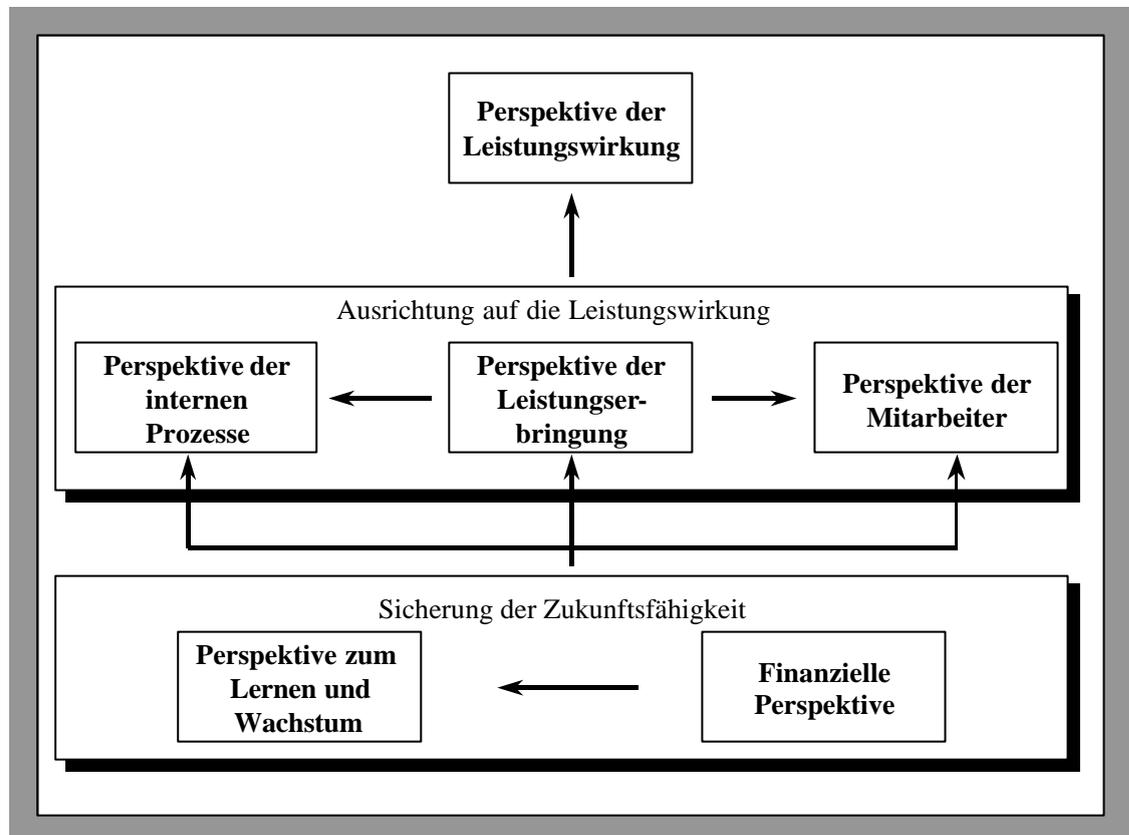


Abbildung 28: Idealtypische Struktur einer Balanced Scorecard in Non-Profit Organisationen

4.4 Inhaltliche und instrumentelle Verbesserungen der vier originären Perspektiven und ihrer Verknüpfungen

Dem Muster der bisherigen Vorgehensweise bei der Modifikation der Balanced Scorecard folgend wird in den nachstehenden Überlegungen der Fokus auf ein weiter eingeschränktes Erkenntnisobjekt gerichtet: Nachdem zunächst die allgemeine Funktion der Balanced Scorecard einer Spezifizierung unterzogen wurde, bevor sodann eine kontextsensitive Anpassung ihrer Makrostruktur erfolgte, richtet sich das Interesse der anschließenden Ausführungen auf die von den vier Perspektiven und den sie verknüpfenden Ursache-Wirkungsketten markierten einzelnen Elemente der Balanced Scorecard. Dabei wird eine Modifikation in inhaltlicher und/ oder in instrumenteller Hinsicht vor-

⁷⁰ Eine inhaltliche Konkretisierung dieser NPO-Balanced Scorecard nehmen BERENS, W.; KARLOWITSCH, M.; MERTES, M. (2000), S. 20 ff. vor.

genommen. Zur zielführenden Ausrichtung der dabei zu generierenden Vorschläge sind für jede der vier Perspektiven aus den bisherigen Erkenntnissen der vorliegenden Arbeit die Weiterentwicklungspotentiale offenzulegen, wobei sich für dieses Unterfangen jeweils drei Ansatzpunkte anbieten:

- die im Zuge der Vorstellung des Ansatzes von KAPLAN und NORTON in Kapitel 3 geäußerte perspektivenspezifische Kritik,
- die sich nach Abschnitt 4.1.1 ergebenden, einer speziellen Perspektive zuzurechnenden Defizite der Balanced Scorecard im Lichte der Anforderungen an ein Instrument des Leistungscontrolling und
- die Funktionen bzw. Aufgaben des Leistungscontrolling nach Abschnitt 2.3.4, die von der Balanced Scorecard übernommen werden können.

4.4.1 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten finanziellen Perspektive

4.4.1.1 Weiterentwicklungspotentiale der finanziellen Perspektive

Die **im Zuge der Vorstellung des von KAPLAN und NORTON entwickelten Grundkonzepts der Balanced Scorecard geäußerte Kritik** an der finanziellen Perspektive zielt im Kern auf ein gravierendes inhaltliches Defizit ab. Dieses äußert sich in einer Divergenz zwischen dem mit der Abbildung des Unternehmens aus Kapitalgebersicht explizit formulierten Ziel dieser Perspektive und den Versuchen zur kennzahlenbezogenen Erfüllung dieses Anspruchs. Die aufgezeigte Fokussierung auf Größen, die vornehmlich aus den Systemen des internen und externen Rechnungswesens einer Betrachtungsperiode gebildet werden, greift bei der angestrebten Einnahme eines kapitalgeberorientierten Blickwinkels zu kurz. Diese Einschätzung bezieht sich definitionsgemäß nur auf die Organisationen, für die eine Kapitalgeberorientierung integraler Bestandteil des Zielsystems ist bzw. sein muß. Dies sind i.d.R. alle (erwerbswirtschaftlichen) Unternehmen, so daß die folgenden Überlegungen auch nur für diese als relevant zu erachten sind.⁷¹ Für Non-Profit Organisationen wird dementsprechend kein inhaltlicher Handlungsbedarf bei der Konkretisierung einer finanziellen Perspektive gesehen. Als Ansatzpunkt für eine zielführende Weiterentwicklung der finanziellen Perspektive ergibt sich daher eine Änderung der inhaltlichen Schwerpunktlegung zu Güns-

⁷¹ Es ist darauf hinzuweisen, daß sich für viele eigentümergeführte Unternehmungen auch keine unmittelbare Notwendigkeit einer Kapitalmarktfokussierung identifizieren läßt, so daß sich auch für diesen Fall nicht per se der Zwang zur Modifikation der finanziellen Perspektive einstellt.

ten der Kenngrößen einer sog. wertorientierten Unternehmensführung, deren Entwicklung und Konzeption in dem Ziel einer Kapitalgeberzentrierung begründet ist.⁷²

Da die Diskussion der Balanced Scorecard **im Lichte der generellen Anforderungen an ein Instrument des Leistungscontrolling** kein weiteres spezielles Manko der finanziellen Perspektive offengelegt hat, bleibt dieser Ansatzpunkt zunächst die einzige Notwendigkeit zur Verbesserung dieser Perspektive. Allerdings kann die Betrachtung der finanziellen Perspektive im Fokus des Leistungscontrolling zur Konkretisierung dieses Anknüpfungspunktes nutzbar gemacht werden, indem ihr Hinweise bezüglich des Grades der als zweckmäßig erachteten Schwerpunktlegung auf wertorientierte Kenngrößen entnommen werden.⁷³ So wurde bei der Analyse der Fähigkeit der Balanced Scorecard zur Bereitstellung von Informationen über die drei Dimensionen der Leistung die Funktion der finanziellen Perspektive zur monetären Quantifizierung der (Leistungs-) Wirkungen hervorgehoben: Bspw. können umsatzbezogene Kennzahlen als Indikator für den Erfolg der kundenseitig vollzogenen Anstrengungen verstanden werden – mit dem Resultat, daß die von KAPLAN und NORTON vorgeschlagenen Kenngrößen auf diese Weise eine direkte Verknüpfung von Ursache und Wirkung ermöglichen. Ähnliche Beispiele lassen sich auch für den zweiten, unmittelbar an die finanzielle Perspektive geknüpften Bereich der Balanced Scorecard finden: Die Erreichung von Zeitzielen der internen Prozeßperspektive schlägt sich in den meisten Fällen in der Realisierung von Kostenzielen nieder, soweit diese in der finanziellen Perspektive erfaßt sind. Dieser direkte Zusammenhang zwischen der finanziellen Perspektive und ihren Treiberperspektiven ist auch nach ihrer inhaltlichen Umstrukturierung aufrechtzuerhalten, da er sowohl ein Resultat der ersten Grundidee der Balanced Scorecard darstellt, als auch die konsequente Realisierung der vielfältigen Vorteile umfassenden Ursache-Wirkungsnetzwerke in der Balanced Scorecard sichert. In der Konsequenz dieses Gedankenganges darf die als notwendig erachtete Schwerpunktlegung auf kapitalgeberbezogene Kennzahlen nicht zu einer vollständigen Verdrängung des von KAPLAN und NORTON vorgeschlagenen Inhaltes der finanziellen Perspektive führen. Dem Postulat der Ausgewogenheit der Maßgrößen innerhalb einer Balanced Scorecard Folge leistend ist mithin eine gleichrangige Behandlung von – zumeist stark aggregierten – wertorientierten Kapitalgebergrößen und detaillierten, die

⁷² Zur Einschätzung, daß die Ansätze einer wertorientierten Unternehmensführung per se eine Kapitalgeberfokussierung implizieren, vgl. ARBEITSKREIS „FINANZIERUNG“ DER SGDGF (1996), S. 543.

⁷³ Auf den ersten Blick mag die im Rahmen der finanziellen Perspektive zu vollziehende Kapitalgeberorientierung im Widerspruch zu dem mit dem Leistungscontrolling implizit verbundenen Anspruch der primären Sachzielorientierung stehen. Allerdings hat die im Abschnitt 2.2.3 vorgenommene Spezifizierung des Leistungsbegriffs eine starke Interdependenz zwischen der Leistung und den (monetären) Formalzielen hervorgebracht. Eine kapitalgeberorientierte Gestaltung der finanziellen Perspektive einer leistungscontrollinggerechten Balanced Scorecard erweist sich als zweckmäßig, um diese Interdependenz erstens zu visualisieren und zweitens die sachzielorientierten Kennzahlen auch formalzieladäquat zu formulieren.

pitalgebergrößen und detaillierten, die Wirkungen der aus den übrigen Perspektiven abgeleiteten Maßnahmen quantifizierenden Kennzahlen zu gewährleisten.

Mit dieser Aufgabe ist die zentrale Weiterentwicklungsmöglichkeit der finanziellen Perspektive umrissen, da sich aus den **speziellen Aufgaben des Leistungscontrolling** keine zusätzlichen Herausforderungen ergeben, die von dieser Perspektive bewältigt werden müßten.

4.4.1.2 Kapitalgeberorientierte Kennzahlen als potentielle Maßgrößen der finanziellen Perspektive

Die geforderte Etablierung einer konsequenten Kapitalgeberorientierung innerhalb der finanziellen Perspektive läßt sich durch eine Verwendung der im Rahmen der sogenannten Shareholder Value Analyse entwickelten Kennzahlen zur Ermittlung des Eigenkapitalwertes erreichen.⁷⁴ Unter diesen nehmen insbesondere drei Größen – bzw. die damit korrespondierenden „Denkansätze“ – einen breiten Raum in der Diskussion ein:⁷⁵

- der Discounted Cash Flow (DCF),
- der Economic Value Added (EVA) sowie
- der Cash Flow Return on Investment (CFROI).

Empirische Untersuchungen zeigen eine hohe Korrelation zwischen der Wertentwicklung von Unternehmen und den entsprechenden Ausprägungen dieser drei Größen, so daß mit deren Hilfe eine Abbildung der Kapitalmarktanforderungen innerhalb des Unternehmens erfolgen kann.⁷⁶ Aus diesem Grunde – der Integration einer auf den Kapitalmarkt orientierten Sichtweise in intern eingesetzte Kennzahlen – ist den drei aufgezählten Kennwerten eine Kapitalgeberorientierung zu bescheinigen. Zur Prüfung der

⁷⁴ Zur generellen Zweckmäßigkeit der Verwendung der Ergebnisse einer Shareholder Value Analyse im Controlling vgl. HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 187. Dabei sei an dieser Stelle ausdrücklich betont, daß – dem Gedanken eines lediglich die Führung unterstützenden Controlling folgend – nur die Verwendung des Shareholder Value **als Kennzahl** im Rahmen des Controlling betrachtet wird. Daher werden im folgenden auch keinerlei Aussagen über die „Philosophie“ des Shareholder Value bzw. den Shareholder Value als „Handlungsmaxime“ getroffen. Vgl. dazu HOSTETTLER, S. (1998), S. 26 ff. oder insbes. RICHTER, F. (1999), S. 19 ff.

⁷⁵ In der Literatur findet sich vielfach eine Unterteilung in vier verschiedene Ansätze, indem bei den Methoden des Discounted Cash Flow (DCF) zwischen den Verfahren von RAPPAPORT, A. (1986) und COPELAND, T.; KÖLLER, T.; MURRIN, J. (1998) differenziert wird. Vgl. dazu bspw. BÜHNER, R. (1996), S. 392 ff. sowie HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 187 f. Aufgrund der auch in diesen beiden Publikationen geäußerten engen inhaltlichen Verwandtschaft beider DCF-Ansätze wird diesem Vorgehen hier nicht gefolgt: Die Verfahren von RAPPAPORT einerseits sowie COPELAND, KÖLLER und MURRIN andererseits unterscheiden sich im wesentlichen nur in der Art und Weise der Ermittlung der inhaltlich identischen – weiter unten vorzustellenden – Freien Cash Flows; ansonsten sind sie aber hinsichtlich der zugrundeliegenden „Philosophie“ und der zentralen Wesensmerkmale als nahezu deckungsgleich anzusehen. Vgl. auch die beide Ansätze integrierende Darstellung bei KNORREN, N. (1998), S. 61 ff.

⁷⁶ Vgl. KNORREN, N. (1998), S. 82 f.

Zweckmäßigkeit von ihrer Aufnahme in die Balanced Scorecard unter Berücksichtigung deren allgemeiner Grundideen und der oben aufgeführten Herausforderung werden sie im folgenden kurz vorgestellt.

Das Verfahren des **Discounted Cash Flow** läßt sich als Kapitalwertmethode charakterisieren,⁷⁷ bei der zunächst der Wert des Gesamtkapitals⁷⁸ eines Unternehmens durch Diskontierung der sog. Freien Cash Flows des Planungszeitraumes und des Residualwertes der Restperiode ermittelt wird.⁷⁹ Der im Rahmen einer Shareholder Value-Betrachtung interessierende Wert des Eigenkapitals⁸⁰ eines Unternehmens ergibt sich sodann durch Subtraktion des Marktwertes des Fremdkapitals von dem Wert des Gesamtkapitals,⁸¹ wie es die Abbildung 29 demonstriert.

Dieser Abbildung kann auch entnommen werden, daß bei der Ermittlung des Eigenkapitalwertes über die „international anerkannte und vergleichsweise transparente“⁸² DCF-Methode vor allem drei Größen eine zentrale Stellung einnehmen: Die Freien Cash Flows der Planungsperiode, der „typische“ Freie Cash Flow der Restperiode und die Kosten des Gesamtkapitals als Diskontierungssatz. Sie werden im folgenden einer weitergehenden – knappen – Spezifizierung zugeführt, wobei die Erörterung der Freien Cash Flows von Planungs- und Restperiode in einem Zuge erfolgt.

⁷⁷ Vgl. HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 187 sowie KNORREN, N. (1998), S. 40.

⁷⁸ Zur Unterscheidung zwischen der hier thematisierten Gesamtkapitalmethode und der in der Literatur ebenfalls diskutierten Eigenkapitalmethode vgl. GÜNTHER, T. (1997), S. 104 ff. sowie KNORREN, N. (1998), S. 40 f. Aufgrund der im Schrifttum gezeigten Adäquanz der Gesamtkapitalmethode für deutsche Unternehmen unterbleibt hier eine dezidierte Auseinandersetzung mit der Eigenkapitalmethode. Vgl. zu dieser Einschätzung GÜNTHER, T. (1997), S. 108. Darüber hinaus wird in der Literatur die Unmöglichkeit des Einsatzes der Eigenkapitalmethode für Strategische Geschäftseinheiten festgestellt, welche aber als die idealtypischen Organisationseinheiten für die Einführung einer Balanced Scorecard gelten. Vgl. zu dieser Erkenntnis KNORREN, N. (1998), S. 41.

⁷⁹ Vgl. im Überblick BÜHNER, R. (1990), S. 35 ff. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, daß die Berechnung des Gesamtkapitalwertes – falls es der spezifische Anwendungsfall erforderlich macht – um den Barwert der Cash Flows aus betriebszweckfremden Aktivitäten zu ergänzen ist. Vgl. dazu bspw. BÜHNER, R. (1990), S. 36 f. und KNYPHAUSEN, D. ZU (1992), S. 339 ff. Dieser Faktor wird im Rahmen dieser Arbeit aus der Analyse ausgeklammert, weil er nicht den hier interessierenden zentralen Wesensmerkmalen der DCF-Methode zuzurechnen ist.

⁸⁰ In den folgenden Überlegungen werden aus Gründen sprachlicher Vereinfachung die Termini (Markt-)Wert des Eigenkapitals und Shareholder Value synonym verwandt.

⁸¹ Vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 51, COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 21 sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 39 f.

⁸² JONAS, M. (1995), S. 84.

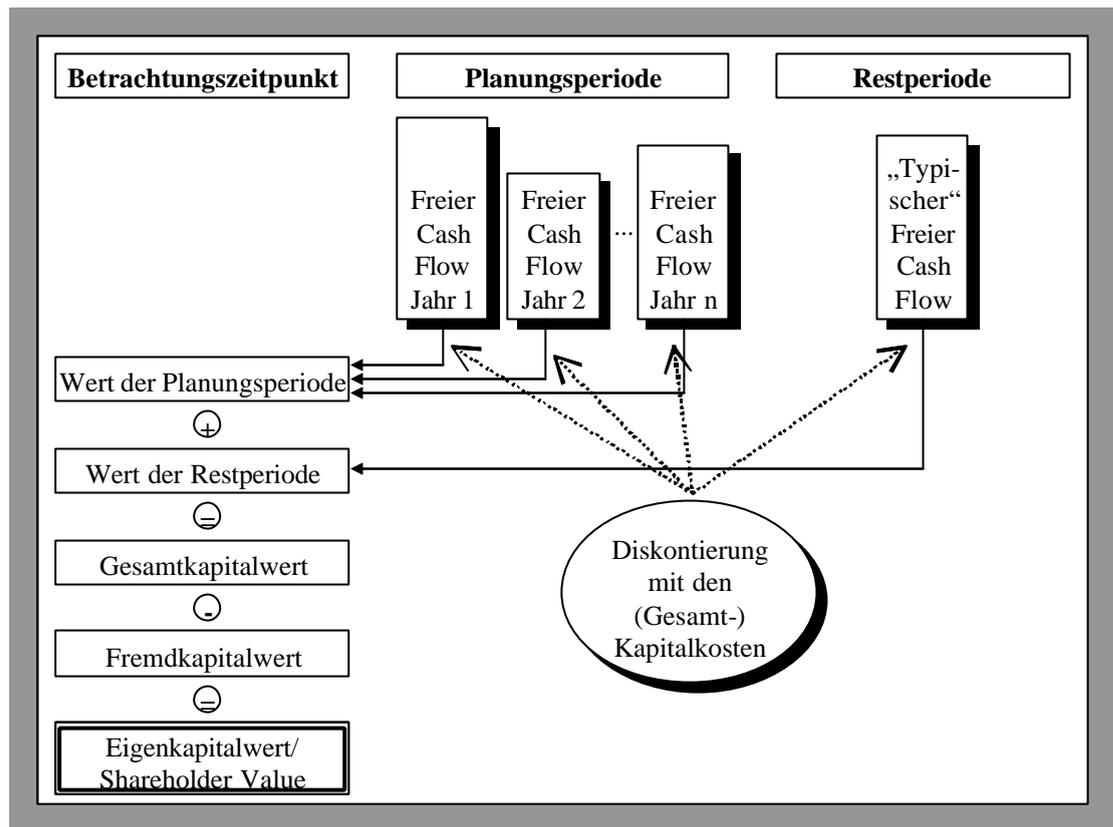


Abbildung 29: Ermittlung des Shareholder Value mit der Discounted Cash Flow-Methode⁸³

Die zu planenden *Freien Cash Flows* umfassen im Rahmen der DCF-Methode die Zahlungsmittel, die zur Erfüllung der Ansprüche sowohl der Eigenkapital- als auch der Fremdkapitalgeber⁸⁴ verfügbar sind⁸⁵ und markieren eine Ergebnisgröße nach Steuern und vor Zinsen.⁸⁶ „Die Freien Cash Flows repräsentieren diejenigen ausschüttungsfähigen Cash Flows, die nicht wieder in das laufende Geschäft ... reinvestiert werden müssen.“⁸⁷ Für die Quantifizierung der Freien Cash Flows für die Planungsperiode gibt es zwei generell unterschiedliche Vorgehensweisen:⁸⁸ Bei der indirekten Ermittlung, die

⁸³ In Anlehnung an KNORREN, N. (1998), S. 44.

⁸⁴ Mit dieser Fokussierung auf die Eigen- und Fremdkapitalgeber läßt sich die Eignung der DCF-Methode zur Etablierung der hier geforderten generellen Kapitalgeberorientierung nachhaltig untermauern. Zu bemerken ist an dieser Stelle, daß die Fremdkapitalgeberorientierung implizit stets auch die Berücksichtigung solcher Zahlungsgrößen erfordert, welche die risikobezogenen Forderungen dieser Anspruchsgruppe umfassen.

⁸⁵ Vgl. ARBEITSKREIS „FINANZIERUNG“ DER SGDFB (1996), S. 571, KIRSCH, H.-J.; KRAUSE, C. (1996), S. 794, COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 195 und KNORREN, N. (1998), S. 45.

⁸⁶ Vgl. KIRSCH, H.-J.; KRAUSE, C. (1996), S. 795.

⁸⁷ GÜNTHER, T. (1997), S. 95. In diesem Kontext spricht DRUKARCZYK, J. (1995), S. 332, von einem einfachen Prinzip: „Basis der Unternehmensbewertung sind entziehbare .. Zahlungsüberschüsse. Bewertungsgrundlage sind an die Investoren fließende Zahlungen.“

⁸⁸ Einen Überblick über die Definitionsspannweite, von welcher der Freie Cash Flow in der Literatur gekennzeichnet ist, bietet GÜNTHER, T. (1997), S. 112 ff.

auf COPELAND, KOLLER und MURRIN zurückgeht,⁸⁹ erfolgt die Berechnung anhand von Daten aus einer Plan-GuV sowie einer Planbilanz.⁹⁰ Den Ausgangspunkt markiert dabei das operative Ergebnis vor Steuern, zu welchem zunächst die Abschreibungen und die Erhöhung der Rückstellungen addiert und von welchem die gezahlten Steuern subtrahiert werden. Der sich auf diese Weise ergebende Brutto Cash Flow wird sodann durch Subtraktion der Investitionen in Anlage- und Umlaufvermögen in den Freien Cash Flow überführt.⁹¹ Die Anzahl der zu berücksichtigenden Größen bei der Berechnung der Freien Cash Flows sinkt bei dem direkten Ermittlungsschema⁹² nach RAPPAPORT,⁹³ weil sich dieses die Existenz sogenannter Wertgeneratoren⁹⁴ zu Nutze macht: So wird in einem ersten Schritt das Produkt aus den Werttreibern Vorjahresumsatz, Umsatzwachstum, Umsatzrentabilität⁹⁵ und Gewinnsteuersatz gebildet. Von diesem Produkt wird in einem zweiten und letzten Schritt der Wertgenerator Summe aus Zusatzinvestitionen in Anlage- und Umlaufvermögen subtrahiert und es resultiert der Freie Cash Flow.⁹⁶ – Neben den auf einen der beiden skizzierten Wegen zu quantifizierenden Freien Cash Flows der Planungsperiode ist ebenso der Freie Cash Flow der Restperiode zu berechnen, für den RAPPAPORT den Terminus „Residualwert“⁹⁷ wählt.⁹⁸ Dieser wurde bis dato häufig über den Ansatz der ewigen Rente – mit dem Kapitalkostensatz für einen als typisch eingestuften jährlichen Freien Cash Flow – bestimmt.⁹⁹ Die Kritik an der mangelnden Realitätsnähe der Fiktion konstanter Freier Cash Flows und der daraus resultierenden ungenügenden Unterstützung der strategischen Planung¹⁰⁰ legt den Einsatz von

⁸⁹ Vgl. COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 195 ff.

⁹⁰ Vgl. im Überblick bspw. KIRSCH, H.-J.; KRAUSE, C. (1996), S. 795 ff. sowie HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 188.

⁹¹ Vgl. schematisch KIRSCH, H.-J.; KRAUSE, C. (1996), S. 796 und COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 196. Ausführlich zur Berechnung des Freien Cash Flows vgl. vor allem GÜNTHER, T. (1997), S. 137 ff., der ein umfangreiches Bild über die Vielfalt der darüber hinausgehenden eventuell noch zu integrierenden Größen zeichnet.

⁹² Vgl. zu dieser Einschätzung HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 187.

⁹³ Vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 51 ff. sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 40 ff.

⁹⁴ Ausführlich zu den Wertgeneratoren, die synonym auch als Werttreiber bezeichnet werden, vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 76 ff. sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 67 ff.

⁹⁵ Die Umsatzrentabilität ergibt sich als Quotient aus dem Betriebsgewinn vor Zinsen und Steuern und dem Umsatz. Vgl. dazu RAPPAPORT, A. (1999), S. 42, der diesen Quotient als „betriebliche Gewinnmarge“ kennzeichnet.

⁹⁶ Vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 52 sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 41.

⁹⁷ RAPPAPORT, A. (1999), S. 48. Alternativ sprechen COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 292, von einem „Fortführungswert“.

⁹⁸ An dieser Stelle sei explizit auf den großen Einfluß hingewiesen, den der Restwert bei einer kurzen Planungsperiode auf den Shareholder Value ausübt. Vgl. dazu die Abbildung 10 bei KNORREN, N. (1998), S. 49, der zu entnehmen ist, daß bei einem Planungshorizont von 10 Jahren durchschnittlich 42% des Wertes des Eigenkapitals durch den Residualwert determiniert werden.

⁹⁹ Vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 59 ff.

¹⁰⁰ Vgl. in Kürze KNORREN, N. (1998), S. 51 f.

Konvergenzverfahren nahe.¹⁰¹ Diese tragen der empirischen Erkenntnis einer branchenspezifischen langfristigen Angleichung der Freien Cash Flows Rechnung.

Zur Abdiskontierung der Freien Cash Flows sowohl der Planungs- als auch der Restperiode sind im Rahmen der DCF-Methode die *Kapitalkosten* zu eruiieren. Da diese als Ausdruck einer sowohl von den Eigen- als auch von den Fremdkapitalgebern erwarteten Mindestverzinsung interpretiert werden können,¹⁰² sind bei ihrer Berechnung beide Anspruchsgruppen zu berücksichtigen.¹⁰³ Aus diesem Grunde – und in dieser Fragestellung läßt sich in der Literatur ein breiter Konsens zeigen¹⁰⁴ – werden die Kosten des Gesamtkapitals nach der Weighted Average Cost of Capital (WACC)-Methode ermittelt.¹⁰⁵ Nach einer Gewichtung der Eigenkapitalkosten mit dem Anteil des Marktwertes des Eigenkapitals am Gesamtwert der Unternehmung (Eigenkapitalquote) und der Fremdkapitalkosten mit dem Anteil des Marktwertes des Fremdkapitals am Gesamtwert der Unternehmung (Fremdkapitalquote) werden die beiden auf diese Weise gebildeten Größen zu den Kosten des Gesamtkapitals addiert.¹⁰⁶ Während die Kosten des Fremdkapitals über die i.d.R. vertraglich fixierten effektiven Zinssätze¹⁰⁷ des einem Unternehmen zur Verfügung gestellten Fremdkapitals unter Berücksichtigung des jeweiligen Marktwertes der Fremdfinanzierungsart relativ einfach¹⁰⁸ ermittelt werden,¹⁰⁹ gestaltet sich die Quantifizierung der Eigenkapitalkosten schwieriger. Diese werden – interpretiert als Renditeerwartung der Investoren¹¹⁰ – über das sog. Capital Asset Pricing Model (CAPM) abgeschätzt.¹¹¹ Dazu erfolgt eine Zerlegung der Kosten des Eigenkapitals in eine Rendite risikofreier Anlagen und in eine Risikoprämie, mit der das unternehmens-

¹⁰¹ Vgl. COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 299 ff. sowie KNORREN, N. (1998), S. 52 f.

¹⁰² Vgl. BÜHNER, R. (1990), S. 41, JONAS, M. (1995), S. 88 sowie GÜNTHER, T. (1997), S. 161.

¹⁰³ Vgl. ausführlich ARBEITSKREIS „FINANZIERUNG“ DER SGDGF (1996), S. 547 ff.

¹⁰⁴ Vgl. dazu im Überblick die vergleichenden Tabellen bei BÜHNER, R. (1996), S. 396 sowie bei HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 193.

¹⁰⁵ Vgl. ARBEITSKREIS „FINANZIERUNG“ DER SGDGF (1996), S. 563 f. Möglichkeiten zur Beschaffung der für die nachfolgend skizzierte Methode benötigten Daten zeigt GÜNTHER, T. (1997), S. 176 ff., auf.

¹⁰⁶ Vgl. COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 261 sowie KNORREN, N. (1998), S. 54.

¹⁰⁷ Eine derartige Zinsklarheit herrscht bei den Pensionsrückstellungen per se nicht vor. Allerdings geben die empirischen Untersuchungen von HAEGERT, L.; SCHWAB, H. (1990) und DRUKARCZYK, J. (1990) Hinweise auf den anzusetzenden Kapitalkostensatz in Abhängigkeit von der Anwartschaftsphase.

¹⁰⁸ Zu dieser Einschätzung vgl. explizit RAPPAPORT, A. (1986), S. 56 sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 45. Sie ist in ihrer Absolutheit bei einer Berücksichtigung steuerlicher Aspekte zu revidieren. Vgl. skizzenhaft JONAS, M. (1995), S. 93 f. sowie ausführlich GÜNTHER, T. (1997), S. 191 ff.

¹⁰⁹ Vgl. en detail ARBEITSKREIS „FINANZIERUNG“ DER SGDGF (1996), S. 558 ff., GÜNTHER, T. (1997), S. 188 ff. sowie COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 270 ff.

¹¹⁰ Vgl. BÖRSIG, C. (1993), S. 87.

¹¹¹ Vgl. dazu u.a. RAPPAPORT, A. (1986), S. 57 ff., BÜHNER, R. (1990), S. 42 ff., BISCHOFF, J. (1994), S. 116 ff., GÜNTHER, T. (1997), S. 163 ff., COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 276 ff. sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 47 ff.

spezifische¹¹² Risiko des finanziellen Engagements der Eigenkapitalgeber zum Ausdruck gebracht wird.¹¹³ Diese Risikoprämie ergibt sich, indem eine durchschnittliche Risikoprämie, als Differenz zwischen der Aktienmarktrendite¹¹⁴ und der Rendite risikofreier Anlagen, mit dem „Renditeschwankungs-Koeffizienten“¹¹⁵ Beta multipliziert wird. In dieser Berechnung markiert der Risikofaktor Beta den unternehmensindividuellen Risikozuschlag auf die durchschnittliche Prämie einer risikobehaltenden Anlage.¹¹⁶ Die Abbildung 30 faßt noch einmal den Weg der Ermittlung der Gesamtkapitalkosten im DCF-Modell zusammen:

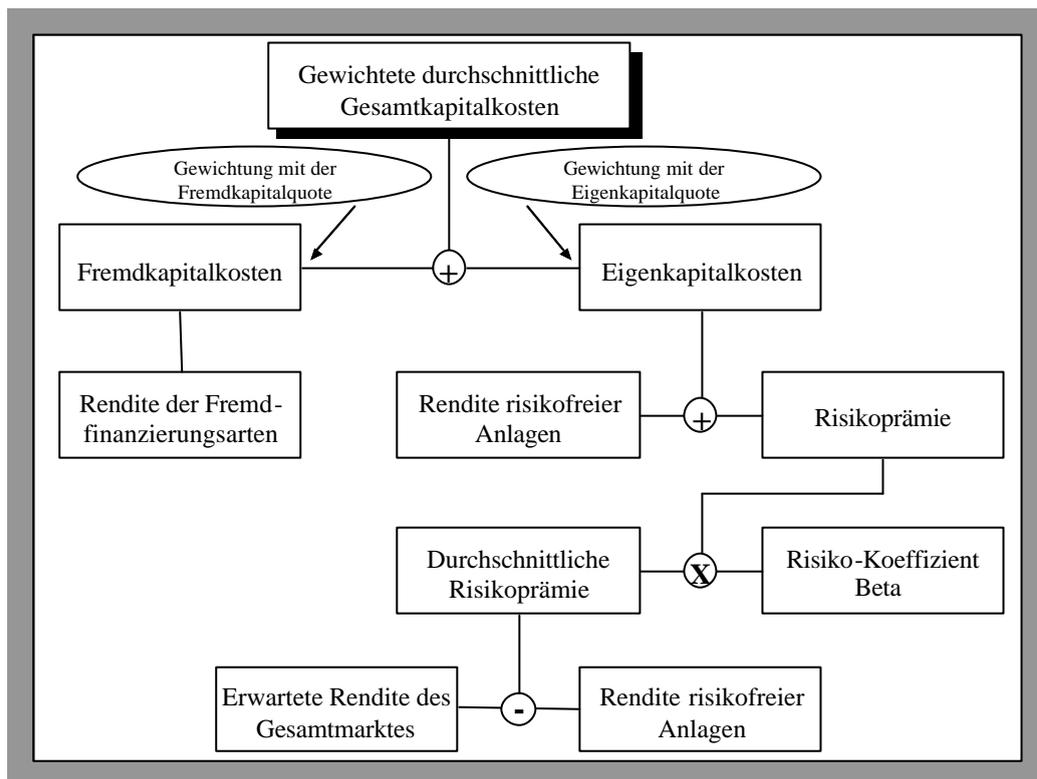


Abbildung 30: Ermittlung der Kosten des Gesamtkapitals nach der Weighted Average Cost of Capital-Methode¹¹⁷

¹¹² Das Schrifttum spricht hier auch von einem unsystematischen Risiko, das ein Anleger durch gezielte Streuung seiner Mittel „wegdiversifizieren“ kann und das daher nicht – wie das im Gegensatz dazu stehende systematische Risiko – allgemein vom Markt abgegolten wird. Vgl. dazu ARBEITSKREIS „FINANZIERUNG“ DER SGDGF (1996), S. 548 sowie KNORREN, N. (1998), S. 55. Beispiele für das systematische Risiko sind die Entwicklung von Zinsniveau und Konjunktur. Das unsystematische Risiko stammt bspw. aus den Management-Fähigkeiten oder der technologischen Leistungskraft eines bestimmten Unternehmens.

¹¹³ Vgl. im Überblick BÖRSIG, C. (1993), S. 87 f.

¹¹⁴ Zur Bestimmung der Aktienmarktrendite wird im Regelfall die jährliche Wertentwicklung eines Aktienindex – z.B. DAX – verwendet. Vgl. dazu bspw. BÖRSIG, C. (1993), S. 87 f.

¹¹⁵ BÜHNER, R. (1990), S. 43.

¹¹⁶ Vgl. ausführlich GÜNTHER, T. (1997), S. 166 ff. Ebenso auch KNORREN, N. (1998), S. 56.

¹¹⁷ In Anlehnung an BÖRSIG, C. (1993), S. 87.

Im Gegensatz zu der – sich in der Prognose der Freien Cash Flows niederschlagenden – Zukunftsgerichtetheit der DCF-Methode¹¹⁸ wird mit der Berechnung des **Economic Value Added** (EVA) mit Hilfe jahresabschlußbasierter Größen eine Fokussierung auf die vergangene Periode angestrebt.¹¹⁹ Basierend auf dem Gedanken eines betrieblichen Übergewinns¹²⁰ ergibt sich der EVA als „periodenbezogene Differenz zwischen den durch das eingesetzte Kapital erwirtschafteten Gewinnen und den mit dem Kapitaleinsatz verbundenen Kosten“¹²¹. Alternativ zu dieser als Capital Charge-Formel¹²² bezeichneten Berechnungsmethodik ist es auch möglich, den EVA durch Multiplikation des eingesetzten Kapitals mit der Differenz von Kapitalrendite und -kostensatz zu quantifizieren (sog. Value Spread-Formel¹²³).¹²⁴ Da sich beide Alternativen ineinander überführen lassen und mithin zu einem identischen Ergebnis gelangen,¹²⁵ wird im folgenden – aus Gründen der gewählten Darstellungssystematik – die Capital Charge-Formel einer weitergehenden Explizierung zugeführt. Dies erfolgt durch eine Spezifizierung der beiden Determinanten des Economic Value Added – den Kosten für das eingesetzte Kapital und dem mit Hilfe des eingesetzten Kapitals erwirtschafteten Gewinn des operativen Geschäftes.

Die *Kosten des eingesetzten Kapitals* ergeben sich durch eine Multiplikation des Gesamtkapitalkostensatzes mit dem investierten Kapital. Da wie bei dem DCF-Ansatz auch im Rahmen des EVA der Kostensatz des Gesamtkapitals nach der WACC-Methode bestimmt wird,¹²⁶ können sich die anzustellenden Ausführungen auf die Ermittlung des investierten Kapitals beschränken, welches als „ökonomischer Buchwert“¹²⁷ des Kapitals charakterisiert wird. Da dieses den Anspruch der Kapitalgeber auf eine Verzinsung ihres Risikos ausdrücken soll,¹²⁸ findet eine umfangreiche Modifikation¹²⁹ der Aktiva¹³⁰ statt: Den Ausgangspunkt markiert die Summe der Buchwerte von Anlage- und Umlaufvermögen, die im Kern um die nicht aktivierbaren investiven und

¹¹⁸ Vgl. zu dieser Feststellung HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 194 f. sowie KNORREN, N. (1998), S. 73.

¹¹⁹ Vgl. STEWART, G. B. (1990), S. 136 ff. sowie HOSTETTLER, S. (1998), S. 19.

¹²⁰ Vgl. dazu ausführlich HOSTETTLER, S. (1998), S. 38 ff.

¹²¹ KNORREN, N. (1998), S. 67.

¹²² Vgl. HOSTETTLER, S. (1998), S. 45.

¹²³ Vgl. HOSTETTLER, S. (1998), S. 45. Siehe dazu auch skizzenhaft BECKER, G. M. (1995), S. 123 f.

¹²⁴ Vgl. bspw. STEWART, G. B. (1990), S. 137 sowie GÜNTHER, T. (1997), S. 235 f.

¹²⁵ Vgl. HOSTETTLER, S. (1998), S. 45 f. sowie KNORREN, N. (1998), S. 68 f.

¹²⁶ Vgl. BÖCKING, H.-J.; NOWAK, K. (1999), S. 284

¹²⁷ STEWART, G. B. (1990), S. 91.

¹²⁸ Vgl. STEWART, G. B. (1990), S. 91.

¹²⁹ So erachtet STEWART, G. B. (1990), S. 112 ff., eine Fülle von Positionen als potentiell modifikationsrelevant, weist aber zugleich auf die Zweckmäßigkeit einer unternehmensindividuellen Gesichtspunkten folgenden Anpassung hin.

¹³⁰ Die Zweckmäßigkeit der Verwendung der Aktiva als Ausgangsgröße der Berechnung im Vergleich zu einem ebenso möglichen Rückgriff auf die Passiva pointiert HOSTETTLER, S. (1998), S. 43.

finanzierungsbedingten Aufwendungen sowie um eine Bewertung der Vorräte mit Marktwerten zu korrigieren ist.¹³¹ Ein auf diese Weise ermitteltes investiertes Kapital legt offen, „welche Vermögenspositionen der Bilanz betriebsnotwendig eingesetzt waren und für die operativen Prozesse tatsächlich zur Verfügung standen“¹³², so daß HOSTETTLER hier die Benennung als „Net Operating Assets“ (NOA) vorschlägt.¹³³

Analog zu der Ableitung des NOA aus den Aktiva wird zur Ermittlung des *operativen Gewinns des eingesetzten Kapitals* aus dem Betriebsergebnis ein operatives Ergebnis nach Steuern und vor Zinsen ermittelt, welches in der Literatur als „Net Operating Profit after Taxes“ (NOPAT)¹³⁴ bezeichnet wird.¹³⁵ Hervorhebenswert an diesem Wert ist die fehlende Korrektur um Abschreibungen auf Sachanlagen,¹³⁶ so daß seine Titulierung als Cash Flow-Größe¹³⁷ im Schrifttum berechtigterweise kritisiert wird.¹³⁸

Ein Vergleich des EVA, der über die soeben spezifizierte Differenz zwischen Gewinn und Kosten des investierten Kapitals ermittelt wird, mit dem nach der mehrperiodigen DCF-Methode quantifizierten Shareholder Value offenbart unmittelbar den Nachteil der einperiodigen Sichtweise des Economic Value Added: Die Fokussierung lediglich einer – dazu noch: vergangenen – Periode erweist sich für eine konsequente kapitalgeberorientierte Unternehmenssteuerung als zu kurzfristig.¹³⁹ Zur Überwindung dieser Kritik lassen sich die EVA-Werte für den Planungszeitraum prognostizieren und – analog zu den Freien Cash Flows im DCF-Modell – auf den Betrachtungszeitpunkt abdiskontieren. Durch Addition des zu diesem Zeitpunkt investierten Kapitals ergibt sich der Wert des Gesamtkapitals nach dem EVA-Verfahren.¹⁴⁰ Unter der Annahme identischer Planungszeiträume und Nettoinvestitionen in Höhe von Null in der Restperiode läßt sich zeigen, daß DCF- und EVA-Methode zu einem identischen Gesamtkapitalwert führen.¹⁴¹

¹³¹ Vgl. STEWART, G. B. (1990), S. 87 ff. sowie S. 112 ff. Vgl. auch das Berechnungsschema bei GÜNTHER, T. (1997), S. 235 sowie die ausführlichen Darlegungen bei HOSTETTLER, S. (1998), S. 111 ff.

¹³² HOSTETTLER, S. (1998), S. 51.

¹³³ Vgl. HOSTETTLER, S. (1998), S. 50.

¹³⁴ STEWART, G. B. (1990), S. 85.

¹³⁵ Zur detaillierten Berechnung des NOPAT vgl. STEWART, G. B. (1990), S. 85 f., GÜNTHER, T. (1997), S. 234 sowie HOSTETTLER, S. (1998), S. 150 ff.

¹³⁶ Die einzige abschreibungsbezogene Modifikation, die zur Ermittlung des NOPAT vollzogen wird, ist die Addition der Abschreibungen auf nicht abnutzbare Aktiva (bspw. derivativer Firmenwert). Vgl. dazu HOSTETTLER, S. (1998), S. 151 f.

¹³⁷ So geschehen bei GÜNTHER, T. (1997), S. 234.

¹³⁸ Vgl. zu dieser Kritik KNORREN, N. (1998), S. 69.

¹³⁹ KNORREN, N. (1998), S. 73.

¹⁴⁰ Vgl. STEWART, G. B. (1990), S. 174 und vor allem die Abbildung 4 bei HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 190.

¹⁴¹ Vgl. dazu en detail HOSTETTLER, S. (1998), S. 191 ff.

Als dritte kapitalgeber- bzw. wertorientierte Größe neben dem DCF und dem EVA wurde schließlich der **Cash Flow Return on Investment** (CFROI) genannt. Dieser stellt eine wertorientierte Renditekennzahl dar,¹⁴² mit der „nicht die in Zukunft erwartete, sondern in der Vergangenheit realisierte Verzinsung“¹⁴³ des in einem Unternehmen investierten Kapitals ausgedrückt wird. Um den damit implizierten Anteil des durchschnittlichen jährlichen Rückflusses an dem dafür eingesetzten Kapital¹⁴⁴ eruieren zu können, wird der CFROI als interner Zinsfuß eines „fiktiven Cash Flow-Profiles“¹⁴⁵ ermittelt.¹⁴⁶ Als Bestimmungsfaktoren des CFROI umfaßt dieses Cash Flow-Profil im einzelnen die Bruttoinvestitionsbasis, die nicht abschreibungsfähigen Aktiva, die pro Periode anfallenden Brutto Cash Flows sowie die zugrundezulegende Nutzungsdauer.¹⁴⁷

Die *Bruttoinvestitionsbasis* spiegelt das zum Betrachtungszeitpunkt im Unternehmen investierte Kapital wider und wird zunächst als Summe aus Nettoumlaufvermögen und Wiederbeschaffungswert¹⁴⁸ des Anlagevermögens bestimmt.¹⁴⁹ Nach einer Addition der kumulierten Abschreibungen auf den Buchwert der Sachanlagen¹⁵⁰ erfolgt schließlich eine Inflationsanpassung der aufgeführten Größen.¹⁵¹ Auf diese Weise kennzeichnet die Bruttoinvestitionsbasis „den Kapitalbedarf ... der sowohl von Eigen- als auch von Fremdkapitalgebern (verzinslich!) zu beschaffen ist“¹⁵² und der die fiktive Anschaffungsauszahlung des Cash Flow-Profiles darstellt.¹⁵³

Die *nicht abschreibungsfähigen Aktiva*, bzw. die Vermögensgegenstände, die am Ende der Planungsperiode nicht vollständig abgeschrieben sind,¹⁵⁴ markieren den Wert, der am Ende der Nutzungsdauer als einmalige fiktive Einzahlung ebenfalls Eingang in die Berechnung des CFROI findet.¹⁵⁵

Der aus der Bruttoinvestitionsbasis resultierende *Brutto Cash Flow* wird definiert als ein Zahlungsmittelüberschuß nach Steuern, aber vor Zinsen und Investitionen.¹⁵⁶ Seine

¹⁴² Vgl. LEWIS, T. G.; LEHMANN, S. (1992), S. 1 sowie KNORREN, N. (1998), S. 74.

¹⁴³ HACHMEISTER, D. (1997), S. 559.

¹⁴⁴ Vgl. GÜNTHER, T. (1997), S. 213.

¹⁴⁵ KNORREN, N. (1998), S. 74.

¹⁴⁶ Vgl. LEWIS, T. G.; LEHMANN, S. (1992), S. 8 sowie HACHMEISTER, D. (1997), S. 556 ff.

¹⁴⁷ Vgl. bspw. GÜNTHER, T. (1997), S. 213 f.

¹⁴⁸ Zu den möglichen Quantifizierungsmöglichkeiten für den Wiederbeschaffungswert vgl. HACHMEISTER, D. (1997), S. 561.

¹⁴⁹ Vgl. KNORREN, N. (1998), S. 75.

¹⁵⁰ Vgl. LEWIS, T. G.; LEHMANN, S. (1992), S. 9.

¹⁵¹ Vgl. KNORREN, N. (1998), S. 75.

¹⁵² LEWIS, T. G.; LEHMANN, S. (1992), S. 10.

¹⁵³ Ausführlich zur Ermittlung der Bruttoinvestitionsbasis vgl. GÜNTHER, T. (1997), S. 214 ff.

¹⁵⁴ Vgl. HACHMEISTER, D. (1997), S. 561 f.

¹⁵⁵ Vgl. GÜNTHER, T. (1997), S. 213 sowie HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 188 f.

