



Diplomarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Diplom-Kaufmanns (FH)

BUDGETIERUNG ODER BEYOND BUDGETING? - EIN VERGLEICH DER STEUERUNGSKONZEPTE

Erstgutachter: Prof. Dr. rer. pol. Norbert Sturm

Zweitgutachter: Prof. Dr. rer. pol. Sven Piechota

Vorgelegt von: The-Binh Duong
Matrikelnr. 150759
Hannoversche Str. 135a
31582 Nienburg/Weser
☎ (05021) 64137
✉ duong5575@web.de

Bearbeitungszeitraum: 15.10.2003 – 15.01.2004

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Erklärung und Sperrvermerk	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VI
1 Einleitung	8
2 Traditionelle Budgetierung	10
2.1 Die Begriffe Budget und Budgetierung.....	10
2.2 Die drei Hauptfunktionen des Steuerungssystems.....	11
2.3 Anforderungen an die Budgetierung.....	13
2.4 Ablauf der Budgetierung.....	14
2.5 Bestandteile des Budgets.....	18
2.5.1 Das Leistungsbudget.....	18
2.5.2 Der Finanzplan.....	21
2.5.3 Die Planbilanz.....	23
2.6 Budgetkontrolle.....	24
2.7 Aufgaben der Controlling-Abteilung.....	27
3 Beyond Budgeting	30
3.1 Ursprung und Entwicklung.....	31
3.2 Die Eigenschaften.....	32
3.2.1 Relative Leistungsverträge.....	32
3.2.2 Vertrauen und Selbstbestimmung.....	35
3.2.3 Dezentralisierung.....	37
3.2.4 Strategische Kennzahlen.....	38
3.2.5 Offenheit und Informationstransparenz.....	40
3.3 Die zwölf Prinzipien.....	41

3.4	Ein Konzept aus der Praxis: Svenska Handelsbanken.....	44
3.5	Die Rolle von Instrumenten.....	49
3.5.1	Benchmarking.....	50
3.5.2	Balanced Scorecard.....	55
3.6	Better Budgeting als Brücke zwischen den Konzepten.....	64
4	Vergleich der Konzepte.....	69
4.1	Gegenüberstellung der Konzepte.....	71
4.2	Praktische Umsetzbarkeit des Beyond Budgeting-Modells.....	74
4.3	Anforderungen an ein neues Steuerungskonzept.....	77
4.3.1	Budgetierung in der Kritik.....	77
4.3.2	Thesen der Neugestaltung.....	80
4.3.3	Vergleich der Lösungsalternativen.....	82
4.4	Eignung der Ansätze aus konzeptioneller Sicht.....	86
4.4.1	Prognose.....	86
4.4.2	Koordination.....	88
4.4.3	Motivation.....	90
4.4.4	Gesamtbewertung aus konzeptioneller Sicht.....	93
4.5	Das Better Management System.....	95
5	Fazit und Ausblick.....	100
	Literatur- und Quellenverzeichnis.....	102
Anhang I:	Beispiel eines Leistungsbudgets.....	109
Anhang II:	DuPont-Schema.....	112
Anhang III:	Investitionsrechnung.....	113

Erklärung und Sperrvermerk

Erklärung:

Hiermit versichere ich, dass ich die vorliegende Diplomarbeit selbständig verfasst habe. Soweit ich für die Erstellung dieser Arbeit Unterlagen oder Veröffentlichungen, Untersuchungs- und Planungsarbeiten, Berechnungen, Risse, Zeichnungen, Pläne, grafische Darstellungen oder Skizzen – ganz oder teilweise – in die Arbeit übernommen habe, ist dies im Text oder auf den Anlagen vermerkt.

Ort, Datum

Unterschrift

Abkürzungsverzeichnis

BBRT	Beyond Budgeting Round Table
BSC	Balanced Scorecard
bzgl.	bezüglich
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
CAM-I	Consortium for Advanced Manufacturing International
d.h.	das heißt
evtl.	eventuell
F&E	Forschung und Entwicklung
ggfs.	gegebenenfalls
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
ROE	Return on Equity
u.a.	unter anderen
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Anforderungen an die Budgetierung.....	14
Abbildung 2:	Ablauf der Budgetierung.....	15
Abbildung 3:	Abstimmungsprozess des Gegenstromverfahrens.....	16
Abbildung 4:	Der Budgetierungsprozess.....	17
Abbildung 5:	Triptychon.....	18
Abbildung 6:	Gliederung des Leistungsbudgets.....	19
Abbildung 7:	Finanzgliederung nach Klenger.....	22
Abbildung 8:	Finanzgliederung mit Jahresabschluss als Ausgangspunkt.....	23
Abbildung 9:	Bewegungsbilanz.....	24
Abbildung 10:	Budgetplanung und –kontrolle.....	26
Abbildung 11:	Fixe Leistungsverträge und relative Verbesserungsverträge.....	34
Abbildung 12:	Dezentralisierung.....	37
Abbildung 13:	Die zwölf Prinzipien des Beyond Budgeting.....	43
Abbildung 14:	Organisationsstruktur der Svenska Handelsbanken.....	47
Abbildung 15:	Die Arten des Benchmarking.....	51
Abbildung 16:	Prozeßschritte.....	54
Abbildung 17:	Balanced Scorecard.....	56
Abbildung 18:	Kernkennzahlen der Kundenperspektive.....	58
Abbildung 19:	Wertkettenmodell der internen Prozeßperspektive.....	69
Abbildung 20:	Die Innovationsperspektive.....	60
Abbildung 21:	Strategiebaum.....	61
Abbildung 22:	Arbeitslogik der Balanced Scorecard.....	62
Abbildung 23:	Verbesserungsmaßnahmen des Better Budgeting.....	65
Abbildung 24:	Roadmap von Horváth & Partners.....	67
Abbildung 25:	Gegenüberstellung der Eigenschaften.....	72
Abbildung 26:	Instrumentelle Trennung der Funktionen.....	73
Abbildung 27:	Die Steuerungsmodelle.....	74
Abbildung 28:	Nachteile der traditionellen Budgetierung.....	78

Abbildung 29: Vorteile der traditionellen Budgetierung.....	80
Abbildung 30: Wirkungsbereich des Better Budgeting.....	85
Abbildung 31: Eignung zur Prognose.....	87
Abbildung 32: Eignung zur Koordination.....	90
Abbildung 33: Unterschiede im Ziel-/Anreizsystem.....	92
Abbildung 34: Konzeptionelle Eignung der Ansätze.....	94
Abbildung 35: Mittelweg zwischen Better und Beyond Budgeting.....	95
Abbildung 36: Das Better Management System.....	96

1. Einleitung

Heutzutage gelten in den meisten Unternehmen Budgets als unverzichtbare Instrumente der Unternehmensführung. Gerade in großen internationalen Konzernen mit komplexen Unternehmensstrukturen stellt die Budgetierung oft ein mächtiges und dominierendes Planungs- und Steuerungsinstrument dar.

