

5 Überwindung traditioneller Planungs- und Budgetierungsprobleme durch Beyond Budgeting oder Advanced Budgeting

Dieses Kapitel beschäftigt sich mit dem seit Ende des vergangenen Jahrzehnts heftig diskutierten Budgetierungsthema und seiner tatsächlichen Relevanz für die heutige betriebliche Praxis. Im Rahmen der Argumentation werden der klassischen Budgetierungsvariante neuere Methoden wie das Beyond Budgeting und das Advanced Budgeting gegenübergestellt und konzeptionell sowie in ihrer aktuellen Anwendung bei diversen Unternehmen beschrieben. Diese Anwendungsbeispiele fließen ein in eine Gesamtbetrachtung und Analyse des Budgetierungsprozesses vor dem Hintergrund der heutigen Anforderungen der betrieblichen Praxis an eine effektive Unternehmenssteuerung. In diesem Zuge werden Vor- und Nachteile der neueren Konzepte gegenübergestellt und zugleich aber auch vor überzogenen Erwartungen im Hinblick auf oftmals gerne in den Vordergrund gestellte, vermeintlich den Einführungsprozess erleichternde Mechanismen und -tools, wie Change Management-Seminare oder Verhaltens-Schulungen gewarnt.

5.1 Merkmale traditioneller Budgetierung

Nach wie vor besitzt die Budgetierung im deutschsprachigen Raum einen hohen Stellenwert. Anders als beispielsweise in den USA wird jedoch die Notwendigkeit der Budgetierung praktisch kaum in Frage gestellt. Allerdings ist auch im deutschsprachigen Raum die (herkömmliche) Budgetierung seit einiger Zeit zunehmender Kritik ausgesetzt, die sich vor allem auf die Relevanz und Effizienz des traditionellen Budgetierungsprozesses erstreckt. Gleichwohl erfreut sich die traditionelle Budgetierung in den meisten Unternehmen immer noch beträchtlicher Beliebtheit. Vor diesem, in den nachfolgenden Ausführungen näher betrachteten Hintergrund gehört sie zweifelsohne zu den hartnäckigsten Anachronismen, die die praktische Betriebswirtschaft heute noch aufzubieten hat. In diesem Kontext ist zu beachten, dass sich die Budgetierung historisch betrachtet von einem ursprünglich recht einfachen Instrument zur Kosten- und Kapitalflussplanung zu einem multifunktionellen, komplexen und mächtigen Managementprozess entwickelt hat, dem über die Jahre eine Vielzahl unterschiedlicher Aufgaben aufgeladen worden ist, welche sich teilweise in ihren grundsätzlichen Zielrichtungen widersprechen und somit das Rollenverständnis der Budgetierung belasten und in Frage stellen.

5.1.1 Inhalt und Zweck

Die Budgetierung ist in ihrer traditionellen Form mit ihrem grundsätzlichen Planungshorizont von einem Jahr Bestandteil der operativen Planung. Im Kontext

