Julius-Maximilians-
UNIVERSITÄT
WÜRZBURG

MARKETING
WÜRZBURG

Thorsten Hofmann

Balanced Scorecard

Theoretische Konzeption und Anwendung in der Praxis

Research Papers on Marketing Strategy
No. 4 / 2011

Herausgegeben von:

Prof. Dr. Margit Meyer
Lehrstuhl für BWL und Marketing
Julius-Maximilians-Universität Würzburg

Thorsten Hofmann

Balanced Scorecard

Theoretische Konzeption und Anwendung in der Praxis

Research Papers on Marketing Strategy
No. 4 / 2011

Prof. Dr. Margit Meyer
E-Mail: margit.meyer@uni-wuerzburg.de

Thorsten Hofmann
E-Mail: thorsten.hofmann@uni-wuerzburg.de

Lehrstuhl für BWL und Marketing,
Julius-Maximilians-Universität Würzburg
Josef-Stangl-Platz 2, 97070 Würzburg

ISBN 978-3-00-035183-9

ABSTRACT

Die zunehmende Diskontinuität, Unsicherheit und Komplexität der Makro- und Mikroumwelt eines Unternehmens, stellt Firmen vor große Herausforderungen. Um den Managementprozess, der sich aus Planung, Umsetzung und Kontrolle zusammensetzt, optimal zu gestalten, werden spezielle Managementtools benötigt.

Mit der Balanced Scorecard (BSC) entwickelten KAPLAN/NORTON ein solches Performance Measurement System und bieten Managern ein unterstützendes Rahmenkonzept für die Führung eines Unternehmens.

In dem vorliegenden Beitrag wird ein breiter Überblick über das Themengebiet geschaffen, der sowohl theoretische als auch praktische Sachverhalte umfasst. Bevor die Grundkonzepte der BSC als Kennzahlen- und Managementsystem vorgestellt werden, wird der historische Werdegang der BSC-Entwicklung erarbeitet. Wichtige Managementtheorien beispielsweise von DRUCKER, JENSEN/MECKLING oder RAPPAPORT, werden dabei herangezogen, da diese maßgeblichen Einfluss auf die idealtypische Ausgestaltung der BSC hatten.

Neben den theoretischen Grundlagen werden im nächsten Schritt aktuelle Erkenntnisse aus Forschung und Praxis dargestellt. Zum einen werden dabei der Implementierungsstand der BSC und dazugehörige Erklärungsansätze erläutert. Zum anderen wird mit Hilfe der BSC-Typen nach SPECKBACHER/BISCHOF/PFEIFFER auf Ursache-Wirkungsbeziehungen, Anreizsysteme und organisationales Lernen eingegangen. Da im Kontext des Supply Chain Managements die BSC eine wichtige Rolle spielt, jedoch bei der Verwendung der originären vier Perspektiven einige Probleme vorzufinden sind, werden diesbezüglich verschiedene Konzepte vorgestellt. Anschließend werden mit der Sustainability Balanced Scorecard und der St. Galler Management Scorecard zwei BSC-Entwürfe mit spezieller Ausrichtung erarbeitet.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die BSC ein flexibles Rahmenkonzept für Manager darstellt, das individuell auf die Bedürfnisse eines Unternehmens zugeschnitten werden kann. Jedoch bestehen auch Defizite, die bereits zum Teil durch praxisnahe Modifikationen behoben werden können.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis III

Tabellenverzeichnis IV

Abkürzungsverzeichnis V

1 Nachhaltige Strategieentwicklung und Controlling 1

2 Balanced Scorecard – Theoretische Grundlagen 4

2.1 Historischer Entwicklungpfad 4

2.2 BSC als Kennzahlensystem 11

2.3 BSC als strategisches Managementsystem 14

2.4 Kritische Analyse der Balanced Scorecard 17

3 Akzeptanz, Nutzung und Weiterentwicklungen der BSC 18

3.1 Implementierungsstand der BSC in Deutschland 18

3.2 Erklärungsansätze für den Implementierungsstand der BSC 19

3.2.1 Kontingenztheoretische Untersuchungen 20

3.2.2 Barrieren und Erfolgsfaktoren der BSC-Implementierung 24

3.2.3 Nutzungsorientierte Untersuchungen 27

3.3 Typen der BSC-Anwendung und dazugehörige Erkenntnisse 31

3.3.1 Ursache-Wirkungsbeziehungen 32

3.3.2 Integration von Anreizsystemen in die BSC 37

3.4 BSC und organisationale Lernprozesse 39

3.5 BSC und Supply Chain Management 41

3.5.1 Konzepte mit inhaltlichen Modifikationen 42

3.5.2 Konzepte mit inhaltlichen und strukturellen Modifikationen 45

3.6 BSC mit spezieller Ausrichtung 47

3.6.1 Sustainability Balanced Scorecard 48

3.6.2 St. Galler Management Scorecard 51

4 Auswertung und Interpretation der Ergebnisse 53

Literaturverzeichnis 54

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Historischer Werdegang und Einflussgrößen der BSC 5
Abb. 2: Balanced Scorecard als Kennzahlensystem 11
Abb. 3: Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem 15
Abb. 4: Barrierentypologie der BSC-Implementierung 25
Abb. 5: Implementierungsstand und BSC-Typen (2003) 32
Abb. 6: Ursache-Wirkungskette in der BSC 33
Abb. 7: Elemente der Strategy Map 35
Abb. 8: Erfolgswirkung von Anreizsystemen 38
Abb. 9: Nutzen von Zielvereinbarungen 39
Abb. 10: Verbindung von Supply Chain Management und Balanced Scorecard 43
Abb. 11: Entwicklung einer SBSC zu einer Umwelt- und Sozial-Scorecard 50

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Verbreitung der BSC im deutschsprachigen Raum 18
Tab. 2: Erfolgsfaktoren der BSC-Implementierung 26
Tab. 3: Zusammenfassung der nutzungsorientierten Untersuchungen 27
Tab. 4: Überblick über verschiedene Ansätze der BSC in Bezug auf SCM 42

Abkürzungsverzeichnis

BSC	Balanced Scorecard
CFO	Chief Financial Officer
CSF	Critical Success Factors
CSR	Corporate Social Responsibility
ROA	Return on Assets
ROI	Return on Investment
SBSC	Sustainability Balanced Scorecard
SCBSC	Supply Chain Balanced Scorecard
SCM	Supply Chain Management
SCOR	Supply Chain Operations Reference
SGMS	St. Galler Management Scorecard

„Make Strategy Everyone´s Everyday Job."[1]
(ROBERT S. KAPLAN & DAVID P. NORTON)

1 Nachhaltige Strategieentwicklung und Controlling

Ereignisse wie die Finanz- und Wirtschaftskrise, die Ölkatastrophe im Golf von Mexiko und der atomare Gau im japanischen Fukushima prägen die Anfänge des 21. Jahrhunderts. Diese Ereignisse und deren Auswirkungen stellen Unternehmen vor große Herausforderungen. Firmen müssen sich jedoch nicht nur auf Ereignisse aus der globalen Umwelt, sondern auch auf Veränderungen im Wettbewerbsumfeld einstellen. Dazu zählen beispielsweise die gestiegenen Ansprüche und Wünsche von Konsumenten. Diese fordern Produkte, die nach sozialen und ökologischen Standards produziert werden.

Unternehmen begegnen diesen Herausforderungen, indem sie langfristige Visionen entwickeln, die auf nachhaltigen Wachstumsstrategien basieren. Dazu müssen diese zukünftige Entwicklungen und Trends antizipieren und wirksame Maßnahmen ableiten. So können Unternehmen unter anderem marktspezifische Spielregeln festlegen und im Vergleich zum Wettbewerb höhere Gewinne erwirtschaften. VON MISES bezeichnet solche Firmen als „unternehmendere Unternehmer".[2] Eine zielgerichtete Umsetzung der Visionen und Strategien verlangt jedoch nach einer strategischen Führung und einem konsequenten Strategie-Controlling. Das Management muss fähig sein, das rasante Wechselspiel zwischen Umweltveränderungen und Ausgestaltung der Unternehmung zu meistern. Das strategische Controlling – insbesondere Performance Measurement Systeme – spielt dabei eine wichtige Rolle, um Abweichungen bei den geplanten Zielvorgaben wahrzunehmen. Dadurch können Anpassungen schnell vorgenommen und erfolgswirksame Maßnahmen umgesetzt werden.

Wie der Bekleidungshersteller Marc O`Polo diese Herausforderungen angeht, erläutert JÜRGEN HAHN, CFO der Marc O´Polo AG in seinem Vortrag „Im Spannungsfeld zwischen Wirtschaftlichkeit und Nachhaltigkeit" auf der Controlling World 2011.

Das Unternehmen aus Stephanskirchen bei München nutzt seit 2002 die Balanced Scorecard (BSC) als strategisches und operatives Steuerungskonzept und hat damit gute Erfahrungen gemacht. Das Konzept bietet hinsichtlich qualitativer Kennzahlen

[1] Kaplan/Norton (2001a), S. 12.
[2] Vgl. von Mises (1940), S. 248f. und S. 265ff.

ein geeignetes Rahmenkonzept, das einen wesentlichen Beitrag bei der Umsetzung der strategischen Ziele leistet. Um nachhaltige Aspekte noch systematischer im Sinne der Corporate Social Responsibility zu fördern, wurde im Jahr 2010 eine Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) im Unternehmen eingeführt. Bereits nach kurzer Zeit lassen sich nun erste Erfolge aufweisen. So konnte beispielsweise der CO2-Haushalt durch eine erhebliche Reduktion der Flugreisen gesenkt werden. Der Referent merkt aber besonders an, dass mit der Einführung der SBSC die Mitarbeiter für soziale und ökologische Angelegenheiten sensibilisiert werden konnten. „*Nachhaltiges unternehmerisches Handeln basiert auf dem vorausschauenden Umgang mit wirtschaftlichen, ökologischen und sozialen Themen*,“[3] lautet eine Zielausrichtung der Marc O´Polo AG. Die BSC bietet ein ideales Rahmenkonzept für das Unternehmen, um nach diesem Leitsatz zu agieren.[4]

Mit der BSC von KAPLAN/NORTON wurde ein individuell ausgestaltbares Rahmenkonzept entwickelt, das das Management bei der Führung einer Unternehmung unterstützt. Die Entwickler postulieren, dass die BSC ein ideales Werkzeug darstellt, um die zuvor genannten Gegebenheiten bestmöglich zu meistern und ein Unternehmen erfolgreich in die Zukunft zu führen. Ziel dieser Ausarbeitung ist es, das Konzept der BSC aus Sicht der Theorie und Praxis ausführlich zu beleuchten. Dazu wird neben dem historischen Werdegang auch die BSC als Kennzahlen- sowie Managementsystem vorgestellt und kritisch analysiert (Kapitel 2). Im dritten Kapitel wird mit Hilfe der zuvor vorgestellten theoretischen Grundlagen geprüft, ob das idealtypische Rahmenkonzept auch so in der Praxis umgesetzt wird. So lassen sich Vor- und Nachteile der BSC identifizieren. Um einen ersten Überblick über die Praxisanwendung zu schaffen, werden in Kapitel 3.1 der Implementierungsstand der BSC in Deutschland und mögliche Erklärungsansätze diesbezüglich erarbeitet (Kapitel 3.2). Anhand der BSC-Typen nach SPECKBACHER/BISCHOF/PFEIFFER kann zudem gezeigt werden, in welcher Intensität die BSC eingesetzt wird (Kapitel 3.3). Neben den Kernelementen und Ursache-Wirkungsbeziehungen sowie Anreizsystemen in der BSC werden verschiedene BSC-Typen erklärt. In Kapitel 3.4 wird der innovativste und wichtigste Aspekt des gesamten Scorecard-Managementprozesses vorgestellt – BSC und organisationales Lernen. Dass das Grundkonzept Beschränkungen unterliegt, zeigt sich z. B. in den vielfältigen Anpassungen bzw. Modifikationen in der

[3] Marc O’Polo (2011).
[4] Vgl. Schulze (2011).

Praxis. Aus diesem Grund wird die BSC in Kapitel 3.5 hinsichtlich des Einsatzes im Supply Chain Management (SCM) betrachtet. Weitere Ausarbeitungen – beispielsweise zum Thema Corporate Social Responsibility (CSR) und die St. Galler Management Scorecard – werden in Kapitel 3.6 vorgestellt. Abschließend folgt in Kapitel 4 eine Auswertung und Interpretation der Ergebnisse.

2 Balanced Scorecard – Theoretische Grundlagen

Ziel dieses Kapitels ist es, eine theoretische Grundlage zu schaffen, auf deren Basis der Einsatz der BSC in der Praxis besser beurteilt werden kann. Nach einem Überblick über den historischen Werdegang der BSC wird diese als Kennzahlen- und Managementsystem vorgestellt. Im Anschluss folgt eine kurze kritische Betrachtung.

2.1 Historischer Entwicklungpfad

Da die BSC zur Leistungsmessung der Effektivität und Effizienz eines Unternehmens, einzelner Geschäftsfeldebenen oder unterschiedlicher Objekte im Unternehmen eingesetzt wird, ist diese den Performance Measurement Systemen zuzuordnen.[5] Insgesamt unterteilt JOHNSON den historischen Werdegang der kennzahlenbasierten Unternehmensplanung und -steuerung in drei Entwicklungsphasen – Industrial Era, Dark Age of Relevance Lost und Global Era.

Im Folgenden wird ein Überblick über die Phasen des Performance Measurement vorgenommen. Dabei wird gezielt auf die einzelnen Evolutionsstufen der BSC eingegangen, die sich der Global Era zuordnen lassen. Zudem werden wichtige Managementtheorien, die wesentlichen Einfluss auf die Entwicklung der BSC besitzen, vorgestellt und zeitlich in den Entwicklungspfad integriert.
Bevor eine detaillierte Ausarbeitung der einzelnen Phasen und Konzepte durchgeführt wird, bietet Abbildung 1 einen kompakten Überblick.

[5] Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 12. Siehe zudem Neely/Gregory/Platts (1995), S. 81. Diese definieren Performance Measurement Systeme als: “The set of metrics used to quantify both the efficiency and effectiveness of actions.”

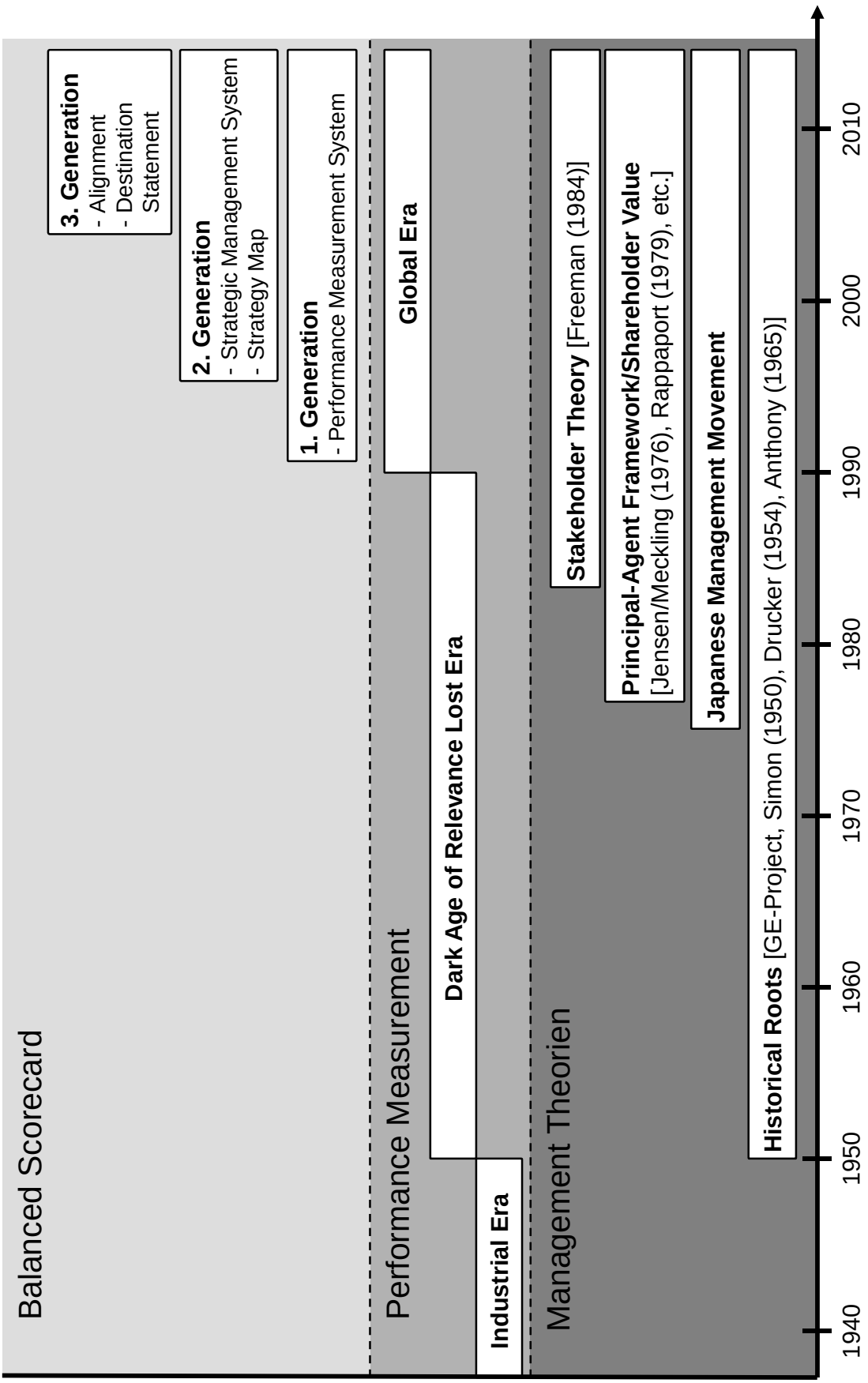

Abb. 1: Historischer Werdegang und Einflussgrößen der BSC
[Quelle: Eigene Darstellung]

Die **Industrial Era**, die zeitlich zwischen 1800 und 1950 einzuordnen ist, wurde maßgeblich durch Arbeitsteilung und die Trennung von „Hand- und Kopfarbeit“ in ausführende und dispositive Tätigkeiten geprägt.[6] Mit dem Du Pont-Schema wurde ein Kennzahlensystem entwickelt, das auf Basis des Return on Investment (ROI) die Planung standardisiert und systematisiert. Während hinsichtlich der Unternehmensentwicklung und Finanzen rein finanzielle Messgrößen herangezogen wurden, kamen bei der Kontrolle im Bereich Marketing und Beschaffung sowie nachgeordneten Bereichen und Mitarbeitern auch nicht-finanzielle Kennzahlen zum Einsatz.[7]

„*The use of top-down accounting information to control operations is the central feature*.“[8] Mit dieser Aussage beschreiben JOHNSON/KAPLAN das Hauptmerkmal des **Dark Age of Relevance Lost**. Ursache für diese Begriffswahl ist, dass seit 1925 bis Mitte der achtziger Jahre keine wesentlichen Fortschritte im Performance Measurement gemacht wurden. Zudem wandte man sich größtenteils von nicht-finanziellen Kennzahlen ab und monetäre Kenngrößen wurden in allen Bereichen für die Unternehmensplanung- und steuerung genutzt.[9]

In diese Zeitspanne, bereits ca. 40 Jahre vor der ersten Veröffentlichung zur BSC von KAPLAN/NORTON, sind die theoretischen Wurzeln der BSC einzuordnen. In den 50er Jahren startete ein **Projekt bei General Electric**, in dem Kennzahlen für dezentrale Geschäftsbereiche entwickelt werden sollten. Hierfür wurden acht Zielsetzungen ausgearbeitet, die sich aus einer finanziellen und sieben nicht-finanziellen Kennzahlen zusammensetzten. Diese stellen die Grundlage für die vier idealtypischen Perspektiven der BSC dar.[10] Zur selben Zeit trat der Begriff „Scorecard“ in Erscheinung, da sich ein Team um **SIMON** am CARNEGIE INSTITUTE OF TECHNOLOGY mit grundsätzlichen Fragestellungen des Accountings beschäftigte.[11]

Großen Einfluss auf die Entstehung der BSC hatte zudem Management by Objectives, das durch die Veröffentlichung „The Practice of Management“ von **DRUCKER**

---

6 Vgl. Johnson (1981), S. 513f. Dieser sieht zudem in der Umstellung von Stunden- zu Akkordlohn sowie der Entwicklung von einzelnen Fabriken in multidivisionalen Großbetrieben eine prägende Veränderung. Vgl. hierzu Johnson (1975), S. 186ff.

7 Vgl. Johnson/Kaplan (1992), S. 17f.

8 Johnson (1992), S. 18.

9 Vgl. Johnson (1992), S. 18f.

10 Vgl. Kaplan (2009), S. 1253f. Die Finanzperspektive wird durch „profitability (measured by residual income)“ und die Kundenperspektive aus dem „marketshare“ dargestellt. Die interne Prozessperspektive setzt sich aus den Kennzahlen „productivity“, „product leadership“ und „public responsibility“ zusammen. „Personnel development“ und „employee attitudes“ lassen sich der Wachstums- und Entwicklungsperspektive zuordnen. Das Grundprinzip der BSC wurde abgeleitet aus der These:„Balanced between short-range and long-range objectives“. Siehe zudem die dazugehörige Case Study von Lewis (1955).

11 Vgl. Kaplan (2009), S. 1254.

publik wurde. Management by Objectives verfolgt unter anderem folgende Prämisse: „*[A Manager] must know and understand the ultimate business goals, what is expected of him and why, what he will be measured against and how*."[12] Aufgrund einer zu bürokratischen und administrativen Integration wurde Management by Objectives jedoch meist nur unzureichend umgesetzt. Die Konzentration auf operative und taktische Ziele auf Geschäftsbereichsebene unterstützte diesen Aspekt zudem negativ.[13]

Das umfangreiche Rahmenkonzept der Planung und Kontrolle von **ANTHONY** lässt sich außerdem zu den historischen Wurzeln der BSC zählen. Der Autor identifiziert insgesamt drei Systeme: Strategische Planung, Managementkontrolle und operative Kontrolle. Erstgenanntes System umfasst die Schätzung von Kausalitäten zwischen Ursache und erwartetem Output. Diese Ursache-Wirkungsbeziehungen sind wesentlicher Bestandteil der BSC und kommen in Strategy Maps zum Einsatz. Bei der Kontrolle auf Management- bzw. operativer Ebene wird zum einen der Ressourceneinsatz für das Erreichen von Organisationszielen, zum anderen die operative Umsetzung einzelner Maßnahmen hinsichtlich Effektivität und Effizienz untersucht. Hierfür empiehlt er den Einsatz von monetären, aber auch nicht-finanziellen Kennzahlen.[14]

Die 1970er und 1980er Jahre wurden stark durch **japanische Managementtechniken** wie Total Quality Management, Just-in-Time und Kaizen geprägt. Während diese Methoden die Produktionssysteme in den USA und Europa veränderten, blieb das Rechnungswesen, das sich weiterhin auf kurzfristige Finanzkennzahlen fokussierte, unverändert. Um dieses Ungleichgewicht auszugleichen, sprachen JOHNSON/KAPLAN die Empfehlung aus, die bestehenden Informationssysteme zu ändern und in immaterielle Ressourcen zu investieren.[15] "*With these vital roles for planning and control information and for communication, motivation, and evaluation, the organization's management accounting system is a necessary component in the firm's strategy to achieve competitive success. An excellent management accounting system will not be itself guarantee success in today's economy – ultimately, success depends on products that meet customers' needs, on efficient production and distribution systems, and on effective marketing efforts*."[16] Besonders hinsichtlich der zeitverzögerten und nicht linearen Wirkung von Investitionen in „intangible assets" wurden Lösungen

[12] Drucker (1954), S. 129.
[13] Vgl. Kaplan (2009), S. 1255. Zum Thema Management by Objectives siehe Drucker (1954).
[14] Vgl. Anthony (1965), S. 16ff.
[15] Vgl. Johnson (1992), S. 33ff. und Kaplan (1986), S. 197f.
[16] Johnson/Kaplan (1992), S. 4.

und Methoden gesucht, da die klassischen Systeme erhebliche Defizite aufwiesen.[17] Mit dem Sammelwerk „Measures for Manufacturing Excellence“ lieferte KAPLAN weitere Ausführungen zu diesem Thema und kam zu der Erkenntnis, dass es für eine nachhaltige Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens notwendig ist, die richtige Komposition aus finanziellen und nicht-finanziellen Kennzahlen auf allen Hierarchieebenen zu schaffen und diese an ein passendes Anreizsystem zu koppeln.[18]

Jedoch setzte sich der finanzorientierte Werdegang mit der **Prinzipal-Agent-Theorie** fort. Indem die variable Entlohnung des Managements an die finanziellen Leistungen des Unternehmens gekoppelt wurde, sollten Interessenskonflikte zwischen den Shareholdern (Prinzipal) und dem Agenten gelöst werden.[19] Maßgeblichen Einfluss auf die Weiterentwicklung der Leistungsmessung in Unternehmen hatte zudem RAPPAPORT mit seinen Ausarbeitungen zum **Shareholder Value**. Auch wenn dieser eine langfristige Steigerung des Unternehmenswertes und die Maximierung des Shareholder Values über mehrere Perioden hinweg forderte, wurde das Konzept meist zur Erreichung einer kurzfristigen Gewinnmaximierung eingesetzt.[20] Daher kritisierten weiterhin zahlreiche Autoren die klassischen Kennzahlensysteme, da Investitionen in immaterielle Ressourcen aufgrund der periodenbezogenen Betrachtungsweise und den entsprechenden Anreizsystemen des Managements, kaum Beachtung fanden.[21]

Durch die Veröffentlichung „Strategic Management: A Stakeholder Approach“ von FREEMAN im Jahre 1984 fand der **Stakeholder-Ansatz** auch im Performance Measurement seinen Platz. FREEMAN bietet eine sehr weitgefasste Abgrenzung des Stakeholder-Begriffs und definiert diesen als: „*A stakeholder in an organization is any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization´s objectives.*“[22] Grundlegend lassen sich jedoch fünf Anspruchsgruppen identifizieren, die sich aus den Mitarbeitern und Zulieferern (Process Stakeholders) sowie den Abnehmern, Shareholdern und der Gemeinschaft (Environmental Stakeholders) zusammensetzen.[23] Durch dieses Konzept kann eine ganzheitlichere Unternehmensmission definiert werden, die über die kurzfristige Maximierung des Shareholder-

[17] Vgl. Johnson/Kaplan (1992), S. 230, 254ff.
[18] Vgl. Kaplan (1990), S. 11.
[19] Vgl. zum Thema Prinzipal-Agent-Theorie Jensen/Meckling (1976), Harris/Raviv (1979), Holmström (1979) und Grossman/Hart (1983).
[20] Vgl. Rappaport (1995).
[21] Vgl. Johnson/Kaplan (1992), S. 230, 254ff., Neely/Gregory/Platts (1995), Müller-Stewens (1998), S. 37ff.
[22] Freeman (1984), S. 46.
[23] Vgl. Atkinson/Waterhouse/Wells (1997), S. 27.

