

Martin Tschandl

FH-Prof. Mag. Dr.;
Leiter Studiengang Industriegewirtschaft/Industrial
Management an der FH Joanneum;
Professur für Betriebswirtschaftslehre und Controlling;
Leiter Arbeitskreis Österreich II des Internationalen
Controllervereins;
2005 Vorsitzender der Konferenz der Studiengangleiter
der FH Joanneum



Peter Schentler

Dipl.-Ing. (FH);
Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Studiengang
Industriegewirtschaft/Industrial Management der FH
Joanneum

Die Budgetierung: Klassiker oder Auslaufmodell?

Grenzen und zukünftige Handlungsalternativen für die operative Planung

Jedes Jahr wiederholt sich in einer Vielzahl von Unternehmen derselbe Prozess: Strategieworkshops im Frühjahr, Festlegen der (finanziellen) Zielsetzungen durch den Vorstand im Sommer und schließlich der offizielle Startschuss zur Budgetierung als Endpunkt der Planung durch das Aussenden der Planungsunterlagen und -richtlinien im Herbst. Jedes Jahr aber auch derselbe Chor der Unzufriedenen: „Wir planen zu viel. Es dauert zu lange. Wozu das alles?“ Die Budgetierung ist in der Krise. Alternative Angebote von Wissenschaft und Beratungsbranche werden immer intensiver lanciert und so mancher Controller und Bereichs-/Abteilungsleiter fragt sich, ob er da nicht mit einem Auslaufmodell des unternehmerischen Instrumentariums arbeitet.

Warum entwickelte sich die Budgetierung?

Das klassische Verständnis von Unternehmensführung und Controlling als dessen Unterstützungsfunktion baut auf einem Management-Prozess auf. Dieser führt von der Zielfindung – *Malik* spricht auch von „für Ziele sorgen“, was ein feiner Unterschied sein kann –, über Planung und Kontrolle bis zur Steuerung, nicht selten ergänzt um die Mitarbeiterentwicklung. Bei diesen Führungsaufgaben unterstützt und begleitet der Controller das Management und übernimmt so Mitverantwortung für die Zielerreichung (siehe *International Group of Controlling*). Die Ursprünge lagen bei

Es ist Aufgabe der Planung, zukünftige Ereignisse einzuschätzen und darauf abgestimmte Ziele und Maßnahmen festzulegen.

Taylor und seinem Scientific Management, das durch die Trennung operativer und planerischer Aufgaben das General Management mit dem Ziel der Effizienzverbesserung formalisierte. Die dadurch forcierte personenunabhängige Führung und Delegation von Managementverantwortung führten zur „Budgetary Control“.

So war es den wachsenden Unternehmen und Konzernen ab der ersten Hälfte des vorigen Jahrhunderts möglich, über das Führen mit Zahlen – also den in Zeitabschnitten (Quartale, Monate) unterteilten Controllingprozess „Planung – Kontrolle – Steuerung“ – die Dezentralisierung der Führung zu betreiben.

Ausgangspunkt: Die integrierte Planung

Mit der Planung sollen zukünftige Ereignisse eingeschätzt und darauf abgestimmte Ziele sowie die zu ihrer Erreichung notwendigen Maßnahmen, Mittel und Wege festgelegt werden. Insofern wird mit Planung versucht, die Unsicherheit der Zukunft zu bewältigen. Ein wesentlicher Bestandteil und monetärer Endpunkt der Planung ist die Budgetierung. Im engeren Sinn versteht Horváth unter Budgets „*eher kurzfristig und mit einem starken Verbindlichkeitsgrad ausgestattete formalzielorientierte Pläne*“. Im weiteren Sinne ist die Budgetierung ein Teil des Performance-Management-Prozesses, in dem es um die Prognose zukünftiger Entwicklungen, die Vereinbarung und Festlegung von (Absatz-/Umsatz-)Zielen, Anreizen, Aktionsplänen und Ressourcen (Kosten, Investitionen etc.) geht. Die Integration der Planung erfolgt vertikal über die einzelnen Funktionen (siehe Abbildung 1), horizontal zwischen Leistungsbudget, Finanzplan und Planbilanz sowie zeitlich zwischen den Jahren und unterjährig.