Für die Budgetaufstellung wird von den Controllern und dem Management sehr viel Zeit in Anspruch genommen. Dieser (zeit-)aufwändige Budgetierungsprozess wird von Gegnern der klassischen Budgetierung gerne als Kritikpunkt angeführt. Sie fordern zudem eine flexiblere Unternehmenssteuerung, eine stärkere Marktorientierung und eine Abschaffung des Abteilungsdenkens, welches durch die bisherige Form der Budgetierung gefördert werde.

Während einige dieser Gegner lediglich eine Reform der Methodik („Better Budgeting“) für notwendig halten, plädieren andere für eine totale Abkehr von der Budgetsteuerung. Unter dem Begriff „Beyond Budgeting“ beschreiben Jeremy Hope und Rob Fraser ein Konzept, das komplett auf Budgets verzichtet und zunehmend an Aufmerksamkeit gewinnt. Dem Beyond Budgeting Round Table (BBRT), einer 1997 gegründeten Organisation, schlossen sich bis heute schon über 70 Unternehmen an, die das Konzept nicht nur befürworten und fördern, sondern auch die Organisation finanziell unterstützen.

Tatsächlich scheint eine Diskussion um die Neuausrichtung der Unternehmensführung mehr denn je angebracht zu sein. Der internationale Terrorismus, die Angst vor unerwarteten Anschlägen bzw. Kriegen und die daraus resultierende wirtschaftliche Unsicherheit haben in vielen Branchen die Planbarkeit der Geschäftsentwicklungen auf wenige Monate oder gar Wochen beschränkt. Fixe Planungen auf Jahresbasis scheinen manchmal schwierig oder gar unmöglich geworden zu sein, so dass die vorher schon komplexe Budgetierungsarbeit zusätzlich erschwert wird. Und genau hier setzt die Idee des Beyond Budgeting an, nämlich die einer Abschaffung der fixen Zielvorgaben und eines radikalen Umbruchs traditioneller Vorgehensweisen.

Ziel dieser Diplomarbeit ist, die Budgetsteuerung mit dem Beyond Budgeting gegenüberzustellen. Neben dem genannten primären Ziel wird auch eine umfassende inhaltliche Darstellung der beiden Steuerungskonzepte angestrebt.

Das Konzept dieser Arbeit sieht eine Dreiteilung in die Abschnitte „Traditionelle Budgetierung“, „Beyond Budgeting“ und „Vergleich der Konzepte“ vor.

In Kapitel 2 wird die traditionelle Budgetsteuerung erläutert. Informierte Leser, welche direkt mit der Budgetierungsdiskussion beginnen möchten, wird der Einstieg in Kapitel 3 empfohlen, in dem das neuere Konzept „Beyond Budgeting“ ausführlich erörtert wird. Im Anschluss daran wird das Better Budgeting kurz geschildert, welches als eine Zwischenform beider Konzepte charakterisiert werden kann.

Nach einer detaillierten Beschreibung der Konzepte werden in Kapitel 4 dann die Vor- und Nachteile der Systeme durchleuchtet sowie deren Nutzen und Einsatzmöglichkeiten untersucht. Diese Gegenüberstellung und Beurteilung der Konzepte gibt schließlich auch das Ergebnis dieser Diplomarbeit wieder.

2. Traditionelle Budgetierung

2.1 Die Begriffe Budget und Budgetierung

Die Begriffe Budget und Budgetierung werden in der Praxis vielfältig verwendet, ohne dass ein einheitliches Verständnis von diesen Begriffen existiert. In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird der Inhalt dieser Begriffe ebenso verschieden ausgelegt wie etwa die Funktionen, welche die Budgetierung erfüllen soll. Aus diesen Gründen erscheint zunächst eine Definition dieser Begriffe sinnvoll.

In der Literatur wird vorherrschend die Meinung vertreten, dass die Budgetierung der kurzfristigen Unternehmensplanung entspricht¹. Dieser Planungscharakter wird auch von den Autoren A. Egger und M. Winterheller aufgegriffen. Sie definieren das Unternehmensbudget als das Ergebnis operativer Planungen (Leistungsbilanz, Finanzplanung und Planbilanz für das Ende des Planungszeitraums), die in der Regel für ein Jahr erstellt werden und sich aus den Teilplänen der nachgeordneten Unternehmensbereiche ergeben.² Somit setzt sich das Unternehmensbudget aus „den drei großen, miteinander verknüpften und voneinander gegenseitig abhängigen Teilplänen Leistungsbudget, Finanzbudget und Planbilanz zusammen“³, die jeweils wiederum in eine Vielzahl von Teilbudgets detailliert werden können (wie etwa für Abschreibungen, Rückstellungen, variable Herstellkosten, Fixkosten, etc.).

Eine sehr gute Erklärung des Begriffes Budgetierung liefert indes Radtke mit seiner Definition: „Budgetieren heißt Ordnung schaffen, heißt aus Strategien und Planungen eindeutige und abgestimmte Aufträge ableiten, die mit Wertgrößen und Mengengrößen beziffert werden“⁴. Das Gesamtbudget stellt den wertmäßigen Rahmen dar, der für eine Geschäftsperiode bzw. für ein Geschäftsjahr festlegt, welche Mittel verfügbar und zugeteilt werden können. Die *Operationalisierung* der strategischen Zielsetzungen, die

¹ Vgl. *Schroeter, B.*, Operatives Controlling, 2002, S. 79; auch *Wöhe, G.*, Betriebswirtschaftslehre, 1996, S. 154; auch *Goronzy, F.*, Budgetierung, 1975, S.13

² Vgl. *Egger, A. / Winterheller, M.*, Unternehmensplanung, 2001, S. 57

³ *Egger, A. / Winterheller, M.*, Unternehmensplanung, 2001, S. 60

⁴ *Radtke, M.*, Handbuch der Budgetierung, 1991, S. 125

Vergabe der Budgets und die Steuerung der Ressourcen⁵ auf die einzelnen Unternehmensbereiche zählen zu den Aufgaben der Budgetierung.

In Summe ist die Budgetierung der gesamte Prozess der Aufstellung, Verabschiedung und Kontrolle der Budgets inklusive der Abweichungsanalyse. Die Budgets sind dabei Vorgaben von monetären Plangrößen oder Zielen und repräsentieren verbindliche und genehmigte Handlungsspielräume. Sie können als fixierte, in weitgehend finanziellen Größen ausgedrückte Leistungsverträge zwischen der Unternehmensführung und den operativen Managern bezeichnet werden.⁶ Diese sind *zwingend* innerhalb einer festgelegten Periode einzuhalten bzw. zu erreichen.