¹⁵⁶ Vgl. HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 188.

Quantifizierung wird indirekt, d.h. auf Basis der GuV vollzogen, indem der Jahresüberschuß um die Abschreibungen und die Zinszahlungen ergänzt wird.¹⁵⁷ Der sich derart ergebende Wert wird schließlich über die Berücksichtigung weiterer Korrekturposten – beispielhaft sei eine Addition der Miet- und Leasingaufwendungen genannt – in den Brutto Cash Flow überführt,¹⁵⁸ welcher für den Planungszeitraum als konstant angenommen wird.

Die letzte Determinante des CFROI, die *Nutzungsdauer*, charakterisiert den Planungszeitraum, für den aus der vorhandenen Bruttoinvestitionsbasis Rückflüsse in Form der konstanten Brutto Cash Flows erwartet werden.¹⁵⁹ Aufgrund der im Rahmen der CFROI-Ermittlung erfolgenden unternehmensbezogenen Sichtweise ist hier eine durchschnittliche Nutzungsdauer anzusetzen, die sich als Quotient aus historischen Anschaffungskosten und der jährlichen linearen Abschreibung ergibt.¹⁶⁰

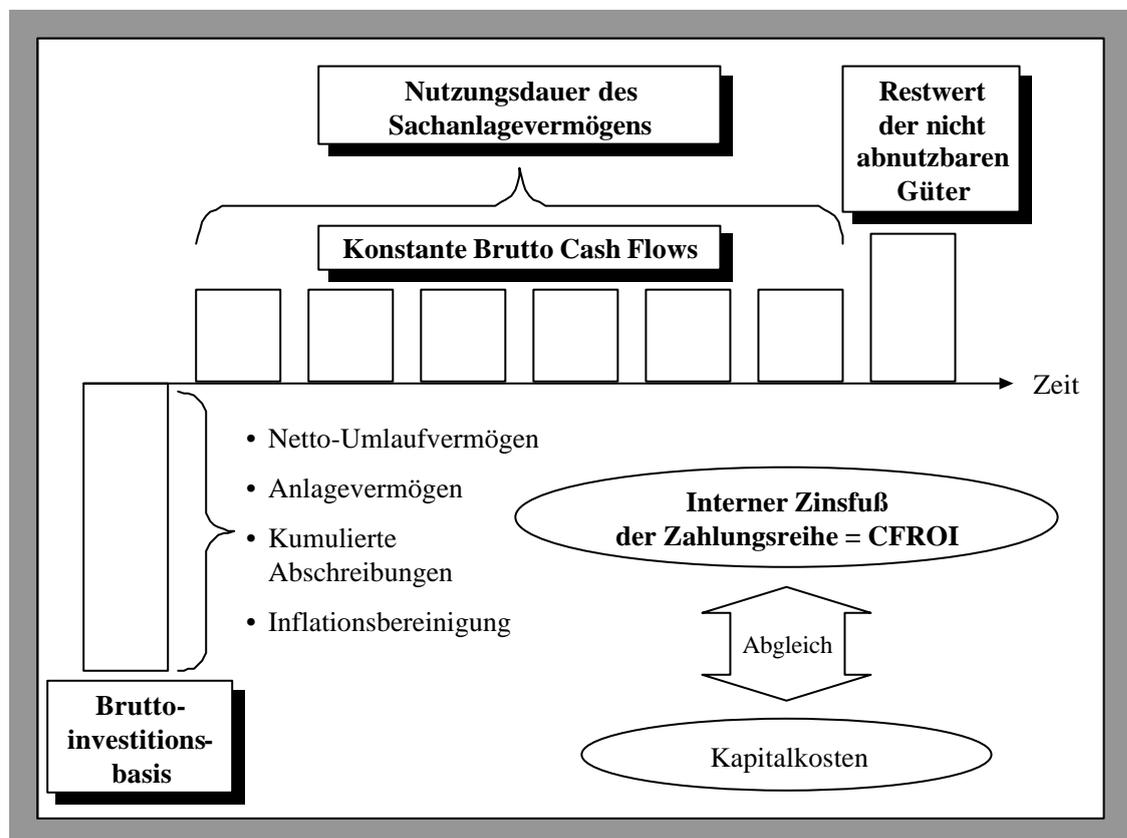


Abbildung 31: Komponenten und Aussage des Cash Flow Return on Investment¹⁶¹

¹⁵⁷ Vgl. HACHMEISTER, D. (1997), S. 562.

¹⁵⁸ Vgl. insgesamt GÜNTHER, T. (1997), S. 218 f.

¹⁵⁹ Vgl. HACHMEISTER, D. (1997), S. 563.

¹⁶⁰ Vgl. LEWIS, T. G.; IEHMANN, S. (1992), S. 11. Mit weiteren Anmerkungen vgl. GÜNTHER, T. (1997), S. 217.

¹⁶¹ In grober Anlehnung an LEWIS, T. G.; LEHMANN, S. (1992), S. 9.

Für den mit Hilfe der vier soeben skizzierten Größen berechenbaren CFROI als internen Zinsfuß des aufgestellten Cash Flow-Profiles ist schließlich ein Vergleichsmaßstab zu bestimmen, der die mögliche Vorteilhaftigkeit der betrachteten Investition – bzw. hier: den Wertbeitrag eines Unternehmens – offenlegt. Der Stichtagscharakter des CFROI¹⁶² bedingt dabei den Rückgriff auf lediglich einen einzigen Kapitalkostensatz, wobei die bei der Ermittlung des Cash Flow Return on Investment vorgenommene Inflationsbereinigung eine Verwendung realer Kapitalkosten impliziert.¹⁶³ Die Abbildung 31 faßt die Vorgehensweise bei der Bestimmung des periodenbezogenen Shareholder Value über den CFROI zusammen.

4.4.1.3 Vorschlag einer kapitalgeberorientierten Fundierung der finanziellen Perspektive

Mit den soeben vorgestellten Methoden zur Abbildung des Shareholder Value über den DCF, den EVA und den CFROI bieten sich drei Möglichkeiten zur Etablierung der geforderten Kapitalgeber- und Wertorientierung in der finanziellen Perspektive der Balanced Scorecard. Der grundsätzlich unterschiedliche Charakter dieser Kenngrößen – bspw. sei die beim DCF-Verfahren zugrunde liegende Kapitalwertmethode im Vergleich zum Ansatz des internen Zinsfußes beim CFROI genannt – deutet aber bereits darauf hin, daß ihre Eignung zur Erfüllung der allgemeinen Ziele der Balanced Scorecard unterschiedlich sein kann. Daher ist zu prüfen, ob diese Kennzahlen neben ihrer Ermöglichung der Einnahme eines kapitalgeberorientierten Blickwinkels auch mit den generellen Ansprüchen der Balanced Scorecard harmonisieren. Darüber hinaus stellt sich die Frage, in welcher Form die wertorientierte Erweiterung der finanziellen Perspektive sinnvollerweise vollzogen werden kann, ohne den ursprünglichen Inhalt dieses Elementes der Balanced Scorecard vollständig zu verdrängen.

Eine Konkretisierung des zuerst skizzierten Problemkreises – die Zweckmäßigkeit der wertorientierten Kennzahlen für die Balanced Scorecard – bietet das Schrifttum insofern, als daß es generelle Aussagen über die Einsatzgebiete von DCF, EVA und CFROI im Controlling trifft.¹⁶⁴ Die dabei vorgebrachten Erkenntnisse lassen sich im Rahmen der vollzogenen Einbettung der Balanced Scorecard in das Leistungscontrolling zweckmäßigerweise verwenden. Hier sind es vor allem HOFFMANN und WÜEST, welche zwischen der „Anwendung der Shareholder Value Analyse zur Planungsunterstützung und damit zur Quantifizierung der strategischen Ausrichtung des Unternehmens einerseits und der Ermittlung einperiodiger, in der Regel vergangenheitsbezogener .. Größen

¹⁶² Vgl. dazu LEWIS, T. G. (1995), S. 44. Ebenso RICHTER, F. (1999), S. 220.

¹⁶³ Vgl. LEWIS, T. G.; LEHMANN, S. (1992), S. 13.

¹⁶⁴ Vgl. vor allem HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 191 ff.

als Performance-Maß ... andererseits¹⁶⁵ differenzieren. Aufgrund des in den drei Grundprinzipien verankerten strategischen Fokusses der Balanced Scorecard sind in ihrem Kontext vor allem die Kennzahlen entscheidend, die einen Beitrag zur Bewältigung der erstgenannten Herausforderung – der Unterstützung der strategischen Planung – leisten. Dabei kann nach einem Vergleich von DCF, EVA und CFROI nur dem Discounted Cash Flow eine umfassende, mit dem Terminus der Strategie implizierte Zukunftsbezogenheit zugesprochen werden, die aus der zugrundeliegenden Rechenmethodik – der Ermittlung des Kapitalwertes zukünftiger Freier Cash Flows – resultiert.¹⁶⁶ Aufgrund des einperiodigen, in der Grundkonzeption rückschauenden Charakters sowohl des Economic Value Added als auch des Cash Flow Return on Investment wird daher zur Unterstützung strategischer Bedarfe die Verwendung der DCF-Methode zur Bestimmung des Shareholder Value empfohlen.¹⁶⁷ Mit seinem Anspruch, die Freien Cash Flows einer klar umrissenen Planungsperiode zu prognostizieren und damit die impliziten Annahmen über die finanziellen – von jeglichen Bewertungsmanipulationen befreien – Auswirkungen der Strategieumsetzung zu quantifizieren und damit offenzulegen, bietet der über den Discounted Cash Flow quantifizierte Wert des Eigenkapitals eine sinnvolle Möglichkeit zur Erweiterung der finanziellen Perspektive der Balanced Scorecard.

Allerdings birgt eine derartige, im Kontext der Balanced Scorecard als überaus zielführend einzustufende Quantifizierung stets die Gefahr der Etablierung einer die verfolgten Zwecke unterlaufenden Scheingenauigkeit.¹⁶⁸ So zeigen WEBER und SCHÄFFER auf, daß die Schwierigkeit und die Ungenauigkeit der Prognose vertretbarer und rationaler zukünftiger Freier Cash Flows oftmals nicht hinreichend hervorgehoben wird und daß daher der ermittelte DCF als informatorisch gleichwertig zu den üblicherweise verwendeten finanziellen Kennzahlen behandelt wird, obwohl er nicht deren Exaktheitsgrad erlangt.¹⁶⁹ Dem die langfristigen monetären Konsequenzen der Strategieumsetzung indizierenden Shareholder Value auf Basis des DCF ist daher erstens in der finanziellen Perspektive eine wertorientierte Kontrollgröße zur Seite zu stellen,¹⁷⁰ mit der die permanente Strategieerreichung auf exakt operationalisierbare Art und Weise verfolgt werden kann. Zweitens wird es als zielsetzungsadäquat erachtet, weitere Kennzahlen zu

¹⁶⁵ HOFFMANN, G. H.; WÜEST, G. (1998), S. 194.

¹⁶⁶ Vgl. die Tabelle 1 bei KNORREN, N. (1998), S. 81.

¹⁶⁷ Vgl. zu dieser Empfehlung auch HOFFMANN, W. H.; WÜEST, G. (1998), S. 194.

¹⁶⁸ Vgl. dazu BISCHOFF, J. (1994), S. 127 f., der skizziert, daß der Ansatz des Shareholder Value Gefahr läuft, schnell zu einer Art Spielzeug eines „Spreadsheet-verliebten Finanzanalysten zu degenerieren“.

¹⁶⁹ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998d), S. 20. Ähnlich auch WEBER, J.; KNORREN, N. (1998), S. 15.

¹⁷⁰ Die Verwendung einer Kombination von wertorientierten Kennzahlen fordert auch MICHEL, U. (1999), S. 374.

generieren, welche die hinter den Prognosen der Freien Cash Flows stehenden Prämissen offenlegen und daher den Aufbau von Scheingenauigkeit verhindern.¹⁷¹

Die Forderung nach einer **Ergänzung des auf dem DCF basierenden Wert des Eigenkapitals in der finanziellen Perspektive um eine kapitalgeberorientierte Kontrollgröße** erzwingt einen weitergehenden Vergleich zwischen EVA und CFROI: Beide werden im Schrifttum als eine geeignete Maßgröße für Kontrollbetrachtungen deklariert¹⁷² und die ihnen innewohnende Wertorientierung qualifiziert sie generell als sinnvolle Meilensteine zur Überwachung des mit dem DCF-Verfahren geplanten Weges der kontinuierlichen Schaffung eines Shareholder Value¹⁷³. Betrachtet man EVA und CFROI vor dem Hintergrund – und dieser sei hier noch einmal besonders hervorgehoben¹⁷⁴ – ihrer Zweckmäßigkeit als wertorientierte Kontrollgröße neben dem mit Hilfe des strategisch ausgerichteten DCF ermittelten Shareholder Values, so fällt zunächst der enge formale Zusammenhang zwischen EVA und DCF ins Auge: Wie bereits angeführt kommen – unter der Gültigkeit bestimmter Annahmen – eine DCF-Berechnung und eine prognostizierende EVA-Ermittlung zu identischen Erkenntnissen über die Höhe des Eigenkapitalwertes, so daß HOSTETTLER eine „technische Gleichwertigkeit“¹⁷⁵ konstatiert. Die in einer Langfristbetrachtung resultierende Übereinstimmung von DCF und EVA prädestiniert den letztgenannten Kennwert als Kontrollgröße für den über den DCF quantifizierten Wert des Eigenkapitals. Ein zweiter Vorteil des EVA liegt in seiner Berechnung aus Elementen des traditionellen Rechnungswesens, wodurch die „Hemmschwelle zur Anwendung“¹⁷⁶ stark gesenkt werden kann und sich ex-ante eine hohe Akzeptanz ergibt.¹⁷⁷ Zwar basiert auch die Ermittlung des CFROI auf modifizierten Buchwertgrößen, allerdings sind ihm gegenüber Vorbehalte aufgrund der ihm implizit innewohnenden allgemeinen Schwächen der zugrundeliegenden Methode des internen Zinsfußes anzunehmen.¹⁷⁸ So ist zu bemerken, daß die regelmäßige Ermittlung eines CFROI den realiter vorhandenen sinkenden Ertragswert wegen der zunehmenden Nähe zu dem Ende des betrachteten Projekt-Lebenszyklusses nicht aufzeigt. Dies liegt an der beim CFROI gewählten spezifischen Vorgehensweise, die mit Beginn einer jeden Peri-

¹⁷¹ Vgl. zu dieser Forderung WEBER, J.; KNORREN, N. (1998), S. 16.

¹⁷² Vgl. KNORREN, N. (1998), S. 145 ff.

¹⁷³ Vgl. KNORREN, N. (1998), S. 82.

¹⁷⁴ Die anzustellenden Überlegungen gelten **nicht** der Formulierung eines generellen Werturteils über die Zweckmäßigkeit eines allgemeinen Einsatzes von EVA und CFROI. Im Rahmen dieser Arbeit wird lediglich ihre Adäquanz zur wertorientierten Fundierung einer finanziellen Perspektive der Balanced Scorecard thematisiert, die bereits um einen auf dem DCF fußenden Shareholder Value erweitert wurde.

¹⁷⁵ HOSTETTLER, S. (1998), S. 197.

¹⁷⁶ HOSTETTLER, S. (1998), S. 198.

¹⁷⁷ Vgl. KNORREN, N. (1998), S. 146.

¹⁷⁸ Vgl. zu den Schwächen an der Methodik des internen Zinsfußes bspw. BLOHM, H.; LÜDER, K. (1991), S. 99 ff. sowie vor allem ADAM, D. (1997), S. 138 f.

ode stets auch den fiktiven Beginn der Laufzeit der CFROI-Berechnung neu unterstellt.¹⁷⁹ Die Auseinandersetzung mit dieser Erkenntnis leitet HACHMEISTER zu dem Fazit: „Die Ermittlung eines internen Zinsfußes für bereits getätigte Investitionen beantwortet eine Frage, die kaum jemand stellen würde.“¹⁸⁰ In Konsequenz der soeben angestellten Überlegungen wird daher der EVA als geeignete, dem auf dem DCF basierenden Wert des Eigenkapitals zur Seite zu stellende Kontrollgröße im Rahmen der finanziellen Perspektive der Balanced Scorecard gesehen.¹⁸¹

Nachdem mit den obigen Ausführungen die Forderung nach einer Ergänzung des über den DCF quantifizierten Shareholder Values um eine wertorientierte, kurzfristige Kontrollen ermöglichende Größe erfüllt wurde, ist im folgenden dem Anspruch nachzugehen, Kennwerte zu eruieren, welche **die Prämissen aufzeigen, auf denen die Prognosen der Freien Cash Flows beruhen**. Eine derartige Transparenz läßt sich erzielen, indem die hochgradig aggregierte Größe des Eigenkapitalwertes nach der DCF-Methode wieder in ihre Komponenten aufgespalten wird. Gemäß der Abbildung 29 auf Seite 185 sind dies die Freien Cash Flows, der Diskontierungssatz und der Marktwert des Fremdkapitals, die einen jeweils unterschiedlichen Einfluß auf die mit der Ermittlung des Shareholder Value verknüpfte Gefahr der Scheingenauigkeit ausüben. Da letztere im Kern aus der Prognose der Freien Cash Flows und der unzureichenden Dokumentation der damit verbundenen Unsicherheit resultiert, sind insbesondere die Bestimmungsfaktoren der Freien Cash Flows aufzudecken und zu quantifizieren. Dies ermöglicht ein besseres Verständnis der abstrakten Größe des mit der DCF-Methode bestimmten Eigenkapitalwertes und visualisiert die dabei gesetzten Prämissen. Zur Konkretisierung derartiger Bestimmungsfaktoren kann auf die in Abschnitt 4.4.2.1 auf Seite 186 skizzierten Wertgeneratoren nach RAPPAPORT verwiesen werden, welche die Berechnungselemente der Freien Cash Flows darstellen: Hier sind das Umsatzwachstum, die Umsatzrentabilität, der Steuersatz sowie die Investitionen in das Anlage- und Umlaufvermögen anzuführen.¹⁸² Während die ersten drei Komponenten der Freien Cash Flows von operativen Entscheidungen beeinflußt werden, ergeben sich die letzten beiden als Resultat der Investitionsentscheidungen.¹⁸³ Über diese explizite Verknüpfung zwischen den Berechnungsfaktoren der Freien Cash Flows gelingt es RAPPAPORT, den aggregierten Wert des Shareholder Value an konkrete Größen zu binden.¹⁸⁴ Diese Sys-

¹⁷⁹ Vgl. HACHMEISTER, D. (1997), S. 572 f.

¹⁸⁰ HACHMEISTER, D. (1997), S. 573.

¹⁸¹ Vgl. dazu auch das Zahlenbeispiel bei HOSTETTLER, S. (1998), S. 195 f., das erstens eine Gleichgerichtetheit von DCF und EVA dokumentiert und gleichzeitig die Vorteilhaftigkeit des EVA in einer Kurzfristbetrachtung hervorhebt. Den Vorteil der operativen Umsetzung des EVA konstatiert SCHMIDBAUER, R. (1999), S. 375.

¹⁸² Vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 52 sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 41.

¹⁸³ Vgl. RAPPAPORT, A. (1986), S. 77 f. sowie RAPPAPORT, A. (1999), S. 67 ff.

¹⁸⁴ Vgl. HERTER, R. N. (1994), S. 55 sowie STEINER, H.-G.; MAßNER, W. C.; REES, M. (1994), S. 198.

tematik komplettiert er, indem er die Kapitalkosten als Konsequenz von Finanzierungsentscheidungen identifiziert und die damit konkretisierten Werttreiber des Eigenkapitalwertes zu einem „Shareholder-Value-Netzwerk“¹⁸⁵ zusammenführt, wie es die nachstehende Abbildung 32 deutlich macht.¹⁸⁶

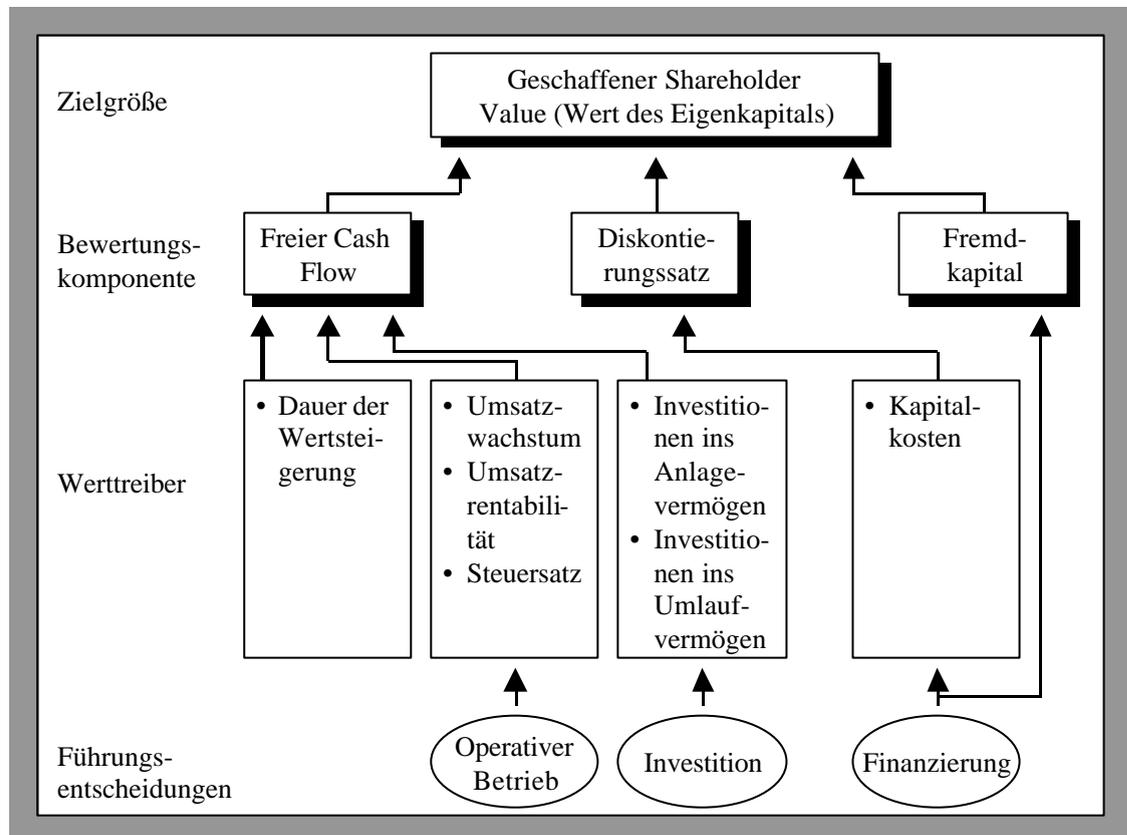


Abbildung 32: Bestimmungsfaktoren des Eigenkapitalwertes nach RAPPAPORT¹⁸⁷

Der logische und konsistente Aufbau¹⁸⁸ dieses Shareholder-Value-Netzwerkes führt über die Verknüpfung des Wertes des Eigenkapitals mit konkreten Entscheidungsfeldern zu einer Erhöhung der Prognosegüte hinsichtlich der Freien Cash Flows,¹⁸⁹ so daß deren Plausibilität besser kontrollierbar wird¹⁹⁰. Gleichzeitig dienen die Werttreiber einer konzentrierten Konkretisierung der finanziellen Auswirkungen strategischer Planungen und verdeutlichen damit die periodenbezogene Steuerungsmöglichkeit des Un-

¹⁸⁵ RAPPAPORT, A. (1999), S. 67.

¹⁸⁶ Gleichzeitig deklariert RAPPAPORT, A. (1986), S. 76, die Dauer der Wertsteigerung als weiteren Werttreiber, den er aber als unabhängig von einem bestimmten Planungsbereich sieht. Zum Tragen kommt an dieser Stelle letztlich der hohe Einfluß, den die Planungsperiode – und damit im Umkehrschluß – die Restperiode auf den ermittelten Wert des Gesamtkapitals ausübt. Vgl. dazu KNORREN, N. (1998), S. 49.

¹⁸⁷ In Anlehnung an RAPPAPORT, A. (1999), S. 68.

¹⁸⁸ Vgl. zu dieser Einschätzung WALKER, A. (1998), S. 55.

¹⁸⁹ Vgl. HERTER, R. N. (1994), S. 55.

ternehmenswertes.¹⁹¹ Da mit den Wertgeneratoren das Zustandekommen des über die DCF-Methode ermittelten Wertes des Eigenkapitals spezifiziert wird, ist ihrer denkbaren Integration als Treiberkennzahlen in die finanzielle Perspektive eine generelle Zweckmäßigkeit zu bescheinigen.¹⁹² Allerdings würde eine Aufnahme aller sieben Werttreiber neben dem Shareholder Value und dem EVA den als zielführend erachteten Umfang einer Balanced Scorecard-Perspektive übersteigen, so daß abschließend eine Auswahl zu treffen ist. Da sich bei einer genaueren Prüfung vor allem der Umsatz, die Umsatzrentabilität sowie die Investitionen in Anlage- und Umlaufvermögen als unmittelbar steuerbar erweisen, entspricht ihre Integration als Treibergrößen den hier erhobenen Anforderungen. Dahingegen sind der Steuersatz¹⁹³ und die Kapitalkosten nur als mittelbar durch konkrete Entscheidungen und die sich ihnen anschließenden Aktivitäten lenkbar. Bspw. ist ein wesentlicher Bestimmungsfaktor der Kapitalkosten der Risikofaktor ?, der sich aus einer Vielzahl von Einschätzungen ergibt, die eine Folge von mehrperiodigen Erfahrungen mit dem betrachteten Unternehmen sind.

Analysiert man die hier erarbeiteten Vorschläge zur finanziellen Perspektive der Balanced Scorecard in einer zusammenfassenden Betrachtung, so ist zu konstatieren, daß eine konsequente Etablierung der geforderten Kapitalgeberorientierung eine deutliche Restrukturierung dieser Perspektive nach sich zieht.¹⁹⁴ Anstelle der drei Basiskennzahlen Ertragswachstum und -mix, Kostensenkung und Produktivitätsverbesserung sowie Nutzung von Vermögenswerten und Investitionsstrategie prägen jetzt die beiden wertorientierten Ergebniskennzahlen Shareholder Value – ermittelt nach der DCF-Methode – und Economic Value Added als Kontrollgröße den Inhalt der Finanzperspektive. Ihnen werden mit dem Umsatzwachstum, der Umsatzrentabilität sowie den Investitionen Treiberkennzahlen zur Seite gestellt, die je nach herrschenden Kontextfaktoren um unternehmensindividuell als wichtig eingestufte monetäre Größen zu ergänzen sind. Vor allem mit diesen Treibergrößen verbleiben auch „klassische“, d.h. von KAPLAN und NORTON vorgeschlagene Kenngrößen in der Balanced Scorecard, so daß auch der auf Seite 182 im Abschnitt 4.4.1.1 erhobene Forderung entsprochen wurde, mit einer zu schaffenden Kapitalgeberorientierung nicht den ursprünglichen Inhalt der finanziellen Perspektive zu verdrängen.

¹⁹⁰ Vgl. HACHMEISTER, D. (1995), S. 54.

¹⁹¹ Vgl. HACHMEISTER, D. (1995), S. 59. In diesem Sinne ist auch die Wertgeneratoren-Meilenstein-Matrix von HERTER, R. N. (1994), S. 186 ff., zu verstehen.

¹⁹² Vgl. MICHEL, U. (1999), S. 377.

¹⁹³ Zur Unmöglichkeit der Einflußnahme auf den Steuersatz vgl. KNORREN, N. (1998), S. 116.

¹⁹⁴ Damit ist auch die vorab gestellte Frage nach dem Umfang der Umgestaltung der finanziellen Perspektive als beantwortet anzusehen.

4.4.2 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten Kundenperspektive

4.4.2.1 Weiterentwicklungspotentiale der Kundenperspektive

Die im Zuge der Vorstellung des von KAPLAN und NORTON entwickelten Grundkonzepts der Balanced Scorecard geäußerte Kritik an der Kundenperspektive hat sowohl strukturelle als auch inhaltliche Defizite offenbart. Die Struktur dieser Perspektive wird durch die Unterteilung in Basiskennzahlen und Wertangebote manifestiert, welche deutlich hervorhebt, daß sowohl der vom Unternehmen erzeugte Kundennutzen als auch die darauf wirkenden Einflußfaktoren zu dokumentieren sind. Insofern erweist sich die strukturelle Gestaltung der Kundenperspektive zunächst als zielführend; die erwähnte Kritik entspringt erstens aus der nicht trennscharfen Abgrenzung der konkreten Inhalte beider Kennzahlenebenen, welche vor allem bei der von KAPLAN und NORTON vorgenommenen Spezifizierung des Wertangebotes Kundenbeziehungen hervorsticht. Zweitens wurde die alleinige Fokussierung der Kundenperspektive auf die Ergebniskennzahl Marktanteil als Manko angeführt. Als ein Ansatzpunkt für eine Weiterentwicklung der Kundenperspektive resultiert folglich deren Umstrukturierung. Diese hat erstens den Anforderungen einer eindeutigen Abgrenzung zwischen pointierten Basiskennzahlen und Wertangeboten sowie zweitens einer dezidierten Berücksichtigung der Bedeutung einer Geschäftsbeziehung nachzukommen. Über diese strukturellen Aspekte hinaus wurden aber auch vor einem inhaltlichen Hintergrund Defizite der Kundenperspektive eruiert, die im Kern auf die Basiskennzahlen Kundenrentabilität und Kundenzufriedenheit abzielen. Während hinsichtlich der Kundenrentabilität sowohl ihre adäquatere Zuordnung zu der finanziellen Perspektive als auch ihre nur ungenügende instrumentelle Fundierung pointiert wurde, zielte die Kritik an der Kundenzufriedenheit primär nur auf die zu kurz greifenden Ausführungen KAPLANS und NORTONS über Verfahren zu ihrer Ermittlung ab. Durch die Einstufung der Kundenrentabilität als einen generell sinnvollen Kennwert für die finanzielle Perspektive wäre ihre inhaltliche Spezifizierung im Rahmen der hier zu vollziehenden Weiterentwicklung der Kundenperspektive deplaziert, so daß der Fokus auf die Kundenzufriedenheit zu richten ist.¹⁹⁵ Für die Evolution der Kundenperspektive resultiert daher ein weiterer Ansatzpunkt, der sich in der Diskussion von Verfahren zur Operationalisierung dieses Erkenntnisobjektes konkretisiert.

¹⁹⁵ Diese Einschätzung der zweckmäßigen Einbindung der Kundenrentabilität in die finanzielle Perspektive wird weiter aufrecht erhalten, obwohl die vorangegangene Weiterentwicklung dieser Perspektive eine Auseinandersetzung mit einer derartigen Kennzahl vermissen läßt. Dieses Vorgehen läßt sich mit der höheren Dringlichkeit der Lösung des Problems einer fehlenden Kapitalgeberorientierung in der finanziellen Perspektive KAPLAN'scher und NORTON'scher Prägung begründen. Eine dezidierte Analyse der Möglichkeiten und Grenzen zur exakten Quantifizierung der Kundenrentabilität wird daher für zukünftige Forschungsarbeiten zur Balanced Scorecard als hochgradig zielführend angesehen.

Diese für eine leistungscontrollingadäquate Kundenperspektive zu bewältigende Herausforderung wird im **Lichte der allgemeinen Anforderungen an das Leistungscontrolling** bestätigt. Denn die Prüfung der Eignung der Balanced Scorecard zur Bereitstellung von Informationen über die drei Dimensionen der Leistung hat zwar die potentielle Eignung der Kundenperspektive zur Transparenzschaffung bezüglich der Ergebnisdimension offengelegt – die tatsächliche Erfüllung dieser Aufgabe scheitert aber an der zu oberflächlichen instrumentellen Unterstützung dieser Perspektive durch KAPLAN und NORTON.

Auch durch die **Prüfung, welche generellen Aufgaben des Leistungscontrolling von der Balanced Scorecard übernommen werden können**, ergeben sich für die Kundenperspektive keine neuartigen Weiterentwicklungspotentiale, obwohl als systemkoppelnde Informationsfunktion die Verbindung von typischen Controllinginformationen mit Daten, die üblicherweise dem Marketing zugesprochen werden, abgeleitet wurde. Diese integrierende Aufgabe ist aber nicht allein von der Kundenperspektive zu bewältigen, sondern sie ergibt sich durch die Einbindung dieser Perspektive in den Gesamtzusammenhang der Balanced Scorecard: Zwar ist der Charakter der Kundenperspektive als Basis einer kundenorientierten Informationsgewinnung und -bereitstellung im Leistungscontrolling unbestritten, aber die hervorgehobene Verknüpfung vollzieht sich erst durch die Etablierung der perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten.

Für die Umgestaltung der Kundenperspektive bieten sich daher mit der Struktur und den Instrumenten zur Quantifizierung der Kundenzufriedenheit zwei konkrete Ansatzpunkte, die in den nachstehenden Überlegungen einer Konkretisierung zugeführt werden.

4.4.2.2 Explikation des Neuaufbaus der Kundenperspektive

Den ersten weiterzuentwickelnden Bereich der Kundenperspektive verkörpert ihre Struktur, wobei hier erstens mit der Abgrenzung zwischen Basiskennzahlen und Wertangeboten und zweitens mit der Integration einer auf das Phänomen einer Geschäftsbeziehung fokussierten Ergebniskenngröße zwei Ansatzpunkte identifiziert wurden.

Um eine **Abgrenzung zwischen den Basiskennzahlen und den Wertangeboten** in der Kundenperspektive etablieren zu können, bietet sich zunächst ein kritischer Rückgriff auf die ursprünglich von KAPLAN und NORTON vorgeschlagene Konfiguration dieser Perspektive an. Dabei ist es auffallend, daß sie – bei einer konsequenten Umsetzung ihrer Ideen – eine Bildung von fünf Basiskennzahlen¹⁹⁶ und von insgesamt acht Wertangeboten¹⁹⁷ als notwendig erachten. Auf diese Weise provozieren sie einen Wider-

¹⁹⁶ Vgl. die Abbildung 18 der vorliegenden Arbeit.

¹⁹⁷ Vgl. die Abbildung 19 der vorliegenden Arbeit.

spruch zu der angestrebten Fokussierung der Balanced Scorecard durch eine zahlenmäßig begrenzte Kennzahlenaufnahme, so daß eine Reduzierung der in der Kundenperspektive zu berücksichtigenden Kennwerte ratsam ist. Aufgrund der aufgezeigten Strategierelevanz aller Basiskennzahlen müssen derartige Reduktionsbemühungen an den Wertangeboten ansetzen. Dem mag die Bedeutung der Unternehmensspezifität dieser Kennzahlenart und der inhärente Treibercharakter entgegengehalten werden. Allerdings ist zu konstatieren, daß der Versuch, die in den Wertangeboten begründete Individualität eines Unternehmens über allgemeine Maßgrößen abzubilden, in einer Mißverständnisse und Ungenauigkeiten induzierenden Schematisierung mündet: Über die Vorgabe generell gültig wirkender Wertangebote nehmen KAPLAN und NORTON der Kundenperspektive die Chance einer konsequenten Anpassung an die situative Unternehmensspezifität. Darüber hinaus ist die Tatsache hervorstechend, daß einige der präsentierten Wertangebote der Kundenperspektive Basiskennzahlen vor allem der internen Prozeßperspektive darstellen – so z.B. die Zeit- und Qualitätskennwerte. Durch eine explizite Markierung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse als Treiber der Kundenperspektive würde dieses Redundanzen hervorrufende Vorgehen vermieden werden. Da gleichzeitig letztlich alle präsentierten Wertangebote als Determinanten der Kundenzufriedenheit aufgefaßt werden können, besteht überdies die Möglichkeit, sie im Rahmen einer multiattributiven, merkmalsorientierten Kundenzufriedenheitsbefragung¹⁹⁸ zu pointieren und sie in einem aggregierten Zufriedenheits-Index implizit in die Kundenperspektive aufzunehmen. Die gezeigten Möglichkeiten zur Berücksichtigung der – nach wie vor als zweckmäßige Elemente einer Balanced Scorecard angesehenen – Wertangebote entweder in der Prozeßperspektive oder im Kontext einer zusammengesetzten Zufriedenheits-Kennzahl legen einen Ansatz zur Überwindung der eruierten Abgrenzungsprobleme offen: In der Kundenperspektive sind einzig die von KAPLAN und NORTON so bezeichneten Basiskennzahlen zu fokussieren, so daß auf diesem Wege erstens eine ungenaue Grenzziehung zu Maßgrößen anderen Charakters und zweitens eine umfangmäßige Überfrachtung mit Kennwerten vermieden wird.

Diese inhaltliche „Ausdünnung“ der Kundenperspektive zieht außerdem einen weiteren Vorteil nach sich, der sich in der Möglichkeit konkretisiert, eine **das Phänomen einer Geschäftsbeziehung pointierende Ergebniskenngröße** zu integrieren. Auf diese Weise wird die zweite als zielführend erachtete strukturelle Änderung ermöglicht. Die Notwendigkeit dieser Anpassung entspringt dabei der zunehmenden Maßgeblichkeit, die dem Aufbau einer Geschäftsbeziehung als Ziel aller kundenseitig initiierten Bemühun-

¹⁹⁸ Zu den verschiedenen Verfahren zur Ermittlung der Kundenzufriedenheit vgl. den folgenden Abschnitt 4.4.2.3.

gen eines Unternehmens attestiert wird.¹⁹⁹ Dabei wird eine Geschäftsbeziehung als „eine Folge von Markttransaktionen zwischen einem Anbieter und einem Nachfrager, die nicht zufällig ist“²⁰⁰, definiert, wobei die Nicht-Zufälligkeit eine bestimmte Bindung zwischen Unternehmen und Kunden impliziert. Obwohl in diesem Sinne die Kundenbindung eine zentrale Determinante einer Geschäftsbeziehung ist,²⁰¹ wird ihre alleinige Abbildung als Zeitgröße – wie bei KAPLAN und NORTON geschehen – als zu kurz greifend angesehen. Dies läßt sich erstens mit der Erkenntnis begründen, daß dem Konstrukt Kundenbindung im Schrifttum nicht ausschließlich eine zeitliche Dimension beigemessen wird²⁰², sondern daß unter dieses Erkenntnisobjekt bspw. auch Verhaltensabsichten zu subsumieren sind.²⁰³ Zweitens wäre – dessenungeachtet – eine Quantifizierung der Kundenbindung in der Balanced Scorecard mit Hilfe einer Zeitgröße auch deshalb nicht ausreichend, weil die durchschnittliche Länge, in der ein bestimmtes Individuum oder eine bestimmte Organisation Kunde eines Unternehmens ist, weder eine Aussage über die Stabilität noch über das Potential einer derartigen Beziehung zuläßt. Daher ist die Struktur der Kundenperspektive durch die Hinzunahme einer zweiten „Spitzenkennzahl“ – quasi als Kulminationspunkt neben dem Marktanteil – zu erweitern, indem das „Geschäftsbeziehungspotential“ in dem adressierten Marktsegment abgebildet wird. Dem Facettenreichtum des Konstrukts Geschäftsbeziehung²⁰⁴ und dem Postulat einer Beschränkung auf wenige strategierelevante Größen in der Balanced Scorecard Tribut zollend, wird für die Kundenperspektive die Entwicklung einer – u.U. gewichteten – aggregierten Indexkennzahl vorgeschlagen.²⁰⁵ Eine derartige Kenngröße ist aus Indikatoren zu speisen, die entweder auf die Stabilität einer bestehenden Geschäftsbeziehung oder aber das Potential eines Kunden für eine Geschäftsbeziehung hinweisen. Kenngrößen, denen ein Einfluß auf die *Stabilität* zugesprochen werden kann, sind bspw. auf Seiten des Nachfragers die bei dem Wechsel eines Anbieters entstehenden Kosten²⁰⁶ und auf Seiten des die Balanced Scorecard anwendenden Unternehmens die Fähigkeit zur Innovation oder zur zielführenden Handhabung eines bestimmten Ma-

¹⁹⁹ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 38, PLINKE, W. (1997b), S. 3 ff. sowie GÜNTER, B. (1998), S. 285 f.

²⁰⁰ PLINKE, W. (1997b), S. 23.

²⁰¹ Vgl. die Abbildung bei GÜNTER, B. (1998), S. 186. Vgl. auch den Überblick bei EGGERT, A. (1999), S. 14 ff.

²⁰² Vgl. den Kennzahlenkatalog zur Quantifizierung der Kundenbindung bei EGGERT, A. (1999), S. 34.

²⁰³ Vgl. HOMBURG, C.; FABNACHT, M.; WERNER, H. (1998), S. 392 f.

²⁰⁴ Vgl. beispielhaft zu den Elementen eines Geschäftsbeziehungsmanagements PLINKE, W. (1997b), S. 42 ff.

²⁰⁵ Zu der Vorgehensweise bei der Bildung derartiger Kenngrößen und der daran zu übenden Kritik vgl. die Darstellungen zur Kundenzufriedenheit im folgenden Abschnitt 4.4.2.3.

²⁰⁶ Mit dieser Beschreibung ist implizit das von EGGERT, A. (1999), S. 52 f., pointierte Phänomen der Gebundenheit pointiert, das darauf abstellt, daß ein Anbieter Wechselbarrieren aufbauen kann, die einen Kunden zur Bindung quasi „zwingen“.

ßes an Potentialintegrativität²⁰⁷. Zur Abschätzung²⁰⁸ der für einen Nachfrager potentiell resultierenden Wechselkosten sind Kosten für die Suche eines neuen Anbieters, sog. „sunk costs“ für kundenseitige Investitionen²⁰⁹ in die alte Geschäftsbeziehung und möglicherweise Opportunitätskosten für den Verlust des potentiell zukünftigen Nutzens dieser Beziehung in Betracht zu ziehen.²¹⁰ Je höher diese Kosten sind, desto geringer wird die Bereitschaft eines Kunden zum Anbieterwechsel sein und desto höher ist die Stabilität der existierenden Geschäftsbeziehung. Dies ist auch dann anzunehmen, wenn der Anbieter in der Lage ist, seine Produkte und Dienstleistungen permanent weiterzuentwickeln, so daß der Kunde nicht bspw. aufgrund von technologischen Rückständen im Vergleich zu relevanten Konkurrenten zu einer Aufgabe der Beziehung veranlaßt wird. In diesem Sinne verlangt das Ziel einer stabilen Geschäftsbeziehung die Innovationsfähigkeit des Anbieters, damit dieser mit seinen Produkten stets die sich im Zeitablauf möglicherweise wandelnden Kundenbedürfnisse befriedigen kann. Das dritte Stabilitätskriterium, die Potentialintegrativität, thematisiert die Eigenschaften zur kundenorientierten Individualisierung der angebotenen Leistungen und weist nach ENGELHARDT und FREILING einen unmittelbaren Einfluß auf die Kundenbindung auf.²¹¹ So signalisiert die Ausrichtung der anbieterseitigen Produktionsfaktoren auf die spezifischen Bedarfe eines Kunden erstens eine hohe Problemlösungsbereitschaft und kann zweitens in ihrer eventuellen Einzigartigkeit einen kundenbindenden Wettbewerbsfaktor begründen. Neben derartigen, auf die Beibehaltung einer existenten Geschäftsbeziehung fokussierenden Kenngrößen sind aber auch solche Indikatoren in die Analyse einzubeziehen, die das *Kundenpotential* offenlegen. Beispielhaft seien der Kundenwert und die Wahrscheinlichkeit eines Wiederholungskaufes²¹² angeführt. Während die Quantifizierung der letzteren Kenngröße – zumindest vom inhaltlichen Verständnis her – verhältnismäßig wenig Probleme bereitet, bedarf der Kundenwert einer weiteren Betrachtung: Er repräsentiert die „Gesamtheit aller monetären und nicht-monetären, qualitativen Wirkungen, die von einem Kunden ausgehen und den Nutzen dieses Kunden für ein Unter-

²⁰⁷ Zum Phänomen der Potentialintegrativität vgl. ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 899 ff.

²⁰⁸ Hier wird bewußt der Terminus „Abschätzung“ gewählt, weil – anders als die in die finanzielle Perspektive einfließenden Kostengrößen der üblichen Kostenrechnung – hier Kosten ermittelt werden müssen, die nicht im anwendenden Unternehmen selbst anfallen und deren Mengen- und Wertkomponenten i.d.R. nicht bekannt sind. Daher würde der Begriff „Berechnung“ eine de facto nicht vorhandene Exaktheit suggerieren.

²⁰⁹ Zu bemerken ist an dieser Stelle, daß derartige Kosten mit wachsender Spezifität der kundenseitigen Investitionen steigen.

²¹⁰ Vgl. PLINKE, W. (1997b), S. 35 ff.

²¹¹ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 41 f.

²¹² Auf diese Weise erlangen auch die als Determinante der Kundenbindung etablierten Verhaltensabsichten Eingang in die Balanced Scorecard. Vgl. dazu HOMBURG, C.; FABNACHT, M.; WERNER, H. (1998), S. 392 f. Neben Wiederholungskäufen lassen sich hierunter auch das Cross-Selling-Potential und die Weiterempfehlungsabsicht subsumieren.

nehmen determinieren“²¹³. Als Beispiel eines qualitativen kundenseitig initiierten Effektes, der einen Bestandteil des Kundenwertes ausmachen könnte, läßt sich der Informationswert des Kunden benennen, der aus dessen Kreativität resultiert. Um dem hier aufgezeigten Kontext des Geschäftsbeziehungspotentials Rechnung zu tragen, ist der gesamte Kundenwert als Determinante dieses Konstrukts zukunftsorientiert zu gestalten.²¹⁴

Diese nur exemplarisch skizzierten Maßgrößen sind über unternehmensindividuell zu bestimmende Gewichtungsfaktoren gleichnamig zu machen und zu einer aggregierten Indexgröße zusammenzuführen, die als „Geschäftsbeziehungspotential“ zu benennen und in die Kundenperspektive aufzunehmen ist.

Mit dem Verzicht auf eine spezifische Abbildung der Wertangebote in dieser Perspektive und der Entwicklung eines ersten Vorschlages zur Quantifizierung des Potentials einer Geschäftsbeziehung als sechste Basiskennzahl wurde die geforderte strukturelle Änderung der Kundenperspektive vollzogen. Im folgenden findet eine weitere Einarbeitung des Blickwinkels statt, und es erfolgt eine Konzentration auf die spezielle Basiskennzahl Kundenzufriedenheit, wobei die Möglichkeiten ihrer Messung in den Vordergrund der Überlegungen rücken.

4.4.2.3 Vorschlag eines Instrumentensets zur Quantifizierung der Kundenzufriedenheit als zentrale Basiskennzahl der Kundenperspektive

In instrumenteller Hinsicht weist die ursprüngliche Explizierung der Kundenperspektive nach KAPLAN und NORTON ein hervorstechendes Defizit auf: Die zweckmäßige Einbindung einer Kennzahl zur Abbildung und Handhabarmachung der Kundenzufriedenheit wird nicht durch die Diskussion der Möglichkeiten und Verfahren zur konkreten Messung fundiert. Daher sind im folgenden instrumentell-orientierte Überlegungen über das „Wie“ der Quantifizierung dieses Phänomens anzustellen.

Zur Erhebung der Kundenzufriedenheit beschränken sich die Ausführungen von KAPLAN und NORTON einerseits auf den pauschalen Verweis der Zweckmäßigkeit einer Kundenbefragung²¹⁵ und andererseits auf die vornehmlich implizite Empfehlung der Entwicklung eines Indexes zur Zufriedenheitsmessung²¹⁶. Einer die angesprochenen

²¹³ KRÜGER, S. M. (1997), S. 114. (Hervorhebung im Original vom Verfasser weggelassen)

²¹⁴ Vgl. zu verschiedenen zeitlichen Ausprägungsformen des Kundenwertes KRÜGER, S. M. (1997), S. 110 ff.

²¹⁵ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 70 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 68 f.