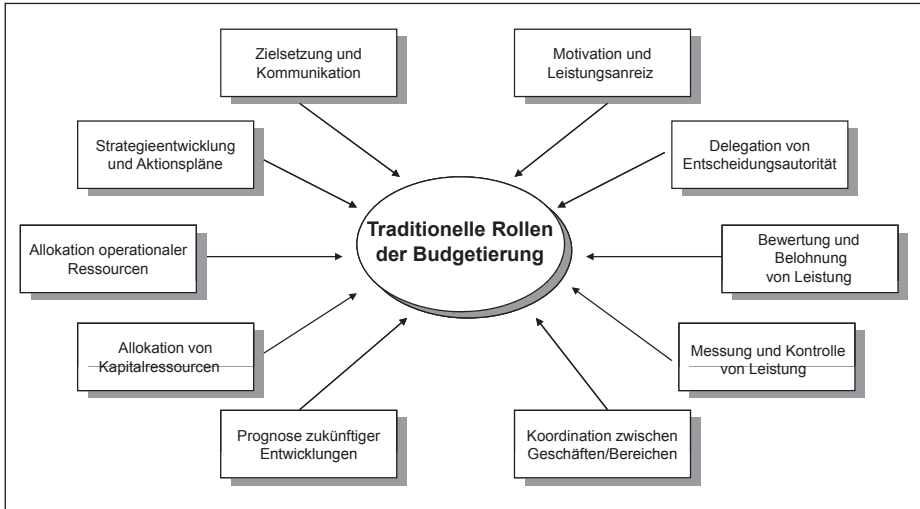


Abb. 56: Ausgewählte Rollen der Budgetierung im traditionellen Steuerungsmodell

der operativen Planung bezeichnet man daher als Budgetierung die Festlegung der Formal- und Budgetziele (z.B. Kostenbudget) für die einzelnen Ausführungsverantwortlichen (z.B. Fertigungskostenstellenleiter), an die diese für den vorgegebenen Planungszeitraum in bestimmten engen Grenzen gebunden sind. In dem hier dargestellten Zusammenhang schließt dies ebenfalls die Kontrolle der Budgeteinhaltung mit ein. Budgetierung beinhaltet somit die Zuordnung von Ressourcen zu definierten Aufgaben und organisatorischen Einheiten auf Basis monetärer Größen als Resultat der operativen Aufgaben- und Leistungsplanung. Sie lässt sich als ein Prozess zur Erstellung und Kontrolle operativer (formalzielorientierter) Pläne bzw. Budgets mit dem Ziel einer effektiven und effizienten Prognose, Koordination, Kontrolle und Motivation im Rahmen des unternehmerischen Leistungserstellungsprozesses definieren. Budgets verkörpern dabei das Fundament für Leistungskontrolle, Ressourcenallokation, Ressourcenfreigabe und Verpflichtung zu einem finanziellen Ergebnis und begründen einen auf finanziellen Größen basierenden Leistungsvertrag zwischen Unternehmensleitung und operativem Management mit weitreichender Verhaltenswirkung³⁶. Die Budgetierung hat im Rahmen der Budgetkontrolle und -überwachung zudem eine Problemerkennungs- und Frühwarnfunktion zur Unterstützung der operativen Steuerung. Sie folgt einem klar vorgegebenen Ablauf mit eindeutig formulierten Prinzipien und Anweisungen, was sie zugleich in fast allen Unternehmen zu einem der zentralen Führungsinstrumente hat werden lassen.

Unter der Maßgabe zentral vorgegebener Planvorgaben und -richtlinien ist der Startpunkt der operativen Planung die Schätzung der marktbezogenen Absatzdaten aufgrund von Marktbeobachtungen, Zukunfts- und Vergangenheitsanalysen sowie deren Verknüpfung mit Preis- und Konditionenstrukturen zur

