

B47  
000  
30A

WHU-Forschungspapier Nr. 60 / November 1998

## **Balanced Scorecard -**

**Gedanken zur Einordnung des Konzepts  
in das bisherige Controlling-Instrumentarium**

Von Jürgen Weber und Utz Schäffer\*

Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU)  
- Otto-Beisheim-Hochschule -  
Burgplatz 2  
56179 Vallendar/Rhein



\* 1275/98 \*

---

\* Professor Dr. Jürgen Weber ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik an der WHU Koblenz. Dr. Utz Schäffer ist Mitarbeiter am gleichen Lehrstuhl.

# **BALANCED SCORECARD**

## **- GEDANKEN ZUR EINORDNUNG DES KONZEPTS IN DAS BISHERIGE CONTROLLING-INSTRUMENTARIUM**

Von Jürgen Weber und Utz Schäffer<sup>1</sup>

### **1. Motivation und Einführung**

Die Balanced Scorecard ist in aller Munde. Im US-amerikanischen Raum findet das Konzept seit der Veröffentlichung des ersten Artikels in der Harvard Business Review 1992 starke Beachtung. Zahlreiche Unternehmensberatungen sind auf dem Feld aktiv.<sup>2</sup> Die Gesellschaft Renaissance von Co-Autor Norton gibt bereits 1996 an, das Konzept bei über 100 Unternehmen selbst eingeführt zu haben. Ihren Schätzungen zufolge arbeiten oder experimentieren bis heute 60% der Fortune-1000 Unternehmen mit einer Balanced Scorecard. Die Breite der Anwendungen reicht von mittelständischen Unternehmen,<sup>3</sup> staatlichen Institutionen<sup>4</sup> und Organisationen im Gesundheitswesen<sup>5</sup> bis hin zu Joint Ventures<sup>6</sup> und Akquisitionen.<sup>7</sup>

Die Entwicklung liegt in Deutschland einige Jahre hinter den USA zurück. Nur wenige Unternehmen verfügen über nachhaltige Implementierungserfahrung,<sup>8</sup> in der Literatur dominiert die Propagierung und Verbreitung des Konzepts.<sup>9</sup> Eine tiefere wissenschaftliche Diskussion und eine darauf aufbauende konzeptionelle Würdigung des Kon-

---

<sup>1</sup> Die Autoren danken Norbert Knorren, Dr. Malte Brettel, Hannes Blum und Wilm Langenbach für wertvolle Anregungen sowie Birgit Rauwald für die Durchführung von Interviews.

<sup>2</sup> Vgl. auch Lingle/Schiemann: Measurement (1996), S.56ff.

<sup>3</sup> Vgl. Chow/Haddad/Williamson: Small Companies (1997), S.21ff.

<sup>4</sup> Vgl. Kaplan/Norton: Balanced Scorecard (1997), S.173ff. und Wise: Balanced Scorecard (1997), S.47ff.

<sup>5</sup> Vgl. Forgione: Health Care (1997), S.55ff.

<sup>6</sup> Vgl. Kaplan/Norton: Balanced Scorecard (1997), S.167ff.; Keating: Joint Ventures (1996), S.11 und Migliorato/Natan/Norton: Scoring System (1996), S.45ff.

<sup>7</sup> Vgl. Migliorato/Natan/Norton: Scoring System (1996), S.48.

<sup>8</sup> Erste Beispiele, die in der Literatur und auf Konferenzen angeführt werden, sind u.a. die Unternehmen Breuninger, 3M Deutschland und Siemens Nixdorf.

<sup>9</sup> Vgl. u.a. Kaufmann: Balanced Scorecard (1997), Michel: Strategien zur Wertsteigerung (1997); Guldin: Kundenorientierte Unternehmenssteuerung (1997); Horváth: Vorwort (1997); Horváth/Kaufmann: Balanced Scorecard (1998).

zepts stehen noch aus.<sup>10</sup> Andererseits steigt das Interesse ständig. Hochschullehrer, Unternehmensberatungen und Seminaranbieter sind auf dem Feld zunehmend aktiv. Damit erwächst die Vermutung, daß es sich bei der Balanced Scorecard um ein Produkt der von Micklethwait/Wooldridge charakterisierten „Management Theory Industry“<sup>11</sup> handelt, das dem typischen Lebenszyklus „moderner“ Managementkonzepte und -moden folgt<sup>12</sup>. Der folgende Beitrag hat zum Ziel, diese Hypothese zu überprüfen.<sup>13</sup> Hierzu sei das Konzept zunächst kurz dargestellt.

## 2. Das Konzept der Balanced Scorecard

Die Balanced Scorecard ist ursprünglich das Resultat eines Forschungsprojekts, das Anfang der neunziger Jahre unter der Leitung von Robert S. Kaplan und David P. Norton durchgeführt wurde. An dem Projekt beteiligten sich 12 US-amerikanische Unternehmen. Hintergrund war die massive Kritik in der Literatur und weiten Teilen der Praxis an den damals „gängigen“ Konzepten des Performance Measurement.<sup>14</sup> Diese zeichneten sich durch eine einseitige Finanz- und Vergangenheitsorientierung aus. Im Konzept der Balanced Scorecard werden nun finanzielle Kennzahlen durch eine Kunden-, eine interne Prozeß- und eine Lern- und Entwicklungsperspektive ergänzt, vorlaufende Indikatoren bzw. Leistungstreiber treten an die Seite von Ergebniskennzahlen:<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> Vgl. auch Drysdale: *Lawless in Chicago* (1996), S.56f.

<sup>11</sup> Micklethwait/Wooldridge: *Witch Doctors* (1996), S.49. Vgl. auch Albach: *Zukunft der Betriebswirtschaftslehre* (1997), S.1265, der „die Tendenz des Faches, zur Beratungslehre zu werden,“ bedauert.

<sup>12</sup> Vgl. Eccles/Noriah: *Beyond the Hype* (1992), S.25ff. Kieser hat solche Zyklen empirisch ermittelt und beschreibt sie wie folgt: „Eine Organisationsmode bildet eine Arena, in der sich verschiedene Akteure tummeln - Berater, Professoren, staatliche Stellen mit Förderprogrammen, Manager, Redakteure von Managementzeitschriften, Buchverlage, Seminarveranstalter usw. Die Akteure können ihre individualistischen Ziele - möglichst viel Gewinn, Ansehen, Einfluß, Karriere usw. - vor allem dadurch erreichen, daß sie die Arena durch das Anlocken von Publikum und weiterer Akteure ausweiten. ...[dazu] gibt es kein wirksameres Mittel als einen Management-Bestseller.“ (Kieser: *Moden&Mythen* (1996), S.21ff.). Zuerst sind es nach Kieser „nur wenige Pioniere, die sich trauen. Zu diesen stoßen immer mehr Nachahmer, bis die Mode 'out' ist und neue Moden nachgefragt werden.“ (ebenda, S. 22).

<sup>13</sup> Wir befürchten, mit diesem Versuch dem von Kieser genannten „Typ des Kritikers und Entmythiasierers“ nahezukommen. Ob sich die Annahme, Mythen entzaubern zu können, dabei - wie von Kieser als Möglichkeit aufgezeigt - selbst als Mythos entpuppt, bleibt unserer Leserschaft überlassen. Vgl. Kieser: *Mythos&Mythen* (1996), S.22.

<sup>14</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1992).

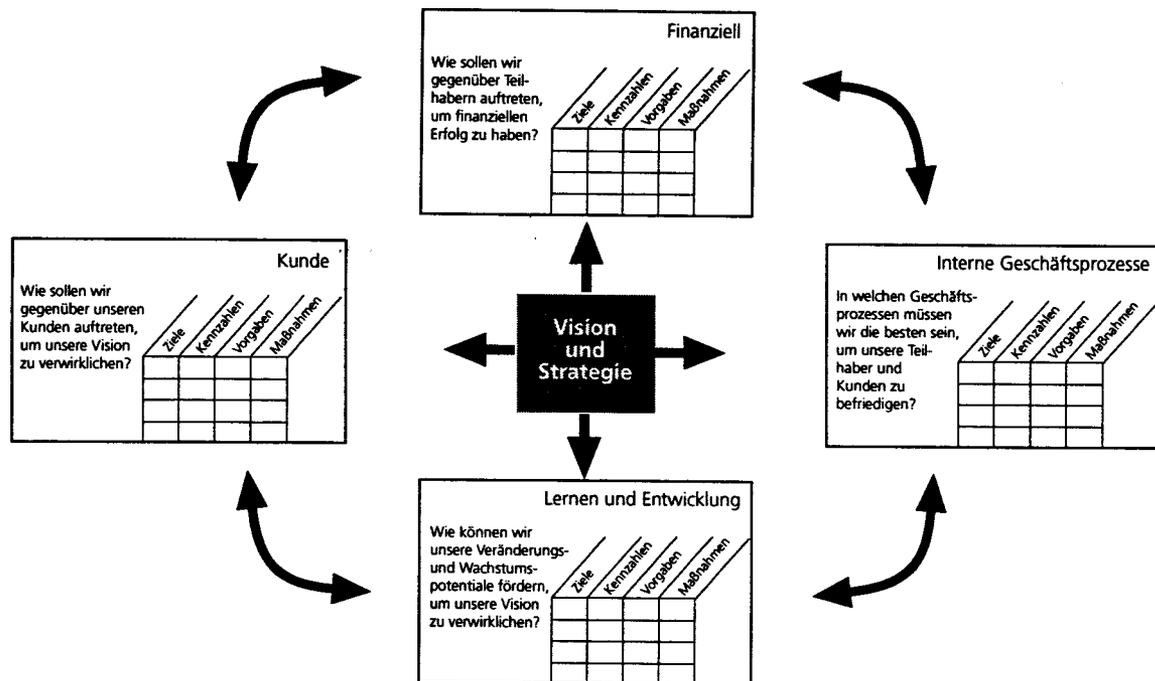


Abbildung 1: Die vier Perspektiven der Balanced Scorecard, Quelle: Kaplan/Norton 1997, S.9.

- Die *finanzielle Perspektive* zeigt, ob die Implementierung der Strategie zur Ergebnisverbesserung beiträgt. Kennzahlen der finanziellen Perspektive sind z.B. die erzielte Eigenkapitalrendite bzw. die Steigerung des Unternehmenswerts. Die finanziellen Kennzahlen nehmen dabei eine Doppelrolle ein. Zum einen definieren sie die finanzielle Leistung, die von einer Strategie erwartet wird. Zum anderen fungieren sie als Endziele für die anderen Perspektiven der Balanced Scorecard. Kennzahlen der Kunden-, internen Prozeß- sowie Lern- und Wachstumsperspektive sollen grundsätzlich über Ursache-Wirkungs-Beziehungen mit den finanziellen Zielen verbunden sein.
- Die *Kundenperspektive* reflektiert die strategischen Ziele des Unternehmens in Bezug auf die Kunden- und Marktsegmente, auf denen es konkurrieren möchte. Für die identifizierten Kunden- und Marktsegmente sollen Kennzahlen, Zielvorgaben und Maßnahmen entwickelt werden.
- Aufgabe der *internen Prozeßperspektive* ist es, diejenigen (ggf. auch neuen) Prozesse abzubilden, die vornehmlich von Bedeutung sind, um die Ziele der finanziellen Perspektive und der Kundenperspektive zu realisieren.

- Die Kennzahlen der *Lern- und Wachstumsperspektive* beschreiben die Infrastruktur, die notwendig ist, um die Ziele der ersten drei Perspektiven zu erreichen. Die Notwendigkeit von Investitionen in die Zukunft wird von Kaplan/Norton besonders betont. Drei Hauptkategorien werden hierbei unterschieden: Qualifizierung von Mitarbeitern, Leistungsfähigkeit des Informationssystems sowie Motivation und Zielausrichtung von Mitarbeitern.

Die Balanced Scorecard präsentiert sich somit als strukturierte Sammlung von Kennzahlen. Nach Kaplan/Norton stellt sie aber nicht nur ein neues Kennzahlensystem dar, als „Managementsystem“ soll sie vielmehr das Bindeglied zwischen der Entwicklung einer Strategie und ihrer Umsetzung sein.<sup>16</sup> Auf diesem Feld konstatieren die Autoren derzeit erhebliche Defizite:<sup>17</sup>

- Visionen und Strategie sind nicht umsetzbar.
- Keine Verknüpfung der Strategie mit den Zielvorgaben der Abteilungen, der Teams und der Mitarbeiter
- Keine Verknüpfung der Strategie mit der Ressourcenallokation
- „Taktisches“ anstelle von „strategischem“ Feedback

„All diese Hindernisse“<sup>18</sup> sollen durch den Einsatz der Balanced Scorecard überwunden werden (vgl. Abbildung 2):<sup>19</sup>

- Der Entwicklungsprozeß einer Balanced Scorecard soll zur Klärung sowie zum Konsens im Hinblick auf die strategischen Ziele führen.
- Die Balanced Scorecard soll zur einheitlichen Zielausrichtung der Handlungsträger im Unternehmen durch drei Mechanismen beitragen: Kommunikations- und Weiterbildungsprogramme, Verknüpfung der Balanced Scorecard mit Zielen für Teams und einzelne Handlungsträger sowie die Verknüpfung mit Anreizsystemen.
- Neben den personellen Ressourcen müssen auch die finanziellen und materiellen Ressourcen auf die Unternehmensstrategie ausgerichtet werden. Vier Schritte sollen dazu beitragen: die Formulierung von hochgesteckten Zielen, die Identifizierung und Fokussierung strategischer Initiativen, die Identifikation kritischer unternehmens-

---

<sup>16</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.18 und Horváth: *Vorwort* (1997), S.V.

