

## Strategy Maps – eine echte Bereicherung?

### Die Konzepte „Activity-Based Costing“, „Balanced Scorecard“ und „Strategy Maps“ im kritischen Rundblick

*Prof. Dr. Herbert R. Haeseler und Prof. Dr. Franz Hörmann \*)*

#### Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkungen und Zielsetzung
2. Activity-Based Costing/Prozesskostenrechnung
3. Balanced Scorecard
  - 3.1. Ursprüngliche Zielsetzung
  - 3.2. Modellierungsansatz
4. Strategy Maps
  - 4.1. Aus der Not eine Tugend
  - 4.2. Zusammenfassende Würdigung des Konzepts der Strategy Maps
5. Abschließende Beurteilung

#### Abstract

*R.S. Kaplan* bzw. das Autoren-Team *Kaplan/Norton* wird häufig und seit geraumer Zeit zu den führenden Innovatoren sowie ergiebigsten Fortschrittbringern der akademischen Controlling-Welt bzw. des hochkarätigen controllingbezogenen Consulting-Geschäftes gezählt. Im vorliegenden Beitrag wird das jüngste Konzept „Strategy Maps“ verdichtet vorgestellt und hinterfragt, ob es sich hierbei um eine echte Neuheit bzw. eine wahre Bereicherung handelt. Des Weiteren werden die davor generierten sowie weithin propagierten Konzepte „Activity-Based Costing“ bzw. Prozesskostenrechnung und „Balanced Scorecard“ ebenso kritisch wie kursorisch behandelt.

---

\*) *Ao.Univ.-Prof. Dr. Herbert R. Haeseler*, Wirtschaftsuniversität Wien und Universität Graz;  
*ao.Univ.-Prof. Dr. Franz Hörmann*, Wirtschaftsuniversität Wien und Universität Linz

## 1. Vorbemerkungen und Zielsetzung

In periodischen Zyklen wird die akademische Controlling-Welt bzw. werden auch die sonstigen Bereiche der rechnungslegungsnahen Betriebswirtschaftslehre von stets revolutionär anmutenden und mit schlagwortträchtigen Bezeichnungen versehenen Rezepturen aus dem angloamerikanischen Raum beglückt, wobei v.a. auch von Seiten der Wirtschaft bzw. dieser nahe stehender Beratungsunternehmen nicht verabsäumt wird, auf die potentielle Gefahr der hoffnungslosen Rückständigkeit unserer Ausbildungsstätten zu verweisen, welche mit der Verweigerung der Aufnahme dieser zukunftssträchtigen Konzepte in die entsprechenden Lehrpläne verbunden wäre. Der diesbezügliche Bogen spannt sich von „Activity-Based Costing“ (ABC) über „Business Process Reengineering“ (BPR) sowie den „Shareholder Value“ (SHV) bis zur „Balanced Scorecard“ (BSC). Mit den „Strategy Maps“ (SM) liegt nun wieder ein neuer Vertreter dieser interessanten Spezies vor, der es daher nahe legt, den bisherigen Erfolgsgeschichten der Modellkonzeptionen aus dem *Thinktank Kaplan/Norton* etwas näher auf den Grund zu gehen. Dabei soll insbesondere auch der inneren Logik dieser Gedankenprodukte bzw. den tieferen Zusammenhängen v.a. zwischen BSC und SM in sorgfältigerem Detail nachgegangen werden, als dies in den einschlägigen Publikationen gewöhnlich der Fall ist, welche zu meist nur darauf abstellen den Markterfolg dieser den Bauchläden amerikanischer Management-Berater entstammenden Techniken zu garantieren.

## 2. Activity-Based Costing/Prozesskostenrechnung

Vor nunmehr etwa eineinhalb Jahrzehnten wurde das Activity-Based Costing (ABC) von *Kaplan* entwickelt sowie der einschlägigen Fachwelt vorgestellt. Aufgrund seiner Marketingfähigkeiten gelang es Kaplan, dieses „neuartige“ Kostenrechnungskonzept intensiv und weit über die USA hinaus zu propagieren bzw. zu vermarkten.

Im deutschsprachigen Schrifttum begegnet man häufig einer Gleichsetzung von ABC mit der Prozesskostenrechnung (PKR). Streng genommen stehen diese beiden Fachausdrücke jedoch nicht für ein und dasselbe Kostenrechnungskonzept bzw. -system. Diese eingeschränkte Kongruenz ist im Wesentlichen damit zu begründen, dass die im deutschen Sprachraum gebräuchliche PKR sich regelmäßig auf die indirekten Bereiche beschränkt, wohingegen ein konsequent angewandtes ABC grundsätzlich das Potential in sich birgt, auch in den üblicherweise direkt zugerechneten Kostenbereichen eine feinere Granularität der Darstellung zu erreichen, indem z.B. nicht bloß mit Fertigungsstunden sondern einzelnen Aktivitäten modelliert wird, welche in Prozesse eingebettet sind und auch entsprechend variiert werden können, womit auch in den direkten Bereichen Einsparungspotentiale durch Ablaufvarianten ersichtlich und simuliert werden können. Es muss allerdings ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass auch im angloamerikanischen Schrifttum diese Sichtweise nicht dem ursprünglichen Standard entspricht und nur von eher informatiknahen Autoren erkannt und empfohlen wird, bedingt dies doch v.a. auch die konsequente Ausrichtung der gesamten IT-Landschaft am Prozessgedanken und nicht am traditionellen Konten- und Abteilungsdenken (1).

