

**Integrierte Zielverpflichtungsplanung
und
Kennzahlensysteme**

Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling
Berlin 2002

1 Vorbemerkung

Kennzahlensysteme werden in der Literatur ausführlich diskutiert. So beschreibt Geiß den Aufbau von 28 in der Literatur behandelter Kennzahlensysteme. 17 dieser Systeme verwendeten als Spitzenkennzahl Rentabilitätsarten wie Eigenkapitalrentabilität, Gesamtkapitalrentabilität, Return on Investment und Umsatzrentabilität. In drei Systemen werden absolute Erfolgsgrößen wie das Betriebsergebnis oder das ordentliche Ergebnis verwendet. Diese Spitzenkennzahlen werden durch Definitionsgleichungen, wie Geiß es ausdrückt, „*dekomponiert*“. Geiß stellte fest, dass diese Dekomposition häufig bereits schon auf der zweiten Stufe abgebrochen wird. Die Autoren, die ihre Dekomposition bereits auf dieser Stufe abbrechen, weisen aber ergänzend darauf hin, dass es notwendig ist, „Aufspaltungsketten“ zu bilden, um die Kennzahlen durch weitere Definitionsgleichungen zu disaggregieren.¹⁾ Der Anwender muss in diesem Fall die weitere Dekomposition (oder Disaggregation) in Form von Definitionsgleichungen für seine individuellen Belange selbst durchführen.

Der „Klassiker“ unter den Kennzahlensystemen ist das Du-Pont-Kennzahlensystem. Typisch für seine Dekomposition ist, dass die „Kennzahl Return on Investment“ durch eine Definitionsgleichung aus dem Produkt von Umsatzrentabilität und Kapitalumschlag bestimmt wird. Die Umsatzrentabilität wird auch zumeist von den Anwendern des Du-Pont-Kennzahlensystems mit „Gewinn / Umsatz“ definiert. Bei der weiteren Dekomposition der Größen dieser Hierarchie werden in der Praxis aber schon Definitionen verwendet, die nicht immer mit den Definitionsgleichungen übereinstimmen, die von dem Unternehmen Du-Pont ursprünglich für „seine Kennzahlenhierarchie“ verwendet wurden. Dennoch wird auch in solchen Fällen von einer Du-Pont-Kennzahlenhierarchie oder einem Du-Pont-Kennzahlensystem gesprochen.

Im Folgenden sollen zwei Kennzahlensysteme beschrieben werden, die wesentlich mehr definitorische Beziehungen als das Du-Pont-Kennzahlensystem besitzen. Es handelt sich um das **ZVEI-Kennzahlensystem** des Verbandes der elektrotechnischen Industrie und das von Reichmann entwickelte **RL-Kennzahlensystem**. Beide Systeme haben in der Literatur und Praxis eine starke Beachtung gefunden und repräsentieren den „*state of the art*“ der Kennzahlentheorie und –anwendung.

2 Das ZVEI-Kennzahlensystem

Das ZVEI-Kennzahlensystem besteht aus Kennzahlen zur Wachstums- und Strukturanalyse.²⁾ Wir beschäftigen uns nur mit den Kennzahlen der Strukturanalyse, weil diese, nach Auffassung der Autoren des Werkes, ein hierarchisches Kennzahlensystem beschreiben, mit welchen eine Drill-Down-Analyse betrieben werden kann.³⁾

Die Kennzahlen der Strukturanalyse bilden ein System von 210 Definitionsgleichungen. Abb. 1 zeigt zwölf Bereiche, denen die Definitionsgleichungen bestimmter „Bereichskennzahlen“ zugeordnet sind. Diese Bereichskennzahlen werden wiederum nach Haupt- und Hilfskennzahlen unterschieden. Ihre Unterscheidungsmerkmale werden später erörtert.

¹⁾ Geiß, W. Betriebswirtschaftliche Kennzahlen. Frankfurt 1986, Seite 135.

²⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI) (Hrsg.), ZVEI-Kennzahlensystem, 4. Auflage, Frankfurt 1989.

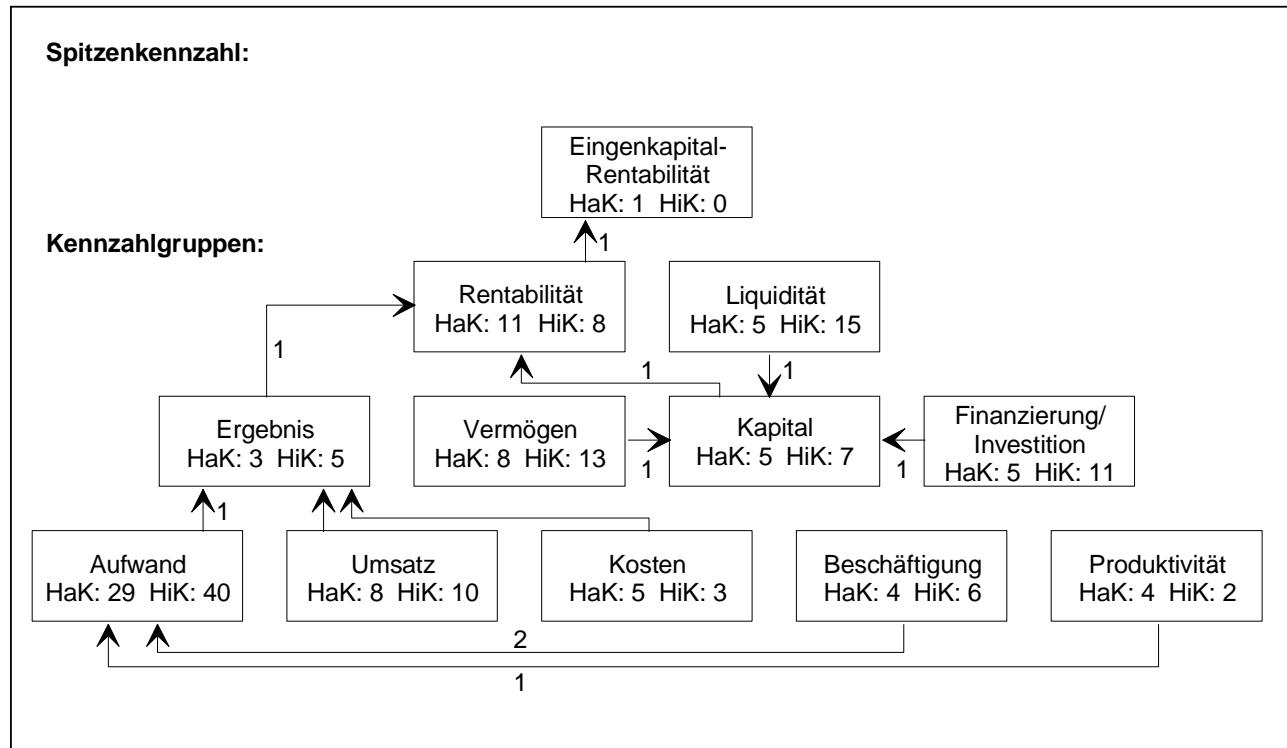
³⁾ Die Wachstumsanalyse wird durch neun separate Kennzahlendefinitionen beschrieben.

Die für die einzelnen Bereiche verwendete Zahl von Haupt- und Hilfskennzahlen ist in den Blöcken angeführt. Die Pfeile beschreiben jeweils Kennzahlen eines Bereichs, die als erklärende Variable in die Definitionsgleichungen der Kennzahlen eines anderen Bereichs eingehen. Mit Ausnahme des Pfeils der Kennzahlengruppe „Beschäftigung“ in die Kennzahlengruppe „Aufwand“, der zwei erklärende Größen repräsentiert, beschreiben alle Pfeile eine einzelne Größe, sodass die Kennzahlengruppen bis auf die genannte Ausnahme jeweils nur durch eine Einflussgröße miteinander verbunden sind.

Wachstumsanalyse



Strukturanalyse



HaK: Hauptkennzahlen
HiK: Hilfskennzahlen

Abb. 1: Kennzahlenbereiche des ZVEI-Systems und ihre Verknüpfung

Als Spitzenkennzahl fungiert die Eigenkapitalrentabilität. Die Autoren führen hierzu aus: „Zum Wesen der Spitzenkennzahl einer Kennzahlenpyramide gehört es, dass sie die Pyramide be-

*herrscht.*⁴⁾ Aus dieser Spitzenkennzahl werden aufgrund bestimmter Dekompositionsprinzipien die Definitionsgleichungen aller Kennzahlen gewonnen, die neben der Spitzenkennzahl als „wichtig“ angesehen werden. Abb. 2 zeigt das Beispiel einer Kennzahlenpyramide, welche unter Beachtung dieser Prinzipien gebildet wurde.

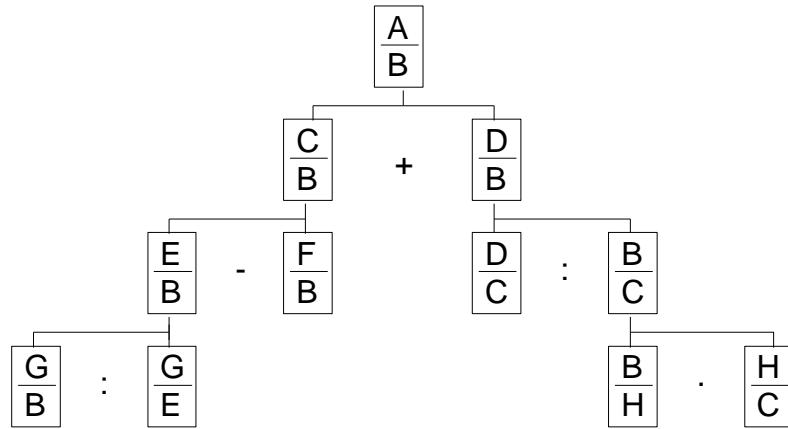


Abb. 2: Beispiel einer ZVEI-Kennzahlenpyramide⁵⁾

Es werden insgesamt vier Arten einer Dekomposition verwendet:

Die erste Art besteht in einer reinen disaggregierenden Dekomposition, d. h. eine Größe wird in positive oder negative Komponenten einer Summenformel zerlegt. Beispiele hierfür sind:

$$A/B = C/B + D/B \quad (1)$$

$$C/B = E/B - F/B \quad (2)$$

Die drei weiteren Arten einer Dekomposition sind wie folgt aufgebaut:

$$D/B = D/F : B/F \quad (3)$$

$$B/C = B/H \cdot H/C \quad (4)$$

$$E/B = G/B : G/E \quad (5)$$

Sie führen, wie man aus (3) bis (5) erkennt, zu den redundanten Erklärungsvariablen F, G und H. Diese Variablen werden als redundant bezeichnet, weil ihre Variation keinen Einfluss auf die definierte Kennzahl ausübt. Variiert man zum Beispiel die Basisgröße F in (3), so ändert sich damit nicht der Wert der Kennzahl D/B. Mithilfe dieser Dekompositionsverfahren werden die als wichtig angesehenen Kennzahlen definiert. Die Zerlegung führt immer zu mehr als einer Komponente, z. B. C/B und D/B in (1). Einige der erhaltenen Komponenten werden als wichtige Kennzahlen angesehen, andere dienen nur dazu, die wichtigen Kennzahlen zu explizieren. Entsprechend wird zwischen Haupt- und Hilfskennzahlen unterschieden. Von den 210 Kennzahlen des ZVEI-Systems sind 88

⁴⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 27.

5) Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 27.
Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 24.

(wichtige) Haupt- und 122 (unwichtige) Hilfskennzahlen. Welche Kennzahl als wichtig angesehen wird, d. h. als Hauptkennzahl, und welche nur eine Hilfskennzahl ist, entscheidet derjenige, der die Dekomposition vornimmt. Im Rahmen des ZVEI-Kennzahlensystems wurde eine solche Entscheidung getroffen.

