

# **Kennzahlen als Performancemaße im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Kritische Analyse des Kapitels „Kennzahlen als Performancemaße“  
aus dem Werk „Interne Unternehmensrechnung“ von Ewert und Wa-  
genhofer

Eckart Zwicker  
Technische Universität Berlin  
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling  
Berlin 2015

## **Inhaltsübersicht**

Einleitung und Übersicht .....	1
1. Entscheidungs- und der Verhaltensteuerungsfunktion als Klassifikationskriterien der Internen Unternehmensrechnung .....	3
2. Modellbasierte Systematisierung von Kennzahlen.....	6
3. Verwendung von Kennzahlen im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung .....	10
4. Kennzahlenbehandlung bei Ewert und Wagenhofer .....	14
4.1 Entscheidungsfunktion und Kennzahlen .....	15
4.2 Verhaltenssteuerungsfunktion und Kennzahlen .....	16
4.3 Produktivitäts-Kennzahlen als Performance-Kennzahlen .....	19
5. Produktivitäts-Kennzahlen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung .....	20
6. Erfolgskennzahlen als Performancemaße.....	27
7.Betriebsergebnis als Zielgröße der Internen Unternehmensplanung.....	29
7.1. Residualgewinn und Betriebsergebnis .....	29
7.2 Das Betriebsergebnis als Erfolgskennzahl .....	31
7.3 Das Betriebsergebnis als Gewinngröße der Kosten-Leistungsrechnung.....	33
8. Kennzahlensysteme bei Ewert und Wagenhofer .....	35
8.1 Ewert und Wagenhofers Begriff eines Kennzahlensystems .....	35
8.2 Das Balanced-Scorecard-Kennzahlensysteme .....	38
9. Es gibt noch weitere Kennzahlensysteme .....	40
Fazit .....	43

## Einleitung und Übersicht

Ewert und Wagenhofer haben eine umfangreiche Monografie mit dem Titel „*Interne Unternehmensrechnung*“ veröffentlicht.<sup>1</sup> Dieses Werk, das eine starke Beachtung gefunden hat, ist nicht nur, wie die meisten Werke auf diesem Gebiet, ein Lehrbuch, es soll vielmehr auch „*Wissenschaftler und Spezialisten in der Praxis*“ (Einleitung) über den neusten Forschungsstand auf dem Gebiet der *Internen Unternehmensrechnung* informieren. Damit ist Ewert und Wagenhofer Werk mit Kaplan und Atkinsons Schrift „*Advanced Management Accounting*“ zu vergleichen, das einen ähnlichen Anspruch erhebt.<sup>2</sup>

In dem nachfolgenden Text soll Ewert und Wagenhofers Werk in umfassender Weise mit dem von mir entwickelten Konzept (oder System) der *Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle* verglichen werden. Die *Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle* ist ein computergestütztes Planungs- und Kontrollverfahren, das im Rahmen der operativen Jahresplanung und Kontrolle von Unternehmen betrieben werden kann und auch betrieben wurde.

Ewert und Wagenhofers Werk behandelt mit über 700 Seiten die *Interne Unternehmensrechnung*, also genau den Bereich, in dem auch die *Integrierte Zielverpflichtungsplanung* zum Einsatz kommen soll. Der Umstand, dass sich der Anwendungsbereich der *Integrierte Zielverpflichtungsplanung* mit Ewert und Wagenhofers Werk deckt, reicht aber nicht aus, um einen solchen Vergleich vorzunehmen. Ein solcher Vergleich bietet sich aber deswegen an, weil Ewert und Wagenhofers Werk von vielen Fachvertretern als, die maßgebliche Publikation auf dem Gebiet des Internen Rechnungswesens angesehen wird.<sup>3</sup> Sich mit einem solchen Spitzenwerk zu messen, ist eine große Herausforderung. Den Ausschlag, diesen Vergleich durchzuführen, hat aber letztlich ein persönliches Zusammentreffen mit Alfred Wagenhofer gegeben, über den ich an anderer Stelle berichte.<sup>4</sup>

Dieser Vergleich, der zu einer Schrift mit dem Titel „*Ewert und Wagenhofers ,Interne Unternehmensrechnung‘ im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung*“ führen soll, ist noch nicht abgeschlossen. Mit diesem Text wird die Besprechung eines Kapitels aus der geplanten Schrift vorgezogen, und zwar Kapitel 10 des Ewert-Wagenhoferschen Werkes mit der Überschrift „*Kennzahlen als Performancemaße*.“ Es ist aber nur eine vorläufige Version, die noch mit der gesamten Schrift abzustimmen ist.<sup>5</sup>

Der folgende Text zur kritischen Analyse des Kapitels 10 „*Kennzahlen als Performancemaße*“ des Ewert-Wagenhoferschen Werkes gliedert sich wie folgt:

Im ersten Kapitel wird die von Ewert und Wagenhofer als fundamental betrachtete Unterscheidung zwischen einer Entscheidungs- und Verhaltensteuerungsfunktion erörtert. Es wird

<sup>1</sup> Ewert, R, Wagenhofer, A., *Interne Unternehmensrechnung*, 8. Auflage, Heidelberg, 2014 (744 Seiten)

<sup>2</sup> Kaplan, R.S, Atkinson, A.A., *Advanced Management Accounting*, Harlow, 2013 (816 Seiten)

<sup>3</sup> Siehe hierzu die Beurteilung von Richard Mattessich in: Zwicker, E., *Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte*, Berlin, 2015, S. 426f. [www.lnzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.lnzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf). Dieser oft erwähnte Text wird im Folgenden nur noch als „Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O.,“

<sup>4</sup> Siehe: Zwicker, E., *Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle... a.a.O. , S. 425*

<sup>5</sup> Der Text „*Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte*“ enthält aber bereits ein Kapitel, in welchem die Erörterung des Ewert-Wagenhoferschen Werkes zusammenfassend kommentiert wird.

festgestellt, dass diese Unterscheidung in ihrem Werk sehr selten angewendet wird. Weiter wird mitgeteilt, dass eine modellbasierte Analyse des Textes von Ewert und Wagenhofer vorgenommen werden soll und dabei auch zu untersuchen sein wird, ob die Unterscheidung der Anwendung von Kennzahlen nach ihrer Bedeutung im Rahmen der Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion ein sinnvolles Unterfangen ist.

Im zweiten Kapitel werden Ewert und Wagenhofers allgemeine Betrachtungen zur Definition und Verwendung von Kennzahlen in Unternehmen im Lichte eines modellbasierten Vorgehens betrachtet. Zu diesem Zweck werden die Begriffe „Kennzahl“ und „Kennzahlensystem“ aus modellbasierter Sicht definiert und mit Ewert und Wagenhofers Definitionen verglichen.

Im dritten Kapitel wird beschrieben, wie aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung die Verwendung von Kennzahlen in Unternehmen zu beurteilen ist. Dabei wird untersucht, wie die von Ewert und Wagenhofer propagierte Unterscheidung von Kennzahlen nach ihrer Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu beurteilen ist.

Im vierten Kapitel werden Ewert und Wagenhofers Erörterungen zur Verwendung von Kennzahlen als *Performancemaße* beschrieben und mit den *Performancemaßen* verglichen, die im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendet werden. Ewert und Wagenhofer führen in ihrem Text zu den Performance-Kennzahlen bestimmte Betrachtungen durch, die man als eine Art „Zieltheorie“ bezeichnen könnte. Diese „Zieltheorie“ wird beschrieben und kritisch analysiert.

Im fünften Kapitel wird erläutert, in welcher Form *Performancemaße* oder Produktivitäts-Kennzahlen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftreten. Es wird eine Klassifizierung dieser Kennzahlen nach sechs Typen vorgenommen. Auf dieser Grundlage wird der von Ewert und Wagenhofer eingeführte Begriff der Kompatibilität zwischen *Performancemaßen* und *Unternehmenszielen* mit dem Begriff der Kompatibilität (oder Nicht-Kompatibilität) zwischen den Basis- und Topzielen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung verglichen.

Im sechsten Kapitel wird der Status der von Ewert und Wagenhofer so genannten „*Erfolgskennzahlen*“ betrachtet und die Frage erörtert, wie sie im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als Elemente dieses Planungsverfahrens rekonstruiert werden können.

Im siebten Kapitel wird kritisiert, dass das Betriebsergebnis als das Topziel der Kosten-Leistungsrechnung von Ewert und Wagenhofer nicht als ein *Unternehmensziel* verwendet wird, nämlich als eine Zielgröße, die mit den Performance-Kennzahlen eine Art Zielsystem bilden soll.

Im achten Kapitel werden Ewert und Wagenhofer Ausführungen zu dem Kennzahlensystem einer *Balanced Scorecard* erörtert. Einleitend äußern sich Ewert und Wagenhofer zum Begriff eines Kennzahlensystems. Ihre Definition eines Kennzahlensystems wird aus Sicht einer modellbasierten Anwendung von Kennzahlen kritisiert. Danach werden Ewert und Wagenhofers Erörterungen des *Balanced-Scorecard-Kennzahlensystems* im Lichte einer modellbasierten Definition eines Kennzahlensystems beurteilt.

Im neunten Kapitel wird darauf hingewiesen, dass in der Literatur eine ganze Reihe von „Kennzahlensystemen“ des „Internen Rechnungswesens“ erörtert werden, die eigentlich auch in einem Text erwähnt werden sollten, der sich als eine umfassende Monographie zu diesem Thema versteht.

Das Fazit lautet, dass Ewert und Wagenhofers Betrachtungen aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung höchst unklar und verwirrend sind. Ihre Ausführungen entziehen sich jeder modellbasierten Rekonstruktion. Daher wäre es aus einer modellbasierten Sicht am besten, das ganze Kapitel zu streichen.

## **1. Entscheidungs- und der Verhaltensteuerungsfunktion als Klassifikationskriterien der Internen Unternehmensrechnung**

### **Hauptfunktionen der Internen Unternehmensrechnung**

Ewert und Wagenhofer sind der Auffassung, dass man die *Interne Unternehmensrechnung* nach zwei „*Hauptfunktionen*“ unterscheiden sollte. Diese Hauptfunktionen sind die „*Entscheidungsfunktion-*“ und die „*Verhaltensteuerungsfunktion der Internen Unternehmensrechnung*“. (S.8) Sie stehen, wie Ewert und Wagenhofer bemerken, im „*Blickpunkt*“ (S.11) des gesamten Werkes.

Man müsste nach diesen Ankündigungen erwarten, dass Ewert und Wagenhofer in jedem Kapitel ihres Werkes, das den „*Anwendungen der KLR gewidmet*“ (S.14) ist, ihre Erörterungen zur Kosten-Leistungsrechnung an diesen beiden Hauptfunktionen ausrichten. Aber davon kann keine Rede sein.

Denn diese „*Hauptfunktionen der internen Unternehmensrechnung*“ (S.11) werden nach ihrer Kennzeichnung in der Einleitung als das zentrale Unterscheidungskriterium des Aufgabenbereiches dieser Disziplin im nachfolgenden Text nur noch vier Mal erwähnt.

Die erste Erwähnung eines der beiden Terme, und zwar des Terms „*Entscheidungsfunktion*“, findet sich auf Seite 125. Dort heißt es: „*Im Rahmen der Entscheidungsfunktion der KLR* (Kosten-Leistungsrechnung, E.Z) *wird grundsätzlich von der Maximierung des Periodengewinns ...ausgegangen*“. Damit wird aber auch nicht mehr als die folgende Behauptung mitgeteilt: Wenn die Unternehmensleitung ihre Planung mit einem Kosten-Leistungsmodell durchführt, dann geht sie „*grundsätzlich*“ davon aus, dass die Entscheidungsvariablen in diesem Modell so von der Unternehmensleitung zu wählen sind, dass sie den Periodengewinn maximieren. Im nachfolgenden Text wird auch die Maximierung des Periodengewinns von zwei Kosten-Leistungsmodellen beschrieben, aber von „*der Entscheidungsfunktion*“ ist dabei nicht mehr die Rede.<sup>6</sup>

Die zweite Erwähnung und diesmal beider Terme findet man dann auf S. 302 in dem *Kapitel 7 „Kontrollrechnungen“*. Ewert und Wagenhofers Betrachtungen, inwiefern man die Verfahren einer „*Kontrollrechnung*“, im Hinblick auf diese beiden Funktionen unterscheiden sollte, wurden in einer anderen Untersuchung von mir als trivial und irreführend beurteilt.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Ewert und Wagenhofers „*Interne Unternehmensrechnung*“ im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin, 2015, [www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf) (z.Z. nicht verfügbar)

<sup>7</sup> Die entsprechende Begründung für das Streichen dieses Begriffspaares in der zweiten Erwähnung im Kapitel 7 „*Kontrollrechnungen*“, erfolgt an anderer Stelle. Siehe: Zwicker, E., Ewert und Wagenhofers „*Interne*

Die dritte Erwähnung dieses als so wichtig angesehenen Begriffspaares einer *Internen Unternehmensrechnung* findet sich in dem hier zu erörternden Kapitel über Performance-Kennzahlen.

Die vierte Erwähnung bezieht sich nur auf den Term „*Verhaltenssteuerungsfunktion*“ und erschöpft sich auf Seite 402 in dem Satz: „*Stehen Gesichtspunkte der Verhaltenssteuerung im Mittelpunkt, dann spielt der oben an vierter Stelle genannte Punkt der Managementbeurteilung über Budgets eine zentrale Rolle.*“ Welche „*Gesichtspunkte*“ das sind, erfährt man allerdings nicht.

Nach Ewert und Wagenhofers Ankündigung handelt es sich um ein äußerst wichtiges Begriffspaar, mit dem sämtliche „Beeinflussungen durch das Management“ im Bereich des Internen Rechnungswesens in zwei Beeinflussungsarten unterschieden werden. Angesichts der spärlichen Verwendung dieses als so fundamental herausgestellten Begriffspaares in dem ihrem über 700 Seiten starken Werk, liegt allerdings die Vermutung nahe, dass dieses Begriffspaar zur Erschließung des Stoffes gar nicht erforderlich ist.

Allgemein gilt ja wohl: Wenn eine begriffliche Differenzierung nicht dazu beiträgt, die Zusammenhänge besser zu gliedern oder auch, was für eine angewandte Wissenschaft gilt, nicht dazu beiträgt, die Formulierung eines normativen Konzeptes zu ermöglichen, dann ist sie überflüssig. Dies wird im Folgenden für die dritte Erwähnung des Begriffspaares in dem nachfolgend zu erörternden Kapitel „*Kennzahlen als Performancemaße*,“ gezeigt.

### **Kennzahlentheorien im Bereich der Verhaltens- und Entscheidungsfunktion**

Als Erstes soll der Frage nachgegangen werden, ob die Aufteilung der Kennzahlen der *Internen Unternehmensrechnung* in Kennzahlen der *Entscheidungs-* oder *Verhaltenssteuerungsfunktion* zu irgendeinem Vorteil führt.

Die Zweiteilung könnte es ermöglichen, zwei unterschiedlichen Planungsverfahren (normative Theorien) zu unterscheiden, die besagen, wie Kennzahlen in diesen beiden Bereichen angewendet werden sollen. Es wäre aber auch möglich, dass die Zweiteilung eine Formulierung zweier unterschiedlicher Hypothesen (deskriptiver Theorien) ermöglicht, die behaupten, wie Kennzahlen in diesen beiden Aufgabenbereichen tatsächlich angewendet werden.

Um zu überprüfen, ob die Unterscheidung von Kennzahlen hinsichtlich ihrer *Entscheidungs-* oder *Verhaltenssteuerungsfunktion* zu solchen Vorteilen führt, ist vor allem erst einmal zu klären, wie Ewert und Wagenhofer diese beiden Terme, definieren. „*Verhaltenssteuerungsfunktion*“ definieren sie als die „*Beeinflussung fremder Entscheidungen*,“ und „*Entscheidungsfunktion*“ als die „*Beeinflussung eigener Entscheidungen*“ (S.6) Als „*Beeinflusser*“ fungiert dabei offenbar die Unternehmensleitung. Aber explizit ausgesprochen wird das nicht. Weitere Definitionen der definierenden Terme dieser Definitionen erfolgen nicht.

Eine solche Definition ist aus Sicht einer modellbasierten Planung völlig unzulänglich. Denn aus dieser Sicht stellt sich sofort die Frage, welches (modellbasierte) Planungsverfahren im Rahmen eines (Plan-) Kosten-Leistungsmodells durchgeführt werden soll, wenn von einer *Beeinflussung eigener oder fremder Entscheidungen*“ die Rede ist. Und außerdem wäre auch

Unternehmensrechnung“ im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin, 2015, Kapitel 7 „Kontrollrechnung“, [www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf) (z.Z. 23.10.2015 nicht aufrufbar). Die erste und vierte Erwähnung bedarf keiner weiteren Kommentierung. Denn mit den beiden Zitaten ist alles gesagt.

noch zu klären, wer in der Leitungshierarchie der „Beeinflusser“ und der „Beeinflusste“, sein soll.

Ewert und Wagenhofers Ausführungen lassen noch nicht einmal erkennen, ob ihre Zweiteilung dazu dienen soll, Vorschriften zur *Beeinflussung eigener oder fremder Entscheidungen* zu entwickeln, also ein normatives Konzept zu entwickeln oder dazu verwendet werden soll, eine deskriptive Theorie, also empirische Behauptungen über die *Beeinflussung eigener oder fremder Entscheidungen* in Unternehmen aufzustellen. Es soll daher versucht werden, anhand der weiteren Äußerungen der Autoren zu klären, ob die von ihnen vorgenommene Zweiteilung in irgendeiner Weise zu einer, wenn auch nur rudimentären normativen oder deskriptiven Theorie der Eigen- und Fremdentscheidungen, führt. Die gesamten Äußerungen zur Klärung dieser Frage liefert der folgende Text: (S.513)

„Kennzahlen haben folgende grundlegende Funktionen:

- **Entscheidungsfunktionen:** Entscheidungsträger fühlen sich von der Fülle von Einzelinformationen im Unternehmen oft „erschlagen“ und benötigen wenige, möglichst aussagekräftige Performancemaße, die sie überschauen und auf die sie sich konzentrieren können. Diese Kennzahlen dienen der Abschätzung der Folgen eigener Entscheidungen und erfüllen eine Planungsfunktion. Sie erlauben weiter das Erkennen von Problemen und Mustern aus einer Fülle von Daten.
- **Verhaltensteuerungsfunktion:** Kennzahlen werden weiter zur Kontrolle und Koordination in dezentral organisierten Unternehmen eingesetzt. Sie bilden die **Performancemaße** bzw. Beurteilungsgrößen, an denen die Aktivitäten dezentraler Entscheidungsträger beurteilt werden.“

Wer den oben angeführten Text zur Kennzeichnung der beiden „Funktionen“ im Bereich der Anwendung von Kennzahlen liest, wird kaum auf den Gedanken kommen, dass hier ein normatives Konzept zur Anwendung von Kennzahlen vorgestellt wird. Es handelt sich bei dem angeführten Text über die „grundlegenden Funktionen“ der Kennzahlen im Bereich der Entscheidungs- und Verhaltensteuerungsfunktion um ziemlich allgemeine Tatsachenbehauptungen zur Verwendung von Kennzahlen, die, falls sie im anschließenden Text nicht wesentlich stärker präzisiert werden, wohl kaum dazu beitragen dürften, einem Leser neue Erkenntnisse zu liefern. Das ist, dem sei vorgegriffen, auch der Fall.<sup>8</sup>

Wenn sich der gesamte Text in diesem Kapitel aber nur auf das Thema „Beschreibung der Anwendung von Performance-Kennzahlen der Internen Unternehmensrechnung durch Entscheidungsträger in Unternehmen“ bezieht, dann könnte man das ganze Kennzahlen-Kapitel im Umfang von 53 Seiten streichen. Denn das Ziel dieser Betrachtungen ist es ja, das normative Konzept von Ewert und Wagenhofer (so es vorhanden ist) im Bereich einer operativen Planung mit dem normativen Ansatz der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu vergleichen. Wenn Ewert und Wagenhofer aber keine Vorschriften zur Anwendung von Kennzahlen entwickeln, dann können diese auch nicht mit den Vorschriften der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verglichen werden, die auch der Anwendung von Kennzahlen dienen.

---

<sup>8</sup> Die Terme *Verhaltenssteuerungs-* und *Entscheidungsfunktion* werden im restlichen Kapitel (außer in der Zusammenfassung nicht mehr verwendet).

Die naheliegende Entscheidung, das gesamte Kapitel zu streichen und damit zum nächsten überzugehen, wird aber nicht gefällt, und zwar aus folgendem Grund: Kennzahlen spielen in Unternehmen zur Planung und Beurteilung des Ist und der Plan-Ist-Abweichungen eine große Rolle. In der Literatur finden sich mehr Texte über die Anwendung von Kennzahlen in Unternehmen als über die Kosten-Leistungsrechnung.<sup>9</sup>

Zwischen Kennzahlen und Modellen besteht zudem auch eine enge Beziehung, denn Kennzahlen lassen sich, wenn sie miteinander „verknüpft“ sind, als Gleichungsmodelle deuten. Daher gibt es auch einen Text von mir, welcher dargelegt, wie „Kennzahlensysteme“ aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung oder allgemeiner aus „modellbasierter Sicht“ zu beurteilen sind.<sup>10</sup>

Im Folgenden soll Ewert und Wagenhofers Text „*Kennzahlen als Performancemaße*,“ aus dieser modellbasierten Sicht beurteilt werden.

