

Ist die Integrierte Zielverpflichtungsplanung eine Prozedur oder eine normative Theorie?

Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling
Berlin 2008

Inhaltsverzeichnis

1. Problemstellung und Vorgehen
2. Unterscheidungskriterien einer normativen Theorie
 - 2a. Personenmenge als Unterscheidungskriterium
 - 2b. Art der Hypothesengleichungen als Unterscheidungskriterium
3. Fazit

1. Problemstellung und Vorgehen

Der Verfasser behauptet, eine neue normative Planungs- und Kontrolltheorie namens Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle für die operative Jahresplanung von Unternehmen entwickelt zu haben. Man kann sie aber auch Planungs- und Kontrollverfahren bezeichnen. Von meinem Begriffsverständnis aus, kann man sie aber auch als eine Planungs- und Kontrollprozedur bezeichnen. Meine „liberale Begriffsauffassung“ über das, als was die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle bezeichnet werden kann, wurde durch ein Ereignis betroffen, welches sich im Juli 2013 auf einer Tagung in Wien ereignete.

Diese Tagung war dem Thema „*Empirical Research in Management, Accounting & Control*“ gewidmet. Sie endete mit einem Vortrag von Teemu Malmi über Management-Kontroll-Systeme (MCS). Malmi hob in seinem Vortrag hervor, dass es bisher keine anwendungsrelevanten normativen Theorien im Bereich des Management Accounting gäbe. Das gälte insbesondere für den Bereich der Management Kontrolle. Sein Vortrag endete mit der Feststellung, dass es dringend notwendig sei, eine anwendbare normative Theorie der Management-Kontroll-Systeme zu entwickeln.

In der anschließenden Diskussion meldete ich und beschrieb in kurzen Zügen die Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle und wies dann darauf hin, dass es sich hier um genau so eine normative Theorie handelte, deren Entwicklung er hier propagierte.

Darauf hin antwortete er mir, dass das, was ich gerade beschrieben hätte, dh. die Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, keine *normative Theorie* sei, sondern „nur“ eine *Prozedur*. Die Antwort von ihm war etwas herablassend, sodass allen Anwesenden klar war, dass eine *normative Theorie* als etwas „Höheres“ anzusehen ist als eine *Prozedur*.¹ Worin allerdings seiner Meinung nach der Unterschied zwischen einer *normativen Theorie* und einer *Prozedur* besteht, teilte er nicht mit.

Allerdings schickte er mir kurz danach per E-Mail zwei Aufsätze, die sich gerade mit diesem Thema befassten.² Beide Aufsätze, die sich mit den Entwicklungsmöglichkeiten einer normativen Theorie des „*management accounting*“ und „*management control*“ befassen, wurden von mir, bedingt durch Malmis Einwand, im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungspla-

¹ Zu einer genauen Beschreibung des Verlaufes und auch der Vorgeschichte, siehe Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin, 2016, S. 201 und 306. www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

² Malmi, T., Brown, D. Management Control Systems as a Package - Opportunities, Challenges and Research Directions. In: Management Accounting Research 19.4 (2008), S. 287-300 und Malmi, T., Granlund, M., In Search of Management Accounting Theory. In: European Accounting Review 18.3 (2009) S.597-620.

nung und -kontrolle untersucht. Diese Aufsätze wurden in zwei Beiträgen von mir ausführlich im Lichte der Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle analysiert.³

Der Einwand Teemu Malmis, dass die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle keine normative Theorie, sondern „nur“ eine Prozedur sei, beschäftigt mich weiter.

Worin diese Beschäftigung nur liegen kann, ist klar.

Es gilt die Kriterien zu untersuchen, mit denen man eine *Prozedur* von einer *normativen Theorie* abgrenzen könnte. Diese Frage lässt sich am besten im Hinblick auf eine akzeptierte normative Theorie stellen. Und das ist die normative Entscheidungstheorie. Damit lautet die erste Frage:

Wie unterscheidet sich die normative Entscheidungstheorie von einer „Prozedur“ (oder auch einem „Verfahren“), die eine nicht als normative Theorie darstellt?

Eine Prozedur (ein Verfahren) soll definiert werden als eine sich nicht widersprechende Anzahl von Realisierungsforderungen, die von bestimmten Definitionen und der Gültigkeit bestimmter empirischer Behauptungen ausgehen.

Die „Entscheidungstheorie“ erhebt den Anspruch, eine normative Theorie zu sein, und dieser Anspruch wird von niemandem bezweifelt. Ihre Anwendung im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung wurde ausführlich beschrieben.⁴ Sie vereinbart sich widerspruchsfrei mit den sonstigen Vorschriften der Integrierten Zielverpflichtungsplanung. Gibt es eine Rechtfertigung, warum die Entscheidungstheorie im Gegensatz zu den übrigen Planungsverfahren einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung als normative Theorie bezeichnet werden kann?

Zur Behandlung dieser Frage sollen zwei mögliche Abgrenzungskriterien erörtert werden, mit denen man eine normative Theorie gegenüber einem normativen Verfahren abgrenzen kann, das damit keine normative Theorie ist und als Prozedur bezeichnet werden könnte.

Als Erstes soll untersucht werden, ob sich bestimmte Merkmale der Personenmenge, für welche die Vorschriften einer Prozedur gelten sollen, als Abgrenzungskriterium einer Theorie von einer Nicht-Theorie verwenden lassen. Das Auftreten oder Nicht-Auftreten solcher Merkmale könnte unter Umständen dazu dienen, zwischen einer normativen Theorie und einer Prozedur zu unterscheiden,

Als Zweites soll der Frage nachgegangen werden, ob man die Art der Hypothesen, die im Rahmen einer in Frage stehenden Prozedur auftreten, als Kriterium verwenden kann, um zu entscheiden, ob die Prozedur, deren Realisierung gefordert wird, auch eine normative Theorie ist. Dabei wird im Hinblick auf die Integrierte Zielverpflichtungsplanung davon ausgegangen, dass die Hypothesen, mit denen die in Frage stehende Prozedur arbeitet, durch (Hypothesen-)Gleichungen beschrieben werden. Damit könnte die Art der verwendeten Hypothesengleichungen als Abgrenzungskriterium in Frage kommen. Beide Kriterien werden im Folgenden untersucht.

³ Siehe: Zwicker, E., Management-Kontroll-Systeme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin, 2016 (47 Seiten) www.Inzpla.de/IN45c-2016.pdf und Zwicker, E., Entwicklung normativer Management Accounting Theorien im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2016 (47 Seiten) www.Inzpla.de/IN44a-2016.pdf

⁴ Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.458., www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

2. Unterscheidungskriterien einer normativen Theorie

2a. Personenmenge als Unterscheidungskriterium

Vergleicht man die Entscheidungstheorie mit der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, so zeigt sich ein deutlicher Unterschied in der Menge der potenziellen angesprochenen Anwender. Den potenziellen Anwenderbereich der Integrierten Zielverpflichtungsplanung bilden alle Unternehmen, deren konkretes Planungsmodell aus dem Hyperstrukturmodell ableitbar ist.⁵ Die Entscheidungstheorie dagegen wendet sich mit ihren Forderungen an jede Person, die in irgendeiner Situation eine Entscheidung zu fällen hat und nicht nur an die Unternehmensleitung im Falle einer anstehenden Jahresplanung.⁶

In der von Malmi und Granlund angeführten und auf Sutherland zurückgehenden Definition einer erklärenden Theorie, wird gefordert, dass eine solche Theorie gelten soll „*throughout a significantly broad range of specific instances*“.⁷ Diese Forderung kann man auch auf eine normative Theorie übertragen. Aber wie legt man in diesem Fall den „*significantly broad range*“ fest? Die Zahl der heute existierenden Unternehmen, die durch die potenziellen Strukturbeziehungen eines Hyperstrukturmodells einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung beschrieben werden können, ist nicht ermittelbar. Man kann wie bereits erwähnt nur feststellen, dass mehr als hunderttausend Anwendungen, die im SAP-CO-System realisiert wurden, mit dem Hyperstrukturmodell (anhand von INZPLA-Connect) rekonstruiert werden könnten, womit für diese Unternehmen eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle durchführbar wäre.⁸

Aber ist die Zahl der potenziellen Anwender tatsächlich als Abgrenzungskriterium geeignet? Die internationalen Vorschriften zum sogenannten Cockpit-Check, die ein Pilot vor dem Start eines Verkehrsflugzeugs beachten muss, gelten für alle Piloten, die ein solches Verkehrsflugzeug starten. Offensichtlich bildet daher der Bereich der durch die Cockpit-Check-Vorschriften betroffenen Personen (alle Verkehrsflugzeug-Piloten) einen „*significantly broad range of specific instances*“, der für eine Theorie erforderlich ist? Wenn man das bejaht, dann stellt sich die nächste Frage: Bilden die Cockpit-Check-Vorschriften dann eine normative Theorie oder ist das nicht der Fall? Meine Schlussfolgerung ist: Die Menge der durch eine Prozedur (bestimmte Verhaltensvorschriften) angesprochenen Personen kann kein Kriterium sein, anhand dessen man dieser den Status einer „normativen Theorie“ zubilligt oder nicht.

2b. Art der Hypothesengleichungen als Unterscheidungskriterium

Ein weiteres Abgrenzungskriterium könnte sich daraus ergeben, dass bezüglich der Art der Hypothesengleichungen, die einer modellbasierten normativen Theorie zu Grunde liegen, besondere Forderungen gestellt werden, die nicht alle Prozeduren erfüllen.

⁵ Damit wird die Integrierte Zielverpflichtungsplanung auf eine klar definierbare Gruppe von Strukturmodellen eingeschränkt. Darüber hinaus ist eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung aber immer auch dann anwendbar, wenn die deklarierten Topziele über Hypothesen- und Definitionsgleichungen mit Basisgrößen verknüpft sind, die sich im Sinne der Integrierten Zielverpflichtungsplanung interpretieren lassen.

⁶ Siehe das Kapitel „*Entscheidungstheorie und Integrierte Zielverpflichtungsplanung*“ in: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.458f., www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf.

⁷Siehe: Zwicker, E., Entwicklung normativer Management Accounting Theorien im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2016, S. 44, www.Inzpla.de/IN44a-2016.pdf

⁸ Zu INZPLA-Connect,siehe: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin, 2016, S. 152, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

Um diese Frage zu klären, soll ein grundlegender Artikel von Oskar Morgenstern zu Rate gezogen werden, in welchem er die Beziehungen zwischen deskriptiven, prediktiven und normativen Theorien analysiert.⁹ Erstaunlicherweise wird von ihm der Begriff einer „*normative theory*“ nicht definiert, obgleich er von ihm in der Überschrift seines Beitrages verwendet wird.

Aber Morgenstern sagt etwas über die Verbindung einer erklärenden mit einer normativen Theorie, die immer von einem Entscheider realisiert wird. Ein Entscheider (er spricht von „*individual*“ oder „*agent*“), so seine Behauptung, wird eine empirische Theorie als Grundlage zur Anwendung einer normativen Theorie immer nur dann wählen „*if the theory is ,absolutely convincing‘. This ‘convincing’ means the intellectual (and practical) acceptance of the theory or its predictive worth. The individual or agent...has to understand the theory in order to develop this degree of confidence. Only then will he allow his behavior to be guided, and possibly changed by the theory.*“ (S.711)

Dies bedeutet, dass die empirischen Hypothesen einer Theorie, die den normativen Erwägungen eines Entscheiders zu Grunde liegen, diesen Entscheider vollkommen von ihrer „Gültigkeit“ überzeugen (*absolutely convincing*) müssen. Die „Überzeugung des Entscheiders von der Akzeptierbarkeit der vorliegenden Hypothesen“ ist daher die Brücke, die dazu führt, dass die Hypothesen einer empirischen Theorie (mag sie sich bewährt haben oder nicht) von dem Entscheider (*individual* oder *agent*) verwendet werden.

Der Entscheider kann für sein Entscheidungsproblem aber durchaus auch von Hypothesen ausgehen, die der einschlägigen empirischen Theorie widersprechen. Seine persönliche Entscheidung, welche empirischen Annahmen (oder Wenn-Dann-Prognosen) er für überzeugend (*convincing*) hält, ist allein ausschlaggebend.

Ein solches Verhalten lässt die Entscheidungstheorie zu. Sie setzt nur voraus, dass ein Entscheider eine Hypothese besitzt, die besagt, wie alternativ von ihm wählbare Aktionen mit dem Ergebnis zusammenhängen. Im Falle eines Gleichungsmodells ist diese Hypothese die Zielfunktion. Wie diese Hypothese, d.h. die Zielfunktion, zustande gekommen ist, also aus einer empirischen Theorie durch Konkretisierung ihrer strukturellen Parameter für den vorliegenden Einzelfall „gewonnenen“ „wurde“ oder vom Entscheider ad hoc und rein intuitiv formuliert wurde, ist unerheblich.

Ob eine Prozedur (ein Verfahren) eine normative Theorie ist oder nicht, kann daher nicht davon abhängen, ob ihr die Hypothesen einer „bewährten empirischen Theorie“ zu Grunde liegen oder dies nicht der Fall ist. Wer allerdings als Entscheider (oder Planer) die Hypothesen einer bewährten Theorie wie z.B. die Gültigkeit einer Produktionsfunktion nicht beachtet, sondern von einer abweichenden Hypothese ausgeht, ist schlecht beraten, weil er die beabsichtigten Ziele des in Frage stehenden Verfahrens nicht erreichen dürfte.

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung geht von drei Arten von Hypothesen aus. Es handelt sich um die Zielverpflichtungsfunktionen, die Entscheidungsvorschriften und die unbeweinflussbaren Hypothesengleichungen.¹⁰ Diese sollen im Hinblick auf die Feststellung von Morgenstern betrachtet werden, dass ihre „legitime“ Verwendung allein von der „*intellectual acceptance*“ des „*agent*“ und hier des Planers abhängt.

⁹ Morgenstern, O. Descriptive, predictive and normative Theory. In: Kyklos 25.4 (1972), S. 699-714.

¹⁰ Siehe hierzu; Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S:31, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf.

Die Zielverpflichtungsfunktionen werden von der Unternehmensleitung und den Bereichen vereinbart. Ihre Akzeptanz (*intellectual acceptance*) als Hypothesen des Planungsverfahrens liegt somit vor. Die Entscheidungsvorschriften werden von der Unternehmensleitung festgelegt. Sie brauchen erst gar nicht von der Unternehmensleitung (als Angebot) akzeptiert zu werden, weil die Unternehmensleitung sie selbst bestimmt hat.

Es bleiben noch die unbeeinflussbaren Hypothesengleichungen. Das sind die üblichen Hypothesen, von denen Morgenstern ausgeht. Sie werden von der zentralen Planung oder auch anderen Bereichen in Form struktureller Gleichungen formuliert und von der Unternehmensleitung akzeptiert. Die numerische Konkretisierung ihrer Parameter erfolgt dann durch die mit der „Schätzverantwortung“ beauftragten Bereichsleitern oder auch anderen Personen.

Ob diese unbeeinflussbaren Hypothesengleichungen aus einer bewährten empirischen Theorie stammen oder nicht, ist wie erwähnt im Prinzip unmaßgeblich. Erst am Ende des Planungszeitraumes kann man überprüfen, ob die mit ihnen durchgeführten Prognosen eingetroffen sind. Und wenn sich dann beispielsweise zeigt, dass ein „Schätzverantwortlicher“ wie der Leiter der Arbeitsvorbereitung von dem Wert eines Produktionskoeffizienten der Produktionsfunktion eines technischen Aggregats ausgegangen ist, der den bekannten technischen Daten widerspricht, dann wird er Ärger bekommen.¹¹

Wenn sich in solchen Fällen zeigt, dass beispielsweise der Leiter der Finanzabteilung den Euro-Dollar-Wechselkurs völlig falsch geschätzt hat, dann stellt sich für die Unternehmensleitung nur die Frage, ob man in Zukunft jemand anderen in dem Unternehmen oder ein externes Institut mit der Schätzung beauftragen soll, weil man glaubt, dass diese es „besser machen“ werden. Wird eine Entscheidung gefällt, in Zukunft die Schätzung eines externen Instituts zu verwenden, dann wird diesem „Wechselkursschätzer“ und der seiner Schätzung zu Grunde liegenden empirischen Theorie (bis zum „Beweis des Gegenteils“) eine höhere „*intellectual acceptance*“ beigemessen.¹²

Diese Betrachtungen zeigen, dass weder die Menge der potenziellen Anwender einer Prozedur noch speziell im Falle eines Gleichungsmodells die Art der verwendeten Hypothesengleichungen als Kriterien dienen können, um zu beurteilen, ob eine Prozedur eine normative Theorie ist oder dies nicht der Fall ist.

3. Fazit

Was lässt sich aber dann noch zu der Frage sagen, die alles auslöste, nämlich: Ist die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle eine *normative Theorie* oder „nur“ eine *Prozedur*, welches nicht als normative Theorie anzusehen ist?

Die Frage ist meiner Meinung nach nicht zu beantworten, weil nicht klar ist, wie man eine normative Theorie definieren soll, die sich von einem „System von in sich konsistenten Forderungen“ (wie damit auch einem Kochrezept) unterscheidet, das keine normative Theorie sein soll.

¹¹ Eine solche unbeeinflussbare Hypothesengleichung ist z.B. die Nachfrage-Beschäftigungshypothese $BSM1 = PK \cdot WZ$ in dem Möbel-Modell mit dem Produktionskoeffizienten (PK) als unbeeinflussbarem Hypothesenparameter, dessen Wert mit $PK = 2$ festgelegt wurde. Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.42, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf.

¹² Zur Zuverlässigkeit der Schätzung von Wechselkursen durch externe Institute siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.410, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf.

Es dürfte schon seinen Grund haben, dass Oskar Morgenstern, eine der renommiertesten Ökonomen des zwanzigsten Jahrhunderts, es unterlassen hat, den Term „normative Theorie“ zu definieren. Wenn man aber weiterhin „die“ Entscheidungstheorie und auch „die“ normative Agencytheorie als „normative Theorie“ und nicht nur als ein Planungsverfahren (oder als eine Planungsprozedur) bezeichnen will, dann ist auch die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle eine „normative Theorie“.

Anmerkung: Dieser Text ist nur zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Vervielfältigungen sind nur im Rahmen des privaten und eigenen wissenschaftlichen Gebrauchs (§ 53 UrhG) erlaubt. Sollte der Text in Lehrveranstaltungen verwendet werden, dann sollten sich die Teilnehmer den Text selbst aus dem Internet herunterladen. Dieser Text darf nicht bearbeitet oder in anderer Weise verändert werden. Nur der Autor hat das Recht, diesen Text, auch auszugsweise, anderweitig verfügbar zu machen und zu verbreiten. (IN-48-R06-14-01-2017)