

Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Balanced Scorecard

Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling
Berlin 2003

Einführung und Übersicht

Im Jahre 1996 veröffentlichten Kaplan und Norton ein Werk mit dem Titel „Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action“. ¹⁾ Es wurde zu einem der erfolgreichsten Werke der Managementliteratur, welches in achtzehn Sprachen übersetzt wurde. Es erhielt den Preis der American Accounting Association als „the best theoretical contribution in 1997“. Aber mehr noch: **„The Balanced Scorecard was selected by HBR (Harvard Business Review) as one of the most important management practise of the past 75 years.“** ²⁾ Kaplan und Norton selbst sprechen von einer „Balanced Scorecard Revolution“.

Die Propagierung der Balanced Scorecard als ein revolutionäres Verfahren zur strategischen und operativen Planung von Unternehmen hat Ausmaße angenommen, die beispiellos sind. In den USA sind 367 Bücher erschienen, die im Titel den Namen Balanced Scorecard anführen. ³⁾ Google Scholar weist unter diesem Stichwort 38.800 Veröffentlichungen aus. Die Aufnahme in Deutschland ist überwältigend. Hier wurden allein 599 Bücher über publiziert, die in ihrem Titel den Namen „Balanced Scorecard,“ enthalten. ⁴⁾ Unter den betriebswirtschaftlichen „Hitthemen“, die weltweit im Rahmen des Suchsystems „Google“ aufrufbar sind, rangiert das Stichwort „Balanced Scorecard“ mit 4.280.000 Textstellen an der Spitze. Schlagworte wie „total quality management“ haben nur 181.000 Nennungen auch „performance measurement“ kann mit 207.000 Nennungen der Balanced Scorecard nicht das Wasser reichen und „performance management“ fällt mit 99.500 Nennungen weit ab. ⁵⁾

Es gibt kaum ein Unternehmen, welches nicht bereits ein Balanced-Scorecard-System verwendet oder nicht dabei ist, ein solches System einzuführen. Fast alle Anbieter von Planungssoftware (auch SAP) haben Systeme entwickelt, welche die Anwendung des Balanced-Scorecard-Konzeptes unterstützten.

Kritische Analysen zur Balanced Scorecard sind an einer Hand abzuzählen. Sie erschöpfen sich fast nur in kritischen Bemerkungen im Umfang von drei bis vier Sätzen. ⁶⁾

Im Folgenden soll das Konzept der Balanced Scorecard unter dem Gesichtspunkt der Entwicklung und Anwendung von Planungsmodellen kritisch analysiert werden.

Das Balanced-Scorecard-Konzept fordert, dass ein **strategisches Planungsmodell** zu entwickeln ist, welches zur Ermittlung bestimmter Sollkennzahlen für einen Planungszeitraum von drei bis fünf Jahren führt. Ein wichtiges Anliegen von Kaplan und Norton ist es, dass ein Unternehmen nicht nur mit finanziellen Sollkennzahlen gesteuert werden soll. Vielmehr fordern die Autoren dazu auf, auch nicht-finanzielle Sollkennzahlen zu verwenden. Diese finanziellen und nicht-finanziellen Kennzahlen sollen dabei ein ausbalanciertes System von Sollwerten bilden, und dies ist die Balanced-Scorecard. Die finanziellen und nicht-finanziellen Kennzahlen bilden die Variablen des Balanced-Scorecard-Modells. Dieses Modell unterscheidet sich, wie die Autoren betonen, wesentlich von einem „**traditionellen Rechnungsw-**

¹⁾ Kaplan, R. S. / Norton, P. (1997).Deutsche Version.

²⁾ <http://www.bscol.com> vom 25.06.00. Es handelt sich um die Webseite der Autoren.

³⁾ Eingabe bei Amazon US unter „Title“ am 9. 7. 2009, unter dem Suchbegriff „Keyword“ sind es 6,295.

⁴⁾ Websuche AMAZON.de am 9.7.2009.

⁵⁾ Google-Suche am 9.7.2009.

⁶⁾ Zwei Aufsätze, die ausschließlich das Konzept kritisieren, stammen von Nørreklit, ein weiterer Beitrag, der den Anspruch nach der Entwicklung von Kausalketten infrage stellt, stammt von Wall.

senmodell“.(S. 7)⁷⁾ Das zu entwickelnde **Balanced-Scorecard-Modell** dient zur Durchführung eines „*strategischen Managementsystems*.“(S. 10). Darunter verstehen die Autoren einen „*systematischen Prozess zur Durchführung und Rückkopplung der Unternehmensstrategie*.“ (S. 19)

Das Balanced-Scorecard-System sollte daher aus einem Modell und einer Planungsprozedur bestehen, welche mit diesem Modell arbeitet. Aus diesem Grunde soll das System der Balanced-Scorecard unter der Fragestellung analysiert werden: Wie ist ein Balanced-Scorecard-Modell aufgebaut und in welche Planungsprozeduren ist es eingebunden?

Die folgende Analyse gliedert sich in drei Schritte.

Im ersten Schritt werden Kaplans und Nortons Erörterungen zum Aufbau eines Balanced-Scorecard-Modells im Lichte des Begriffssystems der einschlägigen Modelltheorie analysiert und rekonstruiert. Dies ist erforderlich, weil die Autoren sich dieser Terminologie nicht bedienen.

Im zweiten Schritt werden die Prozeduren analysiert, welche unter Verwendung eines Balanced-Scorecard-Modells das strategische Managementsystem der Balanced-Scorecard bilden. Danach wird eine Würdigung der Struktur und Semantik von Balanced-Scorecard-Modellen vorgenommen sowie eine Beurteilung der normativen Schärfe der verwendeten Prozeduren.

Im dritten Schritt wird speziell auf die Verbindung zwischen einem Balanced-Scorecard-Modell und einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eingegangen. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist ein Verfahren der operativen Einjahresplanung von Unternehmen, welches von dem Verfasser entwickelt wurde. Auch sie setzt sich zusammen aus einem Modell (dem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung) und einer Planungsprozedur zur Planung des anstehenden Planjahres eines Unternehmens, in welcher das Modell verwendet wird.⁸⁾ Damit stellen sich die Fragen: Wie sind beide Modelle miteinander verknüpft? Und wie sind die Prozeduren beider Planungen aufeinander abzustimmen?

Es wird im Folgenden anhand eines Beispiels gezeigt, wie die im Rahmen einer Balanced-Scorecard-Planung ermittelten Sollwerte der Balanced-Scorecard-Kennzahlen eines anstehenden Planjahres in den Planungsprozess einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung eingebunden werden können und welche Probleme dabei auftreten. Abschließend erfolgt eine Würdigung des gesamten Konzeptes der Balanced-Scorecard.

Die Fragestellungen dieser Untersuchung sind daher:

1. Wie ist das Konzept der Balanced Scorecard zu beurteilen, wenn man davon ausgeht, dass es sich um ein Planungsmodell handelt? Wie sind die Planungsprozeduren zu beurteilen, die mit diesem Modell praktiziert werden?
2. Wie lässt sich dieses strategische Planungsmodell mit einem operativen Einjahresplanungssystem und hier speziell, der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, verbinden?
3. Wie ist das Balanced-Scorecard-System im Lichte dieser Untersuchungen zu beurteilen?

⁷⁾ Beim Zitieren wird die deutsche Übersetzung verwendet. Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (1997). Hinter den Zitaten der Autoren im Text ist deshalb die Seitenzahl der Zitatstelle angegeben.

1. Aufbau von Balanced-Scorecard-Modellen

Kaplan und Norton fordern, dass ihre Kennzahlen, welche die Variablen eines Balanced-Scorecard-Modells bilden, verschiedenen „Perspektiven“ zugeordnet werden sollen. Sie unterscheiden insgesamt vier Perspektiven: die finanzielle Perspektive, die Kundenperspektive, die Geschäftsprozessperspektive sowie die Lern- und Entwicklungsperspektive. Die Einteilung der Kennzahlen nach diesen vier Perspektiven ist aber nicht verbindlich. Außer den Kennzahlen der finanziellen Perspektive darf ein Modellentwickler auch andere Perspektiven und damit Kennzahlen dieser Perspektiven verwenden.⁹⁾ Die Anzahl der Kennzahlen soll zwischen 15 und 25 variieren. (S. 159)

Die Kennzahlen sollen als Zielgrößen der vier Perspektivbereiche fungieren, es soll sich daher um Größen handeln, *„die die Absicht der Zielsetzung am besten zum Ausdruck bringen.“* (S. 295) Zwischen den Kennzahlen müssen *„Ursache-Wirkungsbeziehungen“* existieren. Hierzu fordern Kaplan und Norton: *„Das Kennzahlensystem sollte die Beziehungen (Hypothesen) zwischen Zielen (und Kennzahlen) aus den verschiedenen Perspektiven deutlich machen, damit sie gesteuert und bewertet werden können. Die Kette von Ursache und Wirkung sollte sich durch alle Perspektiven auf der Balanced Scorecard ziehen.“* (S. 28) Die Ursache-Wirkungsketten in Form bestimmter Hypothesen enden immer bei den finanziellen Kennzahlen, denn: *„Letzten Endes sollte es einen Kausalzusammenhang aller Kennzahlen auf der Scorecard zu den finanzwirtschaftlichen Zielen der Unternehmung geben.“* (S. 32) Die Variablen eines Balanced-Scorecard-Modells sind daher Variablen, die als Zielgröße einer Planung fungieren. Diese Variablen oder Zielgrößen sind durch Hypothesen miteinander verbunden.

Es fragt sich, durch welche Darstellungsform ein solches Balanced-Scorecard-Modell repräsentiert werden soll. Kaplan und Norton fordern die Entwicklung *„ein(es) grafisch(en) Modell(s) der Verbindung der Kennzahlen innerhalb der Perspektiven und den Verbindungen zu Kennzahlen oder Zielsetzungen in anderen Perspektiven.“* (S. 296). Was sie als grafisches Modell bezeichnen, ist im Lichte der Modellierungslehre ein Modelldiagramm.

Der Struktur und Semantik eines Modelldiagramms, so wie sie im Rahmen der Theorie der Darstellung von Modellen gefordert wird, sei kurz beschrieben. Dies ist notwendig, weil gezeigt werden soll, dass Kaplan und Norton die üblichen Standards zur Entwicklung von Modelldiagrammen nicht einhalten.

Im Folgenden werden Modelldiagramme behandelt, deren Verschärfung zu einem Gleichungsmodell führen würden. Dies ist bei einem Balanced-Scorecard-Diagramm immer der Fall. Im Idealfall handelt es sich um bei den Balanced-Scorecard-Variablen um quantitative Größen, die durch Ursache–Wirkungs–Beziehungen miteinander verbunden sind. Die äußerste Verschärfung dieser Ursache-Wirkungsbeziehungen sind Hypothesengleichungen.

Ein Modelldiagramm (als Vorstufe eines Gleichungsmodells) besteht aus einer Folge von Pfeilbeziehungen zwischen bestimmten Größen (den Modellvariablen). Die Pfeilbeziehung in Abb. 1 zwischen X, Y und Z besagt, dass Z durch X und Y definiert oder verursacht wird. Im

⁸⁾ Siehe hierzu Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, 3.Aufl. Berlin 2008 118 Seiten) www.Inzpla.de/IN37-2009.pdf

⁹⁾ Dieselben „Es gibt keine mathematische Formel, die beweist, dass vier Perspektiven notwendig und ausreichend sind.“ Seite 33.

ersten Fall (der Definition) sind X und Y Definitionskomponenten von Z. Im zweiten Fall (der Erklärung) sind X und Y erklärende Variablen (Ursachen) einer Hypothese, die Z (als Wirkung) erklärt.

Die Definitionsgleichung

$$Z = X + Y$$

mit

Z - Gesamtkosten

Y - Personalkosten

X - Sachkosten

besitzt das in Abb.1 angeführte Strukturdiagramm.

Betrachtet man die Hypothesengleichung

$$Z = Y + m * X$$

mit

Z - Gesamtkosten

Y - Fixe Kosten

X - Beschäftigung

dann wird diese Hypothese ebenfalls durch das Modellstrukturdiagramm in Abb. 1 beschrieben. Das Modelldiagramm in Abb. 1 lässt daher erkennen, dass die erklärenden Variablen (X und Y) die erklärte Variable (Z) beeinflussen. Es ist aber nicht zu erkennen, ob die beschriebene Verknüpfung eine Definitions- oder Hypothesengleichung ist. Sicher ist nur, dass die Verschärfung der Beziehung zu einer Strukturgleichung führen muss.

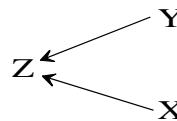


Abb. 1: Beispiel eines Modellstrukturdiagramms

Der Informationsgehalt eines Modelldiagramms wird erhöht, wenn zu erkennen ist, ob seine Variablen durch eine Definition oder Hypothese spezifiziert sind.¹⁰⁾ Ein Hypothesendiagramm liegt vor, wenn das Modellstrukturdiagramm nur Hypothesen beschreibt. Dieser Fall gilt für das „grafische Modell“ einer Balanced-Scorecard. Denn zwischen den „Kennzahlen“, d.h. den Variablen des Balanced-Scorecard-Modells, sollen, wie die Autoren betonen, Ursache-Wirkungsketten, d.h. hypothetische Beziehungen, existieren.

Hypothesendiagramme eines Modells haben keine hohe Aussagekraft. Man weiß nur, dass eine Ursache-Wirkungs-Beziehung existieren soll und man weiß auch welche Variable die Ursache und welche Variable die Wirkung beschreibt. Der Informationsgehalt über die Art der Ursache-Wirkungsbeziehung steigt, steigt, wenn komparative Hypothesendiagramme verwendet werden. Sie beschreiben sogenannte Je-desto-Hypothesen und werden durch ein Plus- oder Minuszeichen am Schaft einer Pfeillinie gekennzeichnet. Wenn der Pfeil von X stammt und zu Z führt und am Pfeilschaft beispielsweise (siehe Abb. 2) ein Pluszeichen angebracht ist, dann lautet die komparative Hypothese: „Je größer X (als Ursache), desto größer Z(als

¹⁰⁾ Das bekannte RoI-Schema führt beispielsweise zu einem Modellstrukturdiagramm, welches nur Definitionen beschreibt.