³⁶ vgl.: Mensch (2004), S. 441

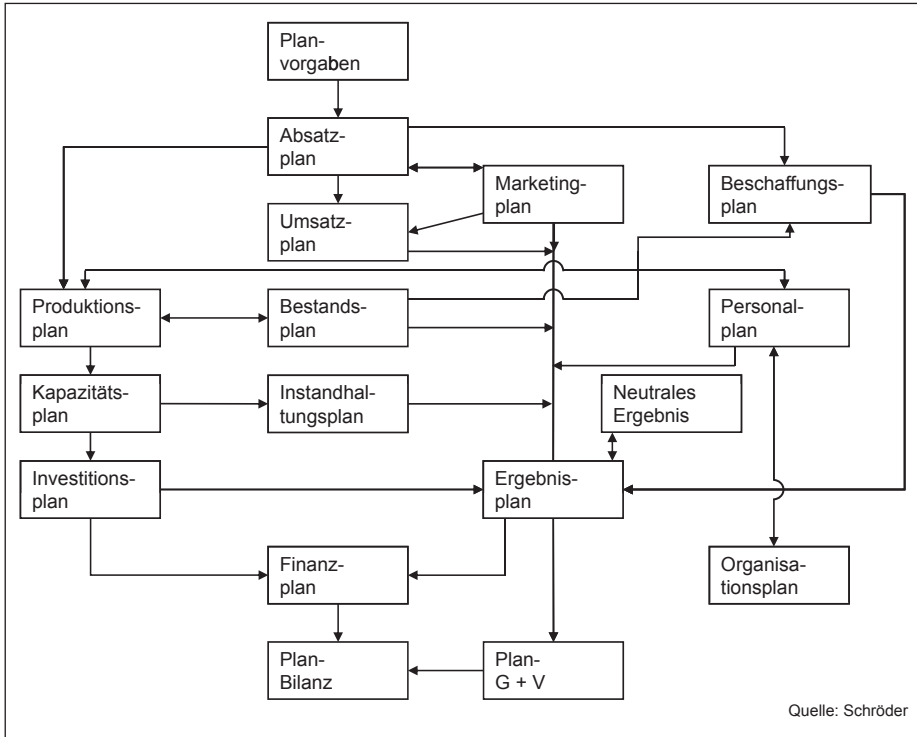


Abb. 57: Verzahnung und Abhängigkeiten der Teilpläne im Rahmen der operativen Planung

Umsatzplanung. Beide werden beeinflusst von der Marketingplanung. Aus der Absatz- und Umsatzplanung ergibt sich die Produktionsplanung mit den dahinterliegenden Fertigungsstruktur- und -programmplanungen. Von der Produktionsplanung sind wiederum die Kapazitäts- und die Bestandsplanung abhängig. Aus der Kapazitätsplanung leiten sich die Investitionsplanung und die Instandhaltungsplanung ab. Aus Absatz-, Produktions- und Bestandplanung ergibt sich die Beschaffungsplanung. Gleichzeitig entspringt die Personalplanung im wesentlichen der Absatz- und Produktionsplanung. Sämtliche Teilplandaten gehen dann in die Ergebnisplanung ein, die die Zusammenfassung der Budgets der einzelnen Teilbereiche zum Unternehmensgesamtziel für die kommende Periode darstellt und aus der zusammen mit der Finanzplanung die Plan-Bilanz und die Plan-Gewinn- und Verlustrechnung erstellt werden.

In der Planungs- und Budgetierungspraxis hat sich das Gegenstromverfahren weitgehend durchgesetzt als eine Kombination der klassischen Top-Down- und Bottom-Up-Budgetierungsverfahren. Das Gegenstromverfahren eliminiert die potenziellen Nachteile des klassischen Top-Down-Verfahrens, wie fehlendes Detailwissen des oberen Managements, fehlende Feedback- und Korrekturschleifen oder Demotivation und Ablehnung auf unteren Hierarchieebenen. Gleichzeitig schränkt es die potenziellen Schwächen des Bottom-Up-Verfahrens ein, die in

zu moderaten bzw. bequem erreichbaren Zielsetzungen oder in zu geringer Innovationsneigung und -orientierung liegen können. Das Gegenstromverfahren verkörpert eine Planung auf Basis eines Kompromisses, welcher in einem iterativen Diskussions- und Konsensfindungsprozess gefunden wird. Dadurch soll planungsrelevantes Wissen auf allen Ebenen bestmöglich ausgenutzt und sogleich eine optimale, aber auch realistische Leistungszielfestsetzung erreicht werden. Im Rahmen des Gegenstromverfahrens ergibt sich der finale Konsens zumeist in der abschließenden Knetphase, die gelegentlich auch ein wenig despektierlich als finales „number crunching“ bezeichnet wird³⁷. Differenziert nach Einzelschritten ergibt sich exemplarisch folgendes Vorgehen:

Zunächst findet eine Analyse im Hinblick auf die Veränderungen in der Unternehmensumwelt und des eigenen Unternehmens statt. Diese Analyse wird als Basis benutzt, um Vorhersagen über Entwicklung von Budgetfaktoren und -positionen auf der Basis der Vorperiode zu machen. Dem folgt die Manifestierung von allgemeinen Budgetzielen sowohl auf der Ebene der Gesamtunternehmung als auch auf der Ebene der Geschäftsbereiche unter Berücksichtigung der zuvor erhobenen Daten und Informationen. Im nächsten Schritt wird dann das Gesamtunternehmensbudget von der Geschäftsleitung festgelegt, um daraus top-down Unternehmensbereichsbudgets abzuleiten. Nun planen die dezentralen Planungsbereiche ihre Einzelbudgets auf Abteilungs- bzw. Kostenstellenbasis nach Maßgabe ihrer jeweiligen Sachziele. Nach deren Fertigstellung und Durchsprache werden die Einzelbudgets an die koordinierende Planungsstelle gegeben und werden hinsichtlich inhaltlicher und formaler Kriterien überprüft. Im nächsten Schritt folgt dann der Abgleich zwischen top-down vorgegebenen Bereichsbudgets und konsolidierten Abteilungs- und Kostenstellenbudgets. Dabei werden die Einzelpläne koordiniert und zu einer Gesamtdokumentation zusammengefasst. Zum Schluss erfolgt die Genehmigung des Gesamtunternehmensbudgets und der Teilbudgets durch die Geschäftsleitung.