Status der Budgetierung in der Praxis

In der Praxis gewinnt systematisch und

Controlling-Toolsets	Nutzung in Österreich	Operative Instrumente
Budgetierung und Analyse	77%	Budgetfahrplan Leistungsbudget Finanzplan Planbilanz Erwartungsrechnung/Soll-Ist-Vergleich Investitions-/Abschreibungsbudgets
Projektcontrolling	55%	Terminplan/Ablaufplan bei Projekten Zeit-/Kosten-/Fortschrittskontrolle (Projekt) Projektbudgets Einsatzmittelpfan bei Projekten Projektdokumentation Projektcontrolling-Leitfaden
Entscheidungsorientiertes Berichtswesen	51%	Moderation/Präsentation EDV-gestütztes Führungsinfosystem Benchmarking
Investitionscontrolling	41%	Sensitivitätsanalysen Dynamische Investitionsrechnung Investitionscontrolling-Leitfaden Soll-Ist-Vergleich bei Investitionen
Fortgeschrittene Kostenrechnungsmethoden/-instrumente	37%	Flexible Grenzplankostenrechnung Prozesskostenrechnung Target Costing Stufenweise Fixkostendeckungsrechnung

Abb. 2: Die Budgetierung als wichtigstes Toolset im Controlling

methodisch fundiertes Controlling weiter an Bedeutung, da der Anwendungs- und Professionalisierungsgrad aufgrund der steigenden Qualifikation neuer Mitarbeiter/-innen,

„Die traditionelle Budgetierung, wie sie vor bald 100 Jahren entwickelt worden ist, hat keine Zukunft mehr. Dazu haben sich die situativen Bedingungen zu sehr verändert.“

Peter Horváth

der Basel II-Anforderungen und des zunehmenden Wettbewerbsdrucks – vor allem auch in KMUs – ansteigt. Der Stellenwert der Budgetierung in der österreichischen Wirtschaft lässt sich aus einer Studie der FH Joanneum/Industriewirtschaft aus dem Jahr 2001 ersehen, bei der die operativen Controllinginstrumente anhand einer Faktorenanalyse geclustert wurden. Es zeigt sich, dass das Toolset „Budgetierung und Analyse“ bei durchschnittlich 77 % der österreichischen Unternehmen angewandt wird und somit das wichtigste Instrumentarium im Controlling darstellt (siehe Abbildung 2).

Der internationale Controllerverein mit seinen über 4.000 Mitgliedern aus der Praxis sieht im Budget ein Instrument zur ertrags-, kosten-, leistungs- und liquiditätsorientierten Steuerung der Unternehmen. Als in Zahlen geformtes Endergebnis der operativen Planung fordert es zum Handeln und Steuern auf.

