

# Controlling als Führungsfunktion

Eine Einführung in die Mechanismen betrieblicher Koordination

von  
Ernst Troßmann

1. Auflage

Controlling als Führungsfunktion – Troßmann

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](http://beck-shop.de) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Kostenrechnung und Controlling – Kostenrechnung und Controlling

Verlag Franz Vahlen München 2013

Verlag Franz Vahlen im Internet:

[www.vahlen.de](http://www.vahlen.de)

ISBN 978 3 8006 4288 5

und sich im Zweifel an den betrieblichen Zielen orientiert. Er wird die beschränkte Anwendbarkeit der vorgegebenen Kennzahl aber auch bei seiner eigenen Leistungsbeurteilung thematisieren und eine entsprechende Würdigung einfordern.

Freilich ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass am ehesten der mittlere Fall eintritt, also die Vorgabe systementsprechend aufgenommen wird. Gerade dann aber treten Fehlsteuerungen ein, die von der Definition der Kennzahl nicht ausgeschlossen werden. Deshalb ist die Analyse der Koordinationswirkung gerade bei indirekt beeinflussbaren Kennzahlen eine wichtige Controlling-Aufgabe. Übrigens: Der im dritten Fall als besonders „intelligent“ gekennzeichnete Delegierte würde die Wirkung der Kennzahlen besser durchschauen als die ihm vorgesetzte Stelle (und deren Controller): Davon sollte besser nicht ausgegangen werden.

Was die vorgegebene absolute Höhe der Kennzahl betrifft, ist neben ihrem Optimalitätscharakter vor allem auch deren Anreizwirkung zu beachten (siehe dazu Kapitel IX).

#### 4. Die Balanced Scorecard als Umsetzungs-Instrument

##### a) Charakterisierung der Balanced Scorecard

###### Popularität der Balanced Scorecard

Für die praktische Umsetzung des Kennzahlgedankens ist die Balanced Scorecard von besonderer Bedeutung. Es ist das augenfälligste Beispiel für ein Controlling-Instrument, das von der Beratungspraxis eingebracht und dann von der Fachwissenschaft breitflächig aufgenommen wurde. Seit etwa Mitte der 1990er Jahre hat sie, ausgehend von dem Ursprungsvorschlag von Kaplan/Norton (vgl. Kaplan/Norton [Performance], [Work] und [Balanced Scorecard]), eine Art Eroberungszug durch viele Betriebe, Fortbildungsveranstaltungen, Vorlesungen, Zeitschriften und Lehrbücher angetreten, der mit kaum einer anderen betriebswirtschaftlichen Methode vergleichbar ist. Worin liegt diese bemerkenswerte Vorschuss-Akzeptanz begründet? Wie ist die Balanced Scorecard bei nüchterner Analyse einzuordnen? Und: Wo gibt es Schwachstellen und Stolperfallen bei der Anwendung einer Balanced Scorecard? Diesen Fragen wird im Folgenden nachgegangen (einige Passagen dieses Teilkapitels sind auch unter Troßmann [Instrumente] veröffentlicht).

###### Anspruch der Balanced Scorecard

Der praktische Erfolg der Balanced Scorecard ist zweifellos zu einem erheblichen Teil dem effizienten Wirken von speziellen Praktikerseminaren und Werbeveranstaltungen sowie einer darauf aufbauenden Mund-zu-Mund-Propaganda zuzuschreiben, unterstützt durch zahlreiche Berichte erfolgreicher Anwendungen in verschiedenen Bereichen. Dies allein indes kann das Ausmaß des kollektiven Überzeugtseins nicht erklären. Tatsächlich gibt es mehrere **inhaltliche Argumente**, die üblicherweise für die Balanced Scorecard genannt werden (vgl. vor allem Horváth & Partners [Balanced Scorecard]). In absteigender Wichtigkeit – gemessen an der Darstellung der Entwickler der Balanced Scorecard und einiger ihrer Hauptvertreter – kann man sie etwa wie folgt zusammenstellen:

- (1) Die Balanced Scorecard ist ein Führungsinstrument, das konsequent von der „Vision“ des Betriebes und der sich daraus ableitenden Strategie ausgeht. Der

pauschale Begriff der Vision lässt sich dabei am ehesten als die **grundsätzliche Zielsetzung** des Betriebes, seine Existenzdefinition und seine Geschäftsidee interpretieren.

