



Hochschule **Amberg-Weiden**
für angewandte Wissenschaften
University of Applied Sciences (FH)

Beyond Budgeting - Ein Konzept für die Zukunft?

**Anforderungen an zukünftige Planungs- und Budgetierungskonzepte
und Konzeptionelle Prüfung der Budgetierungsalternativen**

Alexander Herzner, M.Sc.

Innere Floßer Str. 38

92660 Neustadt

E-Mail: alexander.herzner@me.com

Folgen Sie auf Twitter: [@HeartnerA](https://twitter.com/HeartnerA)

Über den Autor:

Alexander Herzner, geb. 1983, absolvierte seinen Master für Betriebswirtschaft (M.Sc.) an der Universität Bamberg. Neben diversen Tätigkeiten in Wissenschaft und Praxis wirkte er bereits in einigen Forschungsprojekten insbesondere zum Thema „Strategisches Controlling“ mit. Seit 2011 ist er als Lehrbeauftragter für Kostenrechnung und Controlling an der Technischen Hochschule Amberg-Weiden tätig.

**„Wer nichts verändern will,
wird auch das verlieren,
was er bewahren möchte.“**

Gustav Heinemann (1899-1976),
dt. Politiker

INHALTSVERZEICHNIS

<i>Abkürzungen</i>	III
<i>Abbildungs- und Tabellenverzeichnis</i>	IV
Teil I: Theoretische Grundlagen	1
1. <i>Problemstellung / Zielsetzung</i>	1
2. <i>Begriff-definitionen</i>	3
2.1 <i>Was ist Planung?</i>	3
2.1 <i>Aufgaben der Planung</i>	5
3. <i>Was ist ein Budget? / was ist Budgetierung? - Literaturüberblick</i>	6
3.1 <i>Was ist Budgetierung?</i>	6
3.2 <i>Aufgaben der Budgetierung</i>	9
4. <i>Kritikpunkte der klassischen Budgetierung</i>	10
5. <i>Alternative zur Budgetierung</i>	14
5.1 <i>Advanced Budgeting</i>	14
5.2 <i>Better Budgeting</i>	16
5.3 <i>Zero-base Budgeting</i>	19
5.4 <i>Beyond Budgeting</i>	22
Teil II: Konzeptvergleich von A wie Advanced Budgeting bis Z wie Zero-Base Budgeting	27
1. <i>Wie können verschiedene Konzepte verglichen werden?</i>	27
2. <i>Anforderungen an ein künftiges Budgetierungskonzept</i>	28
2.1 <i>Faires Entlohnungssystem</i>	28
2.2 <i>Flexibilität</i>	29
2.3 <i>Ressourcenersparnis</i>	30
2.4 <i>Strategiekopplung</i>	31
2.5 <i>Moderne Organisationsstruktur</i>	32
2.6 <i>Wissen und Kompetenzen sammeln</i>	33

2.7 Moderne Mitarbeiterführung	34
2.8 Kundenorientierung	35
2.9 Steuerungsfunktionalität.....	36
2.10 Realisierbarkeit.....	37
3. Konzeptvergleich	39
3.1 Zero-base Budgeting	40
3.2 Advanced Budgeting	45
3.3 Better budgeting	51
3.4 Beyond Budgeting	58
4. Schlussbetrachtung - Ist Beyond Budgeting ein Konzept der Zukunft?	67
Literaturverzeichnis	v

ABKÜRZUNGEN

Abb.	Abbildung
BB	Beyond Budgeting
BBRT	Beyond Budgeting Round Table
BSC	Balanced Scorecard
bzw.	beziehungsweise
CAM-I	Consortium for Advanced Manufacturing International
etc.	et cetera
ggf.	gegebenenfalls
HBM	Harvard Business Manager
KPI	Key Performance Indikator
o.ä.	oder ähnliches
RF	Rolling Forecast
u.a.	unter anderem
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
u.v.m	und vieles mehr
Vgl.	Vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZBB / NBB	Zero-base Budgeting, Null-Basis Budgeting

ABBILDUNGS- UND TABELLENVERZEICHNIS

Abbildungen

Abb. 1: Aufbau und Vorgehensweise der Arbeit.....	2
Abb. 2: Aufgaben der Budgetierung	5
Abb. 3: Sachziel- und Formalziel Planung	6
Abb. 4: Budgetierung im Rahmen der Planung	7
Abb. 5: Folgen der Beibehaltung von Budgets.....	18
Abb. 6: Vergleich ZBB mit normaler Planung.....	19
Abb. 7: Stufen des ZBB	20
Abb. 8: Vergleich Steuerungsprozess mit fixiertem Leistungsvertrag	24
Abb. 9: Die 12 Prinzipien des BB	25
Abb. 10: Budgetziel- vs. Ergebnisvergütung	27
Abb. 11: Fixierte Ziele vs. Relative Ziele	28
Abb. 12: Traditionelle Steuerung vs. Moderne Steuerung	33
Abb. 13: Die Tools des Better Budgeting	51
Abb. 14: Strategiekopplung mit Better Budgeting	54
Abb. 15: Relative Zielsetzungen mit Liga-Tabellen bei Svenska Handelsbanken	59
Abb. 16: Neues Steuerungsmodell bei BB.....	61

Tabellen

Tab. 1: Der Beta Codex.....	26
Tab. 2: Bremsklötze des Changemanagements.....	38
Tab. 3: Anforderungen im Überblick	38
Tab. 4: Übersicht der drei am häufigsten diskutierten Konzepte	38
Tab. 5: Überblick Bewertung der Konzepte	66

Teil I: Theoretische Grundlagen

1. PROBLEMSTELLUNG / ZIELSETZUNG

Flexibilität - eines von vielen Schlüsselwörtern des 21. Jahrhunderts. Daneben stehen noch Globalisierung, Rendite u.v.m im Fokus der Unternehmen. Alle drei genannten Begriffe spielen in Zeiten des wirtschaftlichen Umbruchs, der Finanz- und Wirtschaftskrise oder sogar Rezession eine Schlüsselrolle. Fast alle Märkte leiden momentan unter dem Druck. Doch auf der Jagd nach „normaler“ Rendite spielt gerade jetzt Flexibilität eine wichtige Rolle. Flexibel auf den Markt reagieren können? Global den Konzern mit Tochtergesellschaften steuern? Langfristig das Unternehmen am Markt halten? Mit welchen Systemen das Unternehmen steuern? Müssen neue Denkansätze in Unternehmen gelten?

Vieles wird in der heutigen Wissensgesellschaft hinterfragt - eine Lösung weiß aber bis dato keiner. Die Probleme sind de facto noch ungelöst. Und dennoch gibt es auf einigen Gebieten neue Ansätze, die auf manche Frage eine Antwort darstellen könnten.

Auch zum Thema Planung und Budgetierung auf die Frage „what should I do [...] if the budget process in my company is full of sandbagging.“¹ „In nahe zu allen großen Unternehmen, nimmt die klassische Planung und Budgetierung eine Schlüsselposition bei der Führung ein. Dabei wurde das Budgetary Control (engl. für Budgetierung), dessen Wurzeln bis in den Anfang des 20. Jahrhunderts reichen und von den USA importiert wurde, kontinuierlich zu einem umfangreichen und komplexen System weiterentwickelt.“² Da vielerorts in Unternehmen Optimierungen bereits stattgefunden haben oder neue Verbesserungen nur mehr schwer zu realisieren sind, gilt es die Aufmerksamkeit den Steuerungsinstrumenten von Unternehmen zu widmen. Schließlich stellt die Unternehmensleitung zuerst die Weichen für die Zukunft, indem sie die Strategie und das Ziel vor gibt.

¹ Welch (2005), S.3

² Held (2009) S.5

In dieser Instanz gilt das gleiche, was von jeder Abteilung oder von jedem Mitarbeiter erwartet wird: Ausrichtung an den Kunden und an dessen Bedürfnisse und flexible Reaktionsmöglichkeiten auf jede Art von Veränderung.

In diesem Kontext wird der traditionellen Planung und Budgetierung eine Starrheit vorgeworfen. „Sprengsatz war immer das Budget.“³ Die Budgetierung sei nicht mehr zeitgemäß, schließlich gehen in fast allen Bereichen Änderungen von statten, warum also auch nicht hier? Better Budgeting, Advanced Budgeting, Zero-Base Budgeting (ZBB) und Beyond Budgeting (BB) sind die aktuellen Schlagwörter die in diesem Kontext behandelt werden.

Dieses Thema wird in dieser vorliegenden Arbeit aufgegriffen. Der Autor beschäftigt sich mit dem Thema Beyond Budgeting (BB) als Managementkonzept und geht der Frage nach, ob BB als zukünftiges Konzept Bestand hat. Dazu werden Anforderungen aufgestellt, die ein modernes Budgetierungskonzept erfüllen soll. Die Alternativen zur klassischen Budgetierung müssen sich diesem Vergleich unterziehen. Es wird überprüft, welches Konzept den Anforderungen des 21. Jahrhunderts und der Zukunft gerecht wird.

Für ein schlüssiges Folgen dieser Diskussion wird im Teil 1 die Budgetierung mit ihren Kritiken und deren Alternativen vorgestellt. Im Teil 2 dieser Arbeit werden auf Ba-



Abb. 1: Aufbau und Vorgehensweise der Arbeit

sis des Literaturstudiums Anforderungen erarbeitet, welche an ein künftiges Konzept gestellt werden können. Hinzu kommen Eindrücke aus persönlichen Gesprächen (u.a. Herrn *Niels Pfläging*). Anschließend werden die Konzepte geprüft, in wie fern sie den Anforderungen gerecht werden. Dabei

werden gezielt Better Budgeting, Advanced Budgeting, Beyond Budgeting und für die weiteren Möglichkeiten beispielhaft Zero-Base Budgeting heran gezogen.

³ FAZ.net am 10.05.2010

2. BEGRIFF-DEFINITIONEN

2.1 WAS IST PLANUNG?

Mit dem Begriff der Planung beschäftigen sich zahlreiche Wissenschaftler und Controller in Unternehmen. In einschlägigen literarischen Werken rund um das Thema Controlling wird man immer zu dem Thema Planung fündig. Im Folgenden wird der Begriff von unterschiedlichen Verfassern vorgestellt und ein Überblick über die in der Literatur vorherrschenden Definitionen gegeben.

Obwohl die Definitionen des Planungsbegriffes sehr zahlreich sind, sieht *Horvath* Planung als „ein systematisches, zukunftsbezogenes Durchdenken und Festlegen von Zielen, Maßnahmen, Mitteln und Wegen zur künftigen Zielerreichung.“⁴ Vor allem die Funktionen der Planung spielen für die Erhaltung der Unternehmung eine wichtige Rolle. So zählen Erfolgssicherung bzw. Effizienzsteigerung, Risikoerkenntnis und -reduzierung, Flexibilitätserhöhung, Komplexitätsreduktion und Schaffung von Synergieeffekten zu den Grundfunktionen. Auch die Koordinationsfunktion wird hervorgehoben. „Unter Unternehmungsplanung wird ein Prozess von Entscheidungen über Entscheidungen verstanden, durch den bei erwarteten Umweltbedingungen die Pläne der divisionalen und/oder funktionalen Bereiche von Unternehmungen für sämtliche Planperioden des Planzeitraums erzeugt, geprüft und - sachlich wie auch zeitlich aufeinander abgestimmt - vorgegeben werden.“⁵ Planung ist aber auch ein komplexer Informationsverarbeitungsprozess, „in dem Informationen systematisch ermittelt, erfasst, gespeichert, verarbeitet und weitergegeben werden.“⁶ Als Problem erweist sich, dass die Informationen nur mit Zukunftsbezug planungsrelevant sind. Weiterhin bedeutet Planung das Entwerfen von Systemen, welche „die zukünftige[n] Gefüge- und Prozessstrukturen in der Unternehmung festleg[en].“⁷ Durch den Bezug der Planung auf die Zukunft, soll es zur Bewältigung von Unsicherheit dienen.

⁴ Horvath (2008), S.142

⁵ Horvath (2008), S.142

⁶ Horvath (2008), S.144

⁷ Horvath (2008), S.144

Weber beschreibt Planung als häufig unscharfen Begriff.⁸ Er stimmt allerdings zu, dass Planung als ein bewusster, sich an Zielen orientierender Begriff gesehen wird. Ebenfalls stellt Planung einen Bezug zu zukünftigen Handlungen her. Auch als Planung beschreibt *Weber* den Informationsverarbeitungsprozess, der ohne Wissen nicht geplant werden kann. *Weber* selbst sieht Planung als „eine Ausprägung von Willensbildung.“⁹ Ziel dieser ist, Ausführungshandlungen antizipativ festzulegen. Eine Abgrenzung zur Prognose erfolgt durch den strikten Handlungsrahmen, eine Prognose hat der Planung allerdings voraus zu gehen. Aufbauend auf Intuition (untergeordnete Rolle zur Reflexion) und Reflexion (z.B. Entscheidungsmodelle) entstehen Pläne, die als dominierendes Instrument zur Willensdurchsetzung dienen.¹⁰ *Weber* fasst den Begriff als „Form primär reflexiv geprägter Willensbildung, die zu Plänen als vorherrschendem Instrument der Willensdurchsetzung“¹¹ zusammen.

Planung definiert sich laut *Weißmann*, dass sich Unternehmen mit Management by Objectives, das Führen durch Ziele, mit Ihrer Zukunft und der Zukunft der Umwelt auseinandersetzen.¹² Es ist „eine der wesentlichen Kernfunktionen von Managern und insbesondere von Controllern, da es ja deren Aufgabe ist, die Planung zu koordinieren und die einzelnen Teilpläne verzahnt aufeinander abzustimmen.“¹³ Da Planung aber auch einen hohen Bedarf an Managementressourcen verlangt, wird die Planung oft kritisiert. Hauptkritikpunkte sind nach *Weißmann* der geringe Nutzen der Planung bei sich ständig ändernden Marktbedingungen, die hohe Komplexität und Zeitaufwendung, sowie das auseinander Laufen der operativen Planung mit der Strategie.¹⁴

⁸ vgl. *Weber* (2008), S. 241ff

⁹ *Weber* (2008), S.242

¹⁰ vgl. *Weber* (2008), S. 241ff

¹¹ *Weber* (2008), S.243

¹² vgl. *Weißmann* (2005), S.86

¹³ *Weißmann* (2005), S.85

¹⁴ vgl. *Weißmann* (2005), S. 85ff

In „Das Controllingkonzept“ definieren *Horvath & Partners* die Unternehmensplanung als „Zukunftsgestaltung.“¹⁵ „Umfassender versteht man darunter eine systematisch vorbereitete, zukunftsbezogene Festlegung von Zielen sowie der zu ihrer Erreichung notwendigen Maßnahmen, Mittel und Wege.“¹⁶ Da in der Planung verschiedene Handlungsalternativen berechnet werden, kann sich für die günstigste entschieden werden. Somit übernimmt die Planung im Aufgabengebiet des Controllers ein wesentliches Aufgabengebiet.

Fazit: Über die Wichtigkeit der Planung zum Erhalt des Unternehmens sind sich alle Quellen einig. Dass die Planung einen Großteil des Controller - Alltags umfasst, bestätigt die enorme Bedeutung für das Unternehmen. Um ein Unternehmen für die Zukunft aus zu richten bedarf es genaueste Planung und Szenerien. So unterstützt die Unternehmensplanung Manager in ihren Managementaufgaben.

2.1 AUFGABEN DER PLANUNG

Die Planung wurde in den 1920ern entwickelt, da die zunehmende Komplexität und Größe der Unternehmen ein Steuerungsinstrument benötigte.¹⁷ In der Praxis ist die Planung nur deshalb ein fester Bestandteil der Unternehmensführung, weil sie die elementaren Aufgaben übernimmt. Ohne das Aufstellen von Plänen und deren kon-



Abb. 2: Aufgaben der Budgetierung (Pfläging (2003), S. 25)

¹⁵ vgl. Horvath & Partners, (2006) S. 58

¹⁶ Horvath & Partner (2006), S. 58

¹⁷ vgl. Horvath (2003), S. 4

trollierte Einhaltung wäre die Abstimmung von Aktivitäten, Einheiten und Bereichen eines Unternehmens auf ein gemeinsames Ziel wohl nur schwer möglich.¹⁸ Sie erfüllt somit eine *Koordinationsfunktion*. Da ein Plan aus Zielen, Maßnahmen, Terminplan und Ressourcen besteht¹⁹, erwartet man den bestmöglichen Einsatz dieser zu erlangen.²⁰ Auch aus der literarischen Definition lässt sich als weitere Aufgabe die Zukunftssicherung des Unternehmens nennen. Eine rechtzeitige Einschätzung von Risiken soll eine flexible Anpassung an das zukünftige Ereignis ermöglichen.²¹

Weitere Aufgaben werden in Abb. 2 aufgezeigt. Diese stellen lediglich eine Erweiterung dar und müssen nicht alle Bereiche abdecken.

3. WAS IST EIN BUDGET? / WAS IST BUDGETIERUNG? - LITERATURÜBERBLICK

3.1 WAS IST BUDGETIERUNG?

Budgetierung wird im deutschsprachigen Raum anders interpretiert als im angloamerikanischen Raum. Im angloamerikanischen ist Budgetierung mit der deutschen operativen Planung gleich zu setzen. Dies wird auch mit der Literatur ersichtlich, welche nachfolgend vorgestellt wird.

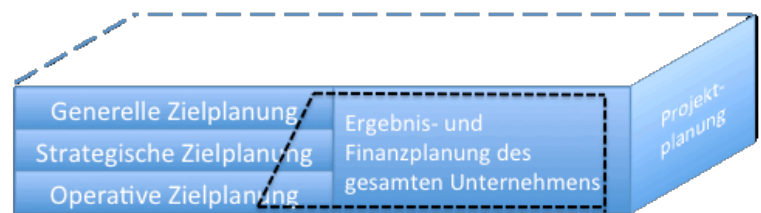


Abb. 3: Sachziel- und Formalziel Planung
(eigene Darstellung in Anlehnung an Horvath (2008), S. 201)

Nach *Horvath* befasst sich die operative Stufe der Planung in der Regel mit der kurzfristigen Planung von Leistungserstellungs- und Austauschprozessen mit vorgegebenen Kapazitäten.²² Eine wichtige Rolle bei der Planung spielt ebenfalls die Differenzierung der Sachzielplanung von der Formalzielplanung. Von der operativen Planung

¹⁸ vgl. Dillerup, Stoi (2008), S. 323

¹⁹ vgl. Dillerup, Stoi (2008), S. 324

²⁰ vgl. Dillerup, Stoi (2008), S. 324

²¹ vgl. Dillerup, Stoi (2008), S. 324

²² vgl. Horvath (2008), S. 161

auf die Budgetierung zu schließen sieht *Horvath* als nicht einfach an. Zwar sei die Budgetierung häufig als Instrument der Planung eingesetzt, eine einheitliche Definition sei aber nicht gegeben. „Es besteht [zwar] weitgehend Einigkeit darüber, dass Budgetierung und Planung in engen Zusammenhang stehen; darüber wie eng diese Verknüpfung ist, werden jedoch widersprüchliche Ansichten vertreten.“²³ Auch wird der Zielbezug der Planung in sach- und formalzielorientierter Planung parallel gesehen. Dennoch wird ein Budget als formalzielorientierter, in wertmäßigen Größen formulierter Plan verstanden, in dem eine für eine bestimmte Zeit eine Entscheidungsfreiheit (mit entsprechenden Verbindlichkeitsgraden) vorgegeben wird. „Budgets gibt es somit auf allen Planungsstufen und für alle Planungsfristigkeiten.“²⁴ Dies geht mit der Praxis kongruent, denn auf allen Stufen müssen sach- und formalzielorientierte Pläne abgestimmt werden. Somit sind Budgets elementar für ein ergebniszielorientiertes Controlling. In der Praxis werden die kurzfristigen operativen (formalzielorientierte) Planungen oft den Budgets gleich gesetzt („Jahresbudget“). Der Prozess zur Budgeterstellung, beginnend bei der Aufstellung, Verabschiedung bis hin zur Kontrolle und Abweichungsanalyse wird Budgetierung genannt.

Von der operativen Planung spricht *Weber / Schäffer*, wenn der Planungshorizont ein Jahr nicht überschreitet und auf der taktischen Planung (mittelfristige Planung) aufbaut. Sie verfolgt stark präzisiert aus der strategischen Planung abgeleiteten Prognosen, Koordinationen bzw. verallgemeinert die Unternehmensziele. Dabei werden die Unternehmensziele auf einzelne Stellen und Bereiche heruntergebrochen. In der operativen Planung lassen sich aus der Un-

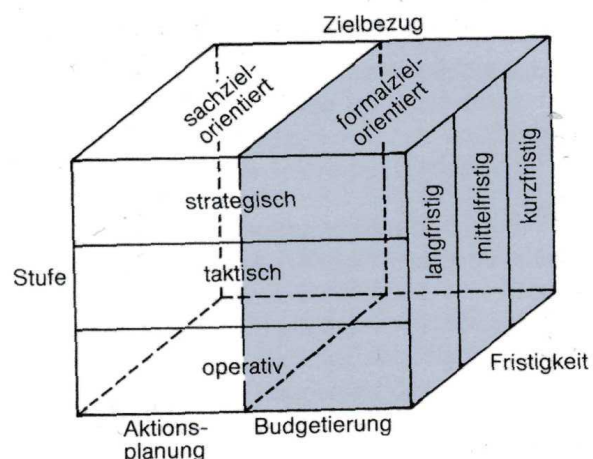


Abb. 4: Budgetierung im Rahmen der Planung

Quelle: Horvath (2008), S. 202

²³ Horvath (2008), S. 200

²⁴ Horvath (2008), S. 201

ternehmenstätigkeit die Formal- von den Sachzielen differenzieren. Während die Sachziele >physische< Gestalt (z.B. Mengen, Qualität, Zeit) annehmen kann, spricht man bei den Formalzielen von monetären Ergebnissen (z.B. Liquiditätswirkung). Eine wirkliche Trennung kann nicht eindeutig vorgenommen werden, da die Sachzielplanungen die Basis für die Formalzielplanungen bilden und somit nicht distinguierbar sind. Derweil spricht man von Budgetierung, wenn „die Festlegung der Formal- oder Budgetziele (etwa der einzuhaltenden Kostensumme) für die einzelnen Ausführungsverantwortlichen (z.B. einen Produktionskostenstellenleiter), an diese innerhalb bestimmter enger Grenzen gebunden sind.“²⁵ Sprachgeschichtlich lässt sich <Budget> auf das französische <bougette> zurückführen, was soviel wie <kleiner Geldbeutel> bedeutet. Da mit dieser kleinen Geldbörse nur beschränkte Mittel zur Verfügung stehen, dient die Budgetierung dem Zweck, diese Mittel optimal einzusetzen. Die Erstellung dieser Budgets (als Prozess verstanden) mit dem Ziel der effektiven und effizienten Prognose, Koordination und Motivation im operativen Bereich wird als Budgetierung bezeichnet.