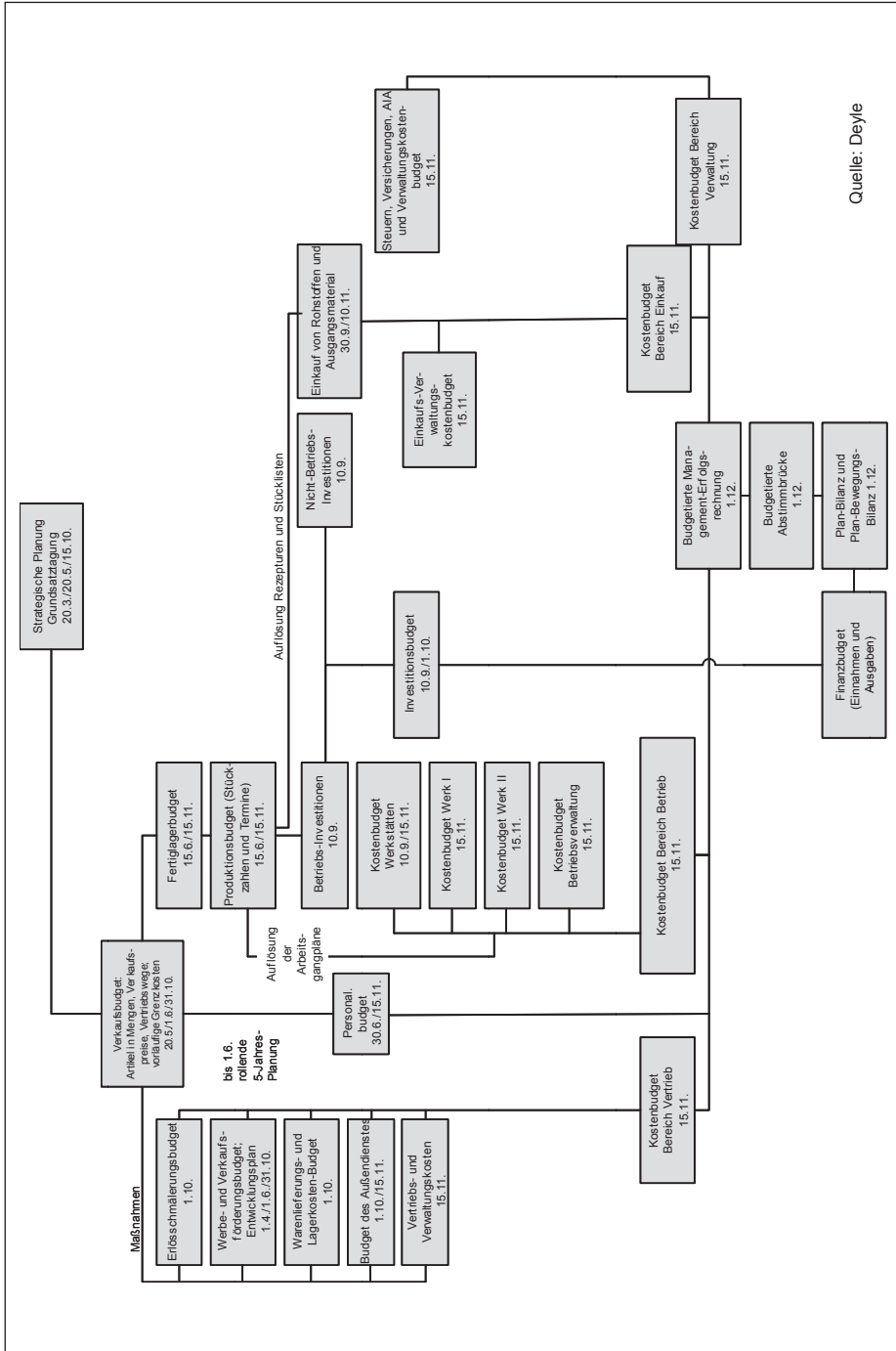
Ein typischer Budgetierungsfahrplan dauert nicht selten vier bis sechs Monate von der Versendung der Planungsunterlagen und -richtlinien bis zur endgültigen Verabschiedung durch das obere Management. Bereits seit geraumer Zeit wird daher der durch die Budgetierung verursachte Zeit- und Ressourcenaufwand kritisiert und dessen Verhältnis zum unternehmerischen Nutzen als (völlig) unangemessen bezeichnet.