- (2) Vision und Strategie müssen präzisiert und konkretisiert werden. Dies geschieht in der Balanced Scorecard konsequent, indem
- für die spezielle betriebliche Situation eine Reihe strategischer **Einzelziele** zu formulieren ist,
  - für jedes dieser strategischen Einzelziele eine geeignete Maßgröße (eine Kennzahl) zu definieren
  - sowie als operatives Ziel die jeweils dafür anzustrebende Höhe festzulegen ist
  - und schließlich zu ihrer Erreichung geeignete Maßnahmen gewählt werden.

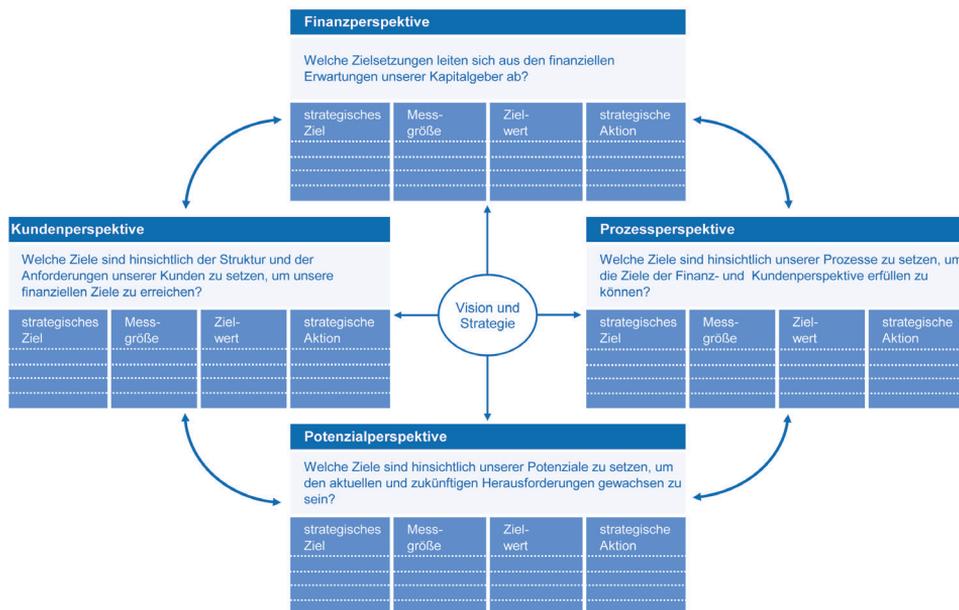


Abb. VI-5: Die Balanced Scorecard im klassischen Erscheinungsbild

- (3) Diese Zielentfaltung gilt für den Gesamtbetrieb, wird aber unter vier herausgehobenen „**Perspektiven**“ jeweils separat betrachtet:
- der finanzwirtschaftlichen Perspektive,
  - der Kundenperspektive,
  - der Perspektive der betrieblichen Prozesse,
  - der Perspektive der betrieblichen Potenziale.

Diese vier Perspektiven stehen freilich nicht unabhängig oder auf gleicher Stufe nebeneinander, sondern tendenziell eher in einer mehrstufigen Mittel-

Zweck-Beziehung kaskadenartig untereinander (vgl. Kaplan/Norton [Organization] 77).

Standard-  
aufbau der  
Balanced  
Scorecard

- (4) Sowohl der Rhythmus von Berechnung und Bericht der Kennzahlen aller vier Perspektiven als auch die äußere Form ihrer Darstellung folgt einem **immer gleichen Schema** (vgl. Kaplan/Norton [Balanced Scorecard] 9 sowie Horváth & Partners [Balanced Scorecard] 3) – beides in Analogie zur Bilanz. Der Name „Balanced Scorecard“ deutet einerseits diese an die Bilanz („Balance Sheet“) erinnernde Stetigkeit an, andererseits soll sie auf die inhaltliche Ausgewogenheit (Balance) der Kennzahlenzusammenstellung hinweisen, die eben auch in Anzahl und Präzision die vier Perspektiven gleichmäßig behandeln. Sie zeigen sich äußerlich in den vier Balanced-Scorecard-Tableaus. Die typische Darstellung zeigt Abb. VI-5 (vgl. Horváth & Partners [Balanced Scorecard] 3).

Mit diesen zentralen Aufbaumerkmalen stellt sich die Balanced Scorecard als besonders vorteilhaftes und gleich mehrere Führungsinteressen bedienendes Instrument dar. Wie aber sind die ihr so zugesprochenen Eigenschaften belegt? Mit dieser Frage beschäftigen sich die nachfolgenden Abschnitte genauer.

#### b) Zur strategischen Dimension der Balanced Scorecard

Wozu dient  
die  
Balanced  
Scorecard  
wirklich?

Eine Balanced Scorecard ist – das wird unzweifelhaft deutlich, wenn man ihre Kernfunktionsweise betrachtet – zunächst und vor allem ein **Kennzahlensystem**. Sie arbeitet mit Kennzahlen, die sie, und das ist ihr größtes Pfund, in eine umsetzungsfreundliche und praktikable äußere Präsentationsstruktur bringt. Nimmt man die Kennzahlen weg, bleibt von der Balanced Scorecard außer erläuternden Texten nichts übrig. Wo aber Kennzahlen einsetzbar sind, geht es, dies ergibt sich schon aus der Kennzahlendefinition (siehe S. 124), um Sachverhalte, die sinnvoll quantitativ messbar gemacht werden können. Damit sind strategische Themen nur im Ausnahmefall überhaupt angesprochen: Sie liegen in aller Regel noch vor einer zwanglosen brauchbaren Quantifizierbarkeit.

korrekte  
Inter-  
pretation der  
Feinstruktur  
einer  
Balanced  
Scorecard

Und tatsächlich: Sieht man von der standardmäßig wiederkehrenden Floskel „Vision und Strategie“ ab, die als Wortsymbol stets im Zentrum der Balanced-Scorecard-Darstellungen steht, findet sich nirgendwo ein Indiz für eine zwingend strategische Orientierung der relevanten Balanced-Scorecard-Größen. Vielmehr ist sie durch Zusatzüberlegungen, die genau genommen außerhalb des Balanced-Scorecard-Konzepts liegen, separat einzubringen (vgl. dazu Horváth & Partners [Balanced Scorecard] 111 ff.; die Originalquelle ist hierzu etwas zurückhaltender: vgl. Kaplan/Norton [Balanced Scorecard] 191 ff.). Dort, wo es sich nach der Spaltenbeschriftung der Balanced-Scorecard-Tableaus um „strategische Ziele“ handeln sollte (so vor allem die deutschsprachigen Varianten; vgl. Horváth [Wissensmanagement] 157 sowie Horváth & Partners [Balanced Scorecard] 3), geht es schlicht um die **verbale** Formulierung eines (wichtigen) Ziels, das in der nächsten Spalte dann in Form von Kennzahlen (mehr oder weniger treffend) operationalisiert wird.

Die scheinbar strategische Orientierung ist, obwohl stets betont (vgl. vor allem Kaplan/Norton [Balanced Scorecard] 10 ff.), wenn man die Erläuterungen der Originalliteratur und die zahlreichen Beispiele von Balanced-Scorecard-Anwen-

dungen betrachtet, bestenfalls als ungeschickte, jedenfalls aber unzutreffende Formulierung anzusehen. Entsprechendes gilt auch für die dritte Spalte der Balanced-Scorecard-Tableaus, für die in manchen Darstellungen ein „operatives Ziel“ angekündigt wird (vgl. Horváth [Wissensmanagement] 157); hierbei handelt es sich um die **angestrebte Höhe** der vorher definierten Kennzahl.

Nun ist die Abfolge der tatsächlichen Spalteninhalte der Balanced-Scorecard-Tableaus alles andere als kritisierbar. Vielmehr kennzeichnet sie die (einzig) richtige Methode der Kennzahlenverwendung: Erst ist das Ziel möglichst klar verbal zu formulieren. Soweit es sich dafür eignet, gilt es dann, das Zielerreichungsausmaß in einer Zahl oder in mehreren zu messen. Dies ist die anspruchsvollste und zugleich interessanteste Aufgabe der Kennzahlenanwendung. Hier entscheidet sich auch, wie gut es überhaupt gelingt, mit den zwar vorteilhaften, aber doch sehr beschränkten Möglichkeiten einer Kennzahlenmessung das angestrebte Ziel zu operationalisieren. Freilich: Dabei geht es ausschließlich darum, ein Ziel **umzuformulieren**, um es handhabbar und damit auch besser in Teilschritten erreichbar zu machen. Die Planungsebene wird dabei nicht verlassen. Ist man also etwa im operativen Bereich, so wird er durch diese Zielumformulierung nicht verlassen.

Eine andere Problematik betrifft den mehrstufigen **planungshierarchischen** Zusammenhang. Die verbreitete Unterscheidung in strategische, taktische und operative Planung geht von drei Stufen aus, ist aber nur eines der möglichen Modelle (siehe hierzu Kapitel IV, S. 97). Zwischen den unterschiedlichen Planungsstufen einen abgestimmten Zusammenhang sicherzustellen, ist ein typisches Koordinationsproblem innerhalb der betrieblichen Führung. Für die Formulierung passender Ziele kommt nur die deduktive Entwicklung in Frage. Aus den grundsätzlichen, oft langfristigen Zielvorstellungen des Betriebes, die naturgemäß eher grob, wenig differenziert und unspezifisch sind, müssen möglichst konkrete und präzise Ziele für das operative Handeln gewonnen werden, die in ihrer Gesamtheit dann das Erreichen der übergeordneten strategischen Ziele gewährleisten.

Diese Aufgabe ist anspruchsvoll, wichtig und prinzipiell bei jeder operativen Planungsaufgabe zu leisten. Allerdings trägt das Konzept der Balanced Scorecard, entgegen den einschlägigen Beschreibungen, zu dieser Koordinationsaufgabe wenig bei. Hingegen liefert die Balanced-Scorecard zur Quantifizierung von Zielen in Kennzahlen (auch entgegen mancher ihrer Beschreibungen) zu mindest eine Darstellungsstruktur.

methodische Einordnung der Balanced Scorecard

### c) Zu den vier Perspektiven der Balanced Scorecard

Die Balanced Scorecard umfasst vier Perspektiven. Abgesehen von der üblicherweise letztgenannten, der Perspektive der Potenziale, bei der die Bezeichnung da und dort leicht variiert (im Original heißt sie „Lernen und Wachstum“; vgl. Kaplan/Norton [Balanced Scorecard] 9, 126 ff.), sind sie eindeutig festgelegt. Andererseits wird in zahlreichen Anwendungsfällen und insbesondere in nahezu jeder Diplomarbeit zur Balanced Scorecard als Konzepterweiterung eine fünfte Perspektive vorgeschlagen, die aus gutem Grund diesen oder jenen Bereich berücksichtigt, der im betreffenden Anwendungsfall von besonderer Wichtigkeit ist (vgl. zu einer Diskussion dieser Frage auch Körnert/Wolf [Sys-

Anzahl der Perspektiven

temtheorie] 133 f.). Kaplan/Norton selbst problematisieren in einer kurzen Passage die **Anzahl der Perspektiven** und plädieren für fallweise mehr oder weniger (vgl. Kaplan/Norton [Balanced Scorecard] 34 ff.). Bisweilen wird auch darauf hingewiesen, dass eine der vier klassischen Perspektiven in einem bestimmten Zusammenhang doch nicht ganz so zentral ist und vielleicht sogar verzichtbar wäre.

#### Begründung der Per- spektiven

Worauf weisen solche Überlegungen hin? Jedenfalls kann zunächst festgestellt werden, dass bei der Bilanz, die gern als Patin für die Balanced Scorecard in Anspruch genommen wird, bisher noch niemand etwa eine dritte Seite neben Aktiv- und Passivseite vorgeschlagen hätte. Freilich liegt es hier daran, dass ein Konto nur eine andere Darstellungsform einer Gleichung ist und jene eben zwingend aus zwei Seiten besteht. Die vier Perspektiven der Balanced Scorecard dagegen sind zwar gut begründbar (jede für sich), letztlich aber doch **willkürlich** gewählt. Warum gibt es die Kundenperspektive? Weil der Betrieb kundenbezogene Ziele verfolgt, die ihm wichtig erscheinen. Warum gibt es keine Lieferantenperspektive? Etwa weil der Betrieb keine lieferantenbezogenen Ziele hätte? Etwa weil er den Beschaffungssektor für unproblematisch hält, vielleicht weil er die bedeutenderen Engpässe im Absatz vermutet? Etwa weil er den alten Händlerspruch, dass im Einkauf der halbe Gewinn liege, für prinzipiell falsch hält?

Was die Balanced Scorecard mit ihrer Unterscheidung in die vier Perspektiven bezweckt, ist, betriebliche Ziele in vier Gruppen einzuteilen. Sie orientiert sich dabei aber nicht, was zunächst naheliegend wäre, an einer der üblichen Einteilungen in inhaltliche Zielkategorien, so die gängige Gliederung in formale, sachliche und soziale Ziele (vgl. etwa Troßmann [Investition] 16 ff.). Vielmehr sollen die vier Perspektiven der Balanced Scorecard genau diejenigen Aspekte schlaglichtartig beleuchten, denen eine vorherrschende Bedeutung für die betriebliche Politik zukommt, eher im Sinne von Schlüsselerfolgsgrößen denn als systematische Komplettübersicht. Da somit **ein eindeutiges Klassifikationsmerkmal fehlt**, kann es im Einzelfall auch strittig sein, ob beispielsweise der Kapitalwert einer Absatzregion zu den Kennzahlen der Finanzperspektive oder der Kundenperspektive gehört, die durchschnittliche Auftrags-Auslieferungszeit besser den Prozesskennzahlen oder den Kundenkennzahlen zugeordnet wird usw.

#### mögliche Kriterien zur Einteilung in Perspekti- ven

Würde eine eher klassifikatorische Einteilung der verschiedenen Kategorien einer Balanced Scorecard einen methodischen oder inhaltlichen Vorteil haben? Auf den ersten Blick mag es so scheinen, als ob der Schlaglichtcharakter der üblichen Perspektiven verloren ginge. Inwieweit dies zutrifft, hängt vom gewählten Einteilungskriterium ab. Hier gibt es letztlich aber nicht sehr viele Möglichkeiten: Zweck der Balanced Scorecard ist es ja, einerseits einen Status der Zielerreichung und andererseits Zielvorgaben auszuweisen. Deshalb kommt letztlich nur eine **Einteilung in Zielarten** in Frage. Jene wiederum lassen sich kaum eindeutig und überschneidungsfrei jeweils primär zuständigen organisatorischen Einheiten zuweisen, was für die betriebliche Steuerung günstig wäre. Es ist eben nicht so, dass es eine Abteilung geben könnte, die speziell für die Mitarbeiterzufriedenheit zuständig wäre, während eine andere Abteilung für den finanziellen Erfolg sorgt (siehe hierzu auch Kapitel II, S. 10). Vielmehr wirkt jede Maßnahme, die im Betrieb ergriffen wird, regelmäßig auf die Erreichung ganz unterschiedlicher Ziele. Die Gewinnung eines neuen Auftrags etwa mag gleichzeitig den Deckungsbeitrag erhöhen, die kurzfristige Liquidität belasten,

die Mitarbeiterzufriedenheit in Fertigungs- und Auslieferungsbereichen verringern und die betrieblichen Umweltziele belasten.

Aus diesen Überlegungen ergeben sich insgesamt folgende methodische Ergebnisse:

- (1) Systematisch können die Kategorien einer Balanced Scorecard nur nach **Zielinhalten** gebildet werden, also etwa: formale (finanzielle) Ziele, sachliche (produkt- und produktionsprozessbezogene) Ziele, soziale (personenbezogene) Ziele.
- (2) Das schließt nicht aus, dass zusätzlich zur gesamtbetrieblichen Balanced Scorecard auch für **organisatorische Teilbereiche** (Divisionen, Geschäftsbereiche, Abteilungen, Gruppen u. a.) die entsprechenden Teil-Balanced Scorecards erstellt werden. Dann ist klar, dass sich hier die Kennzahlenarten prinzipiell wiederholen, jedoch jetzt auf den betrachteten Teil konzentriert sind. Darüber hinaus können Kennzahlen für detailliertere Sachverhalte betrachtet werden, die für Steuerungszwecke besonders relevant sind, so zum Beispiel die Auslastung der Maschine X, die Lieferbereitschaft bei Produkt Y, die Fortbildungsaktivität der Mitarbeitergruppe Z.
- (3) Je nach betrieblicher Organisation wird es **wichtige Entscheidungsbereiche** geben, die nach der unternehmungsorganisatorischen Einteilung nicht hervortreten. Für sie können auf die gleiche Weise zusätzlich Teilbereichs-Kennzahlen gebildet werden.

Was die äußerliche **Ausgewogenheit** der Kennzahlenübersicht betrifft, scheint zunächst eine gewisse Gleichbehandlung naheliegend. Andererseits drängen sich zwei Überlegungen auf, die gerade nicht für eine zwingend gleich lange Liste der Kennzahlen sprechen:

Gleich viele Kennzahlen in jeder Perspektive?

- Zum einen haben die Zielkategorien eine unterschiedliche Relevanz.
- Zum anderen lassen sie sich unterschiedlich gut in Kennzahlen übersetzen.

Die beiden Argumente können zu widersprüchlichen Konsequenzen führen: Gerade für eine Zielkategorie mit geringer relativer Bedeutung können wegen ihrer schwierigen Messbarkeit mehrere Kennzahlen zweckmäßig sein, während vielleicht eine Zielkategorie von hohem Bedeutungsgewicht mit einer einzigen Kennzahl sehr treffend erfasst ist.

Wenn man die zielhierarchische Aufgliederung betrachtet, tritt ein weiterer Aspekt in den Vordergrund: Je tiefer die Ziele heruntergebrochen werden, sei es auf betriebliche Organisationseinheiten oder spezielle Entscheidungsgrößen, desto mehr kommen einzelne **Sachgrößen** gegenüber formalen Zielinhalten zum Zuge, zwischen denen ein Mittel-Zweck-Verhältnis besteht. Deshalb gibt es in Zielhierarchieebäumen umso mehr einzelne sachliche Kennzahlen, je tiefer die betrachtete Ebene liegt (siehe S. 128).

#### d) Konsequenzen der strukturellen Aspekte für die Kennzahlen einer Balanced Scorecard

Die separierte Darstellung unterschiedlicher Perspektiven, auch wenn es, wie oben skizziert, unterschiedliche Zielkategorien sind, kann den Eindruck erwecken, bei den Kennzahlen der einzelnen Bereiche handele es sich um isoliert

beeinflussbare Größen. Die Tatsache, dass die gleiche Maßnahme regelmäßig auf mehrere Zielgrößen gleichzeitig wirkt, hat zwei Konsequenzen, die beide eine Einfachinterpretation der Balanced-Scorecard-Einträge beeinträchtigen:

- Es sind **gegenläufige Zielwirkungen** möglich, etwa könnte eine Steigerung der Kundenzufriedenheit gleichzeitig negativ auf eine finanzielle Überschussgröße wirken.
- Eine **unmittelbare Zuordnung** von erwünschter Zielwirkung und dazu geeigneter Maßnahmen, wie in der vierten Spalte der Balanced-Scorecard-Tableaus vorgesehen, ist im Allgemeinen **nicht möglich**.

#### Problematik der Verbundenheit von Zielen

Beides ist kein prinzipieller Hinderungsgrund, so vorzugehen, wie es die Balanced-Scorecard-Logik nahelegt, es erfordert aber Zusatzüberlegungen. Mit der **Mehrzielsituation** ist es zwangsläufig verbunden, die teils positiven, teils negativen Wirkungen auf die beteiligten Ziele zu vergleichen und gegeneinander aufzurechnen. Ein Mittel dazu sind Zielgewichtungen. Ergebnis derartiger Überlegungen, die teils Optimierungscharakter, teils aber auch ergänzenden Zielsetzungscharakter haben, kann vor allem die Festlegung von Sollhöhen einzelner Ziele sein, die Mindest-, Höchst- oder Wunschausprägungen gewährleisten. Ob und wo man einzelne Maßnahmen dennoch primär als durch ein bestimmtes Ziel veranlasst ansieht und dort in einem Balanced-Scorecard-Tableau aufführt, erscheint dann zweitrangig.

#### Problematik der Verwendung ungeeigneter Kennzahlen

Für jedes einzelne Ziel ist indessen von höchster Bedeutung, wie es in eine oder mehrere Kennzahlen umgesetzt wird. Der Umformulierungsprozess, unter Abschnitt b als ein Kern der Arbeit mit Kennzahlen charakterisiert, ist umso bedeutender, als ausschließlich die definierte Kennzahl das eigentliche Ziel repräsentiert. Den möglichen Problemen hierbei wird in zahlreichen Darstellungen zur Balanced Scorecard und zugehörigen Diskussionen allerdings kaum systematisch Beachtung geschenkt. Zwar behandeln Kaplan/Norton in der ausführlichen Originalpublikation immerhin einzelne Probleme einiger Kennzahlen im Zusammenhang mit praktischen Fallberichten (vgl. etwa die Diskussion zur Ausschussquote bei Kaplan/Norton [Balanced Scorecard] 121 f.); allerdings führt dies in der Sekundärliteratur offenbar nicht zur erforderlichen Sensibilität. So kommt es, dass, ohne Hinweis auf bekannte Schwächen, traditionell problematische bzw. einseitig abbildende Kennzahlen als typische Beispielkennzahlen in Balanced-Scorecard-Darstellungen auftreten. Solche Beispiele sind etwa

- die **Rentabilität**: sie ist als Entscheidungsgröße problematisch, weil sie einerseits den Anschein erweckt, der Kapitaleinsatz von Alternativen sei „herausgerechnet“, also neutralisiert, sie aber andererseits exakt nur für einen bestimmten Kapitaleinsatz gilt,
- die **Amortisationsdauer** von Projekten: sie verkürzt die Beurteilung auf einen – bei den zu vergleichenden Projekten auch noch unterschiedlich langen – Teil der Projektlaufzeit, ohne die Erfolgsträchtigkeit des weiteren Projektverlaufs überhaupt zu beachten,
- der **Lieferbereitschaftsgrad** in traditioneller Definition: er ignoriert die möglichen und erforderlichen Maßnahmen bei Verfehlung der sofortigen, fehlerfreien Kompletterfügbarkeit eines Auftrags. Für jedwede „Nachbesserung“ unterbleibt jegliche Honorierung (siehe S. 135).

Zu allen drei Beispielen ist zu beobachten, dass in bestimmten Anwendungsfällen zwar aufgefrischte Namen verwendet werden (ROCE, On-Time Delivery o. Ä.), dass aber die eigentliche Problematik, die in der Verwendung solcher Kennzahlen zur Steuerung betrieblicher Organisationseinheiten liegt, kaum diskutiert wird. Damit sind in solchen Fällen in Alltagssituationen durch die Kennzahlen veranlasste Fehlentscheidungen nicht ausgeschlossen.

### e) Methodische Schritte zur Konstruktion einer verallgemeinerten Balanced Scorecard

Die bisher diskutierten Kriterien zum Aufbau einer Balanced Scorecard sind in Abb. VI-6 zusammengefasst und um logische Folge-Aspekte ergänzt. Die Strukturmerkmale dieser Abbildung orientieren sich an dem, was eine Balanced Scorecard vor allem bietet: eine **Struktur**, die das führungspolitische Arbeiten mit Kennzahlen in eine Zielsystematik einbringt, dadurch übersichtlich interpretierbar und durchsetzungsfreundlich macht sowie in der Darstellung zu großen Teilen den Charakter eines **Berichtssystems** hat (siehe hierzu Kap. VII). Zum Inhalt der Kennzahlen (siehe hierzu die Abschnitte 2 und 3) sagt die Balanced Scorecard dagegen wenig, alle Hinweise in den Publikationen dazu sind eher als Beispiele für einen gewissen Anwendungsfall aufzufassen.

Folgerungen für den Aufbau einer Balanced Scorecard

Strukturmerkmal	Orientierungsprinzip	Festlegungsgrundlage	Möglichkeiten
Art und Anzahl der Kategorien ("Perspektiven")	unterschiedene Zielkategorien und ggf. tiefere Teilkategorien	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bedeutung im betrieblichen Zielsystem</li> <li>▪ einheitliche betriebliche Festlegung (identisch für alle betrachteten Teileinheiten)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ formale</li> <li>▪ sachliche</li> <li>▪ soziale</li> </ul> Zielinhalte, ggf. weitere Aufgliederung
Art und Anzahl der Einzelpositionen pro Kategorie	jeweils für die betrachtete betriebliche Einheit: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ aufgeführte Einzelziele</li> <li>▪ Anzahl der Kennzahlen pro Einzelziel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bedeutung der Zielkategorie</li> <li>▪ Verschiedenheit der Ziele</li> <li>▪ Bedeutung des Einzelziels</li> <li>▪ Schwierigkeit der Abbildung des Einzelziels in Kennzahlen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ je nach betrieblicher Hierarchiestufe unterschiedliche Vielfalt</li> <li>▪ je tieferstufig die Betrachtungseinheit, desto mehr treten Mittel-Zweck-Beziehungen an die Stelle von Präferenzangaben</li> </ul>
äußere Darstellung	Orientierung des Aufbaus an der relativen Bedeutung der Positionen <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ generell nach der Bedeutung im Zielsystem</li> <li>▪ situationsbezogen nach der Eingreifdringlichkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Erkennbarkeit der betrieblichen Systematik</li> <li>▪ prinzipielle Darstellungseinheitlichkeit in allen betrieblichen Einheiten</li> <li>▪ Beachtung der Grundsätze des Berichtswesens</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Gruppierung nach Zielkategorien</li> <li>▪ Kenntlichmachung der relativen Bedeutung</li> <li>▪ Nutzung akzeptierter Darstellungstechniken des Berichtswesens, z. B. Ampeltechnik, Hervorhebungsformen für Ausnahmen</li> </ul>

Abb. VI-6: Konstruktionsmerkmale für Balanced Scorecards