

CFO aktuell

Zeitschrift für Finance & Controlling

Topstory

Leistungsmessung

Leistung misst man weder am Erfolg noch am Budget
Plädoyer für ein ganzheitliches Leistungsmanagement

Corporate Finance

Das Steuerabkommen mit Liechtenstein

Management

Übernahme von Strafen durch Gesellschaft: ein Fall fürs Gericht?
Den Ausstieg bewältigen: Trennung von Teilaktivitäten

Inside Research

Value Management in der Energiewirtschaft

Cases

Making Advertising Pay

Blick über den Gartenzaun

Whistleblowing in der Unternehmenspraxis

Glossary

Crowd Funding

Leistungscontrolling und Leistungsmanagement

Plädoyer für ein ganzheitliches Leistungsmanagement

Helmut Siller / Jürgen Stierle

Heute ist Kostencontrolling ein Gebot der Stunde; dies wird aber von der Praxis gedanklich vor allem mit Appellen zu Kostensenkungen in Verbindung gebracht. Die Leistungsseite wird dabei aber sehr oft vernachlässigt. Das zeigt sich auch daran, dass in der Literatur sehr oft nur von Kostenrechnung, aber relativ selten über Kosten- und Leistungsrechnung zu lesen ist. Hier soll der Leistungsaspekt aus Controlling-sicht interdisziplinär und ganzheitlich diskutiert werden.

Performance Measurement hat derzeit Hochkonjunktur. Ist es aber wirklich mit der Einrichtung von Leistungssystemen getan, um Leistungen zu managen? Was soll genau gemessen werden? Was treibt Leistungen bzw. die Leistungsträger zu Leistungen? Was kann die Geschäftsleitung tun, um Leistung im Unternehmen zu steuern? Bedarf es der Unterstützung durch ein Leistungscontrolling?

1. Leistung, Performance und Performanz

1.1. Versuch einer Begriffsbestimmung

Beim Versuch der Begriffsklärung tritt – wenig erstaunlich – zutage, dass der Begriff „**Performance**“ weder im angloamerikanischen Sprachgebrauch einheitlich verwendet wird, noch für den in der deutschsprachigen Literatur oft damit gleichgesetzten Terminus „**Leistung**“ eine eindeutige Definition existiert.¹

Im Duden finden sich für Leistung folgende Begriffe bzw. Erklärungen: (1) das Leisten bzw. etwas Geleistetes; (2a) geleistete physische oder geistige Arbeit; unternommene Anstrengung und das erzielte Ergebnis (z. B. eine sportliche Leistung); (2b) durch ein Funktionieren [normalerweise] Geleistetes (z. B. die Leistung eines Thermometers); (2c, Physik) das Verhältnis aus verrichteter Arbeit zur dafür benötigten Zeit; (3) (z. B. aufgrund einer Verpflichtung) Geleistetes, z. B. eine Dienstleistung.²

Selbst in der Wissenschaft gibt es „den“ Leistungsbegriff oder ein einheitliches Verständnis von Leistung, das für alle Disziplinen gleichermaßen gelten könnte, nicht. Etymologisch lässt sich das Wort „leisten“ aus dem Mittel- und Althochdeutschen herleiten und bedeutet befolgen, nachkommen, erfüllen, ausführen, tun, Gebot befolgen, war also ursprünglich **tätigkeitsorientiert** zu verstehen. Heute ist der Leistungsbegriff je nach Disziplin (z. B. Soziologie, Physik, Psychologie, Sport, Pädagogik, Volks- und Betriebswirtschaft) mit unterschiedlichen Inhalten belegt.³

1.2. Betriebswirtschaft

Auch in der Betriebswirtschaftslehre stellt der Leistungsbegriff – wie übrigens auch Qualität, Controlling oder Marketing – einen schillernden Begriff dar. Hier sind drei Grundauffassungen zu finden:⁴