Wirkung).“ Bei einem Minuszeichen würde die Hypothese lauten: „Je größer X, desto geringer Z.“

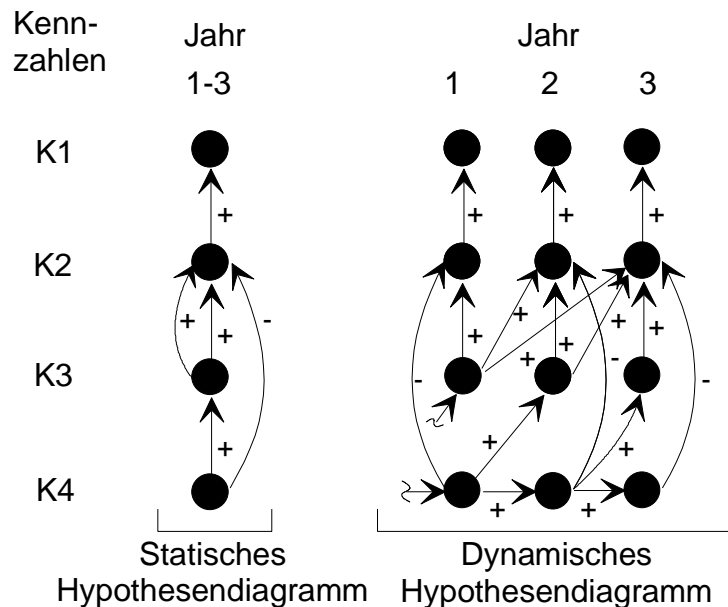


Abb. 2: *Dynamisches und statisches komparatives Hypothesendiagramm einer Dreijahresplanung*

Die Autoren weisen darauf hin, dass die von ihnen propagierte strategische Planung einen Zeithorizont zwischen drei bis fünf Jahren besitzen soll (S. 297). Die Kennzahlen, welche als Ursache- und Wirkungsgrößen in den Hypothesen eines Balanced-Scorecard-Modells fungieren, haben daher eine zeitliche Dimension, da sie sich auf einen Planungszeitraum von drei bis fünf Jahren beziehen sollen. Es ist naheliegend, die Kennzahlen in einem solchen Planungszeitraum nach Jahren zu differenzieren. Eine solche Periodisierung macht es aber erforderlich, ein dynamisches Hypothesendiagramm zu entwickeln. Dieses zeichnet sich gegenüber einem statischen Hypothesendiagramm dadurch aus, dass auch verzögerte Einflüsse erfasst werden, welche beispielsweise zeigen, wie eine Kennzahl im Jahre t-1 eine Kennzahl im Jahre t (verzögert) beeinflusst. Man erhält damit Hypothesen der erklärten Kennzahlen mit zeitlich verzögerten erklärenden Variablen.¹¹⁾

Abb. 2 zeigt auf der linken Seite ein statisch komparatives Hypothesendiagramm der ausgewählten Kennzahlen einer Balanced-Scorecard-Planung, welches den Planungszeitraum von drei Jahren als eine (Dreijahres-)Periode beschreibt. Das dynamische komparative Hypothesendiagramm desselben Zusammenhangs geht von einer Periodisierung in Jahren aus und zeigt damit nicht nur die Beziehungen zwischen den Größen einer Jahresperiode, sondern auch die Beziehung zwischen den Größen verschiedener Jahre. Die Autoren fordern nicht explizit die Realisierung eines dynamischen Hypothesendiagramms, sondern nur die Entwicklung eines grafischen Modells, welches ein statisches oder dynamisches Hypothesendiagramm sein kann.

¹¹⁾ Dynamische Hypothesendiagramme werden auch als Tinbergensche Pfeilschemata bezeichnet.

Wenn die Autoren aber fordern, dass die Sollwerte der Balanced-Scorecard-Kennzahlen Jahreswerte sein sollen, dann ist die Verwendung eines dynamischen Hypothesendiagramms unumgänglich. Denn nur so können die verzögerten Einflüsse erfasst werden, die bei einem Hypothesensystem auf Jahresbasis auftreten werden. Die Variablen (Kennzahlen), welche andere Variablen (Kennzahlen) im Rahmen eines Hypothesensystems verzögert beeinflussen, sollen als die Carry-Over-Variablen einer Balanced-Scorecard-Planung bezeichnet werden. Solche in einer Hypothese auftretenden Erklärungsvariablen sind für die Balanced-Scorecard-Planung von besonderer Bedeutung, weil sie den zeitlich verzögerten Einfluss „*aller Kennzahlen auf der Scorecard zu den finanzwirtschaftlichen Zielen der Unternehmung*“ (S. 32) beschreiben. Denn eine solche verzögerte Beeinflussung ist für Kaplan und Norton ein wichtiges Kennzeichen eines Balanced-Scorecard-Modells. In Abb. 2 ist K4 beispielsweise eine Carry-Over-Variable, weil sie die Kennzahl K2 über eine Hypothese mit einer Verzögerung von einer Periode beeinflusst. Der Begriff einer Carry-Over-Variablen (oder verzögerten Erklärungsvariablen) wird von den Autoren nicht verwendet.¹²⁾

Den höchsten Aussagegehalt eines Planungsmodells würde man erhalten, wenn das (statische oder dynamische) Hypothesendiagramm zu einem Balanced-Scorecard-Gleichungsmodell verschärft werden würde. Die Balanced-Scorecard-Planung könnte in einem solchen Fall unter Verwendung dieses Gleichungsmodells vorgenommen werden, indem anhand dieses Modells die angestrebten Sollwerte für die Kennzahlen (oder Variablen des Modells) ermittelt werden. Das dynamische Hypothesendiagramm könnte daher zu dem folgenden dynamischen Gleichungsmodell verschärft werden.

$$K1_t = a_1 \cdot K2_t$$

$$K2_t = K4_t + K3_t + a_2 \cdot K3_{t-1}$$

$$K3_t = a_3 \cdot K4_{t-1}$$

$$K4_t = a_4 \cdot K4_{t-1}$$

Dies ist ein strukturelles Gleichungssystem, weil alle Variablen nur in symbolischer Form spezifiziert sind. Werden die Modellparameter durch numerische Werte gekennzeichnet, dann erhält man ein numerisches Gleichungssystem.¹³⁾ Nur ein solches System erlaubt die Ermittlung der numerischen Werte der Kennzahlen K1 bis K4 für einen Planungszeitraum unter Verwendung der angenommenen Hypothesengleichungen.

Damit sind die Modellarten beschrieben, mit denen man die Balanced-Scorecard-Variablen beschreiben könnte. Es handelt sich um die Modelldiagramme mit unterschiedlicher informationeller Schärfe und schließlich um ein Gleichungsmodell.

Die beschriebenen Modellarten können dasselbe Kennzahlensystem eines Unternehmens beschreiben. Sie unterscheiden sich nur in ihrem Informationsgehalt voneinander. Den geringsten Informationsgehalt besitzt das einfache Modelldiagramm. Einen höheren Informationsgehalt besitzt ein Modelldiagramm, welches erkennen lässt, ob Hypothesen- oder Definitionsgleichungen beschrieben werden. Weitere Informationen (über den Verlauf der Variablen)

¹²⁾ Sie verwenden aber den Begriff eines lagging indicator (Frühindikator). Dieser Begriff wird aber so wenig beschrieben, dass nicht klar wird, ob er mit der Carry-over-Variablen eines dynamischen Planungsmodells gleich zu setzen ist.

liefern komparative Modelldiagramme. Dynamische Diagramme lassen die verzögerten Einflüsse zwischen den Perioden erkennen und besitzen daher einen höheren Informationsgehalt als entsprechende statische Diagramme. Gleichungsmodelle liefern schließlich den höchsten Informationsgehalt. Denn ein strukturelles Gleichungsmodell lässt erkennen, welchen Wert eine prognostizierte Kennzahl (Variable) annimmt, wenn die Werte „Ursachegrößen“, d.h. der erklärenden Variablen in der Strukturgleichung vorliegen.

Es fragt sich, ob die Modellform, welche die Autoren fordern, angemessen ist, wenn man bei einer Balanced-Scorecard-Planung die Sollwerte der Balanced-Scorecard-Kennzahlen für die nächsten drei bis fünf Jahre bestimmen will. Diese Frage wird später aufgegriffen.

Im Hinblick auf die Modellvariablen eines Balanced-Scorecard-Modells, d.h. die Balanced-Scorecard-Variablen, soll eine weitere Forderung erörtert werden.

Ein korrektes Planungsmodell muss eine Forderung erfüllen, die man als Forderung nach Beobachtbarkeit der Sollgrößen bezeichnen kann. In einem Planungsmodell müssen nicht alle Größen beobachtbar, also ihre Istwerte (auch über Definitionsgleichungen) durch Messen oder Zählen ermittelt werden können. Beispielsweise sind die fixen Kosten in einem Kostenplanungsmodell nicht messbar. Größen, für welche ein Sollwert ermittelt wird, müssen aber Beobachtungsgrößen sein. Denn sonst kann man ihren Istwert nicht ermitteln, der aber für einen Soll-Ist-Vergleich erforderlich ist. Da alle Balanced-Scorecard-Kennzahlen als Sollwerte fungieren, müssen sie Beobachtungswerte sein. Die damit erhobene Forderung nach Beobachtbarkeit der Balanced-Scorecard-Kennzahlen führt zu zwei unterschiedlichen Forderungen.

Wenn die Balanced-Scorecard-Kennzahl oder Modellvariable eine direkte Beobachtungsgröße ist, dann ist eine Vorschrift anzugeben, wie diese Kennzahl zu messen ist. Ist sie keine direkte Beobachtungsgröße, dann muss eine Definitionsgleichung (operationale Definition) existieren, die sie auf direkte Beobachtungsgrößen zurückführt.

Finanzielle Kennzahlen eines Balanced-Scorecard-Modells, die in einer Veröffentlichung beschrieben werden, erfordern im Allgemeinen nicht die Angabe einer Messvorschrift oder einer operationalen Definition. Denn sie entstammen (wie zum Beispiel die Umsatzrentabilität) einem Kanon wohl definierter und bestimmbarer Kennzahlen des Rechnungswesens. Anders ist die Situation bei den nicht-finanziellen Kennzahlen einer Balanced-Scorecard-Planung. So bedürfen Größen wie beispielsweise „Kundentreue“ oder „Prozessqualität“ offensichtlich einer Messvorschrift oder einer operationalen Definition.

Eine derartige Forderung nach der Beobachtbarkeit nicht-finanzieller Balanced-Scorecard-Kennzahlen wird von den Autoren nicht aufgestellt. Es ist daher zu prüfen, ob diese Forderung in den angeführten Beispielen der Autoren dennoch eingehalten wird. Sonst handelt es sich um eine unzulängliche Modellspezifikation. Norton und Kaplan erheben keine Forderungen nach welchen Standards ihre „Balanced-Scorecard-Modelle“ gestaltet sein sollen. Daher wurden im vorangehenden Text einige Standards der der Entwicklung von Modelldiagrammen entwickelt. Da keine Standards formuliert wurden, bleibt der einzige Weg, dass die Anwendungsbeispiele der Autoren darauf hin untersucht werden, welche der beschriebenen Stan-

¹³⁾ In einem solchen Fall sind für a_1 bis a_3 sowie für K_3 und K_3 der Periode 0 numerische Werte vorzugeben.

dards einer Modelldarstellung von ihnen eingehalten wurden oder nicht. Dies gilt auch für andere Autoren, die Beispiele zur Durchführung einer Balanced-Scorecard-Planung anführen. Ein Balanced-Scorecard-Modell, welches in der Literatur beschrieben wird, sollte daher im Hinblick auf folgende Fragen zur Kennzeichnung der verwendeten Struktur und Semantik des Modells beurteilt werden..

1. Wird es durch ein Hypothesendiagramm beschrieben? (F1)
2. Handelt es sich um ein komparatives Hypothesendiagramm? (F2)
3. Handelt es sich um ein dynamisches oder statisches Hypothesendiagramm? (F3)
4. Ist es in Form eines statischen oder dynamischen Gleichungsmodells beschrieben? (F4)
5. Sind (insbesondere seine nicht-finanziellen) Kennzahlen, d.h. seine Modellvariablen Beobachtungsgrößen, welche:
 - durch eine Messvorschrift beschrieben werden? (F5a)
 - durch Definitionsgleichungen auf Größen zurückgeführt werden, die durch eine Messvorschrift ermittelbar sind? (F5b)

Es fragt sich, welche allgemeinen Aussagen die Autoren über die *Struktur von Balanced-Scorecard-Modellen* vorgenommen haben. Dabei soll zum einen die Frage verfolgt werden, ob die Autoren von einem generellen Hypothesensystem zwischen wohl definierten Variablen ausgehen. Mit anderen Worten: Muss ein Balanced-Scorecard-Modell bestimmte Kennzahlen enthalten, die aufgrund bestimmter Hypothesen miteinander verknüpft sind. In diesem Fall hätte jedes Balanced-Scorecard-Modell schon eine bestimmte Variablenmenge und eine bestimmte Hypothesenstruktur.

Die zweite Frage ist: Lassen sich die Kennzahlen in einem Balanced-Scorecard-Modell in bestimmte Gruppen oder Typen einteilen? Wenn ja: Ist diese Einteilung relevant für die zu praktizierende Planung und Kontrolle, oder welchen anderen Zwecken dient sie?

