

**Entwicklung  
normativer Management Accounting Theorien  
im Lichte der  
Integrierte Zielverpflichtungsplanung**

Eckart Zwicker  
Technische Universität Berlin  
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling  
Berlin 2008

# Inhaltsverzeichnis

## Vorwort

|                                                                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Malmi und Granlunds Definitionen einer normative Management Accounting Theorie                                                  | 1  |
| 2. Arten „vorläufiger“ normativer Management Accounting Theorien im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung              | 5  |
| aa) Balanced Scorecard                                                                                                             | 5  |
| bb) Value based Management                                                                                                         | 8  |
| cc) Cost Accounting                                                                                                                | 20 |
| 3. Arten nicht bereichsspezifischer normativer Management Accounting Theorien im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung | 22 |
| aa) Optimierungstheorie                                                                                                            | 23 |
| bb) Fixed-Target-Policy                                                                                                            | 25 |
| cc) Management by objectives                                                                                                       | 27 |
| dd) Normative Agencytheorie                                                                                                        | 27 |
| ee) Goal-Setting Theory                                                                                                            | 29 |
| ff) Theorie des beschränkt rationalen Verhaltens                                                                                   | 31 |
| gg) Fazit                                                                                                                          | 31 |
| 4. Malmi und Granlunds Vorschläge zur Entwicklung normativer Management Accounting Theorien                                        | 33 |
| 5. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle als anwendbare normative des Management Accounting                     | 37 |
| Schlussbemerkung                                                                                                                   | 41 |
| Anhang: Ist die Integrierte Zielverpflichtungsplanung eine Prozedur oder eine normative Theorie ?                                  | 43 |

## Vorwort

Dieser Beitrag hat eine Vorgeschichte. Im Juli 2013 nahm ich in Wien an einer Tagung teil, welche dem Thema „*Empirical Research in Management, Accounting & Control*“ gewidmet war. Die Konferenz endete als krönender Höhepunkt mit einem Vortrag von Teemu Malmi über Management-Kontroll-Systeme (MCS). Teemu Malmi hob in seinem Vortrag hervor, dass es bisher keine anwendungsrelevanten normativen Theorien im Bereich des Management Accounting gäbe und es dringend geboten sei, solche Theorien zu entwickeln.

Das gälte insbesondere für den Bereich der Management Kontrolle. Sein Vortrag endete mit dem Aufruf, dass es geboten und dringend nötig 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, das, was ich gerade beschrieben hätte, d.h. die Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, sei keine normative Theorie, sondern nur eine Prozedur.<sup>1</sup> Offensichtlich sah er darin einen Unterschied.

Darauf schickte er mir per E-Mail zwei Aufsätze, die sich gerade mit diesem Thema befassen. Sie waren mir bereits bekannt, ja sogar ausschlaggebend dafür, dass ich überhaupt an dieser Tagung teilgenommen habe.<sup>2</sup> 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 Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle untersucht.

Dieser Beitrag ist einer der beiden Untersuchungen und bezieht sich auf Malmis Aufsatz „*In Search of Management Accounting Theory*“, den er zusammen mit Granlund publiziert hat. Der zweite Aufsatz Malmis, trägt den Titel „*Management Control Systems as a Package - Opportunities, Challenges and Research Directions.*“ Er wurde in einem weiteren Betrag im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle analysiert.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Zu einer genauen Beschreibung des Verlaufes und auch der Vorgeschichte, siehe Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, Berlin, 2017, S. 201 und 306. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) Dieser Text wird im Folgenden sehr oft zitiert. Er wird fortan in folgender Weise gekennzeichnet: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Siehe: Zwicker, E., Management-Kontroll-Systeme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin, 2016 (47 Seiten) [www.Inzpla.de/IN45c-2016.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45c-2016.pdf)

## 1. Malmi und Granlunds Definitionen einer normative Management Accounting Theorie

Malmi und Granlund fordern in ihrem Beitrag die Entwicklung einer normativen Theorie des Management Accounting. Es ist aber nicht ganz klar, was sie unter einer normativen Theorie verstehen, denn sie führen gleich drei Definitionen an, die sich nicht miteinander vereinbaren lassen. Die erste Definition soll als Optimierungs-Definition bezeichnet werden, die zweite als Working-Definition und die dritte als Organisations-Definition.

Zur Optimierungs-Definition: Malmi und Granlund fordern von einer normativen Theorie „*we need to assume an objective function to be able to build meaningful theories*“. (S.615)

Den Begriff „*theory*“ verwenden Malmi und Granlund unter Bezugnahme auf die Definition von Sutherland. Demnach ist eine Theorie „*an ordered set of assertions about a generic behavior or structure assumed to hold throughout a significantly broad range of specific instances*“. (S.600)

Diese Definition kennzeichnet aber eine erklärende (positive) und keine normative Theorie. Denn eine Aussage (*assertion*) über ein beobachtbares Verhalten (*behaviour*) oder eine Struktur (*structure*) und schreibt nicht vor, was man tun soll, sondern stellt nur etwas fest.

Malmi und Granlund verwenden daher nur einige Elemente dieser Definition einer erklärenden Theorie zur Definition einer normativen Theorie, die durch ihre Optimierungs-Definition gekennzeichnet wird. Im Rahmen ihrer Optimierungs-Definition fordern sie, dass das „Topziel“ (oder „*objective*“) dieser Theorie der „*shareholder wealth*“ sein soll und damit ein „*value based management*“ betrieben wird. Diese normative Theorie eines „*value based management*“ definieren sie so:

„*A coherent set of propositions regarding how organizations should be managed in order to maximize shareholder wealth, which are assumed to hold in a broad range of instances.*“ (S.602)

Um eine normative Theorie des Management Accountings (und nicht nur des „*value based management*“) zu definieren, müsste man (was Malmi und Granlund unterlassen) in der Definition des „*value based management*“ das Ziel „*shareholder wealth*“ durch „*objectives of the organization*“ ersetzen.

Offenbar haben Malmi und Granlund aber auch nichts dagegen, dass ihre normative Theorie auch andere Ziele als den „*shareholder wealth*“ besitzen darf. Dies zeigt ihre folgende Bemerkung: „*We argue that researchers should assume objectives and objective functions, and build theories that support the attainment of these objectives.*“ (S.609)

Unter der Annahme, dass es mehrere normative Theorien im Bereich des „*management accounting*“ mit eigenen Zielen (*objectives*) gibt, würde die Optimierungs-Definition dann lauten: „*A coherent set of propositions regarding how organizations should be managed in order to maximize objective functions in the field of management accounting, which are assumed to hold in a broad range of instances.*“

Zur Working-Definition: Sie zeigt sich anhand der Formulierung: „*We have built a MA theory*” ... „*when succeeding in producing a construct to solve a practical problem that is of theoretical interest and if the construct is shown to be working.*”(S.614)

Zur Organisations-Definition: Diese lautet: „*In a sense, what we are claiming is that MA theory should be a set of propositions of how to organize accounting and control practices under given circumstances.*”(S.608)<sup>4</sup>

Weiterhin verwenden Malmi und Granlund auch noch den Begriff „*preliminary normative theories*“. Diese bilden offenbar eine Vorstufe der echten „*normative theories*“.

Ein Abgrenzungskriterium zwischen echten und vorläufigen (*preliminary*) normativen Theorien teilen sie nicht mit. Aber sie weisen darauf hin, dass die Balanced Scorecard und das „*value based management*“ solche „*preliminary normative theories*“ darstellen.

Im Hinblick auf die Beantwortung der Frage, ob die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle eine normative Theorie ist, führen diese drei Definitionen einer normativen Management Accounting Theorie zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Nach der Organisations-Definition würde die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Kontrolle eine normative Theorie sein, denn sie erweist sich als eine Reihe von Forderungen (*set of propositions*), die vorschreiben, wie man ein Planungs- und Kontroll-System in einem Unternehmen gestalten soll.

Die Optimierungs-Definition trifft dagegen nicht zu. Denn das Topziel einer (reinen) Integrierten Zielverpflichtungsplanung wird nicht unter Verwendung von Entscheidungsvariablen optimiert. Im Falle einer Bottom-Up-Planung der zweiten Stufe erfolgt zwar eine Maximierung des Betriebsergebnisses. Aber das ist eine Optimierung, bei welcher unterschiedliche Wertekombinationen von Absatzmengen-Basiszielen den Alternativenraum der Maximierung bilden. Aktionsvariable werden zu dieser Maximierung nicht verwendet.<sup>5</sup>

Die Working-Definition erfordert eine Anwendung. Eine normative Theorie liegt demnach erst dann vor, wenn ein Konstrukt (*construct*) zumindest einmal in einem Unternehmen angewendet wurde und sich damit bewährt hat, allerdings gilt das nur dann, wenn an der Anwendung ein theoretisches Interesse (*theoretical interest*) besteht.

Anwendungen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung liegen vor. Am intensivsten wurde die Integrierten Zielverpflichtungsplanung bei ThyssenKrupp Steel angewendet. Mit ihr wurde über mehrere Jahre die gesamte operative Jahresplanung dieses Unternehmens durchgeführt.<sup>6</sup> Ob sie sich bei ThyssenKrupp Steel bewährt hat, müssen die Leute vor Ort entscheiden und das haben sie auch. Ob diese Anwendung allerdings auch von „*theoretischem Interesse*“ ist, wer soll das entscheiden? Jedenfalls zeigte Teemu Malmi kein großes Interesse, als ich ihm wie berichtet, das Verfahren schilderte.

<sup>4</sup> „*how to*“ wurde nachträglich unterstrichen.

<sup>5</sup> Siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.56 und 328, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>6</sup> Siehe hierzu das Kapitel: „*Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung im Einsatz bei ThyssenKrupp Steel*“ In: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.340f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Zur Working-Definition. Damit Malmi und Granlunds Working-Definition anwendbar ist, müsste sie Kriterien liefern, anhand derer man normative Theorien von nicht normativen Ansätzen zu trennen vermag. Anhand dieser Kriterien müsste dann beurteilt werden, ob die Realisierung eines „Konstrukts“ als „erfolgreich“ zu bezeichnen ist. Weiterhin müsste man anhand dieser Kriterien auch entscheiden können, ob das „Konstrukt“ von „theoretischem Interesse“ ist. Dabei wird unterstellt, dass ein „Konstrukt“ als eine Reihe von Forderungen (*set of propositions*) zu verstehen ist.<sup>7</sup> Solche „Trennkriterien“ werden aber von den Autoren nicht angegeben. Ein „vernünftiges“ Trennkriterium anzugeben, halte ich für nahezu unmöglich.

Mit der Analyse von SAP-CO-Systemen einer Reihe deutscher Unternehmen, unter ihnen auch einige der größten, habe ich einige Erfahrungen, weil ihre Struktur auf Basis der SAP-Datentabellen bis ins letzte Detail mit dem System INZPLA-Connect analysiert wurde.<sup>8</sup> Auch die mit dem System praktizierten Prozeduren wurden analysiert.

In keinem dieser Fälle würde ich mich in der Lage sehen, eindeutig zu entscheiden, ob die vorliegenden Anwendungen als „erfolgreich“ bezeichnet werden können oder nicht. Es hängt von einer Fülle subjektiver Einzelbewertungen ab. Ist eine Anwendung zum Beispiel „erfolgreich“, wenn, wie wir in einem Unternehmen feststellten, die Grenzkosten der Artikel falsch berechnet wurden und keiner hat's gemerkt?

Zur Optimierungs-Definition. Die Optimierungs-Definition einer normativen Management Accounting Theorie, besagt, dass man nur dann von einer normativen Theorie sprechen kann, wenn bestimmte Aktionsvariable anhand der Optimierung eine Zielfunktion (*objective function*) bestimmt werden. Das Ergebnis bilden die Werte der Aktionsgrößen, mit welchen diese Zielfunktion optimiert wurde. Eine solche Optimierung setzt die Verwendung eines Gleichungsmodells voraus. Die damit verbundene Annahme, dass die empirischen Hypothesen, die der in Frage stehenden normativen Theorie zu Grunde liegen, durch Hypothesengleichungen beschrieben werden, ist gegenüber den beiden anderen Theorie-Definitionen von Malmi und Granlund eine beachtliche Einschränkung. Da aber Management Accounting Theorien oder auch die Planungs- und Kontrollverfahren im Management-Accounting-Bereich vorwiegend mit quantitativen Größen arbeiten, ist diese Einschränkung auf Gleichungsmodelle nicht so gravierend, wie sie anfangs erscheinen mag.

Wenn aber die Planung mit solchen Modellen, und damit eine „*normative MA-theory*“, nur auf eine Planung durch Optimierung eingeschränkt werden würde, dann ist dies im Hinblick auf die Planungsverfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung nicht akzeptabel.

Denn im Rahmen der die Integrierten Zielverpflichtungsplanung treten drei Arten einer modellbasierten Aktions-Planung auf.

Dies ist die bereits erwähnte optimierende Planung mit den Entscheidungsvariablen des Modells, die in jedem Planungsschritt, der mit einer Änderung der Basisziele einhergeht, durchgeführt wird. Weiter handelt es sich um die Festlegung der (voll beeinflussbaren) Entscheidungsparameter vor Beginn der Planungstriade. Und schließlich um die Aktionsgrößen, die in

<sup>7</sup> Der Begriff „*construct*“ wird von Malmi und Granlund nicht definiert.

<sup>8</sup> Siehe dazu die Angaben über einige der untersuchten Unternehmen in: Zwicker, E. Geschichte... a.a.O., S.153 Zur strukturellen Analyse der SAP-Datentabellen, siehe Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.339, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

dem Modell selbst durch bestimmte Entscheidungsvorschriften (wie die Bestimmung von Lagerbestellmengen) „geplant“ werden.<sup>9</sup>

Die neben einer optimierenden Planung beschriebenen weiteren drei Formen einer modellbasierten Planung nämlich die Zielverpflichtungsplanung sowie die beiden Arten einer Aktionsplanung, d.h. die Planung mit (nicht optimierenden) Entscheidungsvorschriften und die Aktions-Vorplanung würden in diesem Fall nicht mehr auftreten.

Eine reine Integrierte Zielverpflichtungsplanung, d.h. eine Planung mit Basiszielen und ohne Entscheidungsvariable, würde im Lichte der Malmi-Granlundschen Optimierungs-Definition nicht als eine normative Management Accounting Theorie anzusehen sein. Aber auch sämtliche in der Praxis zu beobachtenden mehr oder minder rudimentären Ansätze einer Planung durch Zielverpflichtung, die im Rahmen der jährlichen Budgetierung zur Anwendung kommen, würden nicht zu einer solchen normativen Theorie zählen.

Das SAP-CO-System lässt keine optimierende Planung zu, aber es erlaubt die Durchführung einer rudimentären Zielverpflichtungsplanung, d.h. die Vornahme von Zielverpflichtungen bezüglich bestimmter Größen, die in einer SAP-CO-Planung auftreten.

Und so wird auch in der Praxis geplant. Es wird behauptet, dass alle Unternehmen, die das SAP-CO-System zur Planung verwenden, mehr oder weniger so planen, dass sie bestimmte Bereiche für die Einhaltung von Zielgrößen verantwortlich machen, die sich als Parameter des entsprechenden SAP-CO-Modells interpretieren lassen.

Daher widersprechen die in der Praxis angewandten Prozeduren zur Durchführung einer operativen Jahresplanung der Kennzeichnung einer normativen Theorie, im Sinne von Malmi und Granlunds Optimierungs-Definition. Malmi und Granlund beschreiben keine Anwendung einer Optimierung im Bereich des Management Accounting also einen Fall, auf den ihre Optimierungs-Definition zutrifft. Sie fordern aber, dass die von ihnen propagierte Optimierung für einen „*broad range of instances*“ gelten soll. Die Frage, wie dieser Bereich zu kennzeichnen ist, in welchem eine Optimierung möglich und auch zwingend geboten ist, wird von ihnen nicht beantwortet.

Zur Organisations-Definition. Die Organisations-Definition besagt, dass eine normative Theorie durch eine Reihe von Forderungen (*set of propositions*) gekennzeichnet wird. Das ist eine sehr unbestimmte Kennzeichnung. Wenn zur Gestaltung eines „*management accounting systems*“ mehr als eine Forderung erhoben wird, dann bilden diese Forderungen immer einen „*set of propositions*“. Darunter fällt somit auch die Forderung (*proposition*) zur Optimierung einer Zielfunktion (*objective function*) wie es die Optimierungs-Definition verlangt, aber auch andere Arten von Forderungen werden durch diese Definition nicht ausgeschlossen. Die reine Integrierte Zielverpflichtungsplanung und auch die in vielen Unternehmen (mit dem SAP-CO-System) betriebenen mehr oder minder rudimentären Planungsverfahren werden daher durch die Organisations-Definition einer „*management accounting theory*“ abgedeckt.

---

<sup>9</sup> Zu einer detaillierteren Beschreibung dieser drei Arten einer Aktionsplanung, siehe: Zwicker, E. Management-Kontroll-Systeme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2016, S.6f., [www.Inzpla.de/IN45a-2015.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45a-2015.pdf)



Versucht man die reine Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle anhand der drei Definitionen zu beurteilen, dann wäre sie, wie bereits festgestellt, nur im Falle der Organisations-Definition als eine normative Theorie zu bezeichnen. Damit würde sie sich in einer großen Menge weiterer Anwendungs-Systeme befinden, die sich auch durch einen „*set of propositions*“ auszeichnen, wie eine Reisekostenverordnung oder ein System der Taschenkontrolle am Werksausgang. Denn auch diese Anwendungs-Systeme dienen dem Ziel „*to organize accounting and control practices*“.

## 2. Arten „vorläufiger“ normativer Management Accounting Theorien im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Malmi und Granlund weisen darauf hin, dass im Bereich des Management Accounting „*a number of ‚normative‘ theories or constructs*“ (S.604) entwickelt wurden, die von ihnen als „*preliminary normative theories*“ (S.608) bezeichnet werden. Diese „*theories instruct how we should be doing something and why*“. Sie sollten wegen ihrer „normativen Ausrichtung“ daher nach Auffassung der Autoren als „*starting point*“ verwendet werden „*to produce theories that are eventually useful in practise*“. (S.609)

Zu diesen „*preliminary normative theories*“ zählen „*activity-based costing for assigning overheads, Balanced Scorecard for control system design, Quality Costing framework to manage and reduce quality costs and Value Based Management framework to guide decisionmaking and control to ensure shareholder returns*“. (S.604)

Malmi und Granlund beschreiben daran anschließend den „normativen Status“ von dreien dieser vier „*preliminary normative theories*“. Es handelt sich um die Prozesskostenrechnung (*activity-based costing*), das Konzept der *Balanced Scorecard* und die wertorientierte Unternehmensführung (*value based management*). Malmi und Granlunds Anmerkungen zu diesen drei normativen Ansätzen sollen im Folgenden beschrieben und im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung rekonstruiert und fortentwickelt werden.