- **Tätigkeitsorientiertes Leistungsverständnis:** Leistung als Handeln kann beobachtet und gemessen werden. Auch in der Physik ist Leistung als „Arbeit pro Zeiteinheit“ definiert.
- **Ergebnisorientiertes Leistungsverständnis:** Leistung wird anhand des Wirkungs- bzw. Zielerreichungsgrades messbar und abbildbar, so u. a. in der Kostenträgererfolgsrechnung oder in der GuV.
- **Integriertes Leistungsverständnis:** Untrennbarkeit des tätigkeits- und des ergebnisorientierten Begriffs, wie es z. B. im Netzplan eindeutig erkennbar ist. Auch in der IT wird Rechenleistung integrativ, als Geschwindigkeit der Datenverarbeitung und als Output, verstanden. Das integrative Leistungsverständnis wird in der unternehmerischen Praxis z. B. auch in Produktion, Prozessmanagement, Beschaffung, Rechnungswesen, Controlling oder in der Netzplantechnik verwendet.

Hier soll das **integrative Leistungsverständnis** noch erweitert werden, indem die folgenden Objekte (Ebenen) unterschieden werden:⁵

- **Inputebene:** tätigkeitsorientierte Leistung (Schaffen der Prozess- oder Umsetzungsvoraussetzungen);
- **Prozessebene:** prozessorientierte Leistung (d. h. das Leisten an sich);
- **Outputebene:** ergebnisorientierte Leistung;
- **Potenzialebene:** wertorientierte Leistung (Schaffen der Voraussetzungen für künftige Leistungen; dauerhaft herausragende Leistung wird auch als Expertise bezeichnet).

Leistung wird im Controlling im Sinn von Plan- oder Soll-Leistung als Gütemaßstab gesehen, anhand dessen eine Handlung und ein Handlungsergebnis im Soll-Ist-Vergleich bewertet werden.

1.3. Physik

Wenn im physikalischen Sinn Leistung vorliegt, gilt dies psychologisch (noch) nicht als Leistung, falls das Ziel der Handlung ohne großen Energieeinsatz erreicht wurde. Erst wenn damit ein gewisser Anspannungsgrad gegeben war, wird (anerkendend) von Leistung gesprochen.

1.4. Rechnungswesen

Im Rechnungswesen ist Leistung das Resultat gezielter Handlungen, die zur Erreichung des Unternehmenszwecks führen. Gleichbedeutend wird von Erlös oder Leistungserlös gesprochen. Damit eine Leistung erbracht werden kann, bedarf es einer Kombination aus Management, Arbeit und Betriebsmitteln. Durch den Wertsatz entstehen Kosten, der Gegenbegriff von Leistung. Diese kann eine Sach-, eine Dienstleistung (immaterielle Serviceleistung)



Mag. Dr. Helmut Siller, MSc ist selbständiger Unternehmensberater und Trainer bei beeratung.net.



Dr. Jürgen Stierle ist Geschäftsführer von Stierle-Consulting und Lehrbeauftragter für Controlling an der FH Trier sowie der FH Rhein-Waal.

oder eine Kombinationen von beiden sein. Zu den Sachleistungen gehören Umsatzerlöse, Lagerleistungen (positive Bestandsveränderung), innerbetriebliche Leistungen und aktivierte Eigenleistungen.

1.5. Soziologie und Ergotherapie

In Soziologie und Ergotherapie wird Leistung auch als **Performanz** bezeichnet. Das OPMA-Modell (*Occupational Performance Model Australia*) zeigt anschaulich die Komplexität des Phänomens Leistung. Das OPMA wurde ab 1986 von Ranka und Chapparo an der Universität in Sydney entwickelt. Darin wird die Person als Ganzheit gesehen, die zwischen den Elementen Körper, Geist und Seele in ihrer Umwelt interagiert. Handeln ist das komplexe Ergebnis aus Realitätssicht, Kontrolle, Kompetenz, Autonomie und zeitlicher Organisation. Der aktiv handelnde Mensch entwickelt Handlungsrollen. Das drückt sich durch Handlungsperformanz aus. Performanz steht für die Art, in der jemand unter bestimmten Bedingungen reagiert oder ein Vorhaben ausführt. Eine Reaktion kann eine physische, mentale oder emotionale Veränderung sein. Ein Vorhaben beinhaltet Wunsch bzw. Motivation. Der Mensch wird als **selbstorganisierendes System** gesehen, der Verhaltensmuster produziert, die aus der kooperativen Interaktion vieler Elemente entsteht (vgl. Abb. 1).⁶