Vorab ist zu bemerken: Die Äußerungen der Autoren zum Aufbau von Balanced-Scorecard-Modellen sind von einer außergewöhnlichen Unbestimmtheit. Um das zu dokumentieren, sei ein Text zitiert, der die Forderung, eine „Kette von Ursache-Wirkungsbeziehungen“ zu entwickeln, noch am präzisesten beschreibt:

„Die Kette von Ursache und Wirkung sollte sich durch alle vier Perspektiven auf der Balanced Scorecard ziehen. Beispielsweise kann die Kapitalrendite (ROCE) eine Scorecard-Maßgröße der finanziellen Perspektive sein. Der Treiber dieser Maßgröße kann ein wiederholter und erweiterter Verkauf beim existierenden Kundenstamm sein, d.h. das Ergebnis einer größeren Kundenzufriedenheit und –treue. Deshalb wird Kundentreue in die Scorecard mit einbezogen (in der Kundenperspektive), da sie wahrscheinlich einen starken Einfluss auf die Kapitalrendite (ROCE) hat. Wie jedoch kann die Organisation Kundentreue erreichen? Eine Analyse der Kundenwünsche kann zeigen, dass pünktliche Lieferung an den Kunden sehr hoch geschätzt wird. Deshalb wird die termingerechte Lieferung (on time delivery/OTD) zu höherer Kundentreue führen, was wiederum zu höherer finanzwirtschaftlicher Leistung führt. Deshalb sind sowohl der Faktor Kundenzufriedenheit als auch OTD in die Kundenperspektive auf der Scorecard einbezogen.“

Wir führen dies weiter, indem wir uns fragen, welche betriebsinternen Prozesse ein Unternehmen besonders gut beherrschen muss, um außerordentlich pünktlich liefern zu können. Um verbesserte OTD zu erreichen, muss das Unternehmen vielleicht kürzere Durchlaufzeiten in den operativen Prozessen erreichen und qualitativ hochwertige interne Prozesse schaffen, beides Faktoren, die durchaus Scorecard-Kennzahlen der internen Perspektive sein können. Und wie kann ein Unternehmen seine internen Prozesse verbessern und Durchlaufzeiten verkürzen? Durch Training und Weiterbildung seiner Mitarbeiter, ein Ziel, das wiederum ein Aspekt der Lern- und Entwicklungsperspektive darstellt. Wir sehen nun, wie eine ganze Kette von Ursache-Wirkungsbeziehungen einen vertikalen Vektor durch die vier BSC-Perspektiven bildet." (S. 28)

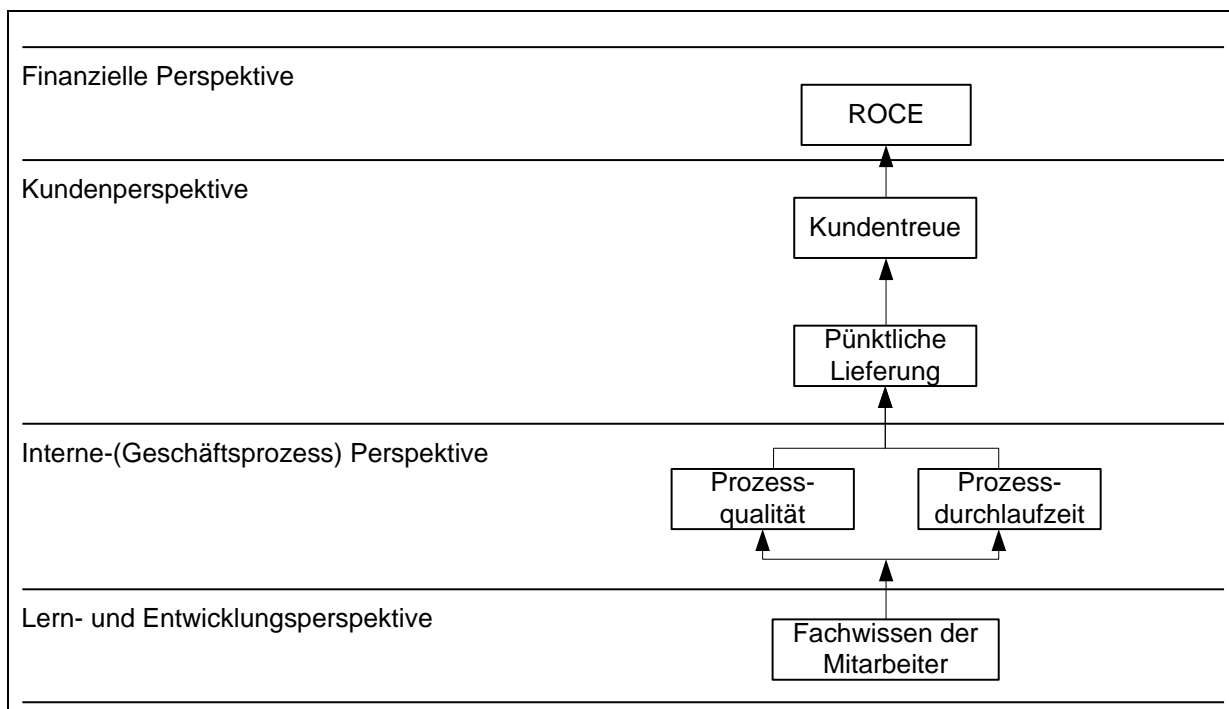


Abb. 3: Ursache-Wirkungskette in der Balanced-Scorecard

Die Ausführungen werden durch das in Abb. 3 angeführte einfache Hypothesendiagramm ergänzt.

Weder der Text noch die Hypothesendiagramme lassen erkennen, welche Größen der „Ursache-Wirkungskette“ Treibervariablen sind oder zu den Carry-Over-Variablen zählen. Man könnte meinen, dass dieses Diagramm nicht repräsentativ sei. Daher zeigt Abb. 4 das am stärksten konkretisierte Hypothesendiagramm des gesamten Textes. In ihm wird zwischen Leistungstreibern und Nichtleistungstreibern unterschieden. Man erkennt, dass Leistungstreiber mit den Frühindikatoren (*lagged indicators*) identisch sind. Diese Frühindikatoren sind aber teilweise wieder von anderen Frühindikatoren abhängig. Beispielsweise beeinflusst die Schadensqualitätsprüfung (SQ) verzögert die Schadenshäufigkeit (SH). Die Schadensqualitätsprüfung wiederum wird verzögert von der Verfügbarkeit strategischer Informationssysteme (VI) beeinflusst. In einem dynamischen Hypothesendiagramm müsste diese Beeinflussungskette bestimmten Perioden zugeordnet werden.

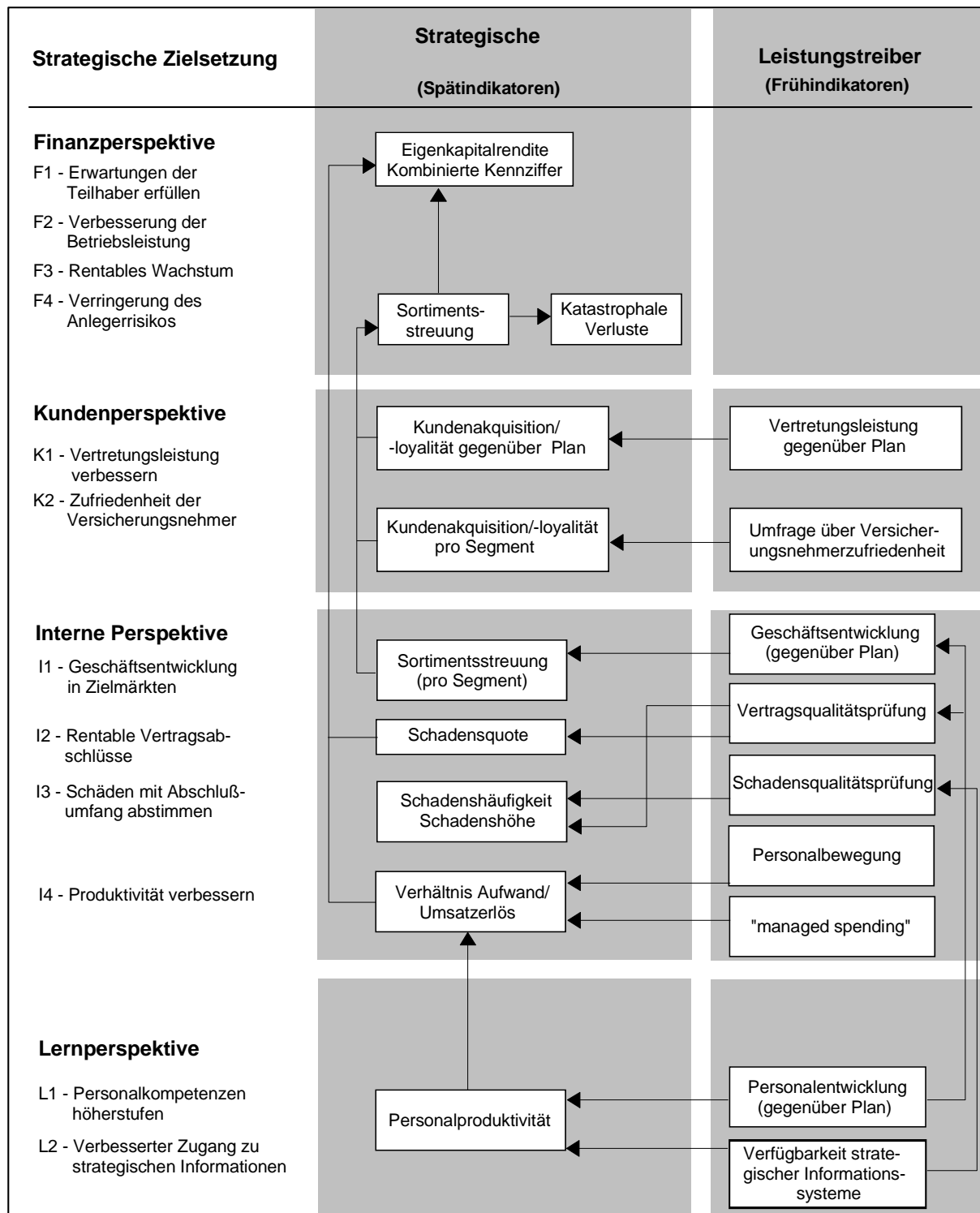


Abb. 4: Ursache-Wirkungsbeziehungen am Beispiel National Insurance (S. 154)

Würde man ein Gleichungsmodell entwickeln, dann müssten die variablen SQ, SH und VI durch Gleichungen beschrieben werden, in denen diese Größen als erklärende Carry-Over-Variablen fungieren.

Geht man von der Forderung nach der Beobachtbarkeit der Balanced-Scorecard-Kennzahlen aus, dann zeigt sich, dass diese Forderung von den Autoren nicht nur nicht erfüllt wird, sondern auch gar nicht als Problem angesehen wird.

Alle Kennzahlen sind mit Namen versehen, aber fast alle auch einer operativen Definition oder Messvorschrift. Der Leser erfährt z. B. bedürfen (unserer Meinung nach) nicht, wie die „Vertragsqualitätsprüfung“ oder die „Verfügbarkeit strategischer Informationssysteme“ als Kennzahlen definiert werden sollen. Eine solche Definition ist aber wohl kaum evident und damit überflüssig, wie im Falle der Umsatzrentabilität oder anderer finanzieller Kennzahlen.

Das Hypothesendiagramm (Abb. 4) beschreibt auch kein korrektes Planmodell. Wie man feststellen kann, sind einige Kennzahlen als Plan-Ist-Abweichungsgrößen definiert, wie die „Vertretungsleistung gegenüber Plan“ oder die „Geschäftsentwicklung gegenüber Plan“. Das Balanced-Scorecard-Modell, anhand dessen die Sollwerte zu bestimmen sind, ist aber ein Planmodell. Wie kann dieses Planmodell aber eine Plan-Ist-Abweichung als Variable enthalten? Eine solche Plan-Ist-Abweichung tritt nur im Rahmen einer Abweichungsanalyse auf, in welcher die Plan- und Istwerte (z. B. der Plan- und Istgewinn), die anhand eines Plan- und Istmodells ermittelt wurden, am Ende einer Planperiode miteinander verglichen werden.

Die angeführten Modellhypothesen erweisen sich selbst in dieser allgemeinen Darstellung als ziemlich fragwürdig. Hierzu zwei Beispiele: Die „Sortimentsstreuung“ beeinflusst die Modellvariable „Katastrophale Verluste“. Es stellt sich die Frage: Welche Hypothese soll die Beziehung zwischen der Kennzahl „Sortimentsstreuung“ und der Größe „Katastrophale Verluste“ beschreiben? Weiter stellt sich wieder die allgemeine Frage: Wie soll die Kennzahl „Katastrophale Verluste“ als Beobachtungsgröße definiert werden?

Die „Produktivität“ als Verhältnis von Aufwand zum Umsatz beeinflusst in Abb. 4 die Eigenkapitalrentabilität. In einem Modell sind Aufwand und Umsatz Größen, welche die Eigenkapitalrentabilität und die Produktivität über eine definitorische Beziehung beeinflussen. Damit besteht zwischen beiden Größen nur eine Covariation. Die Pfeilbeziehung ist damit keine Ursache-Wirkungskette. Schon diese Beispiele zeigen: Das Hypothesendiagramm in Abb. 4 erfüllt nicht die einfachsten semantischen und strukturellen Standards, die eine Modellspezifikation erfüllen sollte.

Die Autoren erheben nicht den Anspruch, ein generelles Hypothesensystem zu formulieren, welches in jedem Balanced-Scorecard-Modell angewendet werden muss. Dennoch werden die Verknüpfungen in Abb. 3 von fast allen Apologeten der Balanced-Scorecard-Bewegung zitiert und so beschrieben, als ob diese Beziehungen anzuwenden seien. Wir wollen uns daher diesem Hypothesensystem zuwenden. Trotz des geringen empirischen Gehalts der dort angeführten Hypothesen sind Bedenken gegen ihre generelle Gültigkeit anzumelden.

Die in Abb. 3 angeführte Hypothese zwischen der Kundentreue und der Kapitalrendite ist nicht so eindeutig, wie man annehmen würde. So weist Nørreklit nach einer Analyse der vorliegenden Untersuchungen zu diesem Thema darauf hin: *„In sum, any profitability derived from customer satisfaction or customer loyalty is neither a necessary outcome nor a high probable one.“*¹⁴⁾ Ähnlich kritisch äußern sich auch Ittner und Larcker.¹⁵⁾

Für sämtliche nicht-finanzielle Kennzahlen, die im weiteren Text noch erwähnt werden, ist es problematisch, ob sie einen verzögerten Einfluss auf die finanziellen Kennzahlen ausüben. So kommen Pfaff, Kunz und Pfeiffer zu dem Schluss: „Insgesamt existiert jedoch noch wenig

¹⁴⁾ Nørreklit H. (2000)b, S. 75.

¹⁵⁾ Ittner, C. P./ Larcker, D. F. (2001).

empirisch gesicherte Evidenz darüber, für welche Kombination unternehmensspezifischer Kontingenzvariablen sich der Einsatz nicht-finanzieller Performancemaße auch in einem späteren wirtschaftlichen Erfolg niederschlägt.“¹⁶⁾ Auch Wall äußert sich kritisch über die Möglichkeit, Ursache-Wirkungsketten zwischen den Kennzahlen einer Balanced Scorecard zu finden. Als Beispiel wird von ihr der Fall untersucht, ob es möglich ist, eine Hypothese zu finden, welche den Einfluss der Prozessdurchlaufzeit (s. Abb. 3) auf eine finanzielle Kennzahl beschreibt. Sie kommt zu dem Schluss, „dass insbesondere ein „Automatismus“ zwischen kürzerer Prozesszeitverkürzung und höherer Kapitalrendite nicht unterstellt werden kann.“ (S. 70)¹⁷⁾

Wenn man sich fragt, welche empirisch überprüfenden Hypothesen im Rahmen einer Theorie der Balanced-Scorecard die Autoren entwickelt haben, dann sind diese nicht zu finden. Ihr Beitrag besteht allein in der Existenzbehauptung. Es gibt nicht-finanzielle Variablen, welche die finanziellen Topziele verzögert beeinflussen. Man könnte allerdings verlangen, dass in Einzelfällen auch solche empirisch überprüfbaren Hypothesen aufgewiesen werden, und es sollte gezeigt werden, wie sie erfolgreich in einer Planung verwendet werden können. Davon kann aber nicht die Rede sein.

