

**Verwendung alternativer Topziele  
in Modellen der  
Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Eckart Zwicker  
Technische Universität Berlin  
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling  
Berlin 2000

Standard-Kosten-Leistungs-Modelle werden im Rahmen des Modelltableausystems einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung generiert. Sie enthalten immer das Betriebsergebnis als einziges Topziel.

Man kann sich aber die Frage stellen, ob nicht statt des Betriebsergebnisses eine andere Größe als Topziel des Kosten-Leistungsmodells fungieren sollte. Es könnte seitens der Unternehmensleitung beispielsweise auch der Wunsch bestehen, das Betriebsergebnis auf eine andere Weise zu definieren, als es im Rahmen eines Standard-Kosten-Leistungsmodells vordefiniert ist. Weiterhin liegt auch die Frage nahe, ob man nicht neben dem Betriebsergebnis weitere Topziele verwenden sollte. Auf diese Fragen wird im Folgenden eingegangen.

Wenn ein Gesamtplanungsmodell zur Verfügung steht, dann muss zur Durchführung einer Unternehmensgesamtplanung immer ein Gewinn- und ein Liquiditätstopziel definiert werden.<sup>1)</sup> Auch in diesem Fall stellt sich aber die Frage, ob neben diesen beiden unbedingt erforderlichen Typen von Topzielen weitere Topziele verwendet werden sollen.

Vorab ist zu klären, welche Eigenschaften ein Topziel im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung auszeichnet. Ein Topziel oder auch mehrere Topziele können als Einflussgrößen der Nutzenfunktion der Unternehmensleitung aufgefasst werden. Die Beziehungen der Topziele  $T_1, T_2, \dots$  zur Nutzengröße (N) der Unternehmensleitung können durch die Nutzenfunktion

$$N = F(T_1, \dots, T_n) \quad (1)$$

beschrieben werden.

Mit der Entscheidung, in einem Kosten-Leistungsmodell, nur das Betriebsergebnis (BER) als einziges Topziel zuzulassen, wird die allgemeine Nutzenfunktion (1) auf den Fall

$$N = BER \quad (2)$$

eingegrenzt. Der Wert des Betriebsergebnisses ist daher mit dem Nutzen identisch. Diese gilt auch, wenn der Modellentwickler das im Standard-Tableausystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung vordefinierte Betriebsergebnis durch eine abweichende Definition ersetzt. Die Unternehmensleitung kann aber auch im Fall eines geänderten Betriebsergebnisses zu der Auffassung gelangen, dass auch dieses Betriebsergebnis als einziges Topziel nicht ausreichend sei und weitere Topziele hinzugefügt werden sollen. Schließlich könnte die Unternehmensleitung auch zu dem Schluss kommen, dass das Betriebsergebnis durch ein anderes Topziel ersetzt werden soll.

Gegen solche Auffassungen gibt es keine zwingenden Argumente. Denn die Entscheidung, welche Topziele den Nutzen bestimmen, ist eine individuelle Entscheidung der Unternehmensleitung. Die Nutzenfunktion (1) der Unternehmensleitung ist daher grundsätzlich nicht kritisierbar.

Aber es ist möglich, eine so genannte Explikation der Konsequenzen vorzunehmen. Ziel dieses Vorgehens ist es, denjenigen, der die Verwendung eines Topzieles T fordert, darauf auf-

---

<sup>1)</sup> Siehe: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle- ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2008, Seite 59f.

merksam zu machen, welche „zu beachtenden Konsequenzen“ mit der Realisierung dieses Zieles verbunden sein würden.

Wenn im Rahmen einer modellbasierten Planung beispielsweise eine bestimmte Planungsalternative gewählt wird, um den Wert  $T^*$  des ausgewählten Topzieles  $T$  zu erreichen, dann führt diese Alternative zugleich zu den Werten der übrigen Variablen  $V_1^*$  bis  $V_n^*$ .