5.1.2 Probleme und Grenzen

Die Verwendung von Budgets ist in erster Linie deshalb problematisch, weil die damit einhergehenden Prozesse eine Führungs- und Managementkultur zementieren, die auf den Mechanismen von Weisung und Kontrolle fußt. In einer Geschäftswelt, die sich in immer stärkerem Maße dem Einfluss permanenten und rasanten Wandels ausgesetzt sieht, taugen derartige Methoden mit ihrem status-quo-bewahrenden Charakter allerdings immer weniger als effektives und flexibles Werkzeug zur Unterstützung des Unternehmensmanagements³⁸. Die

³⁷ vgl.: Schröder (2003), S. 122–123

³⁸ vgl.: Mensch (2004), S. 444 bzw. Hope/Fraser (2003), S. 3–15



Quelle: Deyle

Abb. 58: Beispiel für einen typischen Budgetierungsfahrplan nach den Regeln traditioneller Budgetierung

einmalige Festschreibung der zukünftigen Geschäftsentwicklung im Rahmen eines Jahreshorizontes setzt für diesen Zeitraum ein stabiles Umfeld voraus und impliziert einen stetig planbaren Geschäftsverlauf. Volatilere und immer kürzer werdende Marktzyklen sowie höhere Diffusions- und Adoptionsgeschwindigkeiten technologischer Innovationen haben jedoch zur Folge, dass die Inhalte solch starrer Budgets in vielen Geschäften und Bereichen bereits nach wenigen Monaten oder mitunter sogar Wochen überholt sind. Außerdem führt die zunehmende Dynamik im unternehmerischen Portfoliomanagement beispielsweise in Form von Ausgliederungen, Akquisitionen oder Allianzen sowie markt- und wettbewerbsinduzierten Umorganisationen von Arbeitsfeldern ebenfalls dazu, dass Budgetinhalte nicht mehr zeitgemäß bzw. überholt sind.

Durch die Fokussierung der Budgetierung ausschließlich auf monetäre Größen besteht die Gefahr, dass die Aktivitäten bzw. realen Sachverhalte, die hinter den Budgetwerten stehen, nicht erkannt werden und als Folge davon die Zahlen einer Eigendynamik unterliegen können. Daneben ist die Verbindung zwischen Budgetierung und strategischer Planung in der Regel vage und unterliegt damit erheblicher Ambivalenz in der Auslegung. Das liegt vor allem daran, dass die strategische Planung zu einem erheblichen Teil auf nicht-monetären und qualitativen Indikatoren, wie Marktanteil, Portfoliostruktur, Kundenbindung, Innovationsstärke, Qualitäts- und Fehlerraten, etc basiert, die in den montär-quantitativ geprägten Budgetdaten, die in aller Regel auf den Größen des Rechnungswesens aufbauen und immaterielle Produktivfaktoren sowie nicht-monetäre Werttreiber vernachlässigen, keine Entsprechung finden. Die Budgetierung entwickelt außerdem häufig genug eine Eigendynamik dergestalt, dass ihr Detaillierungsgrad höher ist als eigentlich für die Planung erforderlich wäre, dass der Fortschreibung des Bewährten mehr Priorität eingeräumt wird als der Suche nach den besten Lösungen und dass auf die Einhaltung der Budgets mehr Wert gelegt wird als auf die Erreichung übergeordneter Unternehmensziele. Daneben muss betont werden, dass die eigentliche Bottom-Up-Ermittlung, also die Aggregation von Budgetdaten entlang der unternehmerischen Führungsstruktur, sowie die anschließende Diskussion deren auf Gesamtunternehmensebene mit eventuellen Anpassungen zu einem definierten Zeitpunkt äußerst zeit- und ressourcenaufwendig und insbesondere bei dezentraler Geschäftsverantwortung nicht zielführend ist. Für moderne wertorientierte Incentivierungssysteme mit notwendigerweise an aktuelle Unternehmensergebnisse gekoppelten Daten sind zudem historische, bis zu zwölf Monate zurückliegende Budgetdaten ohne Wert.

