

**Integrierte Zielverpflichtungsplanung
und
erfolgsbeitragsabhängige Entgeltregelung**

Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling
Berlin 2012

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung und Überblick	1
2.	Entgeltregelung in Unternehmen ohne Profit-Center	2
2.1	Das Verfahren der Ist-Soll-Entgeltregelung.....	3
2.2	Das Verfahren der VB-Min-Entgeltregelung.....	9
2.3	Vergleich zwischen der VB-Min-Entgeltregelung und der Ist-Soll- Entgeltregelung	12
3.	Entgeltregelung in Unternehmen mit Profit-Center	13
3.1	Entgeltregelung bei Profit-Center ohne Entscheidungsvariable in ihren Kosten-Leistungsmodellen	13
3.2	Entgeltregelung bei Profit-Center mit Entscheidungsvariablen in ihren Kosten-Leistungsmodellen	23
4.	Schlussbemerkung	27

1. Einleitung und Überblick

Wenn ein Unternehmen eine Entgeltregelung einführen will, dann liegt es nahe, diese so zu gestalten, dass die Leiter sämtlicher Verantwortungsbereiche dazu angeregt werden, ihre Aktivitäten gezielt darauf auszurichten, das Betriebsergebnis zu steigern. Eine solche Entgeltregelung soll als erfolgsbeitragsabhängige Entgeltregelung bezeichnet werden. Die Frage ist nur: Wie kann man das erreichen? Im Folgenden soll diese Frage aus der Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung behandelt werden ist.

Im ersten Teil dieser Schrift werden Unternehmen ohne Profit-Center betrachtet. Potenzielle Empfänger einer erfolgsbeitragsabhängigen Entgeltregelung sind in diesem Fall die Leiter der Kostenstellen d. h. der primären Verantwortungsbereiche. Es soll eine Entgeltregelung beschrieben werden, die praktiziert werden kann, wenn eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung durchgeführt wird. Dies ist eine Variante der Integrierten Zielverpflichtungsplanung.¹ Das zu beschreibende System einer Entgeltregelung beruht darauf, dass anhand des Plan- und Istmodells, welches zur Durchführung der Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -kontrolle verwendet wird, ein Teilbetrag der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses ermittelt wird, der einem Bereich ursächlich zugerechnet werden kann. Anhand dieses Teilbetrages der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses kann dann ein Teilbetrag des gesamten Entgelts des Bereichsleiters berechnet werden, mit welchem er dafür „belohnt“ wird, dass er seine ursprünglichen Planvorgaben übererfüllt hat.

In dem folgenden Text werden zwei Maßgrößen entwickelt, die dazu dienen können, diesen von einem Bereichsleiter verursachten Teilbetrag der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses zu ermitteln. Die Verwendung der ersten Maßgröße führt zu der sogenannten Soll-Ist-Entgeltregelung, die zweite Maßgröße liegt der sogenannten VB-Min-Entgeltregelung zugrunde. Beide Verfahren werden in Folgenden beschrieben und hinsichtlich ihrer Vorzuehenswürdigkeit miteinander verglichen.

Im zweiten Teil dieser Schrift werden Unternehmen mit Profit-Centern betrachtet. Die potenziellen Empfänger einer erfolgsbeitragsabhängigen Entgeltregelung sind in diesem Fall die Leiter der Profit-Center.

Es wird zwischen Profit-Centern unterschieden, deren Kosten-Leistungsmodelle Entscheidungsvariable enthalten oder dies nicht der Fall ist. Alle Kosten-Leistungsmodelle, die in der Praxis im Rahmen des SAP-CO-Systems eingesetzt werden, besitzen keine Entscheidungsvariablen. Dieser Fall, der für die praktische Anwendung am wichtigsten ist, wird als Erstes erörtert. Die Frage einer akzeptablen Entgeltregelung hängt entscheidend davon ab, in welchem Umfang die Kosten und Umsätze eines Profit-Centers durch extern festgesetzte Verrechnungspreise vorbestimmt werden.

Abschließend werden auch Profit-Center behandelt, deren Kosten-Leistungsmodelle Entscheidungsvariablen besitzen. Hier wird der Konflikt behandelt, dass ein Profit-Center „seine“ Entscheidungsvariablen zur Maximierung seines Profit-Center-Gewinns verwendet, aber dieses Vorgehen nicht zur Maximierung des Betriebsergebnisses des gesamten Unternehmens

¹ Zum Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle siehe Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2010, www.lnzpla.de/IN37-2008c.pdf.

führt. Die Maximierung des Profit-Center-Gewinns erhöht in diesem Fall das Entgelt des Profit-Center-Leiters, aber sie entspricht nicht dem Interesse des Gesamtunternehmens.

2. Entgeltregelung in Unternehmen ohne Profit-Center

Wenn eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung in einem Unternehmen ohne Profit-Center durchgeführt wird, dann benutzt man ein Planmodell, welche die Plan-Basisziele der Verantwortungsbereiche in eindeutiger Weise mit dem Plan-Betriebsergebnis verknüpft, aber auch alle anderen Einflussgrößen des Betriebsergebnisses sind in dem Modell durch Parameter beschrieben. Auch das Ist-Betriebsergebnis kann durch ein sogenanntes ex-Post-Planmodell, d. h. einer besonderen Form eines Ist-Modells, beschrieben werden, welches in seinen strukturellen Gleichungen (weitgehend) dem Plan-Modell entspricht.²

Anhand dieser eindeutigen Beschreibung der Zusammenhänge zwischen den Basiszielen als Leistungsgrößen der Bereiche und dem Betriebsergebnis als Nutzengröße der Unternehmensleitung liegt die Frage nahe: Kann man die in diesen Modellen steckenden Informationen nicht auch dazu benutzen, eine Art der Entgeltregelung zu entwickeln, die dazu führt, dass ein Bereichsleiter (oder Kostenstellenleiter) alle Aktivitäten mobilisiert, um das Betriebsergebnis so weit wie möglich zu steigern.

Im Idealfall wäre es erstrebenswert, dass man im Rahmen einer solchen Entgeltregelung direkt erkennen kann, mit welchem Betrag der Bereich dazu beigetragen hat, das Betriebsergebnis in Bezug auf das ursprünglich im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung geplante Plan-Betriebsergebnis (BER^P) zu erhöhen oder auch zu vermindern. Diese Ist-Planabweichung des Betriebsergebnisses, die direkt einem Bereich zugeordnet werden kann, soll als Ist-Plan-Abweichungs-Beitrag dieses Bereiches bezeichnet werden. Er könnte als Maßgröße dienen, ein zusätzliches Entgelt für den Bereichsleiter in Form eines Zuschlages zu zahlen, wenn dieser Beitrag positiv ist. Ist er dagegen negativ, dann könnte überlegt werden, ob ein Abschlag (Malus) von dem Entgelt vorgenommen wird, welches der Bereichsleiter unabhängig davon erhält.

Um dieses Ziel zu erreichen, kommen zwei Verfahren in Betracht, anhand derer der Ist-Plan-Abweichungs-Beitrag eines Bereiches ermittelt werden kann. Beide Verfahren sollen im Folgenden erörtert und miteinander verglichen werden. Das erste Verfahren trägt den Namen Ist-Soll-Entgeltregelung, das zweite Verfahren wird VB-Min-Entgeltregelung genannt.

² Zu den Unterschieden zwischen der Struktur und Semantik von Plan- und Ist-Kosten-Leistungsmodellen siehe Zwicker, E., Ist-Kosten-Leistungsmodelle: Struktur, Semantik und Anwendung, Berlin 2008, www.Inzpla.de/IN35-2008a.pdf.

2.1 Das Verfahren der Ist-Soll-Entgeltregelung

Im Rahmen der Ist-Soll-Entgeltregelung wird der angestrebte Ist-Plan-Abweichungs-Beitrag eines Bereiches durch die sogenannte Ist-Soll-Bereichszielabweichung eines Bereiches beschrieben. Um diese zu ermitteln, ist es notwendig, eine Bereichsziel-Verpflichtungsplanung durchzuführen. Sie wird auch als Einkontrollgrößen-Planung bezeichnet, weil der Ist-Soll-Vergleich, anhand dessen beurteilt wird, ob ein Bereich sein Ziel erreicht hat, nur anhand einer Größe stattfindet und diese Kontrollgröße des Bereiches ist sein Bereichsziel.

Um das Verfahren der Ist-Soll-Entgeltregelung zu verstehen, ist es notwendig, kurz zu beschreiben, auf welche Art und Weise, die Soll- und Ist-Bereichsziele eines Bereiches zustande kommen. Denn die Ist-Soll-Abweichung der Bereichsziele, dient, wie beschrieben werden wird, als Maßgröße für die Festlegung des (variablen) Entgeltes eines Bereichsleiters.

Das Bereichsziel eines Bereiches kann durch die folgende Definitionsgleichung beschrieben werden:

$$BRZ = f(BZ_1, \dots, BZ_n, SB_1, \dots, SB_v, E_1, \dots, E_z). \quad (1)$$

Die Größen BZ sind die Basisziele des Bereiches. Mit SB werden die sonstigen Basisgrößen, d. h. die Entscheidungsparameter und die nicht beeinflussbaren Basisgrößen, beschrieben. Die sogenannten Eingangsgrößen des Bereichsmodells werden mit E_1, E_2, \dots bezeichnet. Es handelt sich um bestimmte endogene Variable des Kosten-Leistungsmodells, deren Einbeziehung in die Definitionsgleichung eines Bereichsziels notwendig ist, um eine sinnvolle Definition vornehmen zu können. Der Planwert des Bereichsziels eines Bereiches wird durch die Definitionsgleichung

$$BRZ^P = f(BZ_1^P, \dots, BZ_n^P, SB_1^P, \dots, SB_v^P, E_1^P, \dots, E_z^P) \quad (2)$$

beschrieben. Ziel der Planungsprozedur einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung ist es, diesen Planwert zu ermitteln.

Zum Ablauf der Planungsprozedur sei auf die Beschreibungen an anderer Stelle verwiesen.³

Die Planung eines Bereiches zur Bestimmung des Planwertes des Bereichsziels erfolgt mit der zentralen Planung als Repräsentant der Unternehmensleitung. Sie kann nicht isoliert betrieben werden, d. h. ohne die Planungen der anderen Bereiche zu beachten. Es ist vielmehr eine Abstimmungsprozedur mit den Planungen der anderen Verantwortungsbereiche erforderlich. Denn die Eingangsgrößen (E_1^P bis E_z^P), die gemäß der Definitionsgleichung (2) ein Bereichsziel beeinflussen, hängen von den Planungen, d. h. den Basiszielvereinbarungen anderer Bereiche, ab.

Als Ergebnis der Planung mit einem Bereich wird die Einhaltung bestimmter Basisziele BZ_1^P bis BZ_n^P vereinbart, die gemäß (2) zu dem Planwert des Bereichsziels BRZ^P führt. Danach wird aber vereinbart, dass der Bereich sich nur noch verpflichten muss, diesen Planwert des Bereichsziels BRZ^P zu realisieren und (unter Einschränkungen) diesen Planwert auch durch

³ Siehe hierzu den einführenden Text: Zwicker, E: Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle - Verfahren und Geschichte, Berlin 2017, S.38f., www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf. Zur Vertiefung sei auf den folgenden Text verwiesen: Zwicker, E., Bereichszielplanung und Kontrolle von primären- und sekundären Verantwortungsbereichen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, www.Inzpla.de/IN09-2000d.pdf.

Zahlenwerte der Basiszielwerte BZ_1 bis BZ_n erreichen kann, die nicht mehr mit den Werten von BZ_1^P bis BZ_n^P übereinstimmen müssen.

Man könnte nunmehr meinen, dass im „Ist-Soll-Vergleich“ einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung die Abweichung zwischen dem Istwert des Bereichsziels BRZ^I und dem Planwert des Bereichsziels BRZ^P , d. h. $BRZ^I - BRZ^P$, als Maß zur Einhaltung der Erfüllungsverantwortung zu verwenden ist.

Ein solches Vorgehen ist aber nicht möglich, weil die Abweichung zwischen dem Ist- und dem Planwert eines Bereichsziels auch von der Abweichung bestimmter erklärender Variablen der Definitionsgleichung abhängt, für welche ein Bereich nicht im Rahmen seiner Erfüllungsverantwortung verantwortlich gemacht werden kann.

Betrachten wir hierzu die Definitionsgleichung zur Ermittlung des Ist-Bereichsziels

$$BRZ^I = f(BZ_1^I, \dots, BZ_n^I, SB_1^I, \dots, SB_v^I, E_1^I, \dots, E_z^I). \quad (3)$$

Sie ist strukturell mit der Definitionsgleichung des Planwertes (2) identisch, enthält aber nicht die Planwerte der Definitionskomponenten, d. h. BZ^P , SB^P und E^P , sondern deren Istwerte, d. h. BZ^I , SB^I und E^I .

Es ist einleuchtend, dass ein Bereich nur für Abweichungen verantwortlich gemacht werden kann, die durch die Abweichungen der Ist- und Planwerte seiner Basisziele verursacht worden sind. Würde man daher die Differenz zwischen BRZ^I und BRZ^P als Abweichungsmaß der Erfüllungsverantwortung wählen, dann könnte der Bereich mit Recht einwenden, dass er für die Ist-Plan-Abweichungen der Eingangsgrößen $E_i^I - E_i^P$ nicht verantwortlich gemacht werden kann. Solche Eingangsgrößen sind z. B. Bestellmengen anderer Bereiche bei dem Referenzbereich oder Verrechnungspreise, die andere Bereiche dem Referenzbereich für eine Leistung „in Rechnung“ stellen. Der gleiche Einwand gilt aber auch für die Abweichungen der sonstigen Basisgrößen, d. h. der Ist-Plan-Abweichung $SB_i^I - SB_i^P$. Zu den sonstigen Basisgrößen kann z. B. eine Ausschussquote zählen, deren Ist-Plan-Abweichung nicht von der Fertigung beeinflusst werden kann oder ein Wechselkurs.

Um einen akzeptablen Ist-Soll-Vergleich durchzuführen, müssen der Sollwert und der zum Vergleich verwendete Vergleichs-Istwert des Bereichsziels so definiert werden, dass in ihren Definitionsgleichungen die Werte der Eingangsgrößen und sonstigen Basisgrößen gleich sind. Zum Ist-Soll-Vergleich sind daher Soll- und Istgrößen zu verwenden, die zwar dieselben strukturellen Definitionsgleichungen wie die Definitionsgleichungen des Ist- und Plan-Bereichsziels (2) und (3) besitzen, deren sonstige Basisgrößen (SB) und Eingangsgrößen (E) aber gleich sein müssen.

Es fragt sich, welche gleichen Werte für die Eingangsgrößen und sonstigen Basisgrößen in den Definitionsgleichungen des Soll-Bereichsziels und seiner Vergleichs-Istgröße gewählt werden sollen. Es kommen nur Ist- oder Planwerte infrage.

Damit die Vergleichs-Istgröße eines Bereichsziels möglichst der tatsächlichen Istgröße (3) entspricht, sollte immer der Istwert gewählt, wenn nicht der Planwert einer sonstigen Basisgröße (SB) oder Eingangsgröße (E) der Definitionsgleichung eines Bereichsziels eine Geschäftsgrundlage für die vereinbarten Planwerte der Basiszielverpflichtungen des infrage stehenden Bereiches bildet. Die Planwerte der Beschaffungspreise bilden solche Geschäftsgrundlagegrößen im Hinblick auf die vereinbarten Planwerte der Verbrauchsmengen und

Verbrauchsmengensätze. Für sie ist daher in der Definitionsgleichung des Soll- und Vergleichs-Istwertes der gleiche Planwert zu wählen.

Diese Spezifikationsvorschrift für die Definitionskomponenten eines Soll- und Vergleichs-Ist-Bereichsziels kann dazu führen, dass die tatsächlichen Istwerte des Bereichsziels (3) nicht mit den „Istwerten“, d. h. den Vergleichs-Istwerten, übereinstimmen, die zum Ist-Soll-Vergleich verwendet werden. Auch müssen die Plan- und Sollwerte eines Bereichsziels nicht miteinander übereinstimmen. Dies kann anhand der Erklärungsgleichungen der drei Kostenarten (4) bis (6) demonstriert werden.

Es seien die Bereichskosten einer Kostenstelle betrachtet, welche sich aus drei Kostenarten (KOA1 bis KOA3) zusammensetzt.

Die Kostenarten werden durch die drei Gleichungen

$$\text{KOA1} = \text{VMS}_1 \cdot \text{PR}_1 \cdot \text{BS} \quad (4)$$

$$\text{KOA2} = \text{PKS}_2 \cdot \text{BS} \quad (5)$$

$$\text{KOA3} = \text{VM}_3 \cdot \text{PR}_3 \quad (6)$$

beschrieben. Es gilt:

VMS_1	-	Verbrauchsmengensatz,
PR_1	-	Beschaffungspreis,
BS	-	Beschäftigung,
PKS_2	-	Proportionalkostensatz,
VM_3	-	Verbrauchsmenge,
PR_3	-	Beschaffungspreis.

Abb. 1 zeigt die Definitionsgleichungen der Ist- und Plan-Bereichskosten (BK^{P} und BK^{I}) sowie der Soll- und der Vergleichs-Istkosten (BK^{S} und BK^{VI}), welche zum Ist-Soll-Vergleich herangezogen werden.

Es zeigt sich, dass der Planwert der Bereichskosten (BK^{P}) nicht mit seinem Sollwert (BK^{S}) übereinstimmt. Denn zur Ermittlung des Sollwertes wird die Ist-Beschäftigung (BS^{I}) verwendet, während der Planwert der Bereichskosten unter Verwendung der Plan-Beschäftigung (BS^{P}) ermittelt wird.

Aber auch der (tatsächliche) Istwert (BK^{I}) der Bereichskosten stimmt nicht mit dem Vergleichs-Istwert (BK^{VI}) überein, der zum Ist-Soll-Vergleich verwendet wird. Denn in der Definitionsgleichung zur Ermittlung des Vergleichs-Istwertes wird statt des Istwertes der beiden Beschaffungspreise, d. h. PR_1^{I} , PR_3^{I} , deren Planwert, d. h. PR_1^{P} , PR_3^{P} , verwendet.

Der Vergleichs-Istwert der Bereichskosten (BK^{VI}) entspricht daher einer „konditionalen Istgröße“, und zwar der Istgröße, welche eingetreten wäre, wenn die Planwerte der Planpreise (PR_1 und PR_3) Istwerte gewesen wären.

In Abb. 2 ist das Prinzip, nach welchem die Soll- und Ist-Bereichsziele ermittelt werden, in allgemeiner Form beschrieben. Alle Basisgrößen, die keine Basisziele sind, d. h. die sonstigen Basisgrößen und die Eingangsgrößen, welche von dem Kosten-Leistungsmodell geliefert werden, erhalten bei der Berechnung der Soll- und Ist-Bereichsziele (in ihren Soll- und Ist-Definitionsgleichungen) die gleichen Werte zugewiesen. Auf diese Weise ist gewährleistet, dass die Ist-Soll-Abweichung nur durch die Abweichung zwischen den Ist- und Plan-

Basiszielen verursacht ist. Der fiktive Istwert eines Bereichsziels, der mit seinem Sollwert verglichen wird, soll entsprechend der getroffenen Sprachregelung als Vergleichs-Istwert bezeichnet werden, weil er nur in Ausnahmefällen dem tatsächlichen Istwert entspricht.

$$BK = \overbrace{VMS_1 * PR_1 * BS}^{KOA1} + \overbrace{PKS_2 * BS}^{KOA2} + \overbrace{VM_3 * PR_3}^{KOA3}$$

	BK ^P	VMS ₁ ^P	PR ₁ ^P	BS ^P	PKS ₂ ^P	BS ^P	VM ₃ ^P	PR ₃ ^P
Plan	BK ^P	VMS ₁ ^P	PR ₁ ^P	BS ^P	PKS ₂ ^P	BS ^P	VM ₃ ^P	PR ₃ ^P
Ist	BK ^I	VMS ₁ ^I	PR ₁ ^I	BS ^I	PKS ₂ ^I	BS ^I	VM ₃ ^I	PR ₃ ^I
Soll	BK ^S	VMS ₁ ^P	PR ₁ ^P	BS ^I	PKS ₂ ^P	BS ^I	VM ₃ ^P	PR ₃ ^P
Vergl. Ist	BK ^{VI}	VMS ₁ ^I	PR ₁ ^P	BS ^I	PKS ₂ ^I	BS ^I	VM ₃ ^I	PR ₃ ^P

Abb. 1: Beispiel zur Ermittlung der Soll- und Vergleichs-Istkosten einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung

Damit sind die Überlegungen beschrieben, die dazu führen im Rahmen einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung (oder Einkontrollgrößen-Planung) die Sollwerte und Vergleichs-Istwerte zu bestimmen. Die hier praktizierte Ausschaltung des Einflusses der Größen, für welche ein Bereich nicht verantwortlich ist, auf die Ist-Soll-Abweichung einer Erfüllungsverantwortung kann als eine Konkretisierung des aus der Organisationstheorie stammenden Prinzips der Controllability angesehen werden. Dieses Prinzip fordert, dass eine Person nur für die von ihr beeinflussbaren Größen verantwortlich zu machen ist und das sind für einen Bereichsleiter seine Basisziele.

Die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels, die als Folge einer Bereichsziel-Verpflichtungsplanung und -kontrolle ermittelt wurde, soll nunmehr im Rahmen der Ist-Soll-Entgeltregelung als Abweichungs-Beitrag eines Bereiches verwendet werden. Dieser Abweichungs-Beitrag d. h. als die Maßgröße, anhand derer man im Falle einer positiven oder negativen Abweichung dem Bereichsleiter einen Zuschlag gewährt oder einen Abschlag (ZOA) auf eine ihm zu gewährende Zielerreichungsprämie vornimmt.

Wenn die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels null ist, dann hat der Bereichsleiter punktgenau die Sollwerte seiner Zielverpflichtungen eingehalten. Es sei angenommen, dass er neben seinem festen Entgelt (FE) bei einer punktgenauen Erfüllung (oder auch Übererfüllung) einen weiteren Betrag als Zielerreichungsprämie (ZP) erhält.

Die Ist-Soll-Entgeltregelung verlangt, dass diese Zielerreichungsprämie (ZP) durch Zu- oder Abschläge (ZOA) erhöht oder vermindert werden soll, die davon abhängen, ob der Vergleichs-Istwert des Bereiches (BRZ^{VI}) größer oder kleiner ausfällt als sein Sollwert (BRZ^S).

Die gesamte Prämie (GP) setzt sich daher zusammen aus

$$GP = ZP \pm ZOA. \quad (7)$$

Es sei im Folgenden angenommen, dass der Zu- oder Abschlag (ZOA) als proportionaler Anteil (PA) der Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert des Bereichsziels (BRZ^{VI} - BRZ^S) festgelegt wird, dann wird dies durch

$$\text{ZOA} = \text{PA} \cdot (\text{BRZ}^{\text{VI}} - \text{BRZ}^{\text{S}}) \quad (8)$$

beschrieben. Das gesamte Entgelt des Bereichsleiters (GE) ergibt sich mit:

$$\text{GE} = \text{FE} + \text{ZP} \pm \text{ZOA} \quad (9)$$

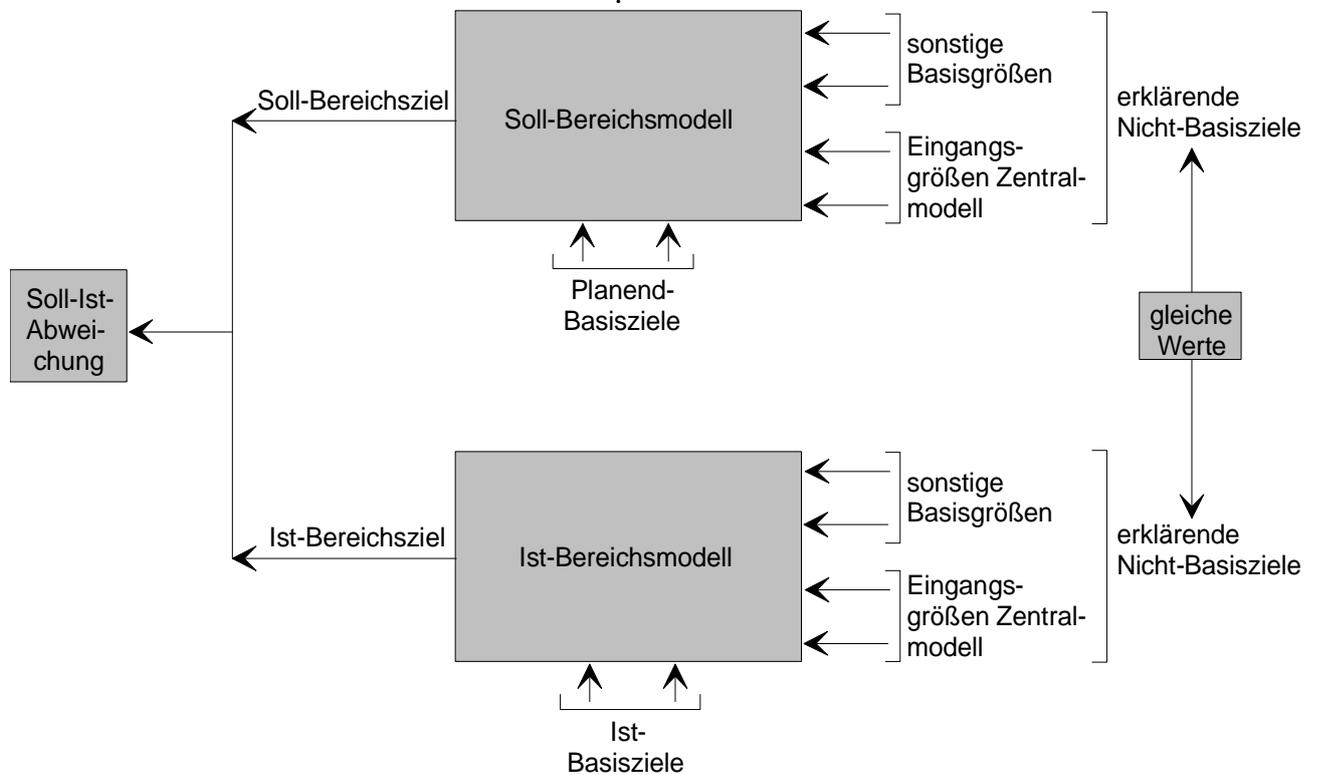


Abb. 2 Ist-Soll-Abweichung von Bereichszielen

Die Bestimmung der Zielerreichungsprämie (ZP) in (9), die im Falle der punktgenauen Erfüllung oder einer Übererfüllung des Soll-Bereichsziels ausgezahlt wird, ist allerdings problematisch.

Denn mit der Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert des Bereichsziels eines Bereiches verfügt man zwar über ein Maß, welches anzeigt, für welchen Teilbetrag der Abweichung der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses ein Bereich verantwortlich ist. Aber der Verfasser sieht keine Möglichkeit, anhand der Analyse der zur Verfügung stehenden Plan- und Ist-Kosten-Leistungsmodelle zu ermitteln, welcher Bereich für die Entstehung eines bestimmten Teilbetrages des Plan-Betriebsergebnisses ursächlich verantwortlich gemacht werden kann. Man kann also nicht das Plan-Betriebsergebnis so in Teilbeträge ($\Delta\text{BER}^{\text{P}}$) aufteilen, die jedem der n Verantwortungsbereiche eines Unternehmens ursächlich zugeordnet werden und sich dadurch auszeichnen, dass ihre Summe den Planwert des Betriebsergebnisses (BER^{P}) ergibt, d. h.

$$\Delta\text{BER}_1^{\text{P}} + \dots + \Delta\text{BER}_n^{\text{P}} = \text{BER}^{\text{P}} \quad (10)$$

Nach Meinung des Verfassers ist eine solche ursächliche Zuordnung der Teilbeträge des Plan-Betriebsergebnisses zu den Verantwortungsbereichen sogar unmöglich.⁴

Die Begründung hierfür ist folgende: Man könnte für jede Kostenstelle (oder jeden primären Verantwortungsbereich eines Unternehmens) ein solches ursächlich zurechenbares Teil-Betriebsergebnis ΔBER ermitteln, wenn diese Kostenstelle gegenüber den anderen Stellen eine quantitativ messbare Leistung erbringt, die einen eindeutig feststellbaren Marktpreis besitzt. Jede Kostenstelle könnte dann als Profit-Center angesehen werden und die Summe ihrer „Plan-Profite“ wäre das Plan-Betriebsergebnis. Diese Plan-Profite und nach dem Ende des Planungszeitraumes die Ist-Profite der Bereiche können als Maßstab für die dem Leiter auszahlende Zielerreichungsprämie (ZP) dienen.

Die Benennung nur einer Kostenstelle, deren Leistung nicht messbar ist, führt zur Unmöglichkeit, ein solches Vorgehen zu realisieren. Eine solche Kostenstelle (oder Verantwortungsbereich) ist die Unternehmensleitung. Ihre Leistung ist nicht zu quantifizieren, sodass sich die Frage nach einem Marktpreis erst gar nicht stellt. Aber auch zur Bewertung der „Gesamtleistung der Unternehmensleitung“ einen Marktpreis zu finden, ist nicht möglich, da es für eine solche „Gesamtleistung“ keinen Markt gibt.

Angesichts der (behaupteten) Unmöglichkeit den Planwert des Betriebsergebnisses (BER^P) in diese Δ -Beträge aufzuteilen, wäre es vielleicht sinnvoll, auf die Gewährung einer solchen Zielerreichungsprämie (ZP) zu verzichten und nur von dem festen Entgelt (Gehalt) des Leiters eines Verantwortungsbereiches (FE) auszugehen.

Würde eine solche Zielerreichungsprämie (ZP) nach einem Kriterium festgelegt werden, welches nicht in einem ursächlichen Zusammenhang zu dem Planbetriebsergebnis steht, dann besteht die Gefahr, dass ein Bereichsleiter ihre Höhe im Vergleich zu seinen Kollegen als „völlig ungerecht“ empfindet und damit Neid und Unzufriedenheit die Folge ist.

Man könnte nunmehr folgende Regelung einführen: Zeigt sich bei der Betrachtung der Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels, dass der für dieses Ziel verantwortliche Bereichsleiter mit dieser Abweichung zur Verbesserung des Betriebsergebnisses beigetragen hat, dann erhält er gemäß (8) einen anteiligen Zuschlag (ZOA). Dies ist bei einer Kostenstelle der Fall, wenn ihre Vergleichs-Ist-Bereichskosten niedriger ausfallen als ihre Soll-Bereichskosten. Bei einer Absatzstelle muss dagegen der Ist-Bereichsgewinn größer sein als der Soll-Bereichsgewinn. Wenn die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Ist- und dem Sollwert eines Bereichsziels dagegen ungünstig ist, d. h. eine Untererfüllung vorliegt, dann erhält der Bereichsleiter keine Prämie ausgezahlt, ihm wird aber auch nichts abgezogen. Damit werden allerdings die „Guten belohnt“, und die „Schlechten nicht bestraft“.

Es wurde darauf hingewiesen, dass die die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Ist- und dem Sollwert eines Bereichsziels die durch die Ist-Plan-Abweichungen der Basisziele eines Bereiches bewirkte Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses beschreibt. Diese Behauptung ist aber abzumildern. Denn die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels eines Bereichsziels beschreibt nur annäherungsweise die Auswirkung einer Nicht-Einhaltung der Basiszielverpflichtungen dieses Bereiches auf die Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses. Als Folge davon führt die Addition der Abwei-

⁴ Unmöglichkeitsbehauptungen sollte man sich immer gut überlegen, bevor man sie aufstellt. Aber der Verfasser bleibt bei seiner Behauptung, die allerdings widerlegbar ist.

chung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert der Bereichsgewinne sämtlicher Bereiche mit Bereichsgewinnen und der Abzug der summierten Abweichung zwischen den Vergleichs-Istwerten und den Sollwerten der Kostenwerte aller Bereiche mit Bereichskosten von diesem Betrag nicht zur Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses. Dennoch gibt es Argumente, dieses Verfahren einer Entgeltregelung zu verwenden. Diese Argumente werden vorgetragen, nachdem das Verfahren der VB-Min-Entgeltregelung erörtert wurde. Auf dieser Grundlage können dann beide Verfahren miteinander verglichen werden.

2.2 Das Verfahren der VB-Min-Entgeltregelung

Die VB-Min-Entgeltregelung, der wir uns nunmehr zuwenden, beruht auf der Vornahme einer VB-Min-Abweichungsanalyse. Wie an anderer Stelle beschrieben, wird die Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses mithilfe der VB-Min-Abweichungsanalyse auf Teilabweichungen zurückgeführt, für welche die Bereiche voll- oder mitverantwortlich gemacht werden können.⁵ Dabei wird im Hinblick auf die ermittelten Teilbeträge der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses, die man einem Bereich vollverantwortlich zuordnen kann, zwischen drei Arten einer Vollverantwortung unterschieden:

1. Der Erfüllungsverantwortung: Sie bezieht sich auf einen Teilbetrag der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses, der durch die nicht punktgenaue Einhaltung der Basiszielverpflichtungen verursacht wurde.
2. Die Schätzverantwortung: Sie bezieht sich auf einen Teilbetrag der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses, der durch die nicht punktgenaue Einhaltung des Prognosewertes einer unbeeinflussbaren Basisgröße verursacht wurde.
3. Die Realisierungsverantwortung: Sie bezieht sich auf einen Teilbetrag der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses, der dadurch verursacht wurde, dass der tatsächlich realisierte (Ist-)Wert eines Entscheidungsparameters sich von seinem Planwert unterscheidet.

Im Rahmen der Anwendung der Ist-Soll-Entgeltregelung diene (in Gleichung (8)) die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels ($BRZ^{VI} - BRZ^S$) als Maßstab für die Ermittlung der Zu- oder Abschläge (ZOA).

Im Falle der VB-Min-Entgeltregelung dient der Teilbetrag der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses (ΔBER^B) als Maßstab, der sich aufgrund einer VB-Min-Abweichungsanalyse in der Kategorie „Erfüllungsverantwortung und vollverantwortlich“ dem infrage stehenden Bereich zuordnen lässt. Die Definitionsgleichung (8) zur Bestimmung des Zu- oder Abschlags (ZOA) ist daher bei Anwendung der VB-Min-Entgeltregelung durch

$$ZOA = PA \cdot \Delta BER^B \quad (11)$$

zu ersetzen. ΔBER^B soll als Bereichs-Abweichungsbeitrag des Betriebsergebnisses bezeichnet werden. Ein solcher Bereichs-Abweichungsbeitrag ist durch die Anwendung einer VB-Min-Abweichungsanalyse für jeden Verantwortungsbereich zu ermitteln. Das Verfahren einer VB-

⁵ Zum Verfahren VB-Min-Abweichungsanalyse siehe den einführenden Text: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle - Verfahren und Geschichte, a. a. O., S. 54f., www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf. Zur Vertiefung sei auf den folgende Text verwiesen: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf.

Min-Abweichungsanalyse kann hier nicht beschrieben werden.⁶ Es soll aber das Ergebnis einer solchen VB-Min-Abweichungsanalyse angeführt werden und daran anknüpfend gezeigt werden, wie man zu den Bereichs-Abweichungsbeiträgen des Betriebsergebnisses (ΔBER^B) der Bereiche gelangt.

Abb. 3 zeigt die Ergebnisse einer solchen VB-Min-Abweichungsanalyse.⁷ Im Kreuzungspunkt der Spalte „Betrag in €“ mit der Zeile „Summe Abweichungsbeiträge“ ist die Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses im Betrag von 251.519,37 € angeführt.

Die Summe der vollverantwortlich zuzuordnenden Ist-Plan-Abweichungs-Teilbeträge beträgt 235.469,40 €. Dieser Betrag bezieht sich auf die voll verantwortlichen Abweichungen im Hinblick auf die Erfüllungs- und Schätzverantwortung der Bereiche.⁸ Die Summe der vollverantwortlichen Schätzverantwortungen aller Bereiche betrug 44.181,12 €.

Die Summe aller Bereichs-Abweichungsbeiträge (also die Vollverantwortungen in der Kategorie Erfüllungsverantwortung) betrug 191.288,28 €. Sie ergab sich aus der Summe der Bereichs-Abweichungsbeiträge des Betriebsergebnisses (ΔBER^B) von 46 Verantwortungsbereichen. Diese Abweichungsbeiträge der einzelnen Bereiche waren positiv und auch negativ. Insgesamt haben die Bereiche aber vollverantwortlich dazu beigetragen, das Plan-Betriebsergebnis um eben diese 191.288,28 € zu erhöhen.

Ist der Abweichungsbeitrag des Betriebsergebnisses (ΔBER^B) eines Verantwortungsbereiches positiv, so hat der Bereich im Vergleich zu dem Plan-Betriebsergebnis vollverantwortlich zu einer Erhöhung des Planwertes des Betriebsergebnisses (BER^P) um den Betrag ΔBER^B beigetragen. Ist der Abweichungsbeitrag des Betriebsergebnisses ΔBER^B dieses Bereiches dagegen negativ, so hat der Bereich im Vergleich zu dem Plan-Betriebsergebnis (BER^P) vollverantwortlich zu einer Verminderung des ursprünglichen Planwertes des Betriebsergebnisses um den Betrag ΔBER^B beigetragen.

Die Bereichs-Abweichungsbeiträge des Betriebsergebnisses (ΔBER^B), die den einzelnen Bereichen vollverantwortlich wegen der Nichteinhaltung ihrer Soll-Bereichsziele zugerechnet werden, können als Maßstab für die Bemessung eines Zuschlags (Bonus) oder Abschlags (Malus) auf die Zielerreichungsprämie (ZP) des Bereichsleiters verwendet werden.

Die restlichen Ist-Plan-Abweichungen des Betriebsergebnisses im Betrag von 60.231,09 €, die den Bereichen wegen der Nichteinhaltung ihrer Basisziele nicht vollverantwortlich zugeordnet werden können, werden bei der Zuteilung der Prämie nicht berücksichtigt. Sie setzen sich zusammen aus den vollverantwortlichen Schätzverantwortungen von 44.181,12 € und den Mitverantwortungen im Betrag von 16.049,97 €, für welche nicht nur ein Bereich in einer Verantwortungsart verantwortlich gemacht werden kann.

Man muss sich damit abfinden, dass man nicht für die gesamte Abweichung des Ist-Plan-Betriebsergebnisses jemanden voll verantwortlich machen kann, weil er sein Erfüllungsversprechen nicht eingehalten hat.

⁶ Ein kurze Kennzeichnung erfolgt in: Zwicker, E: Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle - Verfahren und Geschichte, Berlin 2017, S. 68f., www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf. Eine ausführliche Beschreibung erfolgt in: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse a. a. O., S. 78f, www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf.

⁷ Siehe: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse a. a. O., S. 132, www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf.

⁸ Im Hinblick auf die Realisierungsverantwortung wurde angenommen, dass die Istwerte der Entscheidungsparameter mit ihren Planwerten übereinstimmen.

Die Abweichungen zwischen dem Vergleichs-Ist- und dem Sollwert der Bereichsziele, die als Maßstab einer Entgeltregelung im Rahmen der Ist-Soll-Entgeltregelung verwendet werden, zeichnen sich wie beschrieben dadurch aus, dass ihre Summe nicht mit der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses übereinstimmt. Das gilt aber auch für die Summe Bereichs-Abweichungsbeiträge des Betriebsergebnisses ΔBER^B einer VB-Min-Abweichungsanalyse. In der Gleichung, welcher die Bereichs-Abweichungsbeiträge des Betriebsergebnisses ΔBER^B sämtlicher n Verantwortungsbereiche als additive Komponenten der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses beschreibt, d. h.

$$\text{BER}^I - \text{BER}^P = \Delta\text{BER}^B_1 + \dots + \Delta\text{BER}^B_n + \text{SSAB} \quad (12)$$

ist der Restbetrag, d. h. die „Summe der sonstigen Abweichungsbeiträge“ (SSAB) fast immer ungleich null. In dem angeführten Beispiel ist dieser Betrag wie erwähnt 60.231,09 € und beträgt somit ca. 24 Prozent der Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses.

	Anzahl	Betrag in €	
Summe Abweichungskomponenten	52.654	251.519,37	
Art der Abweichungsbeiträge			
Vollverantwortung Typ 1 (1. Grades)	211	27.922,39	93,6% (235.469,40 €)
Vollverantwortung Typ 2 (1. Grades)	257.201	207.546,90	
Vollverantwortung Typ 2 (2. Grades)	354	0,11	
Mitverantwortung (2. Grades)	532.432	15.692,55	6,4% (16.049,97 €)
Mitverantwortung (3. Grades)	599.349	353,97	
Mitverantwortung (4. Grades)	392.114	3,44	
Mitverantwortung (5. Grades)	148.031	0,01	
Mitverantwortung (6. Grades)	29.912	0,00	
Mitverantwortung (7. Grades)	2.720	0,00	
Mitverantwortung (8. Grades)	88	0,00	
Summe Abweichungsbeiträge	1.962.412	251.519,37	

Abb. 3: *Resultate der explorativen VBMin-Abweichungsanalyse auf der Basis eines Plan- und Ist-Modells einer Kosten-Leistungsrechnung*

Auch bei diesem Verfahren stellt sich wie bereits bei der Ist-Soll-Entgeltregelung die Frage, ob man für den Fall, dass der Abweichungsbeitrag ΔBER^B eines Bereiches null oder größer null ist, dem Bereichsleiter eine Zielerreichungsprämie (ZP) auszahlen soll. Wenn eine Bereichszielplanung praktiziert wird, dann ist, wie man zeigen kann, der Abweichungsbeitrag eines Bereiches ΔBER^B genau nur dann null, wenn auch die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels null ist.

Aber auch hier gilt weiter die Behauptung, die schon bei der Erörterung der Ist-Soll-Entgeltregelung vorgetragen wurde: Es ist nicht zu erkennen, nach welchen Kriterien eine solche Zielerreichungsprämie (ZP) festgelegt werden sollte, wenn als Maßgröße der Festlegung der Beitrag zu dem Plan-Betriebsergebnis dienen soll, den der Bereichsleiter durch die Übereinstimmung des Soll- mit dem Vergleichs-Ist-Wert seines Bereichsziels oder auch eine Abweichung zwischen beiden Größen verursacht hat. Man sollte daher vielleicht wie schon im Falle der Ist-Soll-Entgeltregelung nur einen Zuschlag (Bonus) auf das Festgehalt (FE) auszahlen und auf einen Abschlag (Malus) verzichten. Allein eine solche Rechnung hat auch schon einen motivierenden Einfluss auf zukünftige Anstrengungen.

2.3 Vergleich zwischen der VB-Min-Entgeltregelung und der Ist-Soll-Entgeltregelung

Die Vorzieswürdigkeit eines der beiden Verfahren soll im Hinblick auf zwei Kriterien beurteilt werden. Das erste Kriterium kann durch die Frage gekennzeichnet werden: Welche der beiden Maßgrößen für die Bemessung des Zu- oder Abschlags (ZOA) in (8) und (11), d. h. die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert des Bereichsziels ($BER^{VI} - BER^S$) oder der Bereichs-Abweichungsbeitrag (ΔBER^B), ist die geeignete Maßgröße, um den Einfluss zu beschreiben, den die Ist-Plan-Abweichung der Basisziele eines Bereiches auf das Betriebsergebnis ausgeübt hat. Nur diese Maßgröße kann dem Bereichsleiter vollverantwortlich zugerechnet werden. Er soll kurz als das Kriterium der Zurechenbarkeit bezeichnet werden. Das zweite Kriterium ist das Kriterium der Praktikabilität.

Im Hinblick auf die Frage, welche der beiden Maßgrößen im Hinblick auf die Zurechenbarkeit, das bessere Kriterium ist, gibt es keinen Zweifel, das ist Abweichungsbeitrag eines Bereiches ΔBER^B . Würde dieses Kriterium allein gelten, wäre die VB-Min-Entgeltregelung vorzuziehen. Im Hinblick auf das Kriterium der Praktikabilität dominiert aber die Ist-Soll-Entgeltregelung. Sie ist so dominierend, dass man sich immer für die Anwendung der Ist-Soll-Entgeltregelung entscheiden sollte.

Die VB-Min-Entgeltregelung ist deswegen nicht akzeptabel, weil es kaum, möglich sein wird, dem Leiter eines Verantwortungsbereichs die Ermittlung des Bereichs-Abweichungsbeitrags ΔBER^B gemäß der VB-Min-Abweichungsanalyse zu erklären. Es ist einfach ein zu kompliziertes mathematisches Verfahren. Die Bereichsleiter werden es nicht verstehen und werden es auch nicht verstehen wollen.⁹ In einem solchen Fall müsste man am Ende des Planungszeitraumes einem Bereichsleiter beispielsweise mitteilen: „Eine VB-Min-Abweichungsanalyse des Betriebsergebnisses (die Sie nicht verstehen) hat ergeben, dass Sie für eine günstige Abweichung des Betriebsergebnisses von 100.000 € voll verantwortlich sind und dafür bekommen Sie eine Prämie von zehn Prozent, d. h. 5.000 €.“ Selbst, wenn ein Bereichsleiter eine Prämie erhalten sollte, dürfte das ganze Vorgehen für ihn recht unbefriedigend sein, wenn er nicht nachvollziehen kann, wie die Prämie zustande gekommen ist.

Wird dagegen eine Ist-Soll-Entgeltregelung praktiziert, dann kann sich der Bereichsleiter schon während des Planungszeitraumes durch eine rollierende Hochrechnung des Sollwertes und des Vergleichs-Istwertes laufend darüber informieren, ob er eine Prämie erhalten wird und wie hoch sie ausfallen wird.¹⁰ Eine auftretende ungünstige Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels zeigt dem Bereichsleiter schon während des Planungszeitraumes, dass zusätzliche Aktivitäten erforderlich sind, um sein Soll-Bereichsziel doch noch zu erreichen oder sogar (im günstigen Sinne) zu übertreffen.

Die Ist-Soll-Entgeltregelung und die VB-Min-Entgeltregelung sind beide Verfahren, die einen Zu- oder einen Abschlag auf die Zielerreichungsprämie (ZP) in Abhängigkeit von einer Maß-

⁹ Dieses Problem, komplizierte Zusammenhänge der Praxis zu vermitteln, wird gerade anhand der VB-Min-Abweichungsanalyse behandelt in dem Abschnitt „Grenzen der Einfachheit einer Prozedur am Beispiel der VB-Min-Abweichungsanalyse.“ In: Zwicker, E: Zur Entwicklung des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -Kontrolle, a. a. O. S. 131f. www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf. Eine systematische Betrachtung erfolgt in: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse..., a. a. O., Kapitel 5.2 „Unterscheidung von Kontrolle und explorativer Abweichungsanalyse anhand der klassischen Kosten-Leistungsanalyse“, S. 232-239, www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf.

¹⁰ Für die Istwerte, die zur Bestimmung des (Vergleichs-)Istwertes benötigt werden, werden die Werte eines rollierenden „up-to-the year-forecast“ mitsamt den Istwerten der bereits vergangenen Monate des Planjahres verwendet.

größe der Erhöhung oder Verminderung des Betriebsergebnisses ermitteln, welche ein Bereich durch die Realisierung seiner Basisziele oder seiner Bereichsziele verursacht hat. Da beide Verfahren denselben Anspruch erheben, eine Maßgröße für diese Erhöhung (und auch Verminderung) des Betriebsergebnisses zu liefern, wirkt dies etwas befremdend. Denn es liegt der Einwand nahe, dass es ja (wenn überhaupt) wohl nur eine solche Maßgröße geben kann. Die beiden Verfahren beruhen aber auf zwei verschiedenen Maßgrößen, d. h. $BRZ^{VI} - BRZ^S$ und ΔBER^B .

Dieser Einwand ist völlig berechtigt und es wurde bereits darauf hingewiesen, dass allein der Abweichungsbeitrag eines Bereiches ΔBER^B die Größe darstellt, die von den Bereichen vollverantwortlich verursacht wird, weil sie ihre Basiszielverpflichtungen (oder ihr Soll-Bereichsziel) nicht punktgenau eingehalten haben.

Da die Ermittlung der Bereichs-Abweichungsbeiträge (ΔBER^B) aber so kompliziert ist und sie auch nicht als Ansteuerungsgröße der Bereichsleiter verwendet werden können, werden die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert der Bereichszielplanung und -kontrolle ($BRZ^{VI} - BRZ^S$) als „approximative Verursachungsgrößen“ dieser Vollverantwortungen verwendet.

Damit liegt aber schon die Folgefrage nahe: Lässt sich diese „Approximativität“ nicht noch etwas eingehender kennzeichnen? In dem Text „Zur Entwicklung des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -Kontrolle...“, wird versucht, den Zusammenhang zwischen diesen beiden Größen in anschaulicher Weise zu erläutern.¹¹

Es handelt sich um die grundsätzliche Frage, welche Unterschiede zwischen den (normativen) Vorgabe-Größen bestehen, die für eine Kontrolle verwendet werden und den Größen, die das Ergebnis einer explorativen Abweichungsanalyse (hier der VB-Min-Abweichungsanalyse) darstellen und warum eine solche Unterscheidung erforderlich ist.

3. Entgeltregelung in Unternehmen mit Profit-Center

3.1 Entgeltregelung bei Profit-Center ohne Entscheidungsvariable in ihren Kosten-Leistungsmodellen

Bisher wurde untersucht, wie man im Rahmen der Anwendung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine Entgeltregelung für bestimmte Verantwortungsbereiche einführen kann. Dabei wurde aber davon ausgegangen, dass eine reine Zielverpflichtungsplanung vorliegt und keine Profit-Center existieren. Im Rahmen dieser reinen Zielverpflichtungsplanung wurde wiederum nur die Bereichszielplanung als Ausgangspunkt der Betrachtungen gewählt. Denn nur die Anwendung einer Bereichszielplanung erlaubt die beschriebene Ist-Soll-Entgeltregelung, die, wie beschrieben, an die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels anknüpft.

Im Lichte des in Abb. 4 angeführten Gliederungsschemas einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung wurde daher nur der in „Spalte 11- Zeile 1a“ angeführte Fall behandelt. Im Folgenden soll der Fall untersucht werden, dass eine zweistufige Profit-Center-Planung in Form einer reinen Zielverpflichtungsplanung praktiziert wird. Die verwendeten Kosten-Leistungsmodelle der Profit-Center und das Modell der zentralen Planung enthalten in diesem Fall zwar

¹¹ Zwicker, E. Zur Entwicklung des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -Kontrolle, Berlin 2011, S. 60f., www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf. Eine ausführliche Behandlung der Unterschiede erfolgt in: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, S. 230f., www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf.

Basisziele aber keine Entscheidungsvariablen. Dieser Fall ist in Abb. 4 durch die Spalten 4 und 5 sowie die Zeilen 1a und 1b beschrieben.

Wir gehen im Folgenden von der Annahme aus, dass in einem Unternehmen bisher keine Profit-Center-Planung praktiziert wird, sondern eine Bereichszielplanung (Spalte 11 und Zeile 1a in Abb. 4). Da hierbei jeder Bereich also jede Kostenstelle mit oder ohne Absatzmengenverantwortung anhand ihres Bereichsziels beurteilt wird, liegt die Frage nahe: Können nicht alle Kostenstellen als Profit-Center agieren, mit der Folge, dass sich die (neuen) Profit-Center-Leiter (bisher Kostenstellenleiter) dann anhand ihres für das Unternehmen erbrachten Profit-Center-Gewinns (und nicht mehr wie bisher bei reinen Kostenstellen anhand der ihrer Bereichskosten) beurteilt werden?

Eine naheliegende Antwort wäre, darauf hinzuweisen, dass wohl nur solche Kostenstellen (wenn überhaupt) als Profit-Center infrage kommen, die eine messbare Leistung erstellen, die bisher auch schon im Mengengerüst der bisher praktizierten Kosten-Leistungsrechnung ihren Niederschlag gefunden haben. Für „die Marktforschung“ oder „die Pförtnerloge“ lässt sich eine solche „messbare Leistung“ aber wohl kaum finden.¹²

Dieses Argument ist so einleuchtend, dass im Folgenden nur Kostenstellen mit einer messbaren Leistung darauf untersucht werden sollen, ob man sich nicht als Profit-Center organisieren sollte. Sie sollen abkürzend als Output-Kostenstellen bezeichnet werden. Würde es gelingen, diese Stellen „in sinnvoller Weise“ als Profit-Center zu führen, dann könnten die Kostenstellen mit einer nicht messbaren Leistung weiterhin unter Anwendung einer Bereichszielplanung (und auch einer reinen Basiszielplanung) betrieben werden und im Rahmen der Unternehmenshierarchie könnte eine Kostenstellenhierarchie der Nicht-Output-Stellen eingerichtet werden, die der Unternehmensleitung direkt unterstellt wird.

Um die Frage nach der Zweckmäßigkeit einer Profit-Center-Gliederung der verbleibenden Output-Stellen weiter zu verfolgen, soll zwischen zwei Arten von Output-Stellen unterschieden werden, und zwar den Kostenstellen mit und ohne Absatzverantwortung.

Die Kostenstellen mit Absatzverantwortung sind die Absatzstellen. Jede Kostenstelle mit Absatzverantwortung also jede Absatzstelle ist eine Output-Stelle. Der Outputs sind die abgesetzten Mengen der verkauften Produkte. Bei (reinen) Kostenstellen ohne Absatzverantwortung kommt für die folgende Betrachtung nur die Untergruppe der Output-Stellen infrage.

Bevor man sich darüber Gedanken macht, ob und wie diese Stellen sinnvollerweise als Profit-Centerstellen einzuführen sind, ist aber noch einen Einwand gegen dieses Vorgehen zu erörtern. Es liegt der Einwand nahe, dass es keinen Sinn mache, jede Output-Stelle als Profit-Centerstelle einzuführen. Man sollte vielmehr in einem Unternehmen Kostenstellen suchen, die an der Erstellung eines Produktes oder mehrerer Produkte „maßgeblich“, mitwirken und dann prüfen, ob sie zu einem Profit-Center zusammengefasst werden können. Dieses Vorgehen ist eigentlich das sinnvollere. Aber aus Gründen der Vereinfachung soll im Folgenden vorerst von der angekündigten „Einzelprüfung“ ausgegangen werden. Erst danach wird die vorgeschlagene Überprüfung bestimmter Gruppen von Kostenstellen also eine „Gruppenprüfung“ vorgenommen.

¹² Siehe zu den Versuchen, solche „messbaren Leistungen“ von Kostenstellen als Elemente eines Prozesses im Rahmen der Prozesskostenrechnung zu finden: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Balanced Scorecard, www.Inzpla.de/IN29-2003g.pdf.

Wenn eine Absatzstelle (oder Kostenstelle mit Absatzverantwortung) vorliegt, dann besitzt sie im Rahmen einer Bereichszielplanung ein Bereichsziel in Form eines Bereichsgewinns. Dieser Bereichsgewinn kann als Profit-Center-Gewinn einer Profit-Center-Planung verwendet werden. Es sind aber auch andere Definitionen eines „Profit-Center-Gewinns“ möglich. Entscheidend ist nur, dass sämtliche Basisziele der Absatzabteilung, d. h. sämtliche Absatzmengenverpflichtungen aber auch ihre Kostenverpflichtungen als erklärende Variable in die Definition dieses Profit-Center-Gewinns eingehen.

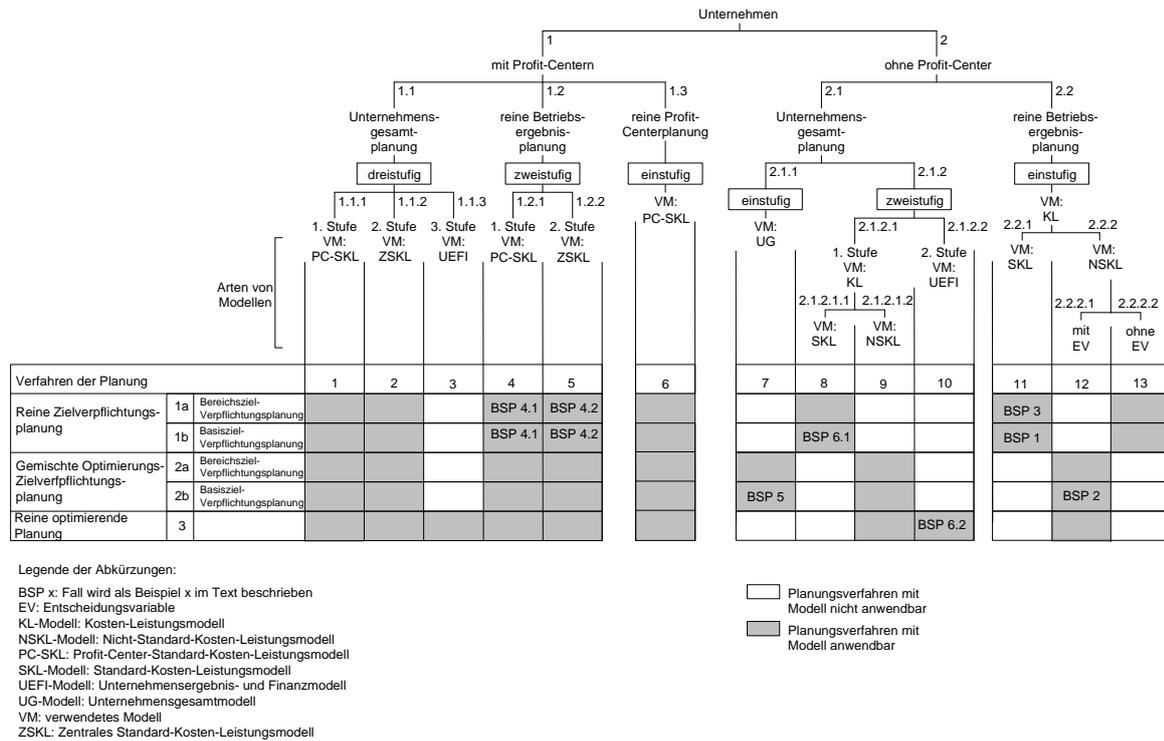


Abb. 4: Modelle und Planungsverfahren einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle¹³

Wenn eine reine Kostenstelle (ohne Absatzmengenverpflichtungen) vorliegt, die auch eine Output-Kostenstelle ist, dann wurden ihre Bereichskosten bisher als ihr Bereichsziel verwendet. Statt der Bereichskosten möchten die Befürworter einer Profit-Center-Gliederung aber nunmehr auch für diese Output-Kostenstellen eine Gewinngröße als Bereichsziel einführen. Um dieses Ziel zu erreichen, gibt es nur einen Weg. Die Outputmengen der Kostenstelle müssen mit einem fiktiven Preis bewertet werden, der zu einem fiktiven Umsatz führt und von diesem sind die „Kosten der Output-Kostenstelle“ abzuziehen. Die Differenz ergibt eine Gewinngröße, die man als Profit-Center-Gewinn bezeichnen kann.

Wie anderer Stelle beschrieben, werden die Lieferbeziehungen zwischen Kostenstellen bereits im Rahmen der Modellierung von Kosten-Leistungsmodellen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung durch eine Bestellmengen-Preis-Beziehung erfasst. Die bisher so genannten „Outputmengen“ entsprechen in dem Modellierungskonzept der Integrierten Zielverpflichtungsplanung den echten Liefermengen, die wiederum den echten Bestellmengen entspre-

¹³ Entnommen aus: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle - ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2008, S. 75, www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf.

chen.¹⁴ Eine Kostenstelle beliefert aber nicht nur andere Kostenstellen mit einer Leistung, sondern sie bezieht auch solche Leistungen von anderen Kostenstellen. Die Outputmenge einer reinen Kostenstelle A ist daher immer die Inputmenge einer Kostenstelle B oder auch mehrerer Kostenstellen. Die Outputmengen einer Kostenstelle A sind daher die echten Bestellmengen einer echten Kostenstelle oder Absatzstelle. Aber auch mehrere echte Kostenstellen oder Absatzstellen können bei der Kostenstelle A Mengen ordern, deren Summe zur Outputmenge dieser Kostenstelle führt.

Es wurde erwähnt, dass mit der Generierung einer Vollkostenversion im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung von dem Konfigurationssystem drei sogenannte Umsatzkostenversionen generiert werden können, die verschiedenen Zwecken dienen, aber alle zu demselben Betriebsergebnis führen.¹⁵ Es handelt sich um die Vollkostenversion, die Grenzkostenversion und die Einzelkostenversion. In jeder dieser Versionen wird dieselbe Bestellmenge (BM) einer die Leistung X bestellenden Kostenstelle A gegenüber einer liefernden Kostenstelle B (der Outputstelle) mit einem anderen „Kostenpreis“, verrechnet. Einmal ist es der Vollkostensatz, einmal der Grenzkostensatz und schließlich der Einzelkostensatz.

Abb. 5 zeigt diese drei Verrechnungen. Die Bestellmengen (wie das gesamte Mengengerüst) sind in allen drei Versionen gleich, nur die anhand der Kostenpreise verrechneten Kosten sind verschieden. Im Rahmen der Planung wird stets unterstellt, dass die bestellten Mengen (Bestellmengen) auch den ausgelieferten Mengen (Liefermengen) entsprechen. Man kann daher in diesem Kontext je nach der gewählten Sichtweise von Bestell- oder Liefermengen sprechen. In ist zusätzlich noch ein weiterer Verrechnungspreis mit dem Namen Profit-Center-Verrechnungspreis angeführt, der mit einem Fragezeichen versehen ist. Es handelt sich um den Verrechnungspreis, den man verwenden sollte, wenn die infrage stehende Output-Kostenstelle nunmehr als Profit-Center fungiert. Abgesehen von der Frage, ob sich bei „Umfunktionierung“ einer bisherigen Output-Kostenstelle in ein Profit-Center auch die bisher praktizierte Prozedur einer Bereichszielplanung ändern muss, eines ist aber auf jeden Fall notwendig; es ist ein solcher Profit-Center-Verrechnungspreis für die echten Bestellmengen (und damit Bestellungen) anderer Kostenstellen festzulegen, die bei der infrage stehenden Output-Kostenstelle eingehen. Denn beide Output-Kostenstellen sollen ja, unserer Annahme entsprechend, nunmehr als Profit-Center fungieren.

Die entscheidende Frage ist nunmehr: Nach welchen Kriterien soll dieser Profit-Center-Verrechnungspreis für eine Liefermenge des Profit-Centers B an A (oder Bestellmenge von A nach B) bestimmt werden? Der Betrag des gewählten Preises beeinflusst den Profit-Center-Gewinn von A und B, anhand dessen die Entgelte der „neuen“ Profit-Center-Leitern von A und B bemessen wird.

Es liegt die Frage nahe, ob man nicht einen der in Abb. 5 angeführten Kostenverrechnungspreise der Umsatzkostenversionen eines Kosten-Leistungsmodells als Profit-Center-Verrechnungspreis verwenden sollte. Die Antwort ist, dass diese Kostenpreise auf keinen Fall als Profit-Center-Verrechnungspreise infrage kommen. Wählt man den Vollkostenpreis als Lieferpreis der Kostenstelle B, so ist der Gewinnbeitrag dieser Lieferung zum Profit-Center-Gewinn von B genau null. Wählt man den Grenzkostensatz, dann führt diese Lieferung zu einem negativen Gewinnbeitrag bei B, der sich aus der Differenz zwischen den Vollkosten und den Grenzkosten der gelieferten Leistung X ergibt. Wählt man die Einzelfixkosten, dann führt

¹⁴ Siehe Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S. 39f., www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf.

¹⁵ Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen ..., a. a. O., S. 98.

diese Lieferung von X zu einem negativen Gewinnbeitrag des Betrages „Vollkosten minus Einzelfixkosten“.

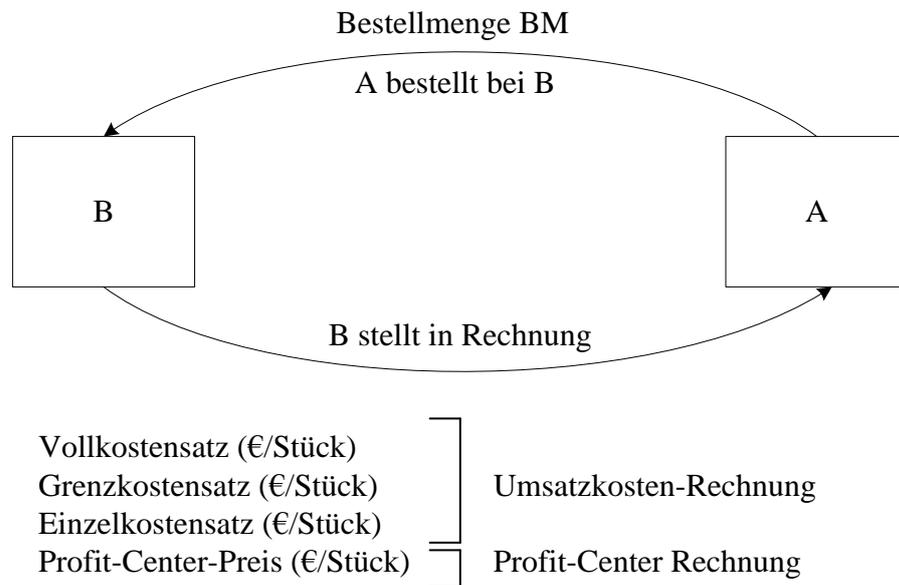


Abb. 5: Verrechnungspreise, die die Kostenstelle A der Kostenstelle B für eine Bestellmenge BM in den einzelnen Versionen eines Kosten-Leistungsmodells „in Rechnung stellt“

Diese Größen als Profit-Center-Verrechnungspreise zu wählen, widerspricht dem Gedanken „marktähnliche Verhältnisse zu schaffen“, vollständig. Der Gedanke eines Unternehmens im Unternehmen wird damit geradezu verhöhnt, wenn man einen Profit-Center-Leiter dazu zwingt, einen Verlust in Kauf zu nehmen, ohne dass er die Möglichkeit hat, dies zu ändern.

Wenn es aber keinen Marktpreis für die gelieferte Leistung gibt und es dem Profit-Center-Leiter nicht erlaubt ist oder auch technisch nicht möglich ist, die zu erbringende Leistung auch von außen zu beziehen, dann muss die Unternehmensleitung einen Profit-Center-Verrechnungspreis durch Beschluss festlegen.

Im Folgenden soll auf die Wirkung eines solchen Beschlusses auf den Gewinn der beiden am Leistungsaustausch beteiligten Profit-Centern A und B aufmerksam gemacht werden. Für die von dem Profit-Center B an das Profit-Center A gelieferte Leistung X sind für A „Beschaffungskosten“ anzusetzen, die sich wie folgt ermitteln:

$$VBKX = BMAB \cdot PVPX \quad (13)$$

mit

VBKX - Verrechnete Beschaffungskosten für die Leistung X bei A

BMAB- Bestellmenge der Leistung X von A bei B

PVPX - Profit-Center-Verrechnungspreis einer Einheit der Leistung X, den B „in Rechnung“ stellt.

Im Hinblick auf das liefernde Profit-Center B entsprechen die verrechneten Kosten (VBKX) den Umsatzeinnahmen aus dem „Verkauf“ von X, d. h. UEX. Der Betrag „BMAB • PVPX“ tritt somit in der Definitionsgleichung des Profit-Center-Gewinns als Umsatzeinnahme auf, während er in der Definitionsgleichung des Profit-Center-Gewinns A als Beschaffungskosten

fungiert. Der Profit-Center-Verrechnungspreis (PVPX) ist dabei ein Entscheidungsparameter, der von der zentralen Planung festgelegt wird. Mit ihm kann ein Gewinn von einem Profit Center zu einem anderen „verschoben“ werden.

Beträgt zum Beispiel die Bestellmenge von A, d.h. BMAB = 1.000 Stück und ist PVPX = 5 €/Stück, so sind die Beschaffungskosten von A und die Umsatzeinnahmen von B 5.000 €. Entscheidet sich nunmehr die zentrale Planung (aus unbekanntem Gründen) den Verrechnungspreis auf 6 €/Stück zu erhöhen, dann erhöht durch eine reine Entscheidung der zentralen Planung B seinen Gewinn um 1.000 €, während der Gewinn von A gerade um diesen Betrag vermindert wird.

Bisher haben wir nur den Fall verfolgt, dass die Beschaffungskosten einer Kostenstelle A, welche von einer Lieferung der Kostenstelle B an A herrühren, von der zentralen Planung durch die Festlegung des A in Rechnung gestellten Profit-Center-Verrechnungspreises von B „manipuliert“ werden können.

Eine echte Kostenstelle, die zur Profit-Centerstelle „umfunktioniert“ werden soll, wird aber im Allgemeinen auch Lieferungen vornehmen, durch die sie Umsatzeinnahmen erzielt.¹⁶ In einem solchen Fall sind die fiktiven Absatzpreise ihrer fiktiven Umsatzeinnahmen und die fiktiven Beschaffungspreise der Lieferungen anderer Kostenstellen durch die zentrale Planung manipulierbar. Diese Manipulierbarkeit der Beschaffungskosten und der Umsatzeinnahmen dürfte die Motivation eines Kostenstellenleiters, sich „als Unternehmer“ zu fühlen, auf den Nullpunkt bringen.

Es gibt nach Meinung des Verfassers keine vernünftige Begründung, warum unter den geschilderten Umständen von der zentralen Planung ein bestimmter Wert (und nur der) als Profit-Center-Verrechnungspreis gewählt werden sollte. Daher gibt es auch kein Argument, echte Kostenstellen (ohne Absatzmengenverantwortung) in Profit-Center umzuwandeln. Man sollte in solchen Fällen besser eine Bereichszielplanung vornehmen, bei welcher die Kostenstellen anhand ihrer Abweichung zwischen ihrem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert beurteilt werden.

Bei Absatzstellen (also Kostenstellen mit Absatzmengenverantwortung) sieht die Situation etwas anders aus. Da ihre Leistungen, d. h. die Absatzmengen, einen Absatzpreis haben, ist dieser Preis nicht ex post beliebig von der zentralen Planung veränderbar. Allerdings erhalten die Absatzstelle auch Leistungen von Output-Kostenstellen. Wenn diese als Profit-Center organisiert sind, ergibt sich auf der „Einkaufseite“ weiterhin das Problem, dass die zentrale Planung eine „Gewinnverschiebungspolitik“ durch die Festsetzung der Profit-Center-Verrechnungspreise vornehmen kann.

Sollte man daher Absatzstellen in Profit-Centerstellen umwandeln? Diese Frage soll erst erörtert werden, wenn wir die Annahme aufgeben, dass jede Kostenstelle in eine Profit-Centerstelle umgewandelt werden soll. Sie soll durch die Frage ersetzt werden: Ist es sinnvoll, die bisherigen Kostenstellen in Gruppen einzuteilen, die dann ein Profit-Center bilden sollen? Die Entscheidung, welche Kostenstellen eines bisher ohne Profit-Center arbeitenden Unternehmens zu einem Profit-Center zusammengelegt werden sollen, hängt davon ab, in welchem Umfang die den Profit-Center-Gewinn beeinflussenden Größen, d. h. der Umsatz und die Beschaffungskosten durch die zentrale Planung beeinflusst werden können. Es dreht sich dabei

¹⁶ Genau genommen sind es natürlich keine Umsatzeinnahmen, sondern fiktive Umsätze.

also um die „Beschaffungskosten“, die durch die Lieferung eines anderen Profit-Center entstehen und die „Umsatzeinnahmen“ die durch die Lieferung an andere Profit-Center auftreten. Denn diese beiden Einflussgrößen sind wie erwähnt genauso durch Verrechnungspreise manipulierbar.

In einem Profit-Center werden zwar nie sämtliche Beschaffungskosten (wie die Personalkosten) durch Lieferungen anderer Profit-Center verursacht, aber es wäre denkbar, dass der gesamte Umsatz dieses Profit-Centers ein interner Umsatz ist, d. h. eine fiktive Umsatzeinnahme aufgrund der Lieferung an anderer Profit-Center darstellen.

Für viele Profit-Center-Leiter dürfte es ein unerträglicher Gedanke sein, dass ihr Gewinn und damit auch das durch ihn bestimmte Entgelt von einer kaum begründbaren Entscheidung der zentralen Planung über die Höhe der Liefer- und Abnehmer-Verrechnungspreise abhängt.

Bei der Frage, ob in einem Unternehmen eine Profit-Center-Gliederung und damit auch eine Profit-Center-Planung eingeführt werden soll, sind diese interne Umsatz- und Kostenvolumen in ihrem Verhältnis zu den gesamten Kosten und Umsätzen das entscheidende Kriterium, ob es sinnvoll ist, eine infrage stehende Gruppe von echten Kostenstellen und Absatzstellen zu einem Profit-Center zusammenzufassen.

Aber es können auch weitere Kriterien eine Rolle spielen wie z. B. die Forderung, dass der Außenumsatz einen bestimmten Wert nicht unterschreiten soll oder die Zahl der insgesamt sich ergebenden Profit-Center begrenzt sein soll.

Die Frage, ob es angemessen ist, eine Profit-Center-Gliederung in einem bereits existierenden Unternehmen ohne Profit-Center einzuführen, soll anhand eines Beispiels erörtert werden.

Nehmen wir an, für das infrage stehende Unternehmen sei im Rahmen der letzten Jahresplanung ein Plan-Kosten-Leistungsmodell entwickelt worden. Dieses Plan-Kosten-Leistungsmodell lässt sich anhand einer Struktur- und Zahlenanalyse darauf untersuchen, welche Möglichkeiten sich anbieten, eine Aufgliederung der existierenden Kosten- und Absatzstellen in bestimmte Profit-Centereinheiten vorzunehmen. So kann ein Benutzer diesem Analysesysteme beispielsweise vorgeben, wie viel Prozent der gesamten Kosten höchstens interne Beschaffungskosten sein dürfen und wie viel Prozent der Umsätze eines Profit-Centers mindestens externe Umsätze sein müssen. Außerdem könnte man auch noch die höchste und niedrigste Zahl der gewünschten Profit-Center vorgeben. Das Analysesystem untersucht dann, ob sich in dem Plan-Kosten-Leistungsmodell Gruppen von Kostenstellen finden lassen, die man zu einem Profit-Center zusammenfassen kann, die die gestellten Forderungen erfüllen. Es werden bei dieser Analyse nicht nur die strukturellen Verknüpfungen der Kostenstellen analysiert, die Lieferungen erhalten und selbst liefern, sondern auch die im Rahmen der Vollkostenrechnung praktizierten Umlagen von Kostenstellen, die keine im zentralen Kosten-Leistungsmodell beschriebenen Bestellbeziehungen besitzen.¹⁷

Die Bereichskosten einer Kostenstelle müssen alle Kosten umfassen, die durch die Basisziele dieser Kostenstellen beeinflusst werden. Da die Basisziele die variablen und fixen Kosten eines Bereiches beeinflussen, ergeben sich die Bereichskosten immer aus der Summe der variablen und fixen Kosten der infrage stehenden Kostenstelle.

¹⁷ Diese Verrechnungsbeziehungen werden im Rahmen der Modellierung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als unechte Bestellungen bezeichnet. Siehe Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S. 40f., www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf.

Die nachfolgenden Betrachtungen gehen davon aus, dass ein Kosten-Leistungsmodell des gesamten Unternehmens entwickelt wurde, welches auch nach der Einführung einer Profit-Center-Planung weiter von der zentralen Planung im Rahmen der Planung mit den einzelnen Profit-Centern verwendet werden soll. Dies würde zu dem Fall einer Profit-Center-Planung führen, bei welcher die zentrale Planung mit einem zentralen Kosten-Leistungsmodell arbeitet, welches sämtliche Kosten-Leistungsmodelle der Profit-Center und ihre Beziehungen untereinander enthält.¹⁸

Vor die Frage gestellt, wie ein Unternehmen ohne Profit-Center „am besten“ in bestimmte Profit-Center aufgeteilt werden soll, kann das bisherige Kosten-Leistungsmodell des Unternehmens dazu dienen, bestimmte Alternativen einer Profit-Center-Gliederung zu ermitteln. Dies könnte unter der Verwendung eines computergestützten Analysesystems zur Ermittlung alternativer Profit-Centergliederungen durchgeführt werden.

Ein solches System könnte zum Beispiel einen Benutzer auffordern, die folgenden Eingaben vorzunehmen:

1. Zahl der gewünschten Profit-Center
 Nicht unter
 Nicht über
2. Höhe des internen Umsatzes eines Profit-Centers
 Nicht unter
 Nicht über
3. Prozentsatz der internen Umsätze an gesamten Umsätzen
 Nicht über
4. Prozentsatz der internen Kosten an den gesamten Kosten eines Profit-Centers
 Nicht über

Das Analysesystem versucht dann (anhand der Informationen des Kosten-Leistungsmodells), die Kostenstellen des Unternehmens so einzuteilen, dass sie bestimmten Profit-Centern zugeteilt werden, die diese Vorgaben einhalten. Gibt es mehr als eine Alternative, dann kann der Benutzer seine Vorgaben verschärfen, damit letztlich eine Alternative übrig bleibt. Im anderen Fall müssen die Forderungen abgeschwächt werden.

Abb. 6 zeigt das Ausgabeschema einer solchen Analyse.¹⁹ Wenn sich zeigt, dass der internen Umsätze (Spalte 2) und die internen Kosten (Spalte 5) zu hoch sind, also die Größen, die mit „manipulationsfähigen“ Profit-Center-Verrechnungspreisen beeinflusst werden können, dann

¹⁸ Dass ein solches umfassendes Modell möglich ist, zeigt das bei ThyssenKrupp Steel als INZPLA-Modell formulierte Kosten-Leistungsmodell, welches sämtliche Profit-Center umfasst und mit ca. 2,6 Millionen Gleichungen und 231.000 Basisgrößen einen erstaunlichen Umfang besitzt. Es wird bei Thyssen-Krupp Steel seit vier Jahren zur operativen Jahresplanung verwendet. Zur den drei Fällen einer Profit-Center-Planung, die mit unterschiedlich disaggregieren Zentralmodellen arbeiten, siehe: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2010, S. 58, www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf.

Zu der von ThyssenKrupp Steel durchgeführten operativen Jahresplanung mit einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung siehe Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle - Verfahren und Geschichte, Berlin, 2017, S. 156f., www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf.

¹⁹ Ein solches System wurde bisher nicht entwickelt. Es wäre aber entwickelbar und auf die von meinen Mitarbeitern und mir in der Praxis analysierten Kosten-Leistungsmodelle anwendbar. Daher soll diese Darstellung nur dazu dienen, die Fragestellung bei der Entwicklung einer Profit-Centerplanung etwas anschaulicher herauszuarbeiten.

ist es nicht zu empfehlen, eine Profit-Center-Gliederung einzuführen, weil die Leiter solcher Profit-Center sich zu eingeschränkt vorkommen.²⁰

1	2	3	4=2+3	5	6	7=5+6	8	9	10	11	12
Profit Center	Interner Umsatz	Externer Umsatz	Umsatz Gesamt	Interne Kosten	Externe Kosten	Kosten Gesamt	Zahl Mitarbeiter	Zahl Kostenstellen	Belieferte Kostenstellen	Liefernde Kostenstellen	Gemeinkosten Umlage
i	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%
n	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%	...€ ...%
Summe	...€	...€	...€	...€	...€	...€	...€	...€	...€	...€	...€

Abb. 6: Ausgabeschema zur Beurteilung der Frage, in welche Profit-Center ein Unternehmen gegliedert werden sollte

In dem Ausgabeschema sind noch einige weitere Informationen wie die Zahl der Mitarbeiter und die Zahl der Kostenstellen angeführt. Weiter ist unterstellt, dass die Kostenstellen, die (im Rahmen der Vollkostenrechnung) ihre Kosten auf sämtliche Profit-Center verrechnen und von den Profit-Centern keine Leistungen erhalten (wie die Unternehmensleitung) zu den zentralen Kostenstellen zählen. Der Betrag ihrer auf die Profit-Center verrechneten Kosten ist in Spalte (12) angeführt.

Die zentrale Planung legt im Allgemeinen die Profit-Center-Verrechnungspreise nicht fest, ohne mit den betroffenen Profit-Centern darüber zu sprechen. Natürlich können die Profit-Center-Leiter der zentralen Planung ihre Meinung hinsichtlich eines „angemessenen“ Verrechnungspreises mitteilen. Die Bestimmung eines „angemessenen Verrechnungspreises“ ist ein endloses Thema. In dem Arbeitskreis „Integrierte Planung“ der Schmalenbachgesellschaft, dem der Verfasser ca. zwanzig Jahre lang angehörte, berichtete der Planungschef eines großen Unternehmens von einem Fall, dass ein lieferndes Profit-Center A einen fünfmal höheren Preis für angemessen hielt, als das die Leistung empfangende Profit-Center B bereit war, „freiwillig zu zahlen“.²¹

Nehmen wir an, es ist eine solche Profit-Center-Gliederung eingeführt worden und die Leiter der neu eingerichteten Profit-Center akzeptieren, den Umstand, dass bestimmte Beschaffungskosten und Innenumsätze mit einem Preis „versehen“ wurden, den sie nicht selbst beeinflussen können. Unter diesen Umständen stellt sich die Frage, ob es angemessen ist, den Profit-Center-Leitern ein „erfolgsbeitragsabhängiges“ Entgelt zu zahlen, das von dem erzielten Profit-Center-Gewinn abhängt? Eigentlich müsste diese Frage überflüssig sein, denn wenn sie verneint werden würde, wäre ja der Gedanke das Profit-Center Leiter Unternehmer in einem Unternehmen sein sollen, nicht realisiert.

²⁰ Wenn die Verrechnungspreise eindeutig anhand eines beobachtbaren Marktpreises bestimmbar sind, dann sind sie nicht manipulierbar. Aber auch wenn sie nach Regeln wie Vollkostensatz des liefernden Profit-Centers plus Gewinnzuschlag bestimmt werden, ist der Gewinnzuschlag von der zentralen Planung zu bestimmen.

²¹ Siehe zur Tätigkeit des Verfassers in diesem Arbeitskreis, Zwicker, E: Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle - Verfahren und Geschichte, Berlin 2017, S. 181, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf.

Auf einen Umstand sei vorweg hingewiesen: Addiert man die Plan-Profite sämtlicher Profit-Center, so entsprechen sie dem Plan-Betriebsergebnis. Das Gleiche gilt für die entsprechenden Ist-Werte. Dies ist der Fall, obgleich die zentrale Planung wie beschrieben eine „beliebige“ Festsetzung der Profit-Center-Verrechnungspreise vornimmt. Man kann sich das so vorstellen. Am Anfang erfolgt eine Verrechnung zwischen den Profit-Centern auf der Grundlage der Vollkostensätze. In diesem Fall ergibt die Summe aller Bereichsgewinne der Absatzstellen in allen Profit-Centern das Betriebsergebnis. Werden die verrechneten Gesamtkostensätze für eine Leistungsmengeneinheit nunmehr erhöht oder vermindert und damit zu Profit-Center-Verrechnungspreisen „umfunktioniert“, dann verschiebt sich mit einer solchen Änderung der Gewinn nur von einem Profit-Center zum anderen, die Summe der geänderten Bereichsgewinne der Absatzstellen in allen Profit-Centern entspricht aber weiterhin dem Plan-Betriebsergebnis.

Für die Zurechnung des Plan-Betriebsergebnisses zu den Kostenstellen im Fall der Planung eines Unternehmens ohne Profit-Center wurde die *„Unmöglichkeit behauptung einer ursächlichen Bereichsbezogenen Zuordnung des Plan-Betriebsergebnisses“* formuliert.²² Im Falle einer Profit-Center-Planung gilt eine analoge Unmöglichkeit behauptung, nämlich die Unmöglichkeit behauptung einer ursächlichen Profit-Center-bezogenen Zuordnung des Plan-Betriebsergebnisses des Gesamtunternehmens.

Wenn es für sämtliche Leistungen, die zwischen den Profit-Centern ausgetauscht werden einen Marktpreis geben würde, müsste es eigentlich möglich sein, das Plan-Betriebsergebnis des Gesamtunternehmens in Teilbeträge aufzuteilen, die den Profit-Centern als Verursacher zugerechnet werden können. Ein solcher Fall kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, zumal man versuchen kann eine solche Gliederung der Profit-Center vorzunehmen, die es erlaubt, die untereinander ausgetauschten Leistungen durch Marktpreise zu bewerten. Aber ein Umstand würde auch in diesem Falle eine eindeutige Zurechnung der Plangewinne verhindern: Der Grund ist, dass es nicht möglich ist, den Gewinnbeitrag der Zentrale zu bestimmen.

Dennoch wird oft für die Profit-Center-Leiter im Rahmen der Planung ein (erfolgsabhängiges) Entgelt geplant, welche von der Höhe ihres Plan-Profit-Center-Gewinns abhängt und auch der Ist-Profit-Center-Gewinn dient unter Verwendung der gleichen Entgeltfunktion (z. B. ein fester Prozentsatz des erzielten Profit-Center-Gewinns) als Maßstab der Entgelthöhe. Es wurde im Rahmen der Bereichszielplanung und -kontrolle darauf hingewiesen, dass die Abweichung zwischen dem Vergleichs-Istwert und dem Sollwert eines Bereichsziels nur durch die Ist-Plan-Abweichungen der Basisziele verursacht ist und alle nicht von dem Bereichsleiter zu beeinflussenden Umstände wie die sich vom Plan zum Ist verändernden Verrechnungspreise „herausgerechnet“ werden. Es fragt sich nunmehr, ob hinsichtlich der Ist-Plan-Abweichungen des Profit-Center-Gewinns eines Profit-Centers genauso vorgegangen werden soll.

Hier gibt es zwei Ansichten und man muss sich für eine entscheiden. Die eine ist die Erfolgs-sicht, die andere ist die Leistungssicht.

Die Erfolgssicht fordert, dass der Profit-Center-Leiter wie ein Unternehmer zu behandeln ist und bei einem Unternehmer zählt der Erfolg und nicht die Leistung. Wenn der Profit-Center-Leiter also aufgrund einer günstigen Wechselkursentwicklung zwischen Dollar und Euro ei-

²² Siehe S. 8.

nen höheren Profit-Center-Gewinn erreicht, hat er Glück gehabt und bekommt auch ein Entgelt, welches von dem erzielten Profit-Center-Gewinn abhängt. Wird sein Profit-Center-Gewinn durch eine ungünstige Wechselkursänderung vermindert, hat er Pech gehabt und sein Entgelt wird auch anhand des entstandenen Ist-Profit-Center-Gewinns ermittelt. Bei der Leistungssicht würde die Ist-Plan-Wechselkursdifferenz aus der Ist-Soll-Abweichung herausgerechnet, indem man im Ist und Soll den gleichen Plan-Wechselkurs ansetzen würde.²³

Die zentrale Planung muss sich entscheiden, welche der beiden Sichten für die Bemessung der Ist-Soll-Abweichung der Profit-Center-Gewinne gelten soll. In dem erwähnten Arbeitskreis „Integrierte Planung“ kam es zu einer kontroversen Diskussion, welche der beiden Sichten anzuwenden sei.²⁴

Die vorangehenden Betrachtungen gingen davon aus, dass ein Plan- und ein Ist-Kosten-Leistungsmodell des gesamten Unternehmens zur Verfügung stehen, welche die Kosten-Leistungsmodelle sämtliche Profit-Center und auch deren Verknüpfung miteinander beschreibt. In einem solchen Fall könnte man mithilfe einer VB-Min-Abweichungsanalyse die Voll-Verantwortungsabweichungen der Erfüllungsverantwortungen der Profit-Center-Leiter von der gesamten Ist-Plan-Differenz des Betriebsergebnisses des Gesamtunternehmens ermitteln. Was bereits im Rahmen der Betrachtungen zur Entgeltregelung in Nicht-Profit-Center-Unternehmen behauptet wurde, gilt aber auch hier:²⁵ Eine solche Analyse hat keine praktische Relevanz, denn die ermittelten Voll-Verantwortungsabweichungen werden, auch wenn die Leistungssicht gelten sollte, nie als Maßstab verwendet werden können, um das Entgelt eines Profit-Center-Leiters für die von ihm verursachten Ist-Plan-Abweichungen zu bestimmen.

Im Allgemeinen dürften die Kosten-Leistungsmodelle der zentralen Planung auch höher aggregiert sein, sodass damit nicht alle Beziehungen innerhalb und zwischen den der Kosten-Leistungsmodelle ihre Profit-Center von ihnen erfasst werden.²⁶ In solchen Fällen ist eine solche Analyse ohnehin nicht möglich.

3.2 Entgeltregelung bei Profit-Center mit Entscheidungsvariablen in ihren Kosten-Leistungsmodellen

In der Literatur wird oft auf die Gefahr hingewiesen, dass Profit-Center durch bestimmte Maßnahmen ihre Profit-Centergewinne erhöhen oder „optimieren“, wobei aber darauf hingewiesen wird, dass dieses Vorgehen nicht immer zu einer Verbesserung oder Optimierung des Gewinns des gesamten Unternehmens führt.

In unserem Fall ist dieser Gewinn das Betriebsergebnis des gesamten Unternehmens.

Es stellt sich daher speziell im Hinblick auf die Beziehungen zwischen dem Betriebsergebnis und einem Profit-Centergewinn die Frage, unter welchen Umständen die Erhöhung oder Maximierung Gewinns eines Profit-Centers auch zu einer Erhöhung oder Maximierung des Be-

²³ Siehe zu einer ausführlichen Diskussion dieser Sichten und ihrer Konsequenzen, Zwicker, E., Aufbau und Ablauf einer Profit-Center-Planung im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2002, S. 30, www.Inzpla.de/IN16-2002b.pdf.

²⁴ Ich erinnere mich nur noch daran, dass Dr. Ernst Alers, der damalige Finanzvorstand der Franz Haniel & Cie. GmbH ein entschiedener Befürworter der Erfolgssicht war.

²⁵ Siehe S. 12.

²⁶ Siehe hierzu Zwicker, E., Operative Zielsysteme der Unternehmung im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, Berlin 2008, S. 4f., www.Inzpla.de/IN36-2008b.pdf.

triebsergebnisses des gesamten Unternehmens führt und unter welchen Umständen dies nicht der Fall ist.

Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtung ist hierzu zu sagen: Wenn die hier bisher erörterte reine Zielverpflichtungsplanung durchgeführt wird, d. h. eine reine Basiszielplanung oder eine reine Bereichszielplanung, dann ist es nur möglich, durch eine Veränderung der Basisziele in ihre Belastungsrichtung bzw. ihre Entlastungsrichtung das Profit-Center-Ziel und das Bereichsziel zu verbessern bzw. zu verschlechtern. Das im Rahmen des Kosten-Leistungsmodells beschreibbare „Vorgehen“ besteht daher in dem Versprechen, einen bestimmten Wert der Basisziele und daraus abgeleitet ein bestimmter Sollwert eines Profit-Center-Gewinns zu realisieren. Es lässt sich zeigen, dass bei einem Standard-Kosten-Leistungsmodell jede Veränderung eines Basisziels in seine Belastungsrichtung (Entlastungsrichtung) immer zu einer Erhöhung (Verminderung) des Profit-Center-Gewinns und auch Betriebsergebnisses führt.²⁷

Die in der Literatur erwähnten Zielkonflikte zwischen einem Profit-Center-Gewinn und dem Gewinn des gesamten Unternehmens kann überhaupt nur dann auftreten, wenn das Kosten-Leistungsmodell einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung Entscheidungsvariablen besitzt, also eine gemischte Optimierungs-Zielverpflichtungsplanung ansteht (Spalte 5, Zeile 2a in Abb. 4).²⁸

Der Konflikt bezieht sich allein darauf, dass die gewählten Werte der Entscheidungsvariablen zwar den Profit-Center-Gewinn maximieren aber nicht das Betriebsergebnis. Um das Betriebsergebnis zu maximieren, muss man für die Entscheidungsvariablen Werte wählen, die von den Werten abweichen, mit denen der Gewinn des infrage stehenden Profit-Centers maximiert werden kann. Wenn einem Profit-Center-Leiter die Entscheidung überlassen wird, den Wert „seiner“ Entscheidungsvariablen zu wählen, dann wird er natürlich, den Wert wählen, der seinem Profit-Center-Gewinn und nicht das Betriebsergebnis des gesamten Unternehmens maximiert. Denn das Entgelt des Profit-Center-Leiters hängt ja von der Höhe seines Profites ab. Diese Entgeltregelung veranlasst ihn daher zu einer Entscheidung, die schlecht für das gesamte Unternehmen ist, aber gut für ihn.

Solche Zielkonflikte kann man am besten analysieren, wenn man von dem Gesamtmodell der zentralen Planung ausgeht, welches wie unterstellt, die Beziehungen zwischen sämtlichen Profit-Center beschreibt.

Im Gegensatz zu dem in Normalfall verwendeten Standard-Kosten-Leistungsmodell soll das Gesamtmodell nunmehr Entscheidungsvariablen enthalten. Würden die Profit-Center aufgelöst, dann würde die zentrale Planung wie an anderer Stelle beschrieben, die Entscheidungsvariablen zur Maximierung des Betriebsergebnisses verwenden. Nunmehr sei aber angenommen, dass die Profit-Center „ihre“ Entscheidungsvariable selbst bestimmen können.

Wie an anderer Stelle berichtet, fällt es schwer, im Rahmen des Aggregationsgrades der heute verwendeten Kosten-Leistungsmodelle (wie den Modellen im SAP-CO-System) Modellpara-

²⁷ Es gibt nur zwei Ausnahmen, bei welchen eine Änderung eines Absatzmengen-Basisziels in seine Entlastungsrichtung zu einer Erhöhung des Profit-Center-Gewinns und des Betriebsergebnisses führt. Auch in diesem Fall besteht aber eine Zielkomplementarität zwischen dem Profit-Center-Ziel (aber nicht dem Basisziel) und dem Betriebsergebnis des betrachteten Unternehmens. Siehe Zwicker, E., Operative Zielsysteme der Unternehmung im Lichte, a. a. O., S. 6f., www.Inzpla.de/IN36-2008b.pdf.

²⁸ Siehe hierzu Zwicker, Zur Entwicklung des Systems, www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf, S. 37 und ausführlicher: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und optimierende Planung, Berlin 2000. S. 3f., www.Inzpla.de/IN08-2000c.pdf.

meter zu finden, die direkt und ohne Aufwand beeinflussbar sind, und während der Planung festzulegen sind. Solche Modellparameter sind die Entscheidungsvariablen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung.²⁹

Diese Entscheidungsvariablen sind wiederum danach zu unterscheiden, ob sie in den Modellen der verschiedenen Profit-Center auftreten oder nur in dem Modell eines Profit-Centers. Treten sie in mehreren Profit-Centern-Modellen auf, dann können sie im Allgemeinen nur gemeinsam von einer „höheren Instanz“ zur Maximierung des Betriebsergebnisses festgelegt werden und diese „höhere Instanz“ ist die zentrale Planung.

Ein solcher Fall liegt vor, wenn optimale Stilllegungsentscheidungen getroffen werden. Eine solche Maximierung des Betriebsergebnisses durch Stilllegung bestimmter Produkte und Produktgruppen arbeitet mit 0-1-Schaltvariablen, deren Null-Ausprägung die variablen Kosten und die Einzelfixkosten dieser Produkte oder Produktgruppen in mehreren Profit-Centern null werden lassen.³⁰ Ein Profit-Center kann eine solche optimale Stilllegungsentscheidung, die zu einer Maximierung des Betriebsergebnisses führt, nicht allein durchführen. Eine solche Maximierung obliegt nur der zentralen Planung, welche hierzu ihr Gesamtmodell verwendet.

Als Entscheidungsvariable eines Gesamt-Kosten-Leistungsmodells, deren Festlegung an ein bestimmtes Profit-Center delegiert werden kann, kommen nur diejenigen Entscheidungsvariablen infrage, die in dem Kosten-Leistungsmodell des Profit-Centers auftreten und die anderen Profit-Center nicht beeinflussen.

Im Hinblick auf die Frage, welche Entscheidungsvariablen in einem Gesamtmodell von der zentralen Planung als „eigene Entscheidungsvariablen“ eines Profit-Centers akzeptabel sind, lässt sich nach Kenntnis des Verfassers nur die sogenannte Make-or-Buy-Entscheidung finden. Unter diesem Namen wird in der Literatur die Frage behandelt, welche Überlegungen eine Rolle spielen, ob ein Unternehmen eine Leistung selbst fertigen oder von außen beziehen soll.³¹

Im vorliegenden Fall konkretisiert sich die Make-or-Buy-Entscheidung zu der Entscheidung, ob ein Profit-Center A eine Leistung von einem anderen Profit-Center B beziehen soll oder von einem externen Lieferanten. Diese Entscheidung soll dabei ausschließlich anhand einer Optimierung im Rahmen der vorliegenden Kosten-Leistungsmodelle der Profit-Center und der zentralen Planung getroffen werden.

Solche Make-or-Buy-Entscheidungen können nur dann auftreten, wenn es technisch möglich ist, dass ein Profit Center A ein bisher von einem Profit-Center B geliefertes Produkt von einem externen Lieferanten beziehen kann und ein solcher Fremdbezug von der zentralen Planung nicht von vornherein verboten ist. Weitere strategische Betrachtungen bleiben dabei unbeachtet.

Wenn ein Profit-Center A in der Lage wäre, eine solche Entscheidung vorzunehmen, dann könnte der Fall auftreten, dass die Entscheidung des Profit-Centers A, in Zukunft nicht bei dem Profit-Center B, sondern bei einem externen Lieferanten einzukaufen, zwar den Plan-Gewinn des Profit-Centers A erhöht, aber das Plan-Betriebsergebnis des gesamten Unterneh-

²⁹ Siehe Zwicker, E., Zur Entwicklung des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -Kontrolle, a. a. O., S. 22., www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf.

³⁰ Siehe hierzu Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler hierarchischer Gewinn-segmentssysteme, Berlin 2001, S. 47f., www.Inzpla.de/IN11-2001a.pdf.

³¹ Siehe Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und optimierende Planung, Berlin 2000, S. 15f., www.Inzpla.de/IN08-2000c.pdf.

mens vermindert. Dies liegt daran, dass die fixen Kosten, mit denen das an das Profit-Center B veräußerte Produkt belastet wurde, nunmehr auf andere Produkte verteilt werden müssen. Das Problem ist analytisch genau beschrieben und es gibt auch für den Fall, dass die zentrale Planung die Entscheidung zur Maximierung des Betriebsergebnisses vornehmen würde, eine optimale Entscheidungsvorschrift.³²

Sie lautet, dass ein Auftrag nur nach außen erteilt werden soll, wenn der Angebotspreis des externen Lieferanten niedriger ist als der Grenzkostensatz des infrage stehenden eigengefertigten Produktes. Das Profit-Center wird sich dagegen, um seinen Profit-Center-Gewinn zu maximieren, für einen Fremdbezug entscheiden, wenn der von dem externen Lieferanten angebotene Preis des infrage stehenden Produktes niedriger ist als sein (von der zentralen Planung festgelegter) Profit-Center-Verrechnungspreis.

Auf diesen Zielkonflikt hat schon Schmalenbach aufmerksam gemacht. Der Vorschlag, für das abnehmende Profit-Center einen Profit-Center-Verrechnungspreis zu wählen, der dem Grenzkostensatz entspricht, würde zwar das bestellende Profit-Center dazu bewegen, die angeführte Entscheidungsvorschrift zur Maximierung des Betriebsergebnisses zu beachten. So vorzugehen wäre aber absurd, weil sich das nicht mit dem Gedanken eines Profit-Centers vereinbart.³³

Erstrebenswert wäre es, rein rechnungstechnische Bedingungen zu schaffen, welche dazu führen, dass eine Maximierung des Profit-Center-Gewinns aus zwingenden Gründen immer zu einer Maximierung des Betriebsergebnisses führt, ohne dass (wie im obigen Beispiel) der Wunsch der an der internen Lieferung und Abnahme beteiligten Profit-Center-Leiter „wie auf dem Markt zu agieren“ beeinträchtigt wird. Der Verfasser sieht keine Möglichkeit, diese Forderung im Make-or-Buy-Fall zu erfüllen. Andere Fälle eines solchen Zielkonfliktes zwischen der Maximierung des Betriebsergebnisses und der Maximierung des Profit-Center-Modells aufgrund von Entscheidungsvariablen eines Kosten-Leistungsmodells konnte der Verfasser nicht ermitteln.³⁴

Im Fall der Make-or-Buy-Entscheidung gilt wohl, dass die Interessenlage des gesamten Unternehmens den Vorrang hat. Daher scheint es angemessen, dass die zentrale Planung anhand ihres zentralen Planungsmodells (und weiterer strategischer Überlegungen) die Entscheidung fällt, von wem das Profit-Center seine Leistung zu beziehen hat. Der Profit-Center-Leiter hat sich diesem Votum zu fügen, auch wenn sich dadurch sein Profit-Center-Gewinn vermindert. Eine solche Entscheidung beeinflusst wie auch die Festlegung der Profit-Center-Verrechnungspreise die Höhe seines Entgeltes. Dies ist in Kauf zu nehmen, selbst wenn der Profit-Center-Leiter damit noch weniger das Gefühl hat, ein „autonomer Unternehmer“ zu sein.

³² Siehe zur Ermittlung dieser Entscheidungsvorschrift Zwicker, E., Aufbau und Ablauf einer Profit-Center-Planung im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2002, S. 43, www.Inzpla.de/IN16-2002b.pdf.

³³ Zu weiteren Vorschlägen mit einem sogenannten Einkaufs-Verkaufs-Preissplitting diesen Zielkonflikt zu beheben, siehe Zwicker, E., Aufbau und Ablauf einer Profit-Center-Planung im System, a. a. O. S. 45, www.Inzpla.de/IN16-2002b.pdf.

³⁴ Falls einem Leser ein weiterer Fall bekannt sein sollte, bei welchem dieser Konflikt im Rahmen eines Kosten-Leistungsmodells auftritt, wäre der Verfasser für einen Hinweis sehr dankbar.

4. Schlussbemerkung

Insgesamt ist das Ergebnis dieser Untersuchung unbefriedigend, weil es aus der Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht möglich ist, das Plan-Betriebsergebnis einer Nicht-Profit-Center-Planung so in Teilbeträge zu zerlegen, die jedem der beteiligten Verantwortungsbereiche als (vollverantwortliche) Verursacher zugeordnet werden können. Man kann nur die Abweichungen zwischen dem Plan- und Ist-Betriebsergebnis den Bereichen vollverantwortlich zu ordnen. Und auch hier zeigt sich, dass eine vollverantwortlich ursächliche Zuordnung der gesamten Ist-Plan-Abweichungen des Betriebsergebnisses nicht möglich ist, weil es Abweichungs-Teilbeträge gibt, die Mitverantwortungen darstellen und nicht weiter auflösbar sind.

Das gleiche Problem ergibt sich bei Betrachtung der Profit-Center. Sie sind immer durch Leistungsaustausche miteinander verbunden. Auch in einem solchen Fall ist es nicht möglich, das Plan-Betriebsergebnis des gesamten Unternehmens so aufzuteilen, dass bestimmte Teilbeträge den beteiligten Profit-Centern voll verantwortlich zurechenbar sind.

Daher ist es nicht möglich, auf der Basis einer solchen Zurechnungsgröße für die Verantwortungsbereiche einer Nicht-Profit-Center-Planung und die Profit-Center einer Profit-Center-Planung eine Zielerreichungsprämie zu berechnen. Die Gewährung einer solchen Zielerreichungsprämie wird aber von den Leitern der Verantwortungsbereiche und auch den Leitern der Profit-Center erwartet. Sie ist daher nach anderen Kriterien festzulegen, weil sich ein Maßstab für die Verursachung des Plan-Betriebsergebnisses durch die beteiligten Verantwortungsbereiche und Profit-Center nicht finden lässt.³⁵

³⁵ 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-39-R11-07-01-2017)