In Abb. 3 ist der Aufbau des Kennzahlenbereichs „Rentabilität“ beschrieben. Die mit einem durchgehenden Rahmen eingefassten Kennzahlen sind Hauptkennzahlen. Das System enthält, wie man erkennt als „Spitzenkennzahl“ der „Kennzahlenpyramide“ die Eigenkapitalrentabilität.

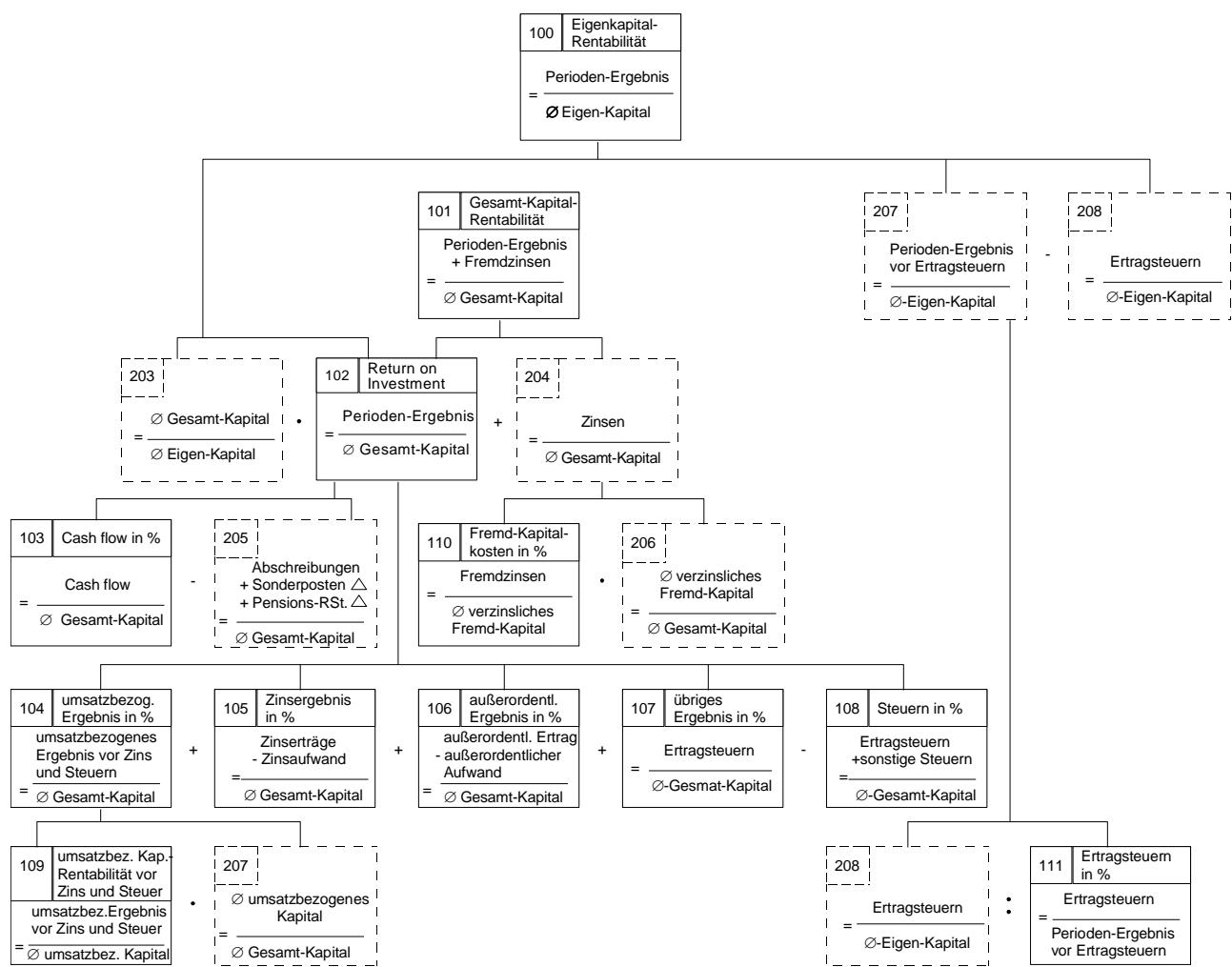


Abb. 3: Hierarchisches Definitionssystem der Eigenkapitalrentabilität im ZVEI-Kennzahlensystem⁶⁾

Abb. 4 zeigt das Kausaldiagramm des Definitionsgleichungssystems unter Verwendung der in Abb. 3 angeführten Nummerierungen der Variablen. Man erkennt, dass die Eigenkapitalrentabilität zweimal definiert wird (100a und 100b). Der Return on Investment wird dreifach definiert (102a bis 102c). Neben der Eigenkapitalrentabilität (100) existiert als weitere Spitzenkennzahl die Gesamt-Kapitalrentabilität (101).

⁶⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 49.

Das gesamte ZVEI-Kennzahlensystem kann daher durch ein System von Definitionsgleichungen repräsentiert werden, welches mehrere Doppeldefinitionen und damit keine einzelne Hierarchiespitze besitzt, wie z. B. das Du-Pont-Kennzahlensystem. Im Lichte dieser Darstellung kann es im Gegensatz zur Behauptung der Autoren nicht als „Kennzahlenpyramide“ bezeichnet werden.

Es stellt sich die Frage, welchen Zwecken dieses Definitionssystem dienen soll. Das System wird nicht explizit als Instrument zur betrieblichen Planung propagiert. Es soll vielmehr die „*Frage nach der Verhältnismäßigkeit*“ einer Kennzahl und die „*Frage nach der Ursache*“ einer Kennzahlenhöhe beantworten.⁷⁾ Die Frage nach der Verhältnismäßigkeit kann realisiert werden:⁸⁾

1. *Mit anderen korrespondierenden Kennzahlen,*
2. *Mit Kennzahlen eines anderen Zeitraumes / Zeitpunktes,*
3. *Mit Kennzahlen eines anderen Unternehmens,*
4. *Mit überbetrieblichen Orientierungsgrößen.*⁹⁾

Es ist nicht klar, wie diese Verteilung dazu führen soll „die Frage nach Verhältnismäßigkeit“ für diese vier Fälle zu beantworten. Denn Kriterien der Verhältnismäßigkeit werden von den Autoren des ZVEI-Systems nicht entwickelt.

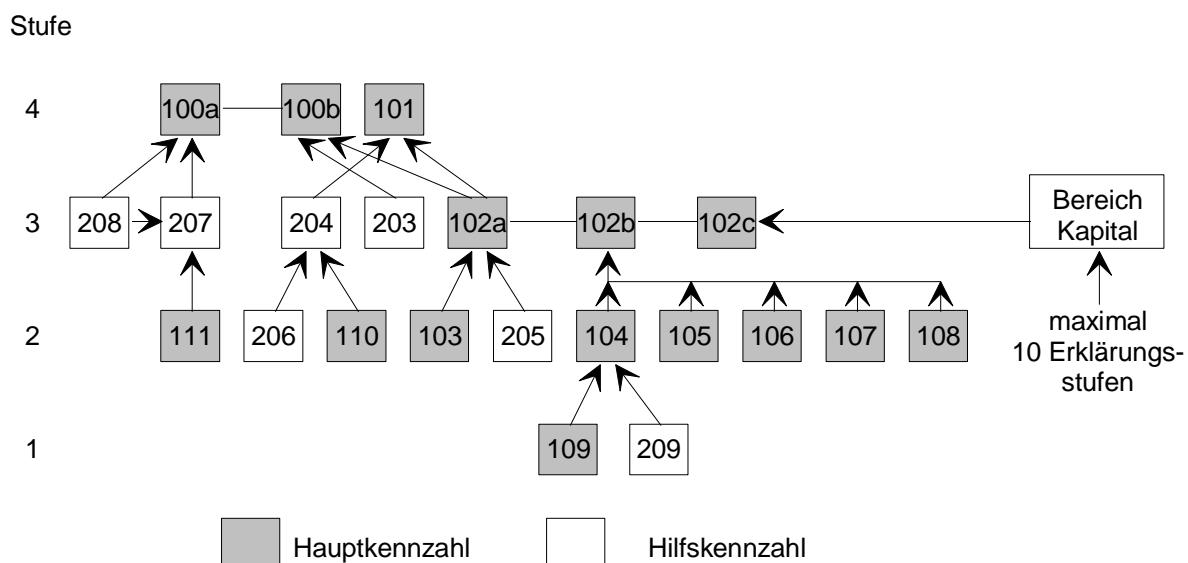


Abb. 4: Kausaldiagramm des Kennzahlenbereichs Rentabilität im ZVEI-Kennzahlensystem

Die Drill-Down-Abweichungsanalyse, welche im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung betrieben wird, würde die „Frage nach der Ursache“ beantworten, wenn man davon ausgeht, dass die erklärenden Komponenten auf der linken Seite einer Definitionsgleichung als „Ursachen“ der erklärten Größe fungieren. Im Folgenden soll eine solche Drill-Down-Abweichungsanalyse mit dem ZVEI-Kennzahlensystem betrachtet werden.⁹⁾

7) Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 18 ff.

8) Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 18.

9) Auch eine separate Drill-Down-Analyse im Rahmen der Belegung des ZVEI-Kennzahlensystems mit Plan- oder Istwerten führt zu einer Ursachenanalyse. Die Analyse der Abweichungsursachen scheint uns aber am wichtigsten zu sein.

Die Autoren fordern zwar eine Ursachenanalyse der Kennzahlenhöhe, aber es wird kein besonderes Analyseverfahren propagiert. Sie bemerken hierzu aber: „*Die Frage nach der Ursache der Kennzahlenhöhe wird durch Zerlegung der Kennzahlen in zwei oder mehrere Kennzahlen beantwortet.*“¹⁰⁾ Als Beispiel wird angeführt.

„*Die Du-Pont-Zerlegung (Rentabilität = Umsatzergebnisrate · Kapitalumschlag) gibt Aufschluß darüber, ob die Veränderung der Rentabilität auf eine Veränderung der Umsatzergebnisrate oder einer Veränderung des Kapitalumschlags oder beiden beruht. Jede Zerlegung führt zu neuen Kennzahlen für die wieder die Frage nach der Verhältnismäßigkeit und nach den Ursachen aufgeworfen werden. Auch sie werden wiederum durch Kennzahlenvergleich (Verhältnismäßigkeit) und Kennzahlenzerlegung (Ermittlung der Ursachen) beantwortet.*“¹¹⁾

Wenn die erwähnte „Veränderung“ einer Kennzahl eine Ist-Plan-Abweichung beschreibt, dann wird die Durchführung einer Drill-Down-Abweichungsanalyse gefordert, wie sie für Modelle der Integrierten Zielverpflichtungsplanung beschrieben wurde.¹²⁾

Das ZVEI-System zeichnet sich dadurch aus, dass zur Durchführung einer solchen Drill-Down-Abweichungsanalyse eine Kennzahlenpyramide verwendet werden kann. Allerdings handelt es sich, wie anhand von Abb. 4 beschrieben wurde, nicht um eine, sondern um mehrere Pyramiden. Die Eigenkapitalrentabilität wird beispielsweise durch zwei Pyramiden erklärt. Vor Beginn einer Drill-Down-Abweichungsanalyse muss man sich daher für eine der beiden Pyramiden entscheiden. Die Drill-Down-Abweichungsanalyse liefert, so die Auffassung der Autoren des ZVEI-Systems, eine Erklärung der Spitzenkennzahl „Eigenkapitalrentabilität“ „*durch Zerlegung in ihre Einflußgrößen*.“¹³⁾

Aus Abb. 3 erkennt man, dass die Eigenkapitalrentabilität (100a) auf die Ertragssteuern in % (111) zurückgeführt wird. Dies geschieht mit einer reinen Disaggregation des Typs (2) und einer Dekomposition mit einer redundanten Erklärungsvariablen des Typs (5). Als redundante Erklärungsvariable fungieren hierbei die Ertragssteuern. Damit gelingt es unter Verwendung von drei Hilfskennzahlen die Ist-Plan-Abweichung der Eigenkapitalrentabilität (100a) im Abweichungs-Drill-Down auf die Ist-Plan-Abweichung der Ertragssteuern in % (111) (als eine Einflussgröße) zurückzuführen. Es fragt sich nur, ob dies eine sinnvolle Zerlegung der Eigenkapitalrentabilität „*in ihre Einflußgrößen*“ ist. Weil die Variable „Ertragssteuern“ eine redundante Erklärungsvariable ist, stellt sie in diesem Zusammenhang keine Einflussgröße der Eigenkapitalrentabilität dar. Denn variiert man sie, dann verändert sich die Eigenkapitalrentabilität nicht.