Value hinausgeht. Explizite und implizite Beziehungen können dadurch besser gepflegt und entsprechende Interessen der Stakeholder in der strategischen Planung berücksichtigt werden. Dies führt zu einer nachhaltigen Wertschöpfung, die alle drei Dimensionen der CSR umfasst.[24]

Mit der Performance Pyramide entwickelten 1988 LYNCH/CROSS eines der ersten Performance Measurement Systeme[25] und läuteten damit die **Global Era** ein. Ziel zahlreicher Autoren war es, neuartige Performance Measurement Systeme zu modellieren, die die Defizite der bisher bestehenden Kennzahlensysteme beseitigen und einen nachhaltigen Unternehmenserfolg fördern. So wurden neben dem Quantum Performance Measurement-System[26], dem Performance Measurement Framework[27] und dem stakeholderorientierten Ansatz Performance Prism[28] zahlreiche Konzepte erarbeitet.[29]

Im Jahre 1990 entwickelten KAPLAN/NORTON zusammen mit zwölf US-amerikanischen Unternehmen die **BSC**. Intention dieser einjährigen Studie war es, ein Performance Measurement System zu bilden, „*that gives top managers a fast but comprehensive view of the business*."[30] Zu den weiteren Zielen zählten die Verringerung der Defizite in der Transformation der Strategie in operative Maßnahmen[31] und die Überschreitung von Grenzen klassischer finanz- und vergangenheitsorientierter Kennzahlensystemen.[32]
Mit der Veröffentlichung „The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance" aus dem Jahr 1992 stellten KAPLAN/NORTON das Grundgerüst der BSC vor – die **1. Generation**. Da die BSC jedoch größtenteils als Kennzahlensystem fungierte

[24] Vgl. Kaplan (2009), S. 1267ff. Zum Thema CSR siehe Porter/Kramer (2007) und Meyer/Waßmann (2011).
[25] Vgl. Cross (1988), Cross/Lynch (1988) und Lynch/Cross (1995).
[26] Siehe hierzu Hronec (1993).
[27] Siehe hierzu Fitzgerald et al. (1991). Bei diesem Konzept handelt sich um eine wissenschaftlich theoretische Ausarbeitung. Alle anderen genannten Ansätze wurden in der Praxis entwickelt.
[28] Siehe hierzu Neely/Adams/Kennerley (2002).
[29] Vgl. Einen Überblick über weitere Performance Measurement Systemen liefert Schreyer (2007), S. 59, Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 390ff.
[30] Kaplan/Norton (1992), S. 71.
[31] Vgl. o.V. (1997). Ergebnis der Studie war, dass für 90% der befragten Unternehmen ein klares und aktionsorientiertes Strategieverständnis ein maßgeblicher Erfolgsfaktor ist, jedoch nur weniger als 10% aller Mitarbeiter eine exakte, inhaltliche Vorstellung der Unternehmensstrategie haben.
[32] Vgl. Kaplan/Norton (1992), S. 71.

und offene Fragen bezüglich der operativen Umsetzung der Strategie bestanden, wurde diese von einigen Autoren kritisiert.[33]

Um diese Schwächen zu beseitigen, folgten Publikationen, die sich gezielt mit der strategischen Planung befassten und die BSC als Managementsystem zeigten. Die **2. Generation** wurde zudem um die Strategy Map erweitert, ein Hilfsmittel, das die Darstellung von Ursache-Wirkungsbeziehung vereinfacht und visualisiert. Somit kann z. B. eine konkrete Verknüpfung intangibler Ressourcen der Lern- und Entwicklungsperspektive mit den strategischen Zielen vorgenommen und die „strategic readiness" geprüft werden.[34]

Diesbezüglich wurde bei der **3. Generation** ein weiteres Hilfsmittel entwickelt – das „Destination Statement". Darunter wird folgendes verstanden: „*A description, ideally including quantitative details, of what the organization (or part of organization managed by the balanced scorecard user) is likely to look like at an agreed future date*."[35] Mit Hilfe dieser Zielfestlegung und der Strategy Map kann das Management besser über zukünftige Ziele diskutieren und ein strategisches Gesamtkonzept ausarbeiten.[36] Zudem tritt bei multidivisionalen Großunternehmen das Problem auf, dass die für die Geschäftsbereiche entwickelten BSC´s kaskadiert und unabhängig voneinander eingesetzt werden. Zahlreiche Publikationen gingen diesem Aspekt nach und geben Empfehlungen, um sowohl die „corporate strategy", als auch die Beziehungen und Ausrichtung zu wichtigen externen Partnern zu fördern.[37]

Im Folgenden wird nun auf die BSC als Kennzahlensystem und als strategisches Managementsystem eingegangen.[38]

---

[33] Vgl. Lawrie/Cobbold (2004), S. 612ff. Siehe Kapitel 2.2 „BSC als Kennzahlensystem", Kaplan/Norton (1992), Kaplan/Norton (1993).

[34] Siehe Kapitel 2.3 „BSC als strategisches Managementsystem", Kaplan/Norton (1996a), Kaplan/Norton (1996b), Kaplan/Norton (2000), Kaplan/Norton (2001a) und Kapitel 3.3.1 „Ursache-Wirkungsbeziehungen", Kaplan/Norton (2004b).

[35] Lawrie/Cobbold (2004), S. 618.

[36] Vgl. Lawrie/Cobbold (2004), S. 616ff.

[37] Vgl. Kaplan/Norton (2006).

[38] Neben der Untergliederung in Generationen nach Lawrie/Cobbold bieten Ahn (2003), S. 120f., Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003) und Bible/Kerr/Zanini (2006) weitere Einteilungsmöglichkeiten.

2.2 BSC als Kennzahlensystem

Die BSC als Kennzahlensystem wird definiert als: „*Set of measures that gives top managers a fast but comprehensiv view of business. The balanced scorecard includes financial measures that tell the results of actions already taken. And it complements the financial measures with operational measures […] that are the drivers of the future financial performance.*"[39] Aus der unternehmensspezifischen Strategie werden strategische Teilziele abgeleitet und mit vergangenheitsorientierten Ergebniskennzahlen (lagging indicators) und Leistungstreibern (leading indicators) verknüpft. „Leading indicators" zeichnen sich dadurch aus, dass sich deren Wirkung erst in der Zukunft bemerkbar macht.[40]

Anders als klassische Kennzahlensysteme integrieren KAPLAN/NORTON diese Indikatoren in eine Finanz-, Kunden-, interne Prozess- sowie Lern- und Entwicklungsperspektive (s. Abb. 2).[41]

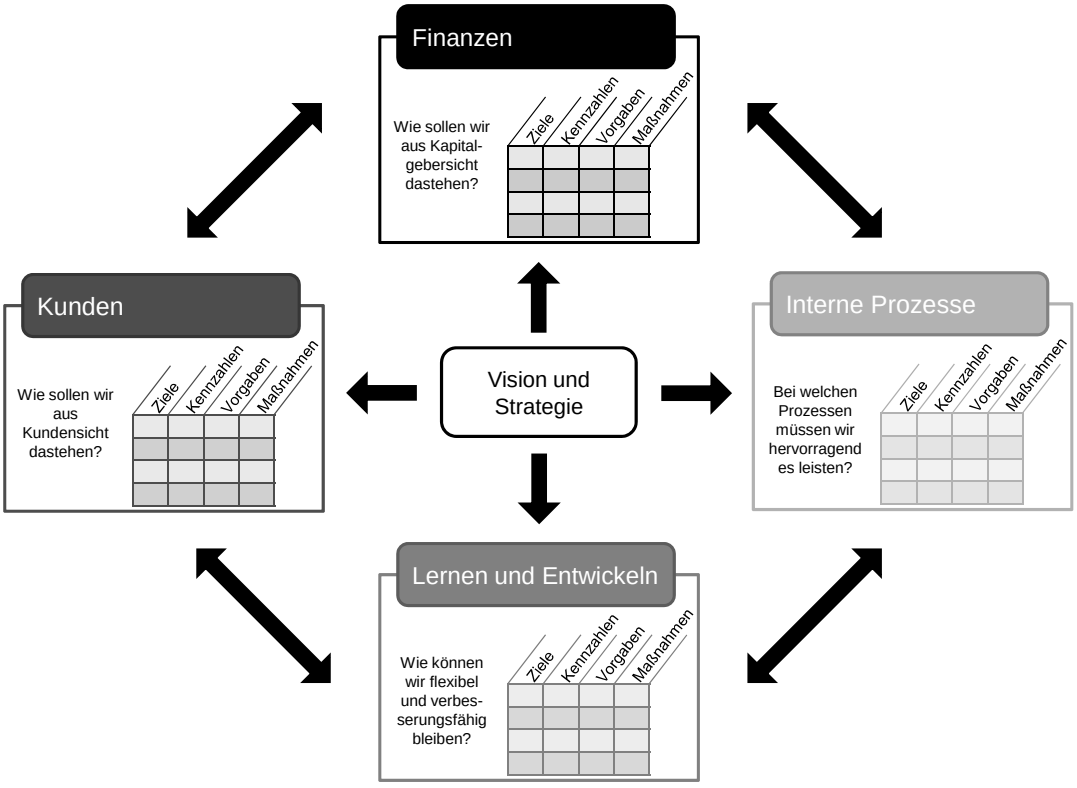

Abb. 2: Balanced Scorecard als Kennzahlensystem
[Quelle: Kaplan/Norton (1996b), S. 9.]

[39] Kaplan/Norton (1992), S. 71.
[40] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 31f und 149ff.
[41] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 24ff.

Die **finanzwirtschaftliche Perspektive** verbindet die Unternehmensstrategie mit grundsätzlichen monetären Rentabilitätszielen. Dazu zählen z. B. Periodengewinne, Economic Value Added (EVA), Kapitalrendite und weitere Größen der Investitionstheorie. Diese Scorecard kann auch als Grundlage ganzer Konzepte herangezogen werden. So kann beispielsweise auch der Shareholder Value Ansatz in der BSC Anwendung finden. Dazu müssen die relevanten wertorientierten Kennzahlen in die Finanzperspektive integriert und die jeweiligen Früh- und Spätindikatoren Bestandteil der anderen Perspektiven werden.[42] Des Weiteren dienen die finanziellen Leistungen als Endziele für die übrigen Dimensionen. Kausalketten führen somit zu den finanziellen Kennzahlen und werden von diesen grundlegend determiniert.[43] Zudem hat die gegenwärtige Phase des Geschäftslebenszyklus eines Unternehmens Einfluss auf die Auswahl der Kennzahlen. KAPLAN/NORTON unterscheiden zwischen einer Wachstums-, Reife- oder Erntephase, die unterschiedliche Steuerungsgrößen besitzen.[44]

Eine eindeutige Definition der Zielkunden und -segmente sowie der entsprechenden kundenspezifischen Wünsche und Bedürfnisse ist die Grundlage für die **Kundenperspektive.** Darauf aufbauend können zielgerichtet strategische Maßnahmen erarbeitet und mit passenden Kennzahlen verkettet werden. Diese setzen sich aus sogenannten Kernkennzahlen, wie z. B. Marktanteil, Kundenaquisition, Kundentreue, Kundenzufriedenheit und Kundenrentabilität zusammen, die jedoch auf die unternehmensspezifischen Zielsegmente abgestimmt werden müssen.[45] Aufgabe des Managements ist es, dem Kunden ein Nutzenbündel anzubieten, das in der subjektiven Wahrnehmung des Käufers besser als ein vergleichbares Konkurrenzprodukt angesehen wird. Nur so ist es möglich, die für die Erreichung der finanziellen Ziele notwendigen Umsätze zu generieren.[46]

Eine weitere Perspektive ist die **interne Prozessperspektive**. „*In the internal-business-process perspective, executives identify the critical internal processes in which the organization must excel*."[47] Dabei werden solche Abläufe in den Fokus gestellt, welche den größten Einfluss auf eine effiziente und effektive Realisierung der

[42] Speziell zum Thema BSC und Shareholder Value-Konzept vgl. Körnert/Wolf (2007), S. 133ff.
[43] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 47ff.
[44] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 51ff., Der Geschäftslebenszyklus kann sich auch auf einzelne Geschäftsbereiche, Produktlinien oder Produkte/Projekte beziehen.
[45] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 63ff.
[46] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 73ff. Nach Kaplan/Norton setzt sich ein Wertangebot aus Produkt- und Serviceeigenschaften, Kundenbeziehungen, Image und Reputation zusammen.
[47] Kaplan/Norton (1996b), S. 26.

Kundenbedürfnisse und der Unternehmensziele haben. Ein maßgeblicher Unterschied zu anderen strategischen Controlling-Tools besteht darin, dass es sich nicht um eine Optimierung bestehender Prozesse handelt, sondern um die Entwicklung neuer, innovativer Verknüpfungen von Ressourcen und Wertaktivitäten im Geschäftssystem bzw. im Geschäftsmodell.[48]

Im Gegensatz zu PORTER verwenden KAPLAN/NORTON ein generisches Wertkettenmodell, das sich aus den drei Teilbereichen Innovations-, Betriebs- und Kundendienstprozess zusammensetzt. Dieses Modell umfasst somit alle primären Wertaktivitäten der Wertekette nach PORTER und integriert im Innovationsprozess zusätzlich die unterstützende Aktivität Technologie-Entwicklung.[49] Wesentlicher Unterschied zur Wertekette besteht darin, dass es sich um einen Prozess handelt, der an den Anfang und das Ende die Kundenwünsche setzt. Dadurch wird ersichtlich, dass die Prozessperspektive der Zielerreichung der Kundenperspektive dient.

In der **Lern- und Entwicklungsperspektive** wird eine weitere Anspruchsgruppe aus dem Stakeholder Ansatz behandelt: die Mitarbeiter. Aufgrund der zunehmenden Bedeutung des Personals wird diese unter anderem auch als Mitarbeiterperspektive bezeichnet.[50] Primäre Zielsetzung der Scorecard ist die langfristige Sicherung von Wachstum, die durch eine stetige Verbesserung der Faktoren Personal, Informationstechnik und Organisation gewährleistet wird. Kontinuierliche Investitionen in die genannten Faktoren haben zur Folge, dass eine Unternehmung ihr Innovationspotenzial verbessert und nachhaltig ihre Effizienz und Effektivität steigert. Somit ist die Lern- und Entwicklungsperspektive das Fundament für die anderen Perspektiven und hat maßgeblichen Einfluss auf die Erreichung der langfristigen Unternehmensziele.[51] Grundlegend setzt sich diese Perspektive aus den Teilbereichen Personal, Informationstechnologie und Organisation zusammen. Während für den Bereich Personal allgemeine Wirkungskennzahlen, wie z. B. Mitarbeiterzufriedenheit, Firmentreue, Training und Ausbildung herangezogen werden, lässt sich die Informationstechnologie bevorzugt an technischen Kennzahlen evaluieren, welche das System, Daten und verschiedene Subsysteme betreffen. Eine enge Bindung zur informalen Organisation besteht zum dritten Faktor – der Organisation. Kultur, Führung, Anpassung und

[48] Vgl. Kaplan/Norton (1998), S. 89ff., Schumpeter (1997), Porter (2000).
[49] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 96ff.
[50] Vgl. Friedag/Schmidt (2001), S. 163ff. Ursprünglich verwendeten Kaplan/Norton den Begriff „Innovations- und Wissensperspektive“ (vgl. Kaplan/Norton (2009)). Weitere Bezeichnungen lauten „Potenzialperspektive“ vgl. Ahn (2003). Vgl. zudem Kreutzer/Merkle (2008), S. 65ff.
[51] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 126f.

Teamarbeit sind entsprechend genutzte Messgrößen.[52] Bezüglich der Managementaufgaben der „Functions of the Executive“ nach BARNARD zeigen sich hier einige Parallelen, auf die jedoch in dieser Arbeit nicht weiter eingegangen wird.[53]

„*The scorecard brings together, in a single management report, many of the seemingly disparate elements of a company's competitive agenda […] and managing for the long term*.“[54] Dabei fungiert die BSC als strukturierter Rahmen, der wesentliche Kennzahlen in den vier Perspektiven bündelt. Jedoch soll die BSC nicht als starre Zwangsjacke interpretiert werden, da Kennzahlen und Perspektiven unternehmensspezifisch ausgewählt und ausgestaltet werden können.[55]

2.3 BSC als strategisches Managementsystem

Im nächsten Schritt entwickelten KAPLAN/NORTON aus dem ausbalancierten Kennzahlensystem ein strategisches Managementsystem, das maßgeblich bei Problemen zwischen Strategieformulierung und -implementierung helfen soll. Die Autoren identifizieren dabei vier verschiedene Barrieren.[56]

Da zum einen nur 7% der mittleren und unteren Managementebene die Strategie inhaltlich erfassen, liegt es in der Aufgabe des Unternehmens die **Visions- und Strategiebarriere** zu überwinden und ein strategisches Verständnis bei den Mitarbeitern zu erreichen.[57]

Zum anderen bestehen erhebliche Defizite bei der Ausgestaltung der Entlohnung. Es gilt daher die **Anreizbarriere**[58] zu überwinden, da z. B. bei weniger als 10% der oben genannten Managementebene die Entlohnung an die langfristige Strategie gekoppelt ist.[59] Diese mangelnde Integration der strategischen Zielsetzung führt sich auch in der Ressourcenallokation und Budgetierung fort. Demnach schaffen es nur 40% der Unternehmen die **Ressourcenbarriere** zu überwinden, indem sie gezielt die Strategie in die operative Planung einbeziehen.[60] Somit wird die langfristige, strategische Entwicklung, die als kontinuierlicher Prozess anzusehen ist, gestört. Dieser

[52] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 129ff. und Kaplan/Norton (2004a).
[53] Vgl. Barnard (1982).
[54] Kaplan/Norton (1992), S. 73.
[55] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 34.
[56] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 193ff.
[57] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 193f. und Kaplan/Norton (2001a), S. 193ff.
[58] Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 362f. Im Gegensatz zu Kaplan/Norton nennen die Autoren diese „menschliche Barriere“.
[59] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 194f. und Kaplan/Norton (2001a), S. 209ff.
[60] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 195f.

negative Effekt wird durch die **Managementbarriere** verstärkt. Durch ein zeitaufwändiges Tagesgeschäft und die Konzentration auf kurzfristige, taktische Maßnahmen wird die nachhaltige, strategische Unternehmensentwicklung vernachlässigt. Dies zeigt sich zum Beispiel darin, dass bei 85% der Manager der monatliche Zeitaufwand für strategische Themen weniger als eine Stunde beträgt.[61] Um diese Hürden zu überwinden, umfasst die BSC als strategisches Managementsystem vier Phasen, die im Folgenden erläutert werden (s. Abb. 3).

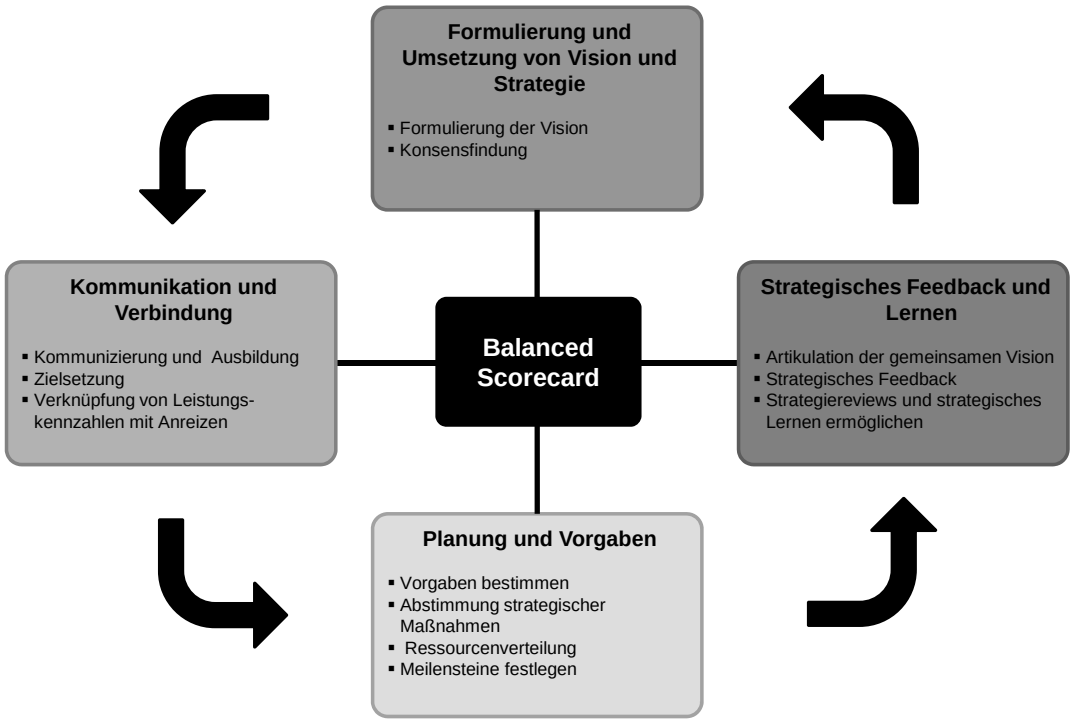

Abb. 3: Balanced Scorecard als strategisches Managementsystem
[Quelle: Kaplan/Norton (1998), S. 10.]

Grundvoraussetzung für die Phase der **Formulierung und Umsetzung von Vision und Strategie** ist es, dass das Management über eine konsistente und homogene Definition der meist abstrakten Vision verfügt. Aus dieser werden für die einzelnen Geschäftsbereiche in sich homogene, strategische Ziele abgeleitet und anhand von quantifizierbaren Messgrößen konkretisiert.[62] Dabei ist darauf zu achten, dass die Kennzahlen über die verschiedenen Perspektiven hinweg in Ursache-Wirkungs-Beziehungen gebracht werden.[63] Diese Kausalitäten können in sogenannten Strategy

[61] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 196ff. und Kaplan/Norton (2001a), S. 243ff.
[62] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 10ff.
[63] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 147ff., Kaplan/Norton (1996a), S. 84f.

