Zwecksetzungen und zugehörige Gestaltungselemente von Performance Measurement Systemen

Die Zwecksetzung von Performance Measurement Systemen beeinflusst maßgeblich die Ausgestaltung von Performance Measurement Systemen. Der vorliegende Beitrag analysiert die Zwecksetzungen sowie die Gestaltungselemente von 19 in der Literatur dargestellten Performance Measurement Systemen. Es werden insgesamt acht Zwecksetzungen identifiziert, welche durch unterschiedliche Performance Measurement Systeme verfolgt werden. Die genauere Analyse der Gestaltungselemente der Performance Measurement Systeme zeigt auf, wie ein Performance Measurement System gestaltet sein sollte, um eine bestimmte Zwecksetzung zu verfolgen.

Dr. Christian Lohmann
ist als Juniorprofessor für Controlling an der Bergischen Universität Wuppertal tätig. Seine Lehrtätigkeit umfasst controllingbezogene Vorlesungen und Seminare in der Bachelor- und Masterausbildung. Seine Forschungsinteressen richten sich auf die Entscheidungsunterstützung durch die Unternehmensrechnung sowie die anreizorientierte Steuerung von dezentralisierten Unternehmenseinheiten.

Max Braun
ist derzeit als Controller bei der Hugo Boss AG am Standort Metzingen tätig. Seine wissenschaftlichen Interessen richten sich auf Performance Measurement Systeme sowie angrenzende Themenfelder.

Summary: The purpose of performance measurement systems has a large impact on the design of performance measurement systems. The present article analyzes the purposes and design elements of 19 performance measurement systems that are introduced in the literature. The study identifies eight purposes that are pursued by different performance measurement systems. The detailed analysis of the design elements shows how a performance measurement system should be designed to pursue a specific purpose.

Stichwörter: Performance Measurement, Performance Management, Zwecksetzung, Gestaltungselemente, Scorecard

1. Unternehmenssteuerung durch Performance Measurement Systeme

Performance Measurement dient der Erfassung und der Beurteilung der aktuellen sowie zukünftig zu erwartenden Unternehmenssituation. Die **Umsetzung** erfolgt durch ein **Performance Measurement System** (PMS), welches die Messung und Steuerung von operativen und strategischen Einflussgrößen des Unternehmenserfolgs übernimmt. Ein ganzheitliches PMS beinhaltet neben finanziellen, auf der monetären Unternehmensplanung aufgebauten Kennzahlen auch qualitative Einflussgrößen als Treiber des Unternehmenserfolges. Die Verwendung eines mehrdimensionalen PMS schafft eine Leistungstransparenz, welche zu einer effektiveren Leistungssteuerung sowie zu einer erhöhten Mitarbeitermotivation und Lernbereitschaft führen kann (vgl. *Gleich*, 2011, S. 17). Gleichzeitig werden PMS als ein Instrument angesehen, welches die Strategieimplementierung begleitet und die daraus resultierenden operativen Er-

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2018-7-8-17 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access -

folge quantifiziert und einer weiteren Optimierung zuführt (vgl. *Watts/McNair-Connolly*, 2012, S. 227). Aufgrund der Wichtigkeit dieser Schnittstelle zwischen operativem und strategischem Controlling ist darauf zu achten, dass ein PMS nicht nur eine bloße Zusammenstellung verschiedener Kennzahlen beinhaltet, sondern auch die Zusammenhänge zwischen den Performancemaßen verdeutlicht (vgl. *Taticchi/Balachandran*, 2008, S. 152).

PMS beschreiben in ihrer Gesamtheit ein sehr **heterogenes betriebswirtschaftliches Instrument**, dessen konkrete Ausprägung von den Unternehmenscharakteristika (z. B. Unternehmensgröße und Branche) sowie von den **verfolgten Zwecksetzungen** abhängig ist. Die vielfältigen Kombinationsmöglichkeiten der Unternehmenscharakteristika führen in der betrieblichen Praxis sowie in der wissenschaftlichen Aufarbeitung zu einer starken Differenzierung von PMS. Gleichwohl wird dadurch der Überblick über die Einsatzgebiete und die Gestaltungsmöglichkeiten von PMS erschwert. Für den Anwender ergibt sich aus dieser Unübersichtlichkeit die Schwierigkeit, eine zweckmäßige Auswahl eines PMS einschließlich dessen konkreter Ausgestaltung vorzunehmen.