Die weiteren Beispiele, die in dem Werk von Kaplan und Norton, zur Beurteilung der Standards einer Balanced-Scorecard-Planung herangezogen werden können, zeichnen sich durch noch größere Unklarheiten als die in Abb. 3 und Abb. 4 beschriebenen Anwendungen aus. Es fehlen zumeist schon Hypothesendiagramme. Auch findet man keine operationalen Definitionen der angeführten nicht-finanziellen Kennzahlen. Als Variablen (Kennzahlen), die einer operationalen Definition bedürfen, treten beispielsweise auf: „Effektive Richtlinien“, „Lernprozess“, „Risikomanagement“ (S. 227) oder „Mitarbeitermoral.“ (S. 247)

Kaplan und Norton verwenden zur Darstellung ihrer Balanced-Scorecard-Modelle keine dynamischen Hypothesendiagramme und schon gar keine Gleichungsmodelle. So stellen die Autoren zwar fest, dass die Manager „die Bestätigung der hypothetischen Ursache-Wirkungszusammenhänge unterstützen, in dem sie die Korrelation zwischen zwei oder mehr Kennzahlen messen.“ (S. 246) Eine solche Messung setzt voraus, dass die „hypothetischen Ursache-Wirkungszusammenhänge“ in Form einer Hypothesengleichung vorliegen müssen und damit auch der Planung zur Verfügung stehen. Aber mit solchen Gleichungshypothesen wird nicht gearbeitet.

Es fragt sich, ob dies ein Mangel ist oder ob die Hypothesendiagramme wie in Abb. 3 und Abb. 4 für eine Balanced-Scorecard-Planung ausreichen.

Wie erwähnt, soll das Ergebnis einer Balanced-Scorecard-Planung ein System von Sollwerten der Kennzahlen sein, die unter Berücksichtigung der „Ursache-Wirkungsketten“ geplant wurden. Um solche Sollwerte zu ermitteln, muss nach Auffassung des Verfassers ein Hypothesensystem in Form von Gleichungen zur Verfügung stehen. Wie sollten ansonsten die Einflüsse zwischen den Variablen, für welche die Sollwerte zu bestimmen sind, berücksichtigt werden? Das zur Planung verwendete Gleichungsmodell muss Carry-Over-Variablen enthalten. Denn nur durch sie kann der von den Autoren geforderte verzögerte Einfluss der nicht-

¹⁶⁾ Pfaff, D. / Kunz, A. / Pfeiffer, T., (2000), S. 47.

¹⁷⁾ Wall, F., (2001), S. 65 – 74.

finanziellen Balanced-Scorecard-Kennzahlen (oder Modellvariablen) auf die finanziellen Ergebnisvariablen beschrieben werden. Ein Balanced-Scorecard-Modell sollte daher durch ein System von Gleichungen beschrieben werden, in denen verzögerte Erklärungsvariablen (Carry-Over-Variablen) enthalten sind.

Da Kaplan und Norton, wie erwähnt, keine Standards für eine Modellbildung formulieren, sind solche Standards anhand der Forderungen F_1 bis F_5 dieser Arbeit eingeführt worden und die Beispiele der Autoren wurden anhand dieser Standards beurteilt. Das Ergebnis ist völlig unbefriedigend: Nicht die elementarsten Kriterien einer Modellbildung werden von Kaplan und Norton eingehalten. Es ist daher schon bedenklich, von einem Balanced-Scorecard-Modell zu sprechen. Es wäre vielleicht treffender, solche Ansätze als „Modellgefasel“ zu bezeichnen. Es ist zu prüfen, ob diejenigen, die die Botschaft der Autoren aufgenommen haben, deren Konzept so weiter entwickelt haben, dass die hier angeführten Kritikpunkte zum Aufbau von Balanced-Scorecard-Modellen keine Gültigkeit mehr besitzen. Dies ist aber nicht der Fall.

Veröffentlichungen	Anzahl	%
Ohne Beschreibung eines Balanced-Scorecard-Modells	46	60,5
Mit Beschreibung von mindestens einem Balanced-Scorecard-Modell	30	39,5
Die 30 Veröffentlichungen mit mindestens einem Balanced-Scorecard-Modell weisen folgende Modellmerkmale auf:		
	Anzahl Artikel	%
Aufzählung der verwendeten BSC-Variablen	30	100,0
davon nicht evidente BSC-Variablen ¹⁸⁾	29	96,7
Angabe von Messvorschriften für die nicht evidenten BSC-Variablen	8	26,7
Angabe von operativen Definitionsgleichungen der nicht evidenten BSC-Variablen	2	20,0
Entwicklung eines einfach statischen Hypothesendiagramms	11	36,7
Entwicklung eines komparativen und statischen Hypothesendiagramms	3	10,0
Entwicklung eines dynamischen Hypothesendiagramms	0	0,0
Entwicklung eines Gleichungsmodells	0	0,0

Abb. 5: Arten von Balanced-Scorecard-Modellen in der Literatur

Es existieren, wie erwähnt, sehr viele Veröffentlichungen zum Thema Balanced-Scorecard. Die Autoren beschreiben das Konzept von Kaplan und Norton und erörtern mehr oder weniger detailliert bestimmte Anwendungen. Versucht man diese Texte nach denselben Standards der Modellbildung zu beurteilen, die für Kaplans und Nortons Werk verwendet wurden, dann ändert sich nichts an der bisher vorgetragenen Kritik.

¹⁸⁾ Nicht evidente Variablen sind Kennzahlen des Balanced-Scorecard-Modells, deren operative Definition nicht evident ist. Das ist vorwiegend dann der Fall, wenn es keine Größen des Rechnungswesens sind, d. h. nicht-finanzielle Kennzahlen.

Es wurden 76 deutsch- und englischsprachige Veröffentlichungen zu diesem Thema ausgewertet. In 30 davon wurde die Entwicklung eines Balanced-Scorecard-Modells beschrieben. Abb. 5 zeigt die Ergebnisse.¹⁹⁾

In keinem Fall wurde ein Hypothesensystem beschrieben, welches in Konsistenz und empirischem Gehalt über das hinausgeht, was Kaplan und Norton in ihrem Werk beschreiben. Die Angaben über den Aufbau eines Balanced-Scorecard-Modells bestehen in der Mehrheit der Fälle (63 %) nur aus einer Liste der ausgewählten finanziellen und nicht-finanziellen Kennzahlen.

In der englischsprachigen Literatur gibt es neben Kaplans und Nortons Werk eine weitere umfangreiche Einzelschrift zur Balanced-Scorecard. Es handelt sich um das Werk von Olve, Roy und Wetter „Performance Drivers – A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard.“²⁰⁾ Legt man die beschriebenen Standards einer Modellbildung an, dann unterschreitet dieses Werk noch das Niveau von Kaplan und Norton.

Trotz der Ankündigung im Titel, sich mit „*performance drivers*“ zu beschäftigen, unterscheiden die Autoren, die von ihnen angeführten Kennzahlen nicht danach, ob es sich um Ergebnis- oder Treiberkennzahlen (*performance drivers*) handelt. Auch wurde der Begriff eines „*performance drivers*“ nicht definiert. Operationale Definitionen zu nicht-finanziellen Kennzahlen werden nicht verwendet. Zu den Hypothesen eines für Unternehmen anwendbaren Balanced-Scorecard-Modells bemerken die Autoren „*that the model (das BSC-Modell E.Z.) should only be regarded as a very general one, since in reality it must always be adopted to the company in question.*“ (S. 46) Aber auch die zehn erwähnten Anwendungsbeispiele sind bis auf einen Fall nicht durch ein Hypothesendiagramm beschrieben. Das verwendete Hypothesendiagramm besitzt recht fragwürdige Beziehungen. (S. 210)

Es lässt sich daher feststellen, dass keine Verfechter des Balanced-Scorecard-Konzeptes zu finden sind, die diesen Ansatz so präzisiert haben, dass ein akzeptables Balanced-Scorecard-Modell entwickelt wird. Ittner und Larcker weisen darauf hin, dass das Konzept der Balanced-Scorecard verlangt, ein „*business model*“ zu entwickeln. Sie stellen aber fest: „*yet little is known about how (or if) companies develop explicit business models*“. Insgesamt kommen sie zu dem Urteil: „*Surprising little research has been conducted on the balanced scorecards concept, despite considerable interest in the topic.*“²¹⁾

2. Analyse der Prozeduren einer Balanced Scorecard-Planung

Damit wenden wir uns dem zweiten Schritt unserer Betrachtungen zu, d.h. der *Analyse der Prozeduren*, welche auf Basis eines entwickelten Balanced-Scorecard-Modells betrieben werden sollen. Wenn man von den beschriebenen Modellrudimenten ausgeht, dann fragt es sich allerdings, wie auf ihrer Grundlage eine konkrete Verfahrensprozedur entwickelt werden kann.

¹⁹⁾ Es wurden 40 deutsch- und 36 englischsprachige Veröffentlichungen untersucht. Darunter waren 11 Bücher und 65 Zeitschriftenartikel.

²⁰⁾ Olve, N.G. / Roy, J. / Wetter, M. (1999). Das Buch von Olve u. a. liegt nach den Büchern von Kaplan an zweiter Stelle der Bestsellerliste von Amazon für das Stichwort „Balanced Scorecard“. Insgesamt werden 41 Bücher angezeigt. 02.01.03.

²¹⁾ Ittner, C. P., Larcker, D. F., (2001).

Kaplan und Nortons Prozeduren lassen sich in vier Bereiche unterscheiden, die in Abb. 6 angeführt sind. Studiert man den Text zu Abb. 6 etwas näher, dann fällt es schwer, von Prozeduren zu sprechen. Es handelt sich vielmehr um ein Konglomerat von Metaphern, vagen Andeutungen und How-we-did-it-stories auf allgemeinstem Niveau. Die Darstellung ist von einer solchen normativen Unschärfe, dass man sich fragen kann, wer von diesen Ausführungen profitieren kann.

Es gibt vielleicht noch eine Möglichkeit, genauere Informationen über die zu praktizierende Planungsprozedur zu erhalten, denn Norton und Kaplan haben sogenannte „*Balanced Scorecard Functional Standards*“ formuliert, deren Zweck es ist, „*to provide a functional baseline for technology vendors developing a Balanced Scorecard application.*“²²⁾ Dem Leser sei empfohlen, diese Standards „*which reflect current best practices*“ zu studieren. Von solchen Standards kann man erwarten, dass sie alle strukturellen Gestaltungsvorschriften und prozeduralen Ablaufvorschriften in einer so präzisen Form beschreiben, dass ein Systementwickler sie zur Realisierung der Prozeduren verwenden kann, die durch ein Softwaresystem unterstützt werden. Diese Standards zur Modellierung von Balanced-Scorecard-Modellen und ihrer prozeduralen Verwendung zeigt aber gerade die normative Gehaltlosigkeit dieses Ansatzes in besonders klarer Weise.

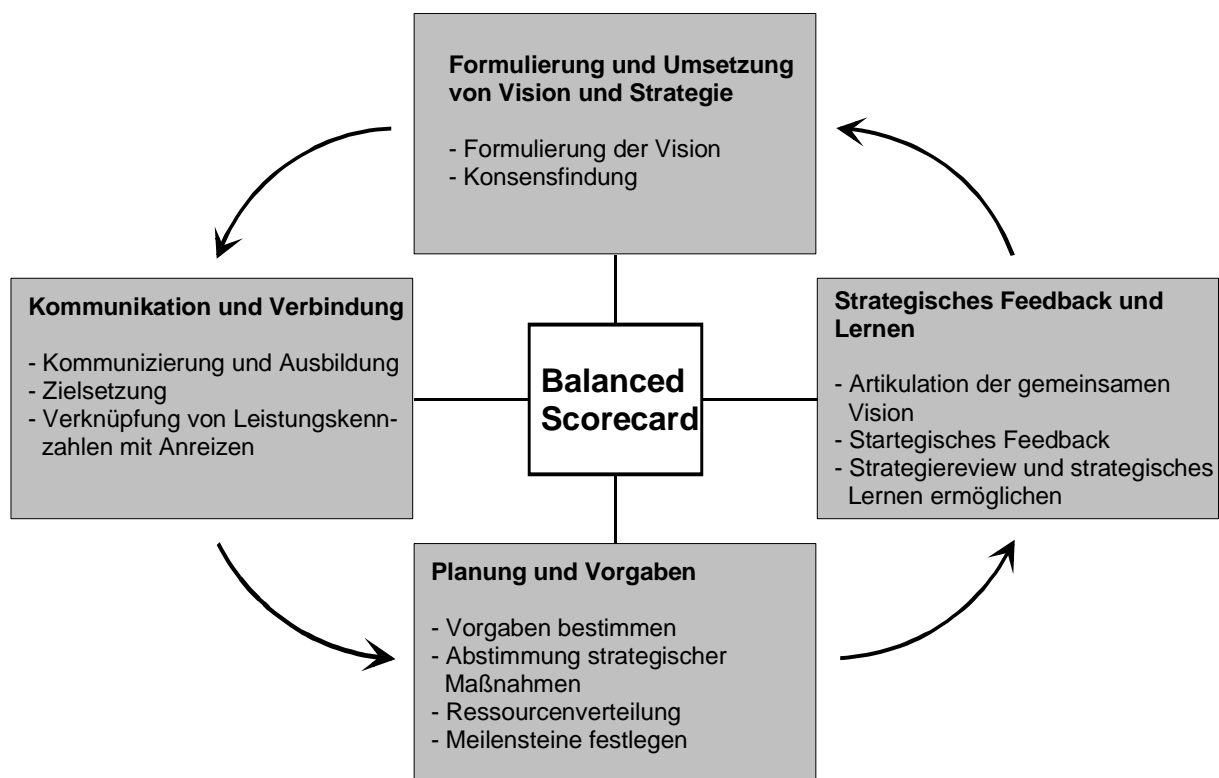


Abb. 6: Prozeduren auf der Basis eines Balanced-Scorecard-Modells

Im Hinblick auf die Entwicklung eines Balanced-Scorecard-Modells heißt es beispielsweise: „*The application must be able to (1) view the strategy from four perspectives (financial, customer international and learning) (2) identify strategic objectives for each perspective, (3)*

associate measures with strategic objectives, (4) link strategic objectives in cause and effect relationships, (5) assign targets to measure, (6) list strategic initiatives“ und weiter: „A certified application will allow objectives to be linked and graphical represented on-screen as a series of cause and effect-linkages (strategy map)“

Dies sind die Forderungen, die zur Entwicklung eines Balanced-Scorecard-Modells erhoben werden. Einleuchtend sind sie, aber nicht gerade neuartig. Jeder der sich nur etwas mit Planung beschäftigt hat, könnte ad hoc einen solchen Text formulieren ohne je etwas von dem Balanced-Scorecard-Konzept gehört zu haben. Weitere Forderungen, die wesentlich unpräziser sind, gibt es zu den Funktionsbereichen: Strategic Education and Communication, Business Execution and Feedback and Learning. Im Bereich Feedback and Learning, dessen Beschreibung weniger als eine halbe Seite umfasst, lauten die gehaltvollsten Forderungen: *„Certified applications should be able to display current performance data for each measure“ und „Each element of the scorecard must have a visual indicator of performance status e. g. green or a plus sign if a measure or objective is on plan, real or minus sign if behind plan.“* Etliche Firmen haben das Spiel mitgemacht und sich aufgrund dieser Standards von Kaplan und Norton ihr Softwaresystem zertifizieren lassen.²³⁾

Der in Abb. 6 angeführte Schritt „Planung und Vorgaben“ soll im Folgenden etwas eingehender untersucht werden. Die Autoren fordern, dass für alle (15 bis 20) Balanced-Scorecard-Kennzahlen in allen Perioden des Planungszeitraumes Sollwerte zu bestimmen sind. Wie die Planungsprozedur zur Bestimmung dieser Sollwerte für einen Planungszeitraum von beispielsweise drei bis fünf Jahren zu gestalten ist, wird nicht beschrieben. Gleichgültig wie die Planungsprozedur im Einzelnen abläuft, eine Frage stellt sich immer wieder: Wenn im Rahmen des Planungsprozesses kein Gleichungsmodell zur Verfügung steht, welches die Ursache-Wirkungsketten zwischen den Balanced-Scorecard-Variablen (oder -Kennzahlen) beschreibt, wie sollen dann die Beziehungen zwischen den Kennzahlen innerhalb einer Periode und zwischen den Perioden und ihr verzögerter Einfluss auf die finanziellen Kennzahlen geplant werden? Denn die Sollwerte der Kennzahlen, welche für einen Planungszeitraum von drei bis fünf Planjahren festzulegen sind, können ja nicht unabhängig voneinander bestimmt werden. Sie hängen vielmehr von bestimmten Sollwerten derselben und auch vorangehender Perioden ab. Damit ist das Planungsverfahren des Balanced-Scorecard-Konzeptes völlig unklar.