### aa) Balanced Scorecard

Die erste „*preliminary theory*“, ist das von Kaplan und Norton entwickelte „Konzept“ der *Balanced Scorecard*. Malmi und Granlund weisen darauf hin, dass es nahe liegt „*to theorize about the use of BSC as managerial control system, and develop a theory of management control systems further*“. (S.612)

Das Konzept der *Balanced Scorecard* wurde von mir in verschiedenen Texten ausführlich darauf hin untersucht, ob es möglich ist, eine „Balanced-Scorecard-Planung“ im Rahmen auf der Grundlage der Integrierte Zielverpflichtungsplanung durchgeführten operativen Planung und Kontrolle zu realisieren.<sup>10</sup> Um eine solche Planung durchzuführen, muss es möglich sein, ein

<sup>10</sup> Siehe zu einer detaillierten Beschreibung dieser Rekonstruktion: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 195f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) und: Zwicker, E., Management-Kontroll-Systeme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2016, S.451f, [www.Inzpla.de/IN45c-2016.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45c-2016.pdf)



Planungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu entwickeln, das sämtliche der nach Kaplan und Norton Vorschlag bis zu 25 „zu planenden“ Balanced Scorecard-Kennzahlen“ (BSC-Kennzahlen) enthält. Da Kaplan und Norton fordern, dass diese BSC-Kennzahlen durch ein Modell miteinander verknüpft sein sollen, liegt die Frage nahe, ob ein solches Planungsmodell nicht ein Modell der Integrierte Zielverpflichtungsplanung sein könnte. Hierfür kommt allerdings kein Kosten-Leistungsmodell, sondern nur ein Gesamt-Planungsmodell in Frage. Denn nur ein solches Modell, welches ein Kosten-Leistungsmodell als Teilmodell enthält, umfasst die möglicherweise in Frage kommenden BSC-Kennzahlen. Das Ergebnis dieser Untersuchung kann hier nur skizziert werden.

Da Kaplan und Norton es unterlassen, bestimmte zwingend notwendige BSC-Kennzahlen zu benennen, kann man im Prinzip jede beliebige Größe als BSC-Kennzahlen wählen. Kaplan und Norton fordern nur, dass in dem Modell als „Spitzenvariable“, eine finanzwirtschaftliche Kennzahl zu wählen ist und das Modell soll auch „nicht finanzielle“ BSC-Kennzahlen enthalten soll.<sup>11</sup>

Mangels der Vorgabe bestimmter zwingend zu wählender BSC-Kennzahlen wurde daher eine von Deyhle vorgeschlagene Liste von neunzehn solcher Kennzahlen ausgewählt. Ziel war es zu überprüfen, ob man diese Kennzahlen in ein Gesamt-Planungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung „hineinbekommt“ und damit „planen“ kann. In dem zu entwickelnden INZPLA-Modell dürfen diese Kennzahlen nur endogene Variable, Entscheidungsparameter, Entscheidungsvariable oder Basisziele sein. Das Ergebnis war, dass es für sechzehn der neunzehn Deyhleschen BSC-Kennzahlen möglich war, sie als Größen eines Gesamt-Planungsmodells zu rekonstruieren. Diese Kennzahlen erhielten in dem Planungsmodell den folgenden Status: sieben endogene Variable, drei Basisziele und ein Entscheidungsparameter (Weiterbildungskosten/Mitarbeiter).

Die sieben endogenen Variablen müssen als Topziele einer Integrierte Zielverpflichtungsplanung verwendet werden und das ist ein KO-Argument gegen die Anwendbarkeit dieses Beispiels. Denn es ist nahezu unmöglich, mit so vielen Topzielen eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung durchzuführen. So muss man im Rahmen der Top-Down-Planung die Basisziele und Entscheidungsvariable so wählen, dass die Sollwerte sämtlicher sieben Kennzahlen realisiert werden. Und während der Konfrontationsplanung benötigt man ein Wenn-Dann-Rechentableau (s. hierzu Abb. 1), in welchen die sieben Topziele als zu planende Spaltengrößen auftreten. Die Planung dieser Topziele hängt dabei vorwiegend von der Wahl der Basisziele und nicht der Entscheidungsvariablen ab. Denn auch Gesamt-Planungsmodelle enthalten im Allgemeinen nur wenige Entscheidungsvariable.

Daher ist es im Lichte dieser Rekonstruktion zutreffend, wenn Malmi und Granlund darauf hinweisen, dass die Umsetzung der Ziele einer Balanced-Scorecard-Planung are „essentially

---

und noch detaillierter: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Balanced Scorecard, Berlin 2003, insbesondere S. 17f. [www.Inzpla.de/In29-2003g.pdf](http://www.Inzpla.de/In29-2003g.pdf)

<sup>11</sup> Es stimmt daher nicht, wie z.B. Ewert und Wagenhofer behaupten, dass die BSC-Kennzahlen aus bestimmten von Kaplan und Norton festgelegten „Bereichen“ stammen müssen. Siehe 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.38, [www.Inzpla.de/IN45-EW-Kap-10.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-EW-Kap-10.pdf)

*relying on the logic of management by objectives*“ (S.611) Und diese „*objectives*“ sind die Basisziele des Gesamt-Planungsmodells.

Wenn es mehr als vier Topziele gibt, dürfte die Durchführung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung aus den genannten Gründen schon ziemlich schwierig werden. Und sie wird um so schwieriger, je höher die Zahl der verwendeten Topziele.<sup>12</sup>

Im Hinblick auf die Anwendbarkeit und damit dem „*significantly broad range of specific instances*“ gilt somit: Je kleiner die Zahl der von der Unternehmensleitung postulierten BSC-Kennzahlen, um so größer ist die Wahrscheinlichkeit einer Anwendbarkeit.

Ein BSC-Modell soll wie erwähnt zumindest immer ein „*finanzwirtschaftliches Ziel*“ besitzen, das in dem zu entwickelnden Balanced-Scorecard-Modell von sämtlichen anderen BSC-Variablen beeinflusst wird.<sup>13</sup> Lässt man die Anzahl der BSC-Kennzahlen auf eins „schrumpfen“ und wählt für das allein verbleibende „*finanzwirtschaftliche Ziel*“ das Betriebsergebnis als Topziel, dann gelangt man zu einer etablierten normativen Theorie des Management Accounting, die sich in der Praxis bewährt hat und die von mehr als hunderttausend Anwendern des SAP-CO-Systems, d.h. einem „*significantly broad range of specific instances*“ angewendet werden könnte. Und das ist dann die Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle mit Standard-Kosten-Leistungsmodellen.<sup>14</sup> Aber von einem BSC-Planungsmodell bleibt bei einer solchen „Schrumpfungskur“ allerdings nichts mehr übrig.

Wie bemerkt weisen Malmi und Granlund darauf hin, dass eine Beschäftigung mit dem Balanced Scorecard Konzept dazu führen kann, eine „*theory of management control systems*“ zu entwickeln. Eine tiefer gehende Analyse und Ausgestaltung des Balanced Scorecard Konzeptes könnte ihrer Meinung nach zu folgendem Ergebnis führen: „*As a result, we might not have a theory of BSC at the end, but a theory of management control, where BSC is one option, or value, that some of the sub-constructs of that theory may take*“ (S.613)

Im Lichte des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle lässt sich, wie gezeigt wurde, die „*theory of BSC*“ als ein Kontroll-System einer „*theory of management control*“ rekonstruieren, wenn man die Vorschriften des Kontroll-Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als eine solchen normative „*theory of management control*“ ansieht. Es handelt sich daher um eine normative Theorie deren „*significantly broad range of specific instances*“ allerdings davon abhängt, wie viele der BSC-Kennzahlen als Topziele verwendet werden.

Weiter zeigte sich, dass eine Rekonstruktion der Zusammenhänge der BSC-Kennzahlen im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle zu bestimmten Kennzahlen führen kann, die, nach dem Wissensstand der Beteiligten, nicht in ein Gesamt-Planungsmodell eingebunden werden können.

<sup>12</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.197, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>13</sup> Kaplan, R. S., Norton, P. Balanced Scorecard, Stuttgart, 1997 „Letzten Endes sollte es einen Kausalzusammenhang aller Kennzahlen auf der Scorecard zu den finanzwirtschaftlichen Zielen der Unternehmung geben.“ (S.32)

<sup>14</sup> Warum diese Anwendbarkeitsbehauptung „mit Sicherheit“ vorgenommen werden kann, dazu siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.296, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) Man könnte auch ein Gesamt-Planungsmodell entwickeln und die Eigenkapitalrentabilität oder den EVA als verbleibende BSC-Kennzahl wählen

Ein Beispiel hierfür ist bei Deyhle der Index der „Kundenzufriedenheit“.<sup>15</sup> Wenn für solche Größen nur sämtliche Bereiche gemeinsam verantwortlich gemacht werden können, dann ist eine solche Größe im Lichte der Integrierte Zielverpflichtungsplanung ein (eiparametrisches) Chefsache-Zielverpflichtungsmodell mit einem Topziel. Die Zielverpflichtung und Realisierung dieser Größe ist durch einen untergeordneten Bereich nicht möglich, weil nur noch der „Chef“, d.h. die Unternehmensleitung, als Verantwortlicher sämtlicher Bereiche für die Realisierung dieser (Chefsache-)Zielgrößen verantwortlich gemacht werden kann.<sup>16</sup> Der zentrale Gedanke der Integrierte Zielverpflichtungsplanung, d.h. die Delegation der Einhaltung von Zielverpflichtungen an die ausführenden (primären) Bereiche, geht damit verloren.<sup>17</sup>

Als Fazit wird folgendes behauptet: Das Konzept der Balanced Scorecard, lässt sich im Prinzip durch das Verfahren der Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle als normative Theorie realisieren. Dabei ist ein Gesamt-Planungsmodell zu verwenden. Die Realisierung hängt davon ab, ob sich die als notwendig erachteten BSC-Kennzahlen in das hierfür zu entwickelnde Gesamt-Planungsmodell einbringen lassen. Das Konzept der Balanced Scorecard erweist sich im Rahmen dieser modellbasierten Rekonstruktion als eine Subtheorie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle. Mit anderen Worten: die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle kann damit als einer der normativen Theorie der Balanced Scorecard übergeordnete normative Theorie angesehen werden.

## bb) Value based Management

Die zweite „*preliminary theory*“, der sich Malmi und Granlund zuwenden, ist das Konzept des „*value based management*“ (VBM) oder im deutschen der „wertorientierten Unternehmensführung“. Ziel dieses Ansatzes ist es, „*to provide an integrated framework for measuring and managing businesses, with the explicit objective of creating superior long-term value for shareholders*“.<sup>18</sup>

Malmi und Granlund erörtern „*six managerial steps*“, which are „*forming the core of VBM*“. Diese sechs Schritte, die von Ittner und Larcker formuliert wurden, sind im Folgenden angeführt:

- “1. *Choosing specific internal objectives that lead to shareholder value enhancement.*
2. *Selecting strategies and organizational designs consistent with the achievement of the chosen objectives.*
3. *Identifying the specific performance variables, or “value drivers”, that actually create value in the business given the organization’s strategies and organizational design.*

<sup>15</sup> In dem Beispiel von Deyhle waren es drei. Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.197, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>16</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.198, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>17</sup> Im Rahmen der sogenannten hierarchischen Bereichzielplanung und Kontrolle ist auch eine Verantwortungs-Delegation in Form von quantitativen Ziel-Verpflichtungsgrößen an die Leiter in der Leitungshierarchie möglich also nicht nur an die ausführenden Bereiche wie in dem hier zu Grunde gelegten Fall einer reinen Baszielplanung. Zum Aufbau eines solchen mit der Leitungshierarchie korrespondierenden Ziel- und Kontrollsystems, siehe: Zwicker, E., Operative Zielsysteme der Unternehmung im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, a. a. O., S. 20f. [www.Inzpla.de/IN36-2008b.pdf](http://www.Inzpla.de/IN36-2008b.pdf)

<sup>18</sup> Ittner, C. D., Larcker D. F. Assessing empirical Research in managerial Accounting: A value-based Management Perspective. In: Journal of Accounting and Economics 32.1 (2001), S.353.

4. Developing action plans, selecting performance measures, and setting targets based on the priorities identified in the value driver analysis.

5. Evaluating the success of action plans and conducting organizational and managerial performance evaluations.

6. Assessing the ongoing validity of the organization's internal objectives, strategies, plans, and control systems in light of current results, and modifying them as required."<sup>19</sup>

Diese sechs Schritte sind Malmi und Granlunds Auffassung nach „a coherent set of propositions regarding how organizations should be managed in order to maximize shareholder wealth, which are assumed to hold in a broad range of instances“. (S.605)<sup>20</sup> Allerdings räumen sie auch ein: „These propositions of VBM are not tested, but it can still be seen as a preliminary theory.“

Eine Maximierungsforderung wie hier „maximizing shareholders wealth“ sollte man nur dann aufstellen, wenn diese Maximierung anhand eines vorliegenden Optimierungsmodells in Form einer Zielfunktion und bestimmter Nebenbedingungen durchgeführt werden kann.<sup>21</sup> Diese Information ist aus der Beschreibung der sechs Schritte aber nicht zu entnehmen.

Malmi und Granlund äußern sich in einem weiteren Kommentar zu diesen sechs Schritten auch etwas vorsichtiger: „If all these managerial steps are taken as suggested or, more precisely, if all values of sub-constructs are aligned with VBM assertions, firm performance will improve. Selecting some alternative methods to accomplish these managerial tasks will produce less shareholder value.“(S.605)

Von Optimierung ist hier nicht mehr die Rede. Es handelt sich hier um eine „Besser-als-Behauptung“, die zu dem Schluss führt, dass die Befolgung dieser Sechs-Schritt-Anleitung abweichenden Alternativen vorzuziehen ist.

Die normative Schärfe dieser sechs Schritte ist allerdings so gering, dass ihre Vorschriften in gleicher Weise gelten würden, wenn man in dem Text den Namen „shareholder wealth“ durch ein anderes Ziel wie „Betriebsergebnis“ oder „RoI“ ersetzen würde. Vergleicht man die Sechs-Schritt-Anleitung mit den detaillierten Vorschriften zur Planung des Betriebsergebnisses oder des RoI im Rahmen des Systems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung oder auch des SAP-CO-Systems, dann fragt es sich, zu welchem „normativen Erkenntnisgewinn“ sie führt.

Malmi und Granlund betonen, dass diese Sechs-Schritt-Anleitung keine „complete theory“ darstellt und dass sie „of limited value for practitioners“ (S.606) sei. Im Sinne von Mattessich sollte vielmehr versucht werden, „purpose oriented models“ zu entwickeln.<sup>22</sup> Es ist, so ihre Forderung, eine Theorie zu entwickeln, die erkennen lässt „which managerial steps are required to enhance shareholder value“.

<sup>19</sup> Ittner, C. D., Larcker D. F. Assessing ..., S.353.

<sup>20</sup> Die Unterstreichung von „should“ ist zusätzlich eingefügt.

<sup>21</sup> Zur Kritik der inflationären und unreflektierten Verwendung des Begriffs einer „Optimierung“ durch Peter Mertens, siehe: Zwicker, E., Das RoI-Zielsystem und weitere Zielsysteme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2014, S.16, [www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf](http://www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf)

<sup>22</sup> Siehe die Forderungen Mattessichs zur Entwicklung einer normativen Accounting Theorie auf S. 38.

## Entwicklung einer normativen Theorie des „value based management“ als Subtheorie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle

Im Folgenden soll ein solches „*purpose oriented model*“ beschrieben werden, mit welchem ein „value based management“ im Rahmen einer operativen Einjahres-Planung durchgeführt werden kann. Das hiebei beschriebene Vorgehen wird dann mit der Sechs-Schritt-Anleitung verglichen, die nach Malmi und Granlund den „*core of VBM*“ bilden.

Die zu beschreibende Planung vollzieht sich im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung unter Verwendung eines „*purpose oriented models*“ in Form eines Gesamt-Planungsmodells.

Die Betrachtungen zur Entwicklung eines solchen „*purpose oriented models*“ eines „value based management“ sollen im Rahmen einer „Geschichte“ erfolgen.. Diese „Geschichte“ beginnt damit, dass ein US-Unternehmen mit Hilfe des Konfigurationssystems der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein Gesamt-Planungsmodell entwickelt hat. Bei einer solchen Modellkonfiguration werden die strukturellen Beziehungen eines „Hyperstrukturmodells der Unternehmensgesamtplanung“ so parametrisiert, dass man zu einem Gesamt-Planungsmodell gelangt, dessen strukturelle Gleichungen direkt auf das in Frage stehende Unternehmen zu treffen.<sup>23</sup> Als Topziele der Planung sollen der US-GAAP-Gewinn und die „Liquidien Mittel“ verwendet werden.<sup>24</sup>

Nach der Entwicklung dieses Planungsmodells ist, so sei angenommen, für das anstehende Planjahr eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung durchgeführt worden, die zu bestimmten von der Unternehmensleitung akzeptierten Planwerten des US-GAAP-Gewinnes und der „Liquidien Mittel“ führt.

Danach wird das bisher übliche Vorgehen einer operativen Jahresplanung aber durch ein besonderes Ereignis unterbrochen. Die Unternehmensleitung teilt nämlich der zentralen Planung mit, sie hätten sich die Sache anders überlegt, und statt des US-GAAP-Gewinns solle nunmehr der *Economic Value Added* (EVA) als Topziel für die Planung des anstehenden Planjahres verwendet werden. Denn fortan solle nunmehr ein „value based management“ zum Einsatz kommen. Die ganze Jahres-Planung solle daher noch einmal mit dem EVA als Topziel wiederholt werden.

Angesichts dieser Mitteilung wäre erst einmal zu prüfen, ob mit der Einführung des EVA und und der damit einhergehenden Streichung des US-GAAP-Gewinns als Topziel, ein, wie im Schritt 1 der Sechs-Schritt-Anleitung gefordert wird, ein „*internal objectiv*“ gewählt wurde „*that lead(s) to shareholder value enhancement*“.