²¹⁶ Vgl. zunächst die exemplarische Darstellung der Balanced Scorecard bei KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1993), S. 136. Außerdem deutet die Definition der Kundenzufriedenheit bei KAPLAN, R. S.;

Kritikpunkte überwindenden Weiterentwicklung der Kundenperspektive stellen sich bezogen auf die Instrumente zur Bestimmung der Kundenzufriedenheit drei Aufgaben: Erstens sind die mit der Methode der Befragung nur erwähnten Möglichkeiten zur Gewinnung von Informationen über die erzielte Zufriedenheit bei den anvisierten Kunden zu spezifizieren und zweitens ist die Frage nach der Zweckmäßigkeit einer Indexbildung zu erörtern. Die dabei eruierten Erkenntnisse sind drittens zu einem Vorschlag zur instrumentellen Fundierung der Basiskennzahl Kundenzufriedenheit zu verdichten.

Bevor die Frage nach den **Verfahren zur Informationsgewinnung über die Kundenzufriedenheit** aufgegriffen werden kann, ist das Phänomen der Kundenzufriedenheit inhaltlich zu spezifizieren, um der sich anschließenden Methodendiskussion einen konkreten Fokus zu geben. Obwohl im Schrifttum vielfach eine bis dato fehlende einheitliche Begriffsbestimmung konstatiert wird,²¹⁷ läßt sich basierend auf dem allgemein akzeptierten²¹⁸ „Confirmation/Disconfirmation-Paradigm“²¹⁹ die Kundenzufriedenheit definieren als Ergebnis eines Vergleiches des vom Kunden wahrgenommenen bzw. erhaltenen Leistungsniveaus mit einem kundenseitig determinierten Vergleichsmaßstab.²²⁰ Letzterer – und darüber herrscht in der Literatur ein weitgehender Konsens – wird üblicherweise markiert durch die vor der Transaktion mit einem Anbieter vorhandenen Erwartungen des Kunden.²²¹ Wird die wahrgenommene Leistung als mindestens gleichwertig zu dem Vergleichsmaßstab eingeschätzt, resultiert Kundenzufriedenheit; andernfalls stellt sich Kundenunzufriedenheit ein.²²² Zur Operationalisierung²²³ des auf diese Weise spezifizierten Konstrukts Kundenzufriedenheit bieten sich vielfältige Möglichkeiten, die in der Abbildung 33 einführend vorgestellt werden.

NORTON, D. P. (1997d), S. 66, als „Zufriedenheitsgrad ... anhand spezifischer Leistungskriterien“ auf die Bildung einer Indexkennzahl hin.

²¹⁷ Vgl. beispielhaft RAPP, R. (1995), S. 25, KRÜGER, S. M. (1997), S. 43 sowie HOMBURG, C.; GIERING, A.; HENTSCHEL, F. (1999), S. 175.

²¹⁸ Vgl. zu dieser Einschätzung bspw. HOMBURG, C.; GIERING, A.; HENTSCHEL, F. (1999), S. 175 sowie KÜNZEL, H. (1999), S. 74.

²¹⁹ Vgl. dazu einführend HOMBURG, C.; RUDOLPH, B. (1998), S. 38 ff.

²²⁰ Vgl. zu einem derartigen Verständnis von Kundenzufriedenheit bspw. RAPP, R. (1995), S. 25 ff., KRÜGER, S. M. (1997), S. 43 ff., MEYER, A. (1997), S. 311, HOMBURG, C.; RUDOLPH, B. (1998), S. 38 ff., HERMANN, A.; JOHNSON, M. D. (1999), S. 582 sowie KÜNZEL, H. (1999), S. 74 ff.

²²¹ Vgl. HOMBURG, C.; RUDOLPH, B. (1998), S. 39 f.

²²² Vgl. die Abbildung bei HOMBURG, C.; GIERING, A.; HENTSCHEL, F. (1999), S. 177.

²²³ Die Verwendung des Terminus „Operationalisierung“ impliziert keinen Widerspruch zu der vorab erhobenen Forderung, Verfahren zur Informationsgewinnung über die Kundenzufriedenheit zu diskutieren, da die Kundenzufriedenheit im Zuge der Operationalisierung informatorisch fundiert wird.

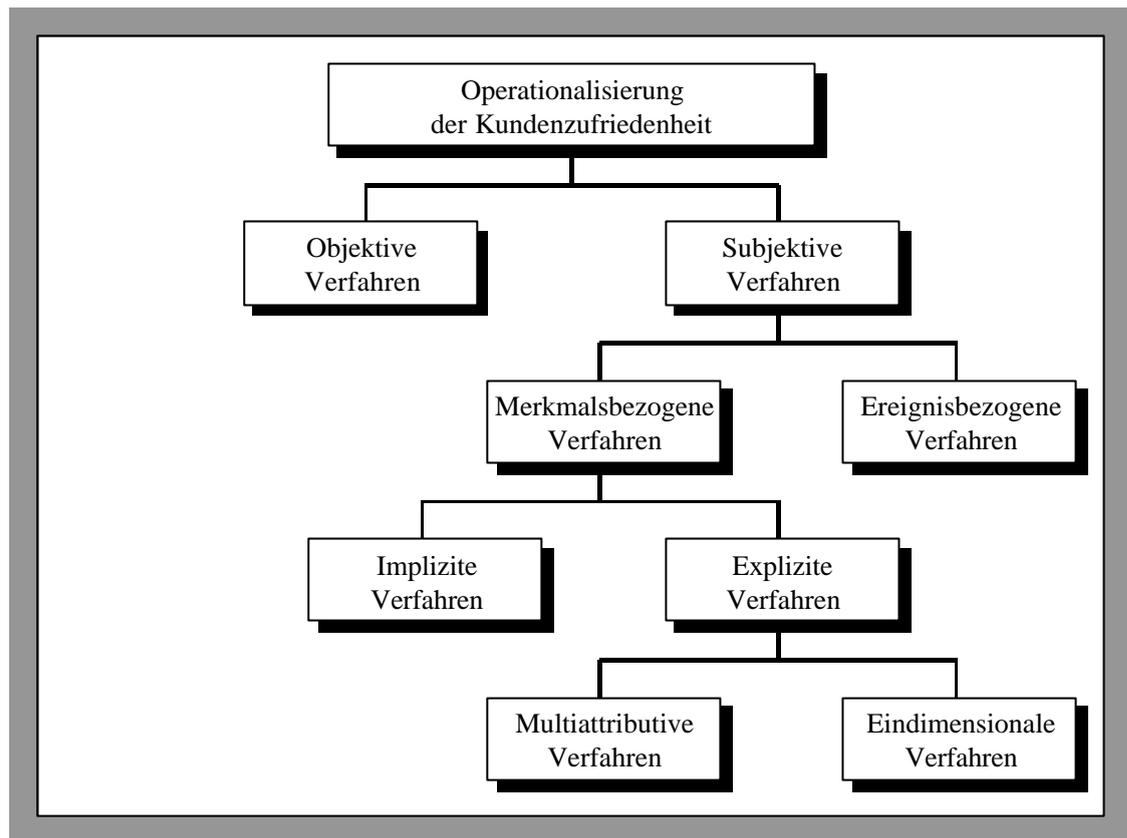


Abbildung 33: Verfahren zur Operationalisierung der Kundenzufriedenheit²²⁴

Die objektiven Verfahren der Kundenzufriedenheits-Messung umfassen – in der Terminologie der Balanced Scorecard – nachlaufende Indikatoren, von denen auf eine Erfüllung der kundenseitigen Erwartungen geschlossen werden kann.²²⁵ Bspw. werden Umsatz, Gewinn oder Marktanteil angeführt²²⁶ – mithin also Kennzahlen, die bereits in der Balanced Scorecard enthalten sind und daher die geäußerte Kritik noch nicht rechtfertigen. Das Problem derartiger Kenngrößen ist allerdings, daß sie nur zu einem Teil von der Kundenzufriedenheit beeinflusst werden und daher zu deren Messung nur eingeschränkt verwendbar sind. Anders als die Kundenzufriedenheit lediglich indizierenden objektiven Verfahren setzen die subjektiven Methoden unmittelbar an der individuellen Zufriedenheit jedes einzelnen Kunden an.²²⁷ Je nachdem, ob hierbei bestimmte aus Anbietersicht ex-ante festgelegte Produkt- bzw. Dienstleistungsmerkmale als Zufriedenheitsdeterminanten oder aber konkrete Erlebnisse des Kunden mit dem Anbieter oder seinen Produkten pointiert werden, spricht man von merkmals- oder ereignisbezogenen Verfahren.²²⁸ Aufgrund sowohl der Ganzheitlichkeit als auch der Validität, die den

²²⁴ In Anlehnung an HOMBURG, C.; FABNACHT, M.; WERNER, H. (1998), S. 396.

²²⁵ Vgl. KRÜGER, S. M. (1997), S. 62 f.

²²⁶ Vgl. HOMBURG, C.; RUDOLPH, B. (1998), S. 47.

²²⁷ Vgl. HOMBURG, C.; RUDOLPH, B. (1998), S. 48.

²²⁸ Vgl. im Detail STAUSS, B.; HENTSCHEL, B. (1992), S. 116 f.

merkmalsbezogenen Methoden zur Ermittlung der Kundenzufriedenheit in der Literatur attestiert werden,²²⁹ rücken diese fortan in den Fokus der Betrachtungen. Sie lassen sich anhand des Auslösers des zufriedenheitsorientierten Informationsflusses noch weiter unterscheiden:²³⁰ Merkmalsgestützte Methoden sind dann als implizit zu charakterisieren, wenn die Information über den Zufriedenheitsgrad vom Kunden selbst – d.h. über Lob oder Beschwerden – initiiert wurde. Da ein derart aktives Informationsverhalten aller Kunden realiter aber nicht üblich ist, werden die einzig auf aktivem Kundenfeedback fußenden impliziten Zufriedenheitserhebungen als problematisch eingestuft.²³¹ Im Gegensatz dazu sehen die expliziten merkmalsbezogenen Instrumente eine unternehmensseitige Befragung der Kunden vor. Hier ist ferner zu differenzieren, ob die Ermittlung mit Hilfe eines einzigen Indikators (eindimensional) oder mit Hilfe eines Indikatorensets (multiattributiv) vollzogen wird. Aufgrund der nur partiellen Abbildung der vollständigen Kundenzufriedenheit mittels einer eindimensionalen Befragung dominieren in Schrifttum und Praxis letztlich die multiattributiven Instrumente zur Quantifizierung der Kundenzufriedenheit²³² und werden im Rahmen der Kundenperspektive wohl²³³ auch von KAPLAN und NORTON präferiert. Daher sollen sie einer eingehenderen Vorstellung zugeführt werden.

Die besondere Problematik der multikriteriellen Verfahren ist dabei in der Bestimmung der zufriedenheitsdeterminierenden Produkt- oder Dienstleistungsmerkmale zu sehen.²³⁴ Um in einem ersten Schritt den Inhalt der zu konzipierenden Befragung grob zu umreißen, schlägt WERNER vor, neben den eigentlichen Produkten die unternehmerischen Funktionen zu fokussieren, an denen eine Interaktion mit dem Kunden stattfindet.²³⁵ Anschließend sind in einem zweiten Schritt für diese Erkenntnisbereiche die unternehmensindividuellen Faktoren zu eruieren, die einen entscheidenden Einfluß auf das Zufriedenheitsurteil ausüben können, wobei die einzelnen Kriterien jeweils dem Anspruch der Eindimensionalität Rechnung tragen müssen.²³⁶ Da es – aufgrund der Unternehmensspezifität – „keinen allgemein anerkannten Dimensionskatalog zur Deduzierung

²²⁹ Vgl. HOMBURG, C.; FABNACHT, M.; WERNER, H. (1998), S. 394 f.

²³⁰ Vgl. dazu HOMBURG, C.; FABNACHT, M.; WERNER, H. (1998), S. 394 f.

²³¹ Vgl. WERNER, H. (1998), S. 149.

²³² Vgl. die verschiedene Verfahren gegenüberstellende Abbildung bei HOMBURG, C.; RUDOLPH, B. (1998), S. 50. Ebenso auch WERNER, H. (1998), S. 150.

²³³ Diese Einschränkung ist vonnöten, weil sich KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 70 f. und KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 68 f., nicht explizit über das von ihnen vorgesehene Verfahren zur Ermittlung der Kundenzufriedenheit äußern. Allerdings lassen ihre Erwähnung einer umfangreichen und ganzheitlichen Kundenbefragung auf den Einsatz eines multiattributiven Verfahrens schließen.

²³⁴ Vgl. dazu im folgenden WERNER, H. (1998), S. 153 ff.

²³⁵ Vgl. WERNER, H. (1998), S. 154.

²³⁶ Vgl. HOMBURG, C.; FABNACHT, M.; WERNER, H. (1998), S. 398 f.

von Leistungsmerkmalen²³⁷ als Zufriedenheitsquellen gibt, bietet sich für einen Einsatz im Kontext der Balanced Scorecard ein Rückgriff auf die von KAPLAN und NORTON präsentierten Wertangebote an.²³⁸ Deren allgemeine Kennzeichnung als nutzenstiftende Differenziatoren eines Unternehmens legt den Schluß nahe, daß sie einen erheblichen Einfluß auf die Kundenzufriedenheit ausüben. Auf diese Weise läßt sich aus den allgemein zufriedenheitsbeeinflussenden Faktoren eines Unternehmens ein Katalog mit „kritischen“, eindimensionalen Merkmalen entwickeln, der im Rahmen einer Befragung den Kunden vorgelegt wird. Letzteren wird sodann i.d.R. die Aufgabe gestellt, ihre Zufriedenheit mit den isolierten Kriterien auf einer – „schulnotenartigen“ – Skala auszudrücken.²³⁹ Die auf diese Weise erhobenen Zufriedenheitswerte für die einzelnen Produkt- oder Dienstleistungsmerkmale werden schließlich – basierend auf nutzwertanalytischen Regeln²⁴⁰ – nach ihrer relativen Bedeutsamkeit gewichtet²⁴¹ und in ihrer Summe zu einem Kundenzufriedenheits-Index aggregiert.²⁴²

Eine derartige Zusammenfassung isoliert aussagekräftiger Größen zu einem einzigen Wert erweist sich aus zwei Gründen – einem allgemeinen und einem speziellen – als problematisch, so daß sich die **Frage nach der Zweckmäßigkeit einer Indexbildung** stellt: Erstens muß bei einer allgemeinen Betrachtungsweise dem Rückgriff auf eine Methode, die eine hohe inhaltliche Verwandtschaft zu der Nutzwertanalyse aufweist, mit den gleichen Kritikpunkten begegnet werden, mit denen auch diese zugrundeliegende Methodik konfrontiert wird.²⁴³ Zweitens ist für das spezielle Erkenntnisobjekt der Kundenzufriedenheit – in vielen Fällen – die Generierung der speziellen Zufriedenheitsdeterminanten aus isolierter Anbietersicht als zu kurz reichend und zu stark schematisierend zu benennen: „Die herkömmlichen, standardisierten und merkmalsgestützten Befragungen ... erfassen weder alle relevanten Merkmale in der notwendigen Differenziertheit noch ist davon auszugehen, daß sie das reale Qualitätserleben der Kunden vollständig, konkret genug und in der empfundenen Dringlichkeit angemessen abbilden.“²⁴⁴ Die zuerst angesprochene Kritik an der Verdichtung einzelner Merkmale

²³⁷ KRÜGER, S. M. (1997), S. 71 f.

²³⁸ Als Alternative – speziell für Dienstleister – kann der Ansatz von KRÜGER, S. M. (1997), S. 74 ff., angesehen werden, der als Resultat der Erarbeitung von Quellen der Kundenzufriedenheit vorschlägt, eine prozessuale Perspektive einzunehmen und dabei dezidiert solche Prozesse zu unterscheiden, die einerseits autonom und andererseits integrativ vollzogen werden. Gleichzeitig differenziert KRÜGER zwischen Kernprozessen, Nebenprozessen und nicht direkt mit der Dienstleistung verbundenen Prozessen.

²³⁹ Vgl. das Beispiel bei MEYER, A.; DORNACH, F. (1998), S. 183 ff.

²⁴⁰ Zur Nutzwertanalyse vgl. vor allem ZANGEMEISTER, C. (1976). Ebenso auch RÜRUP, B. (1982), S. 109 ff., GROB, H. L. (1985), S. 151 ff., BERENS, W. (1992), S. 44 ff. sowie ADAM, D. (1997), S. 76 ff.

²⁴¹ Zu Verfahren der Zielgewichtung vgl. SCHMIDT, G. (1988), S. 245 ff.

²⁴² Vgl. zur Vorgehensweise KRÜGER, S. M. (1997), S. 67.

²⁴³ Ein Überblick über die Kritik an der Nutzwertanalyse findet sich bei SCHMIDT, G. (1988), S. 257 f.

²⁴⁴ Vgl. STAUSS, B.; HENTSCHEL, B. (1992), S. 116.

zu einem Index entzündet sich zunächst an der Subjektivität, welche sich sowohl bei der Auswahl der in die Analyse zu integrierenden Kriterien als auch bei der Festlegung der Gewichtungsfaktoren für diese Kriterien als unvermeidbares Charakteristikum einstellt.²⁴⁵ Zwar mag diese Erkenntnis im Kontext des per se als subjektiv bezeichneten Phänomens der Kundenzufriedenheit als inhärentes und damit weniger gravierendes Manko angesehen werden können, doch verdient die fehlende Existenz fester Regeln zur Determinierung der Zufriedenheitsparameter zumindest eine Erwähnung. Deutlich mehr Aufmerksamkeit muß aber dem Verdichtungsprozeß an sich gewidmet werden, weil die Addition der gewichteten Zufriedenheitsparameter eine generelle Substituierbarkeit der zugrundeliegenden Parameter impliziert.²⁴⁶ Denn die Verknüpfung einzelner Zufriedenheitsausprägungen ist streng genommen nur dann zu begründen, wenn ein bei einem Merkmal erzielter niedriger Wert durch eine hohe Zufriedenheit bei einem anderen Kriterium kompensiert werden kann. Von einer derartigen Substituierbarkeit ist aber bei einem „komplexen, individuellen und daher subjektiven“²⁴⁷ Bewertungsprozeß wie der Kundenzufriedenheit nicht zwangsläufig auszugehen. Schließlich ist auch das Ergebnis einer derartigen – von subjektiven Kriterien geprägten – Aggregation kritisch zu betrachten, da sich eine dimensionslose Größe wie der Kundenzufriedenheits-Index nur schwer interpretieren läßt²⁴⁸ und es durch die Zusammenfassung facettenreicher Parameter zu einem Informationsverlust²⁴⁹ kommt. Diese hier nur schlaglichtartig aufgezeigten Kritikpunkte an den multiattributiven, merkmalsorientierten Verfahren zur Ermittlung der Kundenzufriedenheit stellen – auf den ersten Blick – die Zweckmäßigkeit der Integration einer aggregierten Kundenzufriedenheitsgröße in die Balanced Scorecard in Frage. Sich dieser Überlegung anschließend müßte für die Kundenperspektive die Forderung nach einer Abbildung der einzelnen zufriedenheitsdeterminierenden Parameter gestellt werden. Ein solcher Gedankengang ist aber mit dem Verweis auf die von KAPLAN und NORTON vorgeschriebene – und einen Vorteil der Balanced Scorecard markierende – Begrenzung des quantitativen Umfanges der zu berücksichtigenden Kennzahlen abzulehnen. Das Zusammenspiel des zwangsläufig stark verdichteten Charakters der Balanced Scorecard mit der strategischen Bedeutsamkeit der Schaffung einer hohen Kundenzufriedenheit²⁵⁰ und der gleichzeitig hohen Komplexität dieses Phäno-

²⁴⁵ Vgl. ADAM, D. (1997), S. 78 ff.

²⁴⁶ Vgl. dazu ADAM, D. (1997), S. 86.

²⁴⁷ KRÜGER, S. M. (1997), S. 48.

²⁴⁸ Vgl. SCHMIDT, G. (1988), S. 257 f.

²⁴⁹ Vgl. ADAM, D. (1997), S. 86.

²⁵⁰ Vgl. zur strategischen Relevanz der Kundenzufriedenheit SIMON, H.; HOMBURG, C. (1998), S. 19 ff.

mens bietet dem Anwender keine Alternative zur Verwendung eines – nutzwertanalytisch ermittelten – Kundenzufriedenheits-Indexes.²⁵¹

Diese Bestätigung der Zweckmäßigkeit einer aggregierten Kennzahl zur Quantifizierung der Kundenzufriedenheit ist – trotz der damit verbundenen methodischen Probleme – bereits eine erste Komponente **eines Vorschlages zur instrumentellen Fundierung dieser Basiskennzahl**. Allerdings sollten diese letztlich zu akzeptierenden methodeninhärenten kritischen Aspekte nicht Anlaß dazu geben, auf eine zielführende Weiterentwicklung der Möglichkeiten zur Abbildung der Kundenzufriedenheit zu verzichten. Da mit den vorangegangenen Überlegungen die Notwendigkeit des einzusetzenden Verfahrens (nutzwertanalytische Aggregation) und des resultierenden Ergebnisses (verdichteter Kundenzufriedenheits-Index) unterlegt wurde, müssen derartige Verbesserungen an dem informatorischen Input dieser Methode ansetzen. Damit wird die Frage aufgeworfen, ob die der Bestimmung der Kundenzufriedenheit zugrundeliegenden Kriterien – wie es die merkmalsorientierten Verfahren prinzipiell vorsehen – per se unternehmensseitig vorgegeben werden sollen, oder ob bei ihrer Entwicklung auch konkrete Kundenerfahrungen zu berücksichtigen sind. Mit dieser Problemstellung wird auf die auf S. 208 lediglich erwähnte spezielle Kritik an den merkmalsorientierten Verfahren rekuriert. In dieser Hinsicht kommen STAUSS und HENTSCHEL auf Basis einer empirischen Untersuchung zu der Erkenntnis, daß ereignisorientierte Verfahren aufgrund ihrer detaillierten Erhellung der (Un)zufriedenheits-Ursachen²⁵² eine sinnvolle Ergänzung zu den merkmalsbezogenen Methoden markieren.²⁵³ Wie bereits bei dem kurzen Abriß der alternativen Verfahren zur Kundenzufriedenheitsmessung erwähnt, beleuchten sie kundenseitig als besonders wichtig eingestufte Kontakterlebnisse mit dem befragenden Unternehmen.²⁵⁴ Die zur Erfüllung dieser Aufgabe im Schrifttum favorisierte Methode ist die sog. Critical Incident Technique.²⁵⁵ Im Zuge ihrer Anwendung werden zur Informationserhebung zumeist – relativ unspezifisch – qualitative Interviews vorgeschlagen, in denen die Kunden ohne die Vorgabe konkreter Anhaltspunkte bzw. Merkmale nach positiven oder negativen Erfahrungen mit dem Anbieter gefragt werden.²⁵⁶ Die auf diese Weise gewonnenen unstrukturierten Informationen sind im Sinne einer zielführenden Weiterverarbeitung zu systematisieren,²⁵⁷ wobei

²⁵¹ Die Eignung der Nutzwertanalyse zur „Informationsverdichtung“ stellt auch BERENS, W. (1992), S. 56, heraus.

²⁵² Vgl. zu dieser Feststellung BITNER, M. J.; BOOMS, B. H.; TETREAUULT, M. S. (1990), S. 82.

²⁵³ Vgl. STAUSS, B.; HENTSCHEL, B. (1992), S. 121.

²⁵⁴ Vgl. HOMBURG, C.; FABNACHT, M.; WERNER, H. (1998), S. 394.

²⁵⁵ Vgl. zu dieser Einschätzung STAUSS, B.; HENTSCHEL, B. (1992), S. 117, TÖPFER, A. (1996), S. 124 sowie STAUSS, B.; SEIDEL, W. (1998), S. 222 f. Ausführlich zur Methode der kritischen Ereignisse vgl. HALLER, S. (1998), S. 117 ff.

²⁵⁶ Vgl. STAUSS, B.; HENTSCHEL, B. (1992), S. 117.

²⁵⁷ Vgl. HALLER, S. (1998), S. 118.

die gebildeten Kategorien ihrerseits wiederum als Attribute in einer merkmalsorientierten Befragung fungieren können. Zur Klassifizierung der ereignisbezogenen Zufriedenheitsinformationen präsentieren STAUSS und HENTSCHEL die Merkmale Umfeld, Verlässlichkeit, Reagibilität, Kompetenz und Einfühlungsvermögen,²⁵⁸ während STAUSS und SEIDEL eine „prozessuale Systematisierung und Auswertung von Ereignissen“²⁵⁹ präferieren. Für den hier interessierenden Einsatz einer ereignisorientierten Erhebung von Kundenzufriedenheitsinformationen wird vorgeschlagen, dem zweiten Ansatz zu folgen, da erstens der Kriterienkatalog von STAUSS und HENTSCHEL stark merkmalsbezogen ist und damit eine Charakteristik innehat, die hier überwunden werden soll. Zweitens kann mit der konsequenten Ergreifung eines prozessualen Blickwinkels bereits bei der inhaltlichen Gestaltung der Kundenperspektive dazu beigetragen werden, die auf Seite 144 gestellte Kritik an einer mangelnden Verknüpfung von Kunden- und Prozeßperspektive im ursprünglichen Konzept von KAPLAN und NORTON zu überwinden. Damit stellt sich abschließend die Frage, in welcher Form die ereignisorientierte Kundenbefragung zweckmäßigerweise durchgeführt werden sollte. Aufgrund ihres – innerhalb der Kundenperspektive der Balanced Scorecard etablierten – Charakters als Ergänzung der merkmalsorientierten Verfahren ist bei der Konzeption einer ereignisbezogenen Kundenzufriedenheitsermittlung eine Beschränkung des Erhebungsaufwandes zu fordern.²⁶⁰ Diese Anforderung legt die Nutzung sog. Kundenkonferenzen oder „customer focus groups“ nahe,²⁶¹ deren zentraler Vorteil von GÜNTER darin gesehen wird, „daß in einem Kreis von ca. 8 bis 12 ausgewählten Kunden Gruppeneffekte genutzt werden können und damit die Feedback-Diskussion ergiebiger ... werden kann als im Fall von Einzelinterviews“²⁶².

Faßt man die angestellten Überlegungen zusammen, deren Ziel in der Konkretisierung eines Instrumentensets liegt, mit dessen Hilfe die Kundenzufriedenheit als zentrale Basis Kennzahl der Kundenperspektive quantifiziert werden kann, so läßt sich festhalten, daß in der Balanced Scorecard eine Abbildung dieses Phänomens über eine Indexkennzahl erfolgt. Die zu aggregierenden Indexmerkmale werden markiert durch Zufriedenheitsdeterminanten, deren Ausprägungen mittels einer Kundenbefragung zu erheben sind. Gleichzeitig wird es als zielführend erachtet, derartige Bestimmungsfaktoren nicht unternehmensseitig festzulegen, sondern über eine prozessual-orientiert moderierte Kundenkonferenz zu spezifizieren. Damit wird zum Zwecke einer perspektivenübergreifenden Verbindung an die im folgenden zu konfigurierende interne Prozeßperspek-

²⁵⁸ Vgl. STAUSS, B.; HENTSCHEL, B. (1992), S. 118.

²⁵⁹ STAUSS, B.; SEIDEL, W. (1998), S. 223.

²⁶⁰ Diese Forderung läßt sich mit dem bereits umfangreichen Ressourcenbedarf der hier als Basisverfahren deklarierten merkmalsbezogenen Kundenzufriedenheitsermittlung rechtfertigen.

²⁶¹ Vgl. dazu ausführlich GÜNTER, B. (1996), S. 67 ff. sowie GÜNTER, B. (1997), S. 225 ff.

²⁶² GÜNTER, B. (1997), S. 227.

tive der Balanced Scorecard der Anspruch einer kundenorientierten Strukturierung erhoben.

4.4.3 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten Perspektive der internen Geschäftsprozesse

4.4.3.1 Weiterentwicklungspotentiale der Perspektive der internen Geschäftsprozesse

Die im Zuge der Vorstellung der originären Balanced Scorecard geäußerte Kritik an der Perspektive der internen Geschäftsprozesse läßt sich auf zwei Kernbereiche verdichten: Erstens dominiert bei der inhaltlichen Gestaltung dieser Perspektive eine Fokussierung auf die aus den traditionellen Verfahren des Performance Measurement hinlänglich bekannten Kennzahlen, die aus den Wettbewerbsfaktoren Zeit, Kosten und Qualität abgeleitet werden. Dies ist als wenig innovativ zu bezeichnen und läßt die Gefahr anwachsen, mit der Balanced Scorecard die vorab diskutierten Probleme derartiger Systeme zu wiederholen, anstatt sie zu überwinden. Zweitens sticht in struktureller Hinsicht eine fehlende ganzheitliche Kundenorientierung hervor, die vor allem wegen der gezeigten zweckmäßigen Kopplung der internen Prozeßperspektive auch an die Kundenperspektive notwendig ist. Den letzten Kritikpunkt aufgreifend läßt sich mit der Etablierung einer durchgängig kundenbezogenen Strukturierung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse ein erster Ansatzpunkt zu ihrer Weiterentwicklung benennen. Als weniger konkret sind die Schlußfolgerungen zu charakterisieren, die sich aus der zuerst aufgeführten Schwäche dieser Perspektive ziehen lassen: So ist lediglich die Forderung nach einer Generierung von Kenngrößen zu erheben, welche über die üblichen Inhalte klassischer Performance Measurement-Systeme hinausgehen.

Dieser Anspruch erfährt durch die Betrachtung **der Balanced Scorecard im Lichte der Anforderungen an ein Instrument des Leistungscontrolling** eine deutliche Spezifizierung. Als schwer wiegendes Defizit der Balanced Scorecard wurde hier deren mangelnde Sensibilisierung für die Auswirkungen der beschreibenden Parameter Immateriälität und Integrativität pointiert. Aufgrund der – vor allem auch in strategischer Hinsicht – hohen Bedeutung der Integrativität als Prozeßmerkmal erweist sich deren Abbildung in der Perspektive der internen Geschäftsprozesse als zwingend zu bewältigende Herausforderung. Der zweite Ansatzpunkt für eine Weiterentwicklung dieser Perspektive ist daher mit der Entwicklung von „Integrativitätskennzahlen“ spezifiziert.

Diese Notwendigkeit findet durch die Analyse der **Aufgaben des Leistungscontrolling, die von der Balanced Scorecard übernommen werden können**, ihre Bestätigung. Damit das Leistungscontrolling seiner Unterstützungsfunktion nachkommen kann, muß es die systembildende Aufgabe der Entwicklung eines auf das Phänomen der

Integrativität gerichteten Informationssystems erfüllen. Diesem Anspruch soll hier im Kontext der internen Geschäftsprozeßperspektive entsprochen werden, obwohl – wie die Überlegungen in Abschnitt 2.2.2.3 zeigen – die Integrativität nicht mehr einzig als Prozeßvariable angesehen wird, sondern ebenso bspw. als potentialbezogenes Phänomen diskutiert wird. Ihre im folgenden zu vollziehende prozessual orientierte Einbindung in die Balanced Scorecard läßt sich aber erstens mit dem dringlichen inhaltlichen Handlungsdruck begründen, welcher für die Perspektive der internen Geschäftsprozesse offengelegt wurde. Diesem entsprechend bietet diese Perspektive zweitens einen idealen Diskussionsrahmen für eine erstmalige Abbildung des Konstrukts der Integrativität im Kontext des Leistungscontrolling. Die anzustellenden Überlegungen über die Möglichkeiten zur kennzahlengestützten Darstellung der Prozeßintegrativität können daher eine Hinweisfunktion für über das Erkenntnisobjekt dieser Arbeit hinausragende Analysen zur Potentialintegrativität übernehmen.

Eine zusammenfassende Betrachtung der aufgezeigten Ansatzpunkte zur Weiterentwicklung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse determiniert die Vorgehensweise für die weiteren perspektivenspezifischen Ausführungen. In einem ersten Schritt ist eine kundenorientierte Strukturierung vorzunehmen, die sodann den Rahmen für den im zweiten Schritt zu generierenden Vorschlag zur Abbildung der Prozeßintegrativität markiert.

4.4.3.2 Das Blueprinting als Strukturierungshilfe für die Perspektive der internen Geschäftsprozesse

Die Kritik an der Struktur der Perspektive der internen Prozesse entzündet sich vor allem an ihrer nur punktuellen Kundenorientierung, die sich bei KAPLAN und NORTON als Konsequenz der Verwendung eines schematisierenden, funktional orientierten Wertkettenmodells einstellt. Aufgrund der explizierten Bindung der internen Prozeß- an die Kundenperspektive und der leistungscontrollingspezifischen Forderung nach einer Berücksichtigung des Phänomens der Integrativität ergeben sich für eine strukturelle Umgestaltung zwei Ansatzpunkte. Erstens sollte der Aufbau dieser Perspektive eine umfassende Kundenorientierung zulassen und zweitens sollte er bereits auf eventuelle Möglichkeiten zur kennzahlenbezogenen Fokussierung der Integrativität zugeschnitten sein. Da mit der Abbildung der Integrativität, d.h. der Tatsache, wann und wie ein Kunde welche seiner Ressourcen in den Leistungserstellungsprozeß einbringt, per se eine Ausrichtung auf den Kunden einhergeht, ist der zweite Ansatzpunkt als gewichtiger zu charakterisieren und rückt daher in den Kern der Analyse. Um die Perspektive der internen Geschäftsprozesse integrativitätsadäquat zu konfigurieren, bietet sich eine Orientierung an solchen Prozessen an, bei deren Vollzug es zu einem direkten Kontakt zwischen dem anbietenden Unternehmen und seinen Kunden kommt. Die auf diese Weise aus prozessualer Sicht als kritisch erachteten Kundenkontaktpunkte markieren ebenso vor

dem Hintergrund der Kopplung der Prozeß- an die Kundenperspektive einen zweckmäßigen Ansatz zur Strukturierung, weil ihrer Analyse ein positiver Einfluß auf die Erzielung von Kundenzufriedenheit bescheinigt wird.²⁶³ Als Instrument zum Aufbau eines Prozeßmodells im Sinne einer das Phänomen der Integrativität beleuchtenden Kontaktpunktanalyse wird in der Literatur das auf SHOSTACK zurückgehende Blueprinting²⁶⁴ diskutiert.²⁶⁵

Seinen Ursprung hat das Blueprinting in dem Versuch, über die Strukturierung und Visualisierung der Erstellung von Dienstleistungen Ansätze zur Verbesserung ihrer Qualität zu generieren.²⁶⁶ Diese anfänglich reine Ausrichtung auf Dienstleistungen ist im Zuge der Diskussion des Blueprinting zugunsten seiner Anwendung bei allen sich integrativ vollziehenden Leistungsprozessen erweitert worden.²⁶⁷ Um derartige Prozesse sowohl hinsichtlich Ablauf und Struktur²⁶⁸ als auch hinsichtlich des Umfangs der Mitwirkung durch den Kunden zu spezifizieren²⁶⁹ und somit eine zielführende Prozeßplanung und -steuerung zu unterstützen, bedient sich das Blueprinting eines vierstufigen Aufbaus.²⁷⁰ Dieser wird determiniert durch eine Prozeßanalyse, eine Offenlegung denkbarer Fehlerquellen, einer Ermittlung als unkritisch eingestufte Zeitdauern für die einzelnen Teilprozesse sowie einer Bestimmung der Wirtschaftlichkeit der betrachteten Prozesse. Im Kontext der vorliegenden Problemstellung der Etablierung einer kundenorientierten Gestaltung der internen Geschäftsprozeßperspektive der Balanced Scorecard ist vor allem die Vorgehensweise bei der Prozeßanalyse im Zuge des Blueprinting interessant. Denn sie zerlegt den gesamten Leistungsprozeß in einzelne Teilprozesse und führt zu einer Differenzierung zwischen kundenseitig wahrgenommenen und außerhalb des Perzeptionsbereiches des Kunden liegenden Teilprozessen,²⁷¹ so daß im Schrifttum von der Identifizierung einer „Line of Visibility“²⁷² gesprochen wird. Ein zentraler Vorteil eines derart strukturierenden Blueprinting ist vor allem die Tatsache, daß die Aufdeckung der Prozeßstruktur und die Offenlegung der für den Kunden wahrnehmbaren Prozeßschritte durch Befragungen sowohl der Mitarbeiter als auch der

²⁶³ Vgl. SIMON, H.; HOMBURG, C. (1998), S. 23 f.

²⁶⁴ Vgl. SHOSTACK, G. L. (1984), S. 134 f. sowie SHOSTACK, G. L. (1987), S. 35 ff.

²⁶⁵ Vgl. u.a. KLEINALTENKAMP, M. (1996), S. 17 f. sowie SCHWEIKART, J. (1997), S. 195 f.

²⁶⁶ Vgl. SHOSTACK, G. L. (1984), S. 134.

²⁶⁷ Vgl. WEIBER, R.; JACOB, F. (1995), S. 563.

²⁶⁸ Vgl. SCHWEIKART, J. (1997), S. 196.

²⁶⁹ Vgl. KLEINALTENKAMP, M. (1996), S. 17.

²⁷⁰ Zum Aufbau vgl. SHOSTACK, G. L. (1984), S. 134 f. Ähnlich auch RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995c), S. 147 ff., der mit der Modifizierung der Dienstleistung einen fünften Schritt ergänzt.

²⁷¹ Vgl. SHOSTACK, G. L. (1984), S. 134.

²⁷² RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995c), S. 147. Ebenso auch u.a. MEYER, A.; WESTERBARKEY, P. (1998), S. 447.

Kunden eines Unternehmens realisiert werden.²⁷³ Damit überwindet die Prozeßanalyse im Blueprinting die Binnensicht der üblichen prozeßanalytischen Ansätze²⁷⁴ und ergänzt diese um einen Kundenfokus.²⁷⁵

Zum Aufbau einer Perspektive der internen Geschäftsprozesse für eine Balanced Scorecard als Instrument des Leistungscontrolling, welches die Abbildung der Integrativität zum zentralen Anforderungsmerkmal erhebt, begründet sich die Zweckmäßigkeit der Anwendung eines Blueprinting vor allem in der Markierung der Line of Visibility. Der konstatierten strategischen Bedeutung der Integrativität folgend sind bei einem die Strategieorientierung als zentrale Grundidee vorweisenden Verfahren wie der Balanced Scorecard vor allem die Prozesse zu pointieren, die aus Kundensicht vor einer derartigen Linie liegen.²⁷⁶ Dies sind mithin die Aktivitäten, die vom Kunden wahrgenommen werden können. In der Auseinandersetzung mit dieser von SHOSTACK vorgeschlagenen Line of Visibility kommt es in der Literatur zu einer weiteren Spezifizierung der beiden Perzeptionsbereiche:²⁷⁷ So wird bei den vom Kunden unmittelbar faßbaren Prozeßschritten ferner zwischen einem Anbieter- und einem Nachfragerbereich differenziert, so daß es zu einer Unterscheidung zwischen den alleinig vom Kunden durchgeführten Prozessen und den Aktivitäten kommt, an denen Unternehmen und eventuell²⁷⁸ der Kunde gemeinsam mitwirken („Line of Interaction“).²⁷⁹ Die nicht dem Kunden zugänglichen Prozesse werden weiterhin nach der Mittelbarkeit ihrer Einflußnahme auf die sichtbaren Aktivitäten separiert („Line of Internal Interaction“), so daß unmittelbar an der Leistungserstellung beteiligte Prozesse einerseits und Unterstützungsleistungen

²⁷³ Vgl. die Darstellungen bei BOTSCHEN, G.; BSTIELER, L.; WOODSIDE, A. G. (1996), S. 26 f. sowie insbes. S. 29 ff.

²⁷⁴ Vgl. im Überblick SCHOLZ, R.; VROHLINGS, A. (1994), S. 38 ff.

²⁷⁵ Mit dieser Aussage wird nicht übersehen, daß auch anderen prozeßanalytischen Verfahren eine Kundenorientierung zugesprochen werden kann. Vgl. bspw. SCHOLZ, R.; VROHLINGS, A. (1994), S. 43 ff. Allerdings liegt deren Ziel einzig in der Entwicklung eines Prozeßmodells unter der unternehmensseitigen Annahme eines kundenbezogenen Blickwinkels. Bei derartigen Methoden liegen die Informationsquellen weiterhin im Unternehmen, während bei der Prozeßanalyse im Kontext des Blueprinting Informationen des Kunden und Unternehmensinformationen integriert werden.²⁷⁶ Hervorhebung dieser Prozesse auch RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995c), S. 148.

²⁷⁷ Vgl. im folgenden WEIBER, R.; JACOB, F. (1995), S. 566 f., KLEINALTENKAMP, M. (1996), S. 18 sowie ausführlich SCHWEIKART, J. (1997), S. 197 ff.

²⁷⁸ Diese bewußt vorgenommene einschränkende Formulierung soll die Erkenntnis hervorheben, daß durchaus Prozesse denkbar sind, die vor der Line of Visibility ablaufen, an denen aber keine Integrativität stattfindet. Ein Beispiel hierfür markieren die autonomen administrativen Prozeßschritte, die an einem Schalter einer Eisenbahnlinie vollzogen werden, an welchem der Sachbearbeiter die Leuchtanzeige „Zur Zeit keine Bedienung und Beratung“ aktiviert hat.

²⁷⁹ In diesem Punkt – und dies sei der Vollständigkeit halber angeführt – konkretisiert sich ein weiterer Vorteil des Blueprinting, da in das Prozeßmodell explizit die mit dem Leistungsprozeß korrespondierenden autonomen Prozesse des Kunden aufgenommen werden. Auch wenn diese auf den ersten Blick außerhalb des Einflußbereichs eines Unternehmens liegen, können sie Ansatzpunkte für Prozeßverbesserungen bieten. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn ein Unternehmen durch eine effektivere Kundeninformation Such- und Auswahlprozesse beim Kunden erleichtert und damit einen Beitrag zu deren wirtschaftlicheren Gestaltung leistet.

andererseits identifiziert werden können. Bei den letzteren können schließlich noch die allgemeinen Managementaktivitäten von den mittelbar leistungsbezogenen Vorgängen getrennt werden („Line of Implementation“). Ein mit Hilfe dieser Kriterien aufgespanntes Blueprint demonstriert beispielhaft die Abbildung 34 für den Prozeß der Akquisitionsphase eines Herstellers von Automatisierungsanlagen.

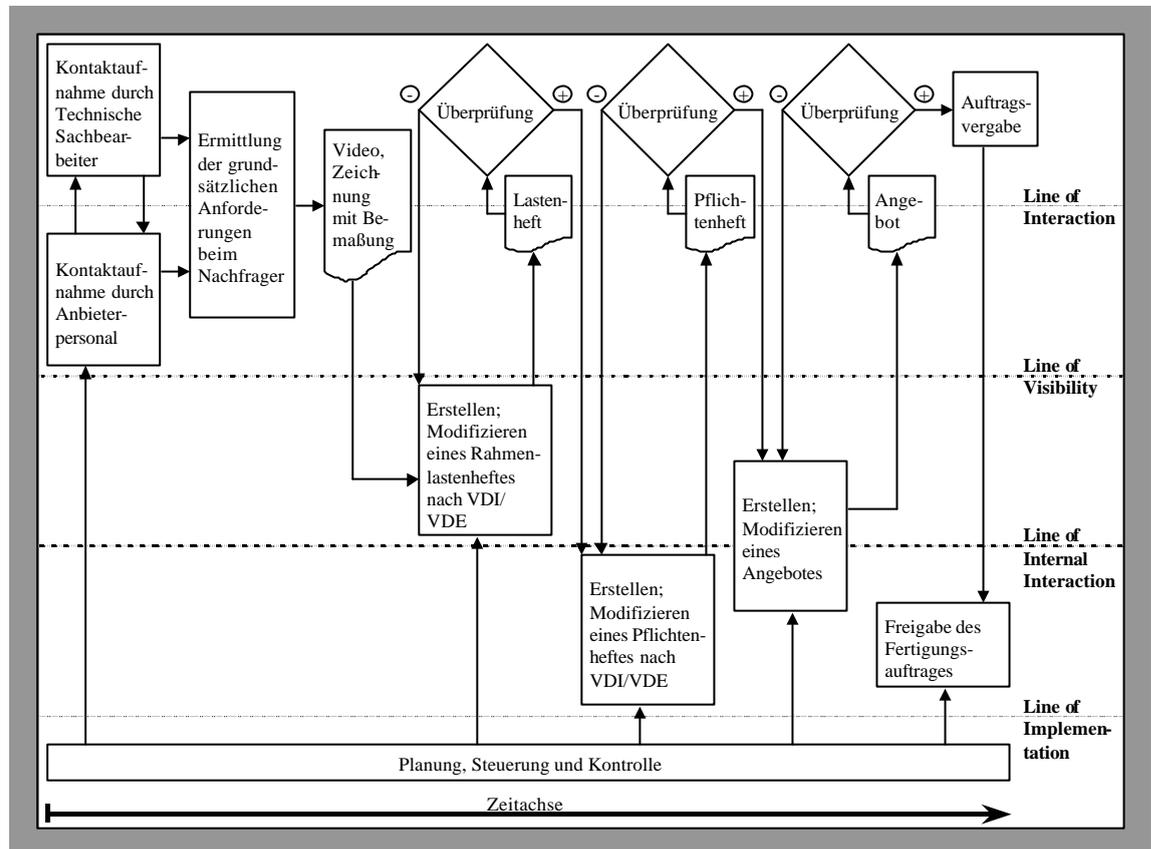


Abbildung 34: Exemplarisches Blueprint als Möglichkeit zur Strukturierung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse²⁸⁰

Wie die Abbildung 34 andeutet, führt ein Blueprinting zu einer detaillierten und damit komplexen Darstellung der Struktur eines Leistungsprozesses. Die vielfältigen Vorteile einer derartigen Transparenzschaffung können sich im Kontext der Balanced Scorecard bei einer unkritischen Behandlung der Ergebnisse jedoch schnell als nachteilig herauskristallisieren. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Anwender die derart gewonnenen Erkenntnisse in Form aller identifizierten Prozessschritte in die Balanced Scorecard übernimmt und damit deren Ziel einer Fokussierung der Kennzahlen unterläuft. Daher muß sich einem Blueprinting zwangsläufig eine Auswahl der in der Perspektive der internen Geschäftsprozesse zu pointierenden Kennzahlen anschließen, welche in erster Linie dem Postulat der Strategieorientierung folgen muß. Ein wichtiges Selektions-

²⁸⁰ In Anlehnung an WEIBER, R.; JACOB, F. (1995), S. 569.

hilfsmittel ist die Line of Visibility, da primär die Prozesse, die im Wahrnehmungsbereich des Kunden vollzogen werden, über eine mögliche Integrativität einen hohen Einfluß auf den Erfolg des gesamten Leistungsprozesses ausüben. Da die vor der Line of Visibility stattfindenden Prozesse aber stets nur das Ergebnis der für den Kunden unsichtbaren Aktivitäten sind, sollten auch die hier als zentral eingestuften Leistungsschritte als Treiberkomponenten Eingang in die Balanced Scorecard finden. Dies sind insbesondere die Teilprozesse, welche als Basis einer großen Anzahl der integrativen Prozeßschritte fungieren. Mit dieser vorgenommenen Einschränkung auf die für den Kunden sichtbaren Prozesse als Ansatzpunkte zur leistungscontrollingorientierten Gestaltung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse soll weder die Bedeutung der über die Line of Visibility hinaus eingeführten Klassifikationsmöglichkeiten noch der generell hohe Wert des Blueprinting in Frage gestellt werden. Die Lines of Interaction, Internal Interaction und Implementation können sich als zielführende Denkhilfen beim Aufbau eines von der Balanced Scorecard gesteuerten Kennzahlensystems auf operativer Ebene erweisen. Ihre tendenziell nachrangige Bedeutung im Kontext der Balanced Scorecard ergibt sich letztlich aus der hohen strategischen Relevanz der Line of Visibility. Um diese exakt konkretisieren zu können und tatsächlich eine Offenlegung der Prozesse aus Sicht der Kunden zu erreichen, erweist sich das Blueprinting als *conditio sine qua non*, da es die Kundenkontaktpunkte spezifiziert.