Redundante Erklärungsvariablen treten in den Definitions hierarchien des ZVEI-Kennzahlensystems in großem Umfang auf. So wird der insgesamt dreimal definierte RoI, wie Abb. 4 zeigt, in der Definitionsvariante (102c) durch Größen des Bereiches „Kapital“ definiert. In diesem Bereich wird er beispielsweise über eine Definitions kette mit sieben Dekompositionsstufen (bei sieben redundanten

¹⁰⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 19.

¹¹⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 19.

¹²⁾ Zur Beschreibung der Drill-Down-Abweichungsanalyse siehe: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle- ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2008, S. 90 und eingehender in: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, Seite 168 f. (diese Zitate wurden 2009 eingeführt und ersetzen Verweise aus dem Jahr 2002).

¹³⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 27.

Erklärungsvariablen¹⁴⁾) mit fünf Hauptkennzahlen und neun Hilfskennzahlen auf die Ist-Plan-Abweichung der als Basisgröße des Definitionssystems fungierenden Hauptkennzahl (132 „umsatzbezogenes Kapital / Standard-Beschäftigte“ zurückgeführt.

Im Gegensatz zur Behauptung der Autoren des ZVEI-Systems ist eine „*betriebswirtschaftlich sinnvolle Erklärung der Spitzenkennzahl*“¹⁵⁾ nicht möglich.

Es ist zu vermuten, dass die Autoren letztlich ein anderes Ziel angestrebt haben: 88 Kennzahlen, die elf Bereichen inhaltlich zugerechnet werden können, werden von ihnen als „wichtig“ angesehen. Man könnte nun meinen, es wäre doch nicht schlecht, wenn diese Kennzahlen durch Dekomposition miteinander verbunden werden. Würde diese Verbindung im Rahmen einer reinen Dekomposition, d. h. ohne Verwendung von redundanten Erklärungsvariablen, praktiziert, dann wäre nichts dagegen einzuwenden. Das Studium der Beziehungen zwischen den so miteinander verbundenen Kennzahlen würde den Kenntnisstand des Analysten erhöhen. Aber solche „echten“ definitiven Beziehungen gibt es nur unter wenigen der 88 Kennzahlen.

Weiterhin wäre es erstrebenswert, wenn die Eigenkapitalrentabilität im Bereich „Rentabilität“ als wichtigste Kennzahl die (hierarchische) Spitze aller anderen Kennzahlen bilden würde.¹⁶⁾ Das kann man aber nicht erreichen, indem man auf die Dekomposition mit redundanten Erklärungsvariablen verzichtet. Mithilfe der Dekomposition mit redundanten Erklärungsvariablen erhält man, wie Abb. 4 zeigt, zwar auch nicht ein Hierarchiesystem mit der Eigenkapitalrentabilität (101) als einzige Spitzenkennzahl. Aber man erhält fünf Kennzahlenhierarchien mit den Spitzen 100a, 100b, 101, 102b und 102c. Dies ist mit Hilfe von 122 Hilfskennzahlen und insbesondere 89 Dekompositionen mit redundanten Erklärungsvariablen gelungen. Allerdings handelt es sich wegen der redundanten Erklärungsvariablen teilweise nur um Scheinverknüpfungen. Das System kann aber wegen der in ihm enthaltenen 13 reinen disaggregierenden Dekompositionsbeziehungen des Typs (1) und (2) teilweise zu einer korrekten Drill-Down-Abweichungsanalyse verwendet werden. Wegen des Auftretens redundanten Erklärungsvariablen ist eine korrekte Drill-Down-Abweichungsanalyse aber für die meisten Hierarchieketten nicht möglich.

Eine Drill-Down-Abweichungsanalyse, die über Variablen führt, welche sich hinsichtlich der Kennzahl an der Spitze der Kennzahlenhierarchie als redundant erweisen, wird als Pseudo- Drill-Down-Abweichungsanalyse bezeichnet, weil die redundanten Erklärungsgrößen nichts anderes als Pseudo-Ursachengrößen der Spitzenkennzahl sind.

Dennoch ist es möglich, das ZVEI-Kennzahlensystem im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu verwenden. Dabei kann folgendermaßen verfahren werden. Die 88 Hauptkennzahlen des ZVEI-Kennzahlensystems werden als „wichtige Kennzahlen“ angesehen, die für explorative Zwecke insbesondere als Ausgangsgrößen einer Drill-Down-Abweichungsanalyse Anwendung finden können. Einige dieser Kennzahlen, wie z. B. die Eigenkapitalrentabilität, bieten sich auch als mögliche Topziele einer Gesamt-Unternehmensplanung an.

Man könnte sämtliche 88 Hauptkennzahlen im Rahmen des Konfigurationssystems definieren und sie damit als potenziell zu verwendende Größen in das Konfigurationssystem einbauen. Diese Defi-

¹⁴⁾ Die redundanten Erklärungsvariablen sind: Standard-Beschäftigte, Ø umsatzbezogenes Kapital, Kapital aus Innenfinanzierung, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Eigen-Kapital und Gesamt-Kapital.

¹⁵⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 27.

¹⁶⁾ Den hierarchischen Aufbau erkennt man an der hierarchischen Gliederung der Bereiche (siehe Abb. 1), die die Kennzahlen enthalten. Als Spitzenbereich fungiert der Bereich „Eigenkapitalrentabilität“, der nur eine Kennzahl, d. h. die Eigenkapitalrentabilität, enthält.

nitionsgleichungen würden dann keine redundanten Erklärungsvariablen enthalten. Die Dekompositionsbeziehungen des ZVEI-Systems zwischen diesen Hauptkennzahlen würden bei einem solchen Einbau in das Konfigurationssystem daher nur verwendet, wenn sie zu keinen redundanten Erklärungsvariablen führen. Damit entfallen alle Definitionsgleichungen, die nach den Dekompositionsprinzipien (3) bis (5) gebildet wurden. In diesem Fall wäre so vorzugehen: Nehme die Definitionsgleichungen des ZVEI-Kennzahlensystems und streiche alle Gleichungen, die aufgrund der Dekompositionsprinzipien (3) bis (5) gebildet wurden. Die Hauptkennzahlen können nach den Bereichen geordnet werden. Nur wenige dieser 88 Hauptkennzahlen lassen sich aber im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung als Topziel verwenden. Sie besäßen daher im Rahmen der Durchführung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung nur eine „Nice-to-have-Funktion“.

Weitere Pseudokennzahlensysteme. Die bisherigen Betrachtungen über Pseudo-Kennzahlensysteme bezogen sich nur auf das ZVEI-Kennzahlensystem, deren Spitzengrößen die Topziele eines Unternehmens darstellen. Kennzahlensysteme mit derartigen Pseudoverknüpfungen lassen sich aber des Öfteren in der Literatur finden. Sie können auch zur Beschreibung der Kennzahlen eines bestimmten Teilbereiches eines Unternehmens verwendet werden und gaukeln auch dort eine Verknüpfung zwischen einer Kennzahl und bestimmten sie „verursachenden“ Größen vor, die gar nicht existiert.

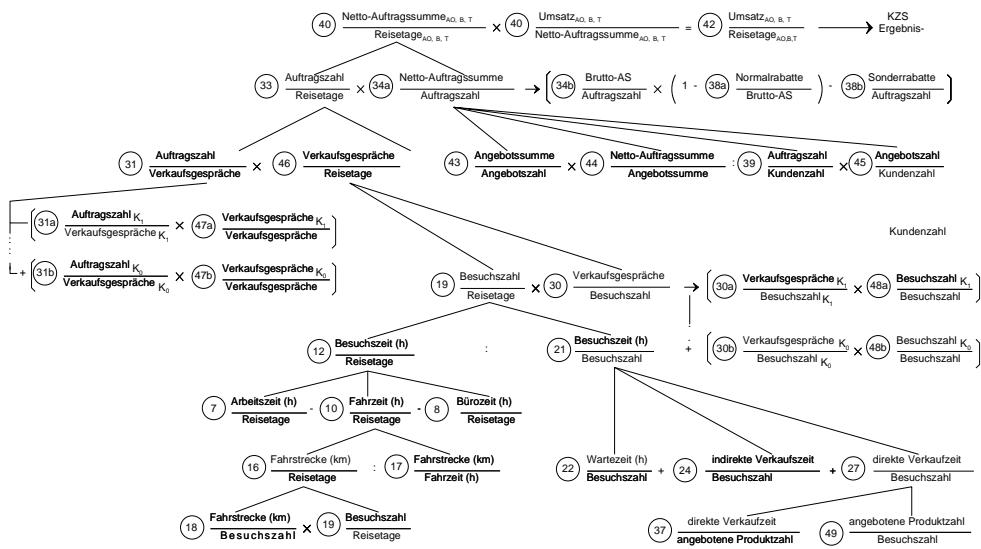


Abb. 5: „Kennzahlensystem zur Durchführungskontrolle der Außendienstaktivitäten im Verkauf“ nach BENTZ¹⁷⁾

Einen solchen Fall zeigt Abb. 5. Sie enthält ein von BENTZ entwickeltes Kennzahlensystem zur Planung und Kontrolle von Verkaufsproduktivitäten. Die Spitzengröße dieses hierarchischen Kennzahlensystems ist die „Nettoauftragssumme / Reisetage“. Die Darstellung enthält eine Fülle von redundanten Erklärungsvariablen. Die Kennzahl 34a „Netto-Auftragssumme / Auftragszahl“ wird beispielsweise auf die redundanten Variablen „Angebotssumme“, „Angebotszahl“ und „Kundenzahl“ dekomponiert.

¹⁷⁾ BENTZ, S., Kennzahlensysteme zur Erfolgskontrolle des Verkaufes und der Marketing-Logistik, Frankfurt 1983, Seite 82.

Wenn beispielsweise gefordert wird, dass eine Drill-Down-Abweichungsanalyse der Top-Kennzahl 42, d. h. „Umsatz / Reisetage“, anhand dieses Systems durchgeführt werden soll, dann dürfte leicht zu erkennen sein, dass eine Drill-Down-Abweichungsanalyse der Plan-Ist-Abweichung von „Umsatz / Reisetage“ auf eine der dekomponierten Kennzahlen wie „Angebotssumme“ nicht sinnvoll ist, weil diese Größe keine „Ursache“ (oder Einflussgröße) der Größe „Umsatz / Reisetage“ ist.

Mithilfe dieses Kennzahlensystems strebt der Verfasser eine „Durchführungskontrolle der Verkaufsaktivitäten“ auf der operativen Außendienstebene an, die „*die Ursachen für eine eventuelle Abweichung des Verkaufsergebnisses verdeutlichen soll, soweit diese in der Tätigkeit des Reisenden zu suchen sind*“.¹⁸⁾ Aufgrund der verwendeten redundanten Erklärungsvariablen kann erweist sich eine solche „Ursachenanalyse“ nur als Pseudoursachenanalyse.

¹⁸⁾ Zentralverband der elektrotechnischen Industrie (ZVEI), a. a. O., Seite 87.