Budgetierung impliziert oftmals Bereichsegoismen, induziert durch bereichsorientierte Ressourcenzuordnung und Leistungsbeurteilung. In Verbindung mit der zugehörigen Berichterstattung führt sie nicht selten zu unehrlichem Verhalten in Form von Budgetmanipulationen zum Beispiel mittels bewusst eingeplanter Reserven. Ferner motiviert Budgetierung nicht zu ambitionierten Zielsetzungen, weil Budgeteinhaltung vor Wertschaffung geht, denn wer von Budgetvorgaben abweicht, riskiert individuelle Nachteile, auch wenn die Abweichung zum Vorteil des Unternehmens geschieht. Budgets zementieren dabei eher bestehende Kostenniveaus anstatt sie zu verringern und fördern ein einseitiges, unflexibles, periodenbezogenes Denken und Handeln. Sie ignorieren durch ihre funktionale

Ausrichtung, dass Leistung und Kosten in Prozessen entstehen und geben keinen wirklichen Aufschluss über die Kostenentstehung. Durch die Fokussierung auf eine (Budget-)Periode treten Kriterien wie Nachhaltigkeit und kontinuierliche Leistungsverbesserung zwangsläufig in den Hintergrund. Budgetierung wird mitunter auch als politisches Instrument eingesetzt, um andere bewusst unter Druck zu setzen. Sie fördert tendenziell eine Kultur der Abhängigkeit sowie die Etablierung eines Überwachungssystems und blockiert dadurch selbständiges, eigenverantwortliches sowie kreatives Denken und Handeln. Budgetierung verkörpert ein Menschenbild, dass davon ausgeht, Verhalten lasse sich mit Hilfe finanzieller Anreize rational steuern und kontrollieren. Budgets sind das Ergebnis von Verhandlungen, die nichts mit der Unternehmensstrategie zu tun haben, sondern stattdessen von persönlichen taktischen und politischen Motivationen stark beeinflusst werden. Die mit der traditionellen Budgetierung einhergehende Fremdkontrolle durch Planaufstellung und Genehmigung verleitet zur gänzlichen Unterdrückung von Unsicherheit und reduziert die Steuerungsphilosophie auf die bloße Analyse (negativer) Plan-Ist-Abweichungen. Dass das wenig zum heutzutage stetig steigenden Erfordernis nach vorausschauendem proaktiven Risikomanagement beiträgt, ist offenkundig.

Dies alles ist vor dem Hintergrund eines erheblichen Ressourceneinsatzes zu sehen, der Benchmarkstudien zufolge durchschnittlich 25.000 Manntage pro Milliarde Umsatz beträgt. In diesem Kontext sind auch Äußerungen von namhaften Wirtschaftslenkern wie Jack Welch zu sehen, der die Budgetierung in ihrer traditionellen Form für eine ineffiziente Managementmethode hält, die der Organisation Energie entzieht und unproduktive Verhaltensweisen fördert³⁹. Mittels unterjähriger Anpassungen, Hochrechnungen und Forecasts, die teilweise auch durch das Erfordernis unterjähriger externer Berichterstattung induziert werden, versuchen viele Unternehmen ihre Budgetierung zu flexibilisieren und zu dynamisieren. Auf den ersten Blick erscheint die Aktualisierung der Budgetdaten auch ein geeignetes Medium zu sein, um einige der zuvor geäußerten Kritikpunkte zumindest teilweise zu entkräften. Allerdings wird auf den zweiten Blick unmittelbar klar, dass die grundsätzliche Problematik der Budgetierung nicht dadurch entschärft wird, indem man versucht den unterjährig verbesserten Erkenntnisstand zu nutzen, ohne den Originalplan zu verändern, sprich ohne die grundlegenden Mängel der Budgetierung an sich abzustellen. Derartige Budgetrevisionen zum Zweck realistischerer, aktuellerer Prognosen konterkarieren zudem beabsichtigte motivationale und leistungsbewertende Rollen des Budgets, weil Leistungsbewertung und Vergütung immer noch an die ursprünglichen Budgetziele gekoppelt sind. Forecasting, Simulationen und Szenarioanalysen sind nicht grundsätzlich abzulehnen und machen durchaus Sinn. Sie sollten nur nicht als Basis für programmierte Handlungen verwendet, sondern stattdessen wie beispielsweise im Beyond-Budgeting-Modell als Radar benutzt und verstanden werden, um strategische Alternativen zu erarbeiten. Der der Budgetierung immanente Gedankengang, Zukunft könne durch input-orientierte Programmierung gestaltet werden, führt zu vollständig formalisierten Prozessen und zur