Hope, Fraser definieren Budgetierung als ein Performance - Management - Prozess, der „in einen realistischen Finanzplan mündet und ihn ausführt.“²⁶ „In diesem Prozess geht es um die Vereinbarung und Koordination von Zielen, Anreizen, Aktionsplänen und Ressourcen für das kommende Jahr und dann um das Messen der Zielerreichung in Bezug auf diese Vereinbarung.“²⁷ *Hope* und *Fraser* definieren Budgets als „den quantitativen Ausdruck der Geldzu- und -abflüsse zur Bestimmung, ob ein Finanzplan die unternehmerischen Ziele erreicht.“²⁸

Zusammenfassung

Budgetierung umfasst in der deutschsprachigen Literatur nicht nur die operative Planung mit einem Zeitrahmen von einem Jahr, sondern greift von der strategischen bis zur operativen Planung. Auch die Fristigkeit geht hier von kurzfristig bis langfristig. *Hope* und *Fraser* gehen zwar nicht genauer auf die operative Planung ein, dass sie

²⁵ Weber (2008), S. 273

²⁶ Hope, Fraser, (2003), S.4

²⁷ Hope, Fraser, (2003), S.4

²⁸ Hope, Fraser, (2003), S.4

aber davon sprechen zeigt sich anhand des Zeitbezugs von einem Jahr. Im deutschsprachigen Raum hingegen deckt sich die operative Planung mit der Budgetierung im Hinblick auf die formalzielorientierte Planung. Einigkeit herrscht über die Definition von Budgetierung. Sie ist ein Prozess, der Prognosen, Ressourcen und Aktionspläne ableitet und als Ergebnis ein Budget hervor bringt.

3.2 AUFGABEN DER BUDGETIERUNG

Wie im vorangegangenen Kapitel beschrieben, ist die Budgetierung ein Prozess, und mit ihr wird damit auch ein bestimmter Nutzen verbunden. Sowohl die Einsatzplanung der Ressourcen sowie die Aktionspläne sind als Ergebnis der Budgetierung zu nennen. Mit ihnen versucht man zwei Funktionsfelder abzustecken. Zum einen „die Prognose zukünftiger Entwicklungen und die Koordination von Teileinheiten und deren Handlungen in einem Unternehmen.“²⁹ Zum anderen wird dem Budget eine gewisse Motivationsfunktion zuteil,³⁰ da es verhaltensbeeinflussend wirken soll.³¹ *Horvath* sieht vor allem die Informationsverarbeitung als die Kernfunktion an.³² Es lassen sich aber auch die Funktionen der Planung auf die Budgetierung anwenden. Somit soll es zur Zielerreichung dienen. Durch den Einsatz von Budgets für Forschung und Entwicklung erhofft man sich vor allem fortlaufende Innovationen. Mit seiner Motivationswirkung versucht man das Verhalten der Organisation und deren Teilnehmer zu steuern. Letztendlich will man wieder ein neues Ziel definieren können. Dazu bedient man sich den Informationen und Dokumentationen der Budgetierung und der Geschäftsbuchführung. Da die Budgets für alle Organistaionseinheiten gelten und für jedes ein Budget erstellt wird, werden alle Beteiligten in den Budgetfindungsprozess integriert.

²⁹ Weber, Schäffer (2008), S. 274

³⁰ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 9 ff

³¹ vgl. Horvath (2009), S. 214

³² vgl. Horvath (2009), S. 214

4. KRITIKPUNKTE DER KLASSISCHEN BUDGETIERUNG

Jack Welch sieht die Budgetierung als altmodisch an. Er bezeichnet es sogar als „bane of corporate America. It never should have existed. A budget is this: If you make it, you generally get a pat on the back and a few buck. If you miss it, you get a stick in the eye - or worse.“³³ Diese Aussage mag zwar etwas hart ausfallen, fakt ist aber, dass die Budgetierung als Managementinstrument seine Anfänge zu Beginn des 20. Jahrhunderts hat. Es stammt aus den Zeiten von Taylorismus (Trennung von Denken und Handeln)³⁴, Fordismus (feste Arbeitszeiten, z.B. den acht Stunden Tag, Anreizsysteme durch Incentives und Geld) und Sloan (u.a. Konzernorganisation, zentrale Steuerung durch Kennzahlen).³⁵ Doch die Welt stand in den letzten Jahren nicht still. In allen Bereichen fanden Optimierungsprozesse statt: In der Produktion (Lean Production), Outsourcing (Konzentration auf die eigene Kernkompetenz), das Management wurde schlanker, IT - Systeme kamen zum Einsatz und neue Managementinstrumente wie die Balanced Scorecard (BSC) wurden entwickelt. So gerät nunmehr auch die Budgetierung ins Visier von Visionären. *Welch* steht mit seiner Aussage nicht allein. „It’s a wasteful effort, driven by a phenomenal amount of detail that generates precisely the wrong numbers“,³⁶ so *David Axon*. Immerhin meinen nur 12 % dass ihre Budgets verlässlich sind, 90 % finden sie eher hinderlich als nützlich.³⁷ Sie kostet zu viel Geld und Zeit, binden zu lange Ressourcen und es fehlt die Verlinkung mit der Strategie. Beispiele aus der Unternehmenswelt (z.B. Fujitsu) zeigen, dass die Planung mehrere Monate in Anspruch nimmt.³⁸ Neben den ca. vier bis fünf Monaten Aufstellungszeit werden ebenso rund 20 - 30 % der Arbeitszeit von Führungskräften und Managern mit der Budgeterstellung verbracht.³⁹ Neben den Führungskräften verbringen aber auch die Controller ca. 80 % mit Planung und Budgetierung und verwenden lediglich 20 % auf ihre eigentliche Aufgabe - Zahlen

³³ Loeb, Jack Welch lets fly on Budgets, Bonuses, and buddy boards, Fortune Magazine 1995

³⁴ vgl. Hebeisen (1999), S. 119 f

³⁵ vgl. Pfläging (2009), S. 13

³⁶ Banham (1999), CFO.com

³⁷ vgl. Banham (1999), CFO.com

³⁸ vgl. Banham (1999), CFO.com

³⁹ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 5

analysieren.⁴⁰ Auch die Kosten fallen somit hoch aus. Die Ford Motor Company schätzte den Aufwand auf knapp 1,2 Milliarden Dollar p.a.⁴¹ Ebenso kann hinterfragt werden, was dem Management in der Mitte des Folgemonats die Abweichungen noch bringen, da es für Maßnahmen unter Umständen schon zu spät ist. Der Zeit-, Kosten- und Ressourcenaufwand scheint schon somit schon um die Jahrtausendwende ein Argument gegen die Planung & Budgetierung gewesen zu sein.

Es bleibt noch zu klären, in wie fern die Budgetierung an der Strategie ausgerichtet ist. Da die Budgetierung eher ein fixes Steuerungsinstrument darstellt, mit fixen Leistungsvorgaben und monetären Werten, werden weitere Key Performance Indikatoren außen vor gelassen. Es werden somit nur monetäre Strategien verfolgt.⁴² Ansätze, wie sie die BSC verfolgen, können von der Budgetierung nicht berücksichtigt werden. Wenn Pläne die Mitarbeiter anreizen, „blind dem vorgezeichneten Weg zu folgen“,⁴³ dann muss die Strategie bereits bei der Aufstellung der Planung berücksichtigt werden. In der Regel ist die Strategie und Vision Gegenstand der Planung, es muss sich also das Unternehmen im Klaren sein, wie stabil ihre Strategie ausgelegt ist. Denn der Planung wird unterstellt, dass sie nicht „der Realität des Marktes ins Auge [...] [sieht].“⁴⁴ Dabei muss das Unternehmen seine Planung für jeden Geschäftsbereich auslegen und nicht dem „One-size- fits-all-Ansatz[es]“⁴⁵ folgen. Pläne müssen an den Kunden ausgerichtet sein und die „Spezifika des betrachteten Unternehmens oder Unternehmensteils“⁴⁶ berücksichtigen. Somit wäre eine Verlinkung der Budgets mit der Strategie notwendig. Allerdings bewerten die nordamerikanischen Unternehmen die Verlinkung mit 5 von 7 (7 = Volle Zustimmung auf die Behauptung: Budgets sind selten mit der Strategie verlinkt.).⁴⁷ Umgekehrt sehen gerade „11% of the sample [...] that the budget process is explicitly linked to achieving strategic

⁴⁰ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 6

⁴¹ Hope, Fraser (2003), S. 6

⁴² vgl. Kopp, Leyk (2004), S. 2

⁴³ Pfläging (2006), S. 136

⁴⁴ Pfläging (2006), S. 136

⁴⁵ vgl. Rateike, Lindner (2009), S. 231 ff

⁴⁶ Rateike, Lindner (2009), S. 232

⁴⁷ Libby, Lindsay (2010), S. 62 f

objektives.“⁴⁸ Eine unzureichende Weitergabe der Strategie durch Budgets scheint somit belegt.

Ein weiterer Vorwurf ist der ‚Missbrauch von Budgets‘. Da Bonuszahlungen und Incentives an Budgets gekoppelt sind, werden die Budgets eben oft für den eigenen Zweck verwendet und nicht zum Wohle der Unternehmung. „In Budgetverhandlungen versucht die vorgesetzte Instanz in der Regel ein gewisses Anspruchsniveau gegenüber nachgelagerten Instanzen durchzusetzen und gleichzeitig durch Einbezug ihres lokalen Wissens über Markt- und Produktentwicklungen die Prognosequalität zu verbessern. Nachgelagerte Teileinheiten versuchen jedoch häufig konservative Budgets durchzusetzen, um nicht antizipierbare Schwankungen im laufenden Geschäftsjahr abzumildern und an Budgets gekoppelte Bonuszahlungen zu realisieren.“⁴⁹

Einige Aspekte dieser Behauptung lassen sich auch experimentell (unter genau definierten Rahmenbedingungen) nachstellen. So tat dies *Fisher*.⁵⁰ Er schickte einen Mitarbeiter und einen Vorgesetzten in eine Budgetverhandlung. Nachfolgend soll der Mitarbeiter Produktionstätigkeiten ausführen und Gewinn erwirtschaften, welcher anschließend zwischen den Parteien aufgeteilt wird. „Ist die Produktion niedriger als das ausgehandelte Budget, erhält der Mitarbeiter nur einen vom Budget unabhängigen Fixlohn. Ist seine Produktion höher, erhält er einen proportionalen Anteil aus der Differenz von Produktion und Budget. Der Vorgesetzte befindet sich in der umgekehrten Situation: Fällt die Produktion geringer aus als das verhandelte Budget, maximiert er seinen Payoff, während er für jede Produktionseinheit, die über dem Budget liegt, einen Anteil des Unternehmensgewinn an den Mitarbeiter abführen muss.“⁵¹ Dieses diametrale Verhältnis findet sich ähnlich auch bei realistischen Budgetverhandlungen. „Pläne führen [so] zur Manipulation aller Prognosen und zu buchhalterischen Manipulationen im Dienste der Zielerreichung (»Numbers Game«).“⁵² Weiter-

⁴⁸ Libby, Lindsay (2010), S. 64

⁴⁹ Schäffer, Kramer (2009), S. 254

⁵⁰ vgl. Schäffer, Kramer (2009), S. 254 ff

⁵¹ Schäffer, Kramer (2009), S. 254

⁵² Pfläging (2006), S. 136

hin bildet das Experiment die asymmetrische Informationsverteilung ab. Während der Mitarbeiter seine Leistungsgrenzen kennt, bekommen Manager nur Mittelwerte der gesamten Sparte oder Abteilung. Auch die Budgetinitialisierung und die Verhandlungsmacht wird berücksichtigt. Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass beide Verhandlungspartner von ihren anfänglichen Zielvorgaben abweichen. „Dies wird unter anderem darauf zurückgeführt, dass Menschen in Verhandlungen sozialen Normen unterliegen, die Zugeständnisse an den Verhandlungspartner fördern.“⁵³

Pfläging geht bei den Hauptkritikpunkten sogar noch weiter und behauptet, „Pläne sind eine »Illusion der Kontrolle«⁵⁴, denn die Zukunft ist nicht planbar. Auf Veränderungen reagiert die Planung und Budgetierung zu starr. Vor allem schaffen Pläne aber entgegen der Aufgabe, Kosten und Ausgaben ‚im Budget‘ zu halten, eine Möglichkeit das Geld für Zwecke auszugeben, die nicht von Nutzen sind. Im öffentlichen Sektor z.B. bekommt man den Eindruck, dass sie Budget - Gelder unnötig ausgeben um „Kürzungen im Folgejahr zu entgehen.“⁵⁵ Der gesamte Prozess der Budgetierung und Planung sorgt so für einen enormen Aufwand und steigert die Bürokratie.⁵⁶

Doch nun genug über die Kritikpunkte der klassischen Budgetierung. Anschließend gilt es die Alternativen zu betrachten, die versuchen diese Kritiken aufzugreifen, optimieren oder gar eliminieren zu wollen.

⁵³ Schäffer, Kramer (2009), S. 255

⁵⁴ Pfläging (2006), S. 136

⁵⁵ Pfläging (2006), S. 136

⁵⁶ vgl. Pfläging (2006), S. 136

5. ALTERNATIVE ZUR BUDGETIERUNG

Während 21% der Unternehmen⁵⁷ mit ihren Planungs- und Budgetierungsprozess zufrieden sind,⁵⁸ sich daher für Alternativen öffnen, wollen in einer anderen Studie 94% ihre klassische Budgetierung beibehalten.⁵⁹ Es scheint, als gäbe es durchaus sehr divergente Ansichten. Es stellt sich daher die Frage, wenn auf der einen Seite nur 1/5 aller Unternehmen mit ihrem bisherigen Verfahren zufrieden sind, die Mehrheit andererseits nicht ohne ihre Budgetierung leben wollen, welche Alternativen sich die Wissenschaft hat einfallen lassen. Sie beschäftigt sich vermehrt mit neuen Vorgehensweisen und kommt zu neuen, ganz verschiedenartigen Erkenntnissen. Dazu findet man hauptsächlich die Ansätze des Advanced Budgeting, Better Budgeting, Zero-base Budgeting und den wohl umstrittensten Ansatz des Beyond Budgeting. Nachfolgend werden diese Ansätze genauer erläutert.

5.1 ADVANCED BUDGETING

Advanced Budgeting vereint die Wünsche, die Planungsqualität zu verbessern und den Ressourceneinsatz zu verringern. Das zu Better Budgeting verwandte Advanced Budgeting umfasst dazu eine Vielzahl an Lösungs- und Verbesserungskonzepten (siehe 5.2 Better Budgeting), um den Kritikpunkten der Budgetierung entgegen zu wirken. Oft wird Advanced Budgeting als Synonym für Better Budgeting bezeichnet und wird unter diesem ‚Markennamen‘ auch so von dem Beratungshaus *Horvath & Partners* vertrieben.⁶⁰ Wie bei Better Budgeting wird bei diesem Konzept kein „radikale[r] Kulturwandel“⁶¹ vorgenommen. Allerdings „[...] stellt [es] einen mit Inhalten des Beyond Budgeting angereicherten Better-Budgeting-Ansatz dar, der die adaptiven Prozesse zu einem großen Teil, die Dezentralisation hingegen kaum beinhaltet.“⁶² Daher hält Advanced Budgeting kurzfristig an den klassischen Budgets fest, mittel-

⁵⁷ Umfrage von Cartesis mit 281 Unternehmen in den USA, GB, Deutschland, Frankreich

⁵⁸ vgl.

<http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Budgetierung/Studie-Nur-21-der-weltweit-taetigen-Unternehmen-sind-mit-der-Anpassungsfaehigkeit-ihrer-Budgetierungsprozesse-zufrieden.html> am 25.06.10

⁵⁹ vgl. Libby, Lindsay (2010), S. 60

⁶⁰ vgl. Pfläging (2003), S. 120

⁶¹ Pfläging (2003), S. 120

⁶² Schentler, Tschandl (2005), S. 3

fristig sieht sie aber eine schwindende Bedeutung der Budgets.⁶³ Um dies auch zu erreichen, muss kurzfristig allerdings die Planungsqualität erhöht und der Budgetierungsaufwand verringert werden. Dafür werden dem Advanced Budgeting diverse, nachfolgende Prinzipien zugrunde gelegt:⁶⁴

1. Selbst adjustierende relative Ziele, statt fixen (Budget-)Zielen
2. Schwerpunkt auf relevanten Performancegrößen, statt rein finanziellem Fokus
3. Berücksichtigung aller Leistungsebenen, statt Berichts-/ Unternehmensfokus
4. Outputorientierter (Prozess-)Fokus, statt inputorientiertem Kostenartenfokus
5. Benchmarkingorientierte Ziele, statt intern orientierte (Kosten-)Zielen
6. Dynamisch rollierende Sichtweise, statt reinem Jahresbezug
7. Integrierte strategische Planung, statt autonomer strategischer Planung
8. Globalbudgets und relevante Detailbudgets (Budgets für wesentliche Kostenkategorien), statt detaillierten Budgets für vielerlei Objekte

Damit geht Advanced Budgeting einen Schritt über die reine Verbesserung des Prozesses hinaus, und schafft so eine Schnittmenge zwischen Better und Beyond Budgeting. Eine Abschaffung der Budgets streitet es aber ab, da es dies für unmöglich hält.⁶⁵ Immerhin geht Advanced Budgeting einen richtigen Schritt in die Richtung flexible Ziele. Die Starrheit der bisherigen Budgetierung wird somit verbessert. Auch eine Optimierung bezüglich der Strategie ist hier möglich. Auf einige weitere Einzelheiten wird bei dem Vergleich im Teil 2 Punkt 3.2 eingegangen.

⁶³ vgl. Horvath & Partner (2006), S. 192

⁶⁴ Kopp, Leyk (2004), S. 10 ff

⁶⁵ vgl. Pohl (2003), S.10 (zfcM 2003)

5.2 BETTER BUDGETING

Bei Better Budgeting wird nicht auf die klassische Budgetierung und Planung verzichtet, sondern versucht, den Budgetierungsprozess zu optimieren.⁶⁶ Durch diese Optimierungsversuche soll eine Effizienzsteigerung erfolgen und der Prozess verschlankt und vereinfacht werden, was sich auf die gesamte Planung und Budgetierung auswirken soll.⁶⁷ Letztendlich erhofft man sich durch die Optimierungen eine bessere Marktorientierung und den Sprung zur Verknüpfung mit der Strategie.⁶⁸ Die Maßnahmen zur Verbesserung zielen u.a. auf bestimmte Neuplanungen ab,⁶⁹ welche z.B. mit Hilfe von Zero Based Budgeting (ZBB) erfolgen könnten.⁷⁰ So erhofft man sich eine Effizienzsteigerung der Planung und Budgetierung und laut *Pfläging* vor allem eine Flexibilisierung und Dynamisierung.⁷¹ Weitergreifendere Maßnahmen werden aber nicht gewagt. Es bleibt beim Festhalten der ‚alten Schule‘; v.a. bei Controllern ist diese Variante gefragt, da sie leicht umzusetzen ist und viele Elemente zur Verbesserung des Prozesses ohne das Top Management vorangetrieben werden können.⁷²

Einzelne Verbesserungsmaßnahmen sind z.B. eine Vereinfachung der Budgetvereinbarungs- und Verabschiedungsprozess, dezentralisierte operative Planung und Stärkung des Top-Down - Prozesses.⁷³ Da Better Budgeting aber kein in sich geschlossenes Konzept mit definierten Prinzipien ist,⁷⁴ muss auf verschiedene Instrumente und Methoden zurück gegriffen werden.

⁶⁶ vgl. Horvath (2009), S. 219

⁶⁷ vgl. Horvath & Partner (2006), S. 191

⁶⁸ vgl. Weber, Schäffer (2008), S. 283

⁶⁹ vgl. Pfläging (2003), S. 121

⁷⁰ vgl. Leyk, Kopp (2004), S. 20

⁷¹ vgl. Pfläging (2003), S. 121

⁷² Pfläging (2003), S. 121

⁷³ vgl. Horvath (2009), S. 219

⁷⁴ vgl. Leyk, Kopp (2004), S. 16

Zu diesen zählen u.a.:⁷⁵

- Activity Based Budgeting oder ZBB
- Rolling Forecasting (RF)
- BSCs und Performance Measurement
- Wertmanagement
- Interne Märkte / Shared Services
- Benchmarking

aber auch Prozessverbesserungen⁷⁶ wie z.B.

- Prozess - Reengineering
- Treiberbasierte Planung
- Einsatz von Planungssoftware
- Abweichung vom Kalenderjahr hin zur Meilensteinbudgetierung⁷⁷
- Konzentration auf erfolgskritische Prozesse und Verzicht auf die taktische Planungsstufe⁷⁸

Um die Planung zielorientiert und effizienter einsetzen zu können, ist es empfehlenswert, pro Geschäftsfeld oder Sparte eine eigene Budgetierung / Planung aufzustellen, statt auf die „One - Size fits it all“ Methode zu setzen.⁷⁹ Welche Auswirkungen die Optimierung der Planung haben kann, lässt sich mit zwei Studien belegen. Es scheint die Dauer der Planung abgenommen zu haben. Während *Hope / Fraser* noch vier bis fünf Monate angibt,⁸⁰ zeigt eine aktuelle Studie aus dem Jahr 2010, dass der

⁷⁵ vgl. Pfläging (2003), S. 123

⁷⁶ vgl. u.a. Pfläging (2003), S. 123

⁷⁷ vgl. Horvath (2009), S. 219

⁷⁸ Horvath (2009), S. 219

⁷⁹ vgl. Rateike, Linder (2009), S. 231

⁸⁰ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 5

durchschnittliche Zeitaufwand momentan sechs Wochen beträgt.⁸¹ Die maximale Budget Erstellungszeit liegt laut der Studie von *Libby* und *Lindsay* bei ca. 20 Wochen. Statistisch sieht es aus, als wären bereits seit dem Erscheinen von *Hopes' / Frasers' 'Beyond Budgeting'* schon ein paar Optimierungen vorgenommen worden. Es zeigt aber auch, dass sich die Unternehmen, allen voran die Controller mit dem Thema beschäftigen und die allgemeine Unzufriedenheit nach wie vor gegeben ist.

