

**Das Management Accounting System
von Johnson und Kaplan
im Lichte der
Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Prof. Dr. Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling

Berlin 2003

Inhaltsverzeichnis:

| | | |
|-----|---|----|
| I | Vorbemerkung und Überblick..... | 1 |
| II | Aufbau existierender Management Accounting Systeme | 1 |
| III | Johnson und Kaplans Entwurf eines Management Accounting Systems | 5 |
| 1 | Das Finanz-Report-System | 5 |
| 2 | Das Produktkosten-System | 7 |
| 3 | Das Kostenkontrollsystem..... | 13 |
| | Zusammenfassung..... | 17 |
| | Summary | 17 |
| | Literaturverzeichnis..... | 19 |

I Vorbemerkung und Überblick

Controlling ist eine deutsche Namensgebung. In den USA wird hierfür die Bezeichnung „Management Accounting“ verwendet. Robert S. Kaplan gilt als der renommierteste amerikanische Vertreter des Management Accounting. Manche sehen in Kaplan „*one of the most revolutionary business thinker of our time.*“¹⁾

Sein Beitrag zum Bereich des Management Accounting (oder Controlling) dokumentiert sich nicht zuletzt durch eine Veröffentlichung, in welcher er die bisher entwickelten Ansätze des Management Accounting rigoros kritisiert, und, an diese Kritik anknüpfend, einen neuen Ansatz propagiert. Diese Veröffentlichung trägt den Titel: „Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting“.²⁾ Kaplans Werk, welches er zusammen mit Johnson veröffentlicht hat, errang einen „enourmous amount of publicity“³⁾ und spielt eine „*important role in contemporary research and teaching in management accounting*“.⁴⁾ Ezzamel weist darauf hin: dieses Buch „*has been greeted as one of the most significant monographs on the history of accounting published to date*“.⁵⁾ Von Kilger, Pampel und Vikas wird es als „das einschneidende Werk“ bezeichnet.⁶⁾

Kaplan und Johnson beschreiben im ersten Teil ihres Werkes die Geschichte des Management Accounting in den Vereinigten Staaten.⁷⁾ Danach aber entwickeln sie die Konzeption eines „*entirely new Management Accounting System*“.⁸⁾ (S. XIII) Ihr Ziel ist es, „*to provide a conceptual framework for the development of managerially relevant procedures to enhance process control, compute product costs and evaluate periodic performance*“.⁹⁾ (S. XIII)

Die Vorschläge der Autoren zur Entwicklung eines vollständigen neuen Management Accounting Systems (oder Controlling Systems) sollen im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung analysiert werden. Denn auch die Integrierte Zielverpflichtungsplanung erhebt den Anspruch, ein neuartiges Planungs- und Kontrollsysteem (oder Management Accounting System) darzustellen.

II Aufbau existierender Management Accounting Systeme

Kostenrechnungssysteme bilden den Kern eines jeden Management Accounting Systems. In dem Kapitel „The 1980s: the Obsolence of Management Accounting Systems“ beschreiben die Autoren die Unvollkommenheit der Kostenrechnungssysteme amerikanischer Unternehmen.

„*For the most part, companies are continuing to use the same cost systems that existed*

1) British Quality foundation, www.bwwaterglobal.com/files/ExecutingStrategy-progr.pdf vom 03.07.02.

2) Johnson, T. H. / Kaplan, R. S. (1987).

3) Drury, C. (1990), S. 123-135.

4) Segovia, J. J. (1990) S. 955 f.

5) Ezzamel, M. u. a. (1990), S. 153.

6) Kilger, W. / Pampel, J. / Vikas, K. (2002), S. 5.

7) Dies dürfte vor allem der Schwerpunkt von Johnson gewesen sein. Denn er beschäftigt sich mit der Geschichte des Rechnungswesens. Das kommt auch durch seine Tätigkeit als Präsident der Academy of Accounting Historians zum Ausdruck.

twenty or thirty years ago.” (S. 183) „The cost systems incorporated many simplifying assumptions. Overhead costs were combined into large, frequently plant-wide, overhead pools. The large overhead pools were then allocated to cost centers in different ways. Some factories simply allocated all costs directly to cost centers based on estimated direct labor hours or dollars. Others were somewhat more scientific. For each overhead pool, they chose some measure for allocating the pool to individual cost centers. For example, building expenses such as depreciation, property taxes, insurance, factory utilities (heat, light), and housekeeping would be allocated by floor space (for example, square feet occupied by each cost center); electricity by rated machine capacity; indirect labor by direct labor; equipment maintenance perhaps by machine book value; and so on.

However overhead costs were distributed to cost centers, virtually all companies, in a second allocation step, allocated cost center costs to products based on direct labor. That is, after all overhead costs were allocated to each cost center, the costs were then divided by the direct labor hours expected to be worked in the cost center during the next year – based on a forecast of estimated production – to derive a cost center rate per direct labor hour.” (S. 184)

Johnson und Kaplans erster Kritikpunkt betrifft die mangelnde Transparenz der existierenden Kostenrechnungssysteme sowie ihre Unzulänglichkeit. So führen sie aus:

„Because ‘Material’ cost at the final stage includes labor and overhead costs from all previous stages, it is impossible to make any estimate of direct or prime costs, much less to make even a crude separation into fixed and variable costs. Companies that wished to understand the ‘value added’ of their production process, for pricing or productivity analyses, would have to perform special studies. Their cost accounting system would be useless for such purposes.” (S. 186)

Die Kostenrechnungssysteme, welche die Autoren beschreiben, stellen eine einstufige Vollkostenrechnung dar. Eine solche Rechnung ermittelt zwar den Vollkostensatz der abzusetzenden Endprodukte, sie lässt aber weder die Zusammensetzung der Primärkosten dieser Vollkostensätze erkennen, noch welche Zwischenstufen zu welchen „Zwischenkostensätzen“ geführt haben. Unter Verwendung des Konfigurationssystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist es möglich, ein mehrstufiges Vollkostenrechnungssystem zu generieren, welches, wie Johnson und Kaplan fordern, in der Lage ist, „*to understand the ,value added’ of their production process.*“ (S. 187) mithilfe der im Programmsystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung realisierten Primärkostenanalyse kann auch die von Johnson und Kaplan als erstrebenswert angesehene Primärkostenzusammensetzung des Kostensatzes eines jeden Produktes analysiert werden.

Johnson und Kaplan beklagen, dass die existierenden Systeme noch nicht einmal eine grobe Trennung (crude separation) in fixe und variable Artikelkosten erkennen. Wenn das Programmsystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendet wird, dann können mithilfe der Voll- und Grenzkostenversionen eines (ein- oder mehrstufigen) Kostenrechnungssystems die Grenz- und Vollkostensätze der End- und Zwischenprodukte berechnet werden. Die Vollkostenversion liefert die Vollkostensätze der Endprodukte, während die Grenzkostenversion die von den Autoren geforderten variablen Kosten der Endprodukte ermittelt. Damit steht ein Modellierungsinstrumentarium zur Verfügung, welches in der Lage

ist, die von Johnson und Kaplan beklagte Intransparenz amerikanischer Kostenrechnungssysteme zu beseitigen. Eine solche Möglichkeit bietet auch das CO-Modul des R/3-Systems von SAP.

Der zweite Kritikpunkt Johnson und Kaplans an den Kostenrechnungssystemen amerikanischer Unternehmen bezieht sich auf die Verrechnung der Gemeinkosten (overhead cost). Die Kosten, welche in den Nichtfertigungskostenstellen anfallen, werden ihrer Beobachtung nach fast nur mit Hilfe von Arbeitszeit- oder Arbeitskostenschlüsseln auf die Fertigungskostenstellen oder direkt auf die (Kostenträgertableaus der) Endprodukte verrechnet.

Die Autoren stellen fest: „*the use of only one activity measure, direct labor hours, reduces the ability of the cost system to predict the variation in cost with changes in the volume and mix of actual production.*“ (S. 191) Sie sehen es als „*the most important feature*“ an, etwas darüber in Erfahrung zu bringen, *how “to allocate overhead costs to products.”* (S. 192)

Das Auffinden einer linearen Beziehung zwischen den Absatzmengen und den Kosten der Gemeinkostenstellen würde dazu führen, dass die bisher zu den Fixkosten zählenden Kosten der Gemeinkostenstellen teilweise in absatzmengenproportionale Kosten umgewandelt würden.