Für die Struktur der Perspektive der internen Geschäftsprozesse resultiert auf Basis der soeben angestellten Überlegungen im Kontext des Leistungscontrolling ein im Vergleich zu dem ursprünglichen Vorschlag von KAPLAN und NORTON völlig gewandeltes Erscheinungsbild. Anstelle der Orientierung an einem schematisierenden Wertkettenmodell wird als informatorische Strukturierungsbasis der Rückgriff auf ein – unter expliziter Einbeziehung der Kundensicht erstelltes – unternehmensindividuelles Prozeßmodell vorgeschlagen (Blueprint). Aus diesem zunächst Komplexität induzierenden Modell sind sodann nach Maßgabe der Kriterien „Vollziehung im Wahrnehmungsbereich des Kunden“ sowie „Ausübung eines besonderen Einflusses auf die Gestaltung der Integrativität“ die Elemente der Prozeßperspektive herauszufiltern. Infolge dieser Separation fungieren die integrativen Prozesse als Ergebniskomponente der Perspektive der internen Geschäftsprozesse und die zentralen Unterstützungstätigkeiten als Treiberkomponente. Da die letztgenannten Aktivitäten im „Back-Office-Bereich“ vollzogen werden, bieten sich zu ihrer Abbildung in der Balanced Scorecard die bereits von KAPLAN und NORTON präsentierten, aus den Wettbewerbsfaktoren Kosten und Zeit abgeleiteten Basis-Prozeßkennzahlen an, so daß sie keiner detaillierteren Erörterung bedürfen. Hingegen wurde die kennzahlengestützte Abbildung des Phänomens der Integrativität als wichtige Aufgabe des Leistungscontrolling erarbeitet, so daß ihr eine tiefere Aufmerksamkeit gewidmet werden muß.

4.4.3.3 Abbildung der Prozeßintegrativität und exemplarische Ableitung leistungsbezogener Kennzahlen

Die Entwicklung von Kennzahlen zur leistungscontrollingadäquaten Visualisierung des Phänomens der Prozeßintegrativität in der Perspektive der internen Geschäftsprozesse erfordert ein zweistufiges Vorgehen. In einem ersten Schritt ist als eine der Balanced Scorecard vorgelagerte informatorische Herausforderung die konkrete Ausprägung der Integrativität für die eruierte Prozeßkette zu spezifizieren, während in einem zweiten Schritt auf Basis der dabei gewonnenen Erkenntnisse leistungsbezogene Kennzahlen zur Determinierung strategischer Ziele bezüglich der Integrativität abzuleiten sind. Die Diskussion einer außerhalb der Balanced Scorecard zu etablierenden Informationsarchitektur ist notwendig, weil, anders als es sich am Beispiel der hinlänglich bekannten Verfahren des internen und externen Rechnungswesen als Basis der finanziellen Perspektive zeigt, die Integrativität bis dato keinen Eingang in die unternehmerischen Informationssysteme gefunden hat.²⁸¹ Ihre systematische Durchdringung im Schrifttum ist als ein noch sehr junges Erkenntnisfeld zu charakterisieren, das momentan stark auf die Diskussion ihrer Auswirkungen vor allem – aber nicht nur – für das Marketing konzentriert ist.²⁸² Zwar lassen sich einige Ansätze zur Berücksichtigung der Integrativität auch innerhalb des Informationssystems vorweisen; diese setzen sich aber weitgehend mit deren Einfluß auf insbesondere die Kostenrechnung auseinander, ohne die Integrativität selbst zum Abbildungsobjekt zu erheben.²⁸³

Einen anders ausgerichteten Anknüpfungspunkt für die inhaltliche Gestaltung einer derartigen – außerhalb der Balanced Scorecard stehenden – informatorischen Basis für die Abbildung der Prozeßintegrativität liefern ENGELHARDT und FREILING bei ihrem ersten Versuch, das Phänomen der Potentialintegrativität zu operationalisieren.²⁸⁴ Als deren Determinanten weisen sie die Merkmale des externen Faktors (Welche externen Faktoren werden eingebracht?), die Eigenschaften des Eingriffes (Von welcher Dauer, Intensität, etc. ist der Eingriff?) und die Arten der betroffenen Potentiale (Welche Potentiale muß der Anbieter kundenspezifisch ausrichten?) aus. Eine Übertragung dieser Elemente auf die Prozeßintegrativität ist als unkritisch zu betrachten, weil erstens auch in diesem Kontext die Art der zu integrierenden kundenseitigen Faktoren Einfluß auf die Prozeßgestaltung ausübt, wie nachfolgende Überlegungen verdeutlichen werden. Zweitens werden die als Eigenschaften des Eingriffes vorgestellten Eingriffsdimensionen im

²⁸¹ Dieses Defizit stellen auch ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 914, heraus.

²⁸² Vgl. bspw. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 401 ff.; ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 38 ff., ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 905 ff., KLEINALTENKAMP, M. (1997a) sowie KLEINALTENKAMP, M. (1997b).

²⁸³ Vgl. RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995c), S. 39 ff. sowie insbes. S. 105 ff. Ebenso auch PAUL, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1995), S. 225 sowie SCHWEIKART, J. (1997), S. 113 ff.

²⁸⁴ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 908 ff.

Schrifttum bereits als Beschreibungsvariablen der Prozeßintegrativität erörtert²⁸⁵ und schließlich ist das dritte Merkmal bei einer prozessualen Fokussierung in die Art der betroffenen Prozesse zu modifizieren. Alle drei Determinanten der Integrativität werden im weiteren en detail vorgestellt und hinsichtlich der Möglichkeit ihrer Verarbeitung innerhalb einer Informationsarchitektur spezifiziert.

Dabei fällt eine Explizierung der **Merkmale des externen Faktors** schwer, weil die Auseinandersetzung mit diesem Kennzeichen der Integrativität in der Literatur nicht über dessen bloße Erwähnung hinausreicht.²⁸⁶ Daher wird im Kontext der vorliegenden Arbeit vorgeschlagen, zunächst die Art der eingebrachten Faktoren des Kunden festzuhalten, wobei eine Unterscheidung zwischen Personen, Objekten, Rechten, Nominalgütern und Informationen getroffen werden kann.²⁸⁷ Diese Kennzeichnung ist für die Gestaltung der Leistungsprozesse bedeutsam, weil unterschiedliche Einbringungsfaktoren und -konstellationen in der Tendenz heterogene Anforderungen an die Prozeßgestaltung stellen. Vollzieht sich die Integration etwa lediglich über den Faktor Information (z.B. über die schriftliche Einreichung eines Auftrages mit spezifischen Leistungsanforderungen),²⁸⁸ so verbleibt dem Anbieter üblicherweise eine gewisse Reaktionszeit und eine bestimmte Autonomie bei der Konfiguration seiner Prozesse. Eine solche ist in persönlichen Beratungsgesprächen, bei denen die gleichzeitige Einbringung der Faktoren Information und Personal erfolgt, nicht mit einer derart hohen Wahrscheinlich zu konstatieren. Daher muß in einem solchermaßen charakterisierten Fall eine zur Integration simultane Anpassung der Prozesse erfolgen, woraus der Bedarf einer auf den Prozeßablauf bezogenen hohen Entscheidungsautonomie der involvierten Prozeßträger resultiert. Dieses Beispiel führt schließlich zu dem Gedankengang, daß über die bloße Erfassung der Art der Integrationsfaktoren hinausgehend auch die Zeitspanne offengelegt werden sollte, die dem Anbieter bis zur Verwendung dieser Faktoren verbleibt. Eine erste Möglichkeit, auf diesem Wege eine Erhöhung der Transparenz über das Integrativitätsphänomen zu erlangen, ist die Differenzierung zwischen einer unmittelbaren und einer verzögerten Verarbeitung der kundenseitig eingebrachten Elemente.

Wesentlich detaillierter als die Merkmale des externen Faktors werden im Schrifttum die **Eigenschaften des Eingriffes** unter dem Schlagwort Eingriffsdimensionen disku-

²⁸⁵ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 40 f.

²⁸⁶ Vgl. die Ausführungen bei ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 908.

²⁸⁷ Vgl. zu dieser Unterscheidung ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 401.

²⁸⁸ Die Subsumierung einer derartigen, nur auf dem Faktor Information beruhenden Einbringung des Kunden in den Leistungsprozeß unter das Phänomen der Integrativität wird im Schrifttum nicht unkritisch gesehen. Vgl. dazu z.B. ALTENBURGER, O. A. (1980), S. 84 f. Allerdings soll hier mit einem Verweis auf die Argumentation von ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 906, die Integration von Informationen als „obligatorisches und gleichzeitig konstitutives Merkmal der Integrativität“ verstanden werden.

tiert, mit denen der tatsächliche Prozeß der Integration gekennzeichnet werden kann.²⁸⁹ Mit der Abbildung der *Eingriffstiefe* erfolgt eine wertkettenorientierte Explizierung der Integrativität, da sie die Frage aufwirft, in welchen anbieterseitigen Funktionalbereich die Kundenfaktoren eingebracht werden. Hier ist – unter Rückgriff auf das generische Wertkettenmodell von KAPLAN und NORTON – zu erfassen, ob die Integrativität im Innovations-, im Betriebs- oder im Serviceprozeß stattfindet: Eine integrative Leistungserstellung hat immer dann eine große Eingriffstiefe, wenn der Kunde Einfluß auf frühe Prozeßphasen, d.h. z.B. auf den Innovationsprozeß ausübt. Da diese Erhebung des Eingriffsortes allerdings noch keine Erkenntnisse über die Stärke generiert, mit der die Integration die Gestaltung der unternehmerischen Prozesse beeinflusst, ist sie um Aussagen bezüglich der *Eingriffsintensität* zu ergänzen: „Die Eingriffsintensität gibt Aufschluß über die Anzahl von integrativen Prozessen und Art und Umfang der Einflußnahme des Nachfragers auf die Leistungserstellung beim Anbieter.“²⁹⁰ Prozesse sind immer dann als besonders eingriffsintensiv zu charakterisieren, wenn sie zu einem hohen Grad nach Maßgabe kundenseitiger Einflußnahme konfiguriert werden. Die Eingriffsintensität erweist sich stark abhängig von der Art der zu verarbeitenden Kundenfaktoren²⁹¹ und ist daher eine prozessuale Spezifizierung deren allgemeiner Merkmale. Über Tiefe und Intensität hinaus läßt sich das Integrativitätsphänomen auch mit der *Eingriffsdauer* spezifizieren, welche anzeigt, über welchen Zeitraum sich die Ausführung der integrativen Prozesse erstreckt. Diese Zeitspanne übt einen erheblichen Einfluß auf die Anforderungen an die Gestaltung der „hinter“ den Leistungsprozessen stehenden Kapazität aus.²⁹² In einem zeitbezogenen Blickwinkel ist aber nicht nur die Dauer des Eingriffs von Interesse zur detaillierten Abbildung der Prozeßintegrativität; vielmehr ist auch den *Eingriffszeitpunkten* eine hohe Bedeutung zu attestieren.²⁹³ Dabei sind vor allem die zu Beginn der Leistungserbringung unter Einbeziehung kundenspezifischer Potentiale ablaufenden Aktivitäten als strategisch bedeutsam zu kennzeichnen, da sie als Determinanten der nachfolgenden Prozeßqualität fungieren. Dieser Gedankengang kann mit einem Rückgriff auf das Beispiel der Abbildung 34 expliziert werden: Gelingt in dem Prozeßschritt „Ermittlung der grundsätzlichen Anforderungen beim Nachfrager“ die Integration – mindestens – der kundenseitig zur Verfügung gestellten Informationen, können mögliche Prozeßschleifen durch abschlägig beschiedene Überprüfungen des Lasten- und Pflichtenheftes sowie des Angebotes vermieden werden. Mit der Aufde-

²⁸⁹ Vgl. zu den Eingriffsdimensionen vor allem ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 40 f. sowie ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 908 ff.

²⁹⁰ ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 41.

²⁹¹ Vgl. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 415.

²⁹² Vgl. allgemein zum Einfluß der Integrativität auf die Kapazitätsplanung KLEINALTENKAMP, M.; MARRA, A. (1997), S. 72 ff.

²⁹³ Im weiteren werden aus Gründen sprachlicher Vereinfachungen die Begriffe Kundenkontaktpunkte und Eingriffszeitpunkte synonym verwendet.

ckung der Eingriffszeitpunkte geht zwangsläufig eine Quantifizierung der im Schrifttum als fünfte Eingriffsdimension vorgestellten Eingriffshäufigkeit einher, so daß auf deren Hervorhebung als eigenständiges Merkmal verzichtet werden kann, zumal sie auch in der Eingriffsintensität enthalten sind.²⁹⁴

Neben den Kennzeichen der eingebrachten Faktoren und den soeben dargelegten Eigenschaften des Eingriffes markiert die **Art der integrativen Prozesse** die dritte Beschreibungsvariable für die Prozeßintegrativität. Ähnlich wie bei den zuerst diskutierten Faktorcharakteristika bietet das Schrifttum keinerlei Hinweise, wie unter dem Blickwinkel des Integrativitätsphänomens die jeweiligen Prozesse zu klassifizieren sind, bzw. ob und bei welchen Prozeßtypen die Integrativität eher zu einer kritischen Größe wird. Einen Ansatz aus der Prozeßkostenrechnung aufgreifend wird daher vorgeschlagen, die aufgrund ihres integrativen Vollzuges zu analysierenden Prozesse mit Hilfe der Kombination der jeweiligen Ausprägung zweier Merkmale zu typologisieren:²⁹⁵ erstens anhand der Häufigkeit ihrer Wiederholungen (repetitiv versus innovativ) und zweitens anhand der Autonomie der Prozeßverantwortlichen bezüglich der Prozeßgestaltung (hoher Entscheidungsspielraum versus eingeschränkter Entscheidungsspielraum). Eine Spezifizierung integrativer Prozesse anhand dieser beiden Kennzeichen ist als zweckmäßig anzusehen, weil sich je nach Positionierung dieser Prozesse in der aufgespannten Matrix differente Anforderungen an die jeweilige Prozeßkonfiguration ergeben. Diese These läßt sich mit einer dezidierten Analyse der vier entstehenden Prozeßtypen vor dem Hintergrund ihres möglicherweise integrativen Vollzuges untermauern:

- *Prozeßtyp I* (repetitiv mit niedriger Autonomie): Auf diese Weise zu kennzeichnende Prozesse bedürfen in Falle einer Integration einer hohen Vorstrukturierung potentieller Eingriffsverläufe und einer ex-ante Generierung zu ergreifender Reaktionsmaßnahmen.
- *Prozeßtyp II* (repetitiv mit hoher Autonomie): Derartige Prozesse sind hinsichtlich aus der Integrativität abgeleiteter Anforderungen als unkritisch zu erachten, weil die Aufgabenträger sowohl eine hohe Prozeßerfahrung als auch ausreichende Reaktionsmöglichkeiten auf kundenspezifische Bedürfnisse aufweisen.
- *Prozeßtyp III* (innovativ mit niedriger Autonomie): Hier gestaltet sich eine zielführende Einbindung der Kundenfaktoren tendenziell schwierig, weil der Prozeßträger weder auf fundierte Erfahrungen zurückgreifen kann, noch die Möglichkeiten zur

²⁹⁴ In diesem Punkt – der Etablierung der Eingriffshäufigkeit als eigenständige Eingriffsdimension – weichen auch die Ausführungen von ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995a), S. 41 und ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 910, voneinander ab.

²⁹⁵ Vgl. dazu STRIENING, H.-D. (1988), S. 62. Ebenso auch KARLOWITSCH, M. (1998), S. 11 sowie KARLOWITSCH, M. (1999b), S. 103 f.

flexiblen Reaktion auf die Anforderungen hat, welche aus der Spezifität der kundenseitigen Faktoren resultieren.

- *Prozeßtyp IV* (innovativ mit hoher Autonomie): Eine derartige Prozeßkonstellation eröffnet die Wahrnehmung vieler Vorteile der Integrativität: Innovative Prozesse korrespondieren häufig mit schwierigen zugrundeliegenden Problemsituationen (bspw. F&E-Prozesse) und können bei hohen Entscheidungsspielräumen der Prozeßträger im Zuge der Integrativität unmittelbar kundengerecht gestaltet werden.

Die mit diesem Ansatz komplettierten Beschreibungsvariablen der Prozeßintegrativität, die eine informatorische Basis der Perspektive der internen Geschäftsprozesse markieren, faßt die Abbildung 35 zusammen.

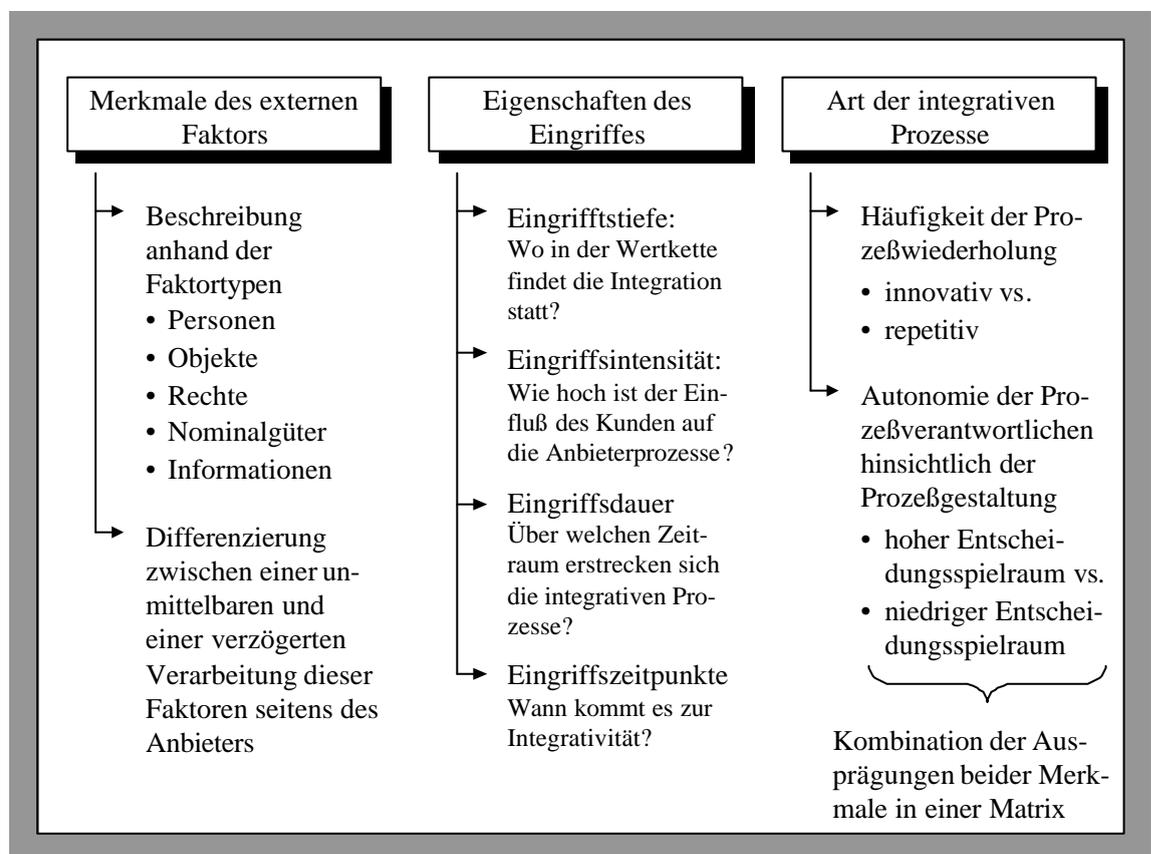


Abbildung 35: Beschreibungsvariablen der Prozeßintegrativität als informatorische Basis der Perspektive der internen Geschäftsprozesse

Nachdem mit den vorangegangenen Erörterungen die Möglichkeit zur Abbildung der Prozeßintegrativität als informatorisches Basiswerk einer Perspektive der internen Geschäftsprozesse entwickelt wurde, erhebt sich nun die Frage, wie in concreto diese Perspektive gestaltet werden soll. Dabei entsteht auf den ersten Blick – vor allem im direkten Vergleich zu den übrigen Perspektiven der Balanced Scorecard – ein Dilemma: Einerseits ist es für dieses Konzept – auch bei der hier vorzunehmenden leistungscont-

rollingadäquaten Weiterentwicklung – Usus, für jede Perspektive konkrete Kennzahlen oder Kennzahlentypen vorzustellen, denen im Fokus des Leistungscontrolling eine Strategieorientierung unterstellt werden kann. Lediglich die Ausgestaltung dieser Kenngrößen obliegt dann letztlich dem Anwender dieses Verfahrens – wie es u.a. für die Bestimmung der Determinanten der Kundenzufriedenheit als Inputgrößen für eine Indexgenerierung demonstriert wurde. Andererseits steht aber die vor allem von der situativen Unterschiedlichkeit der Kundenfaktoren determinierte Individualität des Integrationsprozesses einer Formulierung von allgemeingültigen Kennzahlen für die interne Prozeßperspektive entgegen.

Ein Ausweg aus dieser Problematik bietet sich insofern, als daß aus der vorab entwickelten integrativitätsorientierten Informationsarchitektur **Integrativitätsprofile** deduziert werden können, für die sodann wiederum die Ableitung spezifischer Prozeßkennzahlen sowohl möglich als auch zweckmäßig ist. Dem Facettenreichtum aller denkbaren Integrativitätsprofile Tribut zollend soll dies im Zuge dieser Arbeit anhand eines Beispiels illustriert werden. So sei von einer integrativen Leistungserstellung ausgegangen, die mit nachstehender Ausprägung der Beschreibungsvariablen umrissen werden kann:

- *Merkmale des externen Faktors*: Personal, Objekte und Informationen; anfänglich verzögerte, später unmittelbare Verarbeitung dieser Faktoren.
- *Eigenschaften des Eingriffes*: Eingriffstiefe: Entwicklung und Produktion; Eingriffsintensität: hoch; Eingriffsdauer: anfänglich kurz, später sehr lang; Eingriffszeitpunkte: ein Eingriff zu Beginn der Leistungserstellung, viele Eingriffe nach einer langen Phase der „Anbieterautonomie“.
- *Art der integrativen Prozesse*: innovativ und mit hohem Entscheidungsspielraum der Prozeßträger.

In praxi ergeben sich ein derartiges Integrativitätsprofil formende Leistungsprozesse beispielsweise immer dann, wenn ein Softwareunternehmen kundenindividuelle Lösungen programmiert und diese dann, den situativen Gegebenheiten des Kunden gerecht werdend, auf der entsprechenden Hardware des Nachfragers installiert. Für einen derartigen Prozeß birgt der in der Entwicklungsphase zustande kommende frühe Eingriff aus zweierlei Gründen ein hohes Erfolgspotential und bedarf damit der Abbildung in einem strategisch ausgerichteten Instrument wie der Balanced Scorecard. Da im Zuge dieses Eingriffes die kundenseitigen Spezifikationen determiniert werden, ist es im Sinne eines reibungslosen Ablaufes der sich anschließenden Aktivitäten zielführend, wenn diese Anforderungen in einer für den Anbieter verarbeitbaren Form erfaßt werden. Daher ist für diesen Prozeß zu fordern, daß er – wie es in frühen Phasen eines derartigen Projektes de facto oftmals gehandhabt wird – von Seiten des Anbieters nicht nur vom Vertriebs-

personal, sondern auch bspw. von einem Softwareentwickler oder einem Projektleiter getragen wird. Eine resultierende Kennzahl für die interne Prozeßperspektive der Balanced Scorecard wäre daher die Interdisziplinarität des Anbieterteams an den frühen Kundenkontaktpunkten. Gleichzeitig ist zu konstatieren, daß i.d.R. nach einer derartigen Phase der Leistungsspezifikation ein Zeitraum einsetzt, in welchem der Anbieter die erhaltenen Kundenfaktoren in Form der Informationen verzögert, d.h. ohne einen unmittelbaren Kundeneingriff bearbeiten kann: Es erfolgt die Programmierung der gewünschten Lösung. Erst nach dieser – möglicherweise sehr langen Phase – erfolgen eine Fülle integrativer Prozeßschritte zur Installation der Software auf der Hardware des Kunden („Customizing“). Da die dabei erforderlichen Aktivitäten durch die notwendige starke Zusammenarbeit von Anbieter und Kunde davon abhängen, ob letzterer über ausreichende Kapazitäten für eine reibungslose Integration verfügt, sollte er bereits in der Frühphase des Leistungserstellungsprozesses über seine Möglichkeiten und die an ihn gerichteten Ansprüche zur Gestaltung der Integrativität informiert sein. Auf Basis des aus dieser Erkenntnis ableitbaren Anbieterziels der Schaffung einer möglichst hohen Prozeßevidenz²⁹⁶ resultiert für die Balanced Scorecard die Kenngröße „integrationsbedingter Informationsgrad des Kunden“. Diese ist nicht im Sinne einer quantitativ ausdrückbaren Verhältniskennzahl aufzufassen: Vielmehr ist eine konkrete Aussage über die Höhe des Informationsgrades zu formulieren, mit dem der Kunde über seinen Beitrag an dem Prozeßverlauf und damit auch dem Prozeßerfolg in Kenntnis zu setzen ist.

Faßt man die angestellten Überlegungen zur leistungscontrollinggerechten Weiterentwicklung der Perspektive der internen Geschäftsprozesse zusammen, so ergibt sich im Vergleich zu dem ursprünglichen Vorschlag von KAPLAN und NORTON ein völlig neuartiges Bild. Es wird vorgeschlagen, auf die wertkettenorientierte Strukturierung zu verzichten und statt dessen über ein Blueprinting zunächst einen an den Kundenkontaktpunkten ausgerichteten Aufbau zu etablieren. Die vor der dabei identifizierten Line of Visibility ablaufenden Prozesse sind sodann über die Beschreibungsvariablen der Integrativität informatorisch zu fundieren und zu einem Integrativitätsprofil zu verdichten, woraus schließlich unternehmensindividuelle Ergebnis-Kennzahlen zur zielführenden Gestaltung der Prozeßintegrativität generiert werden können. Aus den sich hinter der Line of Visibility vollziehenden Prozessen sind diejenigen mit einer besonders starken Wirkung auf die integrativen Aktivitäten zu extrahieren und mit Hilfe der Prozeßkennzahlen KAPLAN'scher und NORTON'scher Prägung als Treibergrößen in die Balanced Scorecard aufzunehmen.

²⁹⁶ Mit dem Terminus Prozeßevidenz wird die Tatsache umschrieben, daß ein Kunde sowohl über die Möglichkeiten als auch die Anforderungen seiner Integration in die unternehmerischen Prozesse in-

4.4.4 Ansätze einer leistungscontrollingadäquaten Perspektive des Lernens und Wachstums

4.4.4.1 Weiterentwicklungspotentiale der Perspektive des Lernens und Wachstums

Die **im Zuge der Vorstellung des von KAPLAN und NORTON entwickelten Grundkonzepts der Balanced Scorecard geäußerte Kritik** an der Perspektive des Lernens und Wachstums umfaßt sowohl eine inhaltliche als auch eine instrumentelle Komponente. Die inhaltliche Kritik fokussiert in erster Linie die zu starke Pointierung der mitarbeiterbezogenen Kennzahlen und die damit einhergehende Untergewichtung der

– z.T. von KAPLAN und NORTON sogar erwähnten – Faktoren, die über die Mitarbeiter hinaus ebenfalls die langfristig zielführende Unternehmensentwicklung sichern. Die sich in dieser unzureichenden Schwerpunktlegung ausdrückende, nicht konsequent etablierte systematische Strukturierung dieser Perspektive zieht eine instrumentelle Schwäche nach sich. Selbige konkretisiert sich in der tendenziell sehr stark isolierten Kennzahlensammlung, die zur Ausgestaltung der Lern- und Wachstumsperspektive vorgeschlagen wird, da die Maßgrößen der einzelnen Basiskennzahlenbereiche nicht in einen konsequenten Zusammenhang gebracht werden. Der erste Ansatzpunkt zu einer leistungscontrollingadäquaten Verbesserung der Perspektive des Lernens und Wachstums ist mithin in der Umgestaltung der perspektiveninternen Struktur und einer damit einhergehenden Instrumentenspezifizierung zu sehen.

Über diese Kritikpunkte hinausgehend läßt sich auch im **Lichte der allgemeinen Anforderungen an das Leistungscontrolling** eine Schwäche der ursprünglichen Form der Balanced Scorecard konstatieren, die im wesentlichen auf eine nicht durchgängig zielführende Konzeption der Lern- und Wachstumsperspektive zurückgeführt werden kann. An dieser Stelle sei noch einmal die zu kurz greifende Abbildung der Potentialdimension einer Leistung in der Balanced Scorecard erwähnt. Der Grund dieses Mankos liegt in der unzureichenden Konzentration auf die strategisch unmittelbar entscheidenden Faktoren, obwohl gerade diese Perspektive eine Sicherung der langfristig erfolgreichen Unternehmensentwicklung anstrebt. Daher läßt sich als zweiter Ansatzpunkt zur Modifikation dieser Perspektive im Sinne des Leistungscontrolling eine stärkere strategische Ausrichtung benennen.

Diese Forderung kann durch die **Prüfung, welche generellen Aufgaben des Leistungscontrolling von der Balanced Scorecard übernommen werden können**, einer Spezifizierung zugeführt werden. Im Rahmen der Diskussion seiner Anpassungs- und

Innovationsfunktion wurde das Leistungscontrolling mit der systembildenden Aufgabe versehen, ein Informationssystem zur Fundierung ressourcenorientierter strategischer Entscheidungen zu etablieren. Aufgrund der als verbesserungswürdig eingestuften Potentialorientierung der Balanced Scorecard auf der einen Seite und dem engen Zusammenhang zwischen den Potentialen einer Unternehmung und ihren Ressourcen auf der anderen Seite²⁹⁷ ist es zweckmäßig, die Bewältigung dieser Aufgabe innerhalb der Lern- und Wachstumsperspektive zu vollziehen.

Eine Zusammenschau der soeben identifizierten Ansatzpunkte – Struktur, Instrumente, Ausrichtung auf die strategisch wichtigen Ressourcen – zur Modifikation der Perspektive des Lernens und Wachstums legt das Vorgehen für die weiteren Ausführungen nahe. Den Ausgangspunkt der Überlegungen müssen die strategischen Ressourcen bilden, da deren Fokussierung die Struktur der Perspektive und ihre instrumentelle Realisierung determinieren. Daher ist im folgenden zunächst zu klären, warum und welchen Ressourcen eine strategische Relevanz zugesprochen wird, so daß der sogenannte Ressourcenansatz in das Zentrum der Überlegungen rückt. Vorab ist aber ebenso zu erläutern, warum mit einer Ausrichtung der Lern- und Wachstumsperspektive auf die strategischen Ressourcen unmittelbar auch die geforderte stärkere Potentialorientierung der Balanced Scorecard erfolgt und somit das komplette Leistungsphänomen seine Abbildung findet.

4.4.4.2 Fundierung des Ressourcenansatzes als theoretische Basis der Perspektive des Lernens und Wachstums

Um die Eignung des Ressourcenansatzes als theoretische Basis der Perspektive des Lernens und Wachstums,²⁹⁸ mit der eine satisfizierende Potentialorientierung erreicht wird, hervorheben zu können, ist zunächst der allgemeine Zusammenhang zwischen unternehmerischen Ressourcen und Potentialen offenzulegen. Aufgrund der heterogenen Verwendungsweisen beider Termini in der betriebswirtschaftlichen Literatur²⁹⁹ ist dazu eine einführende, knappe Begriffskonstituierung unumgänglich.

Der im Schrifttum feststellbaren, üblicherweise sehr weiten Begriffsfassung folgend³⁰⁰ werden unter den Terminus **Ressource** die Elemente subsumiert, „die in die Produktion

²⁹⁷ Dieser hier nur konstatierte Zusammenhang zwischen Potentialen und Ressourcen wird im folgenden Abschnitt 4.4.4.2 expliziert.

²⁹⁸ Eine generelle Kompatibilität zwischen der Balanced Scorecard im allgemeinen und dem Ressourcenansatz konstatieren auch KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997c), S. 9, die diese aber nicht näher spezifizieren.

²⁹⁹ Zum Potentialbegriff vgl. statt vieler bspw. KNOLMAYER, G. (1989), Sp. 1672 f. Die uneinheitliche Begriffsfassung für Ressourcen konstatiert u.a. HERMANN, U. (1996), S. 100.

³⁰⁰ Vgl. zu dieser Einschätzung BONGARTZ, U. (1998), S. 385.

von Gütern und Dienstleistungen eingehen³⁰¹. Dies umfaßt sowohl alle materiellen als auch alle immateriellen Faktoren,³⁰² so daß sich als Beispiele für Ressourcen die Anlagen eines Unternehmens ebenso wie dessen Managementsysteme, dessen Ruf oder das Know-how seiner Mitarbeiter nennen lassen.³⁰³ Zur Eingrenzung dieser großen Definitionsspannweite werden über einen zusammenfassenden Rückgriff auf die Literatur im Zuge der weiteren Darstellungen folgende konstituierende Wesensmerkmale einer Ressource eingeführt: Sie muß durch das besitzende Unternehmen beeinflussbar sein³⁰⁴ und die Eigenschaften beinhalten³⁰⁵, mit denen aktuelle oder zukünftige Herausforderungen bewältigt werden können.³⁰⁶

An dieser Stelle erhebt sich die Frage, ob eine bloße Abbildung der auf diese Weise verstandenen Ressourcenausstattung eines Unternehmens in der Lern- und Wachstumsperspektive ausreichend ist, um die geforderte Potentialorientierung im Leistungscontrolling zu etablieren. Dazu ist der Terminus **Potential** zu konkretisieren, um bspw. zu prüfen, ob – und wenn ja: wie – in der Literatur zwischen beiden Begriffen differenziert wird.³⁰⁷ Ein erster Schritt zur Beantwortung dieser Frage kann bereits mit einem Verweis auf die Ausführungen in Abschnitt 2.2.2.3 zum mehrdimensionalen Leistungsverständnis vollzogen werden, in denen als konstitutives Merkmal der Potentialdimension einer Leistung das Zusammenwirken von *Fähigkeiten* und der *Bereitschaft* zur Leistungserbringung identifiziert wurde. Gekoppelt mit der Erkenntnis, daß den diversen Potentialbegriffen innerhalb der unterschiedlichsten Erkenntnisbereiche der Betriebswirtschaftslehre stets eine gewisse *Zukunftsbezogenheit* innewohnt³⁰⁸, kann in einem zweiten Schritt konstatiert werden: Das (Leistungs-)Potential eines Unternehmens beschreibt einerseits dessen Bereitschaft und Fähigkeit, sowohl kurz- als auch langfristige

³⁰¹ PAMPEL, J. R. (1996), S. 325.

³⁰² Zur Unterscheidung materieller und immaterieller Ressourcen vgl. einleitend BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a), S. 386 f.

³⁰³ Zu den Beispielen vgl. BARNEY, J. B. (1991b), S. 101 oder BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a), S. 387.

³⁰⁴ Vgl. SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 434. Unter das Kriterium der Beeinflussbarkeit lassen sich die von NORREKLIT, H. (1996), S. 117 f., aufgeführten Aspekte des Zugangs, der Kontrollierbarkeit und der Möglichkeit des Einsatzes mit einer vorhandenen Methode subsumieren.

³⁰⁵ Die hohe Bedeutung der Eigenschaften einer Ressource stellt schon früh PENROSE, E. T. (1959), S. 25, heraus, die konstatiert: „it is never resources themselves that are the ‚inputs‘ in the production process, but only the services that the resources can render“.

³⁰⁶ Ausführlich dazu vgl. NORREKLIT, L. (1996), S. 52 ff. sowie NORREKLIT, H. (1996), S. 117 f.

³⁰⁷ Diese Prüfung ist nicht als trivial anzusehen, obwohl sich Publikationen finden lassen, in denen die Ausdrücke Ressource und Potential – ohne nähere Erläuterungen – implizit synonym verwendet werden. So benennen ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1995b), S. 899, den an späterer Stelle detaillierter zu beschreibenden Ressourcenansatz als potentialbezogene Sichtweise.

³⁰⁸ Vgl. KNOLMAYER, G. (1989), Sp. 1672 f., der bspw. den Potentialbegriff der Produktions- und Kostentheorie als „Bündel **künftiger** Nutzungsmöglichkeiten“ und den (Erfolgs-)Potentialbegriff der Planungstheorie als „Mittel zur Erreichung **langfristiger, strategischer** Ziele“ diskutiert. (Hervorhebungen vom Verfasser)

Leistungsziele zu erfüllen. Andererseits beherbergt die Fähigkeiten-Komponente des Leistungspotentials auch die Eigenschaften eines Unternehmens, die seine Anpassung an zukünftige Leistungserfordernisse ermöglichen. Ein solchermaßen determiniertes Verständnis umfaßt daher auch die sog. internen Erfolgspotentiale eines Unternehmens.³⁰⁹

Eine vergleichende Betrachtung des somit eingeführten und determinierten Ressourcen- und Potentialverständnisses legt einerseits deren Unterschiedlichkeit, andererseits aber auch deren Zusammenhang offen: Mit den Ressourcen sind – vereinfachend gesprochen – die beeinflussbaren, gewisse Eigenschaften umfassenden Potentialfaktoren charakterisiert, so daß eine bestimmte Ressourcenkonfiguration stets nur den Umfang der Ausstattung eines Unternehmens mit diesen Faktoren markiert. Erst aus der zweckorientierten Zusammenstellung der Ressourcen resultieren die Bereitschaft und die Fähigkeiten zur langfristigen Zielerreichung, so daß Potentiale aus der Ressourcenposition erwachsen. Da mithin zwischen den Ressourcen und den Potentialen eines Unternehmens zu differenzieren ist, erweist sich eine reine Abbildung der bloßen Ressourcenausstattung als nicht hinreichend vor dem dargelegten Anspruch der Potentialorientierung.

Vielmehr ist die Ressourcenposition hinsichtlich ihrer Möglichkeiten zur Unterstützung der Realisierung strategischer Leistungsziele zu spezifizieren, so daß mit einer derartigen Erfassung der Ressourcen stets auch eine Potentialbetrachtung einhergeht. Diese Erkenntnis läßt sich durch eine weitergehende Analyse des konkreten **Zusammenhangs zwischen den Ressourcen und den Potentialen** einer Unternehmung verdeutlichen: Wie bereits bei der Klärung des Begriffs Ressource konstatiert wurde, ist eines ihrer Charakteristika der Besitz von Eigenschaften bzw. *Fähigkeiten*³¹⁰ zur Nutzenstiftung.³¹¹ So stellt HERMANN fest: „Untrennbar mit dem Ressourcenbegriff sind Fähigkeiten verbunden. Mit den Fähigkeiten ergeben sich die Möglichkeiten der Anwendung einer Ressource.“³¹² Da diese Eigenschaften die Spezifität und – dies sei vorweggenommen – oftmals auch den Erfolg von Unternehmen begründen,³¹³ sind sie in ein leistungsbezogenes Informationsinstrument wie die Balanced Scorecard zu integrieren. Eine Realisierung dieser Idee läßt auf dem Wege zu einer vollständigen Potentialorientierung schließlich noch die Anforderung offen, auch die *Bereitschaft* – im Sinne eines abrufba-

³⁰⁹ Zur Unterscheidung interner und externer Erfolgspotentiale und deren Inhalten vgl. BREID, V. (1994), S. 34 ff.

³¹⁰ Im Zuge dieser Argumentation um die Potentialorientierung in der Perspektive des Lernens und Wachstums werden die Ausdrücke Eigenschaften und Fähigkeiten aus Gründen sprachlicher Vereinfachung synonym verwendet.

³¹¹ Vgl. PAMPEL, J. R. (1996), S. 321. Ähnlich auch NORREKLIT, L. (1996), S. 12: „A resource has a set of potentials.“

³¹² HERMANN, U. (1996), S. 101. (Hervorhebung im Original vom Verfasser weggelassen) Zum Zusammenhang zwischen Ressourcen und Fähigkeiten vgl. auch GRANT, R. M. (1991), S. 118 f.

ren Vorhandenseins – der Ressourcen zur Leistungserbringung darzustellen. Die Möglichkeit zur tatsächlichen Nutzung der unternehmerischen Ressourcen durch den Kunden ergeben sich durch deren konkrete Zusammenstellung und Verfügbarmachung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Daher markiert die Leistungsbereitschaft letztlich die als „Leistungsvermögen einer wirtschaftlichen oder technischen Einheit ... in einem Zeitabschnitt“³¹⁴ definierte Kapazität.³¹⁵ Den auf diese Weise spezifizierten Zusammenhang zwischen den Ressourcen und den Potentialen eines Unternehmens veranschaulicht die nachstehende Abbildung 36:

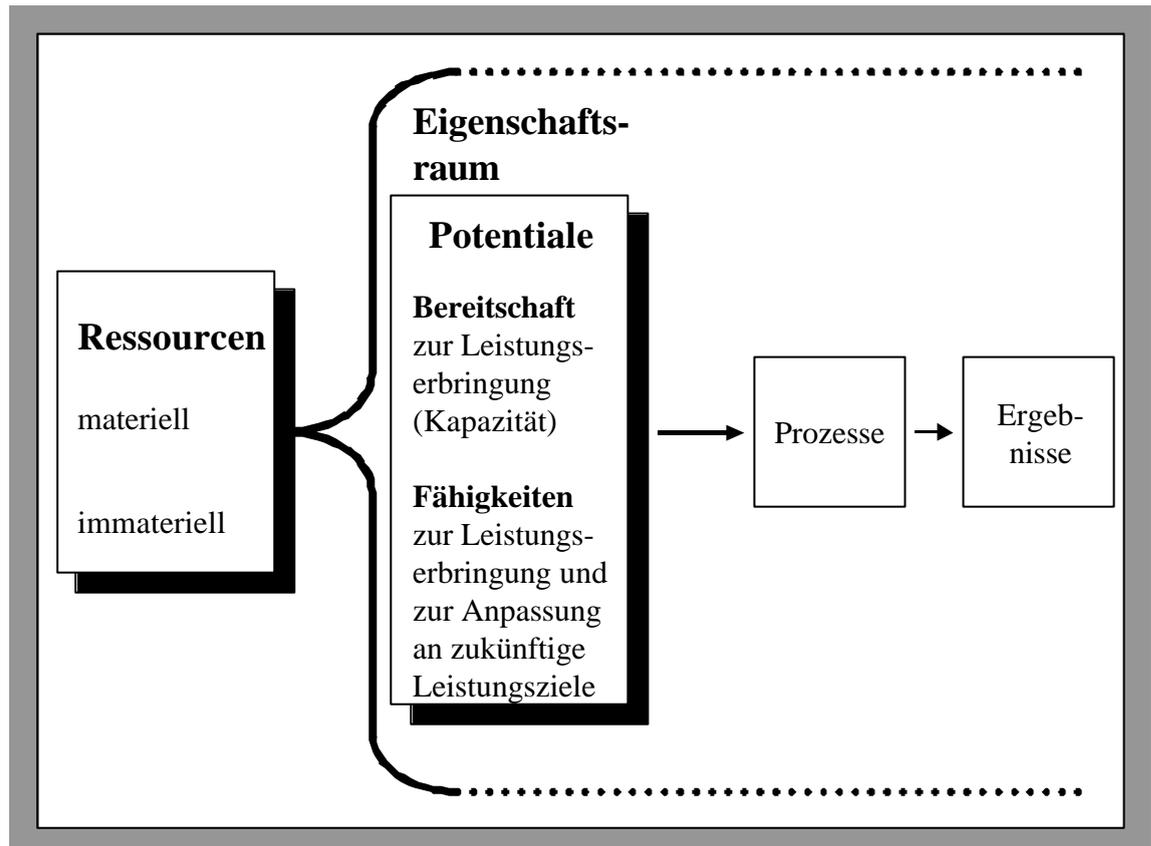


Abbildung 36: Zusammenhang zwischen Ressourcen und Potentialen³¹⁶

Die Zweckmäßigkeit dieser Trennung zwischen Ressourcen und Potentialen ergibt sich aus den resultierenden Möglichkeiten, sowohl eine Ressourcenbetrachtung unabhängig

³¹³ Vgl. PENROSE, E. T. (1959), S. 75.

³¹⁴ KERN, W. (1962), S. 27. Zum Kapazitätsbegriff vgl. auch CORSTEN, H.; STUHLMANN, S. (1997), S. 4 ff.

³¹⁵ So auch PAMPEL, J. R. (1996), S. 326, der diesen Zusammenhang zwar nicht *expressis verbis* benennt, ihn aber in seiner Abb. 1 explizit darstellt.

³¹⁶ Die angedeutete Fortführung der geschweiften Klammer soll verdeutlichen, daß die Ressourcenkonfiguration auch einen wichtigen Einfluß auf Prozesse und Ergebnisse ausübt. Aufgrund der in diesem Abschnitt zu leistenden Potentialorientierung in der Perspektive des Lernens und Wachstums sind diese Zusammenhänge hier von nachrangiger Bedeutung.

von unternehmensspezifischen Kapazitätskonstellationen anzustellen³¹⁷ als auch die Wahl des Ressourcenansatzes als theoretische Basis der neu zu entwickelnden Lern- und Wachstumsperspektive zu begründen. Dies kann in zwei Schritten vollzogen werden: Wie die Abbildung 36 demonstriert, können die Ressourcen erstens als Determinanten der Potentiale verstanden werden,³¹⁸ so daß im Zuge einer erfolgreichen Potentialorientierung immer ein starker Fokus auf die Ressourcen zu richten ist.³¹⁹ Da zweitens mit dem Ressourcenansatz der strategischen Unternehmensführung stets die Eignung einer Ressource als Basis aktueller und zukünftig wettbewerbsfähiger Leistungen offengelegt werden soll,³²⁰ ist es zulässig, ihn als theoretische Basis auf dem Weg zu einer stärkeren Potentialorientierung der Lern- und Wachstumsperspektive zu verwenden. Daher soll er in seinen wesentlichen Grundzügen – sofern diese sich als zielführend für die anzustellende Entwicklung einer Lern- und Wachstumsperspektive in der Balanced Scorecard erweisen – kurz vorgestellt werden.

Der **Ressourcenansatz**³²¹ hat seine Wurzeln in den Überlegungen von PENROSE³²² und WERNERFELT³²³, der erstmalig den Begriff „a resource-based view of the firm“³²⁴ prägte: So sieht PENROSE in ihren Überlegungen das Wachstum eines Unternehmens, welches sie als ein Bündel produktiver Ressourcen charakterisiert,³²⁵ in erster Linie in der Ressourcennutzung und -zusammenstellung begründet.³²⁶ Diesen Gedanken greift WERNERFELT auf und will ihm zu mehr Anerkennung verhelfen,³²⁷ indem er Ansatzpunkte entwickelt, anhand derer die Ressourcenposition als Basis strategischer Entscheidungen analysiert werden kann.³²⁸ Sein zentraler Erkenntnisfortschritt ist dabei die Kennzeichnung des Zusammenhangs zwischen Ressourcen, die als Quellen überdurch-

³¹⁷ Vgl. PAMPEL, J. R. (1996), S. 326, der allerdings nur zwischen Ressourcen und der Kapazität differenziert. In diesem Sinne sind die obigen Ausführungen als eine Weiterentwicklung seines Ansatzes zu verstehen.

³¹⁸ Vgl. dazu auch NORREKLIT, L. (1996), S. 14 ff.

³¹⁹ Vgl. auch GRANT, R. M. (1991), S. 118, der Ressourcen als „basic units of analysis“ charakterisiert. Vgl. ebenso HART, S. L. (1995), S. 988.

³²⁰ Vgl. KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 774 f., BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 135 sowie PAMPEL, J. R. (1996), S. 322.

³²¹ Die Verwendung des Begriffs Ressourcenansatz geht nach Wissen des Verfassers auf BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a) und BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b) zurück. Synonym in der deutschsprachigen Literatur spricht KNYPHAUSEN, D. ZU (1993) von „ressourcenorientierter Ansatz“, RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994) von „Ressourcenperspektive“ und HERMANN, U. (1996) von „ressourcenorientierte Sichtweise“.

³²² Vgl. PENROSE, E. T. (1959).

³²³ Vgl. WERNERFELT, B. (1984).

³²⁴ WERNERFELT, B. (1984), S. 171.

