Moderne Budgetierung umsetzen: Einfachheit (Teil 1 von 4)

- Ein wesentlicher Punkt der immer wiederkehrenden Kritik ist die Forderung nach einer besseren Kosten-Nutzen-Relation der Planung.
- Nur durch einfache Verfahren, Inhalte und Strukturen wird Planung und Budgetierung für Mitarbeiter wieder nachvollziehbar und damit nutzbringend.
- Während es relativ leicht ist, komplexe Planungs- und Budgetierungssysteme zu entwerfen (nicht zu realisieren!), ist Einfachheit immer schwer zu erreichen.
- Ansatzpunkte für eine einfache Gestaltung sind die Verringerung der Detaillierung der Inhalte, die Vereinfachung von Ablauf und Aufbau des Budgetierungssystems, die Wahl der richtigen Instrumente und das Verrechnen maßgeblicher interner Leistungen.

- **Die Autoren**

Prof. Dr. Robert Rieg ist Professor für Controlling und Interne Unternehmensrechnung sowie Prodekan für Forschung an der Fakultät Wirtschaftswissenschaften der Hochschule Aalen.

Steffen Sindl ist Inhaber der Sindl Controllingsysteme in Worms. Er beschäftigt sich als freiberuflicher Unternehmensberater intensiv mit Unternehmensplanung und Berichtswesensystemen mittelständischer Unternehmen.

1 Vorbemerkung zur Artikelserie „Moderne Budgetierung umsetzen“

Die anhaltende Diskussion um Planung und Budgetierung hat der Internationale Controller Verein (ICV) in Zusammenarbeit mit der EBS Universität für Wirtschaft und Recht i. Gr. sowie weiteren Wissenschaftlern und Praxisvertretern zum Anlass genommen, einen Facharbeitskreis zum Thema zu gründen und ein wissenschaftlich fundiertes, stimmiges und praxistaugliches Konzept zu entwickeln: die **Moderne Budgetierung**. Um viele Aspekte, Ideen und Sichtweisen einzubringen, wurden bei der Entwicklung die wesentlichen, betroffenen Personengruppen einbezogen: Wissenschaftler, Anwender aus Unternehmen sowie Berater. Damit konnten Erfahrungen und Anforderungen aus vielen Branchen und aus Unternehmen verschiedener Größe berücksichtigt werden.[1]

Die Moderne Budgetierung führt zurück zum Planungskern. Über ein integriertes Konzept, verknüpft mit der Strategie, den Zielen und dem Managementsystem soll das Budget konsequent, einfach, und vor allen Dingen flexibel durchgeführt werden. Moderne Budgetierung bedeutet nicht, neue Tools und gar Konzepte zu erfinden. Die Empfehlungen werden in zwei Kategorien mit insgesamt sechs Dimensionen eingeteilt:

Gestaltungsempfehlungen:

- *Einfach*: schlanke Abläufe, die sich auf nur steuerungsrelevante Inhalte beschränken, nur nutzenbringende Instrumente und Methoden einsetzen, nur wenige Eingangsgrößen, optimale Detaillierung finden, manchmal tut‘s auch „top-down“
- *Flexibel*: Bereitschaft für Änderungen, Sensitivitäten und Szenarien, auch relative Ziele aufgrund von Benchmarks, (rollierende) Forecasts, flexibles und kontrolliertes Umschichten von Ressourcen
- *Integriert*: Strategie, Planung, Reporting und Forecasts müssen verknüpft sein. Konkrete, aber wenige voneinander ableitbare Vorgaben. Budget und Anreizsysteme lose koppeln. Nicht nur kurzfristige Ziele.

Fundamente:

- *Organisation abbilden*: konkrete, eindeutige Ziele, Orientierung am Gesamtziel, Organisation muss kurze und schnelle Entscheidungswege finden
- *Wertschöpfung abbilden*: Verständnis der eigenen Wertschöpfungskette. Ziele, Engpässe und Restriktionen determinieren die Planung

[1] Eine Übersicht über alle Facharbeitskreismitglieder findet sich am Ende dieses Beitrages.

- *Absichten klar machen und kommunizieren*: Ziele und Absichten klar verständlich machen, den Kern des Plans kommunizieren und leistungsebenengerecht transformieren, Umsetzungsverantwortung mitteilen, durch Prämissen und Top-down-Vorgaben Planungsschleifen verhindern.

Der vorliegende Beitrag stützt sich auch auf die Ergebnisse des Facharbeitskreises. Er ist der erste einer **vier Teile umfassenden Artikelserie**, die einzelne Dimensionen der Modernen Budgetierung näher behandelt und Empfehlungen zur praktischen Umsetzung gibt. Die Empfehlungen entstanden auf Basis der Analyse der wissenschaftlichen und praxisorientierten Literatur zum Thema Budgetierung, einer Benchmarking-Studie mit 35 Unternehmen und umfassenden Diskussionen im Arbeitskreis. Die hier herausgearbeiteten Vorschläge sollen zumindest als „Good“ oder im Idealfall als „Best Practice“ aufgefasst werden. Es ist dabei zu unterstreichen, dass für eine hier aufgenommene empfohlene Handlungsweise oder Methodik nicht die Häufigkeit der Anwendung in Unternehmen maßgeblich ist; Mehrfachnennungen sind allenfalls als Indiz für ein bewährtes Vorgehen zu werten. Vielmehr hat sich der Facharbeitskreis die Aufgabe gestellt,

- neben der Häufigkeit der Durchführung auch
- die Begründungen der Unternehmen für die gewählte Vorgehensweise
- die gemachten positiven und negativen Erfahrungen und
- die Übertragbarkeit des gewählten Verfahrens/Ansatzes auf andere Unternehmen

zu berücksichtigen.

2 Einfachheit in der Modernen Budgetierung

Das Konzept der Modernen Budgetierung soll eine Antwort auf aktuelle Herausforderungen der Unternehmen im Themenfeld Planung und Budgetierung geben. Ein wesentlicher Punkt der immer wiederkehrenden Kritik ist die Forderung nach einer besseren Kosten-Nutzen-Relation der Planung. Planungsinhalte und -abläufe werden durch die Berücksichtigung der Anforderungen der vielen an der Planung Beteiligten im Laufe der Zeit immer komplexer.

Nur durch einfache Verfahren, Inhalte und Strukturen wird Planung und Budgetierung für Mitarbeiter wieder nachvollziehbar und damit nutzbringend. Die Akzeptanz einer Planung innerhalb eines Unternehmens steigt, je einfacher diese aufgebaut bzw. wenn diese nachvollziehbar ist. Ebenso können einfache Planungssysteme leichter an neue Herausforderungen

angepasst werden. Im Folgenden werden die einzelnen Aspekte der Dimension „Einfachheit“ der Modernen Budgetierung veranschaulicht.

Konkret wird das Prinzip „Einfachheit“ an vier Ansatzpunkten erläutert, die in Kapitel 4 dargestellt werden. Dazu zählen die Verringerung der Detaillierung der Inhalte, die Vereinfachung von Ablauf und Aufbau des Budgetierungssystems, die Wahl der richtigen Instrumente und das Verrechnen maßgeblicher interner Leistungen.

3 Bedeutung und Begriffe

Die Dimension „Einfachheit“ wurde aus zwei Gründen in das Konzept der Modernen Budgetierung aufgenommen:

- Einfache Strukturen und Prozesse sind leichter verständlich. Damit steigt auch die Chance, dass die Budgetierung akzeptiert wird.
- Einfache Strukturen und Prozesse sind schneller und leichter an Veränderungen anzupassen. Das ist gerade in dynamischen Situationen ein großer Vorteil.

Einfachheit lässt sich für die Budgetierung aus mehreren Blickwinkeln betrachten. So bedeutet sie bezogen auf die Inhalte bspw. sich auf wenige, steuerungsrelevante Inhalte zu beschränken. Eingangsgrößen sollten so gewählt werden, dass sich daraus eine möglichst große Zahl an weiteren Größen ableiten lassen. Pläne lassen sich dadurch einfacher und schneller erarbeiten. Bezogen auf die Prozesse empfehlen sich schlanke Abläufe. Schließlich ist die Informationstechnik (IT) häufig ein Komplexitätstreiber in Unternehmen. Es empfiehlt sich, bei der Auswahl an IT-Instrumenten nur auf solche zurückzugreifen, die für die Unternehmensgröße und -situation adäquat sind. Dasselbe gilt natürlich auch für die betriebswirtschaftlichen Instrumente.

Nachfolgend werden kurz die wesentlichen Begriffe im Zusammenhang mit dem Prinzip Einfachheit definiert.

Budgetierungssystem: Das Planungs- und Budgetierungssystem ist der Kern der Unternehmenssteuerung. Es wird häufig in fünf Bereiche gegliedert:

- Inhalte
- Aufbaustruktur
- Ablaufstruktur
- Formalisierung und Berichtswesen
- Budgetierungstechniken und Verfahren.

Budgetierungsinstrumente: Instrumente der Budgetierung sind Leistungsbudget (Plan-GuV oder Plan-DB-Rechnung), Planbilanz und Finanzplanung (Plan-Kapitalflussrechnung).

Detaillierungsgrad: Der Detaillierungsgrad beschreibt die Feingliedrigkeit der Planung. Er ist sowohl quantitativ (Planung nach Bereichen, Abteilungen, Kostenstellen) als auch qualitativ (Detailplanung einzelner Positionen oder Abschätzungen) skalierbar.

Einfachheit: Einfachheit beschreibt einerseits die Ausgestaltung der Prozesse und Strukturen, wobei Überschaubarkeit, Eindeutigkeit, Verständlichkeit und Angemessenheit des Detaillierungsgrades im Vordergrund stehen. Andererseits müssen auch Instrumente einfach, überschaubar und verständlich sein.

Operationalisierung: Unter Operationalisierung versteht man das Messbarmachen eines Begriffes oder von bestimmten Variablen. Die Operationalisierung besteht dabei aus Anweisungen zur Messung und der Skalierung von verschiedenen Indikatoren. Es lassen sich drei wesentliche Qualitätskriterien zur Operationalisierung identifizieren:

- Objektivität (d. h. Nachvollziehbarkeit)
- Reliabilität (d. h. Zuverlässigkeit) und
- Validität (d. h. Gültigkeit)

Zum Beispiel kann die Einfachheit der Budgetierung durch den Detaillierungsgrad der Teilpläne, der Einfachheit der Budgetierungsinstrumente und dem Integrationsgrad der IT-Systeme operationalisiert werden.

Planungstiefe: Die Planungstiefe beschreibt den Detaillierungsgrad der Planung. Während eine sehr granulare Planung eine hohe Genauigkeit und Differenzierung bietet, bindet sie auch viele Ressourcen. Im Gegensatz dazu ist eine Grobplanung weniger ressourcenintensiv, bietet aber weniger Detailinhalte. Wichtig ist es daher, ein angemessenes Maß der Planungstiefe zu finden und dieses unternehmensindividuell zu definieren.

4 Ansatzpunkte zur Umsetzung

Im folgenden Abschnitt sind vier Ansatzpunkte erläutert, um die Planung und Budgetierung in einem Unternehmen einfacher zu machen. Die vorhandene Planung und Budgetierung kann gegen diese Empfehlungen gespiegelt und Verbesserungspotenziale abgeleitet werden. Wichtig ist dabei immer, die spezifische Situation des Unternehmens und ihren Einfluss auf die Ausgestaltung der Planungs- und Budgetierungssysteme – u. a. Bran-

che, Marktdruck, Komplexität, Reife des Controllings-Systems – zu berücksichtigen.

4.1 Detaillierung verringern

Detaillierung verringern: In vielen Unternehmen definieren etwa 20 % der Kostenstellen bzw. Kostenarten rund 80 % des Kostenvolumens. Der Fokus der Planung sollte auf den relevanten Kosten- und Erfolgstreibern liegen, um einen Überblick über das Ganze zu gewinnen. Relevant sind jene, die das Kosten- und Ertragsvolumen wesentlich beeinflussen. Eine *detaillierte* Planung der restlichen 80 % Kostenstellen bzw. Kostenarten oder Erlösarten kann oft vermieden werden. Unterjährig sollten jedoch alle Kosten und Erlöse im Detail beobachtet werden.

Mindestdetaillierung vorgeben: Unternehmensweit sollte eine schlanke Mindestdetaillierung vorgegeben werden. Diese kann nicht allgemeingültig sein, sondern ist für jedes Unternehmen einzeln festzulegen. Indikatoren dafür sind die Art der Leistungserstellung, die beeinflussbaren Stellhebel, jeweilige Besonderheiten des Geschäftsumfeldes wie saisonale Schwankungen oder regulative Vorgaben.

- **…aber mehr Details möglich:** Auf Bereichs- und Abteilungsebene kann bei Bedarf detaillierter geplant werden, da operative unterjährige Plan-/Soll-Ist-Vergleiche manchmal einen größeren Detaillierungsgrad in der Planung benötigen.
- **Kostenstellen-/artengruppen bilden:** Zu vermeiden ist eine nicht hinterfragte Übernahme aller/der Kostenstellen/-arten in die Planung. Es sollten zweckmäßige, d.h. entscheidungsrelevante Gruppierungen gebildet werden; so zum Beispiel alle Personalkostenarten als eine Kostenartengruppe.
- **Auf wenige Kennzahlen fokussieren:** Einfachheit bedeutet in vielen Unternehmen sich auf Umsätze und daraus abzuleitende Kosten und Treibergrößen zu konzentrieren. So bestimmen in einem personalintensiven Dienstleistungsunternehmen insbesondere die Personalauslastung, der durchschnittliche Personalkostensatz sowie der durchschnittliche Personalumsatz den Unternehmenserfolg entscheidend.
- **Planung differenzieren:** Die Planung von Beschaffung, Produktion, Vertrieb und Verwaltung sollte differenziert erfolgen, da unterschiedliche Anforderungen an die Planung, Planungsinhalte, Fristigkeiten und Detaillierungsgrade gestellt werden.

- **IT anpassen:** Die individuelle Gestaltung oder der Verzicht auf Details muss auch in den IT-Systemen umgesetzt werden. Dies dürfte oft das größte Problem sein.

Reduktion der Detaillierung: Für die Frage, welcher Detaillierungsgrad angemessen wäre, ist es hilfreich zu überlegen, welche Auswertungen und Analysen bei einem reduzierten Detailgrad nicht mehr möglich wären. Weiterhin kann regelmäßig überprüft werden, ob die entsprechenden Detailinformationen auch in Berichten, Analysen oder Maßnahmenentscheidungen verwendet werden.

4.2 Ablauf und Aufbau des Budgetierungssystems vereinfachen

Budgetsystem-Verantwortung definieren: Die Planung kann nur so gut sein wie die Selbstverpflichtung und die Tatkraft des Managements. Neben Verantwortlichen für einzelne Budgetpositionen muss es auch eine Stelle geben, die für das Budgetsystem insgesamt verantwortlich ist, also die Planung koordiniert und vorantreibt. Das ist in der Regel die Controllingabteilung.

Budgetprozess von der Strategieentwicklung zeitlich entkoppeln: Strategische Diskussionen sind aufgrund ihrer Bedeutung für Unternehmen oft langwierig und konfliktträchtig. Es empfiehlt sich die strategischen von den operativen Prozessen zeitlich klar zu trennen. So sollten notwendige strategischen Themen und Prämissen vor dem operativen Budgetierungsprozess besprochen werden und als Prämissen in diesen einfließen.

Budgetprozesse definieren: Budget-Prozesse sollen verständlich dargestellt und alle notwendigen Schritte transparent gemacht werden, z.B. über Flussdiagramme oder Ereignis-Prozess-Ketten (EPK). Damit wird deutlich, welche Aufgaben in welcher Reihenfolge zu erledigen sind und wer sie jeweils verantwortet. Diese Darstellung soll jedoch so einfach wie möglich erfolgen, um auch genutzt zu werden und längere Zeit gültig zu sein.

Budgetierungs-KVP anwenden: Nach jedem Budgetierungsprozess sollte eine Analyse durchgeführt werden, was im nächsten Jahr besser und anders gemacht werden kann, so bspw. Schritte weglassen, Schritte zusammenfassen oder Zeitpuffer reduzieren. Damit realisiert man einen kontinuierlichen Verbesserungsprozess (KVP) in der Budgetierung.

Einfachheit vorgeben: Die eingesetzten Werkzeuge in der Planung/Budgetierung sollen eine möglichst einfache Durchführung der Planung und Dokumentation der Planungsergebnisse erlauben und fördern, so z. B. durch Vorgabe von Planungsformularen oder Workflows. Eine Schat-

tenplanung sollte nicht erlaubt werden. Sie zeigt, dass das offizielle Budgetsystem nicht akzeptiert bzw. verbesserungswürdig ist. Schattenpläne sind also ein Anstoß zur weiteren Verbesserung der „offiziellen“ Planungssysteme.

Budgetprozesse konsequent einhalten und vorleben: Planungs- und Budgetierungsprozesse mit definierten Aufgaben und Zeitrahmen existieren in den meisten Unternehmen. Häufig werden sie jedoch nicht eingehalten. Die Führung muss die Prozesse vorleben. Ergeben sich bei Führungskräften Verzögerungen oder werden Vorgaben nicht beachtet, ist dies auch bei den Mitarbeitern problematisch.

4.3 Die richtigen Instrumente einsetzen und Aufgaben definieren

Folgende Instrumente und Verfahren bieten sich an, um Pläne und Budgets zu entwickeln und nachzuverfolgen. Teilrechnungen sind dabei aufeinander abzustimmen und zu integrieren. Da viele ERP-Systeme nur bestimmte Planstrukturen erlauben bzw. nur bereits definierte Planungsverfahren anbieten, setzen Unternehmen häufig zusätzlich spezielle Planungswerkzeuge ein. Eine intelligente Anbindung der ergänzenden Systeme an die ERP-Systeme ist hier jedoch im Sinne der Einfachheit eine unabdingbare Voraussetzung.

Kennzahlen für Zielvorgaben, bspw. in den Feldern Wirtschaftlichkeit, Produktivität, Qualität

- Leistungsbudget (Plan-GuV oder Plan-DB-Rechnung) für Planergebnisermittlung auf Unternehmens- und Abteilungs-/Geschäftsfeldebene (ähnlich einem ein- bis mehrjährigem Businessplan)
- Finanzplan (Plan-Kapitalflussrechnung) für geplante Finanzierung (des Businessplans) und Planbilanz für Vermögensentwicklung auf Unternehmensebene
- Kapitalwertmethode, Amortisationsrechnung und Interner Zinsfuss für Investitionsplanung
- Einige betriebswirtschaftliche Instrumente für die Berechnungen (z. B. Break-Even-Analyse, Umschlagshäufigkeiten, Betriebsüberleitung und -abrechnung, Kalkulation).

Budgetfahrplan als Vorgabe: Um den Budgetierungsprozess in Aufbau und Ablauf einfach zu gestalten, sind in einem Budgetfahrplan allen in den Budgetprozess eingebundenen Personen folgende Informationen zu liefern:

- Ziele und Bedeutung der Budgetierung für Ihr Unternehmen,

- verwendete Begriffe,
- Verantwortungen und Ansprechpartner für die einzelnen Aufgaben,
- allgemeiner Budgetprozess und aktueller Zeitplan für das laufende Jahr, inklusive der Empfänger für die jeweiligen Teilinformationen,
- Kostenarten- und Kostenstellenplan sowie ggf. Kostenstellengruppen für die aggregierte Planung,
- Anweisungen zur Ermittlung funktionaler Pläne, bspw. Standardisierung der Personalplanung, Kalkulationsstundenermittlung,
- verfügbare Instrumente (z. B. Formulare, Excel-Dateien, Planungssoftware) und
- Vorjahresergebnisse, Hochrechnungen für das laufende Jahr und allenfalls Zielvorgaben.

„Konservativer" Einsatz: Mit den obigen Instrumenten sollte es möglich sein, eine schlanke und zielgerichtete Budgetierung durchzuführen. Möchte man neue bzw. zusätzliche Instrumente einführen, sollte im Unternehmen diskutiert werden, welchen Mehrwert sie schaffen.

4.4 Maßgebliche interne Leistungen verrechnen

Ein unter Controllern viel diskutiertes Thema ist die interne Leistungsverrechnung (ILV). Prinzipiell sollen mit ihrer Hilfe Kostenstellen und Kostenträgern die wirklich in Anspruch genommenen Leistungen zugerechnet werden. Daneben soll auch allgemein durch den Gedanken der Angebots- und Nachfragesteuerung über interne Verrechnungspreise die Wirtschaftlichkeit erhöht werden. Allerdings gewinnt man in Unternehmen manchmal den Eindruck, dass zu viel getan wird: man versucht auch noch die kleinsten Beträge und Leistungen zu verrechnen, was angesichts der oft großen Unschärfe der Verrechnungsansätze und -basen nur eine Scheingenauigkeit erzeugt – das allerdings mit großem Aufwand.

- **Wesentliche interne Leistungen verrechnen**: Vom Grundsatz der Verrechnung nach Inanspruchnahme von Leistungen sollte man nicht abweichen, ihn jedoch auf wesentliche Leistungen einschränken. Wesentlich sind zunächst Leistungen mit einem für das Unternehmen hohen Kostenvolumen und/oder Relevanz für die Steuerung operativer Prozesse.
- **Verrechnungspositionen regelmäßig hinterfragen:** Hilfreich ist es, die ILV regelmäßig etwa alle 2 bis 3 Jahre zu hinterfragen und dann ggf. auch einzelne Verrechnungen wieder abzuschaffen. Die inhaltliche Reduzierung sollte dann natürlich auch eine Reduzierung von Abläufen, Berichtszeilen und ähnlichem nach sich ziehen.

- **Steuerliche Aspekte berücksichtigen:** Die Freiheit zur Gestaltung der ILV ist eingeschränkt, sobald ein Unternehmen zwischen Gesellschaften im In- oder Ausland Leistungen austauscht und verrechnet. In diesen Fällen müssen Verrechnungspreise den steuerlichen Ermittlungs- und Dokumentationsvorgaben genügen. Hier können Verrechnungen entstehen, die nicht exakt dem Verursachungsprinzip entsprechen oder sehr pauschal erscheinen.

5 Schnittstellen zu anderen Dimensionen

Das Prinzip Einfachheit steht in vielfältiger Beziehung zu den anderen Dimensionen und Inhalten der Modernen Budgetierung, sowohl im positiven Sinne, d.h. gegenseitig verstärkend, als auch im negativen Sinne, also widerstrebend. Die folgende Auflistung soll das verdeutlichen:

- „Einfachheit“ und „Flexibilität“: Einfachere Prozesse und reduzierte Inhalte erlauben eine rasche Anpassung und Änderung. Somit dienen sie auch zur Erhöhung der Flexibilität der Budgetierung. Weniger Planungsdetails bedeuten im Umkehrschluss auch mehr Freiräume für die verantwortlichen Mitarbeiter, ad hoc reagieren und handeln zu können, was wiederum das Unternehmen flexibler macht.
- „Einfachheit“ und „Integration“: Zwischen diesen beiden Prinzipien besteht eher ein Spannungsverhältnis. Verschiedene Inhalte werden miteinander verbunden (bspw. Absatz- und Produktionsplanung) und abgestimmt (bspw. durch Planungsrunden oder IT-Systeme). Einfache Planungssysteme lassen sich jedoch nur dann erreichen, wenn man auf Details verzichtet und damit Verknüpfungen bewusst nicht berücksichtigt. Insofern gilt es zwischen den beiden Prinzipien abzuwägen. Eine volle Integration zu operativen Vorsystemen, z.B. das Aufsetzen der Planung auf Kalkulationsstrukturen und sehr detaillierten Kostenrechnungssystemen des ERP-Systems, macht eine Planung sicherlich nicht einfach, insbesondere in Bezug auf Planungsveränderungen.
- „Einfachheit“ und „Organisation und Wertschöpfung abbilden“: Ähnlich wie eben genannt, würde Einfachheit bedeuten, möglichst wenige Inhalte und Strukturen der Organisation und Wertschöpfung abzubilden, z.B. eine Planung nur auf Gruppen von Kostenstellen herunterzubrechen. Damit geht einerseits die Gefahr einher, wichtiges zu vergessen oder auf Steuerungsmöglichkeiten im Rahmen des Soll-Ist-Vergleiches zu verzichten. Andererseits ist mit zu vielen Details dem Unternehmen nicht gedient, da deren Planung und Steuerung schnell

sehr aufwändig wird. Im konkreten Fall muss zwischen diesen widerstreitenden Anforderungen ein Kompromiss gefunden werden.

- „Einfachheit“ und „Absichten klar machen und kommunizieren“: Einfache Inhalte, Aufgaben und Ziele lassen sich leichter vermitteln und werden eher akzeptiert als komplexe. Insofern unterstützt das Prinzip der Einfachheit die Vermittlung von Absichten.

Innerhalb derselben Branche finden sich Unternehmen, die komplexe Planungs- und Budgetierungssysteme betreiben und solche, die auf einfache und schlanke Systeme setzen. Letztlich ist es daher eine Führungsentscheidung welches Gewicht man welchem Prinzip gibt und welche Schwerpunkte man setzt. Auch spielt die Stellung des Controllings innerhalb der Unternehmen und der Reifegrad des Controllings für die Gewichtung der Prinzipien eine wesentliche Rolle.

6 Fazit

Während es relativ leicht ist, komplexe Planungs- und Budgetierungssysteme zu entwerfen (nicht zu realisieren!), ist Einfachheit immer schwer zu erreichen. Es bedarf vieler schwieriger Ausschlussentscheidungen, um Details wegzulassen, auf Prozess-Schritte zu verzichten oder Informationen nicht zu planen oder zu kontrollieren.

Angesichts einer dynamischen Umwelt können Unternehmen jedoch oft gar nicht mehr alle gewünschten Detaillierungsgrade umsetzen, so schnell ändern sich Rahmenbedingungen. Es ist oft auch zu hinterfragen, ob die vielen im Rahmen der Planung entstehenden Detailinformationen überhaupt steuerungsrelevante Informationen liefern und aktiv verwendet werden bzw. verwendbar sind. Daher ist das Prinzip „Einfachheit“ oft notgedrungen eine Konsequenz daraus und sorgt unabhängig von der aktuellen Umweltsituation für eine Konzentration auf den Mindestinhalt einer Planung. Alle Unternehmen können es somit auch als Chance sehen, wieder zum Wesentlichen, zum Kern der Planung und Budgetierung zurückzukehren. Letztlich soll Planung nicht Selbstzweck sein, sondern Mittel zur besseren Ausrichtung und Anpassung des Unternehmens. Genau dabei will die Dimension „Einfachheit“ im Besonderen und die Moderne Budgetierung im Allgemeinen beitragen.

7 Literaturhinweise

In Bezug auf die Veränderung operativer Planung und Budgetierung: Rieg (2008): Planung und Budgetierung. Was wirklich funktioniert, Gabler.

Zur Bedeutung einfacher Regeln und Heuristiken für Entscheidungen: Gigerenzer (2007): Bauchentscheidungen,. Bertelsmann.

Zur Bedeutung der Modernen Budgetierung im Sinne des Kerns der Planung: Rieg/Schentler/Gleich (2009): Der Kern der Planung, in: CFO Aktuell. Zeitschrift für Finance & Controlling, 6/2009, S. 249-251.

Zur Entwicklung der Modernen Budgetierung: Rieg/Gleich/Schentler (2010): Moderne Budgetierung – ein Ansatz zur (teilweisen) Überwindung der „Praxislücke“ in der Budgetierung, in: Meyer/Pfaff (Hrsg.), Finanz- und Rechnungswesen Jahrbuch 2010, S. 225-243.

In Bezug auf Praktische Erfahrungen mit der Gestaltungsempfehlung Einfachheit der Modernen Budgetierung: Gleich/Schentler/Sindl (2010): Moderne Budgetierung: Praktische Erfahrungen im kleineren Mittelstand, in: Controller Magazin, 3/2010, S. 89-92

Zum Gesamtkonzept Moderne Budgetierung: ICV-Facharbeitskreis Moderne Budgetierung (Hrsg.) (2009): Moderne Budgetierung, Haufe.

8 Mitglieder des Facharbeitskreises Moderne Budgetierung

Norbert Althaus (GKN Driveline)
Florian Baier (Axel Springer)
Heidi Beyer (Axel Springer)
Uwe Becking (Agentur für Arbeit)
Alfred Biel (Internationaler Controller Verein e.V.)
Petra Bohn (Purena GmbH)
Bernhard Bücker (Suhrkamp Verlag)
Dr. Elmar Dworski (Deloitte)
Prof. Dr. Christoph Eisl (FH Oberösterreich)
Stephan Elster (Cognos)
Stefan Erlenbach (EnBW)
Patricia Frey (Hansgrohe)
Gunter Fauth (Telekom)
Siegfried Gänßlen (Hansgrohe)
Prof. Dr. Ronald Gleich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)
Matthias Handrich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)
Markus Happe (Benteler)
Klaus Harm (FH Oberösterreich)
Lars Hartje (Dematic Accounting Services)
Stefan Hirsch (Odewald & Compagnie)
Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst (Fachhochschule Osnabrück)
Axel Israel (rent a controller)
Christian Janßen (Mühlhoff Umformtechnik)
Michael Kappes (Horváth & Partners)
Matthias Koch (Proctor & Gamble)
Bernd Koschitzki (CSS)
Udo Kraus (Hansgrohe)
Claudia Maron (Datev)
Dr. Martin Ludwig Mayr (ConRoom)

Grundlagen und Konzepte

Alexandra Meidl (ConRoom)
Dr. Uwe Michel (Horváth & Partners)
Andreas Nebe (Deutsche Telekom)
Dr. Karsten Oehler (Cognos)
Peter Pfeiffer (GKN Driveline)
Gunter Piotrowski (Axel Springer)
Prof. Dr. Robert Rieg (Hochschule Aalen)
Lars Riemer (Horváth & Partners)
Dr. Peter Schentler (Horváth & Partners)
Christian Schmahl (Deutsche Telekom)
Thomas Schulze (SAP)
Dr. Matthias Schmitt (matthias schmidt - Unternehmensberatung)
Jürgen Schnöbel (HID Global)
Steffen Sindl (Sindl Controllingsysteme)
Markus Steiner (Detecon)
Gregoris Theisen (HID Global)
Prof. Dr. Martin Tschandl (FH Joanneum)
Mathias Walter (Deutsche Telekom)
Dr. Matthias Weiß (Kölner Verkehrs-Betriebe)
Andreas Wernet (SICK)
Helmut Willmann (SICK)

Moderne Budgetierung umsetzen: Flexibilität (Teil 2 von 4)

- Neben vielen positiven Aspekten wird als ein zentraler Kritikpunkt immer wieder die Starrheit und das vorzeitige „Überholt sein“ in dynamischen Märkten angeführt.
- Der Beitrag stellt Gestaltungsempfehlungen des ICV-Fachkreises zur Erhöhung der Flexibilität der Planung und Budgetierung vor.
- Diese Gestaltungsempfehlungen umfassen „Unterjährige Reaktionsfähigkeit erhöhen“, „Forecasting kontinuierlich durchführen“, „Sensitivitäten und Szenarien berücksichtigen“ und „Relative Ziele ergänzend einsetzen“.
- Sie sollen in ihrer Gesamtheit als ein „Bündel von Ideen“ verstanden werden, aus dem sich Unternehmen für ihre jeweils konkrete Situation und Möglichkeit (praxisrelevante) Anregungen für die Weiterentwicklung ihrer Budgetierungssysteme und Planungsverfahren ableiten können.

- **Die Autoren**

Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst ist Professor für Financial Controlling, Rechnungswesen und Management, Hochschule Osnabrück – University of Applied Sciences

Prof. Dr. Christoph Eisl ist Koordinator des Masterstudiums Controlling, Rechnungswesen und Finanzmanagement, Fachhochschule Oberösterreich, Fakultät für Management in Steyr.

1 Flexibilität in der Modernen Budgetierung

Budgets sind das zentrale finanzielle Steuerungsinstrument von Unternehmen. Dementsprechend intensiv wird ihre Leistungsfähigkeit in Wissenschaft und Praxis diskutiert. Neben vielen positiven Aspekten wird als ein zentraler Kritikpunkt immer wieder die Starrheit und das vorzeitige „Überholt sein“ in dynamischen Märkten angeführt.[1] Der zweite Teil der Artikelserie „Moderne Budgetierung umsetzen“ greift dieses Thema auf und stellt Gestaltungsempfehlungen des ICV-Fachkreises zur Erhöhung der Flexibilität der Planung und Budgetierung vor.

Im Rahmen seines Vortrags auf dem Congress der Controller 2010 wies der CFO der SAP AG, Werner Brand, darauf hin, dass „die Planung nie mehr so sein wird, wie vor der (Finanz-) Krise. Als ein wesentliches Merkmal der Krise führte Brand an ein „hohes Maß an Verunsicherung mit extrem geringer Visibilität auf das Investitionsverhalten der Unternehmen“ an. Es liegt auf der Hand, dass insbesondere in einer solchen Situation das Unternehmen und seine Führung flexibel reagieren und steuern müssen. Im Hinblick auf die Planungsprozesse bewertete Brand die bekannte und weitverbreitete Budgetierung mit den Worten „Planung im herkömmlichen Sinne war unbrauchbar“. Von vergleichbaren Erfahrungen, Einschätzungen und mehr oder minder radikal veränderten Vorgehensweisen berichteten auch viele Mitglieder des ICV-Facharbeitskreises „Moderne Budgetierung“ aus ihren Unternehmen. So entschied ein produzierendes Unternehmen mit 5000 Mitarbeitern weltweit, im Vergleich zu SAP ein „großer Mittelständler“, die Budgetierung für das Jahr 2009 als „ohne Bedeutung“ zu bewerten und alle Controller-Ressourcen in die Bewertung und Umsetzung von Maßnahmen zur Krisenbewältigung zu investieren. Als Ankerpunkt für Vorgaben und Steuerung wurden die Ist-Werte des Vorjahres (also 2008) herangezogen. Controller und Management waren sich jedoch rasch einig, dass dieser komplette Verzicht auf eine Unternehmenssteuerung mit Budgets auf Dauer nicht funktionieren würde, die Budgetierung künftig aber wesentlich flexibler sein muss. Auch ohne Krise werden die künftige Entwicklung für viele Unternehmen schwierig zu prognostizieren und das Umfeld dynamisch bleiben.

[1] Siehe zu Nutzenaspekten und Funktionen der Budgetierung sowie Kritikpunkten: Eisl/Hangl/Losbichler/Mayr 2008, Rieg 2008, Gleich/Hofmann/Leyk 2006.

2 Begriff und Bedeutung

Der hier verwendete Flexibilitätsbegriff bezeichnet die Fähigkeit der Anpassung an Veränderungen der Unternehmensumwelt.[2] Flexibilität in der Planung und Budgetierung lässt sich unterteilen in eine inhaltliche und zeitliche Komponente sowie die hierfür notwendigen dynamischen Fähigkeiten:[3]

- Flexibilität in der Planung und Budgetierung zielt inhaltlich zunächst auf die Freiheit und den Spielraum der Budgethöhe ab. Konkret bedeutet dies, dass im Unternehmen die Möglichkeit gegeben sein muss bzw. gesucht werden sollte, Budgets in Abhängigkeit vom Eintreffen bestimmter, vorab durchgeplanter Szenarien festzulegen. Ferner sollte ein Unternehmen den Freiraum haben und nutzen, auf nicht dem Planszenario entsprechende Umfeldentwicklungen mit Umschichtungen innerhalb des insgesamt genehmigten Budgets relativ schnell und unbürokratisch reagieren zu können. In diesem Zusammenhang ist auch die Vereinbarung von relativen anstelle der klassischen absoluten Zielsetzungen zumindest für bestimmte Unternehmensziele/Unternehmensbereiche zu nennen; die Anreizsysteme für den Vertriebsbereich dürften z.B. in aller Regel relativ leicht und für alle Seiten überzeugend in direkter Anlehnung an die Entwicklung des relevanten Marktes zu koppeln sein.
- Zeitliche Flexibilität beschreibt die Schnelligkeit der Anpassung und damit die Aktualität der Planung und Budgetierung. Sie kann im Unternehmen insbesondere dadurch erreicht werden, dass der Zeitaufwand für die Erstellung der klassischen, festen Jahresplanwerte zugunsten von (rollierenden) Forecasts und Budgetrevisionen und -umschichtungen reduziert wird.
- Dynamische Fähigkeiten, also Vorbedingungen für die inhaltliche und zeitliche Flexibilität der Planungsprozesse sind in den Bereichen Organisation und IT zu erfüllen. Ohne aktive Unterstützung aus diesen Bereichen, die ggfs. auch eine gravierende Abkehr von traditionellen Denk- und Arbeitsweisen bedeuten kann bzw. muss, wird eine höhere inhaltliche und zeitliche Flexibilität in der Regel nicht erreichbar sein.

Die vom ICV-Fachkreis durchgeführte Benchmark-Studie[4] zeigte deutlich, dass die Zufriedenheit der Controllerinnen und Controller in deutschen und österreichischen Unternehmen mit der Flexibilität ihrer Planung und Budgetierung nur durchschnittlich ausgeprägt ist.

---

[2] Vgl. Kaluza 1993, Sp. 1173.
[3] Vgl. Dworski/Frey/Schentler 2009, S. 44.
[4] Vgl. Frey 2011.

3 Ansatzpunkte zur Umsetzung

3.1 Unterjährige Reaktionsfähigkeit erhöhen

Ein oft gehörter Nachteil der Budgetierung ist in vielen Unternehmen die Starrheit der Budgets, sowohl bei der Budgeterstellung, als auch der „Ausführung“ während des Budgetjahres. Speziell letzterer Punkt impliziert Konfliktpotenzial, insbesondere wenn es um die Nutzung nicht budgetierter Chancen geht: Die neue Maschine zur Prozessverbesserung? Ein neuer Mitarbeiter mit hohem Potenzial, den man nur jetzt bekommen könnte? Das ist oftmals nicht möglich, weil das Budget schon verbraucht ist. Mit unterjährigen Mittelzuweisungen oder Mittelverschiebungen könnten solche besonderen Chancen genutzt werden.

Unterstützt werden kann dies durch einen **pragmatischen Genehmigungsprozess**, bei dem z. B. im Sinne eines Wettbewerbs der Budgets Umschichtungen vorgenommen werden können. Hilfreich sind dabei verpflichtende Prioritätensetzungen bereits in der Planung, also bei den Einzelpositionen in den Budgets. So können beispielsweise Investitionen in „unverzichtbar“ und „wichtig, aber notfalls nicht unverzichtbar“ kategorisiert werden. Eine andere Möglichkeit besteht in einem vereinfachten bzw. zumindest zeitlich und inhaltlich knapp gehaltenen Genehmigungsprozess. Im Rahmen der Budgetierung kann dann durch detaillierte (Teil-) Genehmigungsverfahren im Budgetjahr auf aktuelle Entwicklungen erheblich schneller reagiert werden. Im Rahmen unserer Untersuchung hat u. a. ein großer Pharmazulieferer (10.000 Mitarbeiter) berichtet, dass Investitionen zunächst in einem gröberen Rahmen geplant werden. Unterjährig werden Einzelmaßnahmen dann detaillierter analysiert und genehmigt.

Zudem könnte die Geschäftsführung selbst (auf einer eigenen Kostenstelle) einen **Budgetposten für unterjährige Chancen**, Spezialprojekte oder dringliche Maßnahmen einplanen. So können bei Bedarf Ressourcen zentral zugeteilt werden, ohne sie anderen Kostenstellen „wegzunehmen“, oder Verantwortliche können mit Projektanträgen um diesen Budgetposten konkurrieren. Dieser Ansatz gibt beispielsweise einem Autoimporteur die Möglichkeit, schleppende Verkäufe bei einer Marke durch eine Erhöhung des Werbebudgets anzukurbeln. Wichtig ist in diesem Zusammenhang darauf zu achten, dass nicht jeder Bereich einen solchen Budgetposten (-puffer) „einarbeitet“, da ansonsten wohl kaum ein anspruchsvolles Gesamtbudgetziel erreicht wird. Ein im Rahmen der Benchmarkstudie befragter Nahrungs- und Genussmittelproduzent (Mittelständler mit 750 Mitarbeitern) erstellt sein „Chancenbudget“ als „Nebenrechnung“ zum eher vorsichtigen Budgetansatz. Damit werden in Aussicht stehende aber noch

relativ unsichere Aufträge abgebildet und transparent gemacht, welche zusätzlichen Umsätze und Deckungsbeiträge aber auch notwendige Investitionen und Fixkosten sich daraus ergeben würden. Wenn der Auftrag dann tatsächlich eingeht, können sehr flexibel die notwendigen Budgetmittel in Anspruch genommen werden.

Bei gravierenden Änderungen (z. B. in der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008/2009) kann es zweckmäßig sein, das Budget durch **neue Zielwerte** zu ersetzen, gegen die dann neu Abweichungen gemessen werden. Die ursprünglichen Budgetwerte sollten im Berichtswesen (z. B. in einer eigenen Spalte) sichtbar bleiben, damit trotz großer Änderungsnotwendigkeit der Ausgangspunkt der Planung erkennbar bleibt; das verhindert ein zu schnelles/leichtes Ändern und Vergessen von „alten" Zielen und Budgetwerten. Gleichzeitig macht eine Budgetrevision nur Sinn, wenn nach der Änderung von einer einigermaßen konstanten Entwicklung ausgegangen werden kann. Ansonsten folgt schon in Kürze die nächste Budgetrevision, was auch bei einfachen und integrierten Planungsprozessen und -modellen den Aufwand massiv erhöht.

Das „flexible" Übernehmen nicht ausgenutzter Budgets in das Folgejahr („**Budgetüberträge**") sollte immer anlassbezogen geprüft werden. Weder eine generelle Erlaubnis noch ein generelles Verbot von Überträgen ist sinnvoll, da in beiden Fällen dysfunktionale Effekte („Sammeln" nicht benötigter Budgets vs. Verbrauchen am Jahresende) auftreten können. Generell sollten Überträge sparsam eingesetzt werden, bei sinnvollen Vorhaben jedoch möglich sein. Ein definierter und bekannter Antragsprozess für den Übertrag erhöht die Transparenz und somit die Akzeptanz.

3.2 Forecasting kontinuierlich durchführen

Vor dem Hintergrund einer zunehmend volatilen Umfeldentwicklung für praktisch alle Branchen sollte die Durchführung von unterjährigen Forecasts zum Controlling-Standard gehören. Dabei sind folgende Ausgestaltungsformen in Betracht zu ziehen:

- Erstens der klassische Forecast bis zum Geschäftsjahresende (Year-End-Forecast), der zusätzliche Informationen zur klassischen Abweichungsanalyse liefert und so bei Abweichungen zu besonderen Anstrengungen motiviert. Das hilft speziell zur Ansteuerung von Geschäftsjahreszielen („Werden wir das Ziel erreichen?"). Es handelt sich sozusagen um eine zukunftsorientierte Abweichungsanalyse.
- Zweitens der rollierende (Rolling) Forecast, bei dem in der Regel kurzfristig (drei bis sechs Monate) genau geplant wird, während über weitere sechs bis zwölf Monate (d.h. insgesamt bis zu 18 Monaten Planungs-

horizont) eine grobe Planung reicht. Neben der Ansteuerung von Geschäftsjahreszielen – ein Year-End-Forecast ist gewissermaßen im rollierenden Forecast enthalten – dient er dazu, sich über das Geschäftsjahresende hinaus Gedanken zu machen, um zukünftige Entwicklungen bereits frühzeitig abzuschätzen.

Es wird empfohlen, eine Entscheidung für den klassischem Year-End-Forecast oder einen ggfs. ergänzenden rollierenden Forecast in erster Linie in Abhängigkeit vom jeweiligen Geschäftsmodell zu treffen. In Branchen, in denen die Kunden vorwiegend jahresbezogen planen, können über das Ende des jeweils laufenden (Plan-)Jahres hinausreichende Forecasts oft nicht seriös erstellt werden. Dies ist z. B. in der Werbebranche zu sehen, die auch heute noch über Jahresbudgets für Werbeetats gesteuert wird. In anderen Branchen wie z. B. dem Anlagenbau sind hingegen Projekte und Geschäftsverläufe über mehrere Jahre hinweg eher die Regel denn die Ausnahme. In solchen Branchen wiederum dürfte gerade der Forecast bis zum jeweiligen Jahresende nicht über ausreichende Aussagekraft verfügen. Die grundsätzliche Empfehlung kann also nur lauten: Forecasting und auch Planung sind eng an den jeweiligen Geschäftszyklen zu orientieren – laufen Geschäfts- und Auftragszyklen nicht deckungsgleich zu Planjahren, so sollten Prognosen und Forecasts auch über entsprechend längere Zeiträume erstellt werden.

Da mit zunehmenden Zeitspannen aber auch die Unsicherheiten größer werden und die Prognoserechnungen für Umsätze und Kosten demzufolge größeren Schwankungen unterliegen, haben sich die meisten der befragten Unternehmen dafür entschieden, den Forecast-Zeitraum auf maximal 18 Monate zu begrenzen. Ein Automobilzulieferer mit 23.000 Mitarbeitern erstellt detailliert eine Dreimonatsvorschau und einen jeweils 12 Monate umfassenden rollierenden Forecast inklusive des Year-End-Forecasts.

Der Aufwand für die Erstellung und Geschwindigkeit in der Erstellung kann zusätzlich durch den Detaillierungsgrad der Forecast-Rechnungen gesteuert werden. Dabei muss das Controlling darauf achten, dass mit dem Management von vornherein darüber Einigkeit erzielt wird, in welcher Genauigkeit auch später ggf. Abweichungen zu den jeweiligen Forecasts erstellt sollen. In den meisten Unternehmen beruht der Forecast auf einer stark top-down geprägten Einschätzung des höheren bis mittleren Managements und enthält nach der Devise „Weniger ist mehr!“[5] nur die wichtigsten Werte. Ein befragtes produzierendes Unternehmen erstellt einen monatlichen Forecast ausschließlich für die Umsatzentwicklung; über die entsprechenden Kostentreiber können für das Management aber dennoch

[5] Vgl. Jenßen/Klatt (2004), S. 264ff.

relativ schnell Deckungsbeiträge und Overheadkosten simuliert und damit top-down Ergebnisforecasts erstellt werden. Ein ergänzender Quartalsforecast wird mit einem höheren Detaillierungsgrad von den verantwortlichen Bereichen / Ländern direkt ermittelt. Im Gegensatz dazu wird bei einem namhaften Unternehmen aus dem Bereich der Fahrzeugindustrie der Forecast quartalsweise im gleichen Detaillierungsgrad wie die Budgetierung auf Kostenstellenebene erstellt. Nach Einschätzung der dortigen Controller wird der (etwas) höhere Aufwand durch eine wesentlich höhere Genauigkeit kompensiert. Zudem tritt in diesem Unternehmen im Berichtswesen ab dem zweiten Quartal der jeweils aktuelle Forecast an die Stelle des Budgets. Kommentiert werden also Abweichungen zum letzten Forecast und nicht zum Budget.

3.3 Sensitivitäten und Szenarien berücksichtigen

Eine intelligente Verknüpfung von Szenario-Denken mit Simulationsrechnungen, die die wesentlichen Treiber des Geschäftsmodells abbilden, leistet einen wesentlichen Erfolgsbeitrag für die Unternehmenssteuerung in einem volatilen Marktumfeld.

In der zugrundeliegenden Benchmark-Studie werden von verschiedenen Unternehmen unterschiedliche Formen von „Planungsvarianten“ neben die Budgetvariante gestellt; alle basieren jedoch auf dem grundsätzlich gleichen unterstellten Bündel von Annahmen über die zukünftige Entwicklung der Rahmenbedingungen:

- Ein Sanitärunternehmen plant neben dem Normal-Case (Budgetvariante) noch einen Best- und einen Worst-Case mit allerdings reduziertem Detaillierungsgrad.
- Ein Dienstleistungsunternehmen simuliert Chancen und Risiken konkreter und quantifiziert deren Auswirkungen auf das budgetierte Ergebnis.
- Eine Vertriebstochter eines produzierenden Unternehmens bestimmt in einem ersten Schritt die wesentlichen Werttreiber und Ursache-Wirkungszusammenhänge und simuliert die Auswirkung deren zukünftiger Entwicklung auf die Ergebnissituation.

Allen Ansätzen gemein ist die implizit unterstellte Annahme, dass die zukünftige Entwicklung sich nicht grundlegend von der für die Planperiode unterstellten Situation unterscheidet, insbesondere keine Strukturbrüche die Tragfähigkeit des Geschäftsmodells in Frage stellen oder sogar gefährden. Gerade die von vielen Unternehmen in den letzten zwei Jahren gemachten Erfahrungen im Zuge der Finanzkrise legen aber nahe, dass sich

eine flexible Planung mit einer größeren Bandbreite möglicher Entwicklungen beschäftigen sollte oder sogar muss und auf dieser Basis konkrete Maßnahmenprogramme für jeweils vorstellbare Umfeldkonstellationen zumindest diskutieren, wenn nicht gar als alternative Maßnahmenpläne in Eckpunkten verabschieden sollten.

Die Rahmenbedingungen, unter denen viele Unternehmen die letzten beiden Planungsprozesse absolviert haben, haben sehr deutlich gemacht, dass in Zukunft auch das „Undenkbare in den Rahmen des Möglichen" einbezogen werden sollte. Dafür reicht es nicht aus, die klassischen Planungsparameter mit Risiko- (bzw. Chancen-) auf- und abschlägen zu versehen. Strategische Entscheidungen sind in aller Regel gekennzeichnet durch eine hohe Dynamik, Nicht-Linearität, Zeitverzögerungen in Auswirkungen, Nicht-Determinierbarkeit und Interdependenzen. Folglich sollte die Planung auch aus Controlling-Sicht durch eine systematische Beschäftigung mit der Umfeldentwicklung und den für das Geschäftsmodell relevanten Einflussfaktoren unterstützt und eingeleitet werden. Dabei kann die Aufgabe der Abbildung alternativer Umfeldsituationen (als die hypothetische Folge von Ereignissen) in den Vordergrund gestellt werden (s. Abb. 1).

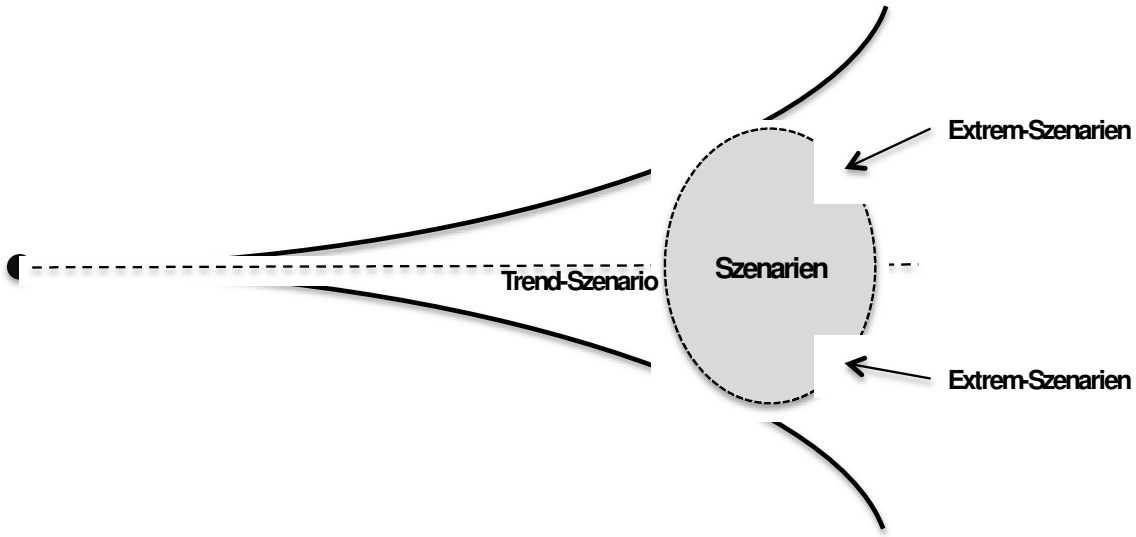

Abb. 1: Grundstruktur der Szenariotechnik

Aus Controlling-Sicht dürften gerade jene Szenarien, die am Rand des oben abgebildeten Trichters liegen, die so genannten Extremszenarien, von

besonderem Interesse sein. Gelingt es einem Unternehmen, aus der Gegenwart heraus mögliche Extremszenarien zumindest qualitativ zu durchdenken und mögliche Antworten in Form von Maßnahmenprogrammen gewissermaßen als „Plan B“ zumindest grob zu beschreiben, so ist wäre hierin eine signifikant bessere Vorbereitung auf zukünftige Entwicklungen zu sehen. Insbesondere kann davon ausgegangen werden, dass beim zukünftigen Eintritt einer Situation, die „im obigen Trichter“ liegt, aus den Extremszenarien hinreichende Erkenntnisse und Überlegungen für konkrete Vorgehensweisen abgeleitet werden können.

3.4 Relative Ziele ergänzend einsetzen

Es ist wichtig, sich nicht nur auf selbst definierte Pläne zu konzentrieren, sondern auch übergreifende Branchen- und Wirtschaftsindikatoren einzubeziehen und die Konkurrenz im Auge zu behalten und sich mit ihr zu messen. Unter relativen Zielen versteht man Ziele, die sich im Vergleich mit (in der Regel externen) Vergleichsgruppen – zum Beispiel zum größten Mitkonkurrenten – verändern (z. B. relevanter Marktanteil oder Umsatzanteil in einem definierten Markt). Relative Kennzahlen (z.B. Umsatzrentabilität) sind demnach keine relativen Ziele.

Absolute Ziele sollten durch ausgewählte relative Ziele ergänzt werden, um nicht nur einen internen Blickwinkel zu haben. Dabei ist zu berücksichtigen, inwieweit externe Werte vergleichbar und vor allem eruierbar sind. Potenzielle Datenquellen sind Geschäftsberichte, publizierte Statistiken und Studien oder auch das Wissen der eigenen Führungskräfte über die Branche und die Konkurrenz.

Benchmarking als pragmatische Vorstufe ist unabhängig vom Einsatz relativer Ziele zu empfehlen. In bestimmten Abständen sollen projektbasiert Themenstellungen einem Benchmarking mit externen oder bei größeren Unternehmen auch internen vergleichbaren Einheiten/Unternehmen unterzogen werden.

Beim Einsatz relativer Ziele ist besonderes Augenmerk auf die Auswahl der zu vergleichenden Unternehmen zu legen: Je enger man die Vergleichsgruppe fasst, desto weniger vergleichbare Unternehmen können in Betracht gezogen werden (z. B. Vergleich eines Spezialanlagenbauers mit Unternehmen, die gleiche/ähnliche Anlagen bauen). Fasst man die Vergleichsgruppe weiter, desto mehr Unternehmen hat man zur Verfügung, dafür ist aber ein Vergleich von Kennzahlen umso schwieriger (z. B. Vergleich eines Spezialanlagenbauers auch mit nicht konkurrierenden Anlagenbauern, die andere Anlagenarten und -größen anbieten).

Gegen den ausschließlichen Einsatz relativer Ziele spricht die Problematik der Steuerbarkeit in der konkreten Situation. Nur bei wenigen Branchen (z.B. Autozulassungen, Absatzzahlen für Teile des Handels) lassen Fakten sowohl die Zielansteuerung als auch die nachträgliche Beurteilung objektiv zu. Umsatz- und Marktanteilsgrößen werden als Vergleichsmaßstäbe einer vergleichsweise höheren Unsicherheit unterworfen sein.

4 Schnittstellen zu anderen Dimensionen

Der Fachkreis „Moderne Budgetierung“ hat die Weiterentwicklung der Budgetierung unter den Fragestellungen der Effizienz und der Effektivität bearbeitet. Die hier beschriebenen Möglichkeiten und Empfehlungen zur Erreichung von Flexibilität sind nur umsetzbar, wenn die Planungsmethoden und Budgetierungsverfahren auf der operativen, abwicklungstechnischen Ebene deutliche Vereinfachungen erfahren. Hierzu ist an manchen Stellen die Abkehr von Althergebrachtem und auch Bewährtem erforderlich.

Des weiteren kann eine höhere Flexibilität nur dann erreicht werden, wenn die Planung und Budgetierung unter etlichen Aspekten deutlich integrierter erfolgt als dies bisher weit verbreitete Praxis ist. Integration beschränkt sich dabei nicht auf die Verzahnung der Planung von Ergebnis- (GuV), Bilanz und Finanzbedarfsrechnung. Integration setzt vielmehr bereits bei der maßnahmenorientierten Verzahnung von strategischer und operativer Planung an. Gerade diese dürfte aber von einfachen Methoden ebenso begünstigt werden wie ein flexibles Denken in Szenarien sie fördern sollte. Nicht zuletzt bleibt die Integration der IT-Systeme zu erwähnen, die kein reiner Selbstzweck ist, sondern die notwendige Vorbedingung für die Flexibilisierung durch Simulationsrechnungen darstellt.

5 Fazit

Seit geraumer Zeit steht die klassische Budgetierung auf dem Prüfstand, wird teilweise sogar in ihren Grundfesten hinterfragt. Durch zahlreiche Verbesserungen und Teiloptimierungen wurden die Planungsverfahren und Budgetierungsmethoden in den letzten Jahren weiter entwickelt. Die „Moderne Budgetierung“ verfolgt das Ziel, die Methoden und Fundamente in ihrer Gesamtheit zu analysieren und für Management und Controlling einfachere, flexiblere und stärker integrierte Methoden gewissermaßen „aus einem Guss“ bereitzustellen.

Die hier vorgestellten Maßnahmen und Verfahren zur Erhöhung der Flexibilität der Planung und Budgetierung basieren zu ganz wesentlichen Teilen

auf guten Erfahrungen und Empfehlungen von im Rahmen der Studie befragten Unternehmen. Sie sollen in ihrer Gesamtheit als ein „Bündel von Ideen“ verstanden werden, aus dem sich Unternehmen für ihre jeweils konkrete Situation und Möglichkeit (praxisrelevante) Anregungen für die Weiterentwicklung ihrer Budgetierungssysteme und Planungsverfahren ableiten können.

6 Literaturhinweise

Dworski/Frey/Schentler, Planung und Budgetierung: Status quo und Gestaltungsempfehlungen, in: ICV-Facharbeitskreis Moderne Budgetierung (Hrsg.): Moderne Budgetierung, 2009, S. 35-57.

Eisl/Hangl/Losbichler/Mayr: Grundlagen der finanziellen Unternehmensführung, 2008

Frey, Anforderungen und Gestaltungsansätze der Budgetierung – eine Fallstudienanalyse im deutschen Sprachraum, Dissertation, EBS Universität für Wirtschaft und Recht, 2011 [in Fertigstellung].

Gleich/Hofmann/Leyk (Hrsg.): Planungs- und Budgetierungsinstrumente, 2006

Kaluza: Flexibilität, betriebliche, in: Wittmann/Kern/Köhler/Küpper/Wysocke (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, 5. Auflage, 1993.

Rieg: Planung und Budgetierung, 2008

Jenßen/Klatt: Controlling immer am Puls der Zeit: Der Forecast, in: Controller Magazin, 3/2004, S. 264ff.

7 Mitglieder des Facharbeitskreises Moderne Budgetierung:

Norbert Althaus (GKN Driveline)
Florian Baier (Axel Springer)
Heidi Beyer (Axel Springer)
Uwe Becking (Agentur für Arbeit)
Alfred Biel (Internationaler Controller Verein eV)
Petra Bohn (Purena GmbH)
Bernhard Bücker (Suhrkamp Verlag)
Dr. Elmar Dworski (Deloitte)
Prof. Dr. Christoph Eisl (FH Oberösterreich)
Stephan Elster (Cognos)
Stefan Erlenbach (EnBW)
Patricia Frey (Hansgrohe)
Gunter Fauth (Telekom)
Siegfried Gänßlen (Hansgrohe)
Prof. Dr. Ronald Gleich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)
Matthias Handrich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)
Markus Happe (Benteler)
Klaus Harm (FH Oberösterreich)
Lars Hartje (Dematic Accounting Services)
Stefan Hirsch (Odewald & Compagnie)
Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst (Fachhochschule Osnabrück)
Axel Israel (rent a controller)
Christian Janßen (Mühlhoff Umformtechnik)
Michael Kappes (Horváth & Partners)
Matthias Koch (Proctor & Gamble)
Bernd Koschitzki (CSS)
Udo Kraus (Hansgrohe)
Claudia Maron (Datev)
Dr. Martin Ludwig Mayr (ConRoom)

Alexandra Meidl (ConRoom)
Dr. Uwe Michel (Horváth & Partners)
Andreas Nebe (Deutsche Telekom)
Dr. Karsten Oehler (Cognos)
Peter Pfeiffer (GKN Driveline)
Gunter Piotrowski (Axel Springer)
Prof. Dr. Robert Rieg (Hochschule Aalen)
Lars Riemer (Horváth & Partners)
Dr. Peter Schentler (Horváth & Partners)
Christian Schmahl (Deutsche Telekom)
Thomas Schulze (SAP)
Dr. Matthias Schmitt (matthias schmidt - Unternehmensberatung)
Jürgen Schnöbel (HID Global)
Steffen Sindl (Sindl Controllingsysteme)
Markus Steiner (Detecon)
Gregoris Theisen (HID Global)
Prof. Dr. Martin Tschandl (FH Joanneum)
Mathias Walter (Deutsche Telekom)
Dr. Matthias Weiß (Kölner Verkehrs-Betriebe)
Andreas Wernet (SICK)
Helmut Willmann (SICK)

Moderne Budgetierung umsetzen: Integration (Teil 3 von 4)

- Eine fehlende Verbindung der strategischen mit der operativen Planung, eine eher anlassbezogene und unabhängig von der operativen Planung und dem Reporting durchgeführte Maßnahmenplanung und/oder als Insellösungen individuell konzipierte Zielvereinbarungen, sorgen für Konfusion und Unzufriedenheit in Unternehmen.
- Um wirksam zu sein, müssen alle Entscheidungen, Pläne und Maßnahmen auf ein übergeordnetes Ziel abgestimmt und ausgerichtet sein.
- Eine wesentliche Dimension bei der Ausgestaltung moderner Planungssysteme ist dabei die Integration verschiedener Planungs- und Führungsteilsysteme im Sinne einer die Steuerung von Unternehmen unterstützenden integrierten Planung.
- Die Empfehlungen zur Integration umfassen „strategische und operative Planung verknüpfen“, „die Maßnahmenplanung integrieren“, „die Anreizsysteme ausbalancieren“ und „die IT entsprechend dem Planungsprozess zu gestalten“.

- **Die Autoren**

Steffen Sindl ist Inhaber der Sindl Controllingsysteme in Worms. Er beschäftigt sich als freiberuflicher Unternehmensberater intensiv mit Unternehmensplanung und Berichtssystemen mittelständischer Unternehmen.

Dr. Peter Schentler ist Managing Consultant im Competence Center Controlling & Finanzen bei Horváth & Partners Management Consultants in Wien.

1 Integration in der Modernen Budgetierung

Im Facharbeitskreis Moderne Budgetierung des Internationalen Controller Vereins (ICV) werden seit November 2007 den Kern der Planung ausmachende Prinzipien identifiziert und in Form von Gestaltungsempfehlungen konkretisiert. Eine wesentliche Dimension bei der Ausgestaltung moderner Planungssysteme ist dabei die Integration verschiedener Planungs- und Führungsteilsysteme im Sinne einer die Steuerung von Unternehmen unterstützenden integrierten Planung:

- Eine Integration zwischen Planung und Berichtswesen, also zeitnahe in das Berichtswesen integrierte Abweichungsberichte und Forecasts, lassen Rückschlüsse auf die Planerreichung und nötige Plananpassungen zu.
- Die Strategieplanung ist mit der operativen Budgetplanung zu verzahnen. Auch die Brücke von der Strategieplanung zur Maßnahmenplanung muss geschlagen werden.
- Die operative Planung muss mit der Maßnahmenplanung verknüpft sein, damit wesentliche Budgetposten auch mit Maßnahmen hinterlegt sind.
- Eine Integration zwischen Budgetzielen und Anreizsystemen ist vorzunehmen, um einheitliche sich nicht widersprechende Zielsysteme zu schaffen.
- Die Integration umfasst auch die IT-Unterstützung der betriebswirtschaftlichen Planungsprozesse.
- Gleichzeitig spielt die funktionale Integration (Forschung & Entwicklung, Beschaffung, Produktion, Marketing & Vertrieb, …) innerhalb der Planung eine wesentliche Rolle.

Als dritter Teil der Artikelserie „Moderne Budgetierung umsetzen“ geht dieser Beitrag auf die Dimension Integration ein und beschreibt in den nachfolgenden Abschnitten deren Bedeutung, Umsetzung und Schnittstellen zu anderen Dimensionen.

2 Begriff und Bedeutung

Um wirksam zu sein, müssen alle Entscheidungen, Pläne und Maßnahmen auf ein übergeordnetes Ziel abgestimmt und ausgerichtet sein. Integration bedeutet deshalb im betriebswirtschaftlichen Zusammenhang verschiedene Subsysteme zu einem Gesamtsystem zusammenzufassen bzw. im Sinne eines Metasystems aufeinander abzustimmen. Dies bezieht sich bei der Budgetierung

- einerseits auf den gesamten Führungsprozess bestehend aus Planung, Reporting, Forecasting und Anreizsystem,
- andererseits auf Planarten (Leistungsbudget, Finanzplan und Planbilanz), -inhalte (F&E, Produktion, Marketing, Vertrieb etc.) und -fristigkeiten (strategisch, taktisch, operativ).

Die einzelnen Inhalte sind in Kapitel **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** genauer beschrieben. Nachfolgend werden kurz die wesentlichen Begriffe im Zusammenhang mit einer integrierten Planung definiert.

Teilpläne: Im Rahmen der Unternehmensplanung und Budgetierung werden Teilpläne für verschiedene Bereiche erstellt. Die Bedeutung dieser Teilpläne unterscheidet sich je nach Branche, Unternehmensgröße oder Wettbewerbssituation. Häufig bauen die Pläne auf dem dominanten Engpassfaktor auf. Dieser ist in der Regel der Absatz, kann aber auch durch Inputfaktoren wie Rohstoffe repräsentiert werden. Die wichtigsten Teilpläne im Rahmen der Unternehmensplanung sind der Absatzplan, Umsatzplan, Personalplan, Investitionsplan, Marketingplan, der Beschaffungsplan sowie der Produktionsplan.

Planungsebenen: Das Budget wird in der Regel nicht nur auf Unternehmensebene, sondern auch auf untergeordneten Ebenen – Bereiche und Abteilungen bis hin zu Kostenstellen – erstellt.

Planungsstruktur: Planungsstrukturen beschreiben die Zusammenhänge (horizontal, vertikal, zeitlich) der Planung. Die Definition der Planungsstrukturen ist von den Gegebenheiten im Unternehmen abhängig. Das Unternehmen muss festlegen, wie Produkt-, Regional-, Kunden- oder Mitarbeiterhierarchien miteinander verknüpft werden. Für jeden Zeithorizont in der Planung (strategische, mittelfristige und operative Planung) sind die geeigneten Planungsstrukturen festzulegen, konkret welche Kostenarten und welche Planungsobjekte beplant werden.

Strategische Planung: Strategische Planungen haben das Ziel der langfristigen Erfolgssicherung von Unternehmen. Ihr Zeithorizont ist stark von der Branche abhängig und umfasst typischerweise einen Zeitraum von fünf und mehr Jahren. Aufgrund der großen Planungszeiträume umfasst die strategische Planung in der Regel nur einen geringen Detaillierungsgrad. Sie dient als Basis für die taktische und operative Planung.

Taktische Planung: Die taktische Planung (auch Mittelfristplanung) stellt das Bindeglied zwischen strategischer und operativer Planung dar. Zentrale Aufgabe der Mittelfristplanung ist es, die häufig wenig konkreten, qualitativen Vorgaben aus der strategischen Planung in operative, quantitative Größen für die Budget-, Maßnahmen- und Terminplanung umzusetzen

bzw. zu konkretisieren. Der Zeithorizont beträgt dabei in der Regel zwei bis fünf Jahre.

Operative Planung: Die operative Planung umfasst die kurzfristige Planung. Sie baut auf die strategische und taktische Planung auf. In der Praxis wird unter der operativen Planung häufig die Budgetierung verstanden, wobei operative Pläne jedoch auch unabhängig von Budgets Anwendung finden können (Produktionspläne, Marketingpläne etc.).

3 Ansatzpunkte für die Umsetzung

3.1 Strategische und operative Planung verknüpfen

In welchem Umfang eine strategische Planung durchgeführt wird, ist abhängig von der Unternehmensgröße, dem Reifegrad der Führungssysteme und dem Markt, in dem sich das Unternehmen bewegt. Es ist zu betonen, dass strategische Überlegungen zumindest in Grundzügen auch in Kleinunternehmen durchgeführt und niedergeschrieben werden sollen und für die wichtigsten Einflussfaktoren Frühwarnfaktoren zu identifizieren und zu beobachten sind (strategisches Radar). Damit können frühzeitig Entwicklungen erkannt werden. Die strategische Planung sollte zunächst unabhängig vom operativen Planungsprozess in einem eigenen vorgelagerten Schritt durchgeführt werden. Durch diese Entkopplung wird der Prozess vereinfacht und der operative Prozess von strategischen Diskussionen entlastet.

Integration bedeutet in diesem Zusammenhang die Ergebnisse des strategischen Prozesses eng beispielsweise über eine taktische Planung/Mittelfristplanung oder eine Balanced Scorecard mit der operativen Planung zu koppeln. Die aus der strategischen Planung resultierenden

- Ziele (Was soll erreicht werden?),
- Prämissen (Von welchen Annahmen, z.B. Ölpreisen, geht die Planung aus?) und
- Maßnahmen (Welche strategische Maßnahmen werden umgesetzt?)

müssen als Vorgaben in die operative Planung einfließen. Insbesondere sollten strategische Initiativen in der operativen Planung und dem Maßnahmencontrolling erkennbar sein.

Umgekehrt muss auch eine Integration der operativen in die strategische Planung erfolgen, d.h. Ergebnisse bzw. Erkenntnisse aus der operativen Planung wieder in die nächste strategische Planungsrunde einfließen.

Die hier beschriebenen Empfehlungen wurden in einem Sanitärunternehmen mit rund 3.000 Mitarbeitern folgendermaßen umgesetzt. In einem Strategiemeeting mit rund 40 Personen (u. a. Geschäftsführung, Bereichsverantwortliche, Meister) werden Ziele und Vorgaben definiert. Als Ergebnis entsteht ein Planungsbrief mit einem Gesamtumsatzziel und einem Ertragswunsch, der von den Bereichen durch eine Detailplanung bottom-up fixiert wird.

3.2 Maßnahmenplanung integrieren

Neben der Integration der strategischen mit der operativen Planung ist auch eine Integration der Maßnahmenplanung in die operative Planung wichtig. Hinter wichtigen geplanten Budgetpositionen müssen konkrete Maßnahmen mit Zeitplan, Verantwortlichen und Meilensteinen stehen, die auch im Reporting verfolgt werden. Dies gilt insbesondere für aus der Strategie und aus Projekten resultierende Maßnahmen, die sich mit ihren monetären Auswirkungen in Budgetpositionen wiederfinden müssen.
Im Rahmen eines aktiven Controllingansatzes unterjährig aus Abweichungsanalysen resultierende Maßnahmen ergänzen die in der Planung erstellten Maßnahmen und strahlen ggf. auch auf die nächste Planungsrunde aus.

3.3 Anreizsysteme ausbalancieren

Bei der Zielsetzung ist immer zu beachten, dass Ziele sich darauf auswirken, in welcher Form und wie anspruchsvoll geplant wird. In vielen Unternehmen sind Budgetziele ein wesentlicher Bestandteil der Zielerreichung der Mitarbeiter und – vor allem in höheren Hierarchieebenen – auch der variablen Vergütung. Ziele bestimmen maßgeblich, wie Personen im Unternehmen handeln und welche Prioritäten sie bei ihren Maßnahmen setzen. Im Hinblick auf einen nachhaltigen Unternehmenserfolg ist es wichtig, sich nicht nur auf einjährige finanzielle Ziele zu beschränken, sondern auch mittelfristige Ziele sowie nicht finanzielle Werte, die häufig vorlaufende Indikatoren für zukünftige finanzielle Werte darstellen, zu berücksichtigen. Solche Werte sind je Unternehmensbereich unterschiedlich und können beispielsweise Kundenzufriedenheit, Innovationserfolgsrate oder Wiederkaufsrate sein.

In der Modernen Budgetierung wird deshalb empfohlen, das Anreizsystem mit den Budgetzielen nur teilweise (= lose) zu koppeln. Budgetziele sollten weiterhin Teil der Zielsetzung und variablen Vergütung sein, sie jedoch nicht ausschließlich enthalten sondern auch weitere Zielperspektiven heranzuziehen.

Dies gelingt durch die Berücksichtigung eines mehrdimensionalen Kennzahlensystems in der Zielsetzung, das persönliche Ziele, Bereichs- und Unternehmensziele, finanzielle und nicht finanzielle Kennzahlen und Kurzfrist- als auch Langfristkomponenten berücksichtigt. Auch die verstärkte Berücksichtigung von Ist-Ergebnissen im Vergleich zur Konkurrenz, zum Markt oder zu Vorjahren ist möglich. Trotz der oben genannten Dimensionen sollen die Zielsysteme überschaubar bleiben, d. h. es sind besser nur wenige Ziele zu setzen. Die Ziele müssen durch die Beurteilten beeinflussbar sein. Je höher die Hierarchieebene, desto stärker sollte der Fokus auf Unternehmenszielen liegen.

Es ist auch immer zu überlegen, welche Ziele gesetzt werden. So sollten im Vertrieb Deckungsbeitragsziele statt Umsatzziele vorgegeben werden. Auch die Verwendung von Bonusbanken, also die Erfassung sowohl positiver als auch negativer Ergebnisse über mehrere Jahre als Grundlage für die Bewertung der Zielerreichung, ist eine mögliche Option.

3.4 IT entsprechend dem integrierten Planungsprozesses gestalten

Planungsprozesse müssen durch entsprechende IT-Tools unterstützt werden, die unter Beachtung der aus der Unternehmensstrategie abgeleiteten Gestaltungsziele der IT-Lösung und insbesondere der auf das jeweilige Unternehmen wirkenden Umfeldfaktoren auszuwählen sind. Die „richtige“ IT-Unterstützung ist ein Thema, das viele Unternehmen beschäftigt. Während Klein-Unternehmen oftmals in einer Excel-Umgebung arbeiten, haben Groß-Unternehmen eine Vielzahl unterschiedlicher Systeme meist aufbauend auf ein ERP-System im Einsatz.

Für eine moderne Budgetierung muss auch eine entsprechende IT-Unterstützung geschaffen werden. Wichtig ist, dass die IT den definierten Planungsprozessen folgt und nicht Prozesse vorgibt. D.h. das betriebswirtschaftliche Konzept soll Vorrang haben, auch wenn eine Orientierung an Standardprozessen von Systemen natürlich vor allem unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Aspekten möglich und sinnvoll ist. Hier ist eine enge Abstimmung von Planungs- (welche Prozesse und Inhalte sind erforderlich bzw. gewünscht) und IT- (was ist möglich bzw. welche Kosten treten auf) Verantwortlichen nötig, um eine gute Lösung zu finden.

Zur Beschleunigung verteilter Planungsaufgaben sollte eine zentrale Prozesssteuerung eingesetzt werden. Die unterschiedlichen Anforderungen aus zentraler Sicht (u. a. Planungsrahmen und Monitoring des Workflows) und dezentraler Sicht (u. a. hohe Modellindividualität und hoher Eingabekomfort) sind zu berücksichtigen. Die Integration von strategischer und opera-

tiver Planung soll auch durch die IT unterstützt werden. Für weitere Informationen wird auf das White Paper IT-Umsetzung der Modernen Budgetierung verwiesen.[1]

Folgendes Beispiel soll eine mögliche an das entsprechende Unternehmen angepasste Lösung verdeutlichen: Bei einem Sensorenhersteller mit rund 5.000 Mitarbeitern wird das ERP-System (SAP) für die unternehmensweite Datenhaltung und -verarbeitung und für die systemtechnisch unterstützte Planung genutzt, die Eingabe ist jedoch in eine Excel-Applikation ausgelagert. In dieser Excel-Applikation sind verschiedene Sichten abgedeckt (Investitionen, AfA, ILV, Mitarbeiter, Projektplanung, Personalkalkulation). Sie bietet die bekannte Excel-Funktionalität und Oberfläche, was die Handhabung erleichtert und die Flexibilität erhöht. Die Daten werden in das ERP importiert und dort weiterverarbeitet. Die Berichterstattung erfolgt über das ERP-System.

4 Schnittstellen zu anderen Dimensionen

Die Moderne Budgetierung besteht aus unterschiedlichen Empfehlungen in mehreren Dimensionen. Dabei beeinflussen sich die Empfehlungen gegenseitig.

Integration und Einfachheit: Betrachtet man den Systemaufbau, sind integrierte Systeme in der Regel komplexer als nicht integrierte Insellösungen, da die einzelnen Systeminputs und -outputs aufeinander abgestimmt werden müssen. So gilt es die Budgetziele in die Vergütung zu integrieren, die strategischen Inputs in die operative Planung einzubinden und beides auch in der IT umzusetzen. Damit läuft das Prinzip der Integration teilweise der Einfachheit entgegen.

Betrachtet man aber die Prozessausführung, ist die Anwendung für den einzelnen Anwender in der Regel einfacher. Durch das definierte Zusammenspiel ergeben sich klare Vorgaben, welche Information in welcher Form in welchen Instrumenten bzw. Systemen verwendet werden müssen, fixierte Schnittstellen reduzieren Fehler.

Integration und Flexibilität: Änderungen in der Budgetplanung sind leichter in der Liquiditäts- und Bilanzplanung nachvollziehbar, wenn die Teilplanungen integriert aneinander gekoppelt sind. Es kann jedoch schwieriger werden „quick and dirty“ eine Sensitivität zu berechnen,, wenn eine Planberechnung nur unter Einbezug von detaillierten Vorsystemen, z.B. der Kostenrechnung des ERP-Systems, möglich ist.

[1] Siehe www.controllerverein.de

Wie auch bei der Einfachheit ist eine höhere Integration eher ein Hemmschuh für die Flexibilität des Systemaufbaus. Wird ein Systemteil geändert, müssen Änderungen in allen anderen Teilen durchgeführt werden.

Integration und Organisation/Wertschöpfung abbilden: Die Abbildung einer stufenweisen Ergebnisrechnung oder die Möglichkeit der Konsolidierung unterschiedlicher Teilpläne erfordert eine Integration unterschiedlicher Teilplanungen. Auch eine systematische Abbildung und Abstimmung der Wertschöpfung eines Unternehmens – von der F&E über die Beschaffung bis hin zu Marketing und Vertrieb – bedarf der Integration der verschiedenen Teilsysteme. Damit ist die Integration eine wesentliche Voraussetzung für diese Dimensionen.

Integration und Ziele und Absichten klar machen und kommunizieren: Auch die Ziele und Absichten gilt es in ein Gesamtsystem zu integrieren. Mitarbeiterziele und in den Budgets verankerte Ziele dürfen sich nicht widersprechen.

5 Fazit

Integration sorgt für Effizienz und ermöglicht Führung. Eine fehlende Verbindung der strategischen mit der operativen Planung, eine eher anlassbezogene und unabhängig von der operativen Planung und dem Reporting durchgeführte Maßnahmenplanung und/oder als Insellösungen individuell konzipierte Zielvereinbarungen, sorgen für Konfusion und Unzufriedenheit in Unternehmen. Durch ein Führungssystem, dessen Kern eine integrierte Planung ist, wird dies vermieden und erfolgsreiches Wirtschaften ermöglicht.

6 Literatur

Gänßlen/Gleich/Oehler/Rieg, Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“, Controller Magazin, September 2008.

ICV-Facharbeitskreis „Moderne Budgetierung“, White Paper „Moderne Budgetierung“, präsentiert am Controller Congress, 11./12. Mai 2009, abrufbar unter www.controllerverein.de

ICV-Facharbeitskreis „Moderne Budgetierung“ (Hrsg.), Moderne Budgetierung, Controlling-Berater Band 3, 2009.

Rieg/Gleich/Schentler, Der Kern der Planung, in: CFO aktuell – Zeitschrift für Finance & Controlling, Jg. 3, H. 6, 2009.

Schentler/Rieg/Gleich, Budgetierung im Spannungsfeld zwischen Koordination und Motivation, in: Controlling, Heft 1, 2010.

7 Mitglieder des Facharbeitskreises Moderne Budgetierung:

Norbert Althaus (GKN Driveline)
Florian Baier (Axel Springer)
Heidi Beyer (Axel Springer)
Uwe Becking (Agentur für Arbeit)
Alfred Biel (Internationaler Controller Verein eV)
Petra Bohn (Purena GmbH)
Bernhard Bücker (Suhrkamp Verlag)
Dr. Elmar Dworski (Deloitte)
Prof. Dr. Christoph Eisl (FH Oberösterreich)
Stephan Elster (Cognos)
Stefan Erlenbach (EnBW)
Patricia Frey (Hansgrohe)
Gunter Fauth (Telekom)
Siegfried Gänßlen (Hansgrohe)
Prof. Dr. Ronald Gleich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)
Matthias Handrich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)
Markus Happe (Benteler)
Klaus Harm (FH Oberösterreich)
Lars Hartje (Dematic Accounting Services)
Stefan Hirsch (Odewald & Compagnie)
Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst (Fachhochschule Osnabrück)
Axel Israel (rent a controller)
Christian Janßen (Mühlhoff Umformtechnik)
Michael Kappes (Horváth & Partners)
Matthias Koch (Proctor & Gamble)
Bernd Koschitzki (CSS)
Udo Kraus (Hansgrohe)
Claudia Maron (Datev)
Dr. Martin Ludwig Mayr (ConRoom)

Grundlagen und Konzepte

Alexandra Meidl (ConRoom)
Dr. Uwe Michel (Horváth & Partners)
Andreas Nebe (Deutsche Telekom)
Dr. Karsten Oehler (Cognos)
Peter Pfeiffer (GKN Driveline)
Gunter Piotrowski (Axel Springer)
Prof. Dr. Robert Rieg (Hochschule Aalen)
Lars Riemer (Horváth & Partners)
Dr. Peter Schentler (Horváth & Partners)
Christian Schmahl (Deutsche Telekom)
Thomas Schulze (SAP)
Dr. Matthias Schmitt (matthias schmidt - Unternehmensberatung)
Jürgen Schnöbel (HID Global)
Steffen Sindl (Sindl Controllingsysteme)
Markus Steiner (Detecon)
Gregoris Theisen (HID Global)
Prof. Dr. Martin Tschandl (FH Joanneum)
Mathias Walter (Deutsche Telekom)
Dr. Matthias Weiß (Kölner Verkehrs-Betriebe)
Andreas Wernet (SICK)
Helmut Willmann (SICK)

Moderne Budgetierung umsetzen (Teil 4): Fundamente

- Eine effiziente und effektive Planung umfasst zwei wesentliche Themen: Prozesse und Inhalte. Neben der Frage, „wie geplant werden soll“ (Teil 1 bis 3 der Artikelserie), muss auch die Frage beantwortet werden, „was in der Planung berücksichtigt werden soll“ (Teil 4 der Artikelserie).
- Im vorliegenden Beitrag werden Empfehlungen zur Festlegung der wichtigsten Planungsinhalte gegeben, d. h. die Fundamente der Modernen Budgetierung vorgestellt: Erstens ist die Wertschöpfung und zweitens die Organisation abzubilden. Drittens sind statt vieler Detailmaßnahmen die Absichten hinter dem Plan klar zu äußern und zu kommunizieren.
- Die Empfehlungen umfassen „Geschäftsmodell abbilden“, „Outputfokus forcieren“, „Top-down-orientiert planen“, „Teilplanungen integrieren“, „Absichten klar machen“ und „Mitarbeiter einbinden“.

Die Autoren

Prof. Dr. Martin Tschandl ist Leiter des Studienganges Industriewirtschaft/Industrial Management und Professor für Betriebswirtschaftslehre und Controlling an der FH Joanneum Kapfenberg.

Dr. Peter Schentler ist Managing Consultant im Competence Center Controlling & Finanzen bei Horváth & Partners Management Consultants in Wien.

1 Fundamente der Modernen Budgetierung

In den vorangegangen drei Beiträgen zur Modernen Budgetierung wurden ausführlich die Gestaltungsempfehlungen Einfach, Flexibel und Integriert diskutiert. Diese Gestaltungsempfehlungen beschreiben, wie die Moderne Budgetierung ausgestaltet werden soll. Letztlich geht es bei der Planung aber nicht nur um Prozesse, sondern auch um Inhalte. Neben der Frage, „wie geplant werden soll?“, muss auch die Frage beantwortet werden, „was in der Planung zu berücksichtigen ist?“

Deshalb werden im vorliegenden Beitrag Empfehlungen zur Festlegung der wichtigsten Planungsinhalte gegeben, d.h. die Fundamente der Modernen Budgetierung vorgestellt. So sind im Kern die Wertschöpfung und Organisation abzubilden und statt vieler Detailmaßnahmen die Absichten hinter dem Plan klar zu äußern und zu kommunizieren.

2 Begriff und Bedeutung

Unter der Wertschöpfung eines Unternehmens wird die zielgerichtete Kombination von Produktionsfaktoren verstanden, um aus zahlreichen Inputfaktoren marktfähige Leistungen entstehen zu lassen. Im Unternehmen verläuft die Wertschöpfung in Form eines Prozesses, um einen Mehrwert durch Bearbeitung (z. B. Produktion, Veredelung, Lagerung) zu generieren. Die Wertschöpfungsbetrachtung kann sich über ein Unternehmen hinaus auch auf die vor- und nachgelagerten Stufen (Lieferanten und Kunden) beziehen. Die Planung bildet die einzelnen Schritte der Wertschöpfungskette ab, beginnend bei den Zielen und erkannten Engpässen und Restriktionen. Voraussetzung dafür ist das Verständnis der eigenen Wertschöpfungskette. Das Geschäftsmodell definiert konkret, wie das Unternehmen (welchen) Mehrwert für die Kunden schafft.

Um das Verhalten der in einem Unternehmen vorhandenen Personen auf ein Ziel auszurichten und die dafür notwendigen Tätigkeiten auf unterschiedliche Personen aufzuteilen, ist eine formale Struktur in Form einer Organisation notwendig. Die aufbauorganisatorische Gliederung legt fest, wer welche Aufgaben im Unternehmen durchführt und wie die Hierarchie ausgeprägt ist. Hierarchien geben Orientierung und dienen der Zuordnung von Aufgaben und Verantwortungen. Dementsprechend muss eine Planung auch Ziele und Pläne je Organisationseinheit (z. B. Abteilungen, Projekte) abbilden.

Sehr konkrete Plandetails erweisen sich in der Umsetzung häufig als ungeeignet, irrelevant oder gar demotivierend. Erfolgreiche Unternehmen verdeutlichen aus diesem Grund die Ziele und Absichten, die hinter dem Plan stehen. Unter Absichten werden die hinter Zielen oder Maßnahmen stehenden Überlegungen verstanden, mit deren Hilfe man typische Akzeptanzfragen im Unternehmen beantworten kann:

- „Warum ist das Ziel wichtig“ bzw.
- „Was soll mit der Maßnahme erreicht werden.“

Im Rahmen der Modernen Budgetierung wird die klare Kommunikation von Absichten fokussiert, um über Verstehen und Akzeptieren bei den Mitarbeitern die dezentrale Umsetzung und Verantwortung zu ermöglichen bzw. zu fördern. Auf diese Weise können Planungsschleifen vermieden und die Reaktionsfähigkeit bei Veränderungen erhöht werden.

3 Ansatzpunkte zur Umsetzung: Wertschöpfung abbilden

Unternehmen funktionieren in der Regel nach einem unternehmens- oder branchenspezifischen Geschäftsmodell, mit dem für Kunden ein besonderer Nutzen geschaffen wird. Bei der Darstellung dieses Geschäftsmodells werden die gesetzten Erfolgs- und Wachstumsziele durch Mengengrößen, monetäre Größen sowie Maßnahmen konkretisiert. Im Hinblick auf die Umsetzung in der Praxis sind folgende zwei Punkte entscheidend:

- Geschäftsmodell abbilden
- Outputfokus forcieren

3.1 Geschäftsmodell abbilden

Der Kern jeder Unternehmensplanung ist die Abbildung des eigenen Geschäftsmodells als Basis für eine strategieorientierte operative Steuerung.

- Das Geschäftsmodell abbilden: Die Planung ist an der Wertschöpfungskette und am Geschäftsmodell auszurichten. Mit der definierten Wertschöpfungskette wird die Frage beantwortet, wie die Unternehmensprozesse bzw. die definierten Prozesse der vor- und nachgelagerten Kooperationspartner (Lieferanten, Logistiker, externer Vertrieb) gestaltet bzw. beeinflussbar sind, um die Kundenanforderungen zu erfüllen. Mit dem Geschäftsmodell werden

einerseits strategische Fragen beantwortet, wie beispielsweise jene drei von Peter Drucker: „What is our business? Who is our customer? What does the customer consider value?“. Andererseits lässt es Rückschlüsse auf operative Fragen über die mengenmäßigen Zusammenhänge von Input (Material, Personal, Anlagen, Kapital) und Output (produzierte Produkte und/oder Dienstleistungen) zu.

- Der Fokus auf Führung statt Legalstruktur: Im Planungsfokus müssen sowohl bei der strategischen als auch bei der operativen Planung (Budgetierung) die Geschäftsfelder (= Produkt-/Marktkombinationen, Business Units) und insbesondere die Markt- und Kundensicht liegen, nicht die rechtlichen Entitäten/Gesellschaften (außer die beiden decken sich).
- Ziele, Engpässe und Restriktionen determinieren die Planung: In der Planung muss entsprechend der zu erreichenden Ziele festgelegt werden, was welcher Bereich in welcher Form zur Zielerreichung beiträgt. Engpässe (z. B. die maximale Produktionskapazität) und Restriktionen (z. B. eine garantierte Lieferzeit gegenüber dem Kunden) dominieren zumindest kurzfristig die Planung und müssen in besonderem Maße berücksichtigt werden, da sie in der Regel nur beschränkt oder mit hohen Fixkostensteigerungen veränderbar sind (z. B. die Ausweitung der Produktionskapazität durch ein neues Werk).

3.2 Outputfokus forcieren

Häufig ist der Absatz (Was kann ich am Markt absetzen?) der Engpass, der als „Minimumsektor“ somit die gesamte Planung beeinflusst, weshalb vom Markt rückwärts unter Berücksichtigung der Prozesse/Prozessmengen und Engpässe zu planen ist: Die Absatz-/Umsatz-/Sortimentsplanung (also welche Produkte verkaufe ich wo in welchen Mengen zu welchen Preisen) ist damit der Ausgangspunkt:

- Output steht im Vordergrund: Statt den Aufwand des Vorjahres plus Prozentsteigerung zu planen, sollte folgende Frage beantwortet werden: „Welche Produkte/Dienstleistungen werde ich wo (welche Kunden/Regionen) in welchen Mengen zu welchen Preisen in der nächsten (und vor allem auch in den nächsten) Periode(n) verkaufen können? Wenn ich von den so geplanten Umsatz- und Ergebniszielen ausgehe, welche Ressourcen werden benötigt, um die zur Zielerreichung notwendigen Aktivitäten auszuführen?“ Das führt zur systematischen Hinterfragung von Vergangenem, ohne alles neu „auf die grüne Wiese“ planen zu müssen.

Abb. 1: Die integrierte Planung

- Ergebnisrechnung als stufenweise Deckungsbeitragsrechnung: Durch das Nicht-Umlegen der Fixkosten und deren blockweise Berücksichtigung in der passenden Verantwortungsebene (Deckungsbeitragsstufe) können die erfolgreichen von den weniger erfolgreichen Geschäftsbereichen unterschieden und infolge die notwendigen Entscheidungen zeitgerecht getroffen und umgesetzt werden. Ist eine Unterteilung in variable und fixe Kosten schwierig oder nicht praktikabel, ist die Unterteilung nach der Zuordenbarkeit zu Ergebnisebenen eine Alternative.
- Die Konkurrenz im Auge behalten: Sowohl beim Festlegen der Ziele als auch den Maßnahmen zu deren Erreichung muss der Blick über die Unternehmensgrenzen hinaus erfolgen. Was macht die Konkurrenz im Hinblick auf (strategische) Initiativen, (neue) Märkte und Innovationen? Wie beeinflusst das den Markt und mein Unternehmen? Wie kann ich darauf reagieren?

Manche Planungsformen/-ergebnisse werden durch Stakeholder vorgegeben (Eigentümer, Banken, Kapitalmärkte und seine Institutionen), ohne einen Nutzen für die interne Steuerung des Unternehmens zu liefern. Darauf muss auch in der Planung Rücksicht genommen werden.

- Nur eine Planung erstellen…: Aus Effizienz- und Effektivitätsgründen sollte am Ende nur eine Planung gültig sein. Parallelplanungen (z. B. eine „tatsächliche Planung“, eine Planung für die Banken) mit unterschiedlichen Zahlen sind zu vermeiden. Allerdings gilt es hier, den Spagat zwischen Einfachheit und den Anforderungen externer Bezugsgruppen (z. B. Fremdkapitalgeber) zu schaffen.
- … aber wenn notwendig in externe Vorgaben überführen: Bei der Unterscheidung zwischen notwendiger Planungsrechnung („Muss“ durch Vorgaben wie einer einheitliche Planungsstruktur durch eine Muttergesellschaft oder Strukturen/ Bewertungsansätze durch die externe Rechnungslegung) und Planung zur Steuerung (mit welchen Kenngrößen wird tatsächlich gesteuert?) sollte die Priorität bei der internen Steuerung liegen. Also nach den internen Notwendigkeiten planen und allenfalls die Inhalte möglichst schlank in eine extern vorgegebene Planungsstruktur überführen.

Ein Praxisbeispiel für die letzte Empfehlung: Ein produzierendes Unternehmen erstellt weltweit für jede Einzelgesellschaft ein Budget nach lokaler Rechnungslegung, nach der das Unternehmen auch gesteuert wird. In der Vergangenheit wurde zusätzlich für jede Einzelgesellschaft mühsam eine Budget-Überleitung nach US-GAAP erstellt, um den Budget-Anforderungen des US-Mehrheitsanteilseigners gerecht zu werden. Nach Abstimmung mit der US-Konzernführung wurde vereinbart, die US-GAAP-Überleitung nur noch auf Konzernebene durchzuführen, anstatt auf Kontenebene nochmals für über 30 Einzelgesellschaften. Diese Umstellung reduzierte den Ressourcenaufwand und die IT-Systemkomplexität maßgeblich.

4 Ansatzpunkte zur Umsetzung: Organisation abbilden

Die Aufbauorganisation eines Unternehmens ist in der Planung und Budgetierung abzubilden. Dazu sind konkrete und eindeutige Ziele und Pläne je Organisationseinheit zu entwickeln. Bereichsziele und -pläne müssen sich am Gesamtziel des Unternehmens und nicht an Bereichsoptima orientieren. Für eine Umsetzung in der Praxis sind zwei Punkte wesentlich:

- Top-down-orientiert planen
- Teilplanungen integrieren

4.1 Top-down-orientiert planen

Zu allererst sind klare Ziele und Pläne je Organisationseinheit zu entwickeln. Alle Ziele und daraus abgeleiteten Vorgaben für nachfolgende Hierarchiestufen sowie alle darauf aufbauende Pläne müssen von der Unternehmensführung bis hin zu den einzelnen Mitarbeitern stimmig verknüpft sein.

- Top-down-orientiert planen…: Durch einen Top-down-Prozess bei wesentlichen Zielsetzungen (Zielvorgaben für beispielsweise Umsätze, Kosten, Rentabilitäten) mit anschließender dezentraler Ausplanung durch die Kostenstellen-/ Geschäftsfeldverantwortlichen werden Verhandlungs- und Neuplanungsschleifen vermieden.
- …aber vorteilhafte Bottom-up-Initiativen zulassen: Die Unternehmensleitung soll vorteilhafte Bottom-up-Initiativen grundsätzlich (bei entsprechenden Argumenten und nach Genehmigung) möglich machen, um Demotivation bei unerreichbaren Vorgaben (z. B. regionale Spezifika) zu verhindern und – in der Unternehmensleitung nicht bekannte – sinnvolle Chancen (z. B. Marktsonderentwicklung) wahrnehmen zu können. Dies wird umso wichtiger, je weiter die Unternehmensleitung vom operativen Tagesgeschäft entfernt ist und umso weniger sie Spezifika von Märkten oder Töchtern kennt/kennen kann.
- Mitarbeiterbezug herstellen: Die Kommunikation wird kaskadisch auf alle Leistungsebenen herunter gebrochen. Jeder Mitarbeiter weiß, was sein Beitrag zum Budget sein soll und wie er zur Zielerreichung beitragen kann.

4.2 Teilplanungen integrieren

Und es ist wichtig, darauf zu achten, dass alle Teilplanungen zueinander passen und sich zur Gesamtplanung integrieren lassen:

- Planungshierarchien schaffen. Bei Planungshierarchien (z. B. Konzern, Bereiche, Werke) dürfen die einzelnen Steuerungsebenen nicht losgelöst sein, sondern müssen sich ergänzen (z. B. bestimmte Werke ergeben jeweils einen Bereich, alle Bereiche ergeben den Konzern). Als Instrument empfiehlt sich auch aus dieser Empfehlung (siehe oben) eine Stufenweise Deckungsbeitragsrechnung, die auch in der Planung

eine verantwortungsgerechte Strukturierung ermöglicht (Fixkosten werden blockweise dort abgerechnet, wo sie auch verantwortet werden, und nicht auf alle Bereiche/Werke aufgeteilt). Voraussetzung ist eine klare Definition der variablen und fixen Kosten (bei kleineren Unternehmen reicht auch die Zuordenbarkeit zu einem Bereich als Unterscheidung).

- Funktionsbereiche abstimmen. Einzelne Funktionsbereiche wie Produktion, Absatz, Beschaffung sowie Forschung und Entwicklung planen in der Regel unterschiedliche Planungsobjekte und fokussieren sich auf andere Treiber. Während beispielsweise der Vertrieb kunden- oder marktorientiert plant, steht in der Produktion das Produkt und in der Beschaffung die Produktkomponenten im Vordergrund. Wichtig ist, dass die Pläne inhaltlich (z. B. gleiche Mengen) und zeitlich (z. B. gleich Marktanlauftermine neuer Produkte) abgestimmt sind. Bei Optimierungen in einem Bereich ist auch immer zu überlegen, inwieweit dies negative Auswirkungen in anderen Bereichen haben könnte. Es macht in der Praxis der Modernen Budgetierung daher Sinn, in einer gewissen Reihenfolge vorzugehen (integrierte Planung, siehe Abbildung).

5 Ansatzpunkte zur Umsetzung: Absichten klar machen und kommunizieren

Die Effektivität aber auch Effizienz der Führung wird maßgeblich von der Qualität der festgelegten Ziele und Prämissen beeinflusst. Mit der Verdeutlichung von Zielen und Absichten eines Plans erfahren die Mitarbeiter, was wie mit dem Plan bzw. den Zielen erreicht werden soll. Eine erfolgreiche Umsetzung in der Praxis macht zwei Punkte besonders notwendig:

- Absichten klar machen
- Mitarbeiter einbinden

5.1 Absichten klar machen

In einer idealen Welt hätte man mit einer Detailplanung keine Probleme, da alle Informationen vorlägen und rechtzeitig eingearbeitet werden könnten. In einer unsicheren Welt, in der es schwierig ist, das benötigte Wissen vollständig einzubeziehen, muss solch eine Planung spätestens in der Umsetzung scheitern. Sehr konkrete Plandetails erweisen sich dann als ungeeignet, irrelevant oder gar demotivierend. Daher…

- Ziele und Absichten verdeutlichen…: Ziele sollten so konkretisiert werden, dass die Absichten klar sind und von allen verstanden werden. Es sollte weniger darum gehen, einzelne Schritte oder Maßnahmen vorzugeben, sondern den Kern des Plans und die dahinterliegenden Ziele.
- … und die Umsetzungsverantwortung übergeben: Das Ausplanen der Vorgaben und die Festlegung der konkreten Maßnahmen, wie die Ziele erreicht werden, sollte so weit wie möglich den Budgetverantwortlichen und Mitarbeitern überlassen werden. So können deren Fähigkeiten und Kenntnisse am besten genützt werden, und es erhöht sich die Akzeptanz und das Engagement bei der Umsetzung.

5.2 Mitarbeiter einbinden

Das Controlling ist im Regelfall der Prozesseigner des Budgetierungsprozesses und moderiert den Prozess. Die Inhalte der Budgets müssen von den unterschiedlichen Bereichen bzw. Bereichsverantwortlichen eingebracht werden, die Kunden bzw. Empfänger der erstellten Budgets sind ebenfalls die Bereiche sowie das Management. Aus diesem Grund sind unterschiedliche Personen bei der Gestaltung und Ausführung der Prozesse zu berücksichtigen.

- Die richtigen Personen einbinden: In den Budgetierungsprozess sind Führungskräfte und Budgetverantwortliche einzubinden, nicht jedoch jeder Mitarbeiter. Daher ist bewusst zu definieren, welche Mitarbeiter welche Rollen wahrnehmen sollen. Hier ist auch unternehmensspezifisch zu klären, was in der Budgetierung unter Partizipation verstanden wird (Informiert werden, Meinung äußern, Mitentscheiden, Selbst entscheiden usw.).
- Mitarbeiter fortlaufend informieren: Gründe für bestimmte Maßnahmen/ Tätigkeiten schaffen Verständnis (Warum muss man Kosten sparen? Wie sind Preisentwicklungen?). Das Budget kann als Kommunikationsinstrument verwendet werden, um Entwicklungen und Vorhaben darzustellen. Etwaige Einschränkungen – Mitarbeiter dürfen häufig zu bestimmten Daten, beispielsweise Gehältern keinen Zugang haben – sind dabei zu berücksichtigen. Insgesamt ist jedoch die in manchen (kleinen/mittleren) Unternehmen auf die Eigentümer/Geschäftsführer fokussierte Budgetkommunikation zu überwinden.

6 Schnittstellen zu anderen Prinzipien

Die Fundamente der Modernen Budgetierung stellen die Basis für die Dimensionen Einfachheit, Flexibilität und Integration (also die Gestaltungsempfehlungen) dar. Wie bereits in den vorangegangen Dimensionen und den sie beschreibenden Beiträgen 1 bis 3 diskutiert, ergeben sich zahlreiche Schnittstellen. Diese sollen an dieser Stelle nicht wiederholt, sondern nur auf ausgewählte Aspekte eingegangen werden:

Fundamente und Einfachheit: Wichtig ist eine unternehmensspezifische Balance zwischen einer exakten Abbildung der Wertschöpfung und der Organisation und einem einfachen Budgetierungssystemen zu finden. Erfolgt die Abbildung vieler Details, ist ein einfaches System nicht mehr möglich. Werden hingegen zu wenige Details abgebildet, ist die Planung für die Steuerung der Organisation und Wertschöpfung zu undifferenziert. Es muss also immer im Einzelfall überlegt werden, welche Informationen zur Steuerung benötigt werden. Diese müssen sich in der Planung wiederfinden. Gleiches gilt auch für die Einbindung der Mitarbeiter. Eine umfassende Einbindung ist zwar sinnvoll, macht den Prozess jedoch langsamer und komplexer. Auch hier muss eine Balance gefunden und überlegt werden, welche Mitarbeiter entscheiden, welche Informationen liefern und welche informiert werden müssen.

Fundamente und Flexibilität und Integration: Um ein flexibles System zu schaffen, muss das Zusammenspiel zwischen verschiedenen Stufen der Wertschöpfung und verschiedenen Organisationseinheiten im Unternehmen bekannt und in einer integrierten Planung abgebildet sein. In der Praxis dominieren häufig Insellösungen verschiedener Abteilungen und Funktionsbereiche; es wird nicht deutlich, wie sich (unterjährige) Änderungen in einem Bereich im Gesamtsystem auswirken. Das schränkt die Flexibilität ein.

7 Fazit

Dieser Beitrag hat die Artikelserie „Moderne Budgetierung umsetzen“ mit einem Überblick über die Fundamente der Modernen Budgetierung abgeschlossen. Damit wurden neben den Planungsprozessen nun auch die Planungsinhalte umfassend thematisiert.

Abschließend soll nochmals darauf hingewiesen werden, dass es in einer modernen Budgetierung nicht die Planung für jedes Unternehmen geben kann. Sie ist immer unternehmensspezifisch und muss sich von Unternehmen zu Unternehmen unterscheiden, auch wenn beide in

derselben Branche tätig und ähnlich groß oder organisiert sind, wie eben die Empfehlungen zu den Fundamenten der Modernen Budgetierung aufzeigen. Die Aufgabe, im Unternehmen ein passendes System aufzubauen, kann den Managern und Controllern niemand abnehmen. Positiv ausgedrückt, liegt in der individuellen Ausgestaltung auch eine Chance gegenüber anderen Unternehmen Vorteile zu erringen, sei es durch schnellere und bessere Entscheidungen, klarere Orientierung für alle Mitarbeiter oder raschere Anpassung an Veränderungen.

8 Literaturhinweise

Zum Gesamtkonzept Moderne Budgetierung: ICV-Facharbeitskreis Moderne Budgetierung (Hrsg.): Moderne Budgetierung, 2009.

Zu einem Überblick über die Moderne Budgetierung: White Paper „Moderne Budgetierung“, präsentiert am Controller Congress, 11./12. Mai 2009, abrufbar unter www.controllerverein.de

Zur Bedeutung der Modernen Budgetierung im Sinne des Kerns der Planung: Rieg/Schentler/Gleich (2009): Der Kern der Planung, in: CFO Aktuell. Zeitschrift für Finance & Controlling, 6/2009, S. 249-251.

Zur Entwicklung der Modernen Budgetierung: Rieg/Gleich/Schentler (2010): Moderne Budgetierung – ein Ansatz zur (teilweisen) Überwindung der „Praxislücke“ in der Budgetierung, in: Meyer/Pfaff (Hrsg.), Finanz- und Rechnungswesen Jahrbuch 2010, S. 225-243.

9 Mitglieder des ICV-Facharbeitskreises Moderne Budgetierung

Norbert Althaus (GKN Driveline),

Florian Baier (Axel Springer),

Heidi Beyer (Axel Springer),

Uwe Becking (Agentur für Arbeit),

Alfred Biel (Internationaler Controller Verein eV),

Petra Bohn (Purena GmbH),

Bernhard Bücker (Suhrkamp Verlag),

Dr. Elmar Dworski (Deloitte),

Prof. Dr. Christoph Eisl (FH Oberösterreich),

Stephan Elster (Cognos),

Stefan Erlenbach (EnBW),

Patricia Frey (Hansgrohe),
Gunter Fauth (Telekom),
Siegfried Gänßlen (Hansgrohe),
Prof. Dr. Ronald Gleich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.),
Matthias Handrich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.),
Markus Happe (Benteler),
Lars Hartje (Dematic Accounting Services),
Stefan Hirsch (Odewald & Compagnie),
Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst (Fachhochschule Osnabrück),
Axel Israel (rent a controller),
Christian Janßen (Mühlhoff Umformtechnik),
Michael Kappes (Horváth & Partners),
Matthias Koch (Proctor & Gamble),
Bernd Koschitzki (CSS),
Udo Kraus (Hansgrohe),
Claudia Maron (Datev),
Dr. Martin Ludwig Mayr (ConRoom),
Alexandra Meidl (ConRoom),
Dr. Uwe Michel (Horváth & Partners),
Andreas Nebe (Deutsche Telekom),
Dr. Karsten Oehler (Cognos),
Peter Pfeiffer (GKN Driveline),
Gunter Piotrowski (Axel Springer),
Prof. Dr. Robert Rieg (Hochschule Aalen),
Lars Riemer (Horváth & Partners),
Dr. Peter Schentler (Horváth & Partners),
Christian Schmahl (Deutsche Telekom),
Thomas Schulze (SAP),
Dr. Matthias Schmitt (matthias schmitt - Unternehmensberatung),
Jürgen Schnöbel (HID Global),
Steffen Sindl (Sindl Controllingsysteme),
Markus Steiner (Detecon),

Gregoris Theisen (HID Global),
Prof. Dr. Martin Tschandl (FH Joanneum),
Mathias Walter (Deutsche Telekom),
Dr. Matthias Weiß (Kölner Verkehrs-Betriebe),
Andreas Wernet (SICK),
Helmut Willmann (SICK)

Moderne Budgetierung: Praxisbeispiele

- 12 Beispiele aus unterschiedlichen Unternehmen zeigen, wie die Moderne Budgetierung in der Praxis ausgeprägt ist.
- Diese Praxisbeispiele können als Basis oder Referenz für die Gestaltung der Budgetierung im eigenen Unternehmen herangezogen werden.
- Wichtig ist dabei, die Beispiele an die spezifischen Gegebenheiten des anwendenden Unternehmens anzupassen.
- Dieses Dokument ergänzt die bisherigen Veröffentlichungen und Vorträge zur Modernen Budgetierung um ausgewählte Praxisbeispiele.

Inhalt **Seite**

1	**Die Moderne Budgetierung**	3
1.1	Die Entwicklung der Modernen Budgetierung	3
1.2	Die Prinzipien im Überblick	4
2	**Einfachheit**	5
2.1	Detaillierung verringern: Case Mineralölkonzern	5
2.2	Aufbau und Ablauf der Budgetierung vereinfachen: Case Medienkonzern	6
3	**Flexibilität**	8
3.1	Forecasting kontinuierlich durchführen: Case Handel	8
3.2	Szenarien und Sensitivitäten berücksichtigen: Case Bad- und Sanitärspezialist	9
3.2.1	Szenarien	9
3.2.2	Sensitivitäten	11
3.3	Relative Ziele ergänzend einsetzen	12
3.3.1	Case 1 Handel	12
3.3.2	Case 2 Best-practice Unternehmen	13
4	**Integration**	16
4.1	Planungsebenen verknüpfen: Case Hersteller von Sensoren und Logistikautomation	16
4.2	Anreizsysteme ausbalancieren: Case Maschinen- und Anlagenbauer	18
5	**Wertschöpfung abbilden**	20
5.1	Geschäftsmodell abbilden: Case Energieversorger	20
5.2	Outputfokus forcieren: Best practice aus dem Mittelstand	21

6	**Organisation abbilden: Pläne vertikal und horizontal integrieren**	23
7	**Absichten klarmachen und kommunizieren**	25
7.1	Absichten klarmachen und Mitarbeiter einbinden	25
7.2	Mitarbeiter kommunizieren: Business Plan Info Kaskade	26
8	**Zusammenfassung und Ausblick**	27
9	**Mitglieder des Facharbeitskreises „Moderne Budgetierung"**	27
10	**Literaturhinweise**	29

Die Autoren

Prof. Dr. Ronald Gleich, Head of Department Innovation Management and Entrepreneurship der EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr., Executive Director Strascheg Institute for Innovation and Entrepreneurship sowie Geschäftsführer der EBS Executive Education GmbH

Matthias Handrich, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Strascheg Institute for Innovation and Entrepreneurship der EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.

Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst, Professor für Financial Controlling, Management und Rechnungswesen, Hochschule Osnabrück – University of Applied Sciences

Michael Kappes, Senior Project Manager im Competence Center Controlling und Finanzen bei Horváth & Partners.

Udo Kraus, Leiter Corporate Controlling & Accouting, Hansgrohe AG

Dr. Uwe Michel, Senior Partner und Leiter des Competence Centers Controlling und Finanzen bei Horváth & Partners.

Dr. Peter Schentler, Managing Consultant im Competence Center Controlling und Finanzen bei Horváth & Partners.

Helmut Willmann, Manager Controller-Services/Business-Processes, SICK AG

1 Die Moderne Budgetierung

1.1 Die Entwicklung der Modernen Budgetierung

Die anhaltende Diskussion um Planung und Budgetierung hat der Internationale Controller Verein (ICV) in Zusammenarbeit mit der EBS Business School (EBS) sowie Praxisvertretern, Beratern und weiteren Wissenschaftlern zum Anlass genommen, einen Facharbeitskreis zum Thema zu gründen und ein wissenschaftlich fundiertes und praxistaugliches Konzept zu entwickeln: die **Moderne Budgetierung**.

Um von vornherein viele Aspekte, Ideen und Sichtweisen einzubringen, wurden bereits bei der Entwicklung die wesentlichen, betroffenen Personengruppen einbezogen: Zukünftige Anwender aus Unternehmen sowie Berater und Wissenschaftler. Damit konnten Erfahrungen und Anforderungen aus vielen Branchen und Unternehmensgrößen berücksichtigt werden.

Neben einer Benchmarking-Studie mit 35 befragten Unternehmen und der Berücksichtigung des Inputs der Facharbeitskreismitglieder wurden im Rahmen der Entwicklung des Konzeptes auch bestehende Konzepte analysiert und empirische Erkenntnisse zur Ausgestaltung der Budgetierung ausgewertet. Eine Übersicht über die Veröffentlichungen der Arbeits- und Endergebnisse ist in Abb. 1 dargestellt.

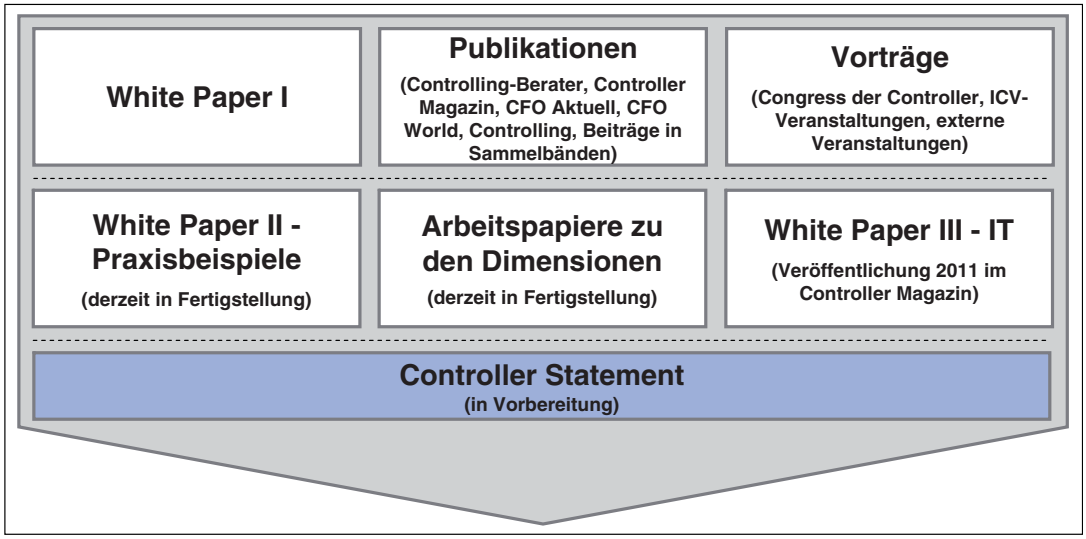

Abb. 1 : Veröffentlichung der Modernen Budgetierung

Das vorliegende Dokument stellt die in Abbildung 1 dargestellten „Praxisbeispiele“ dar. Dabei handelt es sich um eine Beispielsammlung, wie ausgewählte Inhalte der Modernen Budgetierung in der Praxis ausgeprägt sind.

Diese Beispiele können als Anhaltspunkt für die Gestaltung der Budgetierung in einem Unternehmen dienen. Wichtig ist, sie auf die spezifischen Anforderungen und Rahmenbedingungen des Unternehmens anzupassen.

1.2 Die Prinzipien im Überblick

Moderne Budgetierung führt zurück zum Planungskern. Über ein integriertes Konzept, verknüpft mit der Strategie, den Zielen und dem Managementsystem soll das Budget konsequent, einfach, und vor allen Dingen umfeldflexibel bestimmt werden. Moderne Budgetierung bedeutet nicht, neue Tools und gar Konzepte zu erfinden.

Die Prinzipien werden in zwei Kategorien mit insgesamt sechs Dimensionen eingeteilt:

Gestaltungsempfehlungen:

- ***Einfach***: schlanke Abläufe, die sich auf steuerungsrelevante Inhalte beschränken, nur Nutzen bringende Instrumente und Methoden einsetzen, nur wenige Eingangsgrößen, optimale Detaillierung finden, manchmal genügt auch „top-down“
- ***Flexibel***: Bereitschaft für Änderungen, Sensitivitäten und Szenarien, auch relative Ziele aufgrund von Benchmarks, (rollierende) Forecasts, flexibles und kontrolliertes Umschichten von Ressourcen
- ***Integriert***: Strategie, Planung, Reporting und Forecasts müssen verknüpft sein. Konkrete, aber wenige voneinander ableitbare Vorgaben. Budget und Anreizsysteme lose koppeln. Nicht nur kurzfristige Ziele.

Fundamente:

- ***Organisation abbilden***: konkrete, eindeutige Ziele, Orientierung am Gesamtziel, Organisation muss kurze und schnelle Entscheidungswege finden
- ***Wertschöpfung abbilden***: Verständnis der eigenen Wertschöpfungskette. Ziele, Engpässe und Restriktionen determinieren die Planung
- ***Absichten klar machen und kommunizieren***: Ziele und Absichten klar verständlich machen, den Kern des Plans kommunizieren und leistungsebenengerecht transformieren, Umsetzungsverantwortung

mitteilen, durch Prämissen und Top-down-Vorgaben Planungsschleifen verhindern.

2 Einfachheit

2.1 Detaillierung verringern: Case Mineralölkonzern

Bei dem betrachteten Unternehmen handelt es sich um eine Sparte eines internationalen Mineralölkonzerns. Hier wurden sowohl das Budgetjahr als auch die Folgejahre im Planungstool der Sparte sehr detailliert geplant. Dann wurde das Budgetjahr im ERP-Tool (SAP R/3) noch einmal detailliert. Der hohe Detaillierungsgrad zog sich durch alle Planungen; am augenfälligsten jedoch in der Kostenartenplanung.

Die hohe Detaillierung war mit einem hohen Aufwand für die Erfassung verbunden; jeder Planungsverantwortliche musste 38 Kostenarten planen. Dieser Aufwand wäre zu rechtfertigen, wenn ihm ein entsprechender Steuerungsnutzen gegenüber steht. Ein solcher Nutzen wurde jedoch nur für das Budgetjahr gesehen; der Nutzen der hohen Detaillierung der Folgejahre wurde durchweg als ungenügend betrachtet.

Um zu prüfen, inwiefern die Detaillierung der Kostenartenplanung ohne Verringerung des Steuerungsnutzens reduziert werden kann, wurde eine ABC-Analyse durchgeführt (vgl. Abbildung 2). Diese zeigte, dass über 80 % der Kosten von 8 Kostenarten ausgemacht wurden und 13 Kostenarten 90 % der Plan-Kosten repräsentierten.

Diese Ergebnisse konnten dazu genutzt werden, den Detaillierungsgrad der Kostenartenplanung deutlich zu verringern. In der Mittelfristplanung werden jetzt nur noch 13 Kostenarten separat geplant; die restlichen Kostenarten wurden in einer Plan-Kostenart „Sonstige“ zusammengefasst. Damit muss der einzelne Planer statt 38 nur noch 14 Kostenarten für die Folgejahre des Budgetjahrs planen. Sofern der Wunsch besteht, die sonstigen Kosten aus Informationsgründen in grobe Blöcke aufzuteilen, können diese auf Basis von Vergangenheitswerten (in Prozent) geplant werden.

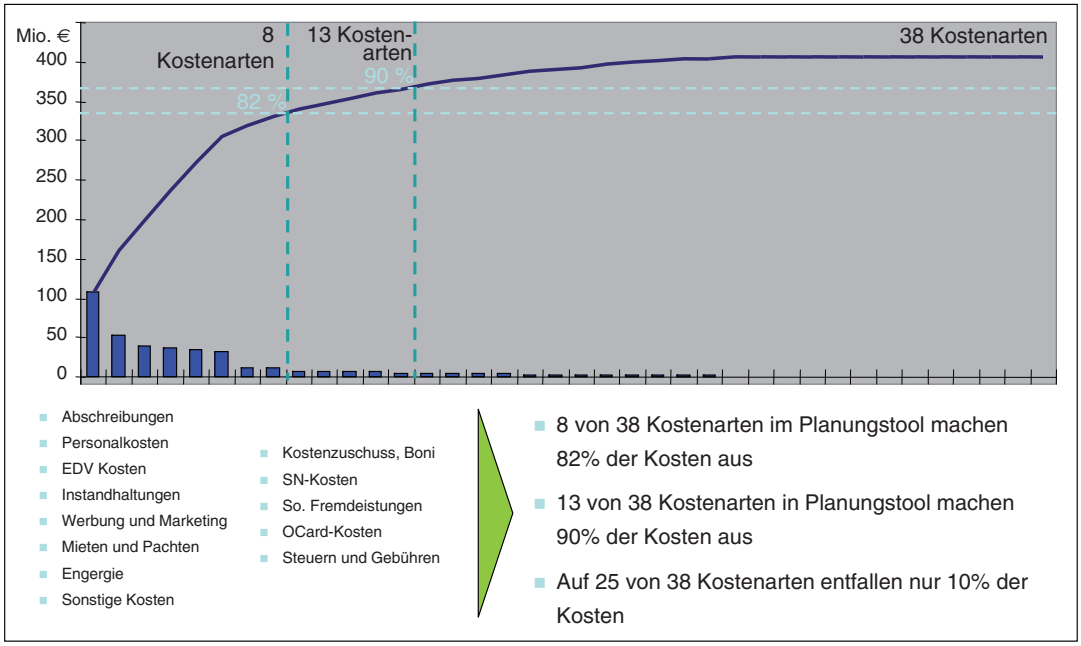

Abb. 2: ABC-Analyse Kostenartenplanung

2.2 Aufbau und Ablauf der Budgetierung vereinfachen: Case Medienkonzern

Das Beispielunternehmen gehört zu den führenden europäischen Medienunternehmen und beschäftigt ca. 10.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Die hier präsentierten Lösungen sind das Ergebnis eines umfassenden Umstrukturierungsprojektes der Planung und Budgetierung bei dem Beispielkonzern.

Der ursprüngliche Ablauf der Budgetierung in diesem Unternehmen gemäß Planungskalender startete im Juni eines Jahres und endete im November. Die erarbeiteten Ergebnisse wurden schließlich final im Dezember vom Vorstand verabschiedet.

Der gesamte Prozess erforderte sehr intensiv die Ressourcen der Controller und auch der Manager und sollte infolge des Umgestaltungsansatzes drastisch reduziert werden.

Folgenden Haupterwartungen wurden an eine Neugestaltung gestellt:

- Radikale Reduzierung der Budgetierungszeit.
- Konzentration auf die wesentlichen Kosten- und Ergebnistreiber.
- Nutzung eines integrierten Planungstools.

Die erarbeitete Lösung überzeugt genau durch die Umsetzung dieser Erwartungen.

Der Gesamtprozess der Planung wurde von 6 Monaten auf 8 Wochen reduziert. Dies gelang durch einen Split des Planungsprozesses in eine Eckwerteplanung und eine Detailplanung. Erstere ist top-down-getrieben und maximal 2 Wochen lang, letztere erfolgt unmittelbar nach der Grobplanung und soll maximal 4-6 Wochen dauern. Vorgabe hierbei ist, dass sich kein Bereich länger als 6 Wochen mit seiner Planung beschäftigen darf. Ferner wurden Standardisierungen (z.B. einheitliche Planungstemplates bzw. -masken) geschaffen und eine Verschlankung der Planungsanalysen und -gespräche initiiert.

Die Konzentration auf die relevanten Ergebnistreiber (z.B. Vertriebs- und Werbeerlöse) gelang durch den Verzicht auf Scheingenauigkeiten und die Ableitung belegbarer und vergleichbarer Aussagen. Ferner wurde die Planungspolitik dadurch stark reduziert, dass die Budgetierung weitestgehend von der Zielvereinbarung entkoppelt wurde.

Schließlich wurde durch die Einführung von SAP BW 7.0 ein einheitliches und integriertes Planungstool geschaffen, welches durch viele Neuerungen (z.B. „Bierdeckel"-Handhabung, individueller Detaillierungsgrad, Verfügbarkeit aller relevanter Referenzwerte, Verzahnung von Planungsschritten) und vom Controllerbereich bereitgestellte Planungs- und Analyse-Layouts erheblichen Nutzen für die Neugestaltung des Budgetierungsprozesse sorgte.

Die Vereinfachung des Prozesses, der nach einer Pilotierungsphase im Jahr 2008 schließlich im Jahr 2009 eingeführt wurde, gelang unter anderem durch

- Involvierung wohlgesonnener, interner Controllerkunden in der Pilotierungsphase,
- eine intensive Schulung in allen Projektphasen und
- eine stetige intensive Überzeugungsarbeit der Controller.

Schließlich schaffte die Integration von Controller- und SAP-Know-How eine hohe Akzeptanz bei den Anwendern, was durch ansprechende Layouts der Planungsmasken und eine einfache und verständliche Handhabung flankiert wurde.

3 Flexibilität

3.1 Forecasting kontinuierlich durchführen: Case Handel

Das Beispielunternehmen ist eine große Warenhauskette mit über 50 Filialen. In der Ausgangssituation basierte die Steuerung auf einer starren Detailplanung. In einer langen und aufwendigen Budgetierung wurden mit langem Vorlauf die verschiedenen Größen in hoher Detaillierung geplant. Diese Planung bildete – neben einer mechanischen „WIRD"-Hochrechnung (angefallene Ist-Werte zuzüglich verbleibender Planwerte) – die Basis für die unterjährige Steuerung. Da aber viele Planwerte wie beispielsweise der Personaleinsatz nur sehr eingeschränkt mit dem langen Vorlauf einer Budgetierung planbar sind, waren große Teile davon im Planjahr regelmäßig veraltet und damit nicht mehr als Vergleichsbasis brauchbar.

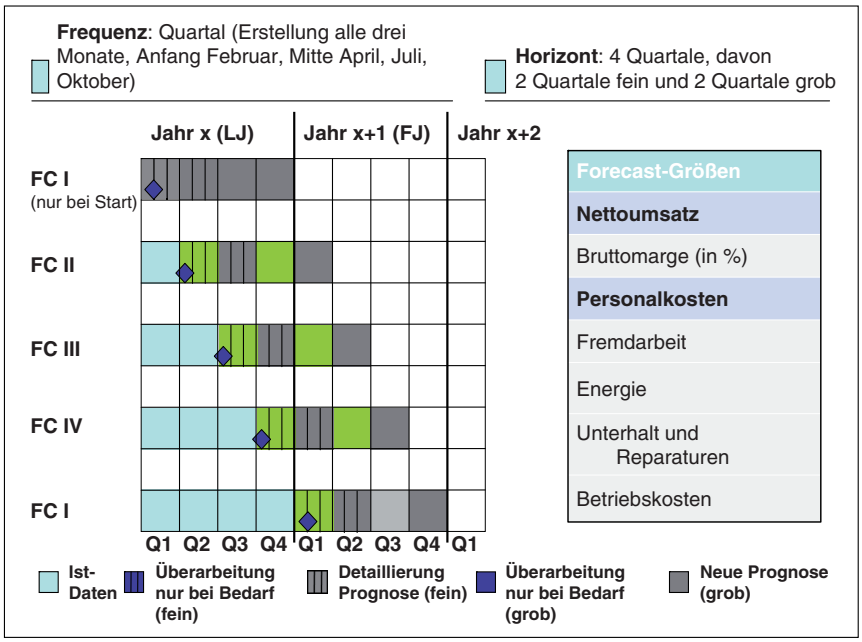

Abb. 3: Forecasting

Vor diesem Hintergrund und mit dem Ziel einer schlankeren und flexibleren Planung wurden einerseits die Budgetierung verkürzt und die im Budget zu planenden Größen deutlich reduziert. Andererseits wurde ein Forecast installiert, der viele Aufgaben der Budgetierung übernimmt (z.B. die Personaleinsatzplanung) und viermal jährlich dezentral von den Abteilungsleitern der Warenhäuser erstellt wird. Der Forecast ist dabei rollierend gestaltet: Es werden jeweils vier Quartale prognostiziert, davon

zwei in höherer Detaillierung und zwei in gröberer Detaillierung. Je Forecast werden ein zusätzliches Quartal neu prognostiziert und die anderen Quartale überarbeitet (erstes und drittes Quartal) bzw. detailliert (zweites Quartal). Um den Aufwand möglichst gering zu halten, werden dabei nur sehr wenige zentrale Größen prognostiziert (vgl. Abbildung 3).

Durch diese Veränderung hat sich die Flexibilität deutlich erhöht. Nun sind stets aktualisierte, zukunftsgerichtete Informationen verfügbar, die frühzeitig Trends signalisieren und so z.B. eine unterjährige Anpassung der Einkaufspolitik einleiten können.

3.2 Szenarien und Sensitivitäten berücksichtigen: Case Bad- und Sanitärspezialist

3.2.1 Szenarien

Das Beispielunternehmen stellt hochwertige, design-orientierte Badkonzepte und umweltfreundliche Sanitärtechnologien her und vertreibt diese weltweit. Der Bad- und Sanitärspezialist beschäftigt mehr als 3.100 Mitarbeiter.

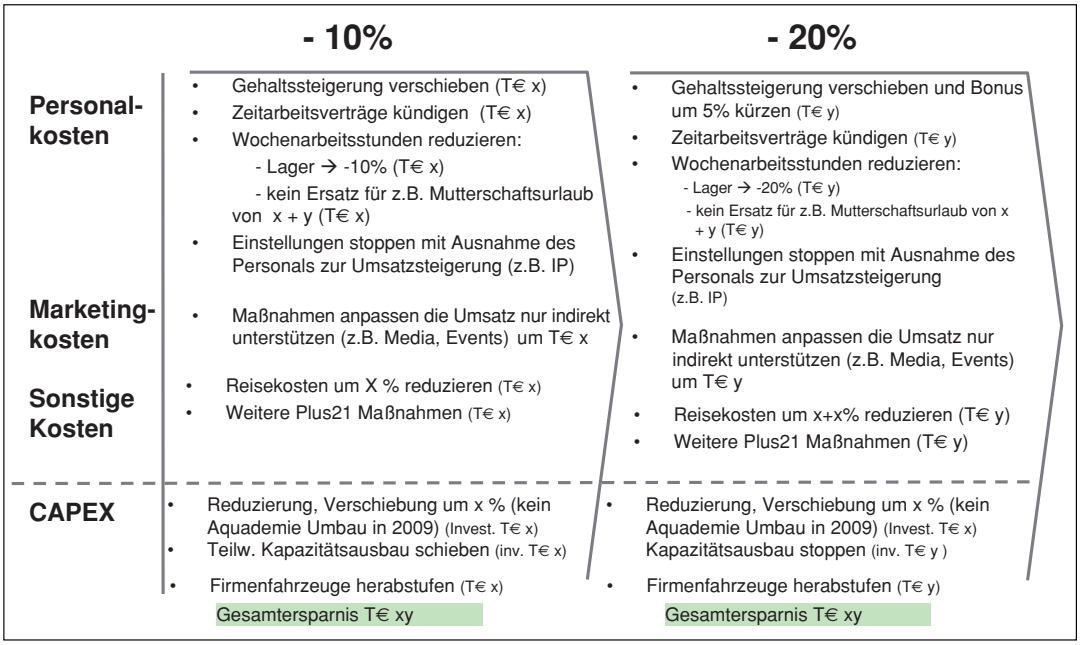

Abb. 4: Auszug einer Tochtergesellschaft Contingency Planung

Aufgrund der verstärkten Unsicherheit der Marktindikatoren und Prämissen wurde bei dem Beispielunternehmen bereits frühzeitig im Januar 2009 eine Szenarienplanung erstellt. Dabei wurden für die zusätzlichen definierten Szenarien pro Gesellschaft so genannte Contingency-Pläne aufgesetzt. Diese Contingency-Planung erfolgte bei Weitem nicht im selben Detaillierungsgrad wie die Budgetplanung selbst. Die Gesellschaften und Abteilungen definierten in Abhängigkeit der Stärke der Betroffenheit zwei weitere Umsatz-Szenarien und erarbeiteten dazu entsprechende Gegenmaßnahmen aus. Beispielhaft ist im Anschluss ein Auszug aus einer Contingency-Planung dargestellt (vgl. Abbildung 4). Das Beispiel bezieht sich auf das Jahr 2009, in welchem aufgrund der Wirtschaftskrise ausschließlich 2 negative Szenarien geplant wurden. In anderen Jahren bietet sich für das Unternehmen eher ein positives +10 %- und ein negatives –10 %-Szenario an.

Gemeinkosten Positionen	Budget 2009	Potenzielle Erparnisse Szenario 1	Gemein-kosten Szenario 1	Potenzielle zusätzl. Erparnisse Szenario 2	Gemein-kosten Szenario 2	Anmerkungen/ Details
* Strom (inkl. Heizung)						Plus 21 Projekt - bewusstes Sparen von Strom Nutzung
Gehalt etc. Marketing						
Gehalt etc. Außendienst						Szenario 2: Einstellung verschieben
Gehalt etc. Innendienst						Einstellung Trainer verschieben in Q3
Gehalt etc. Administration						Einstellung Sekräterin verschieben
Gehälter/ Löhne etc. Fertigung (nicht produktiv)						
Abfindung/ Extra Zahlung Folgejahre						
Urlaubsentschädigung etc.						
Sozialversicherung etc. / Krankenversicherung						Einstellungen stoppen/verschieben,
Freiwillige Sozialabgaben						Szenario 2: spezielle ZEP reduzieren 50%
* Personal Einstelllungskosten						
* Personal Training & Entwicklungskosten						Budget für Schulung anfordern
* Kosten für Mitarbeiterveranstaltungen						
Kraftstoff etc. Pkw/ Trailer			-		-	
Wartung/Reparatur etc. Pkw/ Trailer						
Versicherungen etc. Pkw/ Trailer						
Kraftstoff etc. Lkw/ Lastwagen						
Wartung/Reparatur etc. Lkw/ Lastwagen						
Versicherungen etc. Lkw/ Lastwagen						

Abb. 5: Auszug Ampel-Status der Maßnahmen

Auch um die Abhängigkeit von Rohstoffpreisen und Fremdwährungskursen darzustellen, wurden verschiedene Szenarien gerechnet und entsprechende Risikoanalysen erstellt. Ziel hierbei war es insbesondere zu verstehen, welche Bedeutung ein Worst Case hätte. Es galt, sich als Unternehmen nach gründlicher Abwägung gewisse Schwellenwerte bei Kursen oder Preisen zu setzen, ab denen reagiert werden muss, um negative Folgen zu vermeiden bzw. zu minimieren. Die zusätzliche Szenarienplanung wurde übersichtlich auf max. 50 Kostenartengruppen vorgenommen (vgl. Abbildung 5).

3.2.2 Sensitivitäten

Spätestens die Krise hat gezeigt, dass Unternehmen neben extremen Absatzschwankungen verstärkt auch mit Schwankungen anderer Faktoren konfrontiert werden, die Auswirkungen auf die Zielerreichung haben. Für das Beispielunternehmen stieg aufgrund der internationalen Ausrichtung nochmals die Bedeutung der Wechselkursschwankungen sowie der Rohstoffpreisentwicklung. Für beide Faktoren wurden folglich Stresstest-Szenarien bzw. Sensibilitätsanalysen etabliert.

Diese waren enorm hilfreich, um dem Unternehmen ein Gefühl für das vorhandene Risiko zu vermitteln Sie bilden eine Grundlage für die Szenarioplanung (S. Kap. 3.2.1) und helfen somit bei der Entscheidung evtl. Rohstoff- oder Währungsabsicherungen durchzuführen, was dann entsprechend eine der Contingency-Maßnahmen darstellt.

Abbildung 6 zeigt ein Währungsszenario von einer 10 %-Schwankung.

Sensitivity Analysis Foreign Exchange Risk year 20XX Best Practice Group (Example)

										Variance 10 %	
Values in TEUR	**GBP**	**USD**	**CHF**	**PLN**	**CZK**	**ZAR**	**NOK**	**SEK**	**JPY**	**HUF**	**TOTAL**
Balance Sheet Total 31.12.2009	*1.000*	*2.000*							*15.000*		
FX Rate 31.12.2009	*0,892*	*1,4339*							*132,58*		
Risk from balance sheet items	1.121	1.395							113		**2.629**
Planned Cash Flows 2010 in FW	*10.000*	*10.000*	*10.000*	*10.000*	*10.000*	*10.000*	*10.000*	*10.000*	*200.000*	*300.000*	
Bugdetkurs 2010	*0,88*	*1,32*	*1,56*	*4,2*	*26,5*	*12,3*	*8,4*	*10,7*	*140*	*285*	
Planned Cash Flows 2010	11.364	7.576	6.410	2.381	377	813	1.190	935	1.429	1.053	**33.527**
Foreign exchange position total	12.485	8.971	6.410	2.381	377	813	1.190	935	1.542	1.053	**36.156**
FX Forwards 2010 in FW	*-5.000*	*-10.000*	*-10.000*	*-10.000*	*-5.000*	*-5.000*	*-5.000*	*-10.000*	*-100.000*	*-200.000*	
Forwardkurs	*0,9199*	*1,4179*	*1,4884*	*4,2983*	*26,091*	*11,166*	*8,5491*	*10,276*	*133,29*	*278,805*	
Position hedged by FX forwards	-5.435	-7.053	-6.719	-2.327	-192	-448	-585	-973	-750	-717	**-25.198**
FX risk position after hedging	7.049	1.918	-308	54	186	365	606	-39	791	335	**10.958**
Change in foreign exchange due to 10 % variance of the EUR	**705**	**192**	**-31**	**5**	**19**	**37**	**61**	**-4**	**79**	**34**	**1.096**
											TEUR

Abb. 6: Sensitivitätsanalyse Simulation Währungsschwankungen von 10 %

3.3 Relative Ziele ergänzend einsetzen

3.3.1 Case 1 Handel[1]

Das Beispielunternehmen ist im Handel von Möbeln und Einrichtungen aller Art tätig. Es hat rund 200 Filialen in Europa.

Im Unternehmen wurde intensiv diskutiert, wie eine Wettbewerbsorientierung zwischen den Filialen sichergestellt werden kann. Bisher hatten die Filialen ausschließlich absolute Ziele, ein Vergleich zwischen den Filialen wurde nur unsystematisch und unregelmäßig vorgenommen. Aus diesem Grund wurden relative Vergleiche institutionalisiert und damit die Wettbewerbsorientierung verstärkt. Dies funktioniert über ausgewählte Kennzahlen:

- **Neukunden**: Anzahl von Neukunden im Vergleich zur Gesamtzahl der Kunden im Betrachtungszeitraum[2]. Als Neukunden gelten all jene Kunden, die nicht im Kundenbindungsprogramm („Kundenkarte") erfasst sind oder die im Kundenbindungsprogramm erfasst sind, jedoch in den letzten 3 Jahren keine Einkäufe getätigt haben.
- **Deckungsbeitrag pro Kunde:** Durchschnittlicher Deckungsbeitrag im Betrachtungszeitraum, wobei der Deckungsbeitrag nicht pro Produkt berechnet wird, sondern unterschiedlichen Produktgruppen unterschiedliche Deckungsbeiträge zugeordnet sind.[3]
- **Umsatz**: Summe des Umsatzes der Filiale im Betrachtungszeitraum im Vergleich zum Vorjahreszeitraum.

Die relativen Ziele sind nicht die einzigen Ziele der Filialleiter, stellen aber ein Drittel der Gesamtziele dar.

Die Ergebnisse aller Filialen werden alle zwei Monate in so genannten „Performance-Tabellen" dargestellt (vgl. Abbildung 7). Die einzelnen Ziele fließen mit einer unterschiedlichen Gewichtung in die Gesamttabelle ein.

Für die Zielerreichung und variable Vergütung der Filialleiter wird einerseits die absolute Platzierung herangezogen, andererseits die Verbesserung oder Verschlechterung der Platzierung im Vergleich zur letzten Tabelle.

---

[1] In Bezug auf die Verwendung relativer Ziele sei an dieser Stelle auch auf das Kapitel 4.2 Anreizsysteme ausbalancieren verwiesen.

[2] Als Betrachtungszeitraum dienen immer die zwei Monate, für die die Performance-Tabelle erstellt wird.

[3] Diese Zuordnung dient der Vereinfachung. Beispielsweise gibt es im Bereich Betten fünf Produktklassen (Einsteiger, Normal, Hochwertig, Luxus, Sonder), denen definierte Deckungsbeiträge als Prozentanteil vom Verkaufspreis hinterlegt sind.

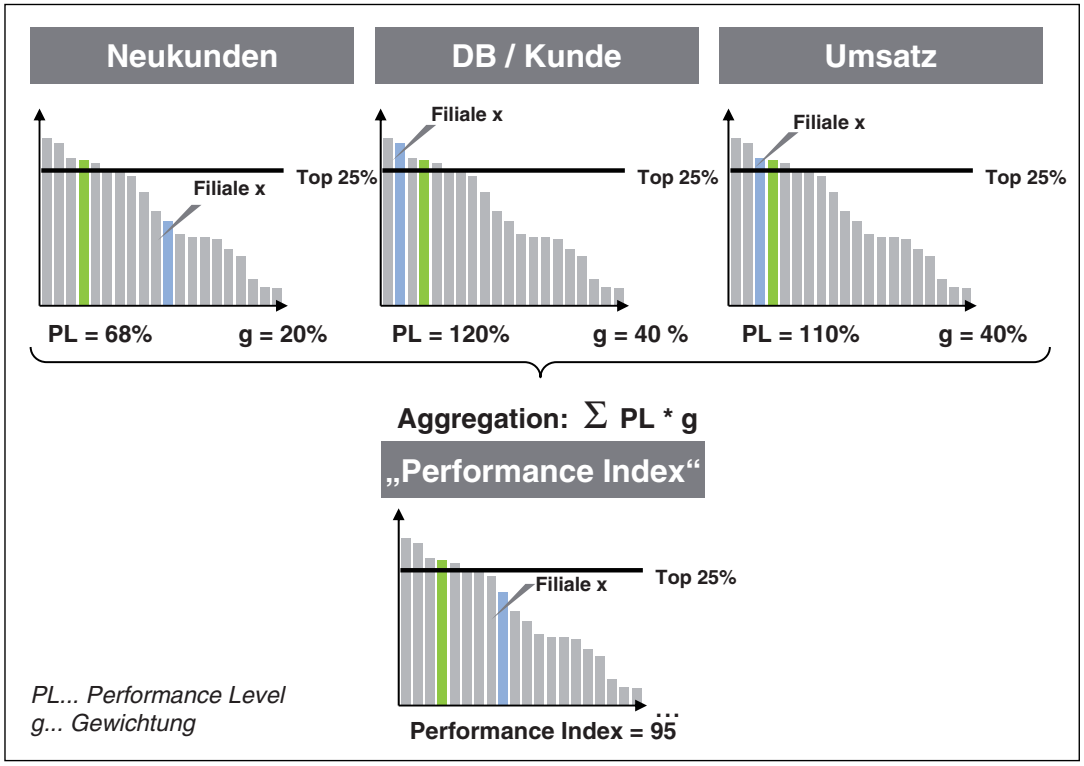

Abb. 7: Performance-Tabelle

3.3.2 Case 2 Best-practice Unternehmen

Zahlreiche Unternehmen sind mit der klassischen Konzeption von Anreizsystemen insbesondere in marktnahen Bereichen immer weniger zufrieden. Die klassische Vorgehensweise besteht darin, die spätere Leistungsbeurteilung und Vergütung im Wesentlichen davon abhängig zu machen, inwieweit die im Planungsprozess vereinbarten Ziele verfehlt, erreicht oder gar übererfüllt wurden. Durch die Vereinbarung von Mindesteinkommen und Deckelungen der Gehaltsobergrenzen wird sichergestellt, dass die betroffenen Mitarbeiter weder unter ein bestimmtes Gehaltsniveau sinken, aber auch nicht in beträchtlicher Höhe über dem üblichen Gehaltsrahmen liegen können.

Wie Unternehmen relative Ziele zur Performance-Beurteilung und Vergütung einsetzen können, erläutert das folgende Beispiel: Die „Best-Practice-AG“ hat ein Umsatzwachstum von 5 % geplant und am Ende des Planungszeitraumes tatsächlich einen Umsatzzuwachs von 6 % erreicht. Mit einem klassisch gestalteten Bonus-System leistet das

Unternehmen deutlich über Plan liegende Tantiemezahlungen. Die Qualität dieser (Vertriebs-)Leistung ist jedoch relativ stark davon abhängig, ob der Markt/die unmittelbaren Mitbewerber z. B. um 8 % wachsen konnten oder aber mit nur 3 % Umsatzsteigerung der „Best-Practice-AG“ den Gewinn von Marktanteilen zugestehen mussten. Dieser relative Vertriebserfolg sollte aber sinnvollerweise nicht unberücksichtigt bleiben und insbesondere auch in der Vergütung Berücksichtigung finden.

In Krisenzeiten können Absatz und Umsatz rapide und unvorhergesehen negativ von den Planwerten abweichen. Gerade dann sind von Mitarbeitern hohe Anstrengungen zur Sicherung des Fortbestands des Unternehmens und zur rechtzeitigen Neupositionierung für den nächsten Aufschwung von entscheidender Bedeutung und bieten zudem oft die Chance zur Verbesserung der relativen Wettbewerbsposition. Der Präsident des Verwaltungsrates eines Mittelständlers mit mehr als 1000 Beschäftigten in der Schweiz formuliert die Notwendigkeit zur Weiterentwicklung der Vergütungssysteme wie folgt: „Die nächste konjunkturelle Krise können wir als Unternehmen nicht verhindern. Wir können jedoch durch effiziente Vergütungssysteme unser Topmanagement besser steuern und entlohnen und damit Leistung und nicht Zufall honorieren. Dies ist ein wichtiges Signal an unsere Mitarbeiter, unsere Kunden und die Bevölkerung in unserer Region“[4].

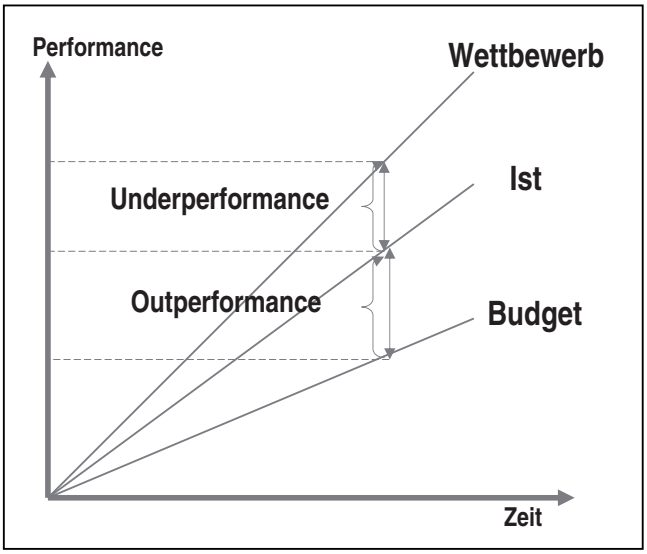

Abb. 8: Grafik zur flexiblen Vergütung

[4] Fehr/Fehr: NZZ, 10.10.2010

Die klassische Vorgehensweise illustriert zunächst die Abbildung 8[5]:

In der „klassischen Beispielsituation“ vereinbart das Unternehmen, bei Erreichung des budgetierten Umsatzes von 5 Mio. EUR einen Bonus von 50 TEUR zu zahlen. Dieser Bonus wird nach unten abgesichert durch eine Mindestregelung von z. B. 30 TEUR, die in jedem Fall zu zahlen ist. Eine Obergrenze für die Höhe des Bonus wird so gestaltet, dass pro EUR Umsatz über Budget weiter 1 % des über Budget liegenden Mehr-Umsatzes als Bonus ausgezahlt wird, maximal jedoch ein Betrag von 80 TEUR als Bonus insgesamt erreicht werden kann.

Der tatsächlich erreichte Umsatz liegt nun mit 6 Mio. EUR zwar über dem vereinbarten Budget i. H. v. 5 Mio., bleibt aber hinter der relevanten Marktentwicklung zurück. Damit ist relativ zum Markt eine Underperformance zu konstatieren, die auch entsprechend in der Vergütung Berücksichtigung findet bei der Orientierung an relativ (zur Marktentwicklung) formulierten Zielen. Rechnerisch ist dies in einfacher Form so darzustellen, dass der sich nach der klassischen Berechnung ergebende Bonus mit der relativen Marktentwicklung multipliziert würde; zur Veranschaulichung dient das Zahlenbeispiel in Abbildung 9.

	Klassiche Zielsetzung: Umsatzziel von 5 Mio. € Mindest-Bonus, progressive Staffel, Maximalgrenze		Realtive Zielsetzung: Umsatzziel von 5 Mio .€ Eigener Marktanteil konstant Relative Entwicklung zum Markt als Bonus-Multiplikator		
	Umsatz	Bonus	Umsatz	Bonus	
	2.000.000	30.000	2.000.000	20.000	
	3.000.000	30.000	3.000.000	30.000	
	4.000.000	40.000	4.000.000	40.000	
Plan	5.000.000	50.000	5.000.000	50.000	Plan
Ist	6.000.000	60.000	6.000.000	60.000	Ist
	7.000.000	70.000	7.000.000	70.000	Wettbewerbsniveau
	8.000.000	80.000	8.000.000	80.000	
	9.000.000	80.000	9.000.000	90.000	
Bonuszahlung		60.000		51.429	Bonuszahlung

Abb. 9 : Orientierung der Entlohnung an der Performance der Peer-Group

[5] vgl.: Gleich/Hofmann/Leyk, 2006

Der tatsächlich ausgezahlte Bonus berücksichtigt bei Verwendung relativer Zielvereinbarungen in der Basis die Plan-Übererfüllung, diese wird durch die hinter dem Wettbewerb zurückgebliebene Wachstumsdynamik aber wieder relativiert.

4 Integration

4.1 Planungsebenen verknüpfen: Case Hersteller von Sensoren und Logistikautomation

Das Beispielunternehmen beschäftigt ca. 5.000 Mitarbeiter und ist einer der führenden Hersteller von Sensoren für Fabrik-, Logistikautomation und Prozessautomation.

Mit dem Planungsbrief des Vorstandes wird im Frühjahr der jährliche Planungsprozess gestartet. Basis dazu ist die Unternehmensstrategie. Daraus werden die Rahmenbedingungen und die übergeordneten Ziele für die Konzerneinheiten mit Strategieverantwortung (Corporate Solution Center, Division und Central Department) festgelegt. Die Visualisierung und Kommunikation erfolgt in Form einer Strategy Map und mit Hilfe von Key Performance Indicators (KPIs). Parallel wird die Organisation aufgerufen, einen Forecast (FCI) für das laufende Jahr zu erstellen. Die Ergebnisse der strategischen Planung aller Konzerneinheiten müssen vom Vorstand und Geschäftsleitung (Management Board) freigegeben werden. Im Anschluss wird im Rahmen eines International Management Meetings über die strategischen Maßnahmen informiert und Inhalte dazu abgestimmt.

Nach der Sommerpause startet die Budgetplanung mit der Umsetzung und Quantifizierung der strategischen Maßnahmen. Es werden konkrete operative Ziele für das folgende Jahr geplant. Darin ist ein Forecast (FCII) integriert. Alle Konzerneinheiten und Gesellschaften präsentieren die Ergebnisse ihrem internen Board-Gremium. Mit der Freigabe durch den Konzernaufsichtsrat wird der Schlusspunkt der Jahresplanung (Budgetprozess) gesetzt.

Das Herunterbrechen der Ziele und Maßnahmen auf die Mitarbeiter erfolgt durch den jährlichen Performance-Dialog. Jede Führungskraft führt unabhängig von der Hierarchie mit ihren Mitarbeitern Gespräche hinsichtlich der Ziele, der Kompetenz, der Entwicklung/Karriere und dem Entgelt. In diesem Dialog wird die Zielverfolgung der Planungsergebnisse im Unternehmen erheblich gestärkt und die für die Umsetzung die notwendige Dynamik entwickelt. Mit der Integration der Planungsphasen (Strategie, Budget, Forecast) werden konkurrierende Ziele eliminiert. Bei sich veränderten Rahmenbedingungen und Zielen

wird mit Hilfe von „Boxen-Stopps“ zwischen Mitarbeiter und Führungskraft die Steuerung neu ausgerichtet, d.h. Ziele werden angepasst.

Der Planungskreislauf in Form einer „Zwiebel“ (siehe Abbildung 10) zeigt den Integrationsansatz der Planungsebenen.