Da Better Budgeting, als auch Advanced Budgeting, immer noch an den Budgets festhält, lassen sich selbst mit den vielfältigen Instrumenten immer noch nicht alle Probleme hundertprozentig lösen.⁸²

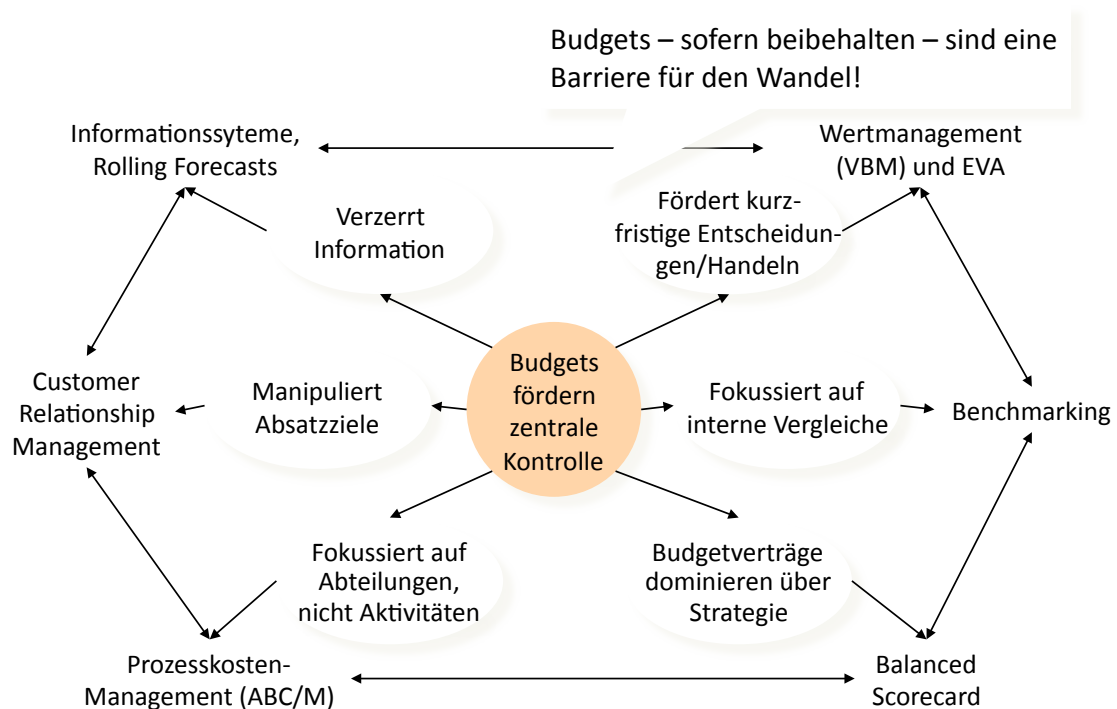


Abb. 5: Folgen der Beibehaltung von Budgets (Pfläging (2003), S. 72)

⁸¹ vgl. Libby, Lindsay (2010), S. 61 f

⁸² vgl. Pfläging (2003), S. 120

5.3 ZERO-BASE BUDGETING

Ein weiterer Ansatzpunkt bei der Optimierung der Planung stellt das Zero - Base Budgeting (ZBB), zu deutsch Null - Basis Budgetierung (NBB)⁸³. Das Hauptaugenmerk der ZBB liegt bei der Wirtschaftlichkeit der Gemeinkosten⁸⁴ und der „wirtschaftlichen Ausrichtung der administrativen Ressourcen auf die Erfordernisse der Zukunft.“⁸⁵ ZBB soll „eine systematische Analyse von Kosten und Leistungen im Gemeinkostenbereich“ vornehmen.⁸⁶

Bisher baute die Planung auf die des Vorjahres auf. Es wurden lediglich Korrekturen (z.B. Inflationsausgleich, neue Projekte) vorgenommen. Durch die Extrapolation ‚alter Daten‘ wird mit der Unwirtschaftlichkeit der ‚alten Budgets‘ weiter gerechnet.⁸⁷

Bei ZBB starten die Manager mit der Planung von Null, d.h. der Manager begründet sein Budget. Dadurch wird die Verantwortung für die (geplante) Kostenverursachung auf das Management übertragen. Um Budgetmittel zu erlangen müssen die Aufgaben unterteilt und sinnvoll dargelegt werden.⁸⁸ Somit muss sich



Abb. 6: Vergleich ZBB mit normaler Planung (eigene Darstellung, in Anlehnung an Zingel (2007), S. 80)

bei der Analyse u.a. mit folgenden Fragen beschäftigt werden: Welche Ziele verfolgt das Unternehmen? Welche Abteilungen / Funktionen werden für diese Zielerreichung benötigt? Kollidieren die Ziele der Abteilungen mit dem Unternehmensziel? Welche Methoden und Verfahren werden zur Wirtschaftlichkeit der Abteilung eingesetzt? Welche Mittel werden eingesetzt, bzw. sollten eingesetzt werden? Mit welchen Maßnahmen kann eine Gemeinkostensenkung vorgenommen werden?⁸⁹ Man muss sich

⁸³ entwickelt bei Texas Instruments, 1969 u.a. von Phyrre

⁸⁴ vgl. Weber (2008), S. 304

⁸⁵ Konetzny (2008), S. 1

⁸⁶ Horvath & Partner (2006), S. 175

⁸⁷ vgl. Arnold (2005), S. 15

⁸⁸ vgl. Weber (2008), S. 304

⁸⁹ vgl. Konetzny (2008), S. 1 f

von der Vergangenheitsperspektive lösen und stellt an den Anfang der ZBB - Planung das Ziel der Zukunft. Werden Leistungen nicht mehr benötigt, können sie weggelassen werden. Anstelle dieser werden neue Aktivitäten (z.B. Ausbildung / Fortbildung) hinzugefügt und geplant.

Da ZBB prinzipiell für Gemeinkostenbereiche eines Unternehmens entwickelt wurde, eignet sich die Analyse für operative Funktionen (u.a. Einkauf, Fertigung, Vertrieb) nicht. Daher werden diese Bereiche ausgenommen.⁹⁰ Das hat seine Gründe in der Automatisierung und optimaler Gestaltung von Arbeitsabläufen⁹¹ (in der Produktion), während eine Aufnahme von Absatz-, Produktions- und Beschaffungspläne (welche zur Analyse benötigt werden) mit aufgenommen werden, ist kein Fixpunkt für die ‚dienstleistenden‘ Bereiche mehr gegeben.⁹² Im Produktionsbereich ist der Fak-



Abb. 7: Stufen des ZBB (eigene Darstellung in Anlehnung an Phyr, Horvath, Konetzny)

toressatz aber durch Input und Output festgelegt. Der benötigte Kapitaleinsatz ist das Produkt aus hergestellten Mengen und Stückkosten.⁹³ Dadurch reduzieren sich die Unternehmensbereiche bereits. In den restlichen Bereichen erfolgt ZBB in mehreren Schritten⁹⁴ (vgl. Abbildung 7). In der Vorbereitungsphase werden dafür die Unternehmensziele festgelegt bzw. übernommen und vom ZBB - Team im nächsten Schritt in Teilziele zerlegt. Dazu bedarf es Entscheidungseinheiten (Bündel von Aktivitäten die im Laufe der Analyse angesprochen

werden sollen). Diese sind in der Regel Kostenstellen. Diese Stufe ist laut *Phyr* einer von zwei Basis-Schritten. So besteht der erste der beiden Basis - Schritten aus der

⁹⁰ vgl. Konetzny (2008), S. 1 f

⁹¹ vgl. Arnold (2005), S. 22 f

⁹² vgl. Arnold (2005), S. 22 f

⁹³ vgl. Phyr (1972), S. 19

⁹⁴ vgl. Weber (2008), S. 304 f

Entwicklung von ‚Entscheidungspaketen‘.⁹⁵ „A decision package is a document that identifies and describes a specific activity in such a manner that Management can (1) evaluate it and rank it against other activities competing for limited resources, and (2) decide whether to approve or disapprove it.“⁹⁶ Im dritten Schritt erfolgt die IST - Analyse. Hauptaugenmerk liegt auf der Ermittlung von Menge und Qualität der Arbeitsergebnisse einer Entscheidungseinheit. Dies kann in drei Leistungsniveaustufen geschehen.⁹⁷ Mit dem Minimalniveau wird das Ergebnis zur „Erhaltung eines geordneten Arbeitsablaufs“⁹⁸ beschrieben. Die darüber hinaus gehenden Ergebnisse umfassen IST - Arbeitsabläufe und gewünschte Leistungen,⁹⁹ die dann allerdings auch weitere Ressourcen benötigen.¹⁰⁰ Im vierten Schritt wird das Kostensenkungspotential ermittelt. Diese Untersuchung ähnelt der einer Prozesskostenrechnung, „denn sie zielt auf die Identifikation von Kostentreibern, die als Einsparpotentiale geeignet sind.“¹⁰¹ Anschließend (fünfter Schritt) erfolgt eine Bewertung der Entscheidungspakete über die „Leistungsempfänger und Führungsebenen eine Entscheidung fällen [müssen], welches Ergebnisniveau unter Kosten- und Nutzenaspekten für das Unternehmen das jeweils zweckmäßigste ist.“¹⁰² Ist diese Bewertung vorgenommen, können Prioritäten gesetzt werden. Während bei *Horvath*, *Zingel* und *Konetzny* der nachfolgende Schritt noch zur Phase 1 gehört, beginnt mit der Rangordnung nach *Phyrr* die Phase 2.¹⁰³ Diese Rangordnung soll im Rahmen einer Expertenbefragung diskutiert werden. So sind Fragen wie ‚Wieviel sollten wir ausgeben?‘ und ‚Wo sollen wir investieren?‘ von dem Management zu beantworten.¹⁰⁴ Dabei kann das Management „identify the benefit to be gained at each level of expenditure and can study the consequences of not approving additional packages ranked below that expenditure

⁹⁵ vgl. *Phyrr* (1973), S. 5

⁹⁶ *Phyrr* (1973), S. 6

⁹⁷ vgl. *Horvath* (2009), S. 240

⁹⁸ *Horvath* (2009), S. 240

⁹⁹ vgl. *Horvath* (2009), S. 240

¹⁰⁰ vgl. *Konetzny* (2000), S. 4

¹⁰¹ *Zingel* (2007), S. 87

¹⁰² *Konetzny* (2000), S. 4

¹⁰³ vgl. *Phyrr* (1973), S. 15 / z.B. *Horvath* (2009), S. 239 ff

¹⁰⁴ vgl. *Phyrr* (1973), S. 15

level.“¹⁰⁵ In der siebten Stufe erfolgt dann der Budgetschnitt, bei der die Rangordnung endgültig durch die Management Entscheidung verabschiedet wird.¹⁰⁶ Die letzten beiden Schritte umfassen zum einen konkrete Maßnahmen, „die zur Realisierung der beschlossenen Veränderungen führen sollen,“¹⁰⁷ und zum anderen soll durch diese Maßnahmen eine permanente Überwachung der Gemeinkosten ermöglicht werden (z.B. Im Zusammenhang mit einer BSC).¹⁰⁸

5.4 BEYOND BUDGETING

Die letzte nun vorgestellte Alternative ist wohl auch zugleich der provokanteste Ansatz - Beyond Budgeting. Beyond Budgeting wird „teilweise als ‚Managen und Steuern ohne Budgets‘ auf die Spitze getrieben.“¹⁰⁹ Beyond Budgeting wurde im Rahmen einer kollaborativen Forschung, angestoßen von *CAM-I* (Consortium for Advanced Manufacturing International), durch den *BBRT* (Beyond Budgeting Round Table) entwickelt.¹¹⁰ Zu den namhaftesten Firmenmitgliedern, die diese Bewegung unterstützen, zählen z.B. *Svenska Handelsbanken*, *Thomson*, *American Express*, *Ingersoll Rand* und *IBM Cognos*.¹¹¹ Im deutschsprachigen Raum setzen vor allem *dm* und *Aldi* Ansätze und Ideen des BB um.¹¹² Dass mittlerweile BB weit mehr ist als Unternehmenssteuerung ohne Budgets zeigt auch die Weiterentwicklung zum Beta-Codex.¹¹³

Beyond Budgeting verspricht eine Lösung auf alle Probleme und Kritiken, die mit der Budgetierung einher gehen. BB überdenkt die alten Ansätze in einer nicht mehr rein Industrie geprägten Unternehmenslandschaft und gibt Anreize, Wettbewerbsvorteile durch eine neue Management Kultur und Performance Management Systeme zu

¹⁰⁵ Phyr (1973), S. 15

¹⁰⁶ vgl. u.a. Horvath (2009), S. 242

¹⁰⁷ Horvath (2009), S. 242

¹⁰⁸ vgl. Zingel (2007), S. 87

¹⁰⁹ Held (2009), S. 6

¹¹⁰ vgl. <http://www.bbrt.org>

¹¹¹ vgl. <http://bbrt.org/BBRT/bbrt-members.html> am 01.07.2010

¹¹² vgl. u.a. Pfläging (2008)

¹¹³ vgl. Pfläging (2009) in „Warum Management verzichtbar ist“

erreichen.¹¹⁴ So verspricht BB eine „Befreiung fähiger Menschen von den Ketten des Top-down Leistungsvertrages und darum, sie dazu zu befähigen, die Wissensressourcen der Organisation zu nutzen, um auf profitable Weise Kundenzufriedenheit zu erreichen und konsistent den Wettbewerb zu übertreffen.“¹¹⁵ Damit entfernt sich BB schon weit von dem Gedankengut der Budgetierung - es zielt auf eine Anpassung der Organisationen, auf das Potential der Mitarbeiter, und eine Steigerung des intellektuellen Kapitals mit Nutzung der Unternehmensprozesse ab.¹¹⁶ Fixe Leistungsverträge, Anreizsysteme in Abhängigkeit von Budgets uvm. gehört mit BB der Vergangenheit an. Da „der zeitgenössische Wettbewerb [...] ein neues Managementmodell und keine Verbesserung des Budgetierungsprozesses [erfordert],“¹¹⁷ werden hier neue Prinzipien zu Grunde gelegt. Für die Prinzipien wird grundlegend zwischen den Managementprozessen und der Organisation / Führung unterschieden.¹¹⁸

Adaptive Managementprozesse sind notwendig um markt- und kundenorientiertes Handeln zu erlauben. Klassische Budgets sind hierfür zu starr, da sie Ziele und Aktivitäten bereits vorgeben.¹¹⁹ Das flexible und adaptive Prozesse möglich sind beweist *Hope / Fraser* in einigen Fallbeispielen.¹²⁰ Die sechs zugrunde gelegten Prinzipien für die Managementprozesse lauten:¹²¹

- Setze herausfordernde Ziele, die auf relative Leistungsverbesserungen abzielen
- Nehme Leistungsbewertung und Vergütung im Nachhinein vor
- Mache die Aktionsplanung zu einem umfassenden und kontinuierlichen Prozess
- Stelle die Ressourcen nach Bedarf zur Verfügung
- Koordiniere Aktivitäten zur Kundenbefriedigung unternehmensweit

¹¹⁴ vgl. <http://bbbt.org/beyond-budgeting/bbwhat.html> am 01.07.2010

¹¹⁵ Pfläging (2003), S. 84

¹¹⁶ Pfläging (2003), S. 84 f

¹¹⁷ Pfläging (2003), S. 90

¹¹⁸ Pfläging (2003), S. 91 f

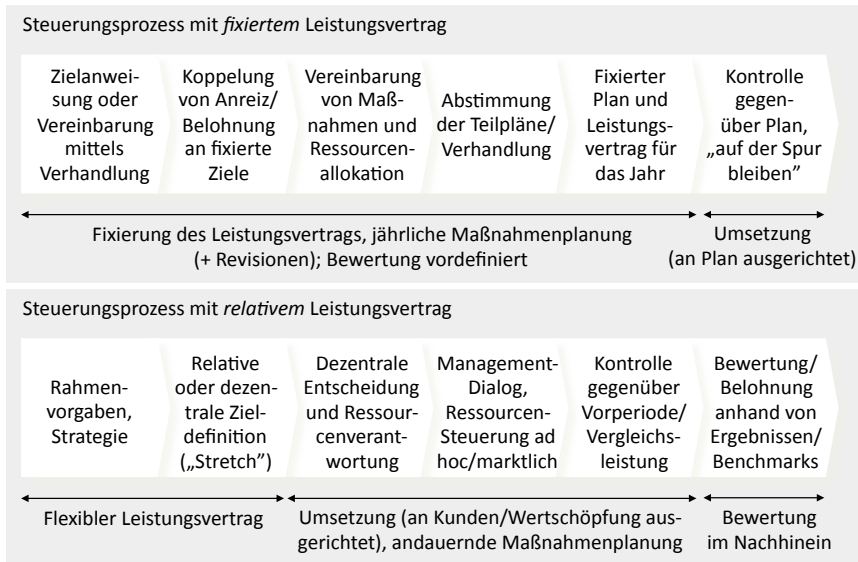
¹¹⁹ vgl. Zyder (2007), S. 10 f

¹²⁰ vgl. Hope, Fraser (2003)

¹²¹ Hope, Fraser (2003), S. 61 ff

- Basierere Kontrollen auf ein effektives Steuerungssystem und auf relative Leistungsindikatoren

Die nächste Stufe des BB - Konzeptes sieht eine Dezentralisierung von Organisation und Führung vor.¹²² Es wird die Meinung vertreten, „dass ein Unternehmen nicht aus



der Zentrale heraus gesteuert und durch einen (Budget) - Plan koordiniert werden sollte, sondern sich rein aus seinem Selbstzweck heraus definieren muss unter Zugrundelegung von gemeinsamen Werten und Leitlinien als Grundlage des Wirtschaftens.“¹²³

Abb. 8: Vergleich Steuerungsprozess mit fixiertem Leistungsvertrag (Quelle: Pfläging (2003), S. 92)

Auch hier setzte der BBRT mit *Hope, Fraser* Prinzipien auf:¹²⁴

- Schaffe Rahmenregelungen für die Steuerung, die auf klaren Richtlinien und Grenzen basieren
- Schaffe ein Hochleistungsklima, das auf einer relativen Leistungsmessung basiert
- Biete deinen Mitarbeitern die Freiheit, dezentrale Entscheidungen zu treffen, die mit den Unternehmensgrundsätzen und -zielen übereinstimmen
- Übertrage die Verantwortung für Entscheidungen auf die vorderste Front
- Mache deine Mitarbeiter verantwortlich für den Kundenerfolg

¹²² vgl. Zyder (2007), S. 14

¹²³ Sure (2009), S. 140

¹²⁴ Hope, Fraser (2003), S. 125 ff

- Schaffe offene und »ehrliche« Informationssysteme, die für »eine Wahrheit« in der Organisation sorgen.

Auf einzelne dieser Prinzipien wird im Laufe dieser Arbeit genauer eingegangen. Diese dienen u.a. als Inspiration um Anforderungen für neue Konzepte zu erstellen. Eine für den Moment genügende Übersicht über Budgetierung und BB finden Sie den Abbildungen 8 und 9.

Anforderungen aus dem Unternehmensumfeld Investoren fordern mehr	(1) Managementprozesse: hochgradig flexibel	(2) Organisation/Führung: radikal dezentralisiert
<ul style="list-style-type: none"> Leistung Mangel an talentierten Mitarbeitern Wachsende Innovationsrate Globaler Wettbewerbsdruck Kunden können frei wählen Höhere ethische Anforderungen ... 	<ol style="list-style-type: none"> Zielsetzung: ambitioniert, relativ eigenbestimmt; Schlüsselindikatoren (KPIs) als Triebfedern nachhaltigen Erfolgs Bewertung/Vergütung: Team-basierte relative Anreize, Bewertung im Nachhinein - an Ergebnissen und Benchmarks orientiert Maßnahmenplanung: dezentrale, kontinuierliche Strategie- und Maßnahmenplanung; ereignisgetriebene Fortschreibung Ressourcenmanagement: direkter Zugang innerhalb vereinbarter Parameter; bedarfsgetriebener Zugriff erhöht Reaktionsfähigkeit, vermindert Verschwendung Koordination: dynamisch, kundengetrieben, marktliche Abstimmung Leistungsmessung/-kontrolle: relative Indikatoren; vielschichtige, vielseitige Information für dezentrale Entscheidung 	<ol style="list-style-type: none"> Selbststeuerung: Schaffung eines am Wettbewerb orientierten Leistungsklimas, mit klaren Werten, Regeln und Grenzen Wettbewerbsorientierung: teambezogene Anreize durch Herausforderung Ergebnisverantwortung: „Rückgabe“ der Entscheidungs- und Kundenverantwortung an marktnahe Teams; Handlungsfreiheit und -fähigkeit schaffen Organisationsform: Netzwerk kundenorientierter Teams, die Fähigkeiten und Ressourcen dynamisch teilen Empowerment: operativen Managern stehen Ressourcen zum selbstständigen Handeln zur Verfügung Transparenz: offene, ethische Informationssysteme und -prozesse auf allen Ebenen
Erfolgsfaktoren <ul style="list-style-type: none"> Schnellere Reaktionsfähigkeit Talentierte Manager/ Mitarbeiter Kontinuierliche Innovation Operationale Exzellenz Kundenorientierung Nachhaltig überlegene Leistung ... 		

Abb. 9: Die 12 Prinzipien des BB (Quelle: Pfläging (2003), S. 92

Pfläging geht mit BB in den letzten Jahren sogar noch weiter und behauptet Management sei komplett zu ersetzen. Wenn man das Prinzip bei BB weiter denkt, kommt man letztendlich an einen Punkt wo man sich die Frage stellt, ist Management verzichtbar?¹²⁵

Die elementare Denkweise dieser Hypothese ist die Theorie X und Theorie Y von *McGregor*.¹²⁶ Es sind zwei Anschauungen von Menschenbildern die hier zu Grunde gelegt werden. Entscheidet man sich für das Menschenbild nach Theorie Y, so stellt man fest, dass die aktuelle Art und Weise des Managements nicht angebracht ist.¹²⁷ *Pfläging* gibt zwölf Gesetze vor, die eine moderne Führung ermöglichen. Diese Führung (*BetaCodex*¹²⁸) wird in folgender Tabelle kurz skizziert und mit dem aktuellen Führungsverhalten gegenübergestellt:¹²⁹

¹²⁵ persönliches Gespräch mit Hr. Pfläging

¹²⁶ vgl. *McGregor* (1960), S. 15 ff

¹²⁷ vgl. *McGregor* (1960), S. 59 ff

¹²⁸ vgl. <http://betacodex.org> am 20.06.2010

¹²⁹ vgl. für weitere Informationen Teil 2 Punkt 3.4

ALPHA VS. BETA	ALPHA VS. BETA
Abhängigkeit vs. Sinnkopplung	Abteilungen vs. Zellen
Management vs. Führung	Pflichterfüllung vs. Ergebniskultur
Maximierungswahn vs. Passgenauigkeit	Machtstau vs. Intelligenzfluss
Vorgabe vs. Relative Ziele	Anheizung vs. Teilhabe
Planung vs. Vorbereitung	Statusgehabe vs. Zweckdienlichkeit
Bürokratie vs. Konsequenz	Anweisung vs. Marktdynamik

Tab.1: Der Beta Codex (in Anlehnung an Pfläging, Frankfurt, 16.06.2010)

Teil II: Konzeptvergleich von A wie Advanced Budgeting bis Z wie Zero-Base Budgeting

In Zeiten von Inflationsängsten, Spekulantenangriffen und Staatspleiten ist es nur eine Frage der Zeit, bis diese Bedingungen Auswirkungen auf die Unternehmen haben. Gerade die Finanzkrise überstanden, schlittern die Kunden, Unternehmen und Staaten in die Euro - Krise. Anderer Name - gleiches Dilemma und gleiche Fragen. Was sollen wir tun? Wie kommen wir hier wieder raus? Ist mein Geld sicher? Wo soll ich investieren? Diese Fragen, teilweise aus Schlagzeilen der Presse, stellen sich aktuell wohl Kunden, Anleger und Firmen paritätisch.