Das **RL-Kennzahlensystem**

Im Folgenden wenden wir uns den normativen Betrachtungen Reichmanns zum Aufbau von Ziel- und Kennzahlensystemen zu. Die normative Verwendung von Kennzahlen zu Zwecken des Controllings wird von vielen Autoren gefordert. Aber niemand hat sich so ausführlich mit Kennzahlen auseinandergesetzt wie Reichmann.¹⁹⁾ Die Ergebnisse seiner langjährigen Überlegungen zu diesem Thema hat er in seinem Werk „Controlling mit Kennzahlen und Managementtools“²⁰⁾ niedergelegt. Diese als „Standardwerk“ (Buchdeckel) geltende Veröffentlichung hat es sich zum Ziel gesetzt, „zu einem theoretisch fundierten, praktisch einsetzbaren Controllingsystem zu kommen“.²¹⁾ Daher erscheint es angemessen, allein Reichmanns Beitrag zu analysieren.

Reichmann knüpft an die Zieltheorie von Heinen an. Er folgt Heinens Auffassung, dass sich Zielbeziehungen durch ein Zweck-Mittel-Schema in Ober- und Unterziele ordnen lassen. Dieses Schema führt dazu, „dass die Unterziele gleichzeitig als Mittel zur Erreichung der Oberziele angesehen werden und selbst wiederum Oberziele für nachgelagerte Stufen darstellen“.²²⁾ Während Heinen das Du-Pont-Schema als ein Beispiel für ein solches Ziel-Mittel-Schema anführt, unterlässt es Reichmann, eine solche Ober-Unter-Zielbeziehung durch ein Beispiel zu illustrieren.²³⁾ Er entwickelt aber über Heinen hinausgehend ein Verfahren, das als ein mehrstufiges Planungs- und Kontrollsyste bezeichnet werden könnte. So führt er aus:

„Definiert man die Ziele und Subziele mit Z_1, Z_2, \dots, Z_l und die für die jeweilige Zielerreichung erforderlichen Pläne und daraus abgeleiteten Planvorgaben mit P_1, P_2, \dots, P_m sowie die Kontrollprozesse entsprechend den Planvorgaben mit K_1, K_2, \dots, K_m lässt sich folgender formaler Zusammenhang innerhalb der Zielvorgabe-, Planungs- und Kontrollprozesse aufzeigen:

¹⁹⁾ Reichmann, T., Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption mit Kennzahlen, in: ZfB, 55. Jg. 1985, Seite 887-898.

Reichmann, T., Kennzahlengestütztes Controlling auf Basis eines Führungsinformationssystems, in: Tagungsband 11. Saarbrücker Arbeitstagung Rechnungswesen und EDV, Heidelberg 1990, Seite 159-185.

Reichmann, T., Lachnit, L., Planung, Steuerung und Kontrolle mit Hilfe von Kennzahlen, in: ZfbF, 28. Jg. (1976), Seite 705-723.

Reichmann, T., Lachnit, L., Kennzahlensysteme als Instrument zur Planung, Steuerung und Kontrolle von Unternehmungen, in: Maschinenbau, o.Jg. (1977), H. 9, Seite 45-53 und H. 10, Seite 13-19.

Reichmann, T., Voßschulte, A., Kennzahlengestütztes Controlling für national und international tätige Unternehmen, in: Controlling. State of the Art und Entwicklungstendenzen, hrsg. von Johann Risak und Albrecht Deyhle, Wiesbaden 1992, Seite 69-92.

Reichmann, T., Fritz, B., Fröhling, O., Kennzahlengestütztes Controlling auf der Basis eines PC-gestützten Führungsinformationssystems. Transparenz und Flexibilität im Berichts- und Rechnungswesen, in: ZfC, 2. Jg. (1990), Seite 262-267.

Reichmann ist zusammen mit Horvath Herausgeber der Zeitschrift „Controlling“ und von „Vahlens Großes Controllinglexikon“

²⁰⁾ Bis zur sechsten Auflage erschien das Buch unter dem Titel „Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten“. Die hier zugrunde gelegte siebte Auflage (2006) trägt diesen leicht veränderten Titel mit dem Zusatz „Die systemgestützte Controlling-Konzeption“. Die erste Besprechung des Werkes erfolgte 2002. Die darauf folgenden Auflagen haben sich bezüglich der behandelten Inhalte nicht verändert. Auch sämtliche Zitate blieben unverändert. Sie bezieht sich aber nunmehr auf die siebte Auflage.

²¹⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools, 7. Aufl., München 2006, Vorwort Seite XIII

²²⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 51.

²³⁾ Zur Darstellung von Heinen, siehe: Zwicker, E., Operative Zielsysteme der Unternehmung im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, Berlin 2008, Seite 43 f.

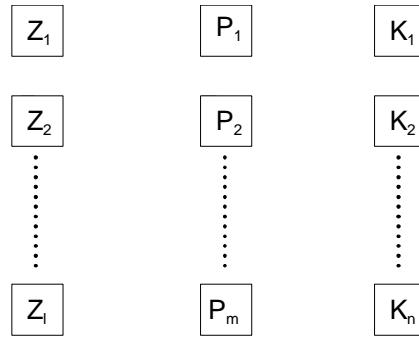


Abb. 6: Ziel-, Plan- und Kontrollsyste

Ist das betriebliche Realsystem komplett durch ein entsprechendes Ziel-, Planungs- und Kontrollsyste abgebildet, entspricht dies der theoretischen (Wunsch-)Forderung eines unternehmensbezogenen Gesamtplanungsmodells. Im Folgenden wird zwischen **Total-Gesamtplanungsmodell** und **Global-Gesamtplanungsmodell** unterschieden. Bei dem Total-Gesamtplanungsmodell sind sowohl im Hinblick auf das Ziel als auch auf die Planvorgabe und Kontrolle jeweils Inhalt, Ausmaß und zeitlicher Bezug bestimmt, wobei ohne Abbruchkriterium alle Aktivitäten bis zur untersten Stufe durchgeplant sind. Bei der Global-Gesamtplanung sind alle (relevanten) Planungsbereiche im System berücksichtigt, jedoch unter Beachtung unterschiedlicher Selektions- und Abbruchkriterien. Beim Total-Gesamtplanungsmodell werden entsprechend den lang-, mittel- und kurzfristigen Zielvorgaben zeitlich- und sachlich-strukturierte Teilpläne ($P_1, P_{21}, \dots, P_{mt}$) erstellt, die im Rahmen des Soll-Ist-Vergleichs durch die entsprechenden Kontrollmaßnahmen mit den Kontrollinhalten ($K_1, K_{21}, \dots, K_{nk}$) im Hinblick auf die Planvorgaben zu überwachen sind.²⁴⁾

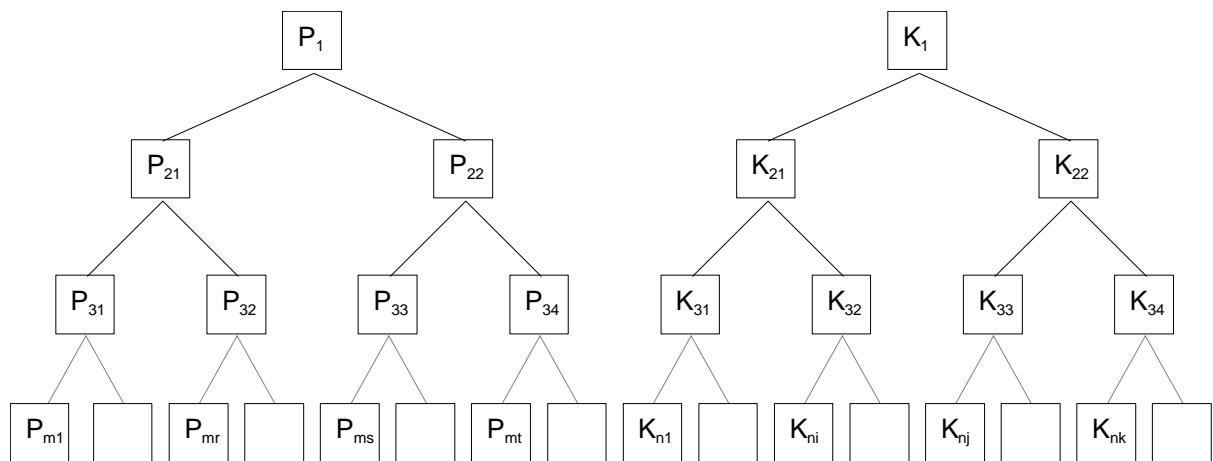


Abb. 7: Plan- und Kontrollsyste nach Reichmann

Setzt man auf jeden Kontrollinhalt eine Kennzahl, entsteht eine Kennzahlenstruktur, die ohne Anwendung weiterer Selektionskriterien den gleichen Aufbau wie das Kontrollsyste hat.²⁵⁾

Reichmann fordert die Entwicklung eines „**Global-Gesamtplanungsmodells**“. Dieses Modell beschreibt ein hierarchisches System von Plänen, mit denen die Ziele auf den verschiedenen hierarchischen Ebenen schrittweise geplant werden. Diesen Plänen sind Kontrollprozesse zugeordnet.

²⁴⁾ Bei den Kontrollinhalten wird von ihrer Quantifizierbarkeit ausgegangen (Zitat im Original).

²⁵⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 52 f. (Fettdruck im Original).

Jedem „Kontrollinhalt“ soll eine Kennzahl zugeordnet werden. Diese offenbar hierarchische Planung wird ergänzt durch eine Art hierarchische Abweichungsanalyse. Hierzu bemerkt Reichmann: „*Jene Kennzahlensysteme, die im Zusammenhang mit Erklärungsmodellen Verwendung finden, dienen dazu Abweichungen von einem angestrebten oder erwarteten Zustand zu dokumentieren. Es sind nur quantitative Größen als Ausgangspunkt der Analyse zu wählen, die vor dem Hintergrund einer Modellkonzeption Erklärungsfunktion besitzen. Der Vergleich der Werte inhaltlich identischer Größen führt dazu, daß Abweichungen feststellbar sind. Für die Abweichungsanalyse selbst gilt, daß sie dann auf den darunter liegenden Ebenen weiter dekomponiert werden.*“²⁶⁾ Weitere Äußerungen zum Aufbau dieses Dekompositionsverfahren erfolgen nicht.

Reichmann fordert, dass dieser mehrstufige Planungs- und Kontrollprozeß immer auf der Grundlage des von ihm so genannten Global-Gesamtplanungsmodells erfolgen soll. So bemerkt er: „*Ein Kennzahlensystem [...] muß auf der Grundlage eines deduktiv entwickelten (theoretischen) Unternehmensgesamtplanungsmodells so strukturiert sein, daß alle wichtigen entscheidungsrelevanten Sachverhalte mit hinreichender Genauigkeit wiedergegeben werden [...].*“²⁷⁾ Die Kennzahlen, die in einem solchen Modell als Zielgrößen der Zielhierarchien fungieren, besitzen eine „*normative Intention*“.²⁸⁾ Daneben gibt es auch Kennzahlen „*mit rein informativen Aufgaben*“.²⁹⁾

Die Zielgrößen eines normativen Kennzahlensystems, d. h., eines Zielsystems, werden in einem Reduktionsschritt aus dem Global-Gesamtplanungsmodell als relevante Maßgrößen ausgewählt, die für den Kennzahlenanwender von Bedeutung sind.³⁰⁾

Das beschriebene Verfahren der Kennzahlenanwendung in Zielhierarchien, welches anhand eines Global-Gesamtplanungsmodells in Form eines mehrstufigen Planungs- und Kontrollprozesses betrieben werden soll, ist schwer verständlich. Seine Kennzeichnung des Verfahrens geht nicht über die angeführten Zitate hinaus. Reichmanns Text enthält kein Beispiel. So wird der Aufbau des geforderten Global-Gesamtplanungsmodells nur mit einem Satz beschrieben. Ein Beispiel für den Ablauf des mehrstufigen Planungs- und Kontrollprozesses gibt es nicht.