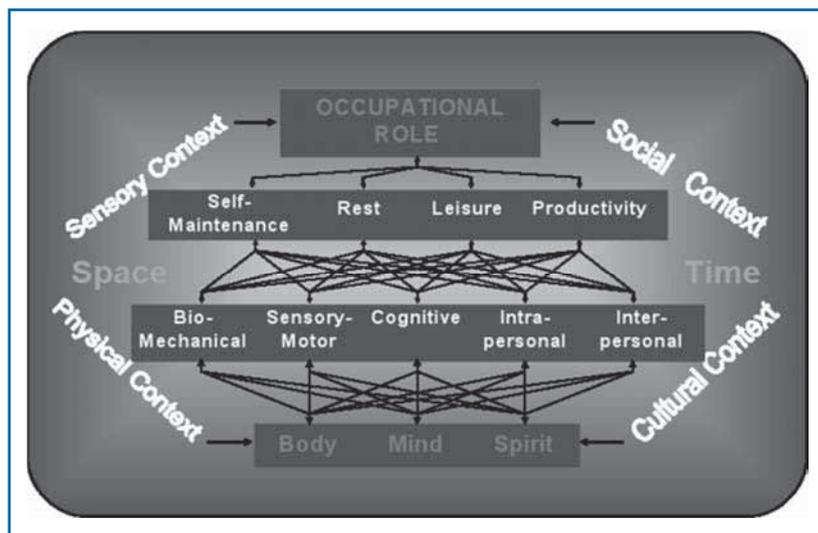


Abb. 1: Das Occupational-Performance-Modell

1.6. Sportpsychologie

Ähnlich – aus Sicht der Sportpsychologie – umreißt Kogler das Phänomen Leistung: Sie kann als Landkarte mit Orientierungspunkten dargestellt werden, wie vor allem:⁷

- Selbstmanagement und -beobachtung,
- Kenntnis des Körpers,
- Kenntnis der Denkweisen,
- Werte,
- Selbstüberwindung,
- Gefühle,
- Widerstandsressourcen,
- Harmonie mit dem Umfeld und mit seinem Inneren,
- Talent,
- Ausdauer,
- Selbstvertrauen,
- Wahrnehmung,

- Konzentration,
- Zielstrebigkeit,
- Lernfähigkeit.

2. Leistungsmessung oder Leistungsbeurteilung?

Kann jede Leistung **gemessen** werden? Unter Messung versteht man das Zuordnen von Zahlen zu Merkmalsausprägungen, also das Quantifizieren von Ereignissen bzw. Vorgängen. Folgende Messniveaus sind – nach abnehmender Genauigkeit bzw. Aussagegehalt – zu unterscheiden:⁸

- **Kardinalskala:** Ein definierter Nullpunkt ist vorhanden (z. B. Zeit, Temperatur, Geld).
- **Ordinalskala:** Es ist kein definierter Nullpunkt vorhanden, es sind nur Vergleiche (z. B. größer oder kleiner? besser oder schlechter?) zwischen nicht-quantitativen Größen möglich (z. B. im Rating, in einer Risikobewertung oder bei der Beurteilung der Kunden- oder Mitarbeiterzufriedenheit).
- **Nominalskala:** Hier kann nur ein Zustand festgestellt werden: vorhanden oder nicht bzw. ja oder nein.

Im betriebswirtschaftlichen Kontext, u. a. im Rechnungswesen und im operativen Controlling, sind das Messen und Verwenden einer Kardinalskala auf Rechenkalküle beschränkt. In allen anderen Fällen, in denen nur ordinal oder nominal evaluiert werden kann, sollte von **Beurteilung** gesprochen werden.

Unter Leistungsmessung (Performance Measurement) wird ein System finanzieller und nicht-finanzieller Messgrößen verstanden, mit dessen Hilfe – in verschiedenen Dimensionen (z. B. Zeit, Ertrag, Kosten, Qualität, Nutzen, Kosten, Zufriedenheit) – Effektivität und Effizienz der Leistung und der Leistungspotenziale verschiedenster Objekte (z. B. Mitarbeiter, Prozesse) evaluiert werden.⁹

Welche **Voraussetzungen** müssen erfüllt sein, damit Leistung gemessen bzw. beurteilt werden kann?