Wird nunmehr die Unternehmensleitung darauf aufmerksam gemacht, dass die gewählte Planungsalternative zu einem Wert der Variablen  $V_x^*$  führt, den „man wohl nicht akzeptieren kann“, dann hat sie zu entscheiden, ob sie diesem Hinweis zustimmt. Wenn das der Fall sein sollte, dann bedeutet dies, dass die Unternehmensleitung die Variable  $V_x$  in ihre Nutzenfunktion (2) mit aufnimmt. Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung würde dies bedeuten, dass  $V_x$  als zusätzliches Topziel in die weitere Planung mit aufzunehmen wäre.

Es könnte beispielsweise der Fall auftreten, dass die Erzielung eines bestimmten Gewinnes ( $G^*$ ) im Rahmen einer in Frage stehenden Planungsalternative mit einer Reduzierung des Personalbestandes auf  $P^*$  verbunden ist. Wenn dieser Personalbestand  $P^*$  der Unternehmensleitung zur Kenntnis gebracht wird und die Unternehmensleitung diesen Betrag als nicht akzeptabel ansieht, dann könnte sie zu dem Schluss gelangen, auch den Personalbestand ( $P$ ) als zusätzliches Topziel einer erneut durchzuführenden Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu verwenden.

Als Größe, welche das Betriebsergebnis ersetzen kann, kommt in einem Kosten-Leistungs-Modell vor allem der Return-on-Investment (RoI) in Frage. Er wird von denselben Basiszielen beeinflusst wie das Betriebsergebnis.

Will ein Topmanager den RoI und nicht das Betriebsergebnis als Topziel verwenden, so gibt es, wie erwähnt, keinen Einwand gegen dieses Vorgehen. Entsprechendes gilt, wenn die Umsatzrentabilität als einziges Topziel gewählt werden würde.

Empirische Untersuchungen zeigen, dass das Betriebsergebnis im Rahmen einer Kosten-Leistungsrechnung von fast allen Anwendern als die maßgebliche Zielgröße angesehen wird. Dies kommt auch in dem CO-Modul des R/3-Systems zum Ausdruck, in welchem das Betriebsergebnis standardmäßig als Topziel ausgewiesen ist.<sup>2)</sup>

Daher wollen wir uns im Weiteren nur der Frage zuwenden, welche Größen neben dem (wie auch immer definierten) Betriebsergebnis als weitere Topziele in Frage kommen. Hier könnte die Unternehmensleitung, wie bereits dargelegt, die Größen definieren, welche nach ihren Vorstellungen Topziele sein sollten. Im praktischen Fall kommt aber nur eine beschränkte Zahl von Größen in Frage. Das sind z. B. der RoI, die Umsatzrentabilität, der Marktanteil oder der Umsatzwert.

Zwei Modellvariablen, welche aber selten in einer Liste der möglichen Topziele auftreten, sind der Konzentrationskoeffizient des Umsatzes und der Konzentrationskoeffizient der Artikeldeckungsbeiträge<sub>1</sub> und der Artikeldeckungsbeiträge<sub>2</sub>.

Wir wollen uns im Folgenden nur mit diesen drei **Konzentrationskoeffizienten** als potenziellen zusätzlichen Topzielen beschäftigen, weil ihre Definition einer weiteren Erläuterung be-

---

<sup>2)</sup> Das System SAP R/3 Enterprise wird seit 2004 bei unveränderter Funktionalität im CO-Bereich als SAP ERP Central Component (SAP ECC) bezeichnet.

darf und auch ihre Eignung als Topziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung diskussionswürdig ist. Konzentrationskoeffizienten sind Kenngrößen, welche die Entwicklung einer **Konzentrationskurve** voraussetzen. Ihre Definition soll am Beispiel einer Artikel-Umsatzwert-Konzentrationskurve beschrieben werden.