<sup>17</sup> Vgl. im folgenden Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), 186ff.

<sup>18</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.184.

weiter Initiativen sowie ihre Verknüpfung mit der jährlichen Ressourcenallokation und Budgetierung.

- Der traditionell hierarchische Prozeß zur Strategieformulierung und -implementierung ist nach Kaplan/Norton durch einen mangelhaften Feedback-Prozeß gekennzeichnet. Die Rückkopplung erfolgt nur auf der operativen Ebene als „single-loop-Lernen.“<sup>20</sup> Mit Hilfe der Balanced Scorecard soll dagegen die Rückkopplung auf die Strategie bezogen werden und einen durch „double-loop-Lernen“ charakterisierten strategischen Lernprozeß fördern.

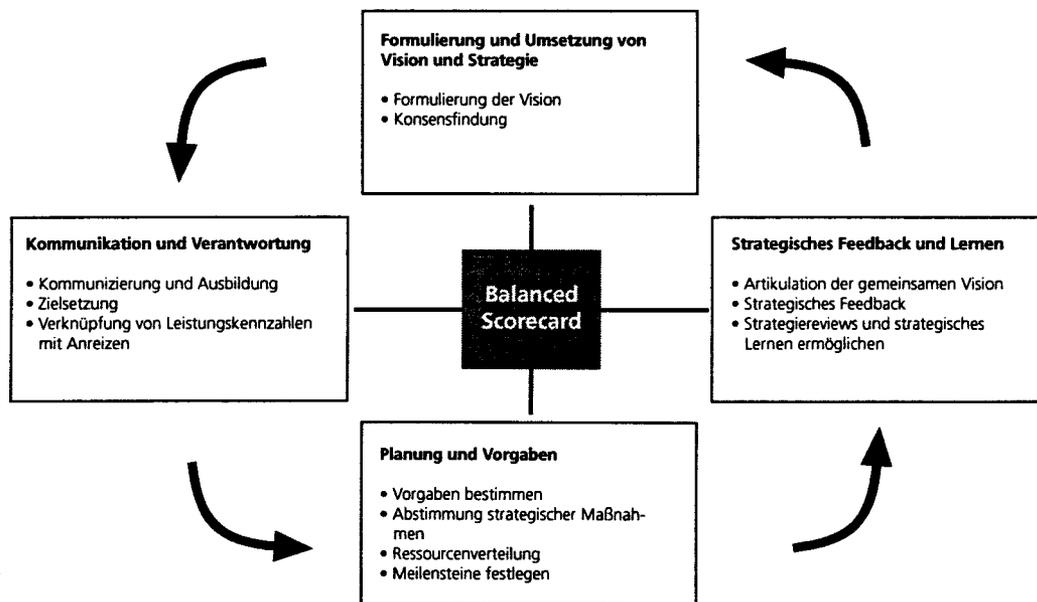


Abbildung 2: Die Balanced Scorecard als strategischer Handlungsrahmen, Quelle: Kaplan/Norton, 1997, S.10.

Die Balanced Scorecard soll nach Kaplan/Norton also den strategischen Führungsprozeß im Unternehmen unterstützen bzw. als Handlungsrahmen für diesen Prozeß dienen.<sup>21</sup> Da die Balanced Scorecard somit auf den Führungszyklus im Unternehmen abzielt, liegt

<sup>19</sup> Vgl. im folgenden Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.10ff.

<sup>20</sup> Zu den Begriffen single und double-loop-learning, vgl. Argyris/Schön: *Learning* (1996).

<sup>21</sup> Vgl. auch Kaplan/Norton explizit: „Die Balanced Scorecard schafft einen neuartigen Rahmen zur Integration von strategischen Maßnahmen. Sie ... füllt die Lücke, die in den meisten Managementsystemen klappt: der Mangel an systematischen Prozessen zur Durchführung und Rückkopplung der Unternehmensstrategie. Managementprozesse, die in Verbindung mit der Scorecard geschaffen wurden, befähigen die Organisation dazu, sich immer wieder an die Strategie anzupassen und sie zu verfolgen...“ Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.18f. Ähnlich Horváth im Vorwort zur deutschen Übersetzung: „[Die Balanced Scorecard] hat die Funktion, den gesamten Planungs-, Steuerungs- und Kontrollprozeß der Organisation zu gestalten.“ Horváth: Vorwort (1997), S.V.

es nahe, für eine kritische Würdigung auf eben diesen Zyklus zu rekurrieren. Hiermit beschäftigt sich der folgende Abschnitt.

### 3. Nach Phasen des Führungsprozesses getrennte kritische Würdigung der Balanced Scorecard

#### 3.1. Verwendetes Modell der Führung

Ausgangspunkt des Modells, das sich in der einschlägigen betriebswirtschaftlichen Literatur in ähnlicher Form häufiger wiederfindet<sup>22</sup>, ist die Phase der Willensbildung. Sie hat die Festlegung der betrieblichen Produktionsfunktion zur Aufgabe und setzt auf vorhandenem Wissen und ex ante zu generierenden Informationen auf.<sup>23</sup>

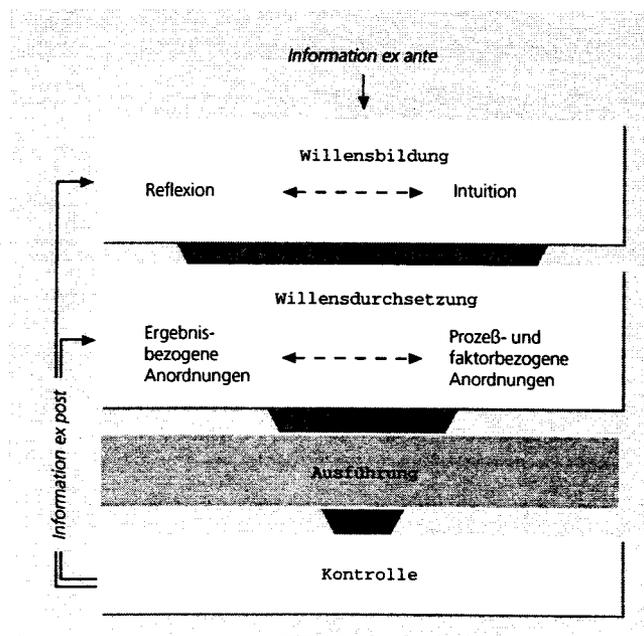


Abbildung 3: Idealtypischer Führungszyklus, Quelle: Weber: *Controlling* (1998), S.30.

Ist die Willensbildung abgeschlossen, ist die Ausführung geistig antizipiert. Damit der in Form von Zweck-Mittel-Relationen definierte Wille in die Tat umgesetzt werden kann,

<sup>22</sup> Vgl. u.a. Hahn: *Planung und Kontrolle* (1996), S.51 und Mellerowicz: *Grundlagen* (1976), S.323.

muß er den ausführenden Stellen übermittelt werden. Diese Übermittlung sei Anordnung genannt. Sie bezieht sich auf das Ergebnis der zu vollziehenden Ausführung, den Ausführungsprozeß und die im Prozeß einzusetzenden Produktionsfaktoren. Wird nur das Ergebnis einer Ausführungshandlung festgelegt, bestehen für diese noch diverse Freiheitsgrade, die durch weitere Führungshandlungen auszufüllen sind. Realtypisch erfolgt die Willensdurchsetzung deshalb in mehreren Stufen: Erst eine ganze Kette von Willenskonkretisierungs- und -durchsetzungshandlungen führt letztlich dazu, daß das Ergebnis der ursprünglichen Willensbildung erreicht wird.

Diese Umsetzung erfolgt in der Phase der Ausführung. In ihr bestehen idealtypisch für den Aufgabenträger keine Freiheitsgrade. An die Ausführung schließt sich als letzte Phase die Kontrolle an, die nach der Übereinstimmung zwischen Gewolltem und tatsächlich Erreichtem fragt. Das aus diesem Vergleich gewonnene Wissen fließt zum einen in die Phase der Willensbildung zurück; zum anderen können aber auch Änderungen in der Willensdurchsetzung angestoßen werden.

Diese grundsätzliche Prozeßfolge kann zusätzlich in eine strategische und eine operative Ebene differenziert werden. Diese entsprechen der Führung im Kontext hoher bzw. geringer Wissensdefizite.<sup>24</sup> Die strategische Willensbildung hat das Erkennen und den Aufbau von Erfolgs- und Fähigkeitspotentialen zum Inhalt, während die operative Willensbildung auf den Erfolg selbst abstellt. Strategische Willensbildung beeinflusst die Kontexte der betrieblichen Aktivitäten bzw. schafft diese überhaupt erst, während die operative Willensbildung von weitgehend gegebenen Kontexten auszugehen hat.<sup>25</sup>

Information, Willensbildung, Willensdurchsetzung und Kontrolle im operativen und strategischen Kontext bilden die Grundstruktur, an der die *Balanced Scorecard* gespiegelt werden soll.

---

<sup>23</sup> Vgl. Weber/Brettel/Schäffer: *Unternehmensführung* (1996), S.44ff.

<sup>24</sup> Vgl. Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.275f.

<sup>25</sup> Vgl. u.a. Gälweiler: *Strategische Unternehmensführung* (1990), S.23ff.; Adam: *Planung und Entscheidung* (1996), S.314ff. und Weber: *Controlling* (1998), S.38ff.

### 3.2. *Balanced Scorecard als Informationsinstrument*

Kennzahlen als betriebliches Informationsinstrument sind allgemein quantitative Daten, die als bewußte Verdichtung der komplexen Realität über zahlenmäßig erfaßbare betriebswirtschaftliche Sachverhalte informieren sollen. Kennzahlen werden in der Unternehmenspraxis bereits sehr lange verwendet.<sup>26</sup> Traditionelle Ansätze sind auf monetäre Größen fokussiert. Das bekannteste Beispiel hierfür ist das DuPont-Schema.<sup>27</sup> Dennoch ist die von Kaplan/Norton propagierte Idee einer auch nicht-monetäre Werte enthaltenden Kennzahlenbasis nicht neu. Sie wurde seit den fünfziger Jahren mit – wie Eccles/Noriah belegen<sup>28</sup> – stets ähnlichen Begründungen gefordert. Eccles/Noriah referieren zum Beleg dieser These u.a. die Inhalte eines Kennzahlenprojekts bei General Electric im Jahre 1951, in dem acht verschiedene Kennzahlentypen vorgeschlagen – aber nicht in vollem Umfang implementiert – wurden: Profitabilität, Marktposition, Produktivität, Produktführerschaft, Personalentwicklung, MitarbeiterEinstellung, öffentliche Verantwortung und Balance zwischen lang- und kurzfristigen Zielen.<sup>29</sup> Andere Ansätze zielen in dieselbe Richtung:

- Lauzel/Cibert<sup>30</sup> konzipieren 1959 die Tableaux de Bord als System finanzieller und nicht-finanzieller Kennzahlen für den Unternehmenserfolg. Diese sind in Frankreich weit verbreitet - worauf auch Kaplan/Norton hinweisen<sup>31</sup> – und wurden in den achtziger Jahren weiterentwickelt.<sup>32</sup>
- Weber postuliert im deutschsprachigen Raum 1985 den Aufbau einer geordneten, prinzipiell gleichberechtigten Leistungsrechnung neben der Kostenrechnung, die u.a. als Basis von nicht-monetären Kennzahlen verwendet werden kann.<sup>33</sup>
- Kaplan weist 1987 zusammen mit Johnson darauf hin, daß nicht-finanzielle, operative Kennzahlen vor dem Entstehen eines modernen Rechnungswesens eine große Rolle

---

<sup>26</sup> Vgl. u.a. Reichmann/Lachnit: Kennzahlen (1976), S.708f. und Weber: Controlling (1998), S.197ff.  
<sup>27</sup> Ausgehend vom Ziel Gewinnmaximierung bildet der Return on Investment die Basis- oder Leitkennzahl. Durch schrittweise Analyse können die finanziellen Haupteinflussfaktoren des Erfolgs des Unternehmens analysiert, durch die Gegenübersetzung mit unternehmensinternen bzw. –übergreifenden (z.B. Branchenvergleich) Soll- bzw. Vergleichswerten Schwachstellen erkannt und entsprechende Gegenmaßnahmen eingeleitet werden. Vgl. auch Heigl: Controlling (1978), S.103.  
<sup>28</sup> Eccles/Noriah: Beyond the Hype (1992), S.157f.  
<sup>29</sup> Vgl. Eccles/Noriah: Beyond the Hype (1992), S.156ff.  
<sup>30</sup> Vgl. u.a. Schott: Kennzahlen (1981), S.291.  
<sup>31</sup> Vgl. Kaplan/Norton: Balanced Scorecard (1997), S.28  
<sup>32</sup> Vgl. Gray/Pesqueux: Tableau de Bord (1993), S.61ff.  
<sup>33</sup> Vgl. Weber: Controlling-Instrument (1985), S. 29f.

gespielt haben und fordern entsprechend „more extensive use of nonfinancial indicators ... that were the origin of management accounting systems.“<sup>34</sup>

- Stata kritisiert 1989 den starken Finanzbias traditioneller Informationssysteme und beschreibt die Praxis bei Analog Devices, Inc.: „To address this issue, we designed what we call a division scorecard that reports only the barest of financial information and places greater emphasis on quality improvement goals.“<sup>35</sup>
- Eccles fordert 1991 nicht-finanzielle Kennzahlen wie Qualität, Kundenzufriedenheit, Innovationsneigung und Personalentwicklung und prognostiziert, daß „within the next five years, every company will have to redesign how it measures business performance.“<sup>36</sup>

Somit bleibt an dieser Stelle festzuhalten, daß die umfassende Berücksichtigung nicht-finanzieller Kennzahlen nicht neu ist.<sup>37</sup> Innovativ ist allerdings die Darstellung von vier Perspektiven, die wohl zu einem intuitiven Verständnis und einer hohen Anschaulichkeit des Konzepts beiträgt.