- Vereinbarung eines Leistungsziels bzw. des Leistungs-Solls (definiert nach Inhalt, Ausmaß, Zeitbezug und Person des Leistungsträgers);
- Mittel, Zeit und Fähigkeiten, die Leistung zu erbringen;
- Festlegung, wer misst bzw. die Messung veranlasst, über Messgröße, Messzeitpunkt, Messzyklus (Frequenz), Messverantwortung, Messmethode, Kosten und Nutzen der Messung, Empfänger des Messergebnisses (= Ist), Interpretation des Ist, Dokumentation des Ist.

In Theorie und Praxis existiert eine Vielzahl von **Performance-Measurement-Systemen**. Die bekanntesten sind:¹⁰

- die Balanced Scorecard,
- das Tableau de Bord,
- das EFQM-Modell,
- die Werttreiberhierarchie,
- der Skandia Navigator (Messung des intellektuellen Kapitals),
- Management Cockpit (für kleine Unternehmen),¹¹

- die Performance Pyramid,
- das Performance Prisma,
- der General Management Navigator.¹²

Diese Systeme operieren vor allem mit Kennzahlen. **Kennzahlen** geben in konzentrierter Form Auskunft über betriebswirtschaftliche Sachverhalte. Der Wert von Kennzahlen im und für Controlling ist unbestritten (hoch). Lassen sich Sachverhalte – wie Leistung – nicht direkt messen, weil sie entweder nicht direkt beurteilbar sind, aber beeinflusst werden sollen, bevor sie eintreten, braucht es Indikatoren. **Indikatoren** werden als Anzeiger (Hinweise) für latente Ereignisse und Entwicklungen verstanden. Sie können als Hilfsgrößen betrachtet werden, die eigentlich gemeinte, aber nicht unmittelbar wahrnehmbare Phänomene anzeigen.¹³

3. Mögliche Fallstricke in Kennzahlen- bzw. Indikatorsystemen

Auch wenn in (professionellen) Systemen zur Leistungsmessung neben finanziellen auch nicht-finanzielle Faktoren sowie neben Hard Facts auch Soft Facts berücksichtigt werden, dürfen folgende mögliche Fallstricke bei der Verwendung von Kennzahlen und Indikatoren nicht außer Acht gelassen werden:¹⁴

- Der „**Tunnelblick**“ auf wenige Kennzahlen bzw. KPIs kann den Blick auf andere, ebenfalls wichtige Kennzahlen bzw. Indikatoren verstellen.
- Eine **Fixierung auf Kennzahlen** kann dazu führen, dass (persönliche) Aktivitäten zu stark auf die Erreichung dieser bestimmten Kennzahl konzentriert werden, vor allem wenn Incentives an die Erreichung des Zielwerts geknüpft sind.
- Es besteht die Gefahr, dass Mitarbeiter, die Kennzahlenwerte erreichen sollen, strategisch in dem Sinn agieren, dass sie Leistung zurückhalten, um den **Zielwert als unerreichbar hinzustellen** und eine künftige Erhöhung des Ziels zu verhindern.
- Es kann eine **Kontrollillusion** entstehen; aber auch bei einem ausgefeilten Kennzahlensystem bleiben Bereiche persönlicher Leistung, die durch Kennzahlen nicht erfassbar sind; Kennzahlensysteme werden eben der komplexen Realität selten gerecht, ohne unübersichtlich zu werden.
- Es kommt entscheidend auf die richtige **Interpretation** der Kennzahl bzw. des Indikators an.
- Auch **unerwünschte Nebenwirkungen** müssen bei der Interpretation berücksichtigt werden: So kann z. B. zu starker Leistungsdruck zu Leistungsverweigerung, zu Präsentismus und zu höherer Fluktuation führen.
- Einer **ausgewogenen Berücksichtigung operativer, strategischer und normativer Aspekte** in Kennzahlen kommt heute herausragende Bedeutung zu. Prämiensysteme für das Topmanagement basieren heute u. a. auf Deckungsbeitrag (nicht Umsatz!), EBIT bzw. (bei börsennotierten Unternehmen) auf dem Börsenkurs. Neben solchen operativen Zie-

len sollten auch strategische Ziele (z. B. der Marktanteil bzw. die Neuproduktentwicklung) und normative Ziele (z. B. Steigerung des Images oder Verbesserung der normativen Bilanz) definiert werden.