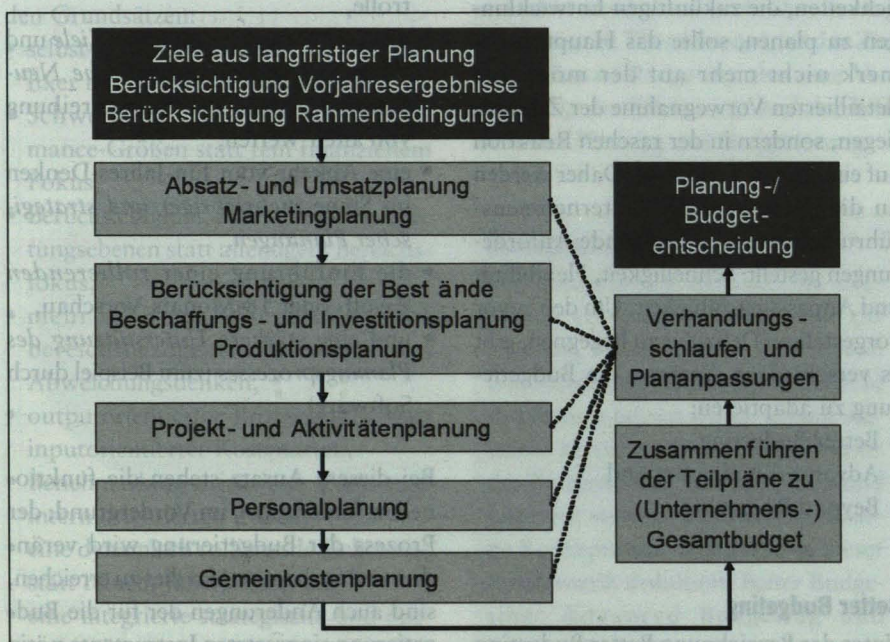


Abb. 1: Die integrierte Planung

Probleme der Planung und Budgetierung in der Praxis

Der herkömmlichen Planung und Budgetierung liegt die (implizite) Prämisse zugrunde, dass die zukünftigen Entwicklungen gut vorhersehbar und einschätzbar sind. Die Beteiligten müssen alle notwendigen Informationen zur Verfügung haben, um präzise planen zu können. Allerdings erschweren die zunehmende Dynamik und Komplexität der Umwelt die Steuerung über Budgets. Entscheidungsträger stehen immer häufiger dem Problem unvollkommener Informationen und der Notwendigkeit schnellerer Entscheidungen gegenüber. Es entsteht ein Planungsparadoxon: Je komplexer die Umwelt und je größer die Unsicherheit, desto mehr Planung wird zur deren Bewältigung notwendig, desto größer aber auch die Wahrscheinlichkeit, dass die Planung nicht relevant ist.

In Praxis und Theorie wird hinterfragt, inwieweit die Führung eines Unternehmens über die *klassische Budgetierung* noch sinnvoll ist, da sich deren Stärken, wie beispielsweise Vollständigkeit und Detailliertheit, vor dem Hintergrund der veränderten Anforderungen in Schwächen wandeln können. Die Kritik an den Inhalten und am Prozess der Budgetierung umfasst vor allem folgende Punkte:

- **Detaillierung und Vollständigkeit:** Sie führt zu einem entsprechenden Ressourcenaufwand (Kosten der Budgetierung) sowie zu tendenziell geringer Flexibilität und Aktualität.
- **Monetärer Fokus:** Orientierung an monetären Größen lässt nicht-monetäre Werte wie beispielsweise Kundstamm oder intellektuelles Kapital unberücksichtigt.
- **Interne Vorgaben:** Orientierung an internen Vorgaben und Machtprozessen, ohne die Änderungen der Umwelt und die Marktanforderungen ausreichend zu berücksichtigen.
- **Fortschreibung von Vorperioden:** Das fördert eine Kumulation von Kosten, nicht jedoch deren Hinterfragen und Weglassen.
- **Langwierige Abstimmungsprozesse:** Sie führen zu wenig herausfordernden Kompromisslösungen.

- **Strategie vs. Einjahresfokus:** Nicht-Berücksichtigung strategischer Aspekte und mangelnde Verbindung der strategischen und operativen Planung aufgrund des Einjahresfokus, der wiederum zu lang für eine operative Steuerung ist.
- **Dysfunktionales Verhalten:** Durch die Koppelung von Prognose/Planung und Motivation kann es zu einer Minimierung der Ertragsziele bzw. einer Maximierung der Kosten, dem Einbau von Puffern oder nachträglichen Manipulationen kommen.
- **Fehlende Einbindung der Betroffenen bei der Budgeterstellung:** führt zu fehlender Identifikation mit den Budgetzielen und mindert so die Verantwortlichkeit.
- **Mangelnde Nutzung des Potenzials der Mitarbeiter:** So können auftretende, nicht eingeplante Chancen durch die gesetzten budgetären Grenzen nur beschränkt wahrgenommen werden.

Adaptierungen und Verbesserungen der Budgetierung

Aufgrund der eingeschränkten Möglichkeiten, die zukünftigen Entwicklungen zu planen, sollte das Hauptaugenmerk nicht mehr auf der möglichst detaillierten Vorwegnahme der Zukunft liegen, sondern in der raschen Reaktion auf eintretende Ereignisse. Daher werden an die Methoden der Unternehmensführung zunehmend folgende Anforderungen gestellt: Schnelligkeit, Flexibilität und Anpassungsfähigkeit. Um den zuvor vorgestellten Defiziten zu begegnen, gibt es verschiedene Ansätze, die Budgetierung zu adaptieren:

- Better Budgeting,
- Advanced Budgeting und
- Beyond Budgeting.