Daher hat das im Folgenden beschriebene RL-Kennzahlensystem keinerlei Verbindung mit Reichmanns theoretischen Postulaten. Es wird bei der Beschreibung der Kennzahlen in den meisten Fällen noch nicht einmal unterschieden, ob sie „*rein informatorische Aufgaben*“ besitzen oder eine „*normative Intention*“ als Ziele eines Zielsystems darstellen, für welche ein Soll-Ist-Vergleich vorzunehmen ist. Von der geforderten „*Reduktion*“ der Kennzahlen aus einem Globalmodell kann nicht die Rede sein.

Wir wenden uns nunmehr dem Aufbau des RL-Kennzahlensystems zu.³¹⁾ Es hat in der Literatur eine große Beachtung gefunden und stellt neben dem ZVEI-Kennzahlensystem das wohl bekannteste Kennzahlensystem im deutschsprachigen Raum dar. Da es (nach unserer Ansicht) aus keiner Theorie „*abgeleitet*“ ist und daher auch nicht aus Sicht dieser Theorie gewürdigt werden kann, soll es im Folgenden im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und –kontrolle analysiert werden.

²⁶⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 63 (Fettdruck im Original).

²⁷⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 55.

²⁸⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 56.

²⁹⁾ Ebenda

³⁰⁾ Vgl. Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 58.

³¹⁾ „RL“ ist eine Abkürzung für Rentabilität-Liquidität.

Das RL-Kennzahlensystem ordnet, wie die folgende Aufstellung zeigt, seine Kennzahlen bestimmten Bereichen zu:

	Anzahl der Kennzahlen
1. RL-Bilanzkennzahlensystem	
1.1 Betriebsvergleich	19
1.2 Globale Planung und Kontrolle	22
2. RL-Controlling-Kennzahlensystem	
2.1 Kosten- und Erfolgs-Controlling	15
2.1.1 Beschaffungs-Controlling	6
2.1.2 Produktions-Controlling	12
2.1.3 Logistik-Controlling	40
2.1.4 Informationsversorgungs-Controlling	17
2.1.5 Marketing-Controlling	3
2.1.6 Vertriebs-Controlling	24
2.2 Finanz-Controlling	2
2.3 Investitions-Controlling	13
3. Strategisches Controlling	13
Summe	186

Abb. 8: Anwendungsbereiche des RL-Kennzahlensystems

Da nur die Beziehungen dieser Kennzahlen zur Integrierten Zielverpflichtungsplanung untersucht werden sollen, können einige Anwendungsbereiche ausgelassen werden. Es handelt sich um Kennzahlen, die nicht im Rahmen einer operativen Planung wie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Anwendung kommen. Hierzu zählen Bilanzkennzahlen zum externen Betriebsvergleich (1.1). Auch das strategische Controlling (3) und das Investitions-Controlling (2.3) zählen im Konzept der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht zur operativen Planung und Kontrolle.

Im Folgenden sind die Kennzahlen der „Globalen Planung und Kontrolle“ (1.2) angeführt.

Die Kennzahlen sind, wie man aus Abb. 9 erkennt, hierarchisch gegliedert. Sie bilden aber kein hierarchisches System von Definitionsgleichungen wie das Du-Pont-Schema. Ihre Hierarchisierung erfolgt nach nicht nachvollziehbaren Kriterien.

Die normative Verwendung der angeführten Kennzahlen „zur Steuerung von Erfolg und Liquidität“ bleibt etwas unklar. Reichmann bemerkt: „Mit Kennzahlen lassen sich kritische Größen des Erfolgs und der Liquidität überwachen – entweder durch einen Zeitvergleich von Istwerten oder ggf. durch einen Plan-Ist-Vergleich.“³²⁾

³²⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 78.

Wie diese Kennzahlen geplant werden, ist für Reichmann offenbar nicht von Interesse. Eigentlich müsste ihre Planung ja wohl im Rahmen seines von ihm so herausgestellten „Global-Gesamtplanungsmodells“ erfolgen. Doch wie sie ablaufen soll, erfährt man nicht.

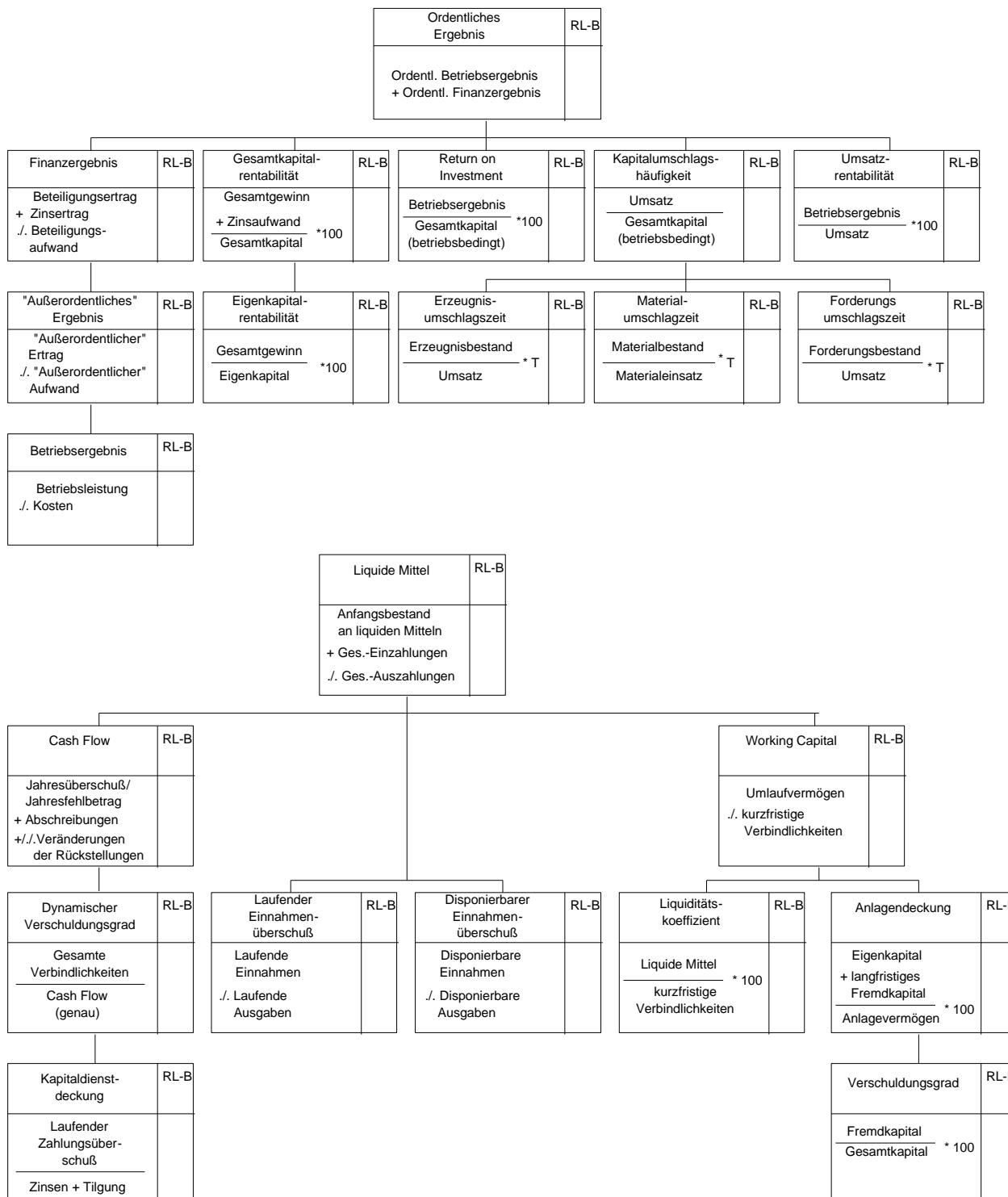


Abb. 9: „RL-Kennzahlen zur Steuerung von Erfolg und Liquidität“ Bereich: Globale Planung und Kontrolle nach Reichmann³³⁾

³³⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 104.

Welches Verfahren der Überwachung (oder Kontrolle) für diese Erfolgs- und Liquiditätskennzahlen gelten soll, bleibt aber auch offen. Die in Abb. 9 angeführten Kennzahlen werden nach Auffassung von Reichmann „*in jedem Fall zur laufenden Planung, Steuerung und Kontrolle benötigt.*“³⁴⁾ Weitere Angaben zur Verwendung dieser Kennzahlen in einer bestimmten Planungsprozedur unter Verwendung des von ihm propagierten „Global-Gesamtplanungsmodells“ lassen sich aber, wie erwähnt, nicht finden.

Der in dem Zitat erwähnte Begriff einer „*Steuerung*“ wird nicht definiert. Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung wäre als Erstes zu untersuchen, ob eine ein- oder zweistufige Unternehmensgesamtplanung realisiert werden soll. Damit wäre die Art der Planungsprozedur festgelegt. In beiden Fällen müssten bestimmte erfolgs- und finanzwirtschaftliche Topziele deklariert werden. Bei der einstufigen Planung wären dies die Topziele des Gesamtmodells. Im Fall einer zweistufigen Unternehmensgesamtplanung wären dies die Topziele des Unternehmensergebnis- und Finanzmodells (UEFI-Modells).³⁵⁾

Es läge nahe, für die folgende Betrachtung erst einmal von einem erfolgwirtschaftlichen und einem finanzwirtschaftlichen Topziel auszugehen. Als finanzwirtschaftliches Topziel dürften immer die liquiden Mittel zu wählen sein. Das erfolgwirtschaftliche Topziel dürfte nach Reichmann wohl das „*Ordentliche Ergebnis*“ sein. Denn es steht an der Spitze seiner „*RL-Kennzahlen zur Steuerung von Erfolg*“.

Was geschieht aber nun mit den übrigen Erfolgs- und Liquiditätskennzahlen aus Reichmanns Erfolgs- und Liquiditätshierarchien in Abb. 9, wenn eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung praktiziert werden soll?

Dies hängt von der zentralen Planung ab. Wenn die übrigen Kennzahlen nur als „*Berichtskennzahlen*“ fungieren sollen, dann muss nur dafür gesorgt werden, dass sie als endogene Variable in dem Gesamtplanungsmodell enthalten sind. Wenn sie nicht bereits im Rahmen des INZPLA-Konfigurationssystems „*vordefiniert*“ sind, können ihre Definitionsgleichungen zusätzlich vom Benutzer eingegeben werden.³⁶

Wenn die zentrale Planung aber der Auffassung ist, dass einige (oder in Extremfall sämtliche) der angeführten Kennzahlen Topziele der Unternehmensgesamtplanung sein sollten, dann ändert sich die Situation. Wenn diese Größen Topziele sein sollen, dann müssen sie im Rahmen der Planungsprozedur „*geplant*“ werden, d. h., es müssen die Basisziele im Rahmen der Verhandlung mit den Verantwortungsbereichen so gewählt werden, dass die während der Top-Down-Planung deklarierten Schwellenwerte dieser Topziele möglichst eingehalten werden. Bei sehr vielen Topzielen ist dies fast nie zu erreichen.

³⁴⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 90.

³⁵⁾ Eine Gesamtunternehmensplanung mithilfe der Integrierten Zielverpflichtungsplanung kann einstufig oder zweistufig durchgeführt werden. Im ersten Fall erfolgt sie mit einem Modell, welches bei jeder Planung in einem Schritt durchgerechnet wird. Bei einer zweistufigen Planung wird die Planung der ersten Stufe mit einem Kosten-Leistungsmodell mit dem Betriebsergebnis als einzigem Topziel betrieben. Die Ergebnisse dieser Planung werden einem Unternehmensergebnis- und Finanzmodell (UEFI-Modell) übergeben, mit welchem dann in der zweiten Stufe die Bilanztopziele (zumeist ein Liquiditäts- und eine Erfolgsgröße) geplant werden. Siehe im Einzelnen: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle- ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2008, Seite 55 f.