- Bei persönlicher Leistungserbringung spielt – abseits aller Kennzahlen – auch die **Bewertung der Person** (Einstellung, Freundlichkeit u. a.) durch die Vorgesetzten erfahrungsgemäß immer eine Rolle.

Leistung ist in ihrer Ganzheit und ihren Einflussfaktoren so komplex, dass sie mittels Kennzahlen nicht zur Gänze abbildbar, plan-, steuer- und analysierbar ist.

4. Leistungscontrolling?

Worin könnte ein mögliches Leistungscontrolling bestehen? Jedenfalls in der Unterstützung des Managements beim Vereinbaren von Leistungszielen, Planen von Leistungsinhalten und im Monitoring von Leistung. Das ist aber auch eine zentrale Aufgabe des Managements – auf allen Ebenen – selbst.

Controlling kann hier zwar **methodische Hilfestellung** leisten; da aber Leistung Bestandteil jeder einzelnen Funktion, eines jeden Erfolgs und Misserfolgs bzw. jedes Prozesses ist, ist für ein eigenständiges Leistungscontrolling kein Raum. Es wäre keine weitere Spezialisierung bzw. kein weiteres sog. Bindestrich-Controlling (z. B. Werks-, Tax- oder Forderungs-Controlling), sondern soll den – oft vernachlässigten – Leistungsaspekt aus ganzheitlicher Sicht viel stärker ins Bewusstsein der Führungskräfte rücken: Es bedarf eines **systematischen Leistungsmanagements!**

Anhand des Controlling-Prozessmodells kann der Inhalt von Leistungscontrolling als **Leistungsmonitoring** („LM“) grafisch dargestellt werden (vgl. Abb. 2).¹⁵

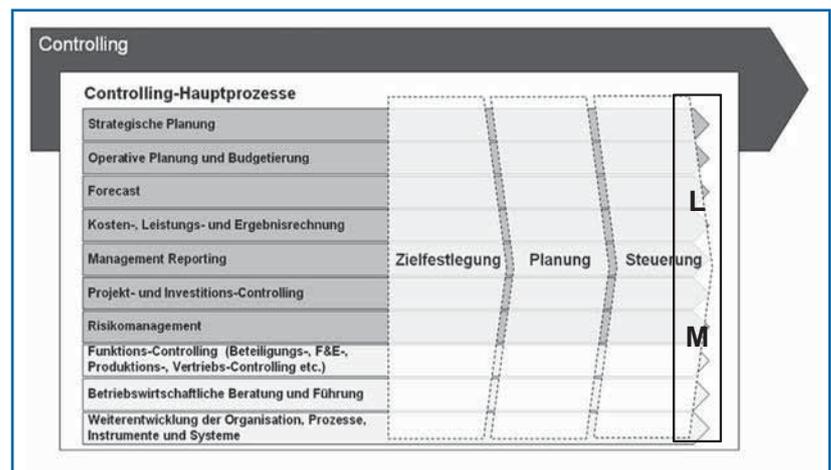


Abb. 2: Controlling-Prozessmodell mit Leistungsmonitoring

Leistungsmonitoring soll als fixer Bestandteil der Aufgabe jeder Führungskraft gesehen und Leistungsmanagement wieder bewusst als Gestaltungsaufgabe wahrgenommen werden.

5. Fazit

Bekannte Kennzahlen- bzw. Indikatorsysteme zum sog. Performance Measurement sind i. d. R. nur zum Teil in der Lage, das komplexe Wesen und Erscheinungsbild einer persönlichen – vor allem

fachlich anspruchsvollen – Leistung abzubilden, und das oft nur ordinal, d. h. durch Vergleiche. Aber zur vollständigen Beurteilung (nicht: Messung) einer persönlichen Leistung bedarf es immer auch einer persönlichen und ganzheitlichen Evaluierung durch die Vorgesetzten. Für ein eigenes Leistungscontrolling besteht kein Platz. Im Sinn eines Leistungsmonitorings soll es den – oft vernachlässigten – Leistungsaspekt wieder stärker ins Bewusstsein der Führungskräfte rücken: Mehr ganzheitliches Leistungs- (und nicht bloßes Kosten-)Management!