Es gibt in der Literatur umfangreiche Diskussionen, welche (quantitative) Zielgröße im Rahmen einer anstehenden Ein-Jahresplanung als adäquate Repräsentation for „*creating superior*

<sup>23</sup> Siehe zur Bedeutung von Hyperstrukturmodellen im Rahmen der Konfiguration von Modellen der Integrierte Zielverpflichtungsplanung: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.487, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>24</sup> Gesamt-Planungsmodelle sollten zumindest ein Gewinn-Ziel und auch ein Liquiditätsziel enthalten.. Sie umfassen immer einen ex-ante-Kontenabschluss, der es erlaubt, eine Plan-Bilanz, eine Plan-GuV sowie einen Finanzplan zu erstellen. Außerdem enthalten solche Gesamt-Planungsmodelle (einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung) neben den Basiszielen auch immer Entscheidungsvariable. Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.71f, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)



*long-term value for shareholders*“ verwendet werden soll.<sup>25</sup> Der EVA hat sich in der Praxis durchgesetzt und soll daher ohne eine weitere Begründung für die folgende Betrachtung verwendet werden.<sup>26</sup>

Der EVA wurde von Stern und Steward entwickelt und beruht auf einer „Abweichungs-Definition“ gegenüber der Definition des US-GAAP-Gewinns.<sup>27</sup> Stern und Steward geben an, dass es in Abhängigkeit von den strukturellen und semantischen Besonderheiten eines Unternehmens im Maximalfall bis zu 160 Abweichungen geben kann, um vom US-GAAP-Gewinn zu einer möglichst guten Annäherung an das *„shareholder value goal“* zu gelangen.<sup>28</sup>

Wenn diese Abweichungen bekannt sind, dann könnte man im Prinzip das Hyperstrukturmodell einer Unternehmensgesamtplanung entwickeln, welches in Abhängigkeit von den speziellen Gegebenheiten diese 160 Abweichungsdefinitionen des EVA impliziert. Man könnte daher das Gesamt-Planungsmodell des in Frage stehenden Unternehmens „konventionell“ mit dem US-GAAP als Topziel konfigurieren und dann unter den möglichen 160 Abweichungen des EVAs gegenüber dem US-GAAP, diejenigen auswählen, die im vorliegenden Fall gelten sollten. Dann würde das Konfigurationssystem eine entsprechende Abweichungsdefinition des EVA generieren. Eine solche Abweichungsdefinition wird auch als Brücken-Definitions-gleichung bezeichnet.

Leider ist es aber so, dass Stern und Steward (aus Geheimhaltungsgründen) nur eine geringe Zahl der von ihnen für erforderlich gehaltenen Abweichungen mitgeteilt haben. Hierzu zählt beispielsweise die Forderung nach einer Aktivierung und Abschreibung der Forschungs- und Werbeausgaben.

Nehmen wir daher an, dass die maximal 160 Abweichungen in dem Hyperstrukturmodell der Unternehmens-Gesamtplanung berücksichtigt seien und ihm damit daher „bekannt“ sind.

Der zu beschreibende Wechsel des Topziels vom US-GAAP-Gewinn zum EVA läuft nunmehr wie folgt ab: Nach der Mitteilung an den Leiter der zentralen Planung statt des US-GAAP-Gewinns, den EVA als Topziel zu verwenden, fragt dieser bei der Unternehmensleitung nach, welche Abweichungen denn gegenüber dem US-GAAP-Gewinn zur Definition des EVA verwendet werden sollen. Die Unternehmensleitung antwortet darauf, dass es sich um fünf Abweichungen handle, und teilt ihm diese mit.<sup>29</sup>

Vor der Mitteilung der Unternehmensleitung, den EVA als Topziel für das anstehende Planjahr zu verwenden, wurde wie erwähnt bereits eine Planung des anstehenden Planjahres mit dem US-GAAP-Gewinn als Topziel durchgeführt. Diese Planung führte zu einem Planend-Wert des US-GAAP und auch zu bestimmten Planend-Werten der Basisziele und Entscheidungsvariablen des Gesamt-Planungsmodells.

<sup>25</sup> Siehe: Ittner, C. D., Larcker D. F. Assessing..., S.358f.

<sup>26</sup> Jede Zielgröße, die mit dem EVA konkurriert wie der *„Economic Profit“* (EP) von McKinsey, der *„Cash Value Added“* (CVA) von BCG oder die *„Earnings less Riskfree Interest Charge“* (ERIC) von KPMG könnte in dem beschriebenen Beispiel als Topziel verwendet werden. Die im Falle der EVA-Anwendung beschriebenen Konsequenzen gelten bei der Verwendung dieser Größen als Topziele in gleicher Weise.

<sup>27</sup> US-GAAP = United States Generally Accepted Accounting Principles

<sup>28</sup> Stewart, G., *The Quest for Value*, New York 1991, S. 113-117.

<sup>29</sup> Im Durchschnitt verwenden deutsche Unternehmen in ihrer EVA-Abweichungsdefinition fünf Abweichungen gegenüber dem IFRS-Gewinn.

Wie ist nunmehr zu verfahren, um die von der Unternehmensleitung gewünschte Planung mit dem neuen Topziel, d.h. dem EVA, und dem unveränderten Topziel, d.h. den liquiden Mitteln vorzunehmen?

Der Leiter der Planung muss als Erstes das Gesamt-Planungsmodell so verändern, dass es den EVA als neue endogene Variable enthält und wenn dies gelungen ist, stellt sich die Frage, wie die erneute Jahres-Planung unter Verwendung des EVA als Topziel mit diesem Modell durchgeführt werden soll.

Der EVA soll wie erwähnt in Form einer Brücken-Definitionsgleichung mit dem US-GAAP-Gewinn als Definitionskomponente in das vorhandene Gesamt-Planungsmodell eingebracht werden. Die fünf genannten Abweichungen, die (so die Annahme) in dem Hyperstrukturmodell zur Konfiguration des vorliegenden Gesamtmodells als mögliche Abweichungen berücksichtigt sind, werden von der zentralen Planung als zutreffend deklariert. Damit generiert das Konfigurationssystem ein (modifiziertes) Gleichungsmodell des Unternehmens für das anstehende Planjahr mit dem EVA als neuem Topziel und den weiterhin als Topziel zu verwendenden „Liquiden Mitteln“.

Obgleich somit die strukturellen Gleichungen des neuen „EVA-Gesamt-Planungsmodells“ vollständig generiert worden sind, ist eine Durchrechnung dieses Gleichungsmodells aber noch nicht möglich. Denn aufgrund der Einführung der Definition des EVA und weiterer struktureller Beziehungen sind von der Unternehmensleitung auch noch die Werte der Basisgrößen zu spezifizieren und in das System einzugeben, die durch die Umkonfiguration neu hinzugekommen sind.

Dies ist z.B. der Betrag des „*weighted average cost of capital*“ (WACC), der zur Berechnung des EVA erforderlich ist und die Werte der Abschreibungsraten der aktivierten Forschungsaufwendungen.<sup>30</sup> Diese Basisgrößen besitzen den Status von Entscheidungsparametern.

Nachdem diese zusätzlich erforderlichen Werte der Entscheidungsparameter in das Planungssystem eingegeben wurden, ist das Modell damit „durchrechnungsfähig“.

Für den Leiter der Planung stellt sich nunmehr die Frage: Muss die schon in Form einer Planungstriade durchgeführte Planung mit dem US-GAAP-Gewinn als Topziel mit dem neuen EVA-Topziel vollständig wiederholt werden oder kann man sich dies oder wenigstens einiges davon ersparen.

Die Definition des EVA als Abweichung vom US-GAAP-Gewinn, d.h. die Brücken-Definitionsgleichung, zwischen dem EVA und dem US-GAAP-Gewinn kann wie folgt formuliert werden:<sup>31</sup>

$$\text{EVA} = \Delta_1 + \Delta_2 + \dots + \Delta_n + \text{US-GAAP-Gewinn}, \quad (1)$$

$\Delta_1$  bis  $\Delta_n$  sind bestimmte (negative und positive) Abweichungsgrößen. Ermittelt man die reduzierte Gleichung der  $\Delta$ -Größen, d.h. die Größen  $\Delta_1$  bis  $\Delta_n$  als Funktion bestimmter Basisgrößen  $BG_1$  bis  $BG_n$  des Modells und setzt diese reduzierten Gleichungen in (1) ein, dann erhält man

<sup>30</sup>  $\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{WACC} \cdot K$ , mit NOPAT - net operating profit after tax, K - economic capital employed, WACC - weighted average cost of capital.

<sup>31</sup> Siehe zum Aufbau und der Entwicklung von Brücken-Definitionsgleichungen Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.64 und 128, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)



$$\text{EVA} = F(\text{BG}_1, \dots, \text{BG}_n) + \text{US-GAAP-Gewinn.} \quad (2)$$

Wenn die Basisgrößen  $\text{BG}_1$  bis  $\text{BG}_n$  in (2) keine Basisziele oder Entscheidungsvariablen sind, dann besteht, unabhängig von der Wahl dieser Größen, eine feste Beziehung zwischen dem EVA und dem US-GAAP-Gewinn.

Würde dies in dem erörterten Fall zutreffen, dann würde der Ausdruck  $F(\text{BG}_1, \dots, \text{BG}_n)$  in (2) durch einen festen Zahlenwert beschrieben.

So könnte der zentralen Planung beispielsweise von dem System mitgeteilt werden, dass die folgende Beziehung gilt:

$$\begin{array}{rclcl} \text{EVA} & = & \text{US-GAAP-Gewinn} & - & \text{EVA-GAP-Abweichung} \\ 600.000 & = & 610.500 & - & 10.500 \end{array}$$

Da die Unternehmensleitung, so sei angenommen, auch weiterhin an dem Planwert des US-GAAP-Gewinns interessiert ist, wird ihr dieses Ergebnis vorgelegt. Der Wert von 610.500 \$ war der von der Unternehmensleitung als Ergebnis der bereits abgeschlossenen Jahresplanung akzeptierte Planend-Wert des US-GAAP-Gewinns. Falls die Unternehmensleitung entscheidet, dass der im Rahmen der bereits durchgeführten Planung zustande kommende Planwert des EVA von 600.000 \$ ihren Vorstellungen entspricht, braucht keine weitere Planung mehr durchgeführt zu werden. Denn er wurde ja bereits mit „der alten Planung“ erreicht. Die im Rahmen der Planung mit dem US-GAAP-Gewinn als Topziel geplanten Endbestände der „Liquididen Mittel“ bleiben in diesem Fall unverändert.

Ist dagegen die Unternehmensleitung mit dem Wert des EVA von 600.000 \$ nicht einverstanden, sondern wünscht sich einen EVA im Betrag von 650.000 \$, dann müssen die Top-Down-Planung und die Konfrontationsplanung, also zwei Schritte der Planungstriade, noch einmal wiederholt werden. Eine erneute Bottom-Up-Planung ist dagegen nicht erforderlich.

In Abwandlung des bisher beschriebenen Falles sei angenommen, dass die Unternehmensleitung sowohl den EVA als auch den US-GAAP-Gewinn in Zukunft als Topziele ihrer Planung verwenden will. In diesem Fall findet nicht, wie bisher angenommen, kein Austausch zwischen dem US-GAAP-Gewinn und dem EVA statt, sondern der EVA wird als weiteres Topziel hinzugefügt. Damit werden zusammen mit den „Liquididen Mittel“ insgesamt drei Topziele geplant.

Wenn die zentrale Planung dieser Entscheidung folgend, beide Größen, d.h. den US-GAAP-Gewinn und den EVA als Topziele deklariert, dann besteht wie beschrieben zwischen dem US-GAAP-Gewinn und dem EVA eine feste Beziehung, d.h., es gilt für alle weiter anstehenden Durchrechnungen bestimmter Planungsalternativen immer die Beziehung

$$\text{EVA} = \text{US-GAAP-Gewinn} - 10.500 \quad (3)$$

Aufgrund der Kenntnis dieser festen Beziehung zwischen dem EVA und dem US-GAAP-Gewinn würde das Planungs-System den Planer fragen, welches der beiden Topziele im Rahmen der anstehenden Planung als Ansteuerungs- und Folge-Topziel verwendet werden soll.

Damit liegt bezüglich der beiden Topziele eine sogenannte Topziel-Folge-Beziehung vor, womit es sich anbietet, eine sogenannte Folge-Topzielplanung durchzuführen.<sup>32</sup>

Das Ansteuerungs-Topziel ist das Topziel, dessen Wert im Rahmen der Planungsschritte mit Hilfe des sogenannten Wenn-Dann-Rechentableaus direkt geplant wird.<sup>33</sup> Das Folge-Topziel ist dann das Topziel, dessen Wert sich durch die Planung des Ansteuerungs-Topziels zwingend ergibt.

|                 |                              | Ansteuerungs-<br>Topziel |                        | Folge-<br>Topziel                                                                                                                                 |
|-----------------|------------------------------|--------------------------|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                 |                              | (1)                      | (2)                    | (3) = (1) + 10.500                                                                                                                                |
| Modellparameter | Wert des<br>Modellparameters | EVA<br>(\$)              | Liquide Mittel<br>(\$) | US-GAAP-Gewinn<br>(\$)                                                                                                                            |
|                 |                              | 600.000                  | 100.000                | 610.500                                                                                                                                           |
| BZ <sub>1</sub> | nW <sub>1</sub>              | VARE <sub>1</sub>        | VARL <sub>1</sub>      | <u>Basisziele:</u><br>Werden mit den Bereichen<br>während der Konfronation<br>ausgehandelt                                                        |
| ·               | ·                            | ·                        | ·                      |                                                                                                                                                   |
| ·               | ·                            | ·                        | ·                      |                                                                                                                                                   |
| BZ <sub>n</sub> | nW <sub>n</sub>              | VARE <sub>n</sub>        | VARL <sub>n</sub>      | <u>Entscheidungsvariablen:</u><br>Werden bei jedem<br>Planungsschritt nach Änderung<br>der Basiszielwerte zur<br>Maximierung des EVA<br>verwendet |
| EV <sub>1</sub> | nW <sub>n+1</sub>            | VARE <sub>n+1</sub>      | VARL <sub>n+1</sub>    |                                                                                                                                                   |
| ·               | ·                            | ·                        | ·                      |                                                                                                                                                   |
| ·               | ·                            | ·                        | ·                      |                                                                                                                                                   |
| EV <sub>z</sub> | nW <sub>n+z</sub>            | VARE <sub>n+z</sub>      | VARL <sub>n+z</sub>    |                                                                                                                                                   |

VAR<sub>i</sub> - Variator (Sensitivitätskoeffizient) des Basiszieles i bezüglich EVA

nW<sub>i</sub> - numerischer Wert des Modellparameters i (i = 1, ..., n+z)

**Abb. 1:** Wenn-Dann-Rechentableau einer Unternehmens-Gesamtplanung im Falle einer Folge-Topzielplanung mit dem EVA als Ansteuerungs- und dem US-GAAP-Gewinn als Folge-Topziel

Entscheidet sich die Unternehmensleitung für den EVA als Ansteuerungs-Topziel, dann würde dieser Fall durch das Wenn-Dann-Rechentableau in Abb. 1 beschrieben.

Der US-GAAP-Gewinn ist das Folge-Topziel des Ansteuerungs-Topziels, d.h. des EVA. Die Zielfunktion der optimierenden Planung soll dazu dienen, mit den Entscheidungsvariablen des Modells den EVA unter der Nebenbedingung zu maximieren, dass die „Liquiden Mittel“ nicht unter einen Schwellenwert (im Beispiel seien es 100.000 \$) sinken sollen.

Die Maximierung des EVA, erfolgt bei jeder Durchrechnung einer Planungsalternative mit geänderten Basiszielen automatisch durch einen Optimierungsalgorithmus.<sup>34</sup> Damit ist gewährleistet, dass bei jeder Durchrechnung einer solchen Planungsalternative und der damit einhergehenden Maximierung des EVA der geplante Sollwert der „Liquiden Mittel“ in Höhe

<sup>32</sup> Siehe zu einer ausführlichen Behandlung der Folge-Topzielplanung in: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.65 und 181f. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>33</sup> Siehe zu einer ausführlichen Erläuterung eines Wenn-Dann-Rechentableaus: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.163, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>34</sup> Eine erneute Maximierung des EVA und damit eine erneute Bestimmung der Werte der Entscheidungsvariablen ist immer dann erforderlich, wenn die Änderung der Basisziele auch die Parameterwerte der Zielfunktion (hier des EVA) und der Nebenbedingungs-Variablen (hier der „Liquiden Mittel“) verändern.

von 100.000 \$ genau eingehalten wird.<sup>35</sup> Die Änderungen der Basisziele (BZ<sub>1</sub> bis BZ<sub>n</sub>) während der Konfrontationsplanung ist daher nur auf den EVA ausgerichtet.

Der Planwert des Folge-Topziels, d.h. des US-GAAP-Gewinns, wird bei jeder Alternative, die zu einem neuen Planwert des EVA und dem Planwert der „Liquididen Mittel“ mit einem unveränderten Betrag von 100.000 \$ führt, gemäß der im Kopf der dritten Spalte (3) angegebenen Formel, als Folge-Topziel berechnet.<sup>36</sup>

Das Auftreten eines solchen „Folge-Top-Ziel-Falles“, hängt davon ab, welche der 160 möglichen Abweichungen Stern-Stewards in dem Modell verwendet werden. Aber ein solcher Fall ist durchaus wahrscheinlich. So dürfte die Differenz zwischen der Aktivierung und Nichtaktivierung bestimmter Werbungs- und Forschungskosten im Allgemeinen zu einem Betrag führen, der nicht von den Basiszielen und Entscheidungsvariablen des Planungsmodells abhängt.

Der EVA ist ein Residualgewinn und enthält daher im Gegensatz zum US-GAAP-Gewinn (und auch dem IFRS-Gewinn) in seiner Definitionsgleichung bestimmte Finanzierungskosten (FC) als eine negative Komponente. Sie ist definiert mit

$$FC = WACC \cdot K$$

Die beiden Komponenten WACC (weighted average cost of capital) und K (economic capital employed) der Definitionsgleichung der Finanzierungskosten (FC) werden im Allgemeinen nicht von einer Variation der Basisziele und Entscheidungsvariablen beeinflusst.

### **Clustersierte Topziel-Beziehungsanalyse und „value based management“**

Als eine Variante im Rahmen des Planungsprozesses sei angenommen, dass die in Gleichung (2) auftretenden Abweichungskomponente  $F(BG_1, \dots, BG_n)$  Basisziele und Entscheidungsvariable enthält. In einem solchen Fall ist keine feste Beziehung zwischen dem EVA und dem US-GAAP-Gewinn garantiert, weil sich die in der Abweichungskomponente enthaltenen Basisziele und Entscheidungsvariable während der Konfrontationsplanung ändern können. Unter diesen Umständen kann der Planer eine sogenannte clusterisierte Topziel-Beziehungsanalyse vornehmen.<sup>37</sup> Sie ermöglicht ihm zu beurteilen, in welchem Schwankungsbereich sich der Planwert eines Topziels B höchstens bewegen kann, wenn für das Topziel A ein bestimmter Wert geplant wird und die Basisziel-Verpflichtungen der Bereiche punktgenau eingehalten werden.

Beispielsweise erfährt der Planer als Ergebnis einer solchen Analyse, dass bei dem geplanten Wert des EVA von 600.000 \$ der US-GAAP-Gewinn nur in einem Bereich von 605.000 bis 615.000 \$ schwanken kann. In einem solchen Fall kann die Unternehmensleitung entscheiden,

<sup>35</sup> Der Alternativenraum der Optimierung muss allerdings zumindest eine Kombination der Entscheidungsvariablen EV<sub>1</sub> bis EV<sub>z</sub> umfassen, die zur Einhaltung dieser Nebenbedingung, d.h. eines Wertes der „Liquididen Mittel“ in Höhe von 100.000 \$, führt.

<sup>36</sup> Zu einem stärker konkretisierten Beispiel eine Folge-Topzielplanung mit dem sogenannten Möbel-Modell-A, siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.185, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>37</sup> Siehe zu diesem Verfahren: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.66, 167 und 178f. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

ob sie, auf eine neue Planung verzichten soll, weil sie zu der Ansicht gelangt, dass dieser Schwankungsbereich des Wertes des geplanten US-GAAP-Gewinns zu akzeptieren ist.