### **3.3. *Balanced Scorecard als Instrument der Willensbildung***

Aufgrund der erheblichen Wissensdefizite können bei der strategischen Willensbildung lediglich selektive und zudem hoch aggregierte Sachziele geplant werden. Implizites Wissen<sup>38</sup> („unternehmerisches Gespür“) dominiert. In Kennzahlen explizit abgebildetes Wissen kann dieses ergänzen, sollte es aber nicht dominieren. Sonst kommt es zur Scheinrationalität, die viele strategische Planungen in der Praxis kennzeichnet.<sup>39</sup> Entsprechend läßt sich eine Formalzielplanung auf der Basis von Kennzahlen bei hohen Wissensdefiziten nicht ableiten, da ein durch Bewertung von Produktionsfunktionen explizit herstellbarer Zusammenhang zwischen Sach- und Formalzielen nicht vorliegt. Formalziele können daher, wenn überhaupt, in der strategischen Planung nur näherungsweise

<sup>34</sup> Johnson/Kaplan: *Relevance Lost* (1991) und die entsprechenden Ausführungen bei Eccles/Noriah: *Beyond the Hype* (1992), S.157.

<sup>35</sup> Stata: *Organizational Learning* (1989), S.71.

<sup>36</sup> Eccles: *Manifesto* (1991) und die entsprechenden Ausführungen bei Eccles/Noriah: *Beyond the Hype* (1992), S.156f.

<sup>37</sup> So auch Horváth: *Controlling* (1996), S.562.

<sup>38</sup> Zum Begriff des impliziten Wissens vgl. Polanyi: *Personal Knowledge* (1962), S.86f und derselbe: *Implizites Wissen* (1985), S.14. Nonaka/Takeuchi sprechen von „tacit knowledge“, vgl. Nonaka/Takeuchi: *Knowledge-Creating Company* (1995), S.8ff und S.VIII.

<sup>39</sup> Vg. Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.276; Goedel: *Planung* (1997), S.101f. und S.241f.

geschätzt (oder normativ gesetzt) werden, wieder tritt implizites Wissen über die zugrundeliegenden Zusammenhänge an die Stelle expliziten Wissens.

Die Wissensdefizite beziehen sich darüberhinaus nicht nur auf den Planungskontext und die Planungsziele, sondern auch auf die bei der strategischen Planung einzusetzenden Ressourcen und den Prozeß der Planung selbst. So ist zu Beginn der strategischen Planung nicht determinierbar, welche Akteure in die Planung einbezogen werden und welche Instrumente zum Einsatz kommen sollen. Das Wissen über die erforderlichen Planungsressourcen und -prozesse entsteht erst im Verlauf der Willensbildung selbst. In der strategischen Planung lassen sich weiterhin die relevanten Daten nie in der Gänze bewußt erfassen – sie sind vielleicht auch gar nicht bekannt. Sowohl die Kenntnis des Gesamtzusammenhangs als auch das dezentrale Wissen der Planungsträger ist begrenzt, spezifisch und häufig unbewußt. Das Wissen ist zu einem großen Teil nur implizit vorhanden.<sup>40</sup>

Genau an dieser Stelle liegt das – von Kaplan/Norton nur am Rande thematisierte – Potential der *Balanced Scorecard* im Rahmen der strategischen Willensbildung. Es erfolgt keine Nutzung von Kennzahlen zur Ableitung von Entscheidungen, dies würde den hohen Wissensbeschränkungen in der strategischen Willensbildung diametral entgegenlaufen. Vielmehr werden die Führungskräfte im Rahmen des Prozesses der Erstellung von Hypothesen über Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge dazu angeregt, ihr implizites Wissen und ihre internen Modelle<sup>41</sup> zu explizieren und dem kritischen Diskurs im Team auszusetzen. Dies entspricht Ansätzen, wie sie von Senge, de Geus und anderen im Rahmen der lernenden Organisation seit Jahren propagiert werden.<sup>42</sup> Auch die dort entwickelten Instrumente wie Szenarien und PC-Simulationen („*Microworlds*“) können in diesem Prozeß eingesetzt werden.<sup>43</sup> So werden die Führungskräfte idealtypisch dafür sensibilisiert, ihr eigenes Modell – Kaplan/Norton sprechen von einer „*theory of business*“<sup>44</sup> – kritisch zu hinterfragen und Sensitivitäten sowie Zielkonflikten eine größere Bedeutung beizumessen. Modellbildung ist so die Basis für die eigentliche strategische Willensbildung.

---

<sup>40</sup> Vgl. Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.278f.

<sup>41</sup> Vgl. zum Begriff des internen oder auch mentalen Modells: Senge: *Fifth Discipline* (1990), S.235 und Kim: *Learning* (1993), S.39.

<sup>42</sup> Vgl. Senge: *Fifth Discipline* (1990), S.233ff. und de Geus: *Living Company* (1997), S.49ff.

<sup>43</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.249; Senge: *Fifth Discipline* (1990), S.313ff. und de Geus: *Living Company* (1997), S.56ff.

<sup>44</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.260.

Die Grundlage für strategisches Lernen im Kreis derjenigen, die in den strategischen Planungsprozeß integriert sind, ist gelegt.<sup>45</sup>

Die Ausführungen von Kaplan/Norton zur Formulierung der Strategie als erstes Element des Managementsystems beschränken sich weitgehend auf technische Empfehlungen zur Erstellung einer Balanced Scorecard.<sup>46</sup> So wird von Kaplan/Norton postuliert: „Die Folge von Hypothesen über die Ursache-Wirkungs-Beziehungen [zwischen den einzelnen Kennzahlen] ... muß deutlich werden. Jedes Kriterium, das für eine Balanced Scorecard gewählt wird, sollte ein Element einer solchen Kette von Ursache-Wirkungs-Beziehungen sein, das dem Unternehmen die Bedeutung der Unternehmensstrategie vermittelt.“<sup>47</sup> Zur Methode der Generierung von Kausalbeziehungen erfahren wir bei Kaplan/Norton allerdings wenig Konkretes. Sie empfehlen die (offensichtlich mehr oder weniger ungestützte) Generierung von Hypothesen im Managementteam, die in der Folge durch Korrelationsanalysen bestätigt werden sollen.<sup>48</sup> Der grundsätzlichen Problematik einer analytischen Ableitung der „richtigen“ Ursache-Wirkungs-Beziehungen scheinen sie sich dabei durchaus bewußt zu sein. So weisen sie auf Vorbehalte von Unternehmen hin, Bewertungsmodelle für Anreiz- und Prämiensysteme auf die Basis der so ermittelten Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge zu stellen.<sup>49</sup> Ob dann die übrigen Elemente der strategischen Führung auf einer „expliziten und kompromißlosen Übersetzung der Unternehmensstrategie“<sup>50</sup> basieren sollen und können, erscheint uns zumindest fraglich.

Die wenigen Aussagen zu geeigneten Planungsträgern und zur Gestaltung des Prozesses beschränken sich im wesentlichen darauf, daß die Scorecard in einem kleinen Team der Geschäftsführung oder einem „neu gebildeten Führungsteam“ erfolgen soll.<sup>51</sup> Vergleicht man die Gestaltungsempfehlungen von Kaplan/Norton mit der strategischen Pla-

<sup>45</sup> Vgl. Guldin: *Kundenorientierte Unternehmenssteuerung* (1997), S.301.

<sup>46</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.142ff.

<sup>47</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.144.

<sup>48</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.246. Horváth verweist ergänzend auf die Arbeit von Juran und die Möglichkeit, über sogenannte Planungsmatrizen die Prozeßperspektive aus der Kundenperspektive abzuleiten. Danach wird die erste Matrix durch die Dimensionen Kunden in den Zeilen und Kundenbedürfnisse in den Spalten aufgespannt. In den Schnittstellen werden Codes eingetragen, um die Intensität der Beziehung aufzuzeigen. In einer zweiten Matrix werden die Kundenbedürfnisse in die Zeilen übertragen und den Produkteigenschaften gegenübergestellt, die zur Erfüllung der Kundenbedürfnisse notwendig sind. Die dritte Matrix stellt die Beziehung zwischen Produkt- und Prozeßeigenschaften, die vierte schließlich zu Prozeßregelungseigenschaften her. Vgl. Juran: *Qualität* (1993), S.36f. und Horváth: *Controlling* (1996), S.560f. Auch Horváth/Kaufmann kommen zum Schluß: „Die gegebenen Ursache-Wirkungszusammenhänge zu identifizieren, stellt die größte Herausforderung beim praktischen Einsatz einer BSC dar.“ Horváth/Kaufmann: *Balanced Scorecard* (1997), S.48.

<sup>49</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.211f.

<sup>50</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.18.

<sup>51</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.152ff. und S.155.

nungspraxis in Deutschland, so fällt auf, daß die einzelnen Gestaltungen des Prozesses strategischer Willensbildung in praxi große Unterschiede aufweisen. In vielen Unternehmen wird nicht wirklich im kleinen Team strategisch geplant, sondern vielmehr langfristig operativ. Solange das Unternehmensumfeld beherrschbar erscheint, kann eine operativ orientierte, stärker formalisierte Langfristplanung durchaus effizient sein.<sup>52</sup> Auch im „Informationszeitalter“<sup>53</sup>, das Kaplan/Norton postulieren, muß eine Gestaltung des Willensbildungsprozesses unternehmensspezifisch und differenziert erfolgen, eine „rasche Implementierung“<sup>54</sup> des vorgeschlagenen bzw. durch den Tenor der Beispiele implizierten<sup>55</sup> „one size fits all“-Konzepts von Kaplan/Norton scheint nicht in jedem Fall geeignet, durch die optimale Gestaltung der internen Willensbildungsprozesse Wettbewerbsvorteile zu erzielen.

Die operative Willensbildung ist durch ein vergleichsweise hohes Maß an verfügbarem und überwiegend explizierbarem Wissen gekennzeichnet. Sie ist weitgehend programmierbar. Die zukünftigen Handlungsmöglichkeiten sind im wesentlichen bekannt. Ähnliches gilt für den Zusammenhang zwischen Sach- und Formalzielen.<sup>56</sup> Deshalb ist es möglich, den operativen Planungs- bzw. Budgetierungsprozeß um Zielgrößen zu ergänzen, die aus strategischen Zielen abgeleitet worden sind.<sup>57</sup> Exakt in dieser Ergänzung liegt ein wesentlicher potentieller Nutzen der *Balanced Scorecard* („*translating strategy into action*“). Hierbei zeigt sich eine enge Verbindung mit Fragen der Willensdurchsetzung. Strategische Ziele werden konkretisiert, damit sie erreichbar bzw. befolgbar werden.

---

<sup>52</sup> Vgl. Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.281.

<sup>53</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.2f. Vgl. dazu auch die Erfolgsfaktorenanalyse für Managementbestseller von Kieser, vgl. Kieser: *Moden&Mythen* (1996), S.23: „Die Anwendung der neuen Prinzipien wird als unausweichlich dargestellt, weil die alten Prinzipien angesichts der drohenden Gefahren scheitern müssen. Der Katalog der Bedrohungen ... umfaßt bspw. .... zunehmende Dynamisierung der Märkte, immer kürzere Produktlebenszyklen, steigender Ansprüche der Kunden, .... atemberaubende Geschwindigkeit technologischer Entwicklungen und Wertewandel.“ Entsprechend muß sich auch kein Manager „schuldig fühlen, daß er selbst noch nicht auf die neuen Prinzipien gekommen ist: Alles hat sich eben radikal geändert.“ Ebenda, S.24.