Die Ziele des Beitrags bestehen in der Analyse und Systematisierung des Einflusses der verfolgten Zwecksetzung von PMS auf die Wahl und Ausgestaltung von PMS. Es wird unterstellt, dass die verfolgte Zwecksetzung die Wahlmöglichkeiten sowie die Ausgestaltungsoptionen von PMS definiert. Zunächst werden hierfür in Abschnitt 2 die Zwecksetzungen von PMS herausgearbeitet und als Abgrenzungskriterium diskutiert. Als Datenbasis werden 19 in der Literatur vorgeschlagene PMS in die Analyse einbezogen. In Abschnitt 3 werden die Gestaltungselemente der untersuchten PMS im Zusammenhang mit den zuvor festgestellten Zwecksetzungen analysiert. Dabei werden 17 Gestaltungselemente von PMS identifiziert und deren zweckbezogene Verwendung diskutiert. Die aufgedeckten Strukturmerkmale werden in Abschnitt 4 diskutiert.

2. Zwecksetzung als Abgrenzungskriterium von PMS

Die 19 in die Analyse einbezogenen PMS weisen insgesamt acht verschiedene Zwecksetzungen mit individuellen Schwerpunkten auf. *Tab. 1* zeigt die zweckorientierte Klassifikation von PMS. Neun der 19 betrachteten PMS verfolgen als Zweck die **Identifikation** von **Kausalbeziehungen** zwischen **Performancetreibern**. Die PMS stellen Werkzeuge und/oder Handlungsempfehlungen zur Identifikation von Zusammenhängen und Wechselwirkungen zwischen Performancetreibern, -dimensionen, -maßen, und -perspektiven bereit.

Als Vorreiter schafft die **Balanced Scorecard** von *Kaplan/Norton* (1992) durch die gleichwertige Betrachtung ihrer Performance-Dimensionen ein Bewusstsein für deren Zusammenhänge. Damit sind die Wirkungszusammenhänge der Balanced Scorecard vergleichbar mit denen des **Results and Determinants Framework**, welcher ebenfalls Zusammenhänge zwischen operativen Performancemaßen und strategischen sowie finanziellen Ergebnisgrößen darstellt (vgl. *Fitzgerald/Moon*, 1996, S. 36). Das **Integrated Dynamic Performance Measurement System** arbeitet mit Wirkungspfeilen und beschreibt zusätzlich Wechselwirkungen innerhalb einer Perspektive (vgl. *Ghalayini* et al., 1997, S. 218). Die **Dynamics-based Balanced Scorecard** von *Barnabè* (2011) versieht die Wirkungspfeile zwischen verschiedenen Variablen zusätzlich mit Indikatoren für positive und negative Korrelationen. Die konkreteste Beschreibung von Wechselwirkungen erfolgt durch eine quantitative Bewertung der Einflussfaktoren im **Quantitative Model for Performance Measurement Systems** (vgl. *Suwignjo* et al., 2000, S. 232 f.).

Eine weitere Methode der Quantifizierung von Wechselwirkungen bieten statistische Regressionen, welche durch das **Action Profit Linkage Model** (vgl. *Epstein/Westbrook*, 2001, S. 46) und durch die ***Kanji*'s Business Scorecard** (vgl. *Kanji/Moura E Sá*, 2001, S. 903) genutzt werden. Durch die **Manufacturing System Design Decomposition** werden die Wechselwirkungen in Matrixform dargestellt, wobei die Quantifizierung eine konzeptionelle Basis aufweist (vgl. *Cochran* et al., 2001, S. 376). Einen ähnlichen Ansatz nutzt die **Proactive Balanced Scorecard**, indem sie die Zusammenhänge zwischen den Performancemaßen mithilfe von Fuzzy Cognitive Maps modelliert (vgl. *Chytas* et al., 2011, S. 466).

Sieben der 19 betrachteten Modelle führen die **Strategieumsetzung** als verfolgten Zweck an. Ein Beispiel hierfür ist die **Performance Pyramid** (vgl. *Lynch/Cross*, 1995, S. 66). Auch die **Balanced Scorecard** stellt die Unternehmensstrategie in den Mittelpunkt, so dass keine lokalen Suboptima im Unternehmen entstehen (vgl. *Kaplan/Norton*, 1992, S. 73). Das **Performance Measurement Questionnaire** überprüft, ob Inkonsistenzen zwischen der strategischen Ausrichtung und den verwendeten Performancemaßen bestehen (vgl. *Dixon*, 1990, S. 72 f.). Das **Integrated Dynamic Performance Measurement System** identifiziert die Schlüsselbereiche der Strategieumsetzung (vgl. *Ghalayini* et al., 1997, S. 210). Das **Performance Prism** sieht die Strategie als eine von fünf Hauptfacetten eines PMS an (vgl. *Neely* et al., 2001, S. 12). Die **Holistic Scorecard** erfasst die strategischen Ziele, indem diese sechs Perspektiven zugeordnet werden (vgl. *Sureshchandar/Leisten*, 2005, S. 25). Die **System Dynamics-based Balanced Scorecard** unterstützt durch die Integration von Management Cockpits die Strategieformulierung und -umsetzung (vgl. *Barnabè*, 2011, S. 468).