³²⁵ Vgl. PENROSE, E. T. (1959), S. 24 f.

³²⁶ Vgl. PENROSE, E. T. (1959), S. 65 ff.

³²⁷ Vgl. WERNERFELT, B. (1984), S. 171, der feststellt: „The idea of looking at firms as a broader set of resources goes back to the seminal work of PENROSE (1959), but ... has received relatively little formal attention.“

³²⁸ Vgl. zu dieser Zielsetzung WERNERFELT, B. (1984), S. 171 ff.

schnittlicher Gewinne verstanden werden, und sogenannten „Ressourcenpositionsschranken“³²⁹ – in Analogie zu den aus der strategischen Planung bekannten Markteintrittsbarrieren.³³⁰ Diese versteht er als Situationen, in denen der bloße Besitz einer Ressource die Kosten und Erträge der Wettbewerber nachteilig beeinflusst, welche die gleiche Ressource erwerben wollen. Dies kann bspw. der auf persönlichen Beziehungen und langjährigen Erfahrungen beruhende gute Kontakt eines Anbieters zu einem wichtigen Kunden sein: Um eine solche Geschäftsbeziehung nachhaltig zu gefährden, muß ein potentieller Konkurrent in der Regel eine hohen Akquisitionswand in Kauf nehmen und gleichzeitig ein deutliches besseres Produkt anbieten. Sobald es Unternehmen gelingt, derartige Ressourcenpositionsschranken zu etablieren, beinhalten die zugrundeliegenden Ressourcen die Chancen auf langfristig hohe Gewinne.³³¹ Basierend auf dieser Feststellung und diese Idee konkretisierend ist der Ressourcenansatz weiterentwickelt worden³³² – zu einer „inside-out-orientierte[n] Denkhaltung ... die der effizienten Ausnutzung unternehmensspezifischer Ressourcen im Hinblick auf die Erzielung dauerhafter Wettbewerbsvorteile oberste Priorität einräumt“³³³.

Das zunehmende Bewußtsein um die Bedeutung unternehmerischer Ressourcen als Quellen überdurchschnittlicher Gewinne³³⁴ und die Erkenntnis der Notwendigkeit des Aufbaus von Ressourcenpositionsschranken wirft die Frage nach den Ursachen solcher Barrieren auf. Unter der zentralen Prämisse der grundsätzlichen Handelbarkeit von Ressourcen³³⁵ kann diese Frage zunächst mit dem Verweis auf unvollkommene Märkte und asymmetrische Ressourcenallokationen beantwortet werden:³³⁶ Unvollkommenheiten auf den Faktormärkten,³³⁷ die bspw. von der hohen Unternehmensspezifität einzelner Ressourcen begründet werden, führen zu deren eingeschränkter Mobilität³³⁸ bzw. Handelbarkeit (vor allem von Ressourcenkombinationen)³³⁹ und ziehen eine gewisse Res-

³²⁹ Im Original spricht WERNERFELT, B. (1984), S. 172, von „resource position barriers“.

³³⁰ Vgl. WERNERFELT, B. (1984), S. 172 ff.

³³¹ Vgl. WERNERFELT, B. (1984), S. 173 ff.

³³² Vgl. bspw. BARNEY, J. B. (1986), BARNEY, J. B. (1991a), BARNEY, J. B. (1991b), GRANT, R. M. (1991), MAHONEY, J. T.; PANDIAN, J. R. (1992), PETERAF, M. A. (1993), BARNEY, J. B. (1995), BATES, K.; FLYNN, E. J. (1995), COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), HART, S. L. (1995) sowie COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1998).

³³³ RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 502.

³³⁴ Vgl. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a), S. 386.

³³⁵ Vgl. zur Handelbarkeit von Ressourcen auf spezifischen Faktormärkten vor allem BARNEY, J. B. (1986), S. 1231 ff. Ebenso auch KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 775.

³³⁶ Vgl. BARNEY, J. B. (1991b), S. 103 ff. sowie RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 503.

³³⁷ Vgl. ausführlich BARNEY, J. B. (1986), S. 1233 ff.

³³⁸ Vgl. BARNEY, J. B. (1991b), S. 103 ff. sowie KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 776.

³³⁹ Vgl. HERMANN, U. (1996), S. 105. Mit dem Phänomen der **eingeschränkten** Handelbarkeit von Ressourcen wird nicht der vorab erhobenen Prämisse der **grundsätzlichen** Handelbarkeit von Ressourcen widersprochen. Vielmehr ist davon auszugehen, daß per se jede Ressource auf dem Faktormarkt gehandelt wird. Durch die Einbindung einer bestimmten Ressource in einen spezifischen Un-

sourcenheterogenität³⁴⁰ zwischen den verschiedenen Unternehmen nach sich.³⁴¹ Diese führt dazu, daß Unternehmen, die über gleichzeitig eingeschränkt mobile und kunden-seitig Nutzenzuwächse generierende Ressourcen verfügen, einen komparativen Wettbewerbsvorteil aufbauen können.³⁴² Mit der begründeten Kennzeichnung der Ressourcenheterogenität als eine Ursache des unterschiedlichen Erfolges verschiedener Unternehmen richtet sich der Fokus des Ressourcenansatzes auf die „Identifizierung von Ressourcenmerkmalen, die erhaltbare Wettbewerbsvorteile im Sinne von Überrenditen begründen können“³⁴³. Mit anderen Worten: Es sind Kriterien zu suchen, mit deren Hilfe die spezifische Ressourcenkonfiguration zielführend gestaltet werden kann.

Ein erster Ansatz, derartige Kriterien in einen konzeptionellen Rahmen zu gießen, findet sich bei BARNEY³⁴⁴, dessen Ausführungen in den letzten Jahren einer starken Diskussion unterzogen wurden, welche wiederum einige Weiterentwicklungen³⁴⁵ hervorgebracht hat.³⁴⁶ Die Ergebnisse dieser Überlegungen zusammenfassend,³⁴⁷ lassen sich vier **Eigenschaften erfolgsentscheidender Ressourcen** benennen, die anschließend kurz erläutert werden.³⁴⁸

ternehmenskontext kann es aber zu Verflechtungen mit der übrigen Ressourcenstruktur kommen, so daß die Handelbarkeit eingeschränkt wird.

- ³⁴⁰ Zur Bedeutung des Phänomens der Ressourcenheterogenität für den „resource-based view“ vgl. PETERAF, M. A. (1993), S. 180 und MATA, F. J.; FUERST, W. L.; BARNEY, J. B. (1995), S. 491.
- ³⁴¹ Vgl. RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 503.
- ³⁴² Vgl. MATA, F. J.; FUERST, W. L.; BARNEY, J. B. (1995), S. 491. Ähnlich auch PETERAF, M. A. (1993), S. 183.
- ³⁴³ BREID, V. (1994), S. 40. Im gleichen Sinne vgl. auch KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 776. Das von BREID thematisierte Charakteristikum der Erhaltbarkeit wird an anderer Stelle unter dem Stichwort der Nachhaltigkeit von Wettbewerbsvorteilen besonders hervorgehoben. Vgl. dazu u.a. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 135 ff. Dieser starken Akzentuierung soll hier nicht gefolgt werden, da nach Ansicht des Verfassers die begrenzte Mobilität einer wertgenerierenden Ressource stets auch eine Dauerhaftigkeit des resultierenden Vorteils nach sich zieht. Vgl. dazu auch MATA, F. J.; FUERST, W. L.; BARNEY, J. B. (1995), S. 492.
- ³⁴⁴ Vgl. BARNEY, J. B. (1991b), S. 105 ff.
- ³⁴⁵ Vgl. bspw. GRANT, R. M. (1991), S. 123 ff., MAHONEY, J. T.; PANDIAN, J. R. (1992), S. 364, RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 503 ff., COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 120 ff., BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996a), S. 387 f. sowie BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 135 ff.
- ³⁴⁶ Der originäre Ansatz von BARNEY wird im deutschsprachigen Schrifttum unverändert aufgegriffen bei KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 776 f. und BREID, V. (1994), S. 40 ff.
- ³⁴⁷ Der parallel zu BARNEY entwickelte Ansatz von PETERAF, M. A. (1993), S. 180 ff., soll im Rahmen dieser Arbeit keine weitere Berücksichtigung finden, da die hier entwickelten Kriterien zum Teil deckungsgleich zu den weiter oben diskutierten Ideen der Ressourcenheterogenität und -immobilität sind und daher eher eine „Vorstufe“ zu den detaillierteren und spezifischeren Überlegungen BARNEYS markieren.
- ³⁴⁸ Das von BARNEY, J. B. (1991), S. 196 f. und BARNEY, J. B. (1995), S. 52, vorgestellte Kriterium der Knappheit findet hier keine Berücksichtigung, weil es nach Ansicht des Verfassers in einer strengen Korrelation vor allem zu den Kriterien der unvollkommenen Imitier- und Substituierbarkeit steht: Da Ressourcen, die diesen Kriterien genügen und daher wettbewerbsentscheidend sein können, per se knapp sind, ist die Knappheit als ein derivatives Kriterium zu begreifen.

- Eigenschaft des strategischen Wertes,
- Eigenschaft der Dauerhaftigkeit,
- Eigenschaft der unvollkommenen Imitierbarkeit,
- Eigenschaft der unvollkommenen Substituierbarkeit.

Mit der **Eigenschaft des strategischen Wertes** prüft BARNEY die grundsätzliche Eignung einer Ressource, einen Beitrag zur Ergreifung von strategischen Chancen bzw. zur Verhinderung strategischer Risiken zu leisten.³⁴⁹ Chancenseitig läßt sich dieses Kriterium mit der relativen Wichtigkeit einer Ressource für den Kunden spezifizieren,³⁵⁰ während zur Konkretisierung des Risikos insbesondere die Überlegenheit gegenüber vergleichbaren Ressourcen der Konkurrenz³⁵¹ zu prüfen ist.³⁵² Gleichzeitig wird der strategische Wert auch durch seine Stabilität in sich ändernden Kontextsituationen determiniert.³⁵³

Gerade die letzte Erkenntnis leitet über zu der **Eigenschaft der Dauerhaftigkeit**, mit der die Zeitspanne der Abnutzung einer Ressource bemessen wird.³⁵⁴ Die Zweckmäßigkeit dieses Kriteriums ergibt sich aus der Überlegung, daß gleichzeitig mit dem Verbrauch einer Ressource auch der korrespondierende Wettbewerbsvorteil erodiert und daher dessen Nachhaltigkeit nicht gesichert wird.³⁵⁵ Die Quantifizierung der Dauerhaftigkeit zieht konkrete Anforderungen an die Investition in spezifische Ressourcen nach sich³⁵⁶ und trägt zur Verdeutlichung der Tatsache bei, daß sich bestimmte intangible Ressourcen bei deren Gebrauch nicht abnutzen, sondern statt dessen an Wert gewinnen.³⁵⁷

Die **Eigenschaft der unvollkommenen Imitierbarkeit** „ist etwas komplizierter zu fassen“³⁵⁸ und stellt auf die Gefahr ab, daß Konkurrenten die erfolgsgestimmten Res-

³⁴⁹ Vgl. BARNEY, J. B. (1991b), S. 106 sowie BARNEY, J. B. (1995), S. 50.

³⁵⁰ Vgl. MAHONEY, J. T.; PANDIAN, J. R. (1992), S. 364. Ähnlich auch RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 507.

³⁵¹ Vgl. COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 123 f.

³⁵² Mit der Eigenschaft des strategischen Wertes geht auch eine externe Orientierung des ansonsten intern ausgerichteten Ressourcenansatzes einher, so daß an dieser Stelle eine Verknüpfung mit eher das Unternehmensumfeld abbildenden Ansätzen zwingend notwendig gemacht wird. Vgl. BARNEY, J. B. (1995), S. 52 und BREID, V. (1994), S. 40.

³⁵³ Vgl. BARNEY, J. B. (1995), S. 51.

³⁵⁴ Vgl. GRANT, R. M. (1991), S. 124 f., COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 122 sowie BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 135.

³⁵⁵ Vgl. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 135.

³⁵⁶ Vgl. GRANT, R. M. (1991), S. 125.

³⁵⁷ Vgl. zu diesem Gedankengang insbes. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 132 ff.

³⁵⁸ KNYPHAUSEN, D. ZU 1993), S. 776.

sourcen aus eigener Kraft kopieren können.³⁵⁹ Um dieser Gefahr zu entgegnen, werden im Kontext dieser Eigenschaft insgesamt vier sogenannte „Isolierungsmechanismen“³⁶⁰ entwickelt, anhand derer der „geschützte“ Aufbau einer Ressource vollzogen werden kann. Die *Vergangenheitsentwicklung* eines Unternehmens stellt auf die i.d.R. einzigartige Evolution eines Unternehmens ab.³⁶¹ Da die erfolgsrelevanten Ressourcen auf dem Weg, den ein Unternehmen beschreitet, im Normalfall spezifischen Veränderungen und Anpassungen unterworfen werden, pointiert diese Imitationsbarriere in erster Linie deren Pfadabhängigkeit.³⁶² Daneben schützen *kausale Uneindeutigkeiten*, die vor allem aus einer Fülle von isoliert relativ unbedeutenden, aber interdependenten Entscheidungen erwachsen,³⁶³ eine Ressource vor ihrer Imitation.³⁶⁴ Ein dritter Faktor, der eng mit der Vergangenheitsentwicklung und der kausalen Ambiguität zusammenwirkt, ist die sich bspw. in dem Image eines Unternehmens oder einer leistungsförderlichen Kultur konkretisierende *soziale Komplexität*, die aus einem schwer nachvollziehbaren Zusammenwirken³⁶⁵ vieler Ressourcen resultiert.³⁶⁶ Diesen ersten drei Isolierungsmechanismen ist gemeinsam, daß sie die Transparenz bezüglich der Ursachen von Wettbewerbsvorteilen reduzieren.³⁶⁷ Die Konsequenz dieser – auf den ersten Blick sogar trivial anmutenden – Erkenntnis sind erhebliche Probleme bei der informatorischen Abbildung ressourcenbasierter Vorteile,³⁶⁸ mit denen sich das Leistungscontrolling konfrontiert sieht. Darüber hinaus findet sich im Schrifttum mit der *ökonomischen Abschreckung* ein viertes Imitationshindernis, das immer dann auftritt, wenn die ressourcenseitigen Ursachen eines Wettbewerbsvorteils zwar erkennbar und generell auch imitierbar sind, die damit verbundenen ökonomischen – vor allem: finanziellen – Risiken dies aber unmöglich machen.³⁶⁹

³⁵⁹ Vgl. BARNEY, J. B. (1991b), S. 107 ff. Auffallend ist, daß BARNEY, J. B. (1995), S. 53 ff., als Unterfall einer Imitation die Substitution diskutiert. Aufgrund der offensichtlichen Unterschiedlichkeit beider Möglichkeiten zur Erlangung eines Wettbewerbsvorteils werden im Zuge dieser Arbeit beide Fälle als eigenständige Eigenschaften thematisiert.

³⁶⁰ BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 138. REED, R.; DEFILLIPPI, R. J. (1990), S. 88, sprechen von „barriers to imitation“.

³⁶¹ Vgl. RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 504, BARNEY, J. B. (1995), S. 53 f. sowie COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 120 ff.

³⁶² Ausführlich zum Phänomen der Pfadabhängigkeit vgl. vor allem COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 121 f.

³⁶³ Vgl. BARNEY, J. B. (1995), S. 54 f.

³⁶⁴ Zu der Imitationsbarriere der kausalen Uneindeutigkeit vgl. vor allem REED, R.; DEFILLIPPI, R. J. (1990). Ebenso auch RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 504 f. und COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 122.

³⁶⁵ Vgl. zu diesem Aspekt der Interdependenz von Ressourcen RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 504.

³⁶⁶ Vgl. BARNEY, J. B. (1995), S. 55 f.

³⁶⁷ Vgl. GRANT, R. M. (1991), S. 125.

³⁶⁸ Vgl. BONGARTZ, U. (1998), S. 388. Ähnlich auch KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 776.

³⁶⁹ Vgl. COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 122.

Während der soeben vorgestellte Aspekt die Verhinderung der Erlangung gleicher Ressourcen zum Erkenntnisobjekt hatte, fokussiert die **Eigenschaft der unvollkommenen Substituierbarkeit** die denkbare Möglichkeit, ein wertäquivalentes Ressourcensurrogat zu entwickeln.³⁷⁰ Gerade weil der Gefahr, daß die Barrieren unvollkommen imitierbarer Ressourcen auf diese Weise „umgangen“³⁷¹ werden können, am schwersten von dem jeweiligen Unternehmen selbst begegnet werden kann,³⁷² ist sie im Rahmen einer ressourcenorientierten Unternehmensführung zu berücksichtigen.

Eine kritische Würdigung des soeben in seinen Grundzügen vorgestellten Ressourcenansatzes führt zwangsläufig zu der Frage nach seinem Verhältnis zu den im wesentlichen auf PORTER basierenden extern ausgerichteten Ansätzen des strategischen Management.³⁷³ Während anfänglich eine gewisse Rivalität beider Sichtweisen vorherrschte,³⁷⁴ setzt sich zunehmend die Einsicht einer Komplementarität durch.³⁷⁵ Denn der „resource-based view“ mit seiner Fokussierung auf die internen Stärken und Schwächen einer Unternehmung stellt eine sinnvolle Ergänzung zu der ansonsten dominierenden extern fokussierten Analyse dar. Trotz der demonstrierten hohen Relevanz für die Entwicklung strategischer Erfolgspotentiale muß dem Ressourcenansatz aber entgegengehalten werden, Operationalisierungsprobleme bei wichtigen Merkmalen hervorzurufen.³⁷⁶ Hinweise, wie die verschiedenen Eigenschaften entscheidender Ressourcen über eine Quantifizierung bzw. eine Abbildung in der Informationsarchitektur einer gezielten Steuerung zugeführt werden können, unterbleiben zumeist,³⁷⁷ so daß GRANT im Umkehrschluß in dieser Hinsicht ein Versagen der Informationssysteme konstatiert.³⁷⁸ Mit den nachstehenden Ausführungen zur Integration der Ressourcenkonfiguration in die Lern- und Wachstumsperspektive der Balanced Scorecard sollen daher erste Ansätze zur Überwindung dieser Schwäche als Basis zukünftiger Überlegungen generiert werden.

³⁷⁰ Vgl. BARNEY, J. B. (1991b), S. 111 f., RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 506, COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 123 und BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 138 f.

³⁷¹ BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 138.

³⁷² Vgl. RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 506.

³⁷³ Vgl. dazu ausführlich MAHONEY, J. T.; PANDIAN, J. R. (1992), S. 373 ff. sowie KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 781 ff.

³⁷⁴ Vgl. implizit WERNERFELT, B. (1984), S. 171.

³⁷⁵ Vgl. zu diesem Gedankengang MAHONEY, J. T.; PANDIAN, J. R. (1992), S. 373 ff., KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 785 f. und BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 146 ff.

³⁷⁶ Vgl. RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 511 f. Ähnlich auch ENGELHARDT, W. H.; FREILING, J. (1998), S. 570, die eine „Konkretisierungslücke“ aufdecken.

³⁷⁷ Eine Ausnahme stellen die Überlegungen von HERMANN, U. (1996), S. 135 ff., dar, die im Zuge der folgenden Ausführungen kurz vorgestellt und kritisch analysiert werden.

³⁷⁸ Vgl. GRANT, R. M. (1991), S. 119.

4.4.4.3 Strukturelemente und Inhalt einer modifizierten Lern- und Wachstumsperspektive

Die im Zuge der kritischen Auseinandersetzung mit der Lern- und Wachstumsperspektive der Balanced Scorecard aufgezeigten Weiterentwicklungsnotwendigkeiten – perspektiveninterne Struktur, Potentialorientierung und Abbildung der strategisch entscheidenden Ressourcen – haben zur Identifizierung des Ressourcenansatzes als generell sinnvolle theoretische Basis dieser Perspektive geführt. Da die Vertreter dieses Ansatzes aber nur allgemeine Aussagen über den Charakter erfolgsentscheidender Ressourcen treffen, ohne diese bspw. kennzahlengestützt zu konkretisieren, läßt sich mit exakt dieser Fragestellung ein erster Problemkreis bei der Neugestaltung der Perspektive des Lernens und Wachstums benennen.

Bevor sich im Zuge der vorliegenden Arbeit dieser Herausforderung genähert werden kann, ist aber zunächst zu klären, ob eine alleinige Abbildung der Erfolgsrelevanz einer Ressource als ausreichend erachtet werden kann: Wie die Überlegungen zum Zusammenhang zwischen Ressourcen und Potentialen gezeigt haben, beinhalten Potentiale nicht nur die damit angesprochene Fähigkeiten-Komponente, sondern stets auch eine Kapazitäts- bzw. Bereitschafts-Komponente. Der zweite Problemkreis betrifft mithin den als notwendig erachteten Umfang der geforderten Potentialorientierung innerhalb der Lern- und Wachstumsperspektive.

Der Antwort auf diese Frage ist jedoch ein weiteres der Klärung bedürftiges Thema voranzustellen: Um Aussagen über die Fähigkeiten und bzw. oder die Bereitschaft einzelner Ressourcen zur Leistungserbringung bzw. zur Erzielung strategischer Vorteile treffen zu können, ist zu analysieren, welche Art von Ressourcen in den Fokus der detaillierteren Erörterungen rücken sollen. Damit zielt der dritte Problemkreis auf die ressourcenorientierte Struktur der Lern- und Wachstumsperspektive ab. Eine auf diesem Wege geforderte Etablierung bestimmter Ressourcenarten als Strukturierungsdeterminanten innerhalb dieser Perspektive ist vor dem Hintergrund deren hoher Bedeutung für den langfristigen Unternehmenserfolg gerechtfertigt. Ressourcen sind demzufolge die Elemente der von KAPLAN und NORTON zum Erkenntnisobjekt dieser Perspektive deklarierten Infrastruktur, die eine zukünftig zieladäquate Entwicklung eines Unternehmens sicherstellt.

Die drei genannten Problemkreise bestimmen das weitere – vom allgemeinen zum speziellen ausgerichtete und damit genau gegenläufig zur obigen Einführung dieser Problemfelder angelegte – Vorgehen bei der Neuentwicklung der Perspektive des Lernens und Wachstums:

- Festlegung der Struktur der Lern- und Wachstumsperspektive über die Identifizierung der abzubildenden Ressourcenarten;
- Entscheidung über den Umfang der potentialseitig aufzudeckenden Ressourcenmerkmale;
- Aufzeigen der Möglichkeiten zur Abbildung der strategischen Relevanz einzelner Ressourcen in der Lern- und Wachstumsperspektive.

Als Möglichkeit zur **Festlegung der Struktur** wurde die **Identifizierung der abzubildenden Ressourcenarten** genannt. Das damit angesprochene Entscheidungsfeld richtet sich mithin auf die zweckmäßigerweise aufzunehmenden Ressourcenarten als Basis-kennzahlenbereiche dieser Perspektive. Folglich ist die Frage nach einer zielführenden Klassifikation der in die Balanced Scorecard zu integrierenden Ressourcen zu stellen.³⁷⁹ Ein erster Schritt bei der Beantwortung dieser Frage läßt sich durch einen Rückgriff auf die im Zuge der Definition des Ressourcenbegriffs angestellte Unterscheidung zwischen materiellen und immateriellen Ressourcen vollziehen. In diesem Sinne fallen unter die ersteren die verfügbaren Anlagen und die Ausstattung eines Unternehmens, der Standort und der Zugang zu den Faktormärkten.³⁸⁰ Unter die immateriellen Ressourcen lassen sich dahingegen sowohl Vermögenswerte wie Patente oder Lizenzen als auch Eigenschaften bzw. Fähigkeiten wie ein entscheidungsorientiertes Informationssystem, das Know-how der Mitarbeiter oder die Unternehmenskultur subsumieren.³⁸¹ Dabei ist im Schrifttum zu beobachten, daß neben diese beiden Basiskategorien von Ressourcen oftmals noch die finanziellen Ressourcen gestellt werden – wohl aufgrund der eingeschränkten Möglichkeit, sie einer der beiden anderen Klassen widerspruchsfrei zuzuordnen.³⁸² Allerdings ist der Meinung von BONGARTZ zu widersprechen, nach der sich diese Dreiteilung „in der Literatur ... durchgesetzt“³⁸³ hat, da primär die immateriellen Ressourcen vielfach einer weiteren Spezifikation zugeführt werden, die jeweils als eigenständig zu behandelnde Ressourcenarten hervorbringt.³⁸⁴ Bspw. greifen BAMBERGER und WRONA – mit einem nicht näher spezifizierten Verweis auf die gängige Praxis im Schrifttum – explizit die organisationalen Ressourcen heraus, welche im Kern die verschiedenen Führungssysteme sowie die Kultur eines Unternehmens beherbergen.³⁸⁵

³⁷⁹ Vgl. auch GRANT, R. M. (1991), S. 119, der die Klassifikation von Ressourcen als „useful starting point“ bezeichnet.

³⁸⁰ Vgl. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 133.

³⁸¹ Vgl. zu den Beispielen SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 438 f.

³⁸² Vgl. dazu u.a. BONGARTZ, U. (1998), S. 385.

³⁸³ BONGARTZ, U. (1998), S. 385.

³⁸⁴ Vgl. bspw. BARNEY, J. B. (1991b), S. 101, GRANT, R. M. (1991), S. 119, COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 119 f., BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 132 ff. sowie SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 438 ff.

³⁸⁵ Vgl. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 132 ff. Ähnlich auch COLLIS, D. J.; MONTGOMERY, C. A. (1995), S. 120, bei denen aber die finanziellen Ressourcen keine explizite Erwähnung finden.

Hinsichtlich der so determinierten Klassifikation in materielle, finanzielle, immaterielle und organisationale Ressourcen ist allerdings festzustellen, daß vor allem die Zuordnung von sowohl allgemeinen intangiblen Vermögenswerten als auch speziellen Mitarbeiterfähigkeiten zu den immateriellen Ressourcen³⁸⁶ von einer weiterhin nicht hinreichenden Abgrenzung zeugt. Daher wird hier mit Verweis auf eine ähnliche Vorgehensweise in der Literatur³⁸⁷ vorgeschlagen, die mitarbeiterbezogenen aus der Klasse der immateriellen Ressourcen zu lösen und als eigenständige Ressourcenart zu etablieren. Dieses Vorgehen trägt auch der u.a. von KAPLAN und NORTON hervorgehobenen hohen Bedeutung der Mitarbeiter für den Unternehmenserfolg Rechnung.³⁸⁸ Diese Überlegungen zusammenfassend lassen sich die nachstehenden fünf Kategorien von Ressourcen als Basiskennzahlenbereiche bzw. als Strukturierungsdimensionen der Lern- und Entwicklungsperspektive nennen:

- Materielle Ressourcen
- Finanzielle Ressourcen
- Organisationale Ressourcen
- Mitarbeiterbezogene Ressourcen
- Immaterielle Vermögensgegenstände

Für diese Strukturierungsdimensionen der Perspektive des Lernens und Wachstums ist nun eine **Entscheidung über den Umfang der potentiell aufzudeckenden Ressourcenmerkmale** zu fällen: Es ist zu prüfen, ob es im Sinne der geforderten Potentialorientierung dieser Perspektive ausreicht, die Eigenschaften dieser Ressourcen abzubilden oder ob auch eine Bereitstellung von kapazitätsbezogenen Kennzahlen notwendig ist.³⁸⁹

Die Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung führt – letztlich zwangsläufig – zu der Forderung nach einer Begrenzung der Anzahl aufzunehmender Erkenntnisobjekte in diese Perspektive der Balanced Scorecard. Denn würden alleine zu allen fünf Ressourcenarten Kennzahlen gebildet, mit denen die im vorangegangenen Abschnitt 4.4.4.2 dargelegten Kriterien wettbewerbsentscheidender Ressourcen quantifiziert würden,

³⁸⁶ Vgl. dazu BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 133.

³⁸⁷ Vgl. u.a. BARNEY, J. B. (1991b), S. 101, GRANT, R. M. (1991), S. 119 sowie SCHOENFELD, H. M. W. (1997), S. 438 ff.

³⁸⁸ Vgl. dazu die Ausführungen zu Beginn des Abschnitts 3.3.4 der vorliegenden Arbeit.

³⁸⁹ Mit diesem Vorgehen soll nicht die generelle Zweckmäßigkeit der Kapazitätsorientierung in Frage gestellt werden: Vielmehr resultiert es aus der konsequenten Fokussierung der anzustellenden Analysen auf die spezifischen Belange der Perspektive des Lernens und Wachstums einer Balanced Scorecard.

müßten 20 Maßgrößen in diese eine Perspektive aufgenommen werden.³⁹⁰ Eine zusätzliche Berücksichtigung von mindestens einer Kapazitätskennzahl pro Ressourcenkategorie würde diesen Wert weiter erhöhen und zu einer nicht vertret- und nicht mehr handhabbaren Fülle von Kennwerten in dieser Perspektive führen.

Mit einem Verweis auf die in der strikten Strategieorientierung liegende dritte Grundidee der Balanced Scorecard kann vor diesem Hintergrund ein Verzicht auf die Integration kapazitätsbezogener Kennzahlen in die Perspektive des Lernens und Wachstums begründet werden: Wie im Abschnitt 4.4.4.2 auf Seite 228 dargelegt wurde, liegt die zentrale Ursache für eine Nutzenstiftung von Ressourcen – und damit deren entscheidende Wirkung auf den Wettbewerbserfolg – in den Fähigkeiten begründet, die sie beherbergen. Mit dieser Aussage soll nicht die Bedeutung der Bereitschaft einer Ressource zur Leistungserbringung in Zweifel gestellt werden, allerdings benötigt die generelle Möglichkeit zum Aufbau einer derartigen Bereitschaft das Vorhandensein von zur Leistungserbringung geeigneten Ressourcen. In diesem Sinne kann die Kapazität – in den „Denkkategorien“ KAPLANS und NORTONS – als diagnostische Größe und die Eigenschaft einer Ressource als strategische Kennzahl interpretiert werden. Trotz des damit explizierten Verzichts auf eine Integration von Kapazitätskennzahlen in die Lern- und Wachstumsperspektive ist mit dieser Fragestellung ein Erkenntnisbereich aufgespannt, dessen zielführende Darstellung in der unternehmerischen Informationsarchitektur zweckmäßig ist. Mit der hier zu vollziehenden Umgestaltung der Perspektive des Lernens und Wachstums geht daher die Notwendigkeit der Verbesserung der ressourcenorientierten Informationssysteme einher, welche letztlich als Datenlieferant für diese Perspektive fungieren. Deren grundsätzlicher Aufbau und Inhalt wird im nachfolgenden Abschnitt 4.5 skizziert. Zuvor ist aber zu diskutieren, ob und mit welchen Kennzahlen die als strategisch bedeutsam erachteten Eigenschaften einer Ressource quantifiziert werden können.

Mit der Entwicklung von **Möglichkeiten zur Abbildung der strategischen Relevanz einzelner Ressourcen in der Lern- und Wachstumsperspektive** wird einem im Schrifttum oftmals genannten Defizit des Ressourcenansatzes entsprochen. Selbiges liegt in der mangelnden Entwicklung von Kennzahlen, mit denen gezielt wettbewerbsentscheidende Ressourcen dargestellt werden können: Die zentral diskutierte Maßgröße zur Bemessung des Wertes einer Ressource³⁹¹ ist die sogenannte Pareto-Rente, welche

³⁹⁰ Auch wenn diese Feststellung auf den ersten Blick scheinbar deutlich gegen die vorgenommene Strukturierung spricht, erweist sich diese wegen ihrer detaillierten Pointierung der generell als entscheidend zu erachtenden Ressourcenarten als vorteilhaft. Eine Möglichkeit zur bewußten und ziel-führenden Reduktion der Anzahl der de facto aufzunehmenden Kennzahlen wird sowohl in den folgenden Überlegungen als auch im Abschnitt 4.5 aufgezeigt.

³⁹¹ Vgl. zu weiteren Größen, mit denen versucht wird, den Wert einer Ressource zu quantifizieren, HERMANN, U. (1996), S. 138 ff. Die hier erfolgte Beschränkung auf die Skizzierung der Pareto-Rente

„die Differenz des Einkommens einer Ressource im theoretisch bestmöglichen Einsatz gegenüber dem zweitbesten Einsatz“³⁹² beziffert.³⁹³ Allerdings lassen die Ausführungen zur Pareto-Rente trotz ihrer inhaltlichen Plausibilität eine Konkretisierung möglicher Ansätze zu ihrer Bemessung vermissen, so daß diese Kenngröße auf dem Niveau eines rein theoretischen, in praxi nicht verwertbaren Konstrukts verharrt.³⁹⁴ Daher soll sie im weiteren Verlauf der vorliegenden Arbeit nicht weiter verfolgt werden. Statt dessen wird im Rückgriff auf die im vorigen Abschnitt eruierten Eigenschaften erfolgsentscheidender Ressourcen ein erster Ansatz zu deren Operationalisierung vollzogen. Dieses Unterfangen würde, um den fünf erarbeiteten Ressourcenklassen als Strukturierungsdimensionen der Lern- und Wachstumsperspektive gerecht zu werden, die Entwicklung von 20 Kenngrößen erfordern. Wie bereits vorab bei der Überlegung hinsichtlich des Umfangs der Potentialorientierung gezeigt, würde ein solches Vorgehen aber dem Ziel der Fokussierung der Perspektiven der Balanced Scorecard diametral entgegenstehen. Daher findet eine ressourcenartenunspezifische Analyse der Abbildungsmöglichkeiten der vier Eigenschaften wettbewerbsentscheidender Ressourcen statt. Den auf diesem Wege identifizierten Indikatoren wohnt aber die Eigenschaft inne, daß sie relativ problemlos auf spezifische Ressourcenpositionen übertragbar sind. Allgemeine Erörterungen eines ressourcenbezogenen Ausweises der dabei gewonnenen Erkenntnisse und mögliche Darstellungsformen runden diesen Abschnitt schließlich ab.

Die Prüfung *der Eigenschaft des strategischen Wertes* einer Ressource muß in erster Linie das Ziel verfolgen offenzulegen, ob selbige aus Kundensicht als gleichzeitig relativ wichtig und überlegen gegenüber der Konkurrenz eingeschätzt wird, wobei ein hoher strategischer Wert insbesondere bei einer dauerhaften Bejahung beider Fragen gegeben ist. Daher wohnt dieser Eigenschaft eine marktbezogene – bzw. konkreter: eine kundenfokussierte – Sichtweise inne, so daß die Abbildung des strategischen Wertes letztlich

erweist sich vor dem Hintergrund der Aussage von HERMANN, U. (1996), S. 141, als gerechtfertigt: „Aus Sicht der Unternehmung ist letztlich die Pareto-Rente die entscheidende Steuergröße“. Da diese Aussage – wie die weiteren Ausführungen unterlegen – in ihrer Absolutheit nicht bestätigt werden kann, lassen sich die hier anzustellenden Überlegungen nicht einzig auf die Pareto-Rente konzentrieren.

³⁹² HERMANN, U. (1996), S. 119.

³⁹³ Vgl. ferner zur Pareto-Rente, die im Schrifttum auch als Quasi-Rente bezeichnet wird, MAHONEY, J. T.; PANDIAN, J. R. (1992), S. 364, PETERAF, M. (1993), S. 184 sowie BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 134.

³⁹⁴ Zu erwähnen ist an dieser Stelle, daß sich HERMANN, U. (1996), S. 142, zwar um die Entwicklung eines indirekten Meßweges für die Pareto-Rente bemüht, seine Überlegungen aber aufgrund fehlender Erläuterungen mehr Fragen aufwerfen, als sie beantworten: „Anstatt die Pareto-Renten direkt zu ermitteln, ist es praktikabler, a priori einen supra-normalen Gewinn anzunehmen, um nach der ökonomischen Rente die ökonomischen Zielkosten der Prozesse je Kostenträgerobjekt abzuleiten. Zieht man zusätzlich die Grenzkosten ... von den ökonomischen Zielkosten ab, so erhält man den Zielwert für die Opportunitätskosten .. eines kostenträgerobjektbezogenen Ressourcenbündels. Führt der ermittelte Zielwert .. im Vergleich mit den Opportunitätskosten zu einer Unterdeckung, spricht man

nur mit Hilfe kundenseitiger Informationen vorgenommen werden kann. Daher ist eine Kundenbefragung zu konzipieren, mit deren Hilfe erste konkrete Aufschlüsse über deren Wertschätzung der unternehmerischen Ressourcen eruiert werden können. Basis einer solchen Erhebung ist die Überlegung, daß – in Anlehnung an das sich zunehmend durchsetzende Verständnis von Absatzobjekten als Bündel von Teilleistungen³⁹⁵ – die vom Kunden nachgefragte Leistung als Ressourcenbündel aufgefaßt werden kann. So gehen bspw. in die bibliothekarische Leistung „Erledigung einer Fernleihe“ die fünf erarbeiteten Ressourcenklassen mit folgenden – exemplarischen und nicht vollständig explizierten – Ausprägungen ein: die materiellen Ressourcen in Form des Bibliotheksgebäudes und der Computer, mit deren Hilfe die bibliographischen Angaben ermittelt werden; die finanziellen Ressourcen in Form der „Quasi-Subventionen“, mit denen eine Bibliothek eine kostengünstige Fernleihe ermöglicht; die organisationalen Ressourcen in Form der Unternehmenskultur, die eine schnelle Abwicklung der Fernleihbestellungen erleichtert; die mitarbeiterbezogenen Ressourcen in Form des Know-hows der Mitarbeiter bei der Bearbeitung der Fernleihen und schließlich die immateriellen Vermögensgegenstände in Form der Lizenzen, die es einer Bibliothek erlauben, in spezifischen Datenbanken zu recherchieren. Zur Ermittlung des Wertes, den die einzelnen Ressourcen im Kontext dieses Ressourcenbündels für den Kunden erlangen, bietet sich dessen Zerlegung an, ohne dabei jedoch den Gesamtzusammenhang zu vernachlässigen. Dies lenkt den Fokus auf die sogenannten dekompositionellen Verfahren der Marktforschung und hier insbesondere auf das Instrument des Conjoint Measurement, mit welchem i.d.R. für Produkt- und Preisentscheidungen der Kundennutzen für einzelne Produktmerkmale indirekt gemessen wird.³⁹⁶ Da das Ziel dieses Instrumentes allgemein darin gesehen wird, „aus globalen Präferenzurteilen über Stimuli die partiellen Beiträge einzelner Merkmalsausprägungen für deren Zustandekommen simultan (conjoint) zu bestimmen“³⁹⁷, ist eine Übertragung auf die hier gestellte Anforderung der Quantifizierung des strategischen Wertes einer Ressource möglich und zweckmäßig.³⁹⁸ Um mit Hilfe der Conjoint Analyse dieser Anforderung begegnen zu können, sind in einer Be-

von einem Target Gap. ... Wird das ressourcenspezifische Target Gap auf einzelne Prozesse bzw. Ressourcen gespalten, so erhält man wieder die Pareto-Rente.“

³⁹⁵ Vgl. bspw. ENGELHARDT, W. H.; KLEINALTENKAMP, M.; RECKENFELDERBÄUMER, M. (1993), S. 407 ff.

³⁹⁶ Vgl. KUCHER, ECKHARD; SIMON, HERMANN (1987), S. 28 ff., SIMON, H.; DAHLHOFF, D. (1998), S. 93 f. und WORATSCHEK, H. (1998), S. 23 ff.

³⁹⁷ SCHELLHASE, R.; FRANKEN, B. (1998), S. 168.

³⁹⁸ Vgl. zur generellen Idee der Bestimmung der Erfolgsbeiträge einzelner Ressourcen mit der Conjoint Analyse KRAUSE, B. (1999), S. 38 ff. Im Gegensatz zum dort implizit vertretenen „Totalitätsanspruch“ (d.h. Verankerung der Conjoint Analyse als letztlich alleiniges Instrument zur Aufdeckung der Erfolgsrelevanz einer Ressource) wird hier der Auffassung gefolgt, daß mit diesem Verfahren nur hinsichtlich der erfolgsgenerierenden Eigenschaft des strategischen Wertes einer Ressource konkrete Erkenntnisse gewonnen werden können.

fragung den Kunden alternative Leistungsbündel vorzulegen,³⁹⁹ die von diesen in eine Präferenzreihenfolge zu bringen sind.⁴⁰⁰ Diese Leistungsbündel müssen zum Zwecke des hier anvisierten Erkenntnisziels zwei spezifische Charakteristika aufweisen: Erstens sollten sie idealerweise anstelle denkbarer Produkt- bzw. Dienstleistungsmerkmale konkrete Ressourcenkonfigurationen beinhalten – bspw. alternative materielle Ausstattungen des Ortes des Leistungsvollzuges. Erscheint es aus Sicht des Anwenders allerdings fraglich, daß die spezifischen Ressourcenkonfigurationen bei dem Probanden zu konkreten Produktvorstellungen führen, dann sind die ihm vorzulegenden Alternativen so zu gestalten, daß von ihren Merkmalsausprägungen unmittelbar auf die korrespondierende Ressourcenausstattung geschlossen werden kann. Zweitens sind in den Alternativenraum nicht nur solche Leistungsbündel zu integrieren, die für das befragende Unternehmen eine tatsächliche Option darstellen: Vielmehr sind – zur Erfassung des relativen Wertes einer Ressource gegenüber der Konkurrenz – auch explizit solche Leistungs- bzw. Ressourcenbündel in die Analyse einzubeziehen, die de facto nur konkurrenzseitig angeboten werden können. Als Ergebnis einer derartigen ressourcenbezogenen Conjoint Analyse resultiert die Erkenntnis, welchen speziellen Ressourcenarten innerhalb der einzelnen Ressourcenklassen welcher Wert aus Kundensicht zugesprochen wird und welche Bedeutung die Ressourcenklassen innerhalb des kompletten Leistungsbündels einnehmen. Diese Ergebnisse können als Indikatoren für den strategischen Wert der jeweiligen Ressource verwendet werden. Auch wenn der ressourcenbezogenen Conjoint Analyse einige Kritikpunkte entgegengehalten werden können – bspw. die Schwierigkeit der Identifizierung eines Bezuges zwischen einem Leistungsmerkmal und einer speziellen Ressource – so ist ihr dennoch zu Gute zu halten, daß sie zumindest die Generierung von Tendenzaussagen über den strategischen Wert einer Ressource zuläßt. Diese Aussagen muß im Sinne des Leistungscontrolling eine große Relevanz bescheinigt werden, weil ihnen bei der Potentialplanung eine „Richtschnur-Funktion“ zukommt und sie anzeigen, bei welchen Ressourcen ein Unternehmen mit einer Bündelung seiner Anstrengungen einen hohen Kundennutzen generieren kann. Damit leistet die ressourcenbezogene Conjoint Analyse den wichtigen ersten Schritt bei der Operationalisierung der Ressourceneigenschaft des strategischen Wertes.

Den Einsatz eines weniger differenzierten Verfahrens bedingt die Aufgabe, die *Eigenschaft der Dauerhaftigkeit* einer Ressource abzubilden, mit der die Zeitspanne der Abnutzung einer Ressource quantifiziert wird. So lassen sich – wie die Literatur demonstriert – relativ einfach Tendenzaussagen über die Gefahr der generellen Abnutzbarkeit von Ressourcen treffen.⁴⁰¹ Bspw. konstatieren BAMBERGER und WRONA für materielle

³⁹⁹ Vgl. das Beispiel bei MINGEN, A.; SIMON, H. (1996), S. 230 ff.

⁴⁰⁰ Zum Ablauf der Conjoint Analyse vgl. bspw. HAHN, C. (1997), S. 44 ff.

⁴⁰¹ Vgl. BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 132 ff.

Ressourcen per se eine Abnutzbarkeit, während sie diese für organisationale Ressourcen negieren.⁴⁰² Diese allgemeinen Erkenntnisse sind zur deutlicheren Abbildung der Dauerhaftigkeit einer Ressource durch die Angabe konkreter Jahresangaben zu spezifizieren. Dies ist immer dann problemlos zu bewerkstelligen, wenn die Bindung gewisser Ressourcen vertraglich geregelt ist, so daß die Gefahr des Abnutzens einer Ressource zum Ablauf eines derartigen Vertrages evident ist.⁴⁰³

Im Gegensatz zu dieser nahezu auf der Hand liegenden Möglichkeit, die Eigenschaft der Dauerhaftigkeit einer Ressource zu quantifizieren, offenbart die *Eigenschaft der unvollkommenen Imitierbarkeit* die Grenzen einer unmittelbaren Abbildbarkeit. Diese Erkenntnis läßt sich durch einen Verweis auf das zentrale Charakteristikum der diesem Kriterium innewohnenden Isolierungsmechanismen begründen: Das Zusammenspiel kausaler Ambiguitäten mit der hohen sozialen Komplexität einer Ressource schaltet das Risiko der Imitation einer strategisch entscheidenden Ressource durch den Wettbewerber aus, weil es verhindert, daß dieser Ansatzpunkte zur Nachbildung erkennt. Das Problematische an dieser Begrenzung der Imitierbarkeit ist aber, daß dieser Mechanismus auch für das ressourcen-besitzende Unternehmen greift: „Allerdings darf auch das bevorteilte Unternehmen selbst seine Fähigkeiten nicht zu genau kennen, weil sonst die Gefahr etwa der Abwerbung von Schlüsselpersonen bestünde, die das Wissen auch für ein anderes Unternehmen verfügbar machen.“⁴⁰⁴ Ist es mithin derart schwierig bzw. nicht möglich, eine erfolgsrelevante – weil nicht imitierbare – Ressource offenzulegen, so scheint dies per se ein Scheitern des Versuchs der Spezifizierung ihrer Eigenschaften zu induzieren. Einen Ausweg bietet ein Anknüpfen an den vier Isolierungsmechanismen und daher eine mittelbare Vorgehensweise: Wenn sich Indikatoren entwickeln lassen, die auf die mögliche Existenz von derartigen Schranken deuten, kann daraus auf die eingeschränkte Imitierbarkeit der zugrundeliegenden Ressource geschlossen werden. Je mehr Indikatoren eine Nicht-Imitierbarkeit indizieren, desto höher ist der potentielle Einfluß der jeweiligen Ressourcen auf den Unternehmenserfolg einzustufen und desto stärker verdient diese Ressource einen gezielten Aufbau. Eine Maßgröße für die Vergangenheitsentwicklung könnte u.a. die Zeitspanne sein, in der sich eine Ressource im Besitz eines Unternehmens befindet. Sie würde an Aussagekraft gewinnen, indem sie in eine Relation zu den an dieser Ressource vorgenommenen unternehmensspezifischen

⁴⁰² Vgl. vor allem die Tabelle 1 bei BAMBERGER, I.; WRONA, T. (1996b), S. 133.

⁴⁰³ Aufgrund dieser hohen Bedeutung der Zeit, in der eine Ressource in einem Unternehmen gebunden ist, resultiert quasi zwangsläufig die Notwendigkeit der Implementierung sog. Vertragsdatenbanken als informatorische Basisinstrumente. Vgl. dazu vor allem OECKING, G. (1994), S. 96 ff. sowie FISCHER, J. (1997), S. 55 ff.

⁴⁰⁴ KNYPHAUSEN, D. ZU (1993), S. 776.

Weiterentwicklungen⁴⁰⁵ gesetzt wird. Als Indikator für die kausale Uneindeutigkeit läßt sich die Anzahl der unterschiedlichen Einsatzmöglichkeiten nennen, mit denen eine Ressource seit ihrer Unternehmenszugehörigkeit konfrontiert wurde. Hinter diesem Indikator steht der Gedanke, daß mit unterschiedlichen Einsatzzwecken stets neuartige Ansprüche an eine Ressource erhoben werden, deren Verwirklichung zu einer Weiterentwicklung ihrer spezifischen Fähigkeiten führt. Die Imitationsbarriere der sozialen Komplexität läßt sich zweckmäßigerweise über die Anzahl der Schnittstellen offenlegen, die das Wirkungsfeld einer Ressource kennzeichnen: Je dichter das Netzwerk ist, in das eine Ressource eingebunden ist, desto mehr Wechselwirkungen weist sie mit anderen Elementen des Unternehmens auf und desto schwerer ist ihr Beitrag zu einem aggregierten Effekt zu isolieren. Schließlich ist der letzte Isolierungsmechanismus, die ökonomische Abschreckung, über den aktuellen Wiederbeschaffungspreis einer Ressource darzustellen.