Better Budgeting

Unter der Bezeichnung Better Budgeting wird kein einheitliches Modell verstan-

den, sondern mehrere Konzepte werden zur evolutionären Verbesserung der Budgetierung subsumiert, bei denen die Unternehmenssteuerung weiterhin über Budgets erfolgt. Better Budgeting geht auf die Kritikpunkte am Prozess der Budgetierung ein und schlägt inkrementelle Lösungsmöglichkeiten für einzelne

Entscheidungsträger stehen immer häufiger dem Problem unvollkommener Informationen und der Notwendigkeit schnellerer Entscheidungen gegenüber.

Probleme vor, um eine Vereinfachung und Optimierung zu erreichen und einen schnelleren und effizienteren Erstellungs- und Änderungsprozess und damit flexiblere Budgets zu schaffen:

- Fokussierung der Kräfte im Budgetierungsprozess auf die *erfolgskritischen* Prozesse,
- *eine geringere Detaillierung* der Pläne,
- *schnelle Vorschauinformationen* auf diese erfolgskritischen Prozesse anstatt detaillierter budgetbasierter Prognoserechnungen,
- demgemäß die *Fokussierung des Reportings* auf wesentliche Meilensteine und Bereiche,
- die signifikante *Vereinfachung* und dadurch *Verkürzung* des Budgetvereinbarungsprozesses,
- die forcierte *Dezentralisierung* der operativen Planung und teilweise Kontrolle,
- das Setzen *marktorientierter Ziele* und Vorgaben und die *analytische Neuplanung* anstatt der Fortschreibung von alten Werten,
- eine Abkehr vom Ein-Jahres-Denken im Sinne *mehrfähriger und strategischer Planungen*,
- die Einführung einer *rollierenden* Zwölf- oder 18-Monats-Vorschau,
- und eine stärkere *Unterstützung des Planungsprozesses* (zum Beispiel durch Software).

Bei diesem Ansatz stehen die funktionalen Änderungen im Vordergrund; der Prozess der Budgetierung wird verändert und verbessert. Um dies zu erreichen, sind auch Änderungen der für die Budgetierung eingesetzten Instrumente nötig und die Unternehmensorganisation inso-

fern betroffen, da Abläufe wie beispielsweise ein neuer Budgetfahrplan organisatorisch eingebunden werden müssen. Better Budgeting stößt an seine Grenzen, wenn eine Unternehmenssteuerung über Pläne nicht möglich/sinnvoll ist, weil beispielsweise eine zu hohe Umweltdynamik vorherrscht. Statt Effizienzgewinnen bei der Budgetierung ist dann eine grundlegende Veränderung der Prozesse nötig. Better Budgeting kann in diesem Fall keine Lösung für die Probleme bieten.

Advanced Budgeting

Ein weiteres Konzept zur Verbesserung des Budgetary-Control-Modells stellt *Advanced Budgeting* dar, das kurzfristig die Planungsqualität steigern und den Aufwand verringern sowie mittelfristig den Budgets eine geringere Bedeutung zuschreiben will. Um dies zu erreichen, soll einerseits der Prozess der Budgetierung verbessert werden und andererseits sollen Instrumente wie die Balanced Scorecard, Prozesskostenrechnung oder Benchmarking eingesetzt werden. *Advanced Budgeting* basiert auf folgenden Grundsätzen:

- selbst-adjustierende relative Ziele statt fixer und absoluter Budgetziele,
- Schwerpunkt auf relevante Performance-Größen statt rein finanziellem Fokus,
- Berücksichtigung aller relevanten Leistungsebenen statt alleinigem Bereichsfokus,
- mehr „Kaizen“-Steuerung statt bereichsbezogenem Planungs- und Abweichungsdenken,
- outputorientierter Prozessfokus statt inputorientierter Kostenarten,
- Benchmarking-orientierte Ziele statt intern orientierten Zielen,
- eine dynamisch rollierende Sichtweise statt reinem Jahresbezug und
- eine integrierte strategische und operative Planung statt autonomer Planungen.