Es ist unbestritten, dass jede entscheidungsorientierte Kostenrechnung, so auch etwa die Grenzplankostenrechnung, auf die verursachungsgerechte Zurechnung von (Gemein-)Kosten auf Kostenträger abstellt (2). Wenn also von manchen Fachvertretern hervorgehoben wird, dass die Zielsetzung des ABC bzw. der PKR in der verursachungsgerechten Kostenzurechnung auf Kostenträger besteht, kann dies weder überraschen noch beeindrucken.

Das Wesen der PKR besteht darin, die **Gemeinkosten** des – im Laufe der Zeit relativ häufig stark gewachsenen **indirekten Leistungsbereiches** möglichst weitgehend auf Kostenträger weiterzuerrechnen, ohne dass hierzu pauschale „volumensabhängige“ Zuschlagsätze (Materialgemeinkostenzuschlagsatz, Verwaltungsgemeinkostenzuschlagsatz etc.) zur Anwendung kommen (3). Des Weiteren sollen auch die Kosten der Kostenstellen der indirekten Leistungsbereiche nach Maßgabe der Verrichtungsbeanspruchungen (Prozesse, Aktivitäten, Vorgänge, „Cost Driver“, Bezugsgrößen) den Kostenträgern zugeordnet werden (4).

In der PKR sollen **Mengenschlüssel** anstelle von **Wertschlüsseln** verwendet werden. Die Zuordnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger (Produkte) erfolgen somit unabhängig von der Höhe der althergebrachten wertorientierten Zuschlagsbasen (5). Anders als davor sollen die Gemeinkosten aufgrund der Inanspruchnahme betrieblicher Ressourcen auf die verschiedenen Produkte verteilt werden.

*Seicht* ist beizupflichten, wenn er die PKR ihrem Wesen nach als eine Vollkostenrechnung qualifiziert (6). Sie ist eine Vollkostenrechnung, „... ohne dass damit die Vollkostenrechnung als Entscheidungs- und Kontrollrechnung richtiger werden könnte.“ (7)

*Coenenberg/Fischer* haben sich frühzeitig an der PKR gleichsam ergötzt, was auch im Titel ihres seinerzeitigen Aufsatzes „Prozesskostenrechnung – Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung“ zum Ausdruck kam/kommt. Ihre Begeisterung für die PKR erklären sie (auch) damit, dass die PKR u.a. zu einer verursachungsgerechteren Kostenträgerzeit- und Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) führe, ohne dass sie diese Behauptung ausreichend/überzeugend begründen (8).

### 3. **Balanced Scorecard**

#### 3.1. **Ursprüngliche Zielsetzung**

Wie bereits dem Untertitel des seinerzeitigen Originalwerkes unschwer entnommen werden kann („Translating Strategy into Action“), erhoben *Kaplan/Norton* mit diesem Modellansatz den Anspruch, unternehmerische **Strategie** durch die Einführung eines innovativen Messsystems **umsetz- und kontrollierbar zu machen**. Dazu wird im ersten Kapitel („Measurement and Management in the Information Age“) ein imaginärer Dialog zwischen einem Fluggast und einem Flugkapitän bemüht, in dem der Fluggast seinem Erstaunen darüber Ausdruck verleiht, dass der Kapitän in seinem Cockpit lediglich über ein einziges Instrument verfügt. Da in Cockpits von Flugzeugen allerdings eine geradezu

überwältigende Vielzahl von Kontrollanzeigen existiert und Flugzeuge zu den sichersten Verkehrsmitteln zählen, folgern die Autoren, in überraschender Naivität, dass auch die Steuerung von Unternehmen offenbar dann wesentlich sicherer bewältigt werden könnte, wenn nur genügend vielfältige Kontrollen und Messinstrumente vorhanden wären.

Offensichtlich verfügen die genannten Verfasser weder über besonders tief gehende verhaltenspsychologische Erfahrungen noch über aktive Flugerfahrung. Einerseits ist nämlich bekannt, dass sich Menschen in ihrer Umwelt nur auf eine sehr **begrenzte Anzahl von Außenreizen** gleichzeitig konzentrieren können, andererseits besteht die besondere Kunst des Flugkapitäns eben nicht darin, sich auf alle seine Instrumente zugleich zu konzentrieren, sondern einen **mentalen Filter** zu aktivieren, der es ihm ermöglicht, sich je nach Flugsituation immer nur genau auf jene Anzeigen zu konzentrieren, die in diesem Moment für ihn die wichtigsten Informationen bereitstellen. Die besondere Kunst ist es nun aber, **je nach Situation** genau zu wissen, **welche** Kontrollen diese Aufmerksamkeit verdienen bzw. wie ihre jeweiligen Werte dann zu interpretieren und in konkrete Handlungen umzusetzen sind.

Nach entsprechenden Vorschlägen für den betrieblichen Bereich durchsucht man als gespannter *Kaplan/Norton*-Leser ihr epochales Werk jedoch leider vergebens. Anstelle einer erhellenden Systematik unterschiedlicher möglicher Situationen im Unternehmensumfeld, ihrem Bezug zu bereitgestellten Messinstrumenten sowie den danach erfolgversprechendsten Handlungsmöglichkeiten liest man hingegen seitenweise **trendige Schlagwortaufzählungen** als Unterkapitelüberschriften („Cross Functions“, „Links to Customers and Suppliers“, „Customer Segmentation“, „Global Scale“, „Innovation“, „Knowledge Workers“ etc.) und erhält dadurch den Eindruck einer kurzen Meldungsübersicht der aktuellen Wirtschaftspresse (9).