Vordergründig ähnlich schwierig zu operationalisieren erscheint das vierte und letzte Kriterium, die *Eigenschaft der unvollkommenen Substituierbarkeit*, weil sie kaum vom besitzenden Unternehmen selbst gesteuert werden kann.⁴⁰⁶ Allerdings führt der Gedankengang, daß Objekte in einem dynamischen Wachstumsprozeß generell schwer zu substituieren sind,⁴⁰⁷ zu der Eruierung eines Indikators, welcher die Zeitspanne seit der letzten Weiterentwicklung der Ressource bemißt. Das mit diesem Indikator offengelegte Tempo einer Innovation zielt auf die Tatsache ab, daß Ressourcenpositionen, die einen gewissen Abstand zu denen der Konkurrenz aufweisen, aufgrund der Spezifität des mit ihrer Hilfe erzielten Nutzens i.d.R. kaum Spielraum für die Entwicklung von Ersatzressourcen geben. Neben der Geschwindigkeit, mit denen Ressourcen entwickelt werden, läßt sich dieser Abstand auch durch den bei jeder Innovation erzielten „Sprung“ in den Ressourceneigenschaften vergrößern, so daß ein weiterer Indikator für eine schwer zu substituierende Ressource in der Innovationshöhe zu sehen ist. Gestützt werden können diese Überlegungen auf die Erkenntnis, daß bei sich ändernden Ressourcen der charakteristische Einsatzzweck oftmals außerhalb eines Unternehmens nicht deutlich ist und daß daher denkbare Substitutionsbemühungen nur bedingt zielbezogen gestaltet werden können. Außerdem läßt sich anführen, daß bei evolutionären Ressourcen das Ausmaß derartiger Bestrebungen extrem hoch sein wird, so daß auch in diesem Sinne eine ökonomische Abschreckung etabliert wird.

⁴⁰⁵ Bspw. lassen sich unternehmensspezifische Mitarbeiterschulungen oder die Erweiterung einer Standard-Software um hausinterne Eigenlösungen anführen.

⁴⁰⁶ Vgl. dazu nochmals RASCHE, C.; WOLFRUM, B. (1994), S. 506.

⁴⁰⁷ Dieser Gedankengang wird bestimmt von der Erkenntnis, daß bei sich dynamisch verändernden Objekten der Status Quo des zu Ersetzenden nur schwer zu identifizieren ist und daher eine einfache Substituierung blockiert.

Eine **kritische Analyse** der soeben präsentierten Vorschläge zu den Möglichkeiten der Operationalisierung der erfolgsentscheidenden Eigenschaften von Ressourcen als Inhalt der Lern- und Wachstumsperspektive der Balanced Scorecard läßt zwei entscheidende – weiterhin offene – Probleme evident werden. Erstens kann jeder der genannten Indikatoren mit einer Fülle von sinnvollen Argumenten konfrontiert werden, mit denen ihre jeweilige Eignung zu einem zielführenden Einsatz in Frage gestellt werden kann. Dennoch nehmen sie eine Anregungsfunktion wahr, indem sie die generelle Möglichkeit der kenngrößenbasierten Abbildung der Ressourceneigenschaften demonstrieren und zukünftige Auseinandersetzungen mit diesem Themenkreis initiieren. Zweitens stellt sich die nach wie vor offene Frage nach der konkreten Gestaltung der Lern- und Wachstumsperspektive der Balanced Scorecard. Denn würden alle entwickelten Kennwerte für alle fünf Ressourcenarten gebildet, würde dies eine von KAPLAN und NORTON als unerwünscht charakterisierte Kennzahlenfülle induzieren. Da dennoch eine explizite Pointierung der einzelnen Ressourcenarten zum Zwecke deren zieladäquaten Aufbaus vonnöten ist, muß eine Möglichkeit zur Aggregation der verschiedenen Indikatoren entwickelt werden. Hierbei sind deren zum Teil noch schlechte „Greifbarkeit“ und die damit inhärente Subjektivität ein hinreichender Grund für eine Ablehnung der Wahl eines stets Willkür beherbergenden nutzwertanalytischen Modells⁴⁰⁸. Dieser Erkenntnis Tribut zollend wird abschließend vorgeschlagen, für die über fünf Ressourcenarten konkretisierten Strukturierungsdimensionen der Lern- und Wachstumsperspektive jeweils auf Grundlage der entwickelten Indikatoren eine verbale Einschätzung der jeweiligen Eigenschaften vorzunehmen. Diese auf BEER, EISENSTAAT und BIGGADIKE zurückgehende Idee⁴⁰⁹ wird auch von KAPLAN und NORTON für die Balanced Scorecard als zweckmäßig erachtet, ohne allerdings von ihnen weiter spezifiziert zu werden.⁴¹⁰ Im Zuge der hier entwickelten Überlegungen stellt sie eine zweckmäßige Möglichkeit dar, die Inhalte der einzelnen Indikatoren ressourcenbezogen komprimiert aufzuzeigen, ohne die Aussagekraft aufgrund willkürlicher Aggregationsmechanismen einzuschränken.

4.4.5 Alternativen zur strukturierten Entwicklung der perspektivenübergreifenden Ursache-Wirkungsketten

Die soeben präsentierten Vorschläge zu einer auf dem Ressourcenansatz basierenden Gestaltung der Lern- und Wachstumsperspektive markieren den Abschluß der perspektivenbezogenen Weiterentwicklung der Balanced Scorecard. Als fünftes und letztes Element dieses Konzept wurden die perspektivenumspannenden Ursache-Wirkungsketten

⁴⁰⁸ Vgl. dazu noch einmal die Überlegungen zur Bildung eines Indexwertes, um die Kundenzufriedenheit zu quantifizieren, in Abschnitt 4.4.2.3.

⁴⁰⁹ Vgl. BEER, M.; EISENSTAAT, R. A.; BIGGADIKE, E. R. (1996), S. 177 ff.

⁴¹⁰ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 145 f. sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 139 f.

vorgestellt, wobei ihre kritische Analyse eine ungenügende instrumentelle Konkretisierung bei KAPLAN und NORTON ergeben hat. Obwohl die Überwindung dieses Defizits nicht primär in den Erkenntnisbereich des Leistungscontrolling fällt, werden an dieser Stelle dennoch zwei denkbare Verfahren diskutiert. Dieses Vorgehen läßt sich mit zwei Gründen rechtfertigen: Erstens rundet eine Auseinandersetzung mit dem fünften Kernbaustein der Balanced Scorecard – dem Ursache-Wirkungsnetzwerk – die bis dato vollzogene Diskussion der vier Perspektiven ab und zweitens ist, wie in Abschnitt 4.1.1 illustriert, die Etablierung derartiger perspektivenumspannender Verknüpfungen auch im Sinne des Leistungscontrolling sinnvoll und notwendig. Die beiden im weiteren vorgestellten Ansätze sind zum einen die aus der Fundierung einer wertorientierten Unternehmenssteuerung stammenden operativen Werttreiberhierarchien und zum anderen das im Zuge der strategischen Planung Einsatz findende sog. „vernetzte Denken“.

Die Idee der **operativen Werttreiberhierarchien** geht nach Wissen des Verfassers auf LEWIS zurück, der eine Unterscheidung zwischen finanziellen und operativen Wertgeneratoren trifft.⁴¹¹ Der Unterschied zu den Werttreibern nach RAPPAPORT ist dabei in dem Anspruch zu sehen, dessen Shareholder-Value-Netzwerk noch weiter zu konkretisieren. Dazu stellt LEWIS seine finanziellen Werttreiber auf eine Stufe mit den Wertgeneratoren nach RAPPAPORT⁴¹² und ergänzt diese um operative Werttreiber, die er einer nachgelagerten Aggregationsebene zuordnet. Damit spezifiziert er die in der Abbildung 32 sehr abstrakt dargestellten „Führungsentscheidungen“ und nennt explizit die Zielgrößen derartiger Entscheidungen, die einen signifikanten Einfluß auf die finanziellen Werttreiber ausüben.⁴¹³ Durch die derart vollzogene Integration einer weiteren konkret faßbaren Kennzahlenebene entsteht eine Hierarchie von Werttreibern,⁴¹⁴ deren Zweckmäßigkeit in der Literatur als Gestaltungsinstrument der Balanced Scorecard hervorgehoben wird⁴¹⁵.

Vertreter dieser Meinung sehen in den Werttreiberhierarchien eine Möglichkeit zur Entwicklung der jeweiligen Kenngrößen für die nicht-finanziellen Perspektiven der Balanced Scorecard aus der dominanten finanziellen Zielsetzung der Wertsteigerung. Bspw. leitet MICHEL aus dem Werttreiber Umsatzwachstum als Kenngröße für die Kundenperspektive die über den Marktanteil ausgedrückte Präsenz auf den relevanten Märkten ab. Dieser Kennwert zieht wiederum die Notwendigkeit der Messung des Bekannt-

⁴¹¹ Vgl. LEWIS, T. G. (1995), S. 62 ff. Ähnlich auch COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. (1998), S. 131, die von „Wertfaktorenbäumen“ sprechen.

⁴¹² Vgl. zu dieser Einschätzung KNORREN, N. (1998), S. 117.

⁴¹³ Vgl. auch das Beispiel bei STEINER, H.-G.; MABNER, W. C.; REES, M. (1994), S. 199.

⁴¹⁴ Vgl. die Abbildung 18 bei KNORREN, N. (1998), S. 118.

⁴¹⁵ Vgl. MICHEL, U. (1997), S. 280 ff., MATHEIS, M.; SCHALCH, O. (1999), S. 19 f. sowie MICHEL, U. (1999), S. 376 f.

heitsgrades in der Perspektive der internen Geschäftsprozesse nach sich.⁴¹⁶ Ein wichtiges Merkmal der auf diese Weise den Inhalt der Balanced Scorecard determinierenden Hierarchien⁴¹⁷ ist die mathematische Verknüpfung der einzelnen Kennzahlen,⁴¹⁸ aus der die Forderung resultiert, nur operativ meßbare Werttreiber zu berücksichtigen⁴¹⁹. Aus diesem Grunde konstatieren WEBER und SCHÄFFER eine hohe Affinität zu dem klassischen Du-Pont-Ansatz, bei dem ebenfalls aus einer Spitzenkennzahl die über rechenbare Verknüpfungen beschriebenen Einflußgrößen abgeleitet werden.⁴²⁰

Alleine dieser mit den Werttreiberhierarchien implizit verknüpfte Anspruch der Rechenbarkeit legt den Verzicht auf deren alleinige Verwendung als Gestaltungsinstrument der Balanced Scorecard nahe, weil er der Grundidee der Ausgewogenheit zwischen verschiedenen Kennzahlentypen diametral entgegensteht. Eine Reduktion der Balanced Scorecard auf operative, leicht meßbare Größen würde den Anspruch verletzen, mit den oftmals „weichen“, subjektiven Faktoren auch die als strategisch ausschlaggebenden Elemente zu integrieren. So merken auch WEBER und SCHÄFFER an, daß die Komplexität der unternehmensindividuellen Erfolgsfaktoren und deren Zusammenspiel eine eindeutige mathematische Verknüpfung unmöglich macht.⁴²¹ Infolgedessen kann die Abbildung derartiger Zusammenhänge stets nur auf Schätzungen beruhen, „die angesichts der Eleganz der .. Werttreiber-Hierarchien mit der Gefahr verbunden sind, den Anschein mathematischer Scheingenaugigkeit zu erwecken“⁴²².

Ein Ansatz zur Überwindung der skizzierten Schwierigkeiten einer quantitativ nachvollziehbaren Verknüpfung ist die sogenannte **Methodik des vernetzten Denkens**⁴²³, die bis dato noch nicht in einen Zusammenhang mit der Balanced Scorecard gebracht wurde, obwohl sie sich um eine explizite Aufdeckung und Handhabbarmachung von Ursache-Wirkungs-Beziehungen bemüht. Daher wird sie im folgenden exkursartig vorgestellt, wobei allerdings nur die Teile des Ansatzes spezifiziert werden, die eine unmittelbare Relevanz für die Balanced Scorecard aufweisen. Der Vollständigkeit halber

⁴¹⁶ Vgl. MICHEL, U. (1999), S. 377.

⁴¹⁷ Einen Schritt weiter als die Deklaration der Werttreiberhierarchien als Gestaltungsinstrument der Balanced Scorecard gehen WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999d), S. 284 ff. sowie WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999e), S. 27 ff., die selbige sogar als Alternative zur Balanced Scorecard analysieren.

⁴¹⁸ Vgl. das Beispiel bei KNORREN, N. (1998), S. 118.

⁴¹⁹ Vgl. zu dieser Forderung WEBER, J., SCHÄFFER, U. (1999d), S. 285.

⁴²⁰ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999d), S. 284.

⁴²¹ Vgl. WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999d), S. 285.

⁴²² WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1999e), S. 30.

⁴²³ Vgl. zu diesem Ansatz die Ausführungen bei ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991) sowie bei PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a). Beispiele für den praktischen Einsatz des vernetzten Denkens finden sich u.a. bei LEIMER, H. W. (1991), MEISTER, P. (1991), PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991b) sowie PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991c).

zeigt die Abbildung 37 den kompletten Ablauf der Methodik des vernetzten Denkens, wobei die hervorgehobenen Felder anschließend erörtert werden.

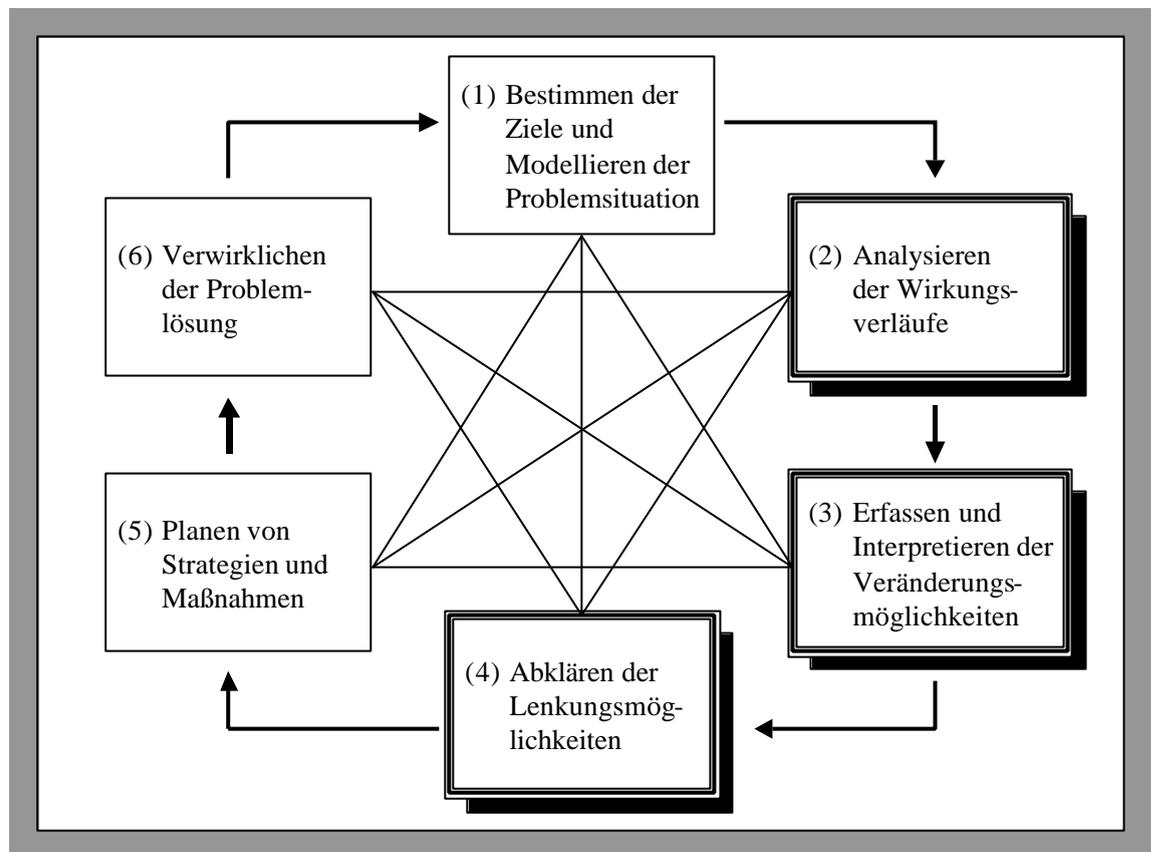


Abbildung 37: Die Schritte der Methodik des vernetzten Denkens⁴²⁴

Ziel der Methodik des vernetzten Denkens ist die Bewältigung komplexer Problemsituationen, welche von den Attributen hohe Anzahl an verknüpften Einflußgrößen und starke Dynamik zwischen diesen charakterisiert werden. Derartigen Situationen wohnen per se die Gefahren der Partialoptimierung, der Vernachlässigung von Nebeneffekten und der Symptombehandlung inne.⁴²⁵ Die damit einhergehende Herausforderung, die verknüpfte Struktur der interessierenden Determinanten eines Erkenntnisobjektes ganzheitlich offenzulegen, um sie einer gezielten Lenkung zuzuführen,⁴²⁶ zeigt deutliche Parallelen zu den hier erhobenen Anforderungen an die Ursache-Wirkungsketten in der Balanced Scorecard. Mithin erscheint eine Nutzung der Methodik des vernetzten Denkens im Kontext der vorliegenden Arbeit als zweckmäßig.

⁴²⁴ Vgl. ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991), S. 114 sowie PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 8.

⁴²⁵ Vgl. PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 5 f.

⁴²⁶ Vgl. die „Bausteine des ganzheitlichen Denkens“ bei ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991), S. 25 ff. sowie im Überblick PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 7.

Bei dem von ULRICH und PROBST entwickelten sechsstufigen Verfahren kommt es nach einer dem Zwecke einer Richtschnur dienenden Bestimmung der Ziele⁴²⁷ im zweiten Schritt zu einer **Analyse der Wirkungsverläufe**, wie sie auch für die Balanced Scorecard gefordert ist. Eine solche wird mit der drei Komponenten umfassenden sogenannten „Netzwerktechnik“ vollzogen. Zur Eruierung der herrschenden Zusammenhänge wird erstens – äquivalent zum Zusammenspiel der Ergebnisse und Treiber in der Balanced Scorecard – nach der Richtung der Wirkung zwischen zwei Größen gefragt, wobei eine Differenzierung zwischen gleich- und entgegengerichteten Beziehungen erfolgt.⁴²⁸ Zweitens wird die von KAPLAN und NORTON zwar angedeutete, aber keiner spezifischen Lösung zugeführte Herausforderung der Fokussierung des zeitlichen Horizontes der Wirkungsbeziehungen⁴²⁹ systematisch aufgegriffen.⁴³⁰ Dieses Vorgehen verhindert, daß Eingriffe in geplante Maßnahmen erfolgen, bevor die gewünschten Ergebnisse auf Grundlage der gegebenen Konstellation erzielt sein können. Aus diesem Grunde werden alle vorab identifizierten Zusammenhänge mit Hilfe der unternehmensindividuell definierbaren Attribute kurz-, mittel- und langfristig klassifiziert. Schließlich rundet drittens eine Kennzeichnung der Intensität der Beziehungen die Analyse der Wirkungsverläufe ab.⁴³¹ Nach einer sukzessiven Bestimmung der zwischen allen Einflußfaktoren herrschenden Beziehungsstärke⁴³² kann mit Hilfe der Dimensionen Beeinflußbarkeit und Einflußnahme eine Einflußmatrix zur Charakterisierung der einzelnen Faktoren konstruiert werden. Durch eine Prüfung, welchen Einfluß einzelne Systemelemente auf andere Objekte des betrachteten Systems ausüben (Einflußnahme) und der gleichzeitigen Frage, welchen Einflüssen sie selbst ausgesetzt sind (Beeinflußbarkeit), kann der Anwender erkennen, „welche Größen im Netzwerk eher eine aktive, eine reaktive, eine kritische oder eine träge Rolle spielen“⁴³³. Eine von den Dimensionen Beeinflußbarkeit und Einflußnahme aufgespannte Einflußmatrix mit einigen typischen Beispielen nach PROBST und GOMEZ ist in der Abbildung 38 dargestellt.

⁴²⁷ Vgl. ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991), S. 115 ff. sowie PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 9 f.

⁴²⁸ Vgl. ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991), S. 137 ff. und PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 11 f.

⁴²⁹ Vgl. KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1996a), S. 17 sowie KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997d), S. 17.

⁴³⁰ Vgl. dazu ausführlich ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991), S. 155 ff. und im Überblick PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 11 ff.

⁴³¹ Vgl. dazu PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 13 f.

⁴³² Hier unterscheiden PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 13, die Stufen keine Intensität, geringe Intensität, starke Intensität und sehr starke Intensität.

⁴³³ PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 13.

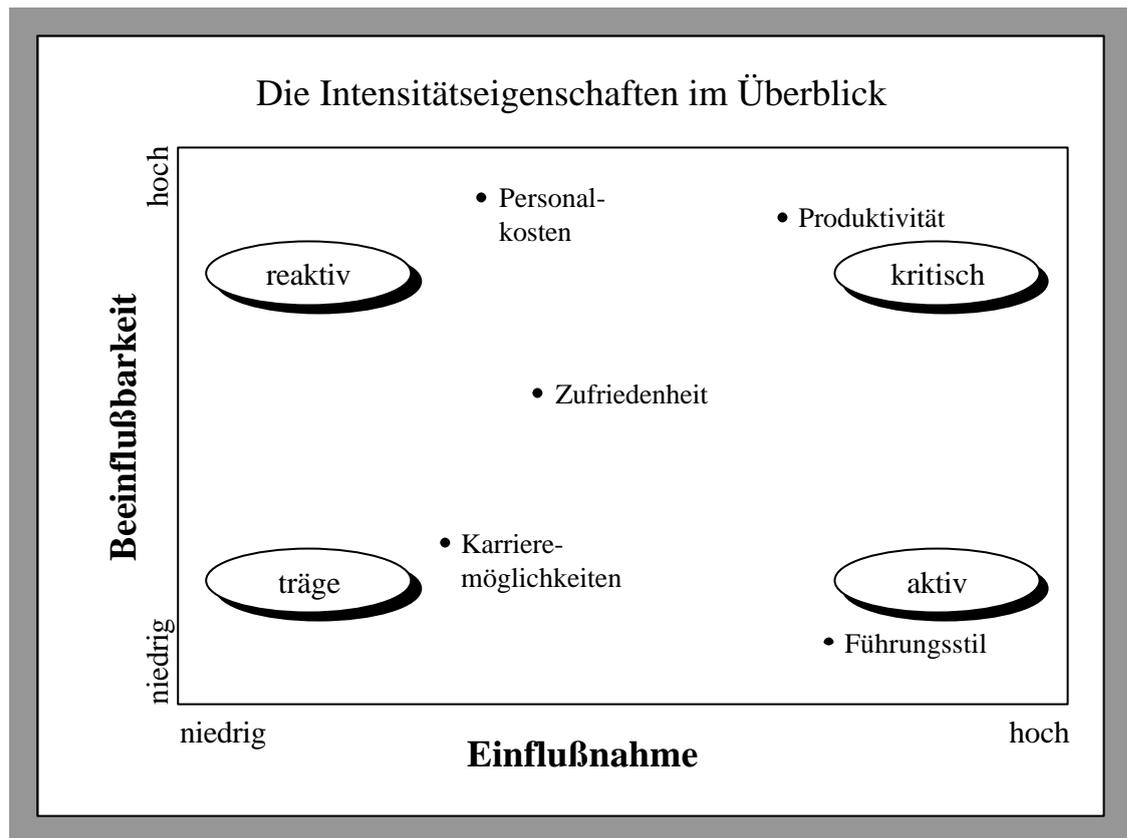


Abbildung 38: Einflussmatrix und beispielhafte Zuordnung von Systemeigenschaften nach PROBST und GOMEZ⁴³⁴

Der nächste – im wesentlichen das Anstellen von Szenarioüberlegungen umfassende – Schritt beim Ansatz des vernetzten Denkens dient der **Erfassung und Interpretation von Veränderungsmöglichkeiten**⁴³⁵. Zur Erleichterung der Analyse sind im Sinne einer Komplexitätsreduktion aus dem gesamten Netzwerk einzelne „Kreisläufe bspw. herauszulösen und im Detail durchzuspielen“⁴³⁶. Über die Simulation potentieller Entwicklungen lassen sich für die einzelnen zu erwartenden Szenarien ex-ante Korrekturpunkte eruieren. Im Kontext der Balanced Scorecard ist dieser Schritt prädestiniert, um die getroffenen Annahmen über die die Strategie explizierenden Ursache-Wirkungs-Beziehungen durch eine detaillierte Szenarioanalyse kritisch zu hinterfragen.

Im vierten – und für das Erkenntnisobjekt Balanced Scorecard letzten interessierenden – Schritt der Methodik des vernetzten Denkens sind die **Lenkungsmöglichkeiten abzuklären**⁴³⁷. Da sich komplexe und interdependente Netzwerke von Ursachen und Wir-

⁴³⁴ In Anlehnung an PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 14.

⁴³⁵ Vgl. zu diesem Schritt ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991), S. 160 ff. und PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 14 f.

⁴³⁶ PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 14.

⁴³⁷ Vgl. dazu ULRICH, H.; PROBST, G. J. B. (1991), S. 176 ff. und PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 15 ff.

kungen „nicht ‚beherrschen‘, sondern nur begrenzt beeinflussen lassen“⁴³⁸, sind die dem Anwender verbleibenden Potentiale zur Lenkung offenzulegen. Zu diesem Zweck sind die vorab klassifizierten Einflußgrößen dahingehend zu kennzeichnen, ob es sich um lenkbare oder nicht lenkbare Größen handelt: Während lenkbare Größen geeignete Ansatzpunkte für Korrekturmaßnahmen bieten, fallen nicht lenkbare Größen nicht in den Gestaltungsbereich des Anwenders und sind daher als exogene Determinanten lediglich zu überwachen. Adäquate Indikatoren übernehmen schließlich eine Hinweisfunktion in bezug auf den Erfolg der ergriffenen Maßnahmen. Dabei – und dies erweist sich als sinnvolle Anregung für die Anwendung der Balanced Scorecard – ist zu klären, wer in der betrachteten Organisation der Problemlöser, der Gestalter und der Lenker ist. Dies kann den Tatbestand offenlegen, daß als lenkbar erachtete Kennzahlen einer Balanced Scorecard von dem betroffenen Personenkreis de facto nicht lenkbar sind.

Mit den soeben vorgestellten Schritten der Methodik des vernetzten Denkens kann die Kritik an der Art und Weise der Etablierung von Ursache-Wirkungsketten in der Balanced Scorecard entschärft werden. Denn erstens erfolgt ein offenes Eingeständnis der Unmöglichkeit einer vollständigen Beherrschbarkeit – und damit auch der Verzicht auf die Entwicklung eines rechenbaren Modells – und zweitens bietet diese Methodik zweckmäßige Ansätze zur Konkretisierung der getroffenen Annahmen.⁴³⁹ Diese Ergänzung zu den Ausführungen KAPLANS und NORTONS rundet die Entwicklung von Vorschlägen zur Weiterentwicklung der Balanced Scorecard ab.

4.5 Wechselspiel der modifizierten Balanced Scorecard mit einem ausgewählten Instrument des Leistungscontrolling

Im Zuge dieser den Ansprüchen des Leistungscontrolling gerecht werdenden Modifikationen der Balanced Scorecard wurden z.T. erhebliche Änderungen an Funktion, Struktur, Inhalt und verbundenen Instrumenten dieses Ansatzes als zweckmäßig erachtet und dementsprechend auch in den voran gegangenen Ausführungen realisiert. Bevor die insgesamt gewonnenen Erkenntnisse im fünften Kapitel einer abschließenden kritischen Würdigung zugeführt werden können, sind die speziell nur auf die Balanced Scorecard gerichteten Überlegungen mit einem Ausblick auf die mit der vorgenommenen Weiterentwicklung korrespondierenden Konsequenzen für die in Abschnitt 2.3.5 diskutierten Instrumente des Leistungscontrolling zu analysieren. Diese Vorgehensweise ist vor dem Hintergrund der aufgezeigten Wechselwirkungen der Balanced Scorecard mit dem übr-

⁴³⁸ PROBST, G. J. B.; GOMEZ, P. (1991a), S. 15.

⁴³⁹ Die Notwendigkeit der Offenlegung der implizit getroffenen Annahmen einer Strategie heben auch OLVE, N.-G.; ROY, J.; WETTER, M. (1999), S. 34, hervor.

gen Instrumentenset des Leistungscontrolling einerseits notwendig, führt aber andererseits über den originären Kern-Erkenntnisbereich dieser Arbeit hinaus, der zentral von der Balanced Scorecard und ihrer Weiterentwicklung im Lichte des Leistungscontrolling markiert wird. Dieses Problem soll überwunden werden, indem exemplarisch die Ansprüche der modifizierten Balanced Scorecard an das Ressourcen Accounting skizziert werden.

Um die als zweckmäßigen Inhalt der Lern- und Wachstumsperspektive aufgezeigten verbalen Einschätzungen der strategischen Eigenschaften der verschiedenen Ressourcenklassen generieren zu können, bedarf der Anwender eines im Hintergrund dieser Perspektive zu betreibenden Instrumentes. An dieser Stelle zeigt sich wiederum deutlich der starke Einfluß, den die Balanced Scorecard auf andere Instrumente des Controlling ausübt, da sich aus ihrem Einsatz konkrete Anforderungen an die Gestaltung des Ressourcen Accounting bzw. einer ressourcenbezogenen Indikatorengrundrechnung ergeben: Obwohl prinzipiell die Benennung eines Ansatzes von nachrangiger Bedeutung ist, wird mit Rückgriff auf die vorgenommene Zuordnung der einzelnen Instrumente des Leistungscontrolling zu den Dimensionen der Leistung hier eine Titulierung als Ressourcen Accounting präferiert. In diesem Sinne zeigen die angestellten Überlegungen Möglichkeiten zur Weiterentwicklung der vor allem von SCHOENFELD präsentierten Ansätze auf. Die Abbildung 39 demonstriert die idealtypische Struktur und den entsprechenden Inhalt eines „Informationsteils“ des Ressourcen Accounting.

Die mit Hilfe eines derartig konfigurierten Ressourcen Accounting generierten Informationen über die spezifischen Eigenschaften der Ressourcenkategorien bilden die Plattform für die im Rahmen der Perspektive des Lernens und Wachstums zu formulierenden Aussagen über die strategische Ressourcenposition eines Unternehmens. Die Ableitung solcher Erkenntnisse für die Balanced Scorecard wird erleichtert, wenn innerhalb des Ressourcen Accounting dem Informations- ein Auswertungsteil zur Seite gestellt wird. Mit dessen Hilfe können die zunächst nur klassifizierten und gesammelten Daten einer detaillierten Analyse zugeführt werden, welche eine Fokussierung der in die Balanced Scorecard aufzunehmenden Erkenntnisobjekte erhöht und auf diesem Wege eine Kennzahlenüberfrachtung in der Perspektive des Lernens und Wachstums verhindert: Von der Gefahr einer solchen ist auszugehen, da der aufgezeigte Informationsteil des Ressourcen Accounting zunächst – in Analogie zu der RIEBEL'schen Grundrechnung⁴⁴⁰ – zweckneutral ist und daher eine Fülle möglicherweise relevanter Informationen beinhaltet. Der Auswertungsteil des Ressourcen Accounting müßte daher, wie es auch SCHOENFELD in seinen Überlegungen vorsieht,⁴⁴¹ auf Ressourcenkombinationen

⁴⁴⁰ Vgl. dazu RIEBEL, P. (1979), S. 785 ff. sowie RIEBEL, P. (1994), S. 149 ff.

⁴⁴¹ Vgl. SCHOENFELD, H. M. W. (1996), S. 104 ff.

abstellen und als Grundlage der Perspektive des Lernens und Wachstums die Kombinationen identifizieren, bei denen sowohl die determinierenden Ressourcen als auch deren Zusammenspiel in Summe eine hohe Anzahl strategisch entscheidender Eigenschaften aufweisen. Mit einer derartigen Auswertung lassen sich die Ressourcenarten spezifizieren, die in mehreren als strategisch bedeutsam erachteten Kombinationen eine zentrale Rolle innehaben und die daher in die Balanced Scorecard aufzunehmen sind.

		Ressourcenkategorie				
		materiell	finanziell	organisational	mitarbeiter-bezogen	immaterielles Vermögen
Ressourceneigenschaft	strategischer Wert	Ergebnisse einer Conjoint Analyse liefern den Wert einer Ressource aus Kundensicht unter Berücksichtigung der Konkurrenzressourcen				
	Dauerhaftigkeit	Zeit der vertraglichen Restbindung der Ressource				
	nicht imitierbar	Diverse Indikatoren: z.B. an der Ressource vorgenommene Weiterentwicklungen in Relation zu der Dauer seit ihrem Erwerb, Anzahl unterschiedlicher Einsatzmöglichkeiten				
	nicht substituierbar	Dauer seit der letzten Weiterentwicklung (Innovationstempo) sowie Innovationshöhe				

Abbildung 39: Idealtypischer Informationsteil des Ressourcen Accounting als Informationsbasis der Perspektive des Lernens und Wachstums

5 KRITISCHE WÜRDIGUNG UND AUSBLICK

Mit der soeben vollzogenen Skizzierung des Wechselspiels zwischen Balanced Scorecard und Leistungscontrolling haben die Ausführungen der vorliegenden Arbeit ihre Abrundung gefunden. Um diese einer sowohl zusammenfassenden als auch gebündelten kritischen Würdigung zuführen zu können, ist ein Rückgriff auf die einleitende Determinierung der verfolgten Ziele notwendig: Den Ausgangspunkt aller Überlegungen markierte die Explizierung eines durch mehrere kontrastreiche Evidenzen aufgespannten Erkenntnisbereiches:

- Ein über 40 Jahre altes Zitat von HENZLER ebnete den Einstieg in die Thematik, indem über die Charakterisierung der „Betriebswirtschaftslehre als die Lehre von der wirtschaftlichen Seite der Leistungserstellung“¹ die hohe Bedeutung des Phänomens der Leistung für diese Wissenschaft und deren Disziplinen pointiert wurde.
- Einer aktuellen Einschätzung von WEBER und SCHÄFFER folgend ist die Balanced Scorecard – vor allem in der Literatur zum Controlling – ein zur Zeit derart viel diskutiertes Instrument, daß sie in „alle Munde“² ist.
- Trotz des Wissens um ihre zentrale Stellung in der Betriebswirtschaftslehre wird die Leistung im Controlling zwar nicht vollends negiert – wohl aber nur sehr nachrangig und weder umfassend noch systematisch analysiert.
- Obwohl die Balanced Scorecard einen hohen Durchdringungsgrad im Schrifttum aufzeigt, fehlt ihr bis dato eine theoretische Fundierung bzw. eine ganzheitlich kritische Spiegelung im Lichte theoretisch akzeptierter Erkenntnisse.

Das Aufgreifen der beiden aus diesen Punkten herauskristallisierbaren Forschungsdefizite führte zur Formulierung zweier Zielvorgaben für die hier anzustellenden Überlegungen. Dabei handelt es sich erstens um die Schließung der Theorielücke im Controlling durch die Entwicklung einer Konzeption des Leistungscontrolling und zweitens um die daraus abgeleitete und gleichzeitig konzeptions-konkretisierende, theoretische Weiterentwicklung der Balanced Scorecard.

Zur Erreichung des solchermaßen determinierten Zielkataloges wurde mit Hilfe der im Schrifttum vorgeschlagenen Konzeptionsmerkmale Ziele, Funktionen, Instrumente und Institution ein geschlossenes Theoriengerüst für das Leistungscontrolling spezifiziert. Als zentral erwies sich dabei der Rückgriff sowohl auf ein in Anlehnung an HORVÁTH expliziertes koordinationsorientiertes Controlling-Verständnis als auch auf einen in Auseinandersetzung mit ENGELHARDT, KLEINALTENKAMP und RECKENFELDERBÄUMER

¹ HENZLER, R. (1959), S. 538.

entwickelten multidimensionalen Leistungsbegriff. Dem schloß sich eine dezidierte Vorstellung des von KAPLAN und NORTON vorgelegten Ansatzes der Balanced Scorecard an, wobei grundlegende Defizite aufgedeckt und eine Einbettung dieses Konzepts in den generellen Kontext des Controlling geleistet wurden. Ein Abgleich der Balanced Scorecard an den Anforderungen des Leistungscontrolling führte sodann zu einer umfassenden Weiterentwicklung dieses Ansatzes – mit einem Schwerpunkt auf einer gezielten Modifikation der inhaltlichen und instrumentellen Fundierung der vier originären Perspektiven. Die dabei generierten Vorschläge machen die Balanced Scorecard zu einem umfassenden Instrument des Leistungscontrolling und erlauben eine zugleich integrative und ganzheitliche Fokussierung des Erkenntnisobjektes Leistung im Controlling. Durch den Einsatz der Balanced Scorecard im Controlling lassen sich mithin mögliche Koordinationsdefekte, die aus einer bis dato unzureichenden informatorischen Durchdringung der Leistung resultieren, beheben.

Eine kritische Gesamtbetrachtung der erzielten Erkenntnisse führt zunächst zu einer Bestätigung der Erreichung der gesteckten Ziele: Die eingangs aufgezeigten und im Verlaufe der Arbeit explizierten Theorielücken wurden systematisch geschlossen. Mit einer solchermaßen vorgenommenen Ausrichtung eines Erkenntnisobjektes auf einen – mit Hilfe zweier präzise abgegrenzter und konkret benannter Zwecksetzungen – eng gefaßten Zielkomplex geht zwangsläufig die Vernachlässigung von Themenkreisen einher, die außerhalb des gesteckten Rahmens liegen, dennoch aber mehr oder weniger eng mit ihm verknüpft sind. Hier bieten sich Raum und sinnvolle Anknüpfungspunkte für weitere Forschungsarbeiten zu Balanced Scorecard und Leistungscontrolling. In diesem Sinne seien abschließend zwei Beispiele aufgeführt, in denen die vorliegenden Überlegungen stark auf die skizzierte Zielsetzung fokussiert wurden und damit – berechtigte – Kritik an einer möglicherweise zu starken Eingrenzung hervorrufen können.

Erstens wurden mit der Einbettung der Balanced Scorecard in ein koordinationsorientiertes und gleichzeitig stark von der Informationsfunktion geprägtes Leistungscontrolling die Effekte der dargelegten Weiterentwicklung auf die Verwendung des Balanced Scorecard-Ansatzes im strategischen Managementprozeß aus der Analyse ausgeklammert. Wie die Darstellungen in Abschnitt 3.4.1 gezeigt haben, kann dieser auch im Rahmen von Veränderungs- und Führungsprozessen eingesetzt werden, so daß sie nicht per se als Controlling-Instrument deklariert werden muß. Zur Unterstützung originärer Führungsfunktionen findet oftmals eine Verknüpfung der in der Balanced Scorecard determinierten Ziele mit dem unternehmerischen Anreizsystem statt. Aufgrund der per definitionem eingenommenen Controllingperspektive als Diskussionsgrundlage lassen die erarbeiteten Vorschläge zur Verbesserung der Informationsqualität der Balanced

² WEBER, J.; SCHÄFFER, U. (1998a), S. 7.

Scorecard Überlegungen zu den Konsequenzen für die Ausgestaltung derartiger Systeme vermissen. Für zukünftige Forschungen resultiert daher die Herausforderung, die Verträglichkeit der neuen Perspektiveninhalte mit der Konzeption unternehmerischer Anreizsysteme zu überprüfen und daher die Balanced Scorecard im Lichte verhaltensorientierter Aspekte zu analysieren.

Zweitens ist schließlich, wie sowohl die Einleitung als auch die oben angestellte resümierende Darstellung unterlegen, die – bewußt vorgenommene – Positionierung der vorliegenden Arbeit in einem rein theoretischen Kontext zu konstatieren. Mit der Balanced Scorecard wurde ein vor allem in der Praxis fast durchweg positiv angenommenes Konzept unter der Maßgabe theoriegeleiteter Erkenntnisse weiterentwickelt. Eine praktische Erprobung der vorgelegten Vorschläge steht noch aus und markiert daher einen zentralen Forschungsbedarf für weitere Arbeiten, welche die Balanced Scorecard zu ihrem Erkenntnisobjekt erheben. Derartige Bemühungen würden den mit den vorangegangenen Ausführungen eingeschlagenen Weg der kontinuierlichen und wechselseitigen Befruchtung von Theorie und Praxis zielführend fortsetzen: Während hier mit der Balanced Scorecard ein in praxi etabliertes Instrument genutzt wurde, um der theoretischen Fundierung des Leistungscontrolling nachhaltige Impulse zu verleihen, kann die nach Maßgabe theoretischer Erkenntnisse modifizierte Balanced Scorecard ihrerseits einen entscheidenden Beitrag zur strategie- und leistungsorientierten Fokussierung konkreter praktischer Ansätze leisten.

LITERATURVERZEICHNIS

- ADAM, DIETRICH (1997):** Investitionscontrolling, 2. Aufl., München; Wien, 1997.
- AHN, HEINZ (1999):** Ansehen und Verständnis des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre. Grundlegende Ergebnisse einer empirischen Studie unter deutschen Hochschullehrern, in: Controlling, 11. Jg., 1999, Heft 3, S. 109 - 114.
- ALTENBURGER, OTTO A. (1980):** Ansätze zu einer Produktions- und Kostentheorie der Dienstleistungen, Berlin, 1980.
- AMSHOFF, BERNHARD (1993):** Controlling in deutschen Unternehmen: Realtypen, Kontext und Effizienz, 2. Aufl., Diss., Wiesbaden, 1993.
- ARBEITSKREIS "FINANZIERUNG" DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V. (1996):** Wertorientierte Unternehmenssteuerung mit differenzierten Kapitalkosten, in: zfbf, 48. Jg., 1996, Heft 6, S. 543 - 578.
- ATKINSON, ANTHONY A.; WATERHOUSE, JOHN H.; WELLS, ROBERT B. (1997):** A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement, in: Sloan Management Review, 38. Jg., 1997, Heft 3, S. 25 - 37.
- AUGUSTIN, SIEGFRIED (1990a):** Information als Wettbewerbsfaktor. Informationslogistik - Herausforderung an das Management, Köln, 1990.
- AUGUSTIN, SIEGFRIED (1990b):** Informationslogistik - worum es wirklich geht!, in: io Management Zeitschrift, 59. Jg., 1990, Heft 9, S. 31 - 34.
- BACKHAUS, KLAUS; BÜSCHKEN, JOACHIM; VOETH, MARKUS (1998):** Internationales Marketing, 2. Aufl., Stuttgart, 1998.
- BACKHAUS, KLAUS; GÜNTER, BERND; KLEINALTENKAMP, MICHAEL; PLINKE, WULFF; RAFFÉE, HANS (1997):** Marktleistung und Wettbewerb - Zum wissenschaftlichen Werk von Werner H. Engelhardt und zum Inhalt dieses Buches, in: Backhaus, Klaus; Günter, Bernd; Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff; Raffée, Hans (Hrsg.), Marktleistung und Wettbewerb - Strategische und operative Perspektiven der marktorientierten Leistungsgestaltung, Festschrift für Werner H. Engelhardt zum 65. Geburtstag, Wiesbaden, 1997, S. 1 - 10.

- BADELT, CHRISTOPH (1997a):** Zielsetzungen und Inhalte des "Handbuchs der Nonprofit Organisation", in: Badelt, Christoph (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, Stuttgart 1997, S. 3 - 17.
- BADELT, CHRISTOPH (1997b):** Ehrenamtliche Arbeit im Nonprofit Sektor, in: Badelt, Christoph (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, Stuttgart 1997, S. 359 - 386.
- BAMBERG, GÜNTER; BAUR, FRANZ (1998):** Statistik, 10. Aufl., München; Wien, 1998.
- BAMBERGER, INGOLF; WRONA, THOMAS (1996a):** Der Ressourcenansatz im Rahmen des Strategischen Managements, in: WiSt, 26. Jg., 1996, Heft 8, S. 386 - 391.
- BAMBERGER, INGOLF; WRONA, THOMAS (1996b):** Der Ressourcenansatz und seine Bedeutung für die Strategische Unternehmensführung, in: zfbf, 48. Jg., 1996, Heft 2, S. 130 - 153.
- BARK, CYRUS; GLEICH, RONALD; WALLER, HANSJÖRG (1997):** "Performance Measurement" - ein Konzept zur rentabilitätsorientierten Bewertung von Arbeitssystemen bei der Mercedes-Benz AG, in: FB/IE, 46 Jg., 1997, Heft 1, S. 24 - 31.
- BARKER, R. C. (1995):** Financial performance measurement: not a total solution, in: Management Decision, 33. Jg., 1995, Heft 2, S. 31 - 39.
- BARNEY, JAY B. (1986):** Strategic Factor Markets: Expectations, Luck, and Business Strategy, in: Management Science, 32. Jg., 1986, Heft 10, S. 1231 - 1241.
- BARNEY, JAY B. (1991a):** Special Theory Forum. The Resource-Based Model of the Firm: Origins, Implications, and Prospects, in: Journal of Management, 17. Jg., 1991, Heft 1, S. 97 - 98.
- BARNEY, JAY B. (1991b):** Firm Resources and Sustained Competitive Advantage, in: Journal of Management, 17. Jg., 1991, Heft 1, S. 99 - 120.
- BARNEY, JAY B. (1995):** Looking inside for competitive advantage, in: Academy of Management Executive, 9. Jg., 1995, Heft 4, S. 49 - 61.
- BARTH, REINHOLD (1992):** Permanente Leistungsmessung zur Verbesserung der Planungs- und Steuerungsabläufe, in: Schulte, Christof (Hrsg.), Effektives Kostenmanagement: Methoden und Implementierung, Stuttgart, 1992, S. 229 - 241.

- BATES, KIMBERLY; FLYNN, E. JAMES (1995):** Innovation history and competitive advantage: A resource-based view analysis of manufacturing technology innovations, in: *Academy of Management Journal*, 38. Jg., 1995, S. 235 - 239.
- BEA, FRANZ XAVER; SCHNAITMANN, HERMANN (1995):** Begriff und Struktur betriebswirtschaftlicher Prozesse, in: *WiSt*, 24. Jg., 1995, Heft 6, S. 278 - 282.
- BECK, ROSWITHA (1987):** Der Fleiß hat seinen Preis, in: *Freibeuter*, Nr. 32 (Thema "Leistung"), 1987, S. 57 - 63.
- BECKER, FRED G. (1998):** Grundlagen betrieblicher Leistungsbeurteilungen: Leistungsverständnis und -prinzip, Beurteilungsproblematik und Verfahrensprobleme, 3. Aufl., Stuttgart, 1998.
- BECKER, GERNOT M. (1995):** Shareholder Value Analysis als Instrument der strategischen Planung, in: *WISU*, 24. Jg., 1995, Heft 2, S. 122 - 124.
- BECKER, JOCHEN (1998):** Marketing-Konzeption. Grundlagen des strategischen und operativen Marketing-Managements, 6. Aufl., München, 1998.
- BECKER, OTTO (1951):** Der Leistungsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Diss., Heidelberg, 1951.
- BECKER, WOLFGANG (1990):** Funktionsprinzipien des Controlling, in: *ZfB*, 60. Jg., 1990, Heft 3, S. 295 - 318.
- BECKER, WOLFGANG; BENZ, KARSTEN (1997):** Effizienz-Verständnis und Effizienz-Instrumente des Controlling, in: *DBW*, 57. Jg., 1997, Heft 5, S. 655 - 671.
- BEER, MICHAEL; EISENSTAAT, RUSSELL A.; BIGGADIKE, E. RALPH (1996):** Developing an Organization Capable of Strategy Implementation and Reformulation: A Preliminary Test, in: Moingeon, Bertrand; Edmondson, Amy (Hrsg.), *Organizational Learning and Competitive Advantage*, London; Thousand Oaks, New Delhi, 1996, S. 165 - 184.
- BELKAOUL, AHMED R. (1989):** Behavioral Accounting. The Research and Practical Issues, New York et al., 1989.
- BEREKOVEN, LUDWIG; ECKERT, WERNER; ELLENRIEDER, PETER (1996):** Marktforschung: methodische Grundlagen und praktische Anwendung, 7. Aufl., Wiesbaden, 1996.