Wieder haben diese Fragen Auswirkungen auf das Unternehmen und dessen Führung. Somit ist wieder Planung und Budgetierung betroffen. Wieder stellt sich die Frage - ist die Budgetierung noch zeitgemäß? Oder hat sich seit der letzten Krise 2008 etwas geändert? Die Antwort auf die Veränderung lässt sich bejahen. Die Antwort auf die Fortschrittlichkeit der Budgetierung wohl verneinen. Im vorherigen Absatz wurden einige neue Konzepte anstelle der klassischen Budgetierung vorgestellt. Aber welche Alternative passt in diesen Zeiten am besten zu Unternehmen? Welches Konzept hat Zukunft?

Diesen Fragen wird nachfolgenden nachgegangen.

1. WIE KÖNNEN VERSCHIEDENE KONZEPTE VERGLEICHEN WERDEN?

Die bereits vorgestellten Konzepte lassen sich mangels gemeinsamer Theorie und Methodik nicht miteinander vergleichen. Es wird auch kein Vergleich der vier Alternativen untereinander angestrebt, sondern versucht ein Konzept für die Zukunft zu ermitteln. Dazu gilt es zuerst die Anforderungen an diese Konzepte zu eruieren. Diese Anforderungen lassen sich aus der Vergangenheit und den Kritiken an aktuelle Managementsysteme der letzten Jahre ableiten. Es wird der Einfachheit halber die Annahme getroffen, dass die Unternehmen im Zuge des Wachstums vor der Frage stehen ‚was nun?‘. Hier soll der Konzeptvergleich starten und helfen, eine Entscheidung zu fällen, mit welchem Konzept die Unternehmen die Zukunft gestalten. Das Unternehmen steht nun also vor der Wahl: Budgetierung, Advanced Budgeting, Better

Budgeting, Beyond Budgeting oder Zero-Base Budgeting. Da die Budgetierung wegen seinen Kritikpunkten, von denen die Anforderungen abgeleitet werden, bereits als überholt angesehen wird, entfällt hier eine genauere Betrachtung.

2. ANFORDERUNGEN AN EIN KÜNFTIGES BUDGETIERUNGSKONZEPT

2.1 FAIRES ENTLOHNUNGSSYSTEM

Zu Beginn der Industrialisierung gründeten Pioniere und Visionäre Unternehmen, leiteten diese mit starker Hand, investierten ihr Vermögen und verdientes Geld wieder in ihr Unternehmen. Der Taylorismus wurde ‚erfunden‘. Das Gehalt eines Managers, z.B. das von Bürochef Meyer von der Commerzbank, war zu Beginn des 20. Jahrhunderts mit 10.000 Mark schon am höchsten.¹³⁰ Heute sieht die Managementlandschaft von Unternehmen ganz anders aus. Heute sind es typische „exorbitant hohe[.], oft als exzessiv angeprangerte[.] Entlohnungspakete“¹³¹ in Millionenhöhe, welche sich aus Fixum (z.B. im Schnitt bei DAX Unternehmen 772 T€) und Bonizahlungen zusammensetzen.¹³² Die heutigen Topmanager investieren nicht mehr in das eigene

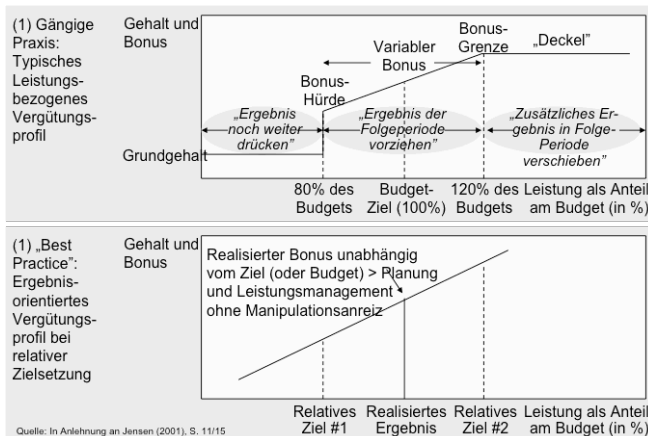


Abb. 10: Budgetziel- vs. Ergebnisvergütung (Quelle: Pfläging, kostenlose Folien)

ne Unternehmen (es gehört Ihnen ja nicht - sondern den Shareholdern), aber den Taylorismus gibt es immer noch. Die Managergehälter sind in der öffentlichen, gesellschaftlichen Diskussion. Sollte das Gehaltssystem überdacht werden? Es ist eine Anforderung an ein künftiges Konzept, jeden Mitarbeiter, über alle Hierarchiestufen hinweg, fair zu entlohnen. Immerhin wurde festgehalten, dass

Budgets „[...] a cunningly devised speeding-up and sweating system, which puts a premium upon muscle and speed rather than brains, forces individuals to become

¹³⁰ vgl. Krause (2004), S. 166

¹³¹ Kuhner, Hitz, Sabiwalsky (2008), S. 16

¹³² Kuhner, Hitz, Sabiwalsky (2008), S. 24

'rushers' and 'speeders' [...]“¹³³ sind. „Denn Motivation von Mitgliedern einer Organisation ist nicht Sache von Gehalt und Bonus, sondern von Identifikation mit dem Unternehmen, mit Vision und Marke, mit Produkten, Kundenbedürfnissen und Arbeitsinhalten.“¹³⁴ Daher kann auch eine Entlohnung mit fixem Anteil erfolgen, deren Höhe durch Qualifikation, Marktwert, Erfahrung und Persönlichkeit bestimmt wird. Hinzu kommt eine Beteiligung am Unternehmen, z.B. mit einer Gewinnbeteiligung oder Kapitalbeteiligung. Dies sorgt für Verantwortung und Leistungsbereitschaft. Der Mitarbeiter fühlt sich für seine Leistung wertgeschätzt.¹³⁵

2.2 FLEXIBILITÄT

Die nächste Anforderung heißt *Flexibilität*. Wie reagieren die Kunden auf aktuelle Krisen? Wie die Kapitalmärkte? Welche Auswirkungen hat dies auf das eigene Unternehmen? Die Zukunft ist nicht planbar - auch wenn sie typischerweise geplant wird - sogar monetär mit Budgets.¹³⁶ „Das Problem der Planung in dynamischer Umwelt ist, dass sie immer eine ganze Reihe von Entscheidungen antizipiert, die besser weiter in der Zukunft getroffen werden sollten.“¹³⁷ Tatsächlich aber wird immer von Plan - Ist

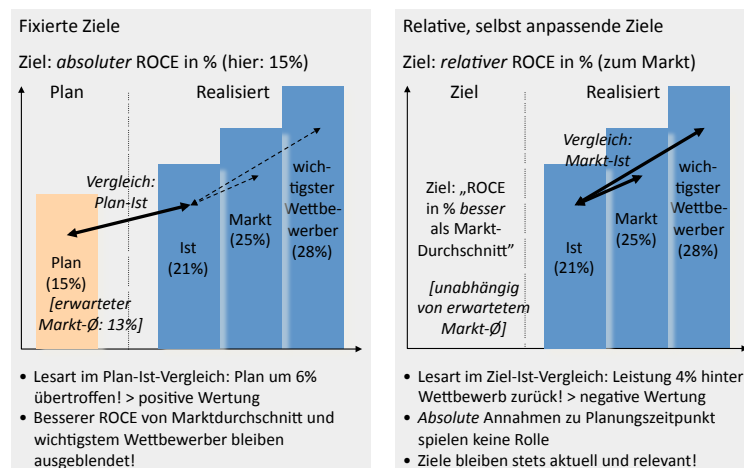


Abb. 11: Fixierte Ziele vs. Relative Ziele (Quelle: Pfläging (2006), S.108)

Abweichungen ausgegangen. Man beschäftigt sich zuviel mit der Vergangenheit. Also warum nicht flexibel auf Umweltfaktoren reagieren? *Pfläging* bringt es auf den Punkt: „Pläne sind eine »Illusion der Kontrolle« bei Managern, Vorgesetzten und Controllern [...] zufolge in einer sich in Wirklichkeit konstant änder-

¹³³ Hoxie (2008), S. 15

¹³⁴ Pfläging (2008), S. 178

¹³⁵ Diskussion mit Hr. Pfläging, Anm. des Autors

¹³⁶ vgl. Horvath (2009), S. 200

¹³⁷ Pfläging (2008), S. 132

den Umwelt.“¹³⁸ Neue Konzepte sollten es ermöglichen, sich den neuen Gegebenheiten anzupassen.

Dazu werden vor allem anpassungsfähige und relative Ziele und Vorgaben benötigt. Mit relativem Bezug können aktuelle Geschehnisse berücksichtigt werden, „es geht [aber auch] immer um den Vergleich mit anderen.“¹³⁹ Diese Ziele können z.B. 15% besser als der Markt oder max. 5% schlechter als der beste Konkurrent lauten. Flexible Ziele können sowohl intern, als auch extern definiert werden (z.B. zwischen diversen Regionen).

2.3 RESSOURCENERSPARNIS

Wenn bisherige Konzepte viel Zeit und Geld in Anspruch nahmen, es daher wieder lange Zeit dauerte, bis neue Pläne wegen Änderungen verabschiedet wurden, ist es sinnvoll, mit neuen Konzepten Zeit und Geld zu sparen. Schließlich will jedes Unternehmen wirtschaftlich handeln. Dass es hier Optimierungsspielraum gibt, zeigt nicht nur die bereits erwähnte Statistik. Sie zeigt auch, dass mit dem Konzept der Budgets der Hang zur Verschwendung steigt. Wird einer Abteilung ein Budget vorgegeben, so wird von dieser auch ‚erwartet‘, dass es dieses Geld verbraucht. Liegt die Abteilung derweil noch unter der Budgetgrenze, so macht sich die Angst breit, bei Unterschreitung in der nächsten Periode weniger Budget zur Verfügung zu bekommen.¹⁴⁰ Um diese Kürzungen, die sich ergeben könnten zu verhindern, werden die „vorgegeben Grenzen immer möglichst vollständig ausgeschöpft, d.h. es besteht niemals ein Anreiz zum Sparen.“¹⁴¹ Gleichzeitig besteht aber die Motivation in der laufenden Periode zu sparen, denn es könnten unvorhergesehene Ausgaben anfallen. Die Budgetgrenze zu überschreiten muss dann aber gerechtfertigt werden. Das Sparen begrenzt sich also auf die laufende Periode, nicht aber dauerhaft.¹⁴² Als Medizin gegen

¹³⁸ Pfläging (2008), S. 136

¹³⁹ Doppler (2008), S. 250

¹⁴⁰ Zingel (2007), S. 49

¹⁴¹ Zingel (2007), S. 49

¹⁴² Zingel (2007), S. 49

dieses ‚Dezemberfieber‘,¹⁴³ muss ein neues Konzept eben nicht nur Zeit- und Kosten günstig auf zu stellen sein, es muss auch Potential zum Sparen gewährleisten und Anreize zum wirtschaftlichen Handeln schaffen.

2.4 STRATEGIEKOPPLUNG

Ein weiterer Kritikpunkt für die Planung und Budgetierung war die mangelnde Strategiekopplung. „Unternehmen müssen sich ständig auf der Suche nach Wegen befinden, auf denen die Gesamtheit einen höheren Wert hat als die Summe ihrer Einzelteile.“¹⁴⁴ Da eine Strategie für den langfristigen Erfolg eines Unternehmens notwendig ist,¹⁴⁵ müssen künftige Konzepte an dieser ausgerichtet sein. Für die Operationalisierung der Strategie gibt es mittlerweile einige Instrumente, die dem Manager zur Seite stehen. Dazu zählen die BSC, Strategie - Maps oder eben die Budgets.¹⁴⁶ Eine Verbindung der BSC mit Budgets sollte helfen, „einen integrierten Strategie- und Budgetierungsprozess durch zu führen.“¹⁴⁷ *Kaplan* und *Norton* sehen damit eine langfristige Ausrichtung. Neben hohen Zielen und dafür notwendigen Initiativen soll letztendlich eine Verknüpfung mit der Budgetierung (Verbindung des drei- bis fünf Jahresplan mit dem Einjahresbudget) erzielt werden.¹⁴⁸ Ziel ist ein kontinuierlicher Prozess, der mit einem ‚Double - Loop - process‘ sowohl operative Budgets (z.B. auf Monatsebene) als auch strategisches Management zusammenführt.¹⁴⁹ Damit sind es allerdings nunmehr zwei Instrumente, die in einem Unternehmen versuchen, die Strategie operativ zu gestalten und letztendlich zu kommunizieren. Das dies nicht eindeutig funktioniert wurde in dieser Arbeit bereits mit einer Studie belegt (vgl. Teil 1 Punkt 4). So sehen *Kaplan* und *Norton* die Kombination der Budgets mit der BSC als notwendig an, will das Unternehmen strategisch nachhaltig handeln.¹⁵⁰

¹⁴³ http://www.focus.de/politik/deutschland/dezemberfieber-raus-mit-der-kohle_aid_160473.html am 29.06.2010

¹⁴⁴ Kaplan, Norton (2006), S. 25

¹⁴⁵ vgl. Rüegg-Stürm (2003), S. 40

¹⁴⁶ vgl. Z.B. Kaplan, Norton (1997), S. 28 ff

¹⁴⁷ Kaplan, Norton (1997), S. 216

¹⁴⁸ vgl. Kaplan, Norton (1997), S. 216 ff

¹⁴⁹ vgl. Kaplan, Norton (2001), S. 14

¹⁵⁰ vgl. Kaplan, Norton (2001), S. 247 ff

Das der Bedarf von mehreren Instrumenten für einen Strategiefokus¹⁵¹ notwendig ist scheint eine Herausforderung für die Budget - Alternativen zu sein. Diesen Vorgang zu vereinfachen, die Strategie aber dennoch runter zu brechen, ist nun Aufgabe und Anforderung für ein zukünftiges Konzept zugleich. Ein weiterer Aspekt ist die Kommunikation der Strategie. Dafür ist eine Transparenz im Unternehmen notwendig, die jedem Mitarbeiter einen Einblick über die aktuellen Zahlen und dem aktuellen Stand des Unternehmens gewährt.¹⁵² Somit weiß jeder Mitarbeiter über die Strategie und den aktuellen Stand bescheid. Der Mitarbeiter fühlt sich als Teil eines Ganzen und wird ernst genommen. Mit den Informationen kann er aber gegenlenken und so zur Erreichung der Ziele seinen Beitrag leisten.

2.5 MODERNE ORGANISATIONSTRUKTUR

Eine weitere Anforderung stellt ein gewisser Spielraum für Änderungen dar. Dieser Spielraum geht eng mit Flexibilität einher. Selbst im Sport finden solche Vergleiche statt, wie ein Beispiel aus der Formel 1 zeigt. Hier wird verdeutlicht, dass die gesamte Organisation auf Veränderungen (z.B. Wetterbedingungen) reagieren und dazu auch in der Lage sein muss.¹⁵³ Diese Anforderung gilt nicht nur im Sport, sondern erst recht in der umkämpften Wirtschaftswelt. Auch hier finden sich zahlreiche Beispiele: Ein Unternehmen will laut Budgetvorgabe Produkt A vermehrt verkaufen. An den Vorgaben ist auch die Vergütung des Vertriebs geknüpft. Unterdessen bewirbt die direkte Konkurrenz Produkt B. Auf diese Veränderung eingehen zu können bedarf es Flexibilität (vgl. Punkt 2.2). Neben dieser Anpassungsfähigkeit benötigt man auch die richtige Struktur, die diese Flexibilität ermöglicht. Stellt das Unternehmen aufgrund der Werbung des Konkurrenten seine Verkaufsstrategie nicht um, wird es dort Umsatzeinbußen hinnehmen müssen. Der Verkäufer kann gegenüber dem Kunden von Produkt A auf Produkt B nicht ausweichen, wenn die Struktur es ihm nicht gewährt. Das Unternehmen ist auf einen Wechsel von Produkt A auf B nicht eingestellt, die Provisionen des Vertriebs sind auf Produkt A fixiert. Stellt das Unternehmen die Organisation dezentraler auf und kann der Mitarbeiter Entscheidungen selbst treffen,

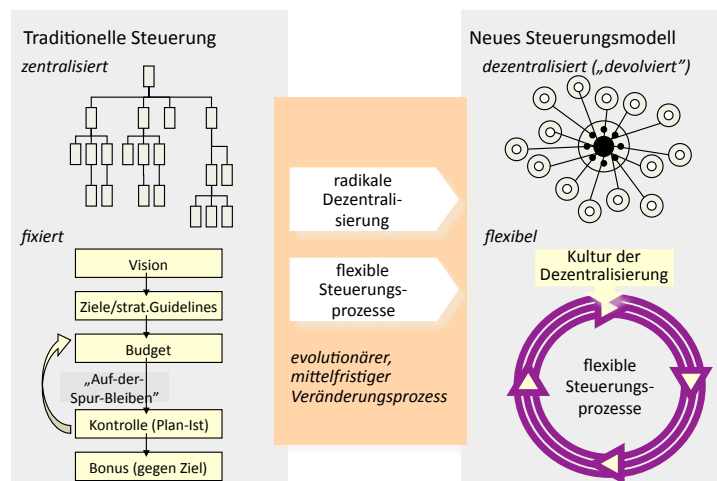
¹⁵¹ vgl. Kaplan, Norton (2006), S. 25

¹⁵² vgl. Pfläging (2009), S. 118 ff

¹⁵³ vgl. Pfläging (2006), S. 69 ff

wird er den Kunden nun auch Produkt B anbieten. Dabei dient die Zentrale als Dienstleister, organisiert die Bestellungen von Produkt B und stimmt deren Verkaufsförderung ab. Organisatorisch muss sich das Unternehmen von der zentralen Pyramiden Hierarchie hin zur Netzwerkorganisation bewegen.

Die Organisation ist zwar willig aber zu starr und zu zentral. Für Unternehmen bedeutet dies, nicht nur flexibel sein zu wollen, sondern jeder Partei im Unternehmen



dies auch zu ermöglichen - Spielraum schaffen. Nicht stur dem Plan folgen, sondern das Unternehmen so organisieren, dass es bei Bedarf handlungsfähig sind, und die einzelnen Abteilungen auch handeln dürfen. Eine dezentralisierte Organisation steht wesentlich handlungsfähiger da, als stark zentralisierte.

Abb. 12: Traditionelle Steuerung vs. Moderne Steuerung (Quelle: BBRT)

Dies zeigen auch *dm* und *Dachser*.

So wird bei *Dachser* mit der Kybernetik versucht, die wachsende Größe des Unternehmens zu führen. Dadurch lassen sich selbst komplexe Unternehmen intelligent managen.¹⁵⁴ Der Geschäftsführer *Simon* sagt, „Ein Unternehmen kann Komplexität nur durch ein kluges System dezentraler, selbstregelnder Prozesse bewältigen - kombiniert mit einer Kultur, in der Werte wie Verantwortung für das Ganze eine große Rolle spielen.“¹⁵⁵ Bei *dm* wurden die Filialen ermächtigt, Entscheidungen vor Ort zu treffen. Es wurde das gesamte Unternehmen dezentralisiert.¹⁵⁶

2.6 WISSEN UND KOMPETENZEN SAMMELN

Neben einer modernen Organisation muss der Mensch weiter in den Mittelpunkt gerückt werden. Mehr Kompetenz und Unternehmergeist für jeden einzelnen Mitarbeiter. Die meisten Mitarbeiter sitzen ihre Zeit im Unternehmen nur ab. Teilweise ist ih-

¹⁵⁴ vgl. Hegele-Raith (3/2009), S. 63

¹⁵⁵ Hegele-Raith (3/2009), S. 63

¹⁵⁶ vgl. Pfläging, Selders (2008), S. 125 ff

nen auch nur Dienst nach Vorschrift erlaubt - «darüber haben Sie nicht nach zu denken.» Implizites Wissen lässt sich nur mit motivierten Mitarbeitern sammeln. Das Bestehen auf den Taylorismus wird schon seit längerem in Frage gestellt. Wie soll ein Mitarbeiter unternehmerisches Denken an den Tag legen, wenn klare Vorgaben (folgt dem Plan) gegeben sind und diese nicht hinterfragt werden dürfen. „Die Intelligenz des Arbeitnehmers wird nicht gebraucht und nicht gewünscht.“¹⁵⁷ Unternehmerisches Denken heißt, der Mitarbeiter darf sich als gleichwertiger Teil eines Ganzen - dem Unternehmen fühlen, soll so handeln und denken, als wäre es sein eigenes. Ein Arbeiten nach Plan, „das Denken aus dem Betrieb zu nehmen,“¹⁵⁸ sorgt nicht für die Bildung von Kompetenzen und Unternehmergeist. Es müssen dem Mitarbeiter hingegen einfach mehr Kompetenzen erteilt werden. Selbstverantwortung tragen die Menschen von sich, wenn man als Motivationstheorie die von *McGregor* heranzieht.¹⁵⁹ Der nächste Schritt in diese Richtung ist der Bürokratieabbau. Bürokratie blockiert Leistung und hindert den offenen Ideenaustausch. Kann jeder Mitarbeiter mit anderen (über alle Hierarchiestufen hinweg) diskutieren, kann das kollektive Wissen in Ergebnisse umgewandelt werden.¹⁶⁰

2.7 MODERNE MITARBEITERFÜHRUNG

Die Zahl stressbedingter erkrankter Mitarbeiter steigt fast jährlich.¹⁶¹ Der Grund liegt aber nicht an der Menge an Arbeit, sondern an dem „System, in dem gearbeitet wird, [es] erzwingt Verhaltensweisen, die Menschen nicht eigen sind und erzeugt somit eine Spannung, die sie unzufrieden werden und ausbrennen lässt.“¹⁶² Spaß bei den Beteiligten, die Zukunft des Unternehmens mit zu gestalten, nicht nur in Form von Plänen und Budgets, wird immer wichtiger. Spaß bei der Arbeit ist in den meisten Unternehmen aber ein Tabu - Thema. Bereits Maslow hat in seiner Bedürfnispyramide die Selbstverwirklichung an die Spitze gesetzt.¹⁶³ Selbstverwirklichung gelingt aber

¹⁵⁷ Hebeisen (1999), S. 120

¹⁵⁸ Hebeisen (1999), S. 120

¹⁵⁹ vgl. McGregor (1960), S. 61 ff

¹⁶⁰ vgl. Slater (2000), S. 65 ff

¹⁶¹ vgl. <http://www.zeit.de/wissen/Gesundheit/2010-07/stress-arbeitnehmer-krank> am 09.07.2010

¹⁶² Pfläging im Interview mit Nicole Montag, <http://www.blumonday-coaching.ch>

¹⁶³ vgl. Holtbrügge (2007), S. 15 f

nur mit Spaß - denn bei intrinsischer Motivation leistet man gerne mehr.¹⁶⁴ Aber „die Arbeitswelt der meisten von uns ist ein überwiegend trister Ort.“¹⁶⁵ Also folglich gehört „die Freude am Beruf und Offenheit in allen Dingen“¹⁶⁶ zu den Anforderungen. Ein neues Konzept sollte ggf. Anstoss für Neuerungen auf dem Gebiet der Mitarbeiterführung sein. Dass Leistungsvorgaben und Entlohnung an Budgets geknüpft sind wurde bereits angesprochen. Dass diese „Karotte vor der Nase“¹⁶⁷ die Motivation nicht steigert ist folglich nachvollziehbar. So soll der Vorgesetzte nicht mehr mit Weisung und Kontrolle die Mitarbeiter führen, sondern: „create a climate that allows all members of an organization to participate full in the decision process.“¹⁶⁸ Aktuellen Erkenntnissen zufolge reichen „traditionelle Incentive-Systeme [...] nicht aus, um das Beste aus den Mitarbeitern herauszuholen.“¹⁶⁹ Es müssen vielmehr die persönlichen Fähigkeiten des Managers im Vordergrund stehen. So soll das Budget als Führungsinstrument, wenn überhaupt, nur noch eine untergeordnete Rolle spielen. „Führungskräfte, die ihre Mitarbeiter zu Höchstleistungen anspornen möchten, sollten also weiterhin hohe Anforderungen an sie stellen - aber so, dass sie dabei eine positive Stimmung im Team erzeugen.“¹⁷⁰ Durch dieses Umdenken verlieren monetäre Zielvorgaben ihre Bedeutung. Budgets sind nicht weiter der Motivator für die Mitarbeiter, es ist der Manager selbst. Dazu muss er u.a. seine soziale Intelligenz erweitern.¹⁷¹ Der Manager verliert zwar einige Aufgaben in Hinblick auf Kontrolle der Soll - Ist Abweichungen, gewinnt aber menschlichere Aufgaben dazu und trägt dadurch einen wesentlich wichtigeren Teil für das Unternehmen bei.

2.8 KUNDENORIENTIERUNG

Der gesamte Unternehmensablauf dient einem Zweck - dem Kunden. Der Kunde entscheidet über das Wohl des Unternehmens, daher sollte die gesamte Aufmerk-

¹⁶⁴ vgl. Holtbrügge (2007), S. 14

¹⁶⁵ Pfläging (2009), S. 16

¹⁶⁶ Hebeisen (1999), S. 120

¹⁶⁷ Pfläging (2009), S. 17

¹⁶⁸ Macintosh (2003), S. 13

¹⁶⁹ Goleman, Boyatzis (2009), S. 36

¹⁷⁰ Goleman, Boyatzis (2009), S. 36

¹⁷¹ vgl. Goleman, Boyatzis (2009), S. 40 f

samkeit jenen dienen. Um dem ‚Kunde ist König‘ - Motto zu folgen befinden sich einige Werkzeuge im Einsatz. Neben Target Costing, Cont - Joint - Analysen, um die Kundenwünsche in Zahlen wandeln zu können, gibt es auch ausgereifte CRM - Systeme. Doch welches Planungssystem passt sich an den Kunden an? Welches ist an dem Kunden ausgerichtet? Dass der Kunde im Mittelpunkt der Strategie stehen kann, beweisen z.B. P&G (Proctor & Gamble) oder J&J (Johnson & Johnson). Diese Unternehmen zeigen, dass der Customer Value durchaus als Alternative zu sehen ist.¹⁷² Für solche strategischen Ausrichtungen sind allerdings fixe Korridore nicht geeignet. Eine weitere Anforderung an neue Managementkonzepte ist das Zulassen der Kundenperspektive. Erste Ansätze dazu waren bereits mit dem Erscheinen der BSC auf die Agenda gesetzt worden. Die in die BSC integrierte Kundenperspektive sollte bereits Kundenkennzahlen u.a. Kundentreue und Kundenrentabilität mit berücksichtigen.¹⁷³

2.9 STEUERUNGSFUNKTIONALITÄT

Neben den genannten Anforderung bleibt die Steuerung als bisherige Funktion der Budgetierung bestehen. Die Steuerungsfunktion beinhaltet Kontrolle, Prognose und Koordination. Mit diesen drei Aufgaben wird das Unternehmen gelenkt. Damit bleibt der klassische Zweck, der der Budgetierung zugeschrieben wird auch für die Zukunft durchaus relevant. Wichtig ist für die Zukunft die Auswahl der monetären Kennzahlen. Es gilt hier die Werttreiber zu identifizieren und mit diesen Key Performance Indicators (KPI) „die Arbeit der [...] Abteilungen zu koordinieren.“¹⁷⁴ Denn mit diesen KPIs sind Abweichungen zu den Zielen fest zu halten und zu untersuchen. In das alte Muster zurück zu fallen um mit bürokratischen Berichten die Einhaltung zu kontrollieren, ggf. Schuldbeweise zu führen muss vermieden werden.¹⁷⁵ Statt dessen muss der Steuerungsapparat auf flexible Ziele gerichtet sein. Die Bewertung des Teams ersetzt die Einzelbewertung - und Entlohnung. Auch die Abweichungen werden mit

¹⁷² vgl. Martin (2010), S. 81

¹⁷³ vgl. Kaplan, Norton (1997), S. 68 ff

¹⁷⁴ Brookson (2000), S. 7

¹⁷⁵ vgl. z.B. Brookson (2000) S. 54 ff

flexiblen Zielen besser und aussagefähiger analysiert.¹⁷⁶ Beispiele aus der Praxis belegen den Handlungsbedarf und zeigen, dass moderne Koordination, Steuerung und Kontrolle möglich ist.¹⁷⁷ Eine Möglichkeit das Unternehmen modern zu koordinieren ist, die Entscheidungen in die Zellen zu tragen, die Kunden und Marktnähe vorweisen.¹⁷⁸ Soll zukünftig ohne den üblichen Budgets gesteuert und koordiniert werden, müssen aktuelle Prognosen mit Daten gespeist werden. Sowohl für interne Dienstleistungen (z.B. Controlling an Filialen), wie auch für externe Marktänderungen können Informationsmärkte helfen. „Informations- oder - wie sie auch genannt werden - Prognosemärkte wiederum dienen dazu, das Wissen von Managern und Mitarbeitern effektiver anzuzapfen.“¹⁷⁹ Umsatzprognosen (Kunden-, Marktseite) und ein gläsernes Unternehmen sind das Ergebnis. Dafür werden interne Märkte geschaffen, auf denen die Mitarbeiter mit virtuellen Aktien handeln. Die Aktien stehen jeweils für eine externe Veränderung. Werden diese von den Mitarbeitern vermehrt nachgefragt, zeigt sich eine Prognose.¹⁸⁰ Lässt das künftige Konzept solche Instrumente zu und präsentiert sich für diese offen, können genauere Fakten von Mitarbeitern geholt werden, welche die Veränderungen kunden- oder marktnah mit bekommen. Die Entscheidung wird kollektiv gefällt. Dadurch wird eine optimalere Steuerung ermöglicht.

2.10 REALISIERBARKEIT

Die letzte und zugleich mit entscheidende Anforderung ist die Realisierbarkeit. Selbst wenn ein Konzept alle bisher geforderten Kriterien erfüllt, so bringt es dem Unternehmen keinen Nutzen, wenn es nicht umgesetzt werden kann.¹⁸¹ Daher ist entscheidend für das Konzept, wie leicht oder schwer die Änderungen vorgenommen werden können. Vor allem Change Management (CM) spielt hier die wichtigste Rolle. Ein Punkt für die Akzeptanz der Änderung ist dessen Tiefe. Auch die Identifizierung von ‚Bremsklötzen‘ und dessen Management spielt eine Rolle.¹⁸² *Miles* nennt im

¹⁷⁶ vgl. Pfläging (2008), S. 109 ff

¹⁷⁷ vgl. Pfläging, Selders (2008), S. 125 ff

¹⁷⁸ vgl. Pfläging (2008), S. 228 ff

¹⁷⁹ Röösl, Gebauer (2010), S 106

¹⁸⁰ vgl. Röösl, Gebauer (2010), S. 107

¹⁸¹ vgl. Weber, Linder (2003), S.52

¹⁸² vgl. Miles (2010), S. 53 f

Harvard Business Manager (HBM) sechs Bremsklötze, welche u. U. die Realisierung gefährden (siehe Tab. 2).¹⁸³ Möglicherweise bietet die Budgetierungsalternative auch Schnittstellen, die Gefahren des Wandels abzuschwächen. Diese Unterstützungsfunktion erleichtert die Umsetzung und Abkehr von den bisherigen Budgets.

BREMSKLÖTZE DES CHANGE MANAGERMENTS		
Vorsichtige Managementkultur	Eingefahrene Managementprozesse	Stau durch zu viele Initiativen
Widerspenstige Führungskräfte	Unmotivierte Mitarbeiter	Fokusverlust bei der Umsetzung

Tab. 2: Bremsklötze des Change Managements

Fazit

Die ermittelten zehn Kriterien zeigen durchaus Schnittmengen auf. Dies lässt sich nicht vermeiden, da eine klare Trennung auch in der Praxis nicht immer möglich ist. Gezeigt wird, das auch *Kaplan* und *Norton* mit den Strategy Maps, die Ursachen und Wirkungszusammenhänge identifizieren. Erst mit dem Zusammenspielen können Synergieeffekte entstehen.¹⁸⁴ Zukünftige Konzepte können sich dies zu Nutze machen, indem sie eine umfassendere und entwicklungsfähige Lösung bieten. Alle Anforderungen im Überblick bietet die Tabelle 3.

ANFORDERUNGEN IM ÜBERBLICK		
Faires Entlohnungssystem	Flexibilität	Ressourcenersparnis
Strategiekopplung	Moderne Unternehmensstruktur	Wissen und Kompetenzen sammeln
Moderne Mitarbeiterführung	Kundenorientierung	Steuerungsfunktionalität
Realisierbarkeit		

Tab. 3: Die Anforderungen im Überblick

¹⁸³ vgl. Miles (2010), S. 54 ff

¹⁸⁴ vgl. Kaplan, Norton (2006), S. 10 ff

3. KONZEPTVERGLEICH

Bereits im ersten Teil dieser Arbeit wurden die unterschiedlichen Ansätze vorgestellt. Es lässt sich feststellen, dass ein Vergleich der verschiedenen Konzeptionen nicht sauber durchgeführt werden kann. Die genaue Frage müsste lauten: Welcher Ansatz ist der geeignete? Dafür muss sich ein Unternehmen, welches im Zuge steigender Komplexität auf der Suche nach einem Management- oder Steuerungskonzept ist, sich zwischen Budgeting, Advanced-, Better-, Beyond-, oder Zero-Base Budgeting entscheiden. Bei diesen bedarf es einer genaueren Betrachtung und Analyse der Konzepte um einen Trend für zukünftige Budgetentwicklung fest zu halten. Diese Analyse erfolgt nun nachgehend.

In dieser Übersicht wird aufgrund mehrerer Diskussionen über ZBB auf dieses Instrument verzichtet. ZBB wird des öfteren nur als Instrument für die genannten Konzepte erwähnt. Trotzdem wird es in dem nachfolgenden Vergleich mit aufgenommen.

	Better budgeting	Beyond Budgeting	Advanced Budgeting
<u>Grundgerüst</u>	Keines	12 Prinzipien	8 Prinzipien
<u>Gestaltungsumfang</u>	Bestimmte Bereiche	Gesamtes Managementsystem	Planungs- und Budgetierungssystem
<u>Ziel</u>	Optimierung d. Budgetierung	Abschaffung d. Budgetierung	Mittelfristiger Bedeutungsverlust d. Budgetierung
<u>Ergebnis</u>	Aufwandsreduktion / Effizienzsteigerung	Neue und bessere Unternehmenssteuerung	Bessere Planungsqualität, Aufwandsreduktion
<u>Instrumente</u>	Bisher verwendete Instrumente	Schwerpunkt auf 6 Instrumente als Ersatz d. Budgetierung	Wie bei BB, nur mit spezifischer Auswahl

Tab. 4: Übersicht der drei am häufigsten diskutierten Konzepte (eigene Darstellung, in Anlehnung an Leyk, Kopp (2004), S. 59)

3.1 ZERO-BASE BUDGETING

ZBB könnte sich als alleinige Optimierung der Budgetierung eignen, da es „sich um ein hochproduktives, Output-orientiertes Budgetierungsverfahren, das auf die Verbesserung der Ressourcen-Allokation und auf signifikante Kostenreduzierungen abzielt“¹⁸⁵, handelt. Es kann aber auch als Instrument im Rahmen von Advanced und Better Budgeting angewendet werden.¹⁸⁶ In wie weit diese vorgestellte Alternative den genannten Anforderungen gerecht wird, muss nachfolgend geprüft werden.

Ressourcenersparnis:

Da bei ZBB nur die Gemeinkosten genauer geprüft werden, umfasst das Konzept bereits nicht alle Kostenarten, die für eine saubere Unternehmensplanung notwendig wären. Dennoch konzentriert sie sich auf einen der großen Kostenblocks in Unternehmen.¹⁸⁷ Diese Gemeinkosten werden aber von ‚Null‘ an neu berechnet.¹⁸⁸ Ausgangspunkt ist also nicht wie bei herkömmlichen Planungsrunden der Vorjahreswert. Dies macht die Planung in diesem Bereich zwar genauer, aber die Neukalkulation ist aufwendiger als einfach die Korrektur des Vorjahreswertes.¹⁸⁹ In puncto Zeit findet bei ZBB wenig Optimierung statt.

Weiterer Ressourceneinsatz, z.B. die beteiligten Mitarbeiter, nimmt bei ZBB nicht zwangsläufig ab. Dies ist durch das Konzept bedingt, welches bei der Neuplanung von Null an auf die Einbeziehung der Manager setzt, die abschätzen müssen, mit welchen Kosten sie in der kommenden Periode rechnen.¹⁹⁰ Somit sind neben den Controllern und Fachabteilungen auch die Managementebene einbezogen, was sich auf die Ressourceneinsparung negativ auswirkt.

Bleibt noch der Kostenvorteil bei ZBB zu prüfen. Auch in diesem Punkt fällt dieser nicht stark ins Gewicht, da weder Zeit noch Ressourcen eingespart werden können.

¹⁸⁵ Pfläging (2003), S. 150

¹⁸⁶ vgl. Pfläging (2003), S. 150

¹⁸⁷ vgl. Arnold (2005), S. 2

¹⁸⁸ vgl. Teil 1 Punkt 5.3

¹⁸⁹ vgl. z.B. Pfläging (2003), S. 150 f, Arnold (2005), S. 49

¹⁹⁰ vgl. Teil 1 Punkt 5.3

Somit ist auch eine Kapitalbindung (in den Mitarbeitern, z.B. Arbeitsplatzkosten etc.) gegeben, welche nicht gekürzt werden können.

Mit Hinsicht auf das ‚Dezemberfieber‘ bietet sich hier allerdings die Möglichkeit zu verhindern, dass nicht ausgeschöpfte Budgets ‚verprasst‘ werden, denn schließlich werden die Budgets jedes Jahr geplant. Hier ergibt sich also mit der jährlichen Neuplanung durchaus Sparpotential. Denn durch die Neukalkulation werden neue Ausgaben für die kommende Periode berechnet. Die abgelaufene Periode spielt keine Rolle mehr.

Erst in Kombination mit weiteren Instrumente, z.B. „In Verbindung mit Prozess-Reengineering, Prozesskostenrechnung oder Activity-base Budgeting und anderen Techniken kann die Wirkung von ZBB für unternehmensweite Kostenreduzierungen“¹⁹¹ sorgen.

Flexibilität

In Puncto Flexibilität schneidet ZBB auf den ersten Blick positiv ab. Da die Planung jedes Jahr von neuem beginnt, können aktuelle Situationen berücksichtigt werden. Zu diesen zählen z.B. Preissteigerungen bei Rohstoffen, Wirtschaftsentwicklung, Nachfrageentwicklungen usw. Eine gewisse Dynamik in die Planung mit einzubauen erscheint zumindest lt. dem theoretischen Konzept des ZBB nicht möglich. Sicherlich kann aber das Instrument als Grundlage gewählt werden um darauf aufbauend auch zukünftige Entwicklungen mit berücksichtigt werden. Änderungen unter dem Jahr fallen hingegen aufwändiger aus.

Das Konzept bietet auch nicht immer Schnittstellen für weitere Instrumente, z.B. einen RF. Eine Kombination mit einer BSC wäre aber durchaus denkbar. Customizing ist also prinzipiell möglich. ZBB muss aber damit von jedem Unternehmen auf seine Bedürfnisse zugeschnitten werden.

¹⁹¹ Pfläging (2003), S. 150

Moderne Mitarbeiterführung

Als Motivations- und Führungsinstrument passt ZBB nur bedingt. Werden Budgets auf Basis des ZBB erstellt können diese als Instrument zur Motivation und Leistungserfüllung eingesetzt werden. Allerdings findet damit auf diesem Gebiet keine Neuerung und Verbesserung zu den herkömmlichen Budgets statt. Im Gegenteil: die Mitarbeiter müssen für die Verwendung von ZBB erst motiviert werden - oft wird mit ZBB Kürzungen bei der Belegschaft assoziiert.¹⁹²

Pfläging erhofft sich allerdings mit dem Beta – Codex einen Kulturwandel was Mitarbeiterführung betrifft. Somit dient ZBB weiterhin als Instrument des Taylorismus und setzt nicht auf die Eigenmotivation der Mitarbeiter. Durch die weiterhin vorhanden Vorgaben wird der Anreiz das System zu umgehen nicht eliminiert. Unternehmerisches Handeln und Denken wird durch ZBB nicht verstärkt oder überhaupt erst ermöglicht.

Die Führungs- und Motivationsfunktion erfüllt nach neuen Gesichtspunkten ZBB nicht. Den aktuell immer noch meist praktizierten Ansätzen zur Motivation und Führung genügt ZBB vollkommen. Grundsätzlich ist motivieren und führen mit ZBB möglich, den Beta – Codex Anforderungen entspricht es aber nicht.

Auch die Entlohnungsmöglichkeiten sind bei ZBB die selben wie bei den ‚normalen Budgets‘. Ausgangsbasis für Provisionen, Beteiligungen und Incentives ist nach wie vor das Budget. Lediglich die Höhe des Budgets kann mit ZBB genauer ausfallen als ohne NBB. Das System, welches nach wie vor bemängelt wird, ändert sich aber nicht.

Moderne Organisationsstruktur

ZBB kann nicht alle Unternehmensgegebenheiten abbilden. Da es sich auf die Gemeinkosten begrenzt, können zwar viele Unternehmensbereiche berücksichtigt - auf die Bedürfnisse einiger Abteilungen kann aber ZBB nicht modifiziert werden.¹⁹³ Eine andere Organisationsstruktur ist für ZBB nicht nötig. Somit besteht mit diesem

¹⁹² vgl. Arnold (2005), S. 14

¹⁹³ z.B. Einkauf, Vertigung, Vertrieb; vgl. Phyrr (1973), S. 19

Konzept kein Handlungsbedarf. Es kann einfach in die bestehende Organisationsstruktur integriert werden. Änderungen für eine moderne Struktur stößt ZBB aber nicht an.

Strategiekopplung

ZBB kommt ohne Performance Measurement Instrumenten aus. Die Ziele werden von der Strategie runtergebrochen und in Entscheidungspaketen umformuliert.¹⁹⁴ Dadurch sollen die Budgets mit der Strategie verlinkt werden. Modernere Instrumente, z.B. die BSC kommen nicht zum Einsatz. Eine wirkliche Operationalisierung kann somit wohl kaum vollzogen werden. Immerhin wurden Instrumente, wie eben die BSC, genau für solche Zwecke entwickelt.¹⁹⁵ Eine Strategiekopplung ist nur bedingt möglich. Allerdings aufgrund der neuen Betrachtungsweise kann ZBB jedes Jahr an die strategischen Änderungen angepasst werden.

Wissen und Kompetenzen bündeln

Das Wissen aller Mitarbeiter ist für die Durchführung von ZBB nicht notwendig. Die Controller und das Management übernehmen den Hauptpart, stecken die Entscheidungspakete ab. Die nötigen Daten stammen aus der Finanzbuchhaltung. Neues Wissen - Marktwissen - wird nicht unbedingt gebraucht. Das Ergebnis von ZBB sind Budgets, deren Aufgaben, wie bereits erwähnt, erfüllt werden. Schnittstellen zu Wissensmanagement o.ä. sind bei ZBB nicht gegeben. Bei den Kompetenzen verhält es sich gleich. Neue Kompetenzen der Mitarbeiter werden weder vorausgesetzt, noch benötigt. Es ändert sich lediglich die Methode zur Erstellung eines Budgets.

Kundenorientierung

Eine optimale Kundenorientierung lässt ZBB nicht zu. Der Kunde steht bei diesem Konzept nicht im Vordergrund. Dort stehen monetäre Werte und das managen der Gemeinkosten. Zwar können diese aktuell an Marktprognosen geknüpft werden, ob

¹⁹⁴ vgl. Teil 1 Punkt 5.3

¹⁹⁵ vgl. u.a. Kaplan, Norton (1997)

diese allerdings an dem Kunden ausgerichtet sind bleibt fragwürdig. Auch bei der Anschauung und Bedeutung des Kunden lässt die Philosophie von ZBB keine Änderungen zu.

Steuerungsfunktionalität

Die Steuerung, Prognose, Koordination und Kontrolle mit ZBB ist wie mit herkömmlichen Budgets gegeben. Allerdings sieht z.B. Pfläging ZBB nicht als fortlaufendes Budgetierungs-System.¹⁹⁶ Dagegen spricht die für die Ausführung notwendige Bürokratie, die Innenorientierung¹⁹⁷ und die Unterstützung des Topmanagements und das Selbstmanagement des System selbst.¹⁹⁸ Wobei *Phyrr* durchaus Nutzen von ZBB als dynamischen Prozess sieht. Für Organisationen, welche in einer volatilen Umwelt agieren oder die Planung und Budgetierung langfristig ausgelegt werden kann soll ZBB die Manager in der Steuerung und Kontrolle unterstützen können.¹⁹⁹

Realisierbarkeit

In diesem Punkt schafft ZBB eine gute Positionierung. Für ZBB sind keine großen Umstellungen im Unternehmen nötig. Teuere Anschaffung z.B. Planungssoftware, Change Management Projekte o.ä. sind nicht vonnöten (es reicht u.U. MS Office und OLAP). Gleichwohl müssen die Beteiligten informiert werden. Denn bei der Entscheidung für ZBB ist die demokratische Teilhabe wie bei jeder kleineren Änderung empfehlenswert. Ob eine Umstellung in kleinen Schritten oder als Big Bang, die Einführung und Umstellung ist verhältnismäßig leicht. ZBB ist eines der ältesten Methoden die Budgetierung zu optimieren und mit den neun Schritten ist eine methodische Vorgehensweise vorgegeben.

¹⁹⁶ vgl. Pfläging (2003), S. 151

¹⁹⁷ vgl. Pfläging (2003), S. 151

¹⁹⁸ vgl. Phyrr (1973), S. 25

¹⁹⁹ vgl. Phyrr (1973), S. 101

3.2 ADVANCED BUDGETING

Eine klare Trennung von Advanced zu Better Budgeting ist nicht immer möglich, da oftmals in der Literatur beide Namen für das gleiche Konzept vor zu finden sind. Es wird sich in diesem Abschnitt auf die Philosophie hinter Advanced Budgeting konzentriert. Die Instrumente, welche auch bei Better Budgeting zum Einsatz kommen werden teilweise unter Punkt. 3.3 Better Budgeting näher erläutert.

Faires Entlohnungssystem

Advanced Budgeting will wie auch Budgeting unterschiedliche Aktivitäten koordinieren um dadurch letztendlich Ziele zur Leistungsbeurteilung festlegen. Für diese Ziele lässt Advanced Budgeting zwei Alternativen zu. Die erste ist die Leistungsbeurteilung mit flexiblen Zielen. Die zweite mit Benchmarking.²⁰⁰ Während lange Budgetverhandlungen und den daran geknüpften Boni entfallen, können Vorgaben „eines klaren, wettbewerbsbezogenen Zielsystem die Steuerung dezentraler Einheiten und die dezentrale Entscheidungsfindung“²⁰¹ verbessert werden. Dadurch soll unternehmerisches Denken gefördert, die Motivation gesteigert und die Performance des gesamten Unternehmens optimiert werden. Dafür schlägt Advanced Budgeting das Entkoppeln der Vergütung von Budgets vor. Zwar will es nicht so weit gehen wie BB und beschränkt sich für dieses Vorgehen auf die unteren Ebenen. Das alte Konzept wird lediglich bei der obersten Führungsmannschaft beibehalten.²⁰² Dieses besagt, dass auf einen fixen Lohnanteil ein variabler (z.B. 3 % vom Umsatz) Lohnanteil dazu kommt. Ist das Soll (lt. Budget) erfüllt, wird eine höhere Leistung nicht angestrebt (z.B. weil Prämie durch Höchstbetrag begrenzt). Ein höheres Potential (z.B. höherer Umsatz) wird nicht ausgeschöpft. Dieses Fehlverhalten, ausgelöst durch fixe Leistungsvorgaben, schafft Advanced Budgeting mit einem überproportionalen Vergütungsverlauf ab.²⁰³ Dieses System gilt für alle Mitarbeiter - ist somit ausbalanciert und fair. Zusätzlich bietet sich vordergründig noch Teamentlohnung an. An der individuellen Entlohnung hält Advanced Budgeting

²⁰⁰ vgl. Sauter, Sauerwein (2004), S. 174

²⁰¹ vgl. Sauter, Sauerwein (2004), S. 175

²⁰² vgl. Sauter, Sauerwein (2004), S. 184

²⁰³ vgl. Sauter, Sauerwein (2004), S. 184

fest, „um die Trittbrettfahrerproblematik im Griff zu behalten.“²⁰⁴ Weiterhin besteht diese Budgetierungsalternative auf prozessorientierte und funktionsübergreifende Vergütung. Ein über den Tellerrand hinaus blicken soll dadurch honoriert werden. Dazu spricht es sich für ein simples und unbürokratisches System aus, was selbstverständlich auch eine Ergebnisorientierung unterstützt und auf langfristige Wertschöpfung ausgerichtet ist.²⁰⁵ Damit gehen *Sauter* und *Sauerwein* einen bedeutenden Schritt von dem alten System weg. Dennoch wollen die Berater von *Horvath & Partners* noch an ein paar alten ‚Idealen‘ festhalten. Unterm Strich ermöglicht Advanced Budgeting aber eine faire Entlohnungssystem, was bei den heutigen Anforderungen Bestand hat.

Flexibilität

Bei diesem Kriterium setzt Advanced Budgeting ebenfalls auf flexible Ziele oder Benchmarking - Ziele. Statt der Vorgabe, das Vorjahresbudget um 15% zu übertreffen, werden flexible (über Bechmark - intern oder extern) Ziele festgelegt. Zudem entfernt es sich von der jährlichen Betrachtungsweise hin zu einem dynamischen System.²⁰⁶ Hierzu bedient es sich rollierender Forecasts und steuerungsrelevante Informationen. So wird der Forecast „als eine Vorausschau auf zu erwartende Zustände begriffen. Er berücksichtigt noch nicht die Ergreifung von Gegensteuerungsmaßnahmen.“²⁰⁷ Dazu löst er sich von der jährlichen Betrachtungsweise, hält allerdings immer einen gleichbleibenden Rahmen bei. Ergeben sich während des Jahres Änderungen bei Ressourcen, Zielwerten oder dem Umfeld können die vorliegenden Informationen in das rollierende System übernommen werden.²⁰⁸

Auch in diesem Punkt bietet Advanced Budgeting die Möglichkeit flexibel zu planen - Planung wird zu einem andauernden, dynamischen Prozess - und erfüllt somit das Kriterium.

²⁰⁴ Sauter, Sauerwein (2004), S. 185

²⁰⁵ vgl. Sauter, Sauerwein (2004), S. 186 f

²⁰⁶ vgl. Brenner, Leyk (2004), S. 103

²⁰⁷ Brenner, Leyk (2004), S. 103

²⁰⁸ vgl. Brenner, Leyk (2004), S. 110

Ressourcenersparnis

Wird wie bisher in Jahresbudgets gedacht, bietet Advanced Budgeting mit den RFs ein Instrument, mit welchem sich der Planungsaufwand reduzieren und die Planungseffizienz steigern lässt.²⁰⁹ Dazu unterstützt eine prozessorientierte Budgetierung die Outputorientierung.²¹⁰ Bei Advanced Budgeting wird prinzipiell weniger detailliert geplant. „Top-down-Budgets auf aggregiertem Level können prinzipiell bereits ausreichend sein.“²¹¹ Auf ein Herunterbrechen auf einzelne Kostenarten- oder stellen wird verzichtet. Dies spart Ressourcen und verringert den Planungsaufwand.

Strategiekopplung

Dank dem Instrument der BSC gelingt auch die Koppelung an die Strategie bei Advanced Budgeting. Die BSC schafft es „auf wenigen Seiten zu erklären, auf was es bei der Budgetierung aus Sicht der Strategie im Wesentlichen ankommt [...]“²¹² Unter Anwendung verschiedener Methoden werden die wesentlichen Ziele bestimmt, die für den Erfolg der Strategie maßgeblich sind. Diese Ziele werden durch die BSC in strategierelevante Maßnahmen operationalisiert. Daneben wird neben monetären Zielen auch die Ziele der anderen Dimensionen der BSC berücksichtigt.²¹³ Damit stellt die BSC ein wichtiges Bindeglied zwischen Strategie und Advanced Budgeting dar. Voraussetzung ist allerdings eine funktionierende BSC - Kultur und deren Integration und Akzeptanz.

Moderne Organisationsstruktur

Um die Umsetzbarkeit von Advanced Budgeting nicht zu gefährden, wird auf eine Änderung in der Organisation verzichtet.²¹⁴ Damit bleibt das alte Hierarchiesystem (z.B. klassische Pyramide) mit deren Gedankengut erhalten.

²⁰⁹ vgl. Leyk, Kopp (2004), S. 52 f

²¹⁰ vgl. Mayer, Essiger (2004), S. 147 ff

²¹¹ Leyk, Kopp (2004), S. 55

²¹² Gaiser, Greiner (2004), S. 130

²¹³ vgl. Gaiser, Greiner (2004), S. 138

²¹⁴ vgl. Realisierbarkeit

Wissen und Kompetenzen bündeln

Auf dem Weg zum Advanced Budgeting Ansatz vollzieht sich ein Prozess der Organisation von einer starren und unflexiblen hin zu einer lernenden, antizipierenden Organisation.²¹⁵ Immerhin bietet Advanced Budgeting auch eine Veränderung der Unternehmenskultur an. Damit das Konzept kongruent zur Unternehmenskultur geht, werden Wandlungskonzepte entworfen. Darin sind die Notwendigkeiten für den Wandel und die Änderungen enthalten. Damit diese auch umgesetzt werden können, sind Schulungen für die neuen Konzepte und Instrumente (z.B. BSC) notwendig.²¹⁶ Es werden also neue Kompetenzen und neues Wissen geschaffen. Diese Änderungen verfolgen aber eher das Change Management Ziel, statt die Kompetenzen der Mitarbeiter, die kollektive Intelligenz und Selbstverantwortung dieser in den Vordergrund zu stellen.

Moderne Mitarbeiterführung

Eine Abkehr der vorherrschenden Methode von Weisung und Kontrolle, wie sie von *Taylor* oder *McGregor* in seiner Theorie X vorliegt, erfolgt nicht. Zwar wird das Entlohnungssystem optimiert und der Anreiz für unternehmerisches Handeln geschaffen, eine komplette Veränderung nimmt Advanced Budgeting aber nicht vor.²¹⁷ Mit den im obigen Punkt genannten Wandel in der Unternehmenskultur wird das Augenmerk vermehrt auf Inhalte der alten Kultur gelegt, statt auf eine neue Möglichkeit der Mitarbeiterführung. So soll die Angst vor Neuerungen oder Macht und Statusverlust vermieden werden.²¹⁸

Kundenorientierung

Eine explizite Kundenorientierung steht bei dem vorgestellten Konzept nicht im Vordergrund. Zwar kann auf Veränderungen am Markt dank RF und flexiblen Zielen eine Anpassung vorgenommen werden, aber eine Zentralisierung des Kunden erfolgt nicht. Eine Dezentralisierung der Organisation hin zum Kunden lässt Advanced

²¹⁵ vgl. Leyk, Kopp (2004), 52 f

²¹⁶ Kopp, Grünebaum (2004), S. 233 f

²¹⁷ vgl. Faires Entlohnungssystem

²¹⁸ vgl. Kopp, Grünebaum (2004), S. 234

Budgeting nicht zu. Nähere Einzelheiten und weitere Informationen dazu werden in der zugrunde liegenden Literatur vermisst.

Steuerungsfunktionalität

Die Steuerungs-, Kontroll-, und Koordinationsfunktion wird ebenso von Advanced Budgeting erfüllt. In Zusammenarbeit mit der BSC erfolgt „der Fokus der Steuerung auf die wenigen wichtigen Ziele [...]“²¹⁹ Ebenfalls lässt es eine nachgelagerte Kontrolle und Leistungsbemessung zu.²²⁰ Die Koordinationsfunktion wird mit den RF unterstützt. Damit könnte auf die übliche Budgetierung getrost verzichtet werden.

Realisierbarkeit

Bei der Umsetzung von Advanced Budgeting stehen die Chancen gut. Das liegt vor allem darin, dass „der Umbau des gesamten Managementssystems kein explizites Ziel des Ansatzes ist.“²²¹ Da die Umstellung Schritt für Schritt erfolgt, haben die betroffenen Organisationsteile ausreichend Gelegenheit, die neuen Prinzipien und Instrumente kennen zu lernen. Ebenfalls empfiehlt sich die richtige IT - Unterstützung. Alle Mitarbeiter sollten Zugang zu den benötigten Informationen haben (offene Systeme). Damit bieten sich vor allem MIS - Systeme an.²²² Dennoch muss gewarnt werden: Der Wandel der Planung setzt auch einen Wandel in der Führung voraus. Die Manager sollten daher bereit sein, nicht jede Zahl zu hinterfragen, sich mit IST und Forecastwerten (aggregiert) zufrieden zu geben.²²³

Mit den geeigneten Systemen (z.B. MIS) und Instrumenten (z.B. BSC) und einem ‚Umdenken‘ der Mitarbeiter ist Advanced Budgeting in absehbarer Zeit realisierbar.

²¹⁹ Gaiser, Greiner (2004), S. 138

²²⁰ vgl. Faires Entlohnungssystem

²²¹ Leyk, Kopp (2004), S. 58

²²² vgl. Heinzelmann, Poppe, Leyk (2004), S. 208 ff

²²³ vgl. Z.B. Leyk, Kopp (2004), S. 58 f

Fazit

Das Team um Horvath und Partner sieht Advanced Budgeting als „unverzichtbare Bestandteile jedes Führungssystems“²²⁴ an. Dabei greift es „das Gedankengut von Beyond Budgeting auf, ohne dabei den Boden der Realität zu verlassen.“²²⁵ Immerhin bedient sich Advanced Budgeting moderner Instrumente und Methoden, welche eine wirkliche Verbesserung zum Urzustand der Planung bewirkt. Das zugrunde liegende von Prinzipien ist dabei eine gute Idee. Ein gutes Zusammenspiel bieten vor allem die noch junge BSC und Advanced Budgeting, da so neben monetären Zielen auch Soft - facts berücksichtigt werden und eine Umsetzung der Strategie möglich ist.

Auf der anderen Seite geht Advanced Budgeting bei manchen Punkten nicht weit genug. Eine bessere Kundenorientierung und ein Umdenken gegenüber den Mitarbeitern wäre noch wünschenswert.

²²⁴ Gaiser, Leyk (2004), S. 235

²²⁵ Gaiser, Leyk (2004), S. 235

3.3 BETTER BUDGETING

Als weitere Alternative wird das Sammelsurium von Instrumenten²²⁶ näher bewertet und auf einige Gestaltungsansätze eingegangen.



Abb. 13: Die Tools des Better Budgeting (Quelle: Pfläging (2003), S. 123)

Faires Entlohnungssystem

Herausragende Änderungen auf dem Gebiet der Entlohnungssysteme bietet auch Better Budgeting nicht an. Da sich die Bemühungen auf die Optimierung und Effizienzsteigerung des Budgetierungsprozesses beschränken, wird das System nicht hinterfragt. Dabei bleibt das Entlohnungssystem, gekoppelt an Budgets weiter bestehen. Zwar gibt es Ansätze und Vorschläge, das Vergütungssystem von den Budgets zu trennen, einen klaren Lösungsvorschlag bietet Better Budgeting aber nur an, wenn es als Überbegriff das Advanced Budgeting beinhaltet.²²⁷ (vgl. Punkt 3.2)

Eine Kleinigkeit könnte dennoch auch hier zu einer Verbesserung beitragen. Bei Better Budgeting besteht die Möglichkeit, „effektiv verantwortliche Mitarbeitern einzubeziehen und dabei Verantwortung und Verständnis von Budgets zu erhöhen.“²²⁸ Erhöht sich die Verantwortung gegenüber den Budgets und wird diesen auch Verständnis entgegen gebracht, steigt deren Akzeptanz. Dies könnte zur Folge ha-

²²⁶ vgl. Pfläging (2003), S. 122

²²⁷ vgl. Weber, Lindner (2008), S. 21 f

²²⁸ vgl. Pfläging (2003), S. 131

ben, dass das oppositionelle Verhalten wie in Abb. 10²²⁹ zusammengefasst, abnimmt.

Flexibilität

Der statischen Budgetierung kontert Better Budgeting mit einer Treiberbasierten Budgetierung.²³⁰ Diese soll die Budgetierung nicht mehr an Input orientierten monetären Werten koppeln, sondern eine Ausrichtung an den entscheidenden KPIs ermöglichen. Daher ist bei dem Konzept des Better Budgeting entscheidend, in welchem Umfeld sich das Unternehmen befindet. Entsprechend ist dies bei der Wahl der Steuerungsinstrumente und KPIs zu berücksichtigen. „Je dynamischer das Geschäftsumfeld und je komplexer das Geschäftsmodell ausfällt, desto mehr sind flexible und schnelle Planungsinstrumente notwendig.“²³¹ RF oder Event - driven Forecast sind Instrumente, die prinzipiell zur Verfügung stehen. So können neben Events auch gezielte Werttreiber herangezogen werden. Zur Identifikation solcher Werttreiber können Ursachen-Wirkungsketten oder Werttreiberbäume dienen. „Sie machen deutlich, welche zentralen Einflussfaktoren (Werttreiber) auf die Key Performance Indicators (KPI) wirken.“²³² Diese Treiberbasierte Planung ist dem Toolkit 1 des Better Budgeting entnommen, welches sich auf die Verbesserungen des Prozesses konzentriert.²³³ Ebenfalls rät Better Budgeting eine Verschiebung „hin zu relativen, marktorientierten Zielen und Vorgaben [...]“²³⁴ Wie diese flexiblen Ziele aussehen können wurde unter Punkt 2.2 angesprochen. Des Weiteren wird auch hier auf RF gesetzt, welche „durch den Verzicht auf jede überflüssige Detaillierung mit dem Ziel der Fokussierung der Organisation auf finanzielle und nicht-finanzielle Indikatoren und Schlüssel-Messgrößen [...]“²³⁵ ihren Beitrag leisten.

²²⁹ vgl. Seite 29

²³⁰ vgl. z.B. Pfläging (2003), S. 132 ff

²³¹ Gentner, Andersen (2010), S. 19

²³² Baumeister, Ilg (2010), S. 13

²³³ vgl. Pfläging (2003), S. 123

²³⁴ Weber, Linder (2008), S. 22

²³⁵ Pfläging (2003), S. 197

Ressourcenersparnis

Den Kritikpunkt, die Budgetierung sei zu teuer und zu zeitaufwendig, begegnet Better Budgeting mit einer Vielzahl von Instrumenten. Mit diesen wird versucht, den gesamten Prozess und das Ergebnis zu optimieren.²³⁶ Damit lässt sich theoretisch tatsächlich Kosten und Zeit sparen. Wenn dafür allerdings andere Instrumente zum Einsatz kommen, müssen diese erst installiert werden. Redesign von Prozessen usw. bedeutet wiederum Ressourcen- und, Mitarbeiterbindung. Bringen vereinfachte, konzentrierte (auf erfolgskritische Prozesse) Planung und eine geringere Planungstiefe noch Zeit und Ressourcenersparnis,²³⁷ ist diese bei dem Einsatz von Planungstools eher fraglich. Mit Hilfe gezielter Planungssoftware wird erhofft, „Marktentwicklungen frühzeitig ökonomisch beurteilen zu können und somit Wettbewerbsvorteile zu erreichen.“²³⁸ Die Ergebnisse reichen dank der Business Intelligence Lösungen von der Reduktion der Ressourcen, Qualitätsverbesserung, schnellerer Planung mit erhöhter Transparenz hin zu Simulationsmöglichkeiten uvm.²³⁹ Besonderer Wert wird vor allem auf die Simulationsmöglichkeit gelegt. Dies erschien auch *Grammer* wichtig, um kurzfristige Managemententscheidungen „zur Anpassung an die jeweiligen Gegebenheiten jetzt ein effektives und fundiertes Forecasting“²⁴⁰ mit Hilfe von IT - Einsatz zu lässt. Ein Instrument des Better Budgeting ersetzt nicht die Budgetierung, die bewusste Kombination mehrere (z.B. Planungssoftware + Treiber basierte Planung + Vereinfachung) hingegen bringen den gewünschten Erfolg.²⁴¹

Strategiekopplung

Das Hauptinstrument, mit dem Better Budgeting die Verlinkung zur Strategie erstellen will, ist in diesem Kontext ebenfalls die BSC. Weitere Möglichkeiten boten sich im Vorfeld nicht an und *Kaplan / Norton* fordern eine Kombination und

²³⁶ vgl. Pfläging (2003), S. 123

²³⁷ vgl. Weber, Linder (2008), S. 21

²³⁸ Schön, Irmer (2010), S. 49

²³⁹ vgl. Schön, Irmer (2010), S. 56

²⁴⁰ Schön, Irmer (2010), S. 49

²⁴¹ vgl. Pfläging (2003), S. 123 ff

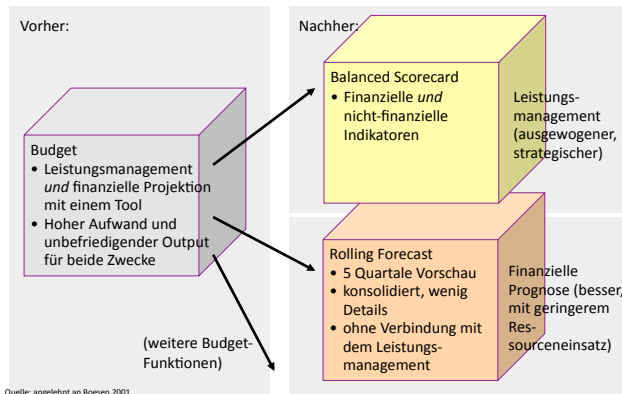


Abb. 14: Strategiekopplung mit Better Budgeting (Quelle: Pfläging (2003), S. 109)

Performance Measurement Instrument ist somit auch bei Better Budgeting abzuraten.²⁴² Alternativ findet sich die Szenario-technik, welche sich mit der Zukunft und Strategie beschäftigt.

Moderne Organisationsstruktur

Unter Better Budgeting fallen alle Versuche und Maßnahmen, die Planung zu dezentralisieren.²⁴³ Vorschläge, im Hinblick auf die Organisationsstruktur, finden sich bei diesen Maßnahmen oder Instrumenten keine. Indirekt ließen diese zwar eine Veränderung zu und können dafür auch eingesetzt werden (z.B. Prozessreengineering), explizit gefordert werden diese bei Better Budgeting allerdings nicht. Es bleibt bei der gewohnten Hierarchie und den gewohnten Organigrammen. Eine Abwendung hin zu Netzwerkorganisationen findet nicht statt.

Wissen und Kompetenzen bündeln

Mit dem Wandel der Werte hin zur „gestiegenen Bedeutung der «Human Resources» und «intangible Assets»“²⁴⁴ scheint Better Budgeting der klassischen Budgetierung überlegen. Um das Wissen der Mitarbeiter zu behalten, werden flexible, benchmarking bezogene Anreizsysteme eingeführt. Desweiteren bedient es sich des Instrumentariums der internen Märkte. Dabei können alle Mitarbeiter ihre

²⁴² vgl. Pfläging (2003), S. 174

²⁴³ vgl. Schaumann (2007), S. 23

²⁴⁴ Weber, Linder (2003), S. 42

Abschätzungen und ihr Wissen einbringen und sind in dem Prozess der Planung involviert.²⁴⁵

Moderne Mitarbeiterführung

Mit Bezug auf verschiedene Motivationstheorien stellt Better Budgeting den Ansatz der intrinsischen Motivation in den Vordergrund. Es fordert eine stärkere Dezentralisierung und damit die Selbstverantwortung. Hierdurch wird diese Motivationsmöglichkeit unterstrichen. Vor allem wurde laut *Weber / Linder* erkannt, dass Spaß an der Arbeit wichtiger als das reale Einkommen ist. Von Arbeitgeberseite wird allerdings auch das Wissen als Produktionsfaktor anerkannt.²⁴⁶ Das Konzept des Better Budgeting spielt darauf ab, dass „in einem komplexen und dynamischen Umfeld intrinsische Anreize [...] sich schnell genug an neue Herausforderungen an[passen] und [...] auch komplexen Situationen Rechnung [tragen].“²⁴⁷ Better Budgeting geht zwar in gleiche Richtung wie BB, allerdings nicht so tiefgreifend. In manchen Situationen ist die extrinsische Motivation auch im Vorteil, da nicht jeder Mitarbeiter intrinsisch motiviert sei.²⁴⁸ Neben flexibleren Zielen bietet Better Budgeting aktuell keine weiteren Möglichkeiten und Instrumente, um moderne Mitarbeiterführung umzusetzen.²⁴⁹

Kundenorientierung

Mit der Consumer Behaviour Forecasting - Methode können Fragen beantwortet werden, welche sich bei langfristigen Konsumveränderungen oder dynamischen Strukturveränderungen stellen. Ebenfalls kann abgewägt werden, welche Kaufmechanismen die Kaufentscheidung beeinflussen.²⁵⁰ Mit diesen Ansätzen und Methoden, bzw. durchführbaren Simulationen erfolgt eine optimalere Kundenorientierung. Zwar werden dabei die Kunden nicht komplett in den Mittelpunkt

²⁴⁵ vgl. Pfläging (2003), S. 362 ff

²⁴⁶ vgl. Weber, Linder (2003), S. 42

²⁴⁷ Weber, Linder (2003), S. 42 f

²⁴⁸ vgl. Weber, Linder (2003), S. 43

²⁴⁹ vgl. u.a. Pfläging (2003) oder Weber, Linder (2003), S. 40 ff

²⁵⁰ vgl. Lewandowski (1997), S. 26 f

gestellt, das Unternehmen kann aber dennoch an ihnen ausgerichtet agieren. Diese Vorgehensweise hilft „bei der Identifikation von realen Marktmechanismen [...] Realen Konsumentenreaktionen [...] Effiziente[n] Prognosen, Simulationsanalysen und letztendlich zur Marketing-Mix-Optimierung.“²⁵¹ Dieses Instrument befindet sich zwar nicht in der literarischen Tool-Box des Better Budgeting, da Better Budgeting allerdings als Überbegriff²⁵² für jede Optimierung an der Planung steht, ist dieser Ansatz damit vereinbar. In der Toolbox erwähnt wird an dieser Stelle auch der Einsatz von Internen Märkten, die in dieser Arbeit bereits erwähnt und mit einem Beispiel erklärt wurde.²⁵³ Somit sind Schnittstellen gegeben, welche Kundenwünsche auffangen und an die Zentrale des Unternehmens weiter geben können. Wird diesen höhere Aufmerksamkeit geschenkt, ist eine Orientierung hin zum Kunden möglich.

Steuerungsfunktionalität

Die Steuerungsfunktionalität lässt sich mit den Teilgebieten bewerten.²⁵⁴ Dazu gehört die Prognose und die Koordinationsfunktion von Budgets. Um die Prognosefähigkeit zu prüfen, lässt sich die konzeptionelle Eignung anhand des Marktes mit dessen Dynamik und Komplexität bewerten.²⁵⁵ Mit steigender Dynamik nimmt die Möglichkeit ab, „die Komplexität durch vermehrte Informationssuche und -auswertung abzufedern.“²⁵⁶ Eine Einteilung des Better Budgeting zeigt Abb. 13.

In diesem Umfeld erweist sich Better Budgeting als deutlich aufwändiger und es können mit gleichen Einsatz wesentlich weniger Parameter kalkuliert werden. „Die höhere Effektivität solcher Prognosewerte in dynamischeren Umfeldern fordert somit als Tribut entweder mehr Ressourcen oder aber eine Fokussierung auf besonders wichtige Elemente.“²⁵⁷

²⁵¹ Lewandowski (1997), S. 31

²⁵² vgl. Weber, Linder (2008), S. 21

²⁵³ vgl. Punkt 2.9

²⁵⁴ vgl. Punkt 2.8

²⁵⁵ vgl. Weber, Linder (2003), S. 32 ff

²⁵⁶ Weber, Linder (2003), S. 34

²⁵⁷ Weber, Linder (2003), S. 35

Bei der Koordination setzt Better Budgeting nach wie vor auf Budgets. Es differenziert sich von der klassischen Budgetierung nur bei der Fokussierung und Detailtiefe. Better Budgeting analysiert die Aufwandsgründe (z.B. mit ZBB) und fokussiert diese. Es stellt somit eine geringere Komplexität des Planungsgegenstandes in den Vordergrund.²⁵⁸ Better Budgeting schafft sich in diesen Punkten gegenüber der Budgetierung klare Vorteile und sorgt mit dessen Instrumenten für Optimierung. Es wird sicherlich auch Unternehmen geben, dessen Markt wenig dynamisch ist und somit weiterhin eine fortgeschriebene Prognose und Koordination ausreicht. Vor allem im Hinblick auf die Umsetzbarkeit, hier reicht für kleinere Unternehmen eine Tabellenkalkulation, der Mehraufwand für gezieltere Inhalte wie beim Better Budgeting rechtfertigt das Ergebnis nicht.

Realisierbarkeit

In der Umsetzung bietet Better Budgeting eine Reihe von Vorteilen. Zum einen können einige Elemente ohne dem Top-Management realisiert werden.²⁵⁹ Zum anderen sind die Veränderungen nicht so tiefgreifend wie bei BB, daher lässt sich auch das Change Management wie bei anderen Projekten betreiben. Herausforderung besteht bei der Implementierung z.B. von Planungssoftware.²⁶⁰ Auch die Managementebene muss umdenken, da die reduzierte Planungstiefe weniger umfassendes Zahlenmaterial beinhaltet. Die Reduktion auf die essenziellen KPIs (BSC) und deren Interpretation muss erst auf Akzeptanz stoßen. Selbst für die Prozessoptimierungen bedarf es einen gewissen Zeitaufwand, bis Schwachstellen identifiziert und behoben wurden. Vor allem, da Better Budgeting zwar weniger Anforderungen an die Kostenrechnung, allerdings an ein ZBB oder Activity Based Budgeting stellt.²⁶¹

²⁵⁸ vgl. Weber, Linder (2003), S. 39

²⁵⁹ vgl. Pfläging (2003), S. 121

²⁶⁰ vgl. Weber, Linder (2003), S. 57

²⁶¹ vgl. Weber, Linder (2003), S. 56

3.4 BEYOND BUDGETING

Faires Entlohnungssystem

Entkoppelt von fixen Leistungsvorgaben fordert BB die Entlohnung nach dem Erreichen der Ziele (vgl. Abb. 10). Diese Ziele sind wie bereits bei allen drei Konzepten gefordert flexibel definiert worden. Für die Ziele und Leistungsbeurteilung bieten sich interne Benchmarks (z.B. Liga - Listen wie in Abb. 15) an, nach dessen Ergebnissen die Entlohnung (variabler Anteil) vorgenommen wird.²⁶² Generell hält BB an fixen und variablen Vergütungssystemen fest, fordert allerdings eine andere Bemessungsgrundlage. Statt eine Kopplung an Budgets gibt es fixe Entlohnungskomponenten je nach Qualifikation, Erfahrung usw. Dazu gibt es variable Komponenten, deren Ermittlung mehrere Möglichkeiten zulässt. Zum einen anhand dieser Benchmarks oder mit der persönlichen Leistung (z.B. Über BSC - Kennzahlen, welche vorher definiert wurden). Zusätzlich sollte der variable Teil des Entgelts eine Gruppenentlohnung bzw. Anteile am Unternehmenserfolg bieten.²⁶³ Bei dieser Möglichkeit der Entlohnung wird Leistung und unternehmerisches Handeln der Mitarbeiter belohnt und auch gefördert.²⁶⁴ „Gehalt ist nicht zum Motivieren da, sondern um ein Kollektiv aus starken Individuen zu schaffen, das leistet, was keiner allein leisten kann.“²⁶⁵

Flexibilität

In diesem Punkt zeigt sich einmal mehr, dass die Veränderungen von BB nicht klar trennbar sind. Zum einen wird ein neues Steuerungsmodell vorgestellt, zum anderen gleichzeitig eine neue Managementanschauung gefordert. BB eignet sich vor allem für Unternehmen, deren Umfeld von starker Dynamik geprägt ist. „Bei steigender Komplexität stößt das Modell an seine Grenzen.“²⁶⁶ Damit ein Unternehmen flexibel agieren kann, bedarf es nach BB mehreren Faktoren. Zum einen eine moderne und flexible Organisation (vgl. moderne Unternehmensstruktur), zum anderen aber auch

²⁶² vgl. Hope, Fraser (2003), S. 64 ff

²⁶³ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 67

²⁶⁴ vgl. Pfläging (2009), S. 163 ff

²⁶⁵ Pfläging (2009), S. 162

²⁶⁶ Piepenhagen (2007), S. 29

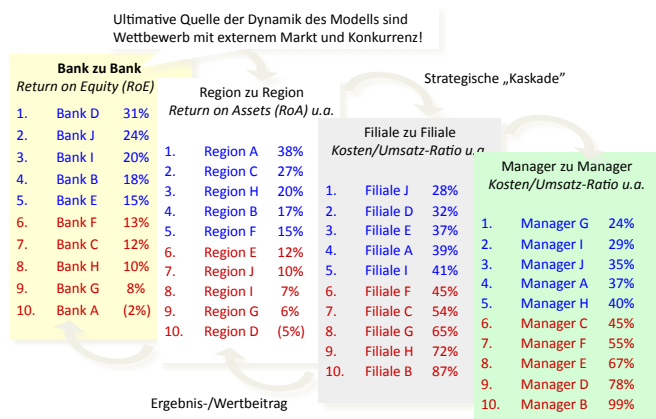


Abb. 15: Relative Zielsetzungen mit Liga-Tabellen bei Svenska Handelsbanken (Quelle: Pfläging (2008), S. 112)

die bereits angesprochenen flexiblen Ziele. Diese definieren sich bei BB wie bei Better oder Advanced Budgeting und setzen auf Benchmarking Ziele.²⁶⁷ Die Handelsbanken stellten für diesen Aspekt Ranglisten auf und die Aufbauorganisation komplett auf den Kopf.²⁶⁸ Ohne starre Angaben, verändern sich die Ziele im Laufe der Zeit und passen sich automatisch den Gegebenheiten

des Marktes an. Mit Hilfe der Liga-Listen lässt sich eine Beurteilung und Bewertung vornehmen. Neben diesen Zielen und der passenden Struktur mit dem dazu gehörigen Führungsstil sind Unternehmen für die Zukunft vorbereitet.

Ressourcenersparnis

Optimalen Ressourceneinsatz verspricht BB mit kennzahlengestützten Parametern, internen Märkten und weniger bürokratischen Aufwand. Bei kennzahlengestützten Parametern werden finanzielle Verhältnisse vorgegeben, „die den Handlungsspielraum bei der Ressourcenfestlegung definieren [...]“.²⁶⁹ Innerhalb dieses Handlungsspielraumes darf der Manager frei entscheiden, was einen größeren Freiraum und bessere Flexibilität gewährleistet. Das Instrument der internen Märkte wurde bereits vorgestellt, für Dienstleistungen innerhalb der Unternehmung kann dies den ‚Wettbewerb‘ stärken und Sparpotentiale ausreizen. Mit der Herabsetzung der Bürokratie werden wichtige Investitionen bei Bedarf genehmigt. Deshalb ist nach wie vor noch ein Genehmigungsverfahren nötig, nur ist dieses nicht an einen jährlichen Zyklus gebunden.²⁷⁰

²⁶⁷ vgl. Pfläging (2008), S. 108 f

²⁶⁸ vgl. Daum, Francke (2005), S. 127 ff

²⁶⁹ Hope, Fraser (2003), S. 73

²⁷⁰ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 72 f

Mit diesen Maßnahmen und den weiteren Methoden des BB (vgl. diesen Punkt) wird die Planung nicht nur effizienter, sondern die balastträchtigen Budgets werden rationalisiert. Effektive Instrumente kommen zum Einsatz und sparen Zeit, Kosten und Ressourcen.

Strategiekopplung

Das Instrument BSC findet auch hier Verwendung. Allerdings wird die BSC nur gewünscht, wenn sie als Sprachrohr der Strategie dient und nicht als Measurementinstrument. Vorher differenziert *Pfläging* allerdings Ziele von Strategie und Strategie von Planung. Ziele sind das angestrebte ‚Erreichen wollen‘, während die Strategie den Weg dorthin beschreibt.²⁷¹ BB hilft bei der Suche nach der geeigneten Strategie, bzw. nach deren Stoßrichtung und betont, dass durchaus ‚beste Kosten und beste Qualität‘ verfolgt werden können.²⁷² Sind die flexiblen Ziele gesteckt, können diese wiederum mit der BSC kommunizieren. Die ‚Strategy Rewievs‘ werden für eine optimale Kopplung bei Bedarf von den Mitarbeitern vor Ort erstellt. „Lokale Aktionsplanung bedarf keinerlei Verpflichtung gegenüber einer höher gestellten Autorität oder Hierarchiestufe oder der Abstimmung darüber, ein spezifisches Ziel zu erreichen.“ Dies bedeutet, dass keine fixierten Leistungsverpflichtungen vorliegen - die Mitarbeiter in der Peripherie können für ihre persönlichen, flexiblen Leistungsvorstellungen die Strategie fest legen. Grundvoraussetzung ist dann wiederum das Menschenbild nach Theorie Y.²⁷³ Strategie wird nun zu einem permanenten Prozess und zu einer Kultur der Leistungsbereitschaft - ohne Planung.²⁷⁴ Kombiniert mit den Liga - Listen (welche die Leistungsbereitschaft erhöhen sollen) und der Entscheidungsfreiheit, können die Manager vor Ort ihre Strategie für das Ziel anpassen.²⁷⁵ Wird das Beispiel aus Punkt 2.5 aufgegriffen, heißt das flexible Ziel ‚genauso gut wie die Konkurrenz‘. Wächst das Unternehmen um 5%, so muss es das eigene auch. Vertreiben diese Produkt B - ist die Strategie

²⁷¹ vgl. Pfläging (2008), S. 129

²⁷² vgl. Pfläging (2008), S. 130

²⁷³ vgl. McGregor (1960), S. 15 ff

²⁷⁴ vgl. Daum (2003), S. 85

²⁷⁵ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 108 f

Unternehmen um 5%, so muss es das eigene auch. Vertreiben diese Produkt B - ist die Strategie für das Ziel klar. Die Manager vor Ort entscheiden, die bisherige Strategie zu ändern und ebenfalls Produkt B mehr zu werben und zu vertreiben. „Wo Menschen denken, [...] was richtig und was falsch ist [...] dann ist das schon alles, was Unternehmen an Strategie benötigen.“²⁷⁷

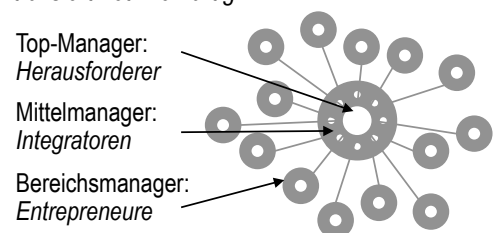
Moderne Organisationsstruktur

An einer gewissen Hierarchie wird bei BB noch festgehalten, jedoch löst sich die Pyramidenorganisation in eine Netzwerkorganisation auf. Diese besteht aus dem Zentrum und der Peripherie. „Die Peripherie kann dank Selbstorganisation zwar effizient, flexibel und schnell handeln, ist aber auf die Anforderungen des Alltags konzentriert. [...] Die zentrale Führung ist zwar innovativ und vorausschauend, ohne laufende Marktbewährung jedoch gefährlich marktfern.“²⁷⁸ Damit dieses System funktioniert sind neben der Unternehmensstruktur auch flexible Ziele und ‚Führen‘ nötig. *Pfläging* führt als Beispiel dafür *Semco* und

Southwest an, deren Regel besagt, im Nachhinein sich zu entschuldigen sei besser als vorher um Erlaubnis zu fragen.²⁷⁹ Die Peripherie hat die Handlungsfreiheit, die Kompetenz und das nötige Know-How, Entscheidungen zu treffen und wird von der Zentrale nur unterstützt und mit Zahlen, sowie Informationen versorgt.²⁸⁰ Es zeigt

„Beyond Budgeting“

dezentralisiert/netzwerkartig



Top-Manager:
Herausforderer

Mittelmanager:
Integratoren

Bereichsmanager:
Entrepreneure

Organisation:

- Vernetzung unter kollegialen Partnern („Peers“)
- Integrative Prozesse
- Motivation: intrinsisch, Anerkennung durch Peers
- Arbeit und Management als Dialog
- Inneres Zeitbewusstsein und Zeitplanung
- Virtuelles Unternehmertum, dynamische Teambildung, marktliche-/Selbstkoordination

Führung:

- durch: horizontale Kommunikation, Vernetzung, Fokussierung, rückwirkende Kontrolle
- Macht: Autorität durch Wissen
- Werte: Vertrauen(-svorschuss) und Integrität
- Kontrolle: Multi-Ebenen, dezentrale Autonomie
- Zukunftsbild: Komplexität/Ambiguität bejahend

Abb. 16: Neues Steuerungsmodell bei BB (Quelle: BBRT)

²⁷⁷ Pfläging (2009), S. 190

²⁷⁸ Pfläging (2008), S. 229 f

²⁷⁹ vgl. Pfläging (2008), S. 225

²⁸⁰ vgl. Pfläging, Vortrag in Frankfurt am 16.06.2010

sich, dass für ein erfolgreiches Umsetzen an mehreren Punkten eine Veränderung erfolgen muss.

Wissen und Kompetenzen bündeln

Eine dem aktuellen Forschungsstand entsprechende Lösung ist eine Plattform, „die im hohen Maße das verfügbare Wissen transparent abbildet und im Entwicklungspfad zu neuer analytischer Wertschöpfung führt.“²⁸¹ Dafür kann eine Wissenslandkarte des Unternehmens aus der BSC abgeleitet werden und somit strategierelevant sein. Die Dimension ‚Lernen und Entwicklung‘ der BSC eignet sich für diese Vorgehensweise am Besten. Denn auch hier werden die Kernprozesse des Unternehmens abgebildet und wissensbezogene Anhaltspunkte verankert.²⁸² In aktuellen Lösungsversuchen wird oft nur das explizite Wissen erfasst, „das implizite Wissen bleibt in diesen Fällen verborgen.“²⁸³ BB schlägt mit seinen Prinzipien allerdings vor, die Entscheidungen in der Peripherie fallen zu lassen. Dies setzt kollektive Intelligenz voraus, explizites Wissen reicht dafür nicht aus. BB gibt mit seinen Prinzipien die Möglichkeit, sich mit Wandel und Werten auseinander zu setzen. Dabei bieten sich Schnittstellen, die die Netzwerkorganisation (von BB vorgeschlagen) auch mit Wissensmanagementtools verknüpfen lassen.

Moderne Mitarbeiterführung

Für eine moderne Mitarbeiterführung bietet BB eine ideale Grundlage mit alten Denkweisen zu stoppen und neue Ideen in die Welt des Managements zu transferieren an. *Pfläging* wirbt aktuell damit, dass mit BB auf das Management komplett zu verzichten. Viele Ideen und Ansatzpunkte dazu finden sich bereits im Modell BB, u.a. flexible Ziele, Dezentralisierung, Empowerment usw. *Pfläging* greift diese auf und fordert diese Prinzipien für Budgetierung auch auf das Führungsverhalten zu übertragen. So wurden die 12 Prinzipien für BB zu 12 Paragraphen der Führung weiter entwickelt (Beta - Codex). Damit die Mitarbeiter ihr komplettes Potential entfalten können bedarf es Transparenz. Alle nötigen

²⁸¹ Grothe (2003), S. 94

²⁸² vgl. Grothe (2003), S. 95

²⁸³ Grothe (2003), S. 96

Informationen sind für alle und jeden einzusehen. Es gibt keine Geheimnisse (auch über Gehälter). Lästige Diskussionen und Machtspiele können so nicht entstehen (gekoppelt mit fairen Entlohnungen).²⁸⁴ Mit den unternehmensrelevanten Informationen können dann Entscheidungen in der Peripherie gefällt werden, können Mitarbeiter ihre Strategie den relativen Zielen anpassen.²⁸⁵ Kommen weitere Aspekte hinzu entwickelt sich das Unternehmen von reiner Pflichterfüllung hin zu einer Ergebniskultur, die das Unternehmen stärkt, den Mitarbeiter Anerkennung gibt und den Shareholdern ein zukunftsträchtiges Objekt bietet.²⁸⁶ Weiterhin wird für eine neue, andere Entscheidungskultur geworben.²⁸⁷ Dies soweit ein Auszug als Beleg, dass moderne Führung möglich ist und BB es ermöglicht.

Kundenorientierung

Dank einer optimierten, neuen Unternehmensstruktur gibt es keine Hindernisse und langen Entscheidungswege, die dem Kunden schaden. Mit der Netzwerkorganisation und Peripherie sowie dem neuen Führen und dezentraler Entscheidungsfindung wird der Kunde in den Mittelpunkt gesetzt.²⁸⁸ Jeder fühlt sich für den Kunden verantwortlich, das Unternehmen sieht sich als Team für den Kunden.²⁸⁹ Eine leistungsklimatisierten Unternehmenskultur kann mit modern geführten und entlohnten, motivierten Mitarbeitern, welche in einer Organisationsstruktur unbürokratisch für den Kunden handeln können, den Kunden optimal befriedigen. Der Customer Value kann mit BB durchaus umgesetzt werden.

Steuerungsfunktionalität

Zur Prognose und Steuerung verlangt BB effektive Steuerungsprinzipien. Zum einen müssen die IST - Daten schnell und für jeden einsehbar sein.²⁹⁰ Hinzu kommen trendbasierte Analysen. Ein gleitender Prozess mit RFs und Durchschnittswerte

²⁸⁴ vgl. Pfläging (2009), S. 119

²⁸⁵ vgl. Pfläging (2009), S. 35 ff

²⁸⁶ vgl. Pfläging (2009), S. 80 ff

²⁸⁷ vgl. Pfläging (2009), S. 201

²⁸⁸ vgl. Pfläging (2008), S. 36

²⁸⁹ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 114

²⁹⁰ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 76

verglichen mit den IST - Daten ersetzen die einmal jährlich anfallende Planung. Mit rollierenden Forecasts wird „der Prognoseprozess [...] robust und sehr schnell durchgeführt [...]“²⁹¹ Ergänzt wird das Konzept mit KPIs, die „zwei Hebel zur Steuerung, wobei einer die Performance hinsichtlich der mittelfristigen Ziele überwacht und der andere die Überwachung bezüglich vereinbarter Grenzwerte übernimmt“²⁹² bietet. Ebenfalls besteht die Möglichkeit Leistungsranklisten ein zu setzen, welche den Manager Aufschluss über ihre relativen Leistungen und den erforderlichen Verbesserungen geben. Eine Steuerung nach Management by Exception ist ebenfalls möglich. Dabei behält das oberste Management Ausschau nach ungewöhnlichen Mustern und neuen Trends.²⁹³

Es werden bei BB durchaus Alternativen zur klassischen Steuerung und Prognose mit RFs, KPIs und anderen Möglichkeiten auf gezeigt.

Realisierbarkeit

Für eine erfolgreiche Umsetzung von BB sind viele Faktoren nötig. Neben der Motivation und dem ‚Wollen‘ der Mitarbeiter, sind v.a. einige technischen Aspekte (spezielle Planungssoftware²⁹⁴) von Nöten. Konzeptionell benötigt BB „die Existenz eines ausgebauten internen Marktes (Verrechnungspreise), eines Früherkennungs- und Simulationssystems, des Benchmarking, ggf. einer BSC sowie eines auf intrinsische Motivation ausgerichteten Motivationskonzepts.“²⁹⁵ Einige Unternehmen setzten deshalb nicht auf alle Prinzipien von BB, sondern setzten nur teilweise das Konzept um.²⁹⁶ Es zeigen aber auch Unternehmen, dass sie es geschafft haben den Budgets zu widersagen.²⁹⁷ Der CFO bei Boots/BHI: „Wir erleben hier im Alltag, dass die Steuerung ohne feste Jahresbudgets besser funktioniert als das bislang übliche

²⁹¹ Hope, Fraser (2003), S. 77

²⁹² Hope, Fraser (2003), S. 77

²⁹³ vgl. Hope, Fraser (2003), S. 78

²⁹⁴ vgl. Schultze (2010), S. 26 ff

²⁹⁵ Weber, Linder (2003), S. 57

²⁹⁶ vgl. Weber, Linder (2003), S. 57

²⁹⁷ vgl. Daum, Gunz, Luth., Morlidge (2005), S. 161 ff

Konzept der fixen Jahresbudgets.“²⁹⁷ Dennoch bedarf es eines großen Aufwandes, eines gutes Change Managements und gewillte Mitarbeiter und Manager für eine Realisierung.

Zusammenfassung:

Der Konzeptvergleich zeigte, dass durchaus drei der vier vorgestellten Konzepte ihre Berechtigung haben und die Budgetierung weiter entwickeln. Dies ist anhand der gezeigten Anforderungen auch enorm wichtig. Einzig ZBB dient nur als Instrument im Kontext der anderen Alternativen Advanced / Better oder Beyond Budgeting und trägt so zu einer Optimierung bei. Im öffentlichen Sektor, der für tiefgreifendere Veränderungen nicht offen genug ist, spielt ZBB eine wichtigere Rolle.²⁹⁸

Es wird wiederholt darauf hingewiesen, dass ein Vergleich der Konzepte untereinander aufgrund fehlender methodischer- und theoretischer Basis nicht möglich ist. Die nachfolgende Tabelle (Tab. 5) zeigt überblicksartig eine grobe Beurteilung der Konzepte im Hinblick auf die gewünschten und geforderten Anforderungen. Auch diese Bewertung ist nur ein erster Überblick, für eine genauere Beurteilung muss ein Raster und Bewertungsbogen entwickelt und angewendet werden, welcher eine direkte Bewertung ermöglicht (z.B mit einem Polaritätenprofil, NWA o.ä.). Welches Konzept für ihr Unternehmen das richtigere ist, lässt sich ebenfalls mit einem Bewertungsbogen analysieren. Mit dieser Hilfe lässt sich eine Abschätzung des IST Zustandes der Budgetierung vornehmen und enthält Hinweise, ob Beyond Budgeting als Alternative in Frage kommt.²⁹⁹ Ziel das Ergebnis eher auf die klassische Budgetierung ab, so können dennoch Better und Advanced Budgeting ihre operative Planung optimieren.

²⁹⁷ Daum, Steinke (2005), S. 195 f

²⁹⁸ Pharr (1973), S. XI

²⁹⁹ vgl. Romer, Stehr, Stenske (2010), S. 66 ff

Tab. 5: Überblick Bewertung der Konzepte

Kriterium	Advanced Budgeting	Better Budgeting	Beyond Budgeting	ZBB
Faires Entlohnungssystem	++	+	+++	-
Flexibilität	+++	++	+++	~
Ressourcenersparnis	++	+	++	~
Strategiekopplung	+++	++	+++	~
Moderne Organisationsstruktur	+	~	+++	-
Wissen und Kompetenzen bündeln	~	~	+++	-
Moderne Mitarbeiterführung	+	~	+++	-
Kundenorientierung	++	+	+++	~
Steuerungsfunktionalität	+++	++	+++	++
Realisierbarkeit	+++	+++	~	+++

+++ sehr gut

++ gut

+ Mittel

~ neutral

- negativ

4. SCHLUSSBETRACHTUNG - IST BEYOND BUDGETING EIN KONZEPT DER ZUKUNFT?

Die eingangs aufgeworfene Frage lässt sich nicht pauschal beantworten. Fest steht, dass sich ZBB als alleiniges Konzept nicht eignet. Bevor die Wahl für ein neues Konzept im Unternehmen getroffen wird, sollte sich dieses über die Auswirkungen im Klaren sein. Über die Entwicklung und Zukunft der Budgets ist sich selbst die Literatur noch nicht einig.³⁰¹

Während Better Budgeting nur den Prozess und das bestehende Konzept optimiert, geht Advanced Budgeting mit grundlegenden Prinzipien einen kleinen Schritt weiter und will Beyond Budgeting realisierbar machen. Ob dies aber aus unserer heutigen Sicht ausreicht bleibt fragwürdig.

Zweifelsohne ist Beyond Budgeting der visionärste Vorschlag von allen, wobei die einzelnen Konzeptinhalte und Instrumente nicht neu sind.³⁰² Für Unternehmen, die Visionen als Bestandteil ihrer Kultur verstehen, über ein offenes und innovationsfreudiges Team verfügen ist dieser Ansatz sehr wohl einen Versuch wert.

Bedenkt man, dass zu Beginn des letzten Jahrhunderts ein *Taylor* als Revolutionär zählte, später *Ford* mit seinen Innovationen eine ganze Gesellschaft prägte, dass ein *Peter Drucker* schon neue Denkansätze forderte, *Jack Welch* alte Vorgehensweise teilweise über Board warf - so ist es auch jetzt an der Zeit wieder neu und anders zu denken.

BB ist aus heutiger Sicht zu vergleichen mit der EDV oder dem Internet. Als die ersten PCs auf den Markt kamen, waren alle skeptisch. Heute ist die IT zu einem sehr wichtigen Teil der Unternehmen geworden. Sie ist Grundlage für die Wettbewerbsfähigkeit. Gleich verhält es sich mit dem Internet. Anfangs als Spielerei abgetan ist es heute ein stark umworbener Markt - und aus der Gesellschaft nicht mehr weg zu denken.

Warum soll eine Managementinnovation dann nicht erfolgreich sein? Weniger Potential als die IT oder das Internet hat BB sicher nicht, im Gegenteil.

³⁰¹ vgl. Horvath (2003), S. 4 ff

³⁰² vgl. Schäffer, Zyder (2003), S. 101 ff

Die heutige Leistungsgesellschaft ist an einem Punkt angelangt, an der sie in jüngster Vergangenheit bereits ins Wanken kam - wie lange geht das so noch gut?

Die Kunden sind schon seit längerem anspruchsvoller geworden, die Mitarbeiter werden es demnächst.

BB erfüllt wichtige Anforderungen, die ein Unternehmen nicht nur am Markt stärken, was den Shareholdern zu Gute kommt, BB hat auch Ansatzpunkte, die Arbeitswelt angenehmer zu gestalten. Unternehmen werden so mehreren Anspruchsgruppen gerecht: Mitarbeitern, Gesellschaft und Kunden.

BB bietet faire Entlohnungsmöglichkeiten, ist auf eine schnell wandelnde Umwelt ausgelegt und bietet eine Wertschätzung der Kunden und Mitarbeitern.

Dass Änderungen (in Planungsrichtung und Planungstiefe) erwünscht sind, lässt sich bereits feststellen. Eine Verschlankung der Planung liegt aktuell im Trend.³⁰³

Auch der Berufsalltag von Controllern wird sich verändern. Momentan schrecken viele von derartigen Veränderungen zurück, weil sie Angst vor Arbeitsplatz-, Macht- und Statusverlust haben. Derweil eröffnen Themen wie BB komplett neue, interessantere und spannendere Aufgabenfelder. Statt wochenlang mit den üblichen Planungen und deren Kontrolle beschäftigt zu sein, wird der Controller vielmehr seiner Rolle als Berater gerecht und kann auch die des Innovators vorantreiben.³⁰⁴ Schon heute wird der Controller vielmehr für Strategiefindung eingesetzt. Bei dezentralisierten Unternehmen wird der Controller zum internen Berater für die Peripherie und erhält die Möglichkeit notwendige Analysen zu erstellen, für die er momentan zu wenig Zeit hat. Die bedeutende Rolle des Controllers für die Strategie belegt *Weber*.³⁰⁵

Den Mitarbeitern werden sich in Zukunft viele neue Herausforderungen bieten. Diese wird von der kommenden Generation sogar gewünscht. Flexibles Steuerungs- und Managementsystem lassen auch flexibles Arbeiten zu. Im Vordergrund der Generation Y steht die Aufgabe.³⁰⁶

³⁰³ vgl. Nevries, Strauß, Goretzki (2009), S. 241

³⁰⁴ vgl. Weber, Schäffer (2008), S. 36 ff

³⁰⁵ vgl. Weber, Veit (2010), S. 64

³⁰⁶ vgl. Erickson (2008), S. 6 ff

Sicherlich ist die Realisierung von BB die wohl schwierigste, aber nur, weil das Denken noch anders ist. *Pfläging* lädt in seinen Vorträgen, Beratungen und Gesprächen eindrucksvoll für ein neues Denken ein.

Dennoch muss sich auch BB einige Kritikpunkte und den Vorwurf von unvollständiger Klärung einiger Fragen gefallen lassen.³⁰⁷

Abschließend lässt sich bemerken, dass die Zukunft interessante und aufregende Konzepte bietet, die den bisher bekannten Arbeitsalltag verändern werden. Selbst wenn bestimmte Tätigkeiten weg fallen oder sich weiter entwickeln, so bleibt es dennoch jedem Unternehmen selbst überlassen die Zukunft zu gestalten. Beyond Budgeting bietet interessante Ansatzpunkte, die sowohl die Unternehmenslandschaften und die Arbeitswelt revolutionieren könnte. In vielerlei Hinsicht ist dies wirklich notwendig, sich ernsthaft mit neuen Themen zu beschäftigen. Es bleibt somit BB nur zu wünschen, dass viele Gedanken des Beyond Budgeting und des Beta Codex's den Einzug in die Unternehmen schaffen.

³⁰⁷ vgl. Schäffer, Zyder (2003), S.102 ff

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

Arnold, M.: Zero-Base Budgeting, Lohmar - Köln: EUL Verlag 2. Aufl. 2005

Banham, R.: The Revolution in Planung - Secrets from the front lines in the struggle to remake the budgeting Prozess, in CFO Magazine, Heft August 1999, Zugriff über Internet: <http://cfo.com/printable/article.cfm/2989581> am 28.04.2010

Baumeister, A., Ilg, M.: Werttreiberorientierte Budgetierung in Banken, in: Controlling 22. Jg. 2010 Heft 1

Brenner, M., Leyk, J. Rollierender Forecast und rollierende Planung, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Brookson, S.: Budget-Planung, München: Doring Kindersley Verlag 2001

Daum, J., Francke, L.: Ohne Budgets Managen bei Svenska Handelsbanken – Ein Interview mit Lennart Francke, CFO Svenska Handelsbanken, in: Daum, J., Beyond Budgeting, München: Meidenbauer 2005

Daum, J., Gunz, R., Luthi, J., Morlidge, S.: Wie Beyond Budgeting umsetzen? Eine Diskussion zwischen Experten von Borealis, Nestle, Unilever und SAP, in: Daum, J., Beyond Budgeting, München: Meidenbauer 2005

Daum, J., Steinke, M.: Vom Controlling zum Business Support – „Beyond Budgeting“ bei Boots/BHI. Ein Interview mit Matthias Steinke, CFO bei BHI Deutschland, in: Daum, J., Beyond Budgeting, München: Meidenbauer 2005

Daum, J.: von der Budgetsteuerung zum Beyond Budgeting: Motivation, Fallbeispiele der Pioniere und Zukunftsperspektiven, in: *ZfCM* Sonderheft 1/2003

Dillerup, R., Stoi, R.: Unternehmensführung, München: Vahlen 2. Aufl. 2008

Doppler, K.: Sich selbst und andere verändern, in: *Weissmann, A.: Erfolgreich mit den Großen des Managements*, Frankfurt/New York: Campus Verlag 2008

Ericsson, T.: Wie die Generation Y arbeiten will, in: Harvard Business Manger, Heft Februar 2008 Zugriff über Internet: <http://www.harvardbusinessmanager.de/heft/artikel/a-701887.html>

Gaiser, B., Greiner, O.: Anbindung der operativen Planung an die strategische Planung mit der Balanced Scorecard, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Gaiser, B., Leyk, J.: Fazit, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Gentner, A., Andersen, N.: Event-driven Forecasting in der Medienindustrie, in: Controlling 22. Jg. 2010 Heft 1

Goleman, D., Boyatzis, R.: Soziale Intelligenz - warum Führung Einfühlung bedeutet, in: Harvard Business Manger, Heft Januar 2009

Grothe, M.: Collaborative Intelligence: Absicherung von Beyond Budgeting durch Wissensnutzung in verteilten Geschäftsprozessen, in: ZfCM Sonderheft 1/2003

Hebeisen, W.: F. W. Taylor und der Taylorismus: über das Wirken und die Lehre Taylors und die Kritik am Taylorismus, Zürich: vdf Hochschulverlag AG an der ETH 1999

Hegele-Raith, C.: Interview mit Simon, B., Ohne Tabus Konflikte angehen, in Harvard Business Manger, Heft März 2010

Heinzelmann, M., Poppe, G., Leyk, J.: IT-Unterstützung bei der Umsetzung von Advanced Budgeting, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Held, B.: Traditionelle Budgetierung versus Beyond Budgeting - Darstellung und Wertung anhand eines Praxisbeispiels, Weiden: Diskussionspapiere 20. Aufl. 2009

Holtbrügge, D.: Personalmanagement , Berlin/Heidelberg: Springer-Verlag 3. Aufl. 2007

Hope, J., Fraser, R.: Beyond Budgeting, Stuttgart: Schäffer Poeschel 2003

Hope, J., Fraser, R.: The Time Has Come to Abandon the Budget, in: ZfCM Sonderheft 1/2003

Horvath & Partner: Das Controllingkonzept : der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingssystem, München: dtv 6. Aufl. 2006

Horvath, P.: Controlling, München: Vahlen 11. Aufl. 2009

Horvath, P.: Hat die Budgetierung noch Zukunft?, in: ZfCM Sonderheft 1/2003

Hoxie, R.: Scientific Management and Labor, BiblioBazaar 2008

Kaplan, R., Norton, D.: Alignment - Mit der Balanced Scorecard Synergien schaffen, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2006

Kaplan, R., Norton, D.: Balanced Scorecard, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 1997

Kaplan, R., Norton, D.: Die Strategiefokussierte Organisation – Führen mit der Balanced Scorecard, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2001

Kopp, J., Grünebaum, D.: Kulturwandel und Coaching, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Kopp, J., Leyk, J.: Effizient und effektiv planen und budgetieren, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Krause, D.: Die Commerz- und Disconto-Bank - 1870-1920/23 : Bankgeschichte als Systemgeschichte, Stuttgart: Franz Steiner Verlag 2004

Konetzny, M.: Null-Basis-Budgetierung, Zugriff über: <http://www.mkonetzny.de> am 15.04.2010

Kuhner, C., Hitz, J., Sabiwalsky, R.: Studie Managergehälter 2008 – Vorstandsvergütung deutscher börsennotierter Aktiengesellschaften, Köln: Bundesanzeiger Verlag 2008

Lewandowski, R.: Verbesserung der operativen Planung im Unternehmen. Die Anwendung effizienter Absatzplanungs- und Prognosesysteme, in: Zerres, M., Zerres I., Unternehmensplanung, Frankfurt/Main: Blickbuch Wirtschaft 1997

Leyk, J., Kopp, J.: Innovative Planungs- und Budgetierungskonzepte und ihre Bewertung, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Libby, T., Lindsay, M.: Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice, in: Management Accounting Research, Heft 21/2010

Loeb, M.: Jack Welch lets fly on budgets, bonuses and buddy boards, in: Fortune Magazine 1995 Zugriff über http://money.cnn.com/magazines/fortune/fortune_archive/1995/05/29/203152/index.htm am 28.04.10

Macintosh, N.: Participative Budgeting: For and Against, in: ZfCM Sonderheft 1/2003

Martin, R.: Wertemanagement I: Das Zeitalter des Kundenkapitalismus, in: Harvard Business Manager, Heft März 2010

Mayer, R., Essiger, K.: Outputorientierte Planung, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

McGregor, D.: The Human Side of Enterprise, New York/Toronto/London: McGraw-Hill 1. Aufl. 1960

Miles, R.: für die Transformation, in: Harvard Business Manager, Heft März 2010

Nevries, P., Strauß, E., Goretzki, L.: Zentrale Gestaltungsgrößen der operativen Planung, in: ZfCM 53. Jg. 2009, H.4

Pfäging, N.: Beyond Budgeting, Better Budgeting, Planegg/München: Haufe Verlag 2003

Pfäging, N.: Die 12 neuen Gesetze der Führung, Frankfurt/New York: Campus Verlag 2009

Pfäging, N.: Führen mit flexiblen Zielen, Frankfurt/New York: Campus Verlag limitierte Sonderausgabe 2008

Pfläging, N., Selders J.: „Radikal“ dezentralisierte Führung und flexible Steuerungsprozesse umsetzen – am Beispiel der Wertbildungsrechnung bei dm-drogerie markt, in: Dillerup, R., Stoi, R.: Praxis der Unternehmensführung, München: Vahlen 2008

Phyrr, P.: Zero - Base Budgeting, New York/London/Sydney/Toronto: John Wiley & Sons 1973

Piepenhagen, C.: Implementierung des Beyond Budgeting Modells, Berlin: WiWi FHTW 2007

Pohl, H.: Ein Performancedialog kann die Mängel der traditionellen Budgetierung beseitigen, in: ZfCM Sonderheft 1/2003

Rateike, I., Linder, S.: Planungssysteme als Maßanfertigung statt „One-size-fits-all“, in: ZfCM 53. Jg. 2009, H.4

Romer, T., Stehr, C., Stenske, C.: So optimieren Sie Ihre Budgetierung, in: Harvard Business Manager, Heft März 2010

Rööfli, F., Gebauer, M.: Besser Informieren - Besser Steuern, in: Harvard Business Manager, Heft April 2010

Rüegg-Stürm, J.: Das neue St. Galler Management-Modell: Grundkategorien einer integrierten Managementlehre: der HSG-Ansatz, Bern: Haupt 2. Aufl. 2003

Sauter, R., Sauerwein, E.: Benchmarking, relative Ziele und Vergütungssysteme im Rahmen des Advanced Budgeting, in: Horvath&Partners (Hrsg.), Beyond Budgeting umsetzen – erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart: Schäffer-Poeschel 2004

Schäffer, U., Kramer, S.: Experimentelle Erkenntnisse zu menschlichem Verhalten in Budgetverhandlungen, in: ZfCM 53. Jg. 2009, H.4

Schäffer, U., Zyder, M.: Beyond Budgeting - ein neuer Management Hype? in: ZfCM Sonderheft 1/2003

Schaumann, O.: Beyond Budgeting und Better Budgeting, Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller 2007

Schentler, P., Tschandl, P.: Missverständnis Beyond Budgeting - Warum die Diskussion um Beyond Budgeting im falschen Kontext geführt werden, Zugriff über: <http://www.metamanagementgroup.com/pdf/ArtikelSchentler.pdf> 2005

Schön, D., Irmer, K.: Effiziente Steuerung mit Forecasting und Integrierter Unternehmensplanung bei der GRAMMER Grup, in: Controlling 22. Jg. 2010 Heft 1

Schultze, T.: IT-gestützte Planung am Beispiel von SAP BusinessObjects Planning and Consolidation, in: Controlling 22. Jg. 2010 Heft 1

Slater, R.: Das Jack-Welch Strategiebuch: Die Praxisanleitung für Ihren Unternehmenserfolg, Landsberg/Lech: Moderne Industrie 2000

Sure, M.: Moderne Controlling-Instrumente, München: Vahlen 2009

Weber, J., Linder, S.: Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgeting : eine Bewertung der Konzepte, Weinheim: Wiley-VCH Verlag 2008

Weber, J., Lindner, S.: Budgeting, Better Budgeting oder Beyond Budgeting? Vallendar 2003

Weber, J., Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, Stuttgart: Schäffer Poeschel 2008 12. Aufl.

Weber, J., Schäffer, U.: Re-Inventing Controlling, in: Weber, J., Das Advanced-Controlling-Handbuch, Weinheim: Wiley-VCH Verlag 2008

Weber, J., Veit, A.: Controller im Strategieprozess revisited: Neue empirische Erkenntnisse, Weinheim: Wiley-VCH 2010

Weißmann, F.: Unternehmen Steuern mit Controlling: Leitfaden und Toolbox für die Praxis, Berlin/Heidelberg: Springer-Verlag 2005

Welch, J.: Winning (englisch), New York: HarperCollins Publishers 2007

Zingel, H.: Budgetplanung, Weinheim: WILEY-VCH Verlag 2007

Zyder, M.: Die Gestaltung der Budgetierung, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag 2007

Internet Quellen:

<http://www.bbrt.org> am 01.07.2010

<http://bbrt.org/BBRT/bbrt-members.html> am 01.07.2010

<http://bbrt.org/beyond-budgeting/bbwhat.html> am 01.07.2010

<http://betacodex.org> am 20.06.2010

<http://www.blumonday-coaching.ch> am 15.04.2010

<http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Budgetierung/Studie-Nur-21-der-weltweit-taetigen-Unternehmen-sind-mit-der-Anpassungsfahigkeit-ihrer-Budgetierungsprozesse-zufrieden.html> am 25.06.2010

<http://www.faz.net/IN/INtemplates/faznet/default.asp?tpl=common/zwischenseite.asp&dox=%7B1F3B006C-D1CF-2BCF-DE6D-A52D51942C44%7D&rub=%7B3ADB8A21-0E75-4E74-8F42-960CC7349BDF%7D>
am 10.05.2010

http://www.focus.de/politik/deutschland/dezemberfieber-raus-mit-der-kohle_aid_160473.html am 29.06.2010

<http://www.zeit.de/wissen/Gesundheit/2010-07/stress-arbeitnehmer-krank> am 09.07.2010

Erklärung gemäß § 35 Abs. 7 RaPO

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die vorliegende Abschlussarbeit selbstständig verfasst, noch nicht anderweitig für Prüfungszwecke vorgelegt, keine anderen als die angegebenen Quellen oder Hilfsmittel benutzt sowie wörtliche und sinngemäße Zitate als solche gekennzeichnet habe.

Herzner, Alexander

Ort, Datum, Unterschrift