Damit ist gezeigt, wie man für ein anstehendes Planjahr unter Verwendung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ein „*value based management*“ durchführen kann. Der dafür notwendige Übergang vom US-GAAP-Gewinn als Topziel zum EVA einer Jahresplanung ist eigentlich nichts besonderes. Man könnte genau so gut einen Wechsel zu einem IFRS-Gewinn als Topziel vornehmen. Das „*value based management*“ ist unter dieser Betrachtungsweise nichts anderes als die Durchführung einer einjährigen Unternehmensgesamtplanung mit dem INZPLA-System unter Verwendung des EVA als Topziel.

Im Lichte dieses Vorgehens soll noch einmal die Sechs-Schritt-Anleitung von Ittner und Larcker in Augenschein genommen werden, die von Malmi und Granlund als „*state of the art*“ herausgestellt wird und auch in der sonstigen Literatur eine starke Beachtung gefunden hat.

Im vierten Schritt wird die Entwicklung von Arbeitsplänen (*action plans*) gefordert. Ittner und Larcker kommentieren diesen Schritt mit dem Hinweis: „*The choice of specific action plans has received virtually no attention in the managerial accounting literature; with one exception – the selection of capital investments.*“ (S.376)

Im Rahmen der beschriebenen Anwendung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung mit dem EVA als Topziel gibt es einen wohl definierten „*action plan*.“ Wie erwähnt (s.S. 3) gibt es einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung drei Arten von Aktionsvariablen, d.h. die Entscheidungsvariablen, die Entscheidungsparameter und die durch bestimmte Entscheidungsvorschriften spezifizierten Aktionsvariablen. Die Bestimmung der Werte dieser drei Arten von Aktionsvariablen im Rahmen eines der verschiedenen Planungsschritte einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung führt hier zu dem von Ittner und Larcker angesprochenen „*action plan*“.

Die wesentlichen „*value driver*“ oder „*EVA-driver*“ einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung sind aber nicht die modellinternen Aktionsgrößen dieses „*action plans*“, sondern die Tausende von Basiszielen, die in einem realistischen Gesamt-Planungsmodell zum Einsatz kommen und deren Änderung den EVA „antreiben“. Ihre „Treiberstärke“ wird in dem Wenn-Dann-Rechentableau durch den Betrag ihrer Variatoren (Sensitivitätskoeffizienten) beschrieben.

Damit sind die Gestaltungsmöglichkeiten behandelt, die sich eröffnen, wenn man von einer bisher betriebenen „konventionellen“ Gesamt-Planung mit dem US-GAAP-Gewinn als Topziel zu einer *wertorientierten Unternehmensplanung* mit dem EVA übergeht und dabei das Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung verwendet.

Diese etwa tiefer gehende Schilderung der Einführung des EVA als Topziel eines Unternehmens, welches vorher den US-GAAP-Gewinn als Topziel verwendet hat, wurde vorgenommen, um zu zeigen, was man alles (im Vergleich zu der etwas simpel anmutenden Sechs-Schritt-Anleitung von Ittner und Larcker) machen könnte, um ein solches „*value based management*“ im Rahmen einer Planung mit einem Planungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchzuführen.

### „Broad range of instances“ und Hyperstrukturmodelle.

Die geschilderte „Geschichte“ begann damit, dass das in dem Unternehmen verwendete Modell der Unternehmens-Gesamtplanung durch eine Konfiguration entwickelt wurde, der ein Hyperstrukturmodell zu Grunde lag. Ein solches Hyperstrukturmodell zeichnet sich (definitionsgemäß) immer dadurch aus, dass man mit ihm auch noch weiterer Gesamt-Planungsmodelle für andere Unternehmen entwickeln kann.

Angenommen, man hat ein solches Hyperstrukturmodell zur Verfügung, mit welchem man „throughout a significantly broad range“ von Unternehmen ein Gesamt-Planungsmodell mit dem EVA (oder einer anderen wertorientierten Größe) als Topziel generieren kann. Weiter sei angenommen, dass man ein Gesamt-Planungsmodell mit Hilfe dieses Hyperstrukturmodells erstellt und mit ihm in der beschriebenen Weise eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung durchgeführt hat. Sollten diese Annahmen zutreffen, dann wäre es nicht abwegig zu behaupten: Hiermit wurde eine normative Theorie des „value based management“ entwickelt, die entsprechend der Malmi-Granlundischen Forderung, unter Verwendung eines „purpose oriented model“ realisiert wird.

Gegen diese Behauptung lassen sich zwei Einwände vorbringen, die im Folgenden erörtert werden sollen.

Der erste Einwand bezieht sich auf den gewählten Planungshorizont der propagierten EVA-Planung. Die Sechs-Schritt-Anleitung spricht nur von „objectives“ sagt aber nichts darüber, für welchen Planungszeitraum diese Ziele (*objectives*) geplant werden sollen. Der EVA als Topziel einer operativen Unternehmens-Gesamtplanung wird im Falle einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung aber nur für den Zeitraum eines Jahres geplant. Es liegt somit eine zeitliche Einschränkung vor. Im Prinzip wäre es auch möglich, Gesamt-Planungsmodelle mit einem Planungshorizont von mehr als einem Jahr zu entwickeln. Diese müssten aber wohl (mangels ausreichender Information) in den Folgejahren höher aggregiert sein, so dass eine Zielverpflichtungsplanung nicht mehr durchführbar wäre. Es dürfte sich daher bei den „Planungen“, die nicht mehr das erste Planjahr betreffen, mehr um eine strategische Prognose handeln, bei welchen fast keiner der aus der Prognose (oder strategischen Planung) folgenden Modellparameter einer Person als Aktions- oder Zielverpflichtungsgröße zugewiesen werden könnte.

Daher fragt es sich, ob solche Planungs- oder Prognosemodelle noch als „purpose oriented models“ bezeichnet werden können, wenn der „purpose“ eine durch die faktische Zuweisung von Verpflichtungen realisierbare Planung sein soll.<sup>38</sup>

Der zweite Einwand bezieht sich auf die Forderung „specific performance variables, or, value drivers“ zu identifizieren. Wird diese Forderung nach dem Auftreten solcher „variables“ im Rahmen eines Gesamt-Planungsmodells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erfüllt?

Meiner Meinung ist das der Fall. In einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung können die Basisziele als „performance variables“ bezeichnet werden, denn sie lassen sich als Produktivitätskennzahlen interpretieren, zu deren Einhaltung sich die Bereiche verpflichtet

<sup>38</sup> Siehe zu diesen hoch aggregierten „financial models“ oder „corporate models“, die etwa einem UEFI-Modell entsprechen: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.10, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

haben. Als Werttreiber (*value driver*) könnte man alle Modellparameter bezeichnen, die den „*long-term value for shareholders*“ beeinflussen und dies ist bezogen auf das in Frage stehende Planjahr der EVA.

Damit wären sämtliche Basisgrößen des Planungsmodells also auch die unbeeinflussbaren Basisgrößen wie ein Wechselkurs als Werttreiber (*value driver*) anzusehen. Denn ihre Veränderung beeinflusst den EVA oder „treibt ihn an“. Und die „Antriebskraft“ wird durch die Variatoren der entsprechenden Basisgrößen beschrieben. Der Begriff „*value driver*“ dominiert sowohl das Konzept der wertorientierten Unternehmensführung als auch das Konzept der Balanced Scorecard. Es bleibt aber dennoch unklar, wie ein „*value driver*“ im Rahmen eines Gleichungsmodells definiert werden soll oder genauer, welche Arten der Basisgrößen eines Planungsmodells als „*value driver*“ bezeichnet werden sollen.<sup>39</sup>

**Value driver in der Literatur.** Es fragt sich, was in der Literatur über „*value drivern*“ berichtet wird. Vielleicht finden sich dort ja Beschreibungen von „*drivern*“, die in Planungsmodellen als Basisgrößen von Hypothesengleichungen dienen, deren erklärte Variablen direkt oder indirekt mit dem EVA als Topziel verbunden werden können und ihn deswegen „antreiben“. Wenn die strukturellen Gleichungen dieser Hypothesen für eine Gruppe von Unternehmen gelten, dann könnte man sie in das Hyperstrukturmodell einbauen und sie ständen damit jedem Unternehmen zur Konfiguration seines Planungsmodells Verfügung.

Die in der Literatur anzutreffenden Beschreibungen von „Treibern“ erfüllen diese Erwartungen nicht. So sind Ittner und Larcker der Frage nachgegangen, welche Arten von „*executional cost drivers*“ in der Literatur zu finden sind. Sie bemerken: „*Key executional cost drivers in this literature include practices such as work force involvement, customer and supplier relations, the extent of total quality management activities, plant layout, and product and process design.*“<sup>40</sup> Eine Durchsicht der von Ittner und Larcker angeführten Literatur zeigte, dass sich die Angaben zu den „*key executional cost drivers*“ nur in der Nennung dieser Größen erschöpfen.

Benennungen allein liefern aber keine Information darüber, wie diese Treiber als erklärende Variable (oder genauer Basisgrößen) bestimmter Hypothesengleichungen fungieren, die man in ein Planungsmodell einbauen könnte. Die von Ittner und Larcker angeführten Maßnahmen wie „*work force involvement*“ usw. bilden zumeist die Rahmenbedingung einer Jahresplanung und schlagen sich in den Werten bestimmter Entscheidungsparameter und unbeeinflussbarer Basisgrößen sowie in bestimmten strukturellen Gleichungen des in Frage stehenden Planungsmodells nieder. Sie sind daher während der beschriebenen Jahresplanung zur Planung des EVA nicht mehr veränderbar.

Im Rahmen der Balanced-Scorecard-Planung wird oft die Kundenzufriedenheit als nicht-finanzielle (*non financial*) und nicht Volumenabhängige (*non-volume*) Treibervariable genannt.<sup>41</sup> Von Little wurde bereits 1975 eine Hypothesengleichung für die Absatzmengen eines

<sup>39</sup> Es hat wohl auch seinen Grund, dass Ittner und Larcker in ihrer Sechs-Schritt-Anleitung den Namen „*value driver*“ in Anführungsstriche setzen.

<sup>40</sup> Ittner, C. D., Larcker D. F. Assessing..., S.370

<sup>41</sup> Siehe zur Kundenzufriedenheit: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.197, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Artikels vorgeschlagen, die neben dessen Absatzpreis auch noch die für diesen Artikel einzusetzenden Werbungskosten und Verkaufsförderungskosten als erklärende Variable besitzt. Es wäre durchaus möglich, neben dem Absatzpreis, den Werbungskosten und den Verkaufsförderungskosten auch noch eine quantitative Größe „Kundenzufriedenheit“ als erklärende Variable in eine Hypothesengleichung zur Erklärung einer Absatzmenge einzubauen.<sup>42</sup>

Wie die Kundenzufriedenheit lässt sich jede quantitative Treibervariable und ihre Hypothesengleichung, in der sie als erklärende Variable auftritt, in ein Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung einfügen, auch wenn sie in dem vorhandenen Hyperstrukturmodell noch nicht berücksichtigt ist.<sup>43</sup> Aber es lassen sich bislang in der Literatur keine Hypothesengleichungen finden, die neben anderen Einflussgrößen eine quantitative Größe „Kundenzufriedenheit“ als erklärende Variable einer Absatzmengenhypothese enthalten und wie Littles Absatzmengenhypothese zur Planung von Absatzmengen erfolgreich in mehreren Unternehmen verwendet wurde.<sup>44</sup>

Ittner und Larcker bemerken zur Weiterentwicklung ihrer Sechs-Schritt-Anleitung: *„The use of ‘business models’ that link multiple value drivers in a causal chain of leading and lagging performance indicators offers another research opportunity“*. (S.375) Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung mit ihren konfigurierbaren „business models“ könnte die Realisierung einer solchen „research opportunity“ sein. Alternative „organization’s strategies“ und auch Alternativen des „organizational design“, die, wie Ittners und Larckers Untersuchungen zeigen, in der Literatur auch als „value driver“ angesehen werden, können in einem solchen Modell allerdings weder als quantitative noch als diskrete Aktionsgrößen zur Planung des EVA verwendet werden. Sie bilden vielmehr die in der Modellstruktur zum Ausdruck kommenden Rahmenbedingungen einer anstehenden Jahresplanung.

Fazit: Die Sechs-Schritt-Anleitung von Ittner und Larker, die von Malmi und Granlund als eine noch nicht vollständige Theorie (*complete theory*) bezeichnet wird, kann nicht simpler ausfallen. Sie als Vorläufer einer normativen Theorie (*normative theory*) zu betrachten ist schon ziemlich mutig und zeigt nur die theoretischen Defizite des derzeitigen „Management Accounting“ als einer auf Anwendung ausgerichteten Disziplin.<sup>45</sup>

Als Fazit wird die folgende Behauptung formuliert: Das Konzept der „wertorientierten Unternehmensführung“, welches die Verwendung wertorientierter Ziele erfordert, lässt sich durch

---

<sup>42</sup> Little, J. D. C., *BRANDAID: A Marketing-mix Model*, in: *Operation Research* 23 (1975) No. 4, S.628 - 673. Siehe zu dieser Art und auch weiteren Arten solcher Absatzmengenhypothesen, die nicht nur vom Absatzpreis abhängen: Zwicker, E., *Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Absatzplanung*, Berlin 2002, S. 5 - 26, [www.Inzpla.de/IN21-2002g.pdf](http://www.Inzpla.de/IN21-2002g.pdf).

<sup>43</sup> Diese geschieht über die Eingabe der strukturellen Gleichungen in ein sogenanntes Beziehungstableau unter Umgehung des Hyperstrukturmodells. Siehe hierzu: Zwicker, E., *Geschichte...*, a.a.O., S.25. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>44</sup> John D.C. Little, der bis zu seiner Emeritierung als Hochschullehrer an der Sloan School des MIT wirkte, hat mir in einem Gespräch am MIT berichtet, dass die von ihm entwickelten Absatzmengenhypothesen seines BRANDAID-Konzeptes in einer Reihe von Unternehmen zur Planung ihrer Absatzmengen verwendet wurden. Siehe hierzu: Zwicker, E., *Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Absatzplanung*, Berlin 2002, S.23f., [www.Inzpla.de/IN21-2002g.pdf](http://www.Inzpla.de/IN21-2002g.pdf)

<sup>45</sup> Siehe zur Vertiefung dieser Kritik Seite 37f.



das Verfahren der Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle realisieren. Dabei wird ein Gesamt-Planungsmodell mit einem wertorientierten Topziel wie dem EVA verwendet.

Diese operative wertorientierte Planung, die für einen „*significantly broad range*“ von Unternehmen praktiziert werden kann, repräsentiert damit eine normative Theorie des „*value based management*“.

Sie erweist sich somit als eine Subtheorie der Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, d.h. die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle ist eine übergeordnete normative Theorie der ihr untergeordneten normativen (Sub-) Theorie des „*value based management*“. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle erweist sich aus dieser Sicht als eine generelle normative Theorie der operativen Planung und Kontrolle von Unternehmen, die als ihr untergeordnete (modellbasierte) normative Subtheorie nicht nur das „*value based management*“ umfasst, sondern wie dargelegt wurde auch das Konzept der Balanced Scorecard. Während die praktische Anwendbarkeit der normativen Balanced-Scorecard-Theorie allerdings bezweifelt wurde, ist es nach Auffassung des Verfassers möglich, für jedes Unternehmen ein Gesamt-Planungsmodell zu entwickeln, in welchem der EVA als Topziel fungiert.

### cc) Cost Accounting

Die dritte „*preliminary theory*“, die Malmi und Granlund untersuchen, ist das „*activity based costing*“ (ABC), ein Verfahren, das im Deutschen als „Prozesskostenrechnung“ bezeichnet wird. Malmi und Granlund gelangen zu der Einsicht, dass für dieses Verfahren selbst das einschränkende Attribut „*preliminary*“ vor „*theory*“ fragwürdig ist und folgern daraus: „*We would think about ABC as a tool, not a theory.*“ Und daraus ziehen sie den Schluss: „*Therefore, it might be better to refer to the theory of cost accounting, or theory of product costing, instead of the theory of ABC.*“

Sie sind der Auffassung, dass es nicht ausreicht zu untersuchen, warum Unternehmen eine Kostenrechnung verwenden, sondern wie man eine Kostenrechnung anwenden sollte. Dies begründen sie am Beispiel des „*activity based costing*“ (ABC).

„*It appears to us that too much emphasis is devoted to understanding why companies adopt ABC, and too little to understanding how it should be applied to serve the purposes it is adopted for. We believe accounting researchers could provide valuable insights for practice by addressing these how questions.*“ (S.612) <sup>46</sup>

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung arbeitet mit Plan-Kosten-Leistungsmodellen, die aus einem Hyperstrukturmodell stammen, welches in der Lage sein soll, die Mengengerüste in Unternehmen und die mit ihnen verbundenen Kosten einer großen Zahl Unternehmen zu beschreiben. Dass dies möglich ist, zeigt das Programmsystem INZPLA-Connect, mit dem es bisher gelungen ist, jede von uns untersuchte SAP-CO-Anwendung in der Praxis (also jede Plankostenrechnung als Teil der Plan-Betriebsergebnisrechnung) in ein Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu überführen. Damit können die so überführten SAP-CO-Modelle als die Konkretisierung einer Variante der möglichen Varianten des Hyperstrukturmo-

---

<sup>46</sup> „*Why*“ und „*how it should*“ wurden in dem Zitat nachträglich unterstrichen.

dells einer Kosten-Leistungsrechnung interpretiert werden.<sup>47</sup> Die Prozesskostenrechnung oder das „*activity based costing*“ (ABC) ist bei diesem Ansatz vollständig in den gesamten Prozess einer Kostenplanung und Kostenbeeinflussung (über Basisziel-Verpflichtungen) eingebunden.<sup>48</sup>

Wenn Malmi und Granlund fordern, dass eine normative Theorie „*a significantly broad range of specific instances*“ beschreiben soll, dann dürfte das wohl für die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle zutreffen. Der normative Anspruch der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist allein darauf ausgerichtet, „*to serve the purposes*“ von Unternehmen. Und dieser „*purpose*“ besteht, etwa verkürzt dargestellt, darin, alle Kräfte des Unternehmens zu mobilisieren, um durch eine Effizienzerhöhung (in Form von Basisziel-Verpflichtungen) das Betriebsergebnis „möglichst gut“ ausfallen zu lassen.

Malmi und Granlund fordern „*existing, branded‘ practice theories such as ABC*“ ... „*to more complete theories*“ weiter zu entwickeln. Der Entwicklungsweg soll beim „*activity based costing*“ (ABC) über die Entwicklung einer normativen Theorie des „*cost accounting*“ erfolgen. Wie gezeigt wurde, lässt sich die Prozesskostenrechnung (ABC) nahtlos in eine „*more complete normative theory*“ einfügen.<sup>49</sup>

Fazit: Die von Malmi und Granlund geforderte Entwicklung einer normativen „*theory of cost accounting, or theory of product costing*“ einschließlich des „*activity based costing*“ ist nicht mehr notwendig. Denn es gibt sie bereits. Es handelt sich um die sogenannte „Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle“. Sie hat sich bereits in der Praxis bewährt und besitzt auch einen „*significantly broad range of specific instances*“. Denn wie gezeigt wurde, können mit dem System INZPLA-Connect sämtliche der z.Z. mehr als hunderttausend Anwendungen des SAP-Controlling-Moduls (SAP-CO) in ein Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung überführt werden, mit dem dann immer eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle durchführbar ist.

\*\*\*

Als Ergebnis dieses Kapitels ist festzuhalten: Malmi und Granlund beschreiben in ihrem Text drei „*preliminary normative theories*“, von denen sie fordern, dass sie zu einer „*complete theory*“ weiter entwickelt werden sollten. Es handelt sich um die *Balanced Scorecard*, das „*value based management*“ und den Bereich des *cost accounting* und *product costing*.

Es wurde gezeigt, dass diese drei „*preliminary normative theories*“ im Rahmen der umfassenderen normativen Theorie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle zu einer in sich konsistenten normativen echten normativen Theorie mit „*significantly broad range of specific instances*“ weiterentwickelt wurden.<sup>50</sup>

<sup>47</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.277, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>48</sup> Siehe hierzu das Kapitel „Prozesskostenrechnung im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung.“ in: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S171f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf). Eine detaillierte Beschreibung findet man in: Zwicker, E., Prozesskostenrechnung und ihr Einsatz im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2003 (99 Seiten), [www.Inzpla.de/IN26-2003d.pdf](http://www.Inzpla.de/IN26-2003d.pdf)

<sup>49</sup> Der englischsprachige Text „*more complete normative theory*“ stammt von mir.

<sup>50</sup> Auf die Abstriche, die bei der *Balanced Scorecard* bezüglich des „*range of specific instances*“ zu machen sind, wurde hingewiesen. Zu dem, was man unter einer „echten normativen Theorie“ verstehen könnte, siehe den Anhang in diesem Text „*Ist die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle eine normative Theorie?*“

### 3. Arten nicht bereichsspezifischer normativer Management Accounting Theorien im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung

Im Rahmen ihrer Betrachtungen zur Entwicklung einer Theorie des Management Accounting weisen Malmi und Granlund darauf hin, dass eine Reihe von positiven (erklärenden) und normativen Theorien entwickelt wurden, die zwar auf den Bereich des Management Accounting (MA) zutreffen aber nicht „bereichsspezifisch“ sind. Sie kennzeichnen diese Theorien so: *„None of these theories is something we could build on if we wish to distinguish MA theory from other theories“*. Ein weiteres Kennzeichen dieser nicht bereichsspezifischen Theorien besteht darin, dass sie *„can be used to explain a number of other theories than MA“*.<sup>51</sup>

Im Hinblick auf normative Theorien müsste es (was unterbleibt) noch heißen *„can be used to supply postulates for other fields than MA“*. Zu diesen Theorien zählen ihrer Meinung nach die *„principal-agent theory“*, die *„goal setting theory“* sowie *„a countless number of other theories to explain issues of interest in MA“*.

Malmi und Granlunds Behauptung, dass ein Defizit an „bereichsspezifischen“ normativen und erklärenden Management Accounting Theorien vorliegt, soll im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und ihrer Beziehung zu bestimmten ihr „übergeordneten Theorien“ erörtert werden. Im Folgenden werden vier verschiedene Theorien (Konzepte) im Hinblick auf die von Malmi und Granlund vermisste und zugleich geforderte „Bereichsspezifität“ untersucht.

Dabei wird folgendermaßen argumentiert. Wenn es gelingen sollte, die als nicht bereichsspezifisch angesehenen „normativen Theorien“ oder normativen Konzepte durch bestimmte Konkretisierungen als Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle darzustellen, dann ist die nicht bereichsspezifische normative Theorie (normative Konzept) in eine bereichsspezifische normative Theorie des Management Accounting überführt worden. Denn diese Theorie ist dann eine normative Sub-Theorie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle. Und die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle ist, so meine Behauptung, eine echte bereichsspezifische normative Theorie des *„management accounting“*, denn sie ist nur zur Planung und Kontrolle von Unternehmen zu verwenden.

Als erste normative Theorie wird die Optimierungstheorie unter der (bereichsspezifischen) Annahme behandelt, dass eine solche Optimierung im Rahmen eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung vorgenommen wird.

Als zweite normative Theorie wird die von Tinbergen propagierte *„fixed-target-policy“* erörtert, und zwar ebenfalls unter der Annahme, dass sie als (bereichsspezifisches) Verfahren im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung realisiert wird.

Als dritte normative Theorie (normatives Konzept) wird das Konzept des Management-by-Objectives, d.h. das Konzept eines Managements durch Zielvorgabe behandelt.

Die drei betrachteten normativen Theorien (oder normativen Konzepte), d.h. die Optimierung, die *fixed-target-policy* sowie das Management-by-Objectives-Konzept, werden von Malmi

---

<sup>51</sup> „*explain*“ wurde nachträglich von mir unterstrichen,

und Granlund nicht erwähnt. Sie zeichnen sich aber dadurch aus, *that they „can be used to explain a number of other theories than MA“*.

Das vierte Beispiel wird dagegen von Malmi und Granlund explizit erwähnt. Es handelt sich um den Fall der „*principal-agent theory*“. Sie ist wie die zuvor angeführten drei normativen Konzepte auch „nicht bereichsspezifisch“ und wird im Folgenden ebenfalls darauf hin untersucht, ob sich die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle unter Umständen als eine Konkretisierung der normativen „*principal-agent theory*“ erweist. Wäre dies der Fall, dann hätte man, was Malmi und Granlund anstreben, eine bereichsspezifische (MA-)Variante der normativen Agencytheorie.

Als weiteres (fünftes) Beispiel einer nicht bereichsspezifischen Theorie erwähnen Malmi und Granlund die „*goal setting theory*“. Sie ist allerdings eine erklärende und keine normative Theorie. Sie kann daher nicht durch Konkretisierung ihrer Hypothesen in eine bereichsspezifische normative Theorie überführt werden. Aber ihre Hypothesen können darauf hin betrachtet werden, ob sie den Verhaltensvorschriften der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle zu Grunde liegen.

Das sechste Beispiel wird auch nicht explizit von Malmi und Granlund erwähnt, sondern ist wieder den „*countless number of other theories to explain issues of interest in MA*“ zuzurechnen. Es handelt sich um die von Herbert Simon entwickelte Theorie des beschränkt rationalen Verhaltens (*bounded rationality*). Auch diese erklärende (und nicht normative) Theorie wird unter der Frage betrachtet, welchen (bereichsspezifischen) Beitrag sie im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erbringt.

## aa) Optimierungstheorie

Die erste normative Theorie, die betrachtet werden soll, liefert die deterministische Entscheidungstheorie. Sie fordert im Falle einer modellbasierten Darstellung eine Zielfunktion der Form

$$Z = F(E_1, \dots, E_n) \quad (4)$$

unter Einhaltung bestimmter Nebenbedingungen in Form von Gleichungen oder Ungleichungen zu extremieren. Z ist die zu extremierende Zielgröße. Die Größen  $E_1$  bis  $E_n$  sind die zur Extremierung zu verwendenden Entscheidungsvariablen. Dieser Ansatz als spezielle Variante der Entscheidungstheorie soll für alle Lebensbereiche gelten und nicht nur für Unternehmen zur Extremierung ihrer Ziele. Er ist immer anwendbar, wenn sich, gleichgültig in welchem Anwendungsbereich, eine Zielfunktion der Form (4) formulieren lässt.

Unter welchen Umständen wird diese allgemeine Theorie einer optimierenden Planung mit Zielfunktionen zu einer unternehmensspezifischen Theorie einer optimierenden Planung?

Eine Antwort wäre, indem man die Zielgröße Z in (4) durch eine in dem Unternehmen zu maximierende Größe wie beispielsweise durch das Betriebsergebnis, den RoI oder den EVA eines Planjahres ersetzt.

Es ist aber nicht sinnvoll, in einem solchen Fall von einer unternehmensspezifischen Theorie zu sprechen. Eine solche Bezeichnung ist erst dann angemessen, wenn es gelungen ist, eine strukturelle Gleichung der Zielfunktion (4) zu formulieren und diese Gleichungen zur Be-

schreibung aller Unternehmen oder zumindest einer Teilmenge dieser Unternehmen in Frage kommen.

Als Zielgröße (Z) können dabei unterschiedliche betriebliche Größen wie Gewinne (z.B. der RoI oder das Betriebsergebnis) oder auch Kosten (z.B. die gesamten Fertigungskosten) verwendet werden. Wichtig ist aber, dass es sich bei der von der normativen Theorie zur Verfügung gestellten Menge von Zielfunktionen um Strukturgleichungen handelt, die sich dadurch auszeichnen, dass es möglich sein muss, durch eine numerische Konkretisierung ihrer Parameter genau die für ein in Frage stehendes Unternehmen zutreffende Zielfunktion zu generieren. Und dieses Unternehmen muss einem „*broad range*“ von Unternehmen entstammen, für die man eine solche Zielfunktion in gleicher Weise generieren kann.

Eine solche Menge der Strukturgleichungen von Zielfunktionen liegt im Falle einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung vor. Wie beschrieben können die speziellen Strukturgleichungen eines in Frage stehenden Unternehmens aus dem „Gleichungsangebot“ eines Hyperstrukturmodells ausgewählt werden. Enthält das ausgewählte (oder konfigurierte) Strukturmodell Entscheidungsvariable, dann kann unter Verwendung dieser Entscheidungsvariablen eine Optimierung vorgenommen werden. Wenn ein Gesamt-Planungsmodell entwickelt wird, dann enthält dieses wie erwähnt auch immer Entscheidungsvariable.

Werden die restlichen Basisgrößen des so konfigurierten Planungsmodells numerisch konkretisiert, dann ist es möglich, eine in dem Modell angeführte Variable wie den *Economic Value Added* (EVA) den IFRS-Gewinn oder den US-GAAP-Gewinn oder die Eigenkapitalrentabilität als Topziel zu deklarieren und durch eine geeignete Wahl der Entscheidungsvariablen zu maximieren.<sup>52</sup>

Die Zielfunktion (4), welche die Verknüpfung zwischen den Entscheidungsvariablen beschreibt, ist aus dem Modell ableitbar.<sup>53</sup> Die verwendeten Entscheidungsvariablen sind, entsprechend ihrer Definition, voll beeinflussbare Größen, die in dem in Frage stehenden Unternehmen vorliegen, wie z.B. die Aufnahme oder Rückzahlung bestimmter Kredite.

In einem solchen Fall wird durch das Hyperstrukturmodell eine Menge potenziell generierbarer Planungsmodelle mit Entscheidungsvariablen „bereitgestellt“, von denen eines genau für ein in Frage stehendes Unternehmen zutrifft.

In welchem Umfang ein solches Konfigurationssystem der Lage ist, möglichst viele Unternehmen angemessen modellieren zu können, kann nur aufgrund der Beobachtung erfolgreicher und nicht erfolgreicher Anwendung beurteilt werden. Das INZPA-Konfigurationssystem ist zumindest in der Lage, sämtliche mit dem SAP-CO-System konfigurierten Anwendungen auch zu konfigurieren.

Diese aus dem Hyperstrukturmodell durch Konfiguration insgesamt ableitbare Menge potenzieller Zielfunktionen von Unternehmen und die mit ihnen verbundene Extremierungsforderung bilden die bereichsspezifische Optimierungstheorie, welche Malmi und Granlund bisher vermissten. Die Zielfunktionen aus der Menge dieser potenziellen Zielfunktionen können nur

<sup>52</sup> Zu dem Beispiel eines Gesamt-Planungsmodells, in welchem die Eigenkapitalrentabilität maximiert wird, siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.71f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>53</sup> Siehe zu einer solchen Zielfunktion, die aus einem vollständig beschriebenen Gesamt-Planungsmodell abgeleitet wurde: Zwicker, E., Das RoI-Zielsystem und weitere Zielsysteme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2014, S. 28, [www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf](http://www.Inzpla.de/IN44-2014.pdf)

in Unternehmen und sonst keinem anderen Anwendungsfeld zur Optimierung verwendet werden.

## bb) Fixed-Target-Policy

Die zweite nicht (Unternehmens) bereichsspezifische normative Theorie wurde von Jan Tinbergen beschrieben und von ihm als „*fixed-target-policy*“ bezeichnet.<sup>54</sup> Tinbergen geht von dem folgenden System aus Hypothesen- und Definitionsgleichungen aus:

$$Z_i = F_i(X_1 \dots X_n) \quad \text{mit } i = 1, \dots, n. \quad (5)$$

Die Größen  $Z_1$  bis  $Z_n$  werden von ihm als „*target variables*“ bezeichnet. Die Modellparameter  $X_1$  bis  $X_n$  nennt er „*policy instruments*“. Die Zahl  $n$  der „*policy instruments*“ muss zur Durchführung einer „*fixed-target-policy*“ genau der Zahl der „*target variables*“ entsprechen. Die „*policy instruments*“ zählen in der Terminologie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu den Aktionsgrößen.<sup>55</sup> Für die erklärten Variablen, d.h. die „*target variables*“,  $Z_1$  bis  $Z_n$  werden von dem Planer bestimmte numerische Werte  $Z^*_1$  bis  $Z^*_n$  (die *fixed targets*) als erstrebenswerte Sollgrößen vorgegeben.

Das Planungsverfahren besteht mathematisch gesehen darin, dass das Gleichungssystem

$$Z_i^* = F_i(X_1, \dots, X_n) \quad (6)$$

gelöst wird. Die anhand der Lösung ermittelten Werte der „*policy instruments*“ (oder Aktionsgröße)  $X_1^*$  bis  $X_n^*$  sind die Werte, die von dem Planer realisiert werden müssen, um damit die angestrebten „*fixed targets*“  $Z^*_1$  bis  $Z^*_n$  zu erhalten. Das ist möglich, wenn das Gleichungssystem (5) eine eindeutige Lösung besitzt.

Die „*fixed target policy*“ von Tinbergen erfährt im Rahmen der Unternehmensplanung mit einem Planungsmodell eine Einschränkung. Sie geht hier von dem Fall eines einzigen „*fixed targets*“ und eine „*policy variable*“ aus, d.h. es gilt mit  $i = 1$  in (6) der Fall.

$$Z^* = F(X) \quad (7)$$

Weiterhin wird davon ausgegangen, dass es gelingt, die Gleichung (8) nach  $X$  aufzulösen. Damit erhält man

$$X = F(Z^*) \quad (8)$$

Diese Gleichung ist eine Entscheidungsvorschrift, die festlegt, welcher Betrag der Aktionsvariable  $X$  zu wählen ist, um das angestrebte Ziel  $Z^*$  zu realisieren. Eine solche Entscheidungsvorschrift wird direkt in das Planungsmodell eingebaut und ist eine Umsetzung der Tinbergenschen „*fixed target policy*“.

<sup>54</sup> Siehe: Tinbergen, J., *Economic Policy*, Amsterdam 1963, 2. Aufl., S. 27f. und zur Logik dieses Planungsverfahrens das Kapitel „The Logic of quantitative Economic Policy“. In: Tinbergen, J., *Economic Policy: Principles and Design*, Amsterdam 1956, S. 50f. Zu einer ausführlicheren Erörterung siehe Zwicker, E., *Zielwertanalysen als Verfahren der operativen Planung*, Berlin 2001, S. 9f. [www.Inzpla.de/IN12-2001b.pdf](http://www.Inzpla.de/IN12-2001b.pdf)

<sup>55</sup> Sie werden nicht als „Entscheidungsvariable“ bezeichnet, weil dieser Begriff nur für die Gruppe der Aktionsgrößen verwendet wird, die zur Extremierung des Topziels (oder allgemeiner der Zielgröße einer Zielfunktion) verwendet werden.



Entscheidungsvorschriften diese Art treten immer in Form sogenannter Soll-Bestands-Einhaltungsvorschriften auf. Sie sind immer dann anwendbar, wenn ein Endbestand (punktgenau) eingehalten werden soll und es eine Aktionsgröße gibt, durch deren Festlegung dieser Soll-Endbestand, unabhängig von den sonstigen Umständen, realisiert werden kann. Solche Soll-Endbestände, die geplant werden müssen, sind beispielsweise die Endbestände eines Lagers oder auch (in Gesamt-Planungsmodellen) die Endbestände an „Liquiden Mitteln“.

Die Planung der Sollwerte von Lagerendbeständen in Plan-Kosten-Leistungsmodellen ist erforderlich, damit zum Beginn der nächsten Periode ein angemessener Lageranfangsbestand an Lagergütern zur Verfügung steht.

Als Aktionsgröße zur Planung der Solllager-Endbestände dient die Bestellmenge (BM) des Lagers an eine vorgelagerte Fertigungseinheit. Bei Rohprodukt-Lägern handelt es sich um die Einkaufsmenge. Die Entscheidungsvorschrift, die in das Planungsmodell eingefügt wird, besitzt bei einem Endlager die Form<sup>56</sup>

$$BM = SLEB - AB + AM \quad (9)$$

(mit: AM - Absatzmenge, SLEB - Soll-Lagerendbestand (Entscheidungsparameter), LAB - Lageranfangsbestand, BM - Bestellmenge des Absatzes an das Endlager (endogenisierte Aktionsgröße).

Eine solche Planung wurde im Rahmen des an anderer Stelle beschriebenen Modells einer Unternehmens-Gesamtplanung praktiziert. Die hierfür erforderliche Entscheidungsvorschrift (9) ist dort in dem Modelltableau der Abb. 1 in dem Teilltableau „Lagerfortschreibungstableau Fremdmaterial Rohstofflager“ in Spalte 4 angeführt.<sup>57</sup>

Mit der Einfügung einer solchen „fixed target policy“ in das Planungsmodell wird die Ermittlung des Wertes einer Aktionsgröße ohne Weiteres Zutun des Planers „automatisch“ bei der Durchrechnung des Planungsmodells von der Entscheidungsvorschrift vorgenommen. Solche Soll-Bestands-Einhaltungsvorschriften, mit denen Bestellmengen eines Lagers bestimmt werden, sind allgemein üblich und daher auch im Rahmen des Konfigurationssystem der Integrierte Zielverpflichtungsplanung enthalten. Sie sind in den zu konfigurierenden Modelltableaus einer Lagerdurchflussmodellierung standardmäßig enthalten.<sup>58</sup>

Mit solchen Bestellmengen-Vorschriften zur Gewährleistung von Soll-Endbeständen, wird, wie Malmi und Granlund es fordern, auf der Grundlage der allgemeinen Tinbergenschen Planungstheorie, d.h. der „fixed-target-policy“, eine bereichsspezifische normative „MA-theory“ generiert, deren Entscheidungsvorschriften für eine potenziell große Anzahl von Unternehmen angewendet werden können.

<sup>56</sup> Im Falle, dass die Differenz LAB - SLB größer als AM ist, muss die Entscheidungsvorschrift revidiert werden, dann ist BM = 0 und der Sollwert (SLB) kann nicht eingehalten werden.

<sup>57</sup> Siehe Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 70., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>58</sup> Siehe: Zwicker, E., *Das Modelltableausystem von Kosten-Leistungsmodellen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung*, Berlin 2000, [www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN06-2000a.pdf). Und hier das Kapitel auf S.88 f „Mehrstufige Standard-Kosten-Leistungsmodelle mit Lagerdurchflussmodellierung“ sowie den Aufbau eines Lagerfortschreibungstableaus in Abb. 83 auf S.101.



### cc) Management by objectives

Die dritte „normative Theorie“ sollte man wegen ihrer Vagheit eigentlich noch nicht einmal als „rudimentäre Theorie“ sondern vielleicht als „normatives Konzept“ bezeichnen. Es handelt sich um das Konzept des „Management by objectives“, d.h. die Forderung, Ziele zu formulieren, für deren Realisierung jemand verantwortlich zu machen ist. Es ist nicht bereichsspezifisch, weil es nicht nur in Unternehmen, sondern in anderen Lebensbereichen, wie z.B. beim Militär oder im Leistungssport anwendbar ist.

Dieses Konzept wird auch unter dem Begriff *„responsibility accounting“* abgehandelt, wenn es nur auf Unternehmen bezogen wird. Als Slogan wird es durch die Aufforderung propagiert: *„Make people responsible for numbers.“* Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle ist die bis ins letzte Detail gehende Konkretisierung dieser Forderung im Falle der Durchführung einer operativen Planung mit einem Kosten-Leistungsmodell oder auch einem Modell der Unternehmensgesamtplanung.<sup>59</sup>

### dd) Normative Agencytheorie

Die zweite von Malmi und Granlund explizit erwähnte Theorie which *„can be used to explain a number of other theories than MA“* ist die *„principal-agent theory“*. Die normative Agencytheorie, die hier nur zur Diskussion steht, wird von den angelsächsischen Fachvertretern des *„management accounting“* und auch den deutschen Fachvertretern des Controllings als äußerst wichtig beurteilt. So weist Küpper daraufhin, dass eine *„theoretische Fundierung des Controlling“* ... *„vor allem über die Ansätze der Agencytheorie wesentliche Schritte nach vorne gekommen“* ist.<sup>60</sup> In einer neueren Auflage desselben Werkes kommt Küpper zu dem Schluss, dass *„die Ansätze und Methoden der Agencytheorie“* und *„die hierbei entwickelten Modelle“* es berechtigt erscheinen lassen *„von einer Theorie des Controlling zu sprechen“*.<sup>61</sup>

Und Lambert bemerkt in einem Übersichtsbeitrag: *„Agency theory has been one of the most important theoretical paradigms in accounting during the last 25 years.“*<sup>62</sup>

Studiert man allerdings die Literatur unter der Fragestellung, in welchem Umfang die normative Agencytheorie bereichsspezifisch verwendet wird, dann ist das Ergebnis äußerst unbefriedigend. Es liegt genau der Fall vor, den Malmi und Granlund beklagen. Die verwendeten Hypothesen sind so allgemein formuliert, dass für jeden beliebigen Zusammenhang einer sogenannten „Agenten-Principal-Beziehung“ anwendbar sind. Es handelt sich dabei immer um die Beschreibung der (normativen) hidden-action-Agency-Theorie.

Ausgehend von dieser hidden-action-Agency-Planung wurde an anderer Stelle dargestellt, dass es nicht möglich ist, durch eine Konkretisierung ihrer Forderungen und empirischen Hy-

<sup>59</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.28 und 511, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>60</sup> Siehe: Küpper, H.U., Controlling, Konzeption, Aufgaben, Instrumente. Vorwort zur 3. Auflage, Stuttgart 2001.

<sup>61</sup> Küpper, H.U., Controlling, Konzeption, Aufgaben, Instrumente. Vorwort zur 5. Auflage, Stuttgart 2008. Vorwort. Das Zitat lautet genau *„Die hierbei entwickelten Modelle lassen es berechtigt erscheinen, von einer Theorie des Controlling zu sprechen“*.

<sup>62</sup> Lambert R. A., Agency Theory and Management Accounting. In: Handbook of Management Accounting Research, Chapman, C. S. Hopwood, A. G., Shields, M. D. (Hrsg.), Vol.1, Amsterdam, 2005, S. 247

pothesen zu einem akzeptablen Verfahren einer operativen Planung mit einem Kosten-Leistungsmodell zu gelangen. Die Argumentation, die unter Verwendung von Kosten-Leistungsmodellen vorgenommen wird, ist ziemlich differenziert und umfangreich.<sup>63</sup>

Es wird behauptet, dass es im Rahmen einer operativen Jahresplanung mit einem Kosten-Leistungsmodell nicht sinnvoll ist, wie es die hidden-action-Agencytheorie fordert, mit stochastischen Hypothesen und damit auch mit stochastischen Zielgrößen des Agenten und Principals zu arbeiten. Aber selbst, wenn man nur von den Erwartungswerten dieses stochastischen normativen Ansatzes ausgeht, also mit einem gewissermaßen quasi deterministischen Erwartungswert-Modell arbeitet, ist es nicht möglich, mit diese Theorie zu einer (bereichsspezifischen) Konkretisierung zu gelangen, die als (normatives) Planungsverfahren einer operativen Unternehmensplanung akzeptabel ist.

Man kann zwar den Principal als die Unternehmensleitung ansehen und den Agenten als einen Bereichsleiter. Aber das ist auch die einzige zutreffende Konkretisierung für den Fall einer operativen Unternehmensplanung. Die hidden-action-Agency-Planung fordert nunmehr, dass der Principal (die Unternehmensleitung) ihren Nutzen unter Verwendung des entwickelten Modells maximiert. Das trifft für eine operative Jahresplanung schon nicht zu, denn im Rahmen einer solchen Planung wird so gut wie nicht maximiert, sondern (das ist eine Behauptung) es wird nur eine mehr oder minder explizierte Zielverpflichtungsplanung praktiziert und das ist keine Optimierung. Nun gibt es allerdings ganz wenige Fälle, in denen neben einer Zielverpflichtungsplanung auch noch eine Optimierung des Topziels, d.h. der Nutzengröße der Unternehmensleitung, vorgenommen werden kann.<sup>64</sup>

Aber das ist kein Gegenargument. Denn die hidden-action-Agency-Theorie verlangt, dass diese Optimierung (z.B. des Betriebsergebnisses) zu dem Wert einer Aktionsvariablen führt, der zugleich gewährleistet, dass mit diesem Wert der Aktionsvariablen der Agent, d.h. der Bereichsleiter, seinen Nutzen maximiert. Dabei wird unterstellt, dass der Wert der realisierten Aktionsvariable zwar dem Agenten (dem Bereichsleiter) aber nicht dem Principal (der Unternehmensleitung) bekannt ist und der Agent (Bereichsleiter) diese Aktionsvariable ohne die Möglichkeit einer Überprüfbarkeit durch die Unternehmensleitung (den Principal) realisiert. Schon das trifft bei der Durchführung einer operativen Planung nicht zu. Denn die Aktionsvariablen, die in einem Kosten-Leistungsmodell auftreten, sind der Unternehmensleitung immer bekannt.

Und die Unternehmensleitung führt, vertreten durch die zentrale Planung, diese Optimierung selbst durch. Sie teilt den Bereichen mit, welche (überprüfbaren) Werte der Aktionsvariablen diese realisieren sollen. Eine Formulierung der Nutzenfunktion des Bereichsleiters (Agenten), die als Definitionskomponente die „Belastung“ des Bereichsleiters als Funktion seiner realisierten Aktionsvariablen enthält (die so genannte Belastungsfunktion), ist daher nicht erfor-

<sup>63</sup> Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 385f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) und im Detail: Zwicker, E., Die hidden-action-Agency-Planung, demonstriert am Beispiel einfacher Kosten-Leistungsmodelle, Berlin 2011, (52 Seiten) [www.Inzpla.de/IN38-2011a.pdf](http://www.Inzpla.de/IN38-2011a.pdf) sowie: Zwicker, E., Wagenhofers Beitrag zur normativen Agencytheorie im Bereich der Kosten-Leistungsrechnung, Berlin 2011, rev. 2015, [www.Inzpla.de/IN47-2015.pdf](http://www.Inzpla.de/IN47-2015.pdf)

<sup>64</sup> Siehe: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und optimierende Planung, Berlin 2000, [www.Inzpla.de/IN08-2000c.pdf](http://www.Inzpla.de/IN08-2000c.pdf)

derlich. Die Annahme der hidden-action-Agency-Theorie, dass die Unternehmensleitung eine solche Belastungsfunktion des Agenten formulieren kann, ist geradezu utopisch. Dazu ist noch nicht einmal der Agent selbst in der Lage. Die (normative) hidden-action-Agency-Theorie ist nicht in geringster Weise dazu geeignet, dass man, von ihr ausgehend, durch eine bereichsspezifische Konkretisierung zu einem Verfahren der operativen Unternehmensplanung gelangt.<sup>65</sup>

Aufgrund dieser Defizite wurde von mir eine weitere mit der hidden-action-Agency-Planung konkurrierende Variante der normativen Agency-Planung (oder normativen Agencytheorie) entwickelt, die als Multi-Agenten-hidden-effort-Agency-Planung bezeichnet wurde. Sie ist nur bereichsspezifisch auf die operative Planung von Unternehmen anwendbar. Die Entwicklung der Multi-Agenten-hidden-effort-Agency-Planung wird an anderer Stelle in ausführlicher Weise behandelt.<sup>66</sup> Es wird gezeigt, dass die Multi-Agenten-hidden-effort-Agency-Planung mit der Integrierten Zielverpflichtungsplanung identisch ist. Mit anderen Worten, die Integrierte Zielverpflichtungsplanung erweist sich als eine bereichsspezifische Variante der normativen Agencytheorie. Da es sich um eine Planung handelt, wird von mir auch der Term „normative Agency-Planung“ verwendet.

Malmi und Granlund fordern einer normative Theorie which „*could built on concepts derives from agency theory*“. Es stellt sich die Frage, ob die Multi-Agenten-hidden-effort-Agency-Planung eine solche „bereichsspezifische normative Theorie“ ist. Dies ist mit Sicherheit der Fall, denn sie kann (wie eben die mit ihr identische Integrierte Zielverpflichtungsplanung) nur im Rahmen von Unternehmen unter Verwendung eines Kosten-Leistungsmodells oder eines Gesamt-Planungsmodells auf Basis der in dem Modell enthaltenen Top- und Basisziele angewendet werden.

Diese Variante einer normativen Agencytheorie, nämlich die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle, unterscheidet sich sowohl hinsichtlich der Art des gewählten Planungsverfahrens als auch der verwendeten Hypothesengleichungen von jeder anderen normativen Theorie außerhalb des Bereiches einer operativen Unternehmensplanung.

## ee) Goal-Setting Theory

Wie erwähnt zitieren Malmi und Granlund explizit zwei Theorien, nämlich die „*goal setting theory*“ und die „*principal-agent theory*“ als Theorien, which „*can be used to explain a number of other theories than MA*“. Im Folgenden soll daher die „*goal setting theory*“ im Hinblick auf ihre Eigenschaft als eine der Integrierten Zielverpflichtungsplanung „übergeordnete Theorie“ betrachtet werden.

Es handelt sich um eine sehr verbreitete aus dem Bereich der Psychologie stammende Theorie, deren Ziel es ist, die Motivation von Personen zu erklären. Sie wurde von Locke und Latham entwickelt. Die grundlegenden Gedanken dieser Theorie sind von ihnen in einem

---

<sup>65</sup> So geht sie z.B. von nur einem Agenten (Bereichsleiter) aus. An einer operativen Unternehmensplanung sind aber mehrere Bereiche (Agenten) beteiligt. Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.388 [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>66</sup> Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.389f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

1990 erschienenen Werk niedergelegt.<sup>67</sup> Diese positive (erklärende) Theorie gilt nicht nur für Unternehmen, sondern für alle Lebensbereiche, in welchen Personen motiviert werden, bestimmte Ziele zu erreichen. Hierzu zählt beispielsweise auch der Sport.

Locke und Latham haben 2002 einen Aufsatz veröffentlicht, welcher dazu dient, to „*summarize 35 years of empirical research on goal-setting theory*“. Diese Zusammenfassung ist sehr informativ.<sup>68</sup>

Die „*goal setting theory*“ ist wie bereits bemerkt eine erklärende und damit keine normative Theorie. Sie liefert aber empirische Behauptungen, deren Gültigkeit, der Formulierung von Sollsätzen oder auch Verfahrensvorschriften zu Grunde liegen können, welche besagen, wie das Ziel „Motivierung einer Person oder Personengruppe“ zu erreichen ist. Locke und Latham führen sechs Punkte an, die ihrer Auffassung nach ein „*summary of what has been found in goal-setting research*“ darstellen. Die erste Hypothese lautet beispielweise: „*When confronted with task goals, people automatically use the knowledge and skills they have already acquired that are relevant to goal attainment.*“

Die Gültigkeit oder Nicht-Gültigkeit solcher Hypothesen erschüttert nicht die Akzeptanz der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als normatives Verfahren.

Locke und Latham formulieren aber auch eine Reihe von Behauptungen, von denen man sagen kann, dass die Integrierte Zielverpflichtungsplanung von ihrer Gültigkeit ausgeht. So stellen sie fest „*goals serve a directive function; they direct attention and effort toward goal-relevant activities and away from goal irrelevant activities*“ oder „*goals have an energizing function*“ oder „*we found that specific, difficult goals consistently led to higher performance than urging people to do their best*“. Dem allem ist zuzustimmen. Wäre es nicht so, dann wäre es nicht sinnvoll, eine Zielverpflichtungsplanung durchzuführen.

Aber um von diesen empirischen Behauptungen durch eine Konkretisierung und normative Einbindung zu dem (normativen) System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als einem differenzierten computerbasierten Planungs- und Kontroll-System zu gelangen, ist noch viel hinzuzufügen.

Daher kann man nur sagen, dass die Integrierte Zielverpflichtungsplanung von der Gültigkeit einiger Hypothesen der „*goal-setting theory*“ ausgeht und auch nicht im Widerspruch zu den sonstigen Hypothesen dieser Theorie steht, wie zum Beispiel die bereits zitierte erste Hypothese von Locke und Latham: „*When confronted with task goals, people automatically use the knowledge and skills they have already acquired that are relevant to goal attainment.*“

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung kann aber schon deswegen keine (Unternehmens) bereichsspezifische Konkretisierung der „*goal setting theory*“ sein, weil diese eine erklärende Theorie ist und eine erklärende Theorie kann nicht allein nur durch eine bereichsspezifische Konkretisierung ihrer Hypothesen in eine normative Theorie überführt werden.

---

<sup>67</sup> Locke, E.A., Latham, G.P. A Theory of Goal-Setting and Task Performance, Englewood, 1990.

<sup>68</sup> Locke, E.A., Latham, G.P. Building a Practically useful Theory of Goal Setting and Task Motivation. In: American Psychologist, 57 (2002), S. 705-717. Dieser Text ist lt. Google Scholar (28.10.2013) in 2.423 Fachbeiträgen zitiert.

## ff) Theorie des beschränkt rationalen Verhaltens

Die Theorie des beschränkt rationalen Verhaltens (*theory of bounded rationality*) wurde von Malmi und Granlund nicht als übergeordnete Theorie erwähnt. Für die Integrierte Zielverpflichtungsplanung spielt sie aber als „übergeordnete Theorie“ eine wichtige Rolle. Sie wurde von Herbert Simon entwickelt. Es handelt sich um eine erklärende (also keine normative) Theorie, die behauptet, dass Entscheider nicht optimieren, sondern ihre Suche nach bestimmten Aktionen zur Zielerreichung abbrechen, wenn sie zu dem Ergebnis gelangen, dass mit einer in Frage stehende Aktion ein bestimmtes Anspruchsniveau (*aspiration level*) nicht unterschritten wird. Diese Aktion wird dann realisiert.

Diese erklärende Theorie wird im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung „normativ gewendet“, d.h. das von der Simonschen Theorie prognostizierte satisfizierende Verhalten eines Entscheiders wird in eine Verhaltensvorschrift transformiert, die ein Entscheider befolgen soll.<sup>69</sup> Diese Verhaltensvorschrift oder genauer „Satisfizierungs-Vorschrift“ kommt im Rahmen des Planungsschrittes einer Top-Down-Planung zur Anwendung, die wie beschrieben, allein von der Unternehmensleitung durchgeführt wird. In stark verkürzter Form sucht die Unternehmensleitung im Rahmen der Top-Down-Planung so lange nach bestimmten Kombinationen der Basisziele der Bereiche, bis sie ein bestimmtes Anspruchsniveau eines Topziels (wie ein Betriebsergebnis von 10 Millionen) erreicht hat.

## gg) Fazit

Malmi und Granlund wünschen sich, dass, ausgehend von den in der Literatur beschriebenen allgemeinen normativen Theorien, spezifische normative Theorien entwickelt werden, welche besagen „*how to design and use*“ new management accounting systems „*to achieve superior performance*“.<sup>70</sup> Im Hinblick auf diese Forderung wurden vier normative und zwei erklärende Theorien (oder Konzepte) betrachtet und es wurde gezeigt, wie sie im Hinblick auf die Integrierte Zielverpflichtungsplanung zu beurteilen sind.<sup>71</sup>

Dabei wurde davon ausgegangen, dass die Integrierte Zielverpflichtungsplanung eine bereichsspezifische normative Theorie des „*management accounting*“ ist.<sup>72</sup>

In Bezug auf die vier normativen Theorien oder weniger scharf „Konzepte“ wurde der Frage nachgegangen, ob ihre Anwendung im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung als eine bereichsspezifische Konkretisierung der in Frage stehenden übergeordneten normativen Theorie interpretiert werden kann. In einem solchen Fall muss sich die untergeordnete Theo-

<sup>69</sup> Siehe zu einer Beschreibung dieser „Wendung“ und ihrer Rechtfertigung: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.469ff., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>70</sup> Die Bezeichnung „*how to*“ ist nachträglich unterstrichen.

<sup>71</sup> Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zeigt sich auch, welche Theorien nicht anwendbar sind. So wurde ausführlich dargelegt, warum die „normative Theorie“ einer kybernetischen Planung oder Regelkreisplanung im Rahmen einer operativen Jahresplanung, d.h. dem Schwerpunkt einer normativen Management Accounting Theorie, unanwendbar ist. Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.110, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf) und ausführlicher: Zwicker, E., Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Regelkreisplanung, Berlin 2002, [www.Inzpla.de/IN19-2002e.pdf](http://www.Inzpla.de/IN19-2002e.pdf)

<sup>72</sup> Zur Frage, ob dies auch der Fall ist, siehe den Text im Anhang: „Ist die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle eine normative Theorie?“

rie durch spezielle Arten von Hypothesen- und Definitionsgleichungen auszeichnen, die sich von den Hypothesen- und Definitionsgleichungen anderer Bereiche unterscheiden. Weiterhin können sie sich auch durch bestimmter bereichsspezifische Planungs- und Kontrollverfahren unterscheiden. Sie können wegen dieser Konkretisierung not „*be used to explain a number of issues other than MA*“. Bei diesen normativen Theorien (Konzepten) handelte sich um die optimierende Planung, die Tinbergensche „*fixed target policy*“, das Konzept des „*Management by Objectives*“ und die normative Agencytheorie.

Wie gezeigt wurde, ist für alle vier normativen Theorien eine solche bereichsspezifische Konkretisierung im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung möglich. Die optimierende Planung wird zu einer bereichsspezifischen Planung, weil sie mit bereichsspezifischen Zielfunktionen arbeitet. Die Tinbergensche „*fixed target policy*“ wird zu einer bereichsspezifischen Planung, weil sie mit bestimmten bereichsspezifischen Entscheidungsvorschriften (z.B. Soll-Bestands-Einhaltungsvorschriften) arbeitet.

Das übliche Verfahren der normativen Agencytheorie, d.h. die hidden-action-Agencytheorie, erlaubt, wie gezeigt wurde, keine bereichsspezifische Konkretisierung. Daher wurde vom Verfasser eine spezielle normative Agencytheorie namens „Multi-Agenten-hidden-effort-Agencyplanung“ (oder Multi-Agenten hidden-effort-Agencytheorie) entwickelt. Sie erweist sich als eine spezifische normative Agencytheorie, die nur für die operative Jahresplanung und Kontrolle von Unternehmen zutrifft. Sie ist mit der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle identisch.

Die beiden letzten Theorien, d.h. die „*goal-setting theory*“ und die Simonsche Theorie des beschränkt rationalen Verhaltens sind erklärende Theorien. Es ist daher nicht möglich, durch eine Konkretisierung ihrer Hypothesen zu einer normativen bereichsspezifischen Theorie zu gelangen.

Aber im Hinblick auf die „*goal setting theory*“ wurde gezeigt, dass ihre komparativen Hypothesen bezüglich der Effizienz in der Erreichung von Zielen und auch ihre sonstigen empirischen Behauptungen, mit den der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zu Grunde liegenden empirischen Hypothesen übereinstimmen oder ihnen zumindest nicht widersprechen.

Herbert Simons Theorie empirische Theorie des beschränkt rationalen Verhaltens (*theory of bounded rationality*) wurde „normativ gewendet“, wodurch sich eine Art normativ satisfizierende Planung ergab, die im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Anwendung kommt.

Es sei auch noch auf den an andere Stelle ausführlicher beschriebenen „Integrationseffekt der Integrierte Zielverpflichtungsplanung“ hingewiesen.<sup>73</sup> Die bislang beschriebenen modellbasierten normativen (Planungs-) Theorien werden im Rahmen der Integrierte Zielverpflichtungsplanung zu einem in sich konsistenten Planungsverfahren zusammengefügt. Sie erweist sich damit als eine sämtliche heute diskutierten modellbasierten normativen Planungsverfahren umfassende normative (Planungs-) Theorie.

---

<sup>73</sup> Siehe Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 394., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)



Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle erweist sich als ein, mit Anspruchsniveauforderungen arbeitende, normative Theorie einer operativen „satisfizierenden Planung“ von Unternehmen. Sie kann daher als eine normative Fassung der deskriptiven Simonschen Theorie des begrenzt rationalen Verhaltens eines satisfizierenden Entscheiders interpretiert werden. Sie vereinbart sich aber auch mit einer zugleich betriebenen optimierenden Planung. Und sie erweist sich zugleich als eine normative Fassung einer „Planung durch Zielverpflichtung“, die in der Praxis (mehr oder weniger deutlich) angewendet wird. Schließlich kann sie auch als eine (Unternehmens-) bereichsspezifische Variante der normativen Agencytheorie rekonstruiert werden.

Fazit: Die von Malmi und Granlund geforderte bereichsspezifische Konkretisierung normativer Theorien (Konzepte) wurde damit für vier solcher nichtbereichsspezifischer normativer Theorien (Konzepte) mit Erfolg durchgeführt.

#### **4. Malmi und Granlunds Vorschläge zur Entwicklung normativer Management Accounting Theorien**

Malmi und Granlund schlagen in einem Kapitel ihres Textes mit dem Überschrift „*How Research Should Proceed to Produce Better Management Accounting Theories*“ vor, „*normative, preliminary theories as a starting point*“ zur Entwicklung echter normativer Theorien zu verwenden. Als „*normative, preliminary theories*“ bezeichnen sie wie bereits erwähnt das Konzept der Balanced Scorecard, das „*value based management*“ (VBM) und das „*cost accounting*“

Diese drei normativen „*preliminary theories*“ wurden im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung analysiert und es wurde gezeigt, wie sie in unter Verwendung dieses Planungs- und Kontrollverfahrens weiter entwickelt werden könnten.

Angesichts der erörterten Weiterentwicklung dieser „*normative, preliminary theories*“ im Rahmen der Integrierte Zielverpflichtungsplanung stellt sich die Frage, ob die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ein normativer Ansatz ist, der sich gegenüber den drei behandelten „*normative, preliminary theories*“ als eine weniger vorläufige (*preliminary*) oder sogar als eine „echte normative Theorie“ erweist.

Zur Verfolgung dieser Frage kann die Prüfung bestimmter Vorschläge dienen, die Malmi und Granlund der „*community of academic management accounting*“ mit dem Ziel unterbreiten, den Schwerpunkt der derzeitigen Forschung stärker in den normativen Bereich zu verlagern.

Der Ausgangspunkt ihrer Vorschläge ist folgender: Malmi und Granlund weisen darauf hin, dass im Bereich des akademischen Management Accounting fast nur erklärend und beschreibend gearbeitet wird.

Dies dürfte der Grund für sie gewesen sein, diese sieben Vorschläge (*suggestions*) zu entwickeln, die sie den vorwiegend rein empirisch-analytisch orientierten Fachkollegen mit dem Ziel empfehlen „*to produce better management accounting theories*“. Ihre Ankündigung ist deutlich: „*There are seven suggestions for traditional research to progress*“. Dieser „pro-



gress" soll dazu führen „to alter some current practices when conducting traditional research based on 'scientific' theories".

Malmi und Granlunds Vorschläge werden im Folgenden im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle betrachtet und kommentiert.<sup>74</sup> Dabei wird die Frage verfolgt, ob die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle von diesen Vorschlägen profitieren kann, sie bereits berücksichtigt hat oder sich mit diesen Vorschlägen nicht vereinbaren lässt.

Die letzten beiden Vorschläge (sechs und sieben) sind für den Vergleich mit der Integrierten Zielverpflichtungsplanung irrelevant. Denn es handelt sich nicht um Vorschläge zur inhaltlichen Gestaltung einer normativen Management Accounting Theorie, sondern um Empfehlungen, wie die Forschung zu organisieren sei. So sollten beispielsweise „large research groups“ eingesetzt werden und Studien, die in einem Land vorgenommen werden, sollten mit den Daten anderer Länder wiederholt werden. Weiterhin wird vorgeschlagen, dass in jede Fachpublikation zum Thema „Management Accounting“ darauf hingewiesen werden soll, inwiefern sie etwas dazu beigetragen habe „to help in building a MA theory“. Da die Integrierte Zielverpflichtungsplanung den Anspruch erhebt, eine „normative MA theory“ zu sein, sind solche Vorschläge zu ihrer Entwicklung nicht mehr von Bedeutung. Damit wenden wir uns den verbleibenden fünf Vorschlägen zu.

Der erste Vorschlag lautet „that researchers should assume objectives and objective functions, and build theories that support the attainment of these objectives“.

Dieser Vorschlag wird im Rahmen der Integrierten Zielverpflichtungsplanung vollständig realisiert. Die Zielgröße der Planung (*objective*) ist im Falle einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung das gewählte Topziel (z.B. das Betriebsergebnis). Die Zielfunktion (*the objective function*) ist in dem verwendeten Planungsmodell implizit enthalten und entspricht der reduzierten Gleichung der Topzielgröße.<sup>75</sup> Wenn mehrere Topziele (z.B. das Betriebsergebnis und der Marktanteil) verwendet werden, dann ist im Gegensatz zu der Forderung von Malmi und Granlund die Zielfunktion nicht mehr explizit gegeben. Vielmehr bestimmt die zentrale Planung anhand des erwähnten Wenn-Dann-Rechentableaus, welche Werte-Kombinationen der in Frage stehenden Topziele sie in Bezug auf die zu ändernden Basisziele am wünschenswertesten ansieht.<sup>76</sup>

Die Zielfunktion wird auch nicht nur maximiert.<sup>77</sup> Eine solche Maximierung ist vielmehr im Falle der Planung des Betriebsergebnisses als Topziel ein Ausnahmefall.

Es können wie erwähnt neben einer Optimierung noch zwei weitere Verfahren einer Aktions-Planung angewendet werden (die Soll-Bestands-Einhaltungsplanung und die Planung mit Ent-

<sup>74</sup> Die Vorschläge werden in einer von Malmi und Granlund abweichenden Reihenfolge behandelt.

<sup>75</sup> Siehe hierzu: die Fußnoten auf S.166 und S.263 in: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>76</sup> Dies ist bei dem in Abb. 1 beschriebenen Wenn-Dann-Rechentableau der Fall, mit welchen die Planung von drei Topzielen betrieben wird.

<sup>77</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 27, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

scheidungsparametern), aber am wichtigsten im Hinblick auf die Beeinflussbarkeit der Topziele ist die „Nicht-Aktions-Planung“ in Form der Zielverpflichtungsplanung.

Weiterhin gibt es neben der Zielfunktion der Unternehmensleitung auch noch eine Belastungsfunktion der Bereiche, die als Zielfunktion der Bereichsleiter anzusehen ist.<sup>78</sup> Sie tritt aber in dem Modell nicht in expliziter Form auf, sondern beeinflusst (im Kopf der Bereichsleiter) die Aushandlung der Basisziele.<sup>79</sup>

Der zweite Vorschlag lautet: „*Research needs to incorporate the link between accounting choice and performance to be complete and useful.*“ Hier wird gefordert, dass die Verbindung zwischen Rechnungslegungs-Alternativen (*accounting choice*) und dem Ergebnis (*performance*) berücksichtigt werden sollte. Dies ist in einem Gesamt-Planungsmodell der Fall, wenn man das Ergebnis (*performance*) mit dem Unternehmensergebnis als Topziel gleichsetzt. Die Rechnungslegungs-Alternativen bilden in diesem Fall die beschriebenen unterschiedlichen Alternativen einer Bilanzpolitik in Form alternativer Ausprägungen bilanzpolitische Abschlussbasisgrößen.<sup>80</sup>

Im Hinblick auf die Erfordernisse einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist dieser Zusammenhang aber von nur geringer Bedeutung. In einem Kosten-Leistungsmodell gibt es keine Rechnungslegungs-Alternativen, die zur Planung des Betriebsergebnisses zu verwenden sind. Die Verbindung, die unbedingt erforderlich ist, ist die Verbindung zwischen (*the link between*) den Basiszielen der Bereiche und dem Topziel der Unternehmensleitung und diese Verbindung wird durch die strukturellen Gleichungen des Modells einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung realisiert.

Der dritte Vorschlag lautet: „*We could try to build up theories containing more complex MCS constructs.*“ Weitere Hinweise dazu erfolgen nicht. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist eine normative Theorie (oder ein Planungs- und Kontrollverfahren), die ein Management-Kontroll-System (MCS) umfasst. Ob dieses Management-Kontroll-System „*complex*“ ist und ob eine höhere Komplexität eines solchen Systems überhaupt ein Gütekriterium ist, sei dahingestellt.<sup>81</sup>

Eine große Zahl von Autoren im deutschsprachigen Raum definieren den Begriff einer Kontrolle als einen zahlenmäßigen „Soll-Ist-Vergleich“.<sup>82</sup> Normativ umgesetzt lautet dann ihre Botschaft: Zur Kontrolle soll man einen Soll-Ist-Vergleich von zwei Zahlen vornehmen, von denen die Erste eine Sollgröße und die Zweite die mit ihr korrespondierende Istgröße darstellt.<sup>83</sup> Alles Weitere bleibt offen. Etwas komplexer (*more complex*), als diese „Soll-Ist-

<sup>78</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 38, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>79</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 38, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>80</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 67, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>81</sup> Siehe meine Betrachtungen zu dem Thema „*Keep it simple and stupid*“. In: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.150, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>82</sup> Ewert und Wagenhofer definieren beispielsweise Kontrolle so: „*Die Kontrolle stellt bestimmte Sollgrößen den tatsächlich realisierten Istgrößen gegenüber.*“ In: Ewert, R., Wagenhofer, A., Interne Unternehmensrechnung, 8.Aufl., Heidelberg, 2014, S.300

<sup>83</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, S. 223f., [www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf](http://www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf).

Vergleichs-Anweisung“, weil differenzierter, ist das Kontroll-System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung allerdings tatsächlich.<sup>84</sup>

Der vierte Vorschlag zeigt einen Weg, wie der dritte Vorschlag realisiert werden könnte: „*We should devote more attention to accounting and control practices in successful organizations*“. In diesem Sinne betonen die Autoren: „*We believe that more complex management control system constructs should be studied*“. Das ist im Prinzip das richtige Vorgehen, wenn man ein Management-Kontroll-System entwickeln will. Allerdings setzt dies voraus, dass man weiß, was unter „*successful*“ und „*complex*“ zu verstehen ist.<sup>85</sup>

Der fünfte Vorschlag beschäftigt sich mit der Beziehung zwischen erklärenden und normativen Theorien. Malmi und Granlund verweisen auf „Humes Guillotine“, d.h. Humes These, dass man aus empirischen Behauptungen (oder empirischen Theorien) keine Sollsätze ableiten kann. Sie warnen davor, bestimmte Vorgehensweisen, die bei einer Gruppe von Unternehmen beobachtet wurden, in Form normativer Vorschriften zu fassen, die nunmehr für alle Unternehmen gelten sollen. So bemerken sie „*if we cannot assume that an average firm has optimal accounting and control methods,*“ dann ist es auch nicht sinnvoll, Urteile über die Brauchbarkeit (*usefulness*) der in diesen Firmen durchgeführten Verfahren zu ziehen und damit mehr oder weniger deutlich, eine (normative) Empfehlung vorzunehmen.

Angesichts dieser Feststellung, der man nur zustimmen kann, liegt die Frage nahe, welche Verknüpfungen zwischen empirischen Befunden und empirischen (erklärenden) Theorien über das Verhalten von Unternehmen und den Vorschriften der Integrierten Zielverpflichtungsplanung bestehen.

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung ist als eine normative Fassung des in der Praxis weitverbreiteten Vorgehens zu verstehen, bestimmte Bereiche für die Einhaltung von Zielen verantwortlich zu machen. Eine solche Rekonstruktion ist aber ein Verfahren, vor dem Malmi und Granlund explizit warnen, weil es zu einer Schlussfolgerung (*conclusion*) führen könnte, die verfälscht ist. (*to be biased*).

Dieses durch die Integrierte Zielverpflichtungsplanung normativ gefasste Vorgehen, welches darin besteht, dass Unternehmen, mit bestimmten Personen Zielverpflichtungen vereinbaren, ist besonders deutlich in Gunnar Eliassons empirischer Untersuchung beschrieben und von ihm auch theoretisch untermauert.<sup>86</sup> Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung vereinbart sich daher nicht nur mit diesem Vorgehen, bestimmte Zielverpflichtungen einzugehen, sondern sie schreibt ein solches Verhalten vor und präzisiert es in detaillierter Weise. Aufgrund dieser Präzisierung enthält sie Elemente und Prozeduren, die in keinem der Unternehmen, die bisher

---

<sup>84</sup> Siehe zum grundsätzlichen Aufbau: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 77-113, [www.Inzpla.de/IN-ZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/IN-ZPLA-Geschichte.pdf) und zu einer ausführlichen Beschreibung Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, (301 Seiten), [www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf](http://www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf). Siehe auch die Kritik des Kapitels „Kontrollrechnungen“ in dem Werk von Ewert und Wagenhofer. In: Zwicker, E. Kontrollrechnungen im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung - Kritische Analyse des Kapitels 7 „Kontrollrechnungen“ aus dem Werk „Interne Unternehmensrechnung“ von Ewert und Wagenhofer, Berlin 2016 (121 Seiten) [www.Inzpla.de/IN45-EW-Kap-7.pdf](http://www.Inzpla.de/IN45-EW-Kap-7.pdf)

<sup>85</sup> Der vierte Vorschlag ist bei Malmi und Granlund der fünfte und ihr fünfter ist hier der vierte.

<sup>86</sup> Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.467, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

schon eine Planung durch Zielverpflichtung und eine Kontrolle dieser Zielverpflichtungen durchführen, in diesem Detail und in dieser Geschlossenheit zu beobachten sind.<sup>87</sup>

Die damit erörterten Vorschriften von Malmi und Granlund an die „*community of academic management accounting*“ zeigen, dass die Integrierte Zielverpflichtungsplanung diese Vorschläge schon berücksichtigt und im Rahmen eines konkreten Anwendungssystems realisiert hat.

## 5. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle als anwendbare normative Theorie des Management Accounting

Malmi und Granlund werfen auch die Frage auf: „*What should be the core of MA Theory?*“ Ihre Antwort lautet: a „*theory should consist of assertions of what accounting and control methods we should apply, how, and in what circumstances*“.<sup>88</sup> Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle beschreibt eine „*planning and control method we should apply to realize the yearly operational planning in a firm.*“<sup>89</sup>

Malmi und Granlund halten die Entwicklung einer „*unique theory of management accounting*“ für die wichtigste Aufgabe der Forschung im Bereich des Management Accounting.<sup>90</sup> Es klingt beinahe so, als ob das Wohl und Wehe der gesamten Disziplin davon abhängt, wenn sie bemerken: „*The overall consequence of having own practice relevant and useful MA theories would be a stronger identity to MA as a discipline. This should significantly enhance the acknowledgement and respect of MA research inside and especially outside the academia. Furthermore, perhaps this would also attract new good quality students to our field.*“ (S.603)

Malmi und Granlund formulieren dies so drastisch, weil sie wissen, dass ihre Behauptung, das Management Accounting sei vor allem eine normative Disziplin, von vielen Fachvertretern abgelehnt wird. Sie gehören zu den wenigen, die diese Meinung vertreten. Es gibt nur noch zwei Fachvertreter, die wie Malmi und Granlund hervorheben, welche bizarre Situation dadurch entstanden ist, dass das Management Accounting nach Auffassung eines Großteils seiner Fachvertreter als eine rein erklärende Wissenschaft anzusehen ist. Diese beiden Fachvertreter, die sich gegen den „*mainstream*“ wenden, sind Tom Lee und Richard Mattessich.