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2018-7-8-17 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

Zwecksetzung	Zweckorientierte Performance Measurement Systeme
Identifikation von Kausalbeziehungen zwischen Performancetreibern	▪ Balanced Scorecard ▪ Result and Determinants Framework ▪ Integrated Dynamic Performance Measurement System ▪ System Dynamics-based Balanced Scorecard ▪ Quantitative Model for Performance Measurement Systems ▪ Action Profit Linkage Model ▪ *Kanji*'s Business Scorecard ▪ Manufacturing System Design Decomposition ▪ Proactive Balanced Scorecard
Strategieumsetzung	▪ Performance Pyramid ▪ Balanced Scorecard ▪ Performance Measurement Questionnaire ▪ Integrated Dynamic Performance Measurement System ▪ Performance Prism ▪ Holistic Scorecard ▪ System Dynamics-based Balanced Scorecard
Erzeugen eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses	▪ *Kanji*'s Business Scorecard ▪ Integrated Dynamic Performance Measurement System ▪ Performance Measurement Questionnaire ▪ Proactive Balanced Scorecard ▪ Integrated Performance Measurement System ▪ Total Performance Scorecard
Identifikation von Schlüsselfragen und Problemstellungen	▪ Performance Measurement Questionnaire ▪ Performance Prism ▪ Dynamic Multidimensional Performance Framework ▪ Time-based Competition Framework ▪ Performance, Developing and Growth Framework
Stärkung der internen Unternehmenskommunikation	▪ Manufacturing System Design Decomposition ▪ Performance Pyramid ▪ Performance Measurement Questionnaire
Unternehmenssteuerung im Shareholderinteresse	▪ Economic Value Added Model ▪ Manufacturing System Design Decomposition ▪ Action-Profit-Linkage Model
Holistische Betrachtung des Unternehmens	▪ Holistic Scorecard
Stärkung der persönlichen und der unternehmerischen Entwicklung	▪ Total Performance Scorecard

Tab. 1: Zweckorientierte Klassifizierung von PMS

Der Zweck des Erzeugens eines **kontinuierlichen Verbesserungsprozesses** wird von PMS verfolgt, wenn Methoden zur kontinuierlichen Verbesserung in das PMS integriert sind oder Methoden zur Überprüfung des verwendeten PMS bereitgestellt werden. ***Kanji*'s Business Scorecard** unterstützt mit der Auswahl der Performance-Dimensionen (z. B. das Erreichen von Business-Exzellenz) einen kontinuierlichen Verbesserungsprozess (vgl. *Kanji*, 1998, S. 634). Auch das **Integrated Dynamic Performance Measurement System** ermöglicht eine stetige Anpassung und Überarbeitung der definierten Performancemaße durch direkte Kommunikation zwischen Management und Mitarbeitern (vgl. *Ghalayini* et al., 1997, S. 213, 224). Das **Performance Measurement Questionnaire** unterstützt eine stetige Verbesserung durch vorgesehene Evaluationsmeetings (vgl. *Dixon*, 1990, S. 88 f.). Die **Proactive Balanced Scorecard** bezieht sich hinsichtlich der kontinuierlichen Verbesserung auf die Überprüfung der Effektivität der Zielerreichung (vgl. *Chytas* et al., 2011, S. 466). Das **Integrated Performance Measurement System** zielt auf die Verzahnung der Geschäftseinheiten und den Einsatz relevanter und konsistenter Performancemaße ab (vgl. *Bititci* et al., 1997, S. 530). Die **Total Performance Scorecard** ist auf die Steigerung des persönlichen Erfolgs sowie auf die Vergrößerung des unternehmerischen Wettbewerbsvorteils gerichtet (vgl. *Rampersad*, 2005, S. 21 f.).