Maps grafisch dargestellt werden und bieten somit einen einheitlichen Rahmen für die strategische Umsetzung.[64]

Der Einsatz von Strategy Maps ist zudem in der Phase der **Kommunikation und Verbindung** von Vorteil. Dieser Schritt ist entscheidend dafür, ob das strategische und operative Management Hand in Hand agieren oder isoliert voneinander gehandhabt werden. Dabei können durch verschiedene Aktivitäten gleich drei Barrieren überwunden werden. Die Visions- und Strategiebarriere verringert sich durch „communication and educating". Dabei sind speziell die Mitarbeiter zu berücksichtigen, die für die operative Umsetzung zuständig sind und die strategische Stoßrichtung noch verinnerlichen müssen. Dies vereinfacht die Integration der operativen Zielvorgaben im täglichen Geschäft und unterstützt bei der Bewältigung der Ressourcenbarriere. Des Weiteren betrifft die Verknüpfung nicht nur diesen Bereich, sondern die Zielvorgaben sind zudem an das Anreizsystem zu koppeln. Somit geben die unternehmerischen Ziele einen kognitiven Rahmen vor, der Einfluss auf die individuellen Bedürfnisse der Mitarbeiter nimmt.[65] Dies hat zur Folge, dass die Anreizbarriere reduziert wird.[66]

Verglichen mit dem kybernetischen Controllingsystem ist die strategische Planung beendet und in der Phase der **Planung und Vorgabe** werden finanzielle sowie nichtfinanzielle Ressourcen verteilt und mit entsprechend langfristigen Zielwerten belegt. Diesbezüglich sollten besonders ehrgeizige finanzielle Ziele, sogenannte „strech targets", formuliert werden. Diese Vorgaben verpflichten Unternehmen herausragende Maßnahmen zu erarbeiten, um Kundenwünsche zu identifizieren, die internen Werttreiber zu optimieren und innerhalb der Potenzialperspektive die Innovationsfähigkeit zu fördern. Mit Hilfe von Meilensteinen sind zudem die auf drei bis fünf Jahre angelegten Planwerte in Teilziele zu untergliedern, um frühzeitig Abweichungen zu erkennen.[67]

Treten dennoch Divergenzen bei der strategischen Realisierung auf, können diese in der Phase des **Strategischen Feedbacks und Lernens** behoben werden. Die BSC nutzt hierzu nicht nur das Feedback, um Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Werten kurzfristiger Meilensteine zu erkennen. Vielmehr werden neben dieser operativen Lagebesprechung auch strategische Unregelmäßigkeiten beachtet. In der sogenannten strategischen Lagebesprechung werden sowohl interne als auch externe An-

[64] Vgl. Kaplan/Norton (2000), S. 169f., Kaplan/Norton/Horváth (2004) und siehe Kapitel 3.3.1.
[65] Vgl. Huff (1990), S. 41.
[66] Vgl. Kaplan/Norton (1996a), S. 80ff.
[67] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 13f. und Kaplan/Norton (1996a), S. 82f.

nahmen auf Umsetzbarkeit und Validität geprüft. Somit können frühzeitig Anpassungen bei der Strategie und den operativen Zielvorgaben getätigt werden.[68] Durch dieses Feedforward wird eine lernende Organisation geschaffen, die sich im Sinne des „douple-loop"-Lernens entwickelt. Grundvoraussetzung ist jedoch, dass die Mitarbeiter ein strategisches Grundverständnis verinnerlicht haben.[69] KAPLAN/NORTON sehen darin „*the most innovative and most important aspect of the entire scorecard management process*."[70]

2.4 Kritische Analyse der Balanced Scorecard

Im Hinblick auf die kritische Betrachtung der BSC gibt es zwei extreme Positionen: Zum einen die Gruppe der Befürworter, die sich nur auf die Vorteile des holistischen Managementkonzeptes beziehen und keine kritische Beurteilung vornehmen. Zum anderen wird das Konzept als „alter Wein in neuen Schläuchen"[71] abgewertet. Die Gruppe der Kritiker sieht die BSC als kurzlebigen Modetrend und daher ist eine genauere Untersuchung in deren Augen nicht notwendig. Beide Sichtweisen sind skeptisch zu betrachten, da eine neue Kombination und Verknüpfung aus bewährten Managementkonzepten durchaus zusätzliche Erkenntnisse und Potenziale aufweisen können. Dennoch ist diesbezüglich eine kritische Analyse notwendig.[72]

Konkret beziehen sich die Kritikpunkte der BSC auf Probleme bei der Strategiekonkretisierung, der Kommunikation, dem strategischen Lernen, dem Managementprozess sowie der Budgetierung und Kontrolle. Durch zahlreiche Publikationen wird versucht, diese Problemfelder anhand konzeptioneller Weiterentwicklungen oder gezielter Modifizierungen einzelner Aspekte zu lösen.[73]

Aus diesem Grund werden in Kapitel 3 grundlegende Elemente der BSC aufgearbeitet und kritisch begutachtet. Da zum Teil an der BSC bemängelt wird, dass einige Stakeholder nicht genügend in das Konzept einbezogen werden, sind Weiterentwicklungen der BSC, die sich dieser Problematik widmen, ein weiterer Bestandteil des folgenden Kapitels.

---

[68] Vgl. Kaplan/Norton (2008), S. 41ff.
[69] Vgl. Kaplan/Norton (1996a), S. 83ff.
[70] Kaplan/Norton (1996b), S. 15.
[71] Ballweiser (1998), S. 5.
[72] Vgl. Bernhard (2003), S. 22f., Kiunke (2005), S. S.7f.
[73] Vgl. Ahn (2003), S. 153ff.

3 Akzeptanz, Nutzung und Weiterentwicklungen der BSC

Nachdem in Kapitel 2 das Konzept der BSC aus theoretischer Sicht vorgestellt wurde, ist das Ziel dieses Kapitels, einen Überblick über die Akzeptanz der BSC in der Praxis und den Nutzungsgrad in den Unternehmen zu geben. Im Folgenden wird auf einzelne Teilaspekte und Modifizierungen der BSC eingegangen. Die in dieser Arbeit genutzten Veröffentlichungen zielen meist darauf ab, erfolgskritische Faktoren der BSC zu analysieren, Schwachpunkte der BSC zu identifizieren und entsprechende Lösungsvorschläge zu unterbreiten.

3.1 Implementierungsstand der BSC in Deutschland

Nachdem in Deutschland Ende der neunziger Jahre das Konzept der BSC in der Forschung und Praxis seinen Platz gefunden hat, sind zahlreiche Publikationen zu diesem Thema erschienen.[74] Auch bezüglich des Implementierungsstandes wurden einige Studien durchgeführt, die jedoch kein einheitliches Bild über die Nutzung in Deutschland geben können. Die Spanne der Unternehmen, die eine BSC einsetzen, beläuft sich dabei von 7% bis 46%. Eine Auflistung der Studien, die den Implementierungsstand im deutschsprachigen Raum analysieren, bietet Tab. 1.

Tab. 1: Verbreitung der BSC im deutschsprachigen Raum
[Quelle: Eigene Darstellung]

Autoren	Legende: ○ Annahme - keine Angaben	Horváth/Gleich (1998)	Tieke/Landgraf (1999)	Perlitz (1999)	Brunner (1999)	Speckbacher/Bischof (2000)	Günther/Grüning (2002)	Brabänder/Hilcher (2001)	PwC (2001)	Gehrke/Horváth (2002)	Sandt (2004)	Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003)	Tomschi et al. (2002)	Töpfer/Lindstädt/Förster (2002)	Henschel (2003)	Zdrowomylsaw/Eckern/Meißner (2003)	Eicker/Kress/Lelke (2005)	Lingnau/Henseler/Jonen (2004)	Rautenstrauch/Müller (2006)	Schachner/Speckbacher/Wentges (2006)	Berens/Püthe/Siemes (2005)	Henschel/Bischoff (2006)
Allgemeines	n	84	130	93	70	93	181	159	129	49	254	174	-	194	266	-	108	116	188	205	213	303
	Rücklaufquote in %	3,4	26	11	-	93	19,2	-	64,5	24,5	10,6	87	25	-	16	36	9	17,5	12	14	15	17
	BSC Implementierung in %	8	27	17	33	19	31	16	46	24	7	26	38	17,2	13	39	33	19	19	35	25	16
Problemfelder	Verzerrung bei Auswahl		●		●											●					●	
	Geringe Rücklaufquote	●		●			●	●			●				●		●	●	●		●	●
	Operationalisierung	●	○	○	○		●	●	○	●	●		●	●	●	●	●	●			●	●

[74] Vgl. Weber (2000), S. 5., Bach (2006), S. 298.

Ursache dieser inkonsistenten Ergebnisse lassen sich auf drei Problemfelder der Studien zurückführen. „*Most previous studies suffer from methodological shortcomings like a bias with respect to the selected companies, los response rates or unreliable estimates. Accordingly, the findings are quite different and often incoherent*."[75] Aufgrund einer gezielten Selektion der Studienteilnehmer ist eine repräsentative Evaluierung der Studienergebnisse nur schwer durchzuführen. Während andere Studien versuchen dieses Problem durch Zufallsstichproben verschiedener Grundgesamtheiten zu lösen, wird deren Aussagekraft meist durch eine **geringe Rücklaufquote** geschmälert. Dies führt zur selben Problematik, die durch eine **Verzerrung bei der Auswahl der Untersuchungsteilnehmer** eintritt.
Durch die zahlreichen Ausgestaltungsmöglichkeiten der BSC als Kennzahlensystem, als strategisches Managementsystem oder auch als Komposition beider Ansätze, ist wegen mangelnder Angaben zur **Operationalisierung** nur eine verwässerte Interpretation der Ergebnisse möglich.[76]

Vergleicht man die hier aufgelisteten Studien, stechen die Arbeiten von SPECKBACHER/BISCHOF und SPECKBACHER/BISCHOF/PFEIFFER heraus, da diese nur geringe Defizite hinsichtlich der Grundgesamtheit, der Rücklaufquote und bei der Operationalisierung aufweisen. Daher ist es nicht verwunderlich, dass zahlreiche Veröffentlichungen auf diesen Studien und den erlangten Erkenntnissen aufbauen. Dazu zählen unter anderem SCHACHNER/SPECKBACHER/WENTGES[77], aber auch die Ausarbeitung von MATLACHOWSKY bezüglich der BSC-Typen sowie die Arbeit von KUNZ, in der organisationales Lernen analysiert wird.[78]

3.2 Erklärungsansätze für den Implementierungsstand der BSC

Ziel dieses Kapitels ist es, Erklärungsansätze aus den zahlreichen internationalen, empirischen Veröffentlichungen aufzuzeigen, die sich der Thematik BSC widmen. Grundsätzlich wird hierzu die sehr übersichtliche Untergliederung von MATLACHOWSKY verwendet und dessen Erkenntnisse um aktuelle Ergebnisse er-

[75] Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), S. 362.
[76] Vgl. Matlachowsky (2008), S. 56.
[77] Vgl. Schachner/Speckbacher/Wentges (2006).
[78] Vgl. Matlachowsky (2008), Kunz (2009).

gänzt.[79] Die Unterteilung erfolgt anhand der Ausrichtung der Untersuchungen in kontingenztheoretische und nutzungsorientierte Untersuchungen. Zudem werden wichtige Barrieren und Erfolgsfaktoren der BSC-Implementierung vorgestellt.

3.2.1 Kontingenztheoretische Untersuchungen

Aufbauend auf kontingenztheoretischen Untersuchungen werden Kontextfaktoren gesucht, die hinsichtlich der Nutzung einer BSC maßgeblichen Einfluss auf die Effizienz haben. Da sich diese sehr auf die spezifischen Gegebenheiten einer Organisation beziehen, werden sie auch als situative Ansätze bezeichnet.[80]

Bezüglich des Einsatzes dieser Technik zum Thema BSC sind jedoch nur sehr wenige Publikationen zu finden.[81] Insgesamt lassen sich diese Untersuchungen hinsichtlich der Kontextfaktoren Unternehmensgröße, Branchenzugehörigkeit, Strategie und sonstiger weiterer Faktoren unterteilen.

Unternehmensgröße

Einige Studien belegen, dass zwischen der Unternehmensgröße und der Nutzung einer BSC ein positiver Zusammenhang besteht. Große Unternehmen setzen somit im Vergleich zu kleineren Firmen vermehrt eine BSC ein.

So konnten SPECKBACHER/BISCHOF/PFEIFFER einen signifikanten Einfluss zwischen diesen beiden Faktoren feststellen[82] und das Ergebnis von HOQUE/JAMES aus dem Jahre 2000 bestätigen. Diese Studie besitzt jedoch nur wenig Aussagekraft über die Verwendung der BSC hinsichtlich strategischer Ziele, Kausalketten und gezielter Maßnahmen, da bei der Operationalisierung Defizite vorzufinden sind. Ebenso kritisch ist die Festlegung eines Signifikanzniveaus von 10%, das CHENHALL jedoch als akzeptabel bezeichnet.[83] Aufbauend auf der suboptimalen Operationalisierung von HOQUE/JAMES konnte in einer Studie von MAIGA/JACOBS kein signifikanter Zusammenhang zu der Kontrollvariable Unternehmensgröße ausgemacht werden. Diesbezüglich ist jedoch zu sagen, dass gezielt Firmen selektiert wurden und zum größten Teil kleinere bis mittlere Unternehmen an der Studie teilnahmen.[84] Somit ist zudem

[79] Vgl. Matlachowsky (2008), S. 55f.
[80] Vgl. Kieser/Kubicek (1976), S. 35ff.
[81] Vgl. Chenhall (2003), S. 130f.
[82] Vgl. Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), S. 374.
[83] Vgl. Hoque/James (2000), S. 9ff., Chenhall (2005), S. 408f.
[84] Vgl. Maiga/Jacobs (2003), S. 293f. Der Fokus der Studie liegt auch bei der Integration von Activity-Based Costing in die BSC und nutzt die Unternehmensgröße als Kontrollvariable.

mit einer Verzerrung der Ergebnisse zu rechnen. Eine Erkenntnis von TÖPFER/LINDSTÄDT/FÖRSTER ist, dass „*große Unternehmen […] die BSC bereits doppelt so häufig (24%) in der Anwendung wie mittelgroße Unternehmen (11%) [haben]*."[85] Weitere Angaben und Informationen zu dieser Untersuchung sind jedoch nicht zu finden.[86] Auch wenn die Studie von LINGNAU/HENSEL/JONEN ähnliche Defizite aufweist, könnten diese jedoch eine signifikante Korrelation zwischen dem Einsatz der BSC und der Unternehmensgröße feststellen.[87]

Trotz zahlreicher methodischer Mängel einiger Studien, kann ein positiver Zusammenhang zwischen der Nutzung einer BSC und der Unternehmensgröße verzeichnet werden. Eine Begründung liegt beispielsweise darin, dass besonders Großunternehmen zur Kontrolle und Koordination der Organisation ein leistungsfähiges Performance Measurement System benötigen.[88]

Branchenzugehörigkeit

Neben der Unternehmensgröße untersuchen die Studien von SPECKBACHER/BISCHOF/PFEIFFER und LINGNAU/HENSELER/JONEN auch die Korrelation zwischen Branchenzugehörigkeit und dem BSC-Einsatz. Auch wenn bei der erstgenannten Untersuchung der Branche „Consumer/Retail" eine geringfügige Signifikanz zugesprochen werden kann, konnte kein Einfluss bei den anderen Branchen identifiziert werden.[89] Zum selben Ergebnis kam die zweite Studie, die mit Hilfe eines Pearson χ^2-Tests für die Branchen Sachleister und Nicht-Sachleister keinen signifikanten Unterschied bei der Nutzung der BSC entdeckte.[90]

Somit konnten bei beiden Studien kein signifikanter Zusammenhang zwischen der Branchenzugehörigkeit und der Nutzung einer BSC ermittelt werden. Bezüglich der Bewertung dieses Ergebnisses ist anzumerken, dass es sich bei der Branchenzugehörigkeit um einen nicht gebräuchlichen Kontextfaktor in der Controllingforschung handelt. Zudem kann eine modifizierte Kategorisierung der Branchen zu anderen Rückschlüssen führen.

---

85 Töpfer/Lindstädt/Förster (2002), S. 80.
86 Vgl. Töpfer/Lindstädt/Förster (2002).
87 Vgl. Lingnau/Henseler/Jonen (2004), S. 29f.
88 Vgl. Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), S. 373, Chenhall (2005), S. 148f.
89 Vgl. Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), S. 375. Weitere Branchen sind Automobile/Transport, Banks/Financial Service, Chemicals/Pharmacy, Construction, Insurance, Machinery/Industry, Software/Technology, Utilities/Telecommunication.
90 Vgl. Lingnau/Henseler/Jonen (2004), S. 28f. Zu der Gruppierung "Sachleister" zählen Automobile, Basic Resources, Chemicals, Construction, Consumer Cyclical, Food/Beverages, Industrial, Machinery, Pharma/Healthcare Technology.

Strategie

Der Kontextfaktor Strategie unterliegt einer besonderen Interpretation, da „*Strategie streng genommen keinen Teil des Kontextes, sondern ein Mittel zur Beeinflussung der Umwelt darstellt*."[91] Vielmehr wird untersucht, welche Management Kontrollsysteme hinsichtlich ihrer Ausgestaltung und Wirkung am geeignetsten zu Strategietypen passen. Dabei wird auf Ausarbeitungen von MILES/SNOW, PORTER oder auch GUPTA/GOVINDARAJAN zurückgegriffen.[92]

CHENHALL/LANGFIELD-SMITH nutzen die generischen Strategietypen nach PORTER und clustern ihre untersuchten Unternehmen bezüglich Kostenführerschaft und Differenzierung. Die Autoren testen die Annahme, dass durch die Kundenperspektive Unternehmen, welche die Differenzierungsstrategie verfolgen, die BSC effizienter nutzen. Dieser Zusammenhang konnte jedoch nicht bestätigt werden, da auch Unternehmen der Kostenführerschaft erfolgreich mit der BSC arbeiten.[93]

Die Strategietypen „Prospectors", „Analyzers", „Defenders" und „Reactors" nach MILES/SNOW werden in einer Studie von HENDRICKS/MENOR/WIEDMANN genutzt. Die Autoren stellen die Hypothese auf, dass „Prospectors" und „Analyzers" stärker von einer BSC profitieren. Dies wird darin begründet, dass diese Unternehmen flexibler, innovativer sind und zudem vermehrt zukunftsorientierte, nichtfinanzielle Kennzahlen nutzen. „*We found that BSC adoption was significantly associated with strategy: firms that followed a Prospector or Analyzer strategy were more likely to adopt the BSC than other firms*."[94] Die Ergebnisse dieser Studie sind jedoch mit Vorsicht zu betrachten, da hinsichtlich des Signifikanzniveaus und der Operationalisierung nur mangelhafte Angaben gemacht werden.

Eine andere Herangehensweise machen sich OLSON/SLATER zunutze. Diese versuchen anhand spezifischer Kennzahlen der BSC-Perspektiven Rückschlüsse auf den Strategietyp des Unternehmens zu ziehen. Dazu werden die Strategytypen „Prospectors", „Analyzers", „Low-Cost Defenders" und „Differentiated Defenders" verwendet.[95] Ergebnis der Studie ist, dass der Nutzungsgrad einzelner Perspektiven der BSC hinsichtlich des vorliegenden Strategietyps der Unternehmens variiert und somit ein

---

[91] Matlachowsky (2008), S. 60.

[92] Vgl. Miles/Snow (2008), Porter (2008), Gupta/Govindarajan (1984). Einen Literaturüberblick bietet zudem Chenhall (2003), S. 150f.

[93] Vgl. Chenhall/Lengfield-Smith (1998), S. 252ff. Kritik an dieser Studie kann darin geäußert werden, dass nur ein Indikator (Nutzung der BSC) für die Operationalisierung verwendet wurde und die Einschätzung der Leistung auf der subjektiven Wahrnehmung der Befragten basiert.

[94] Hendricks/Menor/Wiedman (2004), S. 4.

[95] Vgl. Walker/Ruekert (1987). Bei den Strategietypen handelt es sich um eine Modifizierung der Typologie nach Miles/Snow.

Zusammenhang besteht. Aufgrund fehlender Informationen zur Stichprobe und der Auswertung sowie der Intensitätsmessung anhand spezieller Kennzahlen, wird das Modell der BSC nur zum Teil erklärt.[96]

Trotz einiger Einschränkungen der Studien lässt sich abschließend sagen, dass ein Zusammenhang zwischen Strategietyp und dem Einsatz einer BSC identifiziert werden kann. Besonders bei innovativen und flexiblen Unternehmen, wie den „Prospectors", lässt sich eine mehrheitliche und intensivere Nutzung nachweisen.[97]

Sonstige Kontextfaktoren

Da die zusätzlichen Kontextfaktoren nur in einer Studie Verwendung finden und folglich keine Vergleichsmöglichkeit besteht, werden diese gesondert in diesem Abschnitt behandelt. Dabei handelt es sich um die **Lebenszyklusposition** und die Marktposition in der Studie von HOQUE/JAMES. Diese testen die Hypothese, dass Unternehmen mit Produkten aus der Einführungs- und Wachstumsphase vermehrt die BSC als Controllinginstrumente verwenden, als Unternehmen mit Produkten aus der Reife und Sättigungsphase, die eher zu klassischen Kennzahlensystemen greifen. Unter Berücksichtigung der Schwächen der Studie wird diesbezüglich ein signifikanter Zusammenhang identifiziert. Dies konnte jedoch nicht hinsichtlich der **Marktposition** bestätigt werden. „*The results provide no support for the positive association between a strong market position and a greater reliance on BSC.*"[98] Die Vermutung, dass Unternehmen mit schwacher Marktposition kreativer und anpassungsfähiger sind, musste verworfen werden.[99] Während HENDRICHS/MENOR/ WIEDMAN den BSC-Nutzern einen signifikanten positiven Zusammenhang mit der **Umweltsicherheit** zuordnen, können sie dies hinsichtlich der **Investitionen in immaterielle Vermögensgegenstände** nicht nachweisen. Letztgenannter Sachverhalt kann zum Teil darin begründet sein, dass eine konservative Bemessung von immateriellen Vermögensgegenständen zu einer Unterbewertung dieser führt.[100]

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass zwischen dem BSC-Einsatz und den Kontextfaktoren Umweltunsicherheit und Produkten, die sich in den ersten zwei Lebenszyklusphasen befinden, ein Zusammenhang besteht. Bezüglich der Marktposition

[96] Vgl. Olsen/Slater (2002), S. 12ff.
[97] Vgl. Hendricks/Menor/Wiedman (2004), S. 4., Olsen/Slater (2002), S. 15.
[98] Hoque/James (2000), S. 11.
[99] Vgl. Hoque/James (2000), S. 9ff. Die Marktposition wird in diesem Fall als Marktanteil am Gesamtmarkt interpretiert.
[100] Vgl. Hendricks/Menor/Wiedman (2004), S. 5.

und den immateriellen Vermögensgegenständen konnte jedoch keine Korrelation aufgezeigt werden.

3.2.2 Barrieren und Erfolgsfaktoren der BSC-Implementierung

Ausgehend von zahlreichen Veröffentlichungen, die den Implementierungsprozess der BSC analysieren, wurden Barrieren und Erfolgsfaktoren identifiziert, die maßgeblich für den Erfolg bzw. Misserfolg verantwortlich sind. Aufgrund des großen Umfangs dieses Themengebiets, der über den zu erklärenden Rahmen dieser Ausarbeitung gehen würde, folgt in diesem Teilkapitel eine prägnante Zusammenfassung der Ergebnisse.

Barrieren

Eine systematische Einordnung der Barrieren, die bei einer Implementierung eines Controllinginstruments auftreten können, bietet PARVIS-TREVISANY/SCHÄFFER (s. Abb. 4). Diesbezüglich wird zwischen einer Projekt- und einer Anwenderebene unterschieden. Erstgenannte Ebene betrachtet das Implementierungsprojekt und analysiert daher **individuelle Barrieren** des Projektteams und dazugehörige **externe Barrieren**. In der Anwendungsebene hingegen werden solche Barrieren identifiziert, die nach der Implementierung auftreten. Bestandteil dieses Bereiches sind individuelle interne Probleme der Anwender im Tagesgeschäft sowie damit verbundene externe Modellbarrieren. Beide individuellen internen Modellbarrieren werden von Präferenz- und Fähigkeitsdifferenzen determiniert.

Bei den **korporativen internen Modellbarrieren** handelt es sich um Differenzen innerhalb der Organisation, die aufgrund von unterschiedlichen Normen, Wert- und Moralvorstellungen auftreten können.[101]

[101] Vgl. Parvis-Trevisany (2006), S. 92ff.

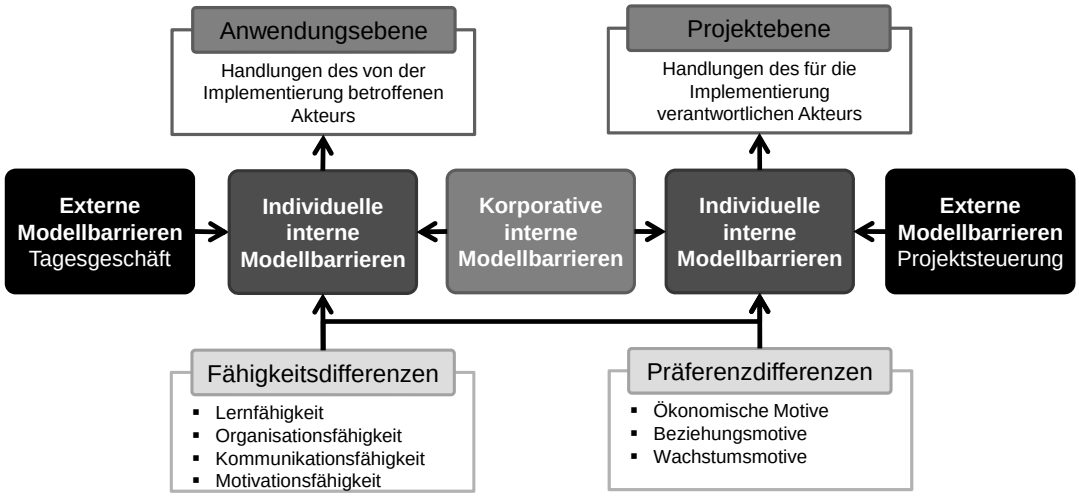

Abb. 4: Barrierentypologie der BSC-Implementierung
[Quelle: In Anlehnung an (Parvis-Trevisany/Schäffer2006, S. 75.)]