- BERENS, WOLFGANG (1992):** Beurteilung von Heuristiken: Neuorientierung und Vertiefung am Beispiel logistischer Probleme, Habil., Wiesbaden, 1992.
- BERENS, WOLFGANG; HOFFJAN, ANDREAS (1998):** Target Costing, in: Busse von Colbe, Walther; Pellens, Bernhard (Hrsg.), Lexikon des Rechnungswesens, 4. Aufl., München; Wien, 1998, S. 685 - 687.
- BERENS, WOLFGANG; KARLOWITSCH, MARTIN (i.V.):** Controlling im Non-Profit-Bereich, erscheint in: TITEL VOM KOLLOQUIUMSBAND
- BERENS, WOLFGANG; KARLOWITSCH, MARTIN; MERTES, MARTIN (2000):** Die Balanced Scorecard als Controllinginstrument in Non-Profit-Organisationen, erscheint in: Controlling, 12. Jg., 2000, Heft 1, S. 18 - 23.
- BERENS, WOLFGANG; SCHMITTING, WALTER (1996):** Neuere Entwicklungen im industriellen Rechnungswesen: Produktionsprogrammplanung im Spannungsfeld zwischen Theorie und Praxisin: Rieper; Witte; Berens (Hrsg.), Betriebswirtschaftliches Controlling: Planung - Entscheidung - Organisation; Festschrift für Univ. - Prof. Dr. Dietrich Adam zum 60. Geburtstag, Wiesbaden, 1996, S. ??? - ???.
- BERENS, WOLFGANG; SCHMITTING, WALTER (1998):** Controllinginstrumente für das Komplexitätsmanagement: Potentiale des internen Rechnungswesens, in: Adam, Dietrich (Hrsg.), SzU, Band 61, Komplexitätsmanagement, Wiesbaden, 1998, S. 97 - 110.
- BERLINER, CALLIE; BRIMSON, JAMES A. (1988):** Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. The CAM-I Conceptual Design, Boston, 1988.
- BERTSCH, LUDWIG H. (1991):** Expertensystemgestützte Dienstleistungskostenrechnung, Diss., Stuttgart, 1991.
- BESTE, THEODOR (1944):** Was ist Leistung in der Betriebswirtschaft?, in: zfhf, 38. Jg., 1944, S. 1 - 18.
- BEUCK, HEINZ (1976):** Begriff und Arten der betrieblichen Leistung, Diss., Mainz, 1976.
- BISCHOFF, JÖRG (1994):** Das Shareholder Value-Konzept: Darstellung - Probleme - Handhabungsmöglichkeiten, Diss., Wiesbaden, 1994.

- BITNER, MARY JO; BOOMS, BERNHARD H.; TERTREAU, MARY STANFIELD (1990):** The Service Encounter: Diagnosing Favorable and Unfavorable Incidents, in: Journal of Marketing, 54. Jg., 1990, Heft 1, S. 71 - 84.
- BLOHM, H.; LÜDER, K. (1991):** Investition: Schwachstellen im Investitionsbereich des Industriebetriebes und Wege zu ihrer Beseitigung, 7. Aufl., München, 1991.
- BODE, JÜRGEN; ZELEWSKI, STEPHAN (1992):** Die Produktion von Dienstleistungen - Ansätze zu einer Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungsunternehmen?, in: BFuP, 44. Jg., 1992, Heft 6, S. 594 - 607.
- BONGARTZ, ULRICH (1998):** Unternehmensspezifische Ressourcen und strategische Gruppen im US-Luftverkehrsmarkt. Eine empirische Betrachtung, in: ZfB, 68. Jg., 1998, Heft 4, S. 381 - 407.
- BOOTH, RUPERT (1996):** The Blue Sky and the Brown Field, in: Management Accounting (CIMA), 74. Jg., 1996, Heft 8, S. 16.
- BÖRSIG, CLEMENS (1993):** Unternehmenswert und Unternehmensbewertung, in: zfbf, 45. Jg., 1993, Heft 1, S. 79 - 91.
- BOTSCHEN, GÜNTHER; BSTIELER, LUDWIG; WOODSIDE, ARCH G. (1996):** Sequence-Oriented Problem Identification Within Service Encounters, in: Journal of Euro-marketing, 5. Jg., 1996, Heft 2, S. 19 - 52.
- BOUFFIER, WILLY (1950):** Betriebswirtschaftslehre als Leistungslehre, in: Bouffier, Willy (Hrsg.), Das Kleingewerbe, Heft 2, Wien, 1950, S. 3 - 15.
- BRECHT, LEO; LEGNER, CHRISTINE; MUSCHTER, SEBASTIAN; ÖSTERLE, HUBERT (1998):** Prozeßführung mit nichtfinanziellen Führungsgrößen. Konzept und Erfahrungen, in: Controlling, 10. Jg., 1998, Heft 5, S. 286 - 294.
- BREID, VOLKER (1994):** Erfolgspotentialrechnung. Konzeption im System einer finanztheoretisch fundierten, strategischen Erfolgsrechnung, Diss., Stuttgart, 1994.
- BRÖCKELMANN, JÖRG (1995):** Entscheidungsorientiertes Qualitätscontrolling. Ein ganzheitliches Instrument der Qualitätssicherung, Diss., Wiesbaden, 1995.
- BROWN, JACKIE BRANDER; MCDONNELL, BRENDA (1995):** The Balanced Score-Card: Short-term Guest or Long-time Resident?, in: International Journal of contemporary Hospitality Management, 7. Jg., 1995, Heft 2/3, S. 7 - 11.

- BRÜGGEMEIER, MARTIN (1997):** Controlling in der öffentlichen Verwaltung. Ansätze, Probleme und Entwicklungstendenzen eines betriebswirtschaftlichen Steuerungskonzeptes, 2. Aufl., Diss., München; Mering, 1997.
- BUCHANAN, DAVE; CLAYDON, TIM; DOYLE, MIKE (1999):** Organisation development and the change: the legacy of the nineties, in: Human Resource Management Journal, 9. Jg., 1999, Heft 2, S. 20 - 37.
- BÜCHEL, BETTINA S. T.; PRANGE, CHRISTIANE; PROBST, GILBERT J. B.; RÜLING, CHARLES-CLEMENS (1997):** Joint Venture-Management: Aus Kooperationen lernen, Stuttgart; Wien, 1997.
- BÜHNER, ROLF (1990):** Das Management-Wert-Konzept: Strategien zur Schaffung von mehr Wert im Unternehmen, Stuttgart, 1990.
- BÜHNER, ROLF (1996):** Kapitalmarktorientierte Unternehmenssteuerung. Grundidee und Varianten des Shareholder Value, in: WiSt, 25. Jg., 1996, Heft 8, S. 392 - 396.
- BÜRKNER, SVEN (1996):** Erfolgsfaktorenforschung und Marketing-Management, in: Hermanns, Adolf (Hrsg.), Studien- und Arbeitspapiere Marketing, Nr. 16, München, 1996.
- CHANDLER, ALFRED D. JR. (1962):** Strategy and Structure - Chapters in the History of the Industrial Enterprise, Cambridge (Mass.), 1962.
- CHESLAEY, JULIE A.; WENGER, MIKE S. (1999):** Transforming an Organization: Using Models to Foster a Strategic Conversation, in: California Management Review, 41. Jg., 1999, Heft 3, S. 54 - 73.
- CHOW, CHEE W.; HADDAD, KAMAL M.; WILLIAMSON, JAMES L. (1997):** Applying the Balanced Scorecard to Small Companies, in: Management Accounting, 79. Jg., 1997, Heft 8, S. 21 - 27.
- CLARKE, PETER (1997):** The Balanced Scorecard, in: Accountancy Ireland, 29. Jg., 1997, Heft 3, S. 25 - 26.
- COENENBERG, ADOLF GERHARD (1973):** Verrechnungspreise zur Steuerung divisionalisierter Unternehmen, in: WiSt, 2. Jg., 1973, Heft 8/9, S. 373 - 382.

- COENENBERG, ADOLF GERHARD (1993):** Kostenrechnung und Kostenanalyse, 2. Aufl., Landsberg/ Lech, 1993.
- COENENBERG, ADOLF GERHARD; BAUM, HEINZ-GEORG (1992):** Strategisches Controlling. Grundfragen der strategischen Planung und Kontrolle, Stuttgart, 1992.
- COENENBERG, ADOLF GERHARD; FISCHER, THOMAS M.; SCHMITZ, JOCHEN (1994):** Target Costing und Product Life Cycle Costing als Instrumente des Kostenmanagements, in: ZP, 5. Jg., 1994, Heft 1, S. 1 - 38.
- COENENBERG, ADOLF GERHARD; FISCHER, THOMAS M.; SCHMITZ, JOCHEN (1996):** Qualitätscontrolling mit Kennzahlen, in: Controlling, 8. Jg., 1996, Heft 6, S. 360 - 369.
- COLLIS, DAVID J.; MONTGOMERY, CYNTHIA A. (1995):** Competing on Resources: Strategy in the 1990s, in: HBR, 73. Jg., 1995, Heft 4, S. 118 - 128.
- COLLIS, DAVID J.; MONTGOMERY, CYNTHIA A. (1998):** Creating Corporate Advantage, in: HBR, 76. Jg., 1998, Heft 3, S. 71 - 83.
- COPELAND, TOM; KOLLER, TIM; MURRIN, JACK (1998):** Unternehmenswert. Methoden und Strategien für eine wertorientierte Unternehmensführung, 2. Aufl., Frankfurt; New York, 1998.
- CORRIGAN, JOHN (1996):** The Balanced Scorecard - The New Approach to Performance Measurement, in: Australian Accountant, 66. Jg., 1996, Heft 7, S. 47 - 78
- CORSTEN, HANS (1985):** Die Produktion von Dienstleistungen: Grundzüge einer Produktionswirtschaftslehre des tertiären Sektors, Berlin, 1985.
- CORSTEN, HANS (1990):** Betriebswirtschaftslehre der Dienstleistungsunternehmen: Einführung, 2. Aufl., München et al., 1990.
- CORSTEN, HANS (1997):** Dienstleistungsmanagement, München et al., 1997.
- CORSTEN, HANS; STUHMANN, STEPHAN (1997):** Das GAP-Modell als Orientierungsrahmen für ein Kapazitätsmanagement in Dienstleistungsunternehmen, in: Corsten, Hans; Stuhlmann, Stephan (Hrsg.), Kapazitätsmanagement in Dienstleistungsunternehmen: Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, Wiesbaden, 1997, S. 3 - 54.

- DÄUMLER, KLAUS-DIETER; GRABE, JÜRGEN (1991):** Kostenrechnung, Grundlagen, Band 1, 5. Aufl., Berlin, 1991.
- DAVIS, TIM R. V. (1996):** Developing an employee balanced scorecard: linking front-line performance to corporate objectives, in: Management Decision, 34. Jg., 1996, Heft 4, S. 14 - 18.
- DELMANN, KLAUS (1992):** Eine Systematisierung der Grundlagen des Controlling, in: Spremann, Klaus; Zur, Eberhard (Hrsg.), Controlling. Grundlagen - Informationssysteme - Anwendungen, Wiesbaden, 1992, S. 113 - 140.
- DICKERS, WINFRIED (1998):** Die Balanced Scorecard als Controlling-Instrument in der Stahlverarbeitung, Diplomarbeit am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling, der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf (unveröffentlicht), Düsseldorf, 1998.
- DILLER, HERMANN (1996):** Kundenbindung als Marketingziel, in: Marketing ZFP, 18. Jg., 1996, Heft 2, S. 81 - 94.
- DIXON, J. ROBB; NANNI, ALFRED J.; VOLLMANN, THOMAS E. (1990):** The new Performance Challenge. Measuring Operations for World-Class Competition, Homewood, 1990.
- DRUCKER, PETER F. (1995):** The Information Executives Truly Need, in: HBR, 73. Jg., 1995, Heft 1, S. 54 - 62.
- DRUKARCZYK, JOCHEN (1990):** Was kosten betriebliche Altersversorgungszusagen?, in: DBW, 50. Jg., 1990, Heft XX, S. XXX - XXX.
- DRUKARCZYK, JOCHEN (1995):** DCF-Methoden und Ertragswertmethode - einige klärende Anmerkungen, in: Die Wirtschaftsprüfung, 48. Jg., 1995, Heft 10, S. 329 - 334.
- DUDEN (1997):** Fremdwörterbuch, 6. Aufl., Mannheim et al., 1997.
- DUSCH, MICHAEL; MÖLLER, MICHAEL (1997):** Praktische Anwendung der Balanced Scorecard, in: Controlling, 9. Jg., 1997, Heft 2, S. 116 - 121.
- DYCKHOFF, HARALD; AHN, HEINZ (1997):** Organisatorische Effektivität und Effizienz, in: WiSt, 26. Jg., 1997, Heft 1, S. 2 - 6.

- ECCLES, ROBERT G. (1991a):** The Performance Measurement Manifesto, in: HBR, 69. Jg., 1991, Heft 1, S. 131 - 137.
- ECCLES, ROBERT G. (1991b):** Wider das Primat der Zahlen - die neuen Steuerungsgrößen, in: Harvardmanager, 13. Jg., 1991, Heft 4, S.14 - 22.
- ECCLES, ROBERT G.; MAVRINAC, SARAH C. (1995):** Improving the Corporate Disclosure Process, in: Sloan Management Review, 36. Jg., 1995, Heft 4, S. 11 - 25.
- EGLI, BEAT; LÜTHI, HANS PETER (1999):** Strategische Kommunikation als Perspektive der Balanced Scorecard am Beispiel der Fusion der Sulzer Orthopedocs Italia S.p.a., Bern; Stuttgart; Wien, 1999.
- EGNER, HENNING (1984):** Über "grenzüberschreitendes wissenschaftliches Arbeiten" und die Dilettantismusgefahr, in: zfbf, 36. Jg., 1984, Heft 6, S. 421 - 431.
- ENGELHARDT, WERNER HANS (1966):** Grundprobleme der Leistungslehre, dargestellt am Beispiel der Warenhandelsbetriebslehre, in: zfhf, 61. Jg., 1966, S. 158 - 178.
- ENGELHARDT, WERNER HANS (1995):** Vorwort, in: Engelhardt, Werner H. (Hrsg.), Potentiale - Prozesse - Leistungsbündel: Diskussionsbeiträge zur Leistungstheorie, Bochum, 1995, S. I - II.
- ENGELHARDT, WERNER HANS; FREILING, JÖRG (1995a):** Integrativität als Brücke zwischen Einzeltransaktion und Geschäftsbeziehung, in: Marketing ZFP, 17. Jg., 1995, Heft 1, S. 37 - 43.
- ENGELHARDT, WERNER HANS; FREILING, JÖRG (1995b):** Die integrative Gestaltung von Leistungspotentialen, in: zfbf, 47. Jg., 1995, Heft 10, S. 899 - 918.
- ENGELHARDT, WERNER HANS; FREILING, JÖRG (1998):** Aktuelle Tendenzen markt-orientierter Unternehmensführung, in: WiSt, 27. Jg., 1998, Heft 1, S. 565 - 572.
- ENGELHARDT, WERNER HANS; GÜNTER, BERND (1988):** Erfolgsgrößen im internen Rechnungswesen aus der Sicht der Absatzpolitik, in: Domsch, Michael et al. (Hrsg.), Unternehmenserfolg: Planung - Ermittlung - Kontrolle, Wiesbaden, 1988, S. 141 - 155.
- ENGELHARDT, WERNER HANS; KLEINALTENKAMP, MICHAEL; RECKENFELDERBÄUMER, MARTIN (1993):** Leistungsbündel als Absatzobjekte.

Ein Ansatz zur Überwindung der Dichotomie von Sach- und Dienstleistungen, in: zfbf, 45. Jg., 1993, Heft 5, S. 395 - 426.

ENGELHARDT, WERNER HANS; RECKENFELDERBÄUMER, MARTIN (1997): Gestaltungsperspektiven des Erlös-Management, in: Becker, Wolfgang; Weber, Jürgen (Hrsg.), Kostenrechnung: Stand und Entwicklungsperspektiven. Wolfgang Männel zum 60. Geburtstag, Wiesbaden, 1997, S. 127 - 166.

EPSTEIN, MARC J.; MANZONI, JEAN-FRANCOIS (1997): The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: Translating Strategy Into Action, in: Management Accounting, 79. Jg., 1997, Heft 8, S. 28 - 36.

ESCHENBACH, ROLF; NIEDERMAYR, RITA (1996): Die Konzeption des Controlling, in: Eschenbach, Rolf (Hrsg.), Controlling, Stuttgart, 1996, S. 65 - 93.

EWING, PER (1995): The Balanced Scorecard at ABB Sweden - a Management System in a "Lean Enterprise", EFI research paper 6554, Stockholm, 1995.

EWING, PER; LUNDAHL, LENNART (1996): The Balanced Scorecards at ABB Sweden - the EVITA project, EFI research paper 6567, Stockholm, 1996.

FABER, MARTIN (1996): Entwicklung einer allgemeinen Controlling-Konzeption und ihre Ausrichtung auf die öffentlich-rechtlichen Sparkassen, Diss., Würzburg, 1996.

FABNACHT, MARTIN; HOMBURG, CHRISTIAN (1997): Preisdifferenzierung als Instrument eines Kapazitätsmanagement, in: Corsten, Hans; Stuhlmann, Stephan (Hrsg.), Kapazitätsmanagement in Dienstleistungsunternehmen: Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, Wiesbaden, 1997, S. 137 - 152.

FINK, CARMEN A.; GRUNDLER, CHRISTIAN (1998): Strategieimplementierung im turbulenten Umfeld. Steuerung der Firma fischerwerke mit der Balanced Scorecard, in: Controlling, 10. Jg., 1998, Heft 4, S. 226 - 235.

FINKEN, THORBEN (1999): Projektmanagement bei der Verwaltungsreform: Gestaltungsaspekte zur Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung, Diss., Wiesbaden, 1999.

FISHER, JOSEPH (1992): Use of Nonfinancial Performance Measures, in: Journal of Cost Management, 6. Jg., 1992, Heft 1, S. 31ff.

- FITZGERALD, LIN; JOHNSTON, ROBERT; BRIGNALL, STAN; SILVESTRO, RHIAN; VOSS, CHRISTOPHER (1991):** Performance Measurement in Service Business, London, 1991.
- FLEISHER, CRAIG D.; MAHAFFY, DARREN (1997):** A Balanced Scorecard Approach to Public Relations Management Assessment, in: Public Relations Review, 23. Jg., 1997, Heft 2, S. 117 - 142.
- FLIEB, SABINE (1996):** Prozeßevidenz als Erfolgsfaktor der Kundenintegration, in: Kleinaltenkamp, Michael; Fließ, Sabine; Jacob, Frank (Hrsg.), Customer-Integration: von der Kundenorientierung zur Kundenintegration, Wiesbaden, 1996, S. 91 - 103.
- FORTUIN, LEONARD (1988):** Performance Indicators - Why, Where and How?, in: European Journal of Operational Research, 34. Jg., 1988, Heft 1, S. 1 - 9.
- FRANTZ, ULRICH (1977):** Die Grundlagen einer betriebswirtschaftlichen Kosten- und Leistungslehre, Berlin, 1977.
- FRATSCHNER, FRIEDRICH A. (1999):** Balanced Scorecard. Ein Wegweiser zur strategiekonformen Ableitung von Zielvereinbarungen - über finanzwirtschaftliche Ziele hinaus, in: Controller Magazin, 24. Jg., 1999, Heft 1, S. 13 - 17.
- FRAY, EARL (1988):** The Evolution of Performance Measurement, in: Industrial Management, 30. Jg., 1988, Heft 5, S. 9 - 12.
- FREILING, JÖRG; PAUL, MICHAEL (1995):** Die Immaterialität - ein eigenständiges Typologisierungskriterium neben der Integrativität?, in: Engelhardt, Werner H. (Hrsg.), Potentiale - Prozesse - Leistungsbündel: Diskussionsbeiträge zur Leistungstheorie, Bochum, 1995, S. 27 - 49.
- FRESE, MICHAEL (1997):** Führung von Unternehmen durch Visionen, in: Gablers Magazin, 11. Jg., 1997, Heft 10, S. 6 - 9.
- FRIEDAG, HERWIG R. (1998):** Die Balanced Scorecard: Alter Wein in neuen Schläuchen?, in: Controller Magazin, 23. Jg., 1998, Heft 4, S. 291 - 294.
- FRIEDAG, HERWIG R.; SCHMIDT, WALTER (1999):** Balanced Scorecard - mehr als ein Kennzahlensystem, Freiburg i. Br.; Berlin; München, 1999.

- FRIEGE, CHRISTIAN (1995):** Preispolitik für Leistungsverbunde im Business-to-Business-Marketing, Diss., Wiesbaden, 1995.
- FRIMANSON, LARS; LIND, JOHNNY (1998):** The Balanced Scorecard and learning in business relationships, in: EIASM (Hrsg.), Workshop on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brüssel, 1998, S. 431 - 454.
- FRITZ, WOLFGANG (1995):** Erfolgsfaktoren im Marketing, in: Tietz, Bruno; Köhler, Richard; Zentes, Joachim (Hrsg.), Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4, Handwörterbuch des Marketing, 2. Aufl., Stuttgart, 1995, Sp. 594 - 607.
- FRITZ, WOLFGANG; FÖRSTER, FRIEDRICH; WIEDMANN, KLAUS-PIETER; RAFFÉE, HANS (1988):** Unternehmensziele und strategische Unternehmensführung. Neuere Resultate der empirischen Zielforschung und ihre Bedeutung für das strategische Management und die Managementlehre, in: DBW, 48. Jg., 1988, Heft 5, S. 567 - 586.
- FRY, TIMOTHY D. (1995):** Japanese Manufacturing Performance Criteria, in: International Journal of Production Research, 33. Jg., 1995, Heft 4, S. 933 - 954.
- FRY, TIMOTHY D.; KARWAN, KIRK; BAKER, WILLIAM (1993):** Performance measurement systems and time-based manufacturing, in: Production Planning & Control, 4. Jg, 1993, Heft 2, S. 102 - 111.
- GAITANIDES, MICHAEL (1996):** Prozeßorganisation, in: Kern, Werner; Schröder, Hans-Horst; Weber, Jürgen (Hrsg.), Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 7, Handwörterbuch der Produktionswirtschaft, 2. Aufl., 1996, Sp. 1682 - 1696.
- GÄLWEILER, ALOYS (1980):** Organisation der Planung, in: Grochla, Erwin (Hrsg.), Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., 1980, Stuttgart, Sp. 1884 - 1895.
- GÄLWEILER, ALOYS (1990):** Strategische Unternehmensführung, 2. Aufl., Frankfurt/Main; New York, 1990.
- GAMMELGAARD, KELD (1996):** Resource Accounting and the Ethical Accounting Statement, in: Norreklit, Lennart; Schoenfeld, Hanns Martin W. (Hrsg.), Resources of the firm. Creating, controlling and accounting, Kopenhagen, 1996, S. 173 - 202.

- GEANURACOS, JOHN; MEIKLEJOHN, IAN (1993):** Performance Measurement: The New Agenda. Using non-financial indicators to improve profitability, London, 1993.
- GELDMACHER, ERWIN (1929):** Grundbegriffe und systematischer Grundriß des betrieblichen Rechnungswesens, in: zfhf, 23. Jg., 1929, S. 1 - 27.
- GEMÜNDEN, HANS GEORG (1993):** Information: Bedarf, Analyse und Verhalten, in: Wittmann, Waldemar et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 2, 5. Aufl., Stuttgart, 1993, Sp. 1725 - 1735.
- GLEICH, RONALD (1997a):** Performance Measurement, in: DBW, 57. Jg., 1997, Heft 1, S. 114 - 117.
- GLEICH, RONALD (1997b):** Balanced Scorecard, in: DBW, 57. Jg., 1997, Heft 3, S. 432 - 435.
- GLOBERSON, SHLOMO (1985):** Issues in developing a performance criteria system for an organisation, in: International Journal of Production Research, 23. Jg., 1985, Heft 4, S. 639 - 646.
- GLÜCKSBURG, KURT; OCHSNER, MARTIN (1989):** Unternehmenskultur, Image, Leitbild, Strategie, in: io Management Zeitschrift, 58. Jg., 1989, Heft 9, S. 95 - 98.
- GRANT, ALAN W. H.; SCHLESINGER, LEONARD A. (1995):** Realize your Customers' Full Profit Potential, in: HBR, 73. Jg., 1995, Heft 5, S. 59 - 72.
- GRANT, ROBERT M. (1991):** The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation, in: California Management Review, 33. Jg., 1991, Heft 3, S. 114 - 135.
- GROB, HEINZ LOTHAR (1985):** Fallstudie zur Nutzwertanalyse, in: WiSt, XX. Jg., 1985, Heft 3, S. 150 - 153.
- GROB, HEINZ LOTHAR (1996):** Positionsbestimmung des Controlling, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.), Rechnungswesen und EDV, 17. Saarbrücker Arbeitstagung 1996, Heidelberg, 1996, S. 137 - 158.
- GRUBER, HORST (1992):** Struktur- und mengenorientierte Kostenrechnung: Eine Wiederbesinnung auf vernachlässigte Ausgangsdaten, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.), Spannungsfeld zwischen Integration und Dezentralisierung, 13. Saarbrücker Arbeitstagung 1992, Heidelberg, 1992, S. 432 - 458.

- GULDIN, ANDREAS (1997):** Kundenorientierte Unternehmenssteuerung durch die Balanced Scorecard, in: Horváth, Péter (Hrsg.), Das neue Steuerungssystem des Controllers. Von Balanced Scorecard bis US-GAAP, Stuttgart, 1997, S. 289 - 302.
- GÜNTER, BERND (1996):** Kundenanalyse und Kundenzufriedenheit als Grundlage der Customer Integration, in: Kleinaltenkamp, Michael; Fließ, Sabine; Jacob, Frank (Hrsg.), Customer-Integration: von der Kundenorientierung zur Kundenintegration, Wiesbaden, 1996, S. 57 - 71.
- GÜNTER, BERND (1997):** Wettbewerbsvorteile, mehrstufige Kundenanalyse und Kunden-Feedback im Business-to-Business-Marketing, in: Backhaus, Klaus; Günter, Bernd; Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff; Raffée, Hans (Hrsg.), Marktleistung und Wettbewerb - Strategische und operative Perspektiven der marktorientierten Leistungsgestaltung, Festschrift für Werner H. Engelhardt zum 65. Geburtstag, Wiesbaden, 1997, S. 213 - 231.
- GÜNTER, BERND (1998):** Beschwerdemanagement, in: Simon, Hermann; Homburg, Christian (Hrsg.), Kundenzufriedenheit: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., Wiesbaden, 1998, S. 283 - 299.
- GÜNTHER, THOMAS (1997):** Unternehmenswertorientiertes Controlling, München, 1997.
- HAAG, JÜRGEN (1992):** Kundendeckungsbeitragsrechnungen. Ein Prüfstein des Key-Account-Managements, in: DBW, 52. Jg., 1992, Heft 1, S. 25 - 39.
- HABERSTOCK, LOTHAR (1997):** Kostenrechnung 1. Einführung mit Fragen, Aufgaben, einer Fallstudie und Lösungen, 9. Aufl., Hamburg, 1997.
- HACHMEISTER, DIRK (1995):** Der Discounted Cash Flow als Maß der Unternehmenswertsteigerung, Diss., Frankfurt/ Main et al., 1995.
- HACHMEISTER, DIRK (1997):** Der Cash Flow Return on Investment als Erfolgsgröße einer wertorientierten Unternehmensführung, in: zfbf, 49. Jg., 1997, Heft 6, S. 557 - 579.
- HADDAD, TAREK (1998):** Balanced Scorecard, in: Eschenbach, Rolf (Hrsg.), Führungsinstrumente für die Nonprofit-Organisation: bewährte Verfahren im praktischen Einsatz, Stuttgart, 1998, S. 58 - 63.

- HAEGERT, LUTZ; SCHWAB, HARTMUT (1990):** Die Subventionierung direkter Pensionszusagen nach geltendem Recht im Vergleich zu einer neutralen Besteuerung, in: DBW, 50 Jg., 1990, Heft XX, S. XX - XX.
- HAHN, DIETGER (1989):** Produktionsprozeßplanung, -steuerung und -kontrolle - Grundkonzept und Besonderheiten bei spezifischen Produktionstypen, in: Hahn, Dietger; Laßmann, Gert (Hrsg.), Produktionswirtschaft - Controlling industrieller Produktion, Bd. 2, Heidelberg, 1989, S. 5 - 237.
- HAHN, DIETGER (1993):** Target Costing - ein überlebenswichtiges Konzept, in: Controlling, 5. Jg., 1993, Heft 2, S. 110 - 111.
- HAHN, DIETGER (1997):** Controlling in Deutschland - State of the Art, in: Gleich, Ronald; Seidenschwarz, Werner (Hrsg.), Die Kunst des Controlling: Prof. Dr. Péter Horváth zum 60. Geburtstag, München, 1997, S. 13 - 46.
- HAIBER, THOMAS (1997):** Controlling für öffentliche Unternehmen: Konzeption und instrumentelle Umsetzung aus der Perspektive des New-public-Management, Diss., München, 1997.
- HALLER, SABINE (1993):** Methoden zur Beurteilung von Dienstleistungsqualität - Überblick zum State of the Art, in: zfbf, 45. Jg., 1993, Heft 1, S. 19 - 40.
- HALLER, SABINE (1998):** Beurteilung von Dienstleistungsqualität. Dynamische Betrachtung des Qualitätsurteils im Weiterbildungsbereich, 2. Aufl., Diss., Wiesbaden, 1998.
- HAMEL, WINFRIED (1992):** Zielsysteme, in: Frese, Erich (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart, 1992, Sp. 2634 - 2652.
- HANS, LOTHAR; WARSCHBURGER, VOLKER (1996):** Grundlagen des Controlling, in: WISU, 25. Jg., 1996, Heft 6, S. 538 - 541.
- HARBERT, LUDGER (1982):** Controlling-Begriffe und Controlling-Konzeptionen. Eine kritische Betrachtung des Entwicklungsstandes des Controlling und Möglichkeiten seiner Fortentwicklung, Bochum, 1982.
- HART, STUART L. (1995):** A natural-resource-based view of the firm, in: Academy of Management Review, 20. Jg., 1995, Heft 4, S. 986 - 1014.

- HATHEYER, ERNST (1933):** Der Leistungsbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, in: Betriebswirtschaftliche Blätter, 4. Jg., 1933, Heft 8, S. 281 - 292.
- HECKHAUSEN, HEINZ (1989):** Motivation und Handeln, 2. Aufl., Berlin et al., 1989.
- HEINEN, EDMUND; DIETEL, BERNHARD (1991):** Industriebetriebslehre: Entscheidungen im Industriebetrieb, 9. Aufl., Wiesbaden, 1991.
- HEINRICH, WALTER (1965):** Die Einheit der Wirtschaftswissenschaft, dargetan an deren tragenden Begriffen, in: Bratschitsch, Rudolf; Vodrazka, Karl (Hrsg.), Beiträge zur Begriffsbildung und Methode der Betriebswirtschaft. Festschrift für Willy Bouffier zur Vollendung seines 60. Lebensjahres, Wien, 1965, S. 25 - 32.
- HELM, SABRINA (1997):** Neue Institutionenökonomik - Einführung und Glossar, in: Günter, Bernd (Hrsg.), Düsseldorfer Schriften zum Marketing, Nr. 2, 2. Aufl., 1997.
- HENZLER, HERBERT A. (1997):** Vision und Führung, in: Hahn, Dietger; Taylor, Bernard (Hrsg.), Strategische Unternehmensplanung - strategische Unternehmensführung: Stand und Entwicklungstendenzen, 7. Aufl., Heidelberg, 1997, S. 289 - 302.
- HENZLER, REINHOLD (1942):** Leistung und Lohn, in: Henzel, Friedrich (Hrsg.), Leistungswirtschaft. Festschrift für Fritz Schmidt zum 60. Geburtstag, Berlin/Wien, 1942, S. 88 - 100.
- HENZLER, REINHOLD (1959):** "Betriebswirtschaft". Bemerkungen zu den Grundbegriffen der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfB, 29. Jg., 1959, Heft 9, S. 536 - 541.
- HENZLER, REINHOLD (1965):** Versuch einer Analyse der Gesamtleistung von Handelsbetrieben, in: Bratschitsch, Rudolf; Vodrazka, Karl (Hrsg.), Beiträge zur Begriffsbildung und Methode der Betriebswirtschaft. Festschrift für Willy Bouffier zur Vollendung seines 60. Lebensjahres, Wien, 1965, S. 33 - 37.
- HERMANN, ULRICH (1996):** Ressourcenmanagement - Neuausrichtung der Kostenrechnung unter Berücksichtigung einer ressourcenbasierten Sichtweise auf die Unternehmung, Diss., Wiesbaden, 1996.
- HERRMANN, ANDREAS; JOHNSON, MICHAEL D. (1999):** Die Kundenzufriedenheit als Bestimmungsfaktor der Kundenbindung, in: zfbf, 51. Jg., 1999, Heft 6, S. 579 - 598.

- HERTER, RONALD N. (1994):** Unternehmenswertorientiertes Management (UwM): strategische Erfolgsbeurteilung von dezentralen Organisationseinheiten auf Basis der Wertsteigerungsanalyse, Diss., München, 1994.
- HEYD, REINHARD (1997):** Notwendigkeit und Ausgestaltung eines Controlling-Systems in Non-Profit-Organisationen, in: WISU, 26. Jg., 1997, Heft 6, S. 556 - 564.
- HILKE, WOLFGANG (1984):** Dienstleistungs-Marketing aus Sicht der Wissenschaft, Diskussionsbeiträge des Betriebswirtschaftlichen Seminars der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg i. Br., Freiburg i. Br., 1984.
- HILKE, WOLFGANG (1989):** Grundprobleme und Entwicklungstendenzen des Dienstleistungs-Marketing, in: Hilke, Wolfgang (Hrsg.), Dienstleistungs-Marketing, Schriften zur Unternehmensführung, Bd. 35, Wiesbaden, 1989, S. 5 - 44.
- HINTERHUBER, HANS HARTMANN (1996):** Strategische Unternehmensführung, 6. Aufl., Berlin, 1996.
- HOFFCKER, JOHN; GOLDENBERG, CHARLES (1994):** Using the Balanced Scorecard to develop companywide performance measures, in: Journal of Cost Management, 8. Jg., 1994, Heft 3, S. 5 - 17.
- HOFFJAN, ANDREAS (1997):** Entwicklung einer verhaltensorientierten Controlling-Konzeption für die Arbeitsverwaltung, Diss., Wiesbaden, 1997.
- HOFFJAN, ANDREAS; KARLOWITSCH, MARTIN; REHBACH, CHRISTOPH (i.V.):** Die Balanced Scorecard als Instrument der Erfolgsmessung in internationalen Joint Ventures, erscheint in: Berens, Wolfgang; Born, Axel (Hrsg), Controlling international tätiger Unternehmen, i.V.
- HOFFMANN, WERNER H.; WÜEST, GERHARD (1998):** Die Shareholder Value Analyse als Controlling-Instrument - Verfahrensvergleich und Anwendungsfelder, in: krp, 42. Jg., 1998, Heft 4, S. 187 - 195.
- HÖLLER, HANS (1978):** Verhaltenswirkungen betrieblicher Planungs- und Kontrollsysteme. Ein Beitrag zur verhaltensorientierten Weiterentwicklung des betrieblichen Rechnungswesens, Diss., München, 1978.
- HOMBURG, CHRISTIAN; BRUHN, MANFRED (1998):** Kundenbindungsmanagement - Eine Einführung in die theoretischen und praktischen Problemstellungen, in:

Bruhn, Manfred; Homburg, Christian (Hrsg.), Handbuch Kundenbindungsmanagement: Grundlagen - Konzepte - Erfahrungen, Wiesbaden, 1998, S. 3 - 35.

HOMBURG, CHRISTIAN; DAUM, DANIEL (1997): Marktorientiertes Kostenmanagement: Gedanken zur Präzisierung eines modernen Kostenmanagementkonzepts, in: krp, 41. Jg., 1997, Heft 4, S. 185 - 191.

HOMBURG, CHRISTIAN; FABNACHT, MARTIN; WERNER, HARALD (1998): Operationalisierung von Kundenzufriedenheit und Kundenbindung, in: Bruhn, Manfred; Homburg, Christian (Hrsg.), Handbuch Kundenbindungsmanagement: Grundlagen - Konzepte - Erfahrungen, Wiesbaden, 1998, S. 389 - 410.

HOMBURG, CHRISTIAN; GIERING, ANNETTE; HENTSCHEL, FREDERIKE (1999): Der Zusammenhang zwischen Kundenzufriedenheit und Kundenbindung, in: DBW, 59. Jg., 1999, Heft 2, S. 174 - 195.

HOMBURG, CHRISTIAN; RUDOLPH, BETTINA (1998): Theoretische Perspektiven zur Kundenzufriedenheit, in: Simon, Hermann; Homburg, Christian (Hrsg.), Kundenzufriedenheit: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., 1998, S. 33 - 55.

HORAK, CHRISTIAN (1995): Controlling in Nonprofit-Organisationen: Erfolgsfaktoren und Instrumente, 2. Aufl., Diss., Wiesbaden, 1995.

HORAK, CHRISTIAN; MATUL, CHRISTIAN; SCHEUCH, FRITZ (1997): Ziele und Strategien von NPOs, in: Badelt, Christoph (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, Stuttgart, 1997, S. 135 - 158.

HORSTMANN, REMBERT (1998): Führt Kundenzufriedenheit automatisch zu Kundenbindung? - Ergebnisse einer Studie aus den USA, in: io Management, 67. Jg., 1998, Heft 10, S. 20 - 23.

HORVÁTH, PÉTER (1978): Controlling - Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung, in: ZfB, 48. Jg., 1978, Heft 3, S. 194 - 208.

HORVÁTH, PÉTER (1996): Controlling, 6. Aufl., München, 1996.

HORVÁTH, PÉTER (1997): Die "Vorderseite" der Prozeßorientierung, in: Controlling, 9. Jg., 1997, Heft 2, S. 114 - 115.

- HORVÁTH, PÉTER (1998):** Mit Balanced Scorecard Strategien erfolgreich umsetzen, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.), Neue Märkte, neue Medien, neue Methoden: roadmap zur agilen Organisation/ 19. Saarbrücker Arbeitstagung 1998 für Industrie, Dienstleistung und Verwaltung, Heidelberg, 1998, S. 433 - 445.
- HORVÁTH, PÉTER; KAUFMANN, LUTZ (1998):** Balanced Scorecard - ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien, in: HBM, 20. Jg., 1998, Heft 5, S. 39 - 48.
- HORVÁTH, PÉTER; KIENINGER, MICHAEL; MAYER, REINHOLD; SCHIMANK, CHRISTOF (1993):** Prozeßkostenrechnung - oder wie die Praxis die Theorie überholt, in: DBW, 53. Jg., 1993, Heft 5, S. 609 - 627.
- HORVÁTH, PÉTER; NIEMAND, STEFAN; WOLBOLD, MARKUS (1993):** Target Costing - State of the Art, in: Hrváth, Péter (Hrsg.), Target Costing, Stuttgart, 1993, S. 1 - 27.
- HORVÁTH, PÉTER; SEIDENSCHWARZ, WERNER (1992):** Zielkostenmanagement, in: Controlling, 4. Jg., 1992, Heft 3, S. 142 - 150.
- HOSTETTLER, STEPHAN (1998):** Economic Value Added (EVA). Darstellung und Anwendung auf Schweizer Aktiengesellschaften, 3. Aufl., Diss., Bern; Stuttgart; Wien, 1998.
- HRONEC, STEVEN M. (1993):** Vital Signs - Using Quality, Time and Cost Performance Measurements to Chart your Company's Future, New York et al., 1993.
- HUMMEL, SIEGFRIED (1992):** Die Forderung nach entscheidungsrelevanten Kosteninformationen, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.), Handbuch der Kostenrechnung, Wiesbaden, 1992, S. 76 - 83.
- HUMMEL, SIEGFRIED; MÄNNEL, WOLFGANG (1990):** Kostenrechnung 1. Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl., Wiesbaden, 1990.
- JANZEN, HENRIK (1996):** Ökologisches Controlling im Dienste von Umwelt- und Risikomanagement, Diss., Stuttgart, 1996.
- JOHNSON, H. THOMAS; KAPLAN, ROBERT S. (1987):** Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston, 1987.

- KAPLAN, ROBERT S. (1983):** Measuring Manufacturing Performance - A New Challenge for Managerial Accounting Research, in: *The Accounting Review*, 58. Jg., 1983, Heft 4, S. 686 - 705.
- KAPLAN, ROBERT S. (1994):** Management accounting (1984 - 1994): development of new practice and theory, in: *Management Accounting Research*, 5. Jg., 1994, Heft 4, S. 247 - 260.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1992):** The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance, in: *HBR*, 70. Jg., Heft 1, 1992, S. 71 - 79.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1993):** Putting the Balanced Scorecard to Work, in: *HBR*, 71. Jg., 1993, Heft 5, S. 134 - 142.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1996a):** The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston/ Mass., 1996.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1996b):** Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, in: *HBR*, 74. Jg., 1996, Heft 1, S. 75 - 85.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1996c):** Linking the Balanced Scorecard to Strategy, in: *California Management Review*, 39. Jg., 1996, Heft 1, S. 53 - 79.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1996d):** Knowing the Score, in: *Financial Executive*, 12. Jg., 1996, Heft 6, S. 30 - 33.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1996e):** Strategic learning and the Balanced Scorecard, in: *Strategy and Leadership*, 24. Jg., 1996, Heft 5, S. 18 - 24.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1997a):** Strategieumsetzung mit Hilfe der Balanced Scorecard, in: Gleich, Ronald; Seidenschwarz, Werner (Hrsg.), *Die Kunst des Controlling: Prof. Dr. Péter Horváth zum 60. Geburtstag*, München, 1997, S. 313 - 342.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1997b):** Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, in: Young, Mark S. (Hrsg.), *Readings in Management Accounting*, 2. Aufl., 1997, S. 222 - 230.
- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1997c):** Why does business need a Balanced Scorecard?, in: *Journal of Cost Management*, 11. Jg., 1997, Heft 3, S. 5 - 10.

- KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. (1997d):** Balanced Scorecard. Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart, 1997.
- KARLOWITSCH, MARTIN (1997a):** Entwicklung einer Konzeption des verhaltensorientierten Controlling, in: Berens, Wolfgang (Hrsg.), Düsseldorf Schriften zum Controlling, Bd. 3, Aachen, 1997.
- KARLOWITSCH, MARTIN (1997b):** Balanced Scorecard, in: WISU, 26. Jg., 1997, Heft 12, S. 1131.
- KARLOWITSCH, MARTIN (1998):** Auf dem Weg zu mehr Ergebnistransparenz - Integration der Prozeßkostenrechnung in die klassische Kostenrechnung, in: Bühner, Rolf (Hrsg.), Organisation: schlank - schnell - flexibel, 17. Nachlieferung, 1998, S. 1 - 34.
- KARLOWITSCH, MARTIN (1999a):** Böses Erwachen - Grundlagen und Theorie des Controlling unter verhaltensorientierten Aspekten, in: Berens, Wolfgang; Hoffjan, Andreas; Schmitting, Walter (Hrsg.), Controlling in Fallstudien - von Erbsenzählern und Zahlenzauberinnen, Stuttgart, 1999, S. 9 - 32.
- KARLOWITSCH, MARTIN (1999b):** Gemeinkostentransparenz in der ULB Düsseldorf mit einer prozeßorientierten Kostenrechnung, in: Niggemann, Elisabeth; Olliges-Wieczorek, Ute; Bilo, Albert; Oehmig, Ekkehard; Jäger, Wolfgang (Hrsg.), Controlling und Marketing in Wissenschaftlichen Bibliotheken (COMBI): Entwicklung einer praxiswirksamen Marketingstrategie für Hochschulbibliotheken am Beispiel der Universitätsbibliotheken Düsseldorf und Magdeburg, Bd. 2, Berlin, 1999, S. 85 - 125.
- KAUFMANN, LUTZ (1997):** Balanced Scorecard, in: ZP, 8. Jg., 1997, Heft 8, S. 421 - 428.
- KERN, WERNER (1962):** Die Messung industrieller Fertigungskapazitäten und ihrer Ausnutzung. Grundlagen und Verfahren, in: Gutenberg, Erich et al. (Hrsg.), Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Forschung, Bd. 15, Habil., Köln, 1962.
- KIESER, ALFRED; KUBICEK, HERBERT (1992):** Organisation, 3. Aufl., Berlin, New York, 1992.
- KILGER, WOLFGANG (1987):** Einführung in die Kostenrechnung, 3. Aufl., Wiesbaden, 1987.

- KIRSCH, HANS-JÜRGEN; KRAUSE, CLEMENS (1996):** Kritische Überlegungen zur Discounted Cash Flow-Methode, in: ZfB. 66. Jg., 1996, Heft 7, S. 793 - 812.
- KIRSCH, WERNER; ESSER, WERNER-MICHAEL; GABELE, EDUARD (1979):** Das Management des geplanten Wandels von Organisationen, Stuttgart, 1979.
- KLEINALTENKAMP, MICHAEL (1995):** Marktsegmentierung, in: Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff (Hrsg.), Technischer Vertrieb - Grundlagen, Berlin et al., 1995, S. 663 - 700.
- KLEINALTENKAMP, MICHAEL (1996):** Customer Integration - Kundenintegration als Leitbild für das Business-to-Business-Marketing, in: Kleinaltenkamp, Michael; Fließ, Sabine; Jacob, Frank (Hrsg.), Customer-Integration: von der Kundenorientierung zur Kundenintegration, Wiesbaden, 1996, S. 13 - 24.
- KLEINALTENKAMP, MICHAEL (1997a):** Kundenintegration, in: WiSt, 27. Jg., 1997, Heft 7, S. 350 - 354.
- KLEINALTENKAMP, MICHAEL (1997b):** Integrativität als Kern einer umfassenden Leistungslehre, in: Backhaus, Klaus; Günter, Bernd; Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff; Raffée, Hans (Hrsg.), Marktleistung und Wettbewerb - Strategische und operative Perspektiven der marktorientierten Leistungsgestaltung, Festschrift für Werner H. Engelhardt zum 65. Geburtstag, Wiesbaden, 1997, S. 83 - 114.
- KLEINALTENKAMP, MICHAEL; MARRA, ANDREAS (1997):** Kapazitätsplanung bei Integration externer Faktoren, in: Corsten, Hans; Stuhlmann, Stephan (Hrsg.), Kapazitätsmanagement in Dienstleistungsunternehmen: Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, Wiesbaden, 1997, S. 55 - 80.
- KLINGEBIEL, NORBERT (1996):** Leistungsrechnung/ Performance Measurement als bedeutsamer Bestandteil des internen Rechnungswesens, in: krp, 40. Jg., 1996, Heft 2, S. 77 - 84.
- KLINGEBIEL, NORBERT (1997a):** Leistungscontrolling im New Public Management, in: BFuP, 49. Jg., 1997, Heft 6, S. 629 - 652.
- KLINGEBIEL, NORBERT (1997b):** Performance Measurement-Systeme, in: WISU, 26. Jg., 1997, Heft 7, S. 655 - 663.
- KLINGEBIEL, NORBERT (1997c):** Selektion attraktiver Kundenbeziehungen, in: krp, 41. Jg., 1997, Heft 3, S. 133 - 141.