<sup>54</sup> Horváth: Vorwort (1997), S.VI.: „Das Buch ermöglicht durch seine klare Anwendungsorientierung – unterstützt durch die vielen nachvollziehbaren Beispiele – eine rasche Implementierung auch in der deutschen Praxis.“ Dazu Kieser: „Die Beispiele [der Bestseller] sind leicht faßbar dargestellt, wodurch der Autor leichte Umsetzbarkeit suggeriert: Wenn schon einige Beispielunternehmen die neuen Prinzipien realisiert haben, dann muß es auch im eigenen Unternehmen gelingen, lautet die Botschaft.“ Kieser: *Moden&Mythen* (1996), S.24.

<sup>55</sup> Der Vergleich mit der Erfolgsfaktorenanalyse von Kieser ist auch hier wieder erhellend: „Der Autor belehrt die Praxis nicht, er macht lediglich auf ihre eigenen Spitzenleistungen ... aufmerksam. .... Auf jeden Fall ist der Eindruck zu vermeiden, die neuen Prinzipien seien am Schreibtisch ausgeheckt worden.“ Kieser: *Moden&Mythen* (1996), S.24.

<sup>56</sup> Vgl. Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.282f.

<sup>57</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.238f.

Bevor wir näher auf die Phase der Willensdurchsetzung eingehen, wollen wir kurz zwei alternative Kennzahlenkonzepte betrachten, die mit der *Balanced Scorecard* in der Willensbildung konkurrieren. Das erste Konzept ist das im Kontext der *Shareholder Value*-„Bewegung“ postulierte Instrument der Werttreiberhierarchien.<sup>58</sup> Ausgerichtet auf die Ermittlung der freien *Cash-Flows* (als Grundlage des *Shareholder Values*) werden Werttreiberhierarchien aus den betrieblichen Ein- und Auszahlungen sowie den Investitions- und Steuerzahlungen hergeleitet. Dies ist dem Vorgehen im klassischen *Du-Pont-Ansatz* vergleichbar. Die Zahlungsströme wiederum werden sukzessive auf immer detailliertere Einflußfaktoren, die Werttreiber oder Wertgeneratoren, zurückgeführt (vgl. Abbildung 5). Bei diesen handelt es sich dann nur noch zum Teil um monetäre Größen. Hinsichtlich des Umfangs der Differenzierung ist festzustellen, daß der Prozeß der Aufspaltung exakt dort ein Ende finden sollte, wo die Werttreiber „handhabbare“ und für das tägliche Geschäft „operationalisierbare“ Größen sind.<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Vgl. Knorren/Weber: *Shareholder Value* (1997), S.31ff.

<sup>59</sup> Im dargestellten Fall haben wir zur besseren Anschaulichkeit zwei dieser Werttreiber auf der ganz rechts liegenden Ebene schattiert. Dabei hat die Größe „Durchschnittlicher Erlös pro Outlet (*Point-of-Sale*)“ das Kriterium der Handhabbarkeit bereits erreicht, d.h. es erscheint genügend quantifizier-, plan- und kontrollierbar. Dies ist für die Größe „Preiswürdigkeit der Käufer“ bestimmt noch nicht der Fall. Hier bedarf es weitergehender Operationalisierung. Wir wollen unterstellen, daß neben anderen Faktoren ein wichtiges Element der Preiswürdigkeit darin zu finden ist, daß das Produkt als möglichst „reklamationsarm“ erscheint. Wenn ein Problem des Unternehmens in der Vergangenheit darin bestand, daß eine große Anzahl der Produkte Anlaß zu Reklamationen gab und sich dies in einem entsprechend schlechten Qualitätsimage niederschlug, dann könnte eine wichtige und in der Planung zu verankernde Aufgabe darin bestehen, die Zahl der Reklamationen durch geeignete Maßnahmen deutlich zu reduzieren. Eine mögliche Kennzahl für die Durchsetzung und Kontrolle dieser Aktivitäten könnte dann beispielsweise durch die „Reklamationsquote“ (Zahl der Reklamationen zur Anzahl der verkauften Produkte) gebildet werden. Vgl. Knorren/Weber: *Shareholder Value* (1997), S.33.

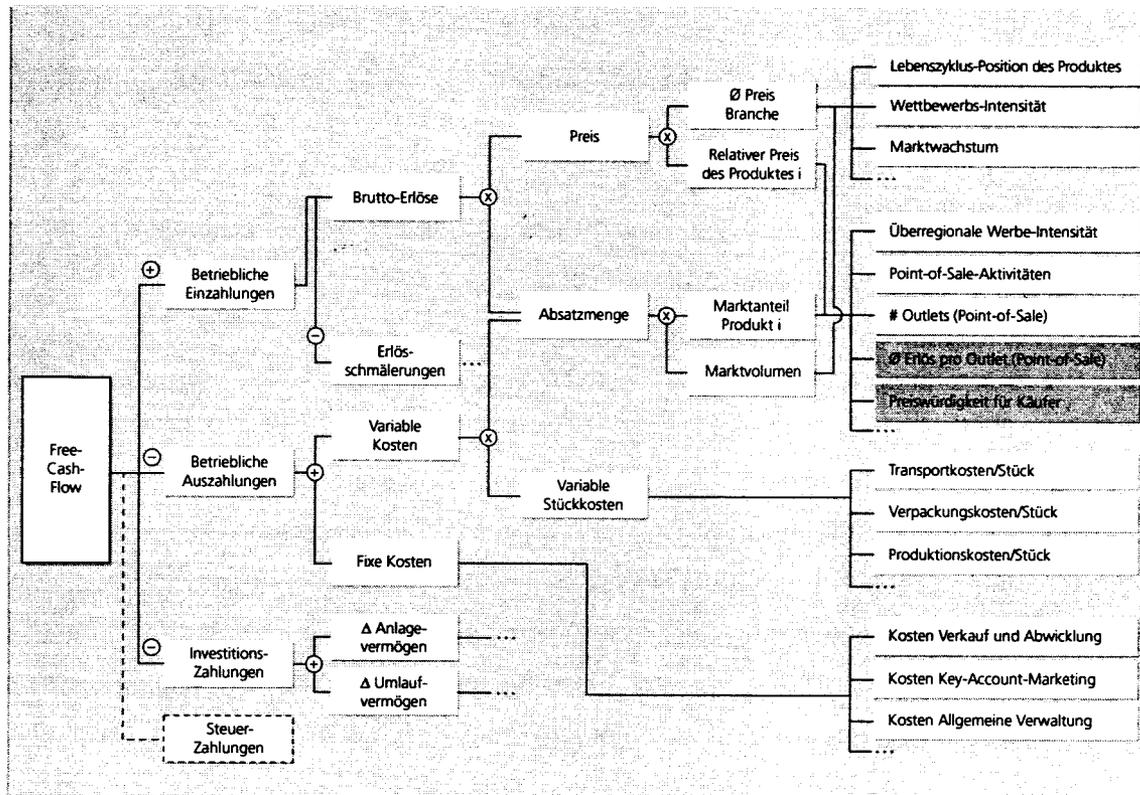


Abbildung 4: Mögliche Werttreiberhierarchie für einen Konsumgüterhersteller, Quelle: Knorren/Weber: *Shareholder Value* (1997), S.32

Werttreiberhierarchien helfen im Prozeß der Strategiefestlegung, die Güte der quantitativen Untermauerung zu erhöhen. Sie plausibilisieren gewünschte Zustände und Entwicklungen (z.B. fortgesetztes Umsatzwachstum, erreichbarer Wettbewerbsvorteil usw.), indem sie analytisch Prämissen, Parameter und Verknüpfungen herausarbeiten und damit mögliche Inkonsistenzen sichtbar machen. Auch ihnen liegt umgekehrt die Gefahr zugrunde, im Prozeß der Strategiefindung überbetont zu werden. Vom Ermittlungskonzept weisen die Werttreiberhierarchien durch den hierarchischen Ableitungsbezug zu den freien Cash-Flows eine höhere Geschlossenheit auf; die Integration der verschiedenen Perspektiven der Balanced Scorecard erfolgt im Konzept der Werttreiberbäume quasi automatisch.<sup>60</sup>

<sup>60</sup> Darin liegt aber auch eine mögliche Schwäche des Konzepts gegenüber der Scorecard begründet: die höhere Geschlossenheit verleitet stärker zu „100%-Lösungen“. Sie kann leicht der Illusion Nahrung geben, aus den Unternehmensstrategien quantitativ exakt bestimmbare Werttreiber ableiten zu können.

Auch im Konzept selektiver Kennzahlen von Weber et al. ist die Unternehmensstrategie expliziter Ausgangspunkt der Generierungsmethodik von Kennzahlen.<sup>61</sup> Dabei wird keine stringente mathematische Verknüpfung oder eine Hierarchiebildung durch Aggregation gefordert, sondern eine anwender- und anwendungsgerechte Generierungssystematik entwickelt. „Eine Verknüpfung der Kennzahlen erfolgt nicht zwingend in mathematischer Form, vielmehr ist sie Folge einer logischen Verbindung über den Planungsprozeß.“<sup>62</sup> Die Ableitung von Kennzahlen (am Beispiel der Logistik) umfaßt die Erhebung des typischen zukünftigen Anforderungsprofils vorhandener oder potentieller Kunden. Zusätzlich sind die möglichen Entwicklungen dieser Anforderungen auf dem betrachteten Markt zu prognostizieren. So ist es z.B. empfehlenswert, die Auswirkungen von Entwicklungen in Endkundenmärkten für die nachfolgende Wertschöpfungskette zu spezifizieren. Logistikintern sind die wesentlichen Kostensenkungspotentiale zu ermitteln, die sich unter Einhaltung des angestrebten Leistungsniveaus ergeben. Diese Kostensenkungspotentiale betreffen alle Bereiche, von der physischen (z.B. Kosten der Distributionsverkehre), administrativen (z.B. Kosten der Auftragsverwaltung) bis zur dispositiven Logistik (z.B. Kosten der Durchflußharmonisierung). Auf dieser Grundlage werden strategiebezogene Kennzahlen ermittelt. Sie beziehen sich sowohl auf die anzustrebenden Ziele als auch auf die Meilensteine, die zur Zielerreichung im Zeitablauf gesetzt sind. Nach Weber et al. leistet diese Ausrichtung von Kennzahlen auf die (logistischen) Strategien zwar einen wesentlichen Beitrag dazu, diese auch zu realisieren, doch kann die Umsetzung von Strategien nicht nur daran scheitern, daß man einmal gefaßte strategische Ziele aus den Augen verliert, sondern auch daran, daß sich bei der Strategierealisierung unerwartete Probleme einstellen. Daher stellen Weber et al. an die Seite strategischer auch operative Kennzahlen, die auf kritische Engpässe des Geschäftssystems ausgerichtet sind. Wie die *Balanced Scorecard* verspricht so auch die von Weber et al. aufgezeigte Generierungsmethodik eine signifikante Reduktion der Komplexität, „da lediglich relevante Sachverhalte mit Kennzahlen abgebildet und ausgewiesen werden.“<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Vgl. Weber et al.: *Methodik* (1994) und dieselben: *Kennzahlen* (1997), S.441.

<sup>62</sup> Weber et al.: *Methodik* (1994) und dieselben: *Kennzahlen* (1997), S.442

<sup>63</sup> Weber et al.: *Methodik* (1994) und dieselben: *Kennzahlen* (1997), S.442.

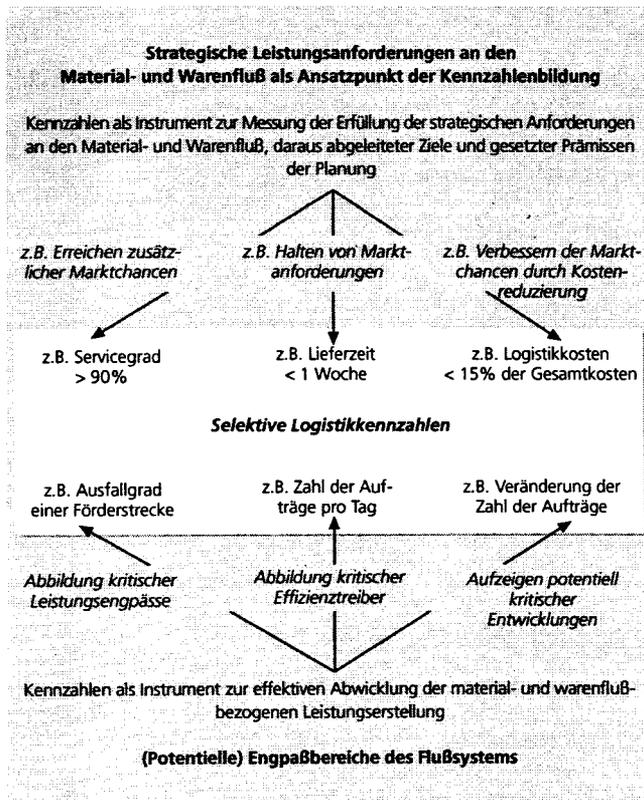


Abbildung 5: Selektive Logistik-Kennzahlen, Quelle: Weber: *Controlling* (1998), S.203.