Abb. 1 zeigt die Artikel-Umsatzwert-Konzentrationskurve eines Unternehmens. Um eine solche Kurve zu entwickeln, benötigt man die Umsatzwerte aller Artikel für eine Planperiode.<sup>3)</sup> Die Artikel werden nach absteigender Größe ihrer Umsatzwerte sortiert. Für den zweiten, dritten bis n-ten Artikel dieser Reihenfolge werden die kumulierten Umsatzwerte berechnet. Für die kumulierten Umsätze bis zum i-ten Artikel wird der prozentuale Anteil in Bezug auf den Gesamtumsatz ermittelt. Weiterhin wird der prozentuale Anteil der Artikel 1 bis i im Hinblick auf die Gesamtzahl der n Artikel bestimmt. Man erhält damit eine Menge von Wertepaaren, die für jeden der 1- bis n-Artikel den prozentualen Umsatzanteil und den prozentualen Artikelanteil angibt. Setzt man diese Wertepaare in das Koordinatensystem der Abb. 1 ein, dann bildet die Kurve, welche diese Wertepaare miteinander verbindet, eine **Artikel-Umsatzwert-Konzentrationskurve**.

Im vorliegenden Beispiel entfallen auf 25 % der Artikel mit dem höchsten Umsatz 50 % des gesamten Wertes aller Umsätze. Die absoluten Umsatzzahlen werden auch mit angegeben. So besitzen 50 % der Artikel mit den höchsten Umsatz einen Gesamtumsatz von 38 Millionen €. Diese Konzentrationskurve ist sehr informativ. Sie gestattet eine Aussage darüber, wie viel Prozent der Artikel wie viel Prozent des Umsatzwertes auf sich vereinigen. Der Konzentrationskoeffizient (KK) ist ein Maß für den Konzentrationsgrad. Er wird durch das Verhältnis der Flächen  $F_1$  und  $F_2$  in Abb. 1 beschrieben. Es gilt:

$$KK = F_2 / (F_1 + F_2) \quad (3)$$

Ist  $F_2 = 0$ , dann ist  $KK = 0$ , d. h., es liegt keine Konzentration vor. Alle Artikel besitzen den gleichen wertmäßigen Umsatz. Ist dagegen  $F_1 = 0$ , dann ist  $KK = 1$ . Damit ist der (unrealistische) Extremfall einer totalen Konzentration aller Umsätze auf ein Produkt erreicht.

Es stellt sich die Frage, ob der Konzentrationskoeffizient (3) neben dem Betriebsergebnis als weiteres Topziel verwendet werden sollte.

Zweifellos ist die Konzentrationskurve zwischen Artikelzahl und Umsatzwert für die strategische Planung von großer Bedeutung. Denn es muss ein Ziel der Unternehmensleitung sein, im Sinne einer Risikostreuung nicht zu sehr von dem Verkaufserfolg einiger weniger Artikel abhängig zu sein. Wenn aber die Jahresplanung beginnt, bestehen nur noch wenige Möglichkeiten, die Konzentrationskurve (bzw. den Konzentrationskoeffizienten) in Richtung auf eine stärker ausgeglichene Verteilung zu beeinflussen. Diese Beeinflussung könnte nur darin liegen, dass die ursprünglichen Bottom-Up-Werte der Absatzmengen im Rahmen der Top-Down-Planung und Konfrontation so verändert werden, dass eine „strategisch relevante“ Änderung des Konzentrationskoeffizienten zustande kommt. Dies dürfte höchst selten möglich sein.

---

<sup>3)</sup> Eine solche Konzentrationskurve lässt sich in gleicher Weise entwickeln, wenn ein Ist-Modell vorliegt.