Im Rahmen der Balanced-Scorecard-Planung ist der Begriff eines Sollwertes ziemlich unklar. Im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sind Sollwerte Größen, für welche jemand verantwortlich gemacht werden kann. Im Rahmen einer Balanced-Scorecard-Planung sind die Werte der erklärten Variablen und Basisgrößen eines Balanced-Scorecard-Modells nach dem Abschluss der Planung die Sollwerte. So sind beispielsweise alle sieben Variablen in Abb. 3 nach Abschluss der Planung Sollwerte. Auch im Rahmen der Logik einer strategischen (und nicht nur einer operativen) Planung sollte man fordern, dass in dem strategischen Planungsmodell Größen identifizierbar sein müssen, für welche man jemanden direkt verant-

²²⁾ Balanced Scorecard Functional Standards, Release 1.0, vom 30.09.1999, <http://www.bscoll.com>

²³⁾ Das gilt auch für SAP, die ihr Release 2.0 von SAP/SEM (Strategic Enterprise Management) am 14.02.00 haben zertifizieren lassen.

wortlich machen kann. Dies sind die Sollwerte. Als solche „direkten Verantwortungsgrößen“ sind die Sollwerte einer Balanced-Scorecard-Planung nicht interpretierbar. Denn welcher Bereich ist wohl für die Realisierung der Eigenkapitalrentabilität in Abb. 3 direkt verantwortlich?

Die Autoren dringen zu einer solchen planungslogischen Interpretation der Variablen eines strategischen Planungsmodells nicht vor. Von einem strategischen Planungsmodell sollte man auch erwarten, dass es eine bestimmte Hierarchisierung besitzt. Es sollte im Hinblick auf seine Variablen zwischen Zielen der Spitze und den Zielen bestimmter untergeordneter Bereiche unterschieden werden. Dabei sollte erkenntlich werden, wie die Erfüllung der Ziele der untergeordneten Bereiche sich auf die Erfüllung der Ziele des Gesamtunternehmens auswirkt. Alles das wird nicht beschrieben.

Kaplan und Norton präferieren ein strategisches Planungsmodell, welches aus maximal 15 Variablen besteht. Für jede Modellbildung gilt: je einfacher umso besser. Es fragt sich nur, ob mit einem solchen Grund der Einfachheit nicht das Kind mit dem Bade ausgeschüttet wird. Wie erwähnt, beschreibt Wall, welche vielfältigen Beziehungen zwischen einer Veränderung der Prozessdurchlaufzeit und ihrem Einfluss auf Kosten, Umsatz und Kapitaleinsatz und damit auf die Kapitalrentabilität vorliegen. Dabei sind eine Reihe von Entscheidungen zu fällen. Das Geflecht dieser Beziehungen kann (im Prinzip) durch ein recht kompliziertes Modell, z. B. für ein anstehendes Planjahr, beschrieben werden. Aus der Sicht von Kaplan und Norton kann dieser Modellzusammenhang aber durch eine Hypothese beschrieben werden. Das ist reichlich naiv. Denn es gilt immer noch: *Keep the model simple and stupid, but not too simple for it gets stupid.*

Dem Verfasser ist nicht klar, wie unter Verwendung der beschriebenen Modellruinen für drei bis fünf Jahre „auf vernünftige Weise“ Soll- oder Planwerte für die 15 bis 25 Balanced-Scorecard-Kennzahlen festgelegt werden können. Ein generelles Verfahren ist jedenfalls nicht zu entdecken. Eines ist jedoch klar: Wenn als Folge einer Balanced-Scorecard-Planung die Jahres-Sollwerte des ausstehenden Planjahres bestimmt worden sind, dann ist eine Verknüpfung mit der operativen Planung erforderlich. Diese Aufgabe wird nach Auffassung der Autoren auch durch den Ansatz der Balanced-Scorecard gelöst. So weisen sie darauf hin: „Die Balanced Scorecard befähigt eine Organisation auch dazu, ihre strategische Planung mit ihrem jährlichen Budgetierungsprozess zu integrieren.“ (S. 14) Aber was sagen die Autoren im Einzelnen zu dieser „Integration“ der strategischen Planung mit dem Planungsprozess der Budgetierung. Sie betonen: Es ist eine „Erweiterung des traditionellen Budgetierungsprozesses (notwendig), der außer den operativen auch strategische Ziele einbezieht“ (S. 239). Der „Planungsprozess sollte auch die erwartete kurzfristige Leistung für die strategischen Ziele der Kennzahlen der übrigen drei Perspektiven der Balanced-Scorecard umfassen. d.h., Führungskräfte sollen als Teil des integrierten Planungs- und Budgetierungsprozesses kurzfristige Ziele dafür aufstellen, was sie in einem Monat oder in einem Vierteljahr bei den Ergebnissen und Leistungstreiberkennzahlen ... erreicht haben wollen“ (S. 239). Mehr wird zu diesem Thema nicht gesagt.

Ein solches Vorgehen ist ziemlich einleuchtend und auch schon vor der Balanced-Scorecard-Revolution von vielen Firmen unter Verwendung nicht-finanzieller Kennzahlen praktiziert worden.²⁴⁾

Ifd. Nr.	INZPLA - Modell	Basisgr. Status	Finanzwirtschaftliche Perspektive		
			Ziel	Messgröße	Einheit
1	KL	T	Umsatzsteigerung	Netto-Umsatz	Mio. €
2	KL	T	Gewinn	Brutto-Betriebsergebnis	Mio. €
3	KL	T	Rentabilität	Return of Sales	%
4	UEF	T	Kapitalverzinsung	Return of Investment / CF ROI	
5	UEF	T	Liquidität	Free Cash Flow	Mio. €
			Kundenperspektive		
			Ziel	Messgröße	Einheit
6	KL	T	Marktdurchdringung	Marktanteil absolut / relativ	% / Faktor
7	KL	N	Kundentreue	Stammkundenquote	%
8			Kundenzufriedenheit	Index	Punkte
9	KL		Kundenverlässlichkeit	Stornos	Anzahl
10	KL	BZ	Fehlerfreie Produkte	Retouren	Stück
			Innovations- und Wissensperspektive		
			Ziel	Messgröße	Einheit
11	KL	T	Neue Produkte	Umsatz Neu-/ Gesamtprodukte	%
12	KL	BZ	Qualität aufs erste Mal	Änderungen / Nachbesserungen	Zahl
13	KL	E	Kontinuierliche Verbesserung	Weiterbildungskosten / Mitarbeiter	%
14	KL	T	Talent zum Wandel	Anteil Mitarbeiter in Projekten	%
			Prozessperspektive		
			Ziel	Messgröße	Einheit
15	KL	T	Steuerungskompetenz	Produktions-Durchlaufzeit	Tage
16	KL	BZ	Qualität	Ausschussanteil	%
17	KL	T	Produktionseffizienz	Anlagenverfügbarkeit / Fehlzeitquote	%
18	UEF	T	Credit Management	Zahlungsverfügbarkeit	Tage
19	KL	T	Verkaufseffizienz	Deckungsbeitrag I: direkte Stückkosten	Faktor

Status:

T - Topziel
 BZ - Basisziel
 E - Entscheidungsparameter

Modellart:

KL - Kosten-Leistungsmodell
 UEF - Unternehmensergebnis- und Finanzmodell

Abb. 7: Beispiel einer Balanced-Scorecard nach Deyle (S. 18f).²⁵⁾

Damit wenden wir uns dem dritten angekündigten Abschnitt dieses Textes zu. Es soll die spezielle Frage erörtert werden, wie eine Balanced-Scorecard-Planung mit einer Form der Budgetplanung nämlich der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, verknüpft werden kann. Die „Integrierte Zielverpflichtungsplanung“ (INZPLA) ist ein Konzept zur operativen Unternehmensplanung. Dieses Konzept, welches in der Entwicklung eines computergestützten Pla-

²⁴⁾ Siehe Nørreklit, H (2000)b, S. XX und Weber, J. / Schäffer, U. (1999), S. 3.

²⁵⁾ Die ersten drei Spalten sind zur Darstellung von Deyle hinzugefügt. Das gilt auch für die Legende, welche sich auf die zweite und dritte Spalte bezieht.

DSO – Days Sales Outstanding: die Anzahl der Tage, die ein Kunde zum Zahlen einer Rechnung in Anspruch nimmt. Zahlungsverfügbarkeit ist die eingeräumte Zahlungsfrist.

nungs- und Kontrollsystems seinen Niederschlag gefunden hat, arbeitet mit einem Planungshorizont von einem Jahr. Das Konzept kann in folgender Weise knapp umschrieben werden. Es wird mithilfe eines Konfigurationssystems ein Unternehmensmodell entwickelt, welches bestimmte Unternehmenstopziele wie Eigenkapitalrentabilität, EVA, Cash-Flow etc. beschreibt. Diese Topziele sind über Definitions- und Hypothesengleichungen mit bestimmten Basiszielen verbunden.²⁶⁾

Die Basisziele sind Größen, für deren Realisierung man einen Bereich (z. B. Kostenstelle, aber auch höher aggregiert ein Profitcenter) verantwortlich machen kann. Die praktizierte Zielverpflichtungsplanung besteht darin, dass im Rahmen einer Jahresplanung, die Basisziele (z. B. Absatzmengen, Kosten, Verbrauchsmengensätze) mit dem zentralen Controlling ausgehandelt werden. Dieser Aushandlungsprozess (oder die Zielverpflichtungsplanung) verläuft oft über drei Stufen (Bottom-Up-, Top-Down- und Konfrontationsplanung), in welcher letztlich die verbindlichen Basiszielverpflichtungen vereinbart werden. Während der Planungsschritte wird das entwickelte Modell mehrmals durchgerechnet, um zu sehen, wie sich infrage stehende Veränderungen der Basisziele eines Bereiches auf die Topziele auswirken.

Es wird von folgender Situation ausgegangen. Eine Balanced-Scorecard-Planung sei (wie auch immer) entwickelt worden.²⁷⁾ Die (15 bis 25) Sollkennzahlen für das anstehende Planjahr sind daher bekannt und sollen wie es die Autoren fordern, im Rahmen der Budgetierung realisiert werden. Diese Budgetierung soll in Form einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung betrieben werden.

Die Möglichkeiten einer Realisierung dieser Vorgaben im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sollen anhand eines Beispiels von Deyhle erörtert werden.²⁸⁾ Wie Abb. 7 zeigt, postuliert Deyhle im Rahmen einer Balanced-Scorecard-Anwendung neunzehn Kennzahlen. Es sei angenommen, dass die Sollwerte dieser Kennzahlen für das anstehende Planjahr durch eine Balanced-Scorecard-Planung bestimmt seien. Damit stellt sich die Frage, ob und wie die Realisierung dieser Sollwerte nunmehr im Rahmen einer anstehenden (operativen) Integrierten Zielverpflichtungsplanung erreicht werden kann.

Sämtliche neunzehn Kennzahlen müssen im Fall einer vollständigen Integration der (operativen) Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit der (strategischen) Balanced-Scorecard-Planung Variablen des Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sein, d.h. endogene Variablen oder auch Basisgrößen. Eine vollständige Integration verlangt weiter, dass die Sollwerte der neunzehn Kennzahlen mit den Planendwerten dieser Variablen des Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung übereinstimmen.

Es fragt sich aber, wie es gelingt, diese neunzehn Sollwerte der Kennzahlen einer Balanced-Scorecard-Planung so mit der Planungsprozedur einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung

²⁶⁾ Als Spitze dieses Definitionssystems können beispielsweise die RoI-Definitionsgleichungen des Du-Pont-Systems fungieren, wenn die ROI als Topziel Anwendung findet.

²⁷⁾ Die Betrachtung ist auch möglich, wenn diese Sollwerte durch eine andere Form der strategischen Planung ermittelt wurden.

²⁸⁾ Deyhle, A. (1999), S. 423-430. Von allen untersuchten Veröffentlichungen enthält diese Arbeit die präziseste Definition der Balanced-Scorecard Variablen, weil diese durch eine operationale Definition gekennzeichnet werden, die dazu führt, dass das Postulat der Beobachtbarkeit eingehalten wird. Ein Hypothesendiagramm wird von Deyhle allerdings nicht erstellt.

zu verknüpfen, dass sie schließlich als Planendwerte dieser Planungsprozedur fungieren. Diese Frage soll im folgenden anhand des Beispiels von Deyhle erörtert werden

Im Rahmen des Modellsystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung steht ein Konfigurationssystem zur Verfügung, mit welchem man ein Integriertes Zielplanungsmodell generieren kann. Dabei gibt es zwei Konfigurationssysteme. Das erste Konfigurationssystem dient der Entwicklung eines Kosten-Leistungsmodells. Dessen Topziel ist das Betriebsergebnis oder eine andere kalkulatorische Gewinngröße. Abb. 8 zeigt die schematische Darstellung eines solchen Modells.

