

# Controlling

Horváth / Gleich / Seiter

14., komplett überarbeitete Auflage 2020

ISBN 978-3-8006-5869-5

Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](http://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](http://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

## Fertigungskosten

Fertigungsstelle	Standardkostensatz per Std.		Standardzeit (Std.)	Standardkosten A*			Standardzeit (Std.)	Standardkosten B*			Standardzeit (Std.)	Standardkosten C*		
	fix	var.		f	v	t		f	v	t		f	v	t
F <sup>1</sup>	6,-	4,-	1	6,-	4,-	10,-	0,6	3,6	2,4	6,-	0,2	1,2	0,8	2,-
F <sup>2</sup>	4,-	4,-	1,2	4,8	4,8	9,6	0,8	3,2	3,2	6,4	0,2	0,8	0,8	1,6
F <sup>3</sup>	20,-	5,-	0,1	2,-	0,5	2,5	1,2	24,-	6,-	30,-	0,5	10,-	2,5	12,5
F <sup>4</sup>	10,-	10,-	0,3	3,-	3,-	6,-	0,8	8,-	8,-	16,-	0,2	2,-	2,-	4,-
F <sup>5</sup>	4,-	12,-	0,5	2,-	6,-	8,-	0,1	0,4	1,2	1,6	2,0	8,-	24,-	32,-
Total			-	17,8	18,3	36,1	-	39,2	20,8	60,-		22,-	30,1	52,1
Standardherstellkosten per Stück				45,1				77,-				70,1		

## Materialkostenbudget

Materialmengen und -werte														
	Zu produzierende Menge in Stück	Sorte I			Sorte II			Sorte III			Sorte IV			Total Materialkosten
		Standardmenge in kg	Standardwert	(1,- pro kg)	Standardmenge in kg	Standardwert	(2,- pro kg)	Standardmenge in kg	Standardwert	(3,- pro kg)	Standardmenge in kg	Standardwert	(4,- pro kg)	
		pro St.	Total	(1,- pro kg)	pro St.	Total	(2,- pro kg)	pro St.	Total	(3,- pro kg)	pro St.	Total	(4,- pro kg)	
A*	6800	4	27 200	27 200	1	6800	13 600	1	6800	20 400	0	0	0	61 200
B*	5300	0	0	0	2	10 600	21 200	3	15 900	47 700	1	5 300	21 200	90 100
C*	4000	2	8 000	8 000	0	0	0	0	0	0	4	16 000	64 000	72 000
Materialverbrauch der Produktion			35 200	35 200		17 400	34 800		22 700	68 100		21 300	85 200	223 300

## Beschaffungsbudget

Materialmengen und -werte									
	Sorte I		Sorte II		Sorte III		Sorte IV		Total Beschaffungsbudget
	Standardmenge in kg	Standardwert	Standardmenge in kg	Standardwert	Standardmenge in kg	Standardwert	Standardmenge in kg	Standardwert	
	Total	(1,- pro kg)	Total	(2,- pro kg)	Total	(3,- pro kg)	Total	(4,- pro kg)	
Materialverbrauch der Produktion	35 200	35 200	17 400	34 800	22 700	68 100	21 300	85 200	223 300
+ Soll-Endbestand =									
2mal Monatsverbrauch	5 866	5 866	2 900	5 800	3 783	11 349	3 550	14 200	37 215
- Anfangsbestand	12 000	12 000	1 000	2 000	8 000	24 000	10 000	40 000	78 000
= Beschaffungsbudget	29 066	29 066	19 300	38 600	18 483	55 449	14 850	59 400	182 515

## Forschungs- und Entwicklungsbudget

Total (fixe) Kosten	180 000,-
verteilt auf:	
Produkt A*	25 000,-
B*	10 000,-
C*	35 000,-
nicht verteilbar:	
Projekt D*	40 000,-
E*	70 000,-

## Verwaltungs- und Vertriebsbudget

Total fixe Kosten	140 000,-
verteilt auf:	
Produkt A*	10 000,-
B*	30 000,-
C*	20 000,-
nicht verteilbar	80 000,-
variable Kosten (Provisionen, Frachten, diverse)	10% vom Verkaufserlös

**Budgetierte Erfolgsrechnung**

	Total	A*	B*	C*
Verkaufsmenge		7 000	5 000	4 000
Verkaufspreis		80,-	120,-	110,-
Verkaufserlös	1 600 000,-	560 000,-	600 000,-	440 000,-
produzierte Menge		6 800	5 300	4 000
Standardherstellkosten per Stück		45,10	77,-	70,10
Standardherstellkosten der Produktion	995 180,-	306 680,-	408 100,-	280 400,-
Bestandsänderung (Menge)		- 200	+ 300	0
Standardherstellkosten der Bestandsveränderung	- 14 080,-	+ 9 020,-	- 23 100,-	0
Standardherstellkosten der verkauften Produkte	981 100,-	315 700,-	385 000,-	280 400,-
verteilbare Forschungskosten	70 000,-	25 000,-	10 000,-	35 000,-
verteilbare Verwaltungs- und Vertriebskosten (fix)	60 000,-	10 000,-	30 000,-	20 000,-
verteilbare variable Verwaltungs- u. Vertriebskosten (10% vom Erlös)	160 000,-	56 000,-	60 000,-	44 000,-
<b>Total zurechenbare Kosten</b>	<b>1 271 100,-</b>	<b>406 700,-</b>	<b>485 000,-</b>	<b>379 400,-</b>
<b>Bruttogewinn (DB)</b>	<b>328 900,-</b>	<b>153 300,-</b>	<b>115 000,-</b>	<b>60 600,-</b>

nicht verteilbare Forschungskosten	./. 110 000,-
nicht verteilbare Verwaltungs- und Vertriebskosten	./. 80 000,-
Beschäftigungsabweichung der Fertigungskosten	./. 93 200,-
<b>Nettogewinn</b>	<b>45 700,-</b>

**Investitionsbudget**

Gebäude .....	50 000,-
Maschinen und Einrichtungen .....	160 000,-
<b>Total</b>	<b>210 000,-</b>

**Budget der Finanzmittel**

<i>Anfangsbestand</i>	Kasse, Postscheck, Bank		120 000,-
+ <i>Einnahmen:</i>	Verkaufserlös	1 600 000,-	
	+ Anfangsbestand Debitoren	200 000,-	
	- Endbestand Debitoren (= 1/6 des Verkaufserlöses)	267 000,-	1 533 000,-
- <i>Ausgaben:</i>	Materialeinkauf		182 515,-
	+ Fertigungskosten total	771 880,-	
	+ Beschäftigungsabweichung	93 200,-	
	+ Forschung und Entwicklung	180 000,-	
	+ Verwaltung und Vertrieb fix	140 000,-	
	+ Verwaltung und Vertrieb var.	160 000,-	
		1 345 080,-	
	- Abschreibungen Maschinen	90 000,-	
	Gebäude	60 000,-	1 195 080,-
	+ Investitionsausgaben		210 000,-
+ Abbau der Kreditoren		10 200,-	
	Total Ausgaben		1 597 795,-
<i>Endbestand</i>			55 205,-

**Budgetierte Bilanz**

<i>Aktiva</i>	Anfang	±	Schluss
Geld (Kasse, Postscheck, Bank)	120 000,-	- 64 795,-	55 205,-
Debitoren	200 000,-	+ 67 000,-	267 000,-
Material	78 000,-	- 40 785,-	37 215,-
Fertigprodukte	84 030,-	+ 14 080,-	98 110,-
Einrichtungen, Maschinen	540 000,-	+ 70 000,-	610 000,-
Gebäude	600 000,-	- 10 000,-	590 000,-
	1 622 030,-	+ 35 500,-	1 657 530,-

<i>Passiva</i>	Anfang	±	Schluss
Kreditoren	170 000,-	- 10 200,-	159 800,-
Darlehen	450 000,-	-,-	450 000,-
Eigenkapital einschließlich Reserven	1 002 030,-		1 002 030,-
Gewinn		+ 45 700,-	45 700,-
	1 622 030,-	+ 35 500,-	1 657 530,-

**Abb. 3.56:** Beispiel eines einfachen Budgetsystems (Ulrich, Hill, Kunz 1994, S. 87ff.)

Wir sehen, dass die Budgetierung mit dem „Engpass“ Absatz beginnt und dann über Budgets für Produktion und Einkauf sowie für die indirekten Bereiche und Investitionen zu Finanzbudget, Erfolgsbudget und budgetierte Bilanz gelangt. Wichtig ist, die Bedeutung der Kosten- und Leistungsrechnung für die Budgetierung zu erkennen. Die im Beispielunternehmen vorhandene einfache flexible Standardkostenrechnung erlaubt eine differenzierte Kostenplanung im Produktionsbereich. Dagegen sind das Forschungs- und Entwicklungsbudget sowie das Verwaltungs- und Vertriebsbudget recht pauschal. Auf die ergeb-

niszielorientierte Planung der indirekten Bereiche kommen wir noch in *Kap. 3.4.3* zurück. Die budgetierte Erfolgsrechnung ist eine Art primitive mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung. *Wichtig:* Der Stand der Kosten- und Leistungsrechnung bestimmt die Qualität der Budgets! In der Praxis bilden Eckwerte – vor allem für Ergebnis- und Liquiditätsziele – den Ausgangspunkt der Budgetierung. In unserem Beispiel könnte dies dazu führen, dass die einzelnen Budgets solange „geknetet“ werden, bis ein gewollter Gewinn erreicht wird.

Bei dem Entwurf des Budgetsystems ist die zentrale Frage, welche Größen als Vorgabe für die einzelnen Teilbudgets vorgesehen werden. Es kommt zunächst darauf an, ob der Output einer Entscheidungseinheit quantitativ-wertmäßig bestimmbar ist und inwiefern die Prozesse wohldefiniert sind. Camillus (1984) schlägt daher zur Differenzierung eine Matrix mit den ebengenannten Kriterien vor (vgl. Abb. 3.57).

Entscheidungseinheiten von **Typ I** lassen sich am leichtesten bewerten. Der Output kann sowohl mengen- als auch wertmäßig relativ einfach bestimmt werden. Die Input-Output-Relation steht im Vordergrund (z. B. Produktionsbudget).

Bei **Typ II** lässt sich der Output messen, der Prozess ist dagegen nicht im Detail bestimmbar. Es bietet sich an, den bewerteten Output als Budgetvorgabe zu wählen (z. B. Marketingbudget).

**Typ III** ist typisch für viele Bereiche der Verwaltung in einem Unternehmen. Der Output ist zwar nicht immer im Einzelnen messbar, jedoch lässt sich der Prozess gut definieren. Hier sind input- und prozessorientierte Möglichkeiten der Budgetfestlegung vorherrschend. Ziel muss es jedoch sein – soweit möglich – zu outputorientierten Vorgaben zu gelangen.

Entscheidungseinheiten vom **Typ IV** erlauben es, weder den Output noch den Prozess im Einzelnen zu messen. Hier wird die Entscheidung über den vorgesehenen Input die Budgetvorgabe bestimmen (z. B. Grundlagenforschungsbudget).

In der Controllingpraxis verursachen die Budgets vom Typ III und Typ IV große Probleme. Wir haben eben in unserem Beispiel auch feststellen können, dass es sich um gewichtige Budgetsummen handelt, die mangels Output-

messbarkeit und/oder Prozessbeschreibbarkeit nur pauschal geplant werden.

### 3.4.2.3 Aufgaben, Organisation und Instrumente der Budgetierung

Die inhaltlichen Aktivitäten der Budgetierung werden vom Linienmanagement wahrgenommen. Die Aktivitäten des Budgetierungsmanagements liegen in der Praxis zu einem hohen Anteil beim Controller oder bei einer ihm unterstellten Budgetierungsabteilung als **Budgetierungsorgan**. Abb. 3.58 zeigt in der **IGC-Prozessmodell**-Logik den Hauptprozess „Operative Planung und Budgetierung“ mit den verschiedenen Teilprozessen sowie weiteren Informationen bzgl. Prozessanfang und -ende, dem notwendigen Input für den Prozess und dem zu erwartenden Output.

Der **Budgetierungsprozess** ist in der Regel in den Gesamtprozess der Planung eingebettet. Das Beispiel des Planungsprozesses in Abb. 3.59, verdeutlicht dies anhand des Zusammenwirkens verschiedener Planungsträger und den Jahresverlauf hinweg. So bilden langfristige Zielpläne zunächst den Rahmen für Investitionsbudgets und die Investitionsplanungen verschiedener Planungseinheiten. Nach deren Verabschiedung und der Fixierung der langfristigen Zielplanung erfolgt die detaillierte operative Planung über ca. drei Monate hinweg. Das Ergebnis sind schließlich die operative Planung und die daraus abgeleitete Finanzplanung/Budgetierung.

Im Budgetierungsprozess nimmt die Abstimmung der Zahlen der einzelnen Teilbudgets einen wesentlichen zeitlichen Anteil („Knetphase“, in Abb. 3.59 im November) ein. Hier muss der Controller als Koordinator mitwirken.

		Process	
		Known	Unknown
Outputs	Measurable	<p><b>Type I</b> Most manufacturing departments (Focus on input-output relationships – efficiency)</p>	<p><b>Type II</b> Some staff departments such as legal Some marketing departments (Focus on outputs – effectiveness)</p>
	Not Measurable	<p><b>Type III</b> Some staff departments such as personnel (Focus on process – procedures and practices)</p>	<p><b>Type IV</b> Some R &amp; D departments (Focus on input – resource allocation)</p>

Abb. 3.57: Typen von Entscheidungseinheiten zur Gestaltung des Budgets (Camillus 1984, S. 5)

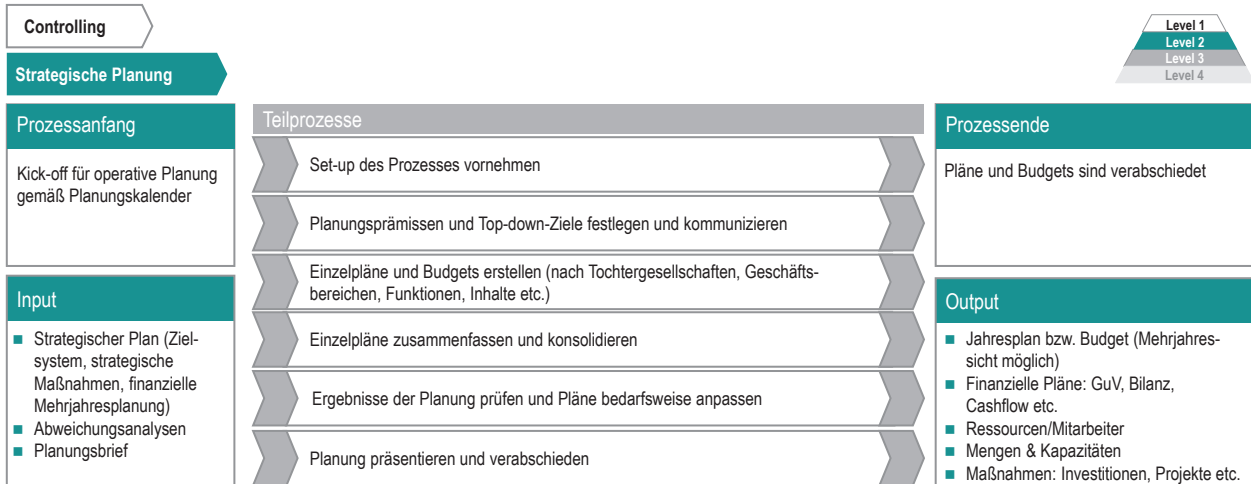


Abb. 3.58: Aufbau des Hauptprozesses „Operative Planung und Budgetierung“ (IGC 2011, S. 26)

Planungs-träger	Geschäftsführung/ Gesellschafterausschuss	Finanzen/ Controlling	Unternehmensbereiche (UB)	Verbundene Unternehmen (VU)
<b>Zeitablauf im Jahr</b>				
<b>Bis April</b>			Erarbeitung der Erwartungswerte für das laufende Geschäftsjahr	
<b>Mai</b>	Festlegung Investitionsrahmen auf 3 Jahre und Bestimmung Investitionsbudget Folgejahr	Überarbeitung der langfristigen Zielpläne auf Basis der Erwartungswerte		
<b>Juni</b>		Vorstellung langfristiger Zielpläne		
<b>Juli</b>		Investitionsplanungen der Hauptgesellschaft und der VU auf Standortebene und Abstimmung der Gesamtplanung pro UB		
<b>August</b>	Verabschiedung langfristiger Zielpläne			
<b>September</b>		Detaillierte Planungen (operative Planungen): - Personalplan, - Ergebnis- und Finanzplan, - Planungskommentare (jeweils neue Erwartung laufendes Jahr und Plan Folgejahr)		
<b>Oktober</b>	Verabschiedung Investitionsplanung			
<b>November</b>	Vorstellung operative Planung und Finanzplanung	Überarbeitung der detaillierten Planungen, Vorbereitung Abschluss laufendes Jahr und Plan Folgejahr auf Basis der Plandaten (Erwartung sowie Plan Folgejahr)		Herunterbrechen der Plandaten auf Monate
<b>Dezember</b>	Verabschiedung Gesamtplanung			

Abb. 3.59: Beispiel für Zuständigkeiten und zeitliche Abfolgen der Unternehmensplanung (in Anlehnung an Lehner, Schmidt 2003, S. 482)

Weitere wesentliche Arbeitsschritte aus der Sicht des Controllings sind auf die **Kontrollphase** konzentriert (vgl. Posselt 1986). Hier sind die Gestaltung und die laufende Überwachung des Soll-Ist-Vergleichs sowie die Abweichungsanalyse gemeint. Die Dokumentation der Zahlen erfolgt im Rahmen der **Budgetberichterstattung**. In der

Regel erfolgt bei der Jahresbudgetierung ein monatlicher Soll-Ist-Vergleich sowie die Hochrechnung (**Forecasting**) der zu erwartenden Jahreszahlen bzw. teilweise auch über das Jahresende hinweg Erwartungswerte im Sinne einer rollierenden Planung z. B. über 5 Quartale in die Zukunft.

In der Abweichungsanalyse interessiert nicht nur die punktuelle Soll-Ist-Abweichung eines Teilbudgets, sondern auch die Beeinträchtigung des Gesamterfolges durch diese Abweichung. Darüber hinaus wird nach Abweichungsursachen und nach Korrekturvorschlägen gefragt.

Während des Budgetjahres erfolgen in der Regel **Budgetanpassungen**, wenn sich wesentliche Prämissen für die Budgetvorgabe verändert haben. Sogenannte Erwartungsrechnungen signalisieren die Auswirkungen solcher Prämissenveränderungen. Man wird natürlich aus wirtschaftlichen Gründen abwägen, wann die Prämissenveränderungen so erheblich sind, dass eine kostenverursachende Budgetanpassungsprozedur erforderlich wird.

Bei der Abweichungsanalyse der Budgetvorgaben interessiert nicht nur die Einzelabweichung. Wesentlich ist das Gewicht einer Abweichung, d. h. ihre „Ergebniswertigkeit“. *Abb. 3.60* zeigt eine solche Analyse zur Beurteilung der Erfolgsbeeinträchtigung durch bestimmte Einzelabweichungen aus der Praxis. Auch die Trendentwicklung von Abweichungen ist von Bedeutung.

Die (ideellen) **Budgetierungsinstrumente** sind in erster Linie der Informationsversorgung zuzurechnen. Es han-

delt sich um Verfahren aus dem Bereich des Rechnungswesens, insbesondere der Kosten- und Leistungsrechnung (vgl. *Welsch et al.* 1988, S. 593 ff.). Wir werden sie daher in *Kap. 4.4.3* besprechen.

Budgets sollen – wie alle Pläne – verhaltensbeeinflussend wirken. Damit Budgets ihre Steuerungswirkung realisieren können, sind einige **verhaltensbezogene Gestaltungsempfehlungen** einzuhalten (vgl. z. B. *Göpfert* 1993, Sp. 599 ff.):

- Budgets müssen sich auf klar umrissene Verantwortlichkeiten beziehen,
- Budgetvorgaben müssen messbar sein,
- Budgetvorgaben müssen seitens der Budgetverantwortlichen beeinflussbar sein,
- Budgetvorgaben müssen herausfordernd, aber erreichbar sein,
- Budgetvorgaben müssen einen Handlungsspielraum („budgetary slack“) enthalten und
- Budgetverantwortliche sind am Budgetierungsprozess zu beteiligen.

Die Praxis zeigt, dass durch die Budgetierung häufig auch sog. **dysfunktionale Wirkungen** entstehen. Die Beteilig-

Monat: Januar – Juni	Plan		Ergebniswertigkeit		Ist		Abweichung %	Abweichungswertigkeit		Bedeutung von Negativabweichungen
	Mio €	%	Basis	Wert	Mio €	%		+	-	
Brutto-Umsatz	240,0	100,0	Deckungsbeitrag	32,0	230,0	100,0	- 4,2		134	1
- Erlösschmälerungen	12,0	5,0		5,0	13,8	6,0	-20,0		100	2
= Netto-Umsatz	228,0	95,0			216,2	94,0				
- var. Vertriebskosten	7,2	3,0		3,0	7,4	3,2	- 6,7		20	7
- var. Herstellkosten	144,0	60,0		60,0	133,2	57,9	+ 3,5	210		
= Deckungsbeitrag Artikel	76,8	32,0			75,6	32,9	- 1,6			
- Fixkosten Vertriebsweg	12,0	5,0		5,0	12,5		- 4,2		21	6
= Deckungsbeitrag Vertriebsweg	64,8	27,0			63,1		- 2,6			
± Kostenabweichungen					+3,0		+ 2,3			
• Einkauf: Preis	-	-	Rohstoffanteil	37,0	(+1,0)		+ 1,2	44		
• Produktion • Ausbeute	-	-	Rohstoffanteil	37,0	(+1,5)		+ 1,8	67		
• Fertigungsleistung	-	-	Fertigungskosten	20,9	(-0,5)		- 1,0	21	5	
• sonstiges	-	-	var. Herstellkosten	57,9	(+1,0)		+ 0,8	46		
- Fixkosten Werke	24,0	10,0		10,0	25,3		- 5,4	54	3	
- Fixkosten Verkauf/Werbung	12,0	5,0		5,0	11,4		+ 5,0	25	4	
- Fixkosten Verkehr/Distrib.	7,2	3,0		3,0	6,9		+ 4,2	13		
- Fixkosten Verwaltung	16,8	7,0		7,0	16,6		+ 1,2	8		
± sonst. Aufw./Erträge	+2,0	0,8		0,8	+2,6		+30,0	24		
± Zinsaufw./Erträge	-2,4	1,0		1,0	-2,8		-16,7	17	8	
= Betriebsergebnis	+4,4	1,8			+5,7			412	392	

**Abb. 3.60:** Beispiel einer Gewichtung von Abweichungen (in Anlehnung an Huch 1982)

ten versuchen, das Budget „auszutricksen“. Ein typisches Fehlverhalten ist das „Budget wasting“: Budgetierte Mittel werden verschwendet. Der Grund liegt darin, dass Neubewilligungen häufig von der Ausschöpfung früherer Bewilligungen abhängig gemacht werden oder dass der Erfolg der Mittelverwendung nicht bestimmbar ist. Die Änderung dieser Einstellung kann im Prinzip nur durch Nachweis oder Glaubhaftmachung des Erfolgs beim Mitteleinsatz erreicht werden. Eine andere Dysfunktionalität wird dadurch geschaffen, dass zu niedrige oder zu hohe Vorgaben unzulässige Spielräume („slack“) erlauben.

Neben den dysfunktionalen Wirkungen schränken insbesondere aktuelle Entwicklungen des Wettbewerbsumfeldes Effektivität und Effizienz der Budgetierung nachhaltig ein. Auf dieses Problemfeld und zugehörige Lösungsansätze geht der folgende Abschnitt ein.

### 3.4.2.4 Weiterentwicklungen der klassischen Budgetierung

Die Budgetierung ist in den meisten Unternehmen der jährlichen Ergebnis- und Finanzplanung gleichzusetzen, die detailliert und umfassend die operativen Planungsinhalte monetär abbildet. Sie wurde in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts für die industrielle Massenfertigung entwickelt und seither nur unzureichend an die Tertiärisierung und die zunehmende Dynamik und Komplexität der Unternehmensumwelt angepasst.

*Mintzberg* kritisierte bereits, dass Budgetierung die Planung auf ein „Numbers Game“ reduziere (vgl. *Mintzberg* 1994, S. 80 ff.). Zudem sind im heutigen Kontext Strategieflexibilität und Kundenorientierung wichtig, um in der veränderten Wettbewerbslandschaft zu bestehen. Klassische Budgets versagen jedoch bei der Abbildung dieser neuen Erfolgsfaktoren und verhindern eine notwendige Anpassung des Steuerungssystems in mehrfacher Hinsicht:

- Zeitlich und inhaltlich fixierte Strategien und (Jahres-) Budgets können nicht schnell und flexibel neuen Umweltbedingungen angepasst werden,
- Budgets haben in der Regel keine Verbindung zur Strategie,
- administrativ gehandhabte „command and control“-Budgets hemmen die Kreativität der Mitarbeiter und fördern dysfunktionale Verhaltensweisen,
- Innovationen verlangen Investitionen. Budgets wirken mit ihrer kurzfristigen und risikoscheuen Sichtweise kreativen Innovationen entgegen,

- periodenbezogene Kostenziele in Budgets verhindern kontinuierliche, an marktbezogenen Benchmarks orientierte Verbesserungsprozesse,
- Budgets liefern keine Messgrößen zur Steuerung „weicher“ kritischer Erfolgsfaktoren, wie z. B. Kundenzufriedenheit und
- Budgets fokussieren kurzfristige Erfolgsziele und nicht langfristige Wertsteigerung.

Trotz der genannten Kritik an der Budgetierung bleibt eine **ergebniszielorientierte Koordination** (und damit die Funktion der Budgets) unverzichtbar zur Unternehmenssteuerung. Zwei grundlegende Optionen stehen zur Verfügung:

- Verbesserung funktionaler und institutionaler Aspekte der bisherigen Budgetierung („**Better Budgeting**“) oder
- Verzicht auf die herkömmliche Budgetierung und Wahrnehmung der erforderlichen Funktionen durch andere Instrumente („**Beyond Budgeting**“).

**Better Budgeting** will das bestehende Budgetierungssystem durch die Fokussierung der Planungsinhalte (funktionaler Aspekt) und durch die Verkürzung des Budgetierungsprozesses (institutionaler Aspekt) optimieren. Der funktionale Aspekt umschließt insbesondere:

- Konzentration auf erfolgskritische Prozesse und damit Reduzierung der erforderlichen Budgets und finanziellen Vorgabegrößen,
- marktorientierte Ziele und Vorgaben anstelle von Budgetierung auf Basis der Fortschreibung,
- schnelle Vorschauinformationen anstatt detaillierter budgetbasierter Prognoserechnungen,
- Verlassen des Kalenderjahres und z. B. Übergang zur Meilensteinbudgetierung und
- Reduzierung von Frequenz und Anzahl der Budgetkontrollen und damit Fokussierung des Reporting.

Hinsichtlich der organisatorischen Gestaltung soll der Budgetierungsprozess flexibilisiert und verkürzt werden, indem

- die Top-down-Komponente der Aufbauorganisation gestärkt wird, um den Arbeits- und Zeitaufwand zu reduzieren,
- der Budgetvereinbarungs- und -verabschiedungsprozess vereinfacht und
- die operative Planung dezentralisiert wird.

Durch diese Maßnahmen lassen sich sowohl aktuellere Daten in die Planung mit einbeziehen, als auch die Planungszeiträume auf bis zu drei Monate reduzieren.



Praxisbeispiele belegen die Wirksamkeit dieses Ansatzes. *Ciba Vision*, einer Sparte des *Novartis*-Konzerns, gelang es, den Budgetierungsprozess von sechs auf zwei Monate zu verkürzen (vgl. *Peach* 2000). Trotzdem muss diesem Ansatz die lediglich inkrementale Verbesserung und die mangelhafte Verknüpfung von Strategie und Budgets entgegen gehalten werden. *Hope* und *Fraser* kritisieren zudem die Forcierung einer „Command & Control“-Führungskultur sowie die Einschränkung der unternehmerischen Freiheit der Mitarbeiter durch Budgets (vgl. *Hope, Fraser* 2000, S. 32 und *Hope, Fraser* 2003).

Der **Beyond Budgeting**-Ansatz verzichtet vollkommen auf Budgets. Traditionell von der Budgetierung übernommene Funktionen müssen daher durch andere Instrumente realisiert werden. Die Anwendung moderner Instrumente des Empowerment und des strategischen Managements, wie die **Balanced Scorecard**, vermeidet die Nachteile der Budgetierung und verwirklicht gleichzeitig einen effektiveren und effizienteren Steuerungsansatz: Dieser neue Steuerungsansatz unterstützt die Verknüpfung der operativen Planung mit der Unternehmensstrategie und fördert kontinuierliche Prozesse der Strategieentwicklung. Die Delegation von Ressourcenverantwortung wirkt motivierend und verbessert zugleich die Planungsqualität durch „größere Nähe zum Geschäft“ (vgl. *Hope, Fraser* 2001, S. 22).

Einen guten Einblick in den Absatz und die Instrumente des Beyond Budgeting geben *Hope* und *Fraser* (2003), *Pfläging* (2003).

Im praktischen Einsatz hat sich das Konzept laut mehreren Veröffentlichungen jedoch nicht bewährt. Von einer Verbreitung und praktischen Anwendungen ist kaum etwas bekannt (vgl. z.B. *Rieg, Oehler* 2009, S. 107). Ferner gerieten einige Prämissen von Beyond Budgeting in starke Kritik (vgl. *Rieg, Oehler* 2009, S. 100 ff.). Obwohl das Konzept selbst nicht in der Praxis verankert und etabliert ist, hat es wichtige Anstöße für die Weiterentwicklung von Budgetierungssystemen gegeben (*Rieg, Oehler* 2009, S. 111):

- Orientierung am Markt und Wettbewerb,
- Konzentration auf Führung (Führungsprozesse und Führungsverhalten) statt auf (Führungs-)Instrumente sowie
- Aufmerksamkeit auf wenig bekannte, aber relevante Instrumente (relative Ziele, rollierende Planung und Hochrechnung, bedarfsorientierte Ressourcensteuerung).

Aufbauend auf den verschiedenen Konzepten der Budgetierung (Better Budgeting und Beyond Budgeting) wurde in der Literatur auch immer wieder das Konzept des **Advanced Budgeting** erwähnt. Dieses zielt „auf eine abnehmende Bedeutung von Budgets auf mittlere Frist bei kurzfristiger Steigerung der Planungsqualität und Verringerung des

	Better Budgeting	Advanced Budgeting	Beyond Budgeting
<b>Ziel</b>	Optimierung einzelner Bereiche der Planung	Optimierung des gesamten Planungssystems	Veränderung des gesamten Managementsystems
<b>Absicht</b>	Beibehaltung der Budgetierung	Zurückdrängung der Bedeutung von Budgets	Abschaffung von Budgets als fixierte Leistungsverträge
<b>Ergebnis</b>	Verbesserung von punktuellen Schwachpunkten der Planung, Effizienzsteigerung/Aufwandssenkung	Erhöhung der Planungsqualität und Verringerung des Budgetierungsaufwands	Bessere Unternehmenssteuerung durch Rückbesinnung auf mitarbeiterorientierte/partizipative Führungskonzepte
<b>Planung</b>	Vereinfachung und Konzentration auf erfolgskritische Prozesse; verstärkte Berücksichtigung strategischer Inhalte in der operativen Planung	Vereinfachung und Konzentration auf erfolgskritische Prozesse; verstärkte Berücksichtigung nicht-monetärer Größen; Einsatz neuer Instrumente (BSC, Benchmarking), integrierte operative und strategische Planung	Rollierende, auf monetäre und nicht-monetäre Kerngrößen fokussierende Planung; integrierte operative und strategische Planung; Dezentralisierung der Planung
<b>Motivation</b>	Stärkerer Fokus auf marktorientierte Zielsetzung	Stärkerer Fokus auf marktorientierte Zielsetzung	Selbstadjustierende Zielsetzung relativ zu internen/externen Vergleichsobjekten
<b>Koordination</b>	Vorwiegend Koordination über Pläne	Vorwiegend Koordination über Pläne	Dezentrale marktähnliche Koordination; Unterstützung durch zentrale Stellen

Abb. 3.61: Die bisherigen Konzepte der Budgetierung im Vergleich (Tschandl, Schentler 2012, S. 13)