³⁹ vgl.: Hackett Group (2005)

Dominanz taktischer selbstverstärkender Planung, die für strategisch visionäres Denken und Handeln keinen Raum mehr lässt.

Es zeigt sich allerdings, dass – trotz der vielfältigen Probleme und Ineffizienz der herkömmlichen Budgetplanung und der damit verbundenen Budgetierungspraktiken – diese dennoch nach wie vor quasi eine Monopolstellung in der betrieblichen Praxis einnehmen, wofür folgende Gründe vermutet werden:

- Vertreter des Top Managements, des Finanz- und Rechnungswesens und des Controllings teilen eine Präferenz für finanzielle Größen und deren Einbindung in feststehende Raster und (Plan-)Perioden. Dies korrespondiert mit dem Bestreben, die Zukunft möglichst plan- und beherrschbar zu machen und unliebsame Überraschungen praktisch auszuschließen.
- Budgetierung hat sich über die Jahre zu einer Art „self fulfilling prophecy“ entwickelt, die es den Beteiligten im Unternehmen schwermacht, sich völlig anders funktionierenden Führungsmodellen auszusetzen, welche einen deutlich höheren Grad an zu managender Unsicherheit offenbaren, mit der man vielfach weder gewillt noch in der Lage ist positiv und konstruktiv umzugehen.
- Als typisches Konstrukt der zentralistischen und top-down-orientierten Unternehmensführung steht die Budgetierung insbesondere bei den – trotz vielfacher gegenteiliger Bekundungen – zahlreichen Verfechtern solcher Managementmethoden immer noch hoch im Kurs und dient als Bollwerk gegen Veränderungen dezentraler Prägung.

In diesem Zusammenhang sei eines klargestellt: Grundsätzlich ist Budgetierung per definitionem nichts Schlechtes oder Unbrauchbares. Sie war zu Zeiten ihrer Entstehung ein wirksames und erfolgreiches Instrument im Rahmen des Managements von erforderlichen Produktionskapazitätsausweitungen und damit zusammenhängenden betrieblichen Kostensteuerungen. Im diesem Kontext leistet sie auch heute noch wertvolle Unterstützung. Die oben dargestellte Ausweitung der Aufgaben der Budgetierung hin zu einem multifunktionalen unternehmerischen Steuerungsinstrumentarium überfordert sie allerdings heillos und führt zu suboptimalen Ergebnissen und Verhaltensweisen.

In der Praxis findet man als Rechtfertigungsargument für die Beibehaltung der Budgetierung in ihrer traditionellen Form das Fehlen von alternativen Modellen. Ob diese Argumentation wirklich noch haltbar ist, soll nachfolgend herausgearbeitet werden.

5.2 Beyond Budgeting als Alternative zur traditionellen Budgetierung

5.2.1 Historie und Verankerung

Quasi als Folge des wachsenden Unmutes über die traditionelle Budgetierung wurde im Jahr 1998 von der internationalen Forschungseinrichtung „Consortium for Advanced Manufacturing International“ (CAM-I) eine Bewegung ins Leben gerufen, die Budgetierung generell ablehnt und durch andere Führungs-