

Entwicklung von Kennzahlensystemen

Forschungspapier Nr. 62

Jürgen Weber/Utz Schäffer LS Controlling WHU Koblenz

1. Traditionelle Kennzahlensysteme als Ausgangspunkt.....	1
2. Balanced Scorecard und Selektive Kennzahlen als Lösungsangebote	3
2.1. Konzept der Balanced Scorecard	3
2.2. Konzept der Selektiven Kennzahlen.....	8
3. Zusammenspiel ausgewogener und fokussierter Kennzahlensysteme	10
3.1. Robert Simons' Konzept als Ausgangspunkt	10
3.2. Komplementarität von ausgewogenen und fokussierten Systemen.....	12
3.3. Normpfad für die Entwicklung von Kennzahlensystemen	15
4. Fazit.....	20
Literatur	21

1. Traditionelle Kennzahlensysteme als Ausgangspunkt

Kennzahlensysteme werden in der Unternehmenspraxis bereits sehr lange verwendet. Ihre Wertschätzung als Instrument der Unternehmensführung ist allerdings nicht ungetrübt. Dies läßt sich im wesentlichen auf zwei Problembereiche zurückführen:

- Zum einen orientieren sich die gebräuchlichen Kennzahlensysteme häufig an vorhandenen Daten, ohne auf Führungseingänge zu fokussieren. So besteht die Gefahr, „Zahlenfriedhöfe“ mit geringem Informationsnutzen hervorzubringen.¹
- Zum anderen sind traditionelle Ansätze häufig einseitig auf monetäre und vergangenheitsbezogene Größen beschränkt.² Das bekannteste Beispiel hierfür ist das DuPont-Schema.³

In jüngster Zeit wurden nun „neuartige“, „moderne“ Kennzahlensysteme vorgeschlagen, die an diesen Defiziten ansetzen, unter anderem die von KAPLAN/NORTON

¹ Vgl. z.B. mit Bezug auf die Kostenrechnung HOMBURG ET AL.: Kundenorientierung (1998), S.19f. Diese Aussage stützt sich auch auf zahlreiche Rückmeldungen aus der Praxis in Workshops, Interviews und Beratungsprojekten; ein „harter“ empirischer Beleg steht noch aus.

² Vgl. dazu die Ausführungen in Abschnitt 2.1.

³ Ausgehend vom Ziel Gewinnmaximierung bildet der Return on Investment die Basis- oder Leitkennzahl. Durch schrittweise Analyse können die finanziellen Haupt-einflußfaktoren des Erfolgs des Unternehmens analysiert, durch die Gegenüberstellung mit unternehmensinternen bzw. –übergreifenden (z.B. Branchenvergleich) Soll- bzw. Vergleichswerten Schwachstellen erkannt und entsprechende Gegenmaßnahmen eingeleitet werden. Vgl. auch HEIGL: Controlling (1978), S.103.

entwickelte Balanced Scorecard und das von WEBER ET AL. am Beispiel der Logistik gestaltete System selektiver Kennzahlen.

- Die Balanced Scorecard⁴ zielt in erster Linie auf das besonders im angelsächsischen Bereich ausgeprägte Problem zu weniger nicht-finanzieller Kennzahlen und fordert eine breite, ausgewogene Kennzahlenbasis. Mit ca. 12-25 Kennzahlen sollen die kritischen Kenngrößen der Wertschöpfungskette „balanciert“ abgebildet werden. Das Konzept ist hochaktuell und wird vielfach implementiert. In der Literatur dominiert die Propagierung und Verbreitung des Konzepts, eine tiefergehende wissenschaftliche Diskussion und eine darauf aufbauende konzeptionelle Würdigung des Konzepts stehen noch in den Anfängen.⁵
- Das System selektiver Kennzahlen⁶ setzt an dem in Deutschland stärker ausgeprägten Problem der ungenutzten Zahlenfriedhöfe der Controller an. Mittels 6-8 Kennzahlen soll die Aufmerksamkeit des Managements konsequent auf operative und strategische Engpässe fokussiert werden. Der Bekanntheitsgrad des Konzepts ist außerhalb des Logistik-Controlling im deutschsprachigen Raum gering.

Will man die Eignung beider Konzepte, die Schwächen traditioneller Kennzahlensysteme zu überwinden, einschätzen, so scheint der Siegeszug der Balanced Scorecard in der Praxis die Antwort einfach zu machen. Mancher Leser mag auch der Meinung zuneigen, daß konzeptionelle Unterschiede letztlich für den Praxiserfolg wenig Bedeutung besitzen, daß vielmehr Fragen der Umsetzung und Kommunikation erfolgsentscheidend sind. Im vorliegenden Beitrag wird versucht, auf diese Frage eine differenzierte Antwort zu geben. Es wird gezeigt, daß die Grundgedanken beider Konzepte sich ergänzen. Unternehmen brauchen grundsätzlich beides, eine ausgewogene Abbildung der Kernfaktoren ihrer Wertschöpfungskette *und* den Fokus auf wenige Engpässe und Treiber. Weiter läßt sich in einer dynamischen Betrachtung ein Normpfad für die Weiterentwicklung betrieblicher Kennzahlensysteme aufzeigen.

Zunächst sollen jedoch die Balanced Scorecard und das Konzept der selektiven Kennzahlen als vorhandene Lösungsangebote kurz vorgestellt werden.

⁴ Vgl. KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997).

⁵ Vgl. u.a. KAUFMANN: Balanced Scorecard (1997), MICHEL: Strategien zur Wertsteigerung (1997); GULDIN: Kundenorientierte Unternehmenssteuerung (1997); HORVÁTH: Vorwort (1997); HORVÁTH/KAUFMANN: Balanced Scorecard (1998); WEBER/SCHÄFFER: Balanced Scorecard (1998) und DIESELBEN: Einordnung des Konzepts (1998), S.341ff.

⁶ Vgl. WEBER ET AL.: Methodik (1994) und DIESELBEN: Logistik-Kennzahlen (1997).

2. Balanced Scorecard und Selektive Kennzahlen als Lösungsangebote

2.1. 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 der einseitigen Finanz- und Vergangenheitsorientierung der gängigen Konzepte des Performance Measurement.⁷ 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.⁸

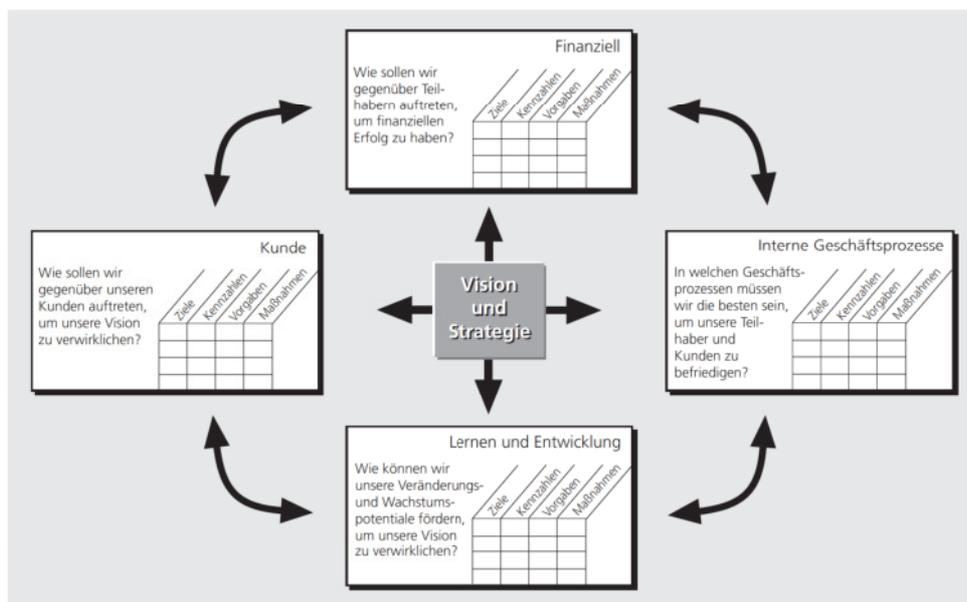


Abb. 1: Die vier Perspektiven der Balanced Scorecard, Quelle: KAPLAN/NORTON 1997, S.9.