### 3.2. Modellierungsansatz

Auf Seite 9 wird dann dem erwartungsvollen Publikum zum ersten Mal die BSC selbst vorgestellt. Im Zentrum sieht man die Begriffe „Vision and Strategy“, umrahmt von vier gleich aufgebauten Quadranten: „Financial“, „Customer“, „Internal Business Process“ sowie „Learning and Growth“. Zur besseren Charakterisierung dieser vier Begriffe dient dann jeweils noch ein Satz. Diese signifikanten und hilfreichen Formulierungen sollen auch hier nicht vorenthalten sein:

Financial: „To succeed financially, how should we appear to our shareholders?“

Customer: „To achieve our vision, how should we appear to our customers?“

Internal Business Process: „To satisfy our shareholders and customers, what business processes must we excel at?“

Learning and Growth: „To achieve our vision, how will we sustain our ability to change and improve?“

Zunächst muss festgestellt werden, dass diese Fragen jedem fähigen Unternehmer wohl auch ohne grafische Hilfe in den Sinn kommen, wenngleich vielleicht nicht genau in

dieser eigenwilligen Formulierung. Interessiert nimmt man z.B. zur Kenntnis, dass das finanzielle Wohlergehen offenbar weniger vom Erfolg der Produkte bzw. Dienstleistungen am Markt sondern eher in größerem Ausmaß vom Erfolg in der Kommunikation mit dem **Kapitalmarkt** gesehen wird, und dass es hier ganz offensichtlich auch lediglich darauf ankommen dürfte, welchen **Anschein** man gegenüber den Anteilseignern **erwecken** kann (**appear**) und nicht auf die tatsächlich erzielte Leistung. Diese, möglicherweise v.a. vom US-Kapitalmarkt ausgehende Haltung, sollte nach Erfahrungen mit ENRON, WorldCom und Co. u.U. neu überdacht werden.

Ebenso aufschlussreich ist allerdings, dass auch die Kommunikation mit den **Kunden** sich im Kern auf den **Anschein (appear)** beschränkt, d.h. gefordert ist hier offensichtlich in erster Linie die Werbeabteilung des Unternehmens.

Damit ist allerdings die dritte Frage dann auch schon beinahe beantwortet („To satisfy our shareholders and customers, what business processes must we excel at?“). Da es in beiden Fällen ja lediglich darauf ankommt, welchen Anschein man nach aussen erwecken kann, kann sich ein i.S. der BSC erfolgreiches Unternehmen auf Bilanzkosmetik und Werbeaktionen beschränken. Auf tatsächliche Leistungen und echte Produkt- und Dienstleistungsqualität kommt es erstaunlicherweise gar nicht an! Die zweimalige Verwendung der Wendung „should we appear to“ wirkt, im Lichte der jüngsten Bilanzbetrügereien, demaskierend. Das kürzere „should we be to“ oder das funktional einsichtiger „should we communicate with“ bringen allerdings hier auch die Hypothek mit sich, dass sie in der Folge Erklärungsbedarf schaffen, der Leser würde gespannt, wenngleich freilich vergeblich, das Buch nach genaueren Hinweisen durchsuchen. Durch die Verwendung von „appear“ wird dies gekonnt vermieden, denn wie man „einen Anschein erwecken“ kann, ist wohl jedem Praktiker in diesen Dingen hinlänglich klar und bedarf daher auch keiner näheren Erklärung.

Um die vierte Frage hingegen beantworten zu können, müsste erst einmal geklärt werden, was man sich unter einer „vision“ vorzustellen hat. Auf Seite 10f. wird dies versucht. Dort wird klargestellt, dass das Topmanagement eines Unternehmens sich zunächst auf die **Strategie** einigen sollte, und dazu werden **lediglich die finanziellen Ziele** „revenue and market growth“, „profitability“ und „cash flow generation“ angeboten. In der Kundenperspektive hingegen kann man lesen: „... the management team must be explicit about the customer and market segments in which it has decided to compete.“

Es erstaunt nun hier zu erfahren, dass offensichtlich Dinge, die als Messgrößen der einzelnen Quadranten der BSC zu **kurzfristigen, taktischen Entscheidungen** führen sollten (wie z.B. Cash Flow, Marktwachstum oder die Profitabilität von Kunden- oder Marktsegmenten) a priori **zur Grundlage der Strategie erhoben** werden. Es drängt sich auch die Frage auf, auf welcher Basis diese (hier als „strategisch“ titulierten) Entscheidungen vom Topmanagement eigentlich getroffen werden sollen, wenn doch die BSC noch gar nicht entwickelt ist, denn die Grundlage dafür sei ja, wie wir ausreichend belehrt wurden, die unternehmerische Strategie.

Wir finden somit also bereits auf den ersten 12 Seiten dieses historischen Werks einen **fundamentalen Zirkelschluss**. Begrifflichkeiten, die einerseits Eingang in die **Messgrößen der operationalen BSC** finden sollen, **werden** andererseits **zu den Kernelementen der Strategie erklärt**, die ihrerseits hingegen die Basis für die Entwicklung der BSC selbst sein soll. Dass sich daraus keine in der Praxis allzu erfolgreichen Umsetzungen generieren lassen, erstaunt daher nicht besonders, alles andere wäre entweder Zufall oder ein Wunder.

Auch im restlichen Werk werden diese elementaren Probleme nicht wirklich gelöst oder auch nur explizit angesprochen. Sucht man z.B. nach einer Erklärung des Begriffes „Vision“ im Stichwortverzeichnis, stößt man im Buch selbst auf Kapitelüberschriften wie „Enhance Strategic Feedback and Learning“, „Shared Strategic Framework“, „Strategic Feedback“ sowie „Mission Statement“. Man findet zwar eigene Abschnitte wie „Vision and Strategy not Actionable“, nirgendwo aber eine klärende Definition, was denn die „Vision“ bzw. „Strategie“ nun wirklich sind, wer diese auf welche Art festlegt, ob diese dann für die Ewigkeit festgeschrieben oder periodisch überprüft und geändert werden sollten und woran man eine allenfalls obsoletere und veränderungsbedürftige Strategie denn nun eigentlich erkennen könnte.