Die **Identifizierung** von **Schlüsselfragen** und **Problemstellungen** erfolgt im **Performance Measurement Questionnaire** durch die Evaluation der Performancemaße im Fragebogen (vgl. *Dixon*, 1990, S. 69). Das **Performance Prism** identifiziert Schlüsselfragen und Problemstellungen, indem die eigenen Stakeholder, deren Ansprüche, die dafür notwendigen Strategien sowie die eigenen Zielprozesse und Fähigkeiten hinterfragt werden (vgl. *Neely* et al., 2001, S. 7). Das **Dynamic Multidimensional Performance Model** induziert einen kritischen Selbstreflexionsprozess des Managements (vgl. *Maltz* et al., 2003, S. 200). Das **Time-based Competition Framework** unterstützt Unternehmen

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2018-7-8-17 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

dabei, Schlüsselfragen in Bezug auf Zeit als Wettbewerbsfaktor zu identifizieren (vgl. *Azzone* et al., 1991, S. 84). Das **Performance, Development and Growth System** nutzt Techniken des Benchmarkings, um Entwicklungspotenziale des Unternehmens im Vergleich zu Wettbewerbern abzuschätzen sowie Handlungsempfehlungen abzuleiten (vgl. *St-Pierre/Delisle*, 2006, S. 109).

PMS, die der **Stärkung** der **internen Unternehmenskommunikation** dienen, weisen eine über die verschiedenen Hierarchieebenen hinweg kommunikationsfördernde Struktur auf. Die **Manufacturing System Design Decomposition** stärkt die Unternehmenskommunikation, indem es Informationen über Wechselwirkungen verschiedener Abteilungen und Entscheidungen aufdeckt und diese Informationen im Unternehmen kommuniziert (vgl. *Cochran* et al., 2001, S. 373). Ein geeignetes Werkzeug zur Darstellung des Top-down-Kommunikationsflusses der Ziele sowie der Bottom-up-Berichterstattung der Performancemaße ist die **Performance Pyramid** (vgl. *Lynch/Cross*, 1995, S. 66). Das **Performance Measurement Questionnaire** erhöht die interne Unternehmenskommunikation durch die Evaluationsmeetings (vgl. *Dixon*, 1990, S. 78).

Das Unternehmen wird im **Shareholderinteresse** gesteuert, sobald alle Unternehmensaktivitäten auf eine Erhöhung des Unternehmenswerts ausgerichtet sind. Die Erhöhung des Unternehmenswertes wird im **Economic Value Added Model** explizit adressiert (vgl. *Stern* et al., 1996, S. 236). Die **Manufacturing System Design Decomposition** berücksichtigt die Shareholderinteressen durch die Zielgröße des Return on Investment (vgl. *Cochran* et al., 2001, S. 377). Das **Action Profit Linkage Model** zielt auf eine Verbesserung der Unternehmensprofitabilität ab und dient daher ebenfalls dem Shareholderinteresse (vgl. *Epstein/Westbrook*, 2001, S. 45).

Die **Holistic Scorecard** entwickelt die Balanced Scorecard für den IT-Sektor weiter und ermöglicht als einziges PMS eine **holistische Betrachtung** des Unternehmens. Für eine holistische Betrachtung sind die Arbeitnehmerperspektive, die soziale Perspektive sowie die Perspektive des intellektuellen Kapitals von besonderer Bedeutung (vgl. *Sureshchandar/Leisten*, 2005, S. 15 f.). Die **Stärkung** der **persönlichen** und der **unternehmerischen Entwicklung** wird durch die **Total Performance Scorecard** verfolgt, indem ein systematischer Prozess der sukzessiven Verbesserung durchlaufen wird (vgl. *Rampersad*, 2005, S. 21).

Die Zuordnung der PMS zu den verschiedenen Zwecksetzungen zeigt, dass bestimmte Zwecksetzungen häufig miteinander kombiniert oder als einzige Zwecke durch ausgewählte PMS verfolgt werden. Beispielsweise wird die Identifikation von Schlüsselfragen und Problemstellungen in drei von fünf PMS ausschließlich und ohne Berücksichtigung von anderen Zwecken verfolgt. Die häufigsten **Zweierkombinationen** sind mit der Identifikation von Kausalbeziehungen zwischen Performancetreibern und der Strategieumsetzung oder dem Erzeugen eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses gegeben.

3. Zweckbezogene Gestaltungselemente von PMS

Die angestrebte Zwecksetzung eines PMS hat einen **maßgeblichen Einfluss** auf die konkrete Ausgestaltung des PMS eines Unternehmens. Erst nach der Klärung der Zwecksetzung ist die Auseinandersetzung mit der Planung des PMS, der Ausgestaltung der einzelnen Bestandteile und Kennzahlen sowie der daran gekoppelten Anreizsysteme sinnvoll.