Anmerkungen:

- ¹ Vgl. Gleich, Das System des Performance Measurement: Theoretisches Grundkonzept, Entwicklungs- und Anwendungsstand, München 2001, 34.
- ² Vgl. <http://www.duden.de/rechtschreibung/Leistung#Bedeutung2a> (eingesehen am 28. 1. 2013).
- ³ Vgl. Entchelmeier, Supply Performance Management. Leistungsmessung in Einkauf und Supply Management, Wiesbaden 2008, 33; Kogler, die Kunst der Höchstleistung, Wien 2006, XIII.
- ⁴ Vgl. Entchelmeier, Supply Performance Management, 34.
- ⁵ Vgl. Karrer, Supply Chain Performance Management, Wiesbaden 2006, 123.

- ⁶ Vgl. <http://www.ergotherapie.org/2011/06/occupational-performance-model-australia-opma-dr-frank/> (eingesehen am 1. 3. 2013).
- ⁷ Vgl. Kogler, Höchstleistung, 58.
- ⁸ Vgl. Graf et al., Empirie – Erhebungs- und Auswertungsmethoden, in: Hienerth et al. (Hrsg.), Wissenschaftliches Arbeiten kompakt, Wien 2009, 133; Ebster/Stalzer, Wissenschaftliches Arbeiten für Wirtschafts- und Sozialwissenschaftler², Wien 2003, 172.
- ⁹ Vgl. Entchelmeier, Supply Performance Management, 54.
- ¹⁰ Vgl. den Überblick bei Weber/Schäffer, Einführung in das Controlling¹³, Stuttgart 2011, 189–203.
- ¹¹ Vgl. Siller/Grausam, Selbstcontrolling für Selbständige und kleine Unternehmen, Wiesbaden 2013, 121–185.
- ¹² Vgl. Müller-Stewens/Lechner, Strategisches Management. Wie strategische Initiativen zum Wandel führen⁴, Stuttgart 2011, 606–610.
- ¹³ Vgl. Baum/Coenberg/Günther, Strategisches Controlling⁴, Stuttgart 2007; vgl. Stierle, Gesundheitsgefahren frühzeitig erkennen, KU Gesundheitsmanagement 8/2011, 65–66.
- ¹⁴ Vgl. Günther/Albers/Hamann, Kennzahlen zum Gesundheitscontrolling in Unternehmen, ZfCM 2009, 367 (373 f.).
- ¹⁵ Vgl. International Group of Controlling (Hrsg.): Controlling-Prozessmodell – Ein Leitfaden für die Beschreibung und Gestaltung von Controlling-Prozessen, Freiburg im Breisgau 2011, 19 f.

Wie CFOs erfolgreich werden



Zehetner (Hrsg.)

2013, 272 Seiten, geb.
ISBN: 9783714302332
EUR 49,00

Auch als  E-Book erhältlich

Wie können CFOs nachhaltigen Erfolg sichern und ihr Unternehmen auch durch stürmische Zeiten führen? Dieses Buch wendet sich an jene, die in Unternehmen finanzielle Verantwortung tragen, und an jene, die eine solche Position anstreben. Wie steigert man die Rendite? Wie entschärft man Risiken? Wie wird man zum Partner des CEO? Was motiviert CFOs? Welche Rolle spielen Intuition und Emotion bei Entscheidungen? Mit diesen und weiteren Fragen beschäftigen sich die Autoren und schöpfen dabei aus der Erfahrung von 130 interviewten CFOs.

Prof. DI Dr. Karl Zehetner

ist Professor und Studiengangsleiter an der FH Wien und Unternehmensberater.

office@lindeverlag.at
www.lindeverlag.at

Linde

CFO aktuell-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD

AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

CFO aktuell-Jahresabonnement 2013 inkl. Onlinezugang und App
(7. Jahrgang 2013, Heft 1-6)

EUR 100,-
statt EUR 125,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____

Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____

E-Mail _____

Telefon (Fax) _____

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Wien Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24,
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0,
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53