Diese Typologie verwendet MATLACHOWSKY und wendet sie auf die BSC an. Die Auswertung der zahlreichen Studien ergibt, dass besonders interne Modellbarrieren der Anwendungs- und Projektebene sowie der korporativen Barrieren bei der Implementierung auftreten.[102]

Erfolgsfaktoren

Neben den Barrieren lassen sich zudem Erfolgsfaktoren identifizieren, die meist aus Praxiserfahrungen abgeleitet werden. Tabelle 2 bietet einen komprimierten Überblick über verschiedene Veröffentlichungen und Ergebnisse zu diesem Thema. Erfolgskritische Aspekte werden dabei in der Planung einer BSC-Einführung, der Mitarbeiterakzeptanz, der Unterstützung durch das Management sowie in der Integration von Planungs-, Anreiz- und IT-Systemen gesehen. Natürlich können diese Erkenntnisse bei der Implementierung einer BSC hilfreiche Unterstützung bieten, jedoch ist diesen eine begrenzte Aussagekraft zuzuordnen.[103]

[102] Eine ausführliche Ausarbeitung der Veröffentlichungen und Fallstudien bietet Matlachowsky. Vgl. Matlachowsky (2008), S. 66ff.
[103] Vgl. Matlachowsky (2008), S. 80f.

Tab. 2: Erfolgsfaktoren der BSC-Implementierung
[Quelle: Matlachowsky (2008), S. 81f.]

Beitrag	Vorgehen	Erfolgsfaktoren
Bodmer/Völker (2000)	Benchmarking von 5 BSC-Anwendern	▪ Strategie-Check: Workshops zur Bestimmung strategischer Ziele ▪ Verständnis des Geschäftsmodels: Einsatz von Prozessmodellen bzw. Heuristiken zur Identifikation von Kausalzusammenhängen ▪ Kennzahlenfestlegung: Auswahl valider, nachprüfbarer, beeinflussbarer, klar definierbarer Kennzahlen, für die sinnvolle Zielwerte definierbar sind ▪ Einführungsprojekt: Pilotprojekt ▪ Breite Umsetzung: breite Implementierung und DV-Integration ▪ Verstetigung: Integration in Informationsprozesse, Geschäftsprozesse und Leistungsbewertungssystem
Venkatraman/Gering (2000)	Abgeleitet aus Praxiserfahrung	▪ Make the strategy explicit: The organization´s strategy must be made explicit and made to form the basis for the scorecard ▪ Choose the measures: The performance measures must be aligned with the strategy and the relations between the measures be clearly understood ▪ Define and refine: Performance measures must be put into place so that the scorecard becomes the language of the company ▪ Deal with people: Above all, people and change management must be properly managed
Weber/Schäffer (2000a)	Abgeleitet aus Praxiserfahrung	▪ Planung der BSC-Einführung: Umgang und Ziele ▪ Hierarchieübergreifende Projektunterstützung: Top Management und Process Owner ▪ Auswahl des Piloten und schneller erster Erfolg ▪ Unternehmenskultur und Veränderungsbereitschaft ▪ Besetzung des BSC-Teams: Perspektivenvielfalt, Teamgröße und Konstanz ▪ Kommunikation: Kontinuität und Offenheit ▪ Externe Unterstützung: Objektivität und Wissenstransfer
Olve et al. (2004)	Abgeleitet aus Praxiserfahrung	▪ Strategy maps: Visualize and communicate strategy ▪ Dialogues: Decide on situations to use BSC ▪ Roles: Consciously assign responsibilities and roles ▪ Interfaces: Choose philosophy on BSC-interfaces ▪ Incentives: Design appropriate incentive system ▪ IT solution: Be critical toward IT solutions
Richardson (2004)	Abgeleitet aus Praxiserfahrung	▪ Understand that the BSC is part of a bigger process that starts with strategy ▪ Senior leadership involvement is critical! ▪ Start with a clear vision for your BSC ▪ Maximize BSC utilization by fully deploying it at all levels of the organization ▪ Communicate – Communicate – Communicate! ▪ Extend the BSC and make it “the way we work”
Pandey (2005)	Abgeleitet aus Praxiserfahrung	▪ Top management commitment and support ▪ Determining the critical success factors (CSF) ▪ Translate CSFs into measureable objectives (metrics) ▪ Linking performance measures to rewards ▪ Installing a simple tracking system ▪ Creating and linking the BSC at all levels of the organization ▪ Setting up a sound organizational communication system to harness advantages of the BSC ▪ Linking strategic planning, BSC, and budgeting process for better allocation of resources
Lawson/Stratton/ Hatch (2006)	Online Befragung (n= 382)	▪ Linking strategic planning and scorecarding system ▪ Buy-in from employees and management ▪ Executive sponsorship ▪ Deploying for the right reasons ▪ Optimal automation

3.2.3 Nutzungsorientierte Untersuchungen

Neben den Untersuchungen der Kontingenztheorie oder Veröffentlichungen, die sich auf die Identifikation von Barrieren und Erfolgsfaktoren konzentrieren, lassen sich zudem Studien zusammenfassen, die den Nutzungsgrad der BSC im Einsatz beurteilen. Die empirischen Arbeiten analysieren dabei sowohl den Beitrag der BSC als Kennzahlen- sowie Managementsystem, als auch die Auswirkungen des BSC-Einsatzes hinsichtlich des Unternehmenserfolgs. Im Folgenden wird eine kurze Zusammenfassung der nutzungsorientierten Studien vorgenommen, die in Tab. 3 aufgelistet sind.

Tab. 3: Zusammenfassung der nutzungsorientierten Untersuchungen
[Quelle: Eigene Darstellung]

Autoren	* Experiment	Lipe/Salterio (2000)	Lipe/Salterio 2002)	Banker/Chang/Pizzini (2004)	Malina/Selto (2001)	Chenhall (2005)	Wong-On-Wing et al.(2007)	Ittner/Larcker/Meyer (1997)	Ittner/Larcker/Meyer (1997)	Hoque/James (2000)	Ittner/Larcker/Randall (2003)	Davis/Albright (2004)	Lingnau/Henseler/Jonen (2004)
All-gem.	n	58	78	480	1	80	68	1	1	66	140	9	116
	Rücklaufquote in %	*	*	*		40	*			35	23,3	(*)	17,5
Fokus	BSC als Kennzahlensystem	●	●	●									
	BSC als Managementsystem				●	●	●	●					
	Unternehmenserfolg								●	●	●	●	●

Nutzung der BSC als Kennzahlensystem

In Kapitel 2.2 wurde bereits die BSC als Kennzahlensystem vorgestellt sowie das Konzept und die vier idealtypischen Perspektiven erläutert. Dieser Ansicht der BSC widmen sich einige Studien und analysieren, ob der Einsatz der BSC zu einer genaueren Beurteilung der unternehmerischen Lage und verbesserten Entscheidungen führt. Konträr zu dieser positiven Wirkung wird angemerkt, dass Nutzer aufgrund einer BSC-Implementierung eine größere Anzahl von Kennzahlen und Informationen verwenden können[104] und dadurch Fehlinterpretationen und -entscheidungen auftre-

[104] Vgl. Malmi (2001), S. 210, Lipe/Salterio (2002), S. 531, Hoque (2003), S. 563.

ten. Diese sogenannten „judgemental effects“ lassen sich auf die limitierten kognitiven Fähigkeiten der Nutzer zurückführen und verursachen eine Informationsüberlastung.[105]

In einer ersten Studie von LIPE/SALTERIO konnte herausgefunden werden, dass Kennzahlen, die sich spezifisch auf einzelne Geschäftsbereiche beziehen, eher unterbewertet und zweitrangig behandelt werden. Diesen nicht-finanziellen Messgrößen wird im Vergleich zu bereichsübergreifenden, meist finanziellen Kenngrößen, weniger Aufmerksamkeit geschenkt. Die Autoren sehen die Ursache in der kognitiven Beschränkung der Vorgesetzten darin, dass diese ihre Entscheidungen auf vergleichbare Leistungen stützen und folglich „*simplifying desicion strategies that are affected by task characteristics*“[106] nutzen.[107]

In einem zweiten Experiment im Jahr 2002 konnten LIPE/SALTERIO nachweisen, dass eine systematische Einordnung von Kennzahlen in die vier Perspektiven im Gegensatz zu einer unsystematischen Auflistung der selben Kennzahlen ohne Bezug zu den Scorecards zu einer signifikant besseren Beurteilung der Messgrößen führt. Eine Gruppierung der Kennzahlen sowie eine Einordnung in die jeweilige Perspektive haben somit Einfluss auf die Evaluierung von Leistungen. Schlussfolgerung dieses Ergebnisses ist, dass die BSC der Informationsüberlastung entgegenwirkt und eine unterstützende Wirkung bei der Bewertung zahlreicher Kennzahlen hat.[108]

Aufbauend auf diesen Arbeiten untersuchen BANKER/CHANH/PIZZINI, auf welchen Aspekten die Entscheidungen von Managern basieren. Diese unterscheiden zwischen strategischen Kennzahlen, nicht mit der Strategie verbundenen oder allgemeinen Messgrößen. Ein Ergebnis der Studie ist, dass ein signifikant stärkerer Gebrauch von strategischen Kennzahlen vorliegt, wenn umfangreiche, detaillierte Erkenntnisse über die Strategie des Geschäftsbereichs vorhanden sind. Liegen keine solchen Informationen vor, werden vermehrt allgemeine und nicht bereichsspezifische Leistungszahlen verwendet. Damit eine BSC erfolgreich implementiert wird und Ursache-Wirkungsbeziehungen wirkungsvoll eingesetzt werden, ist es notwendig, dass das Management zwischen den Perspektiven und den Managementebenen differenzieren.[109]

[105] Vgl. Ittner/Larcker (1998), S. 226, Lipe/Salterio (2000), S. 283f.
[106] Lipe/Salterio (2000), S. 297.
[107] Vgl. Lipe/Salterio (2000), S. 293ff.
[108] Vgl. Lipe/Salterio (2002), S. 531ff.
[109] Vgl. Banker/Chang/Pizzini (2004), S. 20ff.

Nutzung der BSC als Managementsystem

Neben der Betrachtung als Kennzahlensystem wird in einigen Studien die BSC als Managementsystem beurteilt. Wie bereits in Kapitel 2.3 erläutert, setzt sich das Managementsystem aus vier Phasen zusammen. Diesbezüglich lassen sich insgesamt vier Studien finden, die den Managementprozess der BSC analysieren. In einer Einzelfalluntersuchung kommen MALINA/SELTO zu folgendem Ergebnis: „*In at least one corporate setting, the BSC does present significant opportunities to develop, communicate, and implement strategy*."[110] Diese Wirkung tritt jedoch nur ein, wenn Voraussetzungen wie ein Kommunikationsmuster und ein einheitliches Verständnis über Kennzahlen und Benchmark erfüllt werden.[111]

CHENHALL untersucht in einer explorativen Studie die Nutzung von strategischen Performance Measurement Systemen und die daraus resultierenden Wirkungen. Insgesamt lässt sich sagen, dass der Einsatz eines solchen Systems, das die Wertschöpfungskette abbildet und mit der unternehmensspezifischen Strategie und operativen Maßnahmen verknüpft ist, eine indirekte Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit mit sich bringt. Unterschiede der Effektivität zwischen BSC und anderen Performance Measurement Systemen lassen sich jedoch nicht machen.[112]

Bezüglich des strategischen Feedbacks und Lernens identifizieren WONG-ON-WING ET AL. Problemfelder bei der BSC als Managementsystem. In ihrem Experiment mit 68 MBA-Studenten identifizieren sie große Unterschiede bei der Evaluierung einer Geschäftseinheit mit schlechter Performance durch einen Manager und seinem Vorgesetzten. Diese Abweichung führen die Autoren darauf zurück, dass hinsichtlich der Strategie Unterschiede beim Verständnis und Wissen vorliegen und somit nur begrenzt der Prozess des organisationalen Lernens besteht.[113]

Ein ähnliches Resultat liefert die Studie von ITTNER/LARCKER/MEYER, die die Effektivität eines BSC-basierten Entlohnungssystems analysieren. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass keine Verbesserung des Verständnisses der Strategie und der Organisationsziele durch die BSC erreicht wurde. Vielmehr wurde durch die zunehmende Anzahl an Kennzahlen die Strategieimplementierung gestört.[114]

---

[110] Malina/Selto (2001), S. 74f.

[111] Vgl. Malina/Selto (2001), S. 74ff. Bezüglich der Studie ist anzumerken, dass das Unternehmen keine Ursache-Wirkungsketten verwendet und daher BSC-Typ I darstellt (siehe Kapitel 3.3).

[112] Vgl. Chenhall (2005), S. 413ff.

[113] Vgl. Wong-On-Wing et al. (2007), S. 373ff.

[114] Vgl. Ittner/Larcker/Meyer (1997), S. 28ff. Bei der Beurteilung der Studie ist kritisch anzumerken, dass nur eine kurze Zeitspanne von 9 Monaten zwischen den Befragungen vorliegt und keine Aussagen über die Kommunikation der Strategie vor der BSC Implementierung gemacht werden kann.

Implementierung der BSC und Unternehmenserfolg

Nur wenn durch die Implementierung eines Controllinginstrumentes eine Verbesserung des Unternehmensergebnisses erreicht wird, kann diese Maßnahme als rational bezeichnet werden. Auch hinsichtlich der Einführung einer BSC analysieren einige Studien diese Erfolgswirkung.[115]

Die zuletzt genannte Studie von ITTNER/LARCKER/MEYER untersucht diesbezüglich die Erfolgswirkung einer BSC-Einführung. Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, dass sich durch die Implementierung der BSC nicht-finanzielle Kennzahlen verbessert haben. Die stärkere Fokussierung auf diese Art von Messgröße führte jedoch zu einer Verschlechterung der kurzfristigen finanziellen Kennzahlen.[116]

Die Studie von HOQUE/JAMES kann einen signifikant positiven Zusammenhang zwischen BSC-Nutzung und dem Unternehmensergebnis aufzeigen.[117] In einer Untersuchung von DAVIS/ALBRIGHT werden 9 Filialen einer US-Bank in zwei Gruppen aufgeteilt. Während in einer Gruppe keine Veränderungen vorgenommen werden, wird bei allen Teilnehmern der zweiten Gruppe das Konzept der BSC eingeführt. Innerhalb des Untersuchungszeitraums von zwei Jahren lag die Performance einer speziellen Auswahl von Kennzahlen bei den BSC-Nutzern signifikant über der Leistung der Filialen ohne BSC.[118]

Keinen signifikanten Zusammenhang zwischen der BSC und der Umsatzrendite können hingegen LINGNAU/HENSELER/JONEN feststellen. Kritisch ist jedoch anzumerken, dass die Beurteilung des Unternehmenserfolgs auf der subjektiven Einschätzung der Befragten basiert.[119]

Während ITTNER/LARCKER/RANDALL zwischen nicht-finanziellen Kennzahlen und der Aktienrendite eine positive Korrelation entdecken, kann dies bei der Nutzung einer BSC und der Aktienrendite sowie dem Umsatzwachstum nicht gesagt werden. Ein zu intensiver Einsatz der BSC führt hingegen zu einer Verschlechterung des Return on Assets (ROA).[120]

[115] Vgl. Kron/Parvis-Trevisany/Schäffer (2004), S. 5ff.
[116] Vgl. Ittner/Larcker/Meyer (1997), S. 30ff.. Die Ergebnisse sind wie bereits zuvor angesprochen als kritisch anzusehen.
[117] Vgl. Hoque/James (2000), S. 9f.
[118] Vgl. Davis/Albright (2004), S. 136ff.
[119] Vgl. Lingnau/Henseler/Jonen (2004), S. 30ff.
[120] Vgl. Ittner/Larcker/Randall (2003), S. 725ff.

Aufgrund der widersprüchlichen Erkenntnisse und einiger methodischer Defizite der einzelnen Studien kann keine eindeutige Aussage über die Implementierung einer BSC und dem Unternehmenserfolg gemacht werden.[121]

3.3 Typen der BSC-Anwendung und dazugehörige Erkenntnisse

Bei der Nutzung einer BSC wird nicht immer das maximale Potential ausgeschöpft.[122] Somit wird die BSC nur zum Teil als Managementtool eingesetzt, das eine gezielte Strategieumsetzung verfolgt. Daher kommt in vielen Fällen die BSC nur als Kennzahlen- oder IT-System zum Einsatz.[123]

In der Studie von SPECKBACHER/PFEIFFER/BISCHOF wird dieser evolutionäre Prozess genauer untersucht. Als Ergebnis konnte festgehalten werden, dass Unternehmen die BSC in drei unterschiedlichen Ausprägungen nutzen. **Typ I BSC** verwendet finanzielle und nicht-finanzielle Kennzahlen und kann somit als multidimensionales Kennzahlensystem bezeichnet werden. Bei **Typ II BSC** wird diese Grundstruktur gezielt um Ursache-Wirkungsbeziehungen erweitert und lässt somit eine sachlogische Ableitung der Strategie zu. Durch die Integration eines geeigneten Zielvereinbarungs- und Anreizsystems wird das ganze Potenzial der **BSC in Typ III** genutzt. Die Befragung ergab zudem, dass nur 29% der BSC-Nutzer eine BSC als Managementsystem nutzen. Hingegen verwenden die Hälfte der BSC-Anwender eine „Minimum-Standard BSC“ von Typ I.[124] Eine Zusammenfassung der Ergebnisse bietet Abb. 5. Insgesamt kann dieses Ergebnis durch die Studie von SCHACHNER/SPECKBACHER/WENTGES bestätigt werden, die mit Hilfe desselben Untersuchungsdesigns mittelständische Unternehmen des deutschsprachigen Raums befragen.[125] In einer fallstudienbasierten Arbeit von MATLACHOWSKY kann zudem aufgezeigt werden, dass es sich bei den BSC-Typen nicht nur um evolutionäre Weiterentwicklungen bis hin zum Managementsystem handelt. Vielmehr konnte innerhalb der sechs Fallstudien nachgewiesen werden, dass Rückentwicklungen des Implementierungsstandes vorzufinden waren. Dies wurde durch das Management jedoch nicht als Misserfolg angese-

[121] Hinsichtlich einer ausführlichen Darstellung der Defizite und Kritikpunkte der einzelnen Studien vgl. Matlachowsky (2008), S. 90ff.
[122] Vgl. Kaplan/Norton (2001b), S. 94ff.
[123] Vgl. Weber/Radtke/Schäffer (2006), S. 18f.
[124] Vgl. Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), S. 362ff.
[125] Vgl. Schachner/Speckbacher/Wentges (2006), S. 605ff.

hen, da durch diese Veränderung ein besserer, unternehmensspezifischer Handlungsrahmen entstand.[126]

Um gezielt Problemfelder der zwei Entwicklungsstufen zu erkennen, folgen nun eine Analyse von Ursache-Wirkungsbeziehungen (Typ II) und die Integration von Anreizsystemen (Typ III).

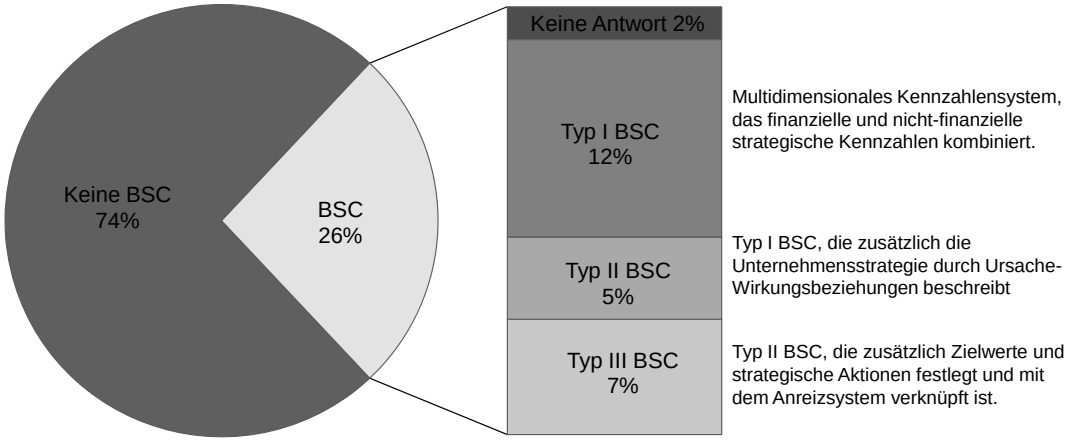

Abb. 5: Implementierungsstand und BSC-Typen (2003)
[Quelle: Daten entnommen aus Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), S. 373.]

3.3.1 Ursache-Wirkungsbeziehungen

„*A strategy is a set of hypotheses about cause and effect. The measurement system should make the relationships (hypotheses) among objectives (and measures) in the various perspectives explicit so that they can be managed and validated*."[127] Somit besitzt die BSC nach KAPLAN/NORTON die Aufgabe, verschiedene Kausalitäten zwischen Leistungstreibern und Ergebniskennzahlen aufzuzeigen und in eine hierarchische Ordnung zu bringen. Somit unterstützt die BSC bei der Operationalisierung der Strategie.[128] Diese Fähigkeiten entsprechen den sachlich-inhaltlichen und institutionalen Dimensionen, die durch die Kausalketten abgedeckt werden.[129] Somit werden sowohl langfristige als auch kurzfristige Zielsetzungen verfolgt und erfolgskritische, operative und strategische Faktoren miteinander verknüpft.[130]

[126] Vgl. Schäffer/Matlachowsky (2008), S. 220ff., Matlachowsky (2008), S. 101ff.
[127] Kaplan/Norton (1996b), S. 30.
[128] Vgl. Kaplan/Norton (2009), S. 7f., Weber/Schäffer (1998), S. 351.
[129] Vgl. Wall (2001), S. 66f. Die sachlich-inhaltliche Dimension umfasst die strukturellen Beziehungen verschiedener Prämissen als Basis für Entscheidungen. Die institutionale Dimension offenbart die Zusammenhänge im Sinne der Organisationsstruktur und möglicher Synergieeffekte. Des Weiteren kann die personale Dimension dazu gezählt werden, die sich auf die Verknüpfung mit Anreizsystemen beschäftigt. Siehe hierzu Kapitel 3.3.2.
[130] Vgl. Bruhn (1998), S. 162.

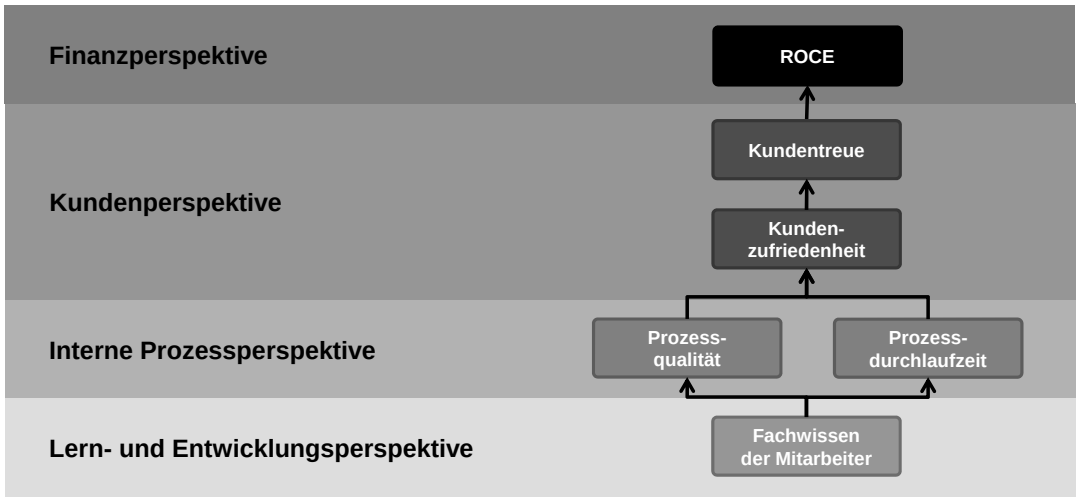

Abb. 6: Ursache-Wirkungskette in der BSC
[Quelle: In Anlehnung an Kaplan/Norton (1998), S. 29.]

Insgesamt lassen sich vier Gruppen von Ursache-Wirkungsbeziehungen unterscheiden:

- **Horizontale und vertikale Ursache-Wirkungsbeziehungen:**
  Während horizontale Kausalketten Verknüpfungen der Frühindikatoren und Ergebniskennzahlen darstellen, determinieren vertikale Ursache-Wirkungsbeziehungen nicht nur eine, sondern mehrere Perspektiven.[131] In Abb. 6 ist eine klassische vertikale Kausalkette abgebildet, die verschiedene Perspektiven miteinander verbindet.