Tab. 2 stellt in Abhängigkeit der acht identifizierten Zwecksetzungen die verwendeten **Bezugsobjekte** der PMS sowie die **Charakteristika** der **verwendeten Kennzahlen** bzw. Kennzahlensysteme dar. Die Werte der *Tab. 2* ergeben sich aus der Auswertung der 19 in die Analyse einbezogenen PMS und geben an, wie viele PMS der jeweiligen Zwecksetzung das entsprechende Bezugsobjekt aufgreifen oder das entsprechende Charakteristikum aufweisen. Mehrfachnennungen ergeben sich durch die Zuordnung eines PMS zu mehreren Zwecksetzungen. Als Bezugsobjekte werden die von den PMS aufgegriffenen Performance-Dimensionen und -Perspektiven sowie die angesprochenen Stakeholder berücksichtigt. Insgesamt werden **17 verschiedene Bezugsobjekte** identifiziert. Die Bezugsobjekte sind in *Tab. 2* nach dem Grad ihrer Konkretheit angeordnet. Während die Bezugsobjekte Finanzen, Prozesse sowie Produkt und Service sehr konkret definiert sind, weisen die Bezugsobjekte Gesellschaft, Soziales und Zukunft eine sehr abstrakte Form auf. Zusätzlich wird unterschieden, ob die PMS der jeweiligen Zwecksetzung finanzielle und/oder nichtfinanzielle Kennzahlen verwenden sowie einen dynamischen oder statischen Charakter haben.

Die untersuchten PMS beziehen sich unabhängig von ihrer Zwecksetzung überwiegend auf **konkretere Bezugsobjekte**. Dies wird durch die linkslastige Ausprägung der *Tab. 2* ersichtlich. Jede Zwecksetzung berücksichtigt die beiden konkretesten Bezugsobjekte Finanzen und Prozesse, wohingegen die beiden abstraktesten Bezugsobjekte Soziales und Zukunft lediglich in drei der acht Zwecksetzungen eine schwach ausgeprägte Berücksichtigung erfahren. Über alle Zwecksetzungen hinweg ist eine starke Berücksichtigung der **Stakeholder** in Form der Shareholder, Lieferanten, Kunden und Mitarbeiter hervorzuheben. Die **traditionellen Perspektiven** der **Balanced Scorecard** (Finanzen, Prozesse, Kunden, Lernen und Entwicklung) werden insgesamt sehr häufig verwendet. Die Bezugsobjekte Kunden, Shareholder und Prozesse werden in den PMS am häufigsten berücksichtigt.

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2018-7-8-17 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

Zwecksetzung	Anzahl der untersuchten PMS	Bezugsobjekte																		Kennzahlensystem			
		Finanzen (U)	Prozesse (U)	Produkt und Service (UF)	Qualität (UF)	Innovation (UF)	Shareholder (UF)	Lieferanten (UF)	Kunden (UF)	Mitarbeiter (U)	Unternehmenswerte (U)	Strategie (UF)	Intellektuelles Kapital (Z)	Lernen und Entwicklung (Z)	Stakeholder-Beitrag (UF)	Gesellschaft (UF)	Soziales (UF)	Zukunft (Z)	Finanziell	Nicht finanziell	Dynamisch	Statisch
Identifikation von Kausalbeziehungen zwischen Performancetreibern	9	7	8	1	1	1	8	1	8	1	1			6		1			7	9	5	4
Strategieumsetzung	7	4	5				6	3	7	3		1	2	4	1	3	1		5	6	4	2
Erzeugen eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses	6	3	5				5	3	6	3	1			6		2			4	6	6	
Identifikation von Schlüsselfragen und Problemstellungen	5	1	5				4	2	4	3		1	1	1	1	1		2	2	5	2	3
Stärkung der internen Unternehmenskommunikation	3	2	2		1		2	1	3					1					2	3	2	1
Unternehmenssteuerung im Shareholderinteresse	3	3	2	1	1		3		2										3	2		3
Holistische Betrachtung des Unternehmens	1	1	1				1		1	1			1			1	1		1	1		1
Stärkung von persönlicher und unternehmerischer Entwicklung	1	1	1				1		1	1				1					1	1	1	

Tab. 2: Ausprägungen der Bezugsobjekte und Kennzahlencharakteristiken je Zwecksetzung