Tom Lee beschreibt diese „Abkehr von Normativen“ mit drastischen Formulierungen: „*Several decades ago, research was concerned primarily with normative prescriptions to improve the quality of accounting and auditing practices. Different forms of accounting practice and audit technique were offered, explained, discussed, and criticized. Research projects arose from problems identified in practice. Research careers and reputations were made and broken by normative research. However, the 'publish or perish' culture and the emergence of*

<sup>87</sup> Ob die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle ein Planungs- und Kontrollverfahren ist, welches den bislang in der Praxis realisierten Verfahren überlegen ist, ist eine weitere Frage. Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 485, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>88</sup> Die Unterstreichung von „*should*“ ist nachträglich eingefügt.

<sup>89</sup> Dieser englischsprachige Text ist von mir formuliert.

<sup>90</sup> In dem Zitat von Malmi und Granlund ist „*management accounting*“ mit „MA“ abgekürzt.

*computerized economic and financial databases changed this world. Research, particularly in the U.S. where there was sufficient funding, was quickly dominated by empirical research projects based on economic or finance theories and the use of economic financial data.”<sup>91</sup> (S.63)*

Die von ihm beschriebene Situation ist für Tom Lee inakzeptabel. Um dies zu verdeutlichen, verweist er auf die absurden Konsequenzen, die sich ergeben würden, wenn in der Medizin als einer auch auf Anwendung ausgerichteten Disziplin so vorgegangen würde, wie im Bereich des Management Accounting. *„To me it is as if medical researchers were interested only in the behaviour of doctors rather than the detection, prevention and cure of illnesses and diseases“.*

Lee ist der Auffassung, dass in den *„major research journals“* die *„editorial boards“* von *„empirical researchers“* dominiert werden. Und er kommt zu dem Schluss: *„For those in influential roles in the research community in the U.S., normative research was unscientific and therefore not to be trusted.“*

Richard Mattessich hat sich sein gesamtes Berufsleben mit methodischen Fragen des Rechnungswesens beschäftigt. Er ist neben Hanns-Martin Schoenfeld einer der Autoren, die wegen ihrer deutschsprachigen Herkunft und als Mitglied einer englischsprachigen Hochschule (University of British Columbia) sowohl in der angelsächsischen als auch in der deutschen Literatur zum Rechnungswesen zu Hause sind und in beiden Bereichen publiziert hat.<sup>92</sup> In seinem nur deutschsprachigen Werk *„Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens“* hat er als Erster das Konzept einer Buchhaltungsmatrix zur Darstellung der doppelten Buchführung beschrieben.<sup>93</sup> Dies ist aus meiner Sicht ein wesentlicher Beitrag zur Formalisierung des Rechnungswesens.<sup>94</sup>

Richard Mattessich hat zum Ende seiner wissenschaftlichen Laufbahn eine Schrift mit dem Titel *„Critique of accounting - Examination of the foundations and normative structure of accounting“* veröffentlicht. Dieses Werk so urteilt Archers *„sums up and brings together his work over four decades in accounting theory“*.<sup>95</sup> Es handelt sich um eine etwa dreihundert Seiten umfassende Schrift, die äußerst lesenswert ist und man kann der im folgenden zitierten Würdigung dieses Werkes durch Archers nur voll zustimmen: *„Its publication is a significant event which constitutes a serious claim for him to be ranked among the preeminent accounting thinkers of this half-century“.*

---

<sup>91</sup> Lee, T. A. Accounting and Auditing Research in the United States. In: The Real Life Guide to Accounting Research, Humphrey, C., Lee, D B. (Hrsg.), Amsterdam 2004, S. 57-71.

<sup>92</sup> Zu Hanns-Martin Schoenfeld siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.512f; [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>93</sup> Der genaue Titel seines Buches lautet: *„Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens: Eine analytische und erkenntniskritische Darstellung doppischer Informationssysteme für Betriebs- und Volkswirtschaft“*, Düsseldorf, 1970.

<sup>94</sup> Zu Mattessichs Einfluss zur Entwicklung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, siehe Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.9, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>95</sup> Archer, S., Mattessich's Critique of Accounting: A Review Article. In: Accounting and Business Research, 28.4 (1998) S. 297-316.



Mattessich bezeichnet den derzeitigen Zustand des Rechnungswesens im englischsprachigen akademischen Bereich als „*dilemma of academic accounting*“.<sup>96</sup> (S.222)

Er stellt die Frage: „*Why do so many prominent accounting theorists try to brand it (die normative und der Praxis dienende Analyse) with the term unscientific?*“ (S.184) Seiner Meinung nach muss man für diese unbefriedigende Situation eine Lösung finden (*find a solution*). Mattessich sieht eine solche Lösung in folgendem Vorgehen: „*The hierarchy of accounting objectives must be clarified; norms must be incorporated as conditional premises into accounting models*“.

Er fordert hierzu die Entwicklung von „*purpose oriented models*“. (S.190) Daran anknüpfend entwickelt er eine endgültige Vision (*ultimate vision*) zur Weiterentwicklung des Accounting. Diese „*ultimate vision*“ besteht für ihn in „*the creation of a considerable number of accounting models, each with specific hypotheses tailor made to a specific accounting objective*“... „*yet offering a considerable choice to ‘consumers’*“.(S.190) Mattessich fordert in einer Art Manifest die „*entire accounting community*“ auf, eine solche „*normative theory*“ zu entwickeln. Er schließt seinen Appell und dies sind auch die beiden Schlusssätze seines Werkes mit der Feststellung: „*This (die Entwicklung einer normativen Theorie) will not come about without resistance. After all, many academics may resist an approach that scatters the illusion of a pure science of accounting; yet reality must be faced, as painful as it may be*“.

Richard Mattessich weist darauf hin, dass seine Vorschläge zur Weiterentwicklung des „*accounting*“ in eine stärker normative Richtung nur als eine Architekten-Skizze (*an architect's sketch*) aufzufassen sind und es noch offen sei, wie das endgültige Bauwerk (*ultimate edifice*) aussehen soll.

Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle dürfte zumindest einige Bauteile liefern, die in das endgültige Bauwerk (*ultimate edifice*) eines „*normative accounting*“ mit eingefügt werden könnten.

Die nach Mattessich zu entwickelnde „*hierarchy of accounting objectives*“ entspricht im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung der einstufigen Zielhierarchie zwischen den Basiszielen und dem Topziel (oder auch den Topzielen), wenn eine Basisziel-Verpflichtungsplanung durchgeführt werden soll. Im Falle einer hierarchischen Bereichsziel-Verpflichtungsplanung handelt es sich dagegen um eine mehrstufige Hierarchie der Bereichsziele mit dem Topziel an der Spitze und den Bereichzielen auf den einzelnen Leitungsebenen darunter, während die Basisziele, wie der Name sagt, die Basis dieser Hierarchie bilden.<sup>97</sup>

Wenn Mattessich fordert „*norms must be incorporated as conditional premises into accounting models*“, dann wird diese Forderung im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung vollständig erfüllt. Ein Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist ganz sicher ein „*accounting model*“. Und dieses Modell zeichnet sich dadurch aus, dass sein Topziel (wie das Betriebsergebnis) zielgerichtet beeinflusst wird durch „*incorporated norms*“ in Form bestimmter Planungsvorschriften. Diese Planungsvorschriften beziehen sich wie be-

<sup>96</sup> Mattessich, R., Critique of accounting - Examination of the foundations and normative structure of accounting, Westport 1995, S. 222.

<sup>97</sup> Siehe hierzu: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 87, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)



schrieben auf die Durchführung dreier Arten einer Aktions-Planung und eben auch auf die Zielverpflichtungsplanung mit ihrer Planungstriade zur Bestimmung der Zielverpflichtungen. Diese vier Planungsverfahren lassen sich widerspruchsfrei miteinander zu einer Gesamtplanung verbinden. Für die sich anschließende Kontrolle gibt es ebenfalls ein in sich geschlossenes System von „*incorporated norms*“.

Als „*ultimate vision*“ sieht Mattessich „*the creation of a considerable number of accounting models, each with specific hypotheses tailor made to a specific accounting objective*“. Wie beschrieben kann man ein „*accounting model*“, wenn es ein Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist, mit Hilfe des entwickelten Hyperstrukturmodells für eine große Zahl von Unternehmen konfigurieren. Die Bezeichnung „große Zahl“ rechtfertigt sich durch den Umstand, dass mit dem entwickelten Transferprogramm INZPLA-Connect jede SAP-CO-Anwendung in ein Gleichungsmodell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung überführt werden kann.<sup>98</sup> Die Parameter dieses Modells erlauben im Hinblick auf die übernommene Anwendung immer die Entscheidung, ob sie als Basisziele oder unbeeinflussbare Basisgrößen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung einzuordnen sind, falls eine solche Planung nach der Übernahme praktiziert werden soll.<sup>99</sup>

Da es wie erwähnt mehr als hunderttausend Anwendungen des SAP-CO-Systems gibt, von denen eine große Zahl alle Module bis zur Planung des Betriebsergebnisses (bis zum SAP-PA-Modul) verwenden, ist diese Behauptung nicht abwegig.

Das Hyperstrukturmodell erlaubt es, gerade in Abhängigkeit von den in einem Unternehmen auftretenden Strukturen eine „*considerable number of accounting models*“ zu generieren, „*with specific hypotheses tailor made*“. Diese spezifischen Hypothesen werden durch die Hypothesengleichungen des in Frage stehenden Modells beschrieben, die genau die strukturellen Gegebenheiten des in Frage stehenden Unternehmens abbilden.

Die zu entwickelnden Hypothesen sollen, so fordert es Mattessich, sich dadurch auszeichnen to be „*tailor made to a specific accounting objective*“. Diese Forderung wird von den Hypothesen (und auch Definitionen) eines Modells der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erfüllt. Das „*accounting objective*“ ist aber nicht ein spezifisches Ziel, sondern mehrere, nämlich ein Topziel oder mehrere Topziele und zumeist sehr viele Basisziele als Elemente der „*hierarchy of accounting objectives*“. Sie sind spezifisch, weil das Topziel (oder die Topziele) von der Unternehmensleitung nach eigenem Dafürhalten bestimmt werden kann und die Basisziele anhand der spezifischen strukturellen und semantischen Gegebenheiten des Unternehmens (aber immer noch im Rahmen des Hyperstrukturmodells) festgelegt werden. Das entwickelte Planungsmodell ist so gestaltet (*tailor made*), dass es gelingt, diese „*accounting objectives*“, d.h. die Basis- und Topziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung, durch die Hypothesen- und Definitionsgleichungen miteinander zu verbinden.

---

<sup>98</sup> Zu INZPLA-Connect siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S.339, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

<sup>99</sup> Größen wie die Absatzpreise eines Artikels, deren Semantik beim Auslesen bekannt ist, erhalten gleich den Status eines Entscheidungsparameters.

## Schlussbemerkung

Das System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung kann man auf jenen Fall als ein „*Management Accounting System*“ bezeichnen. Es ist daher einleuchtend, dass ich mich anfangs permanent mit der englischsprachigen Literatur zum Thema „*accounting systems*“ beschäftigte und vor allem die Beiträge zum Thema „*management accounting*“ ausführlich verfolgte. Themen wie „*balanced scorecard*“, „*value based management*“, „*activity based costing*“ und Kaplans „*entirely new Management Accounting System*“, welche man als normative Konzepte bezeichnen kann, wurden von mir, in verschiedenen Veröffentlichungen, eingehend untersucht.<sup>100</sup>

Im Laufe der Jahre verfestigte sich bei mir immer mehr die Erkenntnis, dass der normative Aspekt des Management Accounting von den Fachvertretern der englischsprachigen Management-Accounting-Forschung für nahezu irrelevant gehalten wurde. Das Thema wurde einfach totgeschwiegen. Die Beiträge von Mattessich und Wolf zeigen, dass diese Feststellung nicht falsch ist. Deswegen ist auch der Beitrag von Malmi und Granlund so bemerkenswert, denn sie fordern eindeutig dazu auf, normative und anwendungsrelevante Theorien zu entwickeln.

Ihre Botschaft lautet: „*Let us try to build MA theories that are useful for accounting practice*“, und weiter gelangen sie zu dem Urteil: „*We see the development and testing of normative theories as a fruitful avenue to produce more practice relevant research and theories of MA.*“

Aber Malmi und Granlund sind sich offenbar auch darüber im Klaren, dass sie im Bereich der „*MA community*“ auf keine große Zustimmung treffen dürften. So beklagen sie: „*What we do not understand is why the academic MA community cannot be proud of practice-oriented MA theories*“.

Angeichts der fast ausschließlich deskriptiven und auf Erklärungen ausgerichteten Betrachtungen im Bereich des Management Accounting ist es berechtigt, Teemu Malmi als Vorkämpfer einer neuen Ausrichtung des Management Accounting bezeichnen. Das war auch der Grund, sich so ausführlich mit seinen beiden Beiträgen zu beschäftigen. Nahezu beschwörend versucht er die Fachkollegen, die das Management Accounting als eine erklärende Disziplin ansehen, für seine normative Botschaft zu gewinnen.

Seine bereits erörterten sieben Vorschläge dienen allein dem Ziel, die Vertreter des erklärenden Management Accounting (und das sind fast alle) stärker ins „normative Fahrwasser“ hinüber zu ziehen, denn er hofft, dass diese Vorschläge dazu beitragen „*to alter some current practices when conducting traditional research*“.

Die Chancen die Vertreter des „*traditional research*“ ins „Normative“ hinüberzulocken schätzt er aber wohl nicht all zu hoch ein. So fordert er wie schon erwähnt, dass ein „*research paper*“ zumindest immer einen Hinweis enthalten sollte: „*How to implement MA, and how that is supposed to help in building a MA theory.*“ Und weiter fordert er: „*The concluding sections of research papers should make both the theory tested or developed and its practical implications explicit.*“ Teemu Malmi ist schon als eine Art Revolutionär anzusehen und man fragt sich, was seine Kollegen davon halten.

---

<sup>100</sup> Siehe: Zwicker, E., Geschichte..., a.a.O., S. 190f., S. 171f., S. 195f. und S. 267f. [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Seine und Granlunds Forderungen dürften meiner Einschätzung nach auf wenig Gegenliebe stoßen. Wenn man Teemu Malmis Beitrag Revue passieren lässt und sich sein Plädoyer zur Entwicklung einer „*normative MA theory*“ vor Augen führt, dann müsste er ein Befürworter ja geradezu ein Verfechter der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle sein. Nach dem Lesen seines Beitrages drängte sich mir zumindest der Schluss auf, den ich hier zu untermauern versucht habe, dass fast alle Merkmale, die seiner Meinung nach, eine „*normative management accounting theory*“ besitzen sollte, sich im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle wiederfinden lassen.

Eigentlich könnten wir auf Tagungen als Team auftreten. Er würde, wie in seinem Text, darauf hinweisen, welche Defizite die derzeitige „*normative MA theory*“ aufweist und ich würde danach darlegen, wie man diese Defizite mit Hilfe der Integrierten Zielverpflichtungsplanung beseitigen kann.

## Anhang: Ist die Integrierte Zielverpflichtungsplanung eine Prozedur oder eine normative Theorie ?

Wie bereits in der Einleitung zu lesen ist, behaupte ich, eine neue normative Planungs- und Kontrolltheorie für Unternehmen entwickelt zu haben. Diese Bezeichnung wurde synonym mit Planungs- und Kontrollverfahren verwendet. Und es ist genau so möglich von einer Planungs- und Kontrollprozedur zu sprechen also der Bezeichnung, die Teemu Malmi für die angemessene Bezeichnung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle hielt.

Durch Malmis Einwand wurde mir bewußt, dass ich mir nie darüber Gedanken gemacht habe, was man eigentlich unter einer „*normativen Theorie*“ versteht.

Malmi und Granlunds sich widersprechende drei Definitionen einer normativen Theorie (siehe S.1) tragen zur Klärung dieser Frage wenig bei. Wie erwähnt, wäre im Lichte dieser drei Definitionen die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle nur dann eine normative Theorie, wenn die Organisations-Definition gelten würde (siehe S.5) Wenn aber im Fall dieser Definition jeder „*set of propositions*“ eine normative Theorie ist, dann wäre jede Organisationsanweisung aber auch jedes Kochrezept eine normative Theorie.<sup>101</sup>

Aber der Einwand von Teemu Malmi, dass die Integrierte Zielverpflichtungsplanung keine normative Theorie sondern „nur“ eine Prozedur sei, beschäftigt mich weiter.

Es liegt nahe, nach den Kriterien zu fragen, mit denen man eine Prozedur von einer normativen Theorie abgrenzen kann. Diese Frage lässt sich am besten im Hinblick auf eine akzeptierte normative Theorie stellen. Und das ist die normative Entscheidungstheorie. Damit lautet die Frage:

Wie unterscheidet sich die normative Entscheidungstheorie von einer „Prozedur“ (oder auch einem „Verfahren“), die nicht als normative Theorie bezeichnet werden soll? Diese Frage impliziert, dass eine normative Theorie auch eine Prozedur (oder ein Verfahren) darstellt. Eine Prozedur (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.<sup>102</sup> 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 welchen man vielleicht eine normative Theorie gegenüber einer Prozedur abgrenzen könnte, die keine normative Theorie darstellt.

<sup>101</sup> Der Term „*proposition*“ wird sehr unterschiedlich verwendet. Unter anderem wird er auch definiert als „*a plan or scheme proposed*.“ Ds dürfte wohl am besten zutreffen. Siehe <http://www.dictionary.com/browse/proposition> (29.8.2016)

<sup>102</sup> Siehe. Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.458., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf)

Als Erstes soll untersucht werden, ob sich bestimmte Merkmale zur Definition 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, die keine normative Theorie ist.

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.

**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.<sup>103</sup> 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.<sup>104</sup>

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*“ (siehe S.1). 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.

Aber ist die Zahl der potentiellen 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

<sup>103</sup> 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.

<sup>104</sup> Siehe das Kapitel „*Entscheidungstheorie und Integrierte Zielverpflichtungsplanung*“ in Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.458f., [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

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.

**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.

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.<sup>105</sup> 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 Theorie 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 einer Hypothese ausgehen, die der einschlägigen empirischen Theorie widerspricht. 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 „gewonnen „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

---

<sup>105</sup> Morgenstern, O. Descriptive, predictive and normative Theory. In: Kyklos 25.4 (1972), S. 699-714.



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 unbeeinflussbaren Hypothesengleichungen.<sup>106</sup> 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.

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.<sup>107</sup>

Wenn sich aber zeigt, dass 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.<sup>108</sup> 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.

<sup>106</sup> Siehe hierzu; Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S:31, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

<sup>107</sup> 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](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

<sup>108</sup> Zur Zuverlässigkeit der Schätzung von Wechselkursen durch externe Institute siehe: Zwicker, E. Geschichte..., a.a.O., S.410, [www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf](http://www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf).

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 in Form eines Planungs- und Kontrollverfahren, 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.

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“.