- 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 Wachstumsperspek-

⁷ Vgl. KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1992) und DIESELBEN: Balanced Scorecard (1997), S. VII.

⁸ Vgl. im folgenden KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1992) und DIESELBEN (1997), S.24ff.

tive 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 von KAPLAN/NORTON propagierte Idee einer auch nicht-monetäre Werte enthaltenden Kennzahlenbasis ist – wie auch schon eingangs ausgeführt – nicht neu.⁹ Sie wurde seit den fünfziger Jahren mit stets ähnlichen Begründungen gefordert.¹⁰ 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.¹¹ Andere Ansätze zielen in dieselbe Richtung:

- LAUZEL/CIBERT¹² 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 hinweisen¹³ – und wurden in den achtziger Jahren weiterentwickelt.¹⁴
- SCHOTT entwickelte im deutschsprachigen Raum bereits 1951 ein Kennzahlensystem, das „Transparenz der wirtschaftlichen Vorgänge im Unternehmen durch schwerpunktmäßige Ausleuchtungen zu gewinnen“ suchte. Er strukturiert nach Struktur-, Leistungs-, Ergebnis- und Entwicklungskennzahlen, „... da es nicht nur die finanzwirtschaftliche Sphäre erfassen will.“¹⁵

⁹ So auch HORVÁTH: Controlling (1996), S.562 und WEBER/SCHÄFFER: Einordnung des Konzepts (1998), S.348.

¹⁰ Vgl. ECCLES/NORIAH: Beyond the Hype (1992), S.157f.

¹¹ Vgl. ECCLES/NORIAH: Beyond the Hype (1992), S.156ff.

¹² Vgl. u.a. SCHOTT: Kennzahlen (1981), S.291.

¹³ Vgl. KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), S.28.

¹⁴ Vgl. GRAY/PESQUEUX: Tableau de Bord (1993), S.61ff.

¹⁵ SCHOTT: Kennzahlen (1981), S.294ff.

- WEBER postuliert 1985 den Aufbau einer geordneten, prinzipiell gleichberechtigten Leistungsrechnung neben der Kostenrechnung, die u.a. als Basis von nicht-monetären Kennzahlen verwendet werden kann.¹⁶
- KAPLAN weist 1987 zusammen mit JOHNSON darauf hin, daß nicht-finanzielle, operative Kennzahlen vor dem Entstehen eines modernen Rechnungswesens eine große Rolle gespielt haben, und fordern entsprechend „more extensive use of nonfinancial indicators ... that were the origin of management accounting systems.“¹⁷
- 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.“¹⁸
- 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.“¹⁹

Innovativ am Konzept von KAPLAN/NORTON ist die strukturierte Darstellung von 15 bis 25 für die Strategie kritischen Faktoren in vier Perspektiven, die wohl zu einem intuitiven Verständnis und einer hohen Anschaulichkeit des Konzepts beiträgt.²⁰ Durch die Abbildung der strategierelevanten Kennzahlen und der sie verbindenden Ursache-Wirkungsbeziehungen²¹ in den Perspektiven der Balanced Scorecard fordern Kaplan/Norton letztlich die Abbildung der betrieblichen Wertschöpfungskette, die sich in den Perspektiven ihrer Scorecard spiegelt:

- Die Lern- und Wachstumsperspektive fokussiert in den Vorschlägen von KAPLAN/NORTON letztlich auf die Mitarbeiter und damit einen wesentlichen *Input*,
- die Prozeßperspektive auf den eigentlichen *Transformationsprozeß*,
- die Marktperspektive auf den *Output* der Produktionsfunktion und
- die finanzielle Perspektive auf den aus unternehmerischer Sicht letztlich entscheidenden *Outcome*.

¹⁶ Vgl. WEBER: Controlling-Instrument (1985), S. 29f.

¹⁷ JOHNSON/KAPLAN: Relevance Lost (1991) und die entsprechenden Ausführungen bei ECCLES/NORIAH: Beyond the Hype (1992), S.157.

¹⁸ STATA: Organizational Learning (1989), S.71.

¹⁹ ECCLES: Manifesto (1991) und die entsprechenden Ausführungen bei ECCLES/NORIAH: Beyond the Hype (1992), S.156f.

²⁰ Diese intuitive Eingänglichkeit der vier Perspektiven ist aber auch nicht gefahrlos: Richten sich Unternehmen im Prozeß der individuellen Gestaltung der Balanced Scorecard aufgrund der Eingängigkeit eng am Basisbeispiel von KAPLAN/NORTON aus, sind kaum eigenständige Lösungen zu erwarten. Vgl. ausführlich: WEBER/SCHÄFFER: Balanced Scorecard (1998), S.17f.

²¹ Vgl. KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), S.28ff.

Damit ist die Forderung nach einer ausgewogenen Abbildung der Perspektiven einer Balanced Scorecard und ihrer Verknüpfung über Ursache-Wirkungs-Beziehungen aber nichts anderes als die Forderung der „herkömmlichen“ Kostenrechnung, den funktionalen Zusammenhang zwischen eingesetzten Produktionsfaktoren und ausgebrachten Leistungen der vorgelagerten Realprozesse „zum Ausgangspunkt und zur Grundlage der Analyse“²² zu machen. Die Balanced Scorecard präsentiert sich als entlang der betrieblichen Produktionsfunktion strukturierte Sammlung von Kennzahlen.²³

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.²⁴ Auf diesem Feld konstatieren die Autoren derzeit erhebliche Defizite.²⁵

- 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“²⁶ sollen durch den Einsatz der Balanced Scorecard überwunden werden (vgl. *Abbildung 2*):²⁷

- 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 unternehmensweiter Initiativen sowie ihre Verknüpfung mit der jährlichen Ressourcenallokation und Budgetierung.

²² GUTENBERG: Produktion (1983), S.302. Vgl. auch WEBER: Kostenrechnung (1997), S.30f.

²³ Hieraus resultiert auch die Vernachlässigung des Kontexts der betrieblichen Produktionsfunktion bzw. der Strategieprämissen durch die Balanced Scorecard. Vgl. hierzu WEBER/SCHÄFFER: Einordnung des Konzepts (1998), S.360.

²⁴ Vgl. KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), S.18 und HORVÁTH: Vorwort (1997), S.V.

²⁵ Vgl. im folgenden KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), 186ff.

²⁶ KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), S.184.

²⁷ Vgl. im folgenden KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), S.10ff.

- 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.“²⁸ Mit Hilfe der Balanced Scorecard soll dagegen die Rückkopplung auf die Strategie bezogen werden und einen durch „double-loop-Lernen“ charakterisierten strategischen Lernprozeß fördern.

Die Balanced Scorecard soll nach Kaplan/Norton also den strategischen Führungsprozeß im Unternehmen unterstützen bzw. als Handlungsrahmen für diesen Prozeß dienen.²⁹

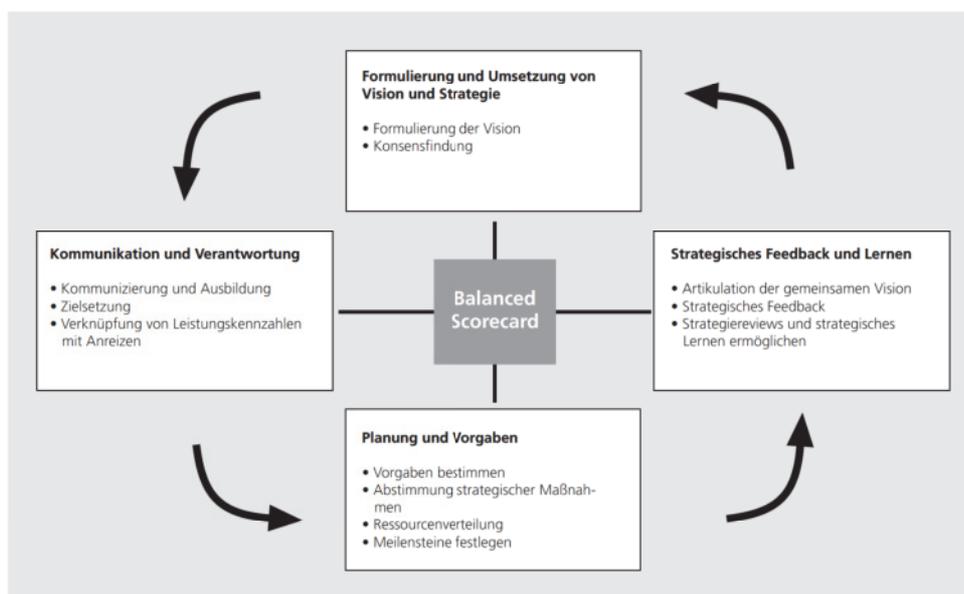


Abb. 2: Die Balanced Scorecard als strategischer Handlungsrahmen, Quelle: KAPLAN/NORTON: *Balanced Scorecard* (1997), S. 10.