Die verbreiteteste Zwecksetzung ist die Identifikation von Kausalbeziehungen zwischen Performancetreibern (neun PMS). In dieser Zwecksetzung wird das **Bezugsobjekt Prozesse** am häufigsten aufgegriffen. Dies erscheint schlüssig, da die Identifikation von Zusammenhängen innerhalb eines Unternehmens eine intensive Auseinandersetzung mit den bestehenden Prozessen erfordert. Im Gegensatz dazu finden die **Mitarbeiter** als **Bezugsobjekt** keine große Beachtung bei der Identifikation von Kausalbeziehungen zwischen Performancetreibern sowie bei der Stärkung der Unternehmenskommunikation. Auch in Bezug auf den Zweck der Strategieumsetzung spielen die Mitarbeiter eine untergeordnete Rolle. Lediglich die Hälfte der PMS mit dem Zweck der Strategieumsetzung weist einen Bezug zu den Mitarbeitern auf. Dies steht dabei im Widerspruch zu der Ansicht, dass eine erfolgreiche Strategieumsetzung nur unter Einbezug aller Mitarbeiter gelingt (vgl. *Kaplan/Norton*, 1997, S. 192). Die PMS, welche der Unternehmenssteuerung im Shareholderinteresse dienen, befassen sich ausnahmslos mit den Shareholdern und blenden ebenfalls die Bedeutung der Mitarbeiter aus. Dies lässt insgesamt den Schluss zu, dass die Mitarbeiter nicht oder nur begrenzt als Performancetreiber angesehen werden.

Mitarbeiter werden im Wesentlichen nur beachtet, wenn die PMS auf die gezielte Förderung und Entwicklung der Mitarbeiter gerichtet sind. Dies gilt insbesondere, wenn die Initiierung eines **kontinuierlichen Verbesserungsprozesses** angestrebt wird. Bei dieser Zwecksetzung sind die PMS und die damit verknüpften Kennzahlensysteme ausnahmslos **dynamisch** zu gestalten, um Verbesserungsmaßnahmen kontinuierlich dokumentieren und analysieren zu können. Die Zwecksetzung der Identifikation von Schlüsselfragen und Problemstellungen ist dadurch gekennzeichnet, dass alle PMS die Prozesse berücksichtigen und lediglich ein PMS die Finanzen als Bezugsobjekt erfasst. Dies ist nachvollziehbar, da die Identifikation von zukünftigen Performancetreibern die qualitative Auseinandersetzung mit den Wertschöpfungsprozessen erfordert und die Analyse von vorwiegend vergangenheitsbezogenen monetären Finanz- und Ergebnisgrößen dieses nicht leisten kann.

Die **Unternehmenssteuerung** im **Shareholderinteresse** ist des Weiteren die einzige Zwecksetzung, bei welcher der Gebrauch von **finanziellen Kennzahlen** überwiegt sowie

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2018-7-8-17 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access -

eine statische Betrachtung erfolgt. Über **alle anderen Zwecksetzungen** hinweg werden überwiegend **nichtfinanzielle Kennzahlen** eingesetzt. Das Verhältnis der dynamischen und statischen Ausgestaltung der PMS ist weitestgehend ausgeglichen.

Um weitere Aussagen über die verwendeten Gestaltungselemente der einzelnen Zwecksetzungen treffen zu können, werden die Bezugsobjekte sachlogisch in unternehmensorientierte (U), umfeldorientierte (UF) sowie zukunftsorientierte (Z) Bezugsobjekte unterteilt. Die **umfeldorientierten Bezugsobjekte** werden über alle Zwecksetzungen hinweg am häufigsten eingesetzt. Die verhältnismäßig größte Berücksichtigung von umfeldorientierten Bezugsobjekten erfolgt bemerkenswerterweise zur Stärkung der internen Unternehmenskommunikation. Ein Erklärungsansatz besteht in dem Fehlen eines konkreten Bezugsobjekts für die interne Unternehmenskommunikation, weshalb die umfeldorientierten Bezugsobjekte verhältnismäßig wichtiger werden. Eine ebenfalls sehr hohe Beachtung erfahren die umfeldorientierten Bezugsobjekte bei der Strategieumsetzung aufgrund der starken Markt- und Wettbewerbsorientierung.

Unternehmensorientierte Bezugsobjekte erhalten die größte Beachtung im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerung im Shareholderinteresse sowie zur der Identifikation von Kausalbeziehungen zwischen Performancetreibern. Im Gegensatz dazu sind lediglich ein Drittel der einbezogenen Bezugsobjekte unternehmensorientiert, wenn das PMS die Strategieumsetzung als Zwecksetzung verfolgt.