*Performancemaße* sind Größen, die im Bereich der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine große Rolle spielen. Denn die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist ein normatives Konzept, welches davon ausgeht, dass sich die ausführenden (Primär-) Bereiche eines Unternehmens verpflichten, bestimmte „Performance-Kennzahlen“ oder Basisziele einzuhalten. Daher sollen Ewert und Wagenhofers Ausführungen zu diesem Thema, auch wenn sie nur deskriptiv sind, nicht nur aus „modellbasierter Sicht“ beurteilt werden, sondern speziell auch im Hinblick auf eine modellbasierte Planung mit Performance-Kennzahlen.

Ewert und Wagenhofers Ausführungen zu den „*Performance-Kennzahlen*“ beschreiben wie erwähnt (fast nur) das Verhalten von Unternehmen im Gebrauch solcher Kennzahlen. Aber sie gehen in diesem Zusammenhang auch auf die Definition solcher Performance-Kennzahlen ein und manchmal formulieren sie sogar einen Sollsatz zur Verwendung solcher Performance-Kennzahlen, d.h. sie bewegen sich damit im normativen Bereich einer Kennzahlenanwendung.

Sämtliche drei Äußerungsformen, die Definition von Performance-Kennzahlen, die Beschreibung des Gebrauchs von Performance-Kennzahlen und die gelegentlichen Forderungen zur Anwendung von Performance-Kennzahlen sollen im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung beurteilt werden.

## 2. Modellbasierte Systematisierung von Kennzahlen

Ewert und Wagenhofer definieren Kennzahlen als „*quantitative Informationen*“...“*die Strukturen und Prozesse in einem Unternehmen oder in einem Bereich abbilden*“. (S.513) Dieser Definition kann man aus der Sicht einer modellbasierten Darstellung betrieblicher Zusammenhänge nicht zustimmen. Wenn es gemäß dieser Definition gelingen würde, allein mit Kennzahlen die Strukturen und Prozesse in einem Unternehmen abzubilden, dann bräuchte man keine Modelle mehr. Denn Strukturen und Prozesse werden (wenn überhaupt) durch ein

<sup>9</sup> Eine Anfrage bei Google Scholar am 6.9.2015 ergab für das Stichwort „Kennzahlen in Unternehmen“ 52.300 Treffer, für „Kostenrechnung“ 31.500 Treffer und für „Kosten- und Leistungsrechnung“ 5.400 Treffer.

<sup>10</sup> Siehe: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Kennzahlen-Systeme, Berlin 2002, S. 10f., [www.Inzpla.de/IN22-2002h.pdf](http://www.Inzpla.de/IN22-2002h.pdf)

System von Hypothesen- und Definitionsgleichungen „*abgebildet*“. Und diese Hypothesen- und Definitionsgleichungen bilden ein Modell.

Der in einem Unternehmen von den Einkaufsmengen über die Zwischenprodukte bis zu den Endprodukten stattfindende Mengenfluss ist beispielsweise ein Prozess. Und dieser Prozess wird in einem Plan-Kosten-Leistungsmodell durch ein System von Hypothesen- und Definitionsgleichungen „*abgebildet*“.

Als Beispiel sei auf das Bestellmengen-Diagramm von Thyssen-Krupp Steel verwiesen, das den gesamten Mengenfluss der Roh-, Zwischen- und Endprodukte beschreibt.<sup>11</sup> Anhand dieses Diagramms kann man allerdings nur noch die Mengenverknüpfungen erkennen und nicht mehr die konkreten Hypothesen- und Definitionsgleichungen, die diese Mengenbeziehung beschreiben. Im Rahmen des an anderer Stelle beschriebenen Modelltableausystems eines Gesamt-Planungsmodells lässt sich im Gegensatz dazu auch erkennen, wie die Modellierung des Mengendurchflusses eines Lagers anhand bestimmter Hypothesen- und Definitionsgleichungen beschrieben wird.<sup>12</sup>

Man kann nunmehr Kennzahlen formulieren, die Informationen über diesen Prozess liefern. So ist der Wert eines „Lagerumschlag“ eine Prozessinformation, weil sein Kehrwert die durchschnittliche Aufenthaltsdauer eines Produktes in dem in Frage stehenden Lager beschreibt. Aber sämtliche Variablenwerte einer solchen Modellierung, die als Kennzahlen verwendet werden können, beschreiben nicht den Prozess. Das macht nur das Modell.

Ähnlich ist es mit der Struktur. In einem Modell wird „die Struktur“ durch die aus symbolischen Größen bestehenden Hypothesen- und Definitionsgleichungen beschrieben. Ein solches Symbolmodell (oder reines Strukturmodell) enthält keine Zahlenwerte. Eine Strukturinformation in Form einer Kennzahl ist nur möglich, wenn quantitative Angaben über bestimmte Größen des Strukturmodells vorgenommen werden wie über die Zahl seiner Variablen oder Modellparameter. So besitzt das ThyssenKrupp-Steel-Modell (2009/10) beispielsweise 242.015 und das Kilgermodell 2.079 Modellparameter. Solche strukturellen Kennzahlen bilden aber nicht „die Struktur“ ab, sondern liefern nur quantitative Strukturinformationen.

Das „Betriebsergebnis“ ist wohl unbestrittenen eine Kennzahl. Bildet sein Zahlenwert aber einen „Prozess“ oder eine „Struktur“ ab? Die Antwort lautet: nichts von beidem.

Kennzahlen sollten daher nur ganz einfach als „quantitative Informationen“ definiert werden und Kennzahlen der *Internen Unternehmensrechnung* entsprechend als quantitative Informationen aus dem Bereich der *Internen Unternehmensrechnung* eines Unternehmens. Meiner Meinung nach ist es nicht sinnvoll, Kennzahlen enger zu definieren, nämlich so, wie Ewert und Wagenhofer es tun.

Im Weiteren gehen wir davon aus, dass Kennzahlen als „*quantitative Informationen*“ definiert werden. Die so definierten Kennzahlen sollen nunmehr anhand der Klassifikationskriterien eines Modells in bestimmten Untergruppen eingeteilt werden. Es wird im Folgenden davon ausgegangen, dass Kennzahlen stets als Größen eines Modells interpretiert werden können. Unter dieser (noch zu rechtfertigenden Annahme) kann jede Kennzahl oder quantitative Information einer der folgenden Kategorien zugeordnet werden:

<sup>11</sup> Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.156 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>12</sup> Siehe das „Lagerfortschreibungstableau Fremdmaterial Rohstofflager“. In: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 72, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

1. Die in Frage stehende Kennzahl ist die endogene Variable eines vorhandenen Modells. Sie kann durch eine Hypothesengleichung erklärt oder durch eine (Definitions-) Gleichung definiert werden. Dieses „Modell“ kann im Extremfall nur aus einer strukturellen Gleichung bestehen wie z.B. der Definitionsgleichung

Gewinn = Umsatz – Kosten

Es lässt sich aber auch sagen: Wenn eine „Kennzahl“ durch eine Definitionsgleichung (oder Hypothesengleichung) spezifiziert wird, dann ist sie die endogene Variable eines Ein-Gleichungsmodells.

2. Die in Frage stehende Kennzahl ist eine erklärende Variable der Definitions- oder Hypothesengleichung eines vorhandenen Modells. Wenn diese erklärende Variable zugleich auch eine endogene Modellvariable ist, die durch eine Definitions- oder Hypothesengleichung spezifiziert wird, dann liegt der Fall 1 vor. Ist dies nicht der Fall, dann ist die Kennzahl ein Modellparameter.<sup>13</sup>
3. Eine in Frage stehende Kennzahl, die nicht in einem dem Anwender vorliegenden Modell auftritt, kann als Grenzfall eines Modells mit einem Parameter P (mit der Identitätsgleichung  $P = P$ ) angesehen werden. Es handelt sich um den Extremfall eines „einparametrischen Modells“. Damit kann jede in Frage stehende Kennzahl als Element zumindest eines einparametrischen Modells angesehen werden.
4. Kennzahlen können Implikationen eines vorhandenen Modells sein, d.h. sie können durch bestimmte mathematische Verfahren aus einem Modell abgeleitet werden oder auch durch eine Simulation.

Ein einfaches Beispiel ist die Ermittlung der Kennzahl des Break-even-Punktes aus dem Planmodell eines Einproduktunternehmens. Für die Praxis interessant ist zum Beispiel die Durchführung einer Primärkostenanalyse. Mit diesem Verfahren kann man, wie bei ThyssenKrupp Steel praktiziert, die „Kennzahl“ ermitteln, die besagt, wie viel Kosten an Energie (in €/Stück) in den Grenzkosten eines Endproduktes „stecken“, das über fünfzehn Fertigungsstufen gelaufen ist.<sup>14</sup>

5. Kennzahlen können Definitionskomponenten enthalten, die aus den Werten der Durchrechnung eines Modells mit unterschiedlichen Parameterwerten stammen.

Der Variator (oder Sensitivitätskoeffizient) eines Basisziels, der in den Wenn-Dann-Rechentableaus der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine wichtige Kennzahl ist, beruht auf zwei Werten des Betriebsergebnisses. Sie ergeben sich aus der Durchrechnung des Planmodells mit dem in Frage stehenden Planwert dieses Basisziels und einer weiteren Durchrechnung des gleichen Modells mit einem um zehn Prozent geänderten Wert desselben Basisziels.<sup>15</sup>

6. Kennzahlen können Definitionskomponenten enthalten, die aus den Durchrechnungsalternativen von Modellen mit gleicher oder auch ungleicher Struktur stammen. Diese

<sup>13</sup> Modellparameter von Planungsmodellen sind an anderer Stelle ausführlich nach ihrem epistemologischen Status klassifiziert wie Beobachtungsgrößen (z.B. Absatzmengen), Entscheidungsparameter (z.B. kalkulatorischer Zinssatz), irreale Bedingungssätze (wie kalkulatorischer Unternehmerlohn) usw. Siehe zu dieser Einteilung: Zwicker, E., Ist-Kosten-Leistungsmodelle: Struktur, Semantik und Anwendung, Berlin 2008, S.8f. [www.Inzpla.de/IN35-2008a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN35-2008a.pdf)

<sup>14</sup> Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 340, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

<sup>15</sup> Siehe zur Ermittlung des Variators eines INZPLA-Modells: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf). S.164 und seiner Anwendung S.6 und S.166

Definitionskomponenten können endogene Variable und Modellparameter dieser Modelle sein, aber auch Modellimplikationen.

Ein Beispiel ist die Kennzahl „Ist-Plan-Abweichung des Betriebsergebnisses“. Ihre beiden Definitionskomponenten (Ist-Plan) sind die endogenen (Spitzen-) Variablen des Plan-Kosten-Leistungsmodells und des mit ihm korrespondierenden Ist-Kosten-Leistungsmodells.

Ein Kennzahlensystem liegt vor, wenn die als Kennzahlen angesehenen Größen durch Gleichungen miteinander verbunden sind. Kennzahlensysteme, die in der Literatur beschrieben werden (wie das RoI-Kennzahlensystem), sind fast nur durch Definitionsgleichungen miteinander verknüpft. In diesem Fall handelt es sich um (rein) defitorische Kennzahlensysteme. Ist ein solches defitorisches Kennzahlensystem auch noch so aufgebaut, dass es eine Spitzenvariable besitzt (wie es beim RoI-Kennzahlensystem der Fall ist), dann handelt es sich um ein defitorisch hierarchisches Kennzahlensystem oder abgekürzt um ein hierarchisches Kennzahlensystem. Solche hierarchischen Kennzahlensysteme sind in großer Zahl entwickelt und in der Literatur beschrieben worden.<sup>16</sup>

Wenn man eine Gruppe von Kennzahlen für eine bestimmte Fragestellung als „relevant“ ansieht, dann sollte man als erstes diejenigen aussondern, die bereits durch bestimmte strukturelle Gleichungen miteinander verknüpft sind. Sie sind dann im Rahmen der Kennzahlenmodelle  $K_1, K_2 \dots, K_n$  erfasst. Die Kennzahlen, die nicht in ein solches Modell eingebunden werden können, bilden jeweils für sich ein einparametrisches Kennzahlenmodell. Die Kennzahlen solcher einparametrischen Kennzahlenmodelle bilden kein Kennzahlensystem. Ein Kennzahlensystem muss daher mindestens zwei Kennzahlen ( $KN_1$  und  $KN_2$ ) enthalten, die sich dadurch auszeichnen, dass sie in einem Egleichungs-Modell auftreten. Dabei muss eine der beiden Kennzahlen (z.B.  $KN_1$ ) die endogene Variable dieser Gleichung sein, die von der anderen Kennzahl (z.B.  $KN_2$ ) beeinflusst wird, womit für das angenommene Beispiel die Beziehung „ $KN_1 = F(KN_2)$ “ gilt.

Nach einer solchen Bestandsaufnahme liegt es nahe, zu prüfen, ob es nicht möglich ist, die vorliegenden Kennzahlenmodelle durch bestimmte strukturelle Gleichungen miteinander zu verknüpfen. Im Idealfall sind die  $n$  Kennzahlenmodelle zu einem Modell vereint, das auch noch die bisher einparametrischen Kennzahlen als Parameter oder endogene Variable enthält. Sämtliche in Frage stehenden Kennzahlen durch Hypothesen- und Definitionsgleichungen miteinander zu verbinden, ist deswegen wünschenswert, weil man damit ihre Abhängigkeiten voneinander beschreiben kann. Wenn solche voneinander abhängigen Kennzahlen z.B. als Zielgrößen einer Planung verwendet werden sollen, dann ist man in der Lage zu beurteilen, wie sich bestimmte in Frage stehende Planungsalternativen auf alle Variablen eines solches „Zielsystems“ auswirken.

Das System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist ein Beispiel dafür, wie man vorgehen kann, um „(Ziel-)Kennzahlen“ miteinander zu verknüpfen. Denn die einzige Aufgabe des (Plan-) Kosten-Leistungsmodells einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung besteht darin, das Topziel (oder die Kennzahl) „Betriebsergebnis“, mit den Basiszielen (oder den Kennzah-

---

<sup>16</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Das RoI-Zielsystem und weitere Zielsysteme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2014, [www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf](http://www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf)

len) der Bereiche durch ein System von Hypothesen- und Definitionsgleichungen miteinander zu verknüpfen.

### **3. Verwendung von Kennzahlen im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Ewert und Wagenhofer halten es, wie schon mehrfach erwähnt, für sinnvoll, Kennzahlen danach unterscheiden, ob sie der *Entscheidungs- und Verhaltensteuerungsfunktion* zuzuordnen sind, d.h. der „*Beeinflussung eigener oder fremder Entscheidungen*,“ dienen. Wenn eine solche Unterscheidung nicht im Lichte eines konkreten Planungsverfahrens erfolgt, sondern im Hinblick auf jede mögliche Kennzahl aus dem Bereich der *Internen Unternehmensrechnung*, erscheint das nicht sehr sinnvoll. Was bringt es zu wissen, ob ein Entscheidungsträger in einem Unternehmen eine ihm vorliegende Kennzahl zur *Beeinflussung eigener oder fremder Entscheidungen* verwendet? Und ob er eine Kennzahl überhaupt dazu verwendet, wie soll man das feststellen?

Ewert und Wagenhofer können mit ihrer Zweiteilung offenbar auch nicht viel anfangen. Sie kündigen zwar an: „*Überlegungen zur Verhaltensteuerung werden in den nachfolgenden Teilen II und III dieses Buches ausführlich erörtert.*“ (S.240) Das wären die Kapitel 7 bis 11 also die Seiten 297-623. Aber wie bereits behauptet, wird, außer den zwei erwähnten Textstellen, nichts zu diesen Hauptfunktionen oder diesen “Beeinflussungskennzahlen“ gesagt und was in diesen bereits erwähnten Zitaten (s.S.4) gesagt wird, ist läppisch.<sup>17</sup>

Im Folgenden soll als Erstes beschrieben werden, wie im Rahmen des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein Manager mit Kennzahlen versorgt werden kann, die nicht zur Durchführung dieses Planungsverfahrens und der sich anschließenden Kontrolle erforderlich sind. Danach wird dann aber gezeigt, dass es auch theorie relevante Kennzahlen gibt. Das sind Kennzahlen, die bei der Praktizierung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht „irgendwelchen Zwecken“ dienen, sondern unabdingbare Größen des gesamten Planungs- und Kontrollverfahrens darstellen.

Die Kennzahl oder die Kennzahlen, die einen Benutzer interessieren, können aus den unterschiedlichsten Systemen stammen, die infolge der Planungs- und Kontrollprozedur im Rahmen des INZPLA-Systems generierbar sind.

So können solche Kennzahlen beispielsweise aus hierarchischen Kennzahlensystemen stammen. Das System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung bietet eine Fülle von hierarchischen (definitorischen) Kennzahlensystemen wie z.B. eine große Zahl von Kostenstellen-Kostenartenhierarchien und Gewinnhierarchien.<sup>18</sup> Gewinnhierarchiesysteme, wie sie das System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Drill-Down-Analyse von Gewinngrößen zur Verfügung stellt, sind in der Praxis sehr beliebt. So verwendete die Firma Chemetall eine ganze Reihe unterschiedlicher Gewinnhierarchien, auf die das Management zurückgreifen kann.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Wie das bereits auf Seite 3 angeführte Zitat „Stehen Gesichtspunkte der Verhaltenssteuerung...“

<sup>18</sup> Siehe zu einer Übersicht der Hierarchien: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 160 [www.Inzpla.de/INZ-PLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZ-PLA-Geschichte.pdf)

<sup>19</sup> Siehe Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O. S. 17 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Zu den verfügbaren Kennzahlen zählen auch die Werte sämtliche Variablen, die in den Modelltableaus der verschiedenen Versionen der Plan- sowie Ist-Kosten-Leistungsmodelle auftreten. Ein Teil dieser Variablen ist aber zur besseren Erschließung auch noch nach bestimmten Kriterien geordnet wie in Form der gerade erwähnten Gewinn- und Kostenhierarchien.

Wie bereits erwähnt, ist es möglich, aus den vorhandenen Modellen bestimmte Implikationen abzuleiten (s. Punkt 4 auf S. 8). Dies sind wie erwähnt z.B. die Variatoren (Sensitivitätskoeffizienten) in den Wenn-Dann-Rechentableaus oder die primären Kosten eines Endproduktes oder die Ergebnisse von Zielwertanalysen wie im Falle einer Break-Even-Analyse.

Die verschiedenen Plan- und Ist-Modellversionen eines Kosten-Leistungsmodells sind (bis auf die mit dem Modellgenerator erstellte Vollkostenversion) von dem System generierte Implikationen der Vollkostenversion, die allein dazu dienen, den dazu berechtigten Personen Kennzahlen zu liefern, die sie interessieren könnten.<sup>20</sup> Die Gesamtkostenversion eines Kosten-Leistungsmodells wird beispielsweise nur generiert, damit ein dazu befugter Manager die Möglichkeit besitzt, über die Beträge der Plan- oder Istwerte (und auch deren Abweichung) der gesamten Kostenarten (Arbeitskosten etc.) zu verfügen.<sup>21</sup>

Und genau so ist es mit den Variablen der Einzelkostenversion. Hier möchte ein Manager z.B. wissen, wie hoch die gesamten variablen Kosten eines Produktes sind aber auch dessen Einzelfixkosten, d.h. die Fixkosten, die zumindest langfristig entfallen könnten, wenn man das Produkt stilllegen würde. Für die Durchführung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung sind weder die Gesamtkostenversion noch die Einzelkostenversion und auch nicht die Grenzkostenversion erforderlich. Diese Versionen liefern nur Kennzahlen für irgendwelche Fragestellungen der Zugriffsberechtigten.

### Theorie relevante Kennzahlen

Das System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung liefert daher einem Manager eine Fülle von Kennzahlen, deren von dem Manager jeweils mit ihnen angestrebten Zweck sich nicht zu kategorisieren lohnt. Denn dieser Zwecke sind vielfältig und basieren auf einem ad-hoc-Interesse des Managers. Aber es gibt auch noch sogenannte theorie relevante Kennzahlen. Das sind die Werte bestimmter Größen eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, die zur Durchführung dieses Planungs- und Kontrollverfahrens unbedingt erforderlich sind.

Da sämtliche Variablen eines Ist- oder Plan-Kosten-Leistungsmodells als Kennzahlen interpretiert werden können, sind diese Modelle (wie behauptet) auch als „Kennzahlensysteme“ anzusehen. Daher ist jedes Modell und auch jede Modellversion einer in einem Unternehmen praktizierten Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein Kennzahlensystem.

Wie beschrieben wird im Rahmen des Modell-Konfigurationssystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine Plan-Vollkostenversion generiert, aus der alle weiteren Versionen (Grenz- Einzelkosten- und Gesamtkostenversion) im Plan- und Ist von dem Modell-Generator automatisch erstellt werden.<sup>22</sup> Das Kennzahlensystem oder das Planungsmodell der Vollkos-

<sup>20</sup> Die Ausgangsversion ist die vom Modellentwickler konfigurierte Vollkosten-Version, aus welcher „automatisch“ von dem INZPLA-Modellgenerator alle übrigen Versionen erzeugt werden. Siehe Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O. S. 151 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>21</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Voll- und Teilkostenmodelle und ihre Verwendung im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2001, [www.Inzpla.de/IN14-2001d.pdf](http://www.Inzpla.de/IN14-2001d.pdf), S.9

<sup>22</sup> Die Ist-Versionen benötigen statt der Plan-Basisgrößen der Plan-Versionen allerdings die realisierten Ist-Basisgrößen.

tenversion insofern theorierelevant, als man ohne dieses Modell keine Integrierte Zielverpflichtungsplanung durchführen könnte. Es gibt aber eine Kategorie von Kennzahlen, denen eine noch höhere Theorierelevanz zukommt.

Das Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung könnte wie beschrieben theoretisch auch allein anhand der reduzierten Topzielgleichung vorgenommen werden, d.h. der Gleichung, die das Betriebsergebnis als erklärte (endogene) Variable in einer Gleichung mit den Basiszielen und den sonstigen Basisgrößen verknüpft.<sup>23</sup> Alle anderen Variablen des ursprünglich generierten Planungsmodells der Vollkostenversion, mit dem die Planung betrieben wird, sind, wenn man die reduzierte Topzielgleichung zur Verfügung hat „im Prinzip“ zur Durchführung der Planungsprozedur nicht mehr erforderlich. Wichtig ist hier nur noch die Kennzahl „Topziel“ (wie das Betriebsergebnis) auf der linken Seite der Gleichung sowie die Kennzahlen „Basisziele“ auf der rechten Seite der Gleichung. Denn der Planungsprozess (einer reinen Integrierten Zielverpflichtungsplanung) ist allein darauf ausgerichtet, die Bereiche zur Einhaltung bestimmter (Planend-) Werte ihrer Basisziele zu verpflichten.

Das Topziel der Unternehmensleitung und die Basisziele der Bereiche besitzen daher im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung die höchste Theorierelevanz. Und daher wird auch in dem zentralen Planungstableau einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung, d.h. dem Wenn-Dann-Rechentableau, der Zusammenhang zwischen den Basiszielen der Bereiche und dem Topziel „Betriebsergebnis“ anhand von Variatoren (Sensitivitätskoeffizienten) beschrieben.<sup>24</sup> Wenn aber, was extrem selten der Fall ist, in dem Plan-Kosten-Leistungsmodell auch noch (wegen des Auftretens von Basisgrößen in Form von Entscheidungsvariablen) eine optimierende Planung durchzuführen ist, dann ist die reduzierte Topziel-Gleichung zugleich auch die Zielfunktion dieser Optimierung.

### **Beeinflussung von Eigen- und Fremdentscheidungen im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Die Ewert-Wagenhofersche Unterscheidung zwischen der *Beeinflussung eigener und fremder Entscheidungen* ist aber nicht völlig abzulehnen. Im Hinblick auf die Planung eines Kosten-Leistungsmodells im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung kann sie als ein erstes vages Kriterium zur Unterscheidung von zwei Planungsverfahren interpretiert werden. Aber diese Planungsverfahren werden im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung bis ins letzte Detail konkretisiert. Sie sind daher von der Ewert-Wagenhoferschen Zweiteilung in einem extremen Ausmaß entfernt.

Bei den zwei Planungsverfahren handelt sich um die im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchführbaren Verfahren einer optimierenden Planung und einer Zielverpflichtungsplanung.

Die Beeinflussung eigener Entscheidungen besteht darin, dass in dem Kosten-Leistungsmodell einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung die Bestimmung der vollständig beeinflussbaren Basisgrößen aufgrund einer „*eigenen Entscheidung*“ der Unternehmensleitung erfolgt. Im Hinblick auf die Beeinflussung dieser eigenen Entscheidungen ist zwischen zwei

<sup>23</sup> Sie hierzu: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 36, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf). Bei Thyssen-Krupp Steel wäre diese Gleichung allerdings ein paar Kilometer lang, da auch das umfangreiche simultane Gleichungssystem algebraisch gelöst werden müsste, um eine solche reduzierte Gleichung zu ermitteln.

<sup>24</sup> Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 163

Arten von beeinflussbaren Basisgrößen zu unterscheiden, und zwar den Entscheidungsparametern und den Entscheidungsvariablen.

Die Entscheidungsparameter werden durch eine „*eigene Entscheidung*“ der Unternehmensleitung vor Beginn der Planungstriade, d.h. der eigentlichen dreistufigen Planungsprozedur, festgelegt. Die Entscheidungsvariablen werden dagegen während der Bottom-Up- und der Konfrontationsplanung, d.h. während zweier Schritte der eigentlichen Planungsprozedur, durch eine „*eigene Entscheidung*“ der Unternehmensleitung so gewählt, dass sie (bei einem Plan-Kosten-Leistungsmodell) das Betriebsergebnis maximieren.<sup>25</sup>

Die Festlegung der Basisziele im Rahmen der Planungstriade führt dagegen zu einer „*Beeinflussung fremder Entscheidungen*“ durch die Unternehmensleitung. Beeinflusst werden sollen die „*Eigenentscheidungen*“ der Bereichsleiter. Und diese Beeinflussung kommt dadurch zu Stande, dass ihnen als Ergebnis der Zielverpflichtungsplanung bestimmte Sollwerte ihrer Basisziele vorgegeben werden. Durch diese Vorgaben werden von der Unternehmensleitung die für sie „*fremden Entscheidungen*“ der Bereichsleiter beeinflusst, und zwar dahin gehend, dass diese ihre Sollziele erfüllen.

Die beiden Planungsverfahren einer reinen Zielverpflichtungsplanung und einer reinen optimierenden Planung können daher als eine bis ins letzte Detail durchgeführte Konkretisierung der Forderung nach der „*Beeinflussung eigener und fremder Entscheidungen*“ im Rahmen eines Plan-Kosten-Leistungsmodells (oder auch eines Gesamt-Planungsmodells) verstanden werden. Auf dieser Ebene erhält diese Unterscheidung einen konkreten Sinn.

Im Hinblick auf die Integrierte Zielverpflichtungsplanung wäre noch zu ergänzen, dass beide Verfahren, also die *Beeinflussung eigener* und auch *fremder Entscheidungen*, unter Verwendung eines Kosten-Leistungsmodells im Rahmen einer Planungsalternative realisiert werden können. Und das ist dann die gemischte Optimierungs-Zielverpflichtungsplanung.

Die Unterscheidung zwischen der Beeinflussung von Eigen- und Fremdentscheidungen bringt, wie bei Ewert und Wagenhofer deutlich zu erkennen ist, ohne eine weitere normative (oder auch deskriptive) Konkretisierung keinerlei Erkenntnisgewinn. Sie lässt sich aber im Falle der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu zwei verschiedenen Planungsverfahren konkretisieren, die mit einer Fülle von Vorschriften zur syntaktischen und semantischen Gestaltung eines Plan-Kosten-Leistungsmodells, seines mit ihm korrespondierenden Ist-Kosten-Leistungsmodells, der Planungsprozedur und den durchzuführenden Soll-Ist-Vergleichen im Rahmen einer Abweichungsanalyse verbunden sind.

Obgleich Ewert und Wagenhofers Werk den „*Anwendungen der KLR gewidmet*“, ist, wird eine derartige Konkretisierung der „*Beeinflussung fremder Entscheidungen*“ in Form eines Verfahrens zur Durchführung einer Planung mit einem Kosten-Leistungsmodell mit keinem Wort beschrieben.

Ein solches Vorgehen liegt offenbar gänzlich außerhalb ihres Vorstellungsvermögens. Lediglich im Hinblick auf die „*Beeinflussung eigener Entscheidungen*“ weisen sie wie bereits erwähnt darauf hin: „*Im Rahmen der Entscheidungsfunktion der KLR wird grundsätzlich von der Maximierung des Periodengewinns ... ausgegangen*. (S. 49)

---

<sup>25</sup> Siehe zu einer detaillierten Beschreibung dieser Planungsverfahren und der Beziehung zwischen diesen Typen von beeinflussbaren Basisgrößen: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 26f, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Es handelt sich um den Fall, dass in einem Plan-Kosten-Leistungsmodell allein der Fall einer „*Beeinflussung eigener Entscheidungen*“ durch die Unternehmensleitung (und nicht die Bereichsleiter) zum Tragen kommt und das ist im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine reine optimierende Planung.<sup>26</sup>

Allerdings gibt es in einem Plan-Kosten-Leistungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auch noch andere Größen, die sich als „Eigen-Entscheidungsgrößen“ erweisen. Das sind wie bereits erwähnt die Entscheidungsparameter, die vor Beginn der Planungsprozedur festgelegt werden. Aber es kommt noch ein weiterer Typ von Eigen-Entscheidungsgrößen dazu. Es handelt sich um die Entscheidungsvariablen, die in einem Plan-Kosten-Leistungsmodell „endogenisiert“ sind, d.h. aufgrund bestimmter im Modell enthaltener Entscheidungsvorschriften „von dem Modell“ selbst ermittelt werden.

Solche Fälle werden von Ewert und Wagenhofer nicht als eine besondere Form einer „Eigen-Entscheidung“ erwähnt. Entscheidungsvorschriften dieser Art z.B. zur Bestimmung eines Absatzpreises in Form einer Kosten-plus-Preisbildung, d.h. einer progressiven Preiskalkulation oder zur Bestimmung der Bestellmenge eines Lagers werden von Ewert und Wagenhofer zwar beschrieben (s.S.148 u. S.406, Tab. 2), aber sie kommen nicht auf den Gedanken, dass es sich hier um eine „von dem Modell befolgte“ Eigen-Entscheidung der Unternehmensleitung im Sinne ihre „Entscheidungsfunktion“ handelt.

Klassifizierungen sind nur dann sinnvoll, wenn man bezüglich der Individuen, die damit von einander (in Unterklassen) abgegrenzt werden entweder gehaltvolle empirische Behauptungen oder auch bestimmte Forderungen zur Erreichung von Zielen formulieren kann, die für die Individuen der Oberklasse nicht möglich sind.<sup>27</sup> Die aus einer solchen Klassifizierung hervorgehenden Begriffe sind informative Begriffe. Das Begriffspaar „*Beeinflussung eigener Entscheidungen* vs. *Beeinflussung fremder Entscheidungen*“ ist aber in der von Ewert und Wagenhofer nicht weiter präzisierten Form nicht informativ und daher überflüssig.

Das zeigt sich auch schon daran, dass dieses Begriffspaar von Ewert und Wagenhofer in der Einleitung als das maßgebliche Kriterium zur Unterscheidung des „Entscheidungsverhaltens“ im Bereich der *Internen Unternehmensrechnung* herumgestellt wird, aber im anschließenden Text nur an zwei Stellen (eine wurde oben vollständig zitiert) in höchst unzulänglicher, nämlich in „nicht informativer Weise“ verwendet wird.

#### **4. Kennzahlenbehandlung bei Ewert und Wagenhofer**

Nach diesen Vorbemerkungen zum Status von Kennzahlen im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, wenden wir uns nunmehr den Ewert-Wagenhoferschen Betrachtungen zur Verwendung von Kennzahlen zu.

Ewert und Wagenhofer Ziel ist es, Kennzahlen zu erörtern, die der *Entscheidungs-* oder der *Verhaltenssteuerungsfunktion* dienen. Nach einigen allgemeinen Betrachtungen zur Definition

---

<sup>26</sup> Das von Ewert und Wagenhofer in diesem Zusammenhang propagierte Verfahren zur Optimierung von Plan-Kosten-Leistungsmodellen führt allerdings zu einer Reihe von Defiziten, die an anderer Stelle ausführlich behandelt werden. Siehe hierzu: Zwicker, E., Ewert und Wagenhofers „*Interne Unternehmensrechnung*“ im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin, 2015, Kapitel 2 “Die Kosten-Leistungsrechnung als Entscheidungsrechnung“ [www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf) (z.Z. 26.1.2017 nicht aufrufbar)

<sup>27</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E. Definieren und Klassifizieren in der Betriebswirtschaftslehre, TU Berlin, o.J. [www.Inzpla.de/Definitionen.pdf](http://www.Inzpla.de/Definitionen.pdf), S. 8f.

von Kennzahlen wenden sich die Autoren speziell der Verwendung von Kennzahlen im Rahmen der *Verhaltenssteuerungsfunktion* zu. Aber es ist dennoch von Interesse, was sie in ihren einleitenden Bemerkungen zur Anwendung von Kennzahlen sagen, die für die „*Entscheidungsfunktion*“ von Bedeutung sind.

#### 4.1 Entscheidungsfunktion und Kennzahlen

Ewert und Wagenhofer weisen darauf hin, dass Entscheidungsträger im Rahmen der „*Entscheidungsfunktion*“ „wenige möglichst aussagekräftige Performancemaße (benötigen), die sie überschauen und auf die sie sich konzentrieren können.“ Und weiter: „*Diese Kennzahlen dienen der Abschätzung der Folgen eigener Entscheidungen und erfüllen eine Planungsfunktion.*“ Hier erwähnen Ewert und Wagenhofer zum einzigen Mal in diesem Kapitel den Begriff der „*Entscheidungsfunktion*.“

Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung kann man mit diesen Ausführungen aber nicht viel anfangen.

Wenn die „*Entscheidungsträger*“ die Bereichsleiter sind, dann sind diese „*aussagekräftigen Performancemaße, die sie überschauen und auf die sie sich konzentrieren*“ die Basisziele. Denn „*diese Kennzahlen dienen der Abschätzung der Folgen eigener Entscheidungen*“, allerdings im Hinblick auf die Erfüllung der Sollwerte der Performancemaße (Basisziele), zu deren Realisierung sich die Bereichsleiter verpflichtet haben.

Die von Ewert und Wagenhofer erwähnten „*eigenen Entscheidungen*“ sind in dieser Deutung modellexterne Entscheidungen, d.h. Entscheidungen der Bereichsleiter, die nicht durch die Festlegung der voll beeinflussbaren Basisgrößen (Entscheidungsparameter und Entscheidungsvariablen) im Rahmen des verwendeten Plan-Kosten-Leistungsmodells zu Stande kommen. Es handelt sich vielmehr um „*eigene Entscheidungen*“, die die Bereichsleiter treffen, um ihre Basisziel-Vorgaben (Soll-Basiziele) zu erfüllen, die in dem Planend-Kosten-Leistungsmodell als Parameter auftreten.

Wenn der „*Entscheidungsträger*“ dagegen die Unternehmensleitung ist, dann sind Ewert und Wagenhofers Bemerkungen schwer nachvollziehbar. In diesem Fall handelt es sich wie beschrieben um Eigen-Entscheidungen der Unternehmensleitung, die im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftreten können, also um die modellinterne Festlegung der Entscheidungsparameter sowie um die Maximierung des Betriebsergebnisses anhand der im Modell enthaltenen Entscheidungsvariablen und schließlich auch um die Ausführung der von der Unternehmensleitung festgelegten Entscheidungsvorschriften.

Welche Kennzahlen sollen in diesen drei Fällen „*der Abschätzung der Folgen der eigenen Entscheidung*“ ... „*dienen, ... und erfüllen* (damit) *eine Planungsfunktion*“?

Wenn die Unternehmensleitung beispielsweise die Eigen-Entscheidung fällt, den Absatzpreis eines Artikels mit 20 €/Stück festzulegen und diese Entscheidung dann in das zur Planung vorgesehene Kosten-Leistungsmodell als numerischer Wert des Modellparameters „*Absatzpreis*“ eingegeben wird, dann stellt sich die Frage: mit welcher Kennzahl wird unter diesen Umständen die Folge dieser eigenen Entscheidung „*abgeschätzt*“?

Man könnte dies so deuten, dass diese „*Abschätzungs-Kennzahl*“ das Topziel der Planung, d.h. das Betriebsergebnis sei. Die Berechnung des Betriebsergebnisses nach der Eingabe des Wertes des Absatzpreises und einiger Tausend weiterer Werte sämtlicher übrigen Modellpa-

rameter aber als „*Abschätzung der Folgen der eigenen Entscheidung*“ anzusehen, ist schon etwas bizarr.

Die von Ewert und Wagenhofer angeführten Kennzahlen, die „*der Abschätzung*“ der „*eigenen Entscheidungen*“ dienen, lassen sich im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung in einem (Plan-) Kosten-Leistungsmodell nicht wiederfinden.

Zum einen ist es nicht klar, ob es sich um die eigenen Entscheidungen der Bereichsleiter oder der Unternehmensleitung handelt. Geht man einschränkend davon aus, dass Ewert und Wagenhofer nur die eigenen Entscheidungen der Unternehmensleitung meinen, wenn von „*der Abschätzung*“ der Folgen der „*eigenen Entscheidungen*“ in einem (Plan-) Kosten-Leistungsmodell die Rede ist, dann sollten zur Beschreibung dieses Vorgehens die Begriffe der Entscheidungstheorie (Zielfunktion, Maximierung, Nebenbedingungen usw.) angewendet werden und nicht von einer *Planungsfunktion* gesprochen werden, die durch eine *Abschätzung* der *Folgen* anhand von *Kennzahlen* zu Stande kommt. Das ist aus Sicht einer modellbasierten Anwendung nur nichtssagendes Gerede.

Man hat den Eindruck, dass Ewert und Wagenhofer mit diesen banalen Feststellungen endlich einmal (nach 513 Seiten) die in der Einleitung als so fundamental herausgestellten „*Hauptfunktionen*“, nämlich die *Entscheidungsfunktion* und die *Verhaltenssteuerungsfunktion* ins Spiel bringen wollen. Aber das geht bei der *Entscheidungsfunktion* ziemlich daneben und dies ist, wie wir bei der *Verhaltenssteuerungsfunktion* noch sehen werden, auch nicht anders.

## 4.2 Verhaltenssteuerungsfunktion und Kennzahlen

Wie erwähnt äußern sich Ewert und Wagenhofer im Rahmen der *Entscheidungsfunktion* nur kurz zur allgemeinen Verwendung von Kennzahlen. Ihr Hauptanliegen ist es, die Anwendung von Kennzahlen im Rahmen der *Verhaltensteuerungsfunktion* zu erörtern, denn ihrer Meinung nach „*steht die Verhaltensteuerungsfunktion von Kennzahlen im Vordergrund*“ (S. 513). Und sie nehmen bezüglich dieses Themas noch eine weitere Einschränkung vor. Denn im Rahmen der „*Verhaltenssteuerungsfunktion*“ sollen nur Kennzahlen erörtert werden, die in diesem Bereich „*als Performancemaße*“ (S. 514) Anwendung finden. Konsequenterweise wählten sie daher für dieses Kapitel auch die Überschrift „*Kennzahlen als Performancemaße*“.

Ewert und Wagenhofers Ziel ist es, „*möglichst aussagekräftige Performancemaße*“ (S. 513) zu erörtern. Sie definieren Performancemaße (oder Performance-Kennzahlen) wie folgt: „*Performancemaße*“... „*legen die Bemessungsgrundlagen fest, anhand derer die Leistungen der Manager gemessen werden*“ (S. 396) „*Sie können aus einer Größe oder aus einer Kombination mehrerer Größen bestehen.*“ (S. 397)

Wenn Ewert und Wagenhofer nur die „*Performance-Kennzahlen*“ von Managern im Rahmen der *Verhaltensteuerungsfunktion* behandeln, dann sollte man annehmen, dass sie von irgend-einer normativen Theorie der *Verhaltensteuerungsfunktion* ausgehen, in welcher bestimmte „*Performance-Kennzahlen*“ als theorierelevante Kennzahlen auftreten, so wie im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung die Basisziele.

Wenn dem so wäre, dann wäre es eigentlich zweckmäßiger, diese „*Performance-Kennzahlen*“ im Rahmen einer solchen normativen Theorie zur Planung und Beurteilung der Performancemaße von Managern vorzustellen. In diesem Sinne werden die Basisziele (Performancemaße) der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Planung und Beurteilung der Bereichsleiter verwendet.

In den vorangegangenen Kapiteln des Ewert-Wagenhoferschen Werkes wurde aber eine solche Theorie nicht entwickelt und es bleibt daher abzuwarten, ob eine solche Theorie nunmehr in diesem Kapitel entwickelt wird.

Die konkreteste Aussage zu dieser „Theorie“ lautet: Im Rahmen der Verhaltensteuerungsfunktion „*bilden (Kennzahlen) die Performancemaße bzw. Beurteilungsgrößen, an denen die Aktivitäten dezentraler Entscheidungsträger beurteilt werden.*“ Wenn man „werden“ durch „sollen“ ersetzt, dann müssten Ewert und Wagenhofer eigentlich beschreiben, wie durch die Festlegung bestimmter „Performancemaße“ durch die „dezentralen Entscheidungsträger“ bestimmte „Unternehmensziele“ realisiert werden sollen. Das würde auch mit dem nachfolgenden Sollsatz übereinstimmen: *Das Performancemaß sollte ... so gut wie möglich mit den Unternehmenszielen kompatibel sein*.“ (S. 514).

Die Forderung nach einer Kompatibilität zwischen den „Unternehmenszielen“ und den „Performancemaßen“ klingt einleuchtend und erinnert an die Zielbeziehungen zwischen den Basis- und Topzielen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung.<sup>28</sup> Aber sie bedarf einer Präzisierung und diese soll anhand von drei Fragen erfolgen:

1. Wie ist ein solches „Performancemaß“ (besser: eine Performance-Kennzahl) definiert?
2. Welche „Unternehmensziele“ kommen in Frage?
3. Wie ist eine *Kompatibilität* und damit auch eine Nicht-Kompatibilität zwischen diesen Performance-Kennzahlen und den Unternehmenszielen definiert?

Zur Beantwortung der ersten und dritten Frage sagen Ewert und Wagenhofer so gut wie nichts. Zur Beantwortung der zweiten Frage liefern sie eine ausführliche Antwort, die aber, wie sich zeigen wird, mehr als erstaunlich ausfällt.

Ewert und Wagenhofers Antworten zu diesen drei Fragen sollen nunmehr eingehend aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung behandelt werden.

#### **Erste Frage: Wie definieren Ewert und Wagenhofer den Term „Performancemaß“ (oder Performance-Kennzahl)?**

Ewert und Wagenhofer sind, wie bereits erwähnt, der Auffassung, dass Kennzahlen im Rahmen der Verhaltensteuerungsfunktion immer „*Performancemaße bzw. Beurteilungsgrößen* (sind), *an denen die Aktivitäten dezentraler Entscheidungsträger gemessen werden.*“ (S.513) Wie sie weiter bemerken, wird mit einer „*Kennzahl als Performancemaß*“ „*das maßgebliche Entscheidungskriterium für einen Manager festgelegt,*“ (S.514) Genauer sind dies aber, wie sie einschränkend hinzufügen, die „*dezentralen Entscheidungsträger*“ und damit nicht die Topmanager, die die Unternehmensleitung repräsentieren.

Zur Verwendung von Performancemaßen stellen sie fest: „*Verwendet man ein falsches Performancemaß kommt es zu falschen Entscheidungen*“.(S.514). Das ist wohl wahr. Aber der Leser erfährt nicht, nach welchen Kriterien man beurteilen kann oder sollte, ob ein Performancemaß falsch oder richtig ist. Der einzige Hinweis darauf ist die bereits zitierte Forderung, dass „*Performancemaße, ... so gut wie möglich mit den Unternehmenszielen kompatibel sein*“ sollen. Weiter stellen sie fest: „*Die Festlegung von Kennzahlen ist ... eine komplexe Aufgabe, bei der zu berücksichtigen ist, dass neben erwünschten Wirkungen (nämlich den*

---

<sup>28</sup> Siehe hierzu Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 174, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

*zunächst intendierten Anreiz- und Steuerungseffekten) auch unerwünschte Nebenwirkungen auftreten können.“ Auch das stimmt.*

Aber wem helfen solche Feststellungen? Angemessen wäre ein Hinweis, wie man durch die Wahl geeigneter Kennzahlen diese „*unerwünschten Nebenwirkungen*“ möglichst weitgehend oder sogar vollständig vermeiden kann. Die weiteren Bemerkungen der Autoren zu den Performance-Kennzahlen können hier nicht vollständig behandelt werden, aber sie bewegen sich auf dem gleichen Trivialitätsniveau solcher Feststellungen wie zum Beispiel dieser: „*eine Kennzahl (oder eine geringe Zahl von Kennzahlen) erfasst nie umfassend alle Aspekte, auf die eine Entscheidung Einfluss hat.*“ (S.514)

Zwei weitere Bemerkungen sollen aber aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung kommentiert werden. So stellen Ewert und Wagenhofer fest: „*Kennzahlen können durch Sachverhalte, die der Manager nicht kontrollieren kann, beeinflusst werden.*“ (S.514) Das stimmt ebenfalls, aber was soll diese Feststellung? Wenn es sich um die Erfolgsbeurteilung der Unternehmensleitung, wie z.B. anhand des Ist-Betriebsergebnisses handelt, ist das kein Argument gegen die Verwendung dieser Kennzahl, denn der Erfolg ist stets von beeinflussbaren und auch nicht beeinflussbaren „*Sachverhalten*“ abhängig.

Wenn es sich dagegen um eine Leistungsbeurteilung der Bereichsleiter handelt, also der Beurteilungs-Philosophie, mit welcher die Integrierten Zielverpflichtungsplanung arbeitet, dann sieht die Sache anders aus. Ein Bereichsleiter „verpflichtet“ sich, die Sollwerte der Basisziele also die Werte bestimmter Performance-Kennzahlen einzuhalten. Damit wird im Rahmen der Planung davon ausgegangen, dass er sie auch entsprechend seiner eingegangenen Verpflichtung beeinflussen kann.

Ewert und Wagenhofer weisen im Hinblick auf die Festlegung von Performancemaßen darauf hin: „*Manager haben oft individuelle Interessen und vom Unternehmen (bzw. deren Eignern) divergierende Interessen, die im Performancemaß berücksichtigt werden müssen...*“ (S.514). Diese Forderung ist im Hinblick auf die Performancemaße (oder Basisziele) einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung unangemessen. Hier werden keine besonderen Interessen eines Bereichsmanagers „berücksichtigt.“ Vielmehr werden von der zentralen Planung (im Auftrag der Unternehmensleitung) bestimmte Basisziele wie Kostenwerte, Verbrauchsmengensätze, Absatzmengen usw. festgelegt, über die ein Bereichs-Manager (wie das auch bei der Anwendung des SAP-CO-Systems der Fall ist) gar nicht befinden kann. Diese Basisziele sind in dem Plan-Kosten-Leistungsmodell der zentralen Planung enthalten und werden dem Bereichsmanager ohne eine Diskussion vorgegeben.

Im Rahmen der Konfrontationsplanung kann er darauf hinweisen, dass z.B. bestimmte Performancemaße (Basisziele), entgegen den Annahmen der zentralen Planung (als Vertreter der Unternehmensleitung), gar nicht beeinflussbar sind und deswegen unbeeinflussbare Basisgrößen darstellen. Die „*divergierenden Interessen*“ zwischen dem Bereichsleiter und der Unternehmensleitung zeigen sich dabei während der Konfrontationsplanung.

Ein Bereichsleiter wird alles tun, um zu verhindern, dass die von ihm mitgeteilten Bottom-Up-Werte, also seine „*freiwilligen Zielverpflichtungen*“, während der Konfrontation in Richtung einer Belastungserhöhung verändert werden (z.B. in Form einer Erhöhung der Absatzmengen oder einer Verminderung der Verbrauchsmengensätze).

Die zentrale Planung wird dagegen versuchen, während der Konfrontation die Werte der Bottom-Up-Basisziele in ihre Belastungsrichtung zu verändern, weil sich damit das Nutzenniveau des Topziels der Unternehmensleitung, nämlich das Betriebsergebnis, erhöht.

#### **4.3 Produktivitäts-Kennzahlen als Performance-Kennzahlen**

Gegen die Behauptung, dass Ewert und Wagenhofer keine Performancemaße der dezentralen Entscheidungsträger erörtern, kann man einwenden: Performance-Kennzahlen sind gleichbedeutend mit Produktivitäts- und Wirtschaftlichkeitskennzahlen. Und zu diesem Thema dürften Ewert und Wagenhofer doch wohl irgendetwas gesagt haben. Das trifft auch zu, aber was sie allerdings auf einer halben Seite (S. 550) dazu sagen, ist nichtssagend. Es ist meiner Meinung dazu auch noch so irreführend, dass einige Worte darüber verloren werden sollen.

Daran anschließend wird beschrieben, welche Typen von Produktivitäts-Kennzahlen in Form der Basisziele im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftreten.

Ewert und Wagenhofer weisen darauf hin: „*für viele Entscheidungen besonders im Produktionsbereich liefern Produktivitätsmaße adäquatere Steuerungsinformationen als Kosten (Menge•Preis).*“ (S. 550). Ob diese Produktivitätsmaße nun wiederum auch als „*Performancemaße*“ der „*dezentralen Entscheidungsträger*“ fungieren sollen, wie Ewert und Wagenhofer auf S. 514 desselben Kapitels fordern, erfährt man nicht. Sie liefern aber mit

$$\text{Produktivität} = \text{Output} / \text{Input} \quad (1)$$

eine Definition eines solchen Produktivitätsmaßes. Der Output und der Input sind dabei Mengengrößen. Selbst, wenn wir annehmen, dass die im Rahmen der „*Verhaltenssteuerungsfunktion*“ zur Anwendung kommenden „*Performancemaße*“ der angeführten Input-Output-Produktivität (1) entsprechen, dann dürfen bei ihrer Verwendung als „*Performancemaße*“ der operativen Planung eines Unternehmens bestimmte Konkretisierungen dieser Produktivitätsdefinition wohl erforderlich sein.

Ewert und Wagenhofer definierten aber auch noch eine zweite Form der Produktivität. So weisen sie darauf hin, dass die Produktivität in Mehrproduktunternehmen nicht gemäß der Definition (1) ermittelt werden kann. Denn in „*Mehrproduktunternehmen müssen die Mengen (des Inputs und Outputs) gewichtet und dann zusammengezählt werden.*“ (S.550) Das führt ihrer Auffassung nach zu einer weiteren Definition der Produktivität, die zwar der ersten widerspricht aber von ihnen ebenfalls als „*Produktivität*“ bezeichnet wird.

Sie lautet:

$$\text{Produktivität} = \frac{\sum_j (\text{Output}_j \cdot \text{Preis}_j)}{\sum_j (\text{Input}_j \cdot \text{Preis}_j)} \quad (2)$$

Diese zweite Definition der Produktivität (2) soll Produktivitäts-Kennzahl des Typs 2 genannt werden. Die erste Produktivitätsdefinition (1) wird im Folgenden als Produktivitäts-Kennzahl des Typs 1 bezeichnet. Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 2 zeichnen sich dadurch aus, dass der (wertmäßige) Ertrag einer Aktivität (Output • Preis) in Relation zu dem (wertmäßigen) Aufwand (Input • Preis) gesetzt wird.

Eine Reihe von Autoren, zu denen auch ich zähle, bezeichnen die Ewert-Wagenhofersche Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 2 als Wirtschaftlichkeit. Ewert und Wagenhofer liefern

selbst keine Definition der Wirtschaftlichkeit einer Aktivität.<sup>29</sup> Ihre erste Definition der Produktivität, d.h. die Produktivitäts-Kennzahl des Typs 1, dagegen beschreibt den mengenmäßigen Output eines Produktionsprozesses (z.B. die Zahl der gefertigten PKWs) im Verhältnis zur Inputmenge (z.B. den hierzu erforderlichen Arbeitsstunden).

In Mehrproduktunternehmen sind aber auch Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 1 von Interesse, die keine Kennzahlen der Gesamtproduktivität sind. Dazu gehören Kennzahlen wie Verbrauchsmengensätze oder Ausschussquoten. Sie können als Performancemaße in Ein- und auch Mehrprodukt-Unternehmen verwendet werden. Wie gleich beschrieben werden wird, fungieren Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 1 in Form von Verbrauchsmengensätzen, Ausschussquoten oder Produktionsquotienten als potenzielle Basisziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung. Diese Produktivitäts-Kennzahlen bilden eine der fünf möglichen Typen einer Produktivität, die im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung als Zielverpflichtungsgrößen (Basisziele) verwendet werden können.

## 5. Produktivitäts-Kennzahlen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Nach der Beschreibung dessen, was Ewert und Wagenhofer unter „*Performancemaßen*“ verstehen, soll auf die Performancemaße der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eingegangen werden. Und diese sind nichts anderes als die Basisziele. Im Folgenden werden sechs Typen von „*Performancemaßen*“ beschrieben, und es wird gezeigt, welcher der in einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftretenden Basisziele diesen Typen zugeordnet werden können. Statt „*Performancemaß*“ wird aber im Weiteren die Bezeichnung „Produktivitäts-Kennzahl“ verwendet. Es werden im Folgenden sechs verschiedene Typen einer Produktivität unterschieden, die als Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 1 bis 6 bezeichnet werden. Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 1 und 2 entsprechen den von Ewert und Wagenhofer bereits definierten Typen (1) und (2) und wurden im vorangegangenen Kapitel bereits so bezeichnet. Wie sich zeigen wird, lassen sich sämtliche in einem Standard-Kosten-Leistungs-Modell verwendeten Basisziele fünf der insgesamt sechs beschriebenen Typen von Produktivitäts-Kennzahlen zuzuordnen.<sup>30</sup> Diese sechs Typen werden nunmehr beschrieben und es wird gezeigt, welche Arten von Basiszielen ihnen zugeordnet werden können.

Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 1, die das das Verhältnis zwischen dem mengenmäßigen Input und Output einer Aktivität beschreiben, treten in den Modellen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung in Form von Verbrauchsmengensätzen [Verbrauchsmenge/Beschäftigungseinheit], Ausschussquoten [Zahl der fehlerhaften Produkte/Zahl der erzeugten Produkte] und Produktivitätskoeffizienten [Beschäftigung/gefertigtes Produkt] auf.<sup>31</sup> Diese Größen

<sup>29</sup> In ihrem Text sprechen sie allerdings auch von „Wirtschaftlichkeit“, wobei damit eigentlich nur ihre Produktivitäts-Kennzahl des Typs 2 gemeint sein könnte, z.B. auf S. 338 oder 697

<sup>30</sup> Zur Kennzeichnung eines Standard-Kosten-Leistungsmodells, siehe Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 25, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>31</sup> Siehe zum Auftreten eines Verbrauchsmengensatzes als Basisziel in einem INZPLA-Modelltableau die vierte Zeile in der Abb. 2 des INZPLA-Kostenartentableaus auf S. 34. Produktivitätskoeffizienten, die aber als unbeeinflussbare Basisgrößen deklariert wurden, finden sich in den INZPLA-Bestellungssammeltableaus der drei Fertigungsbereiche des Möbel-Modells A in Abb. 5 auf S.41. Beide Verweise beziehen sich auf: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O. Eine Ausschussquote tritt in dem INZPLA-Kostenträgertableau einer Fertigungsstelle in Abb. 60 der S. 70 auf. In: Zwicker, E., Das Modelltableausystem von

beschreiben dabei den Kehrwert einer Produktivitäts-Kennzahl des Typs 1. Eine Verminde-  
rung des Wertes der drei Basisziele führt damit zu einer Erhöhung der Produktivitäts-  
Kennzahl des Typs 1.

Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 2, die anhand von (2) definiert wurden, findet als Basis-  
ziele keine Anwendung.

Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 3 enthalten im Zähler eine Kosten- und im Nenner eine  
Mengengröße. Damit unterscheidet sich von Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 1, bei wel-  
chen im Zähler und im Nenner Mengengrößen auftreten. Sie sind daher definiert mit

Produktivitäts-Kennzahl des Typs 3 = Mengenmäßiger Output/Kosten der Einsatzfaktoren

Den Kehrwert dieser Produktivitäts-Kennzahlen bilden die Proportionalkostensätze, die durch  
Proportionalkostensatz = Kosten der Einsatzfaktoren /Beschäftigung

(3)

definiert werden. Sie beschreiben den Anstieg der (immer linearen) Kostenfunktionen in den  
Kostenarten- und Kostenträgertableaus. Die Proportionalkostensätze sind Basisziele, wenn  
ihre Kostenfunktionen, in denen sie auftreten, im Rahmen einer Integrierten Zielverpflich-  
tungsplanung als Zielverpflichtungsfunktionen der Bereichsleiter fungieren.<sup>32</sup> Die verwendete  
Beschäftigung kann eine Beschäftigung in Maschinenstunden sein, aber auch die in der Ferti-  
gungsstelle ausschließlich erzeugte Menge. Da die Proportionalkostensätze den Kehrwert der  
Produktivitäts-Kennzahl des Typs 3, führt ihre Verminderung zur Erhöhung der Produktivität.

Die folgenden drei Typen zählen zu einer Gruppe von Produktivitäts-Kennzahlen, die als  
nicht vollständig modell-explizite Produktivitäts-Kennzahlen bezeichneten werden. Sie zeich-  
nen sich dadurch aus, dass eine der (wert- oder mengenmäßigen) Input- oder Outputgrößen  
nicht als Modellgröße auftritt und die zahlenmäßige Spezifikation dieser modellexternen Grö-  
ße anhand der Besonderheiten des Einzelfalls zu erfolgen hat.

In den Fällen der Produktivitäts-Kennzahlen 4 und 5 fungiert der wert- oder mengenmäßige  
Output in dem Plan-Kosten-Leistungsmodell nicht als Modellgröße. Im Falle einer Produk-  
тивitäts-Kennzahl des Typs 6 fungiert dagegen fungiert der wert- und mengenmäßige Input  
nicht als Modellgröße.

Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 4 beschreiben einen Input, der erforderlich ist, um einen  
bestimmten Output zu erzielen. Dieser Input ist in einem Modell der Integrierten Zielver-  
pflichtungsplanung die in einer Kostenstelle (in einem Verantwortungsbereich) geplante Ver-  
brauchsmengen (VM). Sie wird immer mit ihrem Beschaffungspreis (BP) multipliziert und  
führt dann in den Kostenarten- und Kostenträgertableau zu den Beschaffungskosten „KO =  
VM•BP“.<sup>33</sup> Aber wie tritt der zur Beschreibung einer Produktivität erforderliche (mengen-

<sup>32</sup> Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, [www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf)

<sup>33</sup> Siehe zum Auftreten eines Proportionalkostensatzes als Basisziel in einem INZPLA-Modelltableau die  
dritte Zeile in dem INZPLA-Kostenartentableau der Abb. 2 auf S.34. In: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O.,  
[www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>33</sup> Siehe zum Auftreten eines Kostenwertes als Basisziel in einem INZPLA-Modelltableau die erste Zeile in  
dem INZPLA-Kostenartentableau der Abb. 2 auf S.34. In: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

oder wertmäßige) Output in dem Modell auf? Dies hängt davon ab, ob es sich um eine Kostenstelle handelt, deren Planung von einer Beschäftigung abhängt oder nicht.

Im ersten Fall kann man argumentieren, dass die Verbrauchsmenge zur Erzielung eines Outputs (in Beschäftigungseinheiten) führt, der sich in dem in Frage stehenden Verpflichtungsreich der Kostenstelle (zumeist einer Fertigungsstelle) bewegt.

Im zweiten Fall lässt sich wie im ersten Fall kein bestimmter Output oder Outputbereich angeben, der mit der Bestellmenge realisiert werden muss. Dieser Fall trifft zumeist auf Verwaltungsstellen zu, für die sich keine Beschäftigung oder eine Produktionsmenge als Outputgröße finden lassen. In einem solchen Fall kann „der Output“, der mit dem (nicht zu überschreitenden) Sollwert der Verbrauchsmenge erzielt werden muss, nur durch eine Beschreibung dessen erfasst werden, was die Stelle im Falle der festgelegten Soll-Verbrauchsmenge als „Soll-Output“ zu leisten hat. Damit stellt sich das Problem der „adäquaten Soll-Outputfassung.“

Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 5 erfassen als Modellgröße nur die wertmäßigen Inputgrößen in Form der entstehenden Kosten. Es handelt sich im Falle der Integrierten Zielverpflichtungsplanung um die Basisziele einer „Kostenwertverpflichtung“.<sup>34</sup> Eine solche Größe kann beispielsweise der (nicht zu überschreitende) Sollbetrag der Reisekosten eines Bereiches sein. Auch hier stellt sich die Frage nach dem Sollwert der Outputgröße (oder den Sollwerten der Outputgrößen), die mit den Soll-Kosten der zu erstellenden Leistung einzuhalten ist. Sie ist im Modell nicht enthalten und bedarf einer Festlegung.

Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 6 sind Produktivitätsgrößen, die nur in Absatzbereichen auftreten kann. Hier ist die Outputgröße der Produktivität immer die Absatzmenge.<sup>35</sup> Wird sie als Basisziel verwendet, dann wird damit ihr (nicht zu unterschreitender) Sollwert bestimmt. Wie sieht es aber mit der Inputgröße dieser Art von Produktivität aus? Die Inputgröße umfasst die Soll-Kostenwerte und Soll-Verbrauchsmengen der Absatzstelle, welche neben den Absatzmengen auch noch mit der zentralen Planung ausgehandelt werden. (Es handelt sich also um eine Aushandlung von Input- und Outputgrößen). Diese (Input-)Aushandlung der Soll-Kostenwerte und Soll-Verbrauchsmengen, gilt aber im Hinblick auf die Einhaltung sämtlicher Soll-Absatzmengen-Verpflichtungen der in Frage stehenden Absatzabteilung.

Bei einer Aushandlung der Absatzmengen wird auch immer eine Festlegung der Bedingungen vorgenommen, unter denen die Verpflichtung zur Einhaltung des Sollwertes einer Absatzmenge gelten soll. Und diese Bedingungen treten als zuvor festgelegte Entscheidungsparameter in dem Plan-Kosten-Leistungsmodell auf. Die stets zu verwendende Bedingungsgröße ist der Absatzpreis der Absatzmenge. Er ist der Geschäftsgrundlageparameter, der der Aushandlung der Soll-Absatzmenge zu Grunde liegt. Weiter können als solche Geschäftsgrundlagegrößen auch die sogenannten akquisitorischen Kosten dienen, d.h. die Werbungskosten und die Verkaufsförderungskosten.

---

<sup>34</sup> Siehe zum Auftreten eines Verbrauchsmengensatzes als Basisziel in einem INZPLA-Modelltableau die vierte Zeile in dem INZPLA-Kostenartentableau der Abb. 2 auf S.34. In: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O.

<sup>35</sup> Zwei Absatzmengen, die als Basisziele dienen, findet man in dem INZPLA-Bereichsgewinntableau des Möbel-Modells A in Abb.5 auf S.4. In: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O.

Die hier beschriebenen Basisziele sind die Basisziele, die in einem Standard-Kosten-Leistungsmodell auftreten. Dabei handelt es sich wie beschrieben um ein Hyperstrukturmodell, das die im Rahmen des SAP-CO-Systems konfigurierbaren Modelle vollständig umfasst.<sup>36</sup> Es wäre aber durchaus auch möglich, in ein Plan-Kosten-Leistungsmodell weitere Basisziele aufzunehmen, die sich bei einer anstehenden Modellentwicklung als notwendig erweisen und nicht zu den Basiszielen eines Standard-Plan-Kosten-Leistungsmodells zählen.

Damit sind die in einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendeten Typen von Produktivitäts-Kennzahlen (*Performancemaße*) beschrieben.

Im Hinblick auf Ewert und Wagenhofers Forderung, „*möglichst aussagekräftige Performancemaße*“ (S. 513) zu entwickeln, reichen ihre Ausführungen nicht im geringsten dazu aus, um zu erkennen, welche „*Performancemaße*“ in einem anwendbaren Planungssystem dazu dienen sollen „*so gut wie möglich mit den Unternehmenszielen kompatibel*“ zu sein. Denn es werden von ihnen keine Performancemaße behandelt.

Damit ist die erste Frage (s.S.16) erörtert. Die dritte Frage soll nunmehr vor der zweiten Frage behandelt werden. Sie lautete:

**Dritte Frage: Wie ist eine Kompatibilität und damit auch eine Nicht-Kompatibilität zwischen diesen Performance-Kennzahlen und den Unternehmenszielen definiert?**

Ewert und Wagenhofer formulieren die folgende Forderung zur Realisierung der *Performancemaße* durch „*dezentrale Entscheidungsträger*“. Ein „*dezentraler Entscheidungsträger*“ ... „*soll - und wird - Entscheidungen treffen, die das Performancemaß erhöhen*“ (S. 514)<sup>37</sup> Wenn eine Kennzahl mit den „*Unternehmenszielen kompatibel*“ ist, dann spricht man „*dabei von Anreizkompatibilität (Anreizverträglichkeit) einer Kennzahl. Eine Kennzahl ist anreizkompatibel, wenn sie sich dann (und nur dann) erhöht, wenn sich auch die Zielgröße des Unternehmenseigner erhöht*“ (S. 514)<sup>38</sup>

**Kompatibilität und Integrierte Zielverpflichtungsplanung**

Anhand der im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendeten Wenn-Dann-Rechentableaus kann man genau erkennen, zwischen welchen Performance-Kennzahlen (Basiszielen) und dem ausgewählten Topziel (zumeist dem Betriebsergebnis) ein Zielkonflikt oder eine Zielkomplementarität besteht und die ebenfalls in dem Tableau angeführten Sensitivitätskoeffizienten (Variatoren) zeigen, welche „*Durchschlagskraft*“ die zehnprozentige Änderung einer Performance-Kennzahl (eines Basisziels) auf das Topziel ausübt.<sup>39</sup>

Ewert und Wagenhofer führen wie beschrieben den Begriff der „*Anreizkompatibilität*“ ein und definieren ihn in anhand einer Je-desto-Definition. Im Hinblick auf die Zielbeziehung zwischen einem Topziel (*Unternehmensziel*) und den Basiszielen (*Performance-Kennzahlen*) ist diese Je-desto-Definition einer „*Anreizkompatibilität*“ allerdings höchst unklar. Eine *Er-*

<sup>36</sup> Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O. S. 565, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>37</sup> „*soll*“ wurde nachträglich unterstrichen.

<sup>38</sup> Die Formulierung „*und nur dann*“ ist irreführend. Sie beschreibt eine äquivalente Beziehung. Wenn sich nämlich die Zielgröße erhöht, braucht sich ja wohl nicht immer auch die Kennzahl zu erhöhen.

<sup>39</sup> Siehe zu diesen Tableaus: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 163 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

*höhung* des Performancemaßes soll bei Vorliegen einer „*Anreizkompatibilität*“ immer zu einer *Erhöhung* des *Unternehmensziels* führen. Der Begriff einer „*Erhöhung*“ ist nicht geeignet, die zwischen den Basiszielen (Performancemaßen) und Topzielen (*Unternehmenszielen*) auftretenden Zielbeziehungen im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu kennzeichnen.

Ewert und Wagenhofers Forderung, dass im Falle einer (gewünschten) „*Anreizkompatibilität*“ die „*Erhöhung*“ der Performance-Kennzahl immer zu einer Erhöhung des „*Unternehmensziels*“ führt, trifft nicht auf den Fall einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu.

Im Falle des Gewinns als Topziel (*Unternehmensziels*) ist die „*Erhöhung*“ gleichbedeutend mit einer „*Nutzenerhöhung der Unternehmensleitung*“. Wenn aber der Verschuldungsgrad ein weiteres Topziel wäre, dann bestände die „*Nutzenerhöhungsrichtung der Unternehmensleitung*“ nicht in einer „*Erhöhung des Verschuldungsgrades*“, sondern in seiner Verminderung. Es wäre daher sinnvoller, wie im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, von einer *Nutzenerhöhungsrichtung der Unternehmensleitung* zu sprechen und nicht von einer „*Erhöhung des Unternehmensziels*“.

Die „*Erhöhung des Performancemaßes*“ ist als Forderung dagegen klar. Man hat ein Performancemaß oder eine Produktivitäts-Kennzahl und die soll erhöht werden. Im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist diese „*Erhöhung*“ aber etwas subtiler gestaltet. Jedes Basisziel hat eine Belastungsrichtung und diese Belastungsrichtung ist zugleich die Erhöhungsrichtung der Produktivität dieser Kennzahl. Außer den Produktivitäts-Kennzahlen des Typs 1 und 6, die mit den Basiszielen identisch sind, besteht die Belastungsrichtung der übrigen Typen von Basiszielen in einer Verminderung des Wertes ihrer Basisziele. Die Basisziele beschreiben in diesen Fällen den Kehrwert der mit ihnen verbundenen Produktivitäts-Kennzahlen.

Da Ewert und Wagenhofer in ihrem Text keine einzige Performance-Kennzahl als Beispiel anführen, ist das für sie kein Problem. Der Begriff „*Erhöhung einer Performance-Kennzahl*“ lässt sich bezüglich der Basisziele im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung aber nicht analog anwenden und auch der Begriff „*Erhöhung des Unternehmensziels*“ ist zu unge nau.

Aber es zeigt sich auch, dass Ewert und Wagenhofers Definition der „*Anreizkompatibilität*“ im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht zu verwenden ist. Jedes Basisziel einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung zeichnet sich wie erwähnt dadurch aus, dass es eine Belastungsrichtung besitzt.<sup>40</sup> Dabei gilt: Mit einer Erhöhung des Basisziels in seine Belastungsrichtung erhöht sich auch die mit diesem Basisziel verbundene Produktivitäts-Kennzahl. Dabei entspricht das Basisziel einem Typ der beschriebenen Produktivitäts-Kennzahl oder es ist der Kehrwert eines dieser Typen.

Mit Hilfe der Begriffe „*Belastungsrichtung eines Basisziels*“ und der „*Nutzen-Erhöhungsrichtung der Unternehmensleitung*“ wird im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine Terminologie zur Kennzeichnung der Zielbeziehung entwickelt, die dann von einem Zielkonflikt spricht, wenn bei Ewert und Wagenhofer eine Zielkompatibilität vorliegt.

---

<sup>40</sup> Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.175 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Denn im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung gilt: wenn ein Basisziel in seine Belastungsrichtung verändert wird, also eine Produktivitätssteigerung vorgenommen wird, und sich als Folge davon das Topziel der Unternehmensleitung in seine Nutzen-Verminderungsrichtung verändert (das Betriebsergebnis nimmt ab), dann liegt ein Zielkonflikt zwischen den Bereichsleitern und der Unternehmensleitung vor. Zwischen dem Zielstreben der Bereiche (Produktivitätsverminderung als Belastungsverminderung) Bereiche und dem der Unternehmensleitung (Erhöhung des Betriebsergebnisses als Nutzenerhöhung) besteht daher immer ein Zielkonflikt.

Wenn Ewert und Wagenhofer fordern, „*das Performancemaß* (hier ein Basisziel) sollte ... so gut wie möglich mit den Unternehmenszielen (hier das Betriebsergebnis) kompatibel sein“ dann gilt diese Forderung im Hinblick auf die Beziehungen zwischen den Basiszielen (*Performancemaßen*) und dem Betriebsergebnis (*Unternehmensziel*) einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung gerade nicht.

Der von Ewert und Wagenhofer verwendete Begriff einer „*Zielkompatibilität*“ ist daher im Hinblick auf das Zielsystem einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht zu verwenden. Es gibt zwischen den Basis- und Topzielen dieses Zielsystems keine Kompatibilität, wenn man von den Interessenlagen beider Parteien, d.h. den Bereichen und der Unternehmensleitung ausgeht. Es besteht immer ein Konflikt zwischen den Bereichen und der Unternehmensleitung. Die Konfrontation als dritter Planungsschritt dient dazu, hier einen Kompromiss zu finden. Der grundsätzliche Konflikt ist aber unaufhebbar.<sup>41</sup>

### Zweite Frage: Welche „Unternehmensziele“ kommen in Frage?

Ewert und Wagenhofer behandeln nach den bisher im ersten Unterkapitel erörtern „*Funktionen von Kennzahlen*“ in vier weiteren Unterkapiteln bestimmte Kennzahlengruppen. Und zwar unter den Kapitelüberschriften 1. „*Konzeption von Erfolgskennzahlen* 2. *Rentabilitätskennzahlen*, 3. *Wertbeitragskennzahlen* und 4. *Nichtfinanzielle Kennzahlen*.“

Gegen eine solche Einteilung ist nichts einzuwenden. Aber es müsste gezeigt werden, dass die in diesen Kapiteln erörterten Kennzahlen „*Unternehmensziele*“ sind und wenn dies der Fall ist, in welcher Weise sie „*kompatibel*“ oder „*nicht kompatibel*“ mit bestimmten Performance-Maßen oder Performance-Kennzahlen „*dezentraler Entscheidungsträger*“ sind. Eine solche Erörterung wird man aber nicht finden.

In dem Abschnitt „*Konzeptionen von Erfolgskennzahlen*“ werden bestimmten „*Erfolgskennzahlen*“ erörtert, mit denen „*die Leistung eines Managers im Hinblick auf die Schaffung und Erhöhung des Unternehmenswertes gemessen werden*“ kann. (S. 516). Diese Erfolgskennzahlen sind offenbar die „*Unternehmensziele*“, die auf kompatible Weise mit den Perfor-

---

<sup>41</sup> Man könnte versuchen, durch eine Regelung in Form eines variablen Entgelts in Abhängigkeit von den realisierten Basisziel-Verpflichtungen der Bereichsleiter eine Abstimmung der Interessen so vorzunehmen, dass eine „*Zielkomplementarität*“ zwischen dem Nutzen der Bereichsleitern und dem Nutzen der Unternehmensleitung zu Stande kommt. Doch nach meinem derzeitigen Erkenntnisstand gibt es im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung hierfür keine akzeptable Lösung. Siehe: Zwicker, E. Integrierte Zielverpflichtungsplanung und erfolgsbeitragsabhängige Entgeltregelung, [www.Inzpla.de/IN39-2011b.pdf](http://www.Inzpla.de/IN39-2011b.pdf), Berlin 2011

ce-Kennzahlen „*dezentraler Entscheidungsträger*“ verknüpft sein sollen. Abb. 1 zeigt eine Übersicht der von Ewert und Wagenhofer erörterten Erfolgskennzahlen.

Ewert und Wagenhofer definieren Performancemaße als „*Beurteilungsgrößen* (sein), an denen die Aktivitäten dezentraler Entscheidungsträger gemessen werden“. Sind die in Abb.1 angeführten „Erfolgskennzahlen“ aus Ewert und Wagenhofers Sicht auch „Performancemaße“? Auf diese Frage kommen wir noch zurück.

Ermittlungsbasis	Wertbeitrag (absolute Kennzahl)	Rentabilität (relative Kennzahl)
Cashflow-Größen	<i>Cash Value Added (CVA)</i> , <i>Shareholder Value Added (SVA)</i>	<i>Cash Flow Return on Investment (CFROI)</i> , <i>Shareholder Value Return (SVR)</i>
Ergebnisgrößen	Residualgewinn, <i>Economic Value Added (EVA)</i> , <i>Economic Profit (EP)</i>	<i>Return on Net Assets (RONA)</i> , <i>Return on Capital Employed (ROCE)</i>

---

Abb. 1 Einteilung von Erfolgskennzahlen nach Ewert und Wagenhofer (S.516)

Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sind die in Abb.1 angeführten „Erfolgskennzahlen“ zumindest keine Leistungskennzahlen (Performancemaße), weil sie von Größen beeinflusst werden, die ein Bereichsmanager nicht zu verantworten hat. Eine Kennzahl, die von vornherein auch von Umständen abhängt, die nicht von einem Bereichsverantwortlichen beeinflusst werden kann, darf aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht als eine Größe zur Beurteilung seiner Leistung also als Leistungs-Kennzahl verwendet werden.

Dies lässt sich durch folgendes Gedankenexperiment mit einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung demonstrieren. Nehmen wir an, unter Verwendung eines Ist-Kosten-Leistungsmodells des vergangenen Jahres wurde ein Ist-Betriebsergebnis von zehn Millionen € ermittelt. Dieses Modell enthält nunmehr, so sei angenommen, die Istwerte einiger stark sensitiver unbeeinflussbarer Basisgrößen (Modellparameter) wie den Ölpreis und den Dollar-Wechselkurs.

Wenn man nunmehr im Rahmen einer Was-wäre-gewesen-wenn-Simulation mit diesem Ist-Kosten-Leistungsmodell zeigen kann, dass eine Veränderung dieser beiden Modellparameter (Ölpreis und Wechselkurs) um zehn Prozent dazu geführt hätte, dass sich das Ist-Betriebsergebnis auf 15 Millionen € belaufen hätte, dann erkennt man, dass der Istwert von 10 Millionen € keine Leistungs-Kennzahl, sondern eine Erfolgs-Kennzahl der Unternehmensleitung ist, die allerdings auch von den Performance-Kennzahlen der „*dezentralen Entscheidungsträger*“ beeinflusst wird aber nicht nur.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Zur Verwendung von Was-wäre-gewesen-wenn-Analysen, siehe: Zwicker, E., Ist-Kosten-Leistungsmodelle: Struktur, Semantik und Anwendung, Berlin 2008, S.19, [www.Inzpla.de/IN35-2008a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN35-2008a.pdf)

## 6. Erfolgskennzahlen als Performancemaße.

Ewert und Wagenhofer weisen zwar nicht explizit darauf hin, dass Erfolgskennzahlen auch zu den Performancemaßen gehören. Daher kann man nur versuchen, aus dem Kontext zu schließen, ob die von ihnen erörterten „*Erfolgskennzahlen*“ auch „*Performancemaße*“ sind oder nicht. Das ist allerdings anzunehmen, denn sie weisen darauf hin, dass in „*cashflow-basierten Rentabilitätskennziffern*“... „*die Cashflows*“ ... „*als Indikator für die tatsächliche Performance*“ ....„*nur in sehr eingeschränktem Umfang verwendbar*“ sind.<sup>43</sup> (S. 523) Und an anderer Stelle bemerken sie „*aufgrund dieses direkten Zusammenhangs von Unternehmenswert und den Cashflows ist es naheliegend, den Cashflow als Performancemaß zu verwenden*“. (S. 546)<sup>44</sup>

Dieser Auffassung, dass die Erfolgskennzahlen zu den Performancemaßen gehören, kann im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht zugestimmt werden. Hier gilt wie schon erwähnt, dass die „Erfolgskennzahl“ Betriebsergebnis als Topziel der Planung mit einem Kosten-Leistungsmodell genauso wie die von Ewert und Wagenhofer in Abb.1 angeführten „Erfolgskennzahlen“ einer Unternehmens-Gesamtplanung im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung keine Performancemaße sind. Performancemaße zur Beurteilung von „*Managern*“ (Bereichsleitern) sind im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nur Produktivitäts-Kennzahlen (Basisziele), für deren Soll-Ist-Abweichung jemand verantwortlich gemacht werden kann, weil er sich verpflichtet hat, einen bestimmten Sollwert einzuhalten.

Gehen wir im Folgenden davon aus, dass die von Ewert und Wagenhofer so genannten Erfolgs-Kennzahlen keine Performance-Kennzahlen sind, dann führt dies zu einem überraschenden Ergebnis. Denn es zeigt sich, wie bereits bei der Behandlung der ersten Frage festgestellt wurde, dass Ewert und Wagenhofer in ihrem Text nicht eine einzige Performance-Kennzahl als Sollgröße „*dezentraler Entscheidungsträger*“ erörtern, aber fast das gesamte Kapitel über Performance-Kennzahlen (S.516-548) der Erörterung der in der Abb.1 angeführten Erfolgskennzahlen widmen.

Noch überraschender ist allerdings, dass sämtliche dieser Erfolgskennzahlen nicht dem internen, sondern dem externen Rechnungswesen entstammen. Dies verblüfft bei einem Werk, das schon vom Titel her der internen Unternehmensrechnung und dort, wie Ewert und Wagenhofer betonen, speziell der „*Anwendung der KLR (Kosten-Leistungsrechnung) gewidmet*“ ist. (S.14). Das ist aber hier nicht der Fall. Da über sechzig Prozent des Textes dieses Kapitels den Erfolgskennzahlen des externen Rechnungswesens „gewidmet“ ist, müsste das Kapitel eigentlich „*Erfolgskennzahlen der externen Unternehmensrechnung*“ heißen. Und das umso mehr, weil Ewert und Wagenhofer (im Widerspruch zur Kapitelüberschrift) ja gar keine *Performancemaße* als „*Beurteilungsgrößen*“ erörtern, „*an denen die Aktivitäten dezentraler Entscheidungsträger beurteilt werden*“ könnten.

Die in Abb. 1 angeführten Erfolgsgrößen werden von Ewert und Wagenhofer sehr detailliert behandelt. Um das Thema *Zielkompatibilität* überhaupt weiter verfolgen zu können, soll

---

<sup>43</sup> Der Fettdruck in diesem und dem folgenden Zitat stammt von Ewert und Wagenhofer.

<sup>44</sup> Wenn es eine „tatsächlichen Performance“ gibt, was ist dann eine „nicht tatsächliche Performance“?

nunmehr die Einschränkung der Planung auf Kosten-Leistungsmodelle aufgegeben werden. Stattdessen wenden wir uns der Planung mit Gesamt-Planungsmodellen zu. In diesem Fall können die in Abb.1 angeführten Ewert-Wagenhoferschen Erfolgskennzahlen als Topziele einer Unternehmens-Gesamtplanung angesehen werden, die im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchgeführt werden soll.

Ein Gesamt-Planungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verlangt, dass die Erfolgskennzahl aus Ewert und Wagenhofers Liste, die nach einer Entscheidung der Unternehmensleitung<sup>45</sup> für eine anstehende Periode als Topziel ausgewählt wurde, mit den Basiszielen (den Performance-Kennzahlen) der Bereiche (*der dezentralen Entscheidungsträger*) zu verbinden ist.<sup>46</sup>

Über eine solche Verbindung verlieren Ewert und Wagenhofer aber kein Wort, zumal sie ja auch gar keine Performance-Kennzahlen der Bereiche anführen, mit denen man (über Hypothesen- und Definitionsgleichungen) eine solche Verbindung herstellen könnte.

Die sich über Seiten erstreckende Diskussion der einzelnen Erfolgskennzahlen mit ihren vermeintlichen Vor- und Nachteilen bezieht sich allein auf die Frage, welche dieser Erfolgskennzahlen das bessere „*Steuerungsziel*“ „im Hinblick auf **Schaffung und Erhöhung des Unternehmenswerts.**“ ist. (S. 516).

Ein typisches Beispiel solcher „Erwägungen“ wie hier zum Brutto-CFROI lautet:

„*Ein konzeptioneller Nachteil des Brutto-CFROI besteht darin, dass er Investitionen im Zähler überhaupt nicht berücksichtigt. Es wird implizit davon ausgegangen, dass das Vermögen unendlich lange zur Verfügung steht und Einzahlungsüberschüsse generiert....*“ (S. 524)

Diesem Thema so viel Raum zu widmen, erscheint mir völlig überflüssig. Entsprechend der Hauptfunktion der Ewert-Wagenhoferschen Theorie, nämlich der *Verhaltensteuerungsfunktion*, müsste ihr Anliegen wohl darin bestehen, „*Performancemaße*, zu entwickeln, die „*so gut wie möglich mit den Unternehmenszielen kompatibel sein*“ sollten. Im Sinne einer solchen Forderung wäre es wohl angemessen, nicht die Kompatibilität der Topziele des externen Rechnungswesens „nach oben“, nämlich zur „*Erhöhung des Unternehmenswerts*“, sondern die „*Kompatibilität*“ (was immer das auch ist) dieser *Unternehmensziele* „nach unten“ mit den Performance-Kennzahlen zu erörtern.

Um diese Verknüpfung sauber zu analysieren, braucht man aber ein Modell und ein solches Modell wird von Ewert und Wagenhofer nicht angeboten. Es werden ja noch nicht einmal Performance-Kennzahlen der „*dezentralen Entscheidungsträger*“ diskutiert, die in einem solchen Modell (wie die Basisziele eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung) als Modellparameter fungieren könnten.

---

<sup>45</sup> Ewert und Wagenhofer sprechen von der „*Zentrale (Eigner)*“ (S. 396) Hier wird nur von der Unternehmensleitung gesprochen oder der „*zentralen Planung*“ als Vertreter der Unternehmensleitung.

<sup>46</sup> Es können auch mehrere Erfolgskennzahlen sein. Zu einem einfachen Beispiel eines solchen Gesamt-Planungsmodells mit der „*Eigenkapitalrentabilität*“ und den „*Liquiden Mitteln*“ als Topziele, siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 71, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)“

## 7.Betriebsergebnis als Zielgröße der Internen Unternehmensplanung

### 7.1. Residualgewinn und Betriebsergebnis

Kehren wir aber nunmehr zu dem Versuch zurück, Ewert und Wagenhofers „Performance-Kennzahlentheorie“ im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu rekonstruieren. Wie erwähnt diskutieren Ewert und Wagenhofer als potenzielle Topziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung nur die Ziele einer Unternehmens-Gesamtplanung.

Angesichts dessen liegt die Frage nahe, warum sie nicht auch den „*Periodengewinn*“, d.h. die „*Differenz von Leistungen und Kosten*“ (S.30) als „Erfolgskennzahl“ anführen und zwischen dieser „*Erfolgskennzahl*“ und den „*Performancemaßen*“ eine „*Anreizkompatibilität*“ fordern. Denn schließlich ist ihr Werk ja wie erwähnt der „*Anwendung der KLR* (Kosten-Leistungsrechnung) gewidmet“ (S.14)

Eine Antwort darauf lässt sich in Ewert und Wagenhofers Werk nicht finden. Sie plädieren allein dafür, Gewinngrößen des externen Rechnungswesens als „*Unternehmensziele*“ und damit zwangsläufig als Topziele einer Unternehmens-Gesamtplanung zu verwenden. Eine zweistufige Gesamt-Planung mit einem Plan-Kosten-Leistungsmodell in der ersten Stufe, wie sie im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als eine Variante der Unternehmens-Gesamtplanung möglich ist, oder auch eine einstufige Unternehmens-Gesamtplanung wird von ihnen nicht erörtert.

Die Beschreibung solcher ein- oder zweistufigen Unternehmens-Gesamtplanungen mit Gewinngrößen des externen Rechnungswesens als „*Unternehmensziel*“ würde sich im Kapitel 8.3. „*Das master budget*,“ S.404f. anbieten, denn ein „*master budget*“ ist, wie man der englischsprachigen Literatur entnehmen kann, ein „*Gesamt-Planungsmodell*“. Ewert und Wagenhofer tragen zu diesem Thema aber auf zwei Seiten (S. 404 u. 405) derartig allgemeine Dinge vor, die es sich nicht zu lesen lohnt. Und das daran anschließende "Beispiel" beschreibt gar kein Gesamtplanungsmodell, sondern ein (man höre und staune) ziemlich missglücktes Plan-Kosten-Leistungsmodell.<sup>47</sup>

Wenn Ewert und Wagenhofer behaupten, dass „*im Rahmen der Entscheidungsfunktion der KLR* (Kosten-Leistungsrechnung, E.Z) ...grundsätzlich von der Maximierung des Periodengewinns ...ausgegangen...wird,“ dann müsste ihr Werk, dass die „*Anwendung der Instrumente der internen Unternehmensrechnung in den Vordergrund ... stellt*“ (Einleitung) doch eine Fülle von Anwendungen zur Maximierung des *Periodengewinns* mit Kosten-Leistungsmodellen enthalten.<sup>48</sup> Tatsächlich behandeln sie auch zwei Optimierungen, bei welchen der „*Periodengewinn*“ eines Plan-Kosten-Leistungsmodells maximiert wird.

Es handelt sich um die Maximierung des Periodengewinns im Rahmen der optimalen Produktionsprogrammplanung (S. 73f.), von der dort üblichen Gleichung des Betriebsergebnisses (Periodengewinns) als Zielfunktion ausgeht und einer weiteren Maximierung des Perioden-

---

<sup>47</sup> Siehe: Zwicker, E., Ewert und Wagenhofers „*Interne Unternehmensrechnung*“ im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin, 2015, Kapitel 8 „Koordination, Budgetierung und Anreize“ [www.Inzpla.de/IN45-EW-Kritik.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-EW-Kritik.pdf) (z.Z. 27.1.2017 nicht aufrufbar)

<sup>48</sup> In ihrem Text ist „Anwendung“ gesperrt gedruckt.

gewinns mit einem Absatzpreis als Entscheidungsvariable eines aus drei Gleichungen bestehenden Kosten-Leistungsmodells (S. 147).<sup>49</sup>

Wenn von ihnen aber nunmehr in ausführlicher Weise ein ganzer Katalog von „Unternehmenszielen“ propagiert wird, die sämtliche aus dem externen Rechnungswesen stammen, dann ist es doch nicht sinnvoll als „Anwendung“, den „Periodengewinn“ eines Plan-Kosten-Leistungsmodells zu maximieren. Vielmehr müsste man dann doch wohl ein (über das Plan-Kosten-Leistungsmodell hinausgehendes) Unternehmens-Gesamt-Planungsmodell entwickeln und mit diesem eine Erfolgskennzahl des externen Rechnungswesens wie beispielsweise den erwähnten *Brutto-CFROI* oder den von Ewert und Wagenhofer (s.S.30) auch behandelten *Economic Value Added* als Topziel maximieren.

Genauso verläuft die an einem Beispiel beschriebene einstufige Integrierte Zielverpflichtungsplanung mit einem Gesamt-Planungsmodell.<sup>50</sup> Da dieses Gesamt-Planungsmodell Basisziele besitzt, erfordert es zwar die Durchführung einer Zielverpflichtungsplanung, aber es enthält auch noch eine Entscheidungsvariable, mit der eine Maximierung des in Frage stehenden Topziels vorzunehmen ist. Im Verlauf der in diesem Fall durchzuführenden gemischten Optimierungs-Zielverpflichtungsplanung wird ein Topziel der externen Unternehmensrechnung maximiert. Dies ist in dem angeführten Beispiel die „Eigenkapitalrentabilität“, die unter der Restriktion, einen bestimmten Betrag an „Liquiden Mitteln“ nicht zu unterschreiten, maximiert wird. Das Betriebsergebnis (oder der Periodengewinn) der Kosten-Leistungsrechnung spielt bei dieser Planung keine Rolle mehr.

Es fragt sich daher, wieso Ewert und Wagenhofer angesichts dieser so ausgiebig behandelten Unternehmensziele der externen Unternehmensrechnung überhaupt noch Plan-Kosten-Leistungsmodelle behandeln, die den Periodengewinn der *Internen Unternehmensrechnung* maximieren.

Die zweistufige Unternehmens-Gesamtplanung, die (neben der einstufigen) im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchgeführt werden kann, ermöglicht in der ersten Stufe eine Maximierung des „Periodengewinns“ und in der zweiten Stufe auch noch eine Maximierung der von Ewert und Wagenhofer propagierten Erfolgskennzahlen der externen Unternehmensrechnung.<sup>51</sup>

In der ersten Stufe wird mit einem Plan-Kosten-Leistungsmodell eine Zielverpflichtungsplanung durchgeführt und falls, wovon hier ausgegangen wird, das Plan-Kosten-Leistungsmodell auch Entscheidungsvariable enthält, wird mit diesen Entscheidungsvariablen auch noch eine Maximierung des Periodengewinns durchgeführt.

Das von Ewert und Wagenhofer beschriebene Beispiel zur Maximierung des Periodengewinns mit einem Absatzpreis als Entscheidungsvariable entspricht dem an anderer Stelle be-

<sup>49</sup> Der Definitionsgleichung des Gewinns, einer linearen Kostenfunktion und der Preis-Absatzfunktion.

<sup>50</sup> Siehe zu diesem Modell und der mit ihm durchgeführten Planungsprozedur: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 71 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

<sup>51</sup> Diese zweistufige Optimierung ist nicht zwingend optimal aber einfacher als die einstufige. Zwingend optimal ist nur die einstufige Unternehmens-Gesamtplanung. Siehe zu diesem Verfahren Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf). S. 60 und im Detail das Beispiel einer solchen zweistufigen Unternehmens-Gesamtplanung in: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung- ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2010, S. 61 f., [www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf](http://www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf)

schriebenen Möbel-Modell B, insofern als in beiden Fällen der Absatzpreis als Entscheidungsvariable und erklärende Variable einer Preis-Absatzfunktion verwendet wird.<sup>52</sup> Im Gegensatz zu Ewert und Wagenhofer wird mit diesem Modell zugleich aber auch noch eine Zielverpflichtungsplanung praktiziert.

Bei der Planung des Möbel-Modells B wird daher im Rahmen des ersten Planungsschrittes die gesamte Zielverpflichtungsplanung mit dem Kosten-Leistungsmodell durchgeführt und zugleich auch noch, was Ewert und Wagenhofer allein praktizieren, der „Periodengewinn“ (das Betriebsergebnis) mit dem Absatzpreis als Entscheidungsvariable maximiert.

Das Unternehmensergebnis-und-Finanzmodell (UEFI-Modell), mit welchem im Rahmen der zweistufigen Gesamtplanung die Planung der zweiten Stufe erfolgt, könnte die Ewert-Wagenhoferschen „Erfolgskennzahlen“ als Topziele besitzen. Es ist immer so aufgebaut, dass die Planend-Werte der Variablen des Plan-Kosten-Leistungsmodells als Ergebnis der ersten Planungsstufe, die im UEFI-Modell benötigt werden, als feste Werte an das UEFI-Modell übergeben werden und dort während des zweiten Planungsschrittes als unveränderte Modellparameter fungieren. Im Rahmen der Planung des UEFI-Modells, d.h. der zweiten Planungsstufe, gibt es keine Zielverpflichtungsplanung mehr. Diese wird vollständig im Rahmen der ersten Stufe mit dem Plan-Kosten-Leistungsmodell durchgeführt.<sup>53</sup>

Aber das UEFI-Modell enthält immer noch eigene Entscheidungsvariable (z.B. Finanzierungsvariable), mit denen dann eine der von Ewert und Wagenhofer beschriebenen „Erfolgskennzahlen“ des externen Rechnungswesens als Topziel maximiert wird. Die Vor- und Nachteile beider Verfahren einer Unternehmens-Gesamtplanung wurden an anderer Stelle ausführlich besprochen.<sup>54</sup>

Ewert und Wagenhofer sagen zu alledem nichts. Sie propagieren die Maximierung des Periodengewinnes und zugleich aber auch die Planung der Erfolgskennzahlen der externen Unternehmensrechnung, die durch „kompatible Performancemaße“ von den „dezentralen Entscheidungsträgern“ zu realisieren sind. Wie sich das aber alles miteinander vereinbaren soll, bleibt ein Rätsel.

## 7.2 Das Betriebsergebnis als Erfolgskennzahl

Die Erfolgskennzahl *Economic Value Added* (EVA) (s. linkes Feld unten in Abb.1) wird von Ewert und Wagenhofer als „moderne Residualgewinngröße“ (S.527) bezeichnet. Sie kann nur als Topziel einer Unternehmens-Gesamtplanung in Frage kommen. Es handelt sich beim *Economic Value Added* um einen Residualgewinn, dessen Definition und Eigenschaften von Ewert und Wagenhofer ausführlich gewürdigt werden.<sup>55</sup>

In diesem Zusammenhang weisen Ewert und Wagenhofer auch kurz auf die Tatsache hin, dass Residualgewinne im deutschsprachigen internen Rechnungswesen schon länger verwen-

<sup>52</sup> Dieses Kosten-Leistungsmodell setzt sich allerdings nicht nur aus drei sondern aus 41 Gleichungen zusammen. Einfach ist gut, aber zu einfach geht auch nicht. Siehe zu diesem Modell und der genauen Beschreibung der Planungsprozedur: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung - ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, a.a.O., [www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf](http://www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf), S. 43f

<sup>53</sup> Siehe hierzu das Beispiel in: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 61, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

<sup>54</sup> Es sei im Hinblick auf die praktische Relevanz beider Verfahren nur bemerkt, dass in der Praxis durchweg eine zweistufige Planung durchgeführt wird. Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 60

<sup>55</sup> Siehe S. 517, 528, 533, 544 und 558.

det werden. So bemerken sie (S. 469): „*In der deutschen Kostenrechnung wurden kalkulatorische Zinsen als Kapitalkosten sehr früh vertreten.“... „Der Grund für den Ansatz kalkulatorischer Zinsen als gewinnmindernder Kostenposition liegt jedoch ursprünglich darin, die Kosten der Leistungserstellung unabhängig von der Finanzierung zu ermitteln.“*

Das Ergebnis dieser Gewinnermittlung mit kalkulatorischen Zinsen wird üblicherweise als (kalkulatorisches) Betriebsergebnis bezeichnet. Für das Controlling und das „Interne Rechnungswesen“ ist dieses Betriebsergebnis für mein Dafürhalten eine äußerst wichtige Größe, weil es eine Maßgröße darstellt, die (noch am besten) die Leistungserstellung des Unternehmens in einer Zahl repräsentiert.

Speziell aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist das Betriebsergebnis die Gewinngröße, die sämtliche Einflüsse der Basisziele als Produktivitätsgrößen mit einer Realisierungsverpflichtung in einer Größe aggregiert. Sie ist, so weit wie möglich von leistungsunabhängigen Einflussgrößen befreit, wie den Einflussparametern (der externen Unternehmensrechnung), deren Festlegung steuerlichen, bilanziellen und finanzpolitischen Erwägungen dienen, um das Unternehmensergebnis „politisch“ zu beeinflussen.<sup>56</sup>

Die Planung des Betriebsergebnisses als erste Stufe einer Unternehmens-Gesamtplanung ist für die Unternehmensleitung daher die Zielgröße, anhand welcher die angestrebte Produktivität der Bereiche durch ein System von Zielverpflichtungen beurteilt wird.

Im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist das Betriebsergebnis damit das Topziel der operativen Einjahresplanung.<sup>57</sup> Auch in den namhaften Werken zu Kosten-Leistungsrechnung wird das (interne) Betriebsergebnis mit kalkulatorischen Kosten als die Größe zur Erfassung des, wie Schildbach und Homburg es formulieren „*sachzielbezogenen Periodenerfolgs*“ bezeichnet. Und ihr Ziel liegt auch, wie beide Autoren weiter ausführen, in „*der laufenden Überwachung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens*“.<sup>58</sup> Diese Überwachung schlägt sich in der laufenden unterjährig kumulierenden Soll-Ist-Kontrolle der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nieder.

Die Einbeziehung der kalkulatorischen Zinsen soll diese innerbetriebliche Gewinngröße aber nicht zu weit von der Realität entfernen, denn die Finanzierung des betriebsnotwendigen Vermögens ist eine Kostenkomponente, die der Leistungserstellung vorausgeht. Sie wird durch die kalkulatorischen Zinsen in gewisser Weise berücksichtigt.

Man kann über die Angemessenheit einer solchen Definition „*des Betriebsergebnisses*“ als Topziel einer operativen Jahresplanung durchaus diskutieren. Die Amerikaner verwenden beispielsweise im Rahmen ihres „*operational profits*“ als Topziel einer internen Unternehmensplanung (*operational corporate planning*) keine kalkulatorischen Zinsen. Problematisch ist es allerdings, wenn in einem deutschsprachigen Werk zur *Internen Unternehmensrechnung* die kalkulatorischen Zinsen als Minderungskomponente des operativen Gewinns nur in dem

---

<sup>56</sup> Siehe zu diesen bilanz- und steuerpolitischer Modellparametern in UEFI-Modellen: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2010, S. 76f. [www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf](http://www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf).

<sup>57</sup> Siehe aber auch zur Verwendung anderer oder zusätzlicher Topziele: Zwicker, E., Verwendung alternativer Topziele in Kosten-Leistungsmodellen, Berlin 2000, [www.Inzpla.de/IN10-2000e.pdf](http://www.Inzpla.de/IN10-2000e.pdf)

<sup>58</sup> Schildbach, T. Homburg, C., Kosten- und Leistungsrechnung, Köln, 2009, 10. Aufl., S 182

oben angeführten Zitat erwähnt werden und „das Betriebsergebnis“, das als Kostenkomponente kalkulatorische Zinsen enthält, im weiteren Text überhaupt nicht mehr auftritt.

Zusätzlich irritierend ist, dass der Name „Betriebsergebnis“ bei Ewert und Wagenhofer dagegen als Größe der externen Unternehmensrechnung verwendet wird. So weisen sie bei der Frage, welches Performancemaß zur Beurteilung von Managern in Frage kommt, darauf hin, dass man kein „*falsches Performancemaß*“ verwenden soll. Dazu führen sie als Beispiel an. „*Das Betriebsergebnis als Performancemaß kann Anreize erzielen, zu viel zu investieren, da die operativen Erträge im Betriebsergebnis aufscheinen, die dazu gehörigen Finanzierungskosten das Betriebsergebnis aber nicht belasten. Es kann dazu verleiten, dass ein Manager sich nicht um eine günstige Ertragssteuerbelastung kümmert, da die Ertragsteuern nicht im Betriebsergebnis aufscheinen.*“( S. 514)<sup>59</sup>

Der Begriff „Betriebsergebnis,, wird im Rahmen dieses Zitats undefiniert verwendet. Es kann sich aber wohl nur um das externe Betriebsergebnis handeln. Denn in dem internen Betriebsergebnis sind die kalkulatorischen Zinsen enthalten, die zumindest „*die dazu gehörigen Finanzierungskosten*“ annäherungsweise berücksichtigen. Die von Ewert und Wagenhofer angeführte Definition des Terms „Betriebsergebnis“ findet man anlässlich ihrer Betrachtungen zu den externen Gewinngrößen (hier dem ROCE) mit dem Satz: „*Dabei wird von dem Betriebsergebnis (Earning Before Interest and Tax, EBIT) ausgegangen.*“(S. 521) Und in dem Beispiel, in dem der Name „Betriebsergebnis“ zum sechsten und letzten Mal in Ewert und Wagenhofers Text auftritt (S. 561), bildet es eine Definitionskomponente einer Staffelrechnung des externen Jahresergebnisses, deren Definition (in der Staffelrechnung) nicht dem Betriebsergebnis einer Kosten-Leistungs-Rechnung entspricht.

### **7.3 Das Betriebsergebnis als Gewinngröße der Kosten-Leistungsrechnung**

Die ersten drei Kapitel ihres Werkes, d.h. insgesamt 632 Seiten, sind nach Ewert und Wagenhofers Bekunden den „*Anwendungen der KLR (Kosten-Leistungsrechnung) gewidmet,*“ (S.14) und das vierte (und letzte) Kapitel mit 73 Seiten dient der Beschreibung der Kosten-Leistungsrechnung. Angesicht dessen ist man etwas verblüfft, dass „das Betriebsergebnis“ als die Gewinngröße der Kosten-Leistungsrechnung in ihrem Werk nicht auftritt. Es liegt die Frage nahe, welchen Namen Ewert und Wagenhofer denn für die Gewinngröße verwenden, die sich aus der Differenz von Umsatz und Kosten ergibt.

Eine solche Gewinngröße verwenden Ewert und Wagenhofer tatsächlich. Sie bezeichnen sie als „*Periodenerfolg*“ oder „*Periodengewinn*“ und definieren sie „*als Differenz von Leistungen und Kosten.*“ (S.49) Hinsichtlich dieser Differenzgröße aus Umsatz minus Kosten ist aber eine Vorbemerkung erforderlich.

Ewert und Wagenhofer unterscheiden als einzige Autoren (und meiner Meinung nach absurdeweise) drei Arten von Kosten-Leistungsrechnungen, die sie als *Kosten-Leistungs-Konzeption I* bis *III* bezeichnen. Die „*Kosten-Leistungsrechnung*“, die von allen anderen Autoren unter diesem Namen behandelt wird, entspricht, der Ewert-Wagenhoferschen „*Kosten-Leistungs-Konzeption III*“. Daher kommt auch nur deren Gewinngröße in Frage, wenn man nach einer „*Ersatzgröße*“ für den von ihnen nicht verwendeten Term „*Betriebsergebnis*“ sucht. Sie

---

<sup>59</sup> Von den insgesamt sechs Textstellen, in denen der Name „Betriebsergebnis,, auftritt, entstammen vier diesem Zitat.

bezeichnen diese Art von Gewinnen auch als „*Periodengewinne der Konzeption III*“ (S.50). Entgegen ihren Ankündigungen steht der Periodengewinn der „*Konzeption III*“ aber gerade nicht „*im Mittelpunkt*“ ihrer Betrachtungen. Er wird vielmehr durch eine Fülle (aus meiner Sicht überflüssiger) theoretischer Betrachtungen jeglicher Art nahezu vollständig verdrängt. Dies erkennt man schon daran, dass der Name „*Periodengewinn*“ als Gewinngröße der „*Konzeption III*“ zum letzten Mal auf S. 208 des 705 Seiten umfassenden Werkes bei der Behandlung der Produktionsprogrammplanung in dem bereits zitierten Satz auftritt: „*Die optimale Produktionsprogrammplanung maximiert den erwarteten Periodengewinn*“.<sup>60</sup>

Im Hinblick auf die Funktion des Betriebsergebnisses einer Kosten-Leistungsrechnung ist Ewert und Wagenhofers Einwand gegen die Verwendung des externen „*Betriebsergebnis als Performancemaß*“ (S.514) ohnehin irrelevant. Denn die Topmanager, die hier angesprochen werden, werden nach ihrem Erfolg und nicht wie die Bereichsleiter nach ihrer Leistung beurteilt. Ein Topmanager, dem die Leitung eines Unternehmens obliegt, verwendet „das Betriebsergebnis“ der Kosten-Leistungsrechnung nur, um die ihm untergeordneten Bereiche durch Zielverpflichtungen zu einer Leistung zu „bewegen“, die natürlich auch zu seinem Erfolg (aber nicht nur) beiträgt. Dieser Unternehmensleiter besitzt mit dem Jahres-Wert des Plan-Betriebsergebnisses eine Maßgröße dafür, welcher interne Gewinn erzielt wird, wenn die Bereiche oder wie Ewert und Wagenhofer sie nennen die „*dezentralen Entscheidungsträger*“ ihre Zielverpflichtungen (oder *Performancemaße*) einhalten und die Istwerte der Nicht-Basisziele, d.h. der unbeeinflussbaren Basisgrößen und Entscheidungsparameter, ihren Planwerten entsprechen.

Insgesamt kann man feststellen, dass der ganze Abschnitt zu den Performance-Kennzahlen misslungen ist. Entsprechend der Ewert-Wagenhoferschen Definition einer Performance-Kennzahl (eines *Performancemaßes*) würden sowohl die Top- als auch die Basisziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung *Performancemaße* sein. Obgleich nach Ewert und Wagenhofers Ankündigungen die Plan-Kosten-Leistungsrechnung als das Instrument der *Internen Unternehmensrechnung* im Mittelpunkt ihrer Betrachtungen steht, werden als Topziele der Unternehmensleitung (*Unternehmensziele*) Gewinngrößen des externen Rechnungswesens verwendet. Aber eine Planung des Zusammenhangs zwischen den „*Performancemaßen*“ der Bereichsleiter (den *dezentralen Entscheidungsträgern*) und dem internen Unternehmensziel „*Betriebsergebnis*“ mit einem Kosten-Leistungsmodell steht nicht auf Ewert und Wagenhofers Agenda.

Der Begriff der „*Kompatibilität*“ zwischen Performancemaßen und Unternehmenszielen wird wie erwähnt auf läppische Weise beschrieben („*dann erhöht sich*“, wenn sich auch die Zielgröße „*erhöht*“). Wenn man bei der „Erhöhung“ eines „*Unternehmenszieles*“, das für Ewert und Wagenhofer immer ein Erfolgsziel ist, davon ausgeht, dass es sich um eine Nutzenerhöhung handelt und wenn man weiter von einer Erhöhung eines „*Performancemaßes*“ ausgeht, dann führt zwar eine Erhöhung des Performancemaßes zu einer Erhöhung des Erfolgszieles

---

<sup>60</sup> Auf Seite 672 wird im Rahmen des von Ewert und Wagenhofer (falsch übernommenen und nicht zitierten) Agthe-Mellerowicz-Schemas noch zweimal der Name „*Periodenerfolg*“ verwendet, den sie synonym mit „*Periodengewinn*“ verwenden. Siehe zum Agthe-Mellerowicz-Schema: Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler hierarchischer Gewinnsegmentssysteme, Berlin 2001, S. 66 f., [www.Inz-pla.de/IN11-2001a.pdf](http://www.Inz-pla.de/IN11-2001a.pdf)

(wie dem Betriebsergebnis). Aber die geforderte „*Anreizkompatibilität*“ liegt gerade nicht vor, sondern es besteht ein klarer Zielkonflikt zwischen der mit einer Erhöhung einer Performance-Kennzahl verbundenen Belastungserhöhung der Bereichsleiter und der damit bewirkten und von der Unternehmensleitung angestrebten Erhöhung des Erfolgsziels.

Die seitenlangen Erörterungen der Gewinngrößen der externen Unternehmensrechnung in ihrem Einfluss auf den Unternehmenswert sind in einem Werk, das sich mit der *Internen Unternehmensrechnung* beschäftigen will, mehr als überflüssig. Das gilt insbesondere angesichts des Umstandes, dass wesentliche Bereiche der *Internen Unternehmensrechnung*, die aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung für äußerst wichtig erachtet werden, von Ewert und Wagenhofer nicht behandelt werden.<sup>61</sup>

Der Leser wird durch diesen Text über Performance-Kennzahlen und ihre Verknüpfung mit den Unternehmenszielen nur fehlgeleitet, zumindest, wenn man von der Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als einem Verfahren der operativen Planung ausgeht. Alles ist schwammig und unklar und bei diesem allgemeinen Gerede wird ein Leser in keiner Weise auf den Gedanken gebracht, dass man Performance-Kennzahlen und Erfolgskennzahlen erst einmal (in Form von Definitionsgleichungen) definieren sollte und letztlich ein Gleichungsmodell erforderlich ist, um die zwischen beiden Arten von Kennzahlen erforderlichen Beziehungen eindeutig zu erfassen. Der Text ist so konfus und „modellfeindlich“, dass man nur sagen kann, dass Streichen die beste Lösung wäre.

## 8. Kennzahlensysteme bei Ewert und Wagenhofer

### 8.1 Ewert und Wagenhofers Begriff eines Kennzahlensystems

Ein Abschnitt aus dem Kapitel „*Kennzahlen als Performancemaße*“ wurde bisher aber noch nicht erörtert. Es handelt sich um den Text zur „Balanced Scorecard“, der das Kapitel abschließt. Er wird im Folgenden gesondert betrachtet, weil hier im Gegensatz zu den ersten 43 Seiten nicht irgendetwas Allgemeines über „Performance-Kennzahlen“, gesagt wird, sondern ein spezielles Kennzahlensystem erörtert wird.

So weisen Ewert und Wagenhofer einleitend darauf hin, dass es sich bei der Balanced Scorecard um ein Kennzahlensystem handelt. Bevor wir aber zu Balanced Scorecard kommen, soll auf Ewert und Wagenhofers Definition eines Kennzahlensystems eingegangen werden. Dieser Begriff wird von ihnen zum ersten Mal in den einleitenden Bemerkungen zur Erörterung der Balanced Scorecard verwendet und auch definiert.<sup>62</sup> Das ist etwas verblüffend, weil man ja annehmen sollte, dass die so ausführlich behandelten „Performance-Kennzahlen“ in ihren Beziehungen zu den „Erfolgskennzahlen“ auch ein „System“ und damit genauer ein „Kennzahlensystem“ bilden.

Aber Ewert und Wagenhofer haben offenbar eingesehen, dass eine Entscheidung von ihnen, diese rudimentären Ausführungen als die Beschreibung eines „Kennzahlensystem“ zu be-

<sup>61</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Ewert und Wagenhofers „*Interne Unternehmensrechnung*“ im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin, 2015 [www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-2015.pdf) (z.Z. 16.10.2015 nicht aufrufbar)

<sup>62</sup> Sonst wird der Term „Kennzahlensystem“ auf den Seiten 513, 516 und 549 nur zu Hinweisen auf das später zu behandelnde Balanced Scorecard Kennzahlensystem verwendet.

zeichnen, selbst so aufgeschlossene Leser wie Katharina oder Elisabeth wahrscheinlich etwas irritiert hätten.<sup>63</sup> Die Balanced Scorecard ist nach Auffassung von Ewert und Wagenhofer ein Kennzahlensystem und sie liefern, wie oben bereits erwähnt, auch eine Definition dazu. Diese lautet:

*„Werden für bestimmte Zusammenhänge mehrere Kennzahlen verwendet, ist es sinnvoll, sie in eine logische Struktur zu bringen. Das machen Kennzahlensysteme. Sie bestehen aus mehreren Kennzahlen, die in einer sachlichen Beziehung zueinander, sich ergänzen oder erklären und auf ein übergeordnetes Ziel ausgerichtet sind. Dadurch sind sie in der Lage, mehrere Ursache-Wirkungszusammenhänge getrennt darzustellen.“* (S. 553)

Diese Definition hat eine gewisse Ähnlichkeit mit der von Reichmann, denn dieser definiert ein Kennzahlensystem als Kennzahlen, die „*in einer sachlich sinnvollen Beziehung* zueinander stehen, einander ergänzen oder erklären und insgesamt auf ein gemeinsames übergeordnetes Ziel ausgerichtet sind.“<sup>64</sup> Ewert und Wagenhofers Definition, bei welcher sie nicht auf Reichmanns Definition verweisen, hat ihnen offenbar so gut gefallen, dass sie sie auf Seite 559 gleich noch einmal wörtlich wiederholen. Aber auch die ziemlich weitgehende Übereinstimmung mit Reichmanns Definition eines Kennzahlensystems ändert nichts daran, dass es sich im Lichte einer modellbasierten Darstellung von Kennzahlen um eine äußerst abstruse Definition handelt.

Wenn man diese Definition liest, dann drängt sich angesichts der bisherigen Ausführungen Ewert und Wagenhofers die Frage auf, wie denn ihr Kennzahlensystem aussehen müsste, dass die „*sachlichen Beziehungen*“ zwischen den Performance-Kennzahlen und den Erfolgs-Kennzahlen der externen Unternehmensrechnung beschreibt. Und hier kommt man, es sei nochmals wiederholt, an der Entwicklung eines Modells nicht vorbei. Ewert und Wagenhofer hätten hierzu nicht nur ein geschlossenes System von Performance-Kennzahlen für die „*dezentralen Entscheidungsträger*“ entwickeln müssen, sondern dazu auch noch ein Modell, das, wie ein Gesamt-Planungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, diese „*Performancemaße*“ (bzw. Basisziele) mit ihren „*Erfolgskennzahlen*“ (bzw. Topzielen) des externen Rechnungswesens verbindet.

Die Ewert-Wagenhofersche Definition eines „Kennzahlensystems“ soll aber nunmehr etwas eingehender unter dem Aspekt einer modellbasierten Darstellung betrachtet werden.

Zuvor aber noch ein Rückblick.

Eine modellbasierte Definition des Begriffs „Kennzahlensystem“ wurde bereits zu Beginn dieses Textes vorgenommen. (s.S.9) Ein Kennzahlensystem ist, nach dieser Definition, ein Gleichungsmodell, dessen Hypothesen- und Definitionsgleichungen bestimmte als „Kennzahlen“ angesehene Größen miteinander verbinden. Die in der Literatur beschriebenen „Kenn-

<sup>63</sup> Die Rolle, die Katharina und Elisabeth in Ewert und Wagenhofers Werk spielen, wird erläutert in: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 506f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) Eine genaue Schilderung des Wirkens von Katherina und Elisabeth in Ewert und Wagenhofers Werk findet man in: Zwicker, E., Kati und Elsi - und was sie mit Ewert und Wagenhofers „Innter Unternehmensrechnung“ zu tun haben, Berlin 2015, [www.Inzpla.de/IN45-Kati-u-Elsi.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-Kati-u-Elsi.pdf)

<sup>64</sup> Reichmann T. Controlling mit Kennzahlen und Management-Tools, S. 23, 6.Aufl., München, 2001

zahlensysteme“, wie das RoI-System sind solche Definitionsgleichungssysteme, die zudem noch hierarchisch aufgebaut sind.

Wie an anderer Stelle beschrieben, stehen im Rahmen des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sehr viele unterschiedlicher hierarchischer Gewinn- und Kostenartenhierarchien zur Verfügung. Die sogenannten mehrdimensionalen Gewinnhierarchien bilden wie beschrieben die Ausgangsbasis, um eine große Zahl unterschiedlicher Gewinnhierarchien (also hierarchische Kennzahlensysteme) zu generieren, die einem Berechtigten für seinen Bedarf angeboten werden können. Solche als „*ratio tools*“ dienenden Gewinnhierarchien sind in der Praxis weit verbreitet. Es sei nur auf das Gewinnhierarchie-System der Chemetall mit 16 solcher Hierarchien verwiesen, die als Kennzahlenlieferant für das Management dienen.<sup>65</sup>

Wie ist nunmehr die Ewert-Wagenhofersche Definition eines Kennzahlensystems im Lichte dieser modellbasierten Definition eines Kennzahlensystems zu beurteilen?

Die Forderung Ewert und Wagenhofers, Kennzahlen in eine „*logische Struktur*“ zu bringen, um damit ein Kennzahlensystem zu entwickeln, führt zu der Frage: Um was für eine „*logische Struktur*“ handelt es sich dabei? Meine Behauptung ist: Es gibt nur eine „*logische Struktur*“, in welche die Kennzahlen „*gebracht*“ werden müssen, um ein Kennzahlensystem zu entwickeln und die besteht darin, die in Frage stehenden Kennzahlen durch bestimmte strukturelle Gleichungen in der Form von Definitions- und Hypothesengleichungen miteinander zu verbinden.

Durch diese Definitions- und Hypothesengleichungen werden die „*sachlichen Beziehungen*“ zwischen den Kennzahlen beschrieben. Dass sich die Kennzahlen „*ergänzen*“ ist eine Behauptung, die höchst vage ist. Welche Bedingungen müssen denn vorliegen, um von einer „Ergänzung“ zu sprechen? Und wann liegt eine Nicht-Ergänzung vor?

Dass sich die Kennzahlen in einem Kennzahlensystem „*erklären*“, ist eine genauso unklare Formulierung. In einem Gleichungsmodell wird eine Größe nur dadurch erklärt, dass sie die endogene Variable einer Hypothesengleichung ist. Oder mit anderen Worten, sie wird durch diese Hypothesengleichung „*erklärt*“. Fast alle bekannten Kennzahlensysteme bestehen aber, wie auch das RoI-System, nur aus Definitionsgleichungen. In diesen werden die Kennzahlen nicht erklärt, sondern definiert.<sup>66</sup>

Kennzahlensysteme sollen sich auch dadurch auszeichnen, dass die „*Kennzahlen,... auf ein übergeordnetes Ziel ausgerichtet sind*“. Das hört sich ja sich ja so an, als ob das oberste Ziel keine Kennzahl des Kennzahlensystems ist. Unterstellen wir aber, dass das „*übergeordnete Ziel*“ auch eine Kennzahl ist, und zwar die Spitzengröße einer modellbasierten Kennzahlenhierarchie wie beispielsweise beim RoI-System der RoI.

In diesem Falle wäre aber jedes Kennzahlensystem immer ein Zielsystem mit einem „*übergeordneten Ziel*“, an der Spitze. Diese Definition eines Kennzahlensystems wäre aber zu einschränkend. Man kann auch an Kennzahlenhierarchien interessiert sein, deren Spitzengrößen

---

<sup>65</sup> Siehe: Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler hierarchischer Gewinnsegmentssysteme, Berlin 2001, S. 43f., [www.Inzpla.de/IN11-2001a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN11-2001a.pdf)

<sup>66</sup> Zur Unterscheidung von Definitionen und Hypothesen, siehe: Zwicker, E. Definieren und Klassifizieren in der Betriebswirtschaftslehre, TU Berlin, o.J. [www.Inzpla.de/Definitionen.pdf](http://www.Inzpla.de/Definitionen.pdf). S. 31

nicht als Zielgrößen einer Planung dienen sollen. Das ist z.B. bei den Bestellmengen des (immer hierarchischen) Bestellmengendiagramms eines Endproduktes der Fall.

Die Behauptung, dass Kennzahlensysteme immer „*auf ein übergeordnetes Ziel ausgerichtet sind*“ ist ebenfalls zu einschränkend.<sup>67</sup> Das bekannte „ZVEI-Kennzahlensystem“ besitzt beispielsweise zwei Spitzenkennzahlen, nämlich die Eigenkapitalrentabilität und die Gesamtkapitalrentabilität.<sup>68</sup>

Weiter zeichnen sich nach Ewert und Wagenhofers Definition Kennzahlensysteme dadurch aus, dass „*sie in der Lage*“ (sind) „*mehrere Ursache-Wirkungszusammenhänge getrennt darzustellen*.“ Auch das trifft nicht zu. Denn Kennzahlensysteme, die wie das ROI-System nur aus Definitionsgleichungen bestehen, beschreiben keinerlei „*Ursache-Wirkungszusammenhänge*“, sondern nur definitorische Zusammenhänge und das ist ein kleiner Unterschied. Ursache-Wirkungszusammenhänge werden nur durch Hypothesengleichungen beschrieben. Und solche Hypothesengleichungen, die Ursache-Wirkungszusammenhänge beschreiben, zeichnen sich dadurch aus, dass ihre „Behauptungen“ falsifizierbar sind, was bei Definitionsgleichungen gerade nicht der Fall ist.

## 8.2 Das Balanced-Scorecard-Kennzahlensysteme

Nunmehr wenden wir uns der Frage zu, was Ewert und Wagenhofer zu dem “Kennzahlensystem“ einer Balanced-Scorecard zu sagen haben.

Einleitend weisen sie darauf hin, dass die Balanced Scorecard ein Kennzahlensystem ist, das immer finanzielle und nichtfinanzielle Kennzahlen enthält. Dann führen sie die vier sogenannten „*Perspektiven*“ eines Balanced-Scorecard-Kennzahlensystems an. Das sind bestimmte Bereiche, aus denen diese Kennzahlen stammen. Diese „*Perspektiven*“ sind die „*Lern- und Entwicklungsperspektive*“, die „*Interne Perspektive*“, die „*Kundenperspektive*“ und die „*finanzielle Perspektive*.“ Die einzige konkrete Aussage zur (wie Ewert und Wagenhofer es formulieren) „*logischen Form*“ dieses Kennzahlensystems ist, dass seine Kennzahlen „*entsprechend der ... Ursache-Wirkungskette*“ dieser Perspektiven geordnet werden sollen.

Das System der Balanced-Scorecard ist von vielen Autoren kritisiert worden, weil Kaplan und Norton nicht klar genug darlegen, auf welche Art und Weise die „Ursache-Wirkungsketten“, zwischen den Balanced-Scorecard-Kennzahlen beschrieben werden sollen. Dem kann man nur zustimmen. Aus Sicht einer modellbasierten Planung sind die „Ursache-Wirkungsketten“ in Kaplan und Nortons Beispielen gar nicht beschrieben. Denn eine solche Beschreibung kann, was Kaplan und Norton unterlassen, nur mit Hilfe von Definitions- und Hypothesengleichungen erfolgen. Aber alles, was Kaplan und Norton (allerdings unzureichend) anführen, um bestimmte Merkmale eines allgemeinen Balanced-Scorecard-Modells herauszustellen, wird von Ewert und Wagenhofer gerade nicht erwähnt.

So weisen Kaplan und Norton darauf hin, dass man nicht mehr als 24 Kennzahlen verwenden soll. Das ist zumindest eine zu beachtende Vorschrift, die etwas über die Höchstzahl der Kennzahlen in dem zu entwickelnden Modell aussagt. Kaplan und Norton erheben auch die

<sup>67</sup> „*ein*“ wurde von mir unterstrichen.

<sup>68</sup> Siehe: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Kennzahlen-Systeme, Berlin 2002, S.4, [www.Inzpla.de/IN22-2002h.pdf](http://www.Inzpla.de/IN22-2002h.pdf)

Forderung, eine Art Kausaldiagramm der Zusammenhänge zwischen den Balanced-Scorecard-Kennzahlen zu entwickeln. Solche Kausaldiagramme dienen im Allgemeinen als Vorstufe zur Entwicklung eines Gleichungsmodells.<sup>69</sup> Im Rahmen dieses Kausaldiagrammes soll wie Kaplan und Norton fordern, ein „*finanzielles Ziel*“ immer die Spitzenkennzahl bilden.<sup>70</sup> Das ist ja dann wohl das (in Ewert und Wagenhofer Sprachweise) „*übergeordnete Ziel*“ eines Kennzahlensystems auf das alle übrigen Kennzahlen des (Balanced-Scorecard-) Kennzahlensystems „*ausgerichtet sind*“.

Ewert und Wagenhofer halten es nicht für erforderlich, dies zu erwähnen. Und daher können sie auch nicht darauf aufmerksam machen, dass Kaplan und Norton damit eine bestimmte „*logische Form*“ der Beziehungen zwischen den Kennzahlen eines Balanced-Scorecard-Kennzahlensystems fordern, die zu beachten wäre, wenn man die von ihnen postulierten (maximal 24) Balanced-Score-Kennzahlen in ein (Gleichungs-) Modell einbinden würde.

Ewert und Wagenhofer kritisieren aber auch den Balanced-Scorecard-Ansatz. So weisen sie darauf hin, dass es nicht überzeugend ist „*warum es gerade vier Perspektiven* (also Bereiche E.Z.) *sein sollen*“ (S.554), aus denen die Balanced Scorecard-Kennzahlen zu wählen sind. Dies ist aber gerade nicht der Fall, denn Kaplan und Norton räumen in einem eigenen Abschnitt ein, dass auch andere sowie weniger oder auch mehr „*Perspektiven*“ (Kennzahlens-Bereiche) außer der finanziellen (mit der immer notwendigen finanziellen Spitzenkennzahl) gewählt werden können.<sup>71</sup>

Kaplan und Norton empfehlen sogar ein „*Modell*“ mit „*hypothetischen Scorecard-Verbindungen*“ zu entwickeln.<sup>72</sup> Diese Hinweise stellen aus der Sicht einer Modellentwicklung den Versuch dar, eine Art Hyperstrukturmodell zu entwickeln, welches dann wie bei einem Modellkonfigurationssystem unter Verwendung der speziellen Gegebenheiten eines Unternehmens zu einem rechenbaren Planungsmodell konkretisiert werden kann. Kaplan und Nortons Hinweise hierzu sind allerdings mehr als spärlich. Aber Ewert und Wagenhofer teilen gerade diese spärlichen Informationen, die zur Kennzeichnung eines solchen Hyperstrukturmodells dienen, nicht mit.

Das Balanced-Scorecard-Kennzahlensystem unter dem Gesichtspunkt zu beurteilen, dass es sich hier um eine unzulängliche Vorstufe eines Gleichungsmodells handelt, auf diese Idee kommen Ewert und Wagenhofer offenbar nicht. Dabei ist dies eine allgemein verbreitete Auffassung. Selbst Fachvertreter im Bereich des „*Management Accounting*“ wie zum Beispiel Merchand, die im Gegensatz zu Ewert und Wagenhofer keinen „*Modellansatz*“ propagieren, weisen darauf hin, dass Kaplan und Nortons Forderung „*business models*“ der Balanced Scorecard zu entwickeln, letztlich zu einem Gleichungsmodell führen müsste.

---

<sup>69</sup> Siehe zu Forresters System-Dynamics-Diagrammen: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.13, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>70</sup> Kaplan, R.S., Norton, D.P. Balanced Scorecard Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart 1997, S. 145

<sup>71</sup> Kaplan, R.S., Norton, D.P. Balanced Scorecard Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart 1997, S. 33 „*Es gibt keine mathematische Formel, die beweist, dass vier Strategien notwendig und ausreichend sind.*“

<sup>72</sup> Kaplan, R.S., Norton, D.P., a.a.O., S. 249

So bemerkt Merchant: „*Kaplan and Norton argue that the choices of measures and their weights in a balanced scorecard require an explicit articulation of a business model.*“<sup>73</sup> Wie Merchant mit Coautoren in einem weiteren Beitrag betont, müssen solche „business models“ einer Balanced Scorecard sowohl „model parameters“ als auch „lags“ besitzen, wobei es seiner Meinung nach unbedingt notwendig ist, die „functional form of the various cause-and-effect relationships“ genau zu spezifizieren.<sup>74</sup> Das Ergebnis ist aber nichts anderes als ein Planungsmodell, in dem diese „various cause-and-effect relationships“ durch Hypothesengleichungen beschrieben werden.

Der Name „business model“ oder Modell wird von Ewert und Wagenhofer nicht verwendet, wenn sie das Balanced-Scorecard-Kennzahlensystem beschreiben.

In mehreren Texten habe ich mich ausführlich mit dem Balanced-Scorecard-System beschäftigt.<sup>75</sup> Dabei habe ich versucht, die rudimentären Angaben von Kaplan und Norton zur Entwicklung einer Balanced-Scorecard-Planung in Form eines „business models“ als ein Gleichungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu rekonstruieren.

Diese Rekonstruktion wird kaum jemand nachvollziehen wollen, weil sie ziemlich detailliert ist und eigentlich nichts bringt. Zum einen wird es kaum gelingen, sämtliche Balanced Scorecard-Kennzahlen als endogene Variable oder Modellparameter in einem Plan-Modell zusammen zu bringen. Sollte dies aber möglich sein, dann ergibt sich eine so große Zahl von Topzielen, dass eine Planung dieser Topziele in Abhängigkeit von den Basiszielen praktisch unmöglich ist.<sup>76</sup> Aber angesichts der großen Beachtung, die das Balanced-Scorecard-Kennzahlensystem nicht nur in der Praxis, sondern auch in der Wissenschaft (wie auch durch Wagenhofer als einer ihrer renommiertesten Repräsentanten) erfahren hat, fühlte ich mich als „Modellbauer“ zu dieser Stressarbeit verpflichtet.

Wagenhofer sieht sich selbst als „analytic modeler“.<sup>77</sup> Wie ein Mann mit solchen Modellambitionen dieses Thema derartig oberflächlich und ohne einen Hinweis darauf behandelt, dass es sich hier um eine unzulängliche Modellbildung handelt, bleibt sein Geheimnis.

## 9. Es gibt noch weitere Kennzahlensysteme

Jeder Leser, der sich nur ein wenig mit dem Thema „*Kennzahlen und Kennzahlensysteme*“ befasst hat, wird mit Verwunderung feststellen, dass Ewert und Wagenhofer außer der Balanced Scorecard so gut wie keines der in der Literatur beschriebenen „hierarchischen Kennzah-

<sup>73</sup> Zu dieser Argumentation mit denselben Zitaten siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 255. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>74</sup> Merchant, K., Huelsbeck, D. P. A. Sandino, T., On Testing Business Models. In: The Accounting Review 86.5, 2011, S. 1651

<sup>75</sup> Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) S. 195-199, S. 254-255 sowie: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Balanced Scorecard, Berlin 2003, [www.Inzpla.de/IN29-2003g.pdf](http://www.Inzpla.de/IN29-2003g.pdf)

<sup>76</sup> Zur Begründung siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O. S.256f.

<sup>77</sup> Wagenhofer, A., Accounting and Economics: What We Learn from Analytical Models in Financial Accounting and Reporting. In: Leutz, C., Pfaff, D., Hopwood, A., (Hrsg.) The economics and politics of accounting, Oxford, 2004,

lensysteme“ erörtern. Sie werden wegen der in ihnen enthaltenen potenziellen Zielgrößen auch „hierarchische Zielsysteme“ genannt.<sup>78</sup>

Es gibt aber (abgesehen von einer kurzen Bemerkung zum RoI-System) nur eine Ausnahme und die betrifft das Agthe-Mellerowicz-Schema. Es wird von Ewert und Wagenhofer allerdings an einer ganz anderen Stelle (S.672) unter dem Thema einer „mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung“ erörtert und dort auch nicht als „Kennzahlensystem, ausgewiesen, aber es ist ein hierarchisches Kennzahlensystem in Form einer Gewinnhierarchie.

Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist, dass dieses System in der Darstellung von Agthe und Mellerowicz eine definitorische Inkonsistenz aufweist, sodass es ohne deren Korrektur nicht anwendbar ist. Noch bemerkenswerter ist allerdings, dass Ewert und Wagenhofer diesen leicht erkennbaren Fehler übernommen haben, aber ohne Agthe und Mellerowicz als Entwickler dieses Systems zu zitieren.<sup>79</sup>

Auch die ziemlich knapp gehaltenen Bemerkungen von Ewert und Wagenhofer zum RoI-System sollen kurz kommentiert werden. Die Erörterung des RoI-Systems fehlt in kaum einem Werk über Controlling.<sup>80</sup> Es wird stets als äußerst nützlich beschrieben. Die enthusiastischste Äußerung dazu stammt von Pfaff und Peters. Sie halten die im RoI-Kennzahlensystem verwendete Dupont-Definitionsgleichung des RoI für „*eine der wichtigsten Formeln der Betriebswirtschaftslehre*“.<sup>81</sup> Ewert und Wagenhofer erwähnen zwar auch die Dupont-Definition des RoI (S. 474) und weisen auf ihre „*definitionslogische Zerlegung*“ hin, ohne aber, wie es sonst üblich ist, auch noch die von Dunlop verwendeten disaggregierenden Definitionsgleichungen des Gewinns und des Vermögens anzuführen.<sup>82</sup> Sie weisen auch darauf hin, dass „*der RoI ist als Steuerungsinstrument in der Praxis stark verbreitet*“ ist. (S. 474)

Das ist eine interessante Feststellung, denn sie könnte zu der folgenden Überlegung Anlass geben: Wenn der RoI in einem Plan-Kosten-Leistungsmodell als Topziel fungiert und „*als Steuerungsinstrument in der Praxis stark verbreitet*“ ist, wäre es dann nicht einmal sinnvoll, der Frage nachzugehen, wie eine solche „*Steuerung*“ „*in der Praxis*“ im Detail abläuft.

Ich möchte Ewert und Wagenhofer ein Geheimnis verraten: Eine solche Steuerung vollzieht sich stets in Form einer mehr oder weniger deutlichen Zielverpflichtungsplanung. Und wenn

<sup>78</sup> Diese Zielhierarchien oder hierarchischen Kennzahlensysteme besitzen teilweise bestimmte strukturelle Eigenschaften, die ihre Anwendung fragwürdig werden lassen. Siehe hierzu: Zwicker, E., Das RoI-System und weitere Zielsysteme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2014, [www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf](http://www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf).

<sup>79</sup> Siehe hierzu meinen auf Karl Kraus zurückgehenden Vorschlag zu Ahndung des Nicht-Zitierens des Agthe-Mellerowicz-Schemas sowie auch des von Gutenberg entwickelten Nutz-Leerkosten-Konzeptes in: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.532 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf). Zum Defekt des Agthe-Mellerowicz-Schemas, siehe: Zwicker, E., Explorative und normative Analyse mehrdimensionaler hierarchischer Gewinnsegmentsysteme, Berlin 2001, S. 60f. [www.Inzpla.de/IN11-2001a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN11-2001a.pdf)

<sup>80</sup> Siehe die Beurteilung verschiedener Autoren zur Eignung des RoI-Kennzahlen-Systems als Instrument einer operativen Planung: Zwicker, E., Das RoI-System und weitere Zielsysteme ..., a.a.O. S.15f. [www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf](http://www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf)

<sup>81</sup> Siehe Zwicker, E., Das RoI-System..., a.a.O., S. 10, [www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf](http://www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf)

<sup>82</sup> Ewert und Wagenhofer verwenden nicht wie in der Dunlop-Definition den Term „Vermögen“ sondern „Kapital“. Die im RoI-System praktizierte „*definitionslogische Zerlegung*“ ist aber wohl nur bezüglich des „Vermögens“, möglich. Es wäre auch interessant zu erfahren, wie eine nicht „*definitionslogische Zerlegung*“ des RoI aussehen könnte.

sie es nicht glauben, weil sie sich noch nie mit einem Controller darüber unterhalten haben, wie er die ihm übertragene Jahresplanung gestaltet, dann sollten sie das hervorragende Werk von Gunnar Eliasson anschauen. In diesem Werk schildert er ausführlich, wie die operative Planung in einer Reihe von Unternehmen abläuft.<sup>83</sup>

Die Nichtbehandlung der zahlreichen in der Literatur behandelten hierarchischen Kennzahlensysteme ist schon erstaunlich. Im Gegensatz dazu haben einige der namhaftesten Vertreter der Betriebswirtschaftslehre wie z.B. Pfaff, Adam und Coenenberg eine ganze Reihe definitiver Hierarchiesysteme also hierarchische Kennzahlensysteme entwickelt, die bestimmte zur operativen Planung geeignete Zielgrößen enthalten und damit auch als hierarchische Zielsysteme bezeichnet werden können.<sup>84</sup>

Reichmann, dessen Definition eines Kennzahlensystems von Ewert und Wagenhofer weitgehend übernommen wurde, hat im Rahmen einer umfassenden Monografie ein Kennzahlensystem (das RTL-Kennzahlensystem) entwickelt. Es wird von Ewert und Wagenhofer nicht erwähnt. Das sogenannte ZVEI-Kennzahlensystem ist eines der in der Praxis am häufigsten verwendeten Kennzahlensysteme. Geiß beschreibt in seiner Monografie den Aufbau von achtundzwanzig in der Literatur behandelten hierarchischen Kennzahlensystemen in Form von Definitionsgleichungen.<sup>85</sup> Für Ewert und Wagenhofer ist das alles irrelevant.

Ich selbst habe mich an andere Stelle als „Hierarchiefan geoutet“.<sup>86</sup> Und im Rahmen des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung wird eine große Zahl hierarchischer Definitionssysteme erörtert, deren Ziel allein darin besteht, einem Berechtigten (u.a. durch eine Drill-Down-Analyse) Kennzahlen zu liefern, die ihn interessieren.<sup>87</sup>

Selbst das Thyssen-Krupp-Steel-Modell (des Planjahres 09/10) ist, gemäß der hier vorgetragenen modellbasierten Definition, ein aus Definitions- und Hypothesengleichungen bestehendes hierarchisches Kennzahlensystem, dessen 2.679.709 Millionen Variable eine riesige Kennzahlenhierarchie mit dem Betriebsergebnis als Spitzenziel bildet. Und die Basisziele gehören dabei der Gruppe der 242.015 Modellparameter an, die die Basisgrößen dieser Hierarchie bilden.

Nun werden Ewert und Wagenhofer mit Recht einwenden, ihr Kapitel sei dem Thema „*Kennzahlen als Performancemaße*“ gewidmet. Es sei ja gar nicht ihre Absicht, sich mit allgemeinen Kennzahlensystemen aus dem Bereich des Internen Rechnungswesens zu beschäftigen. Das stimmt, nur behandeln sie, wie schon dargelegt wurde, das Thema „*Kennzahlen als Performancemaße*“ gar nicht. Auch ihre Betrachtungen zu dem „Kennzahlensystem“ der Balanced Scorecard liefern nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, wo und ob in diesem „System“ die „*Performancemaße*“ der „dezentralen Entscheidungsträger“ und die „Unternehmenszie-

<sup>83</sup> Eliasson, G., Business Economic Planning - Theory, Practice and Comparison, Stockholm, 1976. Einige vertiefende Ausführungen zu diesem hervorragenden Werk finden sich in: Siehe Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 28 und S. 544, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>84</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Das ROI-Zielsystem und weitere Zielsysteme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2014 (41 Seiten) [www.Inzpla.de/IN44.2014.pdf](http://www.Inzpla.de/IN44.2014.pdf)

<sup>85</sup> Geiß, W. Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, Frankfurt, 1968, S. 135

<sup>86</sup> Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 399, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>87</sup> Siehe die Übersicht der im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendeten Hierarchien in: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 160, 159 und 389, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf),

*le“ der Unternehmensleitung auftreten. Es wäre daher viel besser gewesen, was einem Werk zur „Internen Unternehmensrechnung“ auch ansteht, sich allgemein mit dem Thema „*Kennzahlensysteme der Internen Unternehmensrechnung*“ zu beschäftigen.*

Dabei wäre es möglich, zu Erkenntnissen zu gelangen, die nicht ganz irrelevant sind. Wenn man nämlich einem Leser vor Augen führt, dass das RoI-System aus einem System von Definitionsgleichungen mit einer Zielgröße an der Spitze besteht, dann wird er vielleicht (mir ist es jedenfalls so ergangen) auf die Idee kommen, dass sich die Größen an der Basis auf weitere Gleichungen zurückführen lassen, die letztlich zu Größen führen, die man wie Entscheidungsvariable zur Maximierung des RoI verwenden kann oder wie Basisziele als Verpflichtungsgrößen der untergeordneten Bereichsleiter.<sup>88</sup> Und die Basisziele, zu denen man unter Umständen gelangt, sind nichts anderes als die „*Performancemaße*“ der „*dezentralen Entscheidungsträger*“, über die man in Ewert und Wagenhofer Text nichts erfährt.

Ein Leser könnte vielleicht auch dazu angeregt werden, ein entsprechendes hierarchisches Kennzahlensystem zu entwickeln, in welchem nicht der RoI, sondern beispielsweise die Eigenkapitalrentabilität oder das Betriebsergebnis die Spitzengröße darstellt.

Ergo: Die Behandlung solcher Kennzahlen-Hierarchien mit ihren Definitionsgleichungen und den Möglichkeiten ihrer Verwendung im Rahmen einer Planung oder Ist-Analyse wäre in diesem Kapitel angemessener gewesen als dieses allgemeine Gefasel über Performance-Kennzahlen. Aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung führt das ganze Kapitel nur zu Konfusion.

## Fazit

Den Gedanken, dass man mit einem Modell arbeiten muss, um die Zusammenhänge in einem Kennzahlensystem in angemessener Weise zu beschreiben, kann man in diesem Text noch nicht einmal erahnen. Ewert und Wagenhofers Betrachtungen über die Beziehungen zwischen Performance-Kennzahlen und Unternehmenszielen (Erfolgskennzahlen) sind an Unklarheit nicht mehr zu überbieten. Das gesamte Kapitel trägt nur dazu bei, Verwirrung und Orientierungslosigkeit zu verbreiten. Nach der Erörterung dessen, was Ewert und Wagenhofer zum Balanced Scorecard-Kennzahlensystem zu sagen haben, kann man mit noch mehr Überzeugung behaupten, dass das ganze Kapitel aus der Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung (und vielleicht auch sonst) vollständig gestrichen werden sollte.

Es wird durchaus eingeräumt, dass Ewert und Wagenhofer mit Modellen arbeiten. Aber hier handelt es sich fast nur um diese unseligen informationsökonomischen Modelle, in denen mathematische Orgien ohne irgendeine praktische Relevanz gefeiert werden.<sup>89</sup>

Plan-Kosten-Leistungsmodelle, die die Zusammenhänge auf einer Gleichungsebene mit einer Untermauerung durch Zahlen darstellen, findet man in dem gesamten Werk nicht. Wie schön

---

<sup>88</sup> Siehe zum Vorgehen einer solchen Modellentwicklungs-Heuristik: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S. 364 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>89</sup> Siehe zur Begründung dieser harten Kritik: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.411f. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) und auch: Zwicker, E., Wagenhofers Beitrag zur normativen Agencytheorie im Bereich der Kosten-Leistungsrechnung, Berlin 2011, rev. 2015 [www.Inzpla.de/IN-46-2015.pdf](http://www.Inzpla.de/IN-46-2015.pdf)

ist doch da das umfassende Beispiel von Kilger, das begleitend zu allen Ausführungen einer Plan-Kosten-Leistungsrechnung sein ganzes Buch durchzieht.<sup>90</sup>

Hätten Ewert und Wagenhofer auch ein solches Beispiel verwendet, dann wären sie durch dieses Beispiel gezwungen, gar nicht auf die Idee gekommen, solch wirres Zeug über Performance-Kennzahlen und Unternehmensziele zu schreiben. Denn beim Schreiben hätten sie (so bleibt zu hoffen) immer dieses Modell im Auge behalten und überlegt: Wo sind denn in diesem Modell die „*Performancemaße*“? Und auch: wo sind in dem Modell die „*Unternehmensziele*“? Und schließlich: wie muss das Modell gestaltet werden, um diese Größen miteinander zu verbinden?

Ewert und Wagenhofer schreiben in ihrer Einleitung zu den informationsökonomischen Modellen. Diese „*Modelle schärfen den Blick auf grundsätzlich mögliche Wirkungsmechanismen*“ (S.12). Das bezweifele ich. Was an grundsätzlichen Erkenntnissen über mögliche Wirkungsmechanismen bei diesen Betrachtungen über informationsökonomische Modelle herauskommt, ist trivial.

Plan-Kosten-Leistungsmodelle beschreiben die möglichen „*Wirkungsmechanismen*“ zwischen den Topzielen (*Unternehmenszielen*) und den Basiszielen (*Performancemaßen*). Mit ihnen sollte man sich befassen und unter Überschreitung des Bereiches der *Internen Unternehmensrechnung* auch mit Unternehmens-Gesamt-Planungsmodellen. Ewert und Wagenhofers Werk liefert in diesem Kapitel das gleiche Durcheinander wie in dem gesamten Werk.

Diese detaillierten und extrem kritischen Betrachtungen des Ewert-Wagenhoferschen Kennzahlen-Kapitels aus Sicht einer modellbasierten Kennzahlenanwendung mögen viele Leser als zu detailliert und auch im Urteil als zu überzogen ansehen. Aber mir scheinen sie angemessen zu sein. Anhand einer modellbasierten Rekonstruktion der Ewert-Wagenhoferschen Ausführungen über Kennzahlen wollte ich einmal zeigen, welche eklatanten Defizite sich hier offenbaren. Ewert und Wagenhofers Betrachtung zur Entwicklung eines Kennzahlensystems, das die „*Unternehmensziele*“ mit den „*Performancemaßen*“ der „*dezentralen Entscheidungsträger*“ verbindet, ist vollständig misslungen. Wer so etwas schreibt, hat, um es klar auszudrücken, keine Ahnung.

Es mag ja sein, dass es manche Leser als Frechheit ansehen, insbesondere Wagenhofer als eine so renommierte Koryphäe der zeitgenössischen Betriebswirtschaftslehre, derartig anzugreifen. Aber das ist mir egal.

Diese Kritik beflügelt nicht mein Ego. Es geht mir hier tatsächlich um die Betriebswirtschaftslehre. Wenn sie als „wissenschaftliche Disziplin“ (was immer das genau ist) Bestand haben will, dann darf solch konfuses Zeug (wie u.a. auch dieses Kapitel über Kennzahlen) nicht von einem ihrer renommiertesten Vertreter in dem Standardwerk zur „*Internen Unternehmensrechnung*“ geschrieben werden und keiner sagt etwas dagegen.

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, sein Werk, auch auszugsweise, anderweitig verfügbar zu machen und zu verbreiten.  
 (IN45-EW-Kap-10-R08-23-12-17)

<sup>90</sup> Siehe hierzu auch: Zwicker, E., Das Kilgermodell - Kurzer Überblick wichtiger Strukturmerkmale, Berlin 2002, [www.Inzpla.de/IN20-2002f.pdf](http://www.Inzpla.de/IN20-2002f.pdf) (7 Seiten) und: Zwicker, E., Das Kilgermodell – Aufbau und Konfiguration und seine Verbindung mit einem UEFI-Modell im Rahmen einer zweistufigen Unternehmensgesamtplanung, Berlin 2003, (137 Seiten), [www.Inzpla.de/IN30-2003h.pdf](http://www.Inzpla.de/IN30-2003h.pdf)