**Implizit** wird in diesem Werk daher **vorausgesetzt**, dass jedes Unternehmen eine „Strategie“ besitzt und auch genau bekannt ist, was das ist, wie man zu ihr gelangt etc. (siehe oben). Dass dem in praxi nicht so ist, dürfte den renommierten und erfahrenen Unternehmensberatern wohl kaum entgangen sein, sodass man sich fragen muss, weshalb sie ihre Schöpfungsgeschichte mit den operationalen Details beginnen und nicht mit einer, zunächst einmal logisch wie wissenschaftlich erforderlichen, systematischen Begriffsklärung.

Sucht man nun in deutschsprachigen Standardwerken zum Thema nach entsprechender Aufklärung, so findet sich z.B. zum Begriff „Vision“ im Stichwortverzeichnis bei *Weber/Schäffer* kein einziger Eintrag. *Friedtag/Schmidt* hingegen zeigen uns zumindest schon, wie wir sie beschreiben können, wenn wir sie einmal haben. Immerhin wird zugegeben, dass es nicht ganz einfach ist, eine Vision zu finden (10): „Mit der Vision wollen wir das oberste Ziel unseres Unternehmens zum Ausdruck bringen. Das ist nicht immer so einfach. Weil es zumeist hinter finanziellen Zielstellungen verborgen ist.“ Nach einem Vergleich der Finanzströme mit dem Blutkreislauf und der erhellenden Einsicht, dass auch für uns Menschen der funktionierende Blutkreislauf normalerweise nicht das Ziel unseres Lebens ist, heißt es dann hier weiter (11): „Dann müssen wir jene Gedanken offen legen, die wir für gewöhnlich nur „im Hinterkopf“ haben.“ Um dem Leser aber auch gleich ein praktisches Beispiel vor Augen zu führen, wie man sich das Offenlegen von Hinterkopfgedanken vorzustellen hat, folgen dann noch diese Zeilen (12): „Aber im inneren Führungskreis, erweitert um die wichtigsten Mitarbeiter der zweiten Ebene und – nicht zu vergessen – Vertreter des Betriebs- bzw. Personalrates sollten wir unsere obersten Ziele offen beraten. Und Wege finden, wie wir sie wirkungsvoll im ganzen Unternehmen kommunizieren können. Diesen Weg ist auch der ABAG-Vorstand gegangen.“

Drei Fragen wurden in den Mittelpunkt der Workshopdiskussion gestellt:

- Was ist nötig, um als ABAG, als eigenständiges Unternehmen im Rahmen des neuen Konzerns, als Gesamtheit der drei strategischen Geschäftseinheiten am Markt präsent zu bleiben?
- Was ist darüber hinaus erstrebenswert?
- Was ist möglich, ausgehend vom Selbstverständnis des Unternehmens? Vom Selbstverständnis, das wir mit der Beschreibung unserer Mission gerade erst definiert hatten.

Die visionäre Zielbestimmung für die Balanced Scorecard sollte aus diesem Spannungsfeld abgeleitet und quantifiziert werden!“

Wenn interessierte Praktiker nun vielleicht in der Umsetzungsphase auf Probleme stoßen, die möglichen Antworten auf die strategisch-visionären Fragestellungen „Was ist nötig?“, „Was ist darüber hinaus erstrebenswert?“ und „Was ist möglich?“ in ihrer BSC genauer zu quantifizieren, an welche Adresse sollten sie sich dann wohl wenden?

#### **4. Strategy Maps**

##### **4.1. Aus der Not eine Tugend**

Die oben erwähnten Probleme sollten nun, mit Veröffentlichung der „Strategy Maps“, endlich einer umfassenden Lösung zugeführt werden (13). In diesem neuesten Werk von *Kaplan/Norton* wird uns nun gezeigt, wie das Vorwort zur deutschen Ausgabe verrät, „wie wir Strategie ausgewogen aufbauen können und wie der unternehmerische Erfolg über Ursache-Wirkungsketten aus den immateriellen Ressourcen entsteht.“ Stürzt man sich nun in diesem neuesten Opus begierig auf das Stichwortverzeichnis, um z.B. nach „Vision“ zu suchen, so wird man auf den Seiten 29 sowie 31 ff. fündig. Seite 29 offenbart uns in grafischer Form die bereits sattsam bekannten BSC-Quadranten, wobei kleine Pfeile von „Lern- und Entwicklungsperspektive“ zur „internen Prozessperspektive“ und von da sowohl zur „Kundenperspektive“ als auch zur „Finanzperspektive“ führen. Diese kleine Skizze wird dann im Text bedeutsam zur „Ursache-Wirkungs-Architektur“ hochstilisiert. Die Beschreibung dieser Bausteine selbst ist ebenfalls mehr als dürftig. Die Lern- und Entwicklungsperspektive setzt sich quer durch das gesamte Werk nur aus den drei Komponenten „Humankapital“, „Informationskapital“ und „Organisationskapital“ zusammen und wir erfahren daneben auch noch, dass es hier offenbar um immaterielle Vermögenswerte geht, die „für die Wertschöpfung ausgerichtet und integriert werden müssen“. Darüber hinaus ist Strategie „ein Schritt in einem Kontinuum“ (S 29). Eine Seite später wird man dann von einer komplexen Begriffshierarchie überrascht:

Mission (Warum wir existieren)  
 Werte (Was uns wichtig ist)  
 Vision (Was wir sein wollen)  
 Strategie (Unser „Spielplan“)  
 Strategy Map (Die Strategie beschreiben)  
 Balanced Scorecard (Messen und Fokussieren)  
 Vorgaben und Initiativen (Was wir tun müssen)  
 Persönliche Ziele (Was ich tun muss)  
 Strategische Ergebnisse  
 (Zufriedene Aktionäre) (Begeisterte Kunden) (Effiziente und effektive Prozesse)  
 (Motivierte und vorbereitete Mitarbeiter)

Diese Ontologie überrumpelt den unvorbereiteten Leser gleich mehrfach. Ganz offensichtlich ist ja nun, nach *Kaplan/Norton*, die oftmals strapazierte Strategie doch nicht das alles bestimmende Element auf oberster Ebene, sondern untersteht der „Vision“, diese den „Werten“ und diese wiederum der „Mission“. Umso wichtiger wäre es daher auch, endlich zu erfahren, wie wir zu Visionen kommen sollen (von Werten und Missionen ganz zu schweigen, aber vielleicht erscheint ja schon in ein paar Jahren ein Folgewerk, das uns dazu dann noch mehr verrät?).

Auf der gegenüber liegenden Seite (31) finden sich dann, als praktische Beispiele zur besseren Erklärung, zwei „Mission-Statements“ sowie die „Vision der Stadt Charlotte“ (es soll gezeigt werden, dass sich die Strategy Maps auch für Non Profit-Organisationen bestens eignen). Einmal ganz davon abgesehen, dass hier munter die Ebenen „Vision“ und „Mission“ durchmischt werden, fehlt offensichtlich auch das Mission-Statement der Stadt Charlotte, von der Strategie ganz zu schweigen. In welchem Verhältnis hingegen Mission, Werte, Vision und Strategie zueinander stehen sollen (was kommt zuerst, in welcher Reihe, wer legt wie was fest, wann wird was geändert und wie wirkt das auf die anderen Bausteine dieses Systems) bleibt für den interessierten Leser leider ein Rätsel.

Zur Strategie selbst hingegen meinen *Kaplan/Norton* schon ganz zu Beginn des Buches (14): „Eine Strategie gleicht konkurrierende Kräfte aus. Die Investition in immaterielle Vermögenswerte mit dem Ziel des langfristigen Umsatzwachstums steht üblicherweise in Konkurrenz zur Reduktion der Kosten für kurzfristigen finanziellen Erfolg. Das Hauptziel für private Unternehmungen ist die Schaffung von nachhaltiger Steigerung des Shareholder Value, womit also eine langfristige Orientierung verbunden ist.“

Was hier freilich nicht gesagt wird, ist, ob auch andere Ziele als die „nachhaltige Steigerung des Shareholder Value“ legitim sind und wo in der Begriffshierarchie dieses Ziel sich dann wiederfindet. Ist das eine Mission, ein Wert, eine Vision oder eine Strategie? Auf welcher Ebene hingegen befinden sich die erwähnten Investitionen in immaterielle Vermögenswerte? Ist das ein bloß operationales Ziel, oder hat das auch mit Mission,



Werten oder einer Vision zu tun? Und wie passt die angesprochene kurzfristige finanzielle Perspektive hier hinein? Man ist zunächst verwirrt und es wird auch im restlichen Teil des Buches nicht besser! Während nämlich in fast allen präsentierten Beispielen für „Strategy Maps“ im obersten Kreis stets stereotyp (und offensichtlich völlig unhinterfragt) der Text „Langfristiger Shareholder Value“ (bereits ein Widerspruch in sich??) prangt, finden wir in einem zitierten Praxis-Beispiel (nämlich der Bank of Tokyo-Mitsubishi HQ) erstaunliches (15): hier ist der oberste Kreis der Grafik mit „Steigerung des Jahresüberschusses“ beschrieben, eine ganz und gar nicht Cash Flow-taugliche altmodische Buchhaltergröße, die *Rappaport* im Zuge der Erfindung des Shareholder Value Konzeptes bereits vor Jahren, aus investitionstheoretischer Sicht nicht ganz zu Unrecht, verworfen hat (16). In der Ebene der „Kundenperspektive“ findet sich hier in einem anderen Kreis hingegen der Eintrag „Nummer 1 unter den Großkundenbanken in Amerika“, allerdings ohne Hinweis darauf, in welchem Bereich man „Nummer 1“ werden wolle (oder bereits war?), also ein Musterbeispiel für ein nicht operationales Ziel. Dafür wird in der „internen Prozessperspektive“ dann näher erklärt, wie dieses Ziel zu erreichen sei, nämlich unter anderem durch „enge Zusammenarbeit“ (wobei, wann, in welcher Form und von wem kann leider nicht einmal errahnt werden).