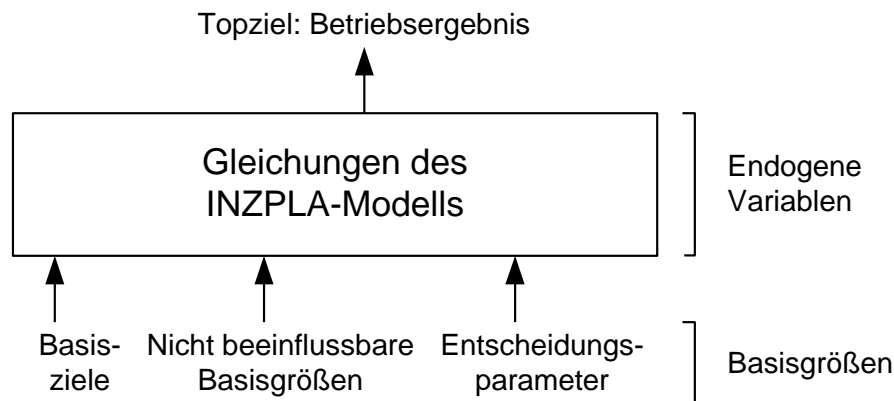


Abb. 8: Schematische Darstellung eines Kosten-Leistungsmodells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Das Betriebsergebnis ist in einem solchen Modell über Gleichungen mit bestimmten Basisgrößen verbunden. Das sind die Größen, deren Werte numerisch vorgegeben werden müssen, damit die Werte der durch die Gleichungen erklärten (endogenen) Variablen berechnet werden können. Die „oberste“ endogene Variable ist das Betriebsergebnis. Die Basisgrößen werden in drei Typen eingeteilt: Basisziele, nicht beeinflussbare Basisgrößen und Entscheidungsparameter. Diese Einteilung ist notwendig, um die Planungsprozedur einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchzuführen. Denn während dieser Prozedur, die aus drei Schritten besteht, werden nur die Basisziele variiert. Das sind die Größen, welche als Verpflichtungsziele bestimmter Abteilungen fungieren.

Das Ziel der Planung besteht darin, die Werte der zu realisierenden Soll-Basisziele mit den Abteilungen auszuhandeln. Basisziele sind Absatzmengen, Kostensätze, Verbrauchsmengen etc. Die nicht beeinflussbaren Basisgrößen sind Größen, deren Werte geschätzt werden müssen. Sie sind wie die Wechselkurse nicht von den Unternehmen beeinflussbar. Die Entscheidungsparameter sind vollständig beeinflussbare Größen wie der Absatzpreis. Es wird davon ausgegangen, dass sie bereits vor dem Beginn der „Zielverpflichtungsplanung“ festgelegt werden. Die Zielverpflichtungsplanung läuft im Allgemeinen (aber nicht zwingend) in drei Schritten ab. Im ersten (Bottom-Up-)Schritt nehmen die Verantwortungsbereiche „freiwillige“ Bottom-Up-Basiszielverpflichtungen vor, die zu einem Bottom-Up-Betriebsergebnis führen. Im zweiten (Top-Down-)Schritt bestimmt das zentrale Controlling einen Satz von Top-Down-Basiszielen. Diese ergeben sich aus der Auflage der Unternehmensleitung, einen erwünschten Top-Down-Wert für das Betriebsergebnis zu ermitteln, der den Bottom-Up-Wert übertrifft.

Im Rahmen des dritten (Konfrontations-)Schrittes werden schließlich bestimmte Planendwert-Basisziele ausgehandelt, die für die Verantwortungsbereiche als Sollwerte vorgegeben werden. Sie führen zu einem bestimmten Planendwert des Betriebsergebnisses, der oft zwischen dem Bottom-Up- und Top-Down-Wert liegen dürfte.

Wenn wir davon ausgehen, dass das (als Softwaresystem entwickelte) INZPLA-Konfigurationssystem zur Generierung eines Kosten-Leistungsmodells zur Verfügung steht, dann könnten 15 Kennzahlen des Balanced-Scorecard-Tableaus in Abb. 7 durch Variablen eines solchen Modells beschrieben werden. Im folgenden soll angenommen werden, dass das Balanced-Scorecard-Planungssystem allein aus diesen 15 Kennzahlen bestünde. Es handelt sich um die Kennzahlen, welche in der Spalte „INZPLA-Modell“ in Abb. 7 durch das Symbol KL (Kosten-Leistungsmodell) gekennzeichnet sind.

Es stellt sich die Frage: Wie können die Sollwerte dieser 15 Kennzahlen, die von der strategischen Planung vorgegeben werden, zu Planendwerten der beschriebenen Integrierten Zielverpflichtungsplanung werden?

In der Spalte „Basisgr.-Status“ in Abb. 7 ist beschrieben, welchen Variablenstatus die 15 Kennzahlen im Rahmen eines Kosten-Leistungsmodells annehmen. Die mit T gekennzeichneten Kennzahlen bilden endogene Variablen des Kosten-Leistungsmodells, d. h., sie werden durch Gleichungen spezifiziert. Bisher wurde darauf hingewiesen, dass im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit einem Kostenleistungsmodell nur ein Topziel im Rahmen der Planungsprozedur verwendet wird. Das ist das Betriebsergebnis. Das Betriebsergebnis ist auch eine Kennzahl der Balanced-Scorecard-Tableaus (Zeile 2). Sein Sollwert müsste sich im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung als Planendwert ergeben. Um das zu erreichen, müsste man aber die Planungstriade einschränken. Es gäbe nur noch eine Bottom-Up- und Top-Down-Planung.

Bei der Top-Down-Planung würde als Topzielforderung der Sollwert der Balanced-Scorecard-Planung verwendet. Über die sich aus der Top-Down-Planung ergebenden Top-Down-Basiszielwerte darf nicht mehr verhandelt werden. Denn im Rahmen von Verhandlungen würde ja wieder der Sollwert geändert werden.

Von den übrigen vierzehn Kennzahlen sind neun endogene Variablen wie der *Return of sales* (Zeile 3) oder die Marktdurchdringung (Zeile 6). Wenn man deren, aus der Balanced-Scorecard-Planung vorgegebenen, Sollwerte realisieren will, müssen sämtliche elf endogene Variablen dieser Kennzahlen (einschließlich des Betriebsergebnisses) zu Topzielen deklariert werden.

Deren neun Sollwerte müssen im Rahmen der Top-Down-Planung bestimmt werden, d. h., die Basisziele der Verantwortungsbereiche müssen so gewählt werden, dass gerade die (Soll-) Werte dieser elf Balanced-Scorecard-Kennzahlen oder Topziele realisiert werden.

Betrachten wir nunmehr die verbliebenen fünf Kennzahlen, die in einem Kosten-Leistungsmodell als Basisgrößen fungieren würden.

Die Zahl der Stornos (Zeile 9) wird als Basisziel eingeführt. Es wird davon ausgegangen, dass die Absatzabteilung dafür verantwortlich gemacht werden kann. Die Zahl der fehlerfreien Produkte (Zeile 4) wird ebenfalls als Basisziel eingeführt, für, welche die Fertigung verant-

wortlich sein soll. Dasselbe gilt für die Nachbesserungen (Zeile 12) und für den Ausschussanteil (Zeile 16).

Natürlich gibt es in dem Kosten-Leistungsmodell wesentlich mehr Basisziele, die hier nicht erwähnt sind. Als Entscheidungsparameter fungieren die *Weiterbildungskosten/Mitarbeiter* (Zeile 13). Ob die erwähnten Kennzahlen tatsächlich als Verpflichtungsziele einer Abteilung akzeptiert werden, ist nur eine Annahme. Wenn es mehrere Fertigungsabteilungen gibt, die nur gemeinsam für die Realisierung eines Basisgrößenwertes verantwortlich gemacht werden können, dann kann eine solche Größe als Kollektivbasisziel fungieren. Sie wird der übergeordneten Instanz als Verantwortungsgröße zugeordnet, der gerade die Abteilungen unterstellt sind, welche für die Realisierung der Basisziele verantwortlich sind.²⁹⁾

Wenn die Abteilungen die Top-Down-Basisziele der Top-Down-Planung als Basiszielverpflichtungen akzeptieren, dann können die fünfzehn Sollwerte der Balanced-Scorecard-Planung in die Einjahresplanung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung umgesetzt werden.

Neben der Konfiguration eines Kosten-Leistungsmodells ist es auch möglich im Rahmen des Systems einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein Unternehmensgesamtplanungsmodell zu konfigurieren. Dieses Modell enthält das Kosten-Leistungsmodell als Teilmodell, darüber hinaus aber einen ex ante Kontenabschluss. Damit umfasst das Modell eine Planbilanz, eine Plan-Gewinn- und Verlustrechnung und einen Finanzplan.

Geht man davon aus, dass dieses Konfigurationssystem zur Verfügung steht, dann können zwei weitere Kennzahlen als Sollwerte in die Einjahresplanung mit aufgenommen werden. Das sind die Kapitalverzinsung (Zeile 4)³⁰⁾ und der Free Cash-Flow (Zeile 5). Diese zwei Größen werden als weitere Topziele in die Planung mit aufgenommen. Damit sind sechzehn der neunzehn Balanced-Scorecard-Soll-Werte in die Einjahresplanung überführbar. Es ergeben sich insgesamt zehn Topziele, deren Sollwerte im Rahmen der Top-Down-Planung zu realisieren sind.

Wenn in einem Unternehmen eine Einjahresplanung praktiziert wurde, die nicht an eine Balanced Scorecard anknüpft, dann käme niemand auf die Idee, die Verwendung von zehn Topzielen zu fordern. Im Rahmen der Kosten-Leistungsrechnung wird oft nur ein Topziel in Form des Betriebsergebnisses verwendet, während die Gesamtunternehmensplanung zumindest zwei Topziele benötigt, d.h. ein Gewinn- und ein Liquiditätsziel.

Schränken wir vorerst unsere Betrachtungen auf den Fall einer Kosten-Leistungsrechnung ein und gehen davon aus, dass nur die vierzehn Kennzahlen als Vorgabe einer Balanced-Scorecard-Planung gelten sollen, die als Variablen einer Kosten-Leistungsrechnung verwendbar sind.

Die Kosten-Leistungsrechnung ist als Planungsinstrument gerade dafür entwickelt worden, nur ein Topziel, z. B. das Betriebsergebnis, zu besitzen. Die finanzwirtschaftlichen Zielgrößen sollen aus dieser Rechnung herausgehalten werden. Ihre Planung wird bei einer zweistufigen Unternehmensgesamtplanung in einer zweiten Planungsstufe vorgenommen.

²⁹⁾ Damit wird aber der Gedanke einer Erfüllungsdelegation verwässert. Im Erbenfall ist dann der Vorstand für alle Basisziele kollektiv zuständig.

³⁰⁾ Sie verlangt die Ermittlung eines Cash-Flow-RoI, der nicht im Kosten-Leistungsmodell möglich ist.

In einer solchen Situation ergibt sich ein klarer Gegensatz zwischen operativer und strategischer Planung: Im Hinblick auf den „Einjahreshorizont“ der operativen Kosten-Leistungsrechnung wäre es angemessen, nur ein Topziel zu verwenden. Aus der Sicht der (langfristigen) Balanced-Scorecard-Planung wird es aber offensichtlich als erforderlich angesehen, neben dem Brutto-Betriebsergebnis auch die übrigen vier finanziellen Balanced-Scorecard-Größen als Topziele zu verwenden. Damit unterscheiden sich die strategische und operative Planung in der Forderung, welche Topziele im Rahmen der anstehenden Jahresplanung ausgewählt werden sollen.

Die Ziele der strategischen Planung mit ihrem „Mehrjahreshorizont“ besitzen zweifellos eine Priorität gegenüber den Zielen, welche die operativen Planer mit ihrem „Einjahreshorizont“ für erforderlich halten. Denn die operative Planung hat ja letztlich nur der strategischen Planung zu dienen. Es stellt sich die Frage: Was sollen die Budgetplaner tun, wenn die Balanced-Scorecard-Planer verlangen, dass mehrere Topziele in einem Kosten-Leistungsmodell verwendet werden sollen?

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass es für einen operativen Planer eine „Zumutung“ darstellt, wie im angeführten Beispiel, elf Topziele zu planen und in einem laufenden unterjährigen Soll-Ist-Vergleich zu verfolgen. Der gesamte Planungsprozess wird dadurch sehr kompliziert, weil bei allen infrage stehenden Basiszielalternativen einer Top-Down-Planung alle elf Topziele beachtet werden müssen. Zudem werden es sich die Abteilungen nicht gefallen lassen, dass sie von der zentralen Planung bestimmte Planend-Zielverpflichtungen „auferlegt“ bekommen. Doch nur sind die Balanced-Scorecard-Sollwerte der strategischen Planung realisierbar.

Man kann verlangen, dass die strategische Planung die von ihr gewählten Topziele und deren Sollwerte rechtfertigt. Dabei wird zwischen einem (einzigen) *Gewinntopziel* und den *Carry-Over-Topzielen* unterschieden. Im Rahmen der ersten Planungsstufe mit einem Kosten-Leistungsmodell ist das akzeptierte Gewinntopziel das Betriebsergebnis oder eine andere Residualgewinngröße, wie der *Economic Value added*. Wenn die Balanced-Scorecard-Planer weitere Topziele mit Sollwertvorgaben für notwendig halten, dann haben sie das zu begründen. Kaplan und Norton fordern, wie erwähnt: „*Letzten Endes sollte es einen Kausalzusammenhang auf der Scorecard zu den finanzwirtschaftlichen Zielen der Unternehmung geben.*“ (S. 32).

Hier wird gefordert, diesen kausalen Zusammenhang zwischen den zehn Topzielen des Planungsjahres auf das Betriebsergebnis der folgenden Jahre aufzuzeigen. Denn das ist ja die zentrale Begründung für die Anwendung der Balanced-Scorecard-Kennzahlen als Sollvorgaben.

Man könnte nunmehr fordern, dass für die Planung 2003 ein Gleichungsmodell zu entwickeln sei, welches zeigt, wie das Betriebsergebnis in 2004, 2005 usw. über bestimmte Hypothesengleichungen von den Carry-Over-Topzielen in der Planungsperiode 2003 abhängen. Das wäre eine nachvollziehbare exakte Begründung. Damit verlangt man aber zu viel, denn das wäre nur möglich, wenn tatsächlich das beschriebene Balanced-Scorecard-Gleichungsmodell existieren würde. An ein solches Modell ist angesichts der beschriebenen Planungsrudimente einer Balanced-Scorecard-Planung überhaupt nicht zu denken. Wenn man aber von den Balanced-Scorecard-Planern verlangt, die Ursache-Wirkungsbeziehung ihrer

Carry-Over-Basisgrößen auf den Gewinn der Folgejahre zu erläutern und eine quantitative Abschätzung vorzunehmen, dann vermeidet man damit, dass alles in einem Planungsgefasel endet.