Zusammenfassend halten wir fest, daß die Phase der Willensbildung von Kaplan/Norton vergleichsweise knapp gehalten wird. Die Modellbildung im Rahmen der strategischen Willensbildung, die Verknüpfung von Kenngrößen mit der Unternehmensstrategie und die programmorientierte Nutzung von Kennzahlen im operativen Bereich können die Unternehmensführung in ihrer Aufgabe signifikant unterstützen, ohne Alternative sind die Konzepte jedoch nicht.<sup>64</sup>

Schließlich sei noch am Beispiel der Auswahl der von Kaplan/Norton vorgeschlagenen Perspektiven ein potentielles Problem angesprochen, das letztlich allen „kochrezeptartigen“ Managementempfehlungen anhaftet. Wie bereits angemerkt, sind die Perspektiven in hohem Maße intuitiv verständlich. Zudem wird von den beiden Autoren erhebliche praktische Erfahrung ins Feld geführt. Allerdings weisen sie auch auf den heuristi-

<sup>64</sup> Anders Horváth: *Controlling* (1996), S.562: „Die eigentliche Neuerung liegt in der Ableitung der Kennzahlen aus den Kundenbedürfnissen und den Strategien zur Befriedigung dieser Kundenbedürfnisse.“ und Horváth/Kaufmann: *Balanced Scorecard* (1998), S.48: „Neu ist bei ihnen jedoch jedoch die explizite Betonung der drastischen Komplexitätsreduktion, der Übersetzung der indivi-

schen Charakter der Selektion hin: „Man sollte jedoch bedenken, daß die Scorecard als Schablone und nicht als Zwangsjacke gedacht ist. Es gibt keine mathematische Formel, die beweist, daß vier Perspektiven notwendig und ausreichend sind. Wir müssen noch sehen, wie Unternehmen mit weniger als vier Perspektiven zurechtkommen. Je nach Branchenbedingungen und Geschäftsstrategie könnte sogar eine weitere Perspektive notwendig werden“<sup>65</sup>. Beispiele hierfür werden von den Autoren selbst genannt (z.B. Stakeholder-Perspektiven)<sup>66</sup>. Als Hilfestellung bei der Ableitung werden von ihnen gängige Strategiekonzepte empfohlen, und dies wiederum in einer für den gesamten Ansatz typischen Offenheit<sup>67</sup>. Hiermit ergibt sich für die praktische Implementierung ein Problem:

- Richtet sich ein Unternehmen im Prozeß der individuellen Gestaltung der Balanced Scorecard eng am Basisbeispiel von Kaplan/Norton aus, so können sie auf einer bekannten (und praktisch bewährten) Theoriegrundlage aufsetzen, was für die Akzeptanz im Implementierungsprozeß Vorteile verspricht. Zudem besteht – z.B. in einem Konzern – der große Reiz in einer besseren<sup>68</sup> Vergleichbarkeit der Scorecards unterschiedlicher Unternehmen bzw. Unternehmenseinheiten. Allerdings besteht die Gefahr, daß das Basisbeispiel gerade nicht optimal auf die individuelle Situation paßt.<sup>69</sup>
- Weicht das Unternehmen deshalb deutlich vom Basisbeispiel ab, können unterschiedliche, z.T. konkurrierende Theorieansätze zur Ableitung herangezogen werden; der Auswahlprozeß bleibt den Beteiligten überlassen. Eigenständige Lösungen sind umso weniger zu erwarten, je mehr Unternehmen dem Basisvorschlag von Kaplan/Norton folgen und je weniger breit der Gestaltungsprozeß im Top-Management verankert wird, d.h. je mehr Argumentationsarbeit zur Begründung der abweichenden Lösung geleistet werden muß.

---

duellen Geschäftsstrategie in operationale Meßgrößen und das Aufdecken der Wirkungszusammenhänge zwischen den Meßgrößen.“

<sup>65</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.33.

<sup>66</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S. 176.

<sup>67</sup> „Dieses Buch nähert sich dem Begriff Strategie aus der Richtung der Markt- und Kundensegmente .... Dieser Ansatz folgt der Branchen- und Wettbewerbsanalyse, die Michael Porter in seinen sehr populären Strategiebüchern formuliert. Den Erfolg dieses Ansatzes haben wir in Dutzenden von Unternehmen beobachten können, wie wir in den folgenden Kapiteln noch zeigen werden. Andere Unternehmen stellen sich dem Wettbewerb durch die Nutzung besonderer Potentiale, Ressourcen und Kernkompetenzen ....[Die Balanced Scorecard] kann jeden Ansatz zur Formulierung einer Strategie für Geschäftseinheiten nutzen – mit der Kundenperspektive oder den besonderen internen Prozeßpotentialen angefangen...“ (Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.35f.).

<sup>68</sup> Allerdings kann diese durch das Vorgehen auch nur suggeriert werden, in realiter dagegen nicht bestehen.

<sup>69</sup> Vgl. beispielsweise zu den engen Prämissen des von Kaplan/Norton angeführten Ansatzes von Porter: Coyne/Subramaniam: *Discipline to Strategy* (1996), S.14ff.

Es wird sich in der praktischen Erfahrung zeigen, ob es aus diesem Grund zu einer gewissen „Normenbildung“ der Balanced Scorecard kommt und ob diese Normierung den Intentionen der Instrumentenidee stark zuwiderlaufen.<sup>70</sup>

### **3.4. *Balanced Scorecard als Instrument der Willensdurchsetzung***

In vielen Studien wurde gezeigt, daß Kostenrechnung und Kennzahlen von Managern in hohem Maß als Kommunikationsmedium und als Durchsetzungsinstrument von bereits getroffenen Entscheidungen genutzt werden.<sup>71</sup> So überrascht es an dieser Stelle nicht, daß die Aspekte Durchsetzung und Kommunikation bei Kaplan/Norton den größten Raum einnehmen. Explizit sehen sie den Fokus der Balanced Scorecard als „primarily a mechanism for strategy implementation, not for strategy formulation“.<sup>72</sup> Dies spiegelt sich auch im Untertitel des Buches wieder: „Translating Strategy into Action“ bzw. „Strategien erfolgreich umsetzen“<sup>73</sup>. Die Sinnhaftigkeit eines solchen Fokus läßt sich auch empirisch stützen:

- Eine Studie von der Unternehmensberatung Renaissance Worldwide von Co-Autor Norton ergab, daß in den USA nur 71% bzw. in Großbritannien 59% der Führungskräfte die Vision des Unternehmens verstehen. Beim mittleren Management sinkt der Anteil auf 40%, bei den verantwortlichen Mitarbeitern in der Linie auf unter 10% („vision barrier“). Nur 43% der befragten Unternehmen geben an, daß zwischen der langfristigen Strategie und der kurzfristigen Budgetierung ein starker Zusammenhang vorliegt. Bei den verbleibenden Unternehmen besteht keine oder nur eine schwache Verbindung („operations barrier“).<sup>74</sup>
- Eine 1998 vom CFO-Magazine veröffentlichte Befragung von 500 Lesern identifiziert ebenfalls gravierende Mängel: 57% der Befragten geben an, daß ihr Unternehmen über keine klar definierte Strategie verfügt. 53% konstatieren, daß eine klare Verbindung der Strategie mit der operativen Planung fehlt. 45% bemängeln die fehlende

---

<sup>70</sup> Die (nicht notwendigerweise repräsentativen) Eindrücke aus unseren Interviews vermitteln ein eher negatives Bild.

<sup>71</sup> Vgl. u.a. Homburg et al.: Kundenorientierung (1998); Cooper/Hayes/Wolf: Accounting (1981); Ansari/Euske: Uses of Accounting Data (1987); Collins: Accounting Systems (1982).

<sup>72</sup> Kaplan/Norton: Balanced Scorecard (1997), S.23, S.15 und S.184.

<sup>73</sup> Kaplan/Norton: Balanced Scorecard (1997).

<sup>74</sup> Vgl. o.V.: Gentia (1998), S.4 und Kaplan/Norton: Balanced Scorecard (1997), S.186.

persönliche Verantwortung für Ergebnisse, 34% die fehlende Existenz von aussagefähigen Leistungskennzahlen.<sup>75</sup>

- Für den deutschsprachigen Raum existiert eine Untersuchung von Raffée/Fritz aus den Jahren 1989/1990. Die Studie kommt zu dem Ergebnis, daß im Bereich des normativen Managements kunden- bzw. absatzmarktbezogene Grundhaltungen und Unternehmensziele die führende Rolle spielen. Im Gegensatz hierzu sind die am meisten vorherrschenden Unternehmensstrategien durch ein wenig kundenorientiertes Innovations- und Technologiedenken sowie durch Produktions- und Kostenorientierung gekennzeichnet. Die Autoren kommen folglich zu dem Ergebnis, daß ein Defizit in der Umsetzung strategischer Ziele und Grundhaltungen besteht.<sup>76</sup>
- Weber/Goedel/Schäffer bestätigen die Defizite. Grundlage ihrer Ausführungen sind Erkenntnisse aus einem dreijährigen Arbeitskreis, in dem u.a. die Planungsprozesse von acht deutschen Konzernen analysiert und verglichen werden.<sup>77</sup> Sie kommen zu folgendem Ergebnis: „Es gibt keine ausreichende Verbindung zwischen strategischer und operativer Planung. Eine wesentliche Ursache hierfür ist die mangelnde Kommunikation der strategischen Ziele gegenüber operativ Verantwortlichen. Dadurch fehlt aber die Brücke zur Umsetzung dieser Ziele in die operative Planung und in die sich später anschließende Ausführung.“<sup>78</sup>

Eine Reihe von uns durchgeführter Interviews in deutschen Unternehmen bestätigt, daß die Motivation für die Einführung einer Balanced Scorecard regelmäßig über die Optimierung des vorhandenen Kennzahlensystems hinausgeht. Angestrebt wird die Durchsetzung der Strategie.

Der von Kaplan/Norton beschriebene Durchsetzungsprozeß soll stufenweise erfolgen. Die top down kommunizierte Strategie bildet jeweils den Rahmen für die Willensbildung auf der nächsten Stufe.<sup>79</sup> In der Literatur konkurrieren einige Ansätze zur Verknüpfung der Planungsebenen. Neben einer durchgängig programmorientierten Planung und dem Konzept überlappender selbstabstimmender Gruppen sei hier exemplarisch das Konzept der Hoshin-Planung als ein diesbezüglicher Lösungsansatz der Planungspraxis genannt.<sup>80</sup> Dabei wird durch eine Bündelung der wichtigsten strategischen Aussagen zu Projekten,

<sup>75</sup> Vgl. Lazere: *All Together Now* (1998), o.S.

<sup>76</sup> Vgl. Raffée/Fritz: *Führungskonzeption* (1992), S.303ff.

<sup>77</sup> Vgl. Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.273f.

<sup>78</sup> Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.274.

<sup>79</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.204f. und S.216

<sup>80</sup> Vgl. Sojin: *Essentials* (1992), S.54ff. und Goedel: *Planung* (1997), S.170.

die direkt in die operative Planung einfließen, gewährleistet, daß die verschiedenen Selbstabstimmungsprozesse<sup>81</sup> auf den unterschiedlichen Planungsebenen zielgerichtet und koordiniert ablaufen.