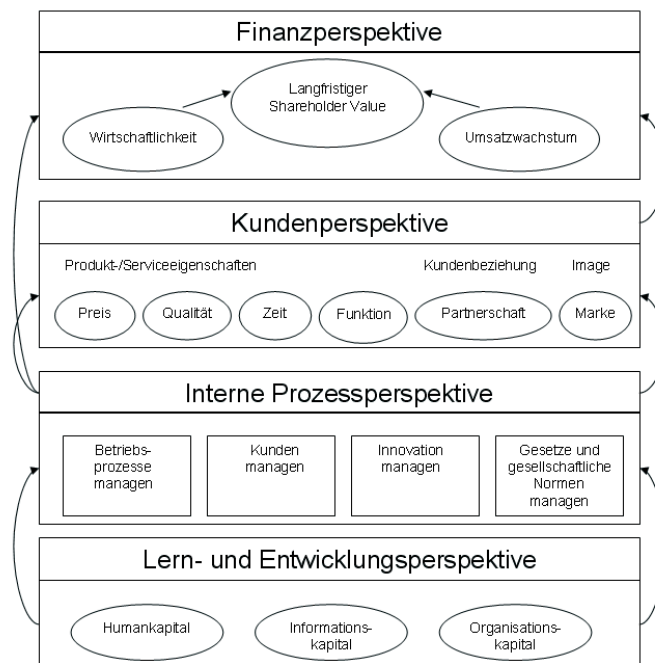


Abbildung 1.: Grundlegender Aufbau einer Strategy Map nach Kaplan/Norton (in Anlehnung an Kaplan, Robert S./Norton, David P. (Strategy Maps), S 29)

Kann es in diesem Zusammenhang wirklich noch verwundern, dass die bei *Kaplan/Norton* in der „**internen Prozessperspektive**“ regelmäßig angeführten Beschriftungen („Betriebsprozesse managen“, „Kunden managen“, „Innovation managen“ und „Gesetzliche und gesellschaftliche Normen managen“) so **gar nichts mit Prozessen zu tun** haben? Erfahrene Prozessmanager, die ihr Handwerk wirklich gelernt haben, lehren uns nämlich, dass genau der Terminus „**manage**“ (zusammen mit vielen anderen bedeutungslosen aber trendigen Schlagwörtern, wie z.B. „administer“, „analyze“ etc., welche in der einschlägigen Prozessmanagement-Literatur etwas abfällig als „mushy words“ bezeichnet werden) tunlichst vermieden werden sollte. Diese Fachleute wissen nämlich genau, dass ein Prozess einen exakten Anfangs- und Endpunkt benötigt und schon in seiner Benennung die Objekte und Tätigkeiten berücksichtigt werden sollten, da anderenfalls dieser Prozess weder eindeutig implementiert noch später gemessen und kontrolliert werden kann (17). Solche Flops können sich auch auf Prozessmanagement spezialisierte Unternehmensberater in unseren Breiten keinesfalls leisten, wengleich deren Publikationen ganz bestimmt international weniger bekannt und umsatzträchtig sind.

Allerdings haben *Kaplan/Norton* auch in anderer Hinsicht keine Kosten und Mühen gescheut, um uns über die „neuesten“ betriebswirtschaftlichen Entwicklungen z.B. auch im Bereich des **Risikomanagements** zu belehren. So entpuppt sich etwa der erfolgreiche Software-Unternehmer *Bill Gates* u.a. auch als Risikomanagement- und Treasury-Experte, wenn er, als Musterbeispiel für die Minimierung des Konkursrisikos aufgrund von Liquiditätsengpässen, mit folgenden Worten zitiert wird (18): „Ich wollte genug Geld auf der Bank haben, um die Personalkosten eines Jahres zahlen zu können, selbst wenn wir keine Zahlungseingänge verbuchen könnten. [...] Wir haben im Moment ungefähr 10 Milliarden, was so ziemlich ausreicht für das nächste Jahr.“ (sic!!) Womit dann auch das Kapitel „Reduzierung der Kosten, die mit finanziellen Notlagen zusammenhängen“ bei *Kaplan/Norton* erschöpfend beendet ist.

#### 4.2. Zusammenfassende Würdigung des Konzepts der Strategy Maps

Selbstverständlich ist es oftmals sinnvoll, auch geschäftliche, **Zusammenhänge** gelegentlich **in grafischer Form** zu **veranschaulichen**. Diese Vorgangsweise ist vor allem auch aus didaktischer Sicht zu empfehlen und kann zur tieferen Einsicht in komplexe Problemstellungen sowie zu stark verbesserten Lernerfolgen führen. Bekannt ist das alles bereits seit 1970, als *Tony Buzan* begann die **Mind Maps** zu entwickeln (19), welche bereits längst auch im geschäftlichen Umfeld zum Handwerkszeug solide ausgebildeter Topmanager zählen (20). Zum Unterschied von *Kaplan/Nortons* neuester Kreation **verfügen Mind Maps aber über eine konsistente Syntax**, d.h. eine zentrale Idee steht bei der Mind Map immer im Mittelpunkt, daraus „wachsen“ gleichsam im Uhrzeigersinn einzelne Untergedanken, welche auch noch weiter verzweigen können.

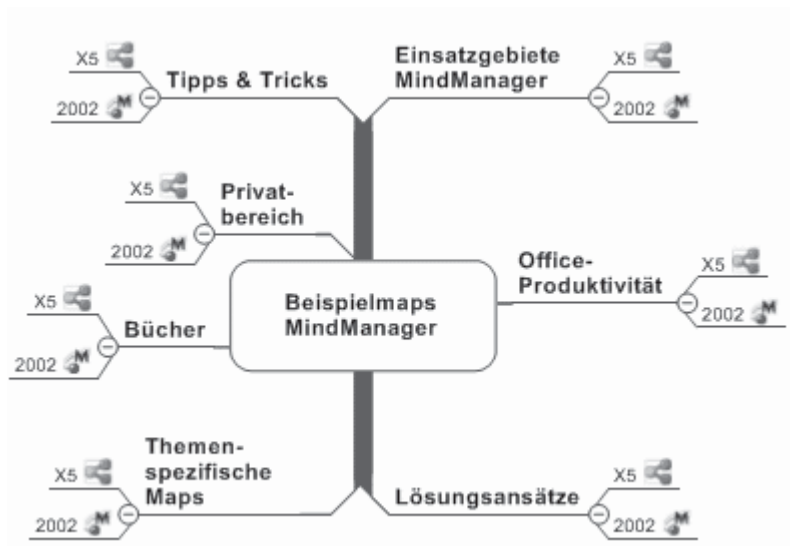


Abbildung 2.: Beispiel einer Mind Map (21)

