

**Klassifizierung von
Soll-Ist-Kontroll-Systemen unter
besonderer Berücksichtigung des
INZPLA-Kontrollsystems**

Eckart Zwicker
Technische Universität Berlin
Fachgebiet Unternehmensrechnung und Controlling
Berlin 2008

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
2. Kennzeichen von Soll-Ist-Kontroll-Systemen	3
3. INZPLA-Kontroll-Systeme als Soll-Ist-Kontroll-Systeme des Typs ZA	12
a) Aktionsverpflichtungsgrößen im Soll-Ist-Vergleich	13
b) Zielverpflichtungsgrößen im Soll-Ist-Vergleich	15
c) Wirkungen weiterer Kontrollsysteme auf ein INZPLA-Kontroll-System	19
4. Schlussbemerkung	21

1. Einleitung

Dieser Text hat eine Vorgeschichte. 2013 nahm ich an einer Tagung in Wien teil, in der als Glanzpunkt und krönender Abschluss Teemu Malmi einen Vortrag über die „*opportunities, challenges and research directions*“ im Bereich von „*management control systems*“ hielt. Dieser Vortrag veranlasste mich dazu, den Aufsatz von Malmi und Brown, auf welchen sich Malmi während seines Vortrages bezog, etwa gründlicher zu studieren.¹ In diesem Text definieren Malmi und Brown ein „*management control system*“ wie folgt:

*“Those systems, rules, practices, values and other activities management put in place in order to direct employee behavior should be called management controls. If these are complete systems, as opposed to a simple rule (for example not to travel in business class), then they should be called MCSs.”*²

Malmi und Brown erheben den Anspruch mit ihrem Text die Forschung der letzten „*four decades*“ (S.291) auf dem Gebiet der „*management control systems*“ berücksichtigt und in eine neue Typologie eingeordnet zu haben. Aus meiner Sicht handelt es sich um den Versuch, die maßgebenden Theorien des „*management accounting*“ zu systematisieren. Angesichts ihrer umfassenden Definition eines „*management control systems*“ ist es nicht verwunderlich, dass zwischen einem „*management control system*“ und einem „*management accounting system*“, kein großer Unterschied bestehen kann. Es ist daher nicht abwegig zu behaupten, dass Malmi und Brown in diesem Text versuchen, die existierenden „Management Accounting Theorien“ in ein typologisches Schema einzuordnen.

Ich habe den Aufsatz von Malmi und Brown dazu verwendet, die von ihnen beschriebenen Ansätze bestimmter „Accounting Theorien“ (oder auch „*management control systems*“) zu analysieren und im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle zu beurteilen. Das Ergebnis ist dem folgendem Text zu entnehmen:

Management-Kontroll-Systeme im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2016, www.Inzpla.de/IN45c-2016.pdf

¹ Über den Vortrag und meine damit verbundene Wortmeldung und Teemu Malmis Reaktion darauf, gibt es noch etwas mehr zu berichten, was aber anekdotisch ist. Siehe: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, S.201, Berlin, 2016, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

² Malmi, T., Brown, D. Management Control Systems as a Package - Opportunities, Challenges and Research Directions. In: Management Accounting Research 19.4 (2008), S. 287-300

Malmi und Browns Text machte mir eins deutlich, was man leicht unbeachtet lässt: Hinsichtlich der Begriffe „Kontrolle“ im Deutschen „control“ im Englischen gibt es einen eklatanten Unterschied. „Control“ entspricht im Deutschen Formulierungen wie „beherrschen“ oder „im Griff haben“. Im Deutschen ähnelt das Englische Wort „control“ einer Formulierung von „Kontrolle“ in der Art „wir haben alles unter Kontrolle“.³

In der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre wird unter dem Wort „Kontrolle“ aber vorwiegend die Durchführung eines Soll-Ist-Vergleiches verstanden.

Als ich, wie bereits erwähnt, den Aufsatz von Malmi und Brown studierte und auch die dort angeführte Sekundärliteratur, wurde mir erst richtig klar, dass der Begriff einer „Kontrolle“ als Soll-Ist-Vergleich im bei der Behandlung von „management control systems“ so gut wie keine Rolle spielt. Das Wort „Soll-Ist-Vergleich“, gibt es im Englischen nicht. Man kann von einem „comparison of the targets and actual figures“ sprechen. Bezeichnenderweise sprechen Malmi und Brown zwar ständig von „control“ aber das in diesem Zusammenhang ein (wie auch immer zu bestimmender) Sollwert mit einem Istwert verglichen werden sollte, und diese Abweichung zu bestimmten Schlussfolgerungen Anlass gibt, wird in ihrem gesamten Text nicht erwähnt. Über die Gestaltung einer Soll-Ist-Kontrolle im Rahmen einer modellgestützten operativen Planung und Kontrolle lässt sich ziemlich viel sagen, was meiner Ansicht nach auch von großer praktischer Relevanz ist.⁴ In der Englischsprachigen Literatur über „management control systems“ findet man aber darüber so gut wie nichts.⁵

Nach dieser Erkenntnis entwickelte sich in mir der Gedanke, ob man nicht eine Kontrolltheorie, oder weniger anspruchsvoll klingend, eine Systematik der Kontrollverfahren entwickeln könnte, die ausschließlich auf dem Konzept einer Soll-Ist-Kontrolle beruht. Eine Bedingung dafür war, dass das Verfahren der Soll-Ist-Kontrolle der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, welches ja bereits entwickelt war, sich dabei als eine Untergruppe dieser Soll-Ist-Kontroll-Systeme erweisen müsste. Eine solche Systematik wurde von mir entwickelt. Das Ergebnis ist der nachfolgende Text.⁶

³ Was allerdings meistens nicht der Fall ist.

⁴ Siehe Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, (301Seiten), www.Inzpla.de/IN34-2007.pdf

⁵ Siehe z.B. die beiden einschlägigen Werke zu diesem Thema: Merchand, K.A., van der Stede, W.A., *Management Control Systems, Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 3. Aufl., New Jersey 2011, und: Anthony, R.A., Govindarajan, V. *Management Control Systems*, 12. Aufl., Boston 2007

⁶ Der Text der beiden letzten Absätze findet sich auch wieder in: Zwicker, E. Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, a.a.O., S. 204, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf. Dieser Text beschreibt meine Aktivitäten und Überlegungen im Zusammenhang mit der Entwicklung der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle

2. Kennzeichen von Soll-Ist-Kontroll-Systemen

Das im Folgenden entwickelte normative Konzept eines Soll-Ist-Kontroll-Systems zeichnet sich durch bestimmte Kontrollobjekte aus, für die man jemandem in einem Unternehmen verantwortlich machen kann. Werden solche Kontrollobjekte, (die noch genau beschrieben werden) nicht verwendet, dann liegt kein Soll-Ist-Kontroll-System vor.

Verfolgt man das Handeln einer Person, dann bietet es sich an, zwischen der Aktion (*action*) dieser Person und dem Ergebnis (*result*) ihrer Aktion zu unterscheiden. Von dieser Unterscheidung gehen auch Merchant und van der Stede aus, wenn sie die Begriffe „*action control*“ und „*result control*“ verwenden. Die Aktionen von Personen oder die durch diese Aktionen bewirkten Ergebnisse werden dabei von Merchant und van der Stede in ein Verfahren eingebunden, das sie als „*action control*“ und „*result control*“ bezeichnen.⁷

Der einem Soll-Ist-Kontroll-System zu Grund liegende Begriff einer „Kontrolle“ geht ebenfalls davon aus, dass zwischen der Aktion (als Ursache) eines Handelnden und dem Resultat seines Handelns (als Wirkung dieser Ursache) zu unterscheiden ist und man, was noch genauer zu beschreiben wäre, beides „kontrollieren“ kann. Aber statt des Namens „Resultat“ soll hier der Name „Ziel“ verwendet werden. Denn das „Resultat“ ist im Lichte eines Soll-Ist-Kontroll-Systems von besonderer Art, nämlich ein Resultat, das als Ziel von einem Handelnden angestrebt wird, weil er sich zur Realisierung dieses Resultats verpflichtet hat. Daher kann man dieses Ziel auch noch treffender als ein „Verpflichtungsziel“ bezeichnen.⁸

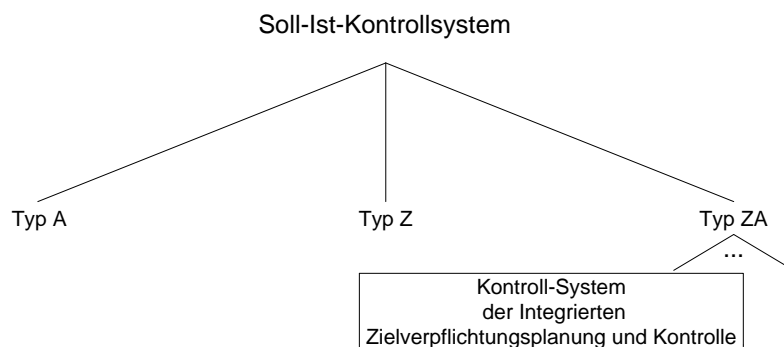


Abb. 1: Arten eines Soll-Ist-Kontroll-Systems

Das im Einzelnen noch zu beschreibende Soll-Ist-Kontroll-System kann, wie Abb. 1 zeigt, in drei Typen unterschieden werden. Der erste Typ wird als Soll-Ist-Kontroll-System des Typs A bezeichnet. Im Rahmen dieses Systems findet ausschließlich eine Aktions-Kontrolle statt. Der zweite Typ mit dem Namen Soll-Ist-Kontroll-System des Typs Z zeichnet sich dadurch aus, dass bei Vorliegen eines solchen Systems ausschließlich eine Ziel-Kontrolle durchgeführt wird.