Die höchsten Anteile an **zukunftsorientierten Bezugsobjekten** ergeben sich bei der Identifikation von Schlüsselfragen und Problemstellungen sowie bei der Erzeugung eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses. Die PMS sollen kritische Erfolgsfaktoren identifizieren sowie stetige Verbesserungsmaßnahmen initiieren. Der dennoch insgesamt geringe Anteil an zukunftsorientierten Bezugsobjekten ist vermutlich auf den überwiegend **abstrakten Charakter** der **Bezugsobjekte** zurückzuführen. Die Zunahme der Abstraktheit eines Bezugsobjektes erhöht die Schwierigkeit, dieses Bezugsobjekt zu quantifizieren sowie in einem PMS abzubilden. Dieses Spannungsfeld wird besonders deutlich, da keine zukunftsorientierten Bezugsobjekte für die Unternehmenssteuerung im Shareholderinteresse verwendet werden. Die Shareholder scheinen mehr an den konkret messbaren Erfolgen des Unternehmens und weniger an abstrakten Zukunftsvisionen interessiert zu sein.

4. Schlussfolgerungen

Die Vielzahl an vorgeschlagenen PMS erschwert den Überblick über die Ausgestaltungsmöglichkeiten eines PMS. Der vorliegende Beitrag stellt einen **strukturierten Überblick** dar, um eine bessere Orientierung im Bereich PMS zu ermöglichen. Als Systematisierungsmerkmal wird die **Zwecksetzung** von PMS verwendet. Die Zwecksetzung von PMS definiert die Merkmale sowie die Ausgestaltungsmöglichkeiten eines zweckorientierten PMS. Die Analyse der 19 betrachteten PMS ergibt, dass acht verschiedene Zwecksetzungen verfolgt werden können. Die Mehrheit der betrachteten PMS ist dazu geeignet, mehreren Zwecken gleichzeitig zu dienen. PMS sind grundsätzlich darauf ausgerichtet, das Verständnis über interne Zusammenhänge sowie über Wechselwirkungen mit externen Umfeldfaktoren zu erhöhen. Dies zeigt sich in der Bedeutung der Identifikation von Kausalbeziehungen zwischen Performancetreibern sowie der Strategieumsetzung.

Im Rahmen der Analyse der Gestaltungselemente können 17 Bezugsobjekte unterschieden werden, welche die verwendeten Performance-Dimensionen der PMS und die angesprochenen Stakeholder abbilden. Trotz der begrenzten Anzahl von 19 analysierten PMS können **Schlussfolgerungen** für die **zweckbezogene Ausgestaltung** von PMS gezogen werden. Es besteht bei den betrachteten PMS eine generelle Tendenz, leicht quantifizierbare Bezugsobjekte zu verwenden. Gleichzeitig ist ein überwiegender Einsatz von nichtfinanziellen Kennzahlen bzw. Performancemaßen festzustellen. Diese zwei Beobachtungen zeigen einen gewissen Widerspruch auf, da nichtfinanzielle Kennzahlen sich weniger gut als finanzielle Kennzahlen quantifizieren lassen. Die Untersuchung zeigt ebenfalls auf, dass unabhängig von der Zwecksetzung überwiegend umfeldorientierte Bezugsobjekte in die PMS einbezogen werden. Zukunftsorientierte Bezugsobjekte werden bisher nur in einem sehr begrenzten Umfang verwendet. Zur Unterstützung von kontinuierlichen Verbesserungen sind ein dynamisches Kennzahlensystem sowie die Verwendung einer Lern- und Entwicklungsperspektive als Bezugsobjekt zu empfehlen. Im Gegensatz dazu sind die Prozesse als Bezugsobjekt für die Identifikation von Schlüsselfragen und Problemstellungen sowie finanzielle Performancemaße für die Unternehmenssteuerung im Shareholderinteresse als besonders relevant anzusehen.

Die Erkenntnisse zur Ausgestaltung von PMS ermöglichen die Formulierung von **Hypothesen** über die Ausgestaltung von PMS zur Erreichung von bestimmten Zwecksetzungen. Diese Hypothesen könnten nachfolgend empirisch untersucht werden, indem Zusammenhänge zwischen der Ausgestaltung von PMS und der angestrebten Zielerreichung anhand von Unternehmensdaten untersucht werden. Als Ergebnis könnte die zweckorientierte Ausgestaltung von PMS unter Beachtung von exogenen Faktoren wie der Unternehmensgröße und Branche weiter konkretisiert werden.

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2018-7-8-17 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

Literatur

Azzone, G., Masella, C, Bertelè, U., Design of performance measures for time-based companies, in: International Journal of Operations & Production Management, Vol. 11 (1991), S. 77–85.