Die Strategy Maps der genannten Autoren lassen hingegen eine nachvollziehbare Syntax völlig vermissen. Die bereits von der BSC sattem bekannte **begriffliche Verwirrung** wird munter fortgesetzt und es werden immer neue Schlagwörter auf den unbedarften Leser gehäuft („Mission“, „Werte“, „Vision“ etc.), ohne dass geklärt wird, ob es sich dabei um ein individuelles oder kollektives Phänomen handelt (z.B. Werte einzelner Personen, bestimmter Abteilungen oder des gesamten Unternehmens), wie man dazu gelangen sollte, wer dazu wozudurch legitimiert ist, wie lange diese Größen gültig sind etc. Aus diesen Gründen kann daher auch der **in der Praxis zu erwartende Misserfolg** schon jetzt mit großer Gewissheit prognostiziert werden.

## 5. Abschließende Beurteilung

Abgesehen davon, dass es merkwürdig anmutet, dass trotz des logischen Vorranges des **strategischen** Controlling bzw. der Entwicklung/Ausformung/Umsetzung von **Strategien** vor dem **operativen** Controlling bzw. der kurzfristigen Unternehmenssteuerung erst vor kurzem die „**Strategy Maps**“ von *Kaplan/Norton* publiziert wurden, muss die im Haupttitel gestellte Frage im Wesentlichen verneint werden. In dem von den beiden genannten Autoren veröffentlichten Buch, das als ein ebenso origineller wie instruktiver Leitfaden eingestuft werden kann, finden sich zwar zahlreiche grafische Darstellungen zur Erhellung der vorgetragenen Gedankengänge, doch stellen diese veranschaulichenden Darstellungen weder echte Innovationen noch fachspezifische Bereicherungen dar.

Natürlich gilt auch hier das altbekannte Wort „ein Bild sagt mehr als tausend Worte“, doch handelt es sich eher um ein pädagogisch interessantes „Bilder“-Buch als um ein erkenntnisvermehrendes Fachwerk. Interessant bezieht sich hier vor allem auf die Optik, nicht auf die inhaltliche Qualität, da auch immer wieder Konsistenz-Defizite zu beklagen sind.

Auch die davor generierten/publizierten Konzepte **ABC** und **BSC** sind aus der Sicht der deutschsprachigen BWL bzw. Controlling-Lehre nicht oder nur sehr bedingt als innovative Leistungen zu qualifizieren.

Im Hinblick auf das ABC bzw. die PKR wird der von *Seicht* massiv geäußerten Kritik weitestgehend beigeppflichtet.

Was die BSC betrifft, sei zugegeben, dass ein **mehrdimensionales Führungssystem**, welches **nicht** nur **monetäre** Kennzahlen einschließt, den früher generierten Kennzahlensystemen inhaltlich bzw. konzeptiv fühlbar überlegen ist bzw. sein kann, doch sollte nicht übersehen werden, dass zahlreiche der bislang unternommenen Umsetzungsversuche, v.a. auch aufgrund der bereits im einleitenden Teil des ursprünglichen Werks feststellbaren logischen Inkonsistenzen bzw. Zirkelschlüsse, gescheitert sind. In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf die problematischen Erfahrungen hingewiesen, die kürzlich von *Paul* (22) dargelegt wurden.

„Strategy Maps“ sind vom wissenschaftlichen Standpunkt her kein Fortschrittbringer, allerdings wiederum ein originelles „Konzept“ von meisterhaften Consulting-Verkäufern und als solches wohl weder Grundlage einer ernsthaften wissenschaftlichen Auseinandersetzung noch für erfolversprechende praktische Umsetzungsinitiativen, sondern offensichtlich **in erster Linie ein Ideenlieferant für ihre Berufskollegen**.

Die wirtschaftswissenschaftlichen Bildungseinrichtungen im deutschen Sprachraum hingegen sollten auch weiterhin besonnen und konsequent an eigenen, soliden und praxistauglichen Konzepten/Methoden arbeiten und die Integration **neumodischer Beraterkonzepte angloamerikanischen Zuschnitts** in das Curriculum sollte auch seitens der Wirtschaft nicht zum Qualitätskriterium erhoben sondern vielmehr der hier oftmals zur Anwendung gelangende **kritische Vernunftfilter** dankbar zur Kenntnis genommen werden!