Das Hauptaugenmerk darf nicht mehr auf einer möglichst detaillierten Vorwegnahme der Zukunft liegen, sondern in der raschen Reaktion auf eintretende Ereignisse.

Dieses Modell umfasst den Teil von *Beyond Budgeting*, der auf die Optimierung der Planung und Budgetierung abzielt, vernachlässigt jedoch die in *Beyond Budgeting* ebenfalls berücksichtigten Aspekte im Hinblick auf Führung, Organisation und Unternehmenskultur. Während bei *Beyond Budgeting* das gesamte Führungsmodell eines Unternehmens verändert werden soll (siehe den Beitrag von Christian Theuermann), ist das Ziel bei *Advanced Budgeting* also eine Verbesserung der Effektivität und der Effizienz der Planung und Budgetierung.

Management Summary:

Die Budgetierung stellt das am häufigsten verwendete Instrument zur Planung, Koordination, Motivation und Steuerung in Unternehmen dar. In den letzten Jahren wurde jedoch verstärkt Kritik an der gängigen Praxis der Budgetierung laut. In Praxis und Literatur werden deshalb verschiedene Konzepte zur Verbesserung dieser Problematik diskutiert: *Better Budgeting*, *Advanced Budgeting* und *Beyond Budgeting*.

Ansätze Merkmale	Better Budgeting	Advanced Budgeting	Beyond Budgeting
Ziel	Optimierung einzelner Bereiche der Planung	Optimierung des gesamten Planungssystems	Optimierung des gesamten Managementsystems
Hauptfokus	Verbesserung von punktuellen Schwachstellen der Planung	Einsatz neuer Instrumente, dadurch Erhöhung der Planungsqualität bei geringerem Planungsaufwand und abnehmende Bedeutung von Budgets	Abschaffung starrer Budgets, die als fixierte Leistungsverträge fungieren; Rückbesinnen auf mitarbeiterorientierte/partizipative Führungskonzepte
Planung	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; integrierte operative und strategische Planung	Rollierende, auf monetäre und nicht-monetäre Kerngrößen fokussierte Planung; integrierte operative und strategische Planung; Dezentralisierung der Planung
Motivation	Marktorientierte Zielsetzung	Selbstadjustierende marktorientierte Zielsetzung	Selbstadjustierende Zielsetzung relativ zu internen/externen Vergleichobjekten
Kontrolle	Fremdkontrolle	größtenteils Fremdkontrolle	größtenteils Selbstkontrolle
Koordination	Zentrale Koordination über Pläne	Teilweise dezentrale Koordination über Pläne	Dezentrale marktähnliche Koordination; Unterstützung durch zentrale Stellen

Abb. 3: Ein Überblick über die „neuen“ Budgetierungsansätze

Literatur:

- Daum, J. /2003/: Von der Budgetsteuerung zum *Beyond Budgeting*: Motivation, Fallbeispiele der Pioniere und Zukunftsperspektiven, in: *Controlling & Management: Budgetierung im Umbruch?*, Sonderheft 1 2003, Seite 77-90.
- Hope, J.; Fraser, R. /2003/: *Beyond Budgeting*, Stuttgart 2003
- Horváth, P. /2003/: *Controlling*, München 2003.
- Horváth & Partners (Hrsg.) /2004/: *Beyond Budgeting umsetzen – Erfolgreich planen mit *Advanced Budgeting**, Stuttgart 2004.
- Malik, F. /2001/: *Führen Leisten Leben: Wirksames Management für eine neue Zeit*, Stuttgart-München 2001.
- Tschandl, M.; Baumann, R. /2002/: *Controlling: State of the Art*, in: *Controller Magazin*, 1 2002, Seite 100-106.
- Weber, J. /2005/: *Das *Advanced-Controlling-Handbuch**, Weinheim 2005.