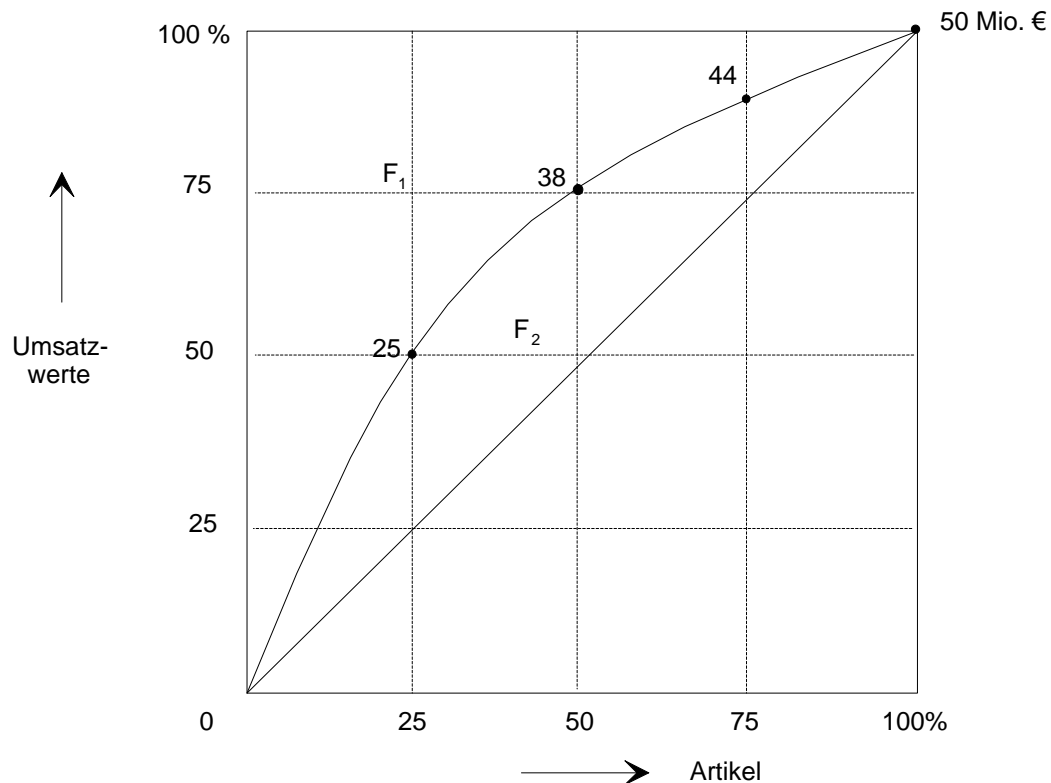


Abb. 1: Beispiel einer Artikel-Umsatzwert-Konzentrationskurve

Neben der Artikelumsatzwert-Konzentrationskurve kann man auch eine **Artikeldeckungsbeitrags-Konzentrationskurve** verwenden. Hier fungieren die Deckungsbeiträge<sub>1</sub> oder Deckungsbeiträge<sub>2</sub> der Artikel als Konzentrationskriterium der Artikel. Eine solche Konzentrationskurve ist ebenfalls für die Unternehmensleitung von großem Interesse. Denn in vielen Unternehmen zeigt sich, dass die Deckungsbeiträge höchst ungleich auf die vertriebenen Artikel verteilt sind. So bemerkt Drucker: „*Most large companies typically end up with thousands of items in their product line – and all too frequently fewer than 20 really ‘sell’. However, these 20 items or less have to contribute revenues to carry the costs of the 9,999 non-sellers.*“<sup>4)</sup> Johnson und Kaplan berichten von einem Unternehmen: „*23 percent of the products accounted 85 percent of total dollars sales, a figure that is probably typical for many product lines. More surprising, however, was the finding that these 23 percent of the products produced 400 percent of the plants profits [...] The remaining 77 percent lost money; they did not cover the cost of overhead resources used for their production including the investment in fixed assets and inventory.*“<sup>5)</sup>

Wenn Konzentrationskurven des Deckungsbeitrags verwendet werden, dann ist die bisher beschriebene Darstellung nur möglich, wenn alle Deckungsbeiträge positiv sind. Es ist aber auch der Fall denkbar, dass einige und im Extremfall alle Deckungsbeiträge der angeführten

<sup>4)</sup> Drucker, P., Managing for Business Effectiveness, in: Harvard Business Review (May-June) 1963, Seite 56.

<sup>5)</sup> Johnson, H. T., Kaplan, R. S., Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting, Boston, 1987, Seite 240.