- **Lineare und nicht-lineare Ursache-Wirkungsbeziehungen**
  Neben einzelnen Kausalitäten innerhalb der BSC können auch Hypothesen, die durch das Management aufgestellt wurden, linearen oder nicht linearen Charakter besitzen. Hinsichtlich der Messung zahlreicher nicht linearer Beziehungen sind Regressions- oder Korrelationsanalysen nicht mehr nutzbar.[132]

- **Generische und spezifische Ursache-Wirkungsbeziehungen**
  Aufgrund empirischer und theoretischer Erkenntnisse ist die Wirkung von generischen Ursache-Wirkungsbeziehungen erwiesen und allgemein anerkannt. Somit können diese unabhängig vom Unternehmenstyp und der Branche zur An-

[131] Vgl. Schmidt (2003), S. 158. Eschenbach/Haddad verwenden synonym dazu Intra-Ursache-Wirkungs-Gefüge und Inter-Ursache-Wirkungs-Gefüge. Vgl. Eschenbach/Haddad (1999), S. 85f.
[132] Vgl. Schmidt (2003), S. 159.

wendung kommen. Spezifische Kausalketten hingegen besitzen keinen allgemeingültigen Beweis ihrer Wirkung.[133]

- **Wechselseitige und unidirektionale Ursache-Wirkungsbeziehungen**
  Kausalketten können zudem hinsichtlich ihrer Wirkungsweise komplementären bzw. konkurrierenden Charakter besitzen. Während unidirektionale Ursache-Wirkungsbeziehungen ein übergeordnetes Ziel gleichermaßen positiv bzw. negativ beeinflussen, konkurrieren die wechselseitigen Kausalitäten bei unidirektionalen Ursache-Wirkungsbeziehungen und müssen daher bestmöglich ausbalanciert werden.[134]

Die Identifizierung der verschiedenen Ursache-Wirkungsbeziehungen in einem Unternehmen stellt ein großes Komplexitätsproblem dar.[135] KAPLAN/NORTON versuchen dieses Problem zu minimieren, indem sie empfehlen, maximal 25 strategische Zielvorgaben zu entwickeln.[136] Jedoch handelt es sich hierbei nicht nur um einfache Probleme, die sich durch lineares Denken lösen lassen. Vielmehr gilt es komplizierte und komplexe Probleme zu meistern, für die ein vernetztes ganzheitliches Denken im Sinne von PROBST/GOMEZ notwendig ist.[137] Dieser Ansatz kann methodisch mit der BSC verknüpft und mit Hilfe einer Strategy Map dargestellt werden.[138]

Die **Strategy Map** (siehe Abb. 7) liefert „*eine einheitliche und konsistente Beschreibung der Strategie und ermöglicht die Schaffung und das Management von Kennzahlen. Somit stellt die Strategy Map die (bisher) fehlende Verbindung zwischen Formulierung und Realisierung einer Strategie her*."[139] In der strategischen Landkarte werden alle essenziell wichtigen Wertschöpfungsaktivitäten abgebildet und über Ursache-Wirkungsbeziehungen zu einem einzigartigen Netzwerk von Werttreibern verknüpft. In dieser visuellen Darstellung der Strategie kann kontrolliert werden, ob zwischen den Kennzahlen und Aktivitäten der Perspektiven ein strategischer Fit be-

[133] Vgl. Horváth/Kaufmann (1998), S. 43.
[134] Vgl. Schmidt (2003), S. 159.
[135] Vgl. Wall (2000), S. 213f.
[136] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 162.
[137] Vgl. Probst/Gomez (1993), S. 5ff., Gomez/Probst (1993), S. 25ff.
[138] Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 51. Die Autoren gehen davon aus, dass die Strategy Map eher lineare, unidirektionale Kausalitäten abbildet und sehen daher den holistischen Ansatz von Probst/Gomez als überlegen an. Diese Ansicht kann hinsichtlich der Ausführung von Kaplan/Norton bekräftigt werden, die meist diese Kausalketten verwendet werden, vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 31, 72, 111, 113, 129, 152, 160.
[139] Kaplan/Norton/Horváth (2004), S. 9.

steht, der einen nachhaltigen Wettbewerbsvorteil generiert.[140] KUDERNATSCH spricht diesbezüglich von einer Verknüpfung von operativen und strategischen Kennzahlen zu einer „**Theorie of the Business**".[141] Somit unterstützt die Strategy Map bei der Reduktion der Komplexität, bei der Kommunikation der Strategie und führt zu einer Verbesserung des strategischen Verständnisses in allen Hierarchieebenen.[142]

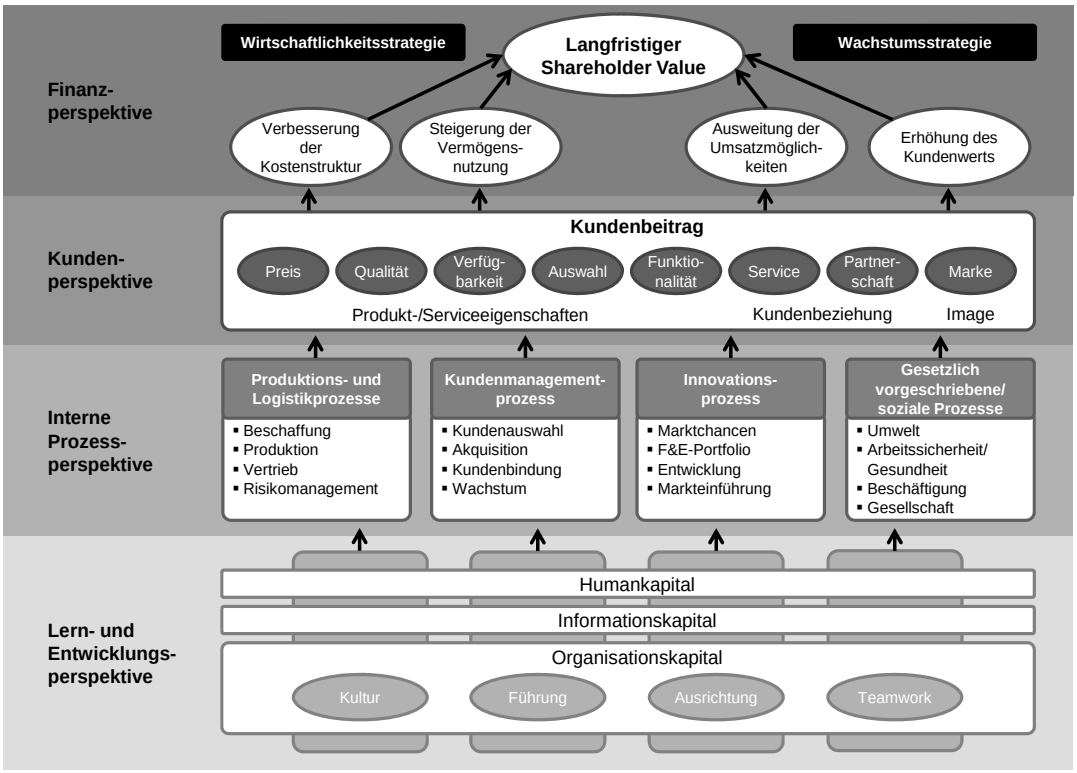

Abb. 7: Elemente der Strategy Map
[Quelle: In Anlehnung an Kaplan/Norton/Horváth (2004), S. 10.]

Aufgrund einer „*gap between the empirical world and the theory developed in the balanced scorecard*"[143] herrscht rege Diskussion hinsichtlich der Ursache-Wirkungsbeziehungen.

Auf der einen Seite wird eher der logische, praktische Weg gesucht, wie ihn KAPLAN/NORTON mit Hilfe ihrer Fallbeispiele gehen bzw. der in zahlreichen qualitativen Studien genutzt wird. Es wird daher eine zielgerichtete Erarbeitung von Hypothesen durch einen Diskurs innerhalb des Managements befürwortet.[144] Eine übertriebene statistische Analyse wird als problematisch angesehen und eine sachlogische Ableitung der Kausalitäten vorgeschlagen.[145] Dies spiegelt sich auch in der Praxis

[140] Vgl. Kaplan/Norton/Horváth (2004), S. 291ff., Kaplan/Norton (2000)
[141] Vgl. Kudernatsch/Arminger (2001), S. 24f.
[142] Vgl. Brabänder/Hilcher (2001), S. 259., Horváth/Kaufmann (1998), S. 46f.
[143] Norreklit (2000), S. 77.
[144] Vgl. Weber/Schäffer (2000b), S. 8f.
[145] Vgl. Weber (2004), S. 265f., Horváth & Partners (2004), S. 60ff.

wider, in der größtenteils auf Basis von Plausibilitätsüberlegungen die Ursache-Wirkungszusammenhänge erklärt werden.[146]

Auf der anderen Seite wird gefordert, die Wirkung von Kausalitäten quantitativ zu überprüfen, da nach NORREKLIT eine solche empirische Messung immer möglich ist.[147] Jedoch treten auch diesbezüglich Probleme auf, da diese Studien, wie im Beispiel von MALINA/SELTO[148] oder auch KUDERNATSCH[149], auf eine Stichprobe limitiert und kontingenztheoretischer Natur sind. In einer branchenübergreifenden Studie konnten WALLENBURG/WEBER mit Hilfe einer kausalanalytischen Auswertung den generischen Zusammenhang des klassischen hierarchischen Aufbaus der vier Perspektiven belegen. Die Autoren kamen zudem zu der Erkenntnis, dass die Ursache-Wirkungskette, beginnend in der Potenzialperspektive, über interne Geschäftsperspektive und Kundenperspektive bis zur Finanzperspektive, nicht eine reine lineare Abfolge ist, sondern eher einem „**Closed-Loop"-Modell** entspricht. Jedoch wird dieses Ergebnis auch kritisch betrachtet, da es sich hierbei um eine generische Kausalkette handelt, die dennoch auf unternehmerische Spezifitäten angepasst werden muss.[150]

Der Einsatz von Ursache-Wirkungsbeziehungen ist jedoch auch in der Praxis problematisch anzusehen.[151] Eine Studie von GILLES aus dem Jahr 2002 spiegelt dies wider. Demnach verwenden nur 65% der Unternehmen mit BSC gezielt Ursache-Wirkungsbeziehungen als ein zentrales, strategisches Werkzeug. 75% dieser Gruppe geben dabei an, dass die genutzten Kausalketten eher „pauschal" formuliert sind, jedoch vom größten Teil der Befragten als zufällig eingestuft werden.[152] Es ist daher davon auszugehen, dass es sich hierbei um generische Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge handelt.

Die Identifizierung von Ursache-Wirkungsbeziehungen ist aufgrund der Komplexität ein schwieriges Unterfangen.[153] Aus diesem Grund wird sogar konstatiert, dass Ursache-Wirkungsbeziehungen an sich nicht identifizierbar sind.[154] Gesamt gesehen kann die Erarbeitung von Ursache-Wirkungsbeziehungen als eine Herausforderung für je-

[146] Vgl. Schmidt (2003), S. 259.
[147] Vgl. Norreklit (2003), S. 616.
[148] Vgl. Malina/Selto (2004).
[149] Vgl. Kudernatsch/Arminger (2001), S. 129ff.
[150] Vgl. Wallenburg/Weber (2006), S. 248ff. Die Studie basiert auf einer branchenübergreifenden Stichprobe von 216 nutzbaren Fragebögen.
[151] Vgl. Neely (1999), S. 205ff., Weber/Schäffer (2000b), S. 7ff., Gilles (2002), S. 22., Horváth/Kaufmann (2006), S. 149.
[152] Vgl. Gilles (2002), S. 195. Eine Studie von Brabänder geht davon aus, dass nur 33% der Unternehmen Ursache-Wirkungsbeziehungen nutzen. Vgl. Brabänder/Hilcher (2001), S. 256f.
[153] Vgl. Wall (2000), S. 213f.
[154] Vgl. Eccles/Nohria/Berkley (2003), S. 145f.

des Unternehmen gesehen werden,[155] da diese den internen Wertschöpfungsprozess abbilden und folglich einen nachhaltigen Wettbewerbsvorteil schaffen können.

3.3.2 Integration von Anreizsystemen in die BSC

Neben der inhaltlich-sachlichen und institutionalen Dimension besitzen Ursache-Wirkungsbeziehungen hinsichtlich der Strategieumsetzung und Kontrolle auch eine personale Ebene. Diese befasst sich mit der Verknüpfung von Kennzahlen und einem geeignetem Entlohnungssystem, damit die Anreizbarriere überwunden und das Handeln der Mitarbeiter an den Unternehmenszielen ausgerichtet wird.[156] Ein solches Anreizsystem wirkt dabei als Bindeglied zwischen der unternehmerischen Zielsetzung und dem strategiekonformen Handeln und Verhalten der Mitarbeiter.[157] Im Sinne von BARNARD kann somit ein Anreizsystem der formalen Struktur zugeordnet werden und dient der Erfüllung von Effektivität und Effizienz.

Grundsätzlich fungiert die BSC als ein geeignetes Rahmenkonzept für die Umsetzung der Strategie und der Förderung des strategischen Verständnisses. Auch hinsichtlich der Integration eines Zielvereinbarungssystems bietet die BSC eine passende und dienliche Struktur.[158] Jedoch benötigt die BSC ein Anreizsystem, das sich homogen in die Gesamtorganisation einbettet. Nach WEBER/SCHÄFFER wird nur so die BSC „scharfgeschaltet".[159] Für KAPLAN/NORTON stellt sich daher nicht die Frage, ob ein solches System in der BSC zum Einsatz kommt, sondern wie dies geschehen soll bzw. wann ein geeigneter Zeitpunkt dafür ist.[160] Die Autoren konstatieren aber auch, dass der Forschungsstand bezüglich der Integration von Anreizsystemen noch am Anfang steht und weitere Erkenntnisse nötig sind, um Aussagen über die Art der Berechnung und der Bewertung vorzunehmen.[161]

Diese Aussage teilen PFAFF/KUNZ/PFEIFFER, die sich in einer theorie- und empiriegeleiteten Analyse diesem Thema annehmen. Ein Ergebnis der Arbeit ist, dass der Einsatz von nicht-finanziellen Kennzahlen weder theoretisch noch empirisch belegt werden konnte bzw. eine implizite und explizite Ausgestaltung der Anreize aus theoretischer Sicht wechselseitige Wirkungen aufweisen. Zusammengefasst muss jedoch gesagt werden, dass aufgrund von zahlreichen intervenierenden Variablen keine ein-

[155] Vgl. Horváth/Kaufmann (1998), S. 48.
[156] Vgl. Wall (2001), S. 67, Hungenberg (2006), S. 353.
[157] Vgl. Becker (2001), S. 18.
[158] Vgl. Fink/Heineke (2006).
[159] Vgl. Weber/Schäffer (2000b), S. 65.
[160] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 217ff.
[161] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 222.

deutige Aussage über Kausalzusammenhänge in Bezug auf Anreizsysteme gemacht werden kann.[162]

Zahlreiche Erkenntnisse lieferten hingegen die beiden Studien von HORVÁTH & PARTNER aus den Jahren 2004 und 2006.[163] Grundlegend wird in den Studien zwischen BSC-basierenden und anderen Anreizsystemen unterschieden, wobei erstgenanntes im Idealfall aus einem Zielvereinbarungssystem und einer variablen Vergütung besteht. Ob BSC-basierende Anreizsysteme ein besseres Ergebnis beim Jahresüberschuss, dem Umsatzwachstum und der Rentabilität im Vergleich zum Wettbewerb haben, war die zentrale Frage der 2006 durchgeführten Untersuchung. Dies konnte bestätigt werden, wie in Abb. 8 zu sehen ist.[164]

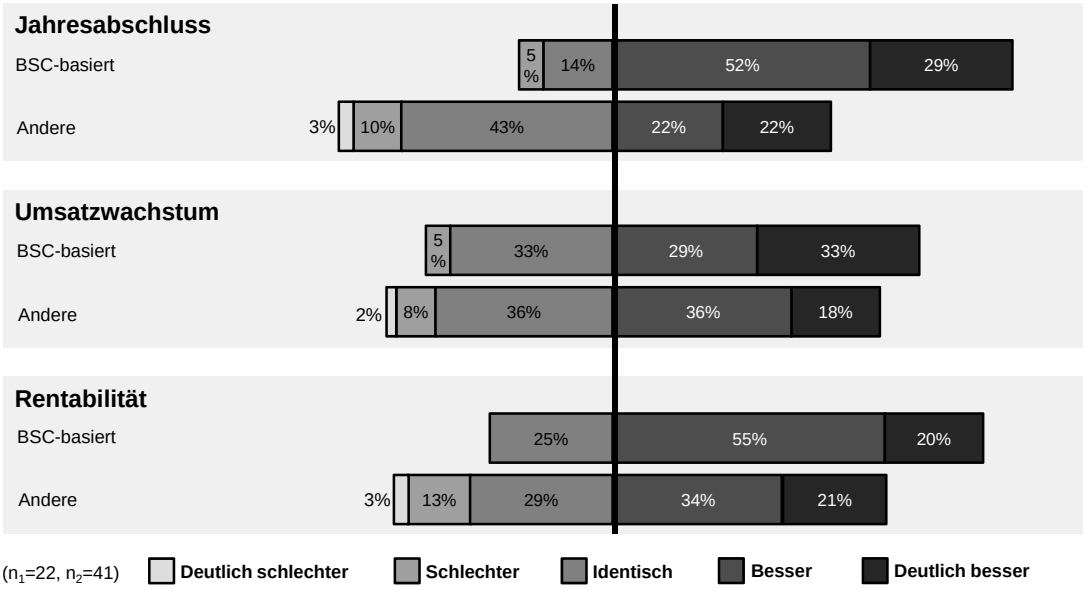

Abb. 8: Erfolgswirkung von Anreizsystemen
[Quelle: In Anlehnung an Horváth & Partners (2006), S. 7.]

Zielvereinbarungssysteme werden von allen Studienteilnehmern genutzt und sind bei 94% an eine variable Vergütung gekoppelt. Diese Zielvereinbarungen werden zum größten Teil auf den oberen beiden Hierarchieebenen verwendet. Während auf allen Hierarchiestufen operative und strategische Ziele zum Einsatz kommen, werden in

[162] Vgl. Pfaff/Kunz/Pfeiffer (2000), S. 52f. Auch Meyer sieht in der Verknüpfung Probleme, da für die Mitarbeiter kein direkter Bezug zur Änderung bei der Entlohnung ersichtlich ist und rät daher von einer Fusion der BSC und dem Anreizsystem mit direktem Bezug zum Lohn ab. Vgl. Meyer (2004), S. 82ff. und S. 108.
[163] Vgl. Becker/Schwertner/Seubert (2005), Horváth & Partners (2006).
[164] Vgl. Horváth & Partners (2006), S. 7f.

den niedrigeren Hierarchiestufen vermehrt individuelle Zielsetzungen eingesetzt.[165] Wie in Abb. 9 deutlich wird, hat gesamt gesehen der Einsatz von Zielvereinbarungen, aber besonders in Verbindung mit der BSC, einen positiven Einfluss auf die Motivation der Mitarbeiter und eine unterstützende Wirkung bei der Kommunikation sowie Realisierung der Strategie. [166]

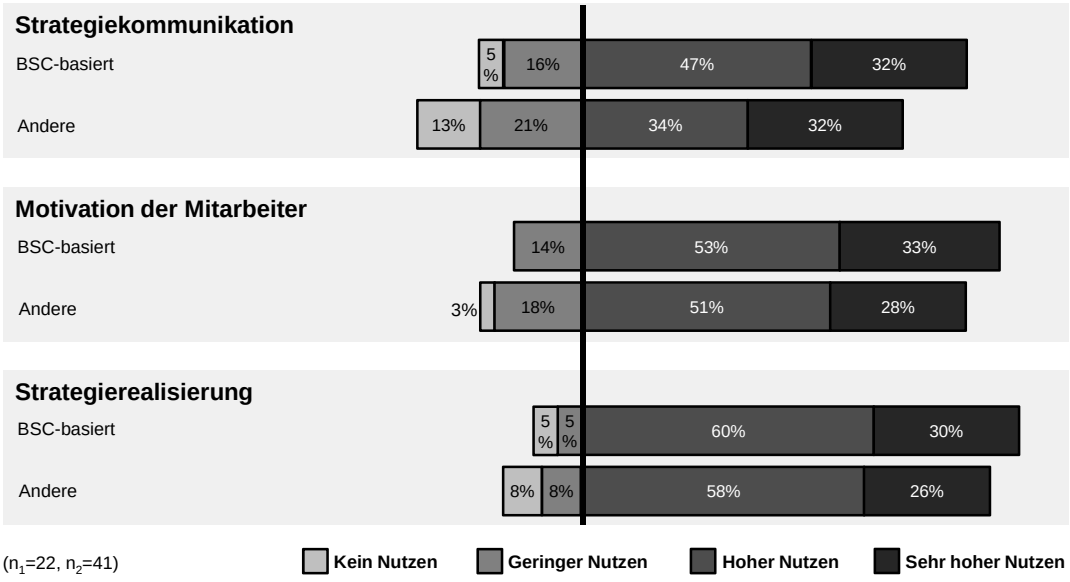

Abb. 9: Nutzen von Zielvereinbarungen
[Quelle: In Anlehnung an Horváth & Partners (2006), S. 12.]

3.4 BSC und organisationale Lernprozesse

Der konzeptionelle Aufbau der BSC zeigt, dass organisationales Lernen ein wichtiger Bestandteil ist. Dies zeigt sich zum einen in der BSC als Kennzahlensystem, die diesen Aspekt in der Lern- und Entwicklungsperspektive verankert. Zum anderen wird diese Thematik durch das strategische Controlling in der Phase des Feedbacks und Lernens in die BSC als Managementsystem integriert. Lernen wird dabei als eine Verbesserung des Wissens und Könnens gesehen. Diese Veränderungen können sich auf individueller Ebene ereignen, innerhalb von Gruppen sowie Organisationen bzw. zwischen Organisationen auftreten.[167] Dabei definieren FIOL/LYLES organisationales Lernen als: „*The process of improving actions through better knowledge and understanding*.“[168]

[165] In der Studie wird dabei zwischen 1. Ebene (Geschäftsführer), 2. Ebene (Bereichsleiter), 3. Ebene (Abteilungsleiter) und sonstigen Mitarbeitern unterschieden.
[166] Vgl. Horváth & Partners (2006), S. 11ff.
[167] Vgl. Laßleben (2002), S. 74.
[168] Fiol/Lyles (1985), S. 803.

Grundlegend baut der Ansatz des Lernens in der BSC auf ARGYRIS/SCHÖN auf, die zwischen dem single-loop und dem double-loop Lernprozess unterscheiden. Die Autoren sehen dabei im **single-loop Lernprozess** den stetigen Abgleich zwischen den in der operativen Planung vorgegebenen Soll-Werten und den aktuellen Ist-Werten. Bestehen Abweichungen zwischen diesen Werten, sind Korrekturen durch entsprechende Maßnahmen zu tätigen. Dabei agieren die Mitarbeiter innerhalb einer strategischen Grundausrichtung des Unternehmens, einer sogenannten „Theories-of-Action".[169] Im Sinne des strategischen Controllings wird die Implementierung der strategischen Zielvorgaben kontinuierlich angepasst. Somit übernimmt das single-loop Lernen das Feedback innerhalb eines Regelkreises, beeinflusst aber ebenso wie die Stell- und Störgrößen die Phase der Realisation.[170]

Der **double-loop Lernprozess** hingegen hinterfragt die unternehmensspezifischen Strategievorgaben und ändert diese bei Bedarf.[171] Dieser Aspekt greift jedoch erst auf der strategischen Ebene und kann aufgrund von falschen Annahmen oder einer fehlenden Realisierbarkeit geschehen. Folglich wird auf den strategischen Planungsprozess Einfluss genommen und eine Anpassung der operativen Zielvorgaben vorgenommen.[172] Bestehen auf der strategischen Ebene erhebliche Probleme bzw. Abweichungen, die nicht durch eine Anpassung der Strategie gelöst werden können und die Erreichung der Mission und Vision gefährden, so ist eine fundamentale Änderung des Unternehmensbildes vorzunehmen.[173] Der double-loop Lernprozess entspricht somit dem Feedforward im kybernetischen Controllingsystem.

Ausgehend von verschiedenen empirischen Erkenntnissen bezüglich der Nutzung der BSC als strategisches Managementsystem, versucht KUNZ in einer theoriegeleiteten Analyse verschiedene Erklärungen für den Implementierungsstand zu liefern.[174] Hierzu führt die Autorin einen Abgleich des Modells der Lernbarrieren nach MARCH/OLSEN[175] mit Ausprägungen des single- sowie double-loop Lernens durch. Grundlegende Erkenntnis der Arbeit ist, dass die BSC eine förderliche Wirkung auf das double-loop Lernen hat, jedoch hinsichtlich des single-loop Lernens Reibungspunkte bestehen. „*Insbesondere die mangelnde Möglichkeit einer stringenten Ablei-*

[169] Vgl. Argyris/Schön (1978), S. 18ff.
[170] Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 7f.
[171] Vgl. Argyris/Schön (1978), S. 20ff.
[172] Vgl. Weber/Schäffer (2000b), S. 15.
[173] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 17f.
[174] Vgl. Kunz (2009), S. 106 und 124. Kunz bezieht sich dabei auf die Erkenntnisse von Speckbacher/Bischof/Pfeiffer (2003), Schachner/Speckbacher/Wentges (2006) und Schäffer/Matlachowsky (2008).
[175] Vgl. March/Olsen (1975).

tung von Ursache-Wirkungsbeziehungen und die Vorgabe konkreter Maßnahmen zeigen eine nachteilige Wirkung."[176] Zu einem entsprechenden Ergebnis kommt HENRI, der dem single-loop Lernen eine eher negative Wirkung beimisst, während sich das douple-loop Lernen positiv auf das organisationale Lernen auswirkt.[177]

Nach HORVÁTH bietet die BSC für strategisches Lernen bzw. Wissensmanagement einen geeigneten Rahmen, in dem Mitarbeiter ihren Beitrag zur strategischen Zielerreichung erkennen und der den Feedback- und Feedforwardprozess fördert.[178] Diese Idee greifen HELM ET AL. auf und entwickeln einen Wissensmanagementansatz auf Basis der BSC, die sogenannte **Wissens-Scorecard**.[179]

Des Weiteren gibt es Studien, welche die Wirkung von Kennzahlensystemen im Allgemeinen und organisationale Lernprozesse verbinden, auf die in dieser Arbeit jedoch nicht weiter eingegangen wird.[180]

Hinsichtlich interorganisationalem Lernens in Supply Chains haben Schulungen einen positiven Einfluss auf das individuelle Wissen und das Verständnis des Systems. Dieser Effekt wird jedoch nur wirksam, wenn die Partner des Geschäftsmodells das Erlernte kommunizieren und austauschen.[181] Bezüglich der Ausgestaltung der Supply Chain mit Hilfe der BSC gibt es zudem spezielle Modelle, die im folgenden Kapitel erläutert werden.

3.5 BSC und Supply Chain Management

Ausgehend von der Kritik, dass die BSC der Anspruchsgruppe der Zulieferer zu wenig Bedeutung zuwendet, wurden Konzepte entwickelt, die diesen Mangel beheben. Dazu werden Erkenntnisse des Supply Chain Management (SCM) mit dem Ansatz der BSC verbunden. Dabei unterscheiden sich diese hinsichtlich ihres Umfangs und ihrer Abweichung zur originären BSC. Bezüglich des Umfangs wird dabei zwischen der intra- und interorganisatorisch Ebenen unterschieden. Während sich die intraorganisatorischen Ansätze auf die Integration des SCM im Unternehmen konzentrieren, wird bei der interorganisatorischen Sichtweise die gesamte Wertschöpfungskette

[176] Kunz (2009), S. 124.
[177] Vgl. Henri (2006). Henri spricht von der diagnostischen und interaktiven Nutzungsweise von Kennzahlensystem. Wobei inhaltlich erstgenannte dem single-loop Lernen und die interaktive Art der Nutzung dem douple-loop Lernen entspricht.
[178] Vgl. Horváth (1998), S. 160ff.
[179] Vgl. Helm et al. (2004). Der Ansatz umfasst Ziele, Maßnahmen und Kennzahlen, die eine Förderung des Wissensmanagement in der BSC zulassen.
[180] Vgl. Kloot (1997), Chenhall (2005), Henri (2006), Widener (2007).
[181] Vgl. Yan Wu/Katok (2006).

betrachtet. Zudem lassen sich die wissenschaftlichen Arbeiten hinsichtlich der Abweichung zur idealtypischen BSC nach KAPLAN/NORTON unterscheiden. Dabei werden zum einen die klassischen vier Perspektiven verwendet, zum anderen Erweiterungen bzw. größere Veränderungen vorgenommen. In den folgenden Ausführungen wird diese Unterteilung verwendet und die wichtigsten Konzepte vorgestellt. Einen Überblick bietet Tab. 4.

Tab. 4: Überblick über verschiedene Ansätze der BSC in Bezug auf SCM
[Quelle: Eigene Darstellung]

Autoren		Handfield/Nichols (1999)	Brewer/Speh (2000), Brewer/Speh (2001)	Lange/Schaefer/Daldrup (2001)	Zimmermann (2005), Zimmermann/Seuring (2009)	Kummer (2001)	Bullinger/Kühner/van Hoof (2002)	Mayer (2002)	Werner (2000a), Werner (2000b)	Werner (2008)	Bornheim/Stüllenberg (2002)	Jehle/Stüllenberg/Schulze im Hove (2002)	Pampel (2002)	Schweier (2000)	Ackermann (2003)	Stölzle/Heusler/Karrer (2001), Stölzle/Karrer (2002)	Richert (2006)	Erdmann (2003)	Weber/Bacher/Groll (2002), Weber et al. (2002)	Jehle (2005)	Drews (2001)	Otto (2002)
Modifizierung	inhaltlich	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
	strukturell									●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Ebenen	unternehmensintern	●	●	●	●	●		●	●	●	●	●				●	●	●	●	●	●	●
	unternehmensübergreifend	●	●	●	●	●	●						●	●	●	●	●	●	●	●	●	●
Perspektiven	Anzahl	4	4	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4	2	4
	Finanzperspektive	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●		
	Kundenperspektive	●	●	●	●	●	●	●		●	●		●	●	●	●	●	●				
	Prozessperspektive	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●		
	Potenzialperspektive	●	●	●	●	●	●	●	●		●		●	●	●	●	●	●				
	Lieferantenperspektive									●			●		●	●						
	Kooperationsperspektive										●	●		●			●	●				
	Sonstige								●	●		●							●	●	●	●

3.5.1 Konzepte mit inhaltlichen Modifikationen

Einen ersten Ansatz entwickelten HANDFIELD/NICHOLS, die aufbauend auf dem klassischen Modell der BSC nach KAPLAN/NORTON einen hierarchischen Aufbau ver-

wenden, an deren Spitze eine Supply Chain Balanced Scorecard (SCBSC) steht.[182] Von BREWER/SPEH wurde der sogenannte **Supply Chain Management Performance Framework** entworfen. Hierzu nutzen die Autoren ein Rahmenkonzept des SCM, das sich aus den Dimensionen finanzieller Nutzen, Kundennutzen, allgemeine Supply-Chain-Ziele und Supply-Chain-Verbesserung zusammensetzt.[183] Den einzelnen Dimensionen werden grundlegende Kennzahlen des SCM zugeordnet, die nach dem HOPE-Prinzip – harmonized, optimal, parsimonious and economical – ausgewählt werden.[184] Wie in Abb. 10 zu sehen ist, werden die einzelnen Dimensionen des SCM-Konzepts und die dazugehörigen Kenngrößen in die entsprechenden Perspektiven der BSC integriert. Eine besondere Rolle nimmt dabei die interne Prozessperspektive ein, da diese eine „interfunctional" und „partnership" Ausrichtung einnimmt. [185] Zusammenfassend konstatieren BREWER/SPEH, dass es sich dabei um eine „Fundgrube" an adäquaten Kennzahlen handelt, die für eine zielgerichtete Ausgestaltung der idealtypischen BSC genutzt werden können.[186]

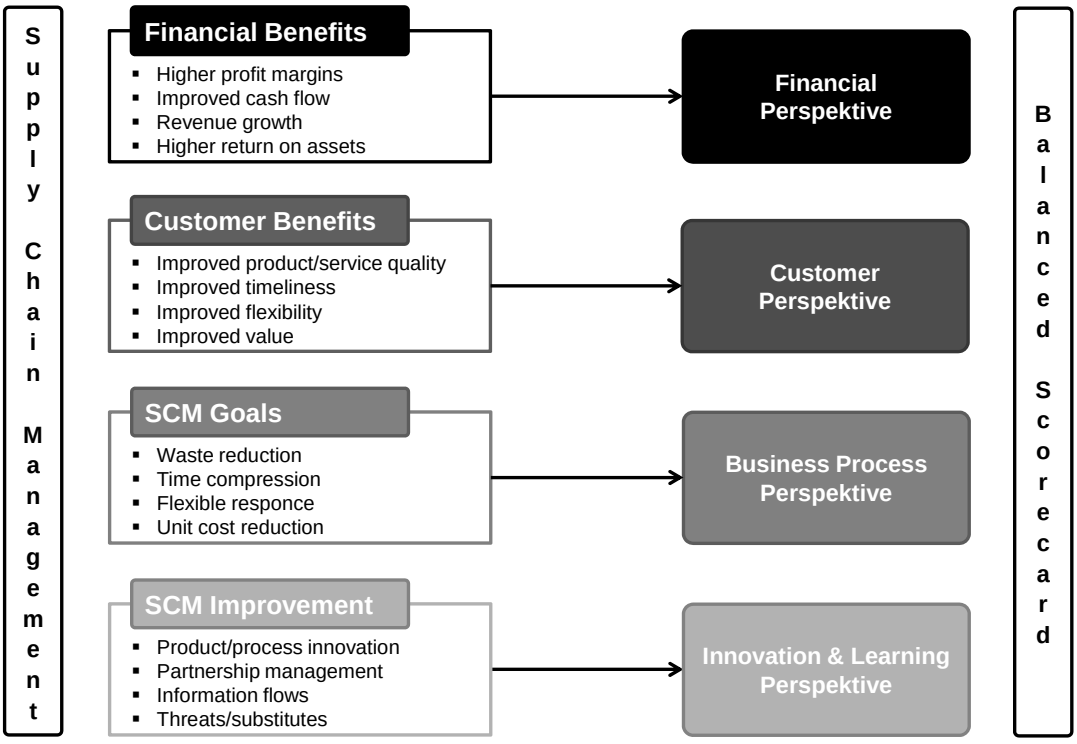

Abb. 10: Verbindung von Supply Chain Management und Balanced Scorecard
[Quelle: In Anlehnung an Brewer/Speh (2000), S. 85.]

[182] Vgl. Handfield/Nichols (1999), S. 63f.
[183] Vgl. Brewer/Speh (2000), S. 78ff. Die Autoren verwenden im Zeitschriftenaufsatz die Bezeichnungen „financial benefits, end customer benefits, SCM goals und SCM improvement".
[184] Vgl. Brewer/Speh (2001), S. 50f.
[185] Vgl. Brewer/Speh (2000), S. 84ff.
[186] Vgl. Richert (2006), S. 61.

Ähnlich gehen BULLINGER/KÜHNER/VAN HOOF vor. „*The methodology is a hybrid measurement approach integrating SCOR measurement and adapted balanced scorecards*."[187] Durch die Integration der sich aus dem SCOR-Modell[188] ergebenden Kennzahlen in die sogenannten „**network scorecards**" entsteht ein Modell, das eine Leistungsmessung entlang der ganzen Wertschöpfungskette ermöglicht. Jedoch wird auch darauf hingewiesen, dass es sich um ein Rahmenkonzept handelt, das individuell für einzelne Unternehmen bzw. ganze Branchen ausgearbeitet werden muss.[189] Mit der **Netzwerk-Balanced Scorecard** von LANGE/SCHAEFER/DALDRUP gibt es einen vergleichbaren Ansatz, der nicht nur direkte Zulieferer, sondern alle Teilnehmer der Supply Chain integriert. Ausgehend von einer netzwerkspezifischen Vision und Strategie wird eine Netzwerk-BSC entwickelt, die mit unterschiedlichen BSCs der Unternehmen verknüpft wird. Dabei dient die Netzwerk-BSC als zentrales Kommunikations- und Lerninstrument, mit dessen Hilfe unternehmensübergreifende Ursache-Wirkungsbeziehungen aufgedeckt und optimiert werden können.[190] Anders als bei den bisherigen Ansätze handelt es sich bei ZIMMERMANNS Ausarbeitung um kein eigenes System. Vielmehr gibt er allgemeingültige Vorgaben bzw. Empfehlungen, welche Merkmale eine SCBSC aufweisen sollte, da aufgrund der Mannigfaltigkeit der Umweltbedingungen sowie interner Voraussetzungen kein universelles Rahmenkonzept formuliert werden kann.[191]

In der Schaffung von Transparenz, der Unterstützung der Supply Chain-Implementierung, der Nutzung als Kommunikationsmittel und der Förderung des Vertrauens innerhalb der Supply Chain sieht ZIMMERMANN die Zielsetzung und Aufgaben einer SCBSC.[192] Mit Hilfe von zwei Fallstudien untermauert der Autor seine Ausführungen.[193] Zudem werden hier unternehmensübergreifende Messgrößen genutzt, die ebenso in den Ausführungen von MAYER Verwendung finden.[194] In einer Veröffentlichung von KUMMER wird die BSC ebenso in ihrer originären Form im Supply Chain Controlling vorgestellt.[195] In den ersten Publikationen von WERNER wird unter anderem der klassische Aufbau der BSC verwendet, jedoch die Kunden-

[187] Bullinger/Kühner/van Hoof (2002), S. 3539.
[188] Das SCOR-Modell ist ein Rahmenmodell, das zur Evaluierung und Optimierung von Supply Chains entwickelt wurde. Vgl hierzu Supply Chain Council (2011).
[189] Vgl. Bullinger/Kühner/van Hoof (2002).
[190] Vgl. Lange/Schaefer/Daldrup (2001), S. 81ff.
[191] Vgl. Zimmermann (2005), S. 124.
[192] Vgl. Zimmermann (2005), S. 124ff.
[193] Vgl. Zimmermann/Seuring (2009), Zimmermann (2005), S. 155ff.
[194] Vgl. Mayer (2002). Dieser verwendet zudem den Begriff Potenzialperspektive anstelle von Lern- und Entwicklungsperspektive.
[195] Vgl. Kummer (2001), S. 86.

perspektive zu einer **Marktperspektive** erweitert. Somit werden nicht nur die Kundenwünsche, sondern auch die Interessen der Zulieferer berücksichtigt.[196] Da der letztgenannte Ansatz jedoch keine interorganisatorischen Kennzahlen berücksichtigt, handelt es sich eher um ein SCM für Unternehmen, aber nicht um ein Instrument, das bei der Steuerung ganzer Wertschöpfungsketten hilft.[197]

3.5.2 Konzepte mit inhaltlichen und strukturellen Modifikationen

Neben den bisher gezeigten Ausführungen wurden zudem Modifikationen und Veränderungen vorgenommen, um das SCM mit Hilfe der BSC optimal zu nutzen. Interessant ist hierbei, dass WERNER seine ersten Ausführungen verwirft und in der dritten Auflage seines Lehrbuchs einen „neuen" Ansatz vorstellt. Dieser modifiziert die ursprüngliche BSC insofern, dass die Lern- und Entwicklungsperspektive durch eine **Lieferantenperspektive** ersetzt wird. Diese Änderung wird darin begründet, dass die ursprüngliche Perspektive eine unternehmensinterne Zielsetzung besitzt und somit keine Anwendung auf eine unternehmensübergreifende Supply Chain findet. Neben dieser Einbindung der Zulieferer wird zudem eine **Strukturperspektive** eingeführt, die die technischen Anforderungen und die Integration der Teilnehmer des Geschäftsmodells bewertet.[198] Neben WERNER verändern zudem PAMPEL, SCHWEIER, OTTO und ACKERMANN die originäre BSC und entwickeln Konzepte, die sich auf die Supply Chain beziehen. Während bei PAMPEL die Prozessperspektive einer **Zuliefererperspektive** weichen muss und somit eine Verknüpfung zu den Kundenperspektiven der Lieferanten schafft,[199] erweitert SCHWEIER das Konzept um eine **Kooperationsperspektive**. Diese dient der Verbesserung der Zusammenarbeit und der Bewertung durch netz- und kooperationsspezifische Kennzahlen.[200] In ACKERMANNS Ausarbeitung, der neben den vier klassischen Perspektiven eine **Lieferantenperspektive** hinzufügt, spiegelt sich diese Ideen ebenso wider.[201]Im Gegensatz dazu

[196] Vgl. Werner (2000a), Werner (2000b) und Werner (2000c), S. 200ff. Hinsichtlich der Änderung von einer Kunden- zu einer Marktperspektive könnte dieses Konzept auch als strukturelle Modifikation angesehen werden. Da jedoch im Sinne des strategischen Dreiecks eine enge Beziehung zwischen Kunden und Wettbewerbern besteht, wird dieser Ansatz zu den inhaltlichen Modifikationen gezählt.
[197] Vgl. Zimmermann (2005), S. 115.
[198] Vgl. Werner (2008), S. 366ff.
[199] Vgl. Pampel (2002), S. 714ff. Es ist hierbei noch anzufügen, dass dieser nur die bilaterale Beziehung zwischen Zulieferer und Abnehmer betrachtet.
[200] Vgl. Schweier (2000).
[201] Vgl. Ackermann (2003), S. 299ff.

nutzt OTTO keine der bekannten Dimensionen und verwendet ausgehend von der Netzwerktheorie verschiedene Partialnetzwerke.[202]

Während sich die Ausgestaltung der bisherigen Konzepte der unternehmensübergreifenden Ebene zuwenden, orientieren sich STÖLZLE/HEUSLER/KARRER bzw. STÖLZLE/KARRER der unternehmensinternen Ausgestaltung. „*Aus Gründen der Komplexitätsreduktion erscheint es demnach angebracht, die grundlegenden verschiedenen Interessen der Stakeholder stromabwärts und stromaufwärts getrennt zu berücksichtigen*.“ [203] Aus diesem Grund integrieren die Autoren eine separate **Lieferantenperspektive** in das Modell, das auf dem Rahmenkonzept von COOPER/LAMBERT/PAGH basiert.[204] Eine erweiterte Sichtweise nehmen BORNHEIM/STÜLLENBERG ein, die jedoch eine **Kooperationsperspektive** verwenden, um unternehmerische Möglichkeiten nicht nur auf Zulieferer einzuengen.[205] Diese Erweiterung führen JEHLE/STÜLLENBERG/SCHULZE IM HOVE fort. Zum einen beziehen die Autoren die Wettbewerbssituation in die Kundenperspektive ein und erhalten somit eine „echte“ **Marktperspektive** im Sinne des strategischen Dreiecks. Zum anderen werden in die Lern- und Entwicklungsperspektive weitere strategisch relevante Ressourcen einbezogen, die bei der Optimierung der Supply Chain ausschlaggebend sind.[206]

Eine sowohl unternehmensinterne als auch -übergreifende Kaskadierung bieten WEBER/BACHER/GROLL bzw. WEBER ET AL. Bezüglich der strukturellen Modifizierung werden neben der finanziellen und prozessualen Perspektive die Dimensionen **Kooperationsqualität** und **Kooperationsintensität** eingefügt. Inhaltlich besteht ein klarer Fokus auf den Kennzahlen des SCM, wobei die „harten“ Faktoren der Kooperationsintensität und die „weichen“ Faktoren der Kooperationsqualität zugeordnet werden.[207] Ähnlichen Charakter haben die Ansätze von RICHERT und ERDMANN. Beide Konzepte ergänzen das Konzept von KAPLAN/NORTON um eine **Kooperationsperspektive**. RICHERT rechtfertigt diese Erweiterung damit, dass hinsichtlich der Koordination von Kooperationen technische, soziale und strukturelle Merkmale eine besondere Rolle spielen.[208] Die Kundenperspektive bezieht sich in diesem Fall nur

[202] Vgl. Otto (2002), S. 376ff. Dieser nutzt die Dimensionen institutionales Netzwerk, soziales Netzwerk, Güternetzwerk und Datennetzwerk.
[203] Stölzle/Heusler/Karrer (2001), S. 81.
[204] Vgl. Stölzle/Heusler/Karrer (2001), S. 80ff., Stölzle/Karrer (2002), S. 74ff., Cooper/Lambert/Pagh (1997).
[205] Vgl. Bornheim/Stüllenberg (2002).
[206] Vgl. Jehle/Stüllenberg/Schulze im Hove (2002), S. 21ff.
[207] Vgl. Weber/Bacher/Groll (2002), S. 137ff., Weber et al. (2002).
[208] Vgl. Richert (2006), S. 89f.

auf die Endkunden und nicht auf Kunden bzw. Abnehmer in der Supply Chain.[209] ERDMANN geht äquivalent vor, jedoch entwickelt er ein Modell, das eine Supply Chain Segmentebene zwischen der Supply Chain- und der Unternehmensebene einfügt. Mit Hilfe zusätzlicher **Segment-Scorecards** lässt sich so die horizontale und vertikale Koordination der Ziele darstellen.[210] Neben der Finanz- und Prozessperspektive vervollständigen eine **Strukturperspektive** und eine **Beziehungsperspektive** das Modell von JEHLE. Diese Modifizierung dient dazu, Bestandteile des Shareholder Value Ansatzes zu integrieren und eine wertorientierte Supply Chain zu kreieren.[211] Größere strukturelle Veränderungen nimmt DREWS vor, der ein Kennzahlensystem entwickelt, das sich speziell auf Kooperationen konzentriert. Die Finanz- und Kundenperspektive werden dabei zu einer **Kooperationserfolgsperspektive** zusammengefasst, die anhand von output-orientierten Kennziffern den externen Erfolg darlegt. Die **Kooperationsaktivitätsperspektive** hingegen, eine Fusion aus Prozess- und Potenzialperspektive, umfasst die internen Ressourcen und Wertaktivitäten der Kooperation.[212]

3.6 BSC mit spezieller Ausrichtung

Neben den zahlreichen Arbeiten, die sich speziell der Thematik BSC und SCM widmen, lassen sich zudem Modifizierungen und Erweiterungen zu anderen Themen finden. Beispielsweise werden mit dem **Berliner-BSC-Ansatz** verschiedene Instrumente und Techniken des internen und externen Rechnungswesens in die Perspektiven der BSC integriert. Dies lässt eine Quantifizierung der Strategieumsetzung und eine kalkulierbare Konzernsteuerung zu.[213] Weitere Ansätze, die den Fokus auf Vertriebscontrolling und Instandhaltung legen, sind beispielsweise in der aktuellen Ausgabe des Controller Magazins zu finden.[214] Da sich diese Arbeit schwerpunktmäßig dem strategischen Management, aber auch der Marktorientierten Unternehmensführung widmet, werden im folgenden zwei Ansätze genauer betrachtet – die Sustainability Balanced Scorecard und die St. Galler Management Scorecard.

[209] Vgl. Richert (2006), S. 86f.
[210] Vgl. Erdmann (2003), S. 177ff.
[211] Vgl. Jehle (2005), S. 90ff.
[212] Vgl. Drews (2001), S. 159ff.
[213] Vgl. Schmeisser et al. (2006), Schmeisser/Schindler (2011).
[214] Vgl. Tönnissen (2010), Möllenbeck/Warkotsch (2010).

3.6.1 Sustainability Balanced Scorecard

Auch hinsichtlich der Integration einer nachhaltigen Unternehmensführung im Sinne der CSR in die BSC bestehen einige konzeptionelle Beiträge. Zahlreiche Arbeiten zu diesem Thema liefern die Mitarbeiter des CENTER FOR SUSTAINABILITY MANAGEMENT. Ziel einer sogenannten Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) ist es, sowohl ökonomische, ökologische als auch soziale Aspekte in die Unternehmensstrategie einfließen zu lassen und auch umzusetzen.[215] Der Einsatz der BSC bietet sich zum einen dadurch an, dass soziale und ökologische Erfolgskennzahlen meist qualitativer Art sind.[216] Besonders diese weichen, nicht-monetären Messgrößen finden Anwendung in der BSC. Zum anderen werden Umwelt-, soziale und langfristige Zielvorgaben über Wirkungs-Beziehungen miteinander verknüpft und sind Bestandteil einer nachhaltigen Unternehmensstrategie.[217] Insgesamt zeigen sich drei Möglichkeiten, eine SBSC auszuarbeiten.

Zum einen können **Umwelt- und Sozialaspekte in die vier klassischen Perspektiven** einbezogen werden.[218] Diesen Ansatz verfolgen unter anderem auch ARNOLD/FREIMANN/KURZ und bilden aus den vier BSC-Perspektiven und den drei CSR-Dimensionen eine SBSC-Matrix. So werden durch eine Einbeziehung in die Strategieformulierung und -planung zahlreiche Umwelt- und Sozialaspekte in den operativen Zielvorgaben verankert.[219] Mit Hilfe der Ursache-Wirkungsbeziehungen erhält man eine Fokussierung über alle Perspektiven hinweg, die zu einer langfristigen Wertsteigerung im Sinne des CSR-Gedankens führt. Vorteil dieser Gestaltung der BSC ist die einheitliche Einbeziehung der ökologischen und sozialen Kerngedanken im Unternehmen, aber auch hinsichtlich der Schnittstellen zu den relevanten, externen Bezugspunkten. Aufgrund der begrenzten Anzahl an Indikatoren einer BSC müssen Umwelt- und Sozialaspekte auf Managementebene stark aggregiert werden. Dies kann sich insofern negativ auswirken, als dass bei der Ableitung der Strategie wichtige Ausprägungen der CSR in den unteren operativen Ebenen nicht berücksichtigt werden. [220]

Zum anderen kann die BSC um eine **zusätzliche Perspektive**, welche die ökologischen und sozialen Inhalte zusammenfasst, erweitert werden. Diese Flexibilität der

[215] Vgl. Porter/Kramer (2007), Schaltegger (2000), S. 128.
[216] Vgl. Senn (1986), S. 70f.
[217] Vgl. Bieker et al. (2001), S. 2.
[218] Vgl. Epstein (1996), S. 73ff., Czimmeck/Faßbender-Wynands (2001), S. 25ff., Deegen (2001). Radcliffe (1999) und Fahrbach/Heinrich/Pfitzner (2000) modifizieren zusätzlich die Kundenperspektive und erweitern diese zu einer externen Stakeholderperspektive.
[219] Vgl. Arnold/Freimann/Kurz (2003), S. 395ff.
[220] Vgl. Figge et al. (2001), S. 23f.

BSC nutzen EPSTEIN, STURM und DEEGEN in ihren Ansätzen und bilden eine separate Umweltperspektive. Eine Modifizierung sollte jedoch nur vorgenommen werden, wenn CSR ein strategischer Kernaspekt in der Unternehmensstrategie ist.[221] FIGGE ET AL. sehen in dieser Möglichkeit eine besonders gute Lösung, wenn Unternehmen wichtigen externen Effekten ausgesetzt sind, die aus dem nicht-marktlichen Umfeld entspringen und nicht über die klassischen Perspektiven abgedeckt werden. Somit können erfolgsrelevante Indikatoren in diese Nicht-Markt-Perspektive integriert werden. Über Ursache-Wirkungsbeziehungen stehen diese in unmittelbarem Zusammenhang mit den anderen Perspektiven. [222] Dadurch kommen Wechselbeziehungen zu anderen Stakeholdern aus dem natürlichen oder gesellschaftlichen Umfeld in der strategischen Planung und Umsetzung zum Tragen.[223] Diese Möglichkeit der Gestaltung einer SBSC schafft den nötigen Platz für ökologische und soziale Zielsetzungen in der Unternehmensstrategie. Die BSC hilft dabei CSR strategisch ins Unternehmen einzubetten, diese zu kommunizieren und Interessen weiterer Stakeholder zu berücksichtigen. Im Gegensatz dazu besteht die Gefahr, dass die Nicht-Markt-Perspektive zu isoliert betrachtet wird und aufgrund der limitierten Anzahl der Kausalketten keine homogene, perspektivenübergreifende Ausarbeitung durchgeführt wird.[224]

In der Ableitung und Formulierung einer **Umwelt- und Sozial-Scorecard** besteht eine dritte Möglichkeit. Dabei handelt es sich nicht um eine gesonderte Ausarbeitung der sozialen und ökologischen Aspekte in einer separaten BSC, die neben der traditionellen, ökonomisch-orientierten BSC fungiert. Durch eine solche parallele Nutzung einer „ökonomischen BSC“ und einer „sozialen/ökologischen BSC“ würde das Potenzial der BSC nicht ausgeschöpft werden können. Zudem würde eine zu starke Trennung zwischen den drei Säulen – Ökonomie, Ökologie und Soziales – vorgenommen werden, so dass ein Nachhaltigkeitsmanagement nicht möglich wäre.[225] Vielmehr handelt es sich um eine Weiterentwicklung, die nach der Beendigung der anderen beiden Ansätze ansetzt. In einer Umwelt- und Sozial-Scorecard werden alle Zielsetzungen, Kennzahlen und Maßnahmen, die in den verschiedenen strategischen Geschäftsbereichen bereits konzipiert wurden, zusammengefasst. Somit werden keine zusätzlichen Inhalte formuliert, sondern alle Umwelt- und Sozialaspekte des gesamten Unternehmens konsolidiert (s. Abb. 11).

[221] Vgl. Epstein (1996), S. 81, Sturm (2000), S. 374ff., Deegen (2001).
[222] Vgl. Figge et al. (2001), S. 25f.
[223] Vgl. Steinmann/Schreyögg (2002), S. 138 und S. 145.
[224] Vgl. Deegen (2001), S. 77ff.
[225] Vgl. Figge et al. (2001), S. 27f., Deegen (2001), S. 51.

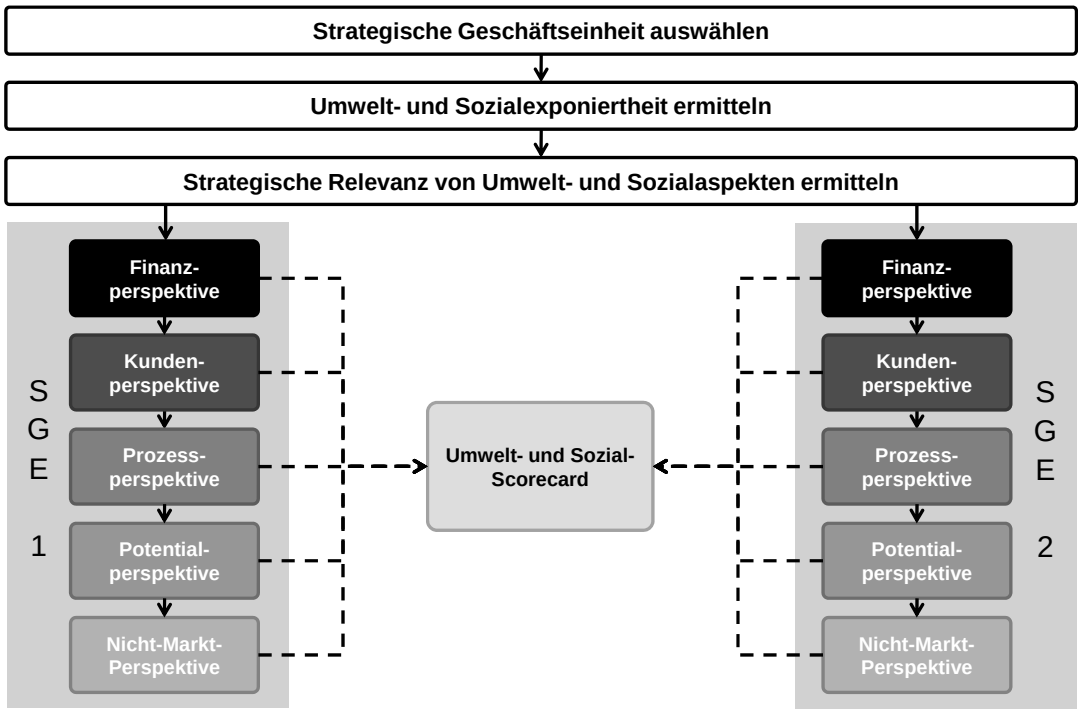

Abb. 11: Entwicklung einer SBSC zu einer Umwelt- und Sozial-Scorecard
[Quelle: Eigene Darstellung]

FIGGE ET AL. sehen darin „*den Vorteil und die Möglichkeit der koordinierten Steuerung aller strategischen relevanten Umwelt- und Sozialaspekte*.“[226] Durch die Konsolidierung aller sozialen und ökologischen Zielsetzungen wird diesem Bereich genügend Freiraum für eine effektive Umsetzung geboten. Letztendlich wird ein Nachhaltigkeitsinstrument geschaffen, das zur Erreichung der Strategie des Gesamtunternehmens, aber auch der strategischen Geschäftsbereiche beiträgt. Nachteilig kann jedoch die autonome Ausgestaltung gesehen werden, die nicht in der Linienorganisation eingebettet ist. Dieser Kritikpunkt kommt nur zum Tragen, wenn keine eigenständige Stabsstelle in der Unternehmensorganisation besteht, die für die Nachhaltigkeit des Unternehmens zuständig ist. Ist eine Umwelt- und Sozialabteilung in die Organisation implementiert, überwiegen die Vorteile und die Umwelt- und Sozial-Scorecard bietet ein effizientes und effektives Tool der nachhaltigen Unternehmensführung.[227]

[226] Figge et al. (2001), S. 28.
[227] Vgl. Figge et al. (2001), S. 28f.

3.6.2 St. Galler Management Scorecard

Mit der St. Galler Management Scorecard (SGMS) wurde ein Referenzmodell entwickelt, das sich stark an der klassischen BSC orientiert, jedoch durch gezielte Veränderungen zahlreiche Kritikpunkte zu lösen versucht.

Um die Interaktionen zwischen Unternehmen und weiteren Stakeholder zu verbessern und externe Faktoren in das System einzubeziehen, wird in die SGMS eine zusätzliche **Gesellschaftsperspektive** eingeführt.[228] Im Sinne des Public Relation sollen somit die Interessen von Banken, Versicherungen, staatlichen Einrichtungen und weiteren Institutionen in die strategische Planung und Umsetzung einfließen. Ziel ist die Schaffung eines positiven Unternehmensimages und einer auf Vertrauen aufbauenden Beziehung zu den Stakeholdern.[229] Dabei lassen sich die externen Faktoren in vier Sphären unterteilen. Während die **technologische Sphäre** die materiellen Unternehmensressourcen umfasst, werden in der **ökonomischen Dimension** die marktwirtschaftlichen Aspekte, wie z. B. Konjunktur, Wachstum usw. analysiert. Die Determinanten aus Politik, Kultur und Soziales werden der **sozialen Sphäre** zugeordnet, die den „*Mensch als Individuum und soziales Wesen mit seinen Werten, Normen, Einstellungen und Verhaltensweisen*“[230] in den Mittelpunkt stellt. Die **ökologische Sphäre** bezieht sich nicht nur auf Themen wie Umweltverschmutzung oder nachhaltige Nutzung von Ressourcen, sondern befasst sich mit dem „Gesamthaushalt der Natur“ und umfasst somit alle anderen Dimensionen.[231]

Während KAPLAN/NORTON Risikomanagement nur implizit bzw. hinsichtlich einer finanziellen Orientierung in ihren Ausführungen zur BSC einbeziehen, messen die Entwickler der SGMS diesem Themengebiet eine hohe Relevanz bei.[232] Da es kein universell einsetzbares Instrument zum Risikomanagement gibt und somit eine Auswahl aus vielen Insellösungen vorgenommen werden muss, bestehen bezüglich einer Eingliederung in die BSC mehrere Möglichkeiten.[233] Die SGMS behilft sich dabei nicht einer zusätzlichen Risikoperspektive bzw. einer autonomen **Risiko-Scorecard**, sondern erweitert die einzelnen Perspektiven um wichtige Risikofaktoren. Dies hat den Vorteil, dass die Risiken zusammen mit den Erfolgskennzahlen einzelnen Ver-

[228] Vgl. Lux/Reimer (2006), S. 37f.
[229] Vgl. Meffert/Burmann/Kirchgeorg (2008), S. 672f.
[230] Lux/Waibel (2007), S. 7.
[231] Vgl. Lux/Waibel (2007), S. 6f.
[232] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 50ff.
[233] Vgl. Tewald (2005).

antwortungsbereichen zugeordnet werden können.[234] Jedoch stellt sich diesbezüglich die Frage, ob eine Nichterfüllung der Zielvorgaben von Erfolgsfaktoren nicht zugleich auch ein Risiko darstellt. Hinblickend auf die Strategieformulierung erscheint es jedoch sinnvoll, dass marktspezifische Risiken herangezogen werden, um frühzeitig Maßnahmen zu ergreifen bzw. strategische Zielvorgaben zu revidieren.

Anstelle einer Integration sehen BAUM/COENENBERG/GÜNTHER vielmehr einen Bedarf in der Verzahnung von bestehenden Risikomanagementsystemen in die BSC.[235]

Zusätzlich formulieren die Entwickler der SGMS einen 11-Punkte-Plan, der von der strategischen Ebene bis zur operativen Ebene ein Prozess-Design vorgibt. Dieser orientiert sich an einem Referenzmodell mit universell einsetzbaren Standards und Kennzahlen, die Unternehmen auf ihre Bedürfnisse anpassen können.[236]

Mit der SGMS wurde ein Modell entwickelt, das zahlreiche Schwachpunkte der originären BSC angeht. Mit der Implementierung einer Gesellschaftsperspektive ist eine Lösung gefunden worden, um systematisch weitere Stakeholder in die Strategieformulierung und über Ursache-Wirkungsbeziehungen in die Umsetzung einzubeziehen. Hinsichtlich einer Platzierung der zusätzlichen Karte in die hierarchische Anordnung der Perspektiven bzw. der Strategy Map, sind jedoch keine Angaben zu finden.[237]

[234] Vgl. Lux/Reimer (2006), S. 35f. Beispielsweise sehen Lux/Waibel in der Mitarbeiterzufriedenheit einen Erfolgsfaktor, jedoch in der Mitarbeiterunzufriedenheit einen Risikofaktor. Vgl. Lux/Waibel (2007), S. 6.

[235] Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 394. Diese sehen zudem bei der Verknüpfung von Qualitäts- und Umweltsystemen Bedarf. Hinsichtlich der Umweltaspekte bietet die SGMS mit der Gesellschaftsperspektive eine gute Lösung.

[236] Vgl. Lux/Waibel (2007), S. 5f.

[237] Dieser Kritikpunkt zielt unter anderem auf die Ergebnisse der Studie von Wallenburg/Weber ab, die empirisch belegen, dass die generischen Ursache-Wirkungsbeziehungen (Potenzialperspektive - Prozessperspektive - Kundenperspektive - Finanzperspektive) die unternehmerische Realität abbilden. Vgl. Wallenburg/Weber (2006), S. 248ff.

4 Auswertung und Interpretation der Ergebnisse

Auch wenn die Ergebnisse des Implementierungsstandes in Deutschland stark voneinander abweichen, kann konstatiert werden, dass die BSC einen „Siegeszug" in der Praxis angetreten hat.[238] So konnten durch Erfahrungen in der Anwendung und theoretisch-empirische Erkenntnisse einige Schwachpunkte bzw. Besonderheiten der BSC identifiziert und Lösungsvorschläge erarbeitet werden. Hinsichtlich dieser Modifizierungen bzw. Veränderungen einzelner Teilaspekte lassen sich interessante Ergebnisse finden. Aufgrund der flexiblen Gestaltungsmöglichkeit der BSC ist dies als legitim anzusehen, besonders da KAPLAN/NORTON diese individuelle Gestaltbarkeit als großen Vorteil der BSC propagieren.[239] Jedoch werden kaum Aussagen darüber gemacht, wie beispielsweise zusätzliche Perspektiven in den idealtypischen Aufbau der Kausalketten integriert werden können. Auch bezüglich der Analyse einzelner Teile kann größtenteils keine Aussage über die Wirkungsweise innerhalb des ganzen BSC-Konzepts gemacht werden. Dies liegt unter anderem daran, dass eine theoretische Fundierung der BSC nur partiell durchgeführt wird, wie z. B. anhand der Systemtheorie, des Shareholder Value Ansatzes und des Stakeholder Konzeptes in der Arbeit von KRÖNERT/WOLF. Ein Abgleich mit Theoriekonzepten, die sich beispielsweise dem Corporate Entrepreneurship, der Unternehmenskultur oder der Kognitiven Wissenschaft widmen, fand bisher nicht mit der BSC statt. Einzig die Arbeit von KUNZ beinhaltet eine theorie-fundierte Analyse des organisationalen Lernens innerhalb der BSC. Aus diesem Grund würde eine holistische, theoretische Fundierung der BSC zu weiteren Erkenntnissen führen, da Auswirkungen, die durch Modifizierungen des idealtypischen Aufbaus der BSC entstehen, nicht nur auf Teilbereiche eingeschränkt werden können. Vielmehr lassen sich dadurch Konsequenzen für das ganze System erkennen.

„*Keineswegs stellt die Balanced Scorecard die Erfindung eines „neuen Rades" dar, aber sie fügt die – ggf. bereits vorhandenen – Elemente, die „Speichen", die „Felgen", den „Reifen" etc., zu einem funktionierenden Ganzen, dem „Rad" zusammen.*"[240] Daher ist es besonders wichtig, die in der BSC zum Einsatz kommenden Bestandteile zu kennen und zu verstehen. Nur so ist es möglich, die BSC sowohl effizient als auch effektiv einzusetzen und die Herausforderungen der Zukunft als ein „unternehmenderer Unternehmer" erfolgreich zu meistern.

[238] Vgl. Bach (2006), S. 298.
[239] Vgl. Kaplan/Norton (1996b), S. 34.
[240] Weber/Schäffer (2000b), S. 75.

Literaturverzeichnis

Ackermann, I. (2003): Using the Balanced Scorecard for Supply Chain Management. Prerequisites, Integration Issues, and Performance Measures, in: Seuring, S.; Goldbach, M.; Müller, M. et al. (Hrsg.): Strategy and Organization in Supply Chains, Heidelberg, S. 289-304.

Ahn, H. (2003): Effektivitäts- und Effizienzsicherung. Controlling-Konzept und Balanced Scorecard, Frankfurt/Main.

Anthony, R. (1965): Planning and Control Systems. A Framework for Analysis, Boston, Mass.

Argyris, C., Schön, D. (1978): Organizational Learning, Reading, Mass.

Arnold, W., Freimann, J., Kurz, R. (2003): Sustainable Balanced Scorecard: Integration von Nachaltigkeitsaspekten in das BSC-Konzept. Konzept - Erfahrung - Perspektiven, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 47 (6), S. 391-400.

Atkinson, A., Waterhouse, J., Wells, R. (1997): A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement, in: Sloan management Review, Jg. 38 (3), S. 25-37.

Bach, N. (2006): Analyse der empirischen Balanced Scorecard Forschung im deutschsprachigen Raum, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 50 (5), S. 298-304.

Ballweiser, W. (1998): Unternehmensbewertung mit Discounted Cash Flow-Verfahren, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 51 (3), S. 81-92.

Banker, R., Chang, H., Pizzini, M. (2004): The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy, in: The Accounting Review, Jg. 79 (1), S. 1-23.

Barnard, C. (1982): The Functions of the Executive, Cambridge, Mass.

Baum, H.-G., Coenenberg, A., Günther, T. (2007): Strategisches Controlling, 4. Aufl., Stuttgart.

Becker, F. (2001): Anreizsysteme als Instrumente der strukturellen Mitarbeiterführung, in: Eyer, E. (Hrsg.): Praxishandbuch Entgeltsysteme. Durch differenzierte Vergütung die Wettbewerbsfähigkeit steigern, Düsseldorf, S. 11-26.

Becker, W., Schwertner, K., Seubert, C.-M. (2005): Strategieumsetzung mit BSC-basierenden Anreizsystemen. Ergebnisse einer empirischen Studie, in: Controlling, Jg. 17 (1), S. 33-39.

Berens, W., Püthe, T., Siemes, A. (2005): Ausgestaltung der Controllingsysteme im Mittelstand. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 49 (3), S. 186-191.

Bernhard, M. (2003): Grundprinzipien der Balanced Scorecard, in: Bernhard, M.; Rubinich, I.; Below, C. (Hrsg.): Report Balanced Scorecard. Strategien umsetzen, Prozesse steuern, Kennzahlensysteme entwickeln, Düsseldorf, S. 21-54.

Bible, L., Kerr, S., Zanini, M. (2006): The Balanced Scorecard. Here and Back, in: Management Accounting Quarterly, Jg. 7 (4), S. 18-23.

Bieker, T., Gminder, C., Hahn, T., Wagner, M. (2001): Unternehmerische Nachhaltigkeit umsetzen. Welchen Beitrag kann die Balanced Scorecard dazu leisten?

Bodmer, C., Völker, R. (2000): Erfolgsfaktoren bei der Implementierung einer Balanced Scorecard, in: Controlling, Jg. 12 (10), S. 477-484.

Bornheim, M., Stüllenberg, F. (2002): Effizienz- und Effektivitätssteuerung von Kooperationen mit Hilfe der Balanced Scorecard, in: Controlling, Jg. 14 (4/5), S. 283-289.

Brabänder, E., Hilcher, I. (2001): Balanced Scorecard - Stand der Umsetzung. Ergebnisse einer empirischen Studie, in: Controller Magazin, Jg. 26 (3), S. 252-260.

Brewer, P., Speh, T. (2000): Using the Balanced Scorecard to Measure Supply Chain Performance, in: Journal of Business Logistics, Jg. 21 (1), S. 75-93.

Brewer, P., Speh, T. (2001): Adapting the Balanced Scorecard to Supply Chain Management, in: Supply Chain Management Review, Jg. 5 (March/April), S. 48-56.

Bruhn, M. (1998): Balanced Scorecard. Ein ganzheitliches Konzept der Wertorientierten Unternehmensführung?, in: Bruhn, M. (Hrsg.): Wertorientierte Unternehmensführung. Perspektiven und Handlungsfelder für die Wertsteigerung von Unternehmen, S. 145-167.

Brunner, J. (1999): Value-Based Performance Management. Wertsteigernde Unternehmensführung: Strategien - Instrumente - Praxisbeispiele, Wiesbaden.

Bullinger, H.-J., Kühner, M., van Hoof, A. (2002): Analysing Supply Chain Performance Using a Balanced Measurement Method, in: International Journal of Production Research, Jg. 40 (15), S. 3533-3543.

Chenhall, R. (2003): Management Control Systems Design within its Organizational Context. Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 28 (2/3), S. 127-168.

Chenhall, R. (2005): Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of Manufactoring, Learning and Strategic Outcomes. An Exploratory Study, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 30 (5), S. 395-422.

Chenhall, R., Lengfield-Smith, K. (1998): The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting. An Empirical Investigation Using a System Approach, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 23 (3), S. 243-264.

Cooper, M., Lambert, D., Pagh, J. (1997): Supply Chain Management. More Than a New Name for Logistics, in: The International Journal of Logistics Management, Jg. 8 (1), S. 1-14.

Cross, K. (1988): Wang Scores "EPIC" Success with Circuit Board Assembly Redesign, in: Industrial Engineering, Jg. 20 (1), S. 52-56.

Cross, K., Lynch, R. (1988): The “SMART” Way to Define and Sustain Success, in: National Productivity Review, Jg. 8 (1), S. 23-33.

Czimmeck, F., Faßbender-Wynands, E. (2001): Die Bedeutung der Balanced Scorecard im Rahmen eines auf Kennzahlen basierenden Umwelt-Controlling, Köln.

Davis, S., Albright, T. (2004): An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance, in: Management Accounting Research, Jg. 15 (2), S. 135-153.

Deegen, T. (2001): Ansatzpunkte zur Integration von Umweltaspekten in die "Balanced Scorecard", Lüneburg.

Drews, H. (2001): Instrumente des Kooperationscontrollings. Anpassung bedeutender Controllinginstrumente an die Anforderungen des Managements von Unternehmenskooperationen, Wiesbaden.

Drucker, P. (1954): The Practice of Management, Amsterdam.

Eccles, R., Nohria, N., Berkley, J. (2003): Beyond the Hype. Rediscovering the Essence of Management, Washington, DC.

Eicker, S., Kress, S., Lelke, F. (2005): Kennzahlengestützte Geschäftssteuerung im Dienstleistungssektor. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 49 (6), S. 408-414.

Epstein, M. (1996): Measuring Corporate Environmental Performance. Best Practice for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy, Chicago.

Erdmann, M.-K. (2003): Supply Chain Performance Measurement. Operative und strategische Management- und Controllingansätze, Lohmar.

Eschenbach, R., Haddad, T. (1999): Die Balanced Scorecard. Führungsinstrument im Handel : Ein Handbuch für den Praxiseinsatz, Wien.

Fahrbach, M., Heinrich, V., Pfitzner, R. (2000): Strategisches Umweltcontrolling mit Hilfe der Balanced Scorecard, in: UmweltWirtschaftsForum, Jg. 8 (2), S. 41-44.

Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., Wagner, M. (2001): Sustainability Balanced Scorecard. Wertorientiertes Nachhaltigkeitsmanagement mit der Balanced Scorecard, Lüneburg.

Fink, C., Heineke, C. (2006): Die Balanced Scorecard mit dem Zielvereinbarungssystem verbinden, in: Hahn, D.; Taylor, B. (Hrsg.): Strategische Unternehmungsplanung - Strategische Unternehmungsführung. Stand und Entwicklungstendenzen, Berlin, Heidelberg, S. 375-394.

Fiol, M., Lyles, M. (1985): Organizational Learning, in: Academy of Management Review, Jg. 10 (4), S. 803-813.

Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, S., Silvestro, R., Voss, C. (1991): Performance Measurement in Service Business, Chambridge.

Freeman, R. (1984): Strategic Management. A Stakeholder Approach, Boston.

Friedag, H., Schmidt, W. (2001): Balanced Scorecard. Mehr als ein Kennzahlensystem, 3. Aufl., Freiburg i. Br.

Gehrke, I., Horváth, P. (2002): Implementation of Performance Measurement. A Comparative Study of French and German Organizations, in: Epstein, M.; Manzoni, J. (Hrsg.): Performance Measurement and Management Control. A Compendium of Research, Amsterdam, S. 159-180.

Gilles, M. (2002): Balanced Scorecard als Konzept zur strategischen Steuerung von Unternehmen, Frankfurt/Main.

Gomez, P., Probst, G. (1993): Vernetztes Denken für die strategische Führung eines Zeitschriftenverlages, in: Probst, G.; Gomez, P. (Hrsg.): Vernetztes Denken. Ganzheitliches Führen in der Praxis, Wiesbaden, S. 23-39.

Grossman, S., Hart, O. (1983): An Analysis of the Principal-Agent Problem, in: Econometrica, Jg. 51 (1), S. 7-45.

Günther, T., Grüning, M. (2002): Performance Measurement Systeme im praktischen Einsatz, in: Controlling, Jg. 14 (1), S. 5-13.

Gupta, A., Govindarajan, V. (1984): Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation, in: Academy of Management Journal, Jg. 27 (1), S. 25-41.

Handfield, R., Nichols, E. (1999): Introduction to Supply Chain Management, Upper Saddle River, N.J.

Harris, M., Raviv, A. (1979): Optimal Incentive Contracts with Imperfect Information, in: Journal of Economic Theory, Jg. 20 (2), S. 231-259.

Helm, R., Meckl, R., Strohmayer, M., Bernau, A. (2004): Ein Wissensmanagementansatz auf Basis der Balanced Scorecard, in: Controlling, Jg. 16 (3), S. 133-140.

Hendricks, K., Menor, L., Wiedman, C. (2004): The Balanced Scorecard. To Adopt or Not to Adopt?, in: Ivey Business Journal, Jg. 69 (6), S. 1-7.

Henri, J. (2006): Management Control Systems and Strategy. A Resourced-based Perspective, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 31 (6), S. 529-558.

Henschel, T. (2003): Risikomanagement im Mittelstand. Eine empirische Untersuchung, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 47 (5), S. 331-337.

Henschel, T., Bischoff, D. (2006): Unternehmensplanung. State of the Art, in: Controller Magazin, Jg. 31 (1), S. 78-81.

Holmström, B. (1979): Moral Hazard and Observability, in: The Bell Journal of Economics, Jg. 10 (1), S. 74-91.

Hoque, Z. (2003): Total Quality Management and the Balanced Scorecard Approach. A Critical Analysis of their Potential Relationship and Directions for Research, in: Critical Perspectives on Accounting, Jg. 14 (5), S. 553-566.

Hoque, Z., James, W. (2000): Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors. Impact on Organizational Performance, in: Journal of Management Accounting Research, Jg. 12 (1), S. 1-17.

Horváth & Partners (2004): Balanced Scorecard umsetzen, 3. Aufl., Stuttgart.

Horváth & Partners (2006): Studie: "Best Practice Anreizsysteme" 2006, Stuttgart.

Horváth, P., Kaufmann, L. (1998): Balanced Scorecard - ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien, in: Harvard Business manager (5), S. 39-49.

Horváth, P. (1998): Wissensmanagement mit Balanced Scorecard, in: Bürgel, H. (Hrsg.): Wissensmanagement. Schritte zum intelligenten Unternehmen, Berlin, S. 153-162.

Horváth, P., Gleich, R. (1998): Die Balanced Scorecard in der produzierenden Industrie. Konzeptidee, Anwendung und Verbreitung, in: Zeitschrift für wirtschaftlichen Fabrikbertrieb, Jg. 93 (11), S. 562-568.

Horváth, P., Kaufmann, L. (2006): Beschleunigung und Ausgewogenheit im strategischen Managementprozess. Strategieumsetzung mit der Balanced Scorecard, in: Hahn, D.; Taylor, B. (Hrsg.): Strategische Unternehmungsplanung - Strategische Unternehmungsführung. Stand und Entwicklungstendenzen, Berlin, Heidelberg, S. 137-150.

Hronec, S. (1993): Vital Signs. Using Quality, Time, and Cost Performance Measurements to Chart Your Company's Future, New York.

Huff, A. (1990): Mapping Strategic Thought, in: Huff, A. (Hrsg.): Mapping Strategic Thought, Chichester, S. 11-49.

Hungenberg, H. (2006): Anreizsysteme für Führungskräfte. Theoretische Grundlagen und praktische Ausgestaltungsmöglichkeiten, in: Hahn, D.; Taylor, B. (Hrsg.): Strategische Unternehmungsplanung - Strategische Unternehmungsführung. Stand und Entwicklungstendenzen, Berlin, Heidelberg, S. 353-364.

Ittner, C., Larcker, D. (1998): Innovations in Performance Measurement. Trends and Research Implications, in: Journal of Management Accounting Research, S. 205-238.

Ittner, C., Larcker, D., Randall, T. (2003): Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 28 (7/8), S. 715-741.

Ittner, C., Larcker, D., Meyer, M. (1997): Performance, Compensation, and the Balanced Scorecard, University of Pennsylvania.

Jehle, E., Stüllenberg, F., Schulze im Hove, A. (2002): Netzwerk-Balanced Scorecard als Instrument des Supply Chain Controlling, in: Supply Chain Management, Jg. 2 (4), S. 19-25.

Jehle, M. (2005): Wertorientiertes Supply Chain Management und Supply Chain Controlling. Modelle, Konzeption und Umsetzung, Frankfurt/Main.

Jensen, M., Meckling, W. (1976): Theory of the Firm:. Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, in: Journal of Financial Economics, Jg. 3 (4), S. 305-360.

Johnson, H. (1975): Management Accounting in an Early Integrated Industrial:. E.I. du Pont de Nemours Powder Company, 1903-1912, in: Business History Review, Jg. 49 (2), S. 184-204.

Johnson, H. (1981): Towards an Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting, in: The Accounting Review, Jg. 56 (3), S. 510-518.

Johnson, H. (1992): Relevance Regained. From Top-down Control to Bottom-up Empowerment, New York.

Johnson, H., Kaplan, R. (1992): Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting, Boston, Mass.

Kaplan, R. (2009): Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard, in: Chapman, C. (Hrsg.): Handbook of Management Accounting Research, Amsterdam, S. 1253-1270.

Kaplan, R. (1986): Accounting Lag:. The Obsolecence of Cost Accounting Systems, in: California Management Review, Jg. 28 (2), S. 174-199.

Kaplan, R. (1990): Measures for Manufacturing Excellence, Boston.

Kaplan, R., Norton, D. (2001a): Die strategiefokussierte Organisation. Führen mit der Balanced Scorecard, Stuttgart.

Kaplan, R., Norton, D. (1992): The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance, in: Harvard Business Review (Jan.-Feb.), S. 71-79.

Kaplan, R., Norton, D., Horváth, P. (2004): Strategy Maps. Der Weg von immateriellen Werten zum materiellen Erfolg, Stuttgart.

Kaplan, R., Norton, D. (2004a): Immaterielle Werte. Grünes Licht für Ihre Strategie, in: Harvard Business manager (5), S. 18-31.

Kaplan, R., Norton, D. (2006): Alignment: How to Apply the Balanced Scorecard to Corporate Strategy,

Kaplan, R., Norton, D. (2009): In Search of Excellence - der Maßstab muss neu definiert werden, in: Harvard Business manager, S. 7-16.

Kaplan, R., Norton, D. (2008): Management mit System, in: Harvard Business manager (5), S. 29-49.

Kaplan, R., Norton, D. (2004b): Strategy Maps. Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes, Boston.

Kaplan, R., Norton, D. (1996a): Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, in: Harvard Business Review, Jg. 74 (1), S. 75-85.

Kaplan, R., Norton, D. (1993): Putting the Balanced Scorecard to Work, in: Harvard Business Review (Sept.-Oct.), S. 134-147.

Kaplan, R., Norton, D. (1996b): The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action, Boston, Mass.

Kaplan, R., Norton, D. (2000): Having Trouble with Your Strategy? Than Map it, in: Harvard Business Review, Jg. 78 (5), S. 167-176.

Kaplan, R., Norton, D. (1998): Balanced Scorecard. Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart.

Kaplan, R., Norton, D. (2001b): Transforming the Balanced Scorecard from Perfomance Measurement to Strategic Management. Part I, in: Accounting Horizons, Jg. 15 (1), S. 87-104.

Kieser, A., Kubicek, H. (1976): Organisation, Berlin.

Kiunke, S. (2005): Strategische Unternehmensplanung und Balanced Scorecard. Überlegungen zu den Bedingungen der Entwicklung und Umsetzung von Unternehmensstrategien auf der Basis von Zielvereinbarungen, München.

Kloot, L. (1997): Organizational Learning and Management Control Systems. Responding to Environmental Change, in: Management Accounting Research, Jg. 8 (1), S. 47-73.

Körnert, J., Wolf, C. (2007): Systemtheorie, Shareholder Value-Konzept und Stakeholder-Konzept als theoretisch-konzeptionelle Bezugsrahmen der Balanced Scorecard, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 51 (2), S. 130-140.

Kreutzer, R., Merkle, W. (2008): Die neue Macht des Marketing. Wie Sie Ihr Unternehmen mit Emotion, Innovation und Präzision profilieren, Wiesbaden.

Kron, R., Parvis-Trevisany, N., Schäffer, U. (2004): Zum Erfolg der Implementierung von Controllinginstrumenten. European Business School Working Paper on Management Accounting and Control No. 13, Oestrich-Winkel.

Kudernatsch, D., Arminger, G. (2001): Operationalisierung und empirische Überprüfung der Balanced Scorecard, Wiesbaden.

Kummer, S. (2001): Supply Chain Controlling, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 45 (2), S. 81-87.

Kunz, J. (2009): Der Einfluss der Balanced Scorecard auf Lernprozesse in Unternehmen, in: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, Jg. 20 (1), S. 105-128.

Lange, C., Schaefer, S., Daldrup, H. (2001): Integriertes Controlling in Strategischen Unternehmensnetzwerken, in: Controlling, Jg. 13 (2), S. 75-83.

Laßleben, H. (2002): Das Management der lernenden Organisation. Eine systemtheoretische Interpretation, Wiesbaden.

Lawrie, G., Cobbold, I. (2004): Third-Generation Balanced Scorecard. Evolution of an Effective Strategic Control Tool, in: International Journal of Productivity and Performance Measurement, Jg. 53 (7), S. 611-623.

Lawson, R., Stratton, W., Hatch, T. (2006): Scorecarding. Success or Failure? It´s Your Call, in: CMA Management, Jg. 80 (7), S. 36-39.

Lingnau, V., Henseler, J., Jonen, A. (2004): Die Rolle des Controllings bei der Ein- und Weiterführung der Balanced Scorecard. Eine empirische Untersuchung; Beiträge zur Controlling-Forschung, Kaiserslautern.

Lipe, M., Salterio, S. (2002): A Note on the Judgemental Effects of Common and Unique Information Organization, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 27 (6), S. 531-540.

Lipe, M., Salterio, S. (2000): The Balanced Scorecard. Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures, in: The Accounting Review, Jg. 75 (3), S. 283-298.

Lux, W., Reimer, U. (2006): St. Galler Management Scorecard™. Eine Studie zu Referenzmodellen in Theorie und Praxis, St. Gallen.

Lux, W., Waibel, R. (2007): St. Galler Management Scorecard™. Strategieumsetzung und Unternehmenssteuerung, St. Gallen.

Lynch, R., Cross, K. (1995): Measure up! How to Measure Corporate Performance, 2. Aufl., Cambridge.

Maiga, A., Jacobs, F. (2003): Balanced Scorecard, Activity-Based Costing And Company Performance. An Empirical Analysis, in: Journal of Managerial Issues, Jg. 15 (3), S. 283-301.

Malina, M., Selto, F. (2001): Communicating and Controlling Strategy. An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard, in: Journal of Management Accounting Research, Jg. 13 (1), S. 47-90.

Malina, M., Selto, F. (2004): Causality in a Performance Measurement Model. Working Paper.

Malmi, T. (2001): Balanced Scorecards in Finnish Companies. A Research Note, in: Management Accounting Research, Jg. 12 (2), S. 207-220.

Marc O'Polo (2011): Sustainability, http://www.marc-o-polo.com/de/company/ sustainability/vorwort-des-vorstandes, Abruf: 12.05.2011.

March, J., Olsen, J. (1975): The Uncertainty of the Past. Organizational Learning under Ambiguity, in: European Journal of Political Research, Jg. 2 (3), S. 147-171.

Matlachowsky, P. (2008): Implementierungsstand der Balanced Scorecard. Fallstudienbasierte Analyse in deutschen Unternehmen, Wiesbaden.

Mayer, R. (2002): Elemente einer Performance Architektur für das Supply Chain Management, in: Gleich, R.; Becker, R.; Horváth, P. (Hrsg.): Controllingfortschritte, München, S. 245-262.

Meffert, H., Burmann, C., Kirchgeorg, M. (2008): Marketing. Grundlagen marktorientierter Unternehmensführung, 10. Aufl., Wiesbaden.

Meyer, M., Waßmann, J. (2011): Strategische Corporate Social Responsibility - Konzeptionelle Entwicklung und Implementierung in der Praxis am Beispiel dm-drogerie markt,

Meyer, M. (2004): Rethinking Performance Measurement. Beyond the Balanced Scorecard, Cambridge.

Miles, R., Snow, C. (2008): Organizational Strategy, Structure, and Process, Stanford, Calif.

Mises, L. von (1940): Nationalökonomie. Theorie des Handelns und Wirtschaftens, Flörsheim.

Möllenbeck, T., Warkotsch, N. (2010): Maintenance Scorecard. Entwicklung einer Balanced Scorecard für den Instandhaltungsbereich eines Gasnetzbetreibers, in: Controller Magazin, Jg. 35 (5), S. 16-21.

Müller-Stewens, G. (1998): Performance Measurement im Lichte eines Stakeholderansatzes, in: Reinecke, S.; Tomczak, T.; Dittrich, S. (Hrsg.): Marketingcontrolling, St. Gallen, S. 34-43.

Neely, A., Adams, C., Kennerley, M. (2002): The Performance Prism. The Scorecard for Measuring and Managing Stakeholder Relationships, London.

Neely, A. (1999): The Performance Measurement Revolution. Why Now and What Next?, in: International Journal of Operations & Productions Management, Jg. 19 (2), S. 205-228.

Neely, A., Gregory, M., Platts, K. (1995): Performance Measurement System Design. A Literature Review and Research Agenda, in: International Journal of Operations, Jg. 4 (15), S. 80-116.

Norreklit, H. (2000): The Balance on the Balanced Scorecard. A Critical Analysis of Some of Its Assumptions, in: Management Accounting Research, Jg. 11 (1), S. 65-88.

Norreklit, H. (2003): The Balanced Scorecard: What is the Score. A Rhetorical Analysis of The Balanced Scorecard, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 28 (6), S. 591-619.

o.V. (1997): Untersuchung von Renaissance Worldwide, Cambridge, Mass.

Olsen, E., Slater, S. (2002): The Balanced Scorecard, Competitive Strategy, and Performance, in: Business Horizont, Jg. 45 (3), S. 11-16.

Otto, A. (2002): Management und Controlling von Supply Chains. Ein Modell auf der Basis der Netzwerktheorie, Wiesbaden.

Pampel, J. (2002): Instrumente für das kooperationsbezogene Controlling von Produktions- und Transaktionskosten in der Supply Chain, in: Hahn, D.; Kaufmann, L. (Hrsg.): Handbuch industrielles Beschaffungsmanagement. Internationale Konzepte - innovative Instrumente - aktuelle Praxisbeispiele, Wiesbaden, S. 697-728.

Pandey, I. (2005): Balanced Scorecard. Myth or Reality, in: Vikalpa, Jg. 30 (1), S. 51-66.

Parvis-Trevisany, N. (2006): Implementierung von Controllinginstrumenten. Identifikation und Überwindung von Implementierungsbarrieren, Wiesbaden.

Parvis-Trevisany, N., Schäffer, U. (2006): Barrieren im Prozeß der Implementierung von Controllinginstrumenten, in: Zeitschrift für Controlling und Innovationsmanagement, Jg. 1 (2), S. 69-78.

Perlitz, M. (1999): Unternehmen durch Performance Measurement erfolgreich machen, in: Gabler´s Magazin, Jg. 13 (2), S. 6-10.

Pfaff, D., Kunz, A., Pfeiffer, T. (2000): Balanced Scorecards als Bemessungsgrundlage finanzieller Anreizsysteme. Eine theorie- und empiriegeleitete Analyse der resultierenden Grundprobleme, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Jg. 52 (1), S. 36-55.

Porter, M. (2008): Wettbewerbsstrategie. Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten, 11. Aufl., Frankfurt/Main.

Porter, M., Kramer, M. (2007): Corporate Social Responsibility. Wohltaten mit System, in: Harvard Business manager (1), S. 16-34.

Porter, M. (2000): Wettbewerbsvorteile. Spitzenleistungen erreichen und behaupten, 6. Aufl., Frankfurt/Main.

Probst, G., Gomez, P. (1993): Die Methodik des vernetzten Denkens zur Lösung komplexer Probleme, in: Probst, G.; Gomez, P. (Hrsg.): Vernetztes Denken. Ganzheitliches Führen in der Praxis, Wiesbaden, S. 3-20.

PwC (2001): Die Balanced Scorecard im Praxistest. Wie zufrieden sind Anwender?, Frankfurt/Main.

Radcliffe, M. (1999): Using The Balanced Scorecard to Develop Metrics for Sustainable Development, Chapel Hill.

Rappaport, A. (1995): Shareholder Value. Wertsteigerung als Maßstab für die Unternehmensführung, Stuttgart.

Rautenstrauch, T., Müller, C. (2006): Strategisches Controlling in mittelständischen Unternehmen, in: Controller Magazin, Jg. 31 (3), S. 226-229.

Richardson, S. (2004): The Key Elements of Balanced Scorecard Success, in: Ivey Business Journal, Jg. 69 (2), S. 7-9.

Richert, J. (2006): Performance Measurement in Supply Chains. Balanced Scorecard in Wertschöpfungsnetzwerken, Wiesbaden.

Sandt, J. (2004): Management mit Kennzahlen und Kennzahlensystemen. Bestandsaufnahme, Determinanten und Erfolgsauswirkungen, Wiesbaden.

Schachner, M., Speckbacher, G., Wentges, P. (2006): Steuerung mittelständischer Unternehmen. Größeneffekte und Einfluss der Eigentums- und Führungsstruktur, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 76 (6), S. 589-614.

Schäffer, U., Matlachowsky, P. (2008): Warum die Balanced Scorecard nur selten als strategisches Managementsystem genutzt wird. Eine fallstudienbasierte Analyse der Entwicklung von Balanced Scorecards in deutschen Unternehmen, in: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, Jg. 19 (2), S. 207-232.

Schaltegger, S. (2000): Wirtschaftswissenschaften, Berlin.

Schmeisser, W., Schindler, F., Clausen, L., Lukowski, M., Görlitz, B. (2006): Einführung in den Berliner Balanced Scorecard Ansatz. Ein Weg zur wertorientierten Performancemessung für Unternehmen, München.

Schmeisser, W.; Schindler, F. (2011): Berliner Balanced Scorecard Ansatz, http://bookboon.com/de/studium/management/berliner-balanced-scorecard-ansatz, Abruf: 24.04.2011.

Schmidt, J. (2003): Möglichkeiten und Grenzen der Operationalisierung von Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen in der Balanced Scorecard, Frankfurt/Main.

Schreyer, M. (2007): Entwicklung und Implementierung von Performance-Measurement-Systemen, Wiesbaden.

Schulze, M. (2011): Nachhaltigkeit @ Marc O´Polo – Einführung einer Sustainability Balanced Scorecard als Steuerungsinstrument, http://www.haufe.de/ controllerwissen/newsDetails?newsID=1304501434.51, Abruf: 12.05.2011.

Schumpeter, J. (1997): Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung. Eine Untersuchung über Unternehmergewinn, Kapital, Kredit, Zins und den Konjunkturzyklus, 9. Aufl., Berlin.

Schweier, H. (2000): Erfolgsorientierte Steuerung logistischer Netzwerke, in: Hossner, R. (Hrsg.): Jahrbuch der Logistik 2000, Düsseldorf, S. 141-145.

Senn, J. (1986): Ökologie-orientierte Unternehmensführung. Theoretische Grundlagen, empirische Fallanalysen und mögliche Basisstrategien, Frankfurt/Main.

Speckbacher, G., Bischof, J., Pfeiffer, T. (2003): A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-speaking Countries, in: Management Accounting Research, Jg. 14 (4), S. 361-387.

Speckbacher, G., Bischof, J. (2000): Die Balanced Scorecard als innovatives Managementsystem, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 60 (6), S. 795-810.

Steinmann, H., Schreyögg, G. (2002): Management. Grundlagen der Unternehmensführung: Konzepte, Funktionen, Fallstudien, 5. Aufl., Wiesbaden.

Stölzle, W., Karrer, M. (2002): Performance Management in der Supply Chain. Potenziale durch die Balanced Scorecard, in: Bundesvereinigung Logistik (Hrsg.): Wissenschaftssymposium Logistik der BVL 2002, München, S. 57-83.

Stölzle, W., Heusler, K., Karrer, M. (2001): Die Integration der Balanced Scorecard in das Supply Chain Management-Konzept, in: Logistik Management, (2/3), S. 73-85.

Sturm, A. (2000): Performance Measurement und Environmental Performance Measurement, Dresden.

Supply Chain Council (2011): Supply-Chain Operations Reference-Model (SCOR), http://supply-chain.org/, Abruf: 24.04.2011.

Tewald, C. (2005): Balanced Scorecard und Risikomanagement. Beurteilung verschiedener Integrationsmöglichkeiten des Risikomanagements in der Balanced Scorecard, in: Controller Magazin, Jg. 30 (1), S. 17-23.

Tieke, R., Landgraf, F. (1999): Neue Instrumente für neue Sicht, in: is report, Jg. 3 (4), S. 10-11.

Tomschi, P., Bauer, R., Klenk, P., Szinovatz, A. (2002): Die Balanced Scorecard im Scheinwerferlicht. Ergebnisse einer empirischen Studie im deutschsprachigen Raum, in: risknews (5), S. 23-27.

Tönnissen, S. (2010): Vertriebscontrolling auf Basis einer Balanced Scorecard, in: Controller Magazin, Jg. 35 (5), S. 10-14.

Töpfer, A., Lindstädt, K., Förster, K. (2002): Balanced Score Card. Hoher Nutzen trotz zu langer Einführungszeit, in: Controlling, Jg. 14 (2), S. 79-84.

Venkatraman, G., Gering, M. (2000): The Balanced Scorecard, in: Ivey Business Journal, Jg. 64 (3), S. 10-13.

Walker, O., Ruekert, R. (1987): Marketing´s Role in the Implementation of Business Strategies, in: Journal of Marketing, Jg. 51 (3), S. 15-33.

Wall, F. (2000): Die Balanced Scorecard als modernes Instrument der strategischen Unternehmenssteuerung, in: Reichmann, T. (Hrsg.): Tagungsband Controlling. 15. Deutscher Controlling-Congress, 10. Mai 2000, Berlin, Dortmund, S. 203-222.

Wall, F. (2001): Ursache-Wirkungsbeziehungen als ein zentraler Bestandteil der Balanced Scorecard, in: Controlling, Jg. 13 (2), S. 65-74.

Wallenburg, C., Weber, J. (2006): Ursache-Wirkungsbeziehungen der Balanced Scorecard. Empirische Erkenntnisse zu ihrer Existenz, in: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 50 (4), S. 245-256.

Weber, J. (2000): Balanced Scorecard. Management-Innovation oder alter Wein in neuen Schläuchen, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 44 (Sonderheft Nr.2), S. 5-15.

Weber, J. (2004): Einführung in das Controlling, 10. Aufl., Stuttgart.

Weber, J., Schäffer, U. (1998): Balanced Scorecard. Gedanken zur Einordnung des Konzepts in das bisherige Controlling-Instrumentarium, in: Zeitschrift für Planung, Jg. 9 (4), S. 341-365.

Weber, J., Radtke, B., Schäffer, U. (2006): Erfahrungen mit der Balanced Scorecard Revisited. Schriftenreihe Advanced Controlling, Weinheim.

Weber, J., Bacher, A., Gebhardt, A., Voss, P. (2002): Grundlagen und Instrumente des Supply Chain Controlling, in: Supply Chain Management (4), S. 7-17.

Weber, J., Schäffer, U. (2000a): Einführung der Balanced Scorecard - 8 Erfolgsfaktoren, in: Controller Magazin, Jg. 25 (1), S. 3-7.

Weber, J., Bacher, A., Groll, M. (2002): Konzeption einer Balanced Scorecard für das Controlling von unternehmensübergreifenden Supply Chains, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 46 (3), S. 133-141.

Weber, J., Schäffer, U. (2000b): Balanced Scorecard & Controlling. Implementierung - Nutzen für Manager und Controller - Erfahrungen in deutschen Unternehmen, 3. Aufl., Wiesbaden.

Werner, H. (2000a): Die Balanced Scorecard im Supply Chain Management. Teil 1, in: Distribution, Jg. 31 (4), S. 8-11.

Werner, H. (2000b): Die Balanced Scorecard im Supply Chain Management. Teil 2, in: Distribution, Jg. 31 (5), S. 14-15.

Werner, H. (2000c): Supply Chain Management. Grundlagen, Strategien, Instrumente und Controlling, Wiesbaden.

Werner, H. (2008): Supply Chain Management. Grundlagen, Strategien, Instrumente und Controlling, 3. Aufl., Wiesbaden.

Widener, S. (2007): An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 32 (7-8), S. 757-788.

Wong-On-Wing, B., Guo, L., Li, W., Yang, D. (2007): Reducing Conflict in Balanced Scorecard Evaluations, in: Accounting, Organizations and Society, Jg. 32 (4/5), S. 363-377.

Yan Wu, D., Katok, E. (2006): Learning, Communication, and the Bullwhip Effect, in: Journal of Operations Management, Jg. 24 (6), S. 839-850.

Zdrowomylsaw, N., Eckern, V. v., Meißner, A. (2003): Akzeptanz und Verbreitung der BSC, in: Betrieb und Wirtschaft, Jg. 57 (9), S. 356-358.

Zimmermann, K. (2005): Supply Chain Balanced Scorecard. Unternehmensübergreifendes Management von Wertschöpfungsketten, Wiesbaden.

Zimmermann, K., Seuring, S. (2009): Two Case Studies on Developing, Implementing and Evaluating a Balanced Scorecard in Distribution Channel Dyads, in: International Journal of Logistics, Jg. 12 (1), S. 63-81.

ISBN 978-3-00-035183-9