

Michél Hofmann

**Entwicklung der klassischen Budgetierung durch
neue Verfahrensansätze und Konzepte
– Analyse und Gegenüberstellung von
Better und Beyond Budgeting**

DIPLOMARBEIT

HOCHSCHULE MITTWEIDA

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Wirtschaftswissenschaften

Mittweida, 2009

Michél Hofmann

**Entwicklung der klassischen Budgetierung durch
neue Verfahrensansätze und Konzepte
– Analyse und Gegenüberstellung von
Better und Beyond Budgeting**

eingereicht als

DIPLOMARBEIT

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Wirtschaftswissenschaften

Mittweida, 2009

Erstprüfer: Prof. Dr. rer. oec. Johannes N. Stelling

Zweitprüfer: Prof. Dr. Andreas Hollidt

Bibliographische Beschreibung:

Hofmann, Michél:

Entwicklung der klassischen Budgetierung durch neue Verfahrensansätze und Konzepte – Analyse und Gegenüberstellung von Better und Beyond Budgeting – 2009 – 106 Seiten
Mittweida, Hochschule Mittweida, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Diplomarbeit, 2009

Referat:

Die vorliegende Diplomarbeit beginnt bei der Vorstellung und Auseinandersetzung mit der klassischen Budgetierung. Dabei wird zunächst näher auf die zu erfüllenden Aufgaben bzw. den Zweck einschließlich der dafür benötigten Instrumente sowie der generellen Einordnung im Unternehmen eingegangen. Ebenso wird sich mit dem konzeptionellen Aufbau und einer kritischen Beurteilung hinsichtlich der Funktionen auseinandergesetzt. Als Nächstes rücken die beiden neuen Alternativkonzepte der Budgetierung in den Mittelpunkt der Betrachtung. Hierzu gehören deren Ursprünge, die konzeptionelle Herangehensweise bei der Durchführung und wiederum die individuell zum Einsatz kommenden Instrumente, mit einer abschließenden kurzen Ansatzbewertung. Danach folgen eine Analyse der Stärken und Schwächen beider Konzepte bezüglich der Erfüllung der eigentlichen Budgetierungsfunktionen und es werden verschiedene Aspekte bei ihrer Implementierung in einer Unternehmung erläutert, mit einem abschließenden Fazit zur allgemeinen Konzeptreignung im Bezug auf die aktuellen Unternehmenswelt.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis	VII
1. Einleitung	1
1.1 Zielstellung	1
2. Begriffliche Auseinandersetzung	2
2.1 Budgetdefinition	2
2.2 Budgetierung	4
2.3 Budgetierungssysteme	4
3. Klassische Budgetierung	5
3.1 Funktionen der Budgetierung	5
3.1.1 Motivationsfunktion	5
3.1.2 Koordinationsfunktion	5
3.1.3 Kommunikationsfunktion	6
3.1.4 Prognose- und Planungsfunktion	6
3.1.5 Kontrollfunktion	6
3.2 Aufgaben und Zwecke der Budgetierung	7
3.2.1 Aufgaben der Budgetierung	7
3.2.1.1 Generelle Aufgaben der Budgetierung	7
3.2.1.2 Spezielle Aufgaben der Budgetierung	7
3.2.2 Zwecke der Budgetierung	8
3.2.2.1 Generelle Zwecke der Budgetierung	8
3.2.2.2 Spezielle Zwecke der Budgetierung	9
3.3 Stellung des Budgetierungssystems im Unternehmen	9
3.3.1 Einordnung im Planungs- und Kontrollsystem	10
3.3.1.1 Maßgeblichkeit und Kompetenzen	11
3.3.1.1.1 Maßgeblichkeit	11
3.3.1.1.2 Kompetenzen	12
3.3.1.1.2.1 Budget-Kompetenz der Unternehmensleitung	12
3.3.1.1.2.2 Budget-Kompetenz der Geschäftsfeldleitungen	13
3.3.1.1.2.3 Budget-Kompetenz der Funktionsbereichsleitungen	13

3.3.1.1.2.4 Budget-Kompetenz des Controllings	14
3.3.1.2 Budgetgrundsätze	14
3.3.1.2.1 Budgetwahrheit.....	15
3.3.1.2.2 Budgetklarheit	15
3.3.2 Kopplung mit der Unternehmensinteraktion	16
3.4 Module des Budgetierungssystems	16
3.4.1 Budgetsystem	17
3.4.1.1 Strukturierungsmerkmale eines Budgetsystems	18
3.4.1.2 Budgethöhe.....	19
3.4.2 Aufbaustruktur des Budgetierungssystems	21
3.4.2.1 Budgetierungsaufgaben	22
3.4.2.2 Budgetierungsorgane.....	23
3.4.3 Ablaufstruktur des Budgetierungssystems	25
3.4.3.1 Struktur des Budgetierungsprozesses	25
3.4.3.2 Gestaltungskriterien des Budgetplanungsprozesses	26
3.4.3.4 Flexibilität des Budgetplanungs- und -kontrollprozesses.....	31
3.4.4 Budgetierungstechniken	32
3.4.4.1 Budgetierungsinstrumente	33
3.4.4.2 Informationsversorgung	34
3.4.5 Formalisierung und Budgetberichtswesen	36
3.4.5.1 Formalisierungsinhalte	37
3.4.5.2 Formalisierungsinstrumente	38
3.4.5.3 Formalisierungsgrad	39
3.4.5.4 Budgetberichtswesen	39
3.5 Kritische Auseinandersetzung und Probleme in der Praxis.....	41
3.5.1 Hoher Planungs- und Ressourcenaufwand	42
3.5.2 Genauigkeit und Qualität der Budgetierung.....	43
3.5.2.1 Fortschreibungsorientierung.....	43
3.5.2.2 Jahresintervall und Flexibilität	44
3.5.2.3 Mangelnde Verknüpfungen zur Planung.....	44
3.5.2.4 Eindimensionaler Fokus	45
3.5.3 Dysfunktionale Wirkung auf das Verhalten von Budgetträgern	45
3.5.4 Fehlende Akzeptanz der Budgetierung.....	46

4. Weiterentwicklung durch neue Konzepte	46
4.1 Better Budgeting.....	47
4.1.1 Prinzip des Better Budgeting.....	47
4.1.2 Wichtige Ansätze und Verbesserungen.....	47
4.1.3 Wichtige Elemente eines Better Budgeting Konzepts und ihre Wirkung	49
4.1.3.1 Zero-Base-Budgeting	50
4.1.3.2 Activity-Based-Budgeting.....	51
4.1.3.3 Balanced Scorecard	53
4.1.3.4 Benchmarking.....	54
4.1.3.5 Rolling Forecast.....	58
4.1.4 Konzeptbewertung.....	59
4.2 Beyond Budgeting	60
4.2.1 Entstehung des Beyond Budgeting und Rolle des BBRT	60
4.2.2 Prinzip des Beyond Budgeting	61
4.2.3 Instrumente des Beyond Budgeting.....	67
4.2.4 Konzeptbewertung.....	70
5. Stärken und Schwächen beider Konzepte	72
5.1 Motivationsfunktion	72
5.1.1 Anreizart	73
5.1.2 Anreizgrundlage	74
5.1.3 Zielart	74
5.1.4 Ziel-Anreiz-Kopplung	76
5.2 Prognosefunktion.....	77
5.3 Koordinationsfunktion.....	80
5.4 Zusammenfassung zur Funktionserfüllung	82
6. Anforderungen an die Implementierung	84
6.1 Sachliche Aspekte	85
6.2 Methodisch-technische Aspekte.....	86
6.3 Personale Aspekte	87
6.4 Gesellschaftliche bzw. kulturelle Aspekte.....	88
6.5 Schlussfolgerung	89
7. Zusammenfassung und Fazit	90
Anhang	91

Literaturverzeichnis	VIII
Selbstständigkeitserklärung	XII

Abkürzungsverzeichnis

ABB	Activity-Based-Budgeting
BBRT	Beyond Budgeting Round Table
bzw.	beziehungsweise
CAM-I	Consortium for Advanced Manufacturing - International
CRM	Customer Relationship Management
d.h.	das heißt
DV	Datenverarbeitung
ERP	Enterprise Ressource Planning
evtl.	eventuell
F+E	Forschung und Entwicklung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
i.d.R.	in der Regel
i.Allg.	im Allgemeinen
inkl.	inklusive
KVP	Kontinuierlicher Verbesserungsprozess
o.	oder
PKS	Planungs- und Kontrollsystem
ROE	Return on Equity (Eigenkapitalrentabilität)
sog.	so genannt
u.a.	unter anderem
u.	und
ZBB	Zero-Base-Budgeting
z.B.	zum Beispiel
zw.	zwischen
zz.	zurzeit

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Budgetierung im Rahmen der Planung	10
Abbildung 2: Stellung von Aktionsplanung und Formalzielplanung (Budgetierung) im PKS der Unternehmung	11
Abbildung 3: Module des Budgetierungssystems	17
Abbildung 4: Zusammenhang von Budgethöhe, Anspruchsniveau und Leistungsabgabe	20
Abbildung 5: Übersicht typischer Budgetierungsaufgaben.....	23
Abbildung 6: Hierarchische Einordnung der Budgetierungsorgane	24
Abbildung 7: Vereinfachtes Phasenmodell eines Budgetierungsprozesses	26
Abbildung 8: Allgemeine Probleme der Budgetierung in Unternehmen	42
Abbildung 9: Prozessphasen des ZBB	50
Abbildung 10: Schritte des ABB	52
Abbildung 11: Benchmarkingarten bezüglich Informationsgewinnung	57
Abbildung 12: Prozessphasen des Benchmarking.....	57
Abbildung 13: Gegenüberstellung periodische und rollende Budgetierung	58
Abbildung 14: Zusammenfassung der Gestaltungsprinzipien des Beyond Budgeting	62
Abbildung 15: Gegenüberstellung der Organisationsstrukturen?.....	64
Abbildung 16: Übersicht Instrumente des Beyond Budgeting.....	67
Abbildung 17: Operativer und analytischer Aufbau eines CRM-Systems.....	68
Abbildung 18: Klassifizierung von CRM-Systemen.....	69
Abbildung 19: Konzepteinordnung nach Prognose bezüglich Dynamik und Komplexität	79
Abbildung 20: Alternative Koordinationsformen.....	80
Abbildung 21: Konzepteinordnung nach Koordination bezüglich Dynamik u. Komplexität..	82
Abbildung 22: Konzepteinordnung hinsichtlich Gesamteignung?.....	83
Abbildung 23: Zehn-Punkte-Programm zur Konzeptimplementierung	85

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Anpassungsrythmik eines Budgetsystems.....	29
Tabelle 2: Übersicht Vor- und Nachteile der Formalisierung	37
Tabelle 3: Grundstruktur des Budgetberichtssystems eines Unternehmens mit prozessorientierter Organisationsstruktur.....	41
Tabelle 4: Formen des Benchmarking.....	55
Tabelle 5: Übersicht der Zusammenhänge von Prinzipien des Beyond Budgeting mit dem Unternehmensumfeld und der Erzielung neuer Erfolgsfaktoren.....	63

1. Einleitung

Auch in der heutigen Zeit hat das Thema Budgetierung in fast allen Unternehmen eine große Bedeutung. Für die wertmäßige Darstellung von Aktivitäten im Unternehmen stecken Budgets den Rahmen ab. Sie dienen als Werkzeug der Planung, Steuerung und Kontrolle einer Unternehmung. Die Unternehmen stehen einer steigenden Komplexität und Dynamik gegenüber, sowohl intern als auch im Bezug zu ihrer Umwelt, wie z.B. instabilen Konjunkturverläufen, steigenden Kundenanforderungen und technischem Fortschritt. Die klassische Budgetierung ist daher in die Kritik geraten, nicht schnell genug auf diese Umwelteinflüsse reagieren zu können. Sie ist zu starr, um sich den Wettbewerbsveränderungen anzupassen. Außerdem kommt es zu einem erhöhten Aufwand bei der Budgetierung. Es herrscht eine mangelhafte Verknüpfung mit der strategischen und operativen Planung, ebenso wie auch ein schädliches Mitarbeiterverhalten zu erkennen ist. Dies hat auch zur Folge, dass die Einführung und Umsetzung neuer Managementinstrumente, wie Benchmarking oder Balanced Scorecard, meist keinen Erfolg tragen.

Um diesen Problemen sowie Einflüssen entgegenzuwirken und sich dem Veränderungsprozess anzupassen, haben sich in den letzten Jahren zwei weitere Entwicklungskonzepte herausgebildet. Zum einen das Better Budgeting (Advanced Budgeting), welches eine Zusammenfassung einer Vielzahl von Lösungskonzepten zur Verbesserung der herkömmlichen Budgetierung beinhaltet und zum anderen das Beyond Budgeting ("jenseits der Budgetierung"), was auf eine radikal dezentralisierte Organisation und flexible, anpassungsfähige Prozesse im Management setzt, wobei hier auf die traditionelle Form von Budgets verzichtet wird.

1.1 Zielstellung

Diese Arbeit zielt darauf ab, die traditionelle Budgetierung und deren Problematik als Ausgangspunkt noch einmal näher zu erläutern sowie die neuen Konzepte mit ihren Verbesserungen vorzustellen und auszuwerten. Dabei stellt sich die Frage, welche Alternativen einem dynamischen Unternehmensmodell gerecht werden, ob die Erfüllung hinsichtlich der Kernfunktionen der Budgetierung weiterhin gewährleistet wird und wo die konzeptionelle Vorteilhaftigkeit liegt, wobei hier auch näher auf die Problematik der Implementierung eingegangen wird. Es soll eine Analyse sowie ein Vergleich der Stärken und Schwächen untereinander

erfolgen. Dabei soll geklärt werden, ob die Ansätze der flexibleren und geringeren Aufwendung der Gestaltung gerecht werden.

2. Begriffliche Auseinandersetzung

2.1 Budgetdefinition

Der Begriff „Budget“ wird je nach Art der Wirtschaftslehre bzw. der wirtschaftlichen Herangehensweise sehr unterschiedlich definiert. Im Ansatz der geschichtlichen Entstehung hat das Budget seinen Ausgangspunkt in der Haushaltsrechnung vom Staat und anderen Hoheitsverwaltungen, wobei hier eine Übereinstimmung der Einnahmen sowie Ausgaben im Soll und Ist angestrebt wird, auch als Etat bezeichnet. Durch die Weiterführung in die private Wirtschaft wird das Budget als das in wertmäßigen finanziellen Größen schriftlich formulierte Ergebnis des Planungsprozesses gesehen und stellt somit eine Wirtschaftlichkeitsrechnung dar. Gemeingültig bildet es die Schnittstelle zum Ende der Planung und unterscheidet sich von allgemeinen Plänen durch seinen Vorgabecharakter.¹ Außerdem enthalten Budgets sowohl input- als auch outputorientierte Größen, wodurch sich eine Aufteilung in einen Einsatzteil, z.B. Ausgaben und Kosten, sowie einem Leistungsteil, z.B. Erzeugniswert und Umsatz, vornehmen lässt.² Für unsere weiteren Ausführungen gehen wir von einem an Horvath angelehnten Budgetbegriff aus: Ein Budget ist ein formalzielgerichteter sowie in quantitativen Größen formulierter Plan, der einer Entscheidungseinheit zugeordnet und in dem ihr Erfolgsbeitrag für eine bestimmte Periode mit einem festgelegten Verbindlichkeitsgrad festgelegt wird.³ Aus dieser Begriffsdefinition lassen sich folgende Budgetmerkmale schlussfolgern:

- *Zukunftsbezogen:*
Budgets werden wie Pläne und Prognosen vor Beginn der Periode festgelegt.
- *Wertmäßig:*
Die Festlegung von Wertgrößen erfolgt anstelle von Maßnahmen, entweder durch Vorgabe des zulässigen Ressourcenverbrauch (Beispielgrößen: Kosten, Ausgaben, Aufwendungen oder Auszahlungen) oder mit Vorgabe des angestrebten Ergebnisses (Beispielgrößen: Erlöse, Einnahmen, Erträge, Einzahlungen oder Saldengrößen).

¹ Vgl. Heiser, C.: Budgetierung, S. 15

² Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 34

³ Vgl. Horvath, P.: Controlling, S. 213

- *Periodenbezogen:*
Erreichung eines bestimmten Zieles und Inanspruchnahme der Ressourcen innerhalb eines festgelegten Zeitraumes, i.d.R. ein Jahr, bei stark saisonalen Einflüssen auch kürzer.
- *Verbindlich:*
Es besteht ein Vorgabecharakter, d.h. Budgets müssen von der Unternehmensführung geprüft, genehmigt und kontrolliert sowie Abweichungen analysiert werden. Außerdem ist deren Einhaltung bzw. Erreichung durch die Bereichsführung zu gewährleisten und muss für Abweichungen Rechenschaft ablegen.
- *Bezug zu Verantwortungsträger:*
Die Zuordnung erfolgt zu einem organisatorisch abgegrenzten Verantwortungsbereich.
- *Zuteilung finanzieller Kompetenz:*
Langfristige bzw. strategische Pläne werden in quantitativen Vorgaben umgesetzt.^{4,5}

Durch die vielfältige Verwendung der Begriffe Budget und Budgetierung ist es wichtig, diese betriebswirtschaftlich nur in Verbindung mit dem jeweiligen Budgetgebiet als Komposition bzw. Verknüpfung zu nennen, z.B. Gemeinkosten-Budget oder Investitions-Budget.⁶ Aufgrund zahlreicher Merkmale der Budgets können diese auf folgende Art und Weise differenziert werden:

- Das Merkmal hinsichtlich der *Entscheidungseinheit* dient einer horizontalen Differenzierung nach Funktionen, Prozessen, Produkten, Regionen oder Projekten, sowie der vertikalen Differenzierung nach Ebenen in der Hierarchie des Unternehmens.
- Nach der *Geltungsdauer* kann z.B. eine Einteilung nach Monats-, Quartals-, Jahres- oder Mehrjahresbudget erfolgen.
- Durch die *Art der Wertdimension* erfolgt ein differenzieren z.B. in Kosten-, Ausgaben-, Deckungsbeitrags- oder Umsatzbudgets.
- Bei dem *Verbindlichkeitsgrad* als letztes Merkmal werden Budgets unter bestimmten Vorgaben eingeteilt, u.a. die Festlegung einer Orientierungsgröße oder einer absoluten starren Ober- bzw. Untergrenze.

⁴ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 19

⁵ Vgl. Friedl, B.: Controlling, S. 275

⁶ Vgl. Radke, M.: Handbuch der Budgetierung, S. 126

Außerdem kann eine Unterscheidung nach starrem oder flexiblem Budget erfolgen, welche sich nach der Vorgabe der Anzahl von einbezogenen Beschäftigungsgraden richtet. Bei der Festlegung für eine konkrete Beschäftigung ohne Anpassung bei eintretenden Veränderungen verwendet man ein starres Budget und bei einer höheren Bandbreite von möglichen Beschäftigungsgrößen, wobei Entscheidungen auch eher auf Unsicherheit und Ungewissheit getroffen werden, differenziert man die Vorgaben nach flexiblen Budgets, sog. Eventualbudgets.^{7,8}

2.2 Budgetierung

Die Budgetierung beinhaltet die eigentliche Technik der Budgetaufstellung und die praktische Anwendung des Budgets als Mittel der Planung, Koordinierung sowie Kontrolle.⁹ Besitzt sie bei ihrer Vorbereitung eine unternehmens- und geschäftsfeldbezogene Basis aus strategischer sowie operativer Planung, welche eine differenzierte Beurteilung der Sachverhalte gestattet und dadurch die Entscheidung zur Planannahme oder -korrektur ermöglicht, so wird die Budgetierung als systematisch bezeichnet. Auf die Annahme sowie Korrektur des Planes folgt eine Planfestschreibung mit festgelegten Wert- und Mengengrößen, welche vom Verantwortlichen im Unternehmen als maßgebliches Budget für die Geschäftsperiode freigegeben wird. Dazu kommt es zu einer kontinuierlichen Pflicht zur Ist/Soll-Kontrolle des Budgets, bei der Abweichungen festgestellt sowie analysiert werden sollen. Zusammengefasst ist die betriebswirtschaftliche Budgetierung ein Prozess der Prüfung, Korrektur und Entscheidung, bei dem strategische sowie operative Planungen auf elementare, funktionale und projektbezogene Gebiete des Unternehmens quantifiziert, strukturiert sowie begrenzt genehmigt werden und somit zielgerichtete Handlungsaufträge im Sinne des Budgets als Führungsinstrument der Unternehmenssteuerung bilden.¹⁰

2.3 Budgetierungssysteme

Ein Budgetierungssystem aus Sicht der Systemdefinition ist die geordnete Gesamtheit verschiedener Subsysteme und Elemente sowie deren Beziehungen zueinander, mit der Entscheidungseinheiten durch formalzielgerichtete Vorgaben koordiniert und gelenkt werden.¹¹ Aus

⁷ Vgl. Horvath,P.: Controlling, S. 215

⁸ Vgl. Stark,H.: Beschaffungsplanung und Budgetierung, S. 45

⁹ Vgl. Heiser,C.: Budgetierung, S. 16

¹⁰ Vgl. Radke,M.: Handbuch der Budgetierung, S. 127

¹¹ Vgl. Dambrowski,J.: Budgetierungssysteme, S. 21

der Betrachtung des Prozesscharakters der Budgetierung wird das Budgetierungssystem definiert als die Gesamtheit aller Aufgaben, Instrumente und organisatorischer Vorkehrungen, welche zur Aufstellung, Verabschiedung, Kontrolle sowie Abweichungsanalyse von Budgets beitragen und somit die Ausrichtung der Entscheidungseinheit auf die wertmäßigen Unternehmensziele sicher stellen.¹²

3. Klassische Budgetierung

3.1 Funktionen der Budgetierung

Im Wesentlichen gibt es drei Grundkategorien von Faktoren, welche die Gestaltung von Budgetierungssystemen beeinflussen. Es sind Umwelt- sowie Unternehmensfaktoren und diejenigen Funktionen, die den eigentlichen Zweck des Systems der Budgetierung erfüllen sollen. Im Folgenden soll auf Letztere näher eingegangen werden. In der Literatur wird eine große Anzahl von Funktionen der Budgetierung zugeordnet. Die herausstechendsten hiervon sind Motivations-, Koordinations-, Kommunikations-, Prognose- bzw. Planungs- sowie Kontrollfunktion. Sie werden des Weiteren näher erläutert.

3.1.1 Motivationsfunktion

Die Budgetierung soll die Budgetverantwortlichen bzw. die Träger dezentraler Entscheidungen mittels Beurteilung und Entlohnung als Anreiz zu ziel- sowie planorientiertem Handeln motivieren. Dabei erhöhen Budgets den Verantwortungsbereich und die Verhaltensspielräume, welche wiederum Grundlage für die Leistungsbeurteilung sowie der Belohnung sind.

3.1.2 Koordinationsfunktion

Die Umsetzung eines übergeordneten Planes ist die Funktion der Koordination von dezentralen Entscheidungen. Zum einen werden sie vertikal koordiniert, d.h. die dezentralen Entscheidungen in den Verantwortungsbereichen werden durch Budgets auf die übergeordneten Pläne ausgerichtet. Zum anderen findet eine horizontale Koordinierung statt, wobei die Abstimmung der dezentralen Entscheidungen in verschiedenen Verantwortungsbereichen unter-

¹² Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 7

einander erfolgt. Anders als bei der Koordination von Plänen liegen bei der Koordination und Abstimmung von Budgets nicht die Maßnahmenentscheidungen an sich zugrunde, sondern die Budgets selbst, d.h. deren monetäre Konsequenzen der Entscheidungen.

3.1.3 Kommunikationsfunktion

Für eine korrekte Budgeterstellung ist es notwendig, dass die Träger dezentraler Entscheidungen über den Inhalt übergeordneter Pläne ausreichend informiert werden. Dazu gehört auch ein horizontaler Informationsaustausch zur Abstimmung der Budgets verschiedener Verantwortungsbereiche.

3.1.4 Prognose- und Planungsfunktion

Die Budgetierung verlangt ein inhaltliches Präzisieren von übergeordneten Plänen zur Umsetzung in Budgets. Um begrenzte Mittel optimal einsetzen zu können, ist es notwendig die vorhandenen Handlungsalternativen in der zugrunde liegenden Umweltsituation genauer zu analysieren und die zukünftigen Zustände des Unternehmens sowie der Umwelt vorherzusagen bzw. näher zu beschreiben und somit auch Unsicherheiten der Zukunftsentwicklung zu verringern. Die Prognoseinformation ist Grundlage der Budgets. Außerdem verbessert sich die Durchsetzbarkeit der übergeordneten Pläne durch Budgets. Sie liefern Input für andere Pläne und bilden für Subeinheiten die Planungsbasis.

3.1.5 Kontrollfunktion

Eine Kontrolle bzw. Beurteilung erfolgt aus der Analyse der Abweichung einer Gegenüberstellung von Soll- zum Ist-Budget. Wurde eine Abweichung des Budgets festgestellt, bildet dessen Ursache die Grundlage der Anpassung weiterer dezentraler Entscheidungen in den verantwortlichen Bereichen. Allgemein verweisen die Informationen durch die Kontrolle auf Schwachstellen sowie notwendige Korrekturmaßnahmen und bilden eine unverzichtbare Rückkopplung im Rahmen der Budgetierung.^{13,14,15}

¹³ Vgl. Friedl, B.: Controlling, S. 280

¹⁴ Vgl. Plümecke, M.: Konzepte der Budgetierung, S. 15ff

¹⁵ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 127

3.2 Aufgaben und Zwecke der Budgetierung

3.2.1 Aufgaben der Budgetierung

Die wesentlichen Aufgaben sind in einer Budgetordnung festgelegt und gliedern sich in generelle und spezielle Aufgaben.

3.2.1.1 Generelle Aufgaben der Budgetierung

Die allgemeine Aufgabe der Budgetierung ist es, die vorgegebenen und strukturierten Ziele der jeweiligen Geschäftsperiode mit den Geschäftsfeldern sowie Funktionsbereichen des Unternehmens zu verknüpfen. Außerdem werden die operativen Einheiten direkt aber auch indirekt gelenkt, um den Verlauf des Geschäftsjahres planmäßig, genehmigt, wechselseitig abgestimmt und ordnungsgemäß abzuwickeln.

3.2.1.2 Spezielle Aufgaben der Budgetierung

Zur Budgetierung zählen vier spezielle Aufgaben:

- Die Vorbestimmung der Eckdaten von Unternehmensverhältnissen einer Geschäftsperiode durch Untergliederung der Unternehmensziele in Teilziele und die Zuordnung deren maximal zur Verfügung stehenden Mittel. Dabei ist es wichtig, damit verknüpfte Konsequenzen konkret zu quantifizieren sowie die Ursachen für absolute und relative zukünftige Verhältnisse so genau wie möglich einzuschätzen. Ebenso ist die Beibehaltung bestehender Verhältnisse aber auch deren Verbesserungen durch betriebliche Anpassungen zu gewährleisten, u.a. mit Hilfe von Rationalisierungen, Produktivitätssteigerungen oder Wertanalysen. Damit werden diese ursprünglichen Anpassungen der elementaren, funktionalen und projektbezogenen Verhältnisse zu Bestandteilen der Unternehmensziele.
- Die Berücksichtigung der Anpassung von Budgetgrößen gegenüber dem Ist-Verhältnis des Vorjahres, welche sich aus der strategischen und operativen Planung ergeben. Deren Einhaltung wird gestützt durch den monatlichen Budget-/Ist-Vergleich, da mit dessen Hilfe rechtzeitig die Budgeterfüllung festgestellt wird oder diese in Frage stellt.

- Die analytische Kontrolle der Budgeteinhaltung, um Stärken und Schwächen aufzuzeigen, Erfolgs- sowie Fehlentwicklungen zu ermitteln, interne und externe Ursachen von Budgetabweichungen absolut und relativ zu konkretisieren sowie zur Information der operativen Einheiten durch die Abweichungsanalyse über eventuelle Sorglosigkeiten.
- Die Verstärkung der Information zum Management, indem mit Hilfe der ermittelten Budgetgrößen der voraussichtliche Verlauf des Geschäftsjahres, inkl. Bilanz und GuV ermittelt wird. Somit kann innerhalb des Geschäftsjahres der tatsächliche Geschäftsverlauf sowie die Realisierung der integrierten Anpassungen gegenüber dem Vorjahr kontrolliert werden.¹⁶

3.2.2 Zwecke der Budgetierung

Ebenfalls in der Budgetordnung sind die Zwecke der Budgetierung zu finden, welche die Tatsache begründen, warum eine reine strategische und operative Planung nicht ausreicht. Der Grund ist eine gewisse Befangenheit der strategischen Planer in der Praxis in allen Hierarchiestufen, aber auch, dass bei der operativen Planung die Entscheidungen von Prozessbeteiligten oft auf Grundlage von Informationslücken, Falschinformationen sowie Fehleinschätzung getroffen werden. Wie die Aufgaben gliedern sich die Zwecke ebenfalls in generell und speziell.

3.2.2.1 Generelle Zwecke der Budgetierung

Der allgemeine Zweck der Budgetierung liegt in der jährlichen Überprüfung der operativen und strategischen Planung sowie wenn notwendig in der Korrektur, Konsolidierung und Abstimmung dieser sowie die Freigabe des Ergebnisses als Budget. Damit wird sichergestellt, dass die Planung integriert, aktualisiert sowie sie an übergeordnete, verbindliche Willensbildung der Verantwortlichen im Unternehmen angepasst wird. Außerdem wird eine akzeptable und realistische Rentabilität, Liquidität, Substanzerhaltung bzw. -mehrung, ein angemessenes Wachstum sowie eine Begrenzung des Risikos gewährleistet. Ebenso findet auch eine Berücksichtigung der Unternehmensanschauung für die unternehmensbedeutsamen wirtschaftlichen, sozialen und gesellschaftlichen Normen sowie Opportunitäten statt.

¹⁶ Vgl. Radke, M.: Handbuch der Budgetierung, S. 129ff

3.2.2.2 Spezielle Zwecke der Budgetierung

In der Budgetordnung sind vier spezielle Zwecke genannt, welche sich auf die Lenkungswirkung zur Steigerung der Leistung im Unternehmen beziehen:

- Der *Orientierungs- und Entscheidungszweck* dient der Information der Führungskräfte über gewollte sowie zu erwartende Ergebnisse und Strukturen, um ihre dispositiven Entscheidungen zur Rentabilität, Liquidität oder dem Wachstum zielorientiert lenken zu können.
- Der *Motivations- und Akzeptanzzweck* sichert den Erhalt aber auch das Herausfordern der notwendigen Handlungsfreiheiten innerhalb der budgetierten Zielgrößen. Stellt die Budgetkontrolle die Zielerreichung fest, so führt die Identifikation mit den Budgetgrößen zur Akzeptanz und dies wiederum führt zur Motivation.
- Der *Kooperationszweck* verbindet die sich ergänzenden sowie unterstützenden verschiedenen Budgetgebiete zu einem Geflecht von Abstimmung, Verknüpfung und Integration der Pläne.
- Der letzte Zweck ist die Begünstigung der *Selbstverwirklichung*, aufgrund der Bereitstellung einer ausreichenden Geschäftsfeldentfaltung durch die vorgeplanten Budgetanträge. Somit werden innerhalb des gesteckten bzw. akzeptierten Rahmens der Unternehmensführung den Beteiligten kreative Fähigkeiten abgefordert und zur Entfaltung gebracht. Dadurch bieten sich den Führungskräften direkte Erfolgsmöglichkeiten. Einer dem Unternehmen eher schädliche Selbstverwirklichung wird mit Maßnahmen der Korrektur und Kontrolle entgegengewirkt.¹⁷

3.3 Stellung des Budgetierungssystems im Unternehmen

Das Budgetierungssystem ist ein fester und unabdingbarer Bestandteil des Planungs- sowie Kontrollsystems im Führungssystem der Unternehmung als Unterstützung zur bestmöglichen Erreichung unternehmenspolitischer Ziele.¹⁸ Der folgende dreidimensionale Würfel veranschaulicht die Integration der Budgetierung in allen Planungsstufen und für sämtliche Planungsfristigkeiten.

¹⁷ Vgl. Radke, M.: Handbuch der Budgetierung, S. 132ff

¹⁸ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 23

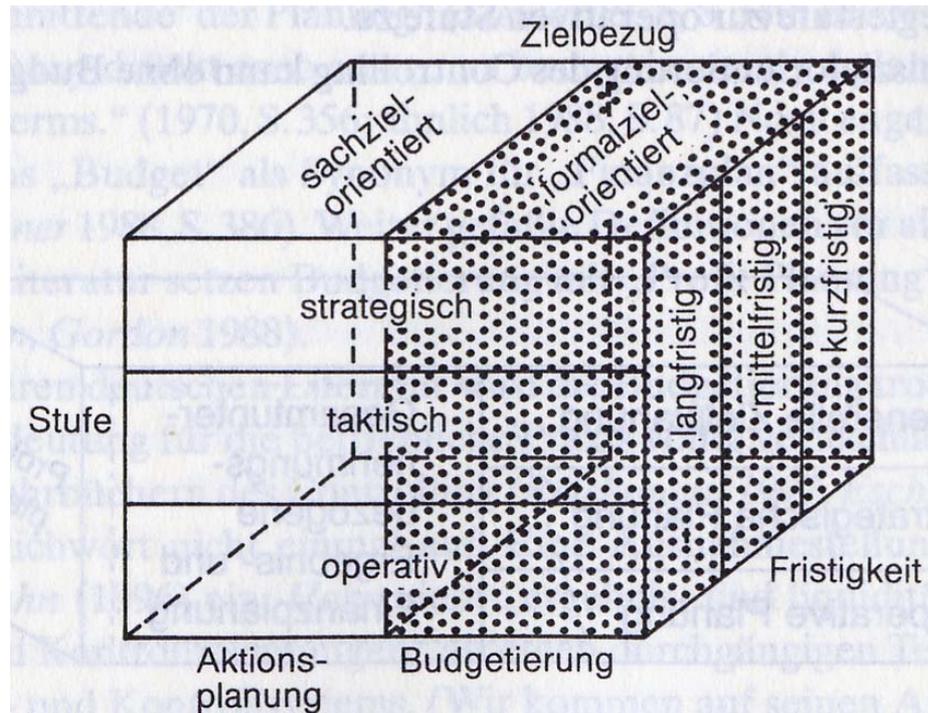


Abbildung 1: Budgetierung im Rahmen der Planung¹⁹

3.3.1 Einordnung im Planungs- und Kontrollsystem

Das Budgetierungssystem kann alle Ebenen der Planung umfassen. Hierbei kann eine Zuordnung bzw. Unterscheidung nach der Bedeutung und Tragweite der Probleme in strategische, taktische sowie operative Budgets, nach der Reichweite der Planinhalte in lang-, mittel- und kurzfristige Budgets sowie nach der Betrachtung des Bezugs der Unternehmensziele in Sach- und Formalziele erfolgen. Dabei beziehen sich Sachziele auf reale Objekte sowie Aktivitäten von unternehmerischem Handeln und Formalziele auf dessen finanzielle Wirkungen. Deshalb wird innerhalb des PKS zwischen sachzielorientiertem Aktionsplanungssystem sowie formalzielorientiertem Budgetierungssystem abgegrenzt. Die Aktionsplanung hat die optimale Bestimmung von Programmen und Maßnahmen zum Ziel. Dessen Erreichung wird gemessen an der Kontrolle mit Bezug auf die Sachziele, wobei die Planungen funktional und objektorientiert sind. Die Budgetierung dient der Konkretisierung wertmäßiger Ergebnisse. Dabei sind hier die Formalziele der Bezug für Messung sowie Kontrolle der Ergebnisse und es wird sich an der institutionellen Stellung orientiert, d.h. die wertmäßigen Größen werden verbindlich den Entscheidungsträgern zugeordnet.

¹⁹ Vgl. Horvath, P.: Controlling, S. 214

Umsicht und Verständnis sowie die Akzeptanz zur Durchsetzung betrieblicher Ziele. Die wert- und mengenmäßigen Zielgrößen eines jeden Budgets dienen der maßgeblichen Ordnungsmäßigkeit zur Geschäftsabwicklung nach dem Willen der Budgetverantwortlichen. Die Budget-Maßgeblichkeit macht einen unverzüglichen Informationsfluss beim Auftreten von Defiziten notwendig, um diese zu beheben, neue Maßnahmen einzuleiten oder das Budget an eine stark abweichende Realität im Budgetjahr neu anzupassen. Sie wird gesichert durch die einer Budgetierung zugrunde liegenden koordinierten Unternehmenspolitik, der Berücksichtigung der längerfristigen Unternehmens- und Geschäftsfeld-Strategie sowie einer sachverständigen, tief gegliederten aber auch alle geschäftlichen Verhältnisse umfassende Vorplanung.²²

3.3.1.1.2 Kompetenzen

Budget-Kompetenzen beeinflussen die Unternehmensverhältnisse und gehören zu den Kompetenzen der Unternehmensziele. Sie dienen einer qualifizierten oder unzulänglichen Budgetierung und unterstützen die Maßgeblichkeit sowie Zielverwirklichung von Budgets. In der Budgetordnung sind die folgenden vier verschiedene Budget-Kompetenzen zu finden:

- Budget-Kompetenz der *Unternehmensleitung*
- Budget-Kompetenz der *Geschäftsfeldleitungen*
- Budget-Kompetenz der *Funktionsbereichsleitungen*
- Budget-Kompetenz des *Controllings*

3.3.1.1.2.1 Budget-Kompetenz der Unternehmensleitung

Die Unternehmensleitung ist verantwortlich für die gesamte Budgetierung, deren Organisation und Handhabung, inkl. Bestimmung ihrer Tiefe und Differenzierung. Zur Vermeidung von Doppel- und Parallelentscheidungen ist es notwendig, die Budget-Kompetenz von der Führungskompetenz abzugrenzen. Die allgemeine Budget-Kompetenz der Unternehmensleitung erstreckt sich auf die Auswahl des Budgetsystems, die Festlegung der Budgetordnung sowie die Genehmigungen und Freigabe der Unternehmens-Gesamtbudgets aber auch der davon abgeleiteten Geschäftsfeld-Budgets. Ebenso werden unterjährige Budgetüberarbeitungen akzeptiert und in dessen Abhängigkeit wird ein korrigiertes, neues Gesamtbudgets genehmigt. Außerdem können aufgrund von Informationen der Budgetkontrolle bzw. der Budgetabwei-

²² Vgl. Radke, M.: Handbuch der Budgetierung, S. 118

chungsanalyse unternehmerische Entscheidungen getroffen und neue Maßnahmen bzw. Aktivitäten veranlasst werden.

3.3.1.1.2.2 Budget-Kompetenz der Geschäftsfeldleitungen

Der Einfluss der Geschäftsleitungen auf die Budget-Kompetenz ergibt sich aus der strategischen und operativen Geschäftsfeldplanung, mit Hilfe der aus den Unternehmens-Gesamtbudget abgeleiteten einzelnen Geschäftsfeld-Budgets. Die Budget-Kompetenz der Geschäftsfeldleitungen umfasst Entscheidungen über Vorschläge und Anträge der Funktionsbereichsleitungen zur Ausarbeitung strategischer und operativer Geschäftsfeldplanung sowie über die Annahme von Korrekturabstimmungen zur Ableitung der Geschäftsfeld-Budgets. Außerdem gehört dazu die Vorlage des abgeleiteten Geschäftsfeld-Budgets zur Genehmigung bei der Unternehmensleitung, dessen Freigabe sowie die Genehmigung der Differenzierung der Geschäftsfeld-Budgets in elementare, funktionale und projektbezogene Teilziele. Des Weiteren sind die Auswertung der Budgetkontrolle aber auch der Budget-Abweichungsanalyse sowie die damit verbundenen operativen Maßnahmen für Verbesserungen durchzuführen.

3.3.1.1.2.3 Budget-Kompetenz der Funktionsbereichsleitungen

Funktionsbereichsleiter steuern das operative Geschäft, dessen Entscheidungsrahmen die Geschäftsfeld-Budgets zugrunde liegen, im Auftrag der Unternehmens- oder Geschäftsfeldleitung. Die Güte der Alternativen und Entscheidungen richtet sich nach der Budget-Akzeptanz, welche sich nach dem Umfang der Kompetenz der Beteiligten richtet, wobei diese entweder nur sture Ausführer oder operative, individuelle Gestalter mit budgetierten Zielen als Hilfe bzw. Auftrag sind. Die Budget-Kompetenz der Funktionsbereichsleitungen beinhaltet die Deutung der verabschiedeten strategischen Planung von Unternehmung sowie des Geschäftsfeldes. Zudem erfolgt die Prüfung der jeweilig betreffenden Geschäftsfeld-Budgets und eine Mitwirkung bei der kooperativen Abstimmung zur Genehmigung sowie Freigabe dieser. Ebenso werden die operativen Funktionsbereichspläne durchgerechnet und formuliert. Außerdem muss entschieden werden in wie weit jedes Geschäftsfeld-Budget auf praktische Weise elementar, funktional sowie projektbezogen in Teilbudgets differenziert wird, mit anschließender Genehmigung dieser durch die Geschäftsleitung und ihrer Freigabe. Ebenso besteht eine Mitwirkung bei der Abweichungsanalyse und deren Auswertung sowie das Einleiten von

Budget-Stützungsmaßnahmen und Anträgen bei der Geschäftsleitung auf Durchführung von Sonderaktivitäten.

3.3.1.1.2.4 Budget-Kompetenz des Controllings

Die Controllinginstanzen organisieren die Budgetierung und unterstützen auf formale sowie materielle Weise die Unternehmens-, Geschäftsbereichs- und Funktionsbereichsleitung bei ihren Entscheidungen. Ihre Budget-Kompetenzen liegen dabei in der Ausarbeitung des Budgetsystems sowie der Budgetordnung, dem Bereitstellen von betriebswirtschaftlichen Daten für die operative und strategische Planung sowie der Maßgebung bei Prüfung, Korrektur und Konsolidierung von Budgetanträgen. Ebenso die Hilfestellung für die einzelnen Instanzen bei der Formulierung sowie Interpretation der strategischen Unternehmens- und Geschäftsfeldplanung sowie Unterstützung bei der daraus resultierenden und durch die Funktionsbereiche zu formulierende sowie zu verdichtende operativen Planung mit gleichzeitiger Budget-Differenzierung stellen Controlling-Kompetenzen dar. Außerdem gehören dazu die Ableitung, Abstimmung und Vorlage zur Genehmigung der Geschäftsfeld-Budgets, aber auch die Einarbeitung von Korrekturaufgaben der Geschäftsleitung in die Gesamt-, Geschäftsfeld- und Funktionsbereichs-Budgets sowie ihre Veröffentlichung nach Freigabe. Weitere Kompetenzen sind Analyse der Budgetabweichung und Beratung der einzelnen Instanzen bei der Auswertung, Durchführung sowie Aufbau des monatlichen Budget-/Ist-Vergleiches und die Anfertigung sowie Veröffentlichung der Budget-Abweichungsstatistik.²³

3.3.1.2 Budgetgrundsätze

Die Eignung von Budgets aber auch deren Maßgeblichkeit als Führungsinstrument richtet sich stark an den Budgetgrundsätzen der Wahrheit und Klarheit sowie der bereits in der Budgetdefinition erläuterten Budgetdifferenzierung. Die beiden Budgetgrundsätze stehen in gegenseitiger Abhängigkeit zueinander. Dabei setzt Budgetklarheit die Budgetwahrheit voraus, aber gleichzeitig wird die Budgetwahrheit von der Budgetklarheit gestützt. Außerdem baut ein gutes und wirkungsvolles Budget auf Information, Kommunikation aber auch allg. Beteiligung auf. Generell sollte es realistisch, umfassend sowie vollständig sein, wobei Planzahlen

²³ Vgl. Radke, M.: Handbuch der Budgetierung, S. 141ff

dabei als Meilensteine dienen und sich sowohl die Unternehmensführung als auch die verantwortlichen Mitarbeiter mit dem Budget identifizieren sollten.²⁴

3.3.1.2.1 Budgetwahrheit

Budgets und Planungen nehmen quantifizierte Ereignisse vorweg, welche sich auf zukünftige Zeiträume beziehen. Somit ist die Budgetwahrheit eine relative Größe und versucht künftige Verhältnisse sowie deren Ursache so genau wie möglich vorherzusagen und die gewollten voraussichtlich eintretenden Ereignisse absolut zu beziffern. Eine Relativierung erfolgt durch die Einbeziehung von betriebswirtschaftlichen Kennzahlen, wobei man den Umfang der Wahrscheinlichkeit dieser Ereignisse aus dem Vergleich mit Kennzahlen von Ist-Verhältnissen erkennt. Grundvoraussetzungen der Budgetwahrheit sind Rechenhaftigkeit, analytische Differenzierung und Dokumentation von Budgetbasis, -korrekturen, -größenstrukturen sowie -größenursächlichkeiten. Nur angemessene Budgets, welche auch die Ist-Verhältnisse und nur die erreichbare Zielkorrekturen berücksichtigen, führen zur Glaubwürdigkeit der Budgetgrößen sowie deren Akzeptanz. Die notwendigen Entscheidungen sollten qualifiziert und Grundlage von Aussagen von Experten mit Sachverstand aber auch Realitätssinn sein. Unangemessene und utopische Budgets führen zu ihrer Ablehnung sowie Ignoranz durch die Führungskräfte, welche eine klare Budgetabweichungsanalyse unmöglich macht und die Budgetierung somit die Funktion als Instrument der Unternehmenssteuerung unmittelbar verlieren würde.²⁵

3.3.1.2.2 Budgetklarheit

Grundlage für die Budgetklarheit ist zum einen die Budgetlogik, welche durch betriebswirtschaftliche Rechenmethoden bei der Budgetgrößenkalkulation erreicht wird und zum anderen eine angemessene Differenzierung, die Aufschluss über Zusammenhänge der Budgets untereinander und den wesentlichen Strukturen einzelner Budgetgrößen in Verbindung mit betriebswirtschaftlichen Kennzahlen geben. Die Budgetklarheit schafft der Unternehmensleitung sowie den operativen Einheiten eine dreifache Sicherheit. Sie sichert das Erreichen der festgelegten Budgetziele, schafft Informationssicherheit über wechselseitige Abhängigkeiten und

²⁴ Vgl. Egger, A.; Winterheller, M.: Kurzfristige Unternehmensplanung, S. 59

²⁵ Vgl. Radke, M.: Handbuch der Budgetierung, S. 145

Ursachen. Zudem entsteht die Gewissheit der Orientierung von Beurteilungen an, von Beginn an eindeutigen Maßstäben. Ebenso deckt die Budgetklarheit wesentliche und unwesentliche Schwerpunkte bei dispositiven Entscheidungen auf. Außerdem wird den operativen Einheiten gezeigt, wo die Ursache für deren Erfolg zu finden ist, was eine wichtig Grundlage für die Entscheidungen über die bessere Alternative, einen höheren bzw. geringeren Mitteleinsatz, der angemessenen Zeiträume zur Aufgabenbewältigung aber auch über den Zeitpunkt wesentlicher Entscheidungen bildet.²⁶

3.3.2 Kopplung mit der Unternehmensinteraktion

Hinsichtlich des Zusammenwirkens mit der Aktionsplanung stellt die Budgetierung einerseits ein Instrument für die Durchsetzung von strategischen Maßnahmen dar und andererseits unterstützt sie die Suche nach neuen Strategien, Programmen sowie Herangehensweisen innerhalb der Aktionsplanung aufgrund der festgelegten Gewinnabzielung. Die Art und Intensität der Beziehungen zwischen den beiden Teilsystemen sind abhängig von dem zugrunde liegenden Planungsproblem sowie den spezifischen Unternehmensstrukturen. Um die Schnittstelle näher zu erläutern sind organisatorische, inhaltliche und zeitliche Kopplungsdimensionen zu finden. Bei der organisatorischen Kopplung handelt es sich um das institutionale sowie prozessuale Zusammenspiel von Aktionsplanung mit der Budgetierung. Für die logisch-inhaltliche Stimmigkeit und der angewandten Methoden sowie Hilfsmittel ist die inhaltliche Kopplung verantwortlich, wobei die zeitliche Kopplung sich auf die Teilprozesse und ihre Terminierung bei der Budgetierung sowie Planung bezieht.²⁷

3.4 Module des Budgetierungssystems

Aufgrund funktionaler, institutionaler und instrumentaler Herangehensweise erfolgt eine Einteilung des Budgetierungssystems in die folgenden abgebildeten Grundbausteine:

²⁶ Vgl. Radke, M.: Handbuch der Budgetierung, S. 146

²⁷ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 30

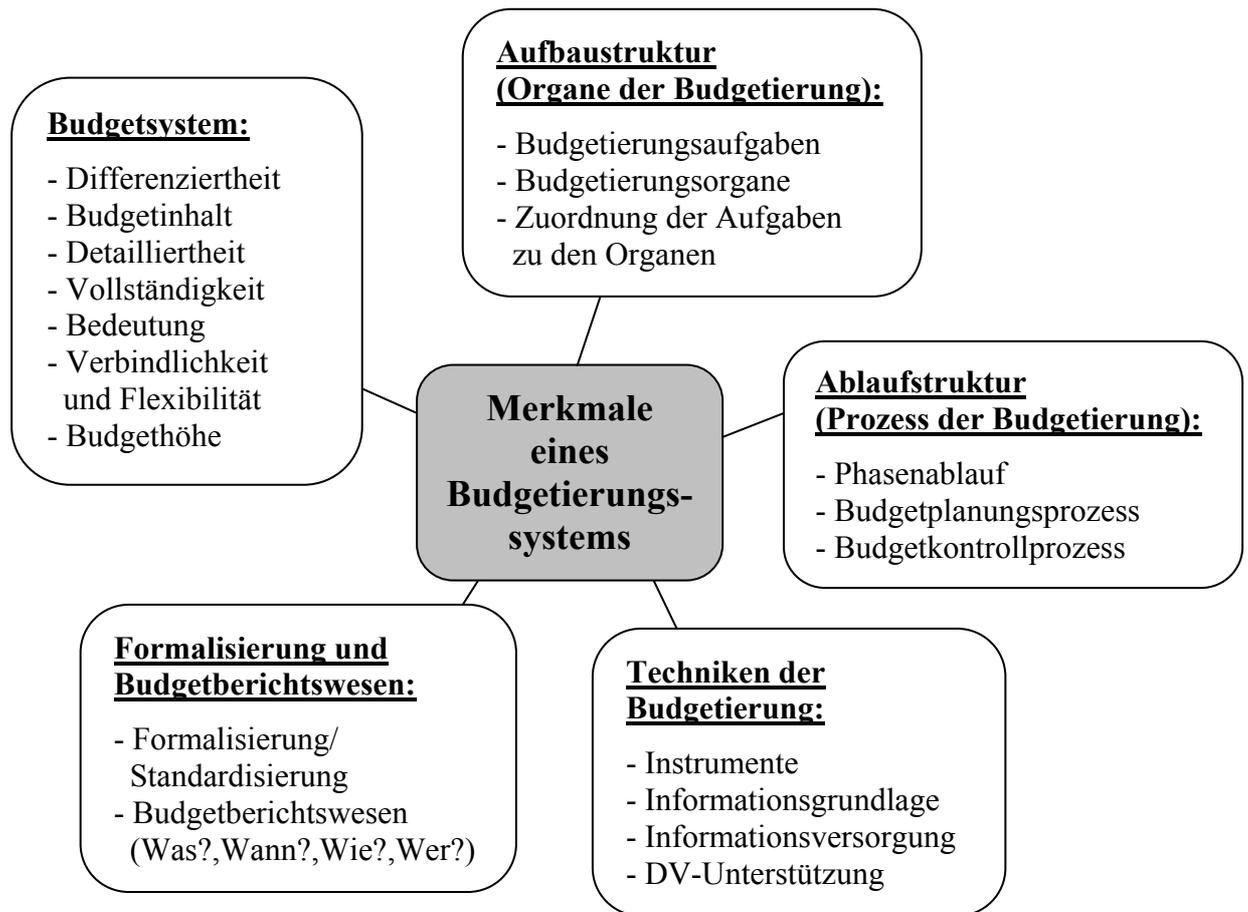


Abbildung 3: Module des Budgetierungssystems

Dies sind Basisbausteine der Gestaltung von Budgetierungssystemen. Sie bilden die Grundstruktur für deren Analyse und bestehen wiederum aus einer Vielzahl von Gestaltungselementen.²⁸ Informativ findet sich im Anhang A eine einfache allgemeine Übersicht, die Zuordnung von Einflußgrößen eines Anforderungsprofils für eine KVP-gerechte Budgetierung zu den einzelnen Modulen eines Budgetierungssystems betreffend.

3.4.1 Budgetsystem

Budgets resultieren aus dem Budgetierungsprozess und sind dessen inhaltlich-materielles Ergebnis. Jedes Budgetsystem besteht aus verschiedenen sich gegenseitig ergänzenden Teilbudgets sowie dem in sich Wertströme zusammenfassenden Gesamtbudget und bildet somit eine geordnete Gesamtheit aufeinander abgestimmter Einzelbudgets sowie deren Beziehungen

²⁸ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 10

zueinander. Das Budgetsystem beinhaltet vier grundlegende Arten von Budgets. Dies sind funktionale Teilbudgets, welche sich auf funktionale Teil- bzw. Geschäftsbereiche beziehen, des Weiteren die budgetierte Betriebsergebnisrechnung und GuV sowie die budgetierte Bilanz und das Investitions- sowie Finanzbudget. Je nach Unternehmensorganisation, besonders bei Geschäftsbereichs- oder Matrixorganisation, ist es in der Praxis von Vorteil Kennzahlen in das Budgetsystem zu integrieren. Dabei wird die Koordination der Geschäftsbereiche von den Kennzahlen und die Planung sowie Koordination der Funktionsbereiche von den Budgets unterstützt.²⁹

3.4.1.1 Strukturierungsmerkmale eines Budgetsystems

Einem Budgetsystem lassen sich die folgenden Strukturmerkmale zuordnen:

- *Differenziertheit:*

Sie beschreibt den Aufteilungsgrad des Gesamtbudgets in die einzelnen Teilbudgets. Je genauer dies vollzogen wird, umso besser die Einflussnahme bei auftretenden Problemen. Dabei wird in drei Arten differenziert:

- *Funktional* – bezieht sich auf die Budgetierungsbreite, d.h. die Untergliederung nach Funktions- und Geschäftsbereichen unter Zuhilfenahme eines Planrahmens
- *Institutional* – beinhaltet die Budgetierungstiefe, d.h. die Untergliederung des Budgetsystems nach der Unternehmenshierarchie in einzelne Budgets für u.a. Bereiche, Kostenstellen und Abteilungen
- *Zeitlich* – bezieht sich auf die Geltungsdauer, wobei die einzelnen Teilbudgets über das Prinzip von Schachtelung, Staffelung oder Reihung miteinander verbunden werden können

- *Vollständigkeit:*

Dabei wird sich mit der Frage nach Berücksichtigung aller relevanten funktionalen oder objektbezogenen Tätigkeitsfeldern der Unternehmung befasst. Es gibt totale Budgetsysteme, welche alle Bereiche berücksichtigen und nach dem Flächendeckungsprinzip arbeiten, und partielle Budgetsysteme, die sich nur auf Teile der Unternehmensbereiche beziehen.

²⁹ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 33

- *Detaillierung:*

Es drückt den sach- und zeitlichen Spezifikationsgrad von Budgetinhalten aus. Eine Unterscheidung erfolgt zum einen in Rahmenbudgets für grobe Festlegung von Formalzielen mit ihren Eckwerten sowie zum anderen in Detailbudgets.
- *Bedeutung und Tragweite:*

Für zukünftige Unternehmensentwicklungen erfolgt eine Einteilung der Budgets in strategische, welche sich auf den gesamten Strategiezeitraum beziehen, in taktische, wobei mittelfristige Programm-, Bilanz- und Umsatzplanung zugrunde liegen, sowie in operative, die den höchsten Detaillierungs- und Differenzierungsgrad besitzen.
- *Wertdimensionen:*

Budgets als wertmäßige Pläne beinhalten Werte (z.B. Einnahmen, Ausgaben) und abgeleitete Größen (z.B. Gewinn) unter Beachtung verschiedener Wertebenen.
- *Verbindlichkeit:*

Sie erfolgt in qualitativer (für festgelegten Zweck), quantitativer (Festlegung möglicher Überschreitung), zeitlicher (bestimmter Zeitraum) und organisatorischer (Verbrauch nur für befugte Stellen) Hinsicht.
- *Flexibilität:*

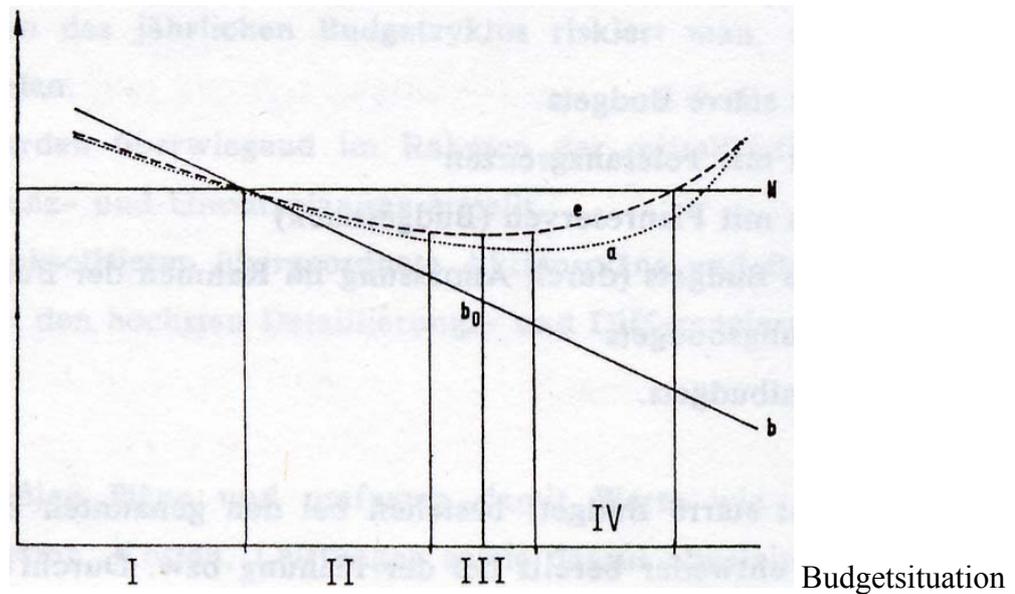
Außer bei absolut starren Budgets ist generell bereits bei der Planung und Durchführung oder erst bei der Budgetkontrolle eine Anpassung möglich.³⁰

3.4.1.2 Budgethöhe

Die Vorgabehöhe von Budgets richtet sich nach den inhaltlich-materiellen Strukturierungsanforderungen und somit nach dem Schwierigkeitsgrad der für das Budget festgelegten Zielvorgaben. Dabei werden auch die Anforderungen für die Mitarbeiter definiert, welche aus dem Budget resultieren. In diesem Zusammenhang wird versucht, die Abhängigkeit von der Höhe der Zielvorgaben mit der Leistung der Aufgabenträger zu bestimmen. Dabei geht man aus Sicht der Motivationstheorie davon aus, dass sowohl Leistungsmotivation als auch Leistungsabgabe in Abhängigkeit vom Anspruchsniveau der Aufgabenstellung mit zunehmendem Schwierigkeitsgrad bis zu einem bestimmten Schwellenwert steigt und danach sinkt. Diese Theorie zeigt das folgende Diagramm im Bezug auf Ausgabeniveau sowie Budgetsituation.

³⁰ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 35ff

Ausgabenniveau



- N – ohne Budgetvorgabe realisiertes Ausgabenniveau (implizites Budget)
- b – Budgethöhe
- b_0 – optimale Budgethöhe
- a – Anspruchsniveau
- e – Handlungsergebnis

Abbildung 4: Zusammenhang von Budgethöhe, Anspruchsniveau und Leistungsabgabe

Um die Funktionen eines Budgetierungssystems wie Motivation, Planung und Koordination optimal erfüllen zu können, müsste eine Trennung von Planwerten zu den Motivationsvorgaben erfolgen. D.h. für die Unternehmensaktivität bei Planung sowie Koordination liegen realistische Budgets zugrunde, aber für die Mitarbeitermotivation werden schwer erreichbare Budgets angesetzt. Diese Abgrenzung ist aufgrund des schwer zu quantifizierenden leistungsoptimalen Schwierigkeitsgrades und der fehlenden Abstimmung von leistungsoptimalen Budgets einzelner Abteilungen auf die Leistungserstellung der Unternehmung in der Praxis aber kaum umzusetzen, sodass man vor der Systemgestaltung den Vorzug einer der Funktionen festlegen sollte. Daraus ergeben sich folgende Schlussfolgerungen:

- Ein doppeltes Budgetsystem welches motivationswirksame und realistische Planwerte beinhaltet, ist nicht sinnvoll.
- Sicherstellung der Budgetlage im Bereich III laut Abb. 5, d.h. keine spezielle Ermittlung der optimal motivierenden Budgets für einzelne Abteilungen, dafür herausfordernde aber erreichbare Budgets unter Berücksichtigung des Gesamtergebnisses

- Mittelschwere und auf Planungs- sowie Kontrollanforderungen angelegte Budgets ermöglichen eine „echte“ Partizipation an der Budgetplanung.^{31,32}

Für die Ermittlung der Budgethöhe ist das Erkennen des Umfangs und der Position von Budgetslacks ein großes Problem. Als „budgetary slack“ bezeichnet man Kostenpolster, welche durch eine höhere Mittelzuweisung entstehen, d.h. sie stellen die Differenz zwischen dem erhöhten genehmigten Budget und dem tatsächlich für die Zielerreichung erforderlichen Ressourcen dar. Dabei können Budgetslacks auch positive Funktionen erfüllen, z.B. eine erhöhte Flexibilität sowie interne Stabilität. Aus diesem Grund werden sie manchmal absichtlich in den Budgetierungsprozess mit einbezogen. In konjunkturell guten Zeiten findet ein vermehrter Slackaufbau statt, welcher in schwächeren Perioden wieder einer wirtschaftlichen Verwendung zugute kommt. Häufig entstehen sie dort unerkannt, wo keine eindeutig den Leistungen zuzuordnenden Kosten vorhanden sind, z.B. im Bereich der Verwaltung. Trotz einiger Vorteile führt dieser Aufbau von Kostenpolstern bei Nichterkennung von dessen Ausmaß sowie Position zu einem eingeschränkten Entscheidungsspielraum der Unternehmensleitung und sollten deshalb vom Top-Management aufgespürt und je nach wirtschaftlicher Lage der Unternehmung verwendet werden. Die ungenau zu quantifizierende Höhe des Budgetslacks aber auch die Frage, ob diese Kostenpolster einen positiven Charakter haben oder eher unnötig sind, führen zu deren schwierigen praktischen Umsetzung. Diesem Problem wird aber mit verschiedenen Ansätzen zur Budgetslacksteuerung entgegengewirkt, u.a. mit Hilfe von Leistungskennzahlen, der Revision des Budgetierungssystems, durch Zero-Base-Budgeting oder Wertanalysen.^{33,34}

3.4.2 Aufbaustruktur des Budgetierungssystems

Die Aufbaustruktur des Budgetierungssystems befasst sich mit der Strukturierung der institutionellen Voraussetzungen zur Durchführung der Budgetierungsaufgaben, d.h. sie umfasst die Aufgabenverteilung der Organisationseinheiten sowie die hierarchische Einordnung spezieller Budgetierungsorgane in die Unternehmensstruktur.³⁵

³¹ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 39ff

³² Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 78

³³ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 42

³⁴ Vgl. Kremer, H. (online): Informationswirtschaft, Folie 19

³⁵ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 10

3.4.2.1 Budgetierungsaufgaben

Budgetierungsaufgaben sind als alle Tätigkeiten im Rahmen der Budgetierung definiert und beinhalten Maßnahmen zur Strukturschaffung und -erhaltung für systembildende sowie -koppelende Koordination im Ablauf des Budgetierungsprozesses. Die Komplexität der Budgetierungsaufgaben erfordert eine hohe Arbeitsteilung und führt somit zur Spezialisierung sowie Differenzierung der zugrunde liegenden Aufgabenteile. Nach dem Charakter der Verrichtung wird unterschieden in drei Arten:

- *Materielle Aufgaben*, welche sich mit der inhaltlichen Planung sowie Kontrolle von Budgets befassen und die deren Inhalt unmittelbar beeinflussen. Kernaufgaben sind hierbei z.B. Budgeterstellung, -verabschiedung, -abweichungsermittlung, -kontrolle sowie -revision.
- *Serviceaufgaben* unterstützen die inhaltliche Planung und beeinflussen die Budgetinhalte nur mittelbar, z.B. Koordination der Teilbudgets, Aufstellung der Unternehmensgesamtbudgets, Informationsbeschaffung sowie deren Auswertung, Abweichungsanalysen mit Interpretation, Bereitstellung von Methoden und Modellen sowie der Aufbau und Wartung von Budgetdatenbanken.
- *Formale Aufgaben* beziehen sich auf Aktivitäten im Bezug zum Aufbau und Weiterentwicklung des Budgetierungssystems, besonders der Festlegung aller formalen Regeln der Prozesssteuerung, z.B. formale Ausgestaltung sowie Terminierung und Steuerung des Budgetierungsprozesses.³⁶

Die folgende Übersicht enthält Information über die wichtigsten Aufgaben der einzelnen Arten:

³⁶ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 84

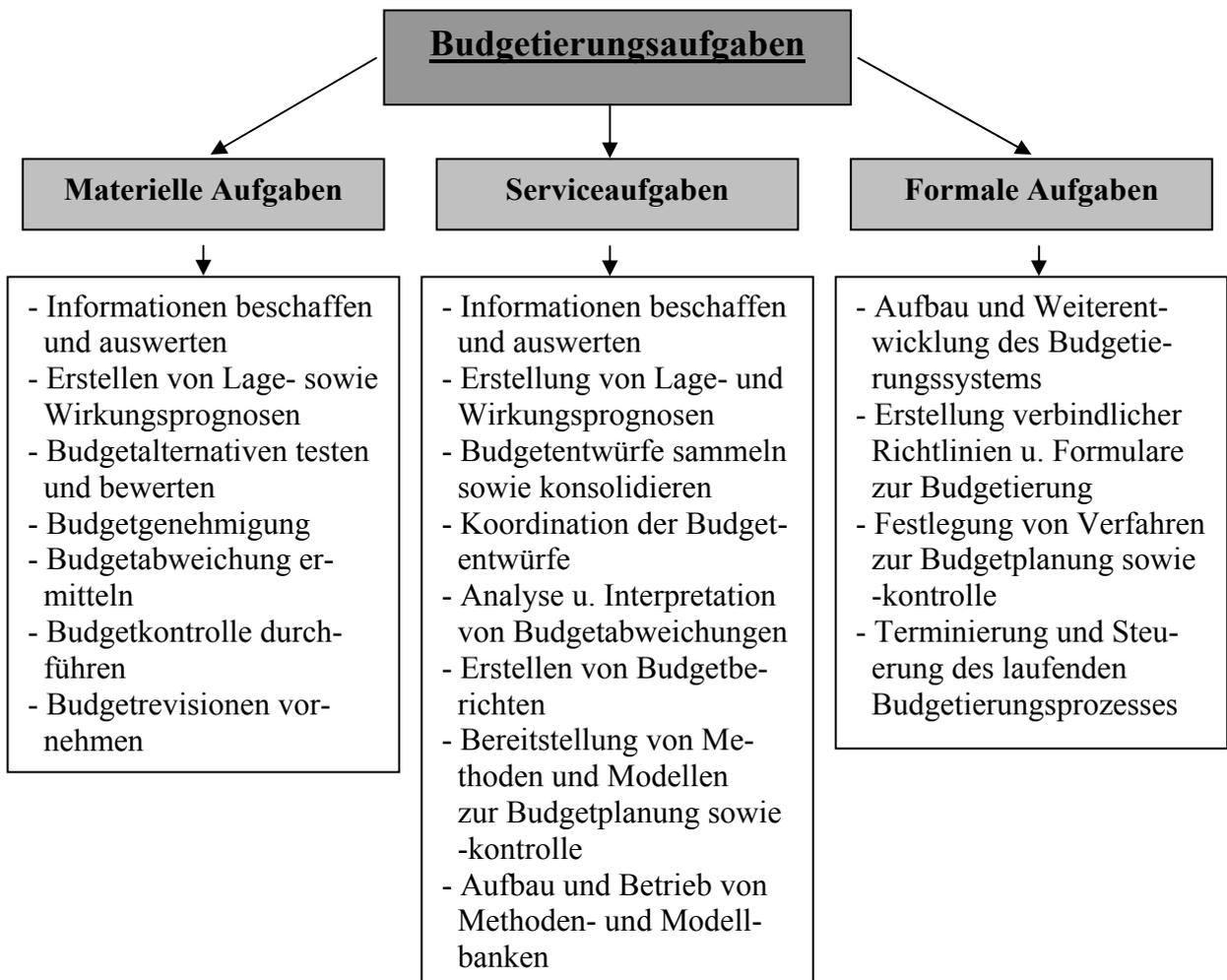


Abbildung 5: Übersicht typischer Budgetierungsaufgaben³⁷

3.4.2.2 Budgetierungsorgane

Alle Personen und Gruppen, welche im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung am Prozess der Budgetierung beteiligt sind, werden als Budgetierungsorgane bezeichnet. Sie übernehmen die Planungs- sowie Kontrollaktivitäten und werden nach drei Kriterien unterschieden:

- Nach *Umfang der Beteiligung am Budgetierungsprozess*, wobei hier zum einen zwischen Organen mit zeitweiliger und mit ständiger Beteiligung differenziert wird. Organe die ständig beteiligt sind, d.h. ausschließlich oder überwiegend Budgetierungsaufgaben durchführen, werden auch als spezielle Budgetierungsorgane bezeichnet und tragen i. d. R. die Gesamtverantwortung am Budgetierungsprozess. Im Gegensatz

³⁷ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 49

zu den zeitweilig beteiligten Organen, welche nur für Einzelentscheidungen im Rahmen der Budgetierung verantwortlich sind.

- Nach *hierarchischer Stellung*, bei der eine Einteilung in Mitglieder der Geschäftsführung, der Geschäfts- oder Funktionsbereichsleiter und dem sonstigen Linienmanagement vom Abteilungsleiter bis zur Meisterebene erfolgt.

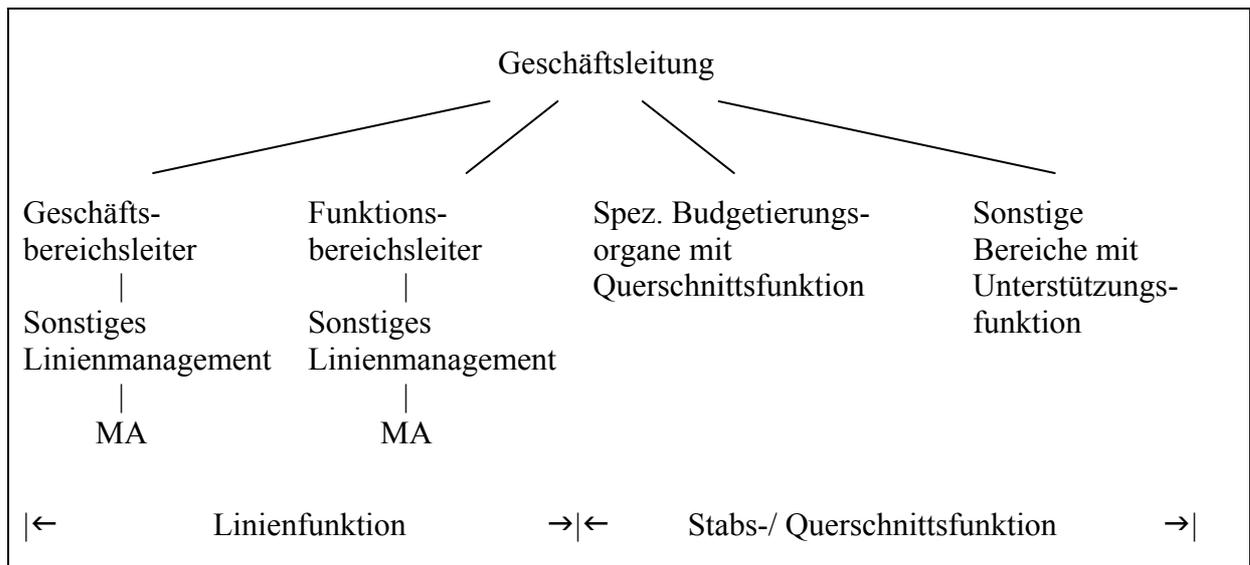


Abbildung 6: Hierarchische Einordnung der Budgetierungsorgane

- Nach *Anzahl der Beteiligten* je nach Phase im Budgetierungsprozess bzw. der Aufgabenstellung, bei der einzelne Personen oder Personengruppen die Budgetierungsaufgaben wahrnehmen.³⁸

Bei der Zuordnung der Budgetaufgaben zu den Aufgabenträgern werden i.Allg. alle materiellen Aufgaben aufgrund von hohem Fachwissen sowie Akzeptanzerreichung vom Linienmanagement übernommen. Die Serviceaufgaben aber auch die formalen Budgetierungsaufgaben sind wegen besserer Effizienz und Koordination Sache von speziellen Budgetierungsorganen. Zu den Stellen, welche Budgetierungsaufgaben ausführen können, zählen Unternehmensleitung, Linienmanagement, Controller, Budgetierungs- und Planungsabteilung sowie die Abteilung für Rechnungswesen/Kostenrechnung. Jede dieser Stellen kann im Budgetierungsprozess mehrere der folgenden isolierten Rollen einnehmen:

³⁸ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 89ff

- *Autorisierungsgremien*
- *Zielsetzende Einheit*
- *Fordernde Einheit*
- *Budgetabteilung*
- *Budgetkomitee* (i.d.R. zeitlich befristet, Zusammensetzung aus Controller, Unternehmensleitung, Funktions- bzw. Geschäftsfeldleiter u. Leiter Budgetabteilung).³⁹

3.4.3 Ablaufstruktur des Budgetierungssystems

Die Ablaufstruktur des Budgetierungssystems umfasst die Ordnung von Budgetplanung, -durchsetzung und -kontrolle nach räumlichen sowie zeitlichen Gesichtspunkten für eine Trennung nach Aufbau- und Ablauforganisation. Dem Untersuchungs- bzw. Gestaltungsobjekt liegt somit der Budgetierungsprozess zugrunde.⁴⁰

3.4.3.1 Struktur des Budgetierungsprozesses

Der Budgetierungsprozess beinhaltet alle Tätigkeiten und Aktivitäten im Rahmen der Budgeterstellung, -genehmigung, -durchsetzung, -kontrolle sowie -revision. Um die Komplexität zu verringern, wird der Budgetierungsprozess gedanklich in verschiedene typische Phasen gegliedert, wobei je nach Tiefe zwischen einer Makro- und Mikrostruktur unterschieden wird. Das entstehende Phasenmodell dient als Rahmen für die Prozessanalyse der Budgetierung.⁴¹ Die Budgetaufstellung an sich setzt die Zusammenarbeit aller Führungsbereiche im Unternehmen voraus. Dabei beginnt die Führungsspitze mit der Festsetzung der unmittelbaren Planziele und die nachfolgenden Führungsebenen sind betraut die Einzelheiten auszuarbeiten, um die Zielerreichung sowie die Sicherstellung der Abstimmung aller Teilbudgets untereinander zu prüfen bzw. zu gewährleisten.⁴² Die folgende Abbildung stellt stark vereinfacht einen geschlossenen Regelkreis eines Budgetierungsprozesses dar. Dabei ist jede einzelne Phase, welche zudem durch Austausch- und Rückkopplungsbeziehungen untereinander verknüpft sind, als eigenes System von Teilschritten anzusehen.⁴³

³⁹ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 47ff

⁴⁰ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 100

⁴¹ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 56ff

⁴² Vgl. Heiser, C.: Budgetierung, S. 76

⁴³ Vgl. Friedl, B.: Controlling, S. 295ff

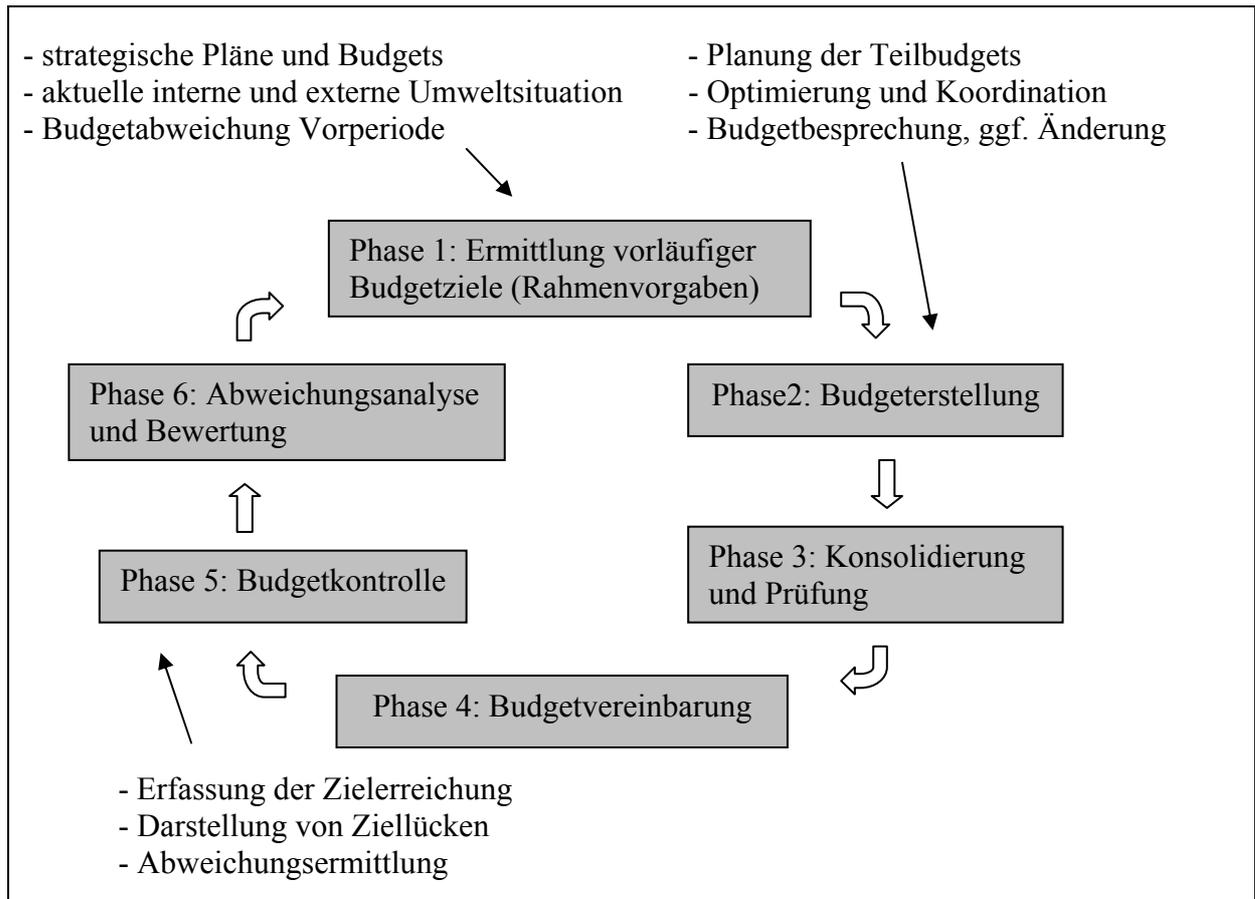


Abbildung 7: Vereinfachtes Phasenmodell eines Budgetierungsprozesses⁴⁴

3.4.3.2 Gestaltungskriterien des Budgetplanungsprozesses

Die systembildende und systemkoppelnde Koordination der einzelnen Aktivitäten im Budgetierungsprozess haben einen hohen Einfluss auf die Leistungsfähigkeit des gesamten Budgetierungssystems. Innerhalb der Strukturierung findet eine Koordination auf folgende Weise statt:

- *Vertikal:*

Dabei erfolgt eine Abstimmung zwischen Budgeterstellern unterschiedlicher Hierarchieebenen und wird durch folgende Grundmodelle unterstützt:

- *Top-Down-Budgetierung* – Ableitung der Budgets aus den strategischen Plänen des Topmanagements auf untergeordnete Ebenen

⁴⁴ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 57

- *Bottom-Up-Budgetierung* – Ableitung der Budgets von unteren Führungsebenen auf höhere Führungsebenen
- *Budgetierung im Gegenstromverfahren* – Synthese aus den beiden vorangegangenen Methoden zur Aufhebung von Abstimmungsproblemen
- *Pufferplanung und Komiteeplanung* – Sonderformen abgeleitet aus den einzelnen Grundmethoden
- *Horizontal:*

D.h. es findet eine Abstimmung zw. Budgeterstellern gleicher Hierarchieebenen statt. Gemessen an Häufigkeit und Umfang des Informationsaustausches kann eine frühzeitige Abstimmung der Teilpläne bei der Budgeterstellung erfolgen.
- *Zeitlich und inhaltlich:*

Dabei geht es zum einen um die Planung der zeitlichen Reihenfolge und zum anderen welchen inhaltlichen Zusammenhang die Budgets bei der Erstellung aufweisen. Es kommen hierbei verschieden Methoden zum Einsatz:

 - *Blockbudgetierung* – Einzelne Budgets werden für einen bestimmten Zeitraum einmalig geplant und neue Folgebudgets schließen überlappungsfrei unmittelbar an die alten an.
 - *Rollende Budgetierung* – Das Budget wird in Abschnitte unterteilt, wobei es zu einer Überlappung kommt und die zeitlich naheliegenden Abschnitte schrittweise detailliert, die entfernteren Abschnitte eher globaler geplant werden, z.B. Quartalsbudgets.
 - *Simultanbudgetierung* – Sämtliche Teilbudgets werden unter gleichzeitiger Berücksichtigung von Vorraussetzungen, Interdependenzen sowie Restriktionen zur gleichen Zeit erstellt, was ein hohes mathematisches Optimierungsverfahren erfordert und in der Praxis schwer umsetzbar ist.
 - *Sukzessivbudgetierung* – Nachfolgende Budgets basieren auf der Grundlage ihrer zeitlichen Vorgänger und deren Ergebnisse. Sie erfordert eine Festlegung der Reihenfolge der Teilplanungen, eine hierarchische Prozessgliederung aber auch die Möglichkeit von Rückkopplungen.
- *Bestimmung der Ausgangsbudgets bei inhaltlicher Interdependenz von Teilbudgets:*

Zum einen gibt es hier die progressive Budgetierung mit der Orientierung am Engpass, wobei sich der Ausgangspunkt für die Budgetierung in dem Verantwortungsbereich mit dem Engpass befindet. Zum anderen die retrograde Budgetierung, wobei der Plan-

erfolg den Ausgangspunkt darstellt, somit eine Kosten- bzw. Aufwandsobergrenze gebildet wird, welche bei der Erstellung der anderen Budgets als Restriktion berücksichtigt werden muss und innerhalb der Abteilung genügend Spielraum für Handlungen und Alternativen zur Verfügung steht.^{45,46,47}

3.4.3.3 Gestaltungskriterien des Budgetkontrollprozesses

Der Budgetkontrollprozess beinhaltet die Kontrolle der budgetierten Vorgaben durch Gegenüberstellung geplanter sowie realisierter Werte, der Ermittlung von Abweichungen, deren Analyse und Bewertung sowie die Durchführung problembehebender Maßnahmen unter Berücksichtigung ihrer Auswirkung und Rückkopplung. Folgende wesentliche Merkmale sind vorhanden:

- *Kontrollziele:*

Mit ihrer Festlegung beginnt die Gestaltung des Budgetkontrollprozesses. Wichtige Zielsetzungen sind z.B. Überwachung des Unternehmensprozesses, Grundlagen zur Aktionsplananpassung, Leistungsbeurteilung und Budgetplanung für kommende Perioden sowie die Motivation für Budgeteinhaltung und ebenso als Basis zur Budgetanpassung.

- *Kontrollobjekte:*

Dies sind die in den Kontrollprozess integrierten Budgets. I.d.R. werden aber alle Budgets mindestens einmal pro Periode flächendeckend kontrolliert. Alternativ können Schwerpunktkontrollen auch in geringeren Intervallen angesetzt werden.

- *Kontrollgrößen/-umfang:*

Hier liegt der Bezug auf den zu kontrollierenden Summen oder Einzelpositionen bzw. den Wert- und besonders den Leistungsgrößen hinsichtlich Mengen, Zeiten sowie Qualitäten zur Analyse von Arbeitsergebnissen und der Effizienzmessung. Ein allgemeiner Grundsatz lautet „Vollständigkeit geht vor Detailliertheit“, wobei zumindest alle Budgets kontrolliert werden, aber nicht unbedingt bis hin zu jeder Einzelposition.

⁴⁵ Vgl. Friedl, B.: Controlling, S. 291 ff

⁴⁶ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 60 ff

⁴⁷ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 101 ff

- *Kontrollrhythmik:*

Sie regelt die Häufigkeit und den Zeitpunkt durchzuführender Kontrollen, welche Budgets welchen Kontrollhorizont besitzen und ob Kontrollen periodisch oder aperiodisch erfolgen. Dabei spielt die relative Bedeutung der einzelnen Budgets sowie ihre Beeinflussbarkeit gegenüber Umwelteinflüssen eine große Rolle. Je besser die Informationsversorgung ist, desto kleiner können die Kontrollintervalle gesetzt werden. Außerdem steigt die Kontrollrhythmik bei erhöhter Programmdynamik und hohem Konkurrenzdruck.

- *Anpassungsrhythmik:*

Mit engem Bezug zur Kontrollrhythmik sowie Flexibilität eines Budgetsystems legt sie fest, wie häufig und wann Budgets überarbeitet werden sollen. Dabei wird die Anpassung in drei Formen unterschieden:

- *Änderung* – inhaltliche, d.h. Anpassung sowie Überarbeitung von Budgets auf Grundlage ermittelter Abweichung und Zieländerung
- *Konkretisierung* – Präzisierung globaler Rahmenpläne sowie -budgets mit Ableitung von Maßnahmen für Folgeperioden
- *Fortschreibung* – Budgets werden um eine bestimmte Periodenanzahl verlängert

Der Anpassungsrhythmus ist abhängig von der zeitlichen Reichweite, Budgetverketzung, Marktnähe aber auch Dynamik.

Budgetart Anpassg.art	Langfristige Budgets			Kurzfristige Budgets			
	Invest.-budget	F+E-Budget	Gewinnbudget	Spartenbudgets	Umsatzbudget	Prod.-budget	Verwaltg.-budget
Änderung	auf Beschluss	jährlich	halbjährlich	Bedarf/halbjährl.	vierteljährlich	vierteljährlich	-
Konkretisierung	jährlich	jährlich	jährlich	-	halbjährlich	halbjährlich	-
Fortschreibung	jährlich	jährlich	jährlich	jährlich	halbjährlich	halbjährlich	jährlich

Tabelle 1: Anpassungsrhythmik eines Budgetsystems

- *Kontrollmethodik:*

Sie befasst sich mit der Art und Weise der Kontrollen sowie der zugrunde liegenden Vergleichsgrößen. Es wird unterschieden in:

- *Soll-Ist-Vergleich* – Vorgegebene Budgetgröße zu realisiertem Ist-Wert (Ergebniskontrolle)
- *Soll-Wird-Vergleich* – Vorgegebener Budgetwert zu prognostiziertem Ist-Wert zum Ende Budgetperiode (Planfortschrittskontrolle)
- *Wird-Soll-Vergleich* – Prognostizierter Ist-Wert zu tatsächlichem Ist-Wert zum Ende der Budgetperiode (Prämissenkontrolle)
- *Ist-Ist-Vergleich* – Vergangenheitsorientierter Vergleich realisierter Budgetgrößen im Zeitablauf
- *Soll-Soll-Vergleich* – Zukunftsgerichtete Überprüfung der Abgestimmtheit von Budgetvorgaben (Zielkonsistenzkontrolle)
- *Wird-Wird-Vergleich* – Vergleich prognostizierter Budgetwerte verschiedener Systemebenen hinsichtlich Konsistenz (Prognosekonsistenzkontrolle)

- *Abweichungsanalyse:*

Ziel ist das Auffinden von Abweichungsursachen, z.B. Fehler bei der Maßnahmen-durchführung, Änderung von Planprämissen oder Planungsfehler. Dabei erfolgt eine Aufteilung der Abweichungsursachen zum einen kostenseitig in die Grundformen Preis-, Beschäftigungs- sowie Verbrauchsabweichungen und zum anderen erlösseitig in Preis-, Mengen-, Produktmix- sowie Kundenmixabweichung.

- *Toleranzgrenzen:*

Sie geben einen gewissen Spielraum bzw. Schwankungsbreite vor mit dem die Zielsetzung für eine bestimmte Planperiode mit relativ hoher Sicherheit erreicht wird. Dadurch wird gegeben, dass zufällige aber auch unbedeutende Abweichungen keinen zusätzlichen Arbeitsaufwand verursachen. Die Bestimmung und Höhe von Toleranzgrenzen sind abhängig von der Budgetart sowie der hierarchischen Ebene und können in absolute oder in allgemein besser geeignete, relative Größen ausgedrückt werden. Sie entlasten die Unternehmensführung, schaffen Handlungsfreiräume und vermeiden un-nötigen Analyseaufwand sowie betriebliche Unruhen durch gegensteuernde Maßnahmen. Dennoch sollten Toleranzgrenzen nur für besondere Schlüsselpositionen verwendet werden, da ein zusätzlicher Aufwand für Festlegung, Werthinterlegung sowie

Abweichungsabgleich entsteht und sie keine wirkungsvolle Selbstkontrolle darstellen.^{48,49}

3.4.3.4 Flexibilität des Budgetplanungs- und -kontrollprozesses

Zusätzlich zu den einzelnen Arten flexibler Budgets im Zusammenhang mit dem Budgetsystem gibt es auch hinsichtlich der Ablaufstruktur eine große Anzahl von Maßnahmen, welche sich positiv auf die Flexibilität des Budgetierungsprozesses auswirken:

- erhöhter Kontroll- und Anpassungsrhythmus
- Einbeziehen einer größeren Anzahl von Vergleichsmethoden bei der Kontrolle sowie Erweiterung des Zeithorizontes über die betreffende Budgetperiode hinaus
- Budgetslacks kontrolliert verwenden, um einer Sicherstellung von Flexibilitätsreserven vorzubeugen
- bei grundlegenden Datenänderungen einen Neudurchlauf des Budgetprozesses veranlassen
- Anwendung des Zeitaufschubprinzips, d.h. endgültige Budgetentscheidungen werden so spät wie möglich getroffen, um einen höchstmöglichen Informationsstand über Prämissen der Planung und Konsequenzen von Alternativen zu besitzen
- Anwendung des Prinzips der flexiblen Planung, d.h. ohne die zukünftigen Entscheidungen definitiv festzulegen, werden mögliche Entscheidungen über zukünftige Alternativen und Umweltsituationen getroffen
- Ein hohes Potential für die Flexibilität hat die Einführung eines Frühwarnsystems, um auch die geringsten Umwelt- sowie Unternehmensveränderungen und ihren Auswirkungen auf die Budgetziele frühzeitig wahrnehmen zu können.

Dennoch wirkt diese Flexibilitätserhöhung widersprüchlich zu anderen Maßnahmen des Budgetierungssystems, wie z.B, Verringerung der Komplexität, Stabilisierung der Unternehmestätigkeit sowie der Budgetmotivation. Sie ist wiederum mit einem erhöhten Arbeitsaufwand verbunden, sodass ein Flexibilitätsmix erforderlich ist, welcher die einzelnen Flexibilitätserfordernisse den verschiedenen Unternehmensbereichen anpasst. Für ein Entgegenkommen von Budgetaktualität zur notwendigen Funktion der Stabilisierung und Motivation aufgrund

⁴⁸ Vgl. Dambrowski,J.: Budgetierungssysteme, S. 65ff

⁴⁹ Vgl. Wolbold,M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 115ff

starken Wettbewerbs sowie Technologiedynamik gilt allgemein zum einen, dass tiefgreifende Veränderungen von Planungsprämissen bezüglich Umwelt- und Unternehmenssituation in einigen Fällen unverzüglich in die Budgets einschließlich behebender Maßnahmen mit einfließen sollen. Dies führt zur schnellen Aufdeckung der Auswirkungen auf Kosten, Erlös sowie Ergebnis bei Teilbereichen und im gesamten Unternehmen, sodass ein verbindliches Handeln durch die Budgetverantwortlichen auf die neuen Maßnahmen möglich ist. Zum anderen sollen Veränderungen geringerer Tiefe mindestens zur Periodenhälfte einbezogen werden, um zumindest das Arbeiten mit den auf realistischen und tatsächlichen Grundlagen bezogenen Budgets zur Steuerung der Unternehmensentwicklung zu gewährleisten, wobei die eigentlichen Budgetziele ihre Gültigkeit behalten aber dennoch eine Transparenz aller möglichen Abweichungen sowie deren Auswirkungen auf Gesamt- und Teilbudgets vorliegt.⁵⁰

3.4.4 Budgetierungstechniken

Budgetierungstechniken sind alle technisch-methodischen Hilfsmittel, d.h. die am Budgetierungsprozess verwendeten Methoden, Modelle und Verfahren, welche in sämtlichen Phasen der Budgetplanung sowie -kontrolle einsetzbar sind und diese unterstützen. Deren Verwendung sowie Gestaltung unterliegt dem Controlling oder speziellen Budgetierungsorganen. Budgetierungstechniken lassen sich in fünf verschiedenen Arten charakterisieren:

- *Heuristische Techniken* – z.B. Brainstorming, Delphi-Methode
- *Analytische Techniken* – z.B. Analytische Kostenplanung, Break-Even-Analyse, Kapitalfluss-, Investitions-, Deckungsbeitragsrechnung
- *Prognosetechniken* – z.B. statistische Verfahren, Simulationsmodelle, Entscheidungsbaumverfahren
- *Bewertungstechniken* – z.B. Nutzwert- und Sensitivitätsanalyse, Punktbewertungsmodelle, Wahrscheinlichkeitsrechnung
- *Darstellungstechniken* – z.B. Graphiken, Texte, Tabellen.

Die allgemeinen Verfahren bei der Budgeterstellung können zum einen problemorientierter Natur sein, wobei hier Entscheidungs- und Prognosemodelle eine Rolle spielen, zum anderen verfahrenorientiert mit Input- oder Outputorientierung, welche jeweils regelmäßig oder unregelmäßig anwendbar sind. Bei der inputorientiert vorgegebenen Wertgröße wird der bewer-

⁵⁰ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 75ff

tete Ressourcenverbrauch für die in der Periode zu erbringende Leistung herangezogen, z.B. aufgrund Periodenkosten, -aufwand oder -ausgaben. Wird sich bei der Budgetentwicklung am Output orientiert, ist die eigentliche Planungsgrundlage die zu erbringende Leistung an sich. Budgetgrößen können dabei der Periodenerlös, -ertrag oder die -einnahmen sein.^{51,52}

3.4.4.1 Budgetierungsinstrumente

Als Instrumente der Budgetierung werden alle an der Erfüllung der Budgetierung beteiligten methodischen und instrumentellen Hilfsmittel bezeichnet. Im Budgetierungsprozess haben sie den allgemeinen Zweck transparente, robuste sowie realitätsnahe Informationen zu erbringen, welche Grundlage für akzeptable und mit der aktuellen Unternehmens- sowie Umweltsituation im Einklang stehenden Ergebnisse sind. Der Einsatz der einzelnen Instrumente und Methoden richtet sich nach folgenden Beurteilungskriterien:

- *Einsatzbereich und Aussagefähigkeit* – Zuverlässig-, Genauig-, Vollständigkeit
- *Einsatzflexibilität* – Einsatzbreite, Prämissen, Anpassfähigkeit, Modularität
- *Benötigte Inputinformation* – Umfang, Detailliertheit
- *Möglicher Einsatz in Phasen* – Problemanalyse, Alternativsuche, Prognose, Bewertung, Kontrolle, Abweichungsanalyse
- *Benutzerorientierung* – Verständlichkeit, Erlernbarkeit, Robustheit, Realitätsnähe
- *Benutzeranforderung* – Kenntnisse, Verhalten
- *Verfahrensnähe* – DV-Unterstützung, Kompatibilität mit Informationssystem
- *Organisatorische Angemessenheit* – Übereinkunft mit Budgetierungsprozess und Vereinbarkeit mit Führungsprinzipien
- *Dokumentation*
- *Kosten*
- *Zeit*.⁵³

In der Praxis haben sich im Bereich der Budgetplanung analytisch geplante Budgetwerte wirkungsvoll durchgesetzt, anstelle von vergangenheitsbezogenen Statistiken sowie Werten und somit auch den darauf bezogenen Instrumenten. Sie dienen hauptsächlich der besseren Ermitt-

⁵¹ Vgl. Rieg,R. (online): Beyond Budgeting or Better Budgeting?, Folie 7

⁵² Vgl. Gruber,K.: Dezentrale Budgetierung, Kosten-Leistungsrechnung und Controlling, S. 41

⁵³ Vgl. Dambrowski,J.: Budgetierungssysteme, S. 79ff

lung der Erreichung von Zielen und des Bedarfes von Maßnahmen bzw. Ressourcen einer Einheit. Die analytische Planung wird unterstützt durch Wertanalysen, welche gut die Leistungsstruktur von Bereichen aufzeigt sowie Prozesse genauer definiert und analysiert, um diese mit Kosten zu bewerten und deren Einflussgrößen zu bestimmen. Die Kosten werden dabei in beeinflussbar und nichtbeeinflussbar eingeteilt. Das verfügbare Grundraster von Wertanalysen für die Budgetplanung und -kontrolle ist, selbst bei nur unregelmäßiger Durchführung, eine gute Grundlage für ein wirkungsvolles Kostenmanagement. Ein in der Praxis relativ neues Instrument nennt sich Benchmarking, welches einen kontinuierlichen Prozess zur Erarbeitung und Implementierung von Aktionsprogrammen zur Effektivitäts- oder Effizienzsteigerung eines Objektes darstellt.⁵⁴ Im engen Bezug dazu steht die Analyse von Schnittstellen zw. Produktionseinheiten sowie deren indirekten Leistungsbereichen zur Ermittlung realistischer und verursachungsgerechter Kosten. Dadurch wird die Bereitstellung und Verwendung von indirekten Leistungen optimiert, um eine Umlage der Gemeinkosten, soweit möglich, überflüssig zu machen. Zur Formulierung von mittel- und langfristiger Zielsetzungen dienen technische Grenzen in Bezug auf Produkt- sowie Prozesstechnologien als Hilfsmittel. Allgemein findet in der Praxis eine Umorientierung des Einsatzes von Instrumenten durch spezielle Budgetierungsorgane in Richtung der budgetierenden Einheiten statt, wobei deren Gestaltung stark an den Nutzen dieser Bereiche angelehnt sein sollte. Dabei sind die Instrumente stärker auf die Technik bezogen sowie auf den Prozess ausgerichtet, anstatt kostenbezogen, und müssen selbstgesteuert durch die Fachabteilungen eingesetzt werden können bzw. werden von externen Dienstleistern übernommen. Im Bereich der Budgetkontrolle sind die bevorzugten Instrumente einmal Kennzahlensysteme, bei deren Verwendung auf Grundlage von operativen Prozesskennzahlen es den Produktionsbereichen möglich ist, bei Veränderungen von Prozesssteuergrößen deren Ergebniswirkung abzubilden. Des Weiteren lassen sich Frühwarnindikatoren einbeziehen, welche auf ein frühzeitig erforderliches Handeln hinweisen. Voraussetzung dafür sind die Festlegung geeigneter Indikatorgrößen und Toleranzwerte sowie eine Formulierung von Interpretationshilfen zur Erläuterung relevanter Abweichungen.⁵⁵

3.4.4.2 Informationsversorgung

⁵⁴ Vgl. Friedl, B.: Controlling, S. 338

⁵⁵ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 125ff

Neben der Integration einzelner Budgetinstrumente wirkt sich die Qualität der Ausgangsdaten stark auf die Informationsqualität von Budgets aus. Der Bedarf an Informationen im Bezug auf Planung, Steuerung und Kontrolle steigt zunehmend, wodurch auch eine informationstechnische Mithilfe an Bedeutung gewinnt, welche durch Aufbau sowie Struktur die Effizienz des Budgetierungsprozesses und den Aussageinhalt definiert. Besonders gilt dies bei vorhandenen komplexen Fertigungsprogrammen sowie umfangreichen Umweltbedingungen, die einen hohen internen und externen Datenbedarf benötigen. Zu den unterschiedlichen Anforderungen an Budgetinformationssysteme zählen eine standardisierte Verdichtung der Informationen sowie Abfrage- und Simulationsunterstützung im Bereich der Budgetplanung. Außerdem sind neben den bevorzugten periodischen und hinreichend standardisierten Abrechnungs- sowie Berichtssystemen bei der Budgetkontrolle auch sachbezogene Ausnahmereporte und abfrageorientierte Ursachenanalysen einsetzbar. Zudem reicht die Spanne der Methodik bei der Datensuche von der simplen Informationsverdichtung bis hin zu Simulationen mit hohem Anspruch. Wesentliche Bestandteile von Gestaltungsmöglichkeiten der Budgetinformationssysteme sind:

- *Dialogmodul:*

Es befasst sich mit der Bearbeitung von Anfragen der Daten- sowie Methodenbank und muss stark an die verschiedenen Benutzerschichten mit Hilfe von jeweilig geeigneten Oberflächen angepasst sein, wobei eine Unterscheidung zwischen Gelegenheitsbenutzern aus Fachabteilungen, Anwendern mit höheren DV-Wissen und Anwendungsprogrammierern vorgenommen werden sollte.

- *Schnittstellenmodul*

- *Datenbank:*

Die Verringerung der Verwendung speziell auf einzelne Anwendungen bezogene Datenbanken führte in vergangener Zeit zum Anstieg immer leistungsfähigerer integrierter Datenbanksysteme, welche Informationen redundanzfrei speichern und diese über unterschiedliche Auswahlkriterien für einzelne Anwendungen verfügbar machen. Die Technologie von Datenbanken bezieht sich i.d.R. auf Basisdaten, wie z.B. Datum, Produktgruppe oder Auftragszugehörigkeit, in unverdichteter Form hinsichtlich ihrer wesentlichen Beschreibungsmerkmale und werden an Hand der bestehenden Fragestellung im Rahmen periodischer sowie individuell durchzuführender Rechnungen speziell ausgewertet.

- *Modell- und Methodenbank:*

Sie enthalten die für die Budgetierung erforderlichen Software-Werkzeuge mit dem Ziel der Erstellung auf Probleme abgestimmter Lösungskonzepte trotz geringer DV-Kenntnisse der Nutzer. Bei Nutzung durch unterschiedliche Schichten sollten Modell- und Methodenbanken in mehrere Ebenen der Hierarchie aufgeteilt werden. Das grundlegend benötigte Spektrum für den Budgetprozess erstreckt sich von der hierarchischen Kosten- sowie Erlösverdichtung über verschiedene Stufen der Deckungsbeitragsrechnung und simplen statistischen Methoden bis hin zu komplexen Abweichungsanalysen, Simulations- und linearen Programmierungsmodellen. Aufgrund der Flexibilität sowie Komplexität von Unternehmensgesamtmodellen erfolgt die Abbildung budgetrelevanter Abläufe und die Nutzung computergestützter Budgetplanungssysteme i.d.R. in stufenweise integrierten Teilmodellen mit besserer praxisorientierter Aussagekraft für verschiedene Funktionsbereiche.

- *Planungssprache:*

Mit ihr können vor allem Experten im Anwendungsbereich der Budgetierung bedarfsbezogene Budgetmodelle entwickeln sowie für die Computernutzung umformen, wodurch individuelle Lösungsansätze für hochrangige Fragen zu Auswirkung und Alternativen („what-if“) sowie Zielerreichung („how-to-achieve“) geschaffen werden.

Allgemein bietet es sich an ein flexibles Kosten- und Erlösrechnungssystem auf Grundlage von Basis- sowie Sonderrechnungen mit Kopplung an Bilanz- und Finanzmodellen zu integrieren, wodurch eine stetig fortschreitende quantitative Entwicklung mit Bezug zum Nutzer sichergestellt wird. Außerdem lässt sich durch die Bereitstellung von Standardsoftware eine zügige Rückkopplung von Arbeitsergebnissen zur Zielausrichtung aber auch Früherkennung gewährleisten.^{56,57}

3.4.5 Formalisierung und Budgetberichtswesen

Formalisierung ist die schriftliche Dokumentation von allgemeinen, verbindlichen und langfristigen Regelungen, Verfahren, Prozessen sowie Anweisungen zur Verwendung von Elementen zur Gestaltung von Budgetierungssystemen unter inhaltlichen, strukturellen sowie prozessualen Aspekten und setzt i.d.R. immer eine Standardisierung voraus. Die Formalisie-

⁵⁶ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 82ff

⁵⁷ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 131

runge führt zu einer transparenten sowie wirtschaftlichen Budgetierung und entsteht aufgrund der komplexen Vorgänge bei der Budgetierung sowie der dabei hohen Anzahl von integrierten Organen mit ihren vielseitigen Aufgaben. Dabei kommt es zu einer Budgetierungsvereinheitlichung und eine Anwendung von Lern- sowie Erfahrungseffekte wird ermöglicht. Folgende Tabelle stellt die verschiedenen Vor- und Nachteile der Formalisierung bzw. Standardisierung gegenüber.

Formalisierung/ Standardisierung	
Vorteile	Nachteile
<ul style="list-style-type: none"> - konsequente Ausrichtung auf Gesamtunternehmensziele - einheitliche Erfüllung von Budgetierungsaufgaben - Berücksichtigung aller relevanten Unternehmenspläne und -budgets - alle Beteiligten im Budgetierungsprozess gehen von einheitlichen Grundlage aus - Basis für systematische Abstimmung sowie Anpassung - Basis für systematische Budgetkontrolle und Lernprozesse - Basis für Kommunikation im Budgetierungssystem 	<ul style="list-style-type: none"> - Hemmung der Kreativität, Innovationsfreudigkeit und Originalität - höherer Zeit- sowie Kostenaufwand - erhöhter Planungs- und Kontrollaufwand - Gefahr der Inflexibilität - Papierflut und Zahlenfriedhöfe - Überlastung der Kommunikationskanäle

Tabelle 2: Übersicht Vor- und Nachteile der Formalisierung

Bei der Gestaltung wird sich dabei mit dem Inhalt, den Instrumenten und dem Grad der Formalisierung befasst.⁵⁸

3.4.5.1 Formalisierungsinhalte

Der Kernbereich bei der Frage, was formalisiert werden soll, liegt im Allgemeinen beim Budgetinhalt und -aufbau, dem Planungshorizont sowie der Geltungsdauer und dem zeitlichen Ablauf des Budgetierungsprozesses. Dabei ist aber auch eine Tendenz zur Reduzierung der formalen Anforderungen bei steuerungsrelevanten Grunddaten, d.h. der Ziel- sowie Strategieausrichtung zu erkennen. Auch bei der wichtigen Zuhilfenahme von Frühwarnindikatoren ist eine inhaltliche Vorgabe aufgrund ihrer Flexibilität bei Veränderung bzw. Anpassung von

⁵⁸ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 87ff

Strukturen und Rahmenbedingungen eher ungeeignet. Neben der inhaltlichen Breite der Formalisierungsregeln können auch Grundsätze zur Ermittlung sowie Bewertung ihren Einsatz finden, welche eine aus Unternehmenssicht relevante Vereinheitlichung der Ansätze unternehmensweit möglich macht. Im Allgemeinen sind Fragen zu Informationsart und -verarbeitung in den Modellen eher an untere Führungsschichten gerichtet und individuell von den budgetierenden Bereichen abhängig, welche auch die Kosteneinflussgrößen in dynamischen Umfeldern situationsbezogen ermitteln, um KVPs mit variierenden erfolgsrelevanten Größen zu versorgen. Außerdem sollte eine Formalisierung nur zur Erstellung individueller Standards hinsichtlich dieser Kosteneinflussgrößen als Serviceleistung für budgetierende Bereiche sowie ihrer voraussichtlichen Ergebniswirkung erfolgen. Diese Zuordnung von Information als Baustein operativen Budgets von Fertigungsbereichen zur Eigenverantwortung führt zu einem höheren Freiheitsgrad und schafft die Basis für eine effektive Selbststeuerung. Die Formalisierung von Budgetkoordination ist aufgrund hoher interaktiver Prozessbreite eher Aufgabe des Zielspaltungsprozesses anstelle rechentechnischer Verknüpfung von Teilbudgets mit einzelnen Budgetdaten und deshalb nur begrenzt möglich, z.B. mit der Festlegung genannter Zielsetzung sowie deren inhaltliche Bestimmung. Dabei liegt der Schwerpunkt auf einer Akzeptanz übergeordneter Zielsetzung und Motivation zur Optimierung sowie Objektivierung der Zielbeiträge und Konsensbildung auf Zielspaltungsebene.⁵⁹

3.4.5.2 Formalisierungsinstrumente

Zu den herkömmlichen Instrumenten der Formalisierung gehören Formulare, Richtlinien, Ablaufbeschreibungen, Checklisten, Budgetierungshandbücher und -kalender, aber auch Aktennotizen sowie mündliche Informationen bzw. Absprachen, mit denen flexibler auf kurzfristige Veränderungen reagiert werden kann. Außerdem tragen eine hohe DV-Unterstützung und die Systeme selbst mit ihren Aufzeichnungen stark zur Budgetierungsformalisierung bei. Dennoch ist eine schriftliche Fixierung der Inhalte wegen der Wichtigkeit von Standardisierung aber auch zur Schaffung geeigneter Grundlagen für Verbesserungen sinnvoll. Eine Maßnahme gegen die dabei entstehende Flexibilitätsminderung kann eine weitgehende Dezentralisierung darstellen. Außerdem stehen die speziellen Budgetierungsorgane mit ihrer Beratungsfunktion zur Verfügung. Dadurch wird auch einem unnötigen, doppelten Aufwand entgegengewirkt.

⁵⁹ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 132ff

3.4.5.3 Formalisierungsgrad

Das Ausmaß der Formalisierung richtet sich erheblich nach Größe, Komplexität, Dezentralisierungsgrad und zunehmender Bedeutung der Budgetierungsfunktion, wobei eine hohe Wechselbeziehung zur DV-Unterstützung aber auch zum Berichtswesen besteht. Die Vorgaben zur Formalisierung beziehen sich hauptsächlich auf Inhalt sowie Abläufe zur Ziel- und Strategieweiseausrichtung. Dabei gilt die Festlegung, je größer der Grad der Formalisierung, desto eingeschränkter ist die Unternehmung im Bereich Flexibilität, Abbildung sowie Bewertung einzelner KVP und Eigenständigkeit hinsichtlich Selbststeuerung sowie -kontrolle dezentraler Planungs-, Steuerungs- und Kontrollträgern.⁶⁰

3.4.5.4 Budgetberichtswesen

Alle Budgetberichte und deren Beziehungen werden als geordnete Gesamtheit in einem Budgetberichtssystem zusammengefasst. Es ist ein Bestandteil des gesamten Berichtswesens eines Unternehmens als wichtiges internes Kommunikationsmittel und umfasst alle Institutionen, Instrumente sowie Maßnahmen, die sich mit der Ermittlung, Bearbeitung und Übermittlung von Informationen im Budgetprozess befassen, ebenso wie mit der Darstellung sowie Weiterleitung der Budgetberichte. Das Budgetberichtswesen bezieht sich auf folgende Aspekte:

- *Berichtsinhalte:*

Sie sind stark geknüpft an den vorhandenen Informationsbedarf mit dem Zweck der Informationsübermittlung zur Deckung des gesamten Verantwortungsbereichs des Empfängers der Berichte. Dazu kommen wichtige Anforderungen wie Genauigkeit, Vollständigkeit und Konsistenz. Die Berichte werden mit steigender Führungsebene durch die vorhandene Datenorganisation immer stärker verdichtet, was horizontal, vertikal sowie gemischt unter Zuhilfenahme statistischer Verfahren und komplexer Datenbankstrukturen erfolgt. Bei zu geringer Verdichtung bilden sich Zahlenfriedhöfe überflüssiger und nutzloser Informationen. Aber auch ein zu hoher Grad der Verdichtung birgt eine Gefahr der Verdeckung wichtiger Informationen.

- *Berichtszeitpunkte:*

Hierbei geht es um die Frage, wann eine Erstellung von regelmäßigen Routine-, Ausnahme- und Abfrageberichte erfolgen soll. Rhythmik, Zeitpunkt bzw. auslösendes Er-

⁶⁰ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 134

eignis sowie Sender und Empfänger können in einer Berichtsübersicht übersichtlich dokumentiert werden.

- *Form der Darstellung:*

Die Wahl richtet sich nach Überschaubarkeit und Verständlichkeit unter Beachtung einer Vielzahl von Regeln. Es muss eine Relativierung der einzelnen empfängerorientierten Informationen durch Vergleichsgrößen erfolgen. Berichte sollten einen formalen einheitlichen Aufbau vorweisen aber auch eine Trennung von Gesamt- und Einzelinformationen muss zu erkennen sein. Außerdem sind in der Darstellung ungewöhnliche Konstellationen von Daten besonders aufzuzeigen. Zu guter Letzt ist zu erwähnen, dass graphische Darstellungen meist eine größere Aussagekraft bzw. Visualisierung von Sachverhalten besitzen als einzelne Tabellen. Aufgrund der Art und Weise der DV-Einbindung stehen verschiedene Übertragungsmöglichkeiten zur Verfügung, z.B. Computerausdrucke oder E-Mail.

- *Bestimmung von Sender und Empfänger:*

Eine Festlegung ergibt sich aus der Art und Verfügbarkeit der benötigten Informationen aufgrund von Informationsbedarfsanalysen. Mit steigender Eigenverantwortung sowie Autonomie sind die Zugriffsmöglichkeiten auf die Berichtsdaten durch die Berichtsempfänger dementsprechend zu erweitern. Um aber ein Überhandnehmen der Anzahl von Empfängern zu verhindern, können Zugriffsberechtigungen und Verrechnungspreise zum Einsatz kommen.⁶¹

Die Gestaltung von Budgetierungssystemen richtet sich stark nach den individuellen Gegebenheiten im Unternehmen, was die Erstellung von Standardberichtssystemen erschwert. Das Budgetberichtssystem konkretisiert das Budgetprozesssystem bezüglich der Übermittlung von Informationen unter allgemeinen Wechselwirkungen mit dem Anforderungsprofil. Der folgende Aufbau eines Budgetberichtssystems beinhaltet eine vollständige Berichtserstellung auf sämtlichen ergebnisverantwortlichen Hierarchiestufen, wobei die unteren Ebenen mit der Erfassung sowie Darstellung aller Ergebnisse bezüglich Steuerung und Konsolidierung betraut sind.

⁶¹ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 89ff

Berichtsebene	Hierarchiestufe	Beteiligte bzw. Berichtsempfänger
1. Erfassungsebene	Gruppenebene	alle Gruppenmitglieder
2. Erfassungsebene	Produktionseinheit (PE)	Leiter PE, Gruppenvertreter, dezentraler Controller
1. Berichtsebene	Fertigungsbereich/ Profit Center (PC)	Leiter PC, Werksleiter, Leiter PE, dezentraler Controller
2. Berichtsebene	Geschäftsbereich (GB)	Leiter GB, Leiter PC, Leiter Querschnittsfunktion GB, zentraler Controller
3. Berichtsebene	Unternehmensebene	Vorstand, Leiter GB, Leiter Zentralfunktionen, zentraler Controller

Tabelle 3: Grundstruktur des Budgetberichtssystems eines Unternehmens mit prozessorientierter Organisationsstruktur⁶²

3.5 Kritische Auseinandersetzung und Probleme in der Praxis

Die Kritik an der mehr als 50 Jahre alten Form der klassischen Budgetierung nahm in den letzten Jahren stark zu. Für die damalige Zeit waren Budgets ein geeigneter Lösungsansatz zur Aufhebung der Probleme komplexer werdender Großunternehmen bezüglich Prognose, Koordination sowie Motivation und verhielten sich weitgehend unempfindlich gegenüber der Entstehung umfangreicherer interner sowie externer Unternehmensanforderungen. Die zu der Zeit ausgeprägte ausschließlich entweder zentrale oder dezentrale Unternehmensführung wurde dabei durch eine beschränkte Dezentralisierung mit Hilfe von Budgets abgelöst. Heutzutage muss sich die Budgetierung mit vielen weiteren Problemen auseinandersetzen, u.a. mit der steigenden Dynamik vorhandener Komplexitätsprobleme, der Beschleunigung von Lebenszyklen im Innovations- und Produktprozess aber auch mit dem zunehmenden schnellen Wandel in den Bereichen Gesellschaft, Politik und Wirtschaft, z.B. Globalisierung, Kriege, Wechselkursschwankungen sowie Zunahme der Stakeholdereinflüssen. Dennoch bleibt für viele Wirtschaftsvertreter die Budgetierung ein, für die dezentrale Steuerung und Organisation sowie zur Lösung von Koordinationsproblemen, wichtiges und einflussreiches Führungsinstrument.⁶³

⁶² Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 135ff

⁶³ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 18

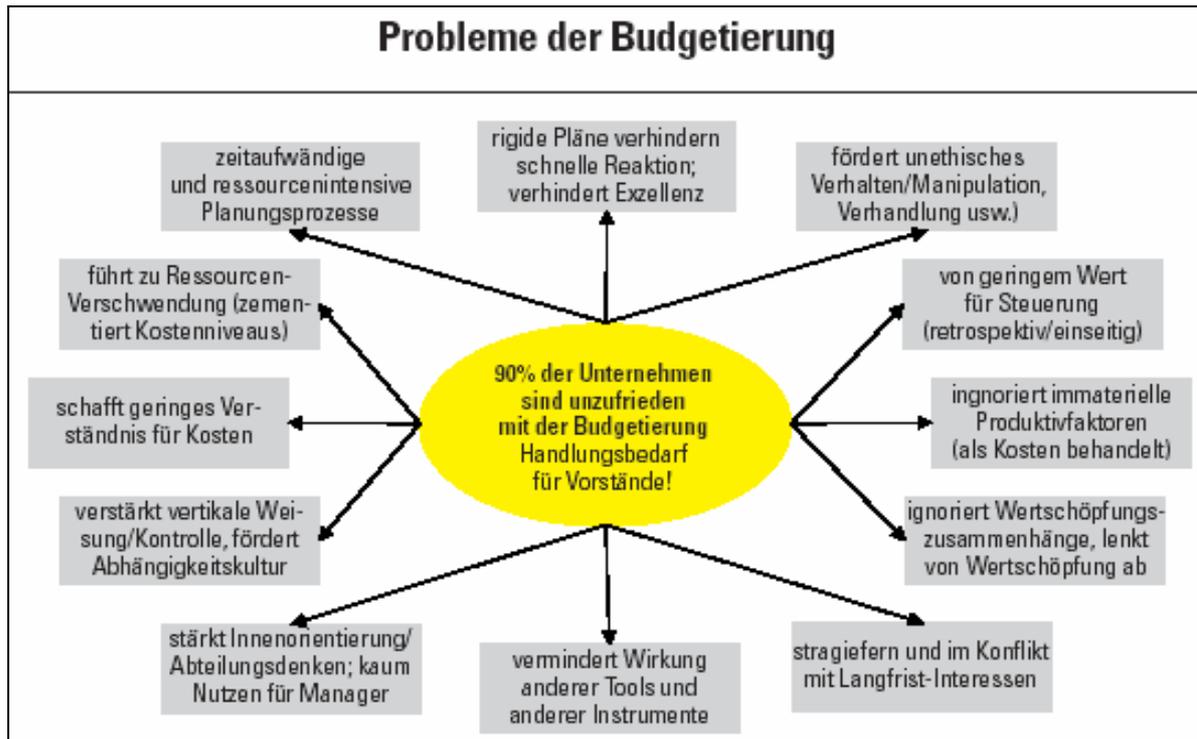


Abbildung 8: Allgemeine Probleme der Budgetierung in Unternehmen⁶⁴

3.5.1 Hoher Planungs- und Ressourcenaufwand

Im Folgenden werden zwei wesentliche Gründe für einen steigenden Planungs- sowie Ressourcenaufwand aufgezählt und erläutert:

- *Detaillierung und Vollständigkeit* der Budgetierung:

Hierbei wird zur Erreichung einer genauen Abbildung des Unternehmens aber auch zur Erschließung umfangreicher Informationen für Analysezwecke ein erhöhter Ressourcenaufwand notwendig, welcher mit steigender Komplexität sowie Dynamik und einer daraus resultierenden Anpassungs- bzw. Aktualisierungshäufigkeit zusätzlich unaufhaltsam wächst. Außerdem ist auch eine Sicherstellung der Ableitung angemessener und marktgerechter Ziele aus intern orientierter Unternehmenssicht aufgrund externer Einflussfaktoren nur teilweise gewährleistet. Das Problem beruht dabei auf der Herabspielung von eigentlich bedeutsamen Zielen, wodurch Budgetziele ihre Motivations- sowie Anreizfunktion verlieren bzw. Frustration beim Budgetnehmer durch Nichterreichung aussichtslos erscheinender Budgets aufgrund entsprechender Umwelteinflüsse entsteht. D.h. ein hoher aber dennoch notwendiger Grad der Budgetanpassung

⁶⁴ Vgl. Pfläging, N.: Das Ende der Budgetierung. In: Geno 3/2004, S. 52

bei sich ändernden Umfeldbedingungen führt wiederum zum Wachstum des Ressourcenaufwandes.

- *mangelnde Unterstützung der IT:*

Studien ergaben, dass ein großer Teil des Planungsaufwandes für technische Tätigkeiten wie Aggregieren, Verteilen sowie Fehlersuche verschwendet wird. Simple Anwendungsprogramme halten den Anforderungen einer komplexer werdenden Datenverarbeitung und Abstimmung mit dem Budgetierungsprozess nur schwer stand. Außerdem werden in der Praxis meist nur einfache konventionelle Prozesse automatisiert, welche wenig zu einer ausreichenden Informationsversorgung der Budgetierung beitragen. Die Erzielung einer besseren Datenkoordination, Flexibilität auf Umweltfaktoren sowie die Vertiefung der Detaillierung und somit eines ausreichenden Informationsrahmens geht auch immer mit einem steigenden Ressourcenaufwand bezüglich der IT einher, z.B. durch anspruchsvollere Datenbanken bzw. Softwarelösungen oder die Implementierung geeigneter Instrumente bzw. Berichtswerkzeuge.⁶⁵

3.5.2 Genauigkeit und Qualität der Budgetierung

Dabei werden Aspekte der Fortschreibungsorientierung, die Problematik des Einjahresfokus sowie Flexibilität, der Mangel von Verknüpfung zw. Budgetierung und Strategie sowie die eindimensionale Sichtweise in die Betrachtung einbezogen.

3.5.2.1 Fortschreibungsorientierung

Es handelt sich hierbei um eines der einfachsten Verfahren der Budgetermittlung, wobei je nach Unternehmenspolitik das Budget mit einem Zu- oder Abschlag versehen wird und eine aufwendige Planung somit entfällt. Eine Motivation wird in diesem Sinne nicht erreicht, da keine Orientierung an den zu erbringenden Leistungen bzw. Zielen besteht. Nur das funktionsfähige Zusammenwirken aller Teileinheiten im Unternehmen wird durch die vergangenheitsorientierten Werte begünstigt. Außerdem wird durch den fehlenden Bezug auf verschiedene Einflussfaktoren die Funktion der Koordination der Budgetierung außer Kraft gesetzt. Ebenso ist eine ausreichend zuverlässige Prognose unter Betrachtung der Fortschreibung von Budgets aufeinander folgender Perioden aufgrund dynamischer interner sowie externer

⁶⁵ Vgl. Oehler, K.: Beyond Budgeting – Hindernis Planung. In: is-report 4/2002, 6. Jahrgang, S. 19

Faktoren nur begrenzt möglich. In der Vergangenheit eingehaltene Budgets bzw. damit erreichte Ziele bilden keine Aussage darüber, ob diese korrekt und gerechtfertigt waren. Dabei besteht die Gefahr, eine mögliche Verschwendung von Mitteln in zukünftige Perioden zu verschleppen, dem sog. Budgetwasting.⁶⁶

3.5.2.2 Jahresintervall und Flexibilität

Der beschränkte Periodenbezug auf ein Jahr ist unvorteilhaft und zu kurzfristig, da i.d.R. von einem Weiterbestehen der Unternehmung über das Jahresende hinaus auszugehen ist. Diese Kurzfristigkeit bei der Sichtweise sowie deren geringe Risikofreude verhindern außerdem kreative Innovationen, welche Investitionen voraussetzen. Vor allem wenn, von einer Benchmark-Studie der The Hackett Group ausgehend, die durchschnittliche Planungsdauer vier Monate beträgt, wodurch sich der Planungshorizont schon auf mindestens 16 Monate operativ erhöht. Des Weiteren können Budgets nicht schnell und flexibel auf neue, sich verändernde Umweltbedingungen aufgrund ihrer zeitlich sowie inhaltlich bestimmten Strategie reagieren. Außerdem ist grundsätzlich eine unterperiodische Budgetänderung nur bei akuter Fehlplanung durchzuführen.⁶⁷

3.5.2.3 Mangelnde Verknüpfungen zur Planung

Eine eindeutige negative Auswirkung von Lücken bei der Verbindung von Budgetierung zur Strategie ist nicht genau bestimmt. In den meisten Unternehmen ist eine strenge Abgrenzung der organisatorischen Einheiten untereinander und somit die Zuordnung der strategischen sowie operativen Planung in voneinander unabhängige Planungsprozesse zu erkennen. Aber der Erfolg einiger großer Unternehmen beruht auf der alleinigen Anwendung der Budgetierung als Planung bzw. in Verbindung mit teilweiser mittelfristiger Planung. Dennoch ist dieser Ansatz nur bei einer weitgehend starren Umwelt zu empfehlen. Um eine bessere Verknüpfung von Strategie und operativem Geschäft zu erreichen, wird das Konzept von Balanced Scorecard in der Praxis von vielen Unternehmen als Instrument zu Hilfe genommen.⁶⁸

⁶⁶ Vgl. Weber,J.; Linder,S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 20

⁶⁷ Vgl. Oehler,K.: Beyond Budgeting – Hindernis Planung. In: is-report 4/2002, 6. Jahrgang, S. 18

⁶⁸ Vgl. Weber,J.; Linder,S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 19

3.5.2.4 Eindimensionaler Fokus

Die klassische Budgetierung bezieht sich in ihrer grundlegenden Struktur nur einseitig auf rein finanzielle Größen. Die immer mehr an Bedeutung gewinnenden qualitativen und nicht-monetären Aspekte sowie weichere Faktoren bei der strategischen Planung werden dabei meist übergangen. Die Aufgabe von Budgets ist es, Umsatz sowie Kosten für die folgenden Perioden so genau wie möglich zu ermitteln, aber die Gründe für die Entwicklung dieser Größen werden dabei nicht näher untersucht. Somit ist zwar die Höhe der Abweichung vom Planwert detailliert ermittelt, aber wie es zu dieser Verfehlung kam, z.B. durch fehlende Kundenzufriedenheit oder Mängel in der Auftragsabwicklung, ist schwer aufzudecken. Außerdem fokussieren Budgets eher kurzfristige Erfolgsziele anstelle von langfristiger Wertsteigerung.⁶⁹

3.5.3 Dysfunktionale Wirkung auf das Verhalten von Budgetträgern

Die Angst der Verantwortlichen am Budgetierungsprozess vor negativen Konsequenzen bezüglich Vergütung und Karriere, aufgrund von Nichteinhaltung der Budgetziele, spielt hierbei eine große Rolle. Häufig werden Maßnahmen angewandt, welche sich gegenläufig auf die Effizienz sowie Effektivität der Planung auswirken. So werden zum einen bewusst Budgetpuffer (Budgetslacks, siehe auch Kap. 3.4.1.2 Budgethöhe) geschaffen und zum anderen wird versucht durch manipulierendes Eingreifen das tatsächliche Budget den Vorgaben anzupassen. Dabei stellt sich die Frage des Könnens aber auch des Wollens der Führungskräfte, wobei der Grad des Eigennutzens zu Lasten anderer Ziele stark zu Täuschung sowie Betrug tendieren kann. Auch beim Budgetnehmer ist opportunistisches Verhalten zu erkennen. Besteht auf der einen Seite kaum Aussicht auf die Budgeterreicherung, so ist eine Veränderung von Daten zum Positiven möglich, z.B. durch falsche Kontierung, unterlassen von Instandhaltungen und Innovationen, vortermindern von Erzeugnislieferungen sowie das Halten von unwirtschaftlichen Anlagen zur bewussten Vermeidung von Buchverlust. Auf der anderen Seite werden bei gesicherter Budgeterreicherung Maßnahmen durchgeführt, um ein besseres Ergebnis zu verhindern. Damit werden steigende und anspruchsvollere Vorgaben in der Zukunft vermieden. Erreicht wird dies durch Herabsetzen der Anstrengungen, bewusstes Vermeiden von Erfol-

⁶⁹ Vgl. Plümecke, M.: Konzepte der Budgetierung, S. 23

gen sowie einer, wenn möglich, Konservierung von Handlungen und Ereignissen z.B. durch eine Aufschiebung von Aufträgen bzw. notwendiger Aufwendungen in die Folgeperiode.⁷⁰

3.5.4 Fehlende Akzeptanz der Budgetierung

Hat der Budgetverantwortliche die Voraussetzung aufgrund genügender Fähigkeiten, Kenntnisse und Motivation, ist er i.d.R. weitgehend am besten in der Lage, sein Handeln sowie dessen Ergebnisse zu bewerten und zu kontrollieren. Wird dies aber durch den Aspekt der Fremdkontrolle bezüglich der Budgetierung ersetzt, führt dies zu Misstrauen bei den Budgetverantwortlichen sowie zu Nachteilen bei der Verbesserung zur Erstellung und Umsetzung von Budgets. Dies hat auch negative Folgen für die Qualität und Durchsetzung der Planung. Durch den Ansatz ausreichenden Vertrauens sowie Fähigkeit und Loyalität der Beteiligten können Mängel bei der Wissens- sowie Informationsgrundlage aufgehoben und kompensiert werden.^{71,72}

4. Weiterentwicklung durch neue Konzepte

Aufgrund der genannten Kritikpunkte und der geringen Anpassung an aktuelle Unternehmens- sowie Umweltbedingungen, ist man sich in der Literatur über den nötigen Verbesserungsbedarfs bei der Budgetierung relativ einig. Für eine ergebniszielgerichtete Koordination bleibt sie dennoch ein wichtiger Bestandteil bei der Unternehmenssteuerung. Die folgenden beiden Konzepte, die sich in den letzten Jahren herauskristallisiert haben, stellen Weiterentwicklungen der klassischen Herangehensweise bei der Budgetierung dar. Im Weiteren wird nun in den folgenden Kapiteln unter der Betrachtung von Effizienz und Effektivität bei der Unternehmensplanung näher auf die Prinzipien des Better sowie Beyond Budgeting eingegangen.

⁷⁰ Vgl. Horvath, P.: Controlling, S. 230

⁷¹ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 20

⁷² Vgl. Schön, M.: Strategische Budgetierung. In: Controlling, August/September 2004, Heft 8/9, S. 517

4.1 Better Budgeting

4.1.1 Prinzip des Better Budgeting

Die Ansätze des Better bzw. dem nahen verwandten Advanced Budgeting zielen auf eine reine Verbesserung funktionaler und institutionaler Aspekte der herkömmlichen Budgetierung. Dabei soll eine Optimierung einmal des vorhandenen Budgetierungssystems durch Definieren der Planungsinhalte und des anderen durch Verkürzung des Budgetierungsprozesses erreicht werden.⁷³

4.1.2 Wichtige Ansätze und Verbesserungen

Die Ausprägungen der Better Budgeting Konzepte basieren auf einer Vielzahl verwendeter leicht variierender Lösungsansätze, nur den hohen Neuplanungsanteil der operativen Planung mit dem Ziel der Marktorientierung sowie Entfeinerung haben alle gemeinsam.⁷⁴ Charakteristisch für die unterschiedlichen Neugestaltungsversuche sind dabei folgende zehn Aspekte:

- Budgets bleiben weiterhin zentrales Instrument der Koordination, wobei versucht wird, diese besser an die dynamischen und komplexen Unternehmen sowie deren Umfeld anzupassen.
- Der Budgetierungsprozess wird verkürzt und flexibler gestaltet, mit Hilfe einer optimierten Abstimmung unter Beachtung des Subsidiaritätsprinzips aber auch der Anwendung vereinfachter Prozesse der Vereinbarung sowie Verabschiedung von Budgets. Ebenso unterstützt dies eine weitgehende Dezentralisierung der operativen Planung und eine Verstärkung der Top-Down-Komponente bei der Aufbauorganisation. Dies sollte nur bei Budgets von sinnvollen und wirklich notwendigen Stellen sowie unter Zuhilfenahme des Gegenstromprinzips mit einer Top-Down-Eröffnung Anwendung finden. In wie weit die Aufwandsminderung dem Nachteil eines möglichen Wissensverlustes der dezentralen Organe durch die Top-Down-Methode entgegensteht, könnte durch eine Kosten-Nutzen-Analyse abgewogen werden.

⁷³ Vgl. Horvath,P.: Controlling, S. 232

⁷⁴ Vgl. Weber,J.; Schäffer,U.: Einführung in das Controlling, S. 273

- Die Anzahl der Budgets bzw. Vorgabegrößen wird durch eine reine erfolgskritisch bezogene Betrachtung von Prozessen bei der Budgetierung beschränkt. Außerdem wird dabei versucht, mit bestehender Dynamik und Betrachtung des erwarteten Kapitalmarktes als Grundlage, auf die Planungsstufen auf taktischer Ebene zu verzichten.
- Durch Verfahren wie Zero-Base-Budgeting oder Activity-Based-Budgeting wird eine analytische Neuplanung stärker in den Vordergrund gerückt und löst somit die unflexible vergangenheitsorientierte Fortschreibungsplanung ab. Dies wirkt sich auch positiv auf den Grad der Durchsetzung sowie Effizienz der Planung aus. Dennoch gilt festzuhalten, dass eine stets aktuelle analytische Planung hohe Koordinations- sowie Plankosten birgt und somit eher ein Mix aus Fortschreibung sowie Neuplanung von Vorteil ist.
- Anstelle von betrieblichen internen Zielen, welche eine genaue Beurteilung der Zielerreichung aufgrund einmalig bestimmter, absoluter Budgets eher problematisch gestaltet, wird sich mehr auf relative marktorientierte Zielwerte sowie Vorgaben bezogen. Zu deren Identifizierung wird das Instrument Benchmarking zu Hilfe genommen. Die daraus ermittelten Ziele dienen einer objektiveren Leistungsbewertung und erhöhen die Dynamik umfeldbezogener Planung.
- Die wichtigste Fähigkeit von Unternehmen, um wettbewerbsfähig zu sein, ist die Umsetzung der Strategie in operative Pläne. Der Einsatz u.a. von Balanced Scorecard macht eine stärkere Orientierung der Budgetierung an die Strategie möglich. Zusätzlich zu dieser inhaltlichen Verknüpfung besteht die Möglichkeit, z.B. durch Planungskonferenzen und -ausschüssen, eine strukturelle Verbindung zw. strategischer sowie operativer Planung zu schaffen. Dies dient der Unterstützung einer verbesserten Kommunikation und des gegenseitigen Vertrauens.
- Eine Abkehr vom Bezug der Planung auf das Kalenderjahr wird durch die Einführung der rollierenden Prognose bzw. Rolling Forecast erreicht, was eine zeitliche Vorausschau, i.d.R. von zwölf oder achtzehn Monaten, ermöglicht. Dabei erfolgt eine bessere Berücksichtigung aktueller Markttrends und aller neuesten ökonomischen Variablen. Ebenso wird dem Problem entgegengewirkt, neue Prognoseprozesse aufgrund ständiger Umweltveränderungen und Turbulenzen zu vernachlässigen, da sie somit bei der Geschäftsausübung i.d.R. aktualisiert bzw. mit eingeführt werden.

- Der negativen Wirkung der Fremdkontrolle kann mit Hilfe einer Minderung von Anzahl sowie Frequenz fremdkontrollbasierender Budgetkontrollen entgegengewirkt werden. Dies hat eine Erhöhung der Partizipation von Budgetverantwortlichen und ihrer Selbstkontrolle zur Folge, außerdem wird das Berichtswesen sowie Reporting besser in den Kontrollprozess einbezogen. Selbstkontrolle ist aufgrund der Vertrautheit mit dem Kontrollobjekt, der Einsparung für Einarbeitung und Kommunikation sowie dem Effekt der Motivation und Zufriedenheit der Beteiligten potentiell günstiger. Problematisch ist dabei der mögliche Mangel an Basiswissen und notwendigen Fähigkeiten sowie die Gefahr der Datenmanipulation und Fehlerverschleierung. Eine weitere effiziente Form ist die selbstständig funktionierende Marktkontrolle. Deren Vorteile sind die kaum anfallenden zusätzlichen Kosten, der direkte spezielle Wissenszugriff durch die Marktbeteiligten aber auch die Unterstützung der Durchsetzungsfunktion aufgrund der Objektivität sowie Tragweite von Anreizen und Sanktionen von Märkten. Um allgemein einer Verbesserung der Budgetierung entgegenzukommen, gilt soviel Fremdkontrolle wie nötig und soviel Selbst- bzw. Marktkontrolle wie möglich.
- Um dysfunktionales Verhalten zu vermeiden, sollte eine Entkoppelung von der Planerreichung bzw. den Budgets und dem Anreizsystem erfolgen, wodurch es zu einer Erhöhung der Güte bzw. Qualität von Prognosen sowie Vermeidung von Prognoseverzerrung und -manipulation kommt. Außerdem sollte ein auf langfristigen aber auch mehrdimensionalen Erfolg basierendes Anreizsystem integriert werden.
- Ein steigender Einsatz von Planungswerkzeugen, wie z.B. spezielle Planungs- und Kontrollsoftwaresysteme, dienen der Aufwandsminderung sowie Erhöhung der Unterstützung und Beschleunigung des gesamten Prozesses der Planung.⁷⁵

4.1.3 Wichtige Elemente eines Better Budgeting Konzepts und ihre Wirkung

Die wichtigsten Kernelemente des Better Budgeting werden im Folgenden kurz erläutert. Zu ihnen gehören das Zero-Base- sowie das Activity-Based-Budgeting als Ansatz einer analytischen Neuplanung, außerdem das Balanced Scorecard, Benchmarking und Rolling Forecast.

⁷⁵ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 21ff

4.1.3.1 Zero-Base-Budgeting

Das Zero-Base-Budgeting wurde in den 60er Jahren entwickelt und ist ein grundlegender Prozess von Planung, Budgetierung sowie Ressourcenallokation, um die dem Unternehmen zugrunde liegenden strategischen und operativen Ressourcen wirtschaftlich einzusetzen. Es ist ein formales Verfahren mit dem radikalen Konzept der kompletten Offenlegung aber auch Rechtfertigung über das angeforderte Budget durch die jeweiligen Bereichsleiter und erfordert eine genaue Projektorganisation. Die Beweislast der Kostenverursachung liegt dabei in vollem Umfang beim Budgetverantwortlichen sowie bestimmen die verantwortlichen Planer alle nötigen, sinnvollen und gewünschten Teilaufgaben sowie deren Wahrnehmungstiefe und beurteilen die einzelnen Tätigkeiten aufgrund ihres Kosten-Nutzen-Verhältnisses. Die Realisation der sich daraus ergebenden Anforderungen erfolgt auf Basis der zur Verfügung stehenden Budgetmittel. Der Prozess des ZBB, wie in der folgenden Abbildung kurz aufgezeigt, vollzieht sich in drei Phasen mit verschiedenen Teilschritten.

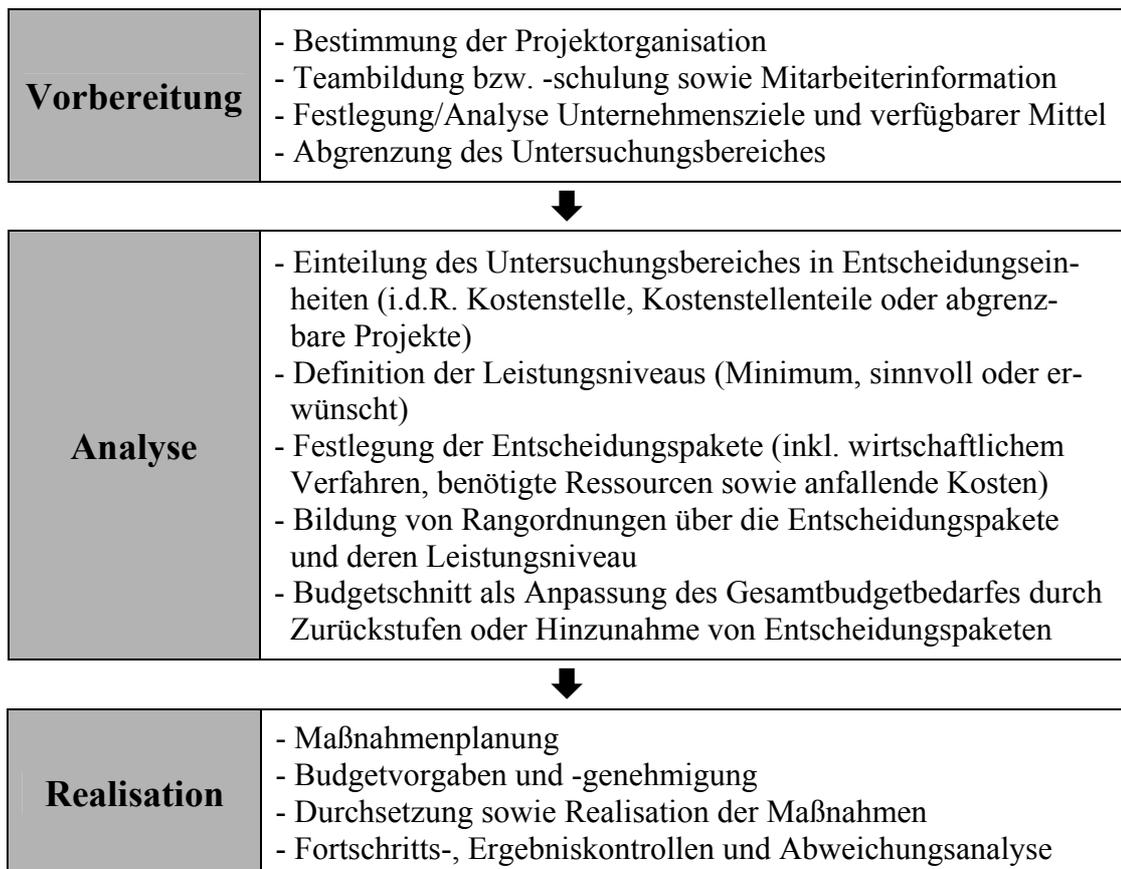


Abbildung 9: Prozessphasen des ZBB⁷⁶

⁷⁶ Vgl. Friedl, B.: Controlling, S. 325ff

Beim ZBB wird von einer generellen Neuplanung ausgegangen, um die Effektivität sowie Effizienz zu steigern, Kosten zu senken aber auch zur besseren und vor allem langfristigen Umverteilung von Mitteln in allen Gemeinkostenbereichen, bei sowohl sich wiederholenden als auch innovativen Aufgaben. Es ermöglicht eine gezieltere Aufdeckung sowie Beseitigung von Kostenpuffern und ist zudem gut strukturiert sowie transparent. Nachteile des ZBB sind der erhöhte Zeitaufwand aufgrund der detaillierten Aktionsplanung zur Aufstellung der Budgets und die dabei in der Anfangszeit entstehende Papierflut, wodurch eher auf eine mittelfristige Kosteneinsparung abgezielt wird. Zudem ist es manchmal schwierig, die am Prozess beteiligten Führungskräfte zu bewegen, die eigenen Handlungen und damit angegliederten Budgets kritisch in Frage zu stellen.^{77,78} Das ZZB ist generell ein effektives Mittel zum Entgegenwirken der Vergangenheitsorientierung sowie dem Dezemberfieber, was eine Art Budgetwasting bezeichnet, bei dem zur Verfügung stehende Ressourcen unter der Angst vor zukünftigen Mittelkürzungen in Folgeperioden auf Krampf verbraucht werden. Aber wegen der starken personellen Strapazierung wird das ZZB oft nur bei größeren wichtigen Einzelprojekten verwendet.⁷⁹

4.1.3.2 Activity-Based-Budgeting

Eine weitere Methode zum Zweck der analytischen Planung im Better Budgeting ist das Activity-Based-Budgeting, welches eine Weiterentwicklung des Activity-Based-Costing, also der Prozesskostenrechnung, darstellt. Es dient einem besseren Verständnis vorhandener Prozesse und deren Beziehungen zueinander, wodurch einer Verdeckung der Kausalitäten sowie Wirkungsketten wie bei der herkömmlichen Budgetierung entgegengewirkt wird. Als Erstes werden die, für die Zielerreichung erforderlichen, Outputs durch die Verantwortlichen der Planung identifiziert und den Aktivitäten bzw. Einzelschritten ihrer Erstellung zugeordnet. Somit können die Kosten je Leistungseinheit, die Aktivitätsniveaus je Output sowie die nötigen Gesamtaktivitätskennzahlen ermittelt werden. Danach können, wenn nötig auch mehrmals, die Aktivitätsbudgets einzelner Unternehmensabteilungen und -bereiche aufeinander abgestimmt, koordiniert sowie, mit Bezug auf die zur Verfügung stehenden Budgetmittel, überprüft werden. Folgende Abbildung zeigt noch einmal eine Übersicht der verschiedenen Stufen eines ABB.

⁷⁷ Vgl. Dambrowski, J.: Budgetierungssysteme, S. 44

⁷⁸ Vgl. Horvath, P.: Controlling, S. 258

⁷⁹ Vgl. Gruber, K.: Dezentrale Budgetierung, Kosten-Leistungsrechnung und Controlling, S. 158

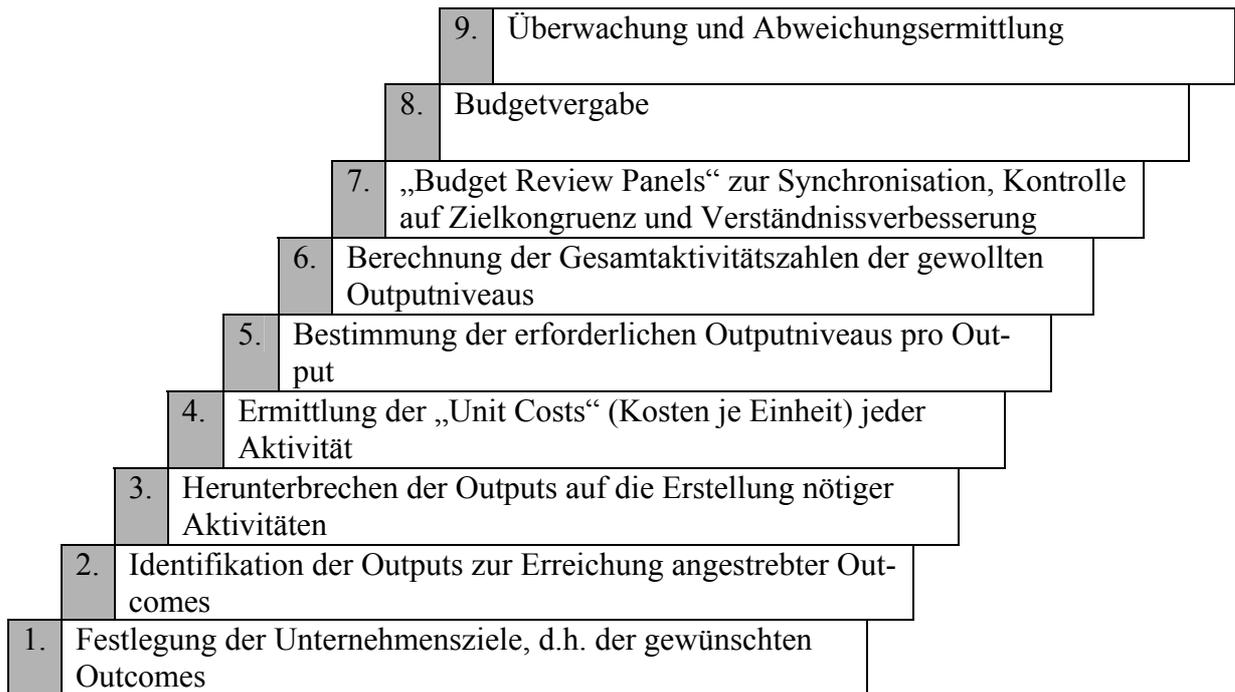


Abbildung 10: Schritte des ABB

Folgende Punkte sind charakteristisch für das ABB:

- Handlungen werden aufgeteilt in primär und sekundär, d.h. in direkt wertschaffend sowie unterstützend. Sekundäre Prozesse sollten aber nicht als unbedeutend angesehen werden und sind immer kritisch auf ihre Unterstützung der effektiven sowie effizienten Erstellung primärer Leistungen aber auch auf vorhandenes Optimierungspotential zu prüfen.
- Die Strategie wird mit den Prozessen sowie einzelnen Handlungen verknüpft und eine Analyse der Auswirkung durchgeführt.
- Einbeziehung des Target-Costing zur Verkaufspreisbestimmung, Absatzmengenprognose und die Möglichkeit zum Ansatz von Feature Costing, d.h. den einzelnen Prozessen sowie Produkten werden die Kosten aufgrund ihrer Produkteigenschaften zugeordnet. Dadurch kann der Einfluss von spezifischen Eigenschaften individueller Dienstleistungen und Produkte auf das Anfallen von Kosten näher analysiert werden, was wiederum zur Begrenzung der Kostenschwankung sowie einer verbesserten Kostenprognose führt.
- Ein striktes Kapazitätsmanagement gewährleistet, aufgrund der Zuordnung von Ressourcen zu den Aktivitäten, ausreichende Kapazitäten zur Durchführung von Tätigkeiten bereitzustellen, ohne die Gefahr einer Überkapazität.

Wesentliche Vorteile des ABB in Bezug auf die analytische Planung ist die realistische Einschätzung der Arbeitsbelastung, die Erkennung überflüssiger bzw. fehlender Kapazitäten sowie führt es zu einem besseren Verständnis von der, von Produkten und Dienstleistungen benötigter, unternehmensinterner Handlungs- sowie deren Ressourcennachfrage. Dadurch wird der maßnahmenorientierte Blick auf mögliche Abweichungsursachen und die prozessorientierte Sicht im Unternehmen, welche Interdependenzen einzelner Abteilungen sowie Bereiche aufdeckt, gestärkt. Wie beim ZZB besteht auch beim ABB das Problem des hohen Mehraufwandes bei der Umsetzung und Durchführung. Auch hier sollte somit die Anwendung konsequent nur auf erfolgsrelevante sowie dynamische Praxisbereiche beschränkt werden. Ebenso sollten die im ABB verwendeten Tätigkeitsbegriffe des „value-added“ und „non-value-added“, welche für Mehrwert und ohne Mehrwert stehen, durch motivierendere Bezeichnungen ersetzt werden, da diese in der Praxis wenig Begeisterung finden.^{80,81}

4.1.3.3 Balanced Scorecard

Bei Balanced Scorecard handelt es sich um ein ausgewogenes, mehrdimensionales Kennzahlensystem, verbunden durch die Beziehungen zw. den Instrumenten zur Ausrichtung dezentraler Entscheidungen für die Strategieverfolgung. Dabei werden keine Spitzenkennzahlen vorgegeben und empirisch-induktiv ermittelte, anstatt definitionsbezogen hergeleitete Kennzahlen verwendet. Daraus resultieren die folgenden vier Aufbauprinzipien:

- *Mehrdimensionalität:*
 - aus Finanz-, Kunden-, interner Prozess- sowie Lern- und Entwicklungsperspektive
- *Strategieorientierung*
- *Instrumentalprinzip:*
 - Bezug zu Ergebnis-, Treiber- sowie Diagnosekennzahlgrößen
- *Ausgewogenheit:*
 - vertikal durch Aufzeigen der Leistung und ihrer Ursache
 - horizontal durch Erfassung kritischer Leistungen zur Zielerreichung und mit Unterscheidungscharakter.

⁸⁰ Vgl. Weber,J.; Schäffer,U.: Einführung in das Controlling, S. 293ff

⁸¹ Vgl. Weber,J.; Linder,S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 25ff

Für jeden Verantwortungsbereich wird eine separate Balanced Scorecard ermittelt, wobei lediglich die Struktur des Kennzahlensystems vorgegeben wird, welche unternehmensspezifisch zu ergänzen und zu gestalten ist. Dabei erfolgt eine Umwandlung von Strategien in genaue Ziele sowie Kennzahlen und deren Zusammenfassung in den Balanced Scorecard zur Vorgabe an die dezentralen Entscheidungsträger. In diesem Zusammenhang werden ihr folgende Zwecke zugeschrieben:

- Präzisierung, Konsensbildung sowie Übermittlung der Inhalte der Strategieverfolgung im gesamten Unternehmen
- Ableitung abteilungsspezifischer und strategieorientierter Zielvorgaben der Verantwortungsbereiche
- Verbesserung der strategischen Kontrolle.^{82,83,84}

Balanced Scorecard unterstützt somit die Verknüpfung der strategischen Planung mit der operativen Budgetierung, wodurch eine praktische Umsetzung der Durchgängigkeit der Unternehmenspolitik erreicht wird.⁸⁵

4.1.3.4 Benchmarking

Ende der 70er Jahre wurde das Benchmarking als kontinuierlicher Prozess der Erarbeitung und Implementierung von Aktionsprogrammen zur Effektivitäts- sowie Effizienzsteigerung von Objekten entwickelt. Hauptsächlich bietet sich dies bei indirekten und sekundären Leistungsbereichen ohne Marktschnittstelle an. Ziel des Benchmarking ist eine Vergleichbarmachung über mehrere Unternehmen hinweg, von eher schweren und nicht unmittelbar zu vergleichenden Bereichen mit entsprechenden Leistungen anderer Unternehmen, d.h. von Produkten, Dienstleitungen sowie Prozessen und Methoden betrieblicher Funktionen, zur Erzielung einer Wettbewerbssituation. Der Benchmarkingprozess beinhaltet die Gewinnung sowie den Analysevergleich von Informationen bei einem Leistungsführer über mögliche Bestimmungsfaktoren von Objekteffizienz und -effektivität. Somit können konkrete Maßnahmenprogramme zur Durchsetzung neu abgeleiteter Effizienz- oder Effektivitätsziele sowie Anpassungsideen für diese Objekte geplant und umgesetzt werden. D.h. es wird sich nicht nur auf

⁸² Vgl. Kaplan,R.; Norton,D.: Balanced Scorecard, S. 24ff

⁸³ Vgl. Friedl,B.: Controlling, S. 429ff

⁸⁴ Vgl. Horvath,P.: Controlling, S. 244ff

⁸⁵ Vgl. Wolbold,M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 28

die Formulierung von Zielen beschränkt sondern auch auf konkrete Maßnahmen zur Zielerreichung. Leistungsführer sind dabei Unternehmen, welche den zu untersuchenden Prozess am besten beherrschen, wodurch versucht wird sich am „Weltklassestandard“ bei der Zielvorgabe zu orientieren. Dies beinhaltet nicht nur den Vergleich mit der unmittelbaren Konkurrenz sondern auch mit Nicht-Konkurrenten und branchenübergreifenden Unternehmen, für die das betrachtete Benchmarkingobjekt ein kritischer Erfolgsfaktor ist. Der somit erweiterte Blickwinkel für Neuerungen und Anregungen sowie die wesentliche Vereinfachung der Beschaffung bzw. des Austausches von Primärinformationen aufgrund des geringeren Konkurrenzdenkens, sind erhebliche Vorteile. Das Benchmarking bezieht sich auf folgende drei Funktionen:

- *Zielsetzungsfunktion:*
Hier geht es um die Identifikation von Leistungslücken und somit die Ermittlung des Verbesserungsumfangs zur Zielerreichung sowie dem Erhalt von Wettbewerbsvorteilen im Vergleich zum Leistungsführer.
- *Erkenntnisfunktion:*
Sie nimmt Bezug auf die eigentliche Ursache der ermittelten Leistungsdefizite und auf die somit zu verbessernden Bereiche. Ebenso wird die Suche nach Problemlösungen aufgrund der Lösungserhebung beim Leistungsführer unterstützt.
- *Implementierungsfunktion:*
Dabei wird letztendlich das Konzept mit den neuen Aktionsprogrammen für die Zielerreichung umgesetzt.

Die Art des Benchmarkingobjektes macht eine unterschiedliche Betrachtungsweise und Beurteilung der Zielgrößen sowie Aktivitäten notwendig, dazu dient die folgende Anschauung.

Parameter	Ausprägung des Parameters			
Objekt	Produkte	Methoden		Prozesse
Zielgröße	Kosten	Qualität	Kundenzufriedenheit	Zeit
Vergleichspartner	andere Geschäftsbereiche	Konkurrenz	gleiche Branche	andere Branche

Tabelle 4: Formen des Benchmarking

Nach dem Vergleichspartner kann das Benchmarking in vier Arten unterteilt werden:

- Das unternehmensinterne Benchmarking bezieht sich auf Leistungsführer innerhalb der Unternehmung und eignet sich besonders für Prozesse. Es dient einer einfachen Informationsbeschaffung, es können Erfahrungen für ein Benchmarking mit externen Vergleichspartnern gesammelt werden aber auch eine Lösungsübertragbarkeit ist gegeben. Nur innovative Lösungen werden dabei nicht geschaffen.
- Das wettbewerbsorientierte Benchmarking vergleicht mit direkten Konkurrenten innerhalb der eigenen Branche und kann für Produkte, Prozesse sowie Methoden genutzt werden. Es besitzt einen hohen Grad der Vergleichbarkeit aber konkrete Wettbewerbsvorteile, u.a. aufgrund der beschränkten Informationsbeschaffung, werden nicht erzielt. Außerdem besteht die Gefahr einer Übernahme von nicht optimalen Lösungen.
- Beim funktionalen Benchmarking wird mit branchenübergreifenden Leistungsführern bezüglich einer bestimmten Funktion verglichen und ist generell bei in anderen Branchen zu findenden Prozessen anzuwenden. Vorteile liegen hier in der einfachen Informationsbeschaffung, dem Auffinden innovativer Lösungen und der hohen Anzahl von Vergleichspartnern mit der betrachteten Funktion als Kernkompetenz. Zudem werden die Schaffung von Wettbewerbsvorteilen sowie eine bessere Akzeptanz der Lösungen erreicht. Schwierigkeiten bereiten hierbei aber die Übertragung bzw. Anpassung der gefundenen Lösungen auf die eigene Unternehmensstruktur.
- Das generische Benchmarking bezieht sich auf branchenübergreifende Leistungsführer und ihrer funktionsübergreifenden Prozesse. Vor- sowie Nachteile sind gleich mit denen des funktionalen Benchmarking, nur die Anzahl der potentiellen Vergleichspartner ist nicht so hoch.

Bei der Informationsgewinnung wird außerdem zwischen zwei weiteren Arten unterschieden. Einmal das verdeckte Benchmarking, wobei Informationen ohne direkte Kontaktaufnahme mit dem Vergleichspartner gewonnen werden. Hauptsächlich werden dabei sekundäre Informationen durch Firmenpublikationen, Tagungen, Verbände und Benchmarking-Agenturen erzielt. Zum anderen das kooperative Benchmarking auf freiwilliger Basis des Informationsaustausches auf Grundlage gemeinsamer Vereinbarungen. Dabei werden wichtige primäre Informationen durch Offenheit der Benchmarkingpartner und z.B. gut organisierte Firmenbesichtigungen gewonnen. Folgende Abbildung zeigt noch eine weitere Unterteilung:

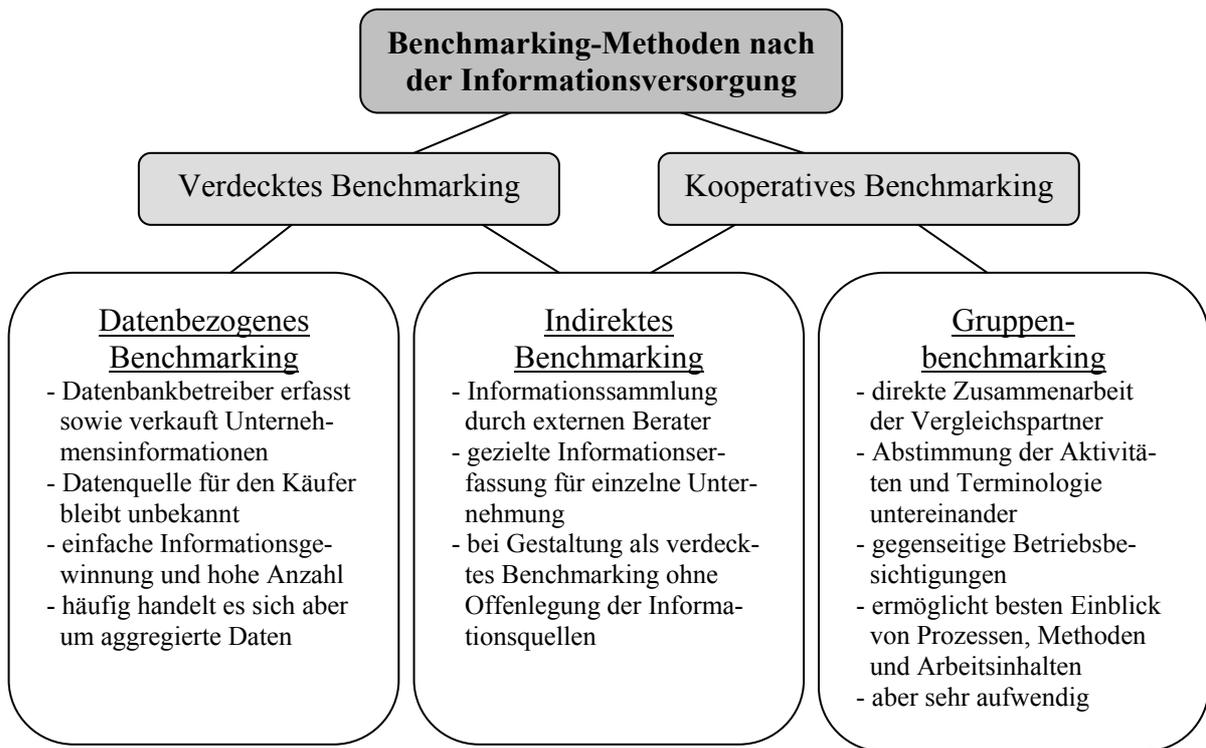


Abbildung 11: Benchmarkingarten bezüglich Informationsgewinnung

Der Benchmarkingprozess setzt sich aus drei Phasen mit unterschiedlichen Teilaufgaben zusammen:

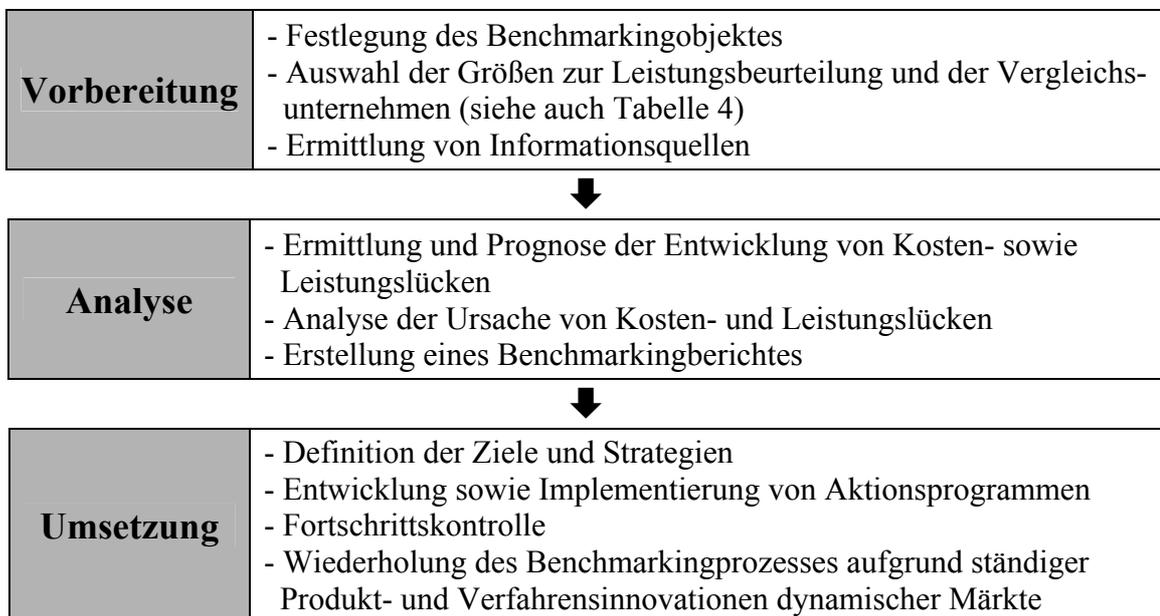


Abbildung 12: Prozessphasen des Benchmarking

Zur Messung der Leistung und der beeinflussenden Faktoren werden zwei Arten von Größen zu Hilfe genommen. Zum einen die Leistungsindikatoren, welche Kennzahlen zur Leistungsbeurteilung des Betrachtungsgegenstandes darstellen. Grundlage bildet dabei die Messung

von Input, Output, Prozess sowie Kundenzufriedenheit. Nach Zielart können es Zeit-, Mengen- und Wertgrößen sein. Zum anderen die Treiberindikatoren, welche sich auf Einflussgrößen auf bestimmte Leistungen beziehen. Die Kennzahlen sollten in der Vorbereitungsphase noch nicht genau bestimmt werden, aufgrund der kritischen Hinterfragung im Benchmarkingprozess aber auch eventuell nötiger Aktualisierung.^{86,87}

4.1.3.5 Rolling Forecast

Die Beseitigung der Betrachtung des feststehenden Einjahreszeitraumes bei der klassischen Budgetierung sowie die auftretende hohe Dynamik und somit der raschen Veraltung der Planung, bringt die so genannte rollierende Prognose bzw. Vorausschaurechnung zum Einsatz. Richtig eingesetzt, wird im Idealfall eine Schließung der Lücke zwischen Strategie und operativen Geschäft erzielt. Außerdem wird sich, aufgrund der regelmäßigen neuen Erkenntnisse und Anpassungen, besser mit der Entwicklung des Geschäftes vertraut gemacht, wodurch ein gestärkter Eindruck über die Geschäftsverhältnisse entsteht. Die Herangehensweise von Rolling Forecast zeigt die folgende Übersicht.

<u>Periodische Budgetierung:</u>												
1. Monat	2. Monat	3. Monat	4. Monat	5. Monat	6. Monat	7. Monat	8. Monat	9. Monat	10. Monat	11. Monat	12. Monat	
<u>Rollende Budgetierung:</u>												
1. Quartal			2. Quartal			3. Quartal			4. Quartal		5. Quartal	
Budgeterstellung vor Beginn des 1. Monats												
1.M.	2.M.	3.M.										
Budgeterstellung vor Beginn des 2. Monats												
	2.M.	3.M.	4.M.									
Budgeterstellung vor Beginn des 3. Monats												
		3.M.	4.M.	5.M.								
Budgeterstellung vor Beginn des 2. Quartals												
			4.M.	5.M.	6.M.							

Abbildung 13: Gegenüberstellung periodische und rollende Budgetierung⁸⁸

⁸⁶ Vgl. Friedl,B.: Controlling, S. 338ff

⁸⁷ Vgl. Horvath,P.: Controlling, S. 383ff

⁸⁸ Vgl. Friedl,B.: Controlling, S. 292

Bei der rollenden Budgetierung wird allgemein von Budgets, zusammengesetzt aus detaillierten Monats- und grob geplanten Quartalsbudgets, ausgegangen. Wie in der Abbildung 12 zu erkennen ist, wird so geplant, dass zu jedem Zeitpunkt drei Monats- sowie drei Quartalsbudgets vorliegen, wobei die Monatsbudgets durch ihre kurze Realisationsnähe nach den aktuellsten Informationen überprüft, detailliert und aktualisiert werden. Rolling Forecasts bergen viele Vorteile im Gegensatz zur herkömmlichen Budgetierung. Zum einen bleibt der Horizont der Betrachtung, i.d.R. zwölf oder achtzehn Monate immer konstant und somit erfolgt keine zeitliche Verkürzung bis zur festen Ziellinie zum Periodenende. Zum anderen macht eine überschaubare Anzahl von zentralen Größen, wie Umsatz, Kosten oder Auftrags-eingänge eine einfache aber auch schnelle Handhabung möglich. Außerdem ist die Grundlage des Rolling Forecasts eine regelmäßig aktualisierte Basis von Daten und macht es somit zu einem geeigneten Instrument der einmaligen am Vorjahresende zu erstellende Prognose. Auch wird mehr Wert auf eine Orientierung am langfristigen Gesamtbild der Unternehmensentwicklung gelegt, wodurch die Konzepte sowie Ideen der Strategie besser in die Prognose einzubeziehen sind. Deshalb ist ihre Anwendung auf eher grober Ebene und mit hohem Bezug zur Umweltentwicklung sowie Strategierelevanz sinnvoll. Damit wird auch vermieden, dass die Vorbereitung nach Erstellung der Budgets mit all den verbundenen Bemühungen endet, d.h. eine durchgängige Planung gewährleistet wird. Letztendlich kann Rolling Forecast, teils selbstständig und teils eng verknüpft mit der Budgetierung unter Zuhilfenahme aussagekräftiger, einfach zu verstehender sowie mit der Budgetierung kompatibler Größen, sowohl in der Vorschau als auch regelmäßig Abgleiche von Budgets und Prognose durchführen. Dies erfolgt mit dem Hauptaugenmerk auf mögliche Unregelmäßigkeiten.⁸⁹

4.1.4 Konzeptbewertung

Viele der Ansätze im Better Budgeting haben geringen Neuigkeitswert. Die meisten angewendeten Instrumente und Verfahren, zur Komplexitätsminimierung sowie Erhöhung der Aktualisierungsfrequenz, als Grundlage für eine effektive Planung bei einer hoch dynamischen Umwelt, existieren schon seit einigen Jahren. Die auf Erfahrungen basierenden Kenntnisse aus der Praxis und empirischer Studien belegen eine Erfüllung des Grundgedanken des Better Budgeting. Zum einen wird eine Stärkung von Effektivität, Effizienz sowie Durchführung der operativen Planung durch die intensivere analytische Neuplanung und der vom Better Bud-

⁸⁹ Vgl. Weber,J.; Linder,S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 27ff

geting geförderten Systemunterstützung erreicht, was zu einer Verbesserung der eigentlichen Planungsqualität führt. Zum anderen wird eine bessere Unterstützungswirkung sowie Partizipation aufgrund des höheren Durchsetzungs- und Dezentalisierungsgrades der Planung realisiert. Dagegen liegt eine eindeutige empirische Fundierung einer positiven Ergebniswirkung der Entkopplung von Budgetierung und Anreizen in der Praxis noch nicht vor. Ebenso ist festzuhalten, dass aus dem Grund der schweren Umsetzung aber auch Anpassung einiger Instrumente sowie Methoden bislang kein einheitlich konkretes Konzept des Better Budgeting für eine Praxiseinführung entwickelt wurde. Zum Beispiel die Problematik bei der konsequenten Fokussierung und Budgetierungsvereinfachung, welche nur dann eine jährliche intensive analytische Neuplanung mit angemessenem Aufwand garantiert. Auch innovative IT-Werkzeuge haben bei der Planung eher hohen Detaillierungscharakter, aufgrund großer Erfassung-, Speicher- sowie Analysefunktion. Ebenso die Einführung von Maßnahmen, wie beim Working-Capital-Management, einer indirekten auf Basis zugehöriger Bilanzpositionen detaillierten Cashflow-Planung oder dem Economic Value Added, verleiten zu genaueren und häufigeren, aber nachteiligen Prognosen sowie zunehmender Detaillierung und erschwert somit die praktische Realisierung. Als Letztes ist die schwierige Abstimmung von Rolling Forecasts mit der Budgetierung zu erwähnen, da deren gedankliche Trennung im Tagesgeschäft und somit die Prognoseverbesserung aufgrund der rollenden Vorschau oftmals verloren geht.

4.2 Beyond Budgeting

4.2.1 Entstehung des Beyond Budgeting und Rolle des BBRT

Aufgrund wachsender Unzufriedenheit sowie Frustration bei der traditionellen Haushaltsplanung in der Praxis und somit zunehmender Kritik an ihr, entstand 1998 durch das „Consortium for Advanced Manufacturing - International“ mit dem Ursprung in Großbritannien die Initiative „Beyond Budgeting Round Table“. Ihr haben sich zur Gründung dreiunddreißig Firmen unterschiedlichster Branche, Größe sowie Herkunft angeschlossen und bis zur heutigen Zeit hat sich die Gesamtzahl auf mehr als siebzig erhöht, welche aus den unterschiedlichsten Ländern, wie Belgien, Frankreich, Deutschland, Holland, Norwegen, Schweden, der Schweiz, Japan, Südafrika, Kanada, Australien, England sowie den Vereinigten Staaten stammen. Dabei als Vorreiter und Symbolfigur tritt in der Literatur, die erfolgreiche Führung sowie Steuerung ohne Budgets und somit der Verwirklichung des Ansatzes des Beyond Budgeting be-

treffend, der Finanzdienstleister „Svenska Handelsbank“ auf. Das BBRT ist ein internationales, mit öffentlichem Interesse geteiltes Lernnetz mit Regeln sowie Grundsätzen zur Förderung dynamischer Prozesse, einer hohen Verantwortlichkeitskultur auf allen Ebenen und dem Ziel der Konzeptverbreitung. Weitere Zielstellungen des BBRT sind die Durchführung von Unternehmensuntersuchungen sowie die Erstellung entsprechender Case Studies, das Extrahieren und Erläutern der verschiedenen Prinzipien, die Identifizierung sowie Beschreibung von gelernten Lektionen der Pioniere und der kontinuierlichen Weiterentwicklung des Beyond Budgeting Konzeptes sowie die Bereitstellung von Diskussions- und Beratungsforen. Inzwischen formte es sich zu einer vom CAM-I unabhängigen Organisation zur Forschung und Entwicklung einer Unternehmenssteuerung sowie deren Modellen „jenseits der Budgetierung“. Die Mitgliedsunternehmen finanzieren die kollaborative Erforschung alternativer Modelle des Beyond Budgeting. Dabei wird vom gegenseitigen Lernprozess profitiert, es werden gemeinsam Verbesserungen sowie weltweite Verfahrensstudien zur Steuerung und Implementierung entwickelt. Außerdem findet ein einfacherer Informationsaustausch der Mitgliedsorganisationen untereinander statt und es wird sich kritisch mit Problemen aber auch Erfolgen auseinandergesetzt.^{90,91}

4.2.2 Prinzip des Beyond Budgeting

Bei der Herangehensweise des Beyond Budgeting als ganzheitliches alternatives Managementmodell wird auf die klassische Budgetierung völlig verzichtet und es werden die nötigen Funktionen sowie zu erfüllenden Aufgaben durch andere moderne Instrumente ersetzt, welche versuchen die Nachteile der herkömmlichen Budgetierung zu vermeiden, einen effektiveren sowie effizienteren Ansatz zur Steuerung ermöglichen und mehr auf die Veränderung der Denkweise von Führungskräften abzielt.⁹² Aufgrund empirischer Untersuchungen wurden insgesamt zwölf Prinzipien als Charakteristika eines flexiblen Konzeptes zur Prognose, Koordination sowie Motivation analysiert. Die ersten sechs beziehen sich dabei eher auf die Unternehmenskultur bzw. Führungsprinzipien für eine dezentrale Organisation und die weiteren sechs beeinflussen die Gestaltung von flexiblen Leistungsmanagementprozessen. Dabei können Bezeichnung sowie Art der Ausformulierung in der Literatur je nach Auffassung und

⁹⁰ Vgl. BBRT Homepage (online)

⁹¹ Vgl. Daum, J.: Beyond Budgeting. In: Der Controlling Berater, Dezember 2002 Heft 7, S. 407

⁹² Vgl. Horvath, P.: Controlling, S. 232

Herangehensweise des Publizisten leicht variieren. Folgende Abbildung zeigt eine Zusammenfassung dieser Gestaltungsprinzipien des innovativen Steuerungsmodells:^{93,94,95}

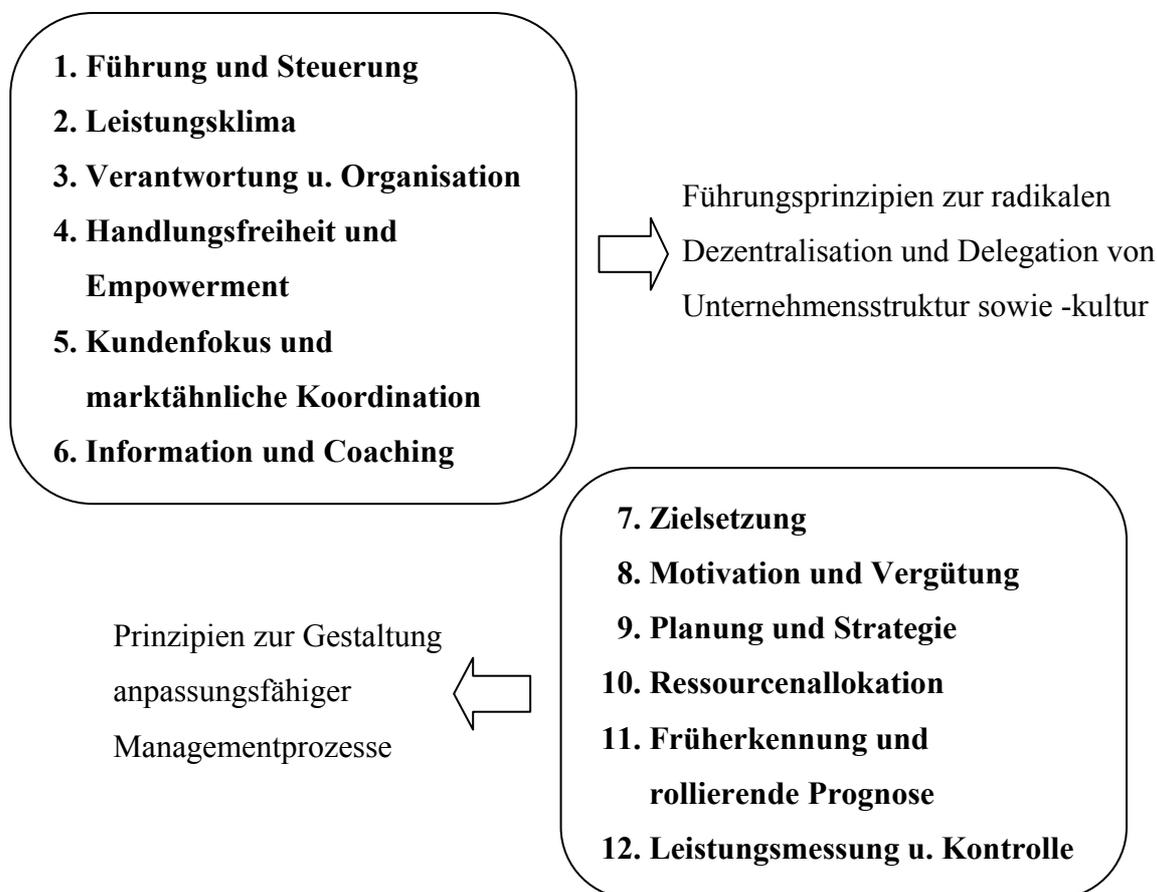


Abbildung 14: Zusammenfassung der Gestaltungsprinzipien des Beyond Budgeting

Die zwölf Prinzipien des Beyond Budgeting stellen kein Menü zur halbherzigen bzw. teilweisen Anwendung dar, sondern bilden den Gestaltungsrahmen für ein hochgradig flexibles und dezentralisiertes Managementmodell in seiner Gesamtheit. Die Anwendung der einen Maßnahme hat profunde Effekte auf andere. Dabei stellt jede einzelne Regel ein notwendiges Kernelement für eine anpassungsfähige sowie dezentrale Autonomie dar, um eine langfristige erfolgreiche Steuerung zu fördern.⁹⁶

⁹³ Vgl. Oehler, K.: Beyond Budgeting – Hindernis Planung. In: is-report 4/2002, 6. Jahrgang, S. 19

⁹⁴ Vgl. Rieg, R.: Planung und Budgetierung, S. 152ff

⁹⁵ Vgl. Controlling-Portal (online): Beyond Budgeting – Neue Wege im Controlling

⁹⁶ Vgl. Pfläging, N.: Das Ende der Budgetierung. In: Geno 3/2004, S. 52ff

Zusammenhänge u. Nutzen der Prinzipien	Unternehmensumfeld bzw. -situation	Erfolgsfaktoren
Prinzip 1. + 7.	Leistungsforderung der Investoren	schnelle Reaktionsfähigkeit
Prinzip 2. + 8.	Talentemangel	talentiertere Manager/ MA
Prinzip 3. + 9.	wachsende Innovationsrate	kontinuierliche Innovation
Prinzip 4. + 10.	globaler Wettbewerb bzw. Preisdruck	„operational excellence“
Prinzip 5. + 11.	Kunden können frei wählen	Kundenorientierung
Prinzip 6. + 12.	höhere ethische u. soziale Anforderungen	nachhaltige Performance

Tabelle 5: Übersicht der Zusammenhänge von Prinzipien des Beyond Budgeting mit dem Unternehmensumfeld und der Erzielung neuer Erfolgsfaktoren⁹⁷

Im Folgenden werden die Gestaltungsprinzipien näher erläutert:

- 1. *Führung und Steuerung:*

Anstelle detaillierter Regelwerke und Budgets treten als Grundlage für die Unternehmenssteuerung sowie Stärkung der Dezentralisierung klar formulierte, gemeinsame Werte, Grenzen zur Entscheidungsfreiheit dezentraler Manager und eindeutige Führungsrichtlinien. Dies ermöglicht den dezentralen Führungskräften, schnell Entscheidungen innerhalb der vorgegebenen Grenzen zu treffen aber auch zügig auf neue Entwicklungen zu reagieren. Auch den Entscheidungsträgern vor Ort wird eine schnelle Reaktion auf individuelle Marktereignisse gewährt, ohne dabei in Konflikt mit starren zentralen Regeln sowie Prozessen zu geraten, was ebenso zu einer Förderung des Selbststeuerungsrahmens führt.

- 2. *Leistungsklima:*

Das Hochleistungsklima sollte nicht auf dem Erreichen interner Ziele um jeden Preis basieren, sondern sich eher an dem relativen Erfolg, d.h. dem Teamerfolg am Markt orientieren. Diese Motivation durch Herausforderung erfolgt innerhalb eines Rahmens klar definierter Unternehmenswerte.

- 3. *Verantwortung und Organisation:*

Eine hohe Verantwortlichkeitskultur sollte nicht nur bei der zentralen Führung, sondern auf allen Ebenen herrschen. Den zentralen Hierarchien wird die Verantwortung teils entzogen und kleineren, ergebnisverantwortlichen Einheiten zugeteilt, auf Grundlage der Schaffung einer netzwerkbasierenden anstelle der klassischen multidivisionalen (mehrfache Abteilungen) Organisation.

⁹⁷ Vgl. Rieg,R.: Planung und Budgetierung, S. 152

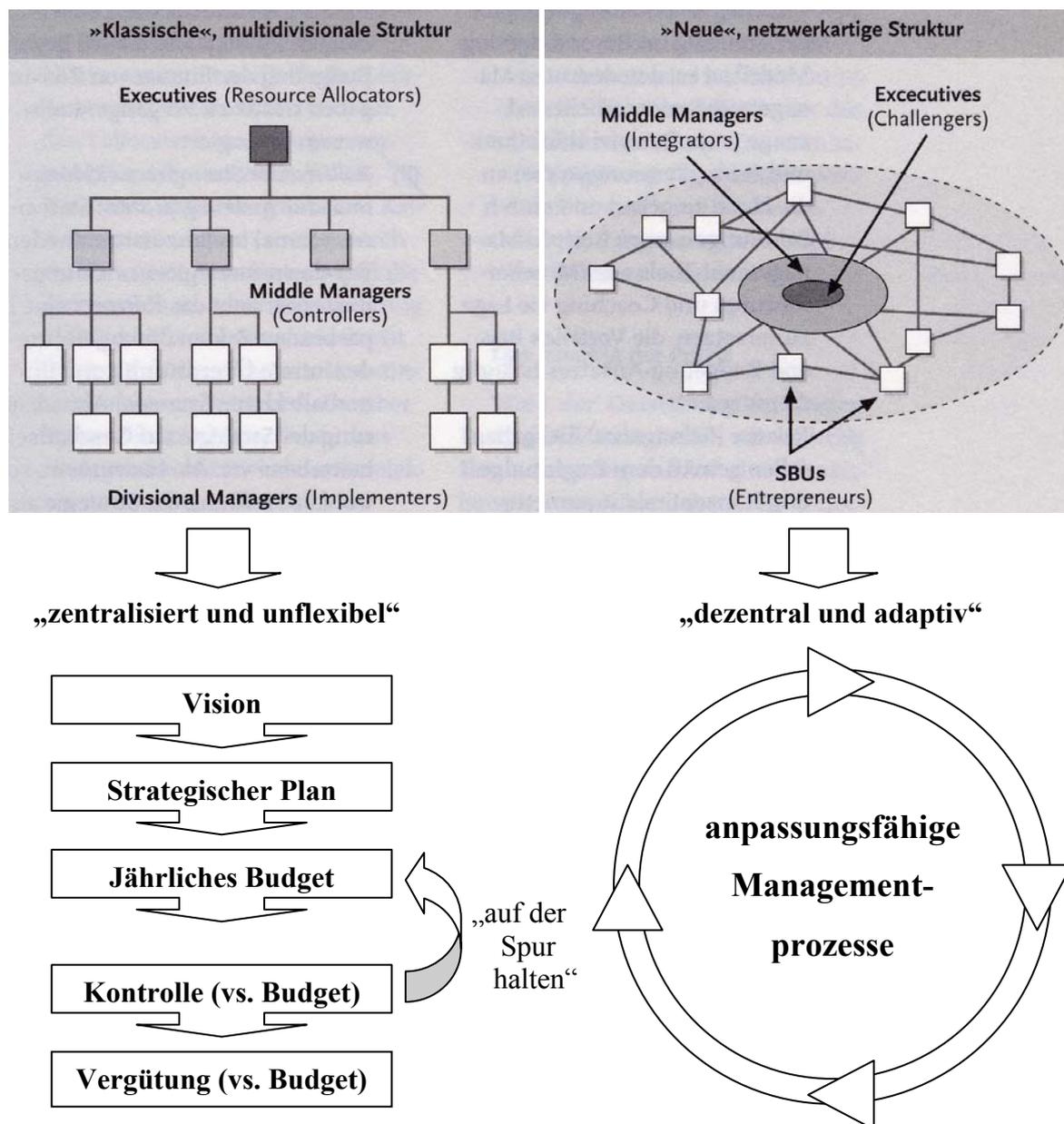


Abbildung 15: Gegenüberstellung der Organisationsstrukturen^{98,99}

Der Vorteil dieser Netzwerkform besteht in der höheren Flexibilität, einer besseren Ressourcenzuordnung und Unterstützung des Ansatzes von Loyalität, Verantwortung sowie Vertrauen innerhalb der Unternehmenskultur. Sie dient außerdem einem schnelleren und zeitgleichen Zugriff auf den Wissensspeicher einer Unternehmung, was auch die Stärkung der Selbstkontrolle fördert. Ebenso wird durch die horizontale Ausrichtung von Abstimmungs- und Informationsprozessen die marktähnliche Koordination einbezogen.

⁹⁸ Vgl. Krey, A.; Schentler, P.: Beyond Budgeting. In: WiSt Heft 8, August 2007, Beyond Budgeting, S. 417

⁹⁹ Vgl. Pfläging, N. (online): Vortrag „Neue Trends im Controlling: Beyond Budgeting“, Folie 28

- *4. Handlungsfreiheit und Empowerment:*

Die Freiheit und Autorität bei Entscheidungen sowie Handlungen wird den dezentralen Managern übertragen, um Mikromanagement sowie Eingriffe bzw. Kontrolle durch die Unternehmensführung und strikte Planeinhaltung zu vermeiden. Dazu gehört auch die Möglichkeit der operativen Bereiche durch freien Zugriff auf die Ressourcen selbstständig mit diesen Mitteln zu agieren.
- *5. Kundenfokus und marktähnliche Koordination:*

Dabei sollen sich die einzelnen marktnahen und ergebnisverantwortlichen Teams bzw. Profit Center auf eine Verbesserung sowie profitablere Erfüllung von Kundenwünschen konzentrieren, anstelle der Erreichung festgesetzter Ziele. Dies sollte unter Bezug der Wettbewerbsfähigkeit von Preis und Leistung erfolgen. Die Koordination durch Budgets wird dabei von einer dynamischen marktähnlichen Koordination auf einem internen Markt abgelöst.
- *6. Information und Coaching:*

Die Informationsversorgung sollte offen und geteilt erfolgen, d.h. Transparenz aufweisen sowie allen zugänglich gemacht werden, zur Schaffung einer klaren, einzigen „Wahrheit“. Aufgabe der Unternehmensführung ist die Bereitstellung geeigneter und erforderlicher Hilfsmittel sowie Instrumente, wie z.B. Informations- und Früherkennungssysteme, für dezentrale Manager, sowie Schulungen und Coaching, u.a. mit Management-Tools oder Mitarbeiterführung. Dies dient einem besseren Einsatz und der Anwendung des Beyond Budgeting Konzeptes im vollen Umfang.
- *7. Zielsetzung:*

Die Ziele sollen im Allgemeinen relativ zum Wettbewerb definiert werden, was zu einer kontinuierlichen Selbstanpassung an die Entwicklungen in der Umwelt führt, mit der Möglichkeit der Beibehaltung eines herausfordernden Schwierigkeitslevels. D.h. der allg. Prozess der Zielsetzung sollte auf die Vereinbarung hoch angesetzter bzw. ambitionierter Ziele, anstelle von nicht schrittweise ermittelten, starren Zielen basieren, welche auch Grundlage für kontinuierliche, relative Verbesserungen bieten. Fehlen hierbei geeignete Vergleichswerte für die relativen Zielvorgaben, ist auch die Verwendung von relativen Vergangenheitswerten möglich.
- *8. Motivation und Vergütung:*

Die direkte Trennung von Prognose und dem Anreizsystem verspricht eine Minderung der Versuchung zur Prognosemanipulation. Die Belohnung erfolgt nicht durch die Er-

reichung von vorab festgelegten Zielen. Stattdessen wird aufgrund der relativen Ist-Leistung bzw. dem geteilten Erfolg einer Einheit oder der Unternehmung eine team-basierende Vergütung ermittelt.

- 9. *Planung und Strategie:*

Anstelle eines einmal im Jahr stattfindenden Prozesses der Top-Down-Strategieentwicklung und -durchsetzung findet eine dezentrale rollierende Überprüfung sowie Aktualisierung innerhalb definierter Grenzen, der Strategie auf Ebene der Geschäftseinheiten und in geeigneten Zyklen statt. Die Planung wird dabei als integrierender, kontinuierlicher sowie stets aktionsorientierter Prozess gesehen. Das dieses Konzept unterstützende Instrument ist das Balanced Scorecard.

- 10. *Ressourcenallokation:*

Die Ressourcenzuteilung sollte flexibel, bedarfsbezogen und speziell zur Situation passend („ad hoc“) erfolgen, anstatt durch jährliche Zuweisung von Mitteln. Außerdem basiert dieser Prozess auf einem direkten lokalen Zugang zu den Ressourcen innerhalb vereinbarter Parameter. Somit wird dem schwerfälligen zentralisierten Prozess der Ressourcenallokation auf Budgetgrundlage wie bei der herkömmlichen Budgetierung entgegengewirkt. Die Herangehensweise erfolgt unter Ermittlung eines Kalkulationszinsfußes durch die Unternehmenszentrale sowie der dezentralen autonomen Entscheidungen der Geschäftseinheiten sowie Profit Centern der jeweiligen Investitionsprojekte. Außerdem wird von den Managern die Einbeziehung der Flexibilität bei Investitionsprojekten in die jeweiligen Investitionspläne vorausgesetzt.

- 11. *Früherkennung und rollierende Prognose:*

Rolling Forecasts bieten den dezentralen Managern die Möglichkeit, ihre Aktivitäten und Investitionen kontinuierlich auf aktuelle, sich verändernde Umweltbedingungen anzupassen, wobei sich nicht nur auf das laufende Geschäftsjahr konzentriert werden soll. Die Aktualität der Informationsbasis sowie Inputs sollte durch Früherkennungssysteme sichergestellt und gestärkt werden.

- 12. *Leistungsmessung und Kontrolle:*

Hierbei geht man von einem Wechsel von der Fremd- hin zur Selbstkontrolle aus. Ziel ist eine Minderung der zentralen Überwachung dezentraler Einheiten und ihrer Aktivitäten sowie eine stärkere Unterstützung dezentraler Manager bei der Lösung von Problemen, wobei sowohl die zentralen als auch die dezentralen Führungskräfte der Unternehmung über Ausnahmen bzw. Abweichungen in Kenntnis gesetzt werden. Die

Hilfe durch das Topmanagement sollte nur bei nicht selbst zu lösenden Problemen oder bei ausdrücklichem Bitten der dezentralen Manager erfolgen. Außerdem sollte die Kontrolle nicht auf Plan-Ist-Abweichungen sondern eher auf relativen Leistungsindikatoren bezüglich Markt, Mitarbeitern, Vorperioden und deren Tendenzen basieren.^{100,101,102}

4.2.3 Instrumente des Beyond Budgeting

In der Praxis steht dem Beyond Budgeting ebenfalls eine Reihe von Instrumenten zur Verfügung, welche unterschiedliche unterstützende Aufgaben erfüllen. Die folgende Abbildung zeigt eine Übersicht über diese Instrumente und deren Nutzen.

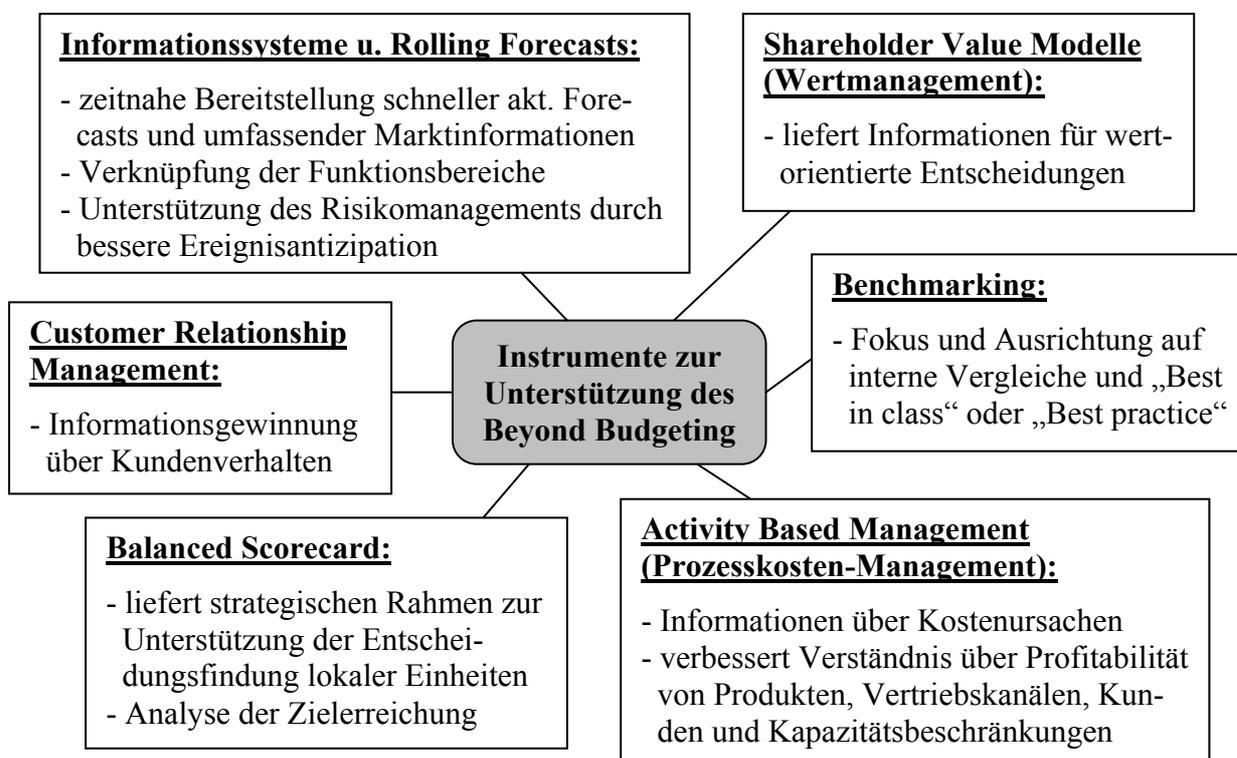


Abbildung 16: Übersicht Instrumente des Beyond Budgeting¹⁰³

Einige dieser Instrumente sind schon bekannt vom Konzept des Better Budgeting. Deshalb werden im Folgenden nur die neu hinzugekommenen kurz angesprochen:

¹⁰⁰ Vgl. BBRT Homepage (online)

¹⁰¹ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 35ff

¹⁰² Vgl. Pfläging, N.: Das Ende der Budgetierung. In: Geno 3/2004, S. 52ff

¹⁰³ Vgl. Plümecke, M.: Konzepte der Budgetierung, S. 47

- *Customer Relationship Management:*

Das CRM ist allgemein eine kundenorientierte Unternehmensstrategie zur langfristigen Schaffung und Festigung von Kundenbeziehungen durch ganzheitliche sowie individuelle Marketing-, Vertriebs- und Servicekonzepte unter Zuhilfenahme von speziellen sowie modernen Technologien zur Information und Kommunikation.¹⁰⁴ Es bezieht sich somit auf das Verständnis sowie die Befriedigung von Anforderungen profitabler und einflussreicher Kunden, wobei oft die IT-Unterstützung, entweder durch die Kombination von speziellen CRM-Funktionsmodulen als unternehmensindividuelle Nischenlösungen oder ganzheitlichen Standardlösungen durch CRM-Systeme, eine große Rolle spielt. Die folgende Graphik zeigt den konzeptionellen Aufbau eines typischen CRM-Systems.

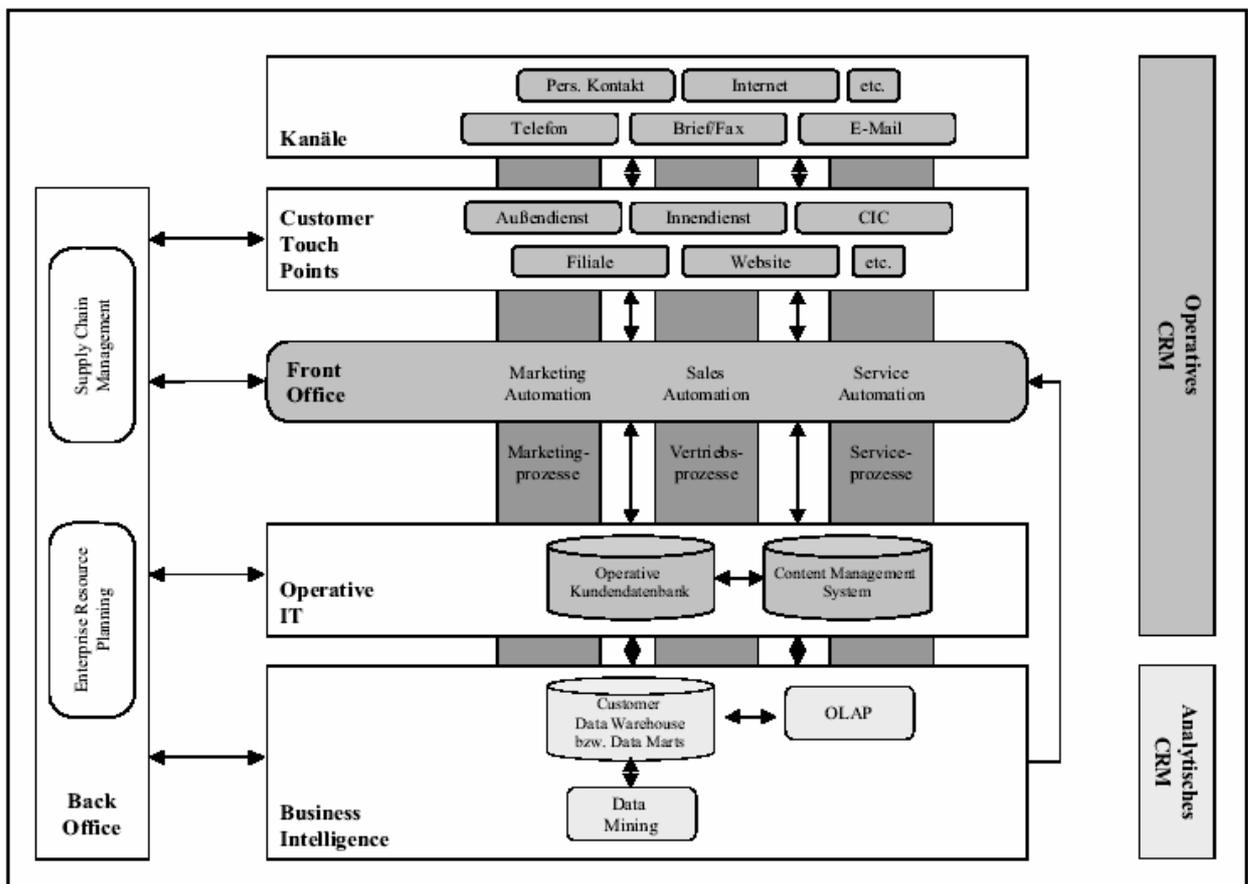


Abbildung 17: Operativer und analytischer Aufbau eines CRM-Systems

Die Mitarbeiter werden bei der Durchführung kundenbezogener Geschäftsprozesse an den Kundenkontaktpunkten unter Bezug der verschiedenen Kanäle vom operativen

¹⁰⁴ Vgl. Hippner, H.: Grundlagen des CRM, S. 18

CRM-System unterstützt. Dabei werden alle benötigten Funktionalitäten bereitgestellt und durch den Zugriff aller kundennahen Bereiche auf die gleich Kundendatenbank wird die Integrität der Daten gewährleistet. Beim analytischen CRM werden sämtliche kundenbezogene Geschäftsereignisse systematisch aufgezeigt und ausgewertet, wodurch eine kontinuierliche Optimierung der vorhandenen Prozesse erreicht wird. Bei einem CRM werden generell alle Kundenreaktionen zur langfristigen, kundenindividuellen Personalisierung der Kommunikation sowie von Produkten und Dienstleistungen genutzt und kann somit als ein lernendes System bezeichnet werden. Dabei gibt es drei verschiedene Arten von CRM-Systemen.

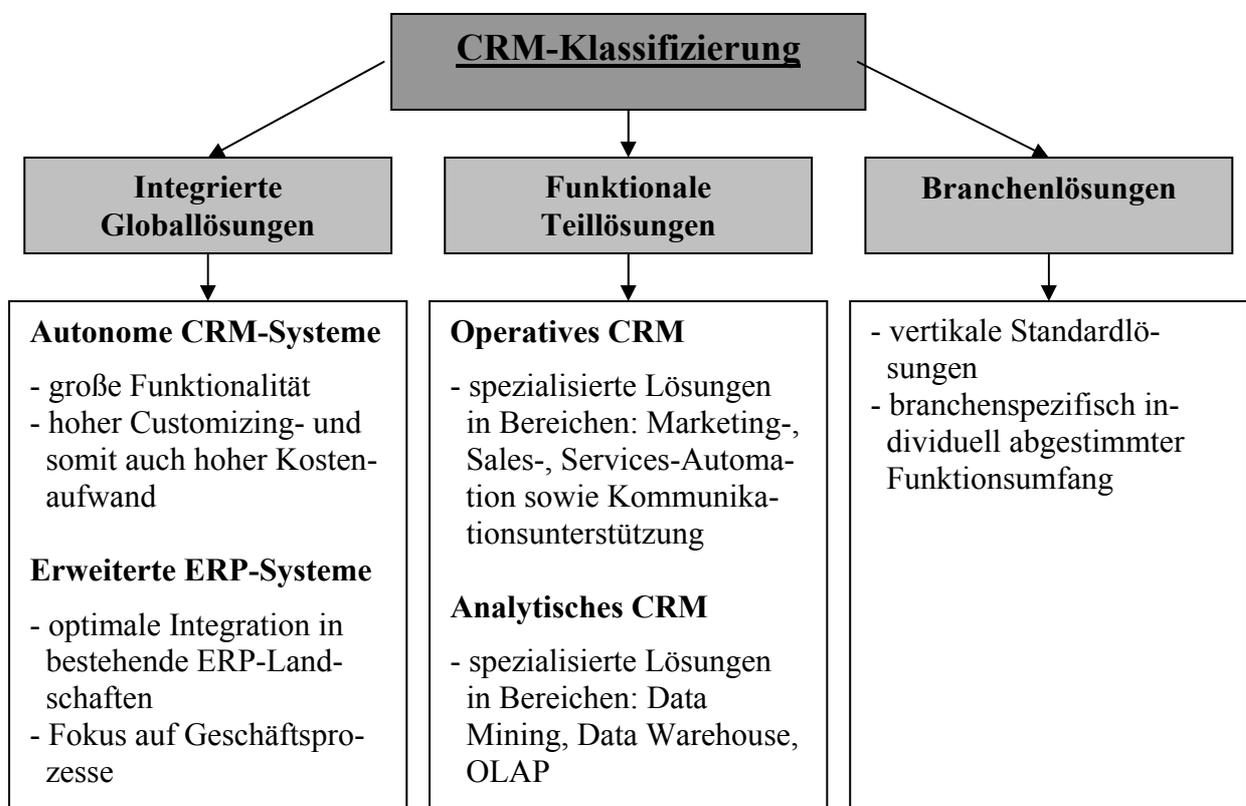


Abbildung 18: Klassifizierung von CRM-Systemen

Die autonomen CRM-Systeme bei integrierten Globallösungen stellen zugeschnittene strukturelle Gerüste auf CRM-spezifische Anforderungen bereit. Unterstützend wirken auch um CRM-Funktionalitäten erweiterte ERP-Systeme. Dabei handelt es sich allgemein um standardisierte Anwendungssoftware zur Prozess- und Funktionsunterstützung in betrieblichen Funktionsbereichen. Das Customizing stellt kontinuierliche Systemanpassungen an spezielle Anforderungen sowie sich verändernde Prozesse und Organisationseinheiten der Unternehmen dar. Integrierte Globallösungen haben den

Vorteil der Verarbeitung größerer Datenmengen, die internationale Verfügbarkeit sowie ein breites Funktionsspektrum, aber ohne zusätzlichen Integrationsaufwand. Funktionale Teillösungen müssen die Möglichkeit besitzen, besondere Schnittstellen zur Kommunikation mit anderen Teillösungen zu bilden. Um dabei die speziellen Anforderungen an CRM-Systeme einzelner Branchen zu erfüllen, gibt es branchenspezifische Standardlösungen, wobei einzelne CRM-Funktionalitäten beschränkt bzw. verstärkt Beachtung finden und so der Fokus darauf bei der Ausgestaltung gelegt wird.¹⁰⁵

- *Shareholder Value Modelle* oder *Value Based Management*:

Um Entscheidungen des internen Managements auf die Erwartungen und Interessen von Anteilseignern zu lenken, d.h. i.d.R. die Maximierung des Unternehmenswertes, dienen Shareholder Value Modelle unter Zuhilfenahme von wertorientierten Kennzahlen sowie deren Analyse. Der Shareholder Value (Eigenkapitalwert) basiert auf der Erfolgskapitalerhaltung bzw. der Substanzerhaltung eines Unternehmens und ist die Verzinsung des eingesetzten Aktienkapitals zu Beginn der Periode. Diese Aktienrendite wird berechnet mit Hilfe der Dividende, den Kurswertänderungen sowie sonstigen Zahlungen, wie Bezugsrechte oder Gratisaktien an die Aktionäre. Auftretendes Problem bei diesem Ansatz ist die exakte Quantifizierung des Unternehmenswertes und der dabei zugrunde liegenden und den Unternehmenswert nachhaltig beeinflussenden Value Driver, d.h. den wertschaffenden Faktoren, die somit in die Berechnungsmodelle einfließen.^{106,107}

4.2.4 Konzeptbewertung

Wie bereits bei den Instrumenten des Better Budgeting festgestellt, sind auch die verschiedenen Prinzipien des Beyond Budgeting bei näherer Betrachtung in der Praxis mehr oder weniger bekannt und werden auf Basis ihrer einzelnen Anwendung in einigen Unternehmen hinreichend genutzt. In der Literatur wurden viele dieser Ansätze bereits diskutiert und auch auf ihre Stärken sowie Schwächen analysiert. Die oft vernachlässigten Schwächen begründen die Ursache der fehlenden universellen Standardisierung dieser Einzelemente in der Praxis, was eher gegen eine behauptete Innovation als Führungsmodell spricht. Neu ist nur das konkrete Zusammenfassen und Einsetzen der einzelnen Elemente sowie deren Abstimmung in ein

¹⁰⁵ Vgl. Hippner, H.: Grundlagen des CRM, S. 77ff

¹⁰⁶ Vgl. Friedl, B.: Controlling, S. 405

¹⁰⁷ Vgl. Weber, J.; Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, S. 171

neues Modell als Gesamtheit, alternativ zur herkömmlichen Budgetierung und dem Better Budgeting Konzept. Ebenso fehlen aussagekräftige bzw. vertrauenserweckende empirische Erkenntnisse und standhafte Studien wie die von Hope/Fraser im Rahmen des BBRT, welche zwar einen positiven Einfluss des Konzeptansatzes sowie des ROE nachweist, aber der es an Aussagekraft aufgrund methodischer Schwächen und Art der Stichprobenwahl mangelt. Auch das geringe Konzept- bzw. Entwicklungsalter des Beyond Budgeting macht empirische Untersuchungen und somit einen allgemeingültigen Überlegenheitsnachweis schwer möglich, was aber für ein so junges Modell eher normal ist und keine größere Besorgnis darstellt. Selbst mit dem Beyond Budgeting Konzept vertraute sowie erfolgreiche Unternehmen bieten wenig Grundlage handfester Aussagen über seine Eignung und Überlegenheit. Denn zum einen ist der Unternehmenserfolg kaum auf einen einzigen Grund allein zurückzuführen. Im ungünstigsten Fall ist dabei das Unternehmen nicht wegen, sondern trotz des zugrunde liegenden Umstandes erfolgreich. Zum anderen sind Einzelfälle hinsichtlich ihrer Methodik selten auf andere Unternehmen mit anderen Eigenschaften sowie individuelle Ausgangssituationen zu generieren. Außerdem ist es manchmal nötig, den Bezug auf einige Beispielunternehmen, wie z.B. Toyota, in Frage zu stellen, da nicht immer der korrekte Konzepteinsatz und der kritische Umgang aufgrund strenger Orientierung an Beispielunternehmen gewährleistet werden. Auch scheinen einige dieser Beyond Budgeting umsetzenden Unternehmen, wie z.B. Borealis, nur damit zu experimentieren und rutschen langsam wieder in alte Konzepte ab. Einzig allein die positive Erfolgsauswirkung einer Vertrauenskultur im Unternehmen unterliegt einem bestandskräftigen Nachweis. Ebenso äußert sich Kritik bei der bestehenden Gefahr in Anbetracht der Tragweite bezüglich der angestrebten Veränderungen bei der Verdeckung bzw. der fehlenden Transparenz dieser empirischen Lücken in der Literatur gegenüber potenziell interessierten Unternehmen sowie dem Risiko, dem sie sich dabei aussetzen. Ein weiteres Problem liegt bei der praktischen Anwendung der zwar bekannten aber dennoch schwer umzusetzenden Teilelemente, wie z.B. bei der zentralen Umstellung auf marktähnliche Koordination mit der schwierigen Ermittlung der Verrechnungspreise auf der einen Seite und den komplexen steuerlichen Rahmenbedingungen andererseits. Bei großen sowie komplexen internationalen Unternehmen ist dies eine fast unlösbare Aufgabe. Ebenso schwierig ist die Bestimmung des Kapitalzinsfußes bei der einfach und flexibel scheinenden Ressourcenverteilung, wobei es zudem zu Problemen bei der Koordination sowie Motivation aufgrund der geringen Berücksichtigung von Beschaffungs-, Produktions- und Absatzbereichen kommen kann. Das

Vorhandensein von speziellen Praktiken des Beyond Budgeting in einigen internationalen Unternehmen ist keine Garantie ihrer problemlosen sowie einfachen Nutzung im konkreten Fall anderer Unternehmen. Auch werden beim Beyond Budgeting gegenüber den beteiligten Prämissen unterstellt die keinesfalls generell, je nach Unternehmen, Führungskraft und einzelnen Mitarbeitern, auf sie zutreffen. Ein weiteres Problem in der Praxis ist die Akzeptanz durch staatliche Aufsichtsinstitutionen, z.B. Energieversorgung, Telekommunikation, Bahntransport oder Postdienstleister, bei regulierten Märkten, welche auf spezielle Planabsätze bzw. -umsätze zur Preisüberwachung zurückgreifen und von vornherein von dem neuen Konzeptansatz erst einmal überzeugt werden müssen. Des Weiteren führt die oftmals erwähnte Abschaffung von Organigrammen nicht unbedingt immer zu einer schnelleren sowie einfacheren Zusammenarbeit, sondern vielmehr zu sinkender Effizienz durch unklare Informations- und Abstimmungswege.

5. Stärken und Schwächen beider Konzepte

Nachdem sich die beiden vorangegangenen Kapitel zum einen mit der traditionellen Budgetierung befasst haben sowie zum anderen die neuen konkurrierenden Konzepte näher vorgestellt und einer groben Bewertung unterzogen wurden, werden nun die Konzepte der operativen Führung sowie Steuerung auf ihre Eignung hinsichtlich Erfüllung der drei wichtigsten Budgetfunktionen, d.h. zur Motivation, Koordination und Prognose, untersucht.

5.1 Motivationsfunktion

Der Motivationsbegriff bezieht sich in unserem Zusammenhang nicht nur auf das Anstreben und die Leistungsbereitschaft von Individuen zur Erreichung der Ziele einer Unternehmung innerhalb definierter Regeln, sondern auch auf die gezielte Beeinflussung solcher Anstrengungen von Führungskräften sowie Mitarbeitern, u.a. durch monetäre oder nicht monetäre Anreize und Bonis.¹⁰⁸ Bezogen auf die Budgetierungskonzepte wird sich nun im Folgenden auf vier Aspekte bei der Gegenüberstellung beschränkt: die Anreizart, deren Bemessungsgrundlage, die Zielart sowie die Kopplung von Ziel und Anreiz. Eine Betrachtung der genauen Budgethöhe wird außen vor gelassen, da alle Budgetierungskonzepte sich hierbei auf gleiche Aussagen stützen (siehe auch Kapitel 3.4.1.2).

¹⁰⁸ Vgl. Heckhausen, H.: Motivation und Handeln, S. 133

5.1.1 Anreizart

Als Anreize werden Anregungsbedingungen zur Motivaktivierung von Unternehmensmitgliedern am Arbeitsplatz verstanden und beeinflussen somit die individuelle Leistungsbereitschaft. Je besser die zugeschnittene Abstimmung bei der Bedürfnisbefriedigung der Individuen, umso besser ist die Wirksamkeit von Anreizen und damit auch die positive Auswirkung auf den Unternehmenserfolg. Eine Unterteilung von Anreizen erfolgt in intrinsisch, d.h. Handlungen sowie deren Ergebnisse werden aus ihrer selbst Willen her angestrebt, und extrinsisch motiviertes Verhalten, d.h. instrumentell zur Erreichung einer Befriedigung von außen. Intrinsische Anreize sind grundsätzlich immaterieller Natur, z.B. das Anstreben der ständigen eigenen Verbesserung sowie Selbstbestätigung. Extrinsische Anreize hingegen werden eingeteilt in monetär-materiell durch direkte finanzielle Entlohnung, wie Festgehalt oder Prämien, nicht-monetär materiell durch indirekte finanzielle Vergütung, z.B. über Dienstreisen oder einem Dienstwagen, und zu guter Letzt immateriell, u.a. bei der Bedürfnisbefriedigung nach Nahrung, Sicherheit sowie sozialer Beziehung, Freundschaft und Achtung. Dabei kann ein extrinsischer Anreiz sich gleichzeitig auf mehrere Bedürfnisse auswirken. Ein unerwünschter Effekt ist hierbei die Verdrängung von intrinsischen Anreizen durch eher extrinsische, was einen vorsichtigen Umgang mit ihnen erforderlich macht.^{109,110,111} Bei den neuen Konzepten des Better- und Beyond-Budgeting führt der Ansatz der Dezentralisierung sowie Selbstkontrolle zu einem erhöhten intrinsischen Anreiz im Vergleich zur klassischen Budgetierung. Auch der Wertewandel seit den 80er Jahren in der westlichen Kultur, bei dem neben der hohen Bedeutung von Entlohnung noch der Ansatz der Sinngebung und Freude an der Arbeit hinzukommt, trägt dazu bei. Die gestiegene Bedeutung von Human Resources führen zu einer höheren Beachtung der Gestaltung von Arbeitsaufgaben sowie der Wichtigkeit des Produktionsfaktors Wissen. Das Beyond Budgeting erfüllt die Anforderungen des stärkeren Aufgreifens intrinsischer Anreize als Alternative zur schweren und kostenintensiven Umsetzung der Leistungsmessung in komplexen sowie dynamischen Umfeldern etwas besser als das Better Budgeting. Dennoch gilt es festzuhalten, dass nicht jede Branche eine intrinsische Motivation erfordert. Bei Stabilität, überschaubaren Abläufen und Grenzen individuellen Wissens sowie Könnens reichen i.d.R. extrinsische Anreize für eine realistische Arbeitsleistung aus.¹¹²

¹⁰⁹ Vgl. Becker, F., G.: Anreizsysteme für Führungskräfte, S. 8ff

¹¹⁰ Vgl. Zaunmüller, H.: Anreizsysteme für das Wissensmanagement in KMU, S. 37

¹¹¹ Vgl. Wömpener, A.: Beyond Budgeting. In: Zeitschrift für Planungs- und Unternehmenssteuerung, S. 456ff

¹¹² Vgl. Pfläging, N.: Führen mit flexiblen Zielen, S. 178ff

5.1.2 Anreizgrundlage

Die Anreizgrundlage unterliegt einer Betrachtung entweder nach einer Individuumsleistung oder den Ergebnissen von Handlungen einer Gruppe, wobei darin auch das Unternehmen als Ganzes gesehen werden kann. Die traditionelle Budgetierung begann mit der Zuhilfenahme der individuellen Leistung als Anreizmaßstab, u.a. durch „individual-merit-pay“- oder „pay-for-performance“-Systemen. Aufgrund der schon festgestellten Nachteile im Bezug auf mangelnde Teamarbeit, der kurzfristigen Orientierung und der demotivierenden politischen Vergütungswahrnehmung, ist das Beyond Budgeting mit seinem Ansatz der teambasierenden Anreize eher gefragt. Aber auch hierbei bestehen Probleme, zum einen durch „Trittbrettfahrer“, welche die eigene Leistung reduzieren, aber der Gesamterfolg ja trotzdem aufgrund des öffentlichen Gutes der Gesamtleistung anderer Mitarbeiter gewährleistet wird. Zum anderen durch das „soziale Faulenzen“, wobei es sich bei zunehmender Gruppengröße um verstärkte Reduktion der Anstrengungsbereitschaft von Mitarbeitern handelt und der Zusammenhang zw. Leistung sowie Belohnung kaum noch gegeben ist. Dennoch überwiegen die Vorteile bei der Teamorientierung u.a. durch geringes Konkurrenzdenken bei Gleichbehandlung sowie Wegfall der komplizierten Leistungszurechnung.^{113,114}

5.1.3 Zielart

Zielvorgaben sind zentrales Element einer jeden operativen oder strategischen Planung und Steuerung mit festgelegtem Inhalt, Ausmaß sowie Zeitbezug. Das Better- und Beyond-Budgeting fordern einen Wechsel der Zielorientierung von absoluten, intern orientierten Zielen hin zu relativen, benchmarkingorientierten und somit zu nicht monetären, marktorientierten Zielen sowie Kennzahlen.^{115,116} Die Zieleffektivität der beiden Zielarten hinsichtlich Motivationsstärke bei der Zielerreichung hängt von folgenden drei Einflussfaktoren ab:

- *Zielhöhe bzw. Schwierigkeitsgrad:*

Es existiert ein optimaler Schwierigkeitsgrad mit der höchstmöglichen Motivation bei der Leistungsanstrengung, d.h. an der subjektiven Leistungssteigerungsgrenze des Individuums. Lässt man die sich verändernden ökonomischen und sozialen Umweltbe-

¹¹³ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 60ff

¹¹⁴ Vgl. Wömpener, A.: Beyond Budgeting. In: Zeitschrift für Planungs- und Unternehmenssteuerung, S. 458

¹¹⁵ Vgl. Pfläging, N.: Beyond Budgeting, Better Budgeting, S. 497

¹¹⁶ Vgl. Krey, A.; Schentler, P.: Beyond Budgeting. In: WiSt Heft 8, August 2007, Beyond Budgeting, S. 416

dingungen außen vor, so sind die beiden Zielalternativen gleichwertig. Ein gängiges Beispiel sind hierbei Umsatzprognosen bei Konjunkturschwankungen. Werden statische Annahmen in einer Rezession wie z.B. ein geringes Umsatzwachstum von einem Prozent getroffen, aber die Tendenz in Richtung Aufschwung geht, wobei das folgende Wachstum dann unerwartet deutlich höher ausfällt, so führt dies zu einem eher simplen Ziel sowie motivationslosen Ansatz. Umgekehrt trifft dies ebenso zu. Handelt es sich nun aber um relative Zielvorgaben, welche externe Einflüsse berücksichtigen, so besteht ein annähernd gleicher, angepasster Schwierigkeitsgrad. Allgemein setzt dies bei den Betrachtungsobjekten eine zeitliche und inhaltliche Vergleichbarkeit voraus, d.h. die Bewertungszulässigkeit von zugrunde liegenden Bereichen in Bezug auf den definierten Referenzmaßstabes, welcher gegen eine Manipulation durch den Budgetverantwortlichen gesichert werden muss. Festzuhalten ist, dass relative Ziele bei einer dynamischen Umwelt sowie bei Vorliegen eines akzeptablen, unmanipulierten Referenzmaßstabes überlegen sind, aber auch der höhere Aufwand der ständigen Aktualisierung berücksichtigt werden muss.¹¹⁷

- *Zielakzeptanz* durch Mitarbeiter:

Relative Ziele haben den weiteren Vorteil der tendenziell besseren Akzeptanz durch die beteiligten Mitarbeiter und machen sie somit auch leichter umsetzbar. Das liegt einerseits an der Wahrnehmung von Menschen über den Einfluss ihres Handelns, d.h. es wird eine hohe Selbsteffektivität gewünscht, was, wie schon festgestellt, Dynamik sowie Motivation fördert. Andererseits ist ein unterschwelliges Konkurrenzverhalten aufgrund der erzielten Ergebnisse bzw. Erfolge anderer Bereiche, Gruppen oder Personen dafür verantwortlich. Je höher der Wettkampfgeist, desto höher auch die Zielakzeptanz und die Identifikation mit ihnen. Jedoch kann dies auch zu negativen Auswirkungen durch unerwünschtes Mitarbeiterverhalten führen, wie z.B. übertriebener Ehrgeiz sowie Rückgang der Qualität. Aber auch hier darf keine Manipulation durch Budgetverantwortliche vorliegen und die verwendeten Betrachtungsobjekte müssen eine geeignete Vergleichbarkeit als Motivation aufweisen, was wiederum den Aufwand bei der Ermittlung relativer Ziele erhöht.

- *Zielexaktheit*:

Aus klaren Erwartungen resultieren definierte Zielbesonderheiten. Je genauer deren

¹¹⁷ Vgl. Waldforst, S.: Das Wirken von Zielen, S. 59ff

Gestaltung, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit von Missverständnissen innerhalb der verschiedenen Hierarchieebenen bei der Auslegung und Umsetzung von Zielen. Eine Umwandlung von absoluten Zielen in relative kann eine Reduzierung der Zielexaktheit zur Folge haben. Auch aus Gründen der Erfassbarkeit entstehen Unterschiede bei der Zielpräzision und führt zu komparativen Effektivitäts- sowie Effizienz- nachteilen und tendenziell zur Gefahr der Minderung des Leistungsniveaus.^{118,119}

Allgemein gilt die Feststellung, dass bei niedriger Dynamik absolute Ziele wegen ihrem geringen Ermittlungsaufwand am effizientesten sind. Dagegen haben relative Ziele bei höherer Dynamik einschließlich hoher Komplexität ihre Vorteile, trotz ihres erheblichen Analyseaufwands und der eventuellen Mängel bei der Zielexaktheit.

5.1.4 Ziel-Anreiz-Kopplung

Das Beyond Budgeting und einzelne Better Budgeting Konzepte versuchen anstelle der Entkopplung von Stretch-Zielen mit der Vergütung, eher einen Erwartungswert der Leistung an die Anreize zu koppeln. Dabei wird unterschieden zw. herausfordernden, schwer erreichbaren Zielen auf motivationsoptimaler Zielhöhe sowie einem niedriger angesetzten, realistischen und zur geeigneten Vergütung bzw. Beurteilung ex post herangezogenen Erwartungswertziel, d.h. der zu erwartenden Leistung bezüglich eines Individuums oder einer Gruppe. Als Stretch-Target wird die im Idealfall zu erreichende maximale Leistung bezeichnet und orientiert sich an der Leistung von Wettbewerbern, des Marktes oder wenn möglich einer Vorperiode. Entscheidend ist aber, dass das Stretch-Target nicht als fixes Ziel zur Grundlage der Leistungsauswertung dient. Durch den Versuch der Entkopplung besteht kein direkter monetärer Anreiz mehr, wodurch sich die Leistung bzw. Verpflichtung zur Zielerreichung sowie die Motivation tendenziell verringern, aber auch den unerwünschten dysfunktionalen Konsequenzen wird entgegengewirkt. Ebenso wird die Zielexaktheit aufgrund der ungenauen Prognose des zu erreichenden Zielwertes kaum gewährleistet, was auch negativen Einfluss auf das Leistungsverhalten haben kann.^{120,121}

¹¹⁸ Vgl. Weinhandl,I.: Beyond Budgeting in der Praxis (Interview). In: Professional News, September 2004, Nr. 11, S. 9

¹¹⁹ Vgl. Rieg,R.: Planung und Budgetierung, S. 123ff

¹²⁰ Vgl. Zyder,M.: Die Gestaltung der Budgetierung, S. 25ff

¹²¹ Vgl. Weber,J.; Linder,S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 67

5.2 Prognosefunktion

Prognose ist die systematische Suche und Verarbeitung von Informationen über mögliche eintretende Ereignisse sowie Maßnahmen zur Minderung deren Unsicherheiten, mit dem Ziel, Aussagen bezüglich der Entwicklung einzelner zukünftiger Tatbestände unter bestimmten Bedingungen zu treffen. Hierbei sind Komplexität sowie Dynamik des Unternehmens und seines Umfeldes ein Anhaltspunkt für die Prognosemöglichkeit:

- *Komplexität:*

Die Außenkomplexität eines Unternehmens bezüglich externer Faktoren richtet sich hinsichtlich des zu analysierenden Unternehmens oder einzelner Bereiche nach Menge und Differenziertheit der Wettbewerber, Kundenanforderungen, Produkten, Lieferanten sowie nach der Verhandlungsposition gegenüber den Kapitalgebern, Lieferanten und Mitarbeitern aber auch der Regulierung durch staatliche Eingriffe. Die Innenkomplexität wird beeinflusst durch die Anzahl sowie der Unterscheidung bei Prozessen der Beschaffung, Produktion und des Absatzes sowie deren Verknüpfungsintensität und -spezifität, ebenso wie die Bedeutung schwer zu beschaffender, veräußerbarer, substituierbarer sowie imitierbarer sachlicher und personaler Ressourcen.

- *Dynamik:*

Auch bei der Dynamik erfolgt eine Unterscheidung und Messung an internen sowie externen Größen. Zur externen Dynamikbestimmung der Umfeldentwicklung gehören Veränderungstempo, -ausmaß und -vorhersehbarkeit, ebenso wie das Marktpartner-, Lieferanten-, Kunden- und Konkurrentenverhalten sowie die vorherrschenden Technologien und Prozesse zur Erstellung von Waren sowie Dienstleistungen. Die Quellen der Innendynamik sind Breite und Häufigkeit von organisatorischen Änderungen, z.B. Reorganisation oder Abspaltung, und der Weiterentwicklung von Prozessen und Instrumenten, z.B. neue Innovationen, Arbeitsabläufe oder Tools.¹²²

Die Defizite bei der Aussage bzw. dem Wissen über zukünftige Entwicklungen steigen bei zunehmender Komplexität und Dynamik. Diese Unsicherheiten können in vier Stufen unterschieden werden:

¹²² Vgl. Jung, H.: Integration der Budgetierung in die Unternehmensplanung, S. 135ff

- *Clear-(Enough) Future (1)* :
Dies ist die erste Stufe der Unsicherheit und beschreibt die Zukunft ausreichend genau durch ein einzelnes Szenario, was somit dem Idealfall bei 100-prozentiger Eintrittswahrscheinlichkeit entspricht.
- *Alternate Future (2)*:
Hierbei nimmt die Unsicherheit aufgrund des Auftretens mehrerer Alternativen zu, welche mit einer bestimmten und bekannten Wahrscheinlichkeit, wegen objektiver Gesetzmäßigkeiten oder subjektivem Einschätzen von Führungskräften sowie Mitarbeitern, eintreten.
- *Range of Future (3)*:
In diesem Fall ist kein konkretes Szenario mit einer bestimmten Eintrittswahrscheinlichkeit bestimmbar, nur die Spannbreite der möglichen Ausprägung von Größen.
- *True Ambiguity (4)*:
Die letzte Stufe bietet keine Grundlage für irgendwelche Annahmen und es bestehen nur Vermutungen über die Zukunft.

Die vier Stufen dienen uns als Basis zur Analyse der verschiedenen Budgetierungsansätze hinsichtlich Schlussfolgerungen zur Prognosemöglichkeit unter Bezug auf Komplexität und Dynamik. I.d.R. ist eine einfache Prognoseerstellung bei geringer Komplexität sowie Dynamik, aufgrund weniger Wissenslücken, ohne weiteres möglich. Wodurch die erste Stufe, also der mögliche Idealfall eines unter hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden Szenariums, vorliegt. Eine zunehmende Komplexität macht eine intensivere Informationssuche und -analyse sowie stärkere Prognoseintensität notwendig, um auch hier eine genauere Identifikation der Alternativen über die Szenarien und deren Eintreten zu ermitteln. Die somit vorliegende zweite Prognosestufe wird nur erheblich erschwert bei Zunahme der Dynamik, aufgrund fehlender Zeit zur Informationsrecherche sowie -auswertung bzw. des rechtzeitigen Abschlusses. Diese fehlende Kompensation der Dynamiksteigerung mindert die Anzahl potentieller, zu ermittelnder Szenarien bzw. Prognosen. Geht dies soweit, dass nur die Ausprägungsspannbreite von Einflussfaktoren ermittelt werden können, findet die dritte Stufe ihren Ansatz. Fehlt eine grundsätzliche Prognosebasis durch zu starken Anstieg von Dynamik und Komplexität, so sind allgemein nur noch normative Hypothesen sowie Vorhersagen möglich. Diese unterliegen zwar keiner einwandfreien methodischen Analyse, aber müssen deswegen nicht unbedingt falscher Natur sein.

Die Schlussfolgerung zu den einzelnen Konzepten bezüglich ihrer Prognosefunktion richtet sich somit stark und deutlich nach Komplexität sowie interner und externer Dynamik. Das folgende Schaubild zeigt die Einordnung der Konzepte bei der Eignung hinsichtlich dieser beiden Faktoren.

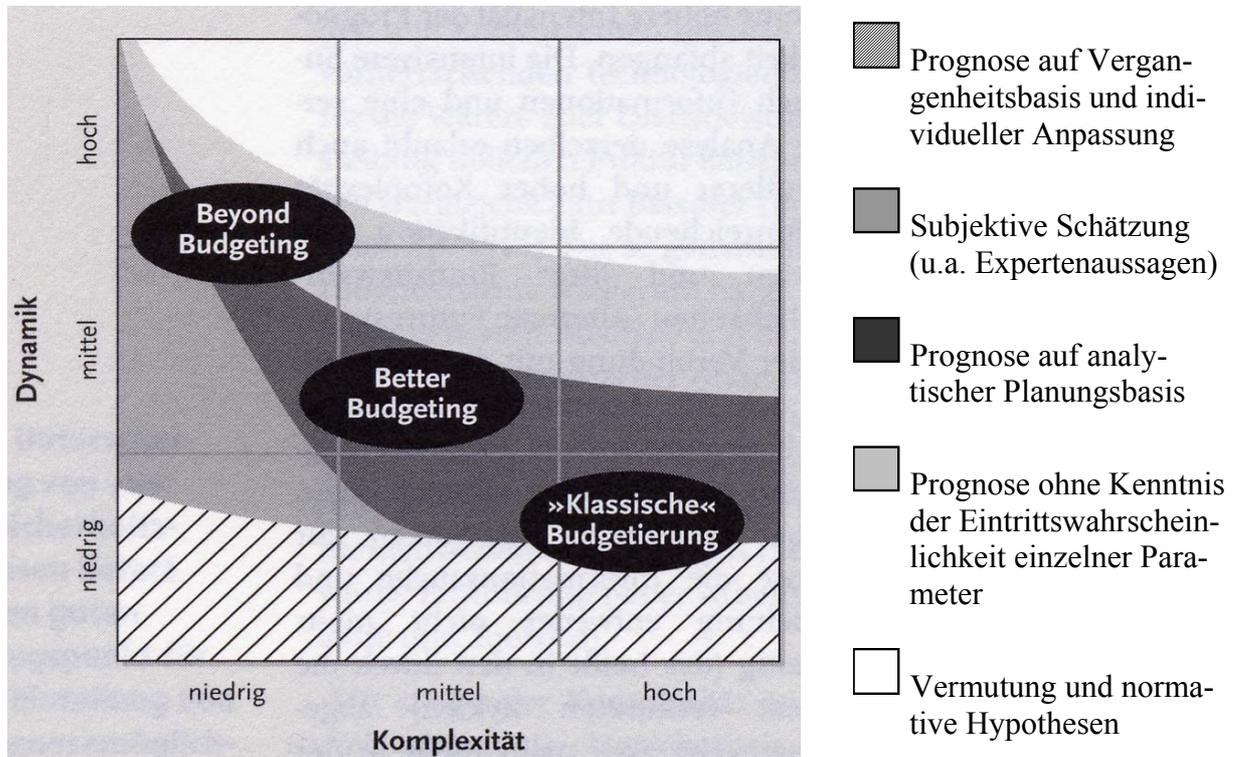


Abbildung 19: Konzepteinordnung nach Prognose bezüglich Dynamik und Komplexität

Die traditionelle Budgetierung bezieht sich i.d.R. auf fortgeschriebene sowie eher gering variierte Vergangenheitswerte und bildet das Unternehmen dadurch detaillierter sowie vollständiger ab. Aufgrund des somit niedrigen Aufwandes findet es die maximale Effizienz bei der Herangehensweise zur Prognose in stabilen, d.h. in komplexen aber kaum dynamischen Umfeldern. In der gegenwärtigen schnelllebigen Unternehmenswelt hat die klassische Budgetierung mit ihrer vergangenheitsbezogenen Sichtweise und mangelnden Prognosegüte auf zukünftige Ereignisse eher geringe Chancen. Auf analytisch ermittelte Werte mit der Fokussierung auf kritische Unternehmensbereiche setzt dagegen das neuplanungsintensive Better Budgeting. Dieser reine Bezug auf wichtige Elemente dient dem Entgegenwirken zu dem deutlich erhöhten Aufwand, da sonst mit einem Verlust der Prognosegüte zu rechnen ist. Dies führt aber generell in dynamischen Umfeldern zu einer Steigerung der Prognoseeffektivität. Unter den Bedingungen einer besonders hohen Dynamik sowie begrenzter Komplexität und Voll-

ständigkeit finden sich die Vorteile des Beyond Budgeting. Es bezieht sich bei der Prognose auf analytisch ermittelte und erfahrungsbezogene Kostenfunktionen. Aber um ihrer schnellen Veraltung entgegenzuwirken, setzt es daneben auf subjektive zeitnahe bzw. aktuelle Expertenmeinungen sowie Simulationen.^{123,124}

5.3 Koordinationsfunktion

Der Koordinationsbegriff bezieht sich allgemein auf die Abstimmung auf zwar getrennte aber interdependente Tatbestände mit dem Ziel der Handlungsausrichtung einzelner Teileinheiten und Mitglieder auf die Gesamtunternehmensziele. Sowohl klassische Budgetierung als auch das Better Budgeting setzen auf die Budgetkoordination als zentrales Instrument. Dagegen steht das Beyond Budgeting, welches sich davon abwendet und eine Dezentralisation sowie Koordination durch Selbstabstimmung auf einem internen Markt anstrebt. Die folgende Abbildung zeigt eine Übersicht zur Einteilung der Koordinationsformen.

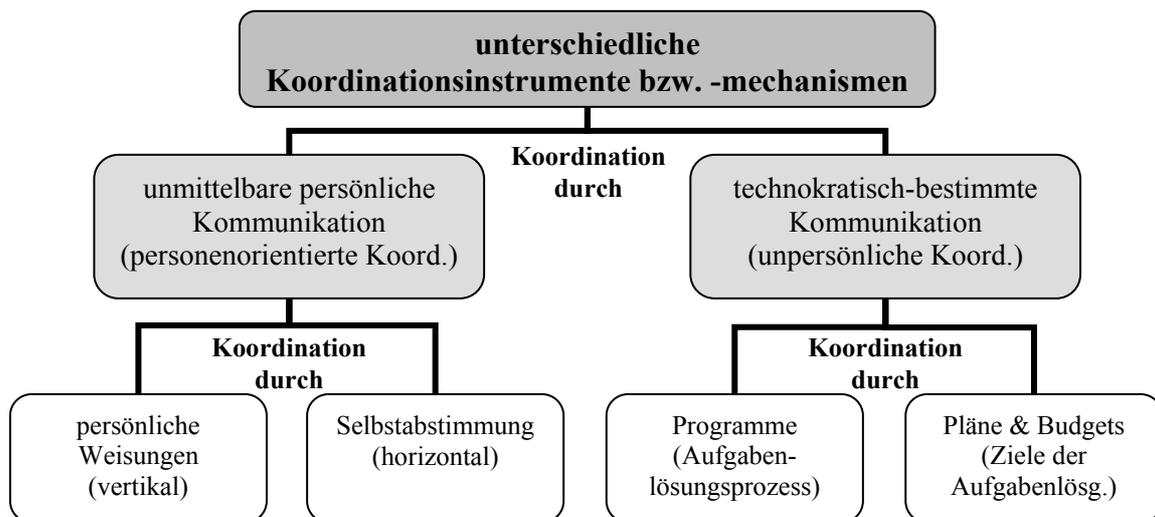


Abbildung 20: Alternative Koordinationsformen

Die beiden personenbezogenen Formen der Koordination haben die Charakteristik einer hohen Flexibilität, Dynamikakzeptanz und einer einfachen Gestaltung. Im Fall der persönlichen Weisung kann es bei Komplexitätszunahme schnell zu Überlastung der Führungskräfte aufgrund ihrer kognitiven Fähigkeiten kommen, was wiederum zu fehlerhaften sowie verspäteten Entscheidungen führt. Bei der Koordination durch Selbstabstimmung geht ein Anstieg von

¹²³ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 47ff

¹²⁴ Vgl. Rieg, R.: Planung und Budgetierung, S. 98ff+170

Komplexität mit einer erhöhten Anzahl von abzustimmenden Tatbeständen sowie der daran Beteiligten einher und führt zu einem wesentlichen Anwachs beim Aufwand der Lösungsfindung. Dazu gehört auch ein höheres Maß an kennzeichnenden Eigenschaften der zu koordinierenden Aktivitäten, wodurch es zu einer Minderung der Effizienz kommen kann. Des Weiteren führt ein häufiger marktorientierter, anstelle eines planorientiertem, Austausch spezifisch zugeschnittener, d.h. nicht standardisierter, Dienstleistungen und Produkte sowie daran gekoppelter Investitionen zu steigenden Transaktionskosten. Das macht die personenbezogene Koordination i.Allg. nur bei geringer Komplexität zu einem effektiven sowie effizienten Instrument der Koordination. Die unpersönlichen Koordinationsmechanismen dagegen halten einer analytischen Durchdringung durch Programme und Pläne bei Zunahme komplexer Anforderungen relativ gut stand. Allerdings ist es nur möglich bzw. effizient und somit ratsam, nur bei niedrigem Grad der Dynamik eine Analyse auftretender Probleme durchzuführen sowie hierfür langfristig gültige Lösungsstandards mit Hilfe von Programmen zu formulieren. Der Vorteil der Planungskoordination liegt bei der Beschränkung auf die Zielvorgabe und dem so geringeren erforderlichen Wissen bezüglich Markt und Kunden sowie dem größeren Handlungsspielraum der Beteiligten. Steigt die Intensität der Veränderung sehr an und herrscht geringe Komplexität, so geht dieser Vorteil sowie die Effizienz ziemlich schnell verloren. Eine generelle Bestimmung der effektivsten bzw. effizientesten Koordinationsform ist nicht möglich, aber wird stark beeinflusst durch den zugrunde liegenden relevanten Kontext, speziell bei Komplexität sowie Dynamik. I.d.R. finden sich in einer Unternehmung in verschiedenen Teileinheiten und Ebenen mehrere Koordinationsformen, bei der eine davon als dominante Form heraus sticht. Die traditionelle Budgetierung sowie das Better Budgeting beziehen sich bei der Koordination wie bereits festgestellt auf Budgets bzw. der analytischen Planerstellung. Unterschiede liegen diesbezüglich einerseits bei der Fokussierung im Better Budgeting zur Aufwands- und Komplexitätsminderung sowie zur besseren Dynamikagierung und andererseits bei der klassischen Budgetierung in der umfangreichen breiten Detaillierung bezüglich ihrer Fortschreibungsorientierung. Bei besonders hoher Dynamik hat auch das Better Budgeting seine Schwierigkeiten, was das Beyond Budgeting sowie seiner Koordination durch Selbstabstimmung am Markt zum Einsatz bringt. Hier besteht aber das eben schon besprochene Problem im Umgang mit hoher Komplexität, wobei eine Art Zielkonflikt zwischen dynamikresistenter Marktkoordination und komplexitätsgeeigneter Plankoordination besteht. Maßnahmen der steigenden Komplexität entgegenzuwirken sind Standardisierung bei der Unternehmensgröße sowie -vielfalt und das Konzentrieren auf die Kernkompetenzen aber

auch dem Outsourcing. Bei der Dynamik können diese Maßnahmen beim Management durch interne Unternehmenskonstanz oder Stabilität der Rahmenbedingungen des Unternehmensumfeldes liegen. Das folgende Schaubild zeigt die Einordnung der Konzepte bei der Eignung hinsichtlich Komplexität und Dynamik im Bezug auf den Faktor Koordination.

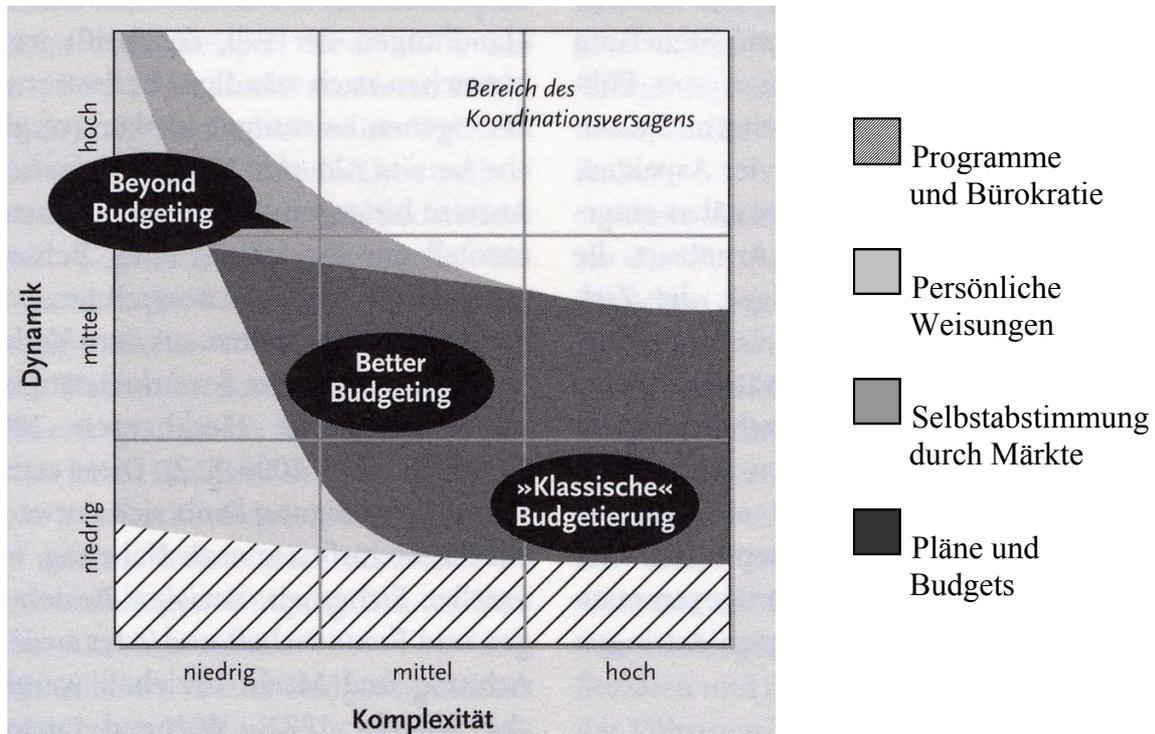


Abbildung 21: Konzepteinordnung nach Koordination bezüglich Dynamik und Komplexität

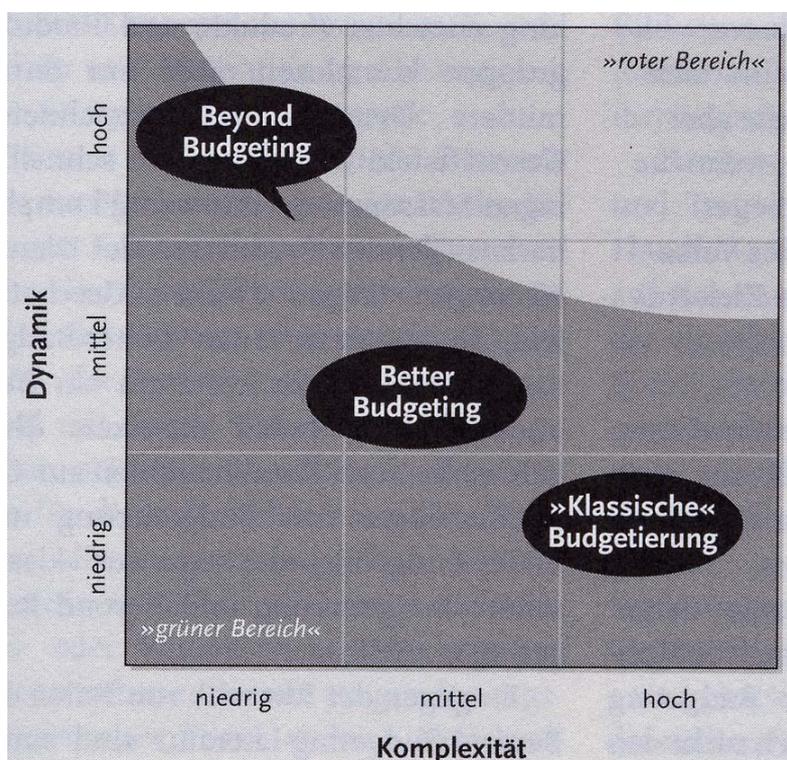
Eine Schlussfolgerung führt dazu, dass keine der drei Ansätze eine optimale Lösung in sämtlichen Kontextsituationen bietet. Die Übergänge in der Graphik zwischen den Konzepten sollten eher als fließend angesehen werden und ihr Einsatz sollte sich nach der jeweilig vorliegenden Ausgangsform bezüglich Komplexität sowie Dynamik richten. Nur bei einer genauen Unterstellung von hoher Dynamik und einem geringen bis mittleren Komplexitätsumfeld ist von größeren Vorteilen bei der Eignung des Beyond Budgeting auszugehen.¹²⁵

5.4 Zusammenfassung zur Funktionserfüllung

Nach den bisherigen Erkenntnissen gibt es keine generelle und alles umfassende Lösung hinsichtlich der Unternehmensführung sowie -steuerung. Die klassische Budgetierung fügt sich

¹²⁵ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 52ff

nur in einer stabilen bzw. geringen dynamikgeprägten Umwelt gut ein und ist durch ihre Robustheit gegenüber einer Erhöhung der Komplexität gekennzeichnet. Jedoch bei steigender Dynamik entsteht ein erheblicher Mangel beim Umgang mit Motivation, Koordination sowie Prognose, was zur Ineffektivität und Ineffizienz dieser Budgetierungsart führt. Die hierfür schon genannten Gründe sind Vollständigkeit, der hohe Detaillierungsgrad sowie die Fortschreibungs- und Internorientierung. Das Better Budgeting wirkt dieser steigenden Dynamik mit ihrer Fokussierung, Entfeinerung sowie Marktorientierung bei der analytischen Neuplanung entgegen. Dies erfolgt auf Kosten einer geringeren Komplexitätsakzeptanz zur Minderung des Gesamtaufwandes in einem vernünftigen Rahmen. Die hohe Dynamik bewältigt das Beyond Budgeting mit seinen spezifischen, individuell einzusetzenden Instrumenten bei der Prognose, Motivation und selbstabstimmenden Koordinierung am besten. Dennoch kann auch dieses zwar flexible Konzept aber keinem auftretenden hohen Maß an Komplexität mit gleichzeitiger hoher Dynamik wirklich in vollem Umfang standhalten. Das folgende Schaubild zeigt die Einordnung der Konzepte auf ihre Gesamteignung hinsichtlich dieser beiden Kontextfaktoren.



„grüner Bereich“:

- durch die 3 Konzepte abgedeckter Bereich

„roter Bereich“:

- Prognoseunmöglichkeit
- keine geeignete Koordinationsform
- theoretische zwar Motivation vorhanden, aber von geringer Dauer zwecks Zielverfehlung

Fazit: Sich im grünen Bereich bewegen und den roten vermeiden!

Abbildung 22: Konzepteinordnung hinsichtlich Gesamteignung^{126,127}

¹²⁶ Vgl. Weber, J.; Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, S. 69

¹²⁷ Vgl. Rieg, R.: Planung und Budgetierung, S. 169ff

Allgemein ist nicht die konkrete Wahl eines bestimmten Konzeptes für ein Unternehmen zu fordern. Schon allein deswegen, weil nicht in allen Teilbereichen und organisatorischen Ebenen gleich auf Komplexität sowie Dynamik Wert gelegt und benötigt wird bzw. vorhanden ist. In der Praxis werden somit oftmals verschiedene individuell optimierte Lösungen angewendet bzw. implementiert, was auch einen Paralleleinsatz bzw. eine Kombination mehr oder weniger aller möglichen Konzepte innerhalb eines Unternehmens bzw. Konzerns denkbar macht. Zum einen lässt sich dies mit der Abnahme der Dynamik bei höher betrachteter Ebene näher erläutern, da Ereignisse auf lokaler operativer Ebene eine größere Dynamik voraussetzen, weil sie dort stärker ins Gewicht fallen, als auf Konzernebene. So ist zwar auf niederen Ebenen das Beyond Budgeting eine angebrachte Lösung, aber auf höheren organisatorischen Ebenen mit geringerer Dynamik kann das traditionelle oder Better Budgeting wieder interessant und seine Vorteile ausgenutzt werden. Zum anderen liegt auch eine Erklärung bei der Betrachtung der i.d.R. höheren Komplexität sowie Tragweite bei den zu koordinierenden Handlungsalternativen auf Konzernebene als auf einzelnen lokalen Einheiten. Auch dies erfüllen die klassische Budgetierung oder das Better Budgeting am ehesten im vollen Umfang. In diesem Zusammenhang ist es möglich bzw. nötig die verschiedenen Ansätze in einem Unternehmen auf unterschiedliche Ebenen der Organisation unter „einem Dach“ zu vereinen. Dadurch, dass dies in der aktuellen Praxis in vielen Bereichen bereits erfolgreich angewandt wird, besteht darin keine neuartige Innovation. Somit bieten alle vorgestellten Konzepte für die heutige Zeit einen geeigneten Ansatz zur Unternehmensführung und -steuerung, wobei deren intelligente Kombination bezüglich ihrer Stärken sowie Schwächen ausschlaggebend für eine optimale Lösung ist. Dabei stellt sich also eher die Frage, wo sie sinnvollerweise aufgrund ihrer Eignung ihren Einsatz finden, anstelle der reinen Frage nach welcher Konzeptzuordnung vorgegangen wird.

6. Anforderungen an die Implementierung

Die Betrachtung der Einführung der bisher vorgestellten neuen Budgetierungskonzepte in eine Unternehmung ist ebenso von erheblicher Bedeutung, wie die eigentliche Funktionserfüllung sowie die Effizienz und Effektivität der Ansätze. Denn was bringt ein noch so leistungsfähiges Instrument bzw. einer Methode, wenn die Beteiligten mit der Inbetriebnahme überfordert sind oder diese nicht ausreichend umsetzen können und so die Leistungsvorteile ver-

puffen bzw. aufgehoben werden. Aus diesem Grund werden nun einige wichtige Aspekte, die für eine erfolgreiche Implementierung nötig sind, näher angesprochen.

6.1 Sachliche Aspekte

Die Analyse bei der Einführung der neuen Budgetingkonzepte bezieht sich auf den Ansatz eigener Stärken sowie Erfolgsfaktoren. Viele beschriebene Elemente gehen über die Aufgabe des Controllings hinaus und setzen ein Zusammenspiel des gesamten Managementteams voraus. Auch werden häufig Experten aus den Bereichen Personal- sowie Changemanagement aktiv. Generelle zentrale Ansatzpunkte sind flexiblere Planungs- und Steuerungsprozesse sowie vereinfachte Reportings, d.h. notwendige Transparenz durch ein geeignetes Kennzahlenreporting und ein laufendes bzw. ereignisorientiertes Forecasting. Dazu gehören ebenso unterstützende Managementdialoge, die Konzentration auf wenige outputorientierte Kennzahlen sowie einige Performance-Steuergrößen mit Fokussierung auf erfolgskritische Faktoren. Dabei werden die zugrunde liegenden Chancen und Risiken offen gelegt, inklusive ihrer Einflussfaktoren.¹²⁸ Weber/Lindner schlagen ein Zehn-Punkte-Programm bei der Implementierung vor, siehe folgende Abbildung.

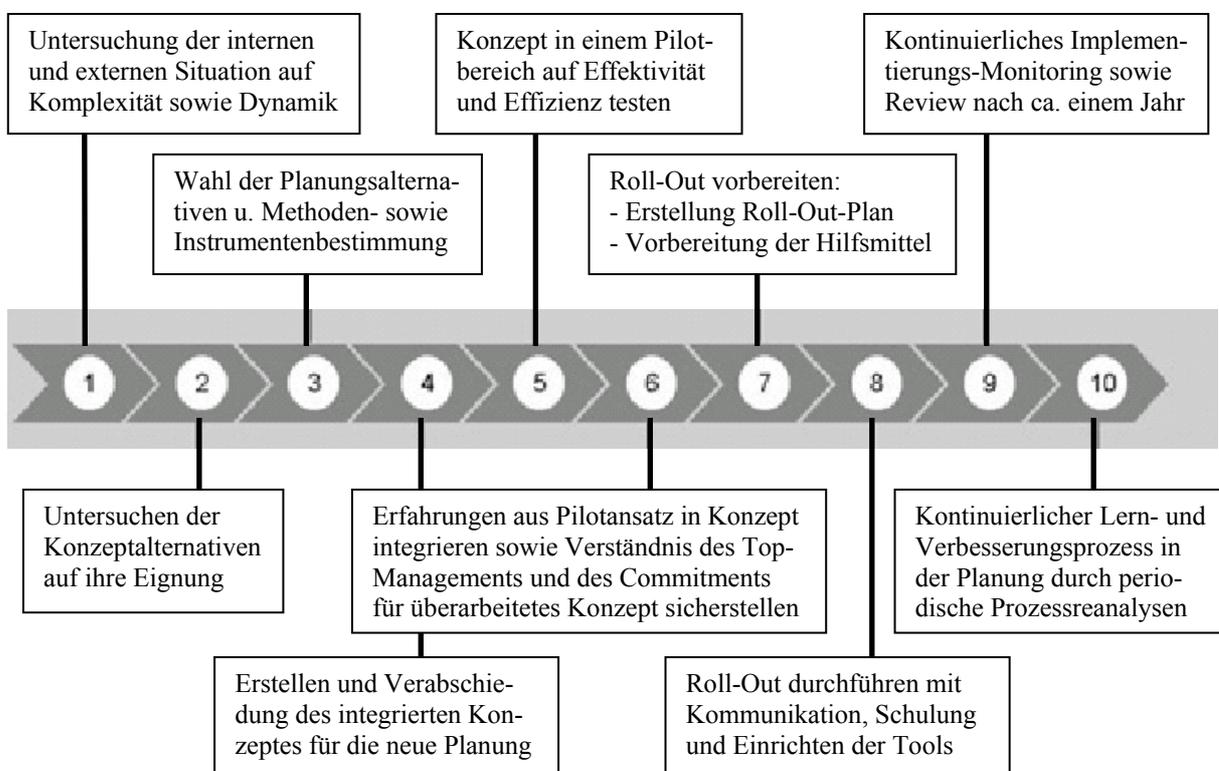


Abbildung 23: Zehn-Punkte-Programm zur Konzeptimplementierung

¹²⁸ Vgl. Daum, J.: Beyond Budgeting. In: Der Controlling Berater, Dezember 2002 Heft 7, S. 417

Die Einführung dieser neuen Ansätze erfolgt keinesfalls automatisch. Erste Erkenntnisse bzw. Erfahrungen von Unternehmen bei dieser Neugestaltung beweisen die Notwendigkeit des entsprechenden Vorgehens, Supports sowie Feedbacks. Der vorgestellte idealtypische Implementierungsprozess bietet einen Aufschluss über eine grobe Schrittfolge bzw. einer plausiblen Richtlinie und somit einer guten Basis bei der Ausgestaltung. Er sollte aber dennoch die Betrachtung des individuellen Zuschnitts auf die Anforderungen der jeweiligen Unternehmung beinhalten.¹²⁹

6.2 Methodisch-technische Aspekte

Die drei Ansätze besitzen bei der Umsetzung sehr unterschiedliche Anforderungen, die dennoch jeweils weitgehende technische und methodische Grundlagen bedingen. Die klassische Budgetierung arbeitet dabei mit einer stark ausgebauten Kostenrechnung. Das Better Budgeting bedient sich dagegen u.a. einer Prozesskostenrechnung, dem ZZB bzw. ABB sowie Rolling Forecasts, Szenarienanalysen, Simulationen und relativen benchmarkingorientierten Zielen. Der Ausbau eines internen Marktes inkl. einem Systeme für Verrechnungspreise liegt dem Beyond Budgeting zugrunde, außerdem Frühwarn- und Simulationssysteme aber auch das Balanced Scorecard. Ebenso gehören ein relatives benchmarkingorientiertes Zielsystem sowie ein Personalentwicklungs- und Arbeitsgestaltungskonzept mit Ausrichtung zur intrinsischen Motivation sowie Weiterbildung dazu. Jedem der Ansätze steht auch eine individuelle systemtechnische Unterstützung zur Seite. Dies reicht von einer relativ geringen Basisausstattung durch bspw. SAP R/3 als Transaktionssystem zur Datensammlung, Excel für die Planung und ein IT-Netzwerk zur Kommunikation wie bei der traditionellen Budgetierung, bis hin zu einer speziellen Softwarelösung bei der Planung sowie ERP-Systemen, wegen der erhöhten Frequenz der Aktualisierung und Prognosen sowie steigender Unternehmenskommunikation beim Better- und Beyond-Budgeting. Softwarelösungen dienen ebenso der Integration sowie Teamarbeit bei der Aktions- und Projektplanung aber auch einer nicht planbasierenden Form der Leistungsmessung und -beurteilung. Fehlt im Allgemeinen diese Unterstützung, so ist mit einem stark erhöhten Konzeptaufwand sowie einer Effizienzminderung zu rechnen.^{130,131}

¹²⁹ Vgl. Weber,J.; Linder,S.: Better Budgeting und Beyond Budgeting erfolgreich implementieren. In: Controlling, Dez.2004 Heft12, S. 678ff

¹³⁰ Vgl. Diskussion: Beyond Budgeting als Führungskonzept. In: is-report, 10/2007, 11. Jahrgang, S. 38+39

¹³¹ Vgl. Pfläging,N.: Beyond Budgeting, Better Budgeting, S. 494

6.3 Personale Aspekte

Die neuen Konzepte erfordern in ihrer Umsetzung ein Umlernen und Umdenken aller Führungskräfte sowie Mitarbeiter. Dies stellt in dem Sinne eine Herausforderung dar, da sie sich im Rahmen ihrer Ausbildung und Tätigkeit individuelle sowie sich fixierende Kenntnisse und Fähigkeiten aneignen. Dieses Mitarbeiterverhalten und deren Einstellung führen zu einer Identifizierung mit den Handlungen sowie Ereignissen. Fehlt diese Überzeugung, werden Erwartungen nicht erfüllt oder mangelt es auch am Rückhalt vom Top-Management, so steht dies einer konkreten Konzeptumsetzung im Weg.¹³² Es muss mit einer gewissen Konsistenz bei der Prozess- und Prinzipverwirklichung agiert werden, wobei das Vorgehen nicht als ein bei Bedarf bzw. Problemen einfach abzubrechendes Experiment angesehen werden darf. Zusammenfassend müssen zur Leistungssteigerung Veränderungen hinsichtlich aller folgenden Faktoren der Fähigkeiten, Einstellung, Bedürfnisse sowie Erwartungen vollzogen werden:

- *Fähigkeiten:*

Beim Better Budgeting müssen sich neben den allgemein vorhandenen Basisfähigkeiten im finanz- und marktorientierten Bereich, auch Kenntnisse im Umgang mit individuellen, neuplanungsorientierten sowie neuartigen Tools bzw. Instrumenten angeeignet werden, z.B. durch Schulungen bzw. Beratung hinsichtlich ABB, ZBB und Rolling Forecasts. Das Beyond Budgeting dagegen benötigt zudem Fähigkeiten im Bezug auf Verhandlungsführung sowie -geschick, Selbstmanagement und flexiblen intuitiven Umgang mit Unsicherheit.

- *Einstellung:*

Die klassische Budgetierung fördert die Vertrautheit durch die Einschätzung einer guten und notwendigen Exaktheit, Detaillierung sowie klarer Handlungsabläufe. Der Rückgang dieser Faktoren bzw. der Vollständigkeit, wie sie beim Better Budgeting praktiziert wird, führt zu der Ansicht einer oberflächlichen und eher schlampigen Durchführung. Diese negative Betrachtung führt allgemein zu einer sinkenden Arbeitsintensität sowie -bereitschaft. Noch mehr muss dieser Einstellung beim Beyond Budgeting entgegengewirkt werden, aufgrund des flexiblen Umgangs mit Unsicherheiten und schneller Reaktion darauf. Erreicht wird dies durch Maßnahmen bei der Führungskräfte- und Personalentwicklung, erhebliche Change-Management-Anstrengungen sowie die Sensibilisierung bei der Herangehensweise der einzelnen Konzepte.

¹³² Vgl. Schmidt, S. (online): Beyond Budgeting, S. 1

- *Bedürfnisse und Erwartungen:*

Die fünf Bedürfnisarten, physiologische, soziale, Sicherheitsbedürfnisse, Bedürfnisse nach Wertschätzung und Achtung sowie nach Selbstverwirklichung, bedingen die einzelnen Konzepte auf unterschiedliche Weise. Die traditionelle Budgetierung zielt mehr auf von außen zu befriedigende Bedürfnisse ab, wie monetäre Sicherheit und Zufriedenheit. Die anderen Ansätze hingegen beziehen sich mehr auf intrinsische Motive, wie Selbstverwirklichung. Besonders das Beyond Budgeting aufgrund der Gestaltungs- sowie Entscheidungsfreiheit und ständiger Weiterentwicklung. Wem aber lediglich ein gesichertes Einkommen ausreichend erscheint, kann auch bei noch so großer Eigenverantwortung kaum motiviert werden, d.h. es kommt auch hauptsächlich auf den jeweiligen Mitarbeiter sowie seine Bedürfnisse selbst an. Die Kunst liegt nun darin, durch geeignete Maßnahmen die Beteiligten neben der extrinsischen auch wieder an eine intrinsische Motivation heranzuführen und so ihr Wohlfühlen im Unternehmen zu gewährleisten. Auch die persönliche, individuelle Erwartungshaltung ist bei den Konzepten einzubeziehen. Nur wer selbst in der Lage ist, die eigene Selbsteffektivität zu erkennen, auch aufgrund seines erworbenen Wissens oder seiner Erfahrung, kann sich in den neuen Budgetingansätzen voll und ganz entfalten.^{133,134}

Solche Veränderungs- bzw. Anpassungsprozesse haben trotz ihrer großen Bedeutung bisher zu keiner allgemein stimmigen wissenschaftlichen Theorie bei ihrer Gestaltung geführt und bleiben zz. noch weitestgehend am Gespür sowie der Projekterfahrung der Beteiligten hängen. Fehlt das gewisse Know-how, so können auch scheinbar überschaubare Veränderungen zu größeren Komplikationen führen.^{135,136}

6.4 Gesellschaftliche bzw. kulturelle Aspekte

Hierbei liegt der Bezug bei der Existenz von vergleichbaren Vorbildern, welche mehr oder weniger erfolgreich mit dem jeweiligen Konzept in der Wirtschaft tätig sind. Eine gute Dokumentation bzw. Veröffentlichungen sowie Studien und vorhandene Anschauungsunternehmen bieten eine geeignete Grundlage zur Fehlerminimierung bei der Konzept Einführung. Bei

¹³³ Vgl. Pfläging, N.: Beyond Budgeting, Better Budgeting, S. 481+502+507

¹³⁴ Vgl. Rieg, R.: Planung und Budgetierung, S. 53ff

¹³⁵ Vgl. Wömpener, A.: Beyond Budgeting. In: Zeitschrift für Planungs- und Unternehmenssteuerung, S. 457

¹³⁶ Vgl. Daum, J.: Beyond Budgeting. In: Der Controlling Berater, Dezember 2002 Heft 7, S. 404

der klassischen Budgetierung gibt es durch das längere Bestehen bereits eine Unmenge von diesen Informationsquellen. Dagegen sind die relativ jungen Ansätze des Better- bzw. Beyond-Budgeting im Gegensatz zur traditionellen Budgetierung bisher nur gering verbreitet, was geeignete Vergleiche aufgrund eben dieser fehlenden Informationen erschwert. Auch die Unternehmensindividualität, -vielfalt und Unterschiede bei den Erfolgsfaktoren machen das sowieso schon schwere Kopieren eines geeigneten Unternehmens trotz intensiver Beobachtung sowie Beschreibung zu einer nicht unerheblichen Herausforderung. Außerdem sehen viele Kritiker erhebliche Probleme bei dem radikalen Umbau des Managementsystems und dem damit einhergehenden tief greifenden Kulturwandel in der Unternehmung, bei dem eine mögliche Überforderung dieser nicht auszuschließen ist.^{137,138,139}

6.5 Schlussfolgerung

Bei der Rangfolge nach der Schwierigkeit beim Aufwand der Implementierung liegt die klassische Budgetierung mit der geringsten Anforderung an erster Stelle. Danach folgt das Better Budgeting durch ein Ansteigen des Aufwandes und bezüglich der verschiedenen erläuterten Aspekte ist das Beyond Budgeting am herausforderndsten. Dabei wird von Hope/Fraser oder Pfläging in der Literatur von einem mehrstufigen sowie schrittweisen Einführen sogar über einige Jahre ausgegangen und sollte mit viel Mut sowie tief verwurzelten Änderungen bei der Managementpraxis einhergehen. Aus diesem Grund sollte auch im Voraus eine explizite Eignungs- und Nutzenanalyse des konkreten zugrunde liegenden Unternehmens durchgeführt werden, um einen sich lohnenden Implementierungsaufwand zu begründen.

¹³⁷ Vgl. Pfläging,N. Beyond Budgeting, Better Budgeting, S. 484

¹³⁸ Vgl. Gaiser,B.: Beyond Budgeting hat in der Umsetzung nicht überzeugt (Interview). In: *acquisa*, November 2003, Heft 11, S. 20

¹³⁹ Vgl. Pfläging,N.: Beyond Budgeting bedeutete den Abschied von der Kommando- und Kontroll-Kultur (Interview). In: *Professional News*, September 2004, Nr. 11, S. 5

7. Zusammenfassung und Fazit

Dieser wissenschaftlichen Arbeit lag der Ansatz zugrunde, die verschiedenen Konzepte der Budgetierung, ob klassisch oder neu, näher vorzustellen und zu analysieren. Ausgehend vom gedanklichen Ansatzprinzip, über den Aufbau sowie der benötigten Instrumente, bis hin zur eigentlichen Eignung aufgrund von Stärken und Schwächen in der heutigen Zeit sowie dem Aufwand und Nutzen einer Implementierung, konnte sich ein guter Überblick hinsichtlich der einzelnen Konzepte verschafft werden. Dabei kommt man zum Schluss, dass die Ansätze zwar den erforderlichen Funktionen halbwegs nachkommen, aber keiner von ihnen eine optimale Lösung im vollen Umfang bei der Bewältigung im Kontext zur steigenden aktuellen Dynamik sowie Komplexität in der Unternehmenswelt bietet. Die Kritik an der klassischen Budgetierung ist nicht immer gerechtfertigt und, ein begrenztes dynamisches Umfeld vorausgesetzt, erwies es sich durchaus als effizientes sowie effektives Führungs- und Steuerungsinstrument in der heutigen Zeit. Der steigenden Dynamik wirkt das Better Budgeting mit Hilfe seiner Dezentralisierung, Fokussierung, verstärkten analytischen Neuplanung sowie Markt- und Strategieorientierung besser entgegen, wodurch aber Abstriche bei der Detaillierung bzw. Komplexität gemacht werden müssen. Die großen Vorteile des Beyond Budgeting bei sehr hoher Dynamik durch Selbstabstimmung sind zwar nicht zu ignorieren, aber es ist aufgrund der starken Komplexitäts- und somit Einsatzeinschränkung nicht als die in der Literatur viel gepriesene universelle Lösung zu sehen. So kommt man zu dem Fazit, dass Budgets sowie Pläne auch in der heutigen Zeit nicht immer mit Nachteilen in Verbindung gebracht werden sollten. Eine klare Aussage über die Anwendung eines konkreten und allgemein gültigen Konzeptes kann nicht getroffen werden. Je nach dem individuellen Kontext aus Dynamik sowie Komplexität in den verschiedenen Unternehmensbranchen, aber evtl. auch -bereichen, ist zu entscheiden, welche der Konzepte eher den Anforderungen entspricht. Aufgrund des relativ jungen Bestehens vom Beyond Budgeting, des hohen Implementierungsaufwandes sowie der wenigen aktuellen Studien und Vergleichsunternehmen, ist wohl eher zu erwarten, dass in den Köpfen der Führungskräfte das mit geringerem Aufwand bei den Verbesserungsvorschlägen verbundene Better Budgeting als geeignetere Alternative gesehen wird. Das Beyond Budgeting sollte aber, unter Bezug auf der Bewährung neuer bzw. langfristiger Fallstudien sowie eventuellen Abänderungen, dennoch weiter auf seine zukünftige Entwicklung hin beobachtet werden.

Anhang

I. Übersicht Einfluss des Anforderungsprofils auf Module eines Budgetierungssystems¹⁴⁰:

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;"> Anforderungsprofil Formale Aspekte des Budgetierungssystems </div>	Funktionen				Schnittstellen				Prämissen d. Budgetierung			
	Zielausrichtung	Strategieausrichtung	Selbststeuerung	Früherkennung	Freiheitsgrade	Abb.- u. Transf. fähigkeit	Objektivierbarkeit	Optimierungsfähigkeit	KVP-Fähigkeit	Ressourcen für KVP	Schwerpunktsetzung	
Budgetsystem												
Differenziertheit: Fkt.	•	•	•			•	•	•	•			
Instit.	•		•		•	•	•					
Zeitl.	•	•	•	•	•	•	•		•			
Wertdimension	•	•	•	•	•	•	•	•	•			
Detailliertheit				•	•					•		
Vollständigkeit	•	•	•			•	•			•		•
Bed./Tragweite	•	•	•	•		•		•	•			
Verb./Flexibilität		•	•	•		•	•	•	•			
Budgethöhe	•	•		•		•	•	•		•	•	•
Aufbaustruktur												
Budgetierungsaufgaben	•	•			•	•		•		•	•	•
Budgetierungsorgane				•			•		•			
Zuordnung d. Aufgaben	•	•	•	•	•		•	•	•	•	•	•
Ablaufstruktur												
B.-Planung:												
Vert. Koordination	•	•	•				•	•	•	•	•	
Horizont. Koordination			•				•	•	•		•	•
Zeitl. u. inhaltl. Koord.								•	•			
Ableitungsprinzip			•					•		•	•	•
Zuordnung AP - Budg.	•	•	•	•			•	•	•	•	•	•
B.-Kontrolle:												
Kontrollziele	•	•	•	•			•	•	•	•		•
K.objekte u. -umfang	•	•	•	•			•					
Kontrollrhythmik	•			•			•	•	•			•
Kontrollmethodik	•	•	•				•		•			
Abweichungsanalyse	•	•	•	•			•	•	•	•	•	•
Toleranzgrenzen				•			•					
B.-Techniken												
Instrumente				•			•			•	•	•
Informationsgrundlagen	•	•							•		•	•
DV-Unterstützung	•		•	•			•					
Formalisierung												
Inhalt	•	•	•	•			•	•	•	•	•	•
Instrumente							•		•	•	•	
Formalisierungsgrad	•	•	•									
Berichtswesen												
	•	•	•	•			•	•	•	•	•	•

¹⁴⁰ Vgl. Wolbold, M.: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, S. 140

Literaturverzeichnis

Bücher:

- (1) Becker, Fred G.: Anreizsysteme für Führungskräfte, Stuttgart: Poeschel, 1990
- (2) Dambrowski, Jürgen: Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmenspraxis, Darmstadt: Toeche-Mittler, 1986
- (3) Egger, Anton; Winterheller, Manfred: Kurzfristige Unternehmensplanung, 10. überarbeitete Auflage, Wien: Linde, 1999
- (4) Friedl, Birgit: Controlling, Stuttgart: Lucius & Lucius, 2003
- (5) Gruber, Klaus: Dezentrale Budgetierung, Kosten-Leistungsrechnung und Controlling, 1. Auflage, München u.a.: Carl Link/Dt. Kommunal-Verlag, 1998
- (6) Heckhausen, Heinz: Motivation und Handeln, 2. Auflage, Berlin u.a.: Springer, 1989
- (7) Heiser, Herman C.: Budgetierung – Grundsätze und Praxis der betriebswirtschaftlichen Planung, Berlin: De Gruyter, 1964
- (8) Hippner, Hajo: Grundlagen des CRM, 2. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 2006
- (9) Horváth, Peter: Controlling, 10. Auflage, München: Vahlen, 2006
- (10) Jung, Hermann: Integration der Budgetierung in die Unternehmensplanung, Darmstadt: Toeche-Mittler, 1985
- (11) Kaplan, Robert S.; Norton, David P.: Balanced Scorecard, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 1997
- (12) Pfläging, Niels: Führen mit flexiblen Zielen, Frankfurt/Main: Campus, 2006

- (13) Pfläging, Niels: Beyond Budgeting, Better Budgeting, München: Haufe, 2003
- (14) Plümecke, Marvin: Konzepte der Budgetierung, Saarbrücken: VDM Verlag, 2006
- (15) Radke, Magnus: Handbuch der Budgetierung, Landsberg/Lech: Verlag Moderne Industrie, 1989
- (16) Rieg, Robert: Planung und Budgetierung, Wiesbaden: Gabler, 2008
- (17) Stark, Heinz: Beschaffungsplanung und Budgetierung, 4. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 1994
- (18) Waldforst, Sebastian: Die Wirkung von Zielen auf die Arbeitsleistung von Akteuren, 1. Auflage, Wiesbaden: Gabler, 2008
- (19) Weber, Jürgen; Linder, Stefan: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgetierung?, Band 64, Weinheim: Wiley-Vch Verlag, 2008
- (20) Weber, Jürgen; Schäffer, Utz: Einführung in das Controlling, 11. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2006
- (21) Wolbold, Markus: Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen, München: Vahlen, 1995
- (22) Zaunmüller, Hannah: Anreizsysteme für das Wissensmanagement in KMU, Wiesbaden: DUV-Verlag, 2005
- (23) Zyder, Michael: Die Gestaltung der Budgetierung, Wiesbaden: DUV-Verlag, 2007

Zeitschriften:

- (1) Daum, Jürgen: Beyond Budgeting: Ein Management- und Controlling-Modell für nachhaltigen Unternehmenserfolg. In: Der Controlling Berater, Dezember 2002, Heft 7, S. 397-430
- (2) Diskussion: Beyond Budgeting als Führungskonzept. In: is-report, 10/2007, 11. Jahrgang, S. 34+35, 38+39
- (3) Gaiser, Bernd: Beyond Budgeting hat in der Umsetzung nicht überzeugt (Interview). In: acquisa, November 2003, Heft 11, S. 20
- (4) Krey, Anje; Schentler, Peter: Beyond Budgeting. In: WiSt, August 2007, Heft 8, S. 416-419
- (5) Oehler, Karsten: Beyond Budgeting – Hindernis Planung. In: is-report, 4/2002, 6. Jahrgang, S. 18-21
- (6) Pfläging, Niels: Das Ende der Budgetierung. In: Geno, 3/2004, Heft 3/04, S. 51-56
- (7) Pfläging, Niels: Beyond Budgeting bedeutete den Abschied von der Kommando- und Kontroll-Kultur (Interview). In: Professional News, September 2004, Nr. 11, S. 4-8
- (8) Schön, Michael: Strategische Budgetierung. In: Controlling, August/September 2004, Heft 8/9, S. 517+518
- (9) Weber, Jürgen; Linder, Stefan: Better Budgeting und Beyond Budgeting erfolgreich implementieren. In: Controlling, Dezember 2004, Heft 12, S. 677-681
- (10) Weinhandl, Irmgard: Gemeinsam Chancen nutzen und Verantwortung übernehmen – Beyond Budgeting in der Praxis (Interview). In: Professional News, September 2004, Nr. 11, S. 9

(11) Wömpener, Andreas: Beyond Budgeting. In: Zeitschrift für Planungs- und Unternehmenssteuerung 2007, Heft 17, S. 455-460

Internetquellen:

(1) BBRT – Beyond Budgeting Round Table, allgemeine Homepage (englisch), 16.01.2009, URL: <http://www.bbrt.org>

(2) Controlling-Portal: Beyond Budgeting – Neue Wege im Controlling, 17.12.2008, URL: <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Budgetierung/Beyond-Budgeting-Neue-Wege-im-Controlling.html>

(3) Krcmar, Helmut: Informationswirtschaft – Lehrstuhl für Wirtschaftsinformatik, 15.12.2008, URL: [http://www.winbase.de/lehre/wb_material_archiv.nsf/intern01/52C3CBE1B2A090D2C1256ACB00325D77/\\$FILE/abw14-001-le13.PDF](http://www.winbase.de/lehre/wb_material_archiv.nsf/intern01/52C3CBE1B2A090D2C1256ACB00325D77/$FILE/abw14-001-le13.PDF)

(4) Pfläging, Niels <mail@nielspflaeging.com>: Vortrag „Neue Trends im Controlling: Beyond Budgeting“ – Professional Days, September 2004, 16.01.2009, URL: <http://www.metamanagementgroup.com/pdf/BB2004-09-15.pdf>

(5) Rieg, Robert <robert.rieg@fh-aalen.de>: Beyond Budgeting or Better Budgeting?, 07.01.2009, Competence Site, URL: [http://www.competence-site.de/controlling.nsf/C1A2AAF8DAA89B06C1256D16002D30A0/\\$File/beyond_budgeting_prof_rieg.pdf](http://www.competence-site.de/controlling.nsf/C1A2AAF8DAA89B06C1256D16002D30A0/$File/beyond_budgeting_prof_rieg.pdf)

(6) Schmidt, Sven <sven@schmidts-welt.de>: Beyond Budgeting, 07.01.2009, Competence Site URL: [http://www.competence-site.de/controlling.nsf/FF524197E49CFAC7C1257272002CD4A3/\\$File/beyond-budgeting_sven-schmidt.pdf](http://www.competence-site.de/controlling.nsf/FF524197E49CFAC7C1257272002CD4A3/$File/beyond-budgeting_sven-schmidt.pdf)

Selbstständigkeitserklärung

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

.....

Bearbeitungsort, Datum

.....

Unterschrift