Barnabè, F., A „system dynamics-based balanced scorecard" to support strategic decision making, in: International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 60. (2011), S. 446–473.

Bititci, U., Carrie, A., McDevitt, L., Integrated performance measurement systems: A development guide, in: International Journal of Operations & Production Management, Vol. 17. (1997), S. 522–534.

Chytas, P., Glykas, M.., Valiris, G., A proactive balanced scorecard, in: International Journal of Information Management, Vol. 31. (2011), S. 460–468.

Cochran, D. S., Arinez, J. F., Duda, J. W., Linck, J., A decomposition approach for manufacturing system design, in: Journal of Manufacturing Systems, Vol. 20. (2001), S. 371–389.

Dixon, J. R., The new performance challenge: Measuring operations for world-class competition, Homewood, Illinois 1990.

Epstein, M. J., Westbrook, R. A., Linking actions to profits in strategic decision making, in: MIT Sloan Management Review, Vol. 42. (2001), S. 39–49.

Fitzgerald, L., Moon, P., Performance measurement in service industries: Making it work, London 1996.

Ghalayini, A. M., Noble, J. S., Crowe, T. J., An integrated dynamic performance measurement system for improving manufacturing competitiveness, in: International Journal of Production Economics, Vol. 48. (1997), S. 207–225.

Gleich, R., Performance Measurement: Konzepte, Fallstudien und Grundschema für die Praxis, 2. Aufl., München 2011.

Kanji, G. K., Measurement of business excellence, in: Total Quality Management, Vol. 9. (1998), S. 633–643.

Kanji, G. K., Moura E Sá, P., Kanji's business scorecard, in: Total Quality Management, Vol. 12. (2001), S. 898–905.

Kaplan, R. S., Norton, D. P., The balanced scorecard: Measures that drive performance, in: Harvard Business Review, Vol. 70. (1992), S. 71–79.

Kaplan, R. S., Norton, D. P., Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart 1997.

Lynch, R. L., Cross, K. F., Measure up!, 2. Aufl., Oxford 1995.

Maltz, A. C., Shenhar, A. J., Reilly, R. R., Beyond the balanced scorecard: Refining the search for organizational success measures, in: Long Range Planning, Vol. 36. (2003), S. 187–204.

Neely, A., Adams, C., Crowe, P., The performance prism in practice, in: Measuring Business Excellence, Vol. 5. (2001), S. 6–12.

Rampersad, H. K., Total performance scorecard: The way to personal integrity and organizational effectiveness, in: Measuring Business Excellence, Vol. 9. (2005), S. 21–35.

Stern, J. M., Stewart, G. B., Chew, D. H., EVA: An integrated financial management system, in: European Financial Management, Vol. 2. (1996), S. 223–245.

St-Pierre, J., Delisle, S., An export diagnosis system for the benchmarking of SMEs' performance, in: Benchmarking: An International Journal, Vol. 13. (2006), S. 106–119.

Sureshchandar, G. S., Leisten, R., Holistic scorecard: Strategic performance measurement and management in the software industry, in: Measuring Business Excellence, Vol. 9. (2005), S. 12–29.

Suwignjo, P., Bititci, U. S., Carrie, A. S., Quantitative models for performance measurement system, in: International Journal of Production Economics, Vol. 64. (2000), S. 231–241.

Taticchi, P., Balachandran, K. R., Forward performance measurement and management integrated frameworks, in: International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 16. (2008), S. 140–154.

Watts, T., McNair-Connolly, C. J., New performance measurement and management control systems, in: Journal of Applied Accounting Research, Vol. 13. (2012), S. 226–241.

EStG 2018.

Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis und einer Einführung von Wolfgang Heinicke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a. D.
32. Auflage. 2018. Stand: 1. April 2018. XXI, 1239 Seiten. Kartoniert **€ 14,90**
(dtv-Band 5542) | **Neu im Mai 2018**

Die praktische Textausgabe

enthält alle wichtigen Vorschriften des Einkommensteuerrechts: das Einkommensteuergesetz, die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sowie die Einkommensteuer-Richtlinien und -Hinweise.

Mit einer umfangreichen Einführung in das Rechtsgebiet und einem ausführlichen Sachverzeichnis.

Die Neuauflage 2018

berücksichtigt neben den aktuellen Einkommensteuer-Hinweisen für 2017 die Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung insbesondere durch

- das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz
- das Zweite Bürokratieentlastungsgesetz
- das Betriebsrentenstärkungsgesetz.

Preis inkl. MwSt. / 169009

Beck-Texte im dtv

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2018-7-8-17 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY