

**Alternative Definitionen des Betriebsergebnisses in
Kosten-Leistungsmodellen
der Integrierten Zielverpflichtungsplanung**

Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling
Berlin 2016

Inhaltsverzeichnis

Einleitung und Vorwort	1
1. Das Betriebsergebnis als sachzielbezogener Periodenerfolg einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung	1
2. Planungsvariante und nicht planungsvariante Zielbeziehungen zwischen Alternativ-Definitionen des Betriebsergebnisses.....	3
3. Pagatorische und wertmäßige Kosten als Definitionsalternativen des Betriebsergebnisses.....	5
4. Alternativ definierbare Kosten des Betriebsergebnisses in INZPLA-Modellen.....	7
a) Nicht-Verbrauchsmengen-Kosten.....	8
b) Verbrauchsmengen-Kosten	10
aa) Verbrauchsmengen-Kosten mit externen Beschaffungspreisen	11
bb) Verbrauchsmengen-Kosten mit Lagerkostensätzen	14
c) Fazit zu alternativ definierbarer Kosten in INZPLA-Modellen.....	17
5. Zusammenfassung.....	18
Anhang:.....	20

Einleitung und Vorwort

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Kontrolle ist ein Planungs- und Kontrollverfahren, welches vom Verfasser entwickelt wurde. Es handelt sich um eine modellgestützte Planung und Kontrolle. Die Modelle, mit denen diese Planung und Kontrolle betrieben wird, sind Kosten-Leistungsmodelle zur Durchführung einer Jahresplanung. Sie werden im Folgenden auch abkürzend als INZPLA-Modelle bezeichnet. Dieses Planungs- und Kontrollverfahren ist an anderer Stelle ausführlich beschrieben worden. Als Einführung wird empfohlen:

Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle, Berlin 2010, (126 Seiten), www.Inzpla.de/IN37-2008-c.pdf

In den Kosten-Leistungsmodellen, die heute in der Praxis zur Durchführung einer operativen Jahresplanung verwendet werden, wird fast immer „das Betriebsergebnis“ als die Größe verwendet, an der die Planung ausgerichtet ist. Es ist definiert als die Differenz zwischen Umsatzerlösen und Kosten. Betrachtet man aber die verwendeten Definitionen etwas genauer, dann wird man feststellen, dass sie sich oft voneinander unterscheiden. Dies liegt vor allem daran, dass unterschiedliche Arten von Kosten als Definitionskomponenten verwendet werden. Die Auswahl dieser Kosten hängt davon ab, zu welchen Zwecken das Betriebsergebnis verwendet werden soll.

Im Folgenden soll gezeigt werden, welchen Einfluss die Verwendung solcher Definitionsvarianten auf das Verfahren der Integrierte Zielverpflichtungsplanung und –kontrolle ausübt.

1. Das Betriebsergebnis als sachzielbezogener Periodenerfolg einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung wird mit sogenannten Standard-Kosten-Leistungsmodellen gearbeitet. Das sind Modelle, deren mögliche strukturellen Beziehungen sämtliche Kosten-Leistungsmodelle umfassen, die im Rahmen des SAP-CO-Systems konfigurierbar sind. Standard-Kosten-Leistungsmodelle umfassen aber auch die Kosten-Leistungsmodelle, die Kilger in seinem Standardwerk beschrieben hat.¹ Diese Kosten-Leistungsmodelle einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwenden als Topziel einen „internen Gewinn“, der als Betriebsergebnis bezeichnet wird.²

Schildbach und Homburg, die zur Kennzeichnung des „internen Gewinns“ einer Kosten-Leistungsrechnung auch den Namen „Betriebsergebnis“ verwenden, bezeichnen diese Größe als einen „sachzielbezogenen Periodenerfolg“, dessen Ziel in „*der laufenden Überwachung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens*“ liegt.³ Genau dieses Ziel wird auch mit dem Topziel „Betriebsergebnis“ angestrebt, welches in einem Standard-Kosten-Leistungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendet wird.

¹ Siehe zum Aufbau von Standard-Kosten-Leistungsmodellen: Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

² Kilger verwendet hierfür die Bezeichnung „Leistungserfolg“ Siehe: Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, S. 750, 9. Auflage Wiesbaden, 1998

³ Schildbach, T. Homburg, C. Kosten- und Leistungsrechnung, Köln, 2009, 10. Aufl., S. 182

Die *laufende Überwachung der Wirtschaftlichkeit*, von der Schildbach und Homburg sprechen, vollzieht sich im Rahmen dieses Planungs- und Kontrollverfahrens über die Soll-Ist-Kontrolle der Basisziele (oder Zielverpflichtungen der Bereiche).

Die Basisziele entsprechen hierbei bestimmten Wirtschaftlichkeits-Kennzahlen. Sie besitzen damit immer eine Richtung, die zu einer Erhöhung bzw. Verminderung der Wirtschaftlichkeit führt.⁴ Wenn sich nach Ablauf der Planperiode zeigt, dass der Sollwert eines Basisziels (= Wirtschaftlichkeitsziels) dem Istwert entspricht, dann ist die angestrebte Wirtschaftlichkeit erreicht. Wenn der Istwert den Sollwert im Hinblick auf die Erhöhungsrichtung die Wirtschaftlichkeit übertrifft, dann wird das Wirtschaftlichkeits-Einhaltungsversprechen eines Bereichsleiters übererfüllt. Im gegenteiligen Fall wird das geplante Wirtschaftlichkeitsmaß unterschritten.⁵

Selbst, wenn ein Plan-Kosten-Leistungsmodell mit Tausenden von Gleichungen vorliegt, kann man zumindest gedanklich die reduzierte Gleichung des Betriebsergebnisses ermitteln. Das ist die Definitionsgleichung des Betriebsergebnisses, welche als Definitionskomponenten nur die Basisgrößen (oder Modellparameter) des Kosten-Leistungsmodells enthält.⁶ Sie soll als Total-Definition des Betriebsergebnisses bezeichnet werden. Die Basisgrößen in dieser Definitionsgleichung lassen sich in Basisziele (BZ) und sonstige Basisgrößen (SB) unterscheiden. Damit lässt sich die Totaldefinition des Betriebsergebnisses in folgender Form darstellen:

$$\text{BER} = F(\text{BZ}_1, \dots, \text{BZ}_n, \text{SB}_1, \dots, \text{SB}_z) \quad (1)$$

Die sonstigen Basisgrößen können Entscheidungsparameter oder auch unbeeinflussbaren Basisgrößen sein.⁷ Die „*Überwachung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens*“ vollzieht sich dadurch, dass die Versprechen der Bereichsleiter, die Sollwerte ihrer Basisziele einzuhalten, mit Hilfe von Soll-Ist-Vergleichen überwacht (kontrolliert) wird.⁸

Diese Überwachung bezieht sich aber nicht nur auf die Soll-Ist-Abweichungen der Basisziele, sondern auch auf die Plan-Ist-Abweichung des Betriebsergebnisses, die auf die (überwachten) Soll-Ist-Abweichungen der Basisziele und auch auf die Plan-Ist-Abweichung der sonstigen Basisgrößen zurückgeführt werden kann.

⁴ Siehe zur Interpretation der Basisziele als Wirtschaftlichkeits- oder auch Produktivitätskennzahlen: Zwicker, E. *Kennzahlen als Performancemaße* im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung - Kritische Analyse des Kapitels 10 „Kennzahlen als Performancemaße“ aus dem Werk „Interne Unternehmensrechnung“ von Ewert und Wagenhofer, Berlin 2015, S.20, www.Inzpla.de/IN45-EW-Kap-10.pdf

⁵ Die Änderungsrichtung eines Basisziels, die mit einer Erhöhung der Wirtschaftlichkeit einhergeht, kann durch eine Erhöhung aber auch durch eine Verminderung gekennzeichnet sein. Der letzte Fall liegt z. B. bei einem Verbrauchsmengensatz vor.

⁶ Im Falle rekursiver Kosten-Leistungsmodelle wird sie im Rahmen der sogenannte VB-Min-Abweichungsanalyse des Betriebsergebnisses tatsächlich ermittelt. Siehe die Übersicht der dabei ermittelten 52.654 Kostenketten des „Kilgermodells“ in: Zwicker, E. *Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte*, Berlin 2016, S.65, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf Zur ihrer Ermittlung siehe: Zwicker, E., *Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung*, Berlin 2007, S.92f. www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf

⁷ Die Modellparameter eines INZPLA- Standard-Kosten-Leistungsmodells werden als Basisgrößen bezeichnet. Sie sind immer Basisziele, unbeeinflussbare Basisgrößen oder Entscheidungsparameter. Entscheidungsvariable zur Maximierung des Betriebsergebnisses gibt es in einem Standard-Kosten-Leistungsmodell nicht.

⁸ Zur Planungsprozedur einer Integrierte Zielverpflichtungsplanung, die in Form einer Planungstriade abläuft, siehe: Zwicker, E., *Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – ein Verfahren der Gesamtunternehmensplanung und -kontrolle*, Berlin 2010, S.32f, www.Inzpla.de/IN37-2008c.pdf

2. Planungsvariante und nicht planungsvariante Zielbeziehungen zwischen Alternativ-Definitionen des Betriebsergebnisses

Das Betriebsergebnis wird als Differenz zwischen Umsatzerlösen und Kosten definiert. In Abhängigkeit davon, wie die Erlöse und Kosten im Einzelnen definiert werden, führt dies dazu, dass Unternehmen mit unterschiedlichen Definitionen des Terms „Betriebsergebnis“ arbeiten.

Es liegt die Frage nahe, wie sich diese unterschiedlichen Definitionen auf das Verfahren der integrierten Zielverpflichtungsplanung auswirken. Dies lässt sich am besten dadurch beurteilen, dass zwei in Frage stehende Definitions-Varianten des Betriebsergebnisses in ein Plan-Kosten-Leistungsmodell eingefügt werden. Anhand dieser beiden Betriebsergebnis-Definitionen kann dann untersucht werden, wie die Planung mit dem einen oder anderen Betriebsergebnis als Topziel ablaufen würde und welche Unterschiede dabei zu Tage treten.

Um die Beziehung zwischen den zwei in ein Plan-Kosten-Leistungsmodell eingefügten Varianten des Betriebsergebnisses zu untersuchen, ist es sinnvoll, ihre Brückengleichung zu ermitteln. Eine solche Brückengleichung zwischen zwei verschiedenen Definitionen des Betriebsergebnisses BER_1 und BER_2 besitzt die Form

$$BER_2 = BER_1 \pm K_1 \dots \pm K_n \quad (2)$$

Die Größen K_1 bis K_n werden als Komponenten der Brückengleichung bezeichnet. Es handelt sich zumeist um Kostengrößen, aber es sind auch Änderungsbeträge von Erlösen denkbar.

Im Hinblick auf die Durchführung einer integrierten Zielverpflichtungsplanung ist es von Belang, ob die Komponenten von den Basiszielen abhängen. Wenn die Basisziele, keinen Einfluss auf die Komponenten ausüben, dann bestehen die Definitionsgrößen der reduzierten Gleichungen dieser Komponenten nur aus Entscheidungsparametern oder unbeeinflussbaren Basisgrößen. In diesem Fall lässt sich in einem zur Planung anstehenden Kosten-Leistungsmodell die Brückengleichung (2) in der Form

$$BER_2 = BER_1 \pm \{\text{numerischer Wert}\} \quad (3)$$

darstellen. Der {numerische Wert} in (3) bleibt unter diesen Umständen während der gesamten Planungsprozedur unverändert. Denn die Planungsalternativen, die während der Planungsprozedur in Frage stehen, hängen nur von Veränderungen der Basisziele ab.

Wenn der durch (3) beschriebene Fall vorliegt, soll von einer planungsinvarianten Zielbeziehung zwischen BER_1 und BER_2 gesprochen werden.⁹ Wenn auch nur eine der Komponenten von einem Basisziel abhängt, dann liegt keine planungsinvariante Zielbeziehung zwischen BER_1 und BER_2 vor.

Nach Auffassung des Verfassers zeichnen sich die Definitionen, die ein Unternehmen normalerweise für „sein Betriebsergebnis“ verwenden dürfte, durch planungsinvariante Zielbeziehungen aus.

Dies gilt beispielsweise für den Fall, dass in der ersten Definition des Betriebsergebnisses (BER_1) die kalkulatorischen Zinsen als Definitionskomponente verwendet wird, während in

⁹ Zum Begriff einer planungsinvarianten Zielbeziehung, siehe: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin 2016, S.65, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

der zweiten Definition (BER_2) nur diese Kostengröße fehlt. Eine planungsinvariante Zielbeziehung zwischen BER_1 und BER_2 liegt deswegen vor, weil die kalkulatorischen Zinsen nicht von den Basiszielen eines Standard-Kosten-Leistungsmodells beeinflusst werden. Die Verwendung kalkulatorischer Zinsen als Definitionskomponenten des Betriebsergebnisses ist im Rahmen, der in Deutschland verwendeten „Residual-Definition“ des Betriebsergebnisses, üblich. In den USA dagegen sind im sogenannten „*operational profit*“ keine kalkulatorischen Zinsen enthalten.

Auch die Verwendung oder Nicht-Verwendung des kalkulatorischen Unternehmerlohns oder der kalkulatorischen Abschreibungen führt zu zwei Varianten des Betriebsergebnisses, zwischen denen eine planungsinvariante Zielbeziehung vorliegt. Ändert ein Unternehmen z. B. nachträglich den Abschreibungssatz des kalkulatorischen Vermögens, dann hat dies nur einen Einfluss auf den {numerischer Wert} in (3).¹⁰

Bei einer Einführung kalkulatorischer Rückstellungen, für die in den nachfolgenden Perioden als erforderlich angesehene Nachbearbeitung von Reklamationen, gilt dies dagegen nicht, wenn der hierfür vorgesehene Betrag von einer Absatzmenge abhängt. In diesem Fall enthält die Brückengleichung (2) eine Komponente, die von dem Basisziel „Absatzmenge“ beeinflusst wird.

Im Falle planungsinvarianter Zielbeziehungen unterscheiden sich, wie (3) zeigt, die Planendwerte der beiden Betriebsergebnisses nur um einen festen Zu- oder Abschlag. Die Veränderung, die durch den Übergang von dem einem zu dem anderen Betriebsergebnis eintritt, ist daher einfach zu überschauen.¹¹ Es fragt sich, warum ein Unternehmen die Definitionen seines internen Gewinns, dh. des Betriebsergebnisses, vornimmt, in welcher bestimmte Kosten wie die kalkulatorischen Zinsen enthalten sind, während ein anderes Unternehmen auf ihre Verwendung verzichtet.

In der Kostenrechnung erfährt die Maxime „*Different costs for different purposes*“ allgemeine Anerkennung.¹² Der „*purpose*“, der hier durch die Wahl bestimmter „*costs*“ angestrebt wird, liegt darin, zu einer als zweckmäßig angesehenen Definition des „internen Gewinns“ zu gelangen.

Es gibt verschiedene Überlegungen in welcher Art und Weise das Betriebsergebnis als interner Gewinn definiert werden sollte.

Soll z. B. ein bestimmter Anteil des Istwertes des Betriebsergebnisses als Erfolgsprämie für die Bereichsleiter verwendet werden, dann kann man es für angemessen halten, diese Prämie von einem Betriebsergebnis abhängig zu machen, in dessen Definitionsgleichung die Verzin-

¹⁰ In einem Standard-Kosten-Leistungsmodell wird das kalkulatorische Vermögen nicht durch eine Veränderung der Basisziele beeinflusst. Das ist bei Nicht-Standard-Kosten-Leistungsmodellen anders. Im Rahmen dieses Modelltyps kann eine wert- und mengenmäßige Lagerdurchflussmodellierung durchgeführt werden. Hier hängt das im Lager gebundene kalkulatorische Vermögen über den Lagerumschlag als Basisziel von der Änderung der Absatzmenge ab. Siehe zu einer solchen Modellierung: Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S.88f, www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

¹¹ In einem Kosten-Leistungs-Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung können neben dem Betriebsergebnis auch noch andere Größen als Topziel deklariert werden. Besteht zwischen diesen eine zielinvariante Beziehung, dann wird eine sogenannte Folgetopziel-Planung praktiziert. Siehe zu einem Beispiel: Zwicker, E., Das RoI-System und weitere Zielsysteme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2014, S.11 www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf

¹² Eine Google-Suche nach dieser Formulierung führte am 3.11.2016 zu 13.100 Treffern.

sung, die man „normalerweise“ für das eingesetzte betriebsnotwendige Vermögen erhält, als negative Definitionskomponente auftritt.

Man kann auch die Auffassung vertreten, dass die Definition des Betriebsergebnisses (BER) stärker der Definition des externen Unternehmensergebnisses (UER) angenähert werden soll. Im Hinblick auf diese Frage kann die Beziehung zwischen diesen beiden internen und externen Gewinngrößen durch die folgende Brückengleichung

$$\text{UER} = \text{BER} \pm K_1 \dots \pm K_n \quad (4)$$

beschrieben werden. Diese Art einer Zielbeziehung zwischen dem Unternehmensergebnis und dem Betriebsergebnis wird an anderer Stelle ausführlich behandelt.¹³ Im Prinzip gilt, je mehr Komponenten $K_1, K_2 \dots$ man in (4) dadurch streicht, indem die Definition des Betriebsergebnisses verändert wird, umso stärker konvergieren die beiden Gewinngrößen des in- und externen Rechnungswesens.

Es hat Versuche gegeben, die Definition des Betriebsergebnisses immer stärker an die des Unternehmensergebnisses anzunähern. Diese Annäherung beruht auf der Überlegung, dass das Unternehmensergebnis auf jeden Fall erstellt werden muss und zudem eine Größe ist, an der sich die Kapitaleigner mehr orientieren als an dem Betriebsergebnis, das in vielen Unternehmen ohnehin als Betriebsgeheimnis behandelt wird. Analog zu dem zitierten Slogan „*different costs for different purposes*“ gilt aber auch der Slogan „*different profits for different purposes*“. Und der wesentliche „*purpose*“ des Betriebsergebnisses, der nur höchst unvollkommen anhand einer externen Gewinngröße wie dem Unternehmensergebnis realisierbar ist, ist die „*laufende Überwachung der Wirtschaftlichkeit des Unternehmens*“.

3. Pagatorische und wertmäßige Kosten als Definitionsalternativen des Betriebsergebnisses

Wenn die Unternehmensleitung die Definition bestimmter Kostengrößen in ihrem Kosten-Leistungsmodell ändert, dann wird damit zugleich auch eine neue Definition des Betriebsergebnisses vorgenommen. Wenn zwei Definitionen des Betriebsergebnisses, sich nur dadurch unterscheiden, dass eine Kostengröße (KO) in beiden Definitionen unterschiedliche definiert ist, dann kann die Brückengleichung zwischen BER_2 und BER_1 wie folgt beschrieben werden

$$\text{BER}_2 = \text{BER}_1 + (\text{KO}^{\text{BER-1}} - \text{KO}^{\text{BER-2}}) \quad (5)$$

Wenn man der Frage nachgeht, wie eine solche Kostengröße (KO) auf unterschiedliche Weise definiert werden kann, dann liegt es nahe, auf das zurückzugreifen, was in der Literatur dazu gesagt wird.

Dort herrscht weitgehende Übereinstimmung, dass man Kosten in Form von wertmäßigen oder pagatorischen Kosten definieren kann. Dabei können bestimmte Kostengrößen nicht nur in entweder wertmäßige oder pagatorische unterschieden werden, sondern es soll auch möglich sein, bestimmte Kostengrößen entweder als pagatorische oder auch als wertmäßige Kos-

¹³ Zur Konvergenz des Rechnungswesens aus modellbasierter Sicht siehe: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin 2016, S.62-66, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

ten zu definieren. Es besteht für solche in dem Kosten-Leistungsmodell-Modell auftretende Kostengrößen daher eine Wahlmöglichkeit. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn in der Brückengleichung (5) die Kostengröße (KO) zum einen mit KO^{BER-1} pagatorisch und zum anderen mit KO^{BER-2} wertmäßig definiert worden wäre.

Als Erstes soll erörtert werden, wie das Begriffspaar „pagatorische vs. wertmäßige Kosten“ in der Literatur definiert wird und daran anknüpfend soll dann die Frage behandelt werden, ob es im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung bestimmte Kosten gibt, die sowohl pagatorisch als auch wertmäßig definiert werden können.

Über die Definition der pagatorischen und wertmäßigen Kosten ist sich die Literatur weitgehend einig. So definieren Schildbach und Homburg dieses Begriffspaar wie folgt:¹⁴

*„Kosten (wertmäßige) sind bewertete sachzielbezogene Güterverbräuche einer Periode eines Unternehmens, wobei der Wertansatz auf dem (monetären) **Grenznutzen** basiert.“*

***Kosten (pagatorische)** sind bewertete sachzielbezogene Güterverbräuche einer Periode eines Unternehmens, wobei der Wertansatz auf **Preisen des Beschaffungsmarktes** (Ausgaben) basiert.“*

Ewert und Wagenhofer verwenden die folgende Definition:¹⁵

*„**Pagatorische Kosten:** Bewertete sachzielbezogene Güterverbräuche eines Unternehmens in einer Periode, wobei der Wertansatz ausgabenorientiert ist und auf Preisen des Beschaffungsmarktes basiert.“*

***Wertmäßige Kosten:** Bewertete sachzielbezogene Güterverbräuche eines Unternehmens in einer Periode, wobei der Wertansatz nutzenorientiert ist und allgemein auf dem (monetären) Grenznutzen eines Verbrauchsfaktors basiert.“*

Die oben angeführten Definitionen sollen der folgenden Betrachtung zu Grunde gelegt werden. Es wird aber eine Änderung vorgenommen, bei der nicht sicher ist, ob sie sich mit den obigen Definitionen vereinbart. So wird unterstellt, dass die nicht pagatorischen Kosten mit den wertmäßigen Kosten identisch sind. Damit bilden die pagatorischen und wertmäßigen Kosten ein dichotomisches Begriffspaar, indem die wertmäßigen Kosten als negative Abgrenzung der pagatorischen Kosten definiert werden.

Um aber einen Konflikt mit denjenigen zu vermeiden, die den Begriff der wertmäßigen Kosten positiv definieren und wie Schildbach und Homburg im Gegensatz zu Ewert und Wagenhofer auch noch einschränkend den „monetären Grenznutzen“ als eine für den „Wertansatz“ notwendige Basis für erforderlich halten, soll im Folgenden nur zwischen pagatorischen Kosten und nicht pagatorischen Kosten unterschieden werden und „wertmäßig“ nur in Klammern hinter „nicht pagatorisch“ gesetzt werden.

¹⁴ Schildbach, T. Homburg, C. Kosten- und Leistungsrechnung, a.a.O., S.32

¹⁵ Ewert, R., Wagenhofer, A., Interne Unternehmensrechnung, 8. Aufl., Heidelberg, 2014, S.50. Ewert und Wagenhofer verweisen mit „Vgl zB Schildbach ...“ auf die oben angeführte Schildbach-Homburgsche Definition. Im Original sind die unterstrichenen Worte gesperrt gedruckt.

4 Alternativ definierbare Kosten des Betriebsergebnisses in INZPLA-Modellen

Abb. 1 zeigt ein Gliederungsschema der in einem Kosten-Leistungs-Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftretenden Kosten. Anhand dieses Schemas soll die Frage untersucht werden, ob bestimmte Kostengrößen sowohl pagatorisch als auch nicht pagatorisch (wertmäßige) definiert werden können. Ziel ist es, die Kosten, die eine solche definitorische Wahlmöglichkeit erlauben, unter Verwendung der in Abb. 1 nach bestimmten Kriterien unterschiedenen Kosten zu identifizieren. Sollte es Kostengrößen geben, die eine alternative Definition im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung erlauben, dann würde jede Alternative zu einer anderen Definition des Betriebsergebnisses führen. Die zahlenmäßige Differenz zwischen der pagatorischen und nicht pagatorischen Definition dieser Kostengröße würde dann in der Brückengleichung (5) dann durch „ $KO^{BER-1} - KO^{BER-2}$ “ beschrieben.

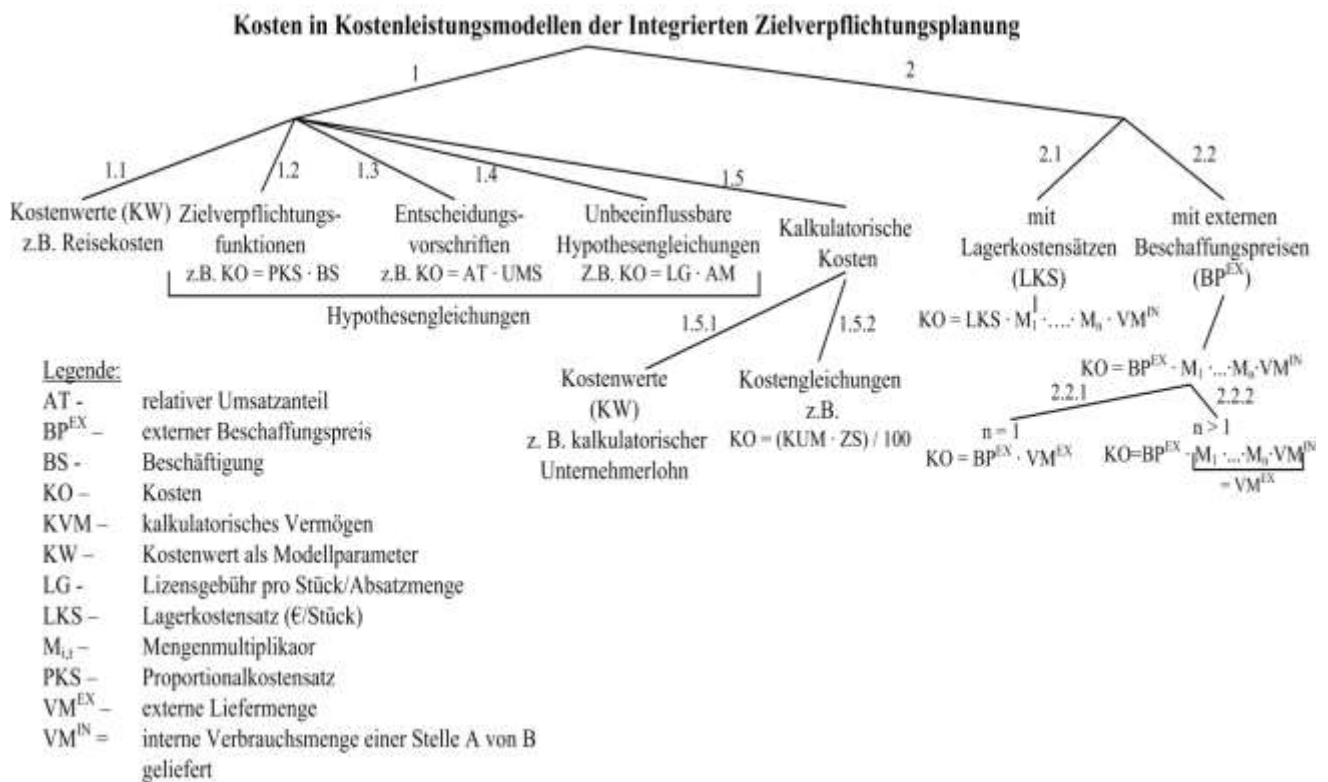


Abb. 1 Gliederung der in einem Kosten-Leistungs-Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftretenden Arten von Kostengrößen.

Bevor die in Abb. 1 angeführten Arten von Kosten hinsichtlich ihres definitorischen Status untersucht werden, soll auf eine fundamentale Forderung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und Kontrolle eingegangen werden, die als Forderung der Verantwortungsüberprüfbarkeit bezeichnet wird. Diese Forderung ist von Bedeutung, weil sie, wie wir sehen werden, für fast alle in Abb. 1 angeführten Kosten die alleinige Verwendung pagatorischer Kosten erzwingt.

Die Forderung der Verantwortungsüberprüfbarkeit soll kurz beschrieben werden. Im Rahmen eines Standard-Kosten-Leistungs-Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung gibt es drei verschiedene Arten von Basisgrößen (Modellparameter) die Basisziele, die Entschei-

ungsparameter und die unbeeinflussbaren Basisgrößen. Für sämtliche dieser drei Arten von Basisgrößen gibt es eine „Verantwortung“, die einem „Verantwortlichen“ übertragen wird.¹⁶ Für die Einhaltung der Basiszielverpflichtungen gibt es eine Erfüllungsverantwortung. Für die Realisierung der voll beeinflussbaren Entscheidungsparameter gibt es eine Realisierungsverantwortung. Und für die Prognose der Werte der unbeeinflussbaren Basisgrößen gibt es eine Prognoseverantwortung. Die Einhaltung dieser Verantwortungsarten wird nunmehr im Rahmen des Kontrollverfahrens der Integrierten Zielverpflichtungsplanung durch ein Abweichungsmaß beschrieben. Bei der Erfüllungs- und Realisierungsverantwortung handelt es sich um eine Soll-Ist-Abweichung. Im Falle der Prognoseverantwortung wird dem Verantwortlichen kein Soll vorgegeben, denn er hat kein Soll einzuhalten. Er kann nur eine Fehlprognose vornehmen und damit wird seine Prognoseverantwortung durch eine Prognose-Ist-Abweichung gemessen.

Die Forderung der Verantwortungsüberprüfbarkeit verlangt, dass die Basisziele, die Entscheidungsparameter und die unbeeinflussbaren Basisgrößen in einem Kosten-Leistungs-Modell so definiert werden müssen, dass ihre Istwerte eindeutig durch Messen und Zählen ermittelbar sind. Wenn diese Basisgrößen Kosten sind oder ihre Definitionsgleichung Kosten als Definitionskomponenten enthalten, dann müssen die Istwerte dieser Kosten eindeutig aufgrund von Messen und Zählen ermittelbar (empirisch aufweisbar) sein. Dies ist aber nur mit den pagatorischen Kosten möglich. Denn diese beziehen sich im Gegensatz zu den nicht pagatorischen auf Ausgaben, die sich eindeutig erfassen lassen.

Im Folgenden sollen nunmehr, wie bereits angekündigt, die in Abb. 1 angeführten Kostengrößen nacheinander darauf hin untersucht werden, welchen definitorischen Status sie besitzen, wenn man davon ausgeht, dass die Forderung nach einer Verantwortungsüberprüfbarkeit einzuhalten ist. Dabei können die in Frage stehenden Kostengrößen folgende Stati besitzen:

1. Sie müssen pagatorisch definiert werden.
2. Sie können sowohl pagatorisch als auch nicht pagatorische definiert werden.
3. Sie können nur nicht pagatorisch definiert werden.

In Abb. 1 werden die Kosten in Verbrauchsmengen- und Nicht-Verbrauchsmengen-Kosten unterschieden. (1 vs. 2) Die Verbrauchsmengen-Kosten werden immer durch eine Definitionsgleichung beschrieben, in welcher eine Verbrauchsmenge mit einem Beschaffungspreis multipliziert wird. Bei den Nicht-Verbrauchsmengen-Kosten ist dies nicht der Fall. Wir wenden uns als erstes den Nicht-Verbrauchsmengen-Kosten zu.

a) Nicht-Verbrauchsmengen-Kosten

Kostenwerte. Im ersten Fall (1.1 in Abb. 1) treten bestimmte Kosten in dem Modell als Basisgröße (Modellparameter) auf. Sie werden als „Kostenwerte“ bezeichnet. Kostenwerte können Basisziele (Zielverpflichtungsgrößen) sein wie z. B. Reisekosten im Betrag von 20.000 €. Sie können aber auch den Status unbeeinflussbarer Basisgröße besitzen wie ein Mietbetrag, der aufgrund vertraglicher Vereinbarung im anstehenden Planjahr nicht mehr zu beeinflussen

¹⁶ Siehe hierzu im Einzelnen: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin 2016, S.30, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

ist. In beiden Fällen müssen solche Kostenwerte pagatorisch definiert werden, um einen Soll-Ist- oder einen Prognose-Ist-Vergleich durchführen zu können.

Hypothesengleichungen. In einem Kosten-Leistungs-Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung können die Kosten auch durch Hypothesengleichungen spezifiziert werden. Dabei kann man drei Typen von Hypothesengleichungen unterscheiden. Diese sind in Abb. 1 unter 1.2 bis 1.4 systematisiert. Es handelt sich um Zielverpflichtungsfunktionen, Entscheidungsvorschriften und unbeeinflussbaren Hypothesengleichungen.

Im Falle einer Zielverpflichtungsfunktion sind die Parameter dieser Hypothesengleichung die Basisziele. In der Zielverpflichtungsfunktion

$$KO = PKS \cdot BS$$

(KO - Kosten, PKS - Proportionalkostensatz, BS - Beschäftigung)

ist der Proportionalkostensatz (PKS) das Basisziel. Der Istwert des Proportionalkostensatzes, dh. PKS^{Ist} , wird durch die Istwerte-Bestimmungsgleichung

$$PKS^{Ist} = KO^{Ist} / BS^{Ist} \quad (6)$$

ermittelt. Zur Ermittlung von PKS^{Ist} sind daher die durch Zählen und Messen bestimmbaren Ist-Größen der Beschäftigung (BS) und der Kosten (KO) erforderlich. Die erforderlichen Ist-Kosten müssen pagatorische Kosten sein, denn nur diese sind als Ausgaben empirisch aufweisbar.

Wenn eine Entscheidungsvorschrift zur Kostenbestimmung der Form¹⁷

$$KO = EP \cdot EV \quad (7)$$

(KO- Kosten, EP-Entscheidungsparameter, EV- Erklärende Variable mit ermittelbarem Istwert)

vorliegt, dann kann wie bei der Zielverpflichtungsfunktion (6) der Istwert von EP nur anhand von

$$EP^{Ist} = KO^{Ist} / EV^{Ist} \quad (8)$$

bestimmt werden. Ein Beispiel ist die Entscheidungsvorschrift, nach der die Werbekosten (WK) als relativen Anteil (AWK) des geplanten Umsatzes (UM) bestimmt werden sollen, dh.

$$WK = AWK \cdot UM \quad (9)$$

Der für den Soll-Ist-Vergleich erforderliche Istwert des Entscheidungsparameters AWK, dh. AWK^{Ist} , ist wie in (6) und (8) zu ermitteln.

Für die unbeeinflussbaren Hypothesengleichungen gilt Entsprechendes.

Betrachten wir die Kostenhypothese

$$KO = LG \cdot AM \quad (10)$$

¹⁷ Bei Hypothesengleichungen mit mehr einem Parameter wird die Bestimmung der Istwerte der Parameter unter Verwendung bestimmte a-priori-Annahmen vorgenommen. Dies ist aber nur für die Entwicklung des Ist-Kosten-Leistungs-Modell erforderlich. Der Soll-Ist-Vergleich wird in diesem Fall auf einem höheren Aggregationsniveau vorgenommen. Siehe hierzu Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin 2016, S.80f., www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

(KO- Kosten, LG- Lizenzgebühren pro verkauften Artikel, AM- Absatzmenge des verkauften Artikels)

dann ist dies eine unbeeinflussbare Hypothesengleichung, weil, so die Annahme, der Betrag der pro verkauften Artikel, der als Lizenzgebühr zu entrichten ist, im anstehenden Planjahr nicht beeinflussbar ist. Zur Bestimmung vom LG^{Ist} anhand der Ist-Kosten KO^{Ist} kommen wie in den beiden vorangegangenen Fällen nur pagatorische Kosten in Frage.

Kalkulatorische Kosten. Die kalkulatorischen Kosten, die in Abb. 1 unter 1.5 ausgewiesen sind, sind immer so definiert, dass sie nicht auf Ausgaben zurückführbar sind. Sie sind daher definitionsgemäß keine pagatorischen Kosten. Eine Wahlmöglichkeit ist für sie daher ausgeschlossen. Sie werden verwendet, um das Betriebsergebnis als interne Erfolgsgröße so zu definieren, dass es aus Sicht der Unternehmensleitung für ihre Entscheidungsbildung besonders gut geeignet ist. Sie haben zumeist den Charakter von irrealen Bedingungssätzen also Aussagen der Form „Was wäre gewesen, wenn“. Zu ihnen zählen die kalkulatorischen Zinsen, die kalkulatorischen Abschreibungen, die kalkulatorische Miete und auch der kalkulatorische Unternehmerlohn. Sie können in einem Kosten-Leistungs-Modell wie ein kalkulatorischer Unternehmerlohn (1.5.1 in Abb. 1) von 200.000 € als Kostenwerte auftreten, aber auch (1.5.2 in Abb. 1) durch eine Bestimmungsgleichung spezifiziert werden. Dies wäre der Fall, wenn die kalkulatorischen Zinsen (KLZ) durch die Gleichung

$$KLZ = (KVM \cdot KZS) / 100 \quad (11)$$

(KLZ - kalkulatorische Zinsen, KVM - kalkulatorisches Vermögen, KZS – kalkulatorischer Zinssatz)

bestimmt werden. In der beschriebenen Brückengleichung (2) dürften die kalkulatorischen Kosten oft als Kostenkomponenten K_1, K_2, \dots auftreten, denn ihre Streichung oder Aufnahme als Definitionskomponente in die Definitionsgleichung eines BER-1, die damit zu einer Definitions-Variante BER-2 führt, hat keinen Bezug zu den Ausgaben, die mit der Leistungserstellung in dem anstehenden Planjahr verbunden sind.

Im Hinblick auf die Nicht-Verbrauchsmengen-Kosten lässt sich daher zusammenfassend feststellen, dass sie sich nur pagatorisch definieren lassen.

b) Verbrauchsmengen-Kosten

Man kann zwischen zwei Arten von Verbrauchsmengen-Kosten unterscheiden, den Verbrauchsmengen-Kosten mit externen Beschaffungspreisen (Einkaufspreisen) (2.2. in Abb. 1) und den Verbrauchsmengen-Kosten mit Lagerkostensätzen (2.1 in Abb. 1). Für beide Arten ist vorab zu klären, wie weit man von ihnen sagen kann, dass sie „auf Preisen des Beschaffungsmarktes (zu) basieren“.

Wie sich zeigen wird, ist das für beide Arten der Fall. Ausgehend von einer pagatorischen Definition dieser Kosten, wird dann überprüft, ob sie sich auch nicht pagatorisch (wertmäßig) definieren lassen. Wäre dies der Fall, dann würden, wie bereits eingangs erwähnt, beide Varianten zu einer unterschiedlichen Definition des Betriebsergebnisses führen.

Wie sich zeigen wird, gibt es nur einen Fall, bei welchem es möglich ist, für eine bestimmte Art von Verbrauchsmengen-Kosten sowohl eine pagatorische als auch eine nicht pagatorische (wertmäßige) Definition zu wählen.

aa) Verbrauchsmengen-Kosten mit externen Beschaffungspreisen

Eine Faktorverbrauchsmenge (VM), die auf dem Beschaffungsmarkt zu dem externen Beschaffungspreis BP^{EX} eingekauft wird, kann in dem Plan-Kosten-Leistungs-Modell einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung auf verschiedene Weise in der Totaldefinitions-gleichung des Betriebsergebnisses auftreten.

Im einfachsten Fall handelt es sich um Kosten, die in dem Modell anhand der Kostengleichung

$$KO = BP^{EX} \cdot VM^{EX} \quad (12)$$

definiert werden. Der externe Beschaffungspreis (Einkaufspreis) BP^{EX} in (12) ist immer pagatorisch zu definieren. Dies ist notwendig, und zwar unabhängig davon, ob er in dem Plan-Kosten-Leistungs-Modell als Basisziel oder als unbeeinflussbare Basisgröße ausgewiesen wird.¹⁸ Dieser Fall ist in Abb. 1 durch 2.2.1 beschrieben. Auch die von einem externen Lieferanten bezogene externe Verbrauchsmenge (Einkaufsmenge) VM^{EX} kann als Basisziel oder auch als unbeeinflussbare Basisgröße deklariert werden. Wie im Fall des externen Beschaffungspreises (Einkaufspreises) BP^{EX} muss sie eine Beobachtungsgröße sein, damit eine Soll-Ist- oder Prognose-Ist-Abweichung durchgeführt werden kann, für die jemand verantwortlich zu machen ist. Als Folge davon sind auch die Verbrauchsmengen-Kosten (KO) in (12) pagatorisch definiert.

Wir wenden uns nunmehr einer Definition der reduzierten Gleichung von Verbrauchsmengen-Kosten zu, die die bisher gemäß (12) definierten Verbrauchsmengen-Kosten als Spezialfall enthält. Sie ist Abb. 1 durch 2.1.2 beschrieben. Diese Verbrauchsmengen-Kosten sind Kosten, die nur in der Grenzkostenversion eines Kosten-Leistungs-Modells auftreten. Die folgenden Betrachtungen beziehen sich daher auf die einer Grenzkostenversion eines Kosten-Leistungs-Modells entstammenden Kosten.¹⁹

Betrachten wir als einführendes Beispiel den Fall, dass eine Kostenstelle A einer Kostenstelle B insgesamt 10.000 Stück eines von ihr erstellten Zwischenproduktes liefert. In der Terminologie und Sichtweise der Integrierten Zielverpflichtungsplanung wird von einer *Bestellmenge* gesprochen, die B bei A ordert und A gegenüber B dafür einen bestimmten *Lieferpreis in Rechnung stellt*. Dieser sei 5 €/Stück. Die internen Lieferkosten oder verrechnete Kosten (K^{AB}) im Betrag von 50.000 € erscheinen in dem Kostenartentableau von B als verrechnete Kosten.²⁰ Man kann aber, wie es üblich ist, von einer internen Verbrauchsmenge (VM^{AB}) an

¹⁸ Siehe zur Verwendung eines Einkaufspreises als Basisziel des Einkaufs: Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S.23, www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

¹⁹ Im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung wird immer ein Kosten-Leistungs-Modell der Grenz- und der Vollkostenversion verwendet, die zu dem gleichen Plan-Betriebsergebnis führen. Beide Modelle besitzen das gleiche Mengengerüst und unterscheiden sich nur hinsichtlich der Verrechnung der Kosten auf die Produkte. Siehe hierzu Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin 2016, S.151, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

²⁰ Das ist die Folge der sogenannten Bestellmengen-Preis-Interpretation einer Kostenverrechnung, die hier durchgeführt wird. Siehe hierzu: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle... a.a.O., S.25 und im Detail: Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S.39 www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

Zwischenprodukten sprechen, die die Fertigungsstelle B benötigt und ihr von A mit einem internen Beschaffungspreis (Verrechnungspreis) BP^{AB} geliefert wird. Im vorliegenden Fall werden die internen Lieferkosten (verrechnete Kosten) von A an B gemäß

$$KO = VM^{AB} \cdot BP^{AB} \quad (13)$$

berechnet. Der interne Beschaffungspreis (Verrechnungspreis) BP^{AB} , der B von A „in Rechnung gestellt wird“ ist kein externer Beschaffungspreis, dh. ein von einem externen Lieferanten geforderter Beschaffungspreis (Einkaufspreis) BP^{EX} . Damit ist er nicht wie BP^{EX} eine Basisgröße, sondern eine endogene Variable. Von Interesse ist die reduzierte Gleichung eines solchen internen Beschaffungspreises (Verrechnungspreises), den eine Fertigungsstelle A einer Fertigungsstelle B für die Lieferung eines Zwischenproduktes Z^{AB} der Menge (VM^{AB}) in Rechnung stellt.²¹

Die reduzierte Gleichung des Beschaffungspreises (BP^{AB}) setzt sich aus der Summe der reduzierten Gleichungen aller Kosten zusammen, die dem Zwischenprodukt Z^{AB} bisher zugerechnet wurden und diese Summe wird durch die interne Verbrauchsmenge von B (oder Liefermenge von A an B) VM^{AB} geteilt. Das Ergebnis ist:

$$BP^{AB} = [BP_1^{EX} \cdot M_{1,1} \cdot M_{1,2} \cdot \dots \cdot M_{1,z1} \cdot VM^{AB} + \dots + BP_n^{EX} \cdot M_{n,1} \cdot M_{n,2} \cdot \dots \cdot M_{n,zn} \cdot VM^{AB}] / VM^{AB} \quad (14)$$

zusammen. Die Größen $M_1, M_2 \dots$ sind sogenannte Mengenmultiplikatoren. Es handelt sich um Verbrauchsmengensätze, Produktionskoeffizienten oder Ausschussquoten, die Basisziele oder unbeeinflussbare Basisgrößen sein können. Die Ausdrücke der Form

$$M_1 \cdot M_2 \cdot \dots \cdot M_n \cdot VM^{AB} \quad (15)$$

in (14) beschreiben die externe Verbrauchsmenge oder Einkaufsmenge (VM^{EX}) eines vom Beschaffungsmarkt zu beziehenden Einsatzstoffes (Produktionsfaktors), der neben anderen für die Fertigung des von A nach B gelieferten Zwischenproduktes Z^{AB} erforderlich ist.

Die internen Lieferkosten (verrechnete Kosten) für die Lieferung des Zwischenproduktes Z^{AB} von A nach B, dh. K^{AB} , sind damit

$$K^{AB} = BP_1^{EX} \cdot M_{1,1} \cdot M_{1,2} \cdot \dots \cdot M_{1,z1} \cdot VM^{AB} + \dots + BP_n^{EX} \cdot M_{n,1} \cdot M_{n,2} \cdot \dots \cdot M_{n,zn} \cdot VM^{AB} \quad (16)$$

Sie setzen sich aus Kostenketten der Form

$$BP^{EX} \cdot M_1 \cdot M_2 \cdot \dots \cdot M_n \cdot VM^{AB} \quad (17)$$

zusammen.

Wenn die Kostenstelle B ein von ihr erstelltes Zwischenprodukt Z^{BC} an die Kostenstelle C liefert, dann lassen sich die reduzierten Gleichungen des internen Beschaffungspreises (Verrechnungspreises) von C, dh. BP^{BC} , und die internen Lieferkosten (verrechnete Kosten) für die Lieferung des Zwischenproduktes Z^{BC} an C, dh. K^{BC} , entsprechend ermitteln.

In der reduzierten Gleichung des Betriebsergebnisses treten von den Kostenketten der Form (16) nur die Endkostenketten als negative Definitionskomponenten auf. Das sind die reduzier-

²¹ In anderer Terminologie handelt es sich um den Verrechnungspreis der sekundären Kosten einer Kostenstelle.

ten Gleichungen der variablen Selbstkosten eines Artikels, dh. sämtliche variable Kosten, die dem, mit der Absatzmenge (AM) zu vertreibenden Artikel, zugeordnet werden können.

Man kann zwei Formen von Kostenketten unterscheiden. Die erste Kostenkette, eine sogenannte Feste-Verbrauchsmengen-Kostenkette, liegt vor, wenn es in einer Fertigungsstelle X eine feste Verbrauchsmenge (FVM) gibt, die nicht mehr für die Zwischenprodukte verwendet wird, die in X gefertigt und an andere Fertigungsstellen ausgeliefert werden. Diese Kostenkette besitzt die Form

$$K^X = BP_1^{EX} \cdot M_{1,1} \cdot M_{1,2} \cdot \dots \cdot M_{1,z1} \cdot FVM + \dots + BP_n^{EX} \cdot M_{n,1} \cdot M_{n,2} \cdot \dots \cdot M_{n,zn} \cdot FVM \quad (18)$$

Wahrscheinlicher ist allerdings die zweite Form, dh. eine Absatzmengen-Kostenkette. Sie liegt vor, wenn die gefertigten Zwischenprodukte in ein Endprodukt eingehen. In diesem Fall ist die interne Verbrauchsmenge (Liefermenge von A nach B) VM^{AB} in (16) mit der Absatzmenge (AM) identisch. Im Sinne der hier praktizierten Lieferinterpretation kann man sich vorstellen, dass die Absatzstelle, die Absatzmenge AM bei der Endfertigungsstelle „bestellt“ und dafür einen internen Beschaffungspreis (Verrechnungspreis) in Rechnung gestellt bekommt.²²

Damit ergeben sich die gesamten auf ein in Frage stehendes Endprodukt bezogenen (variablen) Selbstkosten K^E mit:²³

$$K^E = BP_1^{EX} \cdot M_{1,1} \cdot M_{1,2} \cdot \dots \cdot M_{1,z1} \cdot AM + \dots + BP_n^{EX} \cdot M_{n,1} \cdot M_{n,2} \cdot \dots \cdot M_{n,zn} \cdot AM \quad (19)$$

Ihr interner Beschaffungspreis (Verrechnungspreis), der der Absatzstelle von der Endfertigungsstelle in Rechnung gestellt wird, beträgt

$$BP^E = [BP_1^{EX} \cdot M_{1,1} \cdot M_{1,2} \cdot \dots \cdot M_{1,z1} \cdot AM + \dots + BP_n^{EX} \cdot M_{n,1} \cdot M_{n,2} \cdot \dots \cdot M_{n,zn} \cdot AM] / AM \quad (20)$$

In diesem Fall fungiert nicht eine feste Verbrauchsmenge (FVM) einer Fertigungsstelle, sondern die Absatzmenge (AM) als „Treibervariable“ der Kosten.

Ausdrücke der Form (18) und (20) bilden die reduzierten Gleichungen der Kostengrößen in den Kostenarten- und Kostenträgertableaus der Endfertigungsstellen und entsprechen den Kostenkomponenten, die in der reduzierten Gleichung oder Totaldefinition des Betriebsergebnisses auftreten.

Damit sind sämtliche Formen von Verbrauchsmengen-Kosten eines Unternehmens beschrieben, wenn bei der Modellierung davon ausgegangen wird, dass keine Lager existierten.

Im Hinblick auf die Integrierte Zielverpflichtungsplanung lassen sich die Kosten-Ketten (18) und (20) wie folgt interpretieren: Die Absatzmengen (AM) sind (fast) immer Basisziele, denn die Absatzleiter werden (fast) immer im Rahmen dieses Planungsverfahrens für die Einhaltung einer bestimmten Soll-Absatzmenge verantwortlich gemacht. Die feste Verbrauchsmenge (FVM) in (18) kann ein Basisziel sein, aber auch eine unbeeinflussbare Basisgröße. Die Men-

²² So kann man nur vorgehen, wenn es im Absatzbereich und auch bei den Verwaltungskostenstellen keine variablen Kosten gibt, die auf den in Frage stehenden Artikel verrechnet werden. Sonst kämen diese auch noch dazu, wobei man dann einen fiktiven Besteller aller Leistungen einführen müsste, dem die gesamten variablen Kosten des Artikels in Rechnung gestellt werden.

²³ Im INZPLA-System werden sie in dem sogenannten Kostenträgertableau der abgesetzten Endprodukte erfasst. Siehe Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S.21, www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

genmultiplikatoren M_1, M_2, \dots in (18) und (20), die Verbrauchsmengensätze, Produktionskoeffizienten oder Ausschussquoten darstellen, sind entweder Basisziele oder unbeeinflussbare Basisgrößen.

Es zeigt sich, dass in den reduzierten Gleichungen sämtlicher interner Lieferkosten (verrechneter Kosten) immer ein externer Beschaffungspreis (Einkaufspreis) BP^{EX} auftritt. Wenn diese Kosten nicht pagatorisch sein sollen, dann muss dieser externe Beschaffungspreis (Einkaufspreis) BP^{EX} nicht pagatorisch sein. Dieser Fall wurde aber bereits im Rahmen der Erörterung der Kostengleichung (12) ausgeschlossen. Denn der externe Beschaffungspreis (Einkaufspreis) BP^{EX} muss pagatorisch sein, damit, wie es das Kontrollverfahren einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung vorschreibt, eine Soll-Ist- oder Prognose-Ist-Abweichung ermittelt werden kann, für die jemand verantwortlich zu machen ist. Diese Feststellung gilt auch für die Endkostenketten (18) und (19), die als Definitionskomponenten in die reduzierte Gleichung (oder Totaldefinition) des Betriebsergebnisses eingehen. Daher ist es aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht möglich, im Rahmen der Verbrauchsmengen-Kosten eines Kosten-Leistungs-Modells ohne Lagerdurchflussmodellierung nicht pagatorische Kosten als Definitionskomponenten des Betriebsergebnisses zu verwenden.

bb) Verbrauchsmengen-Kosten mit Lagerkostensätzen

Kosten-Leistungs-Modellen können danach unterschieden werden, ob sie die Existenz von Lägern berücksichtigen oder nicht. In der Literatur werden fast ausnahmslos Kosten-Leistungs-Modelle beschrieben, die von der Annahme eines lagerlosen Unternehmens ausgehen.²⁴ Damit wird angenommen, dass diese Unternehmen keine Roh-, Zwischen- und Endproduktlager besitzen.²⁵ Bei einer einstufigen Fertigung kommt diese Annahme dadurch zum Ausdruck, dass die Produktionsmengen den Absatzmengen gleichgesetzt werden.

Im Rahmen des Modellkonfigurationssystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist es möglich, die Mengen- und Wertflüsse der Roh-, Zwischen- und Endprodukte durch die Läger eines Unternehmens zu modellieren.²⁶

Dieser Fall ist für die folgende Betrachtung von Bedeutung, weil bei der Modellierung von Lägern neben den reduzierten Gleichungen der Kostenkomponenten der Form (18) und (20) eine weitere Form einer Kostenkomponente auftritt, die als reine Lagerabgangskosten bezeichnet werden soll.

In einem solchen Fall ist es möglich, dass aus dem Lageranfangsbestand eines Roh- oder Zwischenproduktes eine Menge X entnommen wird, die auch über weitere Fertigungsstufen als Zwischenprodukt in ein Endprodukt eingeht. Weiterhin kann eine solche Entnahme auch aus

²⁴ Siehe z. B. Ewert, R., Wagenhofer, A., Interne Unternehmensrechnung, 7. Auflage, Berlin 2008, S.74

²⁵ Da diese Annahme etwas unrealistisch ist, wird zum Teil unterstellt, dass der mengenmäßige Anfangsbestand genau dem Endbestand der Läger entspricht und auch der Bestandswert dieser Läger unverändert bleibt, sodass man so tun kann als ob der Wert- und Mengenstrom der Jahresplanung des Materials sozusagen an den Lägern vorbeifließt. Siehe hierzu Zwicker, E., Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S.89, www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

²⁶ Siehe hierzu Zwicker, E., Das Modelltableausystem..., a.a.O., S.88f. www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

einem Endproduktlager erfolgen. In der Totaldefinition des Betriebsergebnisses tritt diese Lagerabgangs-Kostenkette in der Form

$$\text{LKS} \cdot M_1 \cdot M_2 \cdot \dots \cdot M_n \cdot \text{AM} \quad (21)$$

auf. Statt des externen Beschaffungspreises (Einkaufspreises) BP^{EX} in (18) und (20) wird hier zur Berechnung der Kosten ein Lagerkostensatz (LKS) verwendet, mit dem die Lagerabgangsmenge (X) multipliziert wird. Dabei ist

$$X = M_1 \cdot M_2 \cdot \dots \cdot M_n \cdot \text{AM} \quad (22)$$

Die Lagerabgangsmenge X muss allerdings genau der Menge entsprechen, die allein aus dem Lageranfangsbestand entnommen wird. Daher werden die mit X verbundenen Kosten auch als reine Lagerabgangskosten bezeichnet.

Abb. 2 zeigt den Mengenfluss, der in einem Lager stattfindet. Es besteht die Möglichkeit, bestimmte Lagerbewertungsverfahren wie Fifo (First-in-First-out), Lifo (Last-in-Last-out) oder das Durchschnittsverfahren zu modellieren. In Abhängigkeit von dem gewählten Verfahren ergeben sich unterschiedliche Erklärungsgleichungen für die Mengenströme von Z, Y und X.²⁷

Beim Fifo-Verfahren wird beispielsweise angenommen, dass die Lagerabgangsmenge (LAM) erst einmal vollständig aus dem vorhandenen Lageranfangsbestand (LABM) stammt, dh. es gilt, wenn LABM dafür ausreicht, $\text{LAM} = X$. Im Folgenden interessiert nur die aus dem Anfangsbestand des Lagers entnommene Menge X.

Es stellt sich die Frage, wie der Lagerkostensatz (LKS) in (21) zu definieren ist. Normalerweise würde man die Lageranfangsbestandsmenge (LAM) durch den Lageranfangsbestandswert (LAW) dividieren, dh.

$$\text{LKS} = \text{LAW} / \text{LAM} \quad (23)$$

In diesem Fall würde es sich bei den reinen Lagerabgangskosten (21) um pagatorische Kosten handeln. Denn der Wert des Lageranfangsbestandes (LAW) stellt eine Aktivierung der Ausgaben dar, die für den Einkauf der in dem Lager angehäuften Objekte getätigt wurden. Daher *basiert ihr Wertansatz auf Ausgaben im Beschaffungsmarkt*, wenn bei der Bewertung des Lagers in der Vergangenheit so vorgegangen wurde.

Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist der Lagerkostensatz (LKS) eine unbeeinflussbare Größe, weil für ihn in der anstehende Planperiode niemand verantwortlich gemacht werden kann. Daher verlangt die Forderung der Verantwortungsüberprüfbarkeit, deren Befolgung wie beschrieben einen Soll-Ist oder Prognose-Ist-Vergleich bezüglich aller Basisgrößen garantiert, nicht, dass die Lagerkostensätze pagatorisch definiert sein müssen.

Aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist es somit „nicht verboten“ den Lagerkostensatz (LKS) auch nicht pagatorische (wertmäßig) zu definieren. Daher liegt die Frage nahe, ob sich nicht eine von einer Unternehmensleitung als „sinnvolle“ angesehene nicht pagatorische (wertmäßige) Definition eines Lagerkostensatzes finden lässt?

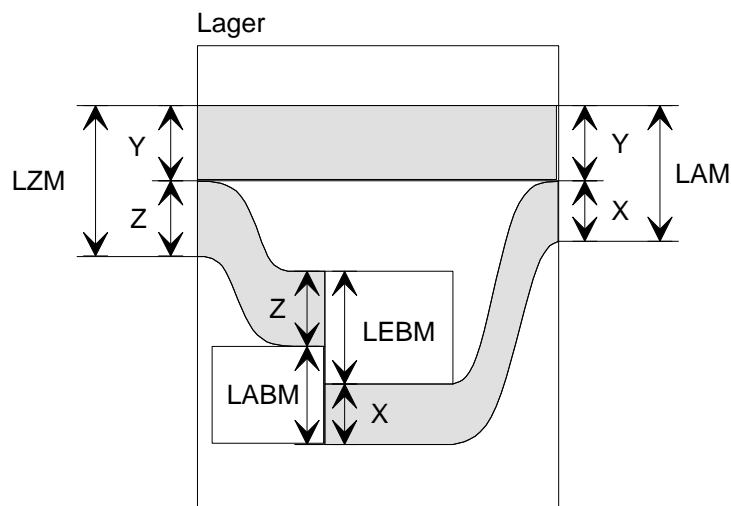
²⁷ Siehe hierzu: Zwicker, E., Das Modelltableausystem..., a.a.O., S.95. www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf

Der Verfasser muss bekennen, dass er Schwierigkeit hatte, einen für ihn überzeugenden Definitionsvorschlag zu finden. Der folgende Vorschlag ist der einzige, der seiner Meinung nach zumindest mit einer nachvollziehbaren Begründung verbunden ist.

Die Lagerzugangsmenge LZM (siehe Abb. 2) wird durch den Kostensatz LKS^{LZM} (€/Stück) beschrieben. Die aus dem Lager entnommen Lagerabgangsmenge (LAM) setzt sich aus den Mengen Y und X zusammen. Der pagatorische Lagerkostensatz der Abgangsmenge aus dem Lageranfangsbestand (LAB), dh. X sei LKS^{LAB} .

Die Unternehmensleitung, die für die Definition des Betriebsergebnisses zuständig ist, könnte nunmehr folgendermaßen argumentieren:

„Der negative oder positive Betrag $(LKS^{LZM} - LKS^{LAB}) \cdot X$ ist der Gewinn- oder Verlustbeitrag, den wir in dem von uns bisher verwendeten Betriebsergebnis (BER-1) erhalten, weil die Menge X des Artikels nicht vollständig im Planjahr gefertigt wird. Für diese Gewinn- oder Verlustkomponente in der Definition des Betriebsergebnisses ist in diesem Jahr aber niemand verantwortlich. Also nehmen wir sie aus dem Betriebsergebnis raus und weisen sie separat aus. Damit erhalten wir ein neues Betriebsergebnis (BER-2). Neben unserem neuen Betriebsergebnis (BER-2) als Topziel unserer Integrierten Zielverpflichtungsplanung, hätten wir dann noch eine Größe, die nicht mehr in die Planung eingebunden ist und mit $(LKS^{LZM} - LKS^{LAB}) \cdot X$ den durch das Lager verursachten Gewinn oder Verlust beschreibt. Die Summe dieser „Lager-Gewinn-oder-Verlustkomponenten“ wird dann neben dem neuen Betriebsergebnis (BER-2) zusätzlich ausgewiesen.“



LZM – Lagerzugangsmenge

LAM – Lagerabgangsmenge

LABM – Lageranfangsbestandsmenge

LEBM – Lagerendbestandsmenge

X – Teilmenge des Lagerabgangs, die aus dem Lageranfangsbestand kommt

Y – Teilmenge des Lagerzugangs, die in die Lagerabgangsmenge eingeht

Z – Teilmenge des Lagerzugangs, die den Lagerendbestand erhöht

Abb. 2: Beziehungen zwischen den Bestandsmengen und Mengenflüssen in einem Lager

In diesem Fall würde die Lagerabgangsmenge X in dem Plan-Kosten-Leistungs-Modell zur Ermittlung der reinen Lagerabgangskosten nicht mit dem gemäß (23) definierten Lagerkos-

tensatz LKS, sondern mit LKS^{LZM} multipliziert werden. Man würde daher eine in das Betriebsergebnis eingehende Kostenkomponente der Form

$$KO = LKS^{LZM} \cdot X \quad (24)$$

erhalten. Die Kostenkomponente (24) zählt nicht zu den pagatorischen Kosten, denn der Kostensatz LKS^{LZM} lässt sich nicht auf die Ausgaben zurückführen, die für die Erstellung der Menge X in der Vergangenheit aufgebracht wurde.

In diesem Fall gibt es aufgrund der möglichen Verwendung einer Lagerabgangs-Kostenkette (21) als pagatorische und nicht pagatorische (wertmäßige) Kosten zwei Varianten des Betriebsergebnisses.

Wie erwähnt hält der Verfasser dieses Beispiel nicht für nicht sehr überzeugend.²⁸ Ein besseres ist ihm nicht eingefallen und auch die Durchsicht der Literatur war erfolglos.²⁹

Es bleibt aber festzuhalten: Wenn im Rahmen eines Standard-Kosten-Leistungs-Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung eine nicht pagatorische (wertmäßige) Definition einer Kostenkomponente des Betriebsergebnisses vorgenommen werden soll, dann kann sie nur anhand des Lagerkostensatzes einer aus dem Lager abgehenden Lagerabgangsmenge vorgenommen werden.

c) Fazit zu alternativ definierbarer Kosten in INZPLA-Modellen

Das Konzept der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erfordert, dass sämtliche Kostengrößen, die in einem Kosten-Leistungs-Modell auftreten, pagatorisch definiert werden können, auch pagatorisch definiert werden müssen. Es gibt nur eine Ausnahme. Diese Ausnahme betrifft die reinen Lagerkosten im Falle einer Lagermodellierung. Der Lagerkostensatz, mit dem die Lagerabgangsmenge multipliziert wird, um die reinen Lagerkosten zu ermitteln, braucht aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht pagatorisch definiert zu werden, obgleich dies möglich wäre. Der für die Definition des Betriebsergebnisses in einem INZPLA-Kosten-Leistungs-Modell Verantwortliche kann daher einen anderen als den pagatorischen Lagerkostensatz wählen. Die Wahl dieses nicht pagatorischen (wertmäßigen) Lagerkostensatzes dürfte der Verantwortliche mit dem Ziel durchführen, damit eine Variante des Betriebsergebnisses zu definieren, die er im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung für erstrebenswerter hält als die Variante, die mit einer pagatorischen Definition des Lagerkostensatzes arbeitet.