Die Budgetierung ist ein Managementkonzept für die dezentrale Steuerung von Unternehmen bzw. Organisationen und wird im Gegensatz zum langfristigen Finanzplan als eine kurzfristige Unternehmensrechnung verstanden. In der Unternehmenspraxis stellt sie ein anerkanntes und weit verbreitetes Führungsinstrument dar.⁷

2.2 Die drei Hauptfunktionen des Steuerungssystems

In den ersten Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts wurde die Budgetsteuerung unter dem Hintergrund der zunehmenden Diversifikation und internationalen Engagements der Großunternehmen entwickelt. Die gestiegene Komplexität in den Unternehmen erforderte ein leistungsfähiges Steuerungssystem, das diesen Umständen gewachsen war. Als Managementkonzept feierte die Budgetierung nach ihrer Einführung große Erfolge und wird noch heute in den meisten Großunternehmen praktiziert.

Charakteristisch stellt die Budgetierung eine kurzfristige operative wertmäßige Planung für einen festgelegten Zeitraum dar. Dabei sind die Begriffe Planung und Prognose zu unterscheiden. Eine Prognose beruht auf Beobachtungen und Gesetzmäßigkeiten der Vergangenheit und kann mit Hilfe statistischer Verfahren erstellt werden, während die Planung eine Weiterverarbeitung und Umformung der Prognoseinformationen beinhaltet.⁸ Da die Budgetierung zukunftsbezogen ist, erfordert sie zukunftsorientierte

⁵ Unter den Unternehmensressourcen werden z.B. Finanzen, Mitarbeiter und Technologien verstanden.

⁶ Pfläging, N., Controller Magazin, 2/2003, S. 189

⁷ Vgl. Huber, R., Gemeinkosten-Wertanalyse, 1987, S.185 ff.

⁸ Vgl. Schroeter, B., Operatives Controlling, 2002, S. 79; auch Dilger, Franz, Budgetierung, 1991, S. 23

Informationen.⁹ Die aus den erhaltenen betriebsinternen und –externen Informationen sowie deren Datenkonstellationen erstellten Prognosen zukünftiger Entwicklungen bedeuten sowohl die Reduktion von Unsicherheiten als auch die Basis für die Erstellung von Unternehmensplänen.

Die Koordination der betroffenen Unternehmensbereiche und deren Handlung zur Erreichung der gesetzten Unternehmensziele stellt eine weitere Hauptaufgabe der Budgetierung dar. Als zentrale Entscheidungsinstanz legt die Unternehmensleitung die strategischen Zielvorgaben fest, auf deren Basis maßnahmenbezogene Planvorgaben für die untergeordneten dezentralen Einheiten abgeleitet werden. In Zahlen zeigen diese den verantwortlichen Mitarbeitern, welche Arbeitsleistungen von der jeweiligen Kostenstelle erwartet werden bzw. welche Kosten für bestimmte Leistungen erlaubt sind. Für die Einhaltung dieser Budgetvorgaben haben die Unterinstanzen Sorge zu tragen, indem die entsprechenden Maßnahmen eingeleitet werden.

Die Budgetierung ist ein planvoller Prozess, bei dem das Top Management darlegt, welche Ressourcen für die geplanten zukünftigen Aktivitäten benötigt werden, wann sie zu beschaffen sind, in welcher Art und Weise diese zu nutzen sind und welche Erwartungen sich damit verbinden. Sie muss sich an eindeutig messbaren Zielen orientieren, wobei die Zielsetzung zugleich motivierenden Charakter haben sollte: die Zielvorgaben müssen für die operativen Manager erreichbar sein oder zumindest so empfunden werden. Die Akzeptanz der Budgets beeinflusst direkt die Motivation der verantwortlichen Mitarbeiter und deren Willen, diese einzuhalten. Utopische Budgets dagegen führen unvermeidlich zu einer Budgetablehnung und einer Budgetignoranz.¹⁰

Neben der Prognose- und der Koordinationsfunktion ist somit die Motivationsfunktion die dritte wesentliche Aufgabe der Budgetsteuerung. Bei dieser Funktion geht es um die Umsetzung der operativen Unternehmensziele. Neben einer entsprechenden Kommunikation kann dies auch durch die Gewährung von Leistungsanreizen geschehen.¹¹ Bei der Budgetierung geschieht dies meist durch einen *Leistungsvertrag*, der bei Erfüllung der festgelegten Leistungen Prämien verspricht.

⁹ Vgl. Horváth, P. / Reichmann, T., Controlling Lexikon, 1993, S. 90

¹⁰ Vgl. Radtke, M., Handbuch der Budgetierung, 1991, S. 146

¹¹ Vgl. Weber, J. / Linder, S., Budgeting, 2003, S. 9

2.3 Anforderungen an die Budgetierung

Für die Erfüllung der aufgezeigten Funktionen werden einige Anforderungen an die Budgetierung gestellt.

Grundsätzlich gilt zunächst, dass die Budgetkalkulation logisch und nachvollziehbar für die Entscheidungsträger sein soll, während die Zusammenhänge der Budgetgrößen untereinander ohne weiteres abzuleiten sind.¹²

„Die Budgetierung kann prinzipiell mit und ohne Einbeziehung der Mitarbeiter erfolgen.“¹³ Dennoch ist es ratsam, die Verantwortungsträger bei der Budgeterstellung und deren Ausarbeitung einzubeziehen. Die Mitsprache an der Unternehmensplanung führt zu einer höheren Mitverantwortung und Identifikation und wirkt sich deshalb positiv auf das Erreichen bzw. Einhalten der Budgets aus.

Wie schon erwähnt, müssen zudem die festgelegten Budgetvorgaben motivierend, herausfordernd und doch erreichbar sein. Die von ihr ausgelösten Maßnahmen der Unterinstanzen müssen auf die Ziele der Unternehmensleitung ausgerichtet sein.

Peemöller definiert desweiteren die folgenden Kriterien, die erfüllt werden sollten:

- klare Abgrenzung der Verantwortungsbereiche
- klare und exakte Formulierung der Budgets
- Berücksichtigung qualitativer Vorgaben
- keine Einschränkung der Unternehmensflexibilität (Budgetanpassungen bei unvorhergesehenen Situationsänderungen)
- Zeitliche Abstimmung des Budgetierungsprozesses, der Budgets und der Kontrollaktivitäten
- Zukunftsbezogene Budgets, die aus der strategischen und operativen Maßnahmenplanung resultieren und nicht wie so oft nur aus vergangenheitsbezogenen Ist-Zahlen fortgeschrieben werden
- Soll-Ist-Vergleich für die Entscheidungsträger zur Verdeutlichung der Kosten- und Leistungsentwicklungen und ihrer möglichen Beeinflussungen¹⁴

¹² Vgl. Radtke, M., Handbuch der Budgetierung, 1991, S. 145 ff.

¹³ Dilger, Franz, Budgetierung, 1991, S. 28

¹⁴ Vgl. Peemöller, V., Controlling, 2002, S.222 ff.

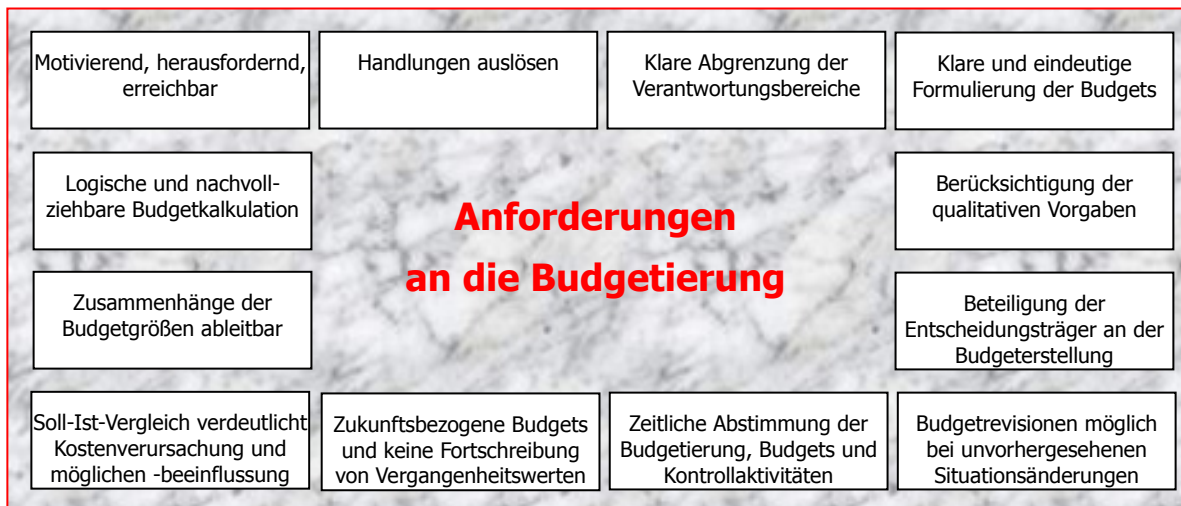


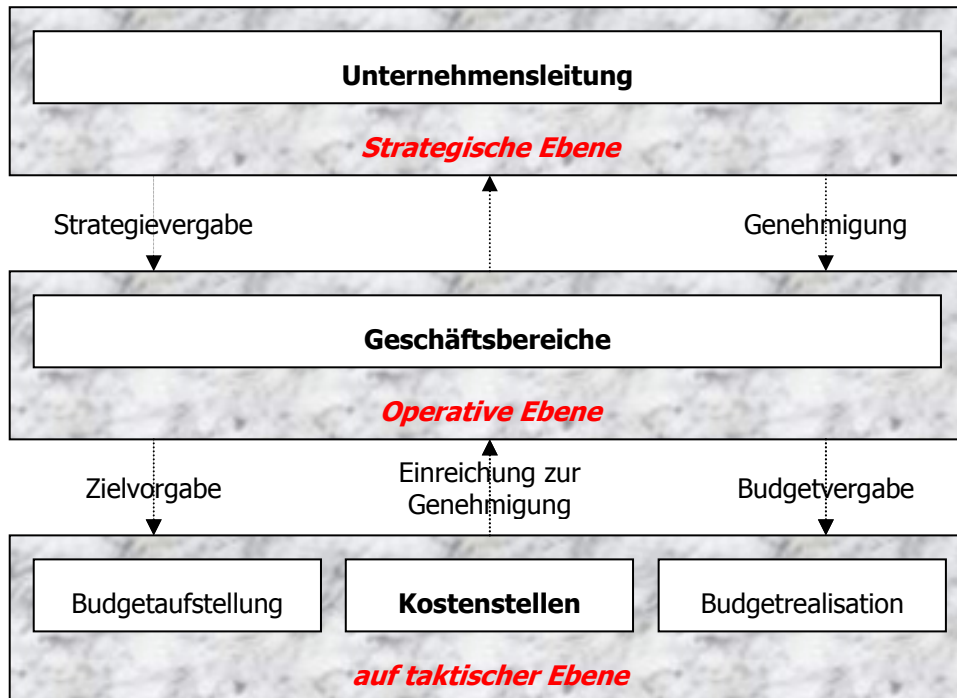
Abbildung 1: Anforderungen an die Budgetierung

2.4 Ablauf der Budgetierung

Die Basis der Budgetierung bilden die Planungen der zukünftigen Unternehmensaktivitäten und –strategien. Am Anfang stehen die strategischen Planungen (z. B. Wachstumsstrategien, Marktstrategien, Einkaufsstrategien, usw.), die einen langfristigen Horizont von 5-12 Jahren haben. Nach dem Abschluss der strategischen Planungen werden mittelfristige Ziele für die einzelnen Geschäftsbereiche bestimmt. Diese operativen Pläne werden von der Geschäftsbereichsleitung vor Ort erstellt und betreffen u.a. das Absatz- und Fertigungsprogramm sowie einen Großteil der Investitionsplanungen. Im Anschluss an die operativen Planungen werden konkrete Richtwerte von den Kostenstellen der jeweiligen Geschäftsbereiche definiert. Der Planungshorizont der taktischen Planung wird dabei auf ein Jahr definiert, während die Planungsperiode ein Quartal beträgt.

Der Budgetaufstellungsprozess wird parallel mit dem Beginn der operativen Planungen eingeleitet. Die Daten aus den operativen und taktischen Planungen gehen unmittelbar in die Budgetaufstellung ein.¹⁵

¹⁵ Vgl. *Dilger, Franz*, Budgetierung, 1991, S. 24

Abbildung 2: Ablauf der Budgetierung¹⁶

Die Koordination der Planung stellt eine der Hauptschwierigkeiten im gesamten Budgetierungsprozess dar. Grundsätzlich kann diese Koordination von „unten nach oben“ („*bottom up*“) oder von „oben nach unten“ („*top down*“) erfolgen.¹⁷

In den meisten Fällen besteht sie (mindestens) aus einer Bottom-up- und einer Top-Down-Phase. Dieses sogenannte Gegenstromverfahren bietet dabei die meisten Vorzüge, da hier der Informationsfluss sowohl von der Unternehmensspitze zur Unternehmensbasis als auch in umgekehrter Richtung verläuft. Durch dieses Verfahren wird erreicht, dass Vorstellungen der Unternehmensleitung und der verantwortlichen Mitarbeiter abgeglichen werden und ein Konsens über die Ziele und deren Erreichbarkeit gebildet wird.¹⁸ „Es bietet die Möglichkeit, die Erfahrungen und Detailkenntnis der vor Ort Verantwortlichen mit den aus der Unternehmensgesamtchau resultierenden Zielvorstellungen der Unternehmensspitze zusammenzubinden“¹⁹

¹⁶ Vgl. Dilger, Franz, Budgetierung, 1991, S. 41

¹⁷ Vgl. Preißler, P., Controlling, 1996, S. 82

¹⁸ Vgl. Dilger, Franz, Budgetierung, 1991, S. 26

¹⁹ Weber, J., Einführung, 1999, S. 141

Üblicherweise wird das Gegenstromverfahren mit einer zentralen, top-down-gerichteten Vorbudgetierung eröffnet, dem dann dezentrale, bottom-up-gerichtete Planungsvorschläge folgen und am Ende wieder eine top-down-Anweisung, also die endgültige Budgetvergabe, anschließt (*siehe Abbildung 2*).

Die Budgeterstellung kann aber auch aus nur zwei Schritten bestehen:

1. *bottom up*: das Gesamtbudget wird als Summe der Vorstellungen der Unternehmensbereiche gebildet.
2. *top down*: das zuvor ermittelte Gesamtbudget wird angenommen oder nach den Vorstellungen der Unternehmensleitung korrigiert. Das danach entstehende Budget wird in seine Bestandteile zerlegt und den einzelnen Unternehmensbereichen zugeteilt.

In der Praxis tauchen diese Schritte oft auch wiederholt auf, so dass die endgültigen Budgets letztendlich das Ergebnis einer langsamen Annäherung zwischen den dezentralen Entscheidungsträgern und der zentralen Planungsinstanz sind.²⁰

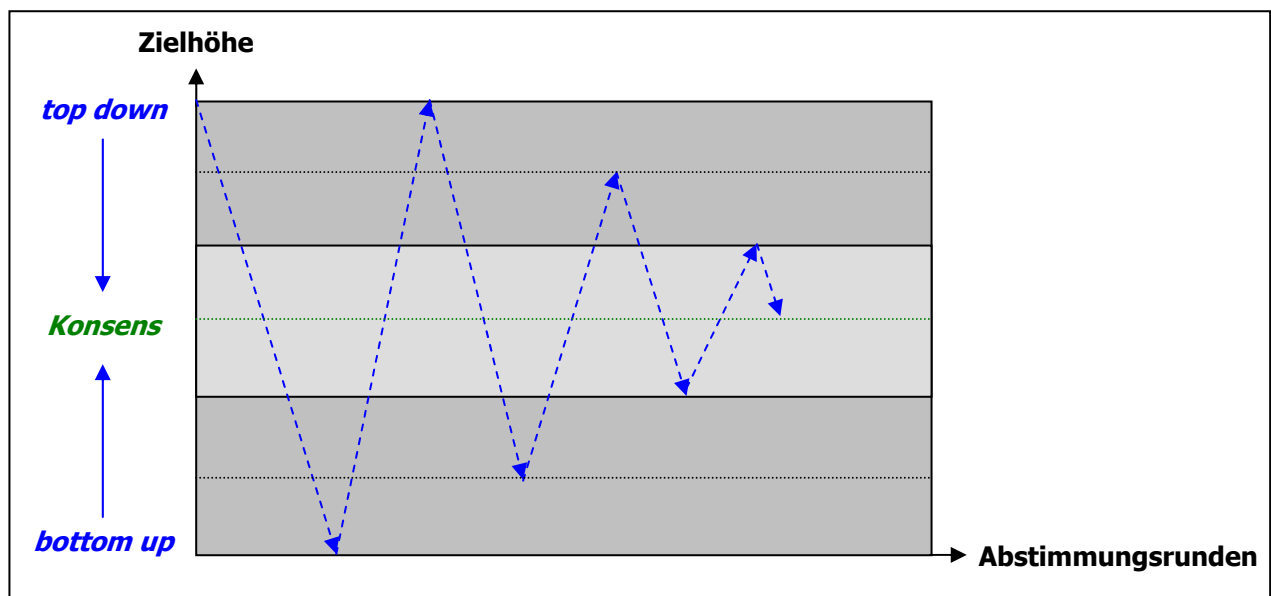


Abbildung 3: Abstimmungsprozess des Gegenstromverfahrens

Für die Durchführung und Anwendung des Gegenstromverfahrens werden generell Budgetsitzungen einberufen, bei der alle beteiligten Bereichsleiter eingeladen sind. Für diese Sitzungen sollten vorweg schon Überlegungen angestellt und Maßnahmen

²⁰ Vgl. Egger, A. / Winterheller, M., Unternehmensplanung, 2001, S. 60

diskutiert werden, damit in möglichst wenigen Sitzungstagen ein neues Budget entwickelt (bottom-up) und der Unternehmensleitung vorgelegt werden kann.²¹

In diesen Budgetsitzungen werden auch die Erfolgsprämien ausgehandelt, die an die beteiligten Entscheidungsträger ausgezahlt werden, wenn die vereinbarten Zielvorgaben erreicht bzw. eingehalten werden. Die vereinbarten Zielvorgaben und Prämien münden schließlich in einem *Leistungsvertrag*, der beide Parteien zur Leistung und Zahlung verpflichtet.

Der Budgetierungsprozess wird in der folgenden Abbildung zusammengefasst dargestellt:

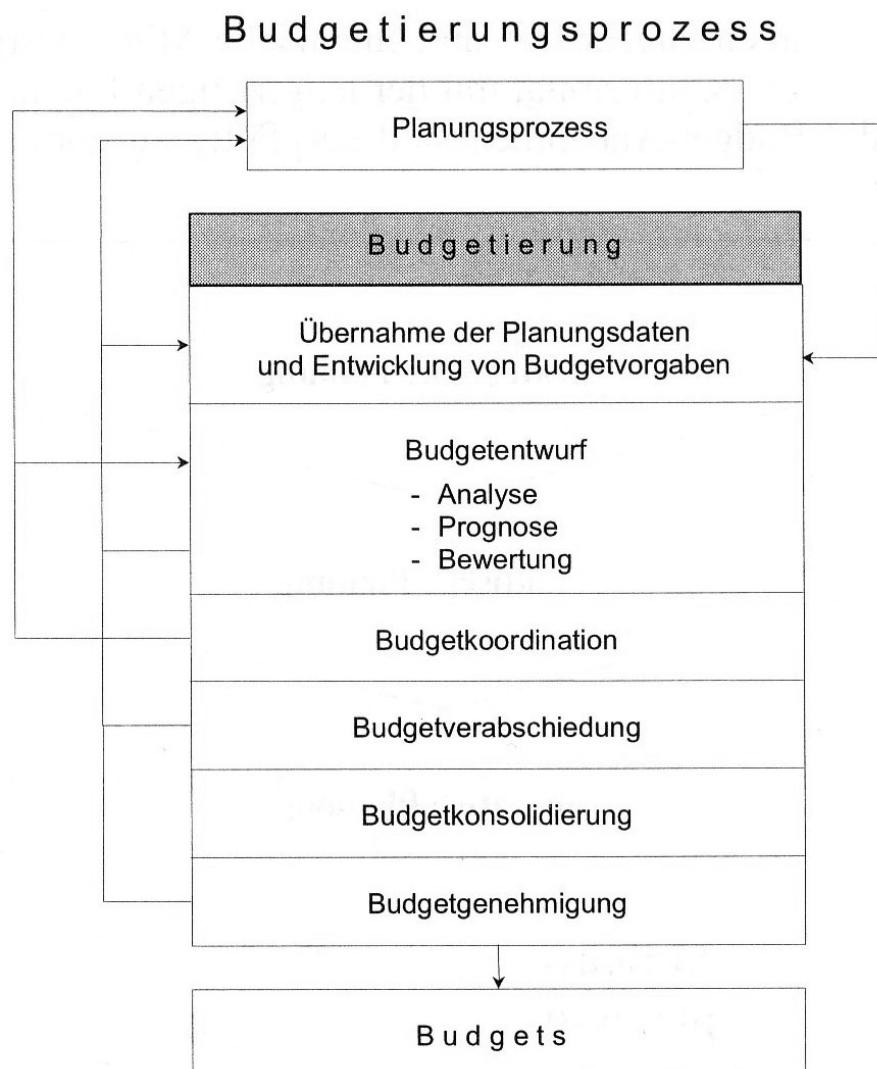


Abbildung 4: Der Budgetierungsprozess²²

²¹ Vgl. Deyhle, A., Controller-Praxis, 1991, S.99.

²² Quelle: Peemöller, V., Controlling, 2002, S. 220

2.5 Bestandteile des Budgets

Das Leistungsbudget (Erfolgsbudget), der Finanzplan und die Planbilanz sind drei miteinander verknüpfte und voneinander abhängige Teilpläne. Es gilt, dass zwei dieser Pläne unabhängig aufgestellt werden können, während sich die dritte zwangsläufig dann aus den anderen beiden ergibt.

Grundsätzlich gibt es hier verschiedene Möglichkeiten, die Reihenfolge zu bestimmen. Plant man das Erfolgsbudget sowie den Finanzplan und leitet danach die Planbilanz ab, so spricht man von der direkten Methode, weil hier die Finanzrechnung direkt geplant wird. Geht man aber den anderen Weg und ermittelt den Finanzplan als zwingende Ableitung aus Erfolgsbudget und Planbilanz, so spricht man von der indirekten Methode.²³

Nachfolgend wird in einer dreiflügeligen Darstellung (Triptychon) der integrierte Unternehmensplan mit seinen Bestandteilen (Erfolgsrechnung, Bilanz und Finanzrechnung) abgebildet:



Abbildung 5: Triptychon²⁴

2.5.1 Das Leistungsbudget

Das Leistungsbudget, auch Erfolgsbudget genannt, ist in seinem Wesen eine auf Vorgaben beruhende Gewinn- und Verlustrechnung, die in der Regel für den Planungszeitraum von einem Jahr definiert wird. Der Aufbau des Leistungsbudgets erfolgt nach dem Prinzip der Grenzplankostenrechnung, in der die Kosten in variable,

²³ Vgl. Klenger, F., Operatives Controlling, 2000, S. 486

²⁴ Vgl. Klenger, F., Operatives Controlling, 2000, S. 481

proportional zur Leistungserstellung verlaufende und in leistungsunabhängige, fixe (periodenabhängige) Kosten unterschieden werden.²⁵

In der Regel bildet die Absatzplanung und somit das Absatzbudget den ersten Schritt der Budgeterstellung.²⁶ Aus den Plan-Absatzmengen können dann alle damit verbundenen Kosten abgeleitet und die dazugehörigen Kostenbudgets ermittelt werden. Die Budgetzahlen der Erlöse und der variablen Kosten basieren auf Standardmengen (vorgegebene Mengen) multipliziert mit Standardpreisen. Für den geplanten Fertigungsmaterialverbrauch werden Standardeinstandspreise und für die geplanten Fertigungslöhne Standardstundensätze bzw. –minutensätze festgelegt, welche in der Kalkulation der Fertigungskosten berücksichtigt werden.²⁷

Das Grundschemata des Leistungsbudgets kann wie folgt zusammengefasst werden:

<u>Umsatzkostenverfahren:</u>	<u>Gesamtkostenverfahren</u>
Geplanter Umsatz - geplante variable Kosten des Absatzes zu Standardwerten = Deckungsbeitrag - geplante Fixkosten = Betriebsergebnis	Geplanter Umsatz +/- Bestandsveränderungen der Erzeugnisse + aktivierte Eigenleistungen - Gesamtkosten = Betriebsergebnis
<u>Betriebsüberleitung</u>	
+ Zusatzkosten (kalkulatorische Grundlage) + Anderskosten (kalkulatorische Grundlage) - Anderskosten (pagatorische Grundlage) + Neutraler Ertrag (pagatorische Grundlage) - Neutraler Aufwand (pagatorische Grundlage) = Unternehmensgewinn (vor Standardumwertung) + Standardumwertung = Unternehmensgewinn (nach Handelsbilanz) + Fixkostenanpassung = Gewinn vor Steuern (nach Steuerbilanz)	

Abbildung 6: Gliederung des Leistungsbudgets

²⁵ Vgl. Egger, A. / Winterheller, M., Unternehmensplanung, 2001, S. 60 ff.

²⁶ Vgl. Dilger, Franz, Budgetierung, 1991, S. 39

²⁷ Vgl. Egger, A. / Winterheller, M., Unternehmensplanung, 2001, S. 61

Beim Umsatzkostenverfahren wird der Deckungsbeitrag durch den Abzug aller geplanten variablen Kosten des Absatzes von den geplanten Erlösen errechnet. Vermindert man den Deckungsbeitrag weiter um die geplanten Fixkosten, so erhält man das Betriebsergebnis. Um das Betriebsergebnis im Gesamtkostenverfahren zu ermitteln, werden dagegen die geplanten Gesamtkosten von der geplanten Gesamtleistung abgezogen, also von der Summe aller erstellten Leistungen in der Planperiode (= die geplanten Leistungen der Produktion).

Ausgehend vom Betriebsergebnis, das auf kalkulatorische Größen basiert, wird eine Überleitungsrechnung vorgenommen. Durch diese Betriebsüberleitung wird das Betriebsergebnis der Kostenrechnung in den Gewinn der Handels- und Steuerbilanz überführt. Dies erfordert im ersten Schritt eine Bereinigung des Betriebsergebnisses um alle kalkulatorischen Größen (kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Abschreibungen, sonstige kalkulatorische Kosten). Danach werden pagatorische Größen (Zinsaufwand, buchmäßige Abschreibung, sonstige neutrale Aufwendungen) sowie neutrale Aufwendungen und Erträge (= periodenfremde, betriebsfremde oder außerordentliche Aufwendungen und Erträge), die ebenso pagatorischer Natur sind, in die Rechnung einbezogen.²⁸

Nach den beschriebenen Korrekturen werden noch zwei spezielle Rechnungen zur Anpassung des Unternehmensgewinns angehängt.²⁹

1. Standardumwertung:

Die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Erzeugnisbestände werden mit Standardwerten der Planperiode verrechnet. Weichen diese nun von den Wertansätzen der vorhergegangenen Periode ab, so würden sich zwischen der Schlussbilanz des Vorjahres und der Eröffnungsbilanz des Planjahres Differenzen ergeben. Weil dies das Prinzip der Bilanzidentität durchbrechen würde, muss eine Bewertungsdifferenz in der Eröffnungsbilanz als „Wertberichtigung Standardumwertung“ ausgewiesen und nach Maßgabe des geplanten oder des tatsächlichen Verbrauchs im neutralen Ergebnis aufgelöst werden.

²⁸ Vgl. Egger, A. / Winterheller, M., Unternehmensplanung, 2001, S. 107

²⁹ Vgl. Egger, A. / Winterheller, M., Unternehmensplanung, 2001, S. 111ff

2. Fixkostenanpassung:

Die Erzeugnisse wurden in der Handelsbilanz zu variablen Herstellkosten berücksichtigt. In der Steuerbilanz hingegen erfolgt die Erzeugnisbewertung zu vollen Herstellungskosten. Um den zu versteuernden Gewinn nach Steuerbilanz zu ermitteln, ist deshalb der handelsbilanzielle Gewinn um die Veränderung der aktivierten Fixkosten zu korrigieren.

In Anhang I wird an einem frei erfundenen Beispiel der Aufbau eines Leistungsbudgets dargestellt. Es ist zu erwähnen, dass in der Praxis hinter jeder angegebenen Budgetposition eine logisch nachvollziehbare Berechnung existieren muss. Im Falle der Personalkosten kann dies z. B. in Form einer Aufstellung der Mitarbeiter der einzelnen Abteilungen mit dessen Löhnen sowie Lohnnebenkosten geschehen. Die Summe dieser Kosten findet dann ihren Eintrag im Betriebsabrechnungsbogen (BAB) und über diesen Weg in das Leistungsbudget.

2.5.2 Der Finanzplan

Eine wichtige Grundvoraussetzung einer jeden Unternehmung ist die kontinuierliche Liquidität. Denn nur wenn die Zahlungsströme richtig abgestimmt sind, so dass zu keinem Zeitpunkt die Gefahr einer Zahlungsunfähigkeit besteht, kann der betriebliche Leistungsprozess störungsfrei ablaufen. Aus Rentabilitätsgründen wiederum ist eine Überliquidität ebenfalls zu vermeiden.³⁰

Die optimale Abstimmung der Zahlungsmittelbewegungen und die Ermittlung des Kapitalbedarfs sind die Ziele des Finanzplans, in der die Einzahlungs- und Auszahlungsströme der Planperiode gegenüber gestellt werden. Das finanzielle Gleichgewicht der Unternehmung steht dabei im Vordergrund der Aufgabenstellung. Um dies zu gewährleisten, sind sämtliche Zukunftseignisse mit deren Konsequenzen für die Liquiditätssituation des Unternehmens zu erfassen, so dass Zahlungsmittelüberschüsse ertragsgünstig angelegt und –defizite kostengünstig

³⁰ Vgl. Horváth, P., Controlling-Konzept, 1995, S. 115

gedeckt werden können. Der Finanzplan stellt einen wichtigen Teilplan der Gesamtplanung dar und ist mit dieser abzustimmen.³¹

Neben der Prognose des Finanzbedarfs zielt die Finanzplanung auch auf die Budgetierung ab. Das *Finanzbudget* als Bestandteil des integrierten Unternehmensbudgets erfasst dabei alle Zahlungsströme der jeweils nächsten Periode und weist den zu erwartenden Zahlungsmittelbedarf bzw. –defizit aus.

Nach Klenger kann diese Finanzrechnung grob in eine Dreiteilung gegliedert werden:³²

- I. Zahlungen aus dem Umsatzprozess
- II. Zahlungen aus Investitionen
- III. Zahlungen aus dem Kapitalverkehr

Die folgende Abbildung zeigt die detaillierte Zusammensetzung der drei Finanzquellen:

<u>Liquiditätsanfangsbestand</u>		
+ Einzahlungsüberschuß aus Umsatzprozess		
+ Umsätze		
• erhaltene Anzahlungen (von Kunden)		
• Restzahlungen (von Kunden)		
• Diskontierung Kundenwechsel		
- Materialeinkauf (Materialaufwand + Änderung RHB)		
• geleistete Anzahlungen (an Lieferanten)		
• Restzahlungen (an Lieferanten)		
• Akzepteinlösung		
- Personalauszahlungen		
- Inanspruchnahme von Rückstellungen		
- sonstige auszahlungswirksame Aufwendungen		
+ Einzahlungsüberschuß aus Investitionen		
+ Einzahlungen aus Anlagenverkäufen		
- Auszahlungen für Investitionen		
• geleistete Anzahlungen (Lieferanten)		
• Restzahlungen (an Lieferanten)		
• Akzepteinlösung		
+ Einzahlungsüberschuß aus Kapitalverkehr		
+ Einzahlungen aus Darlehensaufnahme		
- Auszahlungen für Darlehenstilgung		
+ Einzahlungen aus Kapitalerhöhung		
- Auszahlungen für Ausschüttungen		
+ Einzahlungen aus neutralen Vorgängen		
- Auszahlungen aus neutralen Vorgängen		
- Steuerzahlungen		
= Liquiditätsendbestand		

= *cash flow*

= *invest flow*

= *finance flow*

Abbildung 7: Finanzgliederung nach Klenger³³

³¹ Vgl. Peemöller, V., Controlling, 2002, S. 308 ff.

³² Vgl. Klenger, F., Operatives Controlling, 2000, S. 427

³³ Vgl. Klenger, F., Operatives Controlling, 2000, S. 430

Ausgehend vom Leistungsbudget kann für die Ermittlung des cash flows aber auch eine indirekte Methode herangezogen werden. Diese erscheint gerade deshalb vorteilhaft, weil hier lediglich folgende Ergänzungen zum Jahresüberschuss (Gewinn nach Steuern) vorzunehmen sind:

Jahresüberschuss (Gewinn nach Steuern gem. Leistungsbudget)
+ Abschreibungen
- Δ Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- Δ Bestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen
- Δ Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
+ Δ Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
+ Δ Rückstellungen
+ Δ erhaltene Anzahlungen
- Δ geleistete Anzahlungen
- neutrales Ergebnis
= Einzahlungsüberschuss aus Umsatzprozess (cash flow)

Abbildung 8: Finanzgliederung mit Jahresüberschuss als Ausgangspunkt³⁴

2.5.3 Die Planbilanz

Die Planbilanz ergibt sich zwingend als Ableitung aus den Zahlen des Leistungsbudgets und des Finanzplans. Sie wird simultan zum Finanzplan erstellt, da jede Bewegung der einzelnen Vermögens- und Schuldposten sich auf dessen Endbestand auswirkt und somit die Schlussbilanz der Planperiode bestimmt.

Da die Budgeterstellung in der Regel noch im alten Geschäftsjahr vorgenommen wird, müssen für die Eröffnungsbilanz der Planperiode voraussichtliche Werte eingesetzt werden, die dann als Ausgangswerte für die Planschlussbilanz genutzt werden. Erst nach der Erstellung der tatsächlichen Eröffnungsbilanz im neuen Jahr werden die zuvor ermittelten Werte aktualisiert bzw. korrigiert. Grundsätzlich besteht ferner aber auch die Möglichkeit, mit der Ermittlung der Planbilanz bis nach Fertigstellung der Eröffnungsbilanz des geplanten Geschäftsjahres zu warten.³⁵

In der nachfolgenden Abbildung erkennt man anhand eines Beispiels den Aufbau einer Bewegungsbilanz. Für die Finanzplanung sowie die Aufstellung der Planbilanz stellt sie

³⁴ Vgl. Klenger, F., Operatives Controlling, 2000, S. 438

³⁵ Vgl. Egger, A. / Winterheller, M., Unternehmensplanung, 2001, S. 136 ff.

ein sinnvolles Hilfsmittel dar. Sie verschafft einen raschen Überblick über die Veränderungen der Vermögens- und Schuldspositionen und zeigt zugleich die zu erwartende Schlussbilanz der Planperiode.³⁶

Bewegungsbilanz

Bilanzpositionen	Anfangs- bilanz	Schluß- bilanz	Differenzen- bilanz	Bewegungsbilanz	
				Investitionen	Finanzierung
				Mittel- verwendung	Mittel- herkunft
Sachanlagen	10.000	12.000	2.000	2.000	0
Wertpapiere	2.000	2.000	0	0	0
Beteiligungen	4.000	4.000	0	0	0
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	8.000	10.500	2.500	2.500	0
unfertige und fertige Erzeugnisse	3.000	3.000	0	0	0
Forderungen L+L	6.000	7.600	1.600	1.600	0
Kasse	2.500	2.800	300	300	0
Aktiva	35.500	41.900	6.400		
gezeichnetes Kapital	4.500	4.500	0	0	0
Kapitalrücklage	3.500	3.500	0	0	0
Gewinnrücklage	7.000	7.000	0	0	0
Jahresüberschuß	0	3.583	3.583	0	3.583
Kredite	18.200	21.800	3.600	0	3.600
Verbindlichkeiten L+L	2.300	1.517	-783	783	0
Passiva	35.500	41.900	6.400	7.183	7.183

Abbildung 9: Bewegungsbilanz³⁷

2.6 Die Budgetkontrolle

Der immense Planungsaufwand ist nur dann sinnvoll, wenn er auch hinterher kontrolliert werden kann. Aus diesem Grund muss der Budgetierungsprozess mit einer systematischen Kontrolle verbunden werden. Die Budgetkontrolle bildet dabei eine Rückkopplung (*feed back*) zu den getätigten Planungen und liefert Informationen über die tatsächlichen Geschäftsentwicklungen. Durch sie können zudem Daten für die Budgetplanung der nächsten Periode gewonnen werden.

Unter der Budgetkontrolle wird die Ermittlung der Ist-Daten und deren Vergleich mit vorher festgelegten Budgetgrößen verstanden. Ziel dieser Überprüfungen ist die Ermittlung von Abweichungen, um geeignete Gegenmaßnahmen einleiten zu können.³⁸

³⁶ Vgl. Egger, A. / Winterheller, M., Unternehmensplanung, 2001, S. 139

³⁷ Vgl. Klenger, F., Operatives Controlling, 2000, S. 489

³⁸ Vgl. Dilger, Franz, Budgetierung, 1991, S. 68

In der Regel werden Intervalle festgelegt, in denen die Kontrollen vorgenommen werden. Entsprechend müssen die Budgetverantwortlichen regelmäßig mit Daten für die Ermittlung von Abweichungen versorgt werden.

Die so genannte Abweichungsanalyse beschäftigt sich im ersten Schritt mit einer vergangenheitsbezogenen Kontrolle von Soll- und Ist-Zustand. Hier wird aufgezeigt, inwiefern die realisierten Ist-Werte mit den budgetierten Soll-Werten übereinstimmen. In einem zweiten Schritt werden dann die ermittelten Abweichungen in einer Erwartungsrechnung („forecast to year end“) auf das Gesamtjahr hochgerechnet. Die daraus resultierende voraussichtliche Gesamtabweichung stellt einen Frühwarnindikator dar, der Aufschlüsse über frühzeitige Gegenmaßnahmen gibt. In dieser Form eignet sich die Budgetkontrolle als wertvolle Informationsquelle für Korrekturentscheidung.³⁹

Die Aufdeckung der Abweichungsursachen stellt die Hauptaufgabe der Abweichungsanalyse dar, da nur bei Kenntnis der Ursachen sinnvolle Korrekturmaßnahmen eingeleitet werden können. Die Einschätzung der Bedeutung der Abweichungsgründe wird als die zweite wichtige Aufgabe der Abweichungsanalyse gesehen. Hier sollten vor allem den Abweichungen Aufmerksamkeit gewidmet werden, die das Ergebnis oder die Liquidität des Unternehmens nachhaltig beeinflussen.⁴⁰

Die Sicherstellung der Einhaltung der Zielvorgaben steht im Vordergrund der Abweichungsanalyse. Bei festgestellten Abweichungen werden in der Praxis daher Anpassungsmaßnahmen ergriffen, mit deren Hilfe es gelingen soll, die ursprünglichen Zielvorgaben trotz zwischenzeitlicher Abweichungen bis zum Periodenende noch zu erreichen.⁴¹

Neben den Ergebniskontrollen werden auch Verfahrenskontrollen durchgeführt. Hier werden nicht die Ist-Ergebnisse, sondern die Maßnahmen und Prozesse geprüft, die zu diesen geführt haben. Im Normalfall wird eine Kombination beider Kontrollarten vorgenommen.⁴²

³⁹ Vgl. Peemöller, V., Controlling, 2002, S. 221

⁴⁰ Vgl. Horváth, P. / Reichmann T., Controlling Lexikon, 1993, S. 90

⁴¹ Vgl. Weber, J., Einführung, 1999, S. 169

⁴² Vgl. Weber, J., Einführung, 1999, S. 158