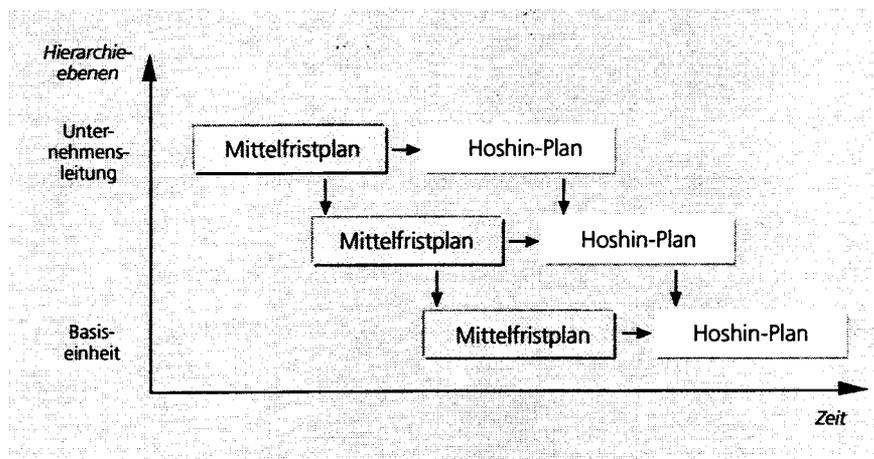


Abbildung 6: Prozeß der Hoshin-Planung, Quelle: Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.287

Abgeleitet aus den strategischen Langfristplänen beschränkt sich der Hoshin-Plan bewußt selektiv auf wenige Ziele, die für die Erreichung der strategisch angestrebten Marktposition von Bedeutung sind. Diese Ziele werden anschließend über alle Ebenen des Unternehmens in einem strukturierten Prozeß bis auf die unterste Unternehmensebene heruntergebrochen, wobei jeweils Maßnahmen zur Erreichung dieser Ziele erarbeitet werden. Durch das kaskadenförmige Vorgehen der Hoshin-Planung ist eine koordinierte Zielbildung auf allen Unternehmensebenen gewährleistet. Die Ziele und Maßnahmen der übergeordneten Ebenen bilden jeweils die Ziele für die nächstfolgende Ebene, auf der diese Vorgaben detailliert und mit Maßnahmen unterlegt werden. Die Ziele werden seitens der Unternehmensleitung zunächst rein qualitativ vorgegeben. Sie werden dann von den untergeordneten Ebenen entsprechend dem dort verfügbaren Wissen konkretisiert. Von besonderer Bedeutung ist hierbei, daß dem Vorgehen der Balanced Scorecard vergleichbar diese Maßnahmen auch quantitativ bewertet werden, so daß sie direkt in die eher formalzielorientierte operative Planung einfließen können. Durch eine solche Form der Projektbündelung lassen sich die Wissensdefizite der operativen Planung effizient reduzieren. Zum einen wird durch die bewußte Auswahl weniger, wesentlicher Ziele eine wirksame Komplexitätsreduktion bei der strategischen Willensdurchsetzung

<sup>81</sup> Vgl. zum Begriff der Selbstabstimmung ausführlich Schäffer: *Controlling* (1996), S.58ff.

erreicht. Dies erleichtert die Kommunikation und das Verständnis der strategischen Ziele. Zum anderen erfolgt durch die konsequente Überleitung der Hoshin-Ziele in die operative Planung eine projektweise Übersetzung der strategischen Inhalte in die operative Ebene, so daß die Unsicherheit bezüglich der Maßnahmen zur Umsetzung der strategischen Ziele abgebaut wird.<sup>82</sup>

Die Parallelen in Intention und Gestaltungselementen zum Konzept von Kaplan/Norton sind offensichtlich. Kennzahlensysteme, die aus der Strategie des Unternehmens abgeleitet wurden, können hier ein wichtiges Element der Verknüpfung von operativer und strategischer Planung sein. Diese Einsicht ist in der Literatur bekannt, Werttreiberhierarchien im Rahmen des Shareholder Value Ansatzes können diese Funktion ebenfalls wahrnehmen.<sup>83</sup>

Kaplan/Norton schmücken ihre im Kern also nicht neuen Ausführungen mit einer Reihe von normativen, undifferenzierten Gestaltungsempfehlungen zur Durchsetzung der strategischen Planung aus. So sollen Manager die Zielvorgaben für die Kennzahlen für drei oder fünf Jahre setzen,<sup>84</sup> und – ist das Unternehmen eine Aktiengesellschaft – sollte die Zielerreichung zu einer Verdoppelung oder mehr des Aktienkurses führen.<sup>85</sup> Eine sorgfältige Gestaltung des integrierten Planungsprozesses unter Berücksichtigung organisationaler und verhaltensbezogener Aspekte kann ein solches Sammelsurium an mehr oder weniger undifferenzierten Rezepten unter dem Rubrum der *Balanced Scorecard* schwerlich ersetzen. Vielmehr muß an die Stelle des von Kaplan/Norton vertretenen, weitgehend pauschalen Ansatzes eine sorgfältige Analyse treten, wie die Gestaltung des strategischen und des operativen Planungsprozesses erfolgen sollte. Entsprechende Gestaltungshinweise in der Literatur und praktische Umsetzungserfahrungen in der Praxis liegen aber durchaus vor.<sup>86</sup>

---

<sup>82</sup> Vgl. Soin: *Essentials* (1992), S.54ff.; Goedel: *Planung* (1997), S.170f.; Weber/Goedel/Schäffer: *Gestaltung* (1997), S.287.

<sup>83</sup> Vgl. Knorren/Weber: *Shareholder Value* (1997), S.33.

<sup>84</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.218.

<sup>85</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.218.

<sup>86</sup> Vgl. u.a. Goedel: *Planung* (1997), S.87ff; Hamprecht: *Konzernplanung* (1996), S.73ff.; Mintzberg: *Strategic Planning* (1994), S.329ff. und Quinn/Mintzberg/James: *Strategy Process* (1988); Hungenberg: *Optimierung* (1993), insbesondere S.238; Franz: *Beschleunigung von Planungsprozessen* (1993), S.189ff.; Rabl: *Planungsprozesse* (1990); Rau: *Gestaltung* (1985), S.291ff.; Koehler/Jebele: *Einsatzbedingungen* (1981); Szyperski/Müller-Böling: *Gestaltungsparameter* (1980), S.357ff.; Keppler/Bamberger/Gabele: *Planungssysteme* (1975).

### 3.5. *Balanced Scorecard als Instrument der Kontrolle*

Strategische Kontrolle besteht aus drei Elementen: der strategischen Durchführungskontrolle, der Prämissenkontrolle und der möglichst ungerichteten strategischen Überwachung.<sup>87</sup>

Die Ausführungen von Kaplan/Norton beziehen sich fast ausschließlich auf die Komponente Durchführungskontrolle. Sie postulieren, daß der „traditionell hierarchische Prozeß“ zur Strategieformulierung und -implementierung durch einen mangelhaften Feedback-Prozeß gekennzeichnet ist. Die Rückkopplung erfolge nur auf der operativen Ebene als „single-loop-Lernen.“<sup>88</sup> Mit Hilfe der Balanced Scorecard soll die Rückkopplung auf die Strategie bezogen und ein durch „double-loop-Lernen“ charakterisierter strategischer Lernprozeß gefördert werden. Entsprechend muß die Scorecard nach Kaplan/Norton als „Kommunikations-, Informations- und Lernsystem und nicht als Kontrollsystem“<sup>89</sup> (sic!) Verwendung finden. Neu ist die hinter diesen Ausführungen stehende Konzeption einer dominant auf Anpassung der Strategie gerichteten strategischen Durchführungskontrolle jedoch nicht, es sei hier nur auf die Ausführungen von Schreyögg/Steinmann verwiesen.<sup>90</sup>

Bei der Gestaltung der Kontrolle gilt es insbesondere, das „Dilemma der Balanced Scorecard“ (in Anlehnung an das Dilemma der Kontrolle bei Kirsch/Esser/Gabele<sup>91</sup>) zu überwinden, das der oben entwickelten Vision einer Synthese von Lernender Organisation und kennzahlengetriebenem Controlling entgegensteht: „Die Neigung, die konzeptionelle Gesamtsicht von Zeit zu Zeit kritisch zu überprüfen, ist üblicherweise gering. Je häufiger die konzeptionelle Gesamtsicht 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 in Frage gestellt ...“<sup>92</sup> Und gerade auf der Durchsetzung liegt ja der Schwerpunkt der Balanced Scorecard.

Ist das Konzept des Managementsystems damit gescheitert? Kaplan/Norton bieten keine überzeugende Lösung. Sie propagieren die Trennung von monatlicher „Kontrolle“ und

<sup>87</sup> Vgl. Schreyögg/Steinmann: *Strategische Kontrolle* (1985), S.391ff.

<sup>88</sup> Zu den Begriffen single und double-loop-Learning vgl. Argyris/Schön: *Learning* (1979).

<sup>89</sup> Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.24

<sup>90</sup> Vgl. Schreyögg/Steinmann: *Strategische Kontrolle* (1985), S.402f.

<sup>91</sup> Vgl. Kirsch/Esser/Gabele: *Management des geplanten Wandels* (1979).

vierteljährlichem „strategischen Feedback“<sup>93</sup>. Ob dies ausreicht, daß Mitarbeiter die Dualität von heterarchischer Kooperation im strategischen Feedback – selbst wenn diese im Unternehmen wirklich gewollt ist! – sowie Umsetzung von im kleinen Führungskreis formulierten und top-down kommunizierten Modellen bewältigen, muß bezweifelt werden.

Das Störgefühl wird bei der Betrachtung des zweiten Bausteins strategischer Kontrolle, der Prämissenkontrolle, noch verstärkt. Eine explizite Prämissenkontrolle sehen Kaplan/Norton nicht vor. Sie unterstellen, daß die Auseinandersetzung mit den Hypothesen des Modells im strategischen Lernprozeß die Funktion einer Prämissenkontrolle erfüllt.<sup>94</sup> Vor dem Hintergrund des eben geschilderten Dilemmas ist dies mit Vorsicht zu sehen. Die Kommunikation eines präzisen, quantifizierten Geschäftsmodells mit Ursache-Wirkungs-Beziehungen täuscht schnell Wissen vor. Neue Einsichten und Orientierungen werden so leicht blockiert und eine Fixierung auf traditionelle Erfolgsmuster wird erleichtert („General Motors Syndrome“<sup>95</sup>). Die erforderliche kritische Distanz zu Kennzahlen reduziert sich mit der Zeit des Umgangs mit ihnen, eine anzustrebende wache Grundhaltung als Basis des dritten Bausteins, der von Kaplan/Norton nicht explizit vorgesehenen strategischen Überwachung, wird so konterkariert. Phänomene wie Entscheidungsautismus und insbesondere groupthink<sup>96</sup> erschweren es weiter, Commitment zur Strategie mit strategischer Wachsamkeit zu verbinden.

Zudem bezieht das Konzept der Balanced Scorecard Konkurrenzaktivitäten nur bedingt über die Kundenperspektive in Betracht. Microworlds und Modelle, die im Rahmen der lernenden Organisation propagiert werden,<sup>97</sup> tun dies oft in größerem Umfang – die Gefahr einer zu großen Selbstreferentialität ist auch hier evident. Ein möglicher Ausweg besteht in der Entwicklung einer Scorecard für die wesentlichen Wettbewerber, Lieferanten und ggf. Kunden oder auch im parallelen Erstellen von Eigenmodellen durch unterschiedliche Akteure.<sup>98</sup> Die unterschiedlichen Modelle sind dann im kritischen Diskurs zu

---

<sup>92</sup> Kirsch/Esser/Gabele: *Management des geplanten Wandels* (1979), S.324.

<sup>93</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.253f.

<sup>94</sup> Vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.242.

<sup>95</sup> Pascale: *Corporate Culture* (1988), S.351.

<sup>96</sup> Vgl. Janis: *Group Think* (1982); Auer-Rizzi: *Entscheidungsprozesse* (1998), S.100ff.; Weber/Schäffer: *Controlling* (1998), S.10

<sup>97</sup> Vgl. nochmals die Literaturangaben in Fußnote 43.

<sup>98</sup> Dabei können natürlich auch unterschiedliche Ansätze, zum Beispiel das Modell selektiver Kennzahlen und die *Balanced Scorecard* parallel benutzt werden.

erörtern.<sup>99</sup> Ein zweiter Ansatz besteht in der ergänzenden Aufnahme von Kennzahlen für die Prämissen der Planung, deren Gültigkeit – wie die Planerfüllung selbst – in der Planperiode zu überprüfen ist.<sup>100</sup> Solche Kennzahlen sind explizit Bestandteil des von Weber et al. propagierten Konzepts der selektiven Kennzahlen.

Für die strategische Kontrolle bleibt somit festzuhalten, daß die Ausführungen zur Durchführungskontrolle nichts grundsätzlich Neues bieten. Andererseits werden wichtige Komponenten einer umfassenden strategischen Kontrolle wie die strategische Überwachung und Prämissenkontrolle (sträflich) vernachlässigt. Blickt man auf die operative Kontrolle, findet man bei Kaplan/Norton kaum Aussagen. Dies erscheint aber unproblematisch, weil die operative Kontrolle über Kennzahlen als wichtiger Bestandteil operativen Managements weit verbreitet und in aller Tiefe untersucht und besprochen worden ist.<sup>101</sup> Sie ist natürlich auch im Rahmen von Werttreiberhierarchien und anderen Kennzahlenkonzepten möglich.

#### 4. Fazit

Zusammenfassend halten wir fest:

- Weite Teile der Ausführungen von Kaplan/Norton führen (alt)bekannte und auch an anderer Stelle postulierte Erkenntnisse und Ideen zusammen. Dabei werden jedoch wesentliche Elemente der strategischen Führung wie die Gestaltung der Willensbildung, ungerichtete Kontrollelemente und explizite Konkurrenzbeobachtung vernachlässigt. Damit sind signifikante Gefahren verbunden. Instrumente ersetzen keine Strategie.
- Es bleibt ungeklärt, wie das klassische Dilemma der Kontrolle gelöst werden soll. In der Praxis und in der Intention von Kaplan/Norton dominiert die Nutzung des Mana-

<sup>99</sup> Vgl. Mitroff: *Dialectical Inquiring Systems* (1971). Allerdings postulieren Horváth/Kaufmann: „Einen Wildwuchs an Scorecards gilt es zu verhindern ...“ Horváth/Kaufmann: *Balanced Scorecard* (1998), S.47.