Artikel negativ sind. Dann kann eine abgewandelte Konzentrationskurve verwendet werden, die in Abb. 2 dargestellt ist.

Man erkennt, dass 80 % aller Artikel einen positiven Deckungsbeitrag besitzen, deren Summe 110 % des gesamten Deckungsbeitrags ausmacht. 20 % der Artikel besitzen dagegen einen negativen Deckungsbeitrag von insgesamt 5 Millionen €.

Kann man sich nicht entschließen, die beschriebenen Konzentrationskurven als Topziele zu verwenden, weil ihr Verlauf im Rahmen einer Jahresplanung nur geringfügig beeinflussbar ist, dann sollten sie aber als Analyseinstrument genutzt werden. Diese Nutzung wird an anderer Stelle beschrieben.<sup>6)</sup>

Wenn im Rahmen des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung neben dem Betriebsergebnis weitere Topziele, wie etwa die Umsatzrentabilität, verwendet werden, dann werden bei jedem Planungsschritt die Werte dieser Topziele ermittelt. Das Konfrontationstableau, welches, wie beschrieben, die Ergebnisse eines Planungsschrittes beschreibt, enthält in diesem Falle nicht nur eine mit dem Betriebsergebnis korrespondierende Spalte, welche den Planwert des Betriebsergebnisses und die Variatorwerte der Basisziele enthält. Für jedes weitere Topziel wird in diesem Fall eine entsprechende Spalte mit dem ermittelten Planwert des weiteren Topzieles und den Variatorwerten der dieses Topziel beeinflussenden Basisziele eingeführt. Ein solches Tableau wurde in der Einleitung schon für eine Unternehmensgesamtplanung gezeigt, in welcher die Eigenkapitalrentabilität und die liquiden Mittel als Topziel fungierten.<sup>7)</sup>

Wenn die Konzentrationskoeffizienten des Umsatzes oder der Deckungsbeiträge als Topziele deklariert werden, dann sollten auch die Konzentrationskurven für jede in Frage stehende Planalternative, z. B. im Rahmen der Konfrontationsplanung, grafisch ausgegeben werden.

Man kann die Unternehmensleitung nicht zwingen, nur das Betriebsergebnis als Topziel zu verwenden. Es wäre aber einfacher, nur mit einer Zielgröße zu arbeiten, an der sich alle Aktivitäten ausrichten. Denn die Vereinbarung der Werte der Basisziele ist sonst nicht nur an einem, sondern an mehreren Topzielen auszurichten. Je mehr Topziele verwendet werden umso mehr Schwellenwerte der Topziele sind im Rahmen der Top-Down-Spezifikation festzulegen.

Die Wahl einer Kombination von Basiszielen im Rahmen der Top-Down-Planung, die diese Schwellenwerte, d. h. die Top-Down-Forderungen, einhalten (oder weitestgehend einhalten), wird umso schwerer, je mehr solcher Schwellenforderungen zu erfüllen sind. Aber auch im

---

<sup>6)</sup> Die Beschreibung des Gebrauchs von Artikelumsatz-, -Deckungsbeitrag<sub>1</sub>-, -Deckungsbeitrag<sub>2</sub>- und Nettogewinn-Konzentrationskurven als Analyseverfahren entwickelter Modelle erfolgt im Rahmen der Betrachtungen zur Gewinnsegmentanalyse. Die oben beschriebenen Konzentrationskurven aller Artikel bilden nur eine Teilmenge der ermittelbaren Konzentrationskurven bestimmter Artikelgruppen, s. Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler hierarchischer Gewinnsegmentssysteme, Berlin 2001, (103 Seiten).

<sup>7)</sup> Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle- ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2008, Seite 99.