⁷ Merchant, K.A., van der Stede, W.A, Management Control Systems, Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 3. Aufl., Harlow, 2012, S. 29f. und S. 81f.

⁸ Merchant und van der Stede verwenden in ihrem Text gelegentlich auch die Bezeichnung „*target*“ statt „*result*“. So sprechen sie (S. 311) von „*flexible targets*“, die bestimmte Bereiche zu erfüllen haben und nicht von „*flexible results*“.

Der dritte Typ eines Soll-Ist-Kontroll-System bildet eine Mischform, in welcher beide Kontrollarten angewendet werden. Ein solches System soll als Soll-Ist-Kontroll-System des Typs ZA bezeichnet werden.

Die beiden Verfahren einer Aktions- und Ziel-Kontrolle setzen voraus, dass ein Manager eine ihm hierarchisch untergeordnete Person dazu verpflichtet, ein Ziel oder eine Aktion zu realisieren. Dieser Manager soll als Principal bezeichnet werden. Die zur Realisierung einer Aktion oder eines Ziels verpflichtete Person soll Agent genannt werden.⁹

Die beiden Begriffe einer Ziel- und Aktions-Kontrolle werden wie folgt definiert:

Ziel-Kontrolle:

= (def): Verfahren, bei welchem ein Principal einen Agenten dazu verpflichtet, ein Soll-Ziel zu realisieren. Dieses Soll-Ziel ist so zu definieren, dass eine Abweichung zwischen dem geforderten Soll und dem eingetretenen Ist feststellbar ist. Diese Abweichung wird als Soll-Ist-Abweichung bezeichnet.

Die Ziel-Kontrolle besteht in einem formell geregelten Verfahren, welches vorschreibt, wie das Ist-Ziel zu ermitteln und wie der Soll-Ist-Vergleich durchzuführen ist. Mit der Durchführung des Soll-Ist-Vergleiches ist die Kontrolle abgeschlossen. Jeder Soll-Ist-Vergleich muss zu dem Ergebnis führen, dass entweder eine oder keine Erfüllung der Zielverpflichtung vorliegt.

Aktions-Kontrolle

= (def): Verfahren, bei welchem ein Principal einen Agenten dazu verpflichtet, eine bestimmte Aktion, d.h. eine Soll-Aktion, durchzuführen, aber auch eine Aktion oder mehrerer Aktionen zu unterlassen.

Die Verpflichtung zur Durchführung einer Aktion oder auch zur Unterlassung einer Aktion oder mehrerer Aktionen kann durch generelle Vorschriften festgelegt sein, die für eine bestimmte Person oder Personengruppe gelten. Sie kann aber auch direkt gegenüber einer einzelnen Person oder Personengruppe eingefordert werden. Der Agent „verpflichtet“ sich in Form einer Aktionsverpflichtung diese Soll-Aktion zu realisieren. Die Verpflichtung kann in einer expliziten Verpflichtungserklärung bestehen, aber auch stillschweigend durch die Kenntnisnahme bestimmter allgemein geltender Vorschriften erfolgen. Die Verpflichtung kann auch durch die Anweisung des Principals an den Agenten zur Durchführung einer Aktion zu Stande kommen, der der Agent nicht widerspricht. Damit verpflichtet er sich stillschweigend zu ihrer Ausführung. Wird von dem Principal die Unterlassung einer Aktion gefordert, dann liegt den Umständen nach eine stillschweigende oder explizite Aktions-Unterlassungs-Verpflichtung vor.

Die Soll-Aktion ist so zu definieren, dass eine Abweichung zwischen dem geforderten Soll und dem eingetretenen Ist feststellbar ist. Diese Abweichung wird als Soll-Ist-Abweichung

⁹ Die Bezeichnungen „Agent“ und „Principal“ bedeuten nicht, dass sie sich durch die speziellen Kennzeichen auszeichnen, die im Rahmen der Agencytheorie mit diesen Termen verbunden sind. Zum Agenten-Principal-Begriffspaar der Agencytheorie siehe: Zwicker, E., *Die hidden-action-Agency-Planung, demonstriert am Beispiel einfacher Kosten-Leistungsmodelle*, Berlin 2011, S.7, www.Inzpla.de/IN38-2011a.pdf

bezeichnet. Die Aktions-Unterlassungs-Forderung(en) ist (sind) so zu formulieren, dass man überprüfen kann, ob sie befolgt wurde(n).

Die Aktions-Kontrolle vollzieht sich anhand eines formell geregelten Verfahrens, welches vorschreibt, wie zu ermitteln ist, ob die Soll-Aktion realisiert oder die zu unterlassenden Aktionen auch tatsächlich unterlassen wurde. Mit der Durchführung des Soll-Ist-Vergleiches ist die Aktions-Kontrolle abgeschlossen ist. Jeder Soll-Ist-Vergleich führt zu dem Ergebnis, dass entweder eine oder keine Erfüllung dieser Aktionsverpflichtung vorliegt. Bei Unterlassungsforderungen zeigt der Soll-Ist-Vergleich, ob die geforderte Unterlassung eingehalten oder nicht eingehalten wurde.

Beide Verfahren, d.h. die Aktions- und Ziel-Kontrolle, lassen sich durch vier Kennzeichen beschreiben, die vorliegen müssen, damit man von einem Soll-Ist-Kontroll-System sprechen kann.

1. Es findet eine Aktionsverpflichtung, Aktions-Unterlassungs-Verpflichtung oder Zielverpflichtung eines Agenten gegenüber einem Principal statt.
2. Die Aktions- und auch die Zielverpflichtung muss so formuliert sein, dass der Ist-Zustand ermittelt werden kann, mit welchem im Rahmen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt wird. Dieser Soll-Ist-Vergleich muss ein Urteil darüber erlauben, ob die Aktions- oder Zielverpflichtung erfüllt oder nicht erfüllt ist. Entsprechendes gilt für die Aktions-Unterlassungs-Verpflichtung.
3. Die Aktions- und Zielverpflichtungen, die insgesamt als Eingangsgrößen des in Frage stehenden Soll-Ist-Kontroll-Systems fungieren, sollen sich nicht widersprechen.

Diese drei Kennzeichen beziehen sich auf die Eigenschaften, welche die Eingangsgrößen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems, d.h. die drei Verpflichtungsarten, besitzen müssen. Das nachfolgende vierte Kennzeichen beschreibt die Aufgaben des Soll-Ist-Kontroll-Systems.

4. Im Rahmen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems erfolgt die Ermittlung der Ist-Ziele sowie der Ist-Aktionen und die Durchführung des Soll-Ist-Vergleiches. Diese Schritte sind anhand eines formell geregelten Verfahrens vorzunehmen, welches in einer Reihe eindeutig nachvollziehbarer Vorschriften besteht. Dies sind die Kontroll-Durchführungsvorschriften des Soll-Ist-Kontroll-Systems.¹⁰

Falls eines dieser vier Kennzeichen nicht vorliegt, dann kann man nicht von einem Soll-Ist-Kontroll-System sprechen.

Wenn beispielsweise die Unternehmensleitung durch eine schriftliche Anweisung verfügt, dass keine Privatgespräche am Arbeitsplatz geführt werden sollen (in der Auswirkung eine implizite Aktions-Unterlassungs-Verpflichtung) und die Ermittlung des Ist als Voraussetzung

¹⁰ Diese Kontroll-Durchführungsvorschriften sind auch Aktions-Verpflichtungen, zu deren Einhaltung sich der die Kontrolle Durchzuführende (der Agent) gegenüber einer übergeordneten Instanz (dem Principal) verpflichtet hat. Ihre Einhaltung oder Nichteinhaltung könnte im Prinzip auch wieder durch einen Soll-Ist-Vergleich kontrolliert werden. Auf diese Art einer Metakontrolle haben schon die „alten Römer“ durch die Frage hingewiesen: „Wer kontrolliert die Kontrolleure?“ (Quis custodiet ipsos custodes) Diese Frage wird hier nicht behandelt.

eines Soll-Ist-Vergleiches aus verständlichen Gründen nicht durch ein formell geregeltes Verfahren (z.B. Aufzeichnung der Gespräche) geregelt ist, dann findet keine Aktions-Kontrolle im Sinne eines Soll-Ist-Kontroll-Systems statt.

Zur Kennzeichnung eines Soll-Ist-Kontroll-Systems des Typs ZA ist es irrelevant, wie die Aktionsverpflichtungen, die Aktions-Unterlassungs-Verpflichtungen oder die Zielverpflichtungen, d.h. die Eingangsgrößen des Kontroll-Systems, zustande gekommen sind. Sie müssen nur die ersten drei Kennzeichen erfüllen.

Die Verpflichtung kann daher das Ergebnis eines systematischen Planungsverfahrens wie der Integrierten Zielverpflichtungsplanung sein, sie kann aber auch die Folge einer intuitiv und ad hoc getroffenen Entscheidung eines Managers (Principals) sein.

Wenn der Schritt, welcher zur Entstehung der Verpflichtung geführt hat, in einem bestimmten quantitativen Planungsverfahren besteht, dann ist es, wie noch zu schildern sein wird, notwendig, dass nicht nur die Aktions- oder auch Zielverpflichtungen an das Soll-Ist-Kontroll-System übergeben werden, sondern auch noch weitere Informationen. Diese Informationen sind notwendig, um einen „angemessenen Soll-Ist-Vergleich“ durchführen zu können.¹¹

In einem Unternehmen dürfte es mehrere Systeme geben, auf welche die Kennzeichen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems zutreffen. In der englischsprachigen Literatur ist es allgemein üblich, die Menge der in einem Unternehmen vorzufindenden „Management-Kontroll-Systeme“ als „*MCS package*“ (Management-Kontroll-System-Paket) zu bezeichnen. Für Soll-Ist-Kontroll-Systeme wird ein solcher „Paket-Begriff“ nicht verwendet. Es soll nur von den in einem Unternehmen praktizierten Soll-Ist-Kontroll-Systemen die Rede sein.