<sup>100</sup> Vgl. Weber et al.: *Methodik* (1994) und dieselben: *Logistik-Kennzahlen* (1997), S.442. Die entsprechenden Ausführungen bei Kaplan/Norton sind letztlich doch schwach und nebulös, vgl. Kaplan/Norton: *Balanced Scorecard* (1997), S.17: „Mit einer solchen Quantifizierung der Verknüpfungen zwischen Scorecard-Meßgrößen können periodische Berichte und Leistungsmessungen die Gestalt einer Hypothesenüberprüfung annehmen.“

<sup>101</sup> Vgl. u.a. Weber: *Controlling* (1998), S.199ff.; Reichmann: *Kennzahlen* (1997) und Schott: *Kennzahlen* (1991).

gements-Konzepts im Rahmen der Willensdurchsetzung. Die postulierte Verbindung von strategischem Feedback und Strategieformulierung im kleinen Kreis auf der einen mit top-down Kommunikation der Strategie auf der anderen Seite stellt eine Achillesferse des Konzepts dar, das Dilemma der Balanced Scorecard.

- Weiter erstaunen zahlreiche undifferenziert normative Gestaltungsempfehlungen, die unseres Erachtens zu einem unkritischen Umgang mit dem Instrument verleiten. „One size fits all“ kann aber kaum in der strategischen Führung angelegte Wettbewerbsvorteile begründen. Daneben sind die Ausführungen – für Managementbestseller nicht untypisch – an entscheidenden Stellen in hohem Maße unverbindlich offen. Dies führt dazu, daß der Prozeß der Entwicklung und Einführung einer Balanced Scorecard häufig mehr Management- (und ggf. Berater-) Kapazität bindet als zunächst erwartet.<sup>102</sup>

An dieser Stelle schließt sich der Kreis unserer Argumentation und wir kommen zurück zu der grundlegenden Hypothese, daß die Balanced Scorecard ein typisches Modeprodukt ist.<sup>103</sup> Spiegelt man die Ausführungen von Kaplan/Norton an den Erfolgskriterien nach Kieser,<sup>104</sup> hat die Balanced Scorecard „das Zeug“ zu einem Managementbestseller:

- Sie trifft offensichtlich den Nerv der Zeit: Defizite in der Kommunikation der Strategie und die mangelnde Verknüpfung von strategischer und operativer Planung machen vielen Managern zu schaffen.
- Sie bietet eine scheinbar einfache Lösung. „Das Buch ermöglicht durch seine klare Anwendungsorientierung – unterstützt durch die vielen nachvollziehbaren Beispiele – eine rasche Implementierung auch in der deutschen Praxis.“<sup>105</sup>
- Die Anwendung der Scorecard erscheint angesichts der Herausforderungen des neuen „Informationszeitalters“ unausweichlich. Entsprechend muß sich auch kein Manager „schuldig fühlen, daß er selbst noch nicht auf die neuen Prinzipien gekommen ist: Alles hat sich eben radikal geändert.“<sup>106</sup>

---

<sup>102</sup> Zudem induzieren fehlende Daten vielfach nicht zu unterschätzende Aufwände auf der System- und DV-Seite.

<sup>103</sup> Vgl. dazu auch nochmals die Fußnoten 53 bis 55.

<sup>104</sup> Vgl. Kieser: *Moden&Mythen* (1996), S.21ff.

<sup>105</sup> Horváth: Vorwort (1997), S.V. Vgl. aber auch die vorsichtiger Formulierung in Horváth/Kaufmann: *Balanced Scorecard* (1998), S.48: „Wenn das Arbeiten mit der BSC frühzeitig gestartet und konsequent – auch über mehrere Jahre – fortgesetzt wird, so besteht eine große Chance, die ... Mängel im Prozeß der Strategieimplementierung zu beseitigen oder zumindest ihre nachteiligen Effekte nachhaltig zu mildern.“

<sup>106</sup> Kieser: *Moden&Mythen* (1996), S.24.

Eccles/Noriah sehen die Mode-Rhetorik solcher „Konzepte“ positiv, erblicken in ihr sogar das Wesentliche des Managements: „Much of the current hysteria over labels ... can be seen as an attempt to lend new energy to the collective enterprises ... individual managers use such labels and concepts as they see fit as a part of their ongoing use of language to coax, inspire, demand, or otherwise produce action in their organizations ... At every level, language has a rhetorical function ... it constantly „frames“ the way we understand the world.“<sup>107</sup> Wenn die Balanced Scorecard so dazu beitragen kann, strategisches Denken und Handeln auf allen Ebenen im Unternehmen zu befördern, hat ihr Einsatz viel erreicht. Die Herausforderung für Controller und Manager liegt darin, die positive Wirkung von Sprache und Rhetorik der Scorecard mit einer sorgfältigen unternehmensspezifischen Gestaltung zu verbinden. Dazu bedarf es jedoch mehr als die „rasche Implementierung“ eines Allheilmittels.

---

<sup>107</sup> Eccles/Noria: *Beyond the Hype* (1992), S.29f.

## Literatur

- Adam, D. [Planung und Entscheidung]: Planung und Entscheidung, Modelle – Ziele – Methoden; mit Fallstudien und Lösungen, 4. Auflage, Wiesbaden 1996.
- Albach, H. [Zukunft der Betriebswirtschaftslehre]: Gutenberg und die Zukunft der Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 12/1997, S.1257-1283.
- Ansari, S./Euske, K.J. [Uses of Accounting Data]: Rational, Rationalizing and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations, in: Accounting, Organizations and Society 1987, S.549-570.
- Argyris, C./Schön, D.A. [Learning]: Organizational Learning II, Reading 1996.
- Auer-Rizzi, W. [Entscheidungsprozesse]: Entscheidungsprozesse in Gruppen – Kognitive und soziale Verzerrungstendenzen, Wiesbaden 1998.
- Chow, C.W./Haddad, K.M./Williamson, J.E. 1997 [Small Companies]: Applying the Balanced Scorecard to Small Companies, in: Management Accounting (79), 3/1997, S.18-24.
- Collins, F. [Accounting Systems]: Managerial Accounting Systems and Organizational Control: A Role Perspective, in: Accounting, Organizations and Society 1982, S.107-122.
- Cooper, D. J./Hayes, D./Wolf, F. [Accounting]: Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations, in: Accounting, Organizations and Society 1981, S.175-191.
- Coyne, K.P./Subramaniam, S. [Discipline to Strategy]: Bringing Discipline to Strategy, in: The McKinsey Quarterly 4/1996, S.14-25.
- Drysdale, L. [Lawless in Chicago]: Lawless in Chicago, in: Management Accounting, October 1996, S.56-57.
- Eccles, R.G. [Manifesto]: The Performance Measurement Manifesto, in: Harvard Business Review, January/February 1991, S.131-137.
- Eccles, R.G./Norcia, N. with James D. Berkley [Beyond the Hype]: Beyond the Hype - Rediscovering the Essence of Management, Boston 1992.
- Forgione, D.A. [Health Care]: Health Care Financial and Quality Measures: International Call for a "Balanced Scorecard" Approach, in: Health Care Management Accounting, (24) Fall 1997, S.55-58.
- Franz, T. [Beschleunigung von Planungsprozessen]: Die Gestaltung von Management-systemen zur Beschleunigung von Planungsprozessen, Bamberg 1993.
- Geus, Arie de [Living Company]: The Living Company - Growth, Learning and Longevity in Business, London 1997.
- Gälweiler, A. [Strategische Unternehmensführung]: Strategische Unternehmensführung, 2. Auflage, Frankfurt am Main, New York 1990.
- Goedel, H. [Planung]: Gestaltung der Planung – Konzeptioneller Ansatz und Fallstudien, Wiesbaden 1997.
- Gray, J./Pesqueux, Y. [Tableau de Bord]: Evolutions Actuelles des Systemes de Tableau de Bord, in: Revue Francaise de Comptabilité (242), Février 1993, S.61-70.
- Guldin, A. [Kundenorientierte Unternehmenssteuerung]: Kundenorientierte Unternehmenssteuerung durch die Balanced Scorecard, in: Horváth, P. (Hrsg.): Das neue Steuerungssystem des Controllers - Von Balanced Scorecard bis US-GAAP, Stuttgart 1997, S.289-302.

- Hahn, D. [Planung und Kontrolle]: PuK Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung - Controllingkonzepte, 5. Auflage, Wiesbaden 1996.
- Hamprecht, M. [Konzernplanungssysteme]: Controlling von Konzernplanungssystemen, Wiesbaden 1996.
- Heigl, A. [Controlling]: Controlling - Interne Revision, Stuttgart, New York 1978.
- Homburg, Ch./Weber, J./Aust, R./Karlshaus, J.T. [Kundenorientierung]: Interne Kundenorientierung der Kostenrechnung - Ergebnisse der Koblenzer Studie, Reihe Advanced Controlling, Band 7, Vallendar 1998.
- Horváth, P. [Controlling]: Controlling, 6. Auflage, München 1996.
- Horváth, P. [Vorwort]: Vorwort zur deutschen Ausgabe, in: Kaplan, R.S./Norton, D.P.: *Balanced Scorecard - Strategien erfolgreich umsetzen*, Stuttgart 1997, S.V-VI.
- Horváth, P./Kaufmann, L. [Balanced Scorecard]: *Balanced Scorecard - ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien - Wenn Unternehmensziele in konkrete Handlungsvariable übertragen und kommuniziert werden, können die Beteiligten ihr Maß an Zielerfüllung selbst verfolgen*, in: *Harvard Manager* 5/1998, S.39-48.
- Hungenberg, H. [Optimierung]: Optimierung von operativen Planungssystemen, in: *Zeitschrift für Planung* 1993, S.233-248.
- Janis, I.L. [Groupthink]: *Groupthink*, Boston et al. 1982.
- Johnson, H.T./Kaplan, R.S. [Relevance Lost]: *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston 1987.
- Juran, J.M. [Qualität]: *Der neue Juran: Qualität von Anfang an*, Landsberg/Lech 1993.
- Kaplan, R.S./Norton, D.P. [Balanced Scorecard]: *The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance*, in: *Harvard Business Review*, January/February 1992, S.71-79.
- Kaplan, R.S./Norton, D.P. [Balanced Scorecard]: *The Balanced Scorecard - Strategien erfolgreich umsetzen*, Stuttgart 1997.
- Kaufmann, L. [Balanced Scorecard]: ZP-Stichwort: *Balanced Scorecard*, in: *Zeitschrift für Planung* 8/1997, S.421-428.
- Keating, D. [Joint Ventures]: *Managing 50/50 Joint-Ventures*, in: *Oil&Gas Investor*, Special Report Supplement, Third Quarter 1996, S.11.
- Keppler, W./Bamberger, I./Gabele, E. [Planungssysteme]: *Langfristige Planungssysteme*, München 1975.
- Kieser, A. [Moden&Mythen]: *Moden&Mythen des Organisierens*, in: *Die Betriebswirtschaft* 1/1996, S.21-39.
- Kim, D.H. [Learning]: *The Link Between Individual Learning and Organizational Learning*, in: *Sloan Management Review* 1993, S.37-50.
- Kirsch, W./Esser, W.-M./Gabele, E. [Management des geplanten Wandels]: *Das Management des geplanten Wandels in Organisationen*, Stuttgart 1979.
- Klingebiel, N. [Performance Management]: *Performance Management - Performance Measurement*, in: *Zeitschrift für Planung*, Januar 1998, S.1-15.
- Knorren, N./Weber, J. [Shareholder Value]: *Shareholder-Value - Eine Controlling-Perspektive*, Reihe Advanced Controlling, Band 2, Vallendar 1997.
- Köhler, R./Jebele, H. [Einsatzbedingungen]: *Einsatzbedingungen von Planungs- und Entscheidungstechniken*, in: Witte, E. (Hrsg.): *Der praktische Nutzen empirischer Forschung*, Tübingen 1981.
- Lazere, C. [All Together Now]: *All Together Now*, in *Chief Financial Officer*, February 1998, o.S.