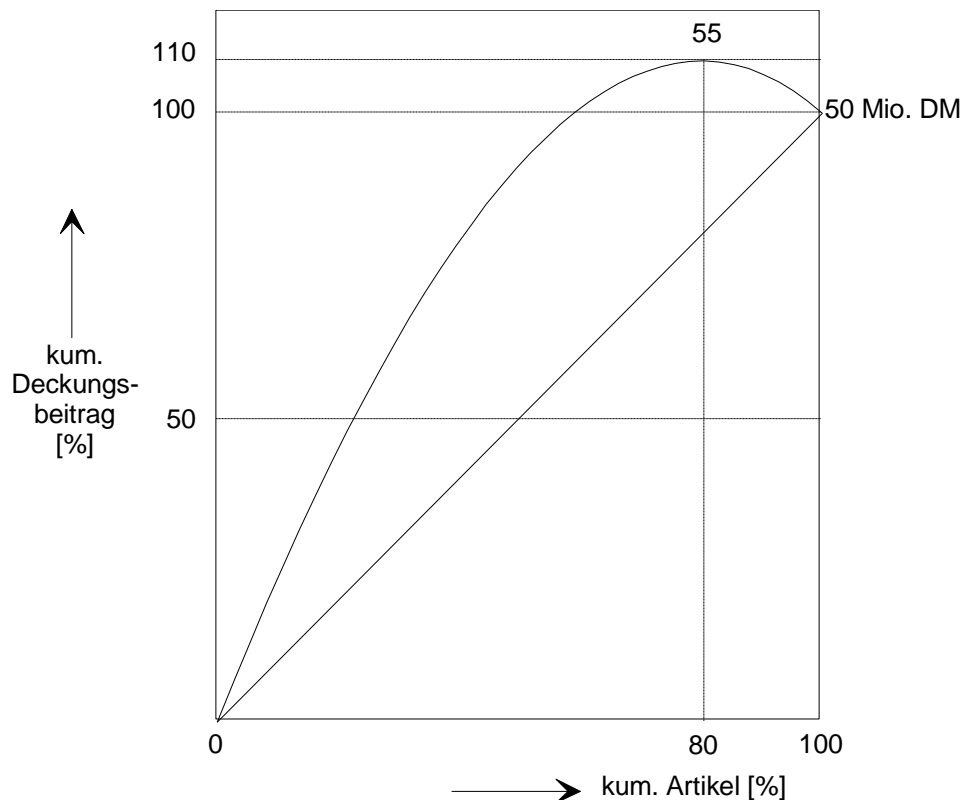


Abb. 2: *Beispiel einer Konzentrationskurve mit teilweise negativen Artikeldeckungsbeiträgen*

Rahmen der Konfrontationsschritte muss die Wahl der Basiszielwerte an mehreren Topzielen ausgerichtet werden, was das Verfahren kompliziert.

Eine clusterisierte Topziel-Beziehungsanalyse kann der Unternehmensleitung dazu dienen, eine Entscheidung zu fällen, eine ursprünglich als Topziel vorgesehene Modellvariable doch nicht als Topziel zu verwenden.<sup>8)</sup> Mit einer solchen Reduzierung der Zahl der ursprünglich vorgesehenen Topziele würde der Planungsprozess einfacher.

Bisher haben wir nur die alternativ möglichen Topziele von Kosten-Leistungs-Modellen betrachtet. Für Gesamtplanungsmodelle gilt aber entsprechendes. Die Verwendung eines Topzieles in Form einer Gewinngröße wie der Eigenkapitalrentabilität oder dem Unternehmensergebnis ist selbstverständlich. Würde man aber als weiteres Topziel keine Liquiditätsgröße wie den Betrag an flüssigen Mittel einführen, dann bliebe während der Planung die Forderung nach Erhaltung der Liquidität unberücksichtigt, was zur Insolvenz des Unternehmens führen könnte.

Die Gefahr, viele Topziele im Rahmen einer Gesamtplanung einführen zu wollen, ergibt sich, wenn man eine Balanced-Scorecard-Planung durchzuführen beabsichtigt. An anderer Stelle wurde das Planungsverfahren der Balanced Scorecard beschrieben. Im Rahmen dieser Konzeption dürfen bis zu 25 Sollwerte für einen Planungszeitraum von maximal fünf Jahren vorgegeben werden. Für das anstehende Planjahr müssen diese aus der Balanced-Scorecard-

<sup>8)</sup> Zur clusterisierte Topziel-Beziehungsanalyse siehe: Zwicker, E., Operative Zielsysteme der Unternehmung im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, Berlin 2008, Seite 13f.