²⁸ Wenn jemand glaubt, eine bessere Anwendung zu kennen, möge er mir diese bitte mitteilen. Ich würde sie dann hier anführen oder auch als PDF-Datei aufrufbar machen. Anschrift: eckart.zwicker@tu-berlin.de

²⁹ Wenn es für ein Zwischenprodukt einen Marktpreis gibt, dann könnte man auch überlegen, mit diesem Marktpreis weiterzurechnen und einen fiktiven "Zwischengewinn" auszuweisen. Das führt aber im Falle einer mehrstufigen Fertigung mit vielen Zwischenprodukten zu Problemen, die hier nicht weiter erörtert werden.

Zusammenfassung

In Kosten-Leistungs-Modellen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist es möglich, unterschiedliche Definitionen des Topziels „Betriebsergebnis“ zu verwenden. Zur besseren Beurteilung dieser Varianten ist es von Interesse, zu wissen, welche Beziehungen zwischen ihnen vorliegen. Deswegen wurde beschrieben, wie diese Beziehungen zwischen Definitions-Varianten des Betriebsergebnisses anhand einer sogenannten *Brückengleichung* untersucht werden können, ob eine sogenannte *planungsinvariante Zielbeziehung* zwischen ihnen vorliegt. Wenn sich zwei Definitionen eines Betriebsergebnisses, die sich durch eine planungsinvariante Zielbeziehung auszeichnen, im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung als Topziele verwendet werden, dann besteht bei allen während der Planungsprozedur eruierten Planungsalternativen eine zahlenmäßig unveränderte Beziehung (Planungsinvarianz) zwischen den Planwerten dieser beiden Topziele. Es wird behauptet, dass dies im Falle der üblicherweise verwendeten unterschiedlichen Definitionen eines Betriebsergebnisses fast immer der Fall ist.

Die Unterschiede zwischen zwei Definitionen des Betriebsergebnisses kann man anhand der sogenannten Komponenten in ihrer Brückengleichung erkennen. Eine dieser Komponenten könnte dadurch zu Stande kommen, dass eine Kostengröße einmal pagatorisch und einmal nicht pagatorisch (wertmäßig) definiert wird.

Liegt eine pagatorische Definition vor, dann sind die externen Beschaffungspreise oder Einkaufspreise einer zur Leistungserstellung erforderlichen externen Verbrauchsmenge (Einkaufsmenge) „*ausgabenorientiert*“ und basieren auf Preisen des Beschaffungsmarktes.

Wenn jemand in einem Kosten-Leistungs-Modell pagatorisch definierbare Kosten nicht pagatorisch (wertmäßig) definiert, dann wird er von bestimmten Zweckmäßigkeits-Erwägungen geleitet. Auch die Definition der in einem Kosten-Leistungs-Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu verwenden Kosten wird von bestimmten Zweckmäßigkeits-Erwägungen geleitet, die aber zu verbindlichen Vorschriften in Bezug auf die Definition dieser Kosten führen.

In dem obigen Text sollte die Frage geklärt werden, ob es die Definitionsvorschriften der Kosten in einem Kosten-Leistungs-Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erlauben, dass bestimmte Kostengrößen sowohl pagatorisch als auch nicht pagatorische (wertmäßig) definiert werden können. Hierzu wurde ein Gliederungsschema der in einem Kosten-Leistungs-Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung auftretenden Kosten entwickelt. Die in diesem Schema systematisierten Kosten wurden darauf hin untersucht, ob es im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zulässig ist, sie sowohl pagatorisch als auch nicht pagatorisch (wertmäßig) zu definieren. Es zeigte sich, dass das normative Konzept der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, bis auf eine Ausnahme, keine Wahlmöglichkeit erlaubt. Sämtliche Kosten, außer dieser Wahlmöglichkeit, müssen pagatorisch definiert werden.

Die Ausnahme bezieht sich auf die sogenannten reinen Lagerabgangskosten, deren aus dem Lageranfangsbestand stammende Lagerabgangsmenge mit einem Lagerkostensatz zu multiplizieren ist. Aus Sicht der Integrierten Zielverpflichtungsplanung bestehen keine Einwände, diesen Lagerkostensatz pagatorisch oder nicht pagatorisch (wertmäßig) zu definieren, weil in beiden Fällen nicht die im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erhobene Forderung der Verantwortungsüberprüfbarkeit verletzt wird.

Es wurde ein Beispiel beschrieben, in welchem der Lagerkostensatz und damit auch die reinen Lagerabgangskosten aufgrund bestimmter Überlegungen nicht pagatorisch definiert werden. In Abhängigkeit von der gewählten pagatorischen oder nicht pagatorischen (wertmäßigen) Definition der Lagerabgangskosten kommen in diesem Fall zwei verschiedene Definitionen des Betriebsergebnisses zum Tragen. Die Überlegungen, die zur nicht pagatorischen Definition des Lagerkostensatzes führen, dürften wie in dem Beispiel, immer von dem Zweck geleitet sein, zu einer in dem Kosten-Leistungs-Modell für wünschenswert gehaltenen Definition des Betriebsergebnisses zu gelangen.

Anhang:

Pagatorische und nicht pagatorische Verrechnungspreise in Profit-Center-Modellen.

Bisher wurde nur davon ausgegangen, dass es sich um Plan-Kosten-Leistungs-Modelle handelt, die Unternehmen ohne Profit-Center-Organisation beschreiben. Es kann aber auch eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung von Unternehmen mit Profit-Center durchgeführt werden.³⁰

Dies erfordert eine wesentlich kompliziertere Planung. Es gibt bestimmte Profit-Center-Modelle, mit denen die Profit-Center ihre Planung durchführen. Diese Modelle sind aber mit einem Zentralmodell verknüpft, das der zentralen Planung zugeordnet ist, die damit die Planung zwischen und mit den Profit-Centern koordiniert.

Dieses Zentralmodell kann sämtliche strukturellen Beziehungen der Profit-Center-Modelle und auch die Beziehungen zwischen diesen Profit-Centern umfassen.³¹ Von diesem Fall gehen wir im Folgenden aus.

Mit dem Zentralmodell wird das Betriebsergebnis des gesamten Unternehmens ermittelt. Zwischen den Profit-Centern gibt es Verrechnungspreise für die Leistungen, mit den sie sich gegenseitig beliefern. Diese Verrechnungspreise sind nie pagatorisch also ausgabenorientiert. Wenn ein Profit-Center A, das eine Leistung an ein Profitcenter B zu einem Lieferpreis in Höhe der variablen Stückkosten (Grenzkosten) „verkaufen“, dann würde es keinen Gewinn (Profit) erzielen, was der Grundidee dieses Konstruktes widerspricht.

Im Hinblick auf die Frage, wie diese Verrechnungspreise zwischen den Profitcentern zu wählen sind, gibt es ausführliche theoretische Betrachtungen. Die, wenn man sie so nennen mag, „*normative Theorie der rechnungsmäßigen Gestaltung von Profit-Centern*“ beschäftigt sich vorwiegend mit der Frage, wie Profitcenter-Verrechnungspreise festgelegt werden sollen.

Hier liegt ein theoretisch ausgiebig diskutierter Fall vor, der sich dadurch auszeichnet, dass die Verrechnungspreise zwischen den Profit-Centern nicht pagatorisch, dh. nicht auf Ausgaben rückführbar sind, sondern dem, damit nicht zu vereinbarem Zweck, dienen sollen, nämlich für die Profit-Center-Leiter eine Rahmenbedingung zu schaffen, die ihrem angestrebten Status, wie autonome Unternehmer zu handeln, möglichst nahe kommt.

Die in dem Zentralmodell enthaltenen Verrechnungspreise zwischen den Profit-Centern sind dagegen pagatorisch. Mit ihnen soll ein Wert des Betriebsergebnisses des gesamten Unternehmens ermittelt werden, bei dem man sicher sein kann, dass er nicht durch die Binnengewinne zwischen den Profit-Centern verfälscht wird.

In dem vorliegenden Fall werden daher pagatorische und nicht pagatorische (wertmäßige) Verrechnungspreise für die Leistungen (Liefermengen) verwendet, die zwischen den Profit-Centern ausgetauscht werden. Aber im Gegensatz zu der Fragestellung dieses Textes treten diese unterschiedlichen Verrechnungspreise derselben Leistung (Liefermenge) in unterschiedlichen Modellen auf.

³⁰ Ein erster Überblick liefert: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin 2016, S.74 www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf. Zu einer ausführlicheren Betrachtung, siehe: Zwicker, E., Aufbau und Ablauf einer Profit-Center-Planung im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2002, (58 Seiten), www.Inzpla.de/IN16-2002b.pdf

³¹ Das Zentralmodell kann entsprechend der Konzeption der Profit-Center-Planung sämtliche Profit-Center-Modelle und ihre Beziehungen untereinander erfassen, aber es ist auch möglich, ein Zentralmodell zu verwenden, das nur einen Teil der Gleichungen der Profit-Center-Modelle enthält. Siehe: Zwicker, E., Aufbau und Ablauf einer Profit-Center-Planung... a.a.O., S. 5f.