²⁸ Zu den Begriffen single- und double-loop-learning, vgl. ARGYRIS/SCHÖN: *Learning* (1996).
²⁹ 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 klafft: 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.

2.2. Konzept der Selektiven Kennzahlen

Das Konzept selektiver Kennzahlen wurde am Beispiel der Logistik zu Beginn der neunziger Jahre (also ungefähr zeitgleich mit dem Konzept der Balanced Scorecard) im Zuge einer umfangreichen Arbeitskreisarbeit an der WHU Koblenz entwickelt.³⁰ Ein erster Arbeitskreis befaßte sich mit der Gestaltung des Logistik-Controlling und legte dabei einen wesentlichen Schwerpunkt auf der Definition und Erfassung der Logistikleistungen. Hieraus resultierte u.a. eine intensive Diskussion der sinnvollen Verdichtung breit erfaßter Leistungsgrößen in Kennzahlensystemen.³¹ Deren Komplexität war Ausgangspunkt eines weiteren, aufbauenden Arbeitskreises³², der sich mit der Entwicklung einfacherer, fokussierterer Kennzahlensysteme befaßte.

Das dort gewählte Vorgehen setzt – wie das Konzept der Balanced Scorecard – an der Unternehmensstrategie an – dem Fokus des Arbeitskreises entsprechend speziell an dem Beitrag, den die Logistik zur strategischen Ausrichtung des Unternehmens leisten kann. Eine entsprechende Analyse umfaßt die Erhebung des typischen zukünftigen logistischen Anforderungsprofils vorhandener oder potentieller Kunden gemäß den Strategien der einzelnen strategischen Geschäftseinheiten bzw. Produkt-/Markt-Kombinationen. Zusätzlich sind die möglichen Entwicklungen dieser Anforderungen auf dem betrachteten Markt zu prognostizieren. Logistikintern gilt es die wesentlichen Kostensenkungspotentiale zu ermitteln, die sich unter Einhaltung des angestrebten Leistungsniveaus ergeben. Ausgehend von den Ergebnissen einer derartigen Analyse sind die strategischen Ziele der Unternehmenslogistik zu bestimmen.

Auf der nun geschaffenen Grundlage vorhandener bzw. abgeleiteter Logistikstrategien werden im Konzept von WEBER ET AL. dann strategiegerichtete Kennzahlen ermittelt. Sie können sich auf zentrale anzustrebende Ziele ebenso beziehen wie auf die Meilensteine, die zur Zielerreichung im Zeitablauf gesetzt sind. Beispiele sind etwa Lieferbereitschaft, Lieferzeiten sowie sortiments- und mengenbezogene Lieferflexibilität. Für die Inputseite können Kennzahlen für strategierelevante logistische Prozesse sowohl in der physischen Logistik (wie Tätigkeiten der Bereitstellung, Transport oder Kommissionierung) als auch der administrativen (wie der Versandbearbeitung) und der dispositiven Logistik (wie etwa die Höhe des Änderungsaufwands für Kundenaufträge) gebildet werden. Um zu hohe Komplexität des Kennzahlensystems zu vermeiden, wurde von den Unternehmen verlangt, die Zahl der strategieinduzierten Kennzahlen sehr gering zu halten (3 bis 5 Werte). Dies erforder-

³⁰ Vgl. WEBER ET AL.: Methodik (1995) und DIESELBEN: Kennzahlen (1997).

³¹ Vgl. die entsprechenden Ausführungen in WEBER: Logistik-Controlling (1995), S. 37-78 und S. 185-212.

³² Vgl. WEBER: Kennzahlen (1995).

te eine strikte Selektion, die in ihrem Vorgehen dem der Ermittlung strategischer Erfolgsfaktoren gleicht. Die Unternehmen wurden gezwungen, auch innerhalb des Strategiefokus nach besonders wichtigen Engpässen für die Wettbewerbsfähigkeit zu suchen und nur diese schlaglichtartig zu beleuchten.³³

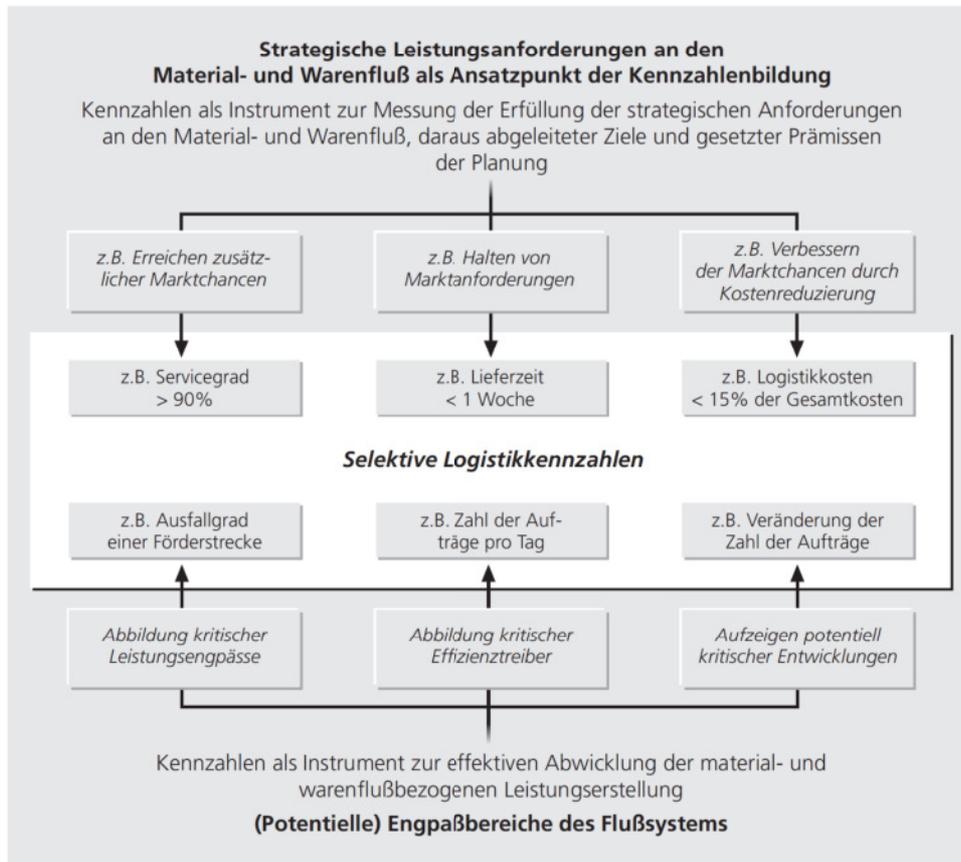


Abb. 3: Selektive Logistik-Kennzahlen, Quelle: WEBER: Controlling (1998), S.203.