Es fragt sich, wie die von Johnson und Kaplan beschriebenen Kostenrechnungssysteme amerikanischer Firmen als Kostenmodelle der Integrierten Zielverpflichtungsplanung rekonstruiert werden können.

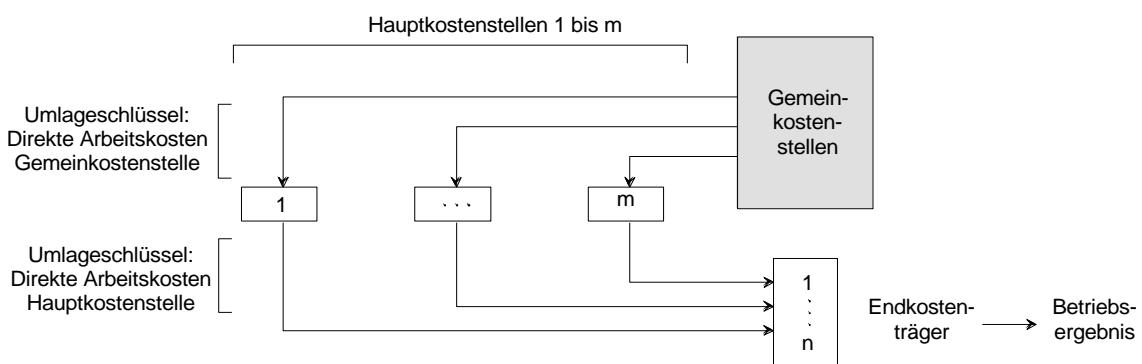


Abb. 1: Schematische Darstellung der Kostenrechnungssysteme von Johnson und Kaplan

Abb. 1 zeigt den Aufbau des von den Autoren beschriebenen Kostenrechnungssystems. Alle Kosten der Gemeinkostenstellen werden nach einem Schlüssel (zumeist direkte Arbeitskosten) auf die Hauptkostenstellen verrechnet werden. Die Verrechnungen zwischen den Hilfskostenstellen bleiben in diesem Fall unberücksichtigt. Dieses Verfahren wird in der amerikanischen Literatur als Direct Method bezeichnet.⁸⁾

Die Hauptkostenstellen, die direkt an der Fertigung der Endprodukte beteiligt sind, verrechnen ihre Kosten (einschließlich der bereits auf sie verrechneten Gemeinkosten) auf die Endkostenträger (Endprodukte). Als Schlüssel dienen (zumeist) die direkten Arbeitskosten der Endkostenträger. Solche Kostenrechnungssysteme, die auch im Rahmen des

8) Zirkler, B. (2002), S. 131.

Konfigurationssystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung generiert werden können, sind von extremer Einfachheit.

Abb. 2 zeigt das Kostenrechnungssystem einer mehrstufigen Kostenträgerrechnung, welche mit dem Konfigurationssystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung generiert werden kann.

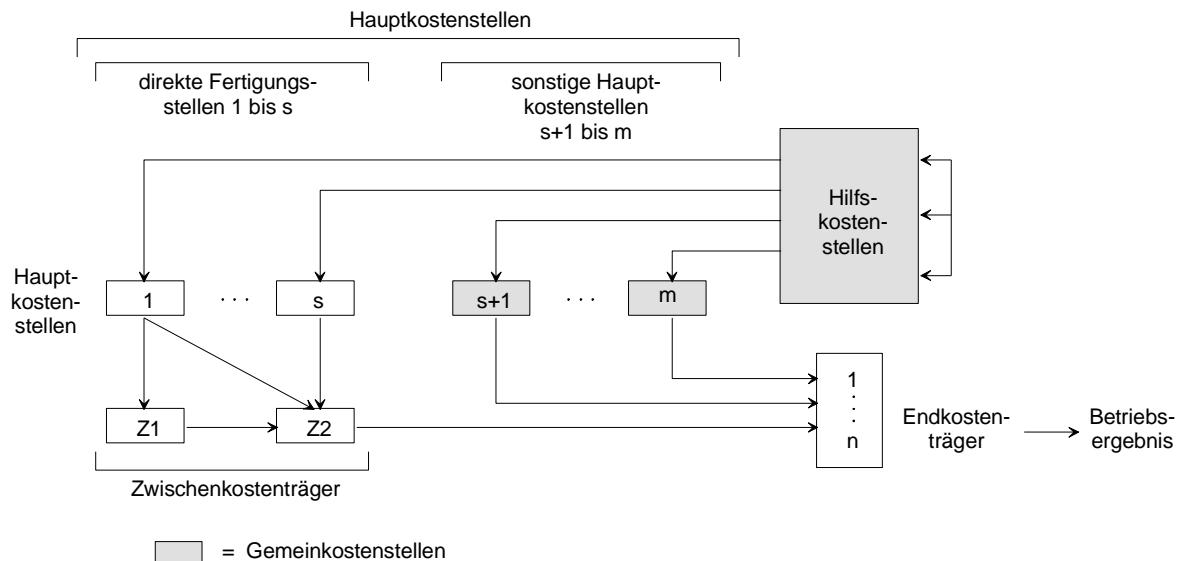


Abb. 2: Schematische Darstellung einer mehrstufigen Kostenträgerrechnung

Die Hilfskostenstellen wie Reparatur, Stromerzeugung, Fahrdienst usw. erstellen bestimmte Leistungen, die zwar auch untereinander verrechnet werden, aber letztlich werden sämtliche anfallende Kosten der Hilfskostenstelle auf die Hauptkostenstellen umgelegt. Die Verrechnung soll möglichst verursachungsgerecht erfolgen.

Bei einer einstufigen Kostenträgerrechnung, wie in Abb. 1, verrechnen alle Hauptkostenstellen ihre Kosten direkt auf die Endkostenträger. Im Fall der mehrstufigen Kostenträgerrechnung (siehe Abb. 2) verrechnen die direkten Fertigungsstellen ihre Kosten auf Zwischenprodukte, die ihre Kosten wiederum auf weitere Zwischenprodukte (z. B. Z1 auf Z2) verrechnen, bis schließlich sämtliche Kosten (im Fall einer Vollkostenrechnung) auf Endprodukte verrechnet sind. Eine solche mehrstufige Kostenträgerrechnung kann mithilfe des Konfigurationssystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung generiert werden. Für das Konfigurationsverfahren gilt: Wenn von einem Entwickler das Modell einer Vollkostenversion konfiguriert wird, dann generiert das Programmsystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung automatisch eine zusätzliche Grenzkostenversion, sodass das zahlenmäßig (identische) Betriebsergebnis mit zwei (Parallel-)Modellen berechnet werden kann. Beide Kosten-Leistungsmodelle einer mehrstufigen Kostenträgerrechnung besitzen das gleiche Mengengerüst, zeigen aber eine unterschiedliche Verrechnung der Kosten über die einzelnen Fertigungsstufen.

Man erkennt, dass es sich bei der mehrstufigen Kostenträgerrechnung um ein Verfahren handelt, mit welchem eine wesentlich differenziertere Verrechnung der Kosten auf die

Endprodukte möglich wird.⁹⁾ Die Forderung der Autoren, den „value added“ zu ermitteln, wird in einer mehrstufigen Kostenträgerrechnung dadurch gewährleistet, dass man die Werte dieser Zwischenprodukte und die Lagerbestandsveränderungen der Zwischenprodukte exakt erfassen kann.

III Johnson und Kaplans Entwurf eines Management Accounting Systems

Johnson und Kaplan entwickeln nunmehr Vorschläge zum Aufbau eines neuen Management Accounting Systems. Dieses soll die geschilderten Defizite beheben und weitere Eigenschaften umfassen, welche die Autoren für erstrebenswert halten.

Johnson und Kaplan sind der Auffassung, dass ein Kostenrechnungssystem vier Zielen dienen soll: (S. 228)

1. *Allocate costs for periodic financial statements*
2. *Facilitate process control*
3. *Compute product costs*
4. *Support special studies*

Das Ziel, die Kostenrechnung in eine Zielverpflichtungsplanung und –kontrolle zur Erreichung der Topziele eines Unternehmens einzubinden, wie es die Integrierte Zielverpflichtungsplanung fordert, wird nicht erwähnt.

Johnson und Kaplan beschließen, ihre weiteren Untersuchungen nur auf die ersten drei Ziele zu konzentrieren. Sie sind der Auffassung, dass diese Ziele durch die Installation von drei Kostenrechnungssystemen realisiert werden können. Diese sind „*process control, product costing and financial reporting.*“ (S. 250) Diese drei Systeme sind nicht miteinander verbunden: „*While all three systems may process information from a common, integrated data base, it seems unlikely that a single system can be designed, at least in the near future, to serve these three diverse functions.*“ (S. 250)

Die drei Systeme werden daher auch im Folgenden getrennt behandelt. Danach wird gezeigt, ob und auf welche Weise die Ziele, welche mit der Realisierung dieser Systeme angestrebt werden, durch das Programmsystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung realisiert werden können. Im Gegensatz zu den von Johnson und Kaplan geforderten drei separaten Systemen wird sich zeigen, dass die von den Autoren geforderten Ziele im Rahmen eines einzigen Systems, d. h. dem System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, realisiert werden können. Darüber hinaus ermöglicht aber die Integrierte Zielverpflichtungsplanung (und das ist ihr Hauptanliegen) die Durchführung einer topmanagementorientierten Gesamtunternehmensplanung und –kontrolle. Dies ist ein Ziel, welches von Johnson und Kaplan nicht beachtet wird.

1 Das Finanz-Report-System

Das Finanz-Report-System wird von den Autoren so gut wie nicht beschrieben. Es führt, wie

⁹⁾ Die mehrstufige Kostenträgerrechnung ist im SAP R/3 möglich. Eine Lagerdurchflussmodellierung ist bei SAP im Plan nicht realisierbar.

die Autoren hervorheben, zu den monatlichen Profit and Loss Statements.

Wenn die Autoren nur von einem Finanz-Report-System sprechen, dann ist dies etwas mißverständlich. Denn ein Berichtssystem (reporting system) ist per se kein Kostenrechnungssystem. Ein Kostenrechnungssystem besteht aus einem Kostenmodell, welches bestimmte Kosten berechnet und einem zugeordneten Berichtssystem. Dieses Berichtssystem regelt, welche Berichte in welcher Form wem zur Verfügung gestellt werden. Das „financial reporting“ als eines der drei Kostenrechnungssysteme umfasst daher ein financial modelling system, dessen Ergebnisse im Rahmen des financial reporting dem Topmanagement zugänglich gemacht werden. Zum Aufbau eines financial modelling system lassen sich nur wenige Hinweise der Autoren finden. So weisen die Autoren daraufhin „*that the 'official' cost accounting system has been designed by accountants mainly to satisfy the apparent demand by senior management for a monthly profit and loss statement.*“ (S. 194) Es ist ein Ziel dieses Kostenrechnungssystems to „*allocate costs for periodic financial statements.*“ (S. 228)

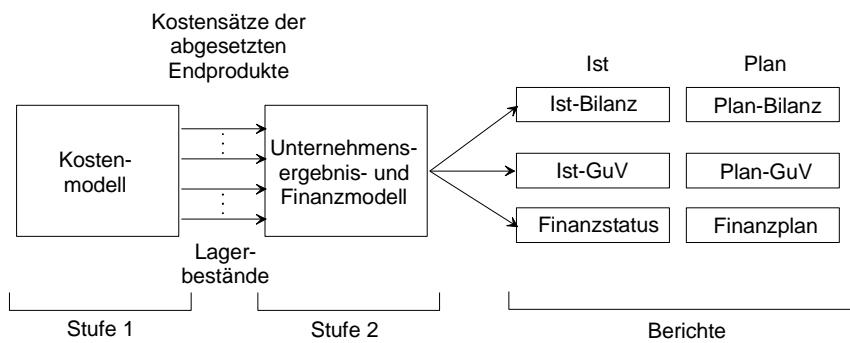


Abb. 3: Rekonstruktion eines „financial reporting systems“ als zweistufige Unternehmensgesamtplanung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Die Kostenträgerrechnung (product costing) in dem Kostenrechnungssystem des „financial reporting“ besteht offenbar darin, die Ist-Produktkostensätze für ein Unternehmensergebnis- und Finanzmodell zu liefern, welches einen Kontenabschluss nach dem Umsatzkostenverfahren durchführt. Ob mit diesem Modellsystem auch eine Planung auf Monatsebene durchgeführt werden soll und damit ein Plan-Ist-Vergleich, ist den Angaben der Autoren nicht zu entnehmen.

Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung wird hier ein Modell der Kostenträgerrechnung als Teilmodell der Unternehmensgesamtrechnung verwendet. Aufgabe dieses Teilmodells ist es, die Kostensätze der Endprodukte und ihrer Absatzmengen zu ermitteln. Diese bilden die Eingangsgrößen für das Unternehmensergebnis- und Finanzmodell, welches zur Ermittlung einer Ist-Bilanz, GuV-Rechnung, eines Finanzstatus oder auch einer Cash-Flow-Rechnung führt.

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung erlaubt, wie in Abb. 3 dargestellt, die Durchführung einer zweistufigen Unternehmensgesamtrechnung. Es kann aber auch ein Modell generiert werden, welches die Plan- und Istwerte von den Kostenstellen ausgehend bis hin zur Bilanz in einem Schritt ermittelt, d. h. eine einstufige Unternehmensgesamtplanung. Mit dieser ein- oder zweistufigen Unternehmensgesamtrechnung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

können somit die Ziele realisiert werden, die Johnson und Kaplan einem „financial reporting system“ zugeschrieben haben. Unbeachtet bleibt aber bei den Autoren der Umstand, dass die Planversion eines Unternehmensgesamtmodells dazu dienen kann, eine Planung der Topziele (z. B. die Eigenkapitalrentabilität oder den EVA) mithilfe einer Zielverpflichtungsplanung zu ermöglichen. Weiterhin bleibt unberücksichtigt, dass anhand der Ist- und Planmodelle eine Topziel-Abweichungsanalyse betrieben werden kann und werden sollte. Sie zerlegt Plan-Ist-Abweichungen der Topziele in bestimmte Komponenten, die bestimmten Bereichen zugerechnet werden können. Diese Bereiche können für die ihnen zugerechneten Abweichungsbeträge (z. B. des Gewinnes) verantwortlich gemacht werden.

2 Das Produktkosten-System

Das Produktkosten-System stellt das zweite Kostenrechnungssystem dar, welches die Autoren als notwendig ansehen. Es zerfällt in ein short-term- und ein long-term-product-cost-system. Da diese beiden Systeme unabhängig voneinander sein sollen, fordern Johnson und Kaplan faktisch nicht nur die Realisierung von insgesamt drei, sondern von vier Kostenrechnungssystemen.

Johnson und Kaplan sagen fast nichts zum Aufbau eines kurzfristigen Produktkostensystems. Es soll „*short-term product decisions*“ (S. 233) ermöglichen und should “*reveal the products' physical demand on the organizations' scarce or capacity resources.*“ (S. 233) Wir gehen davon aus, dass zur Lösung dieser short term product decision ein Modell zur Verfügung stehen muss. Mangels weiterer Informationen über das von Johnson und Kaplan angestrebte Modell können wir nur der Frage nachgehen, wie solche kurzfristigen Produktentscheidungen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ermittelt werden können.

Kurzfristige Produktentscheidungen, die nicht für ein Monatsintervall Geltung haben, sollten nach Meinung des Verfassers nicht mithilfe eines geschlossenen Kostenmodells der Fertigung ermittelt werden. Für tägliche Entscheidungen bieten sich beispielsweise Modelle der Reihenfolgenplanung im Rahmen von Produktions-Planungssystemen an.

Wenn aber Entscheidungen anstehen, die für den Planungszeitraum eines Monats getroffen werden sollen, dann ist eine solche Entscheidung anhand der sogenannten Jahresrestplanung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchzuführen.

Dieses Planungsverfahren und seine Stellung zum gesamten Planungssystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sei anhand Abb. 4 erörtert. Die Jahresplanung, welche im Rahmen der Planungstriade einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung realisiert wird, führt zu bestimmten Jahresplanendwerten. Diese können Zielverpflichtungen sein (z. B. Absatzmengen) aber auch nicht beeinflussbare Basisgrößen (z. B. Wechselkurse) und auch Entscheidungsparameter (z. B. Absatzpreise). Die Ergebnisse dieser Zielverpflichtungsplanung werden auf Monatsebene disaggregiert und führen zu einem Planend-Jahresmodell auf Monatsbasis.¹⁰⁾

¹⁰⁾ Die Jahresplanung kann aber auch direkt mit einem Jahresmodell auf Monatsebene realisiert werden. Das ist beispielsweise im CO-Modul von SAP R/3 der Fall und kann auch im Rahmen der integrierten Zielverpflichtungsplanung erfolgen.

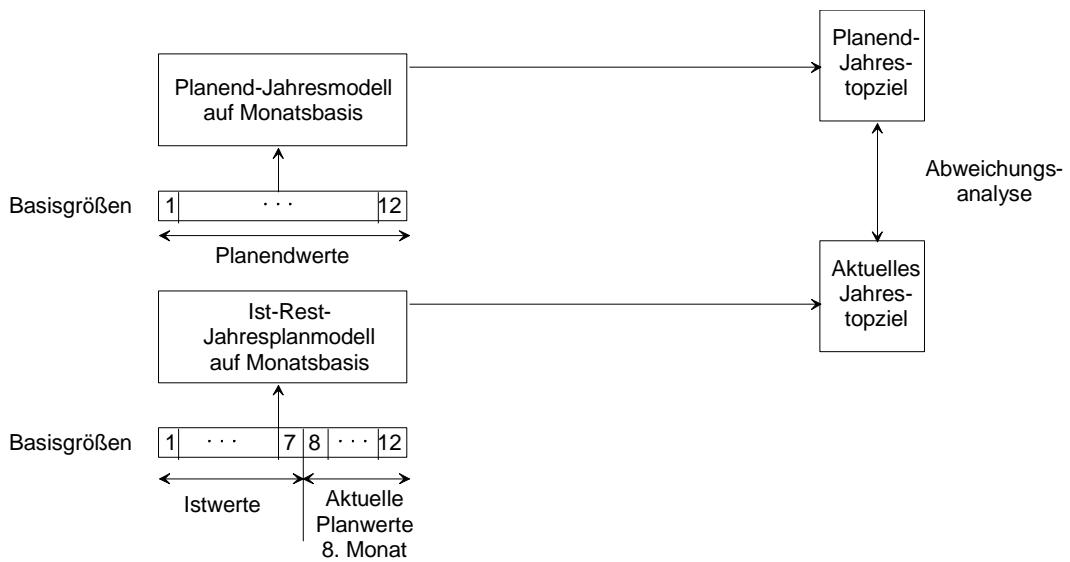


Abb. 4: Unterjährige Planung und Abweichungsanalyse im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Dieses Modell ist im oberen Teil der Abb. 4 angeführt. Für sämtliche Basisgrößen sind Monatswerte (1 bis 12) einzugeben. Das Modell berechnet bestimmte Monatsvariablen wie Produktkosten, Umsätze und Deckungsbeiträge und auch deren Kumulationen (z. B. kumulierte Umsätze).

Dem Planend-Jahresmodell wird nunmehr ein Ist-Restjahresplanmodell gegenübergestellt. Dieses Modell ist ebenfalls ein Jahresmodell auf Monatsbasis, welches das Jahrestopziel ermittelt. Mit ihm soll aufgrund der „neusten Informationen“ der jeweils aktuellste Wert des Jahrestopziels ermittelt werden.

Die numerische Belegung der Basisgrößen ändert sich deswegen von Monat zu Monat. In Abb. 4 ist angenommen, dass der siebente Monat des Planjahres abgelaufen ist. Die Basisgrößenwerte der ersten sieben Monate sind daher Istwerte. Für die anstehenden Monate 8 bis 12 sind jeweils die „aktuellen Planwerte“ zu wählen. Dies sind nicht die Planendwerte der Jahresplanung. Es sind vielmehr von den „Basisgrößenverantwortlichen“ die Werte zu schätzen, die mit größter Wahrscheinlichkeit auftreten (Latest-estimate-models). Wenn sich unter den Basisgrößen aber Entscheidungsvariablen befinden würden, dann wäre es unangemessen, diese einfach zu schätzen. Sie müssten vielmehr durch eine Optimierung im Hinblick auf das Jahrestopziel ermittelt werden. Die short term product decisions von Johnson und Kaplan, die für den nächsten Monat anstehen (im Beispiel dem 8. Monat), müssten daher mit dem Ist-Rest-Jahresplanmodell auf Monatsbasis durchgeführt werden. Die Planung müsste mit Entscheidungsvariablen erfolgen, die in dem Modell beschrieben werden und Entscheidungsvariablen dieser „product decisions“ sind. Die Autoren teilen nicht mit, welche Entscheidungsvariablen zu den product decisions gehören. Der Verfasser behauptet, dass solche Ist-Rest-Jahresmodelle, die in der Praxis im Einsatz sind, fast nie für short term product decisions (auf Monatsbasis) verwendet werden. Dies liegt daran, dass diese Modelle keine Entscheidungsvariable für product decisions enthalten. Als Basisgrößen des Fertigungsbereiches fungieren vielmehr Zielverpflichtungsgrößen (Basisziele) wie Verbrauchsmengen, Verbrauchsmengensätze, Ausschussquoten und sonstige Produktivitätskennzahlen. Das sind keine (voll

beeinflussbaren) Entscheidungsvariablen. Wenn aber solche Entscheidungsvariablen modelliert werden können, dann kann ihre Bestimmung im Rahmen des Ist-Rest-Jahresplanmodells erfolgen. Wenn keine bedeutenden Beziehungen zwischen den Variablen der Monate bestehen, ist es auch angemessen, vereinfachend als Topziel nur das Topziel des anstehenden Monats (im Beispiel den 8. Monat) zu wählen.

Wie Abb. 4 zeigt, kann mithilfe einer (Topziel-)Abweichungsanalyse die Differenz zwischen dem aktuellen Wert des Jahrestopziels und seinem Planendwert analysiert werden. Wenn das Planjahr abgelaufen ist, ist dieser aktuelle Wert der Istwert des Topziels. Die Abweichungsanalyse versucht die jeweils aktuelle Abweichung auf die nicht eingehaltenen Zusagen der Verantwortungsbereiche oder anderer Umstände (z. B. Wechselkursabweichungen) zurückzuführen. Dieses Ziel einer Topmanagement-Kontrolle, d. h. die Rückführung der Topzielabweichungen auf bestimmte Verursacher, scheint kein Ziel von Johnson und Kaplan zu sein, welches sie im Rahmen eines Management Accounting Systems anstreben. Denn es wird nirgendwo propagiert. Für die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist es dagegen ein wichtiger Schritt der Top-Management-Kontrolle.

Damit kommen wir zur Behandlung langfristiger Produktkostensysteme, welchen die besondere Aufmerksamkeit von Johnson und Kaplan gilt. Es ist nicht zu erkennen, von welchem Planungszeitraum bei einem langfristigen Produktkostensystem ausgegangen werden soll. Die Autoren sind der Auffassung: nur die langfristigen Produktkosten should be used *“for most decisions on product pricing, product introduction, product abandonment, order acceptance, product mix, and make versus buy.”* (S. 233)

Es fragt sich, welche strukturellen Unterschiede zwischen einem kurz- und langfristigen Produktkostenmodell bestehen. Die Autoren behaupten, dass in langfristigen Produktkostenmodellen mehr Kosten variabel bezüglich der Absatzmengen sind als in kurzfristigen. Diese höheren variablen Kosten der Endprodukte der Langfristvariante sind offenbar ausschlaggebend für die Gewinnung von Entscheidungen, die nur mit langfristigen Produktkostenmodellen gefällt werden können.

Als einziges Beispiel einer solchen Entscheidung führen die Autoren die Ermittlung von Artikel-Stillegungsentscheidungen an. Johnson und Kaplan berichten von der Einführung einer langfristigen Produktkostenrechnung in einem Unternehmen, die im Vergleich zu bisher praktizierten kurzfristigen zu dramatischen Änderungen der Artikelgewinnverteilung führte. Die neue Rechnung zeigte, dass „*products actually had gross margins of -400 percent. Products that had been previously thought to have been the most profitable were actually bleeding the division to death through the heavy demands they were making on the plant’s support departments.*“ (S. 240) Das Ziel „*eliminating all unprofitable products*“ (S. 240) ist offenbar das wichtigste, wenn nicht das einzige Ziel einer langfristigen Produktkostenrechnung.

Der Begriff des „gross margin“ eines Produkts entspricht dem Deckungsbeitrag₁ dieses Produktes, d. h. der Differenz zwischen dem Umsatz und den variablen Produktkosten. Während in dem Kurzfristmodell des beschriebenen Unternehmens die variablen Stückkosten eines Produktes niedriger als der Absatzpreis waren und damit ein positiver Stückdeckungsbeitrag auftrat, ergaben sich in dem Langfristmodell variable Stückkosten, die viermal höher

waren als der Absatzpreis. Man erkennt daran, welche beachtliche Variabilisierung der Fixkosten durch den Übergang von „kurz auf lang“ zustande gekommen ist.

Diese erhöhten „*long-run variable costs*“ (S. 242) wollen Johnson und Kaplan dadurch erreichen, dass die fixen Kosten in den Gemeinkostenstellen eines Kurzfristmodells in dem korrespondierenden Langfristmodell zu variablen Kosten werden. Dieses Vorgehen entspricht der oft vorgetragenen These: „Langfristig sind alle Kosten variabel.“ Wir halten diese These für äußerst fragwürdig und wollen dies anhand eines Beispiels demonstrieren.

Nehmen wir die Kosten einer Poststelle in einem kurzfristigen Produktkostenmodell. Diese Kostenstelle sei ursprünglich eine Fixkostenstelle. Die Autoren fordern nunmehr einen Kostentreiber zu finden, d. h. eine Bezugsgröße, mit welcher zumindest einige Kosten dieser Poststelle in Abhängigkeit von dieser Bezugsgröße beschrieben werden. Das soll, so sei angenommen, möglich sein, wenn als Bezugsgröße (Kostentreiber) die Zahl der bearbeiteten Briefe verwendet wird. Es fragt sich, ob diese Umstrukturierung der Poststelle aber auch zu höheren variablen Kosten der Endprodukte führt. Dies ist aber wohl kaum der Fall. Um dieses darzulegen, sollen mögliche Formen der Weiterverrechnung der Kosten der Poststelle auf die Endprodukte behandelt werden.

Die erste Form der Weiterverrechnung führt im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Verwendung von Kollektivbasiszielen. Die Zahl der in der Poststelle bearbeiteten Briefe fungiert als eine Modellbasisgröße, weil (so sei angenommen) die Kostenstellen als Besteller bestimmter Anteile der Gesamtmenge nicht ermittelbar sind. Da für die Realisierung der Gesamtmenge der bearbeiteten Briefe unter diesen Umständen nur alle Briefe schreibenden Kostenstellen kollektiv verantwortlich gemacht werden können, erhält die Gesamtzahl der bearbeiteten Briefe den Status eines sogenannten Kollektivbasisziels. Da die Kosten der Poststelle bei einer Vollkostenrechnung aber auf jeden Fall auf die Endprodukte verrechnet werden müssen, wird beim Auftreten solcher Kollektivbasisziele folgendes Verfahren praktiziert: Eine fiktive Kostenstelle „bestellt“ die Gesamtzahl der bearbeiteten Briefe zu ihrem Vollkostenpreis. Damit sind die gesamten Briefbearbeitungskosten auf diese fiktive Kostenstelle verrechnet. Die Kosten der fiktiven Kostenstelle werden dann nach einem Schlüssel, z. B. der Zahl der Sekretärinnen auf die Briefe schreibenden Kostenstellen verteilt. Diese Kostenstellen verrechnen ihre Kosten nach weiteren Kriterien, sodass sie schließlich auf die Endprodukte (aber als fixe Kosten) verrechnet werden.

Wenn diese Art der Verrechnung praktiziert wird, die für Nichtfertigungsstellen mit Kostentreibern im Rahmen einer Prozeßkostenrechnung typisch ist, dann werden die bezüglich ihrer Bezugsgrößen (Prozeßtreibern) variablen Kosten nicht zu variablen Kosten der Endprodukte.

Wenden wir uns dem zweiten möglichen Verrechnungsfall der Kosten dieser Poststelle zu. In diesem Fall sei angenommen, dass die Leistungen der Poststelle, d. h. die Zahl der bearbeiteten Briefe direkt von einer Briefe schreibenden Kostenstelle geordnet wird und ihr dafür ein Vollkostenpreis in Rechnung gestellt wird. Die Zahl der in einer Kostenstelle geschriebenen Briefe wäre dann eine Verpflichtungsgröße (Basisziel) dieser Kostenstelle. Diese Kosten werden über weitere Schlüssel schließlich auf die Endprodukte verrechnet. Aber auch im Fall einer solchen Verrechnung werden die verrechneten Kosten der Briefbearbeitung nicht zu

variablen Kosten bezüglich der Absatzmenge.

Im Gegensatz zu der geäußerten Skepsis gegenüber einer Kostenvariabilisierung glauben die Autoren, dass im Rahmen einer langfristigen Produktkostenrechnung ein „*tracing virtually all costs to products*“ (S. 249) möglich ist. Dies gilt insbesondere für „*indirect, overhead and marketing costs*“ (S. 249).

Johnson und Kaplan geben nicht an, mit welchem Planungshorizont eine kurz- und langfristige Produktkostenrechnung arbeiten soll. Wir wollen im Folgenden unterstellen, dass eine langfristige Produktkostenrechnung mit einer Planperiode von einem Jahr arbeiten soll und für ein anstehendes Planjahr gelten soll. In diesem Fall ist ihr langfristiges Produktkostenmodell mit einem Kosten-Leistungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung identisch, welches für die anstehende Jahresplanung verwendet werden soll.

Auf der Basis dieses Jahresmodells sollen die geforderten Artikel-Stillegungsscheidungen der Autoren betrachtet werden. Die Autoren fordern, die Artikel stillzulegen, deren Deckungsbeitrag₁ negativ ist. Das ist aus unserer Sicht eine zu enge Betrachtungsweise. Für eine Stillegungsscheidung, die eine langfristige Wirkung hat, ist auch die Abbaubarkeit der fixen Kosten in die Betrachtung mit einzubeziehen. Steht die Periode T zur Realisierung an, so kann man unterstellen, dass in der Periode T + Δt auch die fixen Kosten einer Kostenstelle abgebaut werden können, wenn davon ausgegangen wird, dass in T + Δt ihre Leistung (zur Erstellung bestimmter Endprodukte) nicht mehr erforderlich ist, weil diese Endprodukte in T + Δt nicht mehr gefertigt werden sollen.

Diese Annahme einer Kostenstellenstillegung in T + Δt führt zu einer Erweiterung der Stillegungsplanung, welche nicht nur darin besteht, Produkte mit einem, wie es Johnson und Kaplan beabsichtigen, negativem Deckungsbeitrag₁ zu streichen. So können beispielsweise sämtliche Produkte einer Artikelgruppe einen positiven Stück-Deckungsbeitrag₁ besitzen, und dennoch kann man zu dem Ergebnis kommen, die ganze Artikelgruppe zu streichen, weil eine Erhöhung des Betriebsergebnisses die Folge wäre. Dies ist der Fall, wenn die Artikelgruppenfixkosten höher sind als die Summe aller Deckungsbeiträge₁ dieser Artikel. Um ein optimales Verfahren zur Auswahl der zu streichenden Artikelgruppen zu etablieren, sind sämtliche Artikelkombinationen zu überprüfen und deren Einzelfixkosten zu ermitteln. Wenn diese Einzelfixkosten höher sind als die Summe der Deckungsbeiträge₁ der betrachteten Artikel, dann erbringt die Artikelgruppe einen negativen Deckungsbeitrag₂.¹¹⁾

Im Rahmen des Programmsystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung steht ein Verfahren zur Verfügung, welches die Artikelgruppe ermittelt, deren Streichung das Betriebsergebnis maximiert. Das Verfahren ermittelt zugleich die Kostenstellen, welche stillgelegt werden sollen, weil die Artikel, für welche sie Leistungen erbracht haben, gestrichen werden. Um das Verfahren zu realisieren, sind von dem Programmsystem durch eine Strukturanalyse die Einzelfixkosten sämtlicher Artikelkombinationen, d. h. Optimierungsalternativen, zu ermitteln. Dieses Verfahren wird als Gewinnsegmentoptimierung bezeichnet und ist das adäquate Auswahlverfahren für ein Vorgehen, welches das Ziel hat, to „*eliminate all unprofitable products*“ (S. 240). Daher ist das von den Autoren propagierte Ziel einer

¹¹⁾ Deckungsbeitrag₂ der Artikelgruppe: Summe der Deckungsbeiträge₁ der Artikel abzüglich der Artikeleinfixkosten.

langfristigen Produktkostenrechnung, d. h. die Gewinnung optimaler Stillegungsscheidungen, mit dem Jahresplanungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung möglich.¹²⁾

Ein potentieller Opponent kann darauf hinweisen, dass ein langfristiges Produktkostenmodell mit einem Planungszeitraum arbeiten soll, der länger als ein Jahr ist. Wenn beispielsweise die Jahresplanung für das Jahr T ansteht, so könnte man für Langfristmodelle ein Modell für die Jahre T bis T + Δt wählen mit Δt = 1 oder 2 Jahre.

Auch in einem solchen Fall wird man aber nicht den Anteil der variablen Kosten des entwickelten Langfristmodells im Vergleich zu dem korrespondierenden Kurzfristmodell verändern können. Betrachten wir wieder das Beispiel der Poststelle. Im Jahre T erwiesen sich alle Kosten der Poststelle bezüglich der Absatzmengen als fix. Wie sollen diese Kosten nunmehr im Zeitraum T bis T + Δt als eine Funktion der Absatzmengen des Zeitraums T bis T + Δt beschrieben werden? Die Behauptung „auf lange Sicht sind alle fixen Kosten variabel“ wird heute von vielen Autoren der Kostenrechnung verwendet. Wie Hummel darauf hinweist, wird hier „der falsche Anschein erweckt, als würden bei langfristiger Betrachtung aus fixen Kosten auf wundersame Weise variable Kosten, als gäbe es eine automatische Umwandlung von fixen in variable Kosten im Zeitablauf“.¹³⁾ Es gilt vielmehr, dass langfristig auch fixe Kosten abbaubar oder beeinflussbar sind. In dem beschriebenen Ansatz zur Produktstillegung wird unterstellt, dass die Kostenstellen deren Leistung nicht mehr benötigt werden, in dem Zeitraum T bis T + Δt abbaubar sind. Dies ist eine überprüfbare Annahme. Die Behauptung einer langfristigen Variabilisierbarkeit der Kosten durch Johnson und Kaplan, mit welcher die Entwicklung eines langfristigen Produktkostenmodells gerechtfertigt wird, ist daher nicht akzeptabel. Als Folge davon ist auch die anhand eines solchen Modells propagierte Stillegungspolitik nicht akzeptabel. Denn die variablen Kosten der Langfristversion unterscheiden sich nur wenig von denen der Kurzfristversion, und das Stillegungskriterium ist nicht der Artikeldeckungsbeitrag₁, sondern der Deckungsbeitrag₂ der Artikelgruppen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass nach der Veröffentlichung dieses Werkes im Jahre 1987 Kaplan zusammen mit Cooper das Konzept des activity-based costing (ABC) entwickelt hat. Hier stellt sich nur die Frage, ob das activity-based costing als eine Weiterentwicklung der langfristigen Produktkostenrechnung zu interpretieren ist. Es wäre unangemessen, wenn eine solche Weiterentwicklung unberücksichtigt bliebe.

Nach Auffassung von Cooper und Kaplan sind „ABC systems...not useful for short-term operational decisions and control.“¹⁴⁾ Daher kann ein ABC-Modell nur im Rahmen eines langfristigen Produktkostenmodells realisiert werden. Ziel der aktivitätsbasierten Kostenrechnung ist daher die Modellierung von Prozessen des Verwaltungs- und Vertriebsbereiches im Rahmen eines langfristigen Produktkostenmodells.¹⁵⁾ Das beschriebene Modell einer Poststelle kann als ein einfacher Prozeß interpretiert werden, dessen „Prozeßtreiber“ die Zahl der

¹²⁾ Siehe hierzu Zwicker, E. (2001).

¹³⁾ Siehe Hummel, S. (1997), S. 261.

¹⁴⁾ Cooper, R. / Kaplan, R. S. (1999), S. 492.

¹⁵⁾ Zu den strukturellen Besonderheiten eines ABC-Modells siehe im Einzelnen Zwicker, E (2002).

bearbeiteten Briefe darstellt. Der Prozeß der Briefbearbeitung besteht in diesem Fall nur aus einer Aktivität mit einem Prozeßtreiber. Cooper und Kaplan fordern, Vertriebs- und Verwaltungstätigkeiten durch ein zweistufiges System von Aktivitäten zu modellieren, die durch Treiber miteinander verknüpft werden. Die Autoren fordern damit, Zusammenhänge zu modellieren, die strukturell einem zweistufigen Fertigungsprozeß entsprechen. Nur handelt es sich nicht um Fertigungsprozesse, sondern um Prozesse des Vertriebs- und Verwaltungsbereiches. Mehrstufige Fertigungsprozesse können im Rahmen des Konfigurationssystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung vollständig modelliert werden. Daher werden die von Cooper und Kaplan erhobenen Forderungen zur ABC-Modellierung von Produktkostenmodellen durch das Modellkonfigurationssystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung abgedeckt.

Cooper und Kaplan weisen daraufhin that most „ABC-systems are retrospective“. In unserer Terminologie handelt es sich um die Behauptung, dass Prozesskostenmodelle zumeist Istmodelle sind, die, wie Kaplan und Cooper betonen, mit einer Periode von bis zu einem Jahr arbeiten.¹⁶⁾ Langfristige Produktkosten-Planmodelle werden daher selten im Rahmen einer ABC-Modellierung realisiert. Die von den Autoren angeführten Ziele einer langfristigen Produktkostenmodellierung werden durch die nachträgliche Einführung einer ABC-Modellierung nicht wesentlich verändert.

3 Das Kostenkontrollsystem

Damit wenden wir uns dem dritten Kostensystem zu, welches dem Ziel der Prozesskontrolle dienen soll. Über ihre Beobachtungen in amerikanischen Unternehmen bemerken die Autoren:

„*Monthly data from a few accounts may be relevant for cost control. But most of the production action – for control of labor, materials, machine utilization, quality, inventory levels, utilities, and output – occurs daily. If a problem arises in any of these areas, production managers will need to deal with it immediately; they can not wait until sometime the following month to discover production variances.*“ (S. 193) Johnson und Kaplan ziehen daraus die Konsequenz: „*Thus, the ‘official’ cost accounting system produces information too late and at too aggregated a level to be helpful for operational control.*“ (S. 194)

Geht man von den Zielen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung aus, dann soll ein Kostenplanungs- und Kostenkontrollsystem auf Monatsebene nicht der täglichen Kontrolle und Steuerung der Leistungserstellung dienen.

Bei Durchführung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung stehen für jede Fertigungsstelle bestimmte kumulierte Sollvorgaben zur Verfügung, die aus der Jahresgesamtplanung abgeleitet sind. Die Leiter dieser Fertigungsstellen führen eine tägliche Feinsteuerung durch und werden natürlich nicht mit ihren Aktionen warten, bis die Istwerte der entsprechenden Sollzielvorgaben am Monatsende vorliegen. Ihre Aufgabe ist es aber, im Rahmen der praktizierten Zielverpflichtungsplanung diese (untermonatige) Feinsteuerung möglichst so vorzuneh-

¹⁶⁾ Es handelt sich um die sogenannten Stage III activity-based cost systems, Cooper, R., Kaplan, R. S. (1999), S. 493.

men, dass die vereinbarten Monats-Sollwerte erreicht werden.

Der monatliche Soll-Ist-Vergleich dient damit nicht der Feinsteuerung, d. h. den *day-to-day operational control decisions* der Bereichsmanager, sondern er dient dem Topmanagement, welches damit die Realisierung der Gesamtunternehmensziele erreichen will. Er soll dem Topmanagement zeigen, ob die Fertigungsmanager ihre Zielverpflichtungen eingehalten haben und damit letztlich das angestrebte Plan-Jahresbetriebsergebnis realisiert werden kann. Dass man ein Kostenrechnungssystem als Instrument einer Topmanagementkontrolle verwenden kann, ist für Johnson und Kaplan offenbar nicht erstrebenswert. Dies zeigt ihre Frage: „*If the information is not useful for accurately tracing costs to products ... and is not used by production managers for their day-to-day operational control decisions, what purpose is being served by these systems?*“ (S. 194)

Die Antwort aus der Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung wäre: These systems are useful for top-management control. Ihre Antwort lautet dagegen: „*that the „official“ cost accounting system has been designed by accountants mainly to satisfy the apparent demand by senior management for a monthly profit and loss statement.*“ (S. 194) Dieser Befund mag für existierende Unternehmen zutreffen. Aber Johnson und Kaplan entwickeln keine Vorschläge zur Realisierung einer Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, mit welcher das Topmanagement erreichen könnte, seine Topziele, wie das Betriebsergebnis, durch bestimmte Verpflichtungen (bezüglich solcher Größen wie Verbrauchsmengen, Kosten, Ausschussquoten etc.) der Kostenstellen zu realisieren.

Es stellt sich die Frage, welche Vorschläge die Autoren zum Aufbau einer Prozeßkontrolle (operational control) entwickeln. Ihrer Auffassung muß ein „*good process control system*“ (S. 232), die im folgenden beschriebenen Eigenschaften besitzen.

„*In summary each cost center needs:*

1. *A clear definition of its boundaries,*
2. *An estimate of the time period to accomplish measurable units of output, and*
3. *An understanding of the cost drivers that explain variation in costs (if any) with variation in the activity level in the cost center.*

When we have accomplished these three tasks, we can prepare a flexible budget for the cost center. That is, for a period of interest (which could be hourly for a production center, monthly or semiannually for a department staffed with knowledge workers), we can produce an estimate of expected costs for the cost center and how the costs will vary depending on the actual levels of activity occurring in or accomplished by the cost center. At the completion of the period for which the flexible budget was prepared, we measure the costs actually incurred and the level of activity (the actual measures of the cost drivers) in the cost center. We compare actual to budgeted and investigate any significant variances“ (S. 230).

Aus den Bemerkungen der Autoren lässt sich erkennen, dass sie eine flexible Plankostenrechnung anstreben. Die Forderungen der Autoren zur Gestaltung eines „guten Prozeßkontroll-Systems“ erschöpfen sich mit den zitierten Äußerungen.

Wie sind diese Anmerkungen im Hinblick auf das Planungs- und Kontrollsysteem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu beurteilen? Auch die Integrierte Zielverpflichtungsplanung arbeitet mit Kostenfunktionen bestimmter Kostenstellen (cost centers). Es wird der Soll-

und der Istwert der Kosten miteinander verglichen, und „*any significant variances*“ (S.231) werden analysiert. Die Sollkostenfunktion, welche die Autoren beschreiben, lässt sich als ein (wichtiger) Typ einer Zielverpflichtungsfunktion der Integrierten Zielverpflichtungsplanung interpretieren. Die integrierte Zielverpflichtungsplanung arbeitet mit einem Hyperstrukturmodell zur Konfiguration von Kosten-Leistungsmodellen eines Unternehmens. Im Rahmen dieses Hyperstrukturmodells bildet die Sollkostenfunktion nur eine der möglichen Zielverpflichtungsfunktionen.

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist ein Topmanagementsystem zur Planung und Kontrolle der Topziele eines Unternehmens. Diese Zielsetzung kommt allein in der Forderung der Autoren zum Ausdruck, Sollkostenfunktionen zur Kostenkontrolle zu verwenden. Solche Sollkostenfunktionen werden zwar auch als Zielvorgabe für Kostenstellen im Rahmen des Planungs- und Kontrollsysteams der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendet. Dies ist aber nur ein Baustein dieses Planungs- und Kontrollverfahrens.

Es sollen im Folgenden stichwortartig die Elemente des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung angeführt werden, welche über die Verwendung von Sollkostenfunktionen hinausgehen. Keines dieser Elemente wird von Johnson und Kaplan auch nur ansatzweise im Rahmen ihres neuen Management Accounting Systems erwähnt.

Durch die Parametrisierung eines Systems genereller Modelltableaus und durch deren Verknüpfung kann ein spezielles Unternehmensmodell generiert werden. Dieses Modell hat ein Topziel (z. B. Betriebsergebnis oder EVA) und Basisziele, für deren Realisierung die ausführenden Bereiche verantwortlich gemacht werden. Die Basisziele sind die Parameter bestimmter Zielverpflichtungsfunktionen, von denen eine die von Johnson und Kaplan erwähnte Sollkostenfunktion ist. Das entwickelte Modell wird zur Planung verwendet. Diese erfolgt im Rahmen einer Planungstriade (Bottom-Up-, Top-Down- und Gegenstromplanung), welche damit endet, dass das Topmanagement (bzw. die Controller) und das Abteilungsmanagement die Werte der Basisziele aushandeln. Ein Typ dieser Basisziele sind die Parameter der von Johnson und Kaplans beschriebenen Sollkostenfunktion. Damit wird der Verlauf der Sollkostenfunktion ausgehandelt.

Mit dem Abschluss der Planung ist der endgültige Planwert des Topzieles ermittelt. Er wird realisiert, wenn die Abteilungen ihre Basisziele einhalten, die geschätzten Werte der nicht beeinflussbaren Basisgrößen (z. B. Wechselkurse) eintreten und die geplante Festlegung der Entscheidungsparameter (z. B. Absatzpreise) realisiert wird.

Es erfolgt eine Unterjahresaufteilung (z. B. auf Monate) der ausgehandelten Jahreswerte. Die kumulierten Sollwerte der Zielvereinbarungen werden während des Planjahres laufend mit den Istwerten verglichen. Weiterhin wird die Planung ergänzt durch eine rollierende Jahresendplanung, die an die realisierten (Monats-)Istwerte anknüpft und zu einer rollierenden Ermittlung der Jahrestopzielwerte führt. Das Topmanagement hat bei Praktizierung einer solchen Planungs- und Kontrollprozedur jederzeit eine Information über die Abweichung des Plan-Topziels mit dem Ist-Topziel bis zum Ende des abgelaufenen Monats. Es kann aufgrund einer Topziel-Abweichungsanalyse klären, welche Bereiche durch Nichteinhaltung ihrer Vorgaben oder welche anderen Umstände für die Abweichung verantwortlich sind. Auch kann anhand der Abweichung des letzten Schätzungs-Jahres-Topziels und dem Jahres-Planwert sowie der Ist- und Planwerte der abgelaufenen Monate des Gesamtjahres eine rol-

lierende (vorläufige) Abweichungsanalyse für das gesamte Jahr vorgenommen werden.¹⁷⁾

Zweck der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist: die Entwicklung eines Planungs- und Kontrollverfahrens, mit welchem das Topmanagement erreichen kann, dass die von ihm angestrebten Topziele (im Rahmen einer Zielverpflichtungsplanung) realisiert werden. Diese Zielsetzung wird von den Autoren nicht erwähnt und offenbar nicht erkannt.

Da das Werk von Johnson und Kaplan 1987 geschrieben wurde, liegt die Frage nahe, ob die Autoren in der Zwischenzeit nicht eine Revision ihres Management Accounting Systems beschrieben und propagiert haben. Das Buch „Advanced Management Accounting“, welches Kaplan mit Atkinson zusammen publiziert, ist ein systematisches Werk, welches das höchste Niveau von Kaplans Beiträgen repräsentiert. In der 1998 erschienenen dritten Auflage dieses Werkes „*which provides a comprehensive view of the current state of management accounting*“ wird ein revidiertes System nicht beschrieben oder propagiert.¹⁸⁾

Damit sind die vier Kostenrechnungssysteme des neuen Management Accounting Systems von Johnson und Kaplan beschrieben.

In einem abschließenden Kapitel mit dem Titel „*Performance Measurement Systems for the Future*“ (S.253) plädieren Johnson und Kaplan für die zusätzliche Verwendung von „*nonfinancial indicators*“ (S.256). Die mit drei Seiten sehr knappen Ausführungen können als erster Ansatz des Konzeptes einer Balanced Scorecard angesehen werden. Dieses ist ein Planungskonzept, welches von Kaplan und Norton ausführlich in eine Monographie beschrieben wurde.¹⁹⁾ Die Autoren sind der Auffassung, dass ein neues Management Accounting System „*will not only require entirely new process control and product cost measurement system*“.(S. 259) Zusätzlich sollen auch nonfinancial indicators eingeführt werden „*that provide better targets and predictors for the firm's long-term profitability goals.*“(S. 259) Eine theoretische Fundierung ihrer Forderung wird aber von den Autoren nicht geliefert. Diese erfolgt dann in dem zitierten Werk von Kaplan und Norton.

Das Verfahren der Balanced Scorecard steht in keinem Konflikt mit dem bisher beschriebenen Planungs- und Kontrollsystens der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, bei welchem „nur“ ein oder mehrere financial goals (z. B. das Betriebsergebnis) die Topziele bilden. Das bisher beschriebene Top- und Basiszielsystem ist bei der Einführung von zusätzlichen nonfinancial goals als Topziele entsprechend zu erweitern. In diesem Fall wären die zusätzlichen nonfinancial top goals über Definitions- und Hypothesengleichungen mit Basiszielen zu verbinden, für deren Realisierung bestimmte Bereiche verantwortlich gemacht werden können. Denn nur so können die vom Topmanagement angestrebten Top-Down-Werte der non-financial top goals realisiert werden. Der Aufbau des Planungs- und Kontrollsystens der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Planung finanzieller Topziele bleibt davon un-

17) Bei dieser Beschreibung der integrierten Zielverpflichtungsplanung als Verfahren der Betriebsergebnisplanung fehlen weitere Verfahren und Anwendungsbereiche, wie die hierarchische Bereichszielplanung, die speziellen Verfahren einer mehrstufigen Profit-Centerplanung und die ein- und zweistufige Unternehmensgesamtplanung.

18) Kaplan, R. S., Atkinson, A. A. (1998), S. 10. Das Stichwort „management control“ gibt es im Stichwortverzeichnis dieser Auflage nicht.

19) Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1996).

beeinflusst.

Johnson und Kaplan haben in ihrem Werk vorgeschlagen, ein System von vier getrennten Kostenrechnungssystemen einzuführen, um die Ziele einer Kostenrechnung in einem Unternehmen zu realisieren. Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist eine solche getrennte Realisierung der Ziele einer Kostenrechnung nicht erforderlich. Ein Ziel der Kostenrechnung wird von Johnson und Kaplan nicht zur Kenntnis genommen, welches nach Auffassung des Verfassers am wichtigsten ist:

Das wichtigste Ziel einer Kostenrechnung ist die Planung und Kontrolle der Kosten als Mittel zur Planung und Kontrolle der Unternehmensziele durch das Topmanagement. Dieser Planung und Kontrolle der Topziele durch das Topmanagement dient das System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung.

Zusammenfassung

Johnson und Kaplan propagieren in ihrem Werk eine neue Konzeption eines Management Accounting Systems, which „provide a conceptual framework for the development of managerial relevant procedures to entrance process control, compute product costs and evaluate periodic performance“. Um dieses Ziel zu erreichen, fordern sie die Entwicklung von vier separaten Kostenrechnungssystemen. Diese vier Systeme werden in dem vorliegenden Text beschrieben und mit dem Planungs- und Kontrollsysteem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verglichen. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist ein operatives Planungs- und Kontrollsysteem, welches vom Verfasser (Zwicker) entwickelt wurde. Es wird gezeigt, dass sämtliche von Johnson und Kaplan propagierten Ziele dieser vier Systeme von dem System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung realisiert werden können. Über Kaplan und Johnsons Forderungen nach einem „neuen“ Management Accounting System hinausgehend umfasst die Integrierte Zielverpflichtungsplanung aber auch ein geschlossenes Planungs- und Kontrollverfahren, mit welchem das Topmanagement die Realisierung seiner angestrebten Topzielwerte bewirken kann. Die Realisierung der angestrebten Topzielwerte soll durch eine Prozedur erreicht werden, mit welcher sämtliche Verantwortungsbereiche zur Einhaltung bestimmter (quantitativer) Bereichsziele verpflichtet werden. Im Gegensatz zu Kaplan und Johnson wird die Planung und Kontrolle der Topziele eines Unternehmens als das wichtigste Ziel eines Management Accounting Systems angesehen. Diesem Ziel dient die Integrierte Zielverpflichtungsplanung.

Summary

Johnson and Kaplan propagate in their work a new conception of a management accounting system, which "provides a conceptual framework for the development of managerially relevant procedures to entrance process control, compute product costs and evaluate periodic performance". To attain this goal, they postulate the development of four separate cost accounting systems. In the text, these four systems are described and compared with the planning and control system of the integrated goal obligation planning. This is an operational planning and control system developed by the author (Zwicker). It is shown that all aims of

these four cost accounting systems propagated by Johnson and Kaplan, can be realized with the integrated goal obligation planning system. In addition to Kaplan's and Johnson's postulates, the integrated goal obligation planning provides a consistent planning and control procedure with which the top management can achieve their desired top goal values. The achievement of the top goals is realized by a procedure, which leads to the case that all (responsible) operational units in the company are made responsible for the achievement of a set of their operational unit goals. Contrary to Johnson and Kaplan, the planning and control of the top goals of a company is considered the main goal of a management accounting system. This is realized by the procedure of goal obligation planning.

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-27-R1-13-01-2017)

Literaturverzeichnis

1. Cooper, R. / Kaplan, R. S. (1999):
Cooper, R. / Kaplan, R. S., *The Design of Cost Management Systems*, New Jersey 1999.
2. Drury, C. (1990):
Drury, C., Lost Relevance. A Note on the Contribution of Management Accounting Education, in: *British Accounting Review*, Vol. 22, 1990.
3. Ezzamel, M. / Hoskin, K. / Macve, R. (1990):
Ezzamel, M. / Hoskin, K. / Macve, R., Managing it all by Numbers: A Review of Johnson and Kaplan's "Relevance Lost", in: *Accounting and Business Research*, Vol. 20, 1990, S. 153 – 166.
4. Fickert, R. (1993):
Fickert, R., Management Accounting – quo vadis?, in: *Die Unternehmung: schweizerische Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, Bd. 47, 3, 1993, S. 203 – 224.
5. Hummel, S. (1997):
Hummel, S., Plädoyer für klare und kostenrechnerische Begriffe und Aussagen, in: Becker, W. / Weber, J. (Hrsg.), *Kostenrechnung*, Wiesbaden 1997.
6. Johnson, H. T. / Kaplan, R. S. (1987):
Johnson, H. T. / Kaplan, R. S., *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston 1987.
7. Kaplan, R. S. / Atkinson, A. A. (1998):
Kaplan, R. S. / Atkinson, A. A., *Advanced Management Accounting*, 3. Aufl., London 1998.
8. Kaplan, R. S. / Norton, D. P. (1996):
Kaplan, R. S. / Norton, D. P., *Balanced Scorecard, Translation Strategy into Action*, Boston 1996.
9. Kilger, W. / Pampel, J. / Vikas, K. (2002):
Kilger, W. / Pampel, J. / Vikas, K., *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 11. Aufl., Wiesbaden 2002.
10. Noreen, E. (1987):
Noreen, E., Commentary on Relevance Lost, in: *Accounting Horizons*, December 1987, S. 110 – 116.
11. Segovia, J. J. (1990):
Segovia, J. J., Buchbesprechung zu Kaplan, R. S. / Johnson, *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, in: *Contemporary Accounting Research*, Vol. 6, Spring 1990, No. 2.
12. Zirkler, B. (2002):
Zirkler, B., *Führungsorientiertes US-amerikanisches Management Accounting*, Wiesbaden 2002.

13. Zwicker, E. (2001):
Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und hierarchische Ge-winnsegmentanalyse, Berlin 2001, Download:
<http://www.controlling.tu-berlin.de/inzpla14.html> (108 Seiten)
14. Zwicker, E. (2002a):
Zwicker, E., Prozeßkostenrechnung und Integrierte Zielverpflichtungsplanung, TU Berlin 2002.
15. Zwicker, E. (2002b):
Zwicker, E., Konzeption und Entwicklung eines operativen Controlling-Systems, in: Weber, J. / Hirsch, B. (Hrsg.), Controlling als akademische Disziplin – Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden 2002, S. 239 - 254