³⁶ Siehe zu diesem Vorgehen unter Anwendung von Beziehungstableaus Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000 www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf. S.34f.

Aus diesem Grunde wurde im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein Verfahren mit dem Namen „clusterisierte Zielbeziehungsanalyse“ entwickelt. Es erlaubt der zentralen Planung zu überprüfen, ob es nicht möglich ist, auf einige der ursprünglich als Topziele vorgesehenen Kennzahlen zu verzichten. Dies bietet sich immer dann an, wenn zwischen einer Kennzahl K1, deren Streichung überprüft werden soll und einer Kennzahl K2 eine so starke komplementäre Beziehung herrscht, dass mit der Planung von K2 auch K1 in einem bestimmten Schwankungsbereich „mitgeplant“ wird.³⁷⁾

Reichmann behandelt, wie aus Abb. 8 zu erkennen ist, das Finanz-Controlling in einem eigenen Kapitel (2.2). Dieser Abschnitt wäre im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung dem Bereich „Globale Planung und Kontrolle“ zuzuordnen, in welchem die Kennzahlen der Erfolgs- und Liquiditätsplanung behandelt werden. Dies erkennt man schon daran, dass die dort angeführten drei Kennzahlen allgemeine Finanzierungskennzahlen sind, die eigentlich zu der Kennzahlenliste in Abb. 9 gehören sollten. Es handelt sich um

$$\text{Innenfinanzierungsspielraum} = \frac{\text{laufender Nettozahlungsüberschuss}}{\text{Netto-Anlageinvestition}}, \quad (6)$$

$$\text{Dynamischer Verschuldungsgrad I} = \frac{\text{Netto-Verbindlichkeiten}}{\text{laufender Zahlungsüberschuss}} \quad \text{und} \quad (7)$$

$$\text{Dynamischer Verschuldungsgrad II} = \frac{\text{Effektivverschuldung}}{\text{laufender Zahlungsüberschuss}}. \quad (8)$$

Die beiden dynamischen Verschuldungsgrade ergänzen die Definition des dynamischen Verschuldungsgrades in Abb. 9, der als „*Gesamte Verbindlichkeiten / Cash-Flow (genau)*“ definiert ist.³⁸⁾

Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung würde die gesamte Finanzplanung auf Jahres- und Unterjahresbasis als eine Finanzplanung unter Verwendung des UEFI-Modells vorgenommen, und es würde nicht zwischen einer „*bilanzstrukturorientierten Finanzplanung*“³⁹⁾ und einer sonstigen Finanzplanung unterschieden. Wie diese von Reichmann unterschiedenen Planungen aussehen und welche Beziehungen zwischen ihnen bestehen, wird nicht beschrieben.

Das Kosten- und Erfolgs-Controlling umfasst 15 Kennzahlen. Auch diese werden von Reichmann hierarchisch gegliedert.

Es handelt sich offenbar um die Kennzahlen für die Planung eines Kosten-Leistungsmodells mit der Spitzenkennzahl „*Ordentliches betriebsbedingtes Ergebnis*“ (2.1.0.1). Diese Spitzenkennzahl ist ebenfalls in dem RL-Bilanzkennzahlensystem (Abb. 9) unter „*Betriebsergebnis*“ ausgewiesen. Verwirrend ist, dass Reichmann in der Abb. 9 zusätzlich noch ein „*Ordentliches Betriebsergebnis*“ als Definitionsgröße des ordentlichen Ergebnisses verwendet, welche nicht mit dem „*Betriebsergebnis = ordentlich betriebsbedingten Ergebnis*“ identisch ist.⁴⁰⁾ Das in Abb. 9 angeführte „Be-

³⁷⁾ Siehe hierzu Zwicker, E., Operative Zielsysteme der Unternehmung im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, Berlin 2008, Seite 13 f. www.Inzpla.de/IN36-2008b.pdf

³⁸⁾ Was unter dem Attribut „genau“ bei der Anführung des „Cash-Flows“ zu verstehen ist, bleibt unklar.

³⁹⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 285.

⁴⁰⁾ Zur Definition des ordentlichen Betriebsergebnisses siehe Seite 13. Das „*Betriebsergebnis*“ in Abb. 9 ist nur deswegen als Betriebsergebnis der Kosten- und Leistungsrechnung identifizierbar, weil dort die Definitionsgleichung

triebsergebnis“ der Kosten-Leistungsrechnung ist keine Bilanzkennzahl und sollte daher nicht unter den Bilanzkennzahlen angeführt werden. Da Reichmann keine Angaben über das zu praktizierende Planungsverfahren vornimmt, ist die Beziehung zwischen dem „ordentlichen Ergebnis“ als Topziel des Gesamtunternehmens und dem „Betriebsergebnis“ unklar. In welchem Planungskontext fungieren das ordentliche Ergebnis und das Betriebsergebnis als Ziel?

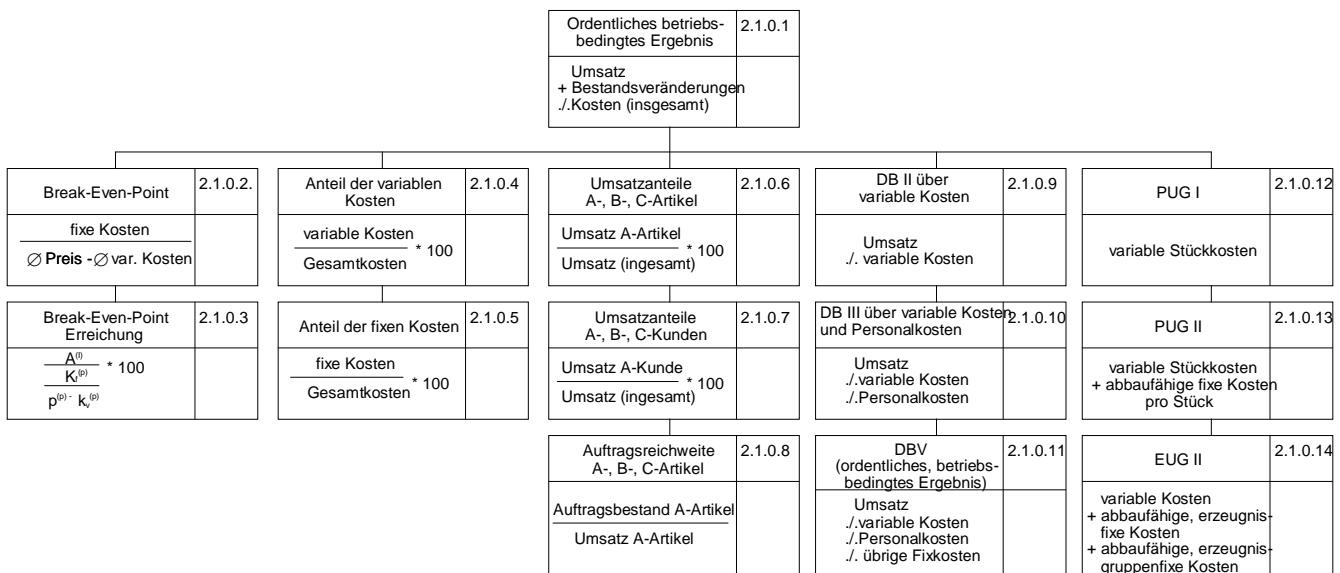


Abb. 10: „Kosten- und Erfolgs-Controlling-Kennzahlensystem“ nach Reichmann.⁴¹⁾

Das „Erfolgs-Controlling-Kennzahlensystem“ in Abb. 10 zeigt aber, dass Reichmann das „ordentliche betriebsbedingte Ergebnis“ offenbar als Topziel des Kosten- und Erfolgs-Controllings ansieht. Daher gehen wir im Folgenden von einer zweistufigen Unternehmensgesamtplanung aus. Die im Weiteren zu erörternden Kennzahlen sind also im Hinblick auf die Planung des Betriebsergebnisses eines Kosten-Leistungs-Modells als erste Stufe einer Unternehmensgesamtplanung zu beurteilen.

Als eine Kennzahl zur Kosten- und Erfolgskontrolle einer Kosten-Leistungsrechnung sieht Reichmann den Break-Even-Point (2.1.0.2) an. Des Weiteren definiert er eine „Break-Even-Point-Erreichung“ (2.1.0.3). Die Break-Even-Point-Analyse hält Reichmann für ein „leicht handhabbares Planungs- und Kontrollinstrument“⁴²⁾, mit dem „notwendige betriebliche Anpassungsentscheidungen gefunden werden können“⁴³⁾.

Break-Even-Kennzahlen dienen daher, wie Reichmann feststellt, nicht der jährlichen Planungsprozedur oder der Unterjahresplanung, sondern der „Anpassungsplanung“.

Im Falle der Anwendung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung liegt eine solche Anpassungsplanung vor, wenn die monatlichen kumulierten Prognosewerte des Planend-Betriebsergebnisses nicht mit den kumulierten monatlichen Betriebsergebniswerten der Jahresrestplanung übereinstimmen. In diesem Fall kann mithilfe einer Betriebsergebnis-Abweichungsanalyse ermittelt

„Betriebsleistungen – Kosten“ angeführt ist, aus der zu schließen ist, dass es sich bei diesem Ausdruck um das Betriebsergebnis (des Internen Rechnungswesens) handeln muss.

⁴¹⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 243.

⁴²⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 152 f.

⁴³⁾ Ebenda.

werden, auf welche Basisgrößenabweichungen der Verantwortungsbereiche diese Abweichung zurückzuführen ist. Bei Kenntnis der Abweichungsursachen können „Anpassungsentscheidungen“ getroffen werden. Die Break-Even-Analyse ist hierfür aber kein geeignetes Analyseverfahren. Denn was soll sie dazu beitragen „Anpassungsentscheidungen“ im Rahmen einer Restjahresplanung vorzunehmen?

Wie an anderer Stelle dargelegt wurde, ist die Break-Even-Analyse nur für einen Ein-Produkt-Betrieb möglich.⁴⁴⁾ Auch Reichmann ist sich dessen bewusst und empfiehlt, „*für Haupterzeugnisgruppen bzw. Gewinnsegmente spezifische Gewinnschwellen zu ermitteln*“⁴⁵⁾. Er weist daher auch auf ein Vorgehen hin, mit welchem man eine Break-Even-Analyse auch im Falle eines Mehrproduktunternehmens betreiben kann. Dies ist aber im Lichte einer Kostenmodellierung ein höchst problematisches Vorgehen, weil fiktive Haupterzeugniseinheiten eingeführt werden müssen, deren variable Kosten zu definieren wären. Außerdem fungiert als Gewinngröße bei einer solchen Gewinnschwellenanalyse nicht mehr das Betriebsergebnis als Gewinngröße, sondern der Haupterzeugnis-Gruppengewinn. Die Formeln (2.1.0.2 und 2.1.0.3), welche Reichmann angibt, beziehen sich allerdings nur auf den Fall eines Einproduktunternehmens. Eine Kennzahl für den realistischeren Mehrproduktfall wird nicht angeführt.

Weiterhin führt Reichmann zwei Kennzahlen an (2.1.0.4 und 2.1.0.5), die das Verhältnis der variablen und fixen Kosten zu den Gesamtkosten beschreiben. Diese Kennzahlen sind nicht dazu geeignet, eine operative Planungs- und Kontrollprozedur zu unterstützen. Sie liefern vielmehr eine Strukturinformation über ein vorliegendes Plan- oder Ist-Betriebsergebnismodell. Eine solche Kennzahl würde aber wohl kaum von der zentralen Planung als Topziel einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung Anwendung finden.

Mit zwei Kennzahlen (2.1.0.6 und 2.1.0.7) werden die Umsatzanteile der A-, B-, C-Artikel und der A-, B-, C-Kunden am Gesamtumsatz gemessen. Reichmann weist darauf hin, dass es sich um „*Soll-Kennzahlen*“ handelt. Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sind es aber keine Sollwerte, sondern nur Planwerte im Rahmen eines Planungsmodells. Denn der Begriff der Sollwerte ist für Größen (wie Basis- oder Bereichsziele) reserviert, zu deren Einhaltung eine direkte Zielverpflichtung eingegangen wird.