Die geforderte *Rechtfertigung der Verwendung von Carry-Over-Topzielen* bezog sich bisher nur auf die Durchführung einer Planung im Rahmen der Kosten-Leistungsrechnung. Hier ist es ziemlich klar, dass nur ein Topziel die Nutzengröße der anstehenden Periode bildet. Wenn eine Unternehmensgesamtplanung betrieben wird, d.h. ein Unternehmensgesamtplanungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eingesetzt wird, ändert sich nichts an dieser Forderung. Es gibt nur mehr als ein *Topziel des direkten Periodennutzens*. In einem Gesamtplanungsmodell müssen immer eine Gewinn- und eine Liquiditätsgröße als Topziel fungieren. Die übrigen Topziele, die wegen einer Balanced-Scorecard-Planung in das Modell als Topziele aufgenommen werden müssen, sind dann die Carry-Over-Topziele, deren Existenz und Vorgabewerte zu rechtfertigen sind.

Damit ist die Beziehung zwischen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als eine operative Einjahres- (und Unterjahres-)Planung und dem System der Balanced Scorecard beschrieben.

Allerdings ging diese Beschreibung davon aus, dass nur sechzehn der insgesamt neunzehn von Deyhle angeführten Balanced-Scorecard-Kennzahlen als Kennzahlen einer Balanced-Scorecard-Planung verwendet werden sollen.

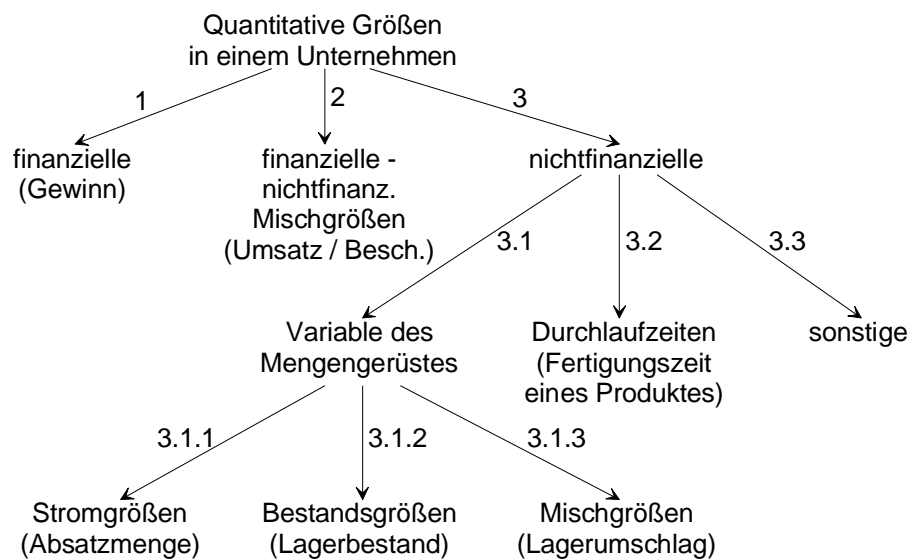


Abb. 9: Arten quantitativer Größen in einem Unternehmen

Daher gibt es offenbar Arten von Balanced-Scorecard-Kennzahlen, die nicht in einem Kosten-Leistungsmodell oder einem Unternehmensgesamtplanungsmodell auftreten können. Mit dieser Formulierung ist gemeint, dass sie nicht im Rahmen des entwickelten INZPLA-Konfigurationssystem modellierbar sind, welches im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Verfügung steht. Angesichts dieser Feststellung liegt es nahe, zu untersuchen: Welche Typen von Balanced-Scorecard-Kennzahlen kann man unterscheiden? Und lässt sich ein Typ von Balanced-Scorecard-Kennzahlen identifizieren, der nicht in einem Planungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftreten kann?

Wenn man die Betrachtungen von Kaplan und Norton daraufhin untersucht, dann zeigt sich, dass sie nur zwischen finanziellen und nicht-finanziellen Balanced-Scorecard-Kennzahlen unterscheiden. Finanzielle Balanced-Scorecard-Kennzahlen sind Größen, die eine Währungseinheit wie \$ oder € besitzen. Kaplan und Norton sprechen davon, dass das „traditionelle Rechnungswesenmodell“ (S. 7) ein Budgetierungsmodell ist, in welchem nur finanzielle Kennzahlen auftreten. Die Balanced Scorecard zeichnet sich, wie erwähnt, dadurch aus, dass die finanziellen und nicht-finanziellen Kennzahlen in einem ausgewogenen (balanced) Verhältnis als Zielgrößen zu verwenden sind. Angesichts der großen Bedeutung der nicht-finanziellen Kennzahlen und der Neuartigkeit ihrer Verwendung in einem Planungssystem ist es angemessen, diesen Term etwas eingehender zu untersuchen.

Kaplan und Norton gehen davon aus, dass nicht-finanzielle Kennzahlen nicht in Budgetierungs- oder Kostenplanungsmodellen auftreten, und sie damit einen neuen Typ von Plangrößen kreiert haben, der in solchen Systemen verwendet werden sollte. Abb. 9 zeigt einen Begriffsbaum, der finanziellen und nicht-finanziellen Größen in einem Unternehmen. Die nicht-finanziellen Größen werden in drei Kategorien eingeteilt.

Als Mengengerüst-Variable werden die Variablen bezeichnet, die als potenzielle Mengenvariablen in einem Kosten-Leistungsmodell der flexiblen Plankostenrechnung auftreten können. Es sind die Größen, die bei einer differenzierten Modellierung erforderlich sind, um das Betriebsergebnis zu berechnen.

Es handelt sich um die Einsatzmengen wie die Mengen der Roh- und Zwischenprodukte und deren Lagerbestände, weiter: Die Zahl der Arbeitskräfte differenziert nach den unterschiedlichsten Verwendungsarten und Einsatzarten. Ebenfalls in solchen Modellen enthalten, ist die Kapazitätsauslastung der Fertigungsstellen. Sämtliche Mengengrößen, die einen Einfluss auf Kosten und Umsätze haben, sind in einem solchen Modell enthalten. Sie können durchaus neben dem Betriebsergebnis zur Definition einiger nicht-finanzieller Balanced-Scorecard-Kennzahlen Verwendung finden.

Im Falle des Beispiels sind dies die Marktdurchdringung (Zeile 6), die Kundentreue (Zeile 7), die Kundenverlässlichkeit (Zeile 9), die Retouren (Zeile 10), Neue Produkte (Zeile 11), Qualität aufs erste Mal (Zeile 12), Kontinuierliche Verbesserung (Zeile 13), Talent zum Wandel (Zeile 14), Qualität (Zeile 16) und Produktionseffizienz (Zeile 17).

Mit ihrem Begriff eines „traditionellen Rechnungswesenmodells“ gehen Kaplan und Norton von einem Modell aus, welches Kaplan mit Johnson in dem Werk „*Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*“ ausführlich beschrieben haben.³¹⁾ Die Autoren stellten fest, dass die Modelle, welche in den USA zur Budget- und Kostenplanung verwendet wurden, sich durch eine extreme Simplizität auszeichnen. Die Modelle enthalten, wie Johnson und Kaplan feststellen, außer dem Absatz nur wenige weitere Mengengrößen und beschreiben daher fast nur finanzielle Variablen.

Im deutschsprachigen Raum wurden dagegen bedingt durch Kilgers Beiträge zur Kosten-Leistungsrechnung schon immer Modelle verwendet, die mit differenzierten Mengengerüsten arbeiten.

So bietet das Konfigurationssystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung die Möglichkeit, das gesamte Mengengerüst einer mehrstufigen Fertigungs- und Absatzplanung zu modellieren. Dabei kann auch der Lagermengendurchfluss der Zwischen- und Endlager in die

³¹⁾ Kaplan, R. S. / Johnson, T. H. (1991).

gesamte Mengenplanung integriert werden. Die Rechnungswesenmodelle im deutschsprachigen Raum enthalten daher durchaus Variablen, welche als Balanced-Scorecard-Kennzahlen infrage kommen. (Zeile 10) oder durch eine einfache Definitionsgleichung in das Modell mit aufgenommen werden können (Zeile 6,11,14,17).

Zu den Balanced-Scorecard-Kennzahlen zählen oft sogenannte Durchlaufzeiten (s. Abb. 3). Sie zählen zur internen Geschäftsprozessperspektive. Auch in dem Beispiel von Deyhle ist die Produktionsdurchlaufzeit (Zeile 15) angegeben. Eine weitere Durchlaufzeit liegt der Definition des „Credit Management“ (Zeile 18) zugrunde. Denn die Variable DSO ist die Zeit, die ein Kunde zum Zahlen einer Rechnung in Anspruch nimmt. Es handelt sich daher um die Durchlaufzeit eines Zahlungsbetrages durch den Bestand der Umsatzforderungen. Bei der Festlegung der Fertigungsdurchlaufzeit ist zu bedenken, dass ein Unternehmen im Allgemeinen nicht nur ein Produkt erzeugt. Es müsste daher für jedes zumindest wichtige Produkt eine Fertigungsdurchlaufzeit als Zielgröße eingeführt werden. Damit wird aber die Zahl der geforderten Balanced-Scorecard-Kennzahlen schnell übertroffen. Die Durchlaufzeiten können auch in einem Kosten-Leistungsmodell oder einem Unternehmensergebnismodell erfasst werden, wenn eine Durchflussmodellierung der Bestände praktiziert wird.³²⁾ Wenn beispielsweise eine einstufige Fertigung vorliegt, dann kann ein solcher Produktionsprozess durch das Beispiel in Abb. 10 beschrieben werden.

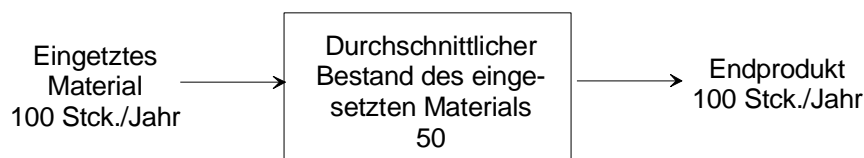


Abb. 10: Schema zur Berechnung der Durchlaufzeit einer Fertigung

Der Prozessumschlag beträgt in diesem Fall $100/50$, d.h. 2. Sein Kehrwert ist die durchschnittliche Aufenthaltsdauer des eingesetzten Materials, d.h. 0,5 Jahre.³³⁾ Damit kann in einem Kosten-Leistungsmodell auch die Durchlaufzeit bestimmter Objekte geplant und ihr Istwert ermittelt werden.³⁴⁾ Es wäre damit auch möglich, die zwei Durchlaufzeiten des Beispiels in die operative Einjahresplanung mit einzubeziehen.

Damit verbleiben als letzte Kategorie die sonstigen nicht-finanziellen Größen. Sie sind die Größen, welche nicht in einem Einjahres-Planungsmodell enthalten sind. Der Grund ist, dass sie offenbar keinen Einfluss auf das Betriebs- oder Unternehmensergebnis des laufenden Planjahres ausüben. Sie sind also reine Carry-Over-Variablen. Das Beispiel enthält nur eine Kennzahl, die zu diesem Typ zählt, und das ist die Kundenzufriedenheit.³⁵⁾ Die Kundenzufrieden-

³²⁾ Das INZPLA-Konfigurationssystem ermöglicht eine solche Durchflussmodellierung, insbesondere der Läger.

³³⁾ Wenn der Betrag des eingesetzten Materials nicht mit der Anzahl der erzeugten Endprodukte übereinstimmt, sind differenzierte Rechnungen notwendig, die auch den Ausschuss berücksichtigen können.

³⁴⁾ Ein Problem ist, dass in einem Jahresmodell der Durchschnittsbestand des eingesetzten Materials nur aus dem arithmetischen Mittel des Jahresanfangs- und -endbestandes ermittelt werden kann, sodass damit die Durchlaufzeit (in Tagen) sehr ungenau berechnet wird. Wenn man die Budgetierung jedoch auf der Basis einer Monatsplanung vornimmt, die zu Jahreswerten hochgerechnet wird, ist dieses Argument nicht mehr gültig, weil in diesem Fall der Durchschnittsbestand aus 12 Werten ermittelbar ist.

³⁵⁾ Die Definition einer „angemessenen“ Kundenzufriedenheit ist rechtsproblematisch. S. Homburg, C. (2002).

denheit wird in fast allen Texten zur Balanced Scorecard als die nicht-finanzielle Zielgröße herausgestellt. Ob eine Erhöhung der Kundenzufriedenheit auch (langfristig) zu einer Erhöhung der Absatzmenge führt, ist allerdings umstritten, wie später dargestellt werden wird.

1	Finanzielle Größen	8	1 bis 6, 11, 19
2	Finanzielle - nichtfinanzielle Größen	1	13
3	Nichtfinanzielle Größen		
3.1	Mengengerüstvariable	7	7, 10, 14, 16, 17, 19
3.2	Durchlaufzeiten	2	15, 18
3.3	Sonstige nichtfinanzielle Größen	1	8
Σ		19	

Abb. 11: Einteilung der Balanced-Scorecard-Kennzahlen des Beispiels

Nehmen wir an, dass die Kundenzufriedenheit in ein Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung aufgenommen werden soll. Weiterhin sei unterstellt, dass die Kundenzufriedenheit in adäquater Weise definiert wurde. Damit ist zumindest gewährleistet, dass sie eine Beobachtungsgröße ist. In einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist sie als Topziel einzuführen, für welches im Rahmen der Top-Down-Planung ein Sollwert vorgegeben ist. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung schreibt vor, dass ein solches Topziel auf bestimmte Basisziele zu disaggregieren ist, für welche man jemanden verantwortlich machen kann. Auf welche Verantwortungsbereiche und welche Art von (messbaren) Basiszielen soll die Kundenzufriedenheit (über Gleichungen) disaggregiert werden. Hier dürften sich einige Schwierigkeiten ergeben. Ittner, Larcker und Meyer berichten beispielsweise, dass in einem Unternehmen den Absatzmanagern ein Kundenzufriedenheitsindex als Sollwert vorgegeben wurde. Wie sich aber herausstellte, wurde der Kundenzufriedenheitsindex von Größen wie den gewählten Finanzierungsbedingungen beeinflusst, welche die Absatzmanager nicht beeinflussen konnten.³⁶⁾ So dürfte die Kundenzufriedenheit oft von fertigungstechnischen Defiziten abhängen, die man nur der Fertigung zurechnen kann, aber auch der Einfluss des Absatzes ist vorhanden. Wenn man dann die Kundenzufriedenheit als ein kollektives Basisziel definiert, für welches n-Abteilungen kollektiv zuständig sind, dann muss dieses kollektive Basisziel, welches zugleich ein Topziel ist, dem Verantwortlichen in der Verantwortungsbereichs-Hierarchie zugeordnet werden, dem diese n-Abteilungen zugeordnet sind.³⁷⁾ Eine Ausführungsdelegation mit Erfüllungskontrolle liegt dann nicht mehr vor. Immer wenn Balanced-Scorecard-Kennzahlen verwendet werden, die zu dem Typ „sonstige nichtfinanzielle Kennzahlen“ zählen, dann ist die Zielverpflichtungsplanung mit zwei oder mehr voneinander getrennten Modellen vorzunehmen: dem Kosten-Leistungsmodell und „Nicht-Kosten-Leistungsmodellen“. Ob es gelingt, „Nicht-Kosten-Leistungsmodelle“ zu entwickeln, deren Topziele, d.h. Balanced-Scorecard-Kennzahlen auf Verantwortungsgrößen, d.h. Basis-

³⁶⁾ Nach Pfaff, D. / Kunz, A. / Pfeiffer, T. (2000), S. 51.