Planung folgenden Sollwerte aber in der praktizierten operativen Planung berücksichtigt werden. In jedem Falle ist zu analysieren, ob die Sollwerte dieser Balanced-Scorecard-Planung als Variable eines operativen Planungsmodells auftreten. Wenn dies der Fall ist, ist weiter zu analysieren, ob sie endogene Variable des Modells darstellen oder mit bestimmten Typen von Basisgrößen des in Frage stehenden Modells übereinstimmen.<sup>9)</sup> Die Sollwerte der Balanced-Scorecard-Planung, welche sich als endogen Variable eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erweisen, müssen im Rahmen der operativen Planung Topziele sein. In dem zitierten Papier wurde ein Beispiel von Deyhle darauf hin untersucht, welchen Status die von ihm deklarierten Balanced-Scorecard-Sollwerte im Rahmen eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung besitzen. Es stellte sich heraus, dass bei der Durchführung einer Unternehmensgesamtplanung mit einem Unternehmensgesamtmodell 9 der insgesamt 19 Balanced-Scorecard-Größen als Topziele fungieren.<sup>10)</sup>

Die würde zu einer Planung von 9 Topzielen in einem Gesamtmodell führen. Aus unserer Sicht ist das eine nahezu nicht zu realisierende Aufgabe, wenn man sie ernst nehmen würde.

Bisher wurde nur die Einführung weiterer Topziele in ein Kosten-Leistungsmodell erörtert, für welche eine Mehrkontrollgrößenplanung (Basiszielplanung) praktiziert werden soll.

Es fragt sich, wie die Einführung weiterer Topziele (neben dem Betriebsergebnis) im Rahmen einer Einkontrollgrößenplanung (Bereichszielplanung) zu beurteilen ist. Wie schon der Name Einkontrollgrößenplanung ausdrückt, wird zur Planung der primären Verantwortungsbereiche aber auch der sekundären Bereiche der Leitungshierarchie nur eine Kontrollgröße verwendet. Mehrere Top- oder Bereichsziele stehen bei diesem Verfahren daher gar nicht zur Diskussion. Es fragt sich daher nur, ob im Rahmen einer Einkontrollgrößenplanung das Betriebsergebnis und die mit ihm verbundenen Bereichsziele der Leitungshierarchie durch ein anderes Topziel und andere Bereichsziele ausgetauscht werden sollen.

Es erscheint nicht sinnvoll, eine alternative Einkontrollgrößenplanung zu verwenden, in welcher das Betriebsergebnis (oder allgemein ein operativer Gewinn) durch eine andere Spitzenvariable ersetzt wird. Wenn man aber eine solche andere Spitzenvariable samt ihren Bereichszielen einführen würde, dann wäre von ihr zu fordern, dass sie mit ihren (ebenfalls neu eingeführten) Bereichszielen der Leitungshierarchie ein konsistentes Zielsystem bilden.

Anmerkung: Dieser Text ist nur zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Vervielfältigungen sind nur im Rahmen des privaten und eigenen wissenschaftlichen Gebrauchs (§ 53 UrhG) erlaubt. Sollte der Text in Lehrveranstaltungen verwendet werden, dann sollten sich die Teilnehmer den Text selbst aus dem Internet herunterladen. Dieser Text darf nicht bearbeitet oder in anderer Weise verändert werden. Nur der Autor hat das Recht, diesen Text auch auszugsweise, anderweitig verfügbar zu machen und zu verbreiten. (IN-10-R04-07-1-2017)

---

<sup>9)</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E. Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Balanced Scorecard, Berlin 2003, Seite 20f.

<sup>10)</sup> Zwicker, E. Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Balanced Scorecard, a. a. O., Seite 22. (V1110509)