Das Bindestrichwort „Management-Kontroll-System“ enthält auch den Namen „System“. System ist ein Wort, das selbst in wissenschaftlichen Texten in extrem unterschiedlicher Weise verwendet wird. Malmi und Brown gehen in ihrer bereits zitierten Definition (s.S.1) davon aus, dass ein Management-Kontroll-System dann vorliegt, wenn die „*systems, rules practises and other activities*“ ein „*complete systems*“ bilden. Da sie aber nicht weiter kennzeichnen, was unter einem „*complete system*“ zu verstehen ist, kann diese Definition kaum dazu dienen, um im Einzelfall zu entscheiden, ob ein solches System verwendet wird oder das nicht der Fall ist.

Unter dem Begriff „System“, der in dem Term „Soll-Ist-Kontroll-System“ verwendet wird, soll eine Anzahl widerspruchsfreier Verfahrensvorschriften verstanden werden, die mit bestimmten Hypothesen und Definitionen arbeiten und dem Ziel einer Kontrolle durch einen Principal dienen, der oft die Unternehmensleitung aber auch ein anderes Mitglied der Leitungshierarchie sein kann.

Ein Soll-Ist-Kontroll-System liegt daher auch schon dann vor, wenn diese Vorschriften in keinem Unternehmen angewendet werden. Im Folgenden werden diese Vorschriften als ein Normensystem personifiziert, es wird somit von „dem“ Soll-Ist-Kontroll-System gesprochen, welches, die Befolgung bestimmter Vorschriften umfasst.

¹¹ Siehe S. 11 und S. 20.

Man könnte in den Term „Soll-Ist-Kontroll-System“ daher auch durch den informationsträchtigeren Namen „Vorschriften zur Durchführung einer Soll-Ist- Kontrolle von Zielen und Aktionen“ ersetzen.

Bestimmte vom Principal geforderte Aktionsverpflichtungen, wie die aus der Arbeitszeitregelung folgende Vorschrift, sich zu Beginn und am Ende der Arbeitszeit einer Zeiterfassung zu unterziehen, müssen laut Arbeitsvertrag ohne Widerspruch eingehalten werden. Es gibt aber auch Fälle, in welchen eine ursprüngliche Verpflichtungs-Forderung des Principals verändert werden kann.

Das ist bei der Integrierten Zielverpflichtungsplanung der Fall. So kann wie beschrieben im Rahmen der Konfrontationsplanung die ursprüngliche Top-Down-Forderung des Principals eine Absatzmenge von 10.000 Stück zu realisieren, auf beispielsweise 9.500 Stück heruntergehandelt werden.¹² Entscheidend ist dann immer die Verpflichtung, die dem Agenten letztendlich auferlegt wird. Diese endgültige Verpflichtung des Agenten wird dem Soll-Ist-Kontroll-System als Soll-Ziel „mitgeteilt“ und fungiert dort als Eingangsgröße.

Ein Soll-Ist-Kontroll-System liegt auch schon dann vor, wenn es nur eine einzige Aktions- oder Zielverpflichtung besitzt und nachvollziehbare Vorschriften (Kontroll-Durchführungsvorschriften) existieren, aufgrund derer eine Ermittlung der Istwerte vorgenommen und ein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt werden kann.

1. Aktionsverpflichtungen und Aktions-Unterlassungs-Verpflichtungen

1.1 Aktionsverpflichtungen

- a) quantitative (= Aktionsverpflichtungsgröße) (*zum Absatzpreis von 20 €/Stück verkaufen*)
- b) nicht quantitative (*bei Arbeitsende Stempeluhr betätigen*)

1.2 Aktions-Unterlassungs-Verpflichtungen

- a) quantitative (*keine Hotelbuchung über 100 € pro Nacht*)
- b) nicht quantitative (*Nicht business class fliegen*)

2. Zielverpflichtungen

- 2.1 quantitative (= Zielverpflichtungsgröße) (*Absatzmenge von 10.000 Stück*)
- 2.2 nicht quantitative (*SAP-FI nach Anforderungskatalog einführen*)

Abb. 2: *Verpflichtungsarten in Soll-Ist-Kontroll-Systemen*

Die Zielverpflichtungen, Aktionsverpflichtungen und Aktions-Unterlassungs-Verpflichtungen, welche im Rahmen einer Ziel- und Aktions-Kontrolle von den Agenten eingegangen werden, können, wie Abb. 2 zeigt, weiter danach unterschieden werden, ob sie quantitativ beschreibbar sind oder nicht.

Die Größe, durch welche eine quantitativ beschreibbare Aktionsverpflichtung repräsentiert wird, wird als Aktionsverpflichtungsgröße bezeichnet. Die entsprechende Größe, die im Falle einer quantitativen Zielverpflichtung verwendet wird, wird Zielverpflichtungsgröße genannt.

¹² Siehe zur Konfrontationsplanung als einem der Planungsschritte der Integrierte Zielverpflichtungsplanung. Zwickler, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, a.a.O., S.28f. www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

Wenn solche (quantitativen) Aktions- und Zielverpflichtungsgrößen (1.1a und 2.1 in Abb. 2) vorliegen, dann kann das Ergebnis eines Soll-Ist-Vergleiches präziser formuliert werden als im Fall nicht quantitativer Aktions- und Zielverpflichtungen (1.1b und 2.2. in Abb. 2). In einem solchen Fall kann die „Soll-Ist-Abweichung“ der beiden Arten einer quantitativen Verpflichtungsgröße gemäß der Rechenvorschrift

$$\text{Soll-Ist-Abweichung} = \text{Soll-Verpflichtungsgröße} - \text{Ist-Verpflichtungsgröße} \quad (1)$$

ermittelt werden.¹³ Die Soll-Ist-Abweichung ist hierbei ein Maß für die Erfüllung oder Nicht-Erfüllung der in Frage stehenden quantitativen Aktions- oder Zielverpflichtung. In Abhängigkeit davon, ob eine Aktions- oder Zielverpflichtungsgröße vorliegt, führt der ermittelte Betrag der Soll-Ist-Abweichung zu unterschiedlichen Urteilen über die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtung.

Wird im Rahmen eines Soll-Ist-Vergleiches der Betrag der Soll-Ist-Abweichung einer Aktionsverpflichtungsgröße ermittelt, dann gelten für die Beurteilung der Erfüllung oder Nicht-Erfüllung dieser Aktionsverpflichtung die in Abb. 3 angeführten Kriterien.

Beispiel: Absatzpreis

Sollziel = Istziel: $Z^S - Z^I = 0$ = Erfüllung der Aktionsverpflichtung

Sollziel \neq Istziel: $Z^S > Z^I$ oder $Z^S < Z^I$ = Keine Erfüllung der Aktionsverpflichtung

Abb. 3: Kriterien der Zielerfüllung einer quantitativen Aktionsverpflichtung (Aktionsgröße) im Soll-Ist-Vergleich

Zur Beurteilung der Erfüllung oder Nicht-Erfüllung einer Zielverpflichtungsgröße kommt es darauf an, welchen Nutzen der Principal den unterschiedlichen Ausprägungen ihrer Werte beimisst.

Wenn von einem Agenten im Rahmen einer Planung die Verpflichtung eingegangen wird, dass der Lagerbestand am Ende des Planungszeitraumes genau 10.000 Stück betragen soll, dann wird jede positive und negative Abweichung dieses Wertes von dem Principal als „schlecht“ bewertet und nicht als Zielerfüllung angesehen. Damit gelten die gleichen in Abb. 3 angeführten Erfüllungskriterien wie im Falle der Verpflichtung zur Einhaltung des Sollwertes einer Aktionsgröße.

In vielen Fällen dürfte aber der wachsende Betrag einer Zielverpflichtungsgröße mit einem wachsenden oder abnehmenden Nutzen des Principals verbunden sein. Wenn daher der Agent für eine solche Zielverpflichtungsgröße, die als erklärende Variable einer monoton wachsenden Nutzenfunktion des Principals interpretiert werden kann, die Verpflichtung eingeht, einen bestimmten Sollwert zu realisieren, dann gibt es immer einen Bereich rechts oder links von dem Sollwert, dessen Realisierung der Principal für noch erstrebenswerter hält. In einem solchen Fall kann man zwischen einer Erfüllung, Übererfüllung und Untererfüllung der Zielverpflichtung unterscheiden und auch das Ausmaß der Über- und Untererfüllung beschreiben.

¹³ Ob eine Soll-Ist-Abweichung oder eine Ist-Soll-Abweichung ermittelt wird, ist gleichgültig, denn beide Ergebnisse unterscheiden sich nur durch das Vorzeichen. Bei Kostengrößen wird in der Literatur oft eine Soll-Ist-Abweichung verwendet, bei Gewinngrößen eine Ist-Soll-Abweichung. Siehe: Zwicker, E., *Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung*, Berlin 2007, S. 120

Wenn mit einem wachsenden Betrag der Zielverpflichtungsgröße der Nutzen des Principals zunimmt, dann soll von einer positiven Nutzenerhöhungsrichtung gesprochen werden. Dies dürfte zum Beispiel bezüglich der Absatzmengen in einem Unternehmen der Fall sein, wenn ihr Deckungsbeitrag positiv ist. Denn eine Erhöhung der Absatzmenge führt in einem solchen Fall zu einer Erhöhung des Gewinns (Betriebsergebnisses).

Erhöhungssrichtung des Principal-Nutzens (U) der Zielverpflichtungsgröße (Z) ist negativ, d.h. $dU/dZ < 0$.

Beispiel: Ausschussquote

Sollziel = Istziel $Z^S - Z^I = 0$ = Erfüllung der Zielverpflichtung

Sollziel < Istziel $Z^S - Z^I < 0$ = Übererfüllung der Zielverpflichtung

Sollziel > Istziel $Z^S - Z^I > 0$ = Untererfüllung der Zielverpflichtung

Erhöhungssrichtung des Principal-Nutzens (U) der Zielverpflichtungsgröße (Z) ist positiv, d.h. $dU/dZ > 0$.

Beispiel: Absatzmenge

Sollziel = Istziel $Z^S - Z^I = 0$ = Erfüllung der Zielverpflichtung

Sollziel > Istziel $Z^S - Z^I > 0$ = Übererfüllung der Zielverpflichtung

Sollziel < Istziel $Z^S - Z^I < 0$ = Untererfüllung der Zielverpflichtung

Abb. 4: Kriterien der Zielerfüllung von Zielverpflichtungsgrößen, die als erklärende Variable einer monoton wachsenden Nutzenfunktion des Principals fungieren, im Soll-Ist-Vergleich

Eine negative Nutzenerhöhungsrichtung liegt vor, wenn bei einer Verminderung des Wertes der Zielverpflichtungsgröße der Nutzen des Principals zunimmt. Das dürfte z.B. bei einer Ausschussquote der Fall sein. Die Nutzenerhöhungsrichtung einer Zielverpflichtungsgröße wird von dem Principal bestimmt und dem Soll-Ist-Kontroll-System zur Durchführung des Soll-Ist-Vergleiches mitgeteilt. Aufgrund dieser Mitteilung kann das Soll-Ist-Kontroll-System dann die in Abb. 4 angeführten Modi einer Zielerfüllung ermitteln.

Wenn die dem Soll-Ist-Kontroll-System übergebenen Zielverpflichtungsgrößen das Ergebnis einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung bilden, dann sind die Erhöhungsrichtungen des Principal-Nutzens für alle Zielverpflichtungsgrößen, d.h. die Basisziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung, eindeutig festgelegt.¹⁴

Wenn ein Soll-Ist-Kontroll-System entwickelt wird, dann sollte man versuchen, es so zu gestalten, dass seine Kontroll-Durchführungsvorschriften so weit wie möglich von einem EDV-System ausgeführt werden können. In dem INZPLA-Kontroll-System, welches wie erwähnt (s. Abb. 1) eine Untergruppe eines Soll-Ist-Kontroll-Systems bildet und im nächsten Kapitel erörtert wird, werden die gesamten Kontroll-Durchführungsvorschriften von einem Computer ausgeführt. Hierzu gehören z.B. die Übergabe der Sollgrößen und sonstiger Informationen aus

¹⁴ Dass jedes Basisziel eines Kosten-Leistungsmodells der Integrierte Zielverpflichtungsplanung eine eindeutige Nutzenerhöhungsrichtung bzgl. des Topziels in Form des Betriebsergebnisses besitzt, ist eine wesentliche Eigenschaft dieses Planungsverfahrens. Siehe: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, a.a.O., S.174, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf.

dem Planungssystem an das Kontroll-System, die Entnahme der Istwerte aus den operativen Datenbanken, die Durchführung des Soll-Ist-Vergleiches und die systematische Aufbereitung der Ergebnisse zur Information des Principals (hier der Unternehmensleitung) und des Agenten (hier der Bereichsleiter).

Wenn man wissen will, ob ein Kontrollverfahren die Merkmale eines Soll-Ist-Kontroll-Systems erfüllt, dann ist immer zu prüfen, ob ein formell geregeltes Verfahren zur Ermittlung der Istwerte und zur Durchführung des Soll-Ist-Vergleiches praktiziert wird. „Formell geregelt“ heißt: Es erfolgt eine Formulierung von generellen Handlungsanweisungen, die eindeutig und schriftlich fixiert sind und deren Ausführung überprüfbar ist.

Ziel eines Soll-Ist-Kontroll-Systems ist es, einen Soll-Ist-Vergleich herbeizuführen, der ein Urteil über die Erfüllung der Aktions- oder Zielverpflichtung eines dafür verantwortlichen Agenten erlaubt.

Bei quantitativ beschreibbaren Zielverpflichtungen ist es (wie bei den Basiszielen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung) zumeist auch noch möglich, wie in Abb. 4 beschrieben, zu einer quantitativen Kennzeichnung der Über- und Untererfüllung einer von dem Agenten vorgenommenen Zielverpflichtung zu gelangen.

Diese Möglichkeit, ein eindeutiges Urteil darüber zu fällen, ob ein Agent seine Aktions- und Zielverpflichtungen erfüllt hat, wird als der entscheidende Vorteil eines solchen Systems angesehen.

Aber es lassen sich noch zwei weitere Vorteile anführen, die man als „Schnittstellen-Vorteile“ bezeichnen könnte. Sie beruhen darauf, dass die „Schnittstellen“ eines Soll-Ist-Kontroll-Systems zu seinen vorgelagerten Informationslieferanten und seinen zu beliefernden Informationsabnehmern klar definiert werden müssen. Diese Schnittstellen werden durch die Ein- und Ausgangsgrößen gekennzeichnet.

Die Eingangsgrößen, die wie beschrieben die Aktions- und Zielverpflichtungen sind, stammen von den seitens des Soll-Ist-Kontroll-Systems nicht weiter gekennzeichneten „Informationslieferanten“. Im Falle einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist der Informationslieferant das Planungssystem.

Die Ausgangsgrößen sind die Informationen, die von dem Soll-Ist-Kontroll-System an den Principal (die Unternehmensleitung), geliefert werden.

Ausgangsgrößen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems. Es zählt nicht zu den Aufgaben eines Soll-Ist-Kontroll-Systems, Vorschriften zu entwickeln, wie sich ein Principal (z.B. die Unternehmensleitung) nach der Ermittlung der Soll-Ist-Abweichung eines Ziels oder einer Aktion gegenüber einem Agenten (z.B. einem Bereichsleiter), der sich zu ihrer Erfüllung verpflichtet hat, verhalten soll. Aber die klaren Kriterien eines Soll-Ist-Kontroll-Systems über den Eintritt einer Erfüllung oder Nichterfüllung von Verpflichtungen und bei quantitativen Zielverpflichtungen auch über das Ausmaß ihrer Unter- oder Übererfüllung, versetzt den Principal (die Unternehmensleitung) in die Lage, ebenfalls klare Vorschriften zu entwickeln, nach denen eine Belohnung (z.B. durch Prämien oder Boni) oder auch ein Tadel erfolgen soll.¹⁵

¹⁵ Zur Entwicklung eines Prämiensystems im Rahmen der Anwendung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle siehe: Zwicker, E. *Integrierte Zielverpflichtungsplanung und erfolgsbeitragsabhängige Entgeltregelung*, Berlin 2011, www.Inzpla.de/IN39-2011b.pdf

Eingangsgrößen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems. Mit der Differenzierung seiner Kontrollobjekte in Aktions- und Zielverpflichtungen, die entweder quantitative oder nicht quantitative Verpflichtungen sein können, zwingt wie schon erwähnt, ein Soll-Ist-Kontroll-System zu einer klaren Kennzeichnung dieser Verpflichtungen, die ihm als Eingangsgrößen von einer vorgelagerten Stufe mitgeteilt werden.

Die Art und Weise wie diese Eingangsgrößen, d.h. bestimmte Aktions- und Zielverpflichtungen zu Stande kommen, ist zwar kein Kennzeichen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems. Wenn der Principals (die Unternehmensleitung) aber anordnet, dass zum Soll-Ist-Vergleich bestimmte Aktions- und Zielverpflichtungen als Eingangsgrößen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems zu verwenden sind, dann müssen diejenigen, die diese Verpflichtungen zu liefern haben, darauf achten, dass sie die von dem Soll-Ist-Kontroll-System geforderten Merkmale erfüllen.

Aufgrund der klaren Kennzeichnung der Aktions- und Zielverpflichtungen als Eingangsgrößen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems, eröffnet sich damit auch die Möglichkeit zu verfolgen, wie diese Verpflichtungen auf den vorgelagerten Stufen zu Stande gekommen sind.

Damit kann man, von einem Soll-Ist-Kontroll-System ausgehend, das vor der Übergabe an das Kontroll-System praktizierte Verfahren in Augenschein nehmen, welches zu Festlegung der als Eingangsgrößen verwendeten Aktions- und der Zielverpflichtungen geführt hat. Eine solche Rückverfolgung der Eingangsgrößen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems und hier insbesondere der Zielverpflichtungen kann dazu führen, das vorgelagerte Planungsverfahren oder allgemeiner das „Verpflichtungs-Entstehungsverfahren“ kritisch zu durchleuchten.

Meines Wissens wurde in der Literatur bisher kein systematisches und konkret zu befolgendes Verfahren zur Ermittlung von Aktionsverpflichtungen, Aktions-Unterlassungs-Verpflichtungen und auch Zielverpflichtungen beschrieben.

Lediglich für den Bereich einer operativen Jahresplanung mit Kosten-Leistungsmodellen gibt es ein solches systematisches Planungsverfahren und das ist die Integrierte Zielverpflichtungsplanung. Hier lassen sich die Eingangsgrößen des INZPLA-Kontroll-Systems, welches wie schon Abb. 1 zeigte, einem Soll-Ist-Kontroll-System des Typs ZA entspricht, „nahtlos“ mit den Ausgangsgrößen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung, verknüpfen. Wie noch dargelegt wird, sind diese „Übergabegrößen“ zwischen dem Planungs- und dem Kontroll-System immer quantitative Aktionsverpflichtungen (1.1a in Abb. 2) oder auch quantitative Zielverpflichtungen (2.1a in Abb. 2). Und die Spezifikation der Soll- und Istwerte der Soll-Ist-Kontrolle einer reinen Basiszielplanung, einer primären Bereichszielplanung und einer hierarchischen Bereichszielplanung wird nach eindeutigen Vorschriften computergestützt realisiert.

3. INZPLA-Kontroll-Systeme als Soll-Ist-Kontroll-Systeme des Typs ZA

Das Kontroll-System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung erfüllt, wie noch zu zeigen sein wird, sämtliche Merkmale eines Soll-Ist-Kontroll-Systems des Typs ZA. In Abb. 1 wurde das INZPLA-Kontroll-System bereits in diesem Sinne als eine Untergruppe eines Soll-Ist-Kontroll-Systems des Typs ZA eingeordnet.

Schränkt man die weitere Betrachtung auf den Fall einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung in Form einer Basisziel-Verpflichtungsplanung mit Entscheidungsvariablen ein, dann zeichnet sich das dort zum Einsatz kommende INZPLA-Kontroll-System durch eine Präzisierung der bisher erörterten begrifflichen Merkmale eines allgemeinen Soll-Ist-Kontroll-Systems des Typs ZA aus.¹⁶

Das INZPLA-Kontroll-System besitzt gegenüber den Merkmalen eines allgemeinen Soll-Ist-Kontroll-Systems des Typs ZA die folgenden Konkretisierungen

- M1: Der Principal ist immer die Unternehmensleitung, vertreten durch das Controlling.
- M2: Es gibt nur quantitative Aktionsverpflichtungs- oder quantitative Zielverpflichtungen und Zielverpflichtungsgrößen (1.1a und 2.1 in Abb. 2). Der Soll-Ist-Vergleich endet in diesem Fall mit der Ermittlung einer (quantitativen) Soll-Ist-Abweichung und einem Urteil, ob und in welchem Ausmaß der Bereichsleiter (der Agent) seine Verpflichtungen eingehalten hat.
- M3: Die Agenten sind immer die Bereichsleiter der ausführenden Stellen (Primärbereiche) also die Leiter der Kostenstellen.¹⁷

Es wurde darauf hingewiesen, dass das Vorliegen eines Soll-Ist-Kontroll-Systems nicht davon abhängt, wie die Aktions- und Zielverpflichtungen zustande kommen. Man geht lediglich von der Annahme aus, dass der Agent sich gegenüber dem Principal (implizit oder explizit) verpflichtet hat, ein Ziel oder eine Aktion zu realisieren.

Wird aber eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle praktiziert, dann ist wie erwähnt die Herkunft und Entstehung dieser Verbindlichkeiten als Eingangsgrößen des INZPLA-Kontroll-Systems genau bekannt. Denn diese Eingangsgrößen stammen aus einer bis ins Detail geregelten Planungsprozedur.

Die an das Kontroll-System einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung (und zugleich an das Soll-Ist-Kontroll-System des Typs ZA) übergebenen Aktions- und Zielverpflichtungsgrößen

¹⁶ Dieser Typ einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung ist in dem nachfolgend zitierten Text in Abb. 39 auf S.148 durch die Kreuzungspunkte von Zeile 1a und Spalte 12 gekennzeichnet. Siehe: Zwicker, E., *Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte*, a.a.O. www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

¹⁷ Für die an anderer Stelle beschriebene Profit-Centerplanung trifft das nicht zu. Dort wird eine Zielverpflichtungsplanung stufenweise über bestimmte Verantwortungsbereiche „hierarchisch nach unten“ durchgeführt. Siehe Zwicker, E., *Aufbau und Ablauf einer Profit-Center-Planung im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung*, Berlin 2002, www.Inzpla.de/IN16-2002b.pdf und: Zwicker, E., *Bereichszielplanung von primären- und sekundären Verantwortungsbereichen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung*, Berlin 2000, www.Inzpla.de/IN09-2000d.pdf

lassen sich in bestimmte Typen unterteilen, die im Rahmen einer zuvor durchgeführten Integrierten Zielverpflichtungsplanung anfallen.¹⁸ Diese Typen werden im folgenden erörtert.

a) Aktionsverpflichtungsgrößen im Soll-Ist-Vergleich

Als Erstes wenden wir uns der Erörterung von Aktionsgrößen im Soll-Ist-Vergleich eines INZPLA-Kontroll-Systems zu. Es soll dabei unterschieden werden, ob der Sollwert einer Aktionsgröße zum Abschluss der Planung bekannt oder nicht bekannt ist.

Zum ersten Fall, d.h. dem Fall, dass die Sollwerte der Aktionsgrößen zum Abschluss der Planung bekannt sind, zählen in einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung die Entscheidungsparameter und Entscheidungsvariablen.¹⁹ Als Beispiel sei der Absatzpreis eines Artikels genannt. Wird der Preis eines solchen Artikels im Rahmen der Planung z.B. mit 10 €/Stück festgelegt und zeigt sich am Ende des Planungszeitraumes, dass der Ist-Preis nur 9,50 €/Stück betrug, so ergibt sich eine Soll-Ist-Abweichung von 0,5 €/Stück.

Neben den Entscheidungsvariablen und Entscheidungsparameter gibt es in einem Modell der Integrierten Zielverpflichtungsplanung aber noch einen dritten Typ von Aktionsgrößen. Dies sind Aktionsgrößen, deren Wert in dem Planungsmodell durch eine Entscheidungsvorschrift bestimmt wird.²⁰

Entscheidungsvorschriften, die in einem Planungsmodell verwendet werden, sollten eigentlich immer eine planungslogische Rechtfertigung besitzen. Diese würde im Konzept der Integrierten Zielverpflichtungsplanung darin bestehen, dass die von ihnen ermittelten Werte einer Aktionsgröße dazu beitragen, das Topziel der Planung zu optimieren (z.B. Maximierung des Betriebsergebnisses) oder auch eine Nebenbedingung der Optimierung einzuhalten. Diesem Ziel dient aber keine der Entscheidungsvorschriften, die heute in den Modellen einer operativen Planung verwendet werden.

Ein Beispiel hierfür ist die Entscheidungsvorschrift zur Durchführung einer „prozyklischen Werbepolitik“, die in der englischsprachigen Literatur auch als „*percentage of sales method*“ bezeichnet wird. Sie besagt, dass die Werbeausgaben (WA^P) der anstehenden Planperiode in einem bestimmten Anteil (AWU) von dem gesamten Plan-Umsatz (GU^P) festgelegt werden sollen, d.h.

$$WA^P = AWU^P \cdot GU^P \quad (2)$$

AWU ist ein Entscheidungsparameter, für dessen Festlegung beispielsweise die Unternehmensleitung und dessen Realisierung der Bereichsleiter der Werbung verantwortlich sein

¹⁸ Aktions-Unterlassungs-Verpflichtungen werden nicht übergeben. Sie werden im Rahmen der Planung dadurch berücksichtigt, dass bestimmte Wertebereiche der Aktionsgrößen nicht als Planungsalternativen zugelassen werden.

¹⁹ Entscheidungsparameter und Entscheidungsvariablen sind von dem Unternehmen voll beeinflussbare (voll kontrollierbare) Modellparameter. Die Entscheidungsparameter werden vor Beginn der eigentlichen dreistufigen Planungsprozedur einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung festgelegt. Die Entscheidungsvariablen werden im Rahmen der Planungsprozedur zur Maximierung des Betriebsergebnisses verwendet. Siehe: Zwickler, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, a.a.O., S.29, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

²⁰ Einige solcher Entscheidungsvorschriften sind bereits fest in dem Hyperstrukturmodell einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung enthalten und stehen damit einem Modellentwickler zur Verfügung. Zum Aufbau und der Verwendung von Hyperstrukturmodellen siehe: Zwickler, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren ...a.a.O., S.487, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

kann. Zur Durchführung eines Soll-Ist-Vergleichs ist es von Bedeutung, ob der Betrag der Werbeausgaben (WA) in Abhängigkeit von dem Planend-Wert GU^P oder dem Istwert GU^I des gesamten Umsatzes bestimmt werden soll. Im zweiten Fall fungiert der Planwert des Gesamtumsatzes (GU^P) in dem Modell nur als zurzeit „bester Prognosewert“ des Istwertes (GU^I). Beide Varianten führen zu unterschiedlichen Übergabeinformationen an das Soll-Ist-Kontroll-System.

Im ersten Fall wird der geplante Zahlenwert der Werbeausgaben (WA^P), der gemäß (2) am Ende der Planung berechnet wurde, als Sollwert dem Soll-Ist-Kontroll-System übergeben. Damit unterscheidet sich dieser Wert im weiteren Vorgehen nicht von den Entscheidungsparametern und Entscheidungsvariablen, deren Sollwerte dem Soll-Ist-Kontroll-System nach dem Abschluss der Planung übermittelt werden.

Im zweiten Fall wird die Entscheidungsvorschrift zur Ermittlung der Soll-Werbeausgaben (WA^S), d.h.

$$WA^S = AWU^P \cdot GU^I \quad (3)$$

an das Soll-Ist-Kontroll-System übergeben und dieses ermittelt nach Abschluss des Planjahres unter Verwendung des Istwertes (GU^I) den Sollwert (WA^S) und vergleicht ihn mit dem Istwert (WA^I).

Die Werbeausgaben können auch durch andere Entscheidungsvorschriften bestimmt werden, welche z.B. fordern, dass sie mit einem abnehmenden Ist-Umsatz zunehmen sollen, d.h. eine antizyklische Werbepolitik betrieben werden soll.²¹ Auch die Forschungskosten werden manchmal in Abhängigkeit vom Ist-Umsatz geplant. Der Soll-Ist-Vergleich führt dann gemäß den in Abb. 3 angeführten Kriterien zu einer Entscheidung über die Erfüllung oder Nicht-Erfüllung der Aktionsverpflichtung.

Eine andere Entscheidungsvorschrift besteht darin, dass die auszuschüttenden Boni in Abhängigkeit von dem Betriebsergebnis festgelegt werden sollen. In diesem Fall ist die Bezugsgröße der Festlegung immer das Ist-Betriebsergebnis. Es ist daher so vorzugehen wie schon bei der Bestimmung der Werbeausgaben in Abhängigkeit vom Ist-Umsatz.

Entscheidungsvorschriften, die sich von den bisher erörterten Entscheidungsvorschriften durch eine planungslogische Rechtfertigung unterscheiden, sind die Bestands-Einhaltungsvorschriften. 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 „Liquididen 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

²¹ Siehe zur Erörterung der sogenannten „percentage of sales method“: Zwicker, E., *Integrierte Zielverpflichtungsplanung und Absatzplanung*, Berlin 2002, S. 30, www.Inzpla.de/IN21-2002g.pdf. Dort ist auch (S. 32) die Beschreibung der sogenannten „What-we-can-afford-decision-rule“ als einer weiteren Entscheidungsvorschrift zur Planung der Werbeausgaben beschrieben.

Einkaufsmenge. Die Entscheidungsvorschrift, die in das Planungsmodell eingefügt wird, besitzt bei einem Endlager die Form²²

$$BM = SLEB - AB + AM \quad (4)$$

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

Die anhand solcher Bestands-Einhaltungsvorschriften praktizierte Planung wird als Soll-Bestands-Einhaltungsplanung bezeichnet.²³ Im beschriebenen Fall der Planung eines Endlagers wird der angestrebte Soll-Lagerendbestand (SLEB) dem Soll-Ist-Kontroll-System als Zielverpflichtung mitgeteilt. Die Bestellmenge (BM), mit der der Soll-Lagerendbestand realisiert wird, ist kein fester Sollwert, d.h. keine Aktionsgröße, deren Sollwert bereits nach dem Abschluss der Planung bekannt ist.

Nach dem Ende des Planungszeitraumes könnte man aber auch gemäß der Vorschrift

$$BM^S = SLEB - LAB - AM^I \quad (5)$$

die Soll-Bestellmenge (BM^S) ermitteln und mit der Ist-Bestellmenge (BM^I) vergleichen. Ist die Soll-Ist-Abweichung $BM^S - BM^I = 0$, dann wird auch der Ist-Lagerendbestand mit dem Soll-Lager-Endbestand übereinstimmen.

Hier liegt der Fall vor, dass zwischen einer Aktionsverpflichtung in Form einer Aktionsgröße (BM) und einer Zielverpflichtung in Form einer einzuhaltenden Zielgröße (SLEB) eine (deterministische) 1:1-Ziel-Aktionsbeziehung in Form der Entscheidungsvorschrift (4) vorliegt. In einem solchen Fall ist zu entscheiden, ob von dem Agenten eine Aktions- oder Zielverpflichtung gefordert werden soll. Aus Gründen der Einfachheit sollte dem Soll-Ist-Kontroll-System der Soll-Lagerendbestand als Zielverpflichtungsgröße des anstehenden Soll-Ist-Vergleiches mitgeteilt werden.

b) Zielverpflichtungsgrößen im Soll-Ist-Vergleich

Es wurde darauf hingewiesen (siehe S. 8), dass sich die Zielverpflichtungsgrößen eines Agenten sehr oft als erklärende Variable einer monoton wachsenden Nutzenfunktion des Principals erweisen. Wenn die Zielverpflichtungsgrößen Basisziele einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung sind, dann ist das nahezu immer der Fall.²⁴ Dies liegt daran, dass jedes Basisziel eine Entlastungs- und damit auch eine Belastungsrichtung besitzt und diese Belastungsrichtung (Entlastungsrichtung) entspricht fast immer der Erhöhungsrichtung (Verminderungsrichtung) des Nutzens der Unternehmensleitung.²⁵

²² 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.

²³ Eine solche Planung wird im Rahmen des an anderer Stelle beschriebenen Modells einer Unternehmens-Gesamtplanung praktiziert. Die hierfür erforderliche Entscheidungsvorschrift (4) ist dort in dem Modelltableau der Abb.14 in dem Teildatentableau „Lagerfortschreibungstableau Fremdmaterial Rohstofflager“ in Spalte 4 angeführt. Siehe: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, a.a.O., S.7, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

²⁴ Zu den beiden praktisch irrelevanten Ausnahmen, bei welchen dies nicht der Fall ist, siehe: Zwicker, E., *Operative Zielsysteme der Unternehmung im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle*, Berlin 2008, S. 7, www.Inzpla.de/IN36-2008b.pdf

²⁵ Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, a.a.O., S.174, www.Inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf

Von der Existenz eines solchen generellen Zielkonflikts, d.h. der Situation, dass eine Belastungserhöhung der Bereichsleiter (der Agenten) zu einer Nutzenerhöhung der Unternehmensleitung (des Principals) und vice versa führt, geht das Verfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung aus. Wird daher in einem Plan-Kosten-Leistungsmodell das Basisziel eines Bereiches in seine Belastungsrichtung verändert, dann wird damit das Betriebsergebnis als Nutzengröße des Principals (der Unternehmensleitung) erhöht.²⁶

Diese konfliktäre Beziehung zwischen dem Belastungszuwachs des Agenten (des Bereichsleiters) und dem Nutzenzuwachs der Unternehmensleitung (des Principals) gilt auch für die erklärten Variablen der Zielverpflichtungsfunktionen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung. Aufgrund dieses Umstandes kann für jedes Basisziel die Art und das Ausmaß der eingetretenen Zielerfüllung (Erfüllung oder Betrag der Unter- bzw. Übererfüllung) anhand des Schemas in Abb. 4 beurteilt werden.

Die Tätigkeit des INZPLA-Kontroll-Systems beschränkt sich aber nicht nur auf die Übernahme der Sollwerte der Basisziele und damit der Verpflichtungsziele der Bereichsleiter von dem Planungssystem und die Entnahme der Istwerte der Basisziele aus den operativen Datenbanken des Unternehmens.

Die Kontrolle, die im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchgeführt wird, kann auf verschiedenen Kontrollebenen realisiert werden. Die niedrigste Kontrollebene ist die sogenannte Basisziel-Kontrollebene. Hier wird nur ein Ist-Soll-Vergleich zwischen den Ist- und Soll-Basiszielen vorgenommen.

Als Beispiel sei das Basisziel einer Verbrauchsmenge (VM) angeführt. Der Kostenstellenleiter verpflichtet sich, eine Soll-Verbrauchsmenge VM^{Soll} einzuhalten und diese wird nach dem Ende der Planungsperiode mit der Ist-Verbrauchsmenge VM^{Ist} verglichen. In diesem Fall teilt das Planungssystem dem Kontrollsystem allein den Sollwert VM^{Soll} mit und das Kontrollsystem holt sich den Ist-Wert aus dem Datenbanksystem des Unternehmens.

Die einzige Rechnung, die das Kontrollsystem hier noch durchzuführen hat, ist die Ermittlung der Soll-Ist-Abweichung.

Es ist aber auch möglich, eine Kontrolle auf der Kosten-Kontrollebene durchzuführen. Hierzu wird eine Kostengleichung formuliert, die als erklärende Größe ein Basisziel oder auch mehrere Basisziele der zu kontrollierenden Kostenstelle enthalten kann, aber auch Größen enthält, die keine Basisziele des Kostenstellenleiters sind.

Im Fall der beschriebenen Ist-Soll-Kontrolle der Verbrauchsmenge auf Basisziel-Kontrollebene, vollzieht sich der Übergang auf eine Kosten-Kontrollebene dadurch, dass die Kostengleichung

$$K = VM \cdot BP \quad (6)$$

(mit K - Kosten, VM-Verbrauchsmenge, BP - Beschaffungspreis)
verwendet wird.

Die Sollkosten des Kostenstellenleiters werden nach Abschluss der Integrierten Zielverpflichtungsplanung gemäß

²⁶ Siehe zur Erörterung dieser Beziehung zwischen der Entlastungsrichtung des Agenten (des Bereichsleiters) und der Nutzenhöhungsrichtung des Principals (der Unternehmensleitung) Zwicker, E., *Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung als Verfahren der normativen Agencytheorie*, S. 55., Berlin, 2015 www.inzpla.de/IN46-2015.pdf

$$K^{\text{Soll}} = VM^{\text{Plan}} \cdot BP^{\text{Plan}} \quad (7)$$

bestimmt und die mit dieser Größe zu vergleichende „Istgröße“ wird anhand von

$$K^{\text{VG-Ist}} = VM^{\text{Ist}} \cdot BP^{\text{Plan}} \quad (8)$$

ermittelt.

In einem solchen Fall muss das Planungssystem nicht nur den Sollwert der Verbrauchsmenge VM^{Soll} an das INZPLA-Kontroll-System übergeben, sondern auch die strukturelle Gleichung (6) sowie den Planwert des Beschaffungspreises (BP^{Plan}). Denn nur so kann das INZPLA-Kontroll-System gemäß (7) und (8) den Sollwert K^{Soll} und den Vergleichs-Istwertes ($K^{\text{VG-Ist}}$) ermitteln.

Es sei darauf hingewiesen, dass die zum Soll-Ist-Vergleich verwendete Istgröße (8) der Kosten nicht eine durch Beobachtung ermittelte, sondern eine fiktive Istgröße (was-wäre-gewesen-wenn-Größe) ist, weil sie als Definitionskomponente nicht den Ist-Beschaffungspreis (BP^{Ist}), sondern den auch in der Soll-Kostendefinition verwendeten Plan-Beschaffungspreis (BP^{Plan}) enthält. Sie wird daher besser als „Vergleich-Ist-Größe“, bezeichnet und durch $K^{\text{VG-Ist}}$ symbolisiert.

Dieses Vorgehen beruht auf einem bestimmten Bildungsprinzip zur Definition der zur Kontrolle erforderlichen Soll- und Istwerte der primären und sekundären Kosten einer Kostenstelle, aber auch anderer Größen wie z.B. den Soll- und Istwerten der Bereichskosten oder auch Deckungsbeiträge.²⁷ Dieses Bildungsprinzip ist eine Realisierung des Prinzips der Controllability, welches besagt, dass man einen Verantwortungsträger nur für die Soll-Ist-Abweichungen verantwortlich machen soll, die er auch beeinflussen kann. Im Lichte der Integrierten Zielverpflichtungsplanung heißt dies, dass man einen Bereichsleiter nur für die Soll-Ist-Abweichungen seiner Basisziele verantwortlich machen kann.

Wenn man im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung auf der untersten Kontrollebene d.h. der Basisziel-Kontrollebene, agiert, dann ist er daher für diese Soll-Ist-Abweichungen der Basisziele verantwortlich. Die Sollwerte werden in diesem Fall dem INZPLA-Kontroll-System von dem Planungssystem mitgeteilt und das Kontrollsystem „holt sich“ die Istwerte wie z.B. eine Ist-Verbrauchsmenge aus den operativen Datenbanken.

Wählt man zur Kontrolle eines Kostenstellenleiters aber die zweite Kontrollebene, d.h. die Kosten-Kontrollebene, auf welcher allein die Kosten als Kontrollgrößen verwendet werden, dann treten in den Definitionsgleichungen dieser Kosten zwar Basisziele auf, für deren Ist-Plan-Abweichung der Bereichsleiter verantwortlich ist, aber die Kostengleichungen enthalten auch noch weitere Basisgrößen, für deren Ist-Plan-Abweichung der Bereichsleiter nicht verantwortlich ist. In dem angeführten Beispiel der Kostengleichung (6) ist, so sei angenommen, die Verbrauchsmenge (VM) das Basisziel eines Kostenstellenleiters, während der Beschaffungspreis (BP) eine von ihm nicht beeinflussbare Basisgröße darstellt.

Um auf der Kosten-Kontrollebene eine Soll-Ist-Kontrolle des Leiters einer Kostenstelle durchführen zu können, die dem Prinzip der Controllability genügt, müssen die in der Soll- und Vergleichs-Ist-Gleichung ($K^{\text{Soll}} = \dots$ und $K^{\text{V-Ist}} = \dots$) auftretenden unbeeinflussbaren Ba-

²⁷ Siehe hierzu: Zwicker, E., Die Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle – Verfahren und Geschichte, a.a.O., S.82, www.inzpla.de/INZPLA-Geschichte.pdf und: Zwicker, E., Kontrolle und Abweichungsanalyse im System einer operativen Planung, Berlin 2007, S.49f., www.inzpla.de/IN34-2007.pdf,

sisgrößen der Kostenstellenleiter gleich gewählt werden. In dem angeführten Beispiel (7) und (8) wurde daher für den Beschaffungspreis (BP) im Ist und Plan dessen Planpreis (BP^{Plan}) gewählt.

Dieses dem Prinzip der Controllability folgende Vorgehen, in den Definitionsgleichungen der Soll- und (Vergleichs) Istkosten, die von dem Kostenstellenleiter nicht unbeeinflussbaren Definitionskomponenten gleich zu wählen, wird in dem INZPLA-Kontroll-System bei sämtlichen anderen die Kosten erklärenden Definitionsgleichungen praktiziert.

Dies gilt beispielsweise auch für die Kostengleichung

$$K = \text{PKS} \cdot \text{BS} \quad (9)$$

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

Die Istkosten bestimmen sich gemäß

$$K^{\text{Ist}} = \text{PKS}^{\text{Ist}} \cdot \text{BS}^{\text{Ist}} \quad (10)$$

Die Sollkosten bestimmen sich nach

$$K^{\text{Soll}} = \text{PKS}^{\text{Plan}} \cdot \text{BS}^{\text{Ist}}. \quad (11)$$

Hier ist Proportionalkostensatz (PKS) ein Basisziel des Kostenstellenleiters und die Beschäftigung (BS) eine durch den Kostenstellenleiter unbeeinflussbare Größe.

Entsprechendes gilt für die Kostengleichung

$$K^{\text{Soll}} = \text{VMS}^{\text{Plan}} \cdot \text{BS}^{\text{Ist}} \cdot \text{BP}^{\text{Plan}} \quad (12)$$

und

$$K^{\text{V-Ist}} = \text{VMS}^{\text{Ist}} \cdot \text{BS}^{\text{Ist}} \cdot \text{BP}^{\text{Plan}} \quad (13)$$

Hier ist der Verbrauchsmengensatz (VMS) ein Basisziel des Kostenstellenleiters, während sowohl die Beschäftigung (BS) als auch der Beschaffungspreis (BP) eine durch den Kostenstellenleiter unbeeinflussbare Größe darstellt.

In diesen Fällen reicht es nicht aus, nur die Ziel-Verpflichtungswerte in (11) wäre das PKS^{Plan} und in (12) VMS^{Plan} , an das INZPLA-Kontroll-System zu übergeben. Es müssen vielmehr auch die strukturellen Kostengleichungen übergeben werden und neben den Planwerten der Basisziele auch noch die Planwerte der unbeeinflussbaren Definitionskomponenten in den Kostengleichungen (in den Beispielen BP^{Plan}). Damit ist das INZPLA-Kontroll-System in der Lage, die Soll- und (Vergleichs-) Istwerte am Ende der Planungsperioden zu ermitteln.

Damit hat das Kontrollsystem auch einige Rechnungen durchzuführen. Bisher wurde nur von einer Basiszielplanung ausgegangen.²⁸ Diese ist aber nur eine Variante der Integrierten Zielverpflichtungsplanung. Wenn man aber eine sogenannte Bereichszielplanung und -kontrolle durchgeführt wird, dann hat das INZPLA-Kontroll-System umfangreiche Rechnungen durchzuführen, die sich nicht nur in der Berechnung der Soll- und Ist-Werte bestimmter Kostengleichungen wie (7) bis (13) erschöpfen.

²⁸ Siehe S. 15

Wenn darüber hinaus auch noch eine so genannte hierarchische Bereichszielplanung und -kontrolle durchgeführt wird, dann wird für jeden Kostenstellenleiter in einer reinen Kostenstellenhierarchie „sein“ Soll- und (Vergleichs-) Ist-Bereichsziel ermittelt, für dessen Abweichung er als Leiter seiner ihm untergeordneten Kostenstellen verantwortlich ist.²⁹ Die Bereichskosten einer solchen Hierarchie-Kostenstelle werden anhand eines „Bereichsmodells“ ermittelt, welches die Kostenmodelle sämtlicher untergeordneter Kostenstellen (mit ihren Basisziele und sonstigen Modellparametern) und auch ihre gegenseitigen Lieferbeziehungen erfasst.

Auch hier können wie in den Fällen (7) bis (13) die Sollkosten erst am Ende der Planperiode berechnet werden. Und diese Berechnung ist von dem INZPLA-Kontroll-System vorzunehmen. Für jede Kostenstelle in der Hierarchie muss daher für diese Berechnung ein eigenes Bereichsmodell bereitgestellt werden, das dem Kontrollsystem vom Modell-Konfigurationssystem übergeben wird. Und mit diesem Bereichsmodell werden die Soll- und Ist-Bereichskosten ihres Kostenstellenleiters ermittelt. Wenn es sich um die Bereichskosten eines Fertigungsleiters handelt, dem beispielsweise 50 Fertigungskostenstellen unterstellt sind, dann kann sein Bereichsmodell zur Ermittlung der Soll- und (Vergleichs-) Istkosten einige Tausend Gleichungen umfassen.

Das INZPLA-Kontroll-System ist nur ein Teilsystem des Systems der sogenannten INZPLA-Abweichungsanalyse. Im Rahmen dieses Analysesystem wird noch eine weitere Abweichungsart ermittelt, für welche nicht wie bei der Aktions- und Zielverpflichtungskontrolle des INZPLA-Kontroll-Systems jemand „verantwortlich“ gemacht werden kann. Es handelt sich um die Ist-Prognoseabweichung.

Diese Form einer Abweichung kommt dadurch zustande, dass die Unternehmensleitung die Schätzung unbeeinflussbarer Modellparameter, wie die Schätzung des Wechselkurses, an einen Verantwortungsträger delegiert und danach wissen will, welche Ist-Prognose-Abweichungen durch die Schätzung dieses Schätz-Verantwortlichen aufgetreten ist. In einem solchen Fall liegt keine Soll-Ist-Abweichung vor. Denn der prognostizierte Wert ist kein Sollwert, für dessen Realisierung jemand verpflichtet und damit verantwortlich gemacht wird. Die ermittelten Prognose-Ist-Abweichungen sind daher nach der hier vorgenommenen Abgrenzung kein Bestandteil eines Soll-Ist-Kontroll-Systems des Typs ZA.

c) Wirkungen weiterer Kontrollsysteme auf ein INZPLA-Kontroll-System

Wenn in einem Unternehmen eine Integrierte Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle durchgeführt wird, dann besitzt das INZPLA-Kontroll-System immer die Merkmale eines Soll-Ist-Kontroll-Systems des Typs ZA. In einem solchen Fall kann man davon ausgehen, dass in dem betrachteten Unternehmen noch weitere Soll-Ist-Kontroll-Systeme angewendet werden, selbst, wenn es sich nur um solche „Systeme“ handelt wie die durch einen Zufalls-generator gesteuerte Taschenkontrolle am Werksausgang.

²⁹ Ein reine Kostenstellenhierarchie ist ein Hierarchie von Kostenstellen, in denen keine Kostenstelle mit einer Absatzverantwortung enthalten ist. Siehe hierzu: Zwicker, E., Bereichszielplanung und -kontrolle von primären- und sekundären Verantwortungsbereichen im System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, Berlin 2000, S.49 www.Inzpla.de/IN09-2000d.pdf

In einem solchen Fall liegt die Frage nahe, welche Beziehungen zwischen diesen Soll-Ist-Kontroll-Systemen und dem System der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle vorliegen.

Die Frage lässt sich noch erweitern, indem auch noch nach dem Einfluss informeller Management-Kontrollen (wie die Schaffung eines Großraumbüros) auf die Durchführung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle gefragt wird.

Die in einem Unternehmen praktizierten anderen Soll-Ist-Kontrollen aber auch die informellen Kontrollen, die keine Soll-Ist-Kontrollsysteme darstellen, führen zu einer mehr oder weniger starken Belastung der Bereichsleiter, die sich im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung zur Erfüllung bestimmter (quantitativer) Soll-Ziele verpflichten sollen. Von dieser Belastung geht ein Bereichsleiter aus, wenn er seine Bottom-Up-Basisziel-Verpflichtungen festlegt und damit für den anstehenden Planungszeitraum eine Schätzung seiner ihm als „zumutbar“ erscheinenden Gesamtbelastung vornimmt. Die neben der Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle durchgeführten übrigen Kontrollen bilden daher die Rahmenbedingungen des Ziel-Aushandlungsprozesses einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung.

Es gibt nur eine Ausnahme. Wenn neben der anstehenden Jahresplanung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung auch noch eine formell geregelte Aktionsverpflichtungsplanung praktiziert wird, die im Allgemeinen eine Belastungssteigerung eines Bereichsleiters zur Folge hat, dann sollte diese zusammen mit der Integrierten Zielverpflichtungsplanung durchgeführt werden. Denn die auf den Bereichsleiter zukommenden Belastungen aus beiden Bereichen können miteinander konkurrieren und sollten daher gemeinsam „ausgehandelt“ werden.

Angenommen der Leiter eines Absatzbereichs habe sich im Rahmen einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung unter anderem verpflichtet, für einen Artikel X im anstehenden Planjahr eine Absatzmenge von 10.000 Stück zu realisieren. Anschließend, so sei weiter angenommen, wird auch noch eine modellexterne Aktionsverpflichtungsplanung durchgeführt, die (wie der Name sagt) solche Aktionen umfasst, die nicht in dem Modell zur Durchführung einer Integrierten Zielverpflichtungsplanung in Form der drei beschriebenen Arten von Aktionsgrößen (s.S.13) zum Tragen kommen.

Dies wäre der Fall, wenn der Absatzleiter dazu verpflichtet wird, neben seiner Absatzmengenverpflichtung von 10.000 Stück auch noch (was bisher nicht der Fall war) 100 Kunden zu besuchen und einen Besuchsbericht darüber zu schreiben. Weiterhin wird ihm angetragen (was bisher auch nicht der Fall war), ein Personal-Beurteilungsverfahren einzuführen, mit festgelegten Mitarbeitergesprächen und einer schriftlichen Abschlussbeurteilung.

In einem solchen Fall kommen zusätzliche Belastungen auf ihn zu, die er bei der Aushandlung seiner Zielverpflichtungen noch nicht erkennen konnte. Werden beide Verhandlungen zusammen geführt, dann könnte der Bereichsleiter beispielsweise vorschlagen, die Zahl der Besuche ihm zu überlassen, wofür er bereit wäre, die Absatzmengen-Verpflichtung für den Artikel X um fünf Prozent zu erhöhen. Der Bereichsleiter würde in einem solchen Fall sämtliche ihm angetragenen Aktions- und Zielverpflichtungen dann im Hinblick auf die von ihm abzuschätzende gesamte Belastung aushandeln.

4. Schlussbemerkung

In diesem Text wurde der Versuch unternommen, den Begriff einer „Kontrolle“ im Bereich zu präzisieren. Der Begriff „*management control*“ wie er im Englischsprachigen Bereich verwendet wird, wird als zu vage und unbestimmt abgelehnt, wenn von „Kontrolle“ die Rede sein soll. Daher wurde in diesem Text der Begriff einer „Kontrolle“ auf die Vornahme eines Soll-Ist-Vergleiches eingeschränkt. Es genügt, aber er auch nicht, wie es im deutschsprachigen Schrifttum üblich ist, Kontrolle zwar als „Soll-Ist-Vergleich“ zu definieren, ohne aber weiter zu klären, wie dieser Soll-Ist-Vergleich zu gestalten ist.

In diesem Text wurde zwischen einer quantitativen und nicht quantitativen Soll-Ist-Kontrolle unterschieden. Der Schwerpunkt der gesamten Betrachtungen lag allerdings bei der quantitativen Soll-Ist-Kontrolle. Ihre Bedeutung drückt sich auch in der oft zitierten Sentenz aus „*What you can't measure, you can't manage.*“ Und sie wird auch durch die weitere Sentenz gekennzeichnet: „*What you can't measure, you can't control.*“ Die hier entwickelte Systematik zur Beschreibung der Varianten eines Soll-Ist-Kontroll-Systems erweist sich nach Meinung des Verfassers als der bisher einzige Versuch, die in Unternehmen mehr oder minder praktizierte Soll-Ist-Kontrolle, durch ein System von Definitionen und Verhaltensvorschriften eine normative Basis zu geben.

Das Kontrollverfahren der Integrierten Zielverpflichtungsplanung, das von dem Verfasser entwickelt wurde, wurde in diesem Text besonders hinsichtlich der Gestaltung eines Soll-Ist-Vergleiches und auch hinsichtlich seiner Schnittstelle zu der seiner Kontrolle vorangehenden Planung eingehend erörtert.

Diese starke Betonung rechtfertigt sich damit, dass es im Bereich der für Unternehmen zentralen und auch durch das SAP-CO-System unterstützen operativen Jahresplanung kein mit dem INZPLA-Kontroll-System konkurrierendes Verfahren gibt, dass somit in gleicher Weise beschrieben werden könnte. Was allerdings die Originalität des INZPLA-Kontroll-Systems anbetrifft, so wurde bereits darauf hingewiesen, dass ihm zu Grunde liegende Vorgehen eine Weiterentwicklung des von Kilger im Rahmen seiner flexiblen Plankostenrechnung beschriebenen Kontrollverfahrens darstellt.

Hier könnte man aber einwenden, dass derartige Soll-Ist-Kontrollverfahren (oder Soll-Ist-Kontroll-Systeme) durchaus schon in der deutschsprachigen Literatur beschrieben wurden. Und hierfür könnte man als besonders hervorstechendes Beispiel auf die von Ewert und Wagenhofer entwickelte und von ihnen so genannte „*Kontrollrechnung*“ verweisen, die explizit einen Soll-Ist-Vergleich zum Ziel hat. So definieren Ewert und Wagenhofer ganz so wie auch in dem vorliegenden Text: „*Die Kontrolle stellt bestimmte Sollgrößen den tatsächlich realisierten Größen gegenüber.*“³⁰ Ewert und Wagenhofers „*Kontrollrechnung*“ arbeitet nur mit quantitativ beschreibbaren Soll- und Istgrößen. Dies ist aber im Hinblick auf eine operative Planung und Kontrolle keine Einschränkung. Denn diese Planungs- und Kontrollverfahren und so auch die Integrierten Zielverpflichtungsplanung und -kontrolle arbeiten mit dieser Einschränkung.

³⁰ Ewert, R., Wagenhofer, A., Interne Unternehmensrechnung, 8.Aufl., Heidelberg, 2014, S.300

Ewert und Wagenhofers „*Kontrollrechnung*“ wird an anderer Stelle einer ausführlichen Kritik unterzogen und als unzulänglich abgelehnt, weil sie neben einigen Inkonsistenzen vor allem das für Soll-Ist-Abweichungen von Verantwortungsträgern unbedingt einzuhaltende Prinzip der Controllability außer acht lässt.³¹ Sie liefert daher nach Auffassung des Verfassers keine akzeptable Alternative zu dem Soll-Ist-Kontrollsystem der Integrierten Zielverpflichtungsplanung.

Anmerkung: Dieser Text ist nur zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Vervielfältigungen sind nur im Rahmen des privaten und eigenen wissenschaftlichen Gebrauchs (§ 53 UrhG) erlaubt. Sollte der Text in Lehrveranstaltungen verwendet werden, dann sollten sich die Teilnehmer den Text selbst aus dem Internet herunterladen. Dieser Text darf nicht bearbeitet oder in anderer Weise verändert werden. Nur der Autor hat das Recht, diesen Text, auch auszugsweise, anderweitig verfügbar zu machen und zu verbreiten. (R07-21-03-17)

³¹ Siehe: 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