³⁷⁾ Es handelt sich dann um ein Teilmodell, welches neben dem Kosten-Leistungsmodell Anwendung findet und aus einer Basisgröße besteht. Kosten-Leistungsmodelle bestehen schon für ein mittelgroßes Unternehmen aus ca. 80.000 Gleichungen, welche das Betriebsergebnis mit den Basiszielen verbinden.

ziele bestimmter (ausführender) Verantwortungsbereiche, disaggregiert werden können, ist wie im Falle der Kundenzufriedenheit fraglich.

Angesichts der geschilderten Kompliziertheit einer Planung mit Balanced-Scorecard-Sollwerten stellt sich die Frage, ob für das anstehende Planjahr nicht ein anderes Planungsverfahren angemessener wäre. Man könnte beispielsweise so vorgehen: Es wird weiterhin die Kosten-Leistungsrechnung mit einem Topziel betrieben. Es werden aber bestimmte Carry-Over-Variablen definiert. Das sind Größen, von welchen man annimmt, dass sie einen langfristigen Effekt auf das Topziel besitzen, den man aber nicht genau kennt. Für diese Carry-Over-Variablen wird ein Minimallevel eingeführt. Wenn dieser über- oder unterschritten wird, gibt es eine Mitteilung an die Betroffenen, und es kann eine Beratung erfolgen, was in Zukunft zu tun ist. Wer sind aber die Betroffenen? Das ist auf jeden Fall die Unternehmensführung. Wenn aber eine Zielverpflichtungsplanung praktiziert wird, dann werden diese Carry-Over-Variablen immer auf die Basisziele bestimmter Verantwortungsbereiche reduziert. Die Betroffenen sind daher auch die Bereiche, die durch eine Basiszielverpflichtung die Werte dieser Carry-Over-Variablen beeinflussen können. Es wurde beschrieben, dass Fälle auftreten können, in denen ein Topziel nicht auf die Basisziele bestimmter Verantwortungsbereiche reduziert werden kann. In diesem Fall sind die Betroffenen die Verantwortlichen in der Hierarchie. Ist wie in dem beschriebenen Fall der Vorstand für das kollektive Basisziel und zugleich Topziel zuständig, so wird ihm klar gemacht, dass er die Einhaltung des Levels dieser Carry-Over-Variablen nicht formal delegieren kann, sondern selbst tätig werden muss.

In der Planung wird aber nur mit einem Topziel geplant. Wird eine Gesamtplanung praktiziert, so gibt es natürlich immer ein Gewinnziel und ein Liquiditätsziel. Weiterhin können auch Sicherheitsziele wie der Verschuldungsgrad als Topziele fungieren. Mehr als drei explizit zu planende Topziele sind aber nicht zu empfehlen. Alle anderen Größen sollten aber als Carry-Over-Variablen in der beschriebenen Weise geplant werden.

Damit stellt sich nunmehr die Frage, ob die beschriebene Balanced-Scorecard-Planung a la Kaplan und Norton wirklich betrieben werden soll. Sie führt zu 15 bis 20 Sollwerten für eine Planungszeit von drei bis fünf Jahren. Das Verfahren, wie man durch ein systematisches und nachvollziehbares Verfahren zu diesen Werten kommt, ist völlig unklar und wird in einer Weise beschrieben, die man nur als Planungsgefasel bezeichnen kann.

Da überhaupt kein Modellsystem oder Verfahren zur Verfügung steht, um eine solche quantitative strategische Vorgabeplanung zu realisieren, fragt es sich nicht, ob es auch ausreicht, im Rahmen einer operativen Einjahresplanung, wie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, die Schwellenwerte bestimmter Carry-Over-Variablen zu definieren.

Damit hat man einen Beitrag zur Langfristwirkung der anstehenden Aktivitäten erbracht, ohne diesen merkwürdigen apologetischen Botschaften der Balanced Scorecard zu verfallen. Des Kaisers neue Kleider bedürfen einer sorgfältigen Prüfung.

Abschließend soll auf die Würdigung des Konzeptes der Balanced Scorecard eingegangen werden. Es gibt nur eine kritische Analyse der Balanced Scorecard und diese stammt von Hanne Nørreklit. Sie hat das Konzept der Balanced Scorecard unter dem Aspekt der Standards einer akzeptablen wissenschaftlichen Argumentation analysiert.

Nørreklit stellt sich die Frage, ob es sich bei dem Konzept der Balanced Scorecard um eine „new and convincing theory“ handelt oder ob sie „merely the result of persuasive rhetoric“

ist. Sie stellt fest: „*The Balanced Scorecard makes extensive use of analogies and metaphors.*³⁸⁾ *The effect of this is that, given the broad and imprecise concepts which make it difficult to talk in detail about the model, it is impossible to have a real discussion on the logics of the model. Consequently, the readers will receive no set of concepts which simulates coherent thinking and management, but possibly a set of concepts which provides inspiration for the readers' own theories. Managers will have wide scope for their interpretation of the concepts and theories of the BSC. When readers read their own intentionality into the theory, the result is likely to be their own theories rather than that of Kaplan and Norton. This offers plenty of freedom, and countless sources of error.*”³⁹⁾

Weiter führt sie aus: „*What we found was a genre with alluring analogies, metaphors and lexis and unsound argumentation. We found something closely resembling propaganda. Propaganda is characterised by the recipient's being persuaded of something due to the sender's use of heavily loaded words, metaphors, irony, exaggerations, a climax, incoherence and variation as well as paratactic ordering (Cassirer 1979). Such devices have been used by the authors to realise their intention: creating enthusiasm for and discussion of the new ideas among a wide management audience. The authors use this form of argumentation successfully because their audience has great confidence in the Harvard Business School.*⁴⁰⁾.... *The results found in the present paper match those of other investigations of a number of so-called management gurus... Other features which are typical for a great deal of management literature include banal and optimistic propositions; postulates; and the authors' lack of discussion of and critical attitude forward their own theories and limitations of these.*”⁴¹⁾

Kaplans und Nortons Ansatz ist nicht mehr als ein Freibrief an alle strategischen Planer in Unternehmen und dieser lautet: „*you can do it your way, but don't forget the nonfinancial indicators.*“ Dieser Freibrief wird sanktioniert durch das hohe Ansehen der Harvard Business School, an welcher Kaplan wirkt.

Es gilt wohl immer noch die Erkenntnis: „*Nichts ist besser anwendbar als eine gute Theorie.*“ Für Kaplans und Nortons „Balanced-Scorecard-Revolution“ ist diese Sentenz allerdings außer Kraft gesetzt. Hier dominiert das Motto: „*Nichts ist besser verkäuflich als eine everything-goes-theory.*“

Auch unter deutschen Hochschullehrern der Betriebswirtschaft hat das Konzept der Balanced Scorecard großen Anklang gefunden. Kritisch äußert sich Wall. Leichte Kritik hinsichtlich der Gültigkeit der empirischen Hypothesen äußern, wie erwähnt, Pfaff, Kunz und Pfeifer.

Niemand spricht wie Kaplan und Norton von einer Revolution. Aber Weber und Schäffer sprechen von einem „äußerst gelungenem Versuch, eine Vielzahl von Erkenntnissen zu einem schlüssigen Gesamtkonzept zu verbinden.“⁴²⁾ Weiter sind sie der Auffassung: „Die Balanced-Scorecard ist derzeit das hoffnungsträchtigste Instrument in der Hand der Wirtschaft.“⁴³⁾ Hoi-
tsch sieht in der Balanced-Scorecard „einen einigermaßen geschlossenen praktikablen Rah-

38) Nørreklit, H. (2000)a, S. 22.

39) Nørreklit, H. (2000)a, S. 22.

40) Nørreklit, H. (2000)a, S. 23.

41) Nørreklit, H. (2000)a, S. 24.

42) Weber, J. / Schäffer, U. (2000), S. 108.

43) Weber, J. / Schäffer, U. (2000), S. VIII.

men zur Umsetzung von Strategien in operative und messbare Größen.“⁴⁴⁾ Eine solche „Schlüssigkeit“ oder „Geschlossenheit“ sollte wohl durch „schlüssige Standards“ zum Ausdruck kommen, die bei der Entwicklung eines Balanced-Scorecard-Modells zu beachten wären. Weiterhin sollte eine solche Schlüssigkeit durch nicht triviale „schlüssige“ prozedurale Vorschriften einer strategischen Planung und Kontrolle unter Verwendung eines solchen Modells repräsentiert werden. Aber eine solche Schlüssigkeit und auch Geschlossenheit sucht man vergebens. Wenn die Balanced Scorecard, wie Weber und Schäffer behaupten, wirklich das hoffnungsvollste Instrument „der Betriebswirte“ ist, dann ist deren Lage mehr als hoffnungslos.

Coenenberg erkennt in der Balanced Scorecard ein „wichtiges Werkzeug zielorientierter Unternehmenssteuerung“⁴⁵⁾ und Horváths Auffassung nach, wird das System der Balanced Scorecard „nicht nur der Theorie, sondern auch der Unternehmenspraxis weltweit richtungsweisende Impulse geben.“⁴⁶⁾

Das Konzept der Balanced Scorecard hat trotz aller Trivialität und Verworrenheit einen erfreulichen Wirkung ausgelöst. Schon lange und mit Recht wird in der Literatur der „gap between strategic and operational planning“ beklagt. Denn die operative und die strategische Planung laufen in vielen Unternehmen ziemlich unabgestimmt nebeneinander her. Die „neue“ (aber eigentlich) alte Botschaft von Kaplan und Norton ist, dass die finanziellen und nichtfinanziellen Ziele der strategischen Planung operationalisiert werden müssen und durch ein (möglichst) systematisches Verfahren mit den quantitativen Zielvorgaben der operativen Planung abgestimmt werden sollen. Wie dieses Verfahren ablaufen soll, das darf jeder selbst entscheiden.)

Wenn diese Botschaft in der Praxis zu verstärkten Aktivitäten führen sollte, diese Kluft zwischen der operativen und strategischen Planung zu vermindern, dann wäre dies tatsächlich eine „Balanced-Scorecard-Revolution“.

Anmerkung: Dieser Text ist nur zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Vervielfältigungen sind nur im Rahmen des privaten und eigenen wissenschaftlichen Gebrauchs (§ 53 UrhG) erlaubt. Sollte der Text in Lehrveranstaltungen verwendet werden, dann sollten sich die Teilnehmer den Text selbst aus dem Internet herunterladen. Dieser Text darf nicht bearbeitet oder in anderer Weise verändert werden. Nur der Autor hat das Recht, diesen Text, auch auszugsweise, anderweitig verfügbar zu machen und zu verbreiten.(IN-29-R04-07-01-2017)

⁴⁴⁾ Meinungen zum Thema: Balanced Scorecard in BfuP, 1/2000, Seite 75.

⁴⁵⁾ Kaplan, R. S., Norton, D. P. a. o. V. Buchdeckel.

⁴⁶⁾ Kaplan, R. S., Norton, D. P. a. o. V. Vorwort.

Literaturverzeichnis

1. Deyhle, A. (1999):
Deyhle, A., Schon immer Balanced Scorecard? – Controller's ausgewogenes Steuerungs-Cockpit, in: controller magazine, 24. Jg., Heft 6/1999, S. 423 – 430.
2. Homburg, C. (2002):
Homburg, C., Kundenzufriedenheit, Konzepte – Methoden – Erfahrungen, Wiesbaden 2002.
3. Ittner, C. P./ Larcker, D. F. (2001):
Ittner, C. P. / Larcker, D. F., Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A value-based Management Perspective, in: Journal of Accounting and Economics, 32 (2001), S. 349 – 410.
4. Kaplan, R. S. / Johnson, T. H. (1991):
Kaplan, R. S. / Johnson, T. H., Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting, Boston 1991.
5. Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (1997):
Kaplan, R. S., Norton, D. P., Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart 1997.
6. Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (1996):
Kaplan, R. S. / Norton, D. P., Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston 1996.
7. Nørreklit, H. (2000)a:
Nørreklit, H., The Balanced Scorecard: What is the Score?, Department of International Business, Aarhus School of Business, Working Paper 00-4, March 2000.
8. Nørreklit, H. (2000)b:
Nørreklit, H., The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions, in: Management Accounting Research, March 2000, S.65-88.
9. Olve, N.G. / Roy, J. / Wetter, M. (1999):
Olve, N.G. / Roy, J. / Wetter, M., Performance Drivers – A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard, Chicester, 1999.
10. Pfaff, D / Kunz, A / Pfeiffer, T (2000):
Pfaff, D / Kunz, A / Pfeiffer, T., Balanced Scorecard als Bemessungsgrundlage finanzieller Anreizsysteme – eine theorie- und empiriegeleitete Analyse der resultierenden Grundprobleme, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1/2000, S. 36 – 55.
11. Roberts, E. D. (1981):
Roberts, E. D., Managerial Applications of System Dynamics, Boston 1981.
12. Sterman, J. D. (2000):
Sterman, J. D., Business Dynamics Thinking and Modelling for a Complex World, Irwin 2000.
13. Wall, F. (2001):
Wall, F., Ursache-Wirkungsbeziehungen als ein zentraler Bestandteil der Balanced-Scorecard-Möglichkeiten und Grenzen ihrer Gewinn, in: Controlling, 2 (Febr. 2001), S. 65 – 74.
14. Weber, J. / Schäffer, U. (2000):
Balanced Scorecard und Controlling, 2. Aufl., Wiesbaden 2000.