## Literaturverzeichnis

- Buzan, Tony/Buzan, Barry* (Mind-Map): Das Mind-Map Buch – Die beste Methode zur Steigerung Ihres geistigen Potenzials, 5. aktualisierte Auflage, Landsberg – München 2002
- Buzan, Tony/North, Vanda* (Business Mind Mapping): Business Mind Mapping – visuell organisieren, übersichtlich strukturieren, Arbeitstechniken optimieren, Wien 1999
- Coenenberg, Adolf G./Fischer, Thomas M.* (Prozeßkostenrechnung): Prozeßkostenrechnung – Strategische Neuausrichtung in der Kostenrechnung, in: DBW 1/1991, S 21 - 38
- Coikins, Gary* (Activity-Based Cost Management): Activity-Based Cost Management – An Executive's Guide, New York 2001
- Daum, Jürgen H.* (Intangible Assets): Intangible Assets oder die Kunst, Mehrwert zu schaffen, Bonn 2002
- Edvinsson, Leif/Brünig, Gisela* (Wissenskapital): Aktivposten Wissenskapital – Unsichtbare Werte bilanzierbar machen, Wiesbaden 2000
- Friedag, Herwig R./Schmidt, Walter* (Balanced Scorecard): My Balanced Scorecard – Das Praxishandbuch für Ihre individuelle Lösung: Fallstudien, Checklisten, Präsentationsvorlagen, Freiburg i.Br. 2000
- Haeseler, Herbert R./Hörmann, Franz* (Controlling): Controlling, quo vadis? Neuartiges Controlling versus konventionelle Unternehmenssteuerung? in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen, in Druck XXX
- Hicks, Douglas T.* (Activity-Based Costing): Activity-Based Costing – Making it Work for Small and Mid-Sized Companies, 2<sup>nd</sup> Edition, New York 1999
- Kaplan, Robert S./Norton, David P.* (Balanced Scorecard): The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action, Boston 1996
- Kaplan, Robert S./Cooper, Robin* (Cost & Effect): Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Boston 1998
- Kaplan, Robert S./Norton, David P.* (Strategy Maps): Strategy Maps – Der Weg von immateriellen Werten zum materiellen Erfolg, Aus dem Amerikanischen von Péter Horváth und Bernd Gaiser, Stuttgart 2004
- Nair, Mohan* (Activity-Based Information Systems): Activity-Based Information Systems – An Exekutive's Guide to Implementation, New York 1999
- Paul, Joachim* (Kennzahlen): Wann Kennzahlen schaden, in: Harvard Business Manager, 6/2004, S 108 - 111
- Rappaport, Alfred* (Shareholder Value): Shareholder Value – Wertsteigerung als Maßstab für die Unternehmensführung, Stuttgart 1995
- Seicht, Gerhard* (Moderne Kosten- und Leistungsrechnung): Moderne Kosten- und Leistungsrechnung – Grundlagen und praktische Gestaltung, 11. Auflage, Wien 2001
- Sharp, Alec/McDermott, Patrick* (Workflow Modeling): Workflow Modeling – Tools for Process Improvement and Application Development, Boston 2001

*Weber, Claus-Peter/Hörmann, Franz* (Intellectual Capital): Intellectual Capital - Wissensmanagement, in: Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen 11/2002, S 333 - 339

*Weber, Jürgen/Schäffer, Utz* (Balanced Scorecard): Balanced Scorecard & Controlling – Implementierung – Nutzen für Manager und Controller – Erfahrungen in deutschen Unternehmen, 3. Auflage, Wiesbaden 2000

### Weblinks

<http://www.mindjet.com/de/> (17.10.2004) Website des Herstellers der Mind Mapping Software "Mind Manager"

<http://www.mind-map.com/EN/index.html> (17.10.2004) Website der "Buzan Centres" zum Thema Mind Mapping

### Anmerkungen

- (1) Ein Vertreter dieser eher seltenen Sichtweise ist z.B. *Nair, Mohan* (Activity-Based Information Systems), der auch einige nützliche Hinweise zur dazu erforderlichen IT-Architektur bietet.
- (2) Vgl. etwa die Ausführungen von *Seicht, Gerhard* (Moderne Kosten- und Leistungsrechnung), hier S 555
- (3) Siehe *Seicht, Gerhard* (Moderne Kosten- und Leistungsrechnung), S 555
- (4) Vgl. *Seicht, Gerhard* (Moderne Kosten- und Leistungsrechnung), S 556
- (5) *Coenberg, Adolf G./Fischer, Thomas M.* (Prozeßkostenrechnung), S 32
- (6) *Seicht, Gerhard* (Moderne Kosten- und Leistungsrechnung), S 555
- (7) *Seicht, Gerhard* (Moderne Kosten- und Leistungsrechnung), S 561
- (8) *Coenberg, Adolf G./Fischer, Thomas M.* (Prozeßkostenrechnung), S 32
- (9) vgl. diesbezüglich *Kaplan, Robert S./Norton, David P.* (Balanced Scorecard), S 4 f.
- (10) vgl. *Friedag, Herwig R./Schmidt, Walter* (Balanced Scorecard), S 166
- (11) vgl. *Friedag, Herwig R./Schmidt, Walter* (Balanced Scorecard), S 166
- (12) vgl. *Friedag, Herwig R./Schmidt, Walter* (Balanced Scorecard), S 167
- (13) vgl. *Kaplan, Robert S./Norton, David P.* (Strategy Maps)
- (14) *Kaplan, Robert S./Norton, David P.* (Strategy Maps), S 9
- (15) siehe *Kaplan, Robert S./Norton, David P.* (Strategy Maps), S 19
- (16) vgl. etwa die überzeugende Kritik am ROI aus Buchhaltungsgrößen in *Rappaport, Alfred* (Shareholder Value), S 36 ff.

- (17) vgl. Dazu etwa *Sharp, Alec/McDermott, Patrick* (Workflow Modeling), S 53 ff.
- (18) siehe *Kaplan, Robert S./Norton, David P.* (Strategy Maps), S 67
- (19) vgl. dazu v.a. *Buzan, Tony/Buzan, Barry* (Mind-Map)
- (20) siehe hierzu etwa *Buzan, Tony/North, Vanda* (Business Mind Mapping)
- (21) vgl. [http://www.mindjet.com/de/solutions/sample\\_maps/index.php?s=7](http://www.mindjet.com/de/solutions/sample_maps/index.php?s=7) (10.10.2004)
- (22) vgl. *Paul, Joachim* (Kennzahlen)