Diese Idee der starken Selektion wurde anschließend erweitert auf den operativen Betrieb des Logistiksystems. Entsprechende Kennzahlen sind auf kritische Engpässe des Geschäftssystems ausgerichtet. Die Motivation für dieses Vorgehen liegt in der – trivialen – Erkenntnis, daß Strategien nicht nur dadurch scheitern können, daß man einmal gefaßte strategische Ziele aus dem Auge verliert, sondern auch dadurch, daß sich bei der Strategierealisierung unerwartete Probleme einstellen. Solche den Material- und Warenfluß störenden operativen Engpässe analytisch zu bestimmen und die Aufmerksamkeit des Managements auf sie zu lenken, bietet die beste Gewähr, ihr Gefahrenpotential zu beherrschen. Auch für die operativen Kennzahlen galt die Forderung einer strikten Beschränkung auf 3-5 Größen.

³³ Parallel könnte man den Fokus auch auf zentrale Wachstumsfaktoren bzw. Treiber richten, also nicht die Begrenzung in den Mittelpunkt der Betrachtung stellen, sondern die Ausweitung und/oder das Spannungsverhältnis zwischen Engpässen und Treibern (Inhibition und Verstärkung). Allerdings ist diese Sichtweise nicht explizit in die Arbeitskreisarbeit eingeflossen.

Strategisch und operativ engpaßbezogene Kennzahlen stimmen nur in Ausnahmefällen überein. Auch in zeitlicher Hinsicht gilt Unterschiedlichkeit: Während die strategischen Kennzahlen längerfristige Gültigkeit besitzen (entsprechend dem Horizont logistischer Strategien), sind bei den engpaßbezogenen Kennzahlen im operativen Bereich eher laufende Veränderungen zu erwarten: Engpässe zu erkennen, wird häufig dazu führen, sie zu beheben. Das Beseitigen alter Engpässe läßt neue hervortreten, usw.³⁴

Die Erfahrung aus dem Arbeitskreis zeigte in vielfältiger Hinsicht Defizite in den Unternehmen auf. In den meisten Fällen lagen keine Logistikstrategien vor. Deren Entwicklung wurde in Folge von erheblichen Defiziten auf dem Gebiet der Unternehmensstrategie behindert. Anders als von Kaplan/Norton referiert, ging es im Arbeitskreis weniger um die Frage, wie gefundene Strategien in das operative Geschäft umgesetzt werden können, sondern darum, zunächst adäquate Strategien zu finden. Ein ebenso weitgehender Wissenszuwachs war auf dem Feld operativer Kennzahlen festzustellen. Die Sichtweise kritischer Engpässe des Logistiksystems war den meisten Unternehmensvertretern fremd. Mit anderen Worten ging es im Arbeitskreis in der meisten Zeit seiner Arbeit nicht um die Frage, wohin die Scheinwerfer der selektiven Kennzahlen zu richten seien, sondern darum, zunächst die Bühne zu bauen, auf der sie montiert werden konnten.

3. Zusammenspiel ausgewogener und fokussierter Kennzahlensysteme

3.1. Robert Simons' Konzept diagnostischer und interaktiver Steuerungssysteme als Ausgangspunkt

Robert SIMONS, wie Robert KAPLAN von der Harvard Business School, beschäftigt sich seit Jahren mit strategischen Steuerungssystemen.³⁵ Folgt man SIMONS, sollte sich die Gestaltung eines solchen Steuerungssystems am „Return on Management“ als Maximierungskriterium orientieren.³⁶ Nach SIMONS ist die Aufmerksamkeit des Managements die knappe Resource, deren Einsatz optimiert werden muß. „Like its cousins, return on equity and return on assets, ROM measures the payback from the investment of a scarce resource – in this case, a manager's time and attention. It indicates how well managers have chosen among alternative courses of action to

³⁴ Vgl. WEBER ET AL.: Methodik (1994) und DIESELBEN: Logistik-Kennzahlen (1997).

³⁵ Vgl. SIMONS: Levers of Control (1995); und DERSELBE: Strategic Renewal (1994), Top Management Attention (1991), Competitive Advantage (1990), Business Strategy (1987).

³⁶ Vgl. SIMONS: Levers of Control (1995), S.17f.

deploy that resource optimally.“³⁷ Der Return on Management ist dabei keine quantitative Größe. Sie kann deshalb nur als intuitive Einschätzung der Manager ermittelt werden und als Steuerungsgröße Richtungen, aber keinen konkreten Landepunkt aufzeigen.

Wendet man den Gedanken des Return on Management auf Kennzahlensysteme an, empfiehlt sich nach SIMONS eine differenzierte Betrachtung von diagnostischen und interaktiven Steuerungssystemen.

- *Diagnostische Steuerungssysteme* geben der Unternehmung Sicherheit, ohne daß die ständige Aufmerksamkeit des Managements erforderlich ist. Wie ein Thermostat reguliert sich das System im Idealfall über negative Rückkopplungsschleifen selbst und erfordert im laufenden Betrieb keine weitere Aufmerksamkeit. Die Mechanismen periodischer, stochastischer³⁸ und ausnahmengetriebener³⁹ Fremdkontrollen stellen sicher, daß die Kapazität des Managements nur in vertretbarem Umfang in Anspruch genommen wird.⁴⁰
- *Interaktive Steuerungssysteme* stehen im Zentrum der organisationalen Aufmerksamkeit und sollten ständig im Bewußtsein des Managements sein. Sie treiben die Unternehmung und generieren Spannung. So wird die Energie und Aufmerksamkeit des Managements auf den Teil des diagnostischen Systems fokussiert, der in besonderem Maße mit strategischer Unsicherheit behaftet ist.⁴¹ Unter Umständen handelt es sich dabei nur um eine einzige Kennzahl. SIMONS zitiert als plastisches Beispiel John SCULLEY: „Pepsi’s top managers would carry in their wallets little charts with the latest key Nielsen figures. They became such an important part of my life that I could quote them on any product in any market. We would pore over the data, using it to search for Coke’s vulnerable points where an assault could successfully be launched, or to explore why Pepsi slipped a fraction of a percentage point in the game No matter where I was at any time of the day, when the Nielsen flash came out, I wanted to be the first to know about it. ... The last thing I’d want was Kendall (Pepsi’s CEO) calling for an explanation behind a weak number without having had the chance to see it myself.“⁴²

³⁷ SIMONS: Levers of Control (1995), S.72.

³⁸ Zu Stichprobenkontrollen vgl. z.B. WEBER: Controlling (1998), S.147ff.

³⁹ Zum Management-by-Exception vgl. z.B. SIMONS (1995). S.70f.

⁴⁰ Vgl. SIMONS: Levers of Control (1995), S.59ff.

⁴¹ Vgl. SIMONS: Levers of Control (1995), S.91ff.

⁴² SCULLEY: Pepsi (1987), S.6f., zitiert nach SIMONS: Levers of Control (1995), S.96.

3.2. Komplementarität von ausgewogenen und fokussierten Systemen

Es fällt an dieser Stelle nicht schwer, die Balanced Scorecard als diagnostisches Kennzahlensystem und das System selektiver Kennzahlen als eine mögliche Ausprägung eines interaktiven Kennzahlensystems zu interpretieren. Entsprechend verweist auch SIMONS explizit auf die Balanced Scorecard von KAPLAN/NORTON als ein diagnostisches Kennzahlen- und Steuerungssystem.⁴³ Er zeigt die Notwendigkeit einer Ergänzung der ausgewogenen, vergleichsweise breiten Abbildung in einem diagnostischen System durch ein interaktives Steuerungssystem auf, das mit wenigen Kennzahlen konsequent auf die Treiber bzw. Engpässe des Geschäfts abstellt. Das Zusammenspiel von diagnostischen und interaktiven Steuerungssystemen wird von SIMONS als kreatives Spannungsverhältnis von stabilisierenden und expansiven Kräften beschrieben. Unternehmen sollten beide Fähigkeiten kultivieren: Stabilität mit möglichst geringer Beanspruchung der Aufmerksamkeit des Managements und auf strategische Unsicherheiten fokussiertes Lernen als expansives Element.⁴⁴

SIMONS verweist weiter darauf, daß ganz unterschiedliche Kennzahlen interaktiven Charakter haben können („It is important to understand that the control system used interactively in one firm may be used diagnostically in another.“⁴⁵) und leitet einige Faktoren ab, die die Auswahl der interaktiven Kennzahlen beeinflussen: die zugrundeliegende Technologie, der Regulierungsgrad der Industrie, die Komplexität der Wertschöpfungskette und die Einfachheit taktischer Antworten durch die Wettbewerber.⁴⁶ Die Auswahl der interaktiv zu nutzenden Kennzahlen bleibt bei SIMONS letztlich der Intuition des Top Management überlassen; seine Ausführungen zeigen keine in sich geschlossene Generierungsmethodik auf. Eine solche Geschlossenheit weist auch das Konzept der selektiven Kennzahlen nicht auf. Allerdings liefert es dem Management zumindest ein Gelände für deren Intuition, indem die Suche nach den wenigen Kennzahlen zum einen an der – vorhandenen oder zu entwickelnden – strategischen Planung, zum anderen an der aktuellen Wertschöpfungskette festgemacht wird.

Die Offenheit bezüglich der Generierung interaktiver Steuerungssysteme bezieht sich auch auf die Anzahl der Kennzahlen. Ob hier wie im Fall von Pepsi der Fokus auf eine Kennzahl gelegt wird, oder wie im Konzept selektiver Kennzahlen auf mehrere, ist situationsspezifisch zu entscheiden. Zu berücksichtigen sind hierbei die Erkenntnisse der Kognitionswissenschaften. Danach ist die Datentransformationsfä-

⁴³ Vgl. SIMONS: Levers of Control (1995), S.68f.

⁴⁴ Vgl. SIMONS: Levers of Control (1995), S.158f. Vgl. auch BACH ET AL.: Dynamische Theorie (1998).

⁴⁵ SIMONS: Levers of Control (1995), S.113.

⁴⁶ Vgl. SIMONS: Levers of Control (1995), S.110ff.

higkeit des Menschen begrenzt, seine Rationalität ist beschränkt. Besondere Beachtung erzielte in der Literatur ein Aufsatz von MILLER. Darin zeigte er, daß die Kapazität für die bewußte Unterscheidung, Aufnahme und Verarbeitung gleichzeitig eintreffender Daten auf sieben (plus oder minus zwei) Einheiten begrenzt ist.⁴⁷ Entsprechend bilden ca. 7 Kennzahlen die Obergrenze für ein interaktives Kennzahlensystem.⁴⁸

In der ROM-Logik von SIMONS wird man somit bemüht sein, die Anzahl interaktiv zu nutzender Kennzahlen gering zu halten: „... there is a limit to the organization’s energy and attention. Intensive focus on all systems simultaneously causes incredible stress as employees are pushed to their limits to respond to the short-term information and action demands of superiors. Furthermore using multiple systems interactively diffuses senior management’s signals of strategic uncertainties because attention is dispersed over several areas.“⁴⁹

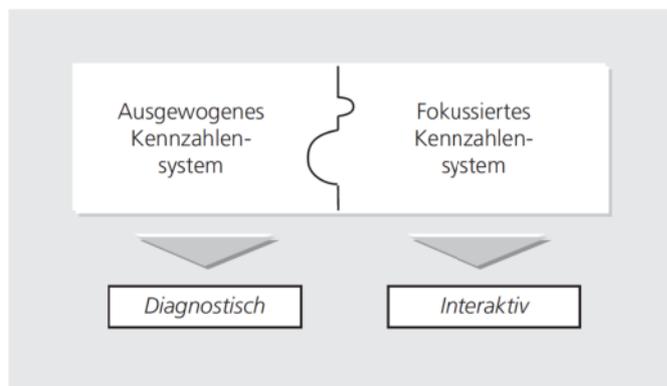


Abb. 5: Ausgewogene und fokussierte Kennzahlen

Einen direkten Bezug zur Balanced Scorecard als mögliche Basis der Generierung interaktiver Steuerungssysteme lassen sowohl SIMONS wie auch das Konzept selektiver Kennzahlen vermissen. KAPLAN/NORTON selbst greifen die Unterscheidung von diagnostischen und interaktiven Kennzahlen auf, verstehen aber die traditionelle Kennzahlenfriedhöfe als diagnostisches und die Balanced Scorecard als interaktives Steuerungssystem: „Die Ergebnis- und Leistungstreiberkennzahlen auf der BSC sollten im Gegensatz dazu Gegenstand intensiver und extensiver Interaktion zwischen der oberen und der mittleren Führungsebene sein.“⁵⁰ Sie postulieren – wie eingangs bereits dargestellt –, daß mit Hilfe der Balanced Scorecard die Rückkopplung auf die Strategie bezogen und ein durch „double-loop-Lernen“ charakterisierter

⁴⁷ Vgl. MILLER: *Magical Number Seven* (1956).

⁴⁸ Diese Aussage stützt sich auch auf zahlreiche Rückmeldungen aus der Praxis in Workshops, Interviews und Beratungsprojekten; ein „harter“ empirischer Beleg steht noch aus.

⁴⁹ SIMONS: *Levers of Control* (1995), S.115.

⁵⁰ KAPLAN/NORTON: *Balanced Scorecard* (1997), S.157.

strategischer Lernprozeß bezüglich der in den vier Perspektiven abgebildeten betrieblichen Wertschöpfungskette stattfinden soll. Entsprechend muß die Balanced Scorecard nach KAPLAN/NORTON als „Kommunikations-, Informations- und Lernsystem und nicht als Kontrollsystem“⁵¹ (sic!) Verwendung finden.

KAPLAN/NORTON widersprechen so den Argumenten von SIMONS und der Logik des Konzepts der selektiven Kennzahlen. Sie argumentieren – durchaus defensiv: „Sind 25 Kennzahlen zu viel? Kann sich eine Organisation auf 25 einzelne Kennzahlen konzentrieren? Die Antwort auf beide Fragen ist NEIN! Wenn man eine Scorecard als Ansammlung von 25 (oder auch 10) unabhängigen Kennzahlen betrachtet, wird es für eine Organisation zu schwierig, sie zu integrieren ... Wenn die Scorecard als Manifestation einer Strategie verstanden wird, spielt die Anzahl der auf ihr verzeichneten Kennzahlen keine Rolle, weil alle Kennzahlen auf der BSC durch Ursache-Wirkungsbeziehungen miteinander verknüpft sind und so die Strategie der Geschäftseinheit zum Ausdruck bringen. Obwohl dies einfacher gesagt als getan ist, zeigen die Beispiele daß Unternehmen ihre Strategie tatsächlich auch mit einem integrierten System von ca. zwei Dutzend Kennzahlen formulieren und kommunizieren können.“⁵²

Die Möglichkeit der Abbildung und Kommunikation der Strategie mit 24 ausgewogenen Kennzahlen ist in der Tat unstrittig. Fraglich ist vielmehr, ob mit einer solchen Anzahl von Kennzahlen die postulierte interaktive Auseinandersetzung sinnvoll möglich ist. Auf Basis unserer Ratio muß der KAPLAN/NORTON'sche Ansatz des strategischen Lernens bzw. der interaktiven Auseinandersetzung mit derart vielen Kennzahlen scheitern. Damit werden die kognitiven Grenzen der Akteure überschritten und die Energie und Aufmerksamkeit des Managements „in alle Winde“ zerstreut. Daran ändert auch die Verknüpfung der Kennzahlen über Ursache-Wirkungs-Beziehungen nichts. Diese sind nicht als ein festes funktionales Modell zu verstehen, sondern als plausibler Zusammenhang, der im täglichen Handeln von den Führungskräften jeweils neu interpretiert werden muß. Damit wird die Komplexität jedoch nur wenig reduziert; das Gesamtset an Kennzahlen bleibt beobachtungs- und erklärungsnotwendig.

Just an dieser Stelle der konzeptionell-theoretischen Argumentation stößt man nun auf die Tatsache, daß bei der Implementierung der Balanced Scorecard die Kommunikations- und Durchsetzungskomponente und die eher traditionelle single-loop Nutzung in praxi zu dominieren scheint; die von KAPLAN/NORTON postulierte Komponen-

⁵¹ KAPLAN/NORTON: *Balanced Scorecard* (1997), S.24.

⁵² KAPLAN/NORTON: *Balanced Scorecard* (1997), S.156.

te des strategischen Feedbacks aber aller Orten ein Schattendasein fristet.⁵³ Wir hatten dies an anderer Stelle auf das Dilemma der Kontrolle nach KIRSCH/ESSER/GABELE⁵⁴ zurückgeführt:⁵⁵ „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 ...“⁵⁶

Wir postulieren nun auf Basis der obigen Ableitung, daß ein möglicher Ausweg aus dem Dilemma in der Kombination aus diagnostischem und interaktivem Kennzahlensystem liegt. Die hinter dem Dilemma stehenden unterschiedlichen Verhaltens- und Kontextgestaltungsanforderungen von single- und double-loop Lernen werden durch die Kultivierung unterschiedlicher Plattformen adressiert. Der zeit- und aufmerksamkeitsintensive Prozeß des double-loop Lernens wird angesichts knapper organisationaler Aufmerksamkeitsressourcen auf wenige Kennzahlen fokussiert und in interaktiv genutzten Kennzahlensystemen selektiv eingesetzt. Die Balanced Scorecard als Weiterentwicklung des betrieblichen Kennzahlensystems kann in dieser Betrachtung nicht der Endpunkt sein. Sie muß vielmehr um ein interaktives und fokussiertes Kennzahlensystem ergänzt werden.

3.3. Normpfad für die Entwicklung von Kennzahlensystemen

Ausgewogene und fokussierte, diagnostische und interaktive Kennzahlensysteme ergänzen sich komplementär. In einer dynamischen Betrachtung stellt sich die Frage, wie Unternehmen ihre Kennzahlensysteme ausgehend von dem eingangs dargestellten Status Quo weiterentwickeln sollen. Im hier postulierten Normpfad sollte auf der Basis traditioneller Kennzahlensysteme eine Filterung und Auswahl der Kennzahlen vorgenommen werden, die als kritische Faktoren die Abbildung der Wertschöpfungskette wiedergeben. Im zweiten Schritt sollte die weitergehende Fokussierung auf wesentliche Engpässe und Treiber erfolgen.⁵⁷

Die zentralen Argumente dafür sind in der Minimierung des Widerstands gegen die Veränderung von Kennzahlensystemen angesichts organisationaler Trägheit und im

⁵³ Diese Aussage stützt sich auf zahlreiche Rückmeldungen aus der Praxis in Workshops, Interviews und Beratungsprojekten; ein „harter“ empirischer Beleg steht noch auch hier noch aus.

⁵⁴ Vgl. KIRSCH/ESSER/GABELE: Management des geplanten Wandels (1979).

⁵⁵ Vgl. WEBER/SCHÄFFER: Einordnung des Konzepts (1998), S.359.

⁵⁶ KIRSCH/ESSER/GABELE: Management des geplanten Wandels (1979), S.324.

⁵⁷ In der selben Reihenfolge ordnet auch SIMONS die Einführung der beiden Steuerungssysteme im Lebenszyklus des Unternehmens an. Vgl. SIMONS: Strategic Renewal (1994), S.127.

Lernverhalten der Akteure zu suchen: Die Balanced Scorecard ist in Mode. In dem Maße, wie immer mehr Unternehmen das Konzept einführen, beginnt sie sich zu einem Standard zu entwickeln. Analog dem Kauf einer IBM-Anlage (zumindest in früheren Zeiten) kann man folglich als verantwortlicher Controller oder Manager mit der Einführung einer Balanced Scorecard eigentlich wenig falsch machen. Unterstützt wird dies durch die intuitive Eingängigkeit des Konzepts, insbesondere der vier Perspektiven. Der Widerstand gegen Veränderungen kann so minimiert werden. Mit Hilfe der Balanced Scorecard ist die verbesserte Kommunikation und Durchsetzung der Strategie sowie die diagnostische Kontrolle der zugrundeliegenden Wert schöpfungskette möglich. Die bislang in hoher Zahl im Unternehmen gebildeten Kennzahlen („Kennzahlenfriedhof“) werden kritisch überprüft und reduziert. Es wird sichergestellt, daß sich die Aufmerksamkeit der Organisation im Rahmen der diagnostischen Kontrolle auf die Kernfaktoren der Strategie beschränkt und keine Perspektive „unter den Tisch fällt.“ Der Einsatz der Balanced Scorecard als diagnostisches Instrument ist vergleichsweise schnell erreicht⁵⁸ und der Erfolg der Einführungsbemühungen im Unternehmen damit sichtbar.

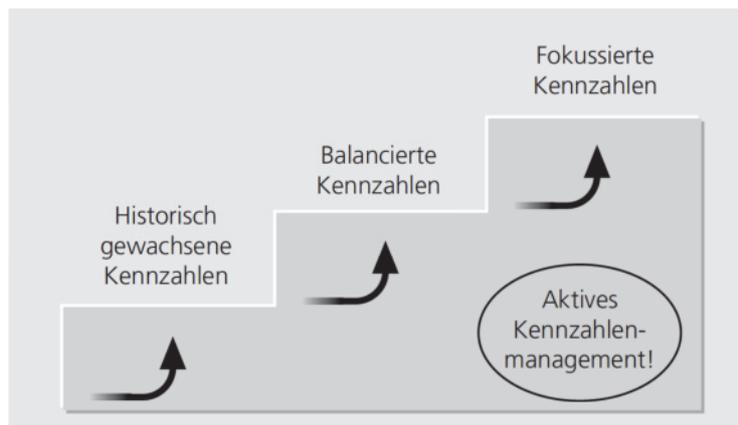


Abb. 6: Normpfad für die Führung durch Kennzahlen

⁵⁸ Allerdings sei an dieser Stelle auch ein Wort der Vorsicht angebracht gegenüber allzu optimistischen Versprechungen, so bei KAPLAN/NORTON: *Balanced Scorecard* (1997), S.298: „Ein typisches Scorecardentwicklungsprojekt kann 16 Wochen dauern ..“ und bei 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 Management-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. In der Tat bindet der Prozeß der Entwicklung und Einführung einer Balanced Scorecard erfahrungsgemäß mehr Management- (und ggf. – sinnvoller – Berater-)Kapazität als zunächst erwartet. Ist der strategische Diskurs ernst gemeint, wird die Balanced Scorecard fast zwangsläufig intensive inhaltliche Diskussionen provozieren. Fehlende Daten führen zu nicht zu unterschätzendem Aufwand auf der System- und DV-Seite.

Folgt man KAPLAN/NORTON, sollte sich nun in der nächsten Periode das strategische Feedback „aus den unteren Hierarchiestufen des Managements“⁵⁹ einstellen.⁶⁰ Wie bereits ausgeführt, ist dies nur bedingt zu erwarten. Der Einsatz der Balanced Scorecard sollte aber strategisches Denken und ein verbreitetes Verständnis über die Zusammenhänge des Geschäftssystems geschaffen haben. Um diesen Punkt noch präziser fassen zu können, seien zunächst verschiedene Arten der Nutzung von Kennzahlen eingeführt:⁶¹

- Unbestritten können Kennzahlen direkt zur Fundierung spezieller Entscheidungen genutzt werden. In diesem Fall lösen sie unmittelbar Handlungen aus. Diese entscheidungs- und handlungsnahe Art der Nutzung von Kennzahlen sei *instrumentell* genannt.
- Darüber hinaus fördern Kennzahlen das allgemeine Verständnis des Geschäfts und der Situation, in der sich die Akteure befinden. Die Kennzahlen führen hier allerdings nicht zu konkreten Entscheidungen. Wenn die Kennzahlen jedoch die Denkprozesse und Haltungen der Akteure beeinflussen, sei dies *konzeptionelle* Nutzung der Kennzahlen genannt.
- Als *symbolische* Nutzung sei es bezeichnet, wenn Kennzahlen erst dann eingesetzt werden, wenn die Entscheidung an sich schon getroffen ist, die Kennzahlen aber zur Durchsetzung eigener Entscheidung und Beeinflussung anderer Akteure im Unternehmen angewandt werden.

Daraus läßt sich nun das zweite Argument ableiten: Die mentalen Modelle der Akteure⁶² bezüglich des Geschäfts sind in der Balanced Scorecard expliziert und haben sich ggf. angepaßt. Die Termini der Scorecard können als gemeinsame Sprache fungieren und dienen so konzeptionellen Zwecken. Eine entsprechende Nutzung der Balanced Scorecard bildet so die Basis für die Ermittlung der interaktiv (und damit instrumentell!) zu nutzenden Kennzahlen. Der strategische Diskurs kann sinnvoll fokussiert und damit erst ermöglicht werden. Für die Unternehmen, die die Balanced Scorecard einführen, heißt das, daß sie noch einen Schritt weitergehen müssen. Mit der Einführung der Balanced Scorecard stehen sie erst auf der ersten Stufe einer aktiven Entwicklung ihres Kennzahlensystems.

Die Ausführungen zu den dynamischen Beziehungen der konzeptionellen und instrumentellen Nutzung von Kennzahlen sowie zur Verknüpfung der Nutzungsarten mit der Differenzierung in diagnostische und interaktive Kennzahlen müssen noch empirisch fundiert werden. Dabei wäre auch die in den obigen Ausführungen ver-

⁵⁹ KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), S.16.

⁶⁰ Vgl. KAPLAN/NORTON: Balanced Scorecard (1997), S.242ff. und S.15ff.

⁶¹ Vgl. MENON/VARADARAJAN: Knowledge Use (1992), S.54ff. und HOMBURG ET AL.: Kundenorientierung (1998), S.36.

⁶² Vgl. zum Begriff der mentalen Modelle WEBER/GROTHER/SCHÄFFER: Mentale Modelle (1999).

nachlässigte symbolische Nutzung von Kennzahlen einzubeziehen. Als ergänzende Hypothesen seien hier beispielhaft nur zwei angeführt:

- Auch interaktiven Kennzahlensystemen kommt ein hohes Potential konzeptioneller Nutzung zu, wie in der zitierten Pepsi-Anekdote deutlich wurde. Gerade durch die hohe Aufmerksamkeit der Akteure in der interaktiven Auseinandersetzung sind die Voraussetzungen für eine nachhaltige Prägung der mentalen Modelle gegeben.
- Die Ausführungen zur konzeptionellen Nutzung von diagnostischen Kennzahlensystemen dürfen unseres Erachtens nicht dahingehend mißverstanden werden, daß diese nicht auch instrumentell genutzt werden (sollten). Im Gegenteil: Die Maximierung des Return on Management durch konsequente Delegation in Verbindung mit diagnostischen Systemen setzt deren instrumentelle Nutzbarkeit voraus: das ansonsten drohende Delegationsversagen wäre für das Unternehmen gefährlich.

Schließlich stellt sich noch die Frage, ob der zweite Schritt einer ergänzenden Fokussierung des Kennzahlensystems in jedem Fall angeraten ist oder nur kontextabhängig erfolgen sollte. Zur Beantwortung erfolgt auch an dieser Stelle der Argumentation ein Rekurs auf die Forschungsergebnisse von SIMONS. Dieser zeigt, daß sich je nach verfolgter Strategie ein Fokus auf diagnostische bzw. interaktive Steuerungssysteme ergibt.⁶³ Aufbauend auf der von MILES/SNOW entwickelten Typologie klassifiziert er Unternehmen als Prospektoren oder Verteidiger.⁶⁴

- Prospektoren bringen eine Vielzahl neuer Produkte in den Markt und schaffen so Unruhe.
- Verteidiger behalten aggressiv eine prominente Position in einer sorgfältig ausgewählten, engen Marktnische.

Erfolgreiche Prospektoren nutzen der Studie von SIMONS zufolge ihre Steuerungssysteme dominant interaktiv, erfolgreiche Verteidiger diagnostisch.⁶⁵ Die Arbeiten von BRUGGEMAN/VAN DER STEDE⁶⁶ und HONG⁶⁷ bestätigen diese Aussage.⁶⁸ Je nach verfolgter Strategie ist also der Schritt zur Fokussierung mehr oder weniger wichtig. Unterstellt man, daß Prospektoren mit höheren Wissensbeschränkungen konfrontiert sind als Verteidiger, wird die Fokussierung erst auf der Basis von ausreichendem Wissen

⁶³ SIMONS: Business Strategy (1987). Es gibt eine ganze Reihe weiterer Studien, die sich mit dem Zusammenhang von Strategie und Steuerungssystem befassen: vgl. u.a. KHANDWALLA: Types of Competition (1972) und DERSELBE: Management Control (1973), MILLER/FRIESEN: Archetypes (1980), GOVINDARAJAN/GUPTA: Control Systems (1985).

⁶⁴ Vgl. MILES/SNOW: Organizational Strategy (1978) und SIMONS: Business Strategy (1987).

⁶⁵ Vgl. SIMONS: Business Strategy (1987).

⁶⁶ Vgl. BRUGGEMAN/VAN DER STEDE: Competitive Advantage (1993), S.205ff.

⁶⁷ Vgl. HONG: Business Strategy (1996).

bzw. ausreichender Sicherheit über das zugrundeliegende Geschäftsmodell möglich und sinnvoll. Das bestätigt zum einen die implizierte Reihenfolge für die Implementierung der Kennzahlensysteme. Zum anderen bedeutet dies auch, daß der Fokus eines Unternehmens über Zeit zunehmen kann, in einem klar definierten Wettbewerbsumfeld wie z.B. den Cola-Kriegen zwischen Pepsi und Coke bis auf eine Kennzahl reduziert werden kann. Im anderen Extrempunkt ist bei sehr hohen Wissensbeschränkungen über das Geschäftssystem ein Fokus gefährlich und kontraproduktiv. Hier sollte das Unternehmen seine organisationale Aufmerksamkeit – wie auch in der Balanced Scorecard postuliert – gleichmäßig verteilen. Das aus der strategischen Kontrolle bekannte Environmental Scanning⁶⁹ bzw. die Radarfunktion der strategischen Kontrolle⁷⁰ sollten gewissermaßen nach innen gerichtet werden. Allerdings bedarf es noch erheblicher weiterer Forschung – konzeptioneller wie empirischer Art –, um derartige Überlegungen hinreichend zu fundieren und weiterzuentwickeln.

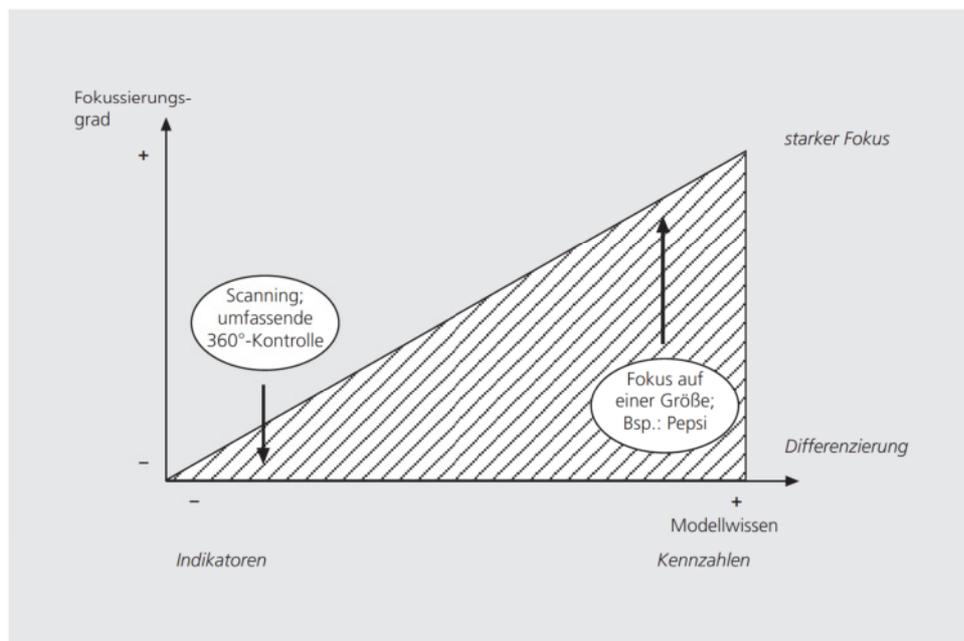


Abb. 7: Das Ausmaß der Fokussierung der Kennzahlensysteme richtet sich nach dem vorhandenen Modellwissen

⁶⁸ Zu teilweise abweichenden Aussagen gelangen MILES/SNOW; vgl. zur Erklärung der Unterschiede die Kritik an älteren Studien bei SIMONS: Competitive Advantage (1990) und die Ausführungen bei SIM/TEOH: Strategy (1997), S.59f.

⁶⁹ Vgl. AGUILAR: Business Environment (1967), insbesondere S.4f. und KEFALAS: Business Environment (1971), S.77.

⁷⁰ Zum Konzept der strategischen Kontrolle vgl. STEINMANN/SCHREYÖGG: Strategische Kontrolle (1984), S.31.

4. Fazit

Die Ergebnisse des Beitrags lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Ausgewogene und fokussierte Kennzahlensysteme ergänzen sich komplementär. Das in der Literatur diskutierte Dilemma der Kontrolle erscheint so auflösbar.
2. In dynamischer Betrachtung läßt sich zudem ein Normpfad für die Entwicklung von Kennzahlensystemen postulieren. Treiber der Entwicklung ist dabei wachsendes Knowhow bezüglich der Kennzahlen und des zugrundeliegenden Geschäftssystems.
3. Bezogen auf die Einführung der Balanced Scorecard bedeutet dies, daß in vielen Unternehmen ein weiterer Schritt der Kennzahlenfokussierung erfolgen sollte. In diesen Fällen kann die von KAPLAN/NORTON für die Balanced Scorecard postulierte interaktive Auseinandersetzung mit der Strategie im Unternehmen erfolgreich nur auf der Basis einer Fokussierung (und nicht wie von KAPLAN/NORTON propagiert!) erfolgen. Hierfür kann das Konzept der selektiven Kennzahlen genutzt werden.
4. Der Beitrag versteht sich als Baustein für eine Theorie der aktiven Entwicklung von Kennzahlensystemen in Unternehmen.

Literatur

- Aguilar, F.J. [Business Environment]: Scanning the Business Environment, New York et al. 1967.
- Argyris, C./Schön, D.A. [Learning]: Organizational Learning II, Reading 1996.
- Bach, S./Brettel, M./Grothe, M./Schäffer, U./Weber, J. [Grundmodell]: Grundmodell einer dynamischen Theorie ökonomischer Akteure, WHU-Forschungspapier Nr. 56, Vallendar 1998.
- Bruggeman, W./Van der Stede, W. [Competitive Advantage]: Fitting Management Control Systems to Competitive Advantage, in: British Journal of Management, September 1993, S.205-218.
- Eccles, R.G. [Manifesto]: The Performance Measurement Manifesto, in: Harvard Business Review, January/February 1991, S.131-137.
- Eccles, R.G./Noriah, N. with James D. Berkley [Beyond the Hype]: Beyond the Hype - Rediscovering the Essence of Management, Boston 1992.
- Govindarajan, V./Gupta, A.K. [Control Systems]: Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance, in: Accounting, Organization and Society, 1/1985, S.51-66.
- 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.
- Grothe, M. [Ordnung]: Ordnung als betriebswirtschaftliches Phänomen – Die Bedeutung von Koordination und Komplexität, Wiesbaden 1997.
- 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.
- Gutenberg, E. [Produktion]: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Erster Band: Die Produktion, 24. Auflage, Berlin et al. 1983.
- 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, Band 7 der Reihe Advanced Controlling, Vallendar 1998.
- Hong, C.L. [Business Strategy]: Management Control Systems and Business Strategy, in: Singapore Management Review 1996, S.39-54.
- 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. [Controlling]: Controlling, 6. Auflage, München 1996.
- 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 5/1988, S.39-48.
- Johnson, H.T./Kaplan, R.S. [Relevance Lost]: Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1987.

- 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.
- Kefalas, A.G. [Business Environment]: Scanning the Business Environment, Ann Arbor 1971.
- Khandwalla, P.N. [Types of Competition]: The Effect of Different Types of Competition on the Use of Accounting Controls, in: Journal of Accounting Research 1972, S.275-285.
- Khandwalla, P.N. [Management Control]: Effect of Competition on the Structure of Top Management Control, in: Academy of Management Journal 1973, S.285-295.
- Kieser, A. [Moden&Mythen]: Moden & Mythen des Organisierens, in: Die Betriebswirtschaft 1/1996, S.21-39.
- Kirsch, W./Esser, W.-M./Gabele, E. [Management des geplanten Wandels]: Das Management des geplanten Wandels in Organisationen, Stuttgart 1979.
- 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.
- Miles, R.E./Snow, C.C. [Organizational Strategy]: Organizational Strategy, Structure and Process, New York 1978.
- Miller, G.A. [Magical Number Seven]: The Magical Number Seven, Plus or Minus Two, Limits on Our Capacity for Processing, in: Psychological Review 63, 1956, S.81-97.
- Miller, D./Friesen, P. [Archetypes]: Archetypes of Organizational Transition, in: Administrative Science Quarterly 1980, S.269-299.
- 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.
- 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.
- Sculley, J. [Pepsi]: Odyssey: Pepsi to Apple ... A Journey of Adventure, Ideas, and the Future, New York 1987.
- Sim, A.B./Theo, H.Y. [Strategy]: Relationships between Business Strategy, Environment and Controls: A Three Country Study, in: Journal of Applied Business Research 1997, S.57-73.
- Simons, R. [Levers of Control]: Levers of Control – How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal, Boston 1995.
- Simons, R. [Strategic Renewal]: How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal, in: Strategic Management Journal, (15) 1994, S.169-189.

- Simons, R. [Top Management Attention]: Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems, in: *Strategic Management Journal*, (12) 1991, S.49-62.
- Simons, R. [Competitive Advantage]: The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage – New Perspectives, in: *Accounting, Organizations and Society*, 1/2/1990, S.127-143.
- Simons, R. [Business Strategy]: Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis, in: *Accounting, Organizations and Society*, 4/1987, S.357-374.
- Stata, R. [Organizational Learning]: Organizational Learning - The Key to Management Innovation, in: *Sloan Management Review*, Spring 1989, S.63-74.
- Weber, J. [Controlling-Instrument]: Kostenrechnung als Controlling-Instrument, in: *krp-Sonderheft* 1985, S.23-31.
- Weber, J. [Logistik-Controlling]: Logistik-Controlling. Leistungen – Prozeßkosten – Kennzahlen, Stuttgart 1995.
- Weber, J. (Hrsg.) [Kennzahlen]: Kennzahlen für die Logistik, Stuttgart 1995.
- Weber, J. [Kostenrechnung]: Einführung in das Rechnungswesen II, Kostenrechnung, 5. Auflage, Stuttgart 1997.
- Weber, J. [Controlling]: Einführung in das Controlling, 7. Auflage, Stuttgart 1998.
- Weber, J./Grothe, M./Schäffer, U. [Mentale Modelle]: Mentale Modelle, unveröffentlichtes Manuskript.
- 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 1995, S.9-45.
- Weber, J./Schäffer, U. [Balanced Scorecard]: Balanced Scorecard, Band 8 der Reihe Advanced Controlling, Vallendar 1998.
- Weber, J./Schäffer, U. [Einordnung des Konzepts]: Balanced Scorecard – Gedanken zur Einordnung des Konzepts in das bisherige Controlling-Instrumentarium, in: *Zeitschrift für Planung*, Heft 4/1998, S.341-366.