- KLINGEBIEL, NORBERT (1998):** Performance Management - Performance Measurement, in: ZP, 9. Jg., 1998, Heft 9, S. 1 - 15.
- KLINGEBIEL, NORBERT (1999a):** Performance Measurement-Systeme - Prüfsteine der Umsetzung, in: Controller Magazin, XX. Jg. 1999, Heft 2, S. 123 - 126.
- KLINGEBIEL, NORBERT (1999b):** Performance Measurement: Grundlagen - Ansätze - Fallstudien, Wiesbaden, 1999.
- KLOOCK, JOSEF (1990):** Leistung, in: Lück, Wolfgang (Hrsg.), Lexikon der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., Landsberg am Lech, 1990, S. 715 - 716.
- KLOOCK, JOSEF; SIEBEN, GÜNTER; SCHILDBACH, THOMAS (1990):** Kosten- und Leistungsrechnung, 5. Aufl., Düsseldorf, 1990.
- KNOLMAYER, GERHARD (1989):** Potentialplanung, in: Macharzina, Klaus; Welge, Martin K. (Hrsg.), Handwörterbuch Export und Internationale Unternehmung, Band XII, Stuttgart, 1989, Sp. 1672 - 1682.
- KNORREN, NORBERT (1998):** Wertorientierte Gestaltung der Unternehmensführung, Diss., Wiesbaden, 1998.
- KNYPHAUSEN ZU, DODO (1992):** Wertorientiertes Strategisches Management, in: ZP, XX. Jg., 1992, Heft 4, S. 331 - 352.
- KNYPHAUSEN ZU, DODO (1993):** "Why are firms different?". Der "Ressourcenorientierte Ansatz" im Mittelpunkt einer aktuellen Kontroverse im Strategischen Management, in: DBW, 53. Jg., 1993, Heft 6, S. 771 - 792.
- KOCH, JOACHIM (1990):** Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Aufl., München, 1990.
- KOSIOL, ERICH (1972a):** Kostenrechnung und Kalkulation, 2. Aufl., Berlin/ New York, 1972.
- KOSIOL, ERICH (1972b):** Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Hamburg, 1972.
- KOSIOL, ERICH (1976):** Organisation der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden, 1976.
- KOTLER, PHILIP; BLIEMEL, FRIEDHELM (1995):** Marketing-Management: Analyse, Planung, Umsetzung und Steuerung, 8. Aufl., Stuttgart, 1995.

- KOTLER, PHILIP; BLIEMEL, FRIEDHELM (1999):** Marketing-Management: Analyse, Planung, Umsetzung und Steuerung, 9. Aufl., Stuttgart, 1999.
- KRAHE, ANDREAS (1999):** Balanced Scorecard - Baustein zu einem prozeßorientierten Controlling?, in: Controller Magazin, 24. Jg., 1999, Heft 2, S. 116 - 122.
- KRAUSE, BJÖRN (1999):** Nachhaltige Sicherung von Wettbewerbsvorteilen durch Ressourcen Accounting, Diplomarbeit am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling, der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf (unveröffentlicht), Düsseldorf, 1999.
- KREIKEBAUM, HARTMUT (1993):** Strategische Unternehmensplanung, 5. Aufl., Stuttgart; Berlin; Köln, 1993.
- KRÜGER, SABINE MARIA (1997):** Profitabilitätsorientierte Kundenbindung durch Zufriedenheitsmanagement: Kundenzufriedenheit und Kundenwert als Steuerungsgröße für die Kundenbindung in marktorientierten Dienstleistungsunternehmen, Diss., München, 1997.
- KRÜGER, WILFRIED (1979):** Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmungspolitik, in: BFuP, 31. Jg., 1979, Heft 2, S. 158 - 169.
- KRYSTEK, ULRICH (1990a):** Früherkennungssysteme als Instrument des Controlling, in: Mayer, Elmar; Weber, Jürgen (Hrsg.), Handbuch Controlling, Stuttgart, 1990, S. 419 - 442.
- KRYSTEK, ULRICH (1990b):** Controlling und Frühaufklärung. Stand und Entwicklungstendenzen von Systemen der Frühaufklärung, in: Controlling, 2. Jg., 1990, Heft 2, S. 68 - 75.
- KÜNZEL, HANSJÖRG (1999):** Management interner Kunden-Lieferanten-Beziehungen, Diss., Wiesbaden, 1999.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1987):** Konzeption des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.), Rechnungswesen und EDV, 8. Saarbrücker Arbeitstagung, Heidelberg, 1987, S. 82 - 116.
- KÜPPER, HANS-ULRICH (1994):** Kosten und Leistung, in: Busse von Colbe, Walther (Hrsg.), Lexikon des Rechnungswesens: Handbuch der Bilanzierung und Prüfung,

der Erlös-, Finanz-, Investitions- und Kostenrechnung, 3. Aufl., München et al., 1994, S. 399 - 400.

KÜPPER, HANS-ULRICH (1997): Controlling. Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 2. Aufl., Stuttgart, 1997.

KÜPPER, HANS-ULRICH; WEBER, JÜRGEN; ZÜND, ANDRÉ (1990): Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung, in: ZfB, 60. Jg., 1990, Heft 3, S. 281 - 293.

KUST, PETER NAYLAND (1999): Information overload: IT managers must focus to bring order out of chaos, in: Infoworld, 21. Jg., 1999, Heft 6, S. 62.

KUTSCHKER, MICHAEL (1995): Joint Ventures, in: Tietz, Bruno; Köhler, Richard; Zentes, Joachim (Hrsg.), Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4, Handwörterbuch des Marketing, 2. Aufl., 1995, Sp. 1079 - 1090.

LEBAS, MICHAEL (1994): Managerial accounting in France. Overview of past tradition and current practice, in: The European Accounting Review, 3. Jg., 1994, Heft 3, S. 471 - 487.

LEHMANN, FRANK-OLIVER (1992): Zur Entwicklung eines koordinationsorientierten Controlling-Paradigmas, in: zfbf, 44. Jg., 1992, Heft 1, S. 45 - 61.

LEHMANN, M. R. (1942): Die betriebliche Leistung und ihre Beurteilung, in: Henzel, Friedrich (Hrsg.), Leistungswirtschaft. Festschrift für Fritz Schmidt zum 60. Geburtstag, Berlin/Wien, 1942, S. 7 - 25.

LEIMER, HENRY W. (1991): Vernetztes Denken im Schweizerischen Bankenverein, in: Probst, Gilbert J. B.; Gomez, Peter (Hrsg.), Vernetztes Denken: ganzheitliches Führen in der Praxis, 2. Aufl., Wiesbaden, 1991, S.41 - 65.

LEWIS, THOMAS G. (1995.): Steigerung des Unternehmenswertes - Total Value Management, 2. Aufl., Landsberg/ Lech, 1995.

LEWIS, THOMAS G.; LEHMANN, STEFFEN (1992): Überlegene Investitionsentscheidungen durch CFROI, in: Bfup, 44. Jg., 1992, Heft 1, S. 1 - 13.

LINGLE, JOHN H.; SCHIEMANN, WILLIAM A. (1996): From Balanced Scorecard to Strategic Gauges: Is Measurement Worth It?, in: American Management Association, XX. Jg., 1996, Heft 3, S. 56 - 61.

- LINGNAU, VOLKER (1998):** Geschichte des Controlling, in: WiSt, 27. Jg., 1998, Heft 6, S. 274 - 281.
- LORENTZ, S. (1932):** Der betriebswirtschaftliche Leistungsbegriff, in: ZfB, 9. Jg., 1932, S. 372 - 378.
- LYNCH, RICHARD R.; CROSS, KELVIN F. (1995):** Measure up!: Yardsticks for Continuous Improvement, 2. Aufl., Oxford, 1995.
- MAHONEY, JOSEPH T.; PANDIAN, J. RAJENDRAN (1992):** The resource-based view within the conversation of strategic management, in: Strategic Management Journal, 13. Jg., 1992, Heft 5, S. 363 - 380.
- MAISEL, LAWRENCE S. (1992):** Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach, in; Journal of Cost Management, 6. Jg., 1992, Heft 2, S. 47 - 52.
- MALERI, RUDOLF (1997):** Grundlagen der Dienstleistungsproduktionen, 4. Aufl., Berlin et al., 1997.
- MÄNNEL, WOLFGANG (1983a):** Grundkonzeption einer entscheidungsorientierten Erlösrechnung, in: krp, 27. Jg., 1983, Heft 2, S. 55 - 70.
- MÄNNEL, WOLFGANG (1983b):** Zur Gestaltung der Erlösrechnung, in. Chmielewicz, Klaus (Hrsg.), Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung, Stuttgart, 1983, S. 119 - 150.
- MÄNNEL, WOLFGANG (1990a):** Leistungsrechnung, in: krp, 34. Jg., 1990, Heft 3, S. 194 - 195.
- MÄNNEL, WOLFGANG (1990b):** Leistungs- und Erlösrechnung, 2. Aufl., Lauf a. d. Pegnitz, 1990.
- MARIK, MONIKA (1995):** Leistungsrechnung in Nonprofit-Organisationen - ein Instrument zur systematischen Erfassung und Analyse von Leistungsdaten, Diss., Linz, 1995.
- MASCHMEYER, VOLKER (1998):** Management by Balanced Scorecard - alter Wein in neuen Schläuchen?, in: Personalführung, 31. Jg., 1998, Heft 5, S. 74 - 80.
- MASKELL, BRIAN H. (1989a):** Performance Measurement for World Class Manufacturing, in: Management Accounting, 25. Jg., 1989, Heft 5, S. 32 - 33.

- MASKELL, BRIAN H. (1989b):** Performance Measurement for World Class Manufacturing 2, in: Management Accounting, 25. Jg., 1989, Heft 6, S. 32 - 33.
- MASKELL, BRIAN H. (1989c):** Performance Measurement for World Class Manufacturing 3, in: Management Accounting, 25. Jg., 1989, Heft 7/8, S. 48 - 50.
- MASKELL, BRIAN H. (1989d):** Performance Measurement for World Class Manufacturing 4, in: Management Accounting, 25. Jg., 1989, Heft 9, S. 64 - 66.
- MASKELL, BRIAN H. (1991):** Performance Measurement for World Class Manufacturing. A Model for American Companies, Cambridge/ Mass., 1991.
- MATA, FRANCISCO J.; FUERST, WILLIAM L.; BARNEY, JAY B. (1995):** Information Technology and Sustained Competitive Advantage: A Resource-Based Analysis, in: MIS Quarterly, 19. Jg., 1995, Heft 4, S. 487 - 505.
- MATHEIS, MICHAEL; SCHALCH, OLIVER (1999):** Balanced Scorecard und Economic Value Added, in: io Management Zeitschrift, 68. Jg., 1999, Heft 4, S. 37 - 43.
- MATSCHKE, MANFRED J.; KOLF, JOHANNES (1980):** Historische Entwicklung, Begriff und organisatorische Probleme des Controlling, in: Der Betrieb, 33. Jg., 1980, Heft 12, S. 601 - 607.
- MCCUNE, JENNY C. (1998):** Data, data, everywhere, in: Management Review, 87. Jg., 1998, Heft 10, S. 10 - 12.
- MCCUNN, PAUL (1998):** The Balanced Scorecard - the eleventh commandment, in: Management Accounting, 76. Jg., 1998, Heft 11, S. 34 - 36.
- MCKENZIE, FRANCINE C.; SHILLING, MATTHEW D. (1998):** Avoiding Performance Measurement Traps: Ensuring Effective Incentive Design and Implementation, in: Compensation and Benefits Review, 30. Jg., 1998, Heft 4, S. 57 - 65.
- MCNAIR, CAROL J.; LYNCH, RICHARD L.; CROSS, KELVIN, F. (1990):** Do financial and nonfinancial performance measures have to agree?, in: Management Accounting, 72. Jg., 1990, Heft 11, S. 28 - 36.
- MEFFERT, HERIBERT; BRUHN, MANFRED (1995):** Dienstleistungsmarketing: Grundlagen, Konzepte, Methoden, mit Fallbeispielen, Wiesbaden, 1995.
- MEISTER, PETER (1991):** Vernetztes Denken bei der Markteinführung neuer Produkte. Dargestellt am Beispiel der Hilti AG, in: Probst, Gilbert J. B.; Gomez, Peter

- (Hrsg.), Vernetztes Denken: ganzheitliches Führen in der Praxis, 2. Aufl., Wiesbaden, 1991, S. 145 - 161.
- MELLEROWICZ, KONRAD (1958):** Leistung, in: Seischab, Hans; Schwantag, Karl (Hrsg.), HWB, Bd. 3, 3. Aufl., Stuttgart, 1958, Sp. 3774 - 3776.
- MELLEROWICZ, KONRAD (1963):** Kosten und Kostenrechnung. Band 1: Theorie der Kosten, 4. Aufl., Berlin, 1963.
- MENRAD, SIEGFRIED (1975):** Kosten und Leistung, in: Grochla, Erwin; Wittmann, Waldemar (Hrsg.), HWB, 4. Aufl., Stuttgart, 1975, Sp. 2280 - 2290.
- MERTENS, PETER (1997):** Die Kehrseite der Prozeßorientierung, in: Controlling, 9. Jg., 1997, Heft 2, S. 110 - 111.
- MERTENS, PETER; CAS, KLEMEN; MEIER, MARCO (1997):** Die Integration von internen und externen Informationen als Herausforderung für das Controlling, in: Becker, Wolfgang; Weber, Jürgen (Hrsg.), Kostenrechnung: Stand und Entwicklungsperspektiven. Wolfgang Männel zum 60. Geburtstag, Wiesbaden, 1997, S. 368 - 382.
- MERTES, MARTIN (i.V.):** Controlling in der katholischen Kirche. Aufgaben, Instrumente und Organisation, Diss., i.V.
- MÉVELLEC, PIERRE (1995):** The French Approach to ABC, in: Australian Accountant, 65. Jg., 1995, Heft 3, S. 10 - 20.
- MEYER, ANTON (1991):** Dienstleistungs-Marketing, in: DBW, 51. Jg., 1991, Heft 2, S. 195 - 209.
- MEYER, ANTON (1997):** Kundenzufriedenheit mit Investitionsgüteranbietern - Messung der Kundenzufriedenheit als Basis eines Managements der Kundennähe, in: Backhaus, Klaus; Günter, Bernd; Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff; Raffée, Hans (Hrsg.), Marktleistung und Wettbewerb - Strategische und operative Perspektiven der marktorientierten Leistungsgestaltung, Festschrift für Werner H. Engelhardt zum 65. Geburtstag, Wiesbaden, 1997, S. 309 - 330.
- MEYER, ANTON; DORNACH, FRANK (1998):** Das Deutsche Kundenbarometer - Qualität und Zufriedenheit, in: Simon, Hermann; Homburg, Christian (Hrsg.), Kundenzufriedenheit: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., 1998, S. 179 - 200.

- MEYER, ANTON; WESTERBARKEY, PETER (1998):** Zufriedenheit von Hotelgästen - Entwurf eines selbstregulierenden Systems, in: Simon, Hermann; Homburg, Christian (Hrsg.), Kundenzufriedenheit: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., 1998, S. 441 - 458.
- MICHEL, UWE (1997):** Strategien zur Wertsteigerung erfolgreich umsetzen - Wie die Balanced Scorecard ein wirkungsvolles Shareholder Value Management unterstützt, in: Horváth, Péter (Hrsg.), Das neue Steuerungssystem des Controllers. Von Balanced Scorecard bis US-GAAP, Stuttgart, 1997, S. 273 - 288.
- MICHEL, UWE (1999):** Wertmanagement. Ein umfassender und durchgängiger Ansatz zur kapitalmarktorientierten Unternehmenssteuerung, in: Controlling, 11. Jg., 1999, Heft 8/9, S. 371 - 379.
- MITTERBAUER, PETER (1998):** Das "11. Gebot" - Kundenorientierung im Controlling, in: Controller Magazin, 23. Jg., 1998, Heft 5, S. 311 - 314.
- MOMBURG, MARGRET (1939):** Leistungsmessung im Betriebe. Möglichkeiten und Grenzen, Berlin, 1939.
- MORRISSEY, EILEEN; HUDSON, GARY (1997):** A smarter way to run a business. Tools to help meet both financial and strategic goals, in: Journal of Accountancy, 183. Jg., 1997, Heft 1, S. 48 - 50.
- MÜLLER, ARMIN (1996):** Kann die koordinationsbezogene Konzeption eine theoretische Fundierung des Controlling hervorbringen?, in: krp, 40. Jg., 1996, Heft 3, S. 139 - 147.
- MÜLLER, WOLFGANG (1974):** Die Koordination von Informationsbedarf und Informationsbeschaffung als zentrale Aufgabe des Controlling, in: zbf, 26. Jg., 1974, S. 683 - 693.
- NEELY, ANDY; GREGORY, MIKE; PLATTS, KEN (1995):** Performance Measurement System Design: A Literature Review and Research Agenda, in: International Journal of Operations and Production Management, 15. Jg., 1995, Heft 4, S. 80 - 116.
- NEWING, ROD (1995):** Wake up to the Balanced Scorecard, in: Management Accounting, 73. Jg., 1995, Heft 3, S. 22 - 23.

- NIESCHLAG, ROBERT; DICHTL, ERWIN; HÖRSCHGEN, HANS (1991):** Marketing, 16. Aufl., Berlin, 1991.
- NORREKLIT, HANNE (1996):** A Framework for Resource Control, in: Norreklit, Lennart; Schoenfeld, Hanns Martin W. (Hrsg.), Resources of the firm. Creating, controlling and accounting, Kopenhagen, 1996, S. 115 - 144.
- NORREKLIT, LENNART (1996):** Resource Construction of the Firm - a Philosophy of the Firm, in: Norreklit, Lennart; Schoenfeld, Hanns Martin W. (Hrsg.), Resources of the firm. Creating, controlling and accounting, Kopenhagen, 1996, S. 9 - 77.
- NORREKLIT, LENNART; SCHOENFELD, HANNS MARTIN W. (1996):** Introduction, in: Norreklit, Lennart; Schoenfeld, Hanns Martin W. (Hrsg.), Resources of the firm. Creating, controlling and accounting, Kopenhagen, 1996, S. 7 - 8.
- OECHSLER, WALTER A.; STEINEBACH, NIKOLAUS (1983):** Leistung und Leistungsbegriff im höheren Dienst, in: Verantwortung und Leistung, XX. Jg., 1983, Heft 8, S. 2 - 48.
- OESTERLE, MICHAEL-JÖRG (1995):** Probleme und Methoden der Joint Venture-Erfolgsbewertung, in: ZfB, 65. Jg., 1995, Heft 9, S. 987 - 1004.
- OLVE, NILS-GÖRAN; ROY, JAN; WETTER, MAGNUS (1999):** Performance Drivers. A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard, Chichester et al., 1999.
- PAGE, MIKE; PITT, LEYLAND; BERTHON, PIERRE (1996):** Analysing and Reducing Customer Defections, in: Long Range Planning, 29. Jg., 1996, Heft 6, S. 821 - 834.
- PAMPEL, JOCHEN R. (1996):** Ressourcenorientierung für das Kostenmanagement, in: krp, 40. Jg., 1996, Heft 6, S. 321 - 330.
- PARTRIDGE, MIKE; PERREN, LEW (1997):** Winning Ways with a Balanced Scorecard, in: Accountancy - International Edition, 109. Jg., 1997, Heft 8, S. 50 - 51.
- PAUL, MICHAEL; RECKENFELDERBÄUMER, MARTIN (1997):** Preispolitik und Kostenmanagement - neue Perspektiven unter Berücksichtigung von Immaterialität und Integrativität, in: Kleinaltenkamp, Michael (Hrsg.), Dienstleistungsmarketing: Konzeptionen und Anwendungen, Wiesbaden, 1995, S. 225 - 260.

- PAUSENBERGER, EHRENFRIED; ROTH, ANDREAS (1997):** Störfaktoren im internationalen Controlling, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 49. Jg., 1997, Heft 6, S. 580 - 595.
- PENROSE, EDITH TILTON (1959):** The Theory of the Growth of the Firm, New York, 1959.
- PESCH, ANDRÉ (1994):** Empowerment, in: WISU, 23. Jg., 1994, Heft 6, S. 508.
- PETERAF, MARGARET A. (1993):** The Cornerstones of Competitive Advantage: A Resource-Based View, in: Strategic Management Journal, 14. Jg., 1993, Heft 3, S. 179 - 191.
- PFOHL, HANS-CHRISTIAN; ZETTELMEYER, BERND (1987):** Strategisches Controlling?, in: ZfB, 57. Jg., 1987, Heft 2, S. 145 - 175.
- PLINKE, WULFF (1993):** Leistungs- und Erlösrechnung, in: Wittmann, Waldemar (Hrsg.), HWB, Bd. 2, 5. Aufl., Stuttgart, 1993, Sp. 2563 - 2568.
- PLINKE, WULFF (1995):** Grundlagen des Marktprozesses, in: Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff (Hrsg.), Technischer Vertrieb - Grundlagen, Berlin et al., 1995, S. 3 - 95.
- PLINKE, WULFF (1997a):** Industrielle Kostenrechnung: Eine Einführung, 4. Aufl., Berlin, 1997.
- PLINKE, WULFF (1997b):** Grundlagen des Geschäftsbeziehungsmanagement, in: Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff (Hrsg.), Geschäftsbeziehungsmanagement, Berlin et al., 1997, S. 1 - 62.
- PORTER, MICHAEL E. (1999):** Wettbewerbsvorteile - Spitzenleistungen erreichen und behaupten, 5. Aufl., Frankfurt/ Main; New York, 1999.
- PORTER, MICHAEL E.; FULLER, MARK B. (1989):** Koalitionen und globale Strategien, in: Porter, Michael E. (Hrsg.), Globaler Wettbewerb: Strategien der neuen Internationalisierung, Wiesbaden, 1989, S. 363 - 382.
- PRAHALAD, C. K.; HAMEL, GARY (1990):** The Core Competence of the Corporation, in: HBR, 68. Jg., 1990, Heft 3, S. 79 - 91.
- PROBST, GILBERT J. B.; BÜCHEL, BETTINA S. T. (1998):** Organisationales Lernen: Wettbewerbsvorteil der Zukunft, 2. Aufl., Wiesbaden, 1998.

- PROBST, GILBERT J. B.; GOMEZ, PETER (1991a):** Die Methodik des vernetzten Denkens zur Lösung komplexer Probleme, in: Probst, Gilbert J. B.; Gomez, Peter (Hrsg.), Vernetztes Denken: ganzheitliches Führen in der Praxis, 2. Aufl., Wiesbaden, 1991, S. 3 - 20.
- PROBST, GILBERT J. B.; GOMEZ, PETER (1991b):** Vernetztes Denken für die strategische Führung eines Zeitschriftenverlages, in: Probst, Gilbert J. B.; Gomez, Peter (Hrsg.), Vernetztes Denken: ganzheitliches Führen in der Praxis, 2. Aufl., Wiesbaden, 1991, S. 23 - 39.
- PROBST, GILBERT J. B.; GOMEZ, PETER (1991c):** Vernetztes Denken im Einzelhandel - Erfolgsfaktoren einer Buchhandelskette, in: Probst, Gilbert J. B.; Gomez, Peter (Hrsg.), Vernetztes Denken: ganzheitliches Führen in der Praxis, 2. Aufl., Wiesbaden, 1991, S. 67 - 78.
- RAFFÉÉ, HANS (1993):** Gegenstand, Methoden und Konzepte der Betriebswirtschaftslehre, in: Bitz, Michael et al. (Hrsg.), Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1, 3. Aufl., 1993, S. 1 - 46.
- RAPP, REINHOLD (1992):** Qualitatives Controlling durch Kundenzufriedenheit, in: USW - Working Paper; Universitätsseminar der Wirtschaft Schloss Gracht, Bd. 8, 1992.
- RAPP, REINHOLD (1995):** Kundenzufriedenheit durch Servicequalität: Konzeption - Messung - Umsetzung, Diss., Wiesbaden, 1995.
- RAPPAPORT, ALFRED (1981):** Selecting Strategies that create shareholder value, in: HBR, XX. Jg. 1981, Heft 3, S. 139 - 149.
- RAPPAPORT, ALFRED (1986):** Creating Shareholder Value. The New Standard for Business Performance, New York, 1986.
- RAPPAPORT, ALFRED (1999):** Shareholder Value. Ein Handbuch für Manager und Investoren, 2. Aufl., Stuttgart, 1999.
- RASCHE, CHRISTOPH; WOLFRUM, BERND (1994):** Ressourcenorientierte Unternehmensführung, in: DBW, 54. Jg., 1994, Heft 4, S. 501 - 517.
- RECKENFELDERBÄUMER, MARTIN (1995a):** Immaterialität und Integrativität als Leistungsmerkmale - kritische Analyse und weiterführende Überlegungen, in: Engel-

hardt, Werner H. (Hrsg.), Potentiale - Prozesse - Leistungsbündel: Diskussionsbeiträge zur Leistungstheorie, Bochum, 1995, S. 1 - 25.

RECKENFELDERBÄUMER, MARTIN (1995b): Potential - Prozeß - Ergebnis: eine neue Sichtweise der "Leistungsdimensionen", in: Engelhardt, Werner H. (Hrsg.), Potentiale - Prozesse - Leistungsbündel: Diskussionsbeiträge zur Leistungstheorie, Bochum, 1995, S. 51 - 69.

RECKENFELDERBÄUMER, MARTIN (1995c): Marketing-Accounting im Dienstleistungsbereich. Konzeption eines prozeßkostengestützten Instrumentariums, Bochumer Beiträge zur Unternehmensführung und Unternehmensforschung, Bd. 46, Wiesbaden, 1995.

RECKENFELDERBÄUMER, MARTIN (1997): Management zentraler Service-Bereiche - Entwurf eines konzeptionellen Rahmens zur Erlangung von Wettbewerbsvorteilen, in: Engelhardt, Werner Hans; Hammann, Peter, Schriften zum Marketing, Nr. 36, Bochum, 1997.

REED, RICHARD; DEFILIPPI, ROBERT J. (1990): Causal Ambiguity, Barriers to Imitation, and Sustainable Competitive Advantage, in: Academy of Management Review, 15. Jg., 1990, Heft 1, S. 88 - 102.

REICHHELD, FREDERICK F.; SASSER, W. EARL (1991): Zero-Migration: Dienstleister im Sog der Qualitätsrevolution, in: Harvardmanager, 13. Jg., 1991, Heft 4, S. 108 - 116.

REICHMANN, THOMAS (1996): Management und Controlling. Gleiche Ziele - unterschiedliche Wege und Instrumente, in: ZfB, 66. Jg., 1996, Heft 5, S. 559 - 585.

REICHMANN, THOMAS (1997): Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten. Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption, 5. Aufl., München, 1997.

REINECKER, HILMAR H. (1990): Indikatoren-Controlling. sUR/PC = ein strategisches Unternehmens-Radar, in: Controller Magazin, 15. Jg., 1990, Heft 6, S. 291 - 294.

REIB, MICHAEL (1997a): Organisatorische Verankerung des Controlling in den Unternehmensstrukturen des 21. Jahrhunderts, in: Gleich, Ronald; Seidenschwarz, Werner (Hrsg.), Die Kunst des Controlling: Prof. Dr. Péter Horváth zum 60. Geburtstag, München, 1997, S. 367 - 380.

- REB, MICHAEL (1997b):** Was ist schädlich an der Prozeßorientierung?, in: Controlling, 9. Jg., 1997, Heft 2, S. 112 - 113.
- RICHARDSON, PETER R., GORDON, JOHN R. M. (1980):** Measuring Total Manufacturing Performance, in: Sloan Management Review, 11. Jg., 1980, Winter, S. 47 - 58.
- RIEPER, BERND; WITTE, THOMAS; BERENS, WOLFGANG (1996):** Betriebswirtschaftliches Controlling: Planung - Entscheidung - Organisation; Festschrift für Univ.-Prof. Dr. Dietrich Adam zum 60. Geburtstag, Wiesbaden, 1996.
- ROEST, PIM (1997):** The Golden Rules for implementing the Balanced Business Scorecard, in: Information Management & Computer Security, 5. Jg., 1997, Heft 5, S. 163 - 165.
- ROGGO, JOSEPH (1995):** Strategisches Management in Wirtschaftsverbänden, Diss., Aachen, 1995.
- RONEN, BOAZ; SPIEGLER, ISRAEL (1991):** Information as inventory, in: Information & Management, 21. Jg., 1991, S. 239 - 247.
- ROSADA, MICHAEL (1990):** Kundendienststrategien im Automobilssektor: theoretische Fundierung und Umsetzung eines Konzeptes zur differenzierten Vermarktung von Sekundärdienstleistungen, Diss., Berlin, 1990.
- RUGHASE, OLAF G. (1999):** Jenseits der Balanced Scorecard: strategische Wettbewerbsvorteile messen, Berlin, 1999.
- RUMMLER, GEARY A.; BRACHE, ALAN P. (1990):** Improving performance: how to manage the white space on the organizational chart, San Francisco, 1990.
- RÜRUP, BERT (1982):** Die Nutzwertanalyse, in: WiSt, XX. Jg., 1982, Heft 3, S. 109 - 113.
- SCHELLHASE, RALF; FRANKEN, BIRGIT (1998):** Der Einsatz der Conjoint-Analyse im Marketing-Controlling. Das Beispiel des öffentlichen Theaterbetriebes, in: Controlling, 10. Jg., 1998, Heft 3, S. 166 - 173.
- SCHIERENBECK, HENNER (1995):** Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 12. Aufl., München, 1995.
- SCHILDBACH, THOMAS (1992):** Begriff und Grundproblem des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Spremann, Klaus; Zur, Eberhard (Hrsg.), Control-

- ling. Grundlagen - Informationssysteme - Anwendungen, Wiesbaden, 1992, S. 21 - 36.
- SCHMALTZ, K. (1927):** Leistung und Leistungswert, in: Nicklisch, Heinrich (Hrsg.), HWB, Bd. 3, Stuttgart, 1927, Sp. 1156 - 1158.
- SCHMIDBERGER, JÜRGEN (1993):** Leistungsrechnung - Bedeutendes Element eines controllingorientierten Rechnungswesens für öffentliche Verwaltungen, in: Controlling, 5. Jg., 1993, Sonderheft 1, S. 36 - 45.
- SCHMIDBERGER, JÜRGEN (1994):** Controlling für öffentliche Verwaltungen. Funktionen - Aufgabenfelder - Instrumente, 2. Aufl., Diss., Wiesbaden, 1994.
- SCHMIDT, ANDREAS (1986):** Das Controlling als Instrument zur Koordination der Unternehmensführung. Eine Analyse der Koordinationsfunktion des Controlling unter entscheidungsorientierten Gesichtspunkten, Diss., Frankfurt/ Main et al., 1986.
- SCHMIDT, GÖTZ (1988):** Methoden und Techniken der Organisation, 8. Aufl., Gießen, 1988.
- SCHMIDT, RALF-BODO (1977):** Wirtschaftslehre der Unternehmung. Bd. 1, Grundlagen und Zielsetzungen, 2. Aufl., Stuttgart, 1977.
- SCHMIDT, RUDOLF (1993):** Grundfunktionen des Controlling, in: krp, 37. Jg., 1993, Sonderheft 1, S. 63 - 70.
- SCHMIDT, RUDOLF (1995):** Grundfunktionen des Controlling. Eine Analyse der betriebswirtschaftlichen Literatur zum Stand der aufgabenorientierten Controlling-Diskussion, Diss., Frankfurt/ Main et al., 1995.
- SCHNEIDER, DIETER (1991):** Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung - Zugleich ein Beitrag zur innerbetrieblichen Verrechnung von Dienstleistungen, in: Der Betrieb, 44. Jg., 1991, Heft 15, S. 765 - 772.
- SCHNEIDER, DIETER (1992):** Controlling im Zwiespalt zwischen Koordination und interner Mißerfolgs-Verschleierung, in: Horváth, Péter (Hrsg.), Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart, 1992, S. 11 - 35.
- SCHNITTKA, MATTHIAS; STAUDER, THOMAS (1995):** Leistungsdimensionen und zeitlicher Ablauf der Leistungserstellung: Entwicklung eines Leistungsmodells, in: En-

gelhardt, Werner H. (Hrsg.), Potentiale - Prozesse - Leistungsbündel: Diskussionsbeiträge zur Leistungstheorie, Bochum, 1995, S. 71 - 83.

SCHOENFELD, HANNS MARTIN W. (1996): The Concept of Resource Accounting, in: Norrekliit, Lennart; Schoenfeld, Hanns Martin W. (Hrsg.), Resources of the firm. Creating, controlling and accounting, Kopenhagen, 1996, S. 79 - 114.

SCHOENFELD, HANNS MARTIN W. (1997): Ressourcen Accounting - Ein Ansatz zur Erweiterung der Kostenrechnung, in: Becker, Wolfgang; Weber, Jürgen (Hrsg.), Kostenrechnung: Stand und Entwicklungsperspektiven. Wolfgang Männel zum 60. Geburtstag, Wiesbaden, 1997, S. 429 - 445.

SCHOLZ, RAINER; VROHLINGS, ALWIN (1994): Prozeß-Struktur-Transparenz, in: Gaitanides, Michael; Scholz, Rainer; Vrohling, Alwin; Raster, Max (Hrsg.), Prozeßmanagement: Konzepte, Umsetzungen und Erfahrungen, München; Wien, 1994, S. 37 - 56.

SCHÖNE, KATRIN (1997): Controlling der Informationsinfrastruktur. Entwicklungsstand - Gestaltungskonzeption - Perspektiven, Diss., Wiesbaden, 1997.

SCHRECKLING, EDWARD (1998): Erlösrechnung im industriellen Produktgeschäft: ein Beitrag zum Marketingcontrolling, Diss., Wiesbaden, 1998.

SCHWEIKART, JÖRG (1997): Integrative Prozeßkostenrechnung: kundenorientierte Analyse von Leistungen im industriellen Business-to-Business-Bereich, Diss., Wiesbaden, 1997.

SCHWEITZER, MARCELL; FRIEDL, BIRGIT (1992): Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption, in: Spremann, Klaus; Zur, Eberhard (Hrsg.), Controlling. Grundlagen - Informationssysteme - Anwendungen, Wiesbaden, 1992, S. 141 - 167.

SCHWEITZER, MARCELL; KÜPPER, HANS-ULRICH (1995): Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 6. Aufl., München, 1995.

SEICHT, GERHARD (1990): Industrielle Anlagenwirtschaft, in: Schweitzer, Marcell (Hrsg.), Industriebetriebslehre: das Wirtschaften in Industrieunternehmen, München, 1990, S.336 - ????

SEIDENSCHWARZ, BARBARA (1992): Entwicklung eines Controllingkonzeptes für öffentliche Institutionen - dargestellt am Beispiel einer Universität, München, 1992.

- SEIDENSCHWARZ, WERNER (1991):** Target Costing, in: Controlling, 3. Jg., 1991, Heft 4, S. 198 - 203.
- SEIDENSCHWARZ, WERNER (1994):** Target Costing - Verbindliche Umsetzung markt-orientierter Strategien, in: krp, 38. Jg., 1994, Heft 1, S. 74 - 83.
- SELCHERT, WILHELM (1971):** Die Ausgliederung von Leistungsfunktionen in betriebswirtschaftlicher Sicht, Berlin, 1971.
- SELLENHEIM, MICHAEL R. (1991):** J.I. Case Company. Performance Measurement, in: Management Accounting, 73. Jg., 1991, Heft 9, S. 50 - 53.
- SENGE, PETER M. (1996):** Die fünfte Disziplin: Kunst und Praxis der lernenden Organisation, 2. Aufl., Stuttgart, 1996.
- SHOSTACK, G. LYNN (1977):** Breaking Free from Product Marketing, in: Journal of Marketing, 41. Jg., 1977, Heft 2, S. 73 - 80.
- SHOSTACK, G. LYNN (1984):** Desingning Services that Deliver, in: HBR, XX. Jg., 1984, Heft 1, S. 133 - 139.
- SHOSTACK, G. LYNN (1987):** Service Positioning Througp Structural Change, in: Journal of Marketing, 51. Jg., 1987, Heft 1, S. 34 - 43.
- SIMON, HERMANN; DAHLHOFF, DENISE (1998):** Target Pricing und Target Costing mit Conjoint Measurement. Wege zum Preiskonsens zwischen Controlling und Marketing, in: Controlling, 10. Jg., 1998, Heft 2, S. 92 - 96.
- SIMON, HERMANN; HOMBURG, CHRISTIAN (1998):** Kundenzufriedenheit als strategischer Erfolgsfaktor - Einführende Überlegungen, in: Simon, Hermann; Homburg, Christian (Hrsg.), Kundenzufriedenheit: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., 1998, S. 17 - 31.
- SJURTS, INSA (1995):** Kontrolle, Controlling und Unternehmensführung: theoretische Grundlagen und Problemlösungen für das operative und strategische Management, Diss., Wiesbaden, 1995.
- SMITH, MALCOLM (1997):** Putting NFIs to work in a balanced scorecard environment, in: Management Accounting, 75. Jg., 1997, Heft 3, S. 32 - 35.

- STAUDT, ERICH (1995):** Joint Ventures, in: Corsten, Hans; Reiß, Michael (Hrsg.), Handbuch Unternehmensführung. Konzepte - Instrumente - Schnittstellen, Wiesbaden, 1995, S. 719 - 731.
- STAUSS, BERND; HENTSCHEL, BERT (1992):** Messung von Kundenzufriedenheit - Merkmals- oder ereignisorientierte Beurteilung von Dienstleistungsqualität, in: Marktforschung & Management, 36. Jg., 1992, Heft 3, S. 115 - 122.
- STAUSS, BERND; SEIDEL, WOLFGANG (1998):** Prozessuale Zufriedenheitsermittlung und Zufriedenheitsdynamik bei Dienstleistern, in: Simon, Hermann; Homburg, Christian (Hrsg.), Kundenzufriedenheit: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., 1998, S. 201 - 224.
- STEINER, HEINZ-GERD; MABNER, WOLF C.; REES, MICHAEL (1994):** Anwendung des Shareholder-Value-Konzepts in der Praxis, in: Höfner, Klaus; Pohl, Andreas (Hrsg.), Wertsteigerungs-Management. Das Shareholder Value-Konzept: Methoden und erfolgreiche Beispiele, Frankfurt/ Main; New York, 1994, S. 197 - 226.
- STEINER, URS (1998):** Personalinformationssysteme. Einführung und Einsatz in Schweizer Grossunternehmen, Diss., Bern et al., 1998.
- STEWART, G. BENNETT (1990):** The Quest for Value - The EVA Management Guide, o.O., 1990.
- STRIENING, HANS-DIETER (1988):** Prozeß-Management: Versuch eines integrierten Konzeptes situationsadäquater Gestaltung von Verwaltungsprozessen, Diss., Frankfurt/ Main et al., 1988.
- SYFERT, PAMELA; ELLIOTT, NANCY; SCHUMACHER, LISA (1998):** Charlotte adapts the 'Balanced Scorecard', in: American City & Country, 113. Jg., 1998, Heft 11, S. 32.
- THOMS, WALTER (1940):** Rentabilität und Leistung. Die Notwendigkeit des Neubaues der Wirtschaftsrechnung des Betriebes, Ravensburg, 1940.
- TONGE, RICHARD C. (1996a):** Considered using a Balanced Scorecard?, in: Administrator, XX. Jg. 1996, Heft XX, S. 18 - 19.
- TÖPFER, ARMIN (1996):** Kundenzufriedenheit und Wirtschaftlichkeit: Ein neuer Anspruch an den Controller, in: Horváth, Péter (Hrsg.), Controlling des Strukturwan-

- dels: Standortflexibilität und Kundenzufriedenheit schaffen, Stuttgart, 1996, S. 109 -149.
- TURNHEIM, GEORG (1996):** Strategische Vor- und Rückkopplung, in: Eschenbach, Rolf (Hrsg.), Controlling, 2. Aufl., Stuttgart, 1996, S. 315 - 332.
- ULRICH, HANS; PROBST, GILBERT J. B. (1991):** Anleitung zum ganzheitlichen Denken und Handeln: ein Brevier für Führungskräfte, 3. Aufl., Stuttgart, 1991.
- ULRICH, PETER; FLURI, EDGAR (1992):** Management: Eine konzentrierte Einführung, 6. Aufl., Bern; Stuttgart, 1992.
- VAHS, DIETMAR (1994):** Situative Einflußgrößen des industriellen Controlling. Ergebnisse einer empirischen Studie, in: Journal für Betriebswirtschaft, 44. Jg., 1994, Heft 2, S. 77 - 90.
- VAHS, DIETMAR (1999):** Organisation. Einführung in die Organisationstheorie und -praxis, 2. Aufl., Stuttgart, 1999.
- VITALE, MICHAEL R.; MAVRINAC, SARAH C. (1995):** How Effective Is Your Performance Measurement System?, in: Management Accounting, 32. Jg., 1996, Heft 8, S. 43 - 47.
- VITALE, MICHAEL R.; MAVRINAC, SARAH C.; HAUSER, MARK (1994):** New Process/Financial Scorecard: A Strategic Performance Measurement System, in: Planning Review, 22. Jg., 1994, Heft 4, S. 12 - 16.
- WALB, ERNST (1926):** Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin, 1926.
- WALKER, ANDREAS (1998):** Die Shareholder Value Analyse als Instrument zur Unterstützung von Unternehmenssanierungen, Diss., Lohmar; Köln, 1998.
- WALKER, KENTON B. (1996):** Corporate Performance Reporting revisited - the Balanced Scorecard and dynamic Management Reporting, in: Industrial Management & Data Systems, XX. Jg., 1996, Heft 3, S. 24 - 30.
- WARNICK, BERND (1993a):** Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument des Leistungs- und Ressourcencontrolling, in: Controlling, 5. Jg., 1993, Sonderheft 1, S. 25 - 35.

- WARNICK, BERND (1993b):** Leistungscontrolling zur Ressourcen- und Fixkostensteuerung, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.), Kongress Kostenrechnung 1993, Lauf an der Pegnitz, 1993, S. 141 - 152.
- WEBER, JÜRGEN (1983):** Zielorientiertes Rechnungswesen öffentlicher Betriebe - dargestellt am Beispiel von Studentenwerken, Baden-Baden, 1983.
- WEBER, JÜRGEN (1989):** Change-Management der Kostenrechnung - Zur Notwendigkeit des beständigen Wandels der Kostenrechnung, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.), Rechnungswesen im Unternehmen der 90er Jahre, 10. Saarbrücker Arbeitstagung 1989, Heidelberg, 1989, S. 30 - 47.
- WEBER, JÜRGEN (1991):** Kostenrechnung als Controlling-Objekt: Zur Neuausrichtung und Weiterentwicklung der Kostenrechnung, in: Kistner, Klaus-Peter; Schmidt, Reinhard (Hrsg.), Unternehmensdynamik, Horst Albach zum 60. Geburtstag, Wiesbaden, 1991, S. 443 - 479.
- WEBER, JÜRGEN (1992):** Entfeinerung der Kostenrechnung?, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.), Spannungsfeld zwischen Integration und Dezentralisierung, 13. Saarbrücker Arbeitstagung 1992, Heidelberg, 1992, S. 173 - 199.
- WEBER, JÜRGEN (1994):** Einführung in das Rechnungswesen. Bd. 2, Kostenrechnung, 3. Aufl., Stuttgart, 1994.
- WEBER, JÜRGEN (1995):** Einführung in das Controlling, 6. Aufl., Stuttgart, 1995.
- WEBER, JÜRGEN (1996a):** Selektives Rechnungswesen, in: ZfB, 66. Jg., 1996, Heft 8, S. 925 - 946.
- WEBER, JÜRGEN (1996b):** Selektives Rechnungswesen - Schlankes Controlling durch selektive Führungsinformationen, in: krp, 40. Jg., 1996, Heft 4, S. 197 - 201.
- WEBER, JÜRGEN (1998):** Einführung in das Controlling, 7. Aufl., Stuttgart, 1998.
- WEBER, JÜRGEN; AUST, RENÉ (1998):** Reengineering der Kostenrechnung - vom komplexen Rechensystem zur internen Dienstleistung, in: krp, 42. Jg., 1998, Heft 3, S. 133 - 139.
- WEBER, JÜRGEN; KUMMER, SEBASTIAN; GROßKLAUS, ARMIN; NIPPEL, HARALD; WARNKE, DOROTHÉE (1997):** Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen, in: BFuP, 49. Jg., 1997, Heft 4, S. 438 - 454.

- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1998a):** Balanced Scorecard, in: Weber, Jürgen (Hrsg.), Advanced Controlling, Bd. 8, Vallendar, 1998.
- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1998b):** Balanced Scorecard - Gedanken zur Einordnung des Konzepts in das bisherige Controlling-Instrumentarium, WHU-Forschungspapier Nr. 60, 1998.
- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1998c):** Balanced Scorecard - Gedanken zur Einordnung des Konzepts in das bisherige Controlling-Instrumentarium, in: ZP, 9. Jg., 1998, Heft 4, S. 341 - 365.
- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1998d):** Sicherstellung der Rationalität von Führung als Controlleraufgabe?, WHU-Forschungspapier Nr. 49, 1998.
- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1999a):** Entwicklung von Kennzahlensystemen, WHU-Forschungspapier Nr. 62, 1999.
- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1999b):** Führung im Konzern mit der Balanced Scorecard, in: krp, 43. Jg., 1999, Heft 3, S. 153 - 157.
- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1999d):** Operative Werttreiberhierarchien als Alternative zur Balanced Scorecard?, in: krp, 43. Jg., 1999, Heft 5, S. 284 - 287.
- WEBER, JÜRGEN; SCHÄFFER, UTZ (1999e):** Balanced Scorecard und Controlling: Implementierung - Nutzen für Manager und Controller - Erfahrungen in deutschen Unternehmen, Wiesbaden, 1999.
- WEBER, PETER W. (1996):** Controlling Management: Zukunftssicherung mit einem leistungsorientierten Steuerungskonzept, Wiesbaden, 1996.
- WEIBER, ROLF; JACOB, FRANK (1995):** Kundenbezogene Informationsgewinnung, in: Kleinaltenkamp, Michael; Plinke, Wulff (Hrsg.), Technischer Vertrieb, Grundlagen, Heidelberg, 1995, S. 509 - 596.
- WELGE, MARTIN K. (1985):** Unternehmensführung, Bd. 1: Planung, Stuttgart, 1985.
- WELGE, MARTIN K. (1988):** Unternehmensführung, Bd. 3: Controlling, Stuttgart, 1988.
- WELGE, MARTIN K. (1989):** Organisation des Controlling, in: Controlling, 1. Jg., 1989, Heft 3, S. 140 - 149.

- WELGE, MARTIN K.; FESSMANN, KLAUS-DIETER (1980):** Organisatorische Effizienz, in: Grochla, Erwin (Hrsg.), HWO, 2. Aufl., Stuttgart, 1980, Sp. 577 - 592.
- WERNER, HARALD (1998):** Merkmalsorientierte Verfahren zur Messung der Kundenzufriedenheit, in: Simon, Hermann; Homburg, Christian (Hrsg.), Kundenzufriedenheit: Konzepte - Methoden - Erfahrungen, 3. Aufl., 1998, S. 145 - 164.
- WERNERFELT, BIRGER (1984):** A Resource-based View of the Firm, in: Strategic Management Journal, 5. Jg., 1984, Heft 2, S. 171 - 180.
- WIELPÜTZ, AXEL (1996):** Verhaltensorientiertes Controlling, Diss., Lohmar; Köln, 1996.
- WIERSMA, EELKE (1999):** Non-financial performance measurement: A literature review
KONGRESBERICHT VON HOFFJAN
- WITTMANN, WALDEMAR (1980):** Information, in: Grochla, Erwin (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., Stuttgart, 1980, Sp. 894 - 904.
- WÖHE, GÜNTER (1990):** Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 17. Aufl., München, 1990.
- WURL, HANS-JÜRGEN (1994):** Originäre Leistungsrechnungen für das internationale Management, in: Schiemenz, Bernd; Wurl, Hans-Jürgen (Hrsg.), Internationales Management. Beiträge zur Zusammenarbeit, Wiesbaden, 1994.
- ZANGEMEISTER, CHRISTOF (1976):** Nutzwertanalyse in der Systemtechnik, 4. Aufl., München, 1976.
- ZIEGENBEIN, KLAUS (1998):** Controlling, 6. Aufl., Ludwigshafen, 1998.