- Mellerowicz, K. [Grundlagen]: Unternehmenspolitik, Band 1: Grundlagen, 3. Auflage, Freiburg im Breisgau 1976.
- Menon, A./Varadarajan, R. [Marketing Knowledge]: A Model of Marketing Knowledge Use Within Firms, in: *Journal of Marketing*, Vol. 56, October 1992, S.53-71.
- Michel, U. [Strategien zur Wertsteigerung]: Strategien zur Wertsteigerung erfolgreich umsetzen - Wie die Balanced Scorecard ein wirkungsvolles Shareholder Value Management unterstützt, in: Horváth, P. (Hrsg.): *Das neue Steuerungssystem des Controllers - Von Balanced Scorecard bis US-GAAP*, Stuttgart 1997, S.273-288.
- Micklethwait, J./Wooldridge, A. [Witch Doctors]: *The Witch Doctors - What the Management Gurus are Saying, Why it Matters and How to Make Sense of it*, London 1996.
- Migliorato, P./Natan, N./Norton, D. [Scoring System]: A Scoring System for Creating Jobs that Survive, in: *Mergers&Acquisitions* (39), January/February 1996, S.45-50.
- Mintzberg, H. [Strategic Planning]: *The Rise and Fall of Strategic Planning*, New York 1994.
- Mitroff, I.I. [Dialectical Inquiring Systems]: A Communication Model of Dialectical Inquiring Systems - A Strategy for Strategic Planning, in: *Management Science* (1971), S.634-648.
- Nonaka, I./Takeuchi, H. [Knowledge-Creating Company]: *The Knowledge-Creating Company - How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*, New York et al. 1995.
- O.V. [Gentia]: *Gentia Software White Paper*, o.O. 1998.
- Pascale, R.T. [Corporate Culture]: The Paradox of „Corporate Culture“ - Reconciling Ourselves to Socialization, in: Katz, R. (Hrsg.): *Managing Professionals in Innovative Organizations - A Collection of Readings*, Cambridge, Mass. 1988, S.343-354.
- Polanyi, M. [Personal Knowledge]: *Personal Knowledge - Towards a Post-Critical Philosophy*, Chicago 1962.
- Polanyi, M. [Implizites Wissen]: *Implizites Wissen*, Frankfurt am Main 1985.
- Quinn, J.B./Mintzberg, H./James, R.H. [Strategy Process]: *The Strategy Process - Concepts, Contexts and Cases*, Englewood Cliffs 1988.
- Rabl, K. [Planungsprozesse]: *Strukturierung strategischer Planungsprozesse*, Wiesbaden 1990.
- Rau, K.-H. [Gestaltung]: *Gestaltung der Unternehmensplanung*, Berlin 1985.
- Raffée, H./Fritz, W. [Führungskonzeption]: Dimensionen und Konsistenz der Führungskonzeption von Industrieunternehmen, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* (44) 4/1992, S.303-322.
- Reichmann, T. [Controlling]: *Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten - Grundlagen einer systemgestützten Managementkonzeption*, 5.Auflage, München 1997.
- Reichmann, T./Lachnit, L. [Kennzahlen]: Planung, Steuerung und Kontrolle mit Hilfe von Kennzahlen, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 1976, S.705-723.
- Schäffer, U. [Selbstabstimmung]: *Controlling für selbstabstimmende Gruppen?*, Wiesbaden 1996.
- Schott, G. [Kennzahlen]: *Kennzahlen - Instrument der Unternehmensführung*, 4. Auflage, Wiesbaden 1991.
- Schreyögg, G./Steinmann, H. [Strategische Kontrolle]: Strategische Kontrolle, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 5/1985, S.391-410.
- Senge, P.M. [Fifth Discipline]: *The Fifth Discipline - The Art&Practice of The Learning Organization*, New York et al. 1990.
- Soin, S.S. [Essentials]: *Total Quality Control Essentials*, New York et al. 1992.

- Stata, R. [Organizational Learning]: Organizational Learning - The Key to Management Innovation, in: Sloan Management Review, Spring 1989, S.63-74.
- Szyperski, N./Müller-Böling, D. [Gestaltungsparameter]: Gestaltungsparameter der Planungsorganisation, in: Die Betriebswirtschaft 1980, S.357-373.
- Weber, J. [Controlling-Instrument]: Kostenrechnung als Controlling-Instrument, in: krp-Sonderheft 1985, S.23-31.
- Weber, J. [Controlling]: Einführung in das Controlling, 7. Auflage, Stuttgart 1998.
- Weber, J./Brettel, M./Schäffer, U. [Unternehmensführung]: Gedanken zur Unternehmensführung, WHU-Forschungspapier Nr. 35, April 1996.
- Weber, J./Goedel, H./Schäffer, U. [Gestaltung]: Zur Gestaltung der strategischen und operativen Planung, in: Die Unternehmung, Dezember 1997, S.273-295.
- Weber, J./Kummer, S./Großklaus, A./Nippel, H./Warnke, D. [Logistik-Kennzahlen]: Methodik und Generierung von Logistik-Kennzahlen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 4/1997, S.438-454.
- Weber, J./Kummer, S./Großklaus, A./Nippel, H./Warnke, D. [Methodik]: Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen, in: Weber, J. (Hrsg.): Kennzahlen für die Logistik, Stuttgart 1994, S.9-45.
- Weber, J./Schäffer, U. [Controlling]: Sicherstellung der Rationalität von Führung als Controlleraufgabe?, WHU-Forschungspapier Nr. 49, April 1998.
- Wise, R.I. [Balanced Scorecard]: The Balanced Scorecard Approach to Strategy Management, in: Public Manager (26), Fall 1997, S.47-50.

**Forschungspapiere**  
**der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung (WHU)**  
**- Otto-Beisheim-Hochschule -**

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Autor</b>	<b>Titel</b>
1.	Weber, Jürgen	Theoretische Herleitung eines Controlling in Software-Unternehmen (Juni 1991)
2.	Heinzl, Armin	Spinning off the Information Systems Support Function (Juni 1991)
3.	Setzer, Ralf	Ergebnisse einer Befragung zur Beschaffungsplanung für zentrale Rechnersystem (August 1991)
4.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Die Messung von Progressionswirkungen (Oktober 1991)
5.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Income Tax Progression and Redistributive Effect: The Influence of Changes in the Pre-Tax Income Distribution
6.	Pfähler, Wilhelm Leder, Thomas	Operative Synergie – von der Theorie zur Unternehmenspraxis (z. Zt. nicht erhältlich, wird überarbeitet)
7.	Wiese, Harald	Network Effects and Learning Effects in a Heterogeneous Dyopoly (Dezember 1991)
8.	Heinzl, Armin Stoffel, Karl	Formen, Motive und Risiken der Auslagerung der betrieblichen Datenverarbeitung (Januar 1991)
9.	Bungenstock, Christian Holzwarth, Jochen Weber, Jürgen	Wegfallkosten als Informationsbasis strategischer Entscheidungen (Januar 1992)
10.	Lehner, Franz	Messung der Software-Dokumentationsqualität (August 1992)
11.	Heinzl, Armin Sinß, Michael	Zwischenbetriebliche Kooperationen zur kollektiven Entwicklung von Anwendungssystemen (August 1992)
12.	Heinzl, Armin	Die Ausgliederung der betrieblichen Datenverarbeitung
13.	Lehner, Franz	Expertensysteme zur Unterstützung der Strukturorganisatorischen Gestaltung von Unternehmen
14.	Lehner, Franz	Brauchen wir eine Theorie der Wirtschaftsinformatik?

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Autor</b>	<b>Titel</b>
15.	Lehner, Franz Setzer, Ralf Hofmann, Hubert	Wartung und Pflege von Wissensbanken
16.	Müller, Wolfgang Klein, Sebastian	Grundzüge einer verhaltensorientierten Preistheorie im Dienstleistungsmarketing
17.	Lehner, Franz	Considerations on Information System Based on an Empirical Study
18.	Lehner, Franz Hofmann, Hubert Hofmann, Hubert	Maintenance of Knowledge Based Systems
19.	Lehner, Franz Sikora, Hermann	Wartung objektorientierter Softwaresysteme
20.	Lehner, Franz Röckelein, Wolfgang	Anwendung der Erfolgsfaktoren-Analyse zur Diagnose der betrieblichen Informationsverarbeitung
21.	Lehner, Franz	Gedanken und Notizen zur Entwicklung von Informatik-Strategien
22.	Albach, Horst	La Economia de la Empresa Como Ciencia
23.	Müller, Wolfgang	Konzeptionelle Grundlagen des Integrativen Dienstleistungsmarketing
24.	Weber, Jürgen Hamprecht, Markus	Stand und Anwendungsperspektiven des Controlling in Verbänden und ähnlichen Non-Profit-Organisationen (März 1994)
25.	Weber Jürgen Kummer, Sebastian Großklaus, Armin Nippel, Harald Warnke, Dorothee	Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen (Juni 1994)
26.	Kummer, Sebastian	Controlling Logistics in the German Automotive Industry (Juni 1994)
27.	Weber, Jürgen	Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren (August 1994)
28.	Weber, Jürgen Kaminski, Arndt	Zum Promotionsverhalten in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre (Oktober 1994)

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Autor</b>	<b>Titel</b>
29.	Rösler, Frank	Target Costing für komplexe Produkte Ein Diskussionsbeitrag zur Anwendungsproblematik des Zielkostenmanagements (März 1995)
30.	Weber, Jürgen Brettel, Malte Großklaus, Armin Hamprecht, Markus Rösch, Barbara E. Schäffer, Utz	Grundgedanken zur Entwicklung einer Theorie der Unternehmensführung (Mai 1995)
31.	Weber, Jürgen	Kostenrechnung-(s)-Dynamik - Einflüsse hoher unternehmensex- und -interner Veränderungen auf die Gestaltung der Kostenrechnung (Mai 1995)
32.	Weber, Jürgen	Selektives Rechnungswesen (Mai 1995)
33.	Weber, Jürgen	Controlling versus New Public Management als alternative oder sich ergänzende Konzepte der Umgestaltung öffentlicher Institutionen? (März 1996)
34.	Weber, Jürgen Goedel, Hanns Schäffer, Utz	Zur Gestaltung der strategischen und operativen Planung (April 1996)
35.	Weber, Jürgen Brettel, Malte Schäffer, Utz	Gedanken zur Unternehmensführung (April 1996)
36.	Jost, Peter-J.	Crime, Coordination, and Punishment: An Economic Analysis (Mai 1996)
37.	Jost, Peter-J.	A Positive Economic Analysis of Law Enforcement (September 1996)
38.	Weber, Jürgen Weißberger, B	Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: A Critical Evaluation of Riebel's Approach (November 1996)
39.	Weber, Jürgen Weißberger, B	Rechnungslegungspolitik und Controlling: Zur Gestaltung der Kostenrechnung (November 1996)

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Autor</b>	<b>Titel</b>
40.	Weißberger, B.	Accounting as a Credence Good: An Attempt to Throw Some Light on the Recent Loss of Relevance of German Management Accounting (November 1996)
41.	Weißberger, B.	Kundenbindung und Vertrauen in der Beziehung zwischen Wirtschaftsprüfer und Mandant (November 1996)
42.	Weber, Jürgen	Kostenrechnung am Scheideweg? (November 1996)
43.	Weber, Jürgen Aust, René Weißberger, B.	Benchmarking des Controllerebereichs: Ein Erfahrungsbericht
44.	Weißberger, B.	Die Regelung zum Prüferwechsel im Referentenentwurf zum KonTraG: Eine neo-institutionale Analyse
45.	Weber, Jürgen	Zur Abgrenzung von Führung und Controlling (Dezember 1997)
46.	Olber, Jochen Schweizer, Christoph Sturm, Patrick	Forschung und Lehre in Entrepreneurship, Stand der Disziplin in den USA und Schlußfolgerungen für Deutschland Band 1: Hauptteil
47.	Olber, Jochen Schweizer, Christoph Sturm, Patrick	Forschung und Lehre in Entrepreneurship, Stand der Disziplin in den USA und Schlußfolgerungen für Deutschland Band 2: Dokumentation
48.	Weber, Jürgen Schäffer, Utz	Sicherstellung einer angemessenen Rationalität der Führung als Funktion des Controlling (Januar 1998)
49.	Weber, Jürgen Schäffer, Utz	Sicherstellung der Rationalität von Führung als Controlleraufgabe? (April 1998)
50.	Hommel, Ulrich Pritsch, Gunnar	Investitionsbewertung mit dem Realloptionsansatz (April 1998)
51.	Weber, Jürgen Schäffer, Utz	Sicherung der Rationalität in der Willensbildung durch die Nutzung des fruchtbaren Spannungsverhältnisses von Reflexion und Intuition. (Mai 1998)
52.	Dufey, Günter Hommel, Ulrich	Financing the German Mittelstand. (Mai 1998)

<b>Lfd. Nr.</b>	<b>Autor</b>	<b>Titel</b>
53.	Dufey, Günter Hommel, Ulrich	Why there is never Peace in International Trade: The Case of Canada-U.S. Economic Relations. (Mai 1998)
54.	Weber, Jürgen	Logistik als akademische Disziplin am Ende des 20. Jahrhunderts – ein deutscher Standpunkt (Juli 1998)
55.	Schäffer, Utz	Führung von lernenden Gemeinschaften im Unternehmen (August 1998)
56.	Weber, Jürgen Bach, Sabine Brettel, Malte Grothe, Martin Schäffer, Utz	Grundmodell einer dynamischen Theorie ökonomischer Akteure (August 1998)
57.	Dufey, Günter Hommel, Ulrich	Mergers and Acquisitions
58.	Hommel, Ulrich	"Financial and Operators Hedging of Currency Risk" (Oktober 1998)
59.	Weber, Jürgen Knorren, Norbert	Sicherung der Rationalität durch wertorientierte Planung (November 1998)
60.	Weber, Jürgen Schäffer, Utz	Balanced Scorecard – Gedanken zur Einordnung des Konzepts in das bisherige Controlling-Instrumentarium (November 1998)

Rektorat / November 1998