Wie beschrieben, kann im Rahmen des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine mehrdimensionale hierarchische Deckungsbeitragsrechnung als exploratives Analyseverfahren praktiziert werden.⁴⁶⁾ Für deren Gewinnsegmente kann auf allen Stufen der kombinierten Hierarchien eine ABC-Analyse der Deckungsbeiträge, des Nettogewinns und der Umsätze durchgeführt werden.

Die von Reichmann beschriebene ABC-Analyse betrifft die ABC-Analyse des Umsatzes, wenn die gesamte Basis einer Artikel- oder Kundenhierarchie als Klassifikationskriterium gewählt wird. Die Beobachtung der Plan-Ist-Abweichungen solcher Kennzahlen kann im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zum Anlass genommen werden, eine Abweichungsanalyse vorzunehmen. Mit ihr soll ermittelt werden, auf welche Plan-Ist-Basiszielabweichungen oder Plan-Ist-

⁴⁴⁾ Zwicker, E., Zielwertanalysen als Verfahren der operativen Planung, Berlin 2001, Seite 8.
www.Inzpla.de/IN12-2001b.pdf

⁴⁵⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 151.

⁴⁶⁾ Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler hierarchischer Gewinnsegmentsysteme, Berlin 2001, Seite 23 f.

Abweichungen sonstiger Basisgrößen die Plan-Ist-Abweichung der infrage stehenden Kennzahl zurückzuführen ist. Eine solche Abweichungsanalyse kann man wie beschrieben von jeder Größe einer mehrdimensionalen Gewinnhierarchie vornehmen.⁴⁷⁾ Es würde sich aber wohl anbieten, die Abweichungsanalyse mit der Plan-Ist-Abweichung des Betriebsergebnisses zu beginnen.

Eine Plan-Ist-Abweichungsanalyse mit bestimmten A-, B- und C-Artikeln als Ausgangspunkt durchzuführen, scheint nicht der Ansatzpunkt für eine systematische Abweichungsanalyse zu sein, es sei denn, dass diese Größen als Topziel deklariert wurden. Zudem weist Reichmann nur auf die Ermittlung der „Soll-Ist“-Abweichungen also die Ermittlung des Zahlenwertes dieser Kennzahl hin. Genau so wichtig ist aber auch die in einem zweiten Schritt durchzuführende Abweichungsanalyse dieses Zahlenwertes „auf seine Abweichungs-Verursacher“ hin vorzunehmen.

Als weitere Kennzahlen des Kosten- und Erfolgs-Controllings schlägt Reichmann drei Gewinngrößen vor. Eine (2.1.0.11) ist das „*ordentliche betriebsbedingte Ergebnis*“, welches bereits unter (2.1.0.1) definiert wurde. Diese Definitionsalternative des Betriebsergebnisses entspricht der Gesamtkostenversion eines Standard-Kosten-Leistungsmodells. Die Zweite ist eine Deckungsbeitragsdefinition (2.1.0.9), welche aus der Grenzkostenversion eines Standard-Kosten-Leistungsmodells folgen könnte, weil die erklärenden Variablen der Definitionsgleichung dort zur Verfügung stehen. In ihr werden die variablen und fixen Herstellkosten vom Umsatz abgezogen. Die Herstellkosten werden dabei in drei Komponenten untergliedert.

Die unterschiedlichen Deckungsbeitragsdefinitionen sollen dem Planer offenbar während der unterjährigen Planung als Beurteilungsgröße dienen, weil sie ihm „jederzeit“ zur Verfügung stehen. Reichmann nimmt hierzu aber nur eine Andeutung vor. „*Der getrennte Ausweis des Deckungsbeitrags V über die gesamten Kosten lässt eine jederzeitige Aussage zu, ob dieser, falls er negativ ist, nur die anteiligen Abschreibungen und Rückstellungen nicht abdeckt oder auch andere kurzfristig nicht abbaufähige (ausgabewirksame) Kosten ungedeckt lässt.*“⁴⁸⁾

Die Beurteilungsgrößen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung sind im Gegensatz dazu auch unterjährig immer die Topziele.

Die letzten drei Kennzahlen (2.1.0.12 bis 2.1.0.14) beschreiben die variablen Stückkosten und variablen Kosten eines Produktes, welche um bestimmte abbaufähige Kosten vermindert werden. Diese sollen für die einzelnen Artikel Preisuntergrenzen und für die Artikelgruppen Erlösuntergrenzen bestimmen, die der Unternehmensleitung oder auch den Vertriebsleitern als Entscheidungshilfen bei rückläufigen Absatzpreisen dienen können.⁴⁹⁾ Es handelt sich um Kennzahlen, die nicht im Rahmen einer normalen Planung anfallen. Sie sind als Entscheidungskriterium erst dann einsetzbar, wenn die Absatzpreise geringer gewählt werden „müssen“ als die variablen Stückkosten. Im Rahmen eines Kosten-Leistungsmodells mit einer Preis-Absatzmengen-Zielverpflichtungsfunktion ist dieser Fall nicht vorgesehen, weil nur von Preisen ausgegangen wird, die über den variablen Stückkosten liegen.

Die abbaufähigen fixen Kosten signalisieren, wie Reichmann bemerkt, „*Notmaßnahmen*“, nämlich in Form ihres „*Abbaus*“, der im Rahmen der Jahresplanung noch nicht vorgesehen war. Wird der

⁴⁷⁾ Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler, a. a. O. ,Seite 51 f. www.Inzpla.de/IN11-2001a.pdf.

⁴⁸⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 145. Unterstreichung nachträglich eingefügt.

⁴⁹⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 242.

Abbau realisiert, können die Preise bis zum Betrag dieser „Kennzahlen“ gesenkt werden. Die Kennzahlen bilden also Entscheidungskriterien zur Preisfestsetzung in Preisverfallsituationen, wenn ein zusätzlicher, während der Jahresplanung nicht vorgesehener Fixkostenabbau nachträglich vorgenommen werden soll. Im Lichte einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung würde eine solche Situation auftreten, wenn die Restjahresplanung zeigt, dass bestimmte Artikel entgegen der ursprünglichen Jahresplanung einen negativen Deckungsbeitrag haben. In einem solchen Fall könnte die Entscheidung gefällt werden, die ursprüngliche Planung insofern aufzugeben, als einige ihrer Planungsparameter (und damit auch Basiszielverpflichtungen) neu bestimmt werden. Der von Reichmann angeführte Abbau bestimmter „abbaufähiger“ fixer Kosten ist aber nur eine mögliche Änderung der Parameter des Modells der Restjahresplanung.

Im Produktions-Controlling sollen drei Kennzahlen zur Anwendung kommen

$$\text{Verbrauchsabweichung} = \frac{\text{Istkosten zu Planpreisen}}{\text{Sollkosten}}, \quad (9)$$

$$\text{Beschäftigungsabweichung} = \frac{\text{Effektive Produktionsstunden}}{\text{Geplante Betriebsbereitschaft in Stunden und}}, \quad (10)$$

$$\text{Kapazitätsabweichung} = \frac{\text{Effektive Produktionsstunden}}{\frac{\text{Beschäftigung/Maximal arbeitsrechtlich}}{\text{mögliche Kapazitätsstunden}}}. \quad (11)$$

Die Verbrauchsabweichung (9) sieht Reichmann als eine noch „zu globale Größe für die betriebswirtschaftliche Unwirtschaftlichkeit“⁵⁰⁾ an. Er empfiehlt daher, „die Verbrauchsabweichung kostenbestimmungsfaktororientiert in Spezialabweichungen aufzuteilen“⁵¹⁾. Zur Durchführung solcher Untersuchungen wird auf Kilger verwiesen. Die „Verbrauchsabweichungen“, die im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftreten, sind die Plan-Ist-Abweichungen zwischen den Verbrauchsmengen. Wenn diese Basisziele sind, so ist jemand für diese Abweichung verantwortlich. Wenn die Verbrauchsabweichung eine nicht beeinflussbare Basisgröße ist, dann gibt es für ihre Plan-Ist-Abweichung nur eine Schätzverantwortung. Wenn die Verbrauchsmenge eine endogene Variable ist, dann wird ihre Plan-Ist-Abweichung auf die Plan-Ist-Abweichungen ihrer erklärenden Modellparameter wie Verbrauchsmengensätze oder Produktionskoeffizienten zurückgeführt. Eine „kostenbestimmungsfaktororientierte“ Spezialabweichungsanalyse, wie Reichmann sie fordert, aber von ihm nicht weiter erklärt wird, ist nicht erforderlich. Eine solche Analyse ist auch nicht bei Kilger zu finden.

Reichmann weist darauf hin, dass die Kapazitätsauslastung „im Hinblick auf die wirtschaftliche Nutzung des im Unternehmen eingesetzten Kapitals von Interesse“⁵²⁾ ist. Das gilt auch für den von ihm angeführten Beschäftigungsgrad. Die „geplante Betriebsbereitschaft in Stunden“ dürfte oft mit der oberen Grenze des Verpflichtungsbereichs einer Fertigungsstelle im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung übereinstimmen. Diese Grenze bildet eine Restriktion im Rahmen der Bottom-Up-Planung der zweiten Stufe, welche im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungs-

⁵⁰⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 369.

⁵¹⁾ Ebenda.

⁵²⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 372.

planung notwendig wird, wenn die aus den Bottom-Up-Werten der Absatzmengen folgende Plan-Beschäftigungen der Fertigungsstellen die Kapazitätsgrenzen überschreiten.⁵³⁾ Auf eine solche Bedeutung des Beschäftigungsgrades im Rahmen einer Produktionsprogrammplanung geht Reichmann nicht ein. Die Kennzahl wird nur angeführt, ihre Verwendung bleibt jedoch unklar.

Nach der Behandlung der Kennzahlen des Kosten- und Erfolgs-Controllings sollen die Kennzahlen des Marketing-Controllings betrachtet werden. Hier werden als Marketing-Kennzahlen vier Deckungsbeiträge (I bis IV) definiert.⁵⁴⁾

Umsatz

- variable Kosten

Deckungsbeitrag I

- abbaufähige fixe Kosten

Deckungsbeitrag II

Umsatz

(12)

- ausgabewirksame Kosten

Deckungsbeitrag III

Umsatz (netto)

- Kosten

Deckungsbeitrag IV

Diese Deckungsbeiträge sind „*für preis- und produktpolitische Entscheidungen wichtig.*“⁵⁵⁾ Auch hier handelt es sich um Entscheidungskriterien für die Bewältigung einer Rezession. Der Deckungsbeitrag I „*muß auch kurzfristig bei rückläufigen Absatzpreisen positiv sein.*“⁵⁶⁾ Weiter gilt: „*Für den gesamten Zeitraum der Rezession muß mindestens ein Deckungsbeitrag erzielt werden, der nicht nur die variablen, sondern auch die abbaufähigen fixen Kosten deckt.*“⁵⁷⁾ Dies bedeutet, dass der Deckungsbeitrag II positiv sein muss. Der Deckungsbeitrag III dagegen „*muß in der Rezession nicht mehr positiv sein, um eine Aufrechterhaltung von Produktion und Betrieb zu planen.*“⁵⁸⁾ Der Deckungsbeitrag IV, also wohl das Betriebsergebnis, „*kann kurzfristig negativ sein.*“⁵⁹⁾

Wie man erkennt, sind für den Funktionsbereich des Marketing-Controllings nur Kennzahlen zur Beurteilung einer Rezession zitiert. Im Bereich „Kosten- und Erfolgs-Controlling“ wurden bereits drei Deckungsbeitragsdefinitionen zur Bewältigung von unvorhergesehenen Rezessionen beschrieben. Die Herausstellung solcher „Rezessionskennzahlen“ ist etwas verwirrend, weil ein Controlling-Kennzahlensystem doch wohl vorwiegend den Fall einer Planung beschreiben sollte, bei welchem die auftretende Planungssituation durch die Jahresplanung und die abgeleitete Monatsplanung antizipiert wird.

⁵³⁾ Siehe hierzu Zwicker, E., Die lineare Produktionsprogrammplanung und ihre Beziehung zur Bottom-up-Planung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2006 www.Inzpla.de/IN32-2006a.pdf.

⁵⁴⁾ Der Deckungsbeitrag IV dürfte eine Definitionsalternative des Deckungsbeitrags V in Abb. 10 sein.

⁵⁵⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 451.

⁵⁶⁾ Ebenda.

⁵⁷⁾ Ebenda.

⁵⁸⁾ Ebenda, Fettdruck im Original.

⁵⁹⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 366. Fettdruck im Original.

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung kann nur eine „Rezession planen“, wenn sie durch die Planalternativen der Jahresplanung erfasst wird. Wenn daher die Absatzmengen entgegen der ursprünglichen Planung vor Beginn des Planjahres während der Planungsperiode so „absacken“, dass die betroffenen Zielverpflichtungsintervalle der Fertigungsstellen unterschritten werden, versagt dieses Planungsverfahren. Dann muss während des Jahres eine neue Planung durchgeführt werden. Diese kann im Rahmen der Restjahresplanung erfolgen. Wenn die Rezession aber eingeplant ist, dann ergeben sich unter Umständen für bestimmte Produkt-Deckungsbeiträge negative Werte. Auch kann auch das Planend-Betriebsergebnis negativ ausfallen. Dennoch kann im Rahmen der Basiszielverpflichtungen eine hohe Belastung, z. B. durch Kostensenkungsverpflichtungen von den Verantwortungsbereichen, gefordert und als Verpflichtung festgeschrieben werden. Ob das Unternehmen illiquide und insolvent wird, zeigt sich dann im Rahmen der Unternehmensergebnis- und Finanzplanung mit dem Unternehmensergebnis- und Finanzmodell (UEFI-Modell).⁶⁰⁾ In einer solchen Situation kann aber die „Geschäftsgrundlage“ für eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung verlassen werden. So kann geprüft werden, ob man unter Verwendung einer Gewinnsegmentoptimierung Kostenstellen stilllegen soll.⁶¹⁾

Zum Beschaffungs-Controlling gibt Reichmann vier Kennzahlen an.⁶²⁾ Es handelt sich um den „*relativen Anteil der Beschaffungskosten am Einkaufsvolumen*“ (13), der *Fehllieferungsquote* (14), dem „*Lieferservice*“ (15) und dem „*Lieferantenanteil pro Artikelgruppe*“ (16). Es werden folgende Definitionen verwendet.

$$\text{Relativer Anteil der Beschaffungs - kosten am Einkaufsvolumen} = \frac{\text{Beschaffungskosten}}{\text{Einkaufsvolumen}} \cdot 100 \quad (13)$$

$$\text{Fehllieferungsquote} = \frac{\text{Zahl der Fehllieferungen}}{\text{Gesamtzahl der Lieferungen}} \cdot 100 \quad (14)$$

$$\text{Lieferservice} = \frac{\text{Zahl der termingerechten ausgelieferten Waren}}{\text{Gesamtzahl der Lieferungen}} \cdot 100 \quad (15)$$

$$\text{Lieferantenanteil pro Artikelgruppe} = \frac{\text{Lieferanten einer Artikelgruppe}}{\text{Gesamtzahl der möglichen Lieferanten einer Artikelgruppe}} \cdot 100 \quad (16)$$

Keine dieser Kennzahlen kann als Soll-Basisziel einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung fungieren. Die Beschaffungskosten am Einkaufsvolumen ist keine Kennzahl, die (wie z. B. das Betriebsergebnis) bereits im Rahmen des Modelltableausystems eines Standard-Kosten-Leistungsmodells „vordefiniert“ ist. Sie kann aber zusätzlich (über ein Beziehungstableau) als endogene Modellvariable definiert werden, weil ihre definierenden Größen im Kosten-Leistungsmodell zur Verfügung stehen.

⁶⁰⁾ Zur Verwendung von Gesamtplanungsmodellen im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, siehe Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle- ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2008. Seite 55 f. www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf.

⁶¹⁾ Zu dem Verfahren anhand eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung optimale Stilllegungentscheidungen vorzunehmen, siehe Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler hierarchischer Gewinnsegmentssysteme, Berlin 2001, Seite 52 f. www.Inzpla.de/IN11-2001a.pdf.

⁶²⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 356 f..

Die Fehllieferungsquote und der Lieferservice können nicht in einem Standard-Kosten-Leistungsmodell erfasst werden, weil die Gesamtzahl der Lieferungen, die Zahl der Fehlmengen und die Zahl der termingerecht angelieferten Waren in einem Standard-Kosten-Leistungsmodell nicht erfasst werden. Es wäre aber möglich, die Gesamtzahl der Lieferungen als Treiber einer Prozesskostenrechnung des Beschaffungsbereichs zu verwenden.⁶³⁾ Hier könnte man die Fehlerlieferungsquote und den Lieferservice als Basisziel einführen. Es würde sich um eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung mit Kollektivbasiszielen handeln, weil die „Gesamtzahl der Lieferungen“ als kollektives Basisziel der Fertigung zu definieren wäre.⁶⁴⁾

Die letzte Kennzahl (16) ist nach Meinung des Verfassers keine operative, sondern eine strategische Kennzahl, und gehört damit nicht zu einer operativen Planung.⁶⁵⁾ Denn die „*Gesamtzahl der möglichen Lieferanten einer Artikelgruppe*“ ist keine Größe, die das Betriebsergebnis als direkte Größe beeinflusst. Wollte man sie dennoch als Einflussgröße der operativen Planung behandeln, so müssten die Lieferantenanteile neben dem Betriebsergebnis als weitere operative Topziele fungieren. Man erhielte dann eine „erweiterte“ Kosten-Leistungsrechnung.

Im Bereich „Logistik-Controlling“ verwendet Reichmann 40 Kennzahlen. Sie können nicht im Einzelnen kommentiert werden. Kennzahlen, wie die „*Gesamtumschlagshäufigkeit*“, „*Gesamtlogistikkosten pro Umsatzeinheit*“ und „*Umschlagshäufigkeit Fertigprodukte*“, sind in einem Standard-Kosten-Leistungsmodell mit Lagerdurchflussmodellierung erfassbar.⁶⁶⁾ Eine Plan-Ist-Abweichungsanalyse der Plan-Ist-Abweichung dieser Größen wäre daher möglich. Andere Quotienten enthalten im Nenner potenzielle Treibergrößen einer Prozesskostenrechnung, wie z. B. „*Anzahl eingehender Sendungen*“, „*Anzahl transportierter Werkstattaufträge*“ oder „*Anzahl zu erfüllender Versandaufträge*“. Es wäre wie beim Beschaffungs-Controlling im Einzelnen zu prüfen, ob sich diese Quotienten als Basisziele der Prozesskostenrechnung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung formulieren lassen. Sie würden dann als fundamentale Produktivitätskoeffizienten einer Prozesskostenrechnung fungieren. Reichmann verweist nicht auf eine Integration dieser Größen in eine Prozesskostenrechnung. Von ihm werden diese Größen nur aufgezählt.

Am intensivsten beschäftigt sich Reichmann mit Kennzahlen für EDV-Abteilungen. Er führt insgesamt siebzehn Kennzahlen an. Diese starke Beschäftigung mit einem Bereich ist auffällig, denn für die Fertigungsbereiche werden beispielsweise wesentlich weniger bereichsspezifische Kennzahlen entwickelt. Es fragt sich, ob die Nenner bestimmter Effizienzquotienten wie CPU-Zeit und Anzahl der Transaktionen in einer Prozesskostenrechnung als Treiber fungieren können. Bei Grö-

⁶³⁾ Im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung kann eine spezielle Variante der Prozesskostenrechnung verwendet werden, welche auch mehrstufige Prozesse zu beschreiben in der Lage ist und auch eine Zielverpflichtungsplanung mit bestimmten Parametern des entwickelten Prozesskostenmodells ermöglicht. S. Zwicker, E., Prozesskostenrechnung und ihr Einsatz im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2003. www.Inzpla.de/IN26-2003d.pdf.

⁶⁴⁾ Zur Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit Kollektivbasiszielen, siehe Zwicker, E. Integrierte Zielverpflichtungsplanung mit Kollektivbasiszielen, Berlin 2002. www.Inzpla.de/IN18-2002d.pdf

⁶⁵⁾ Wenn Reichmann daher zu seinem „*theoretisch fundierten, praktisch einsetzbaren Controllingsystem*“ auch strategische Kennzahlen zählt, dann werden diese hier nicht behandelt, da hier nur seine Kennzahlen im Hinblick auf die Durchführung einer operativen Planung betrachtet werden.

⁶⁶⁾ Zur Entwicklung eines Modells mit einer Lagerdurchflussmodellierung unter Verwendung des Konfigurations-System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, siehe Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, Seite 87 f. www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf.

ßen wie beispielsweise „*Anzahl der Mitarbeiter / Gesamtpersonal*“ oder „*Ausbildungskosten / Anzahl der Mitarbeiter*“ fragt man sich allerdings, weswegen diese nur für eine EDV-Abteilung erhoben werden sollen. Welchen Stellenwert sie als Kennzahlen eines operativen Planungs- und Kontrollsystems haben, ist eine weitere Frage.

Wenn man Reichmanns Kennzahlen Revue passieren lässt, dann wird man feststellen, dass ihre Definitionsgleichungen keine Variablenhierarchie bilden. Sie bilden weder eine Variablenhierarchie wie das Du-Pont-Kennzahlensystem noch erweisen sie sich als eine Pseudo-Kennahlenhierarchie wie das ZVEI-Kennzahlensystem. Wie Reichmann feststellt, wird weitgehend „*auf eine formelle Verknüpfung der Kennzahlen verzichtet*“⁶⁷⁾. Weiter heißt es: „*Die Beschränkung auf relativ wenige Kennzahlen ist dadurch möglich, dass mithilfe der Systemtheorie die wesentlichen, entscheidungsrelevanten Kenngrößen in ihren wechselseitigen Zusammenhängen herausgestellt werden.*“⁶⁸⁾ Wie dieses „Herausstellen“ mithilfe der Systemtheorie abgelaufen ist und aus welchem Objekt und nach welchem Kriterium der Entscheidungsrelevanz sich diese Herausstellung vollzog, darüber wird kein Wort verloren. Wenn man dies liest, dann liegt die Frage nahe, ob man das falsche Buch gelesen hat. Denn die Kennzahlen werden wie erwähnt fast nur aufgezählt.

In einem bekannten Artikel hat T. C. Koopmans die nicht im Lichte einer Theorie praktizierte unreflektierte Erfassung von ökonomischen Daten kritisiert und für dieses Vorgehen den prägnanten Begriff des „*measurement without theory*“ geprägt. Die unreflektierte Verwendung von Kennzahlen ist nichts anderes als ein „*ratio measurement without theory*“. Nichts anderes drängt sich einem auf, wenn man dieses Werk gelesen hat. Das Fehlen jeglicher Theorie führt dazu, dass es Reichmann nicht gelingt, was er beabsichtigt, nämlich „*zu einem theoretisch fundierten, praktisch einsetzbaren Controllingsystem zu kommen*“. Denn nichts ist praktischer als eine gute Theorie.

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, an anderweitig verfügbar zu machen und zu verbreiten. (IN-22- R04-07-01-2017) .

⁶⁷⁾ Reichmann, T., Controlling mit Kennzahlen, a. a. O., Seite 32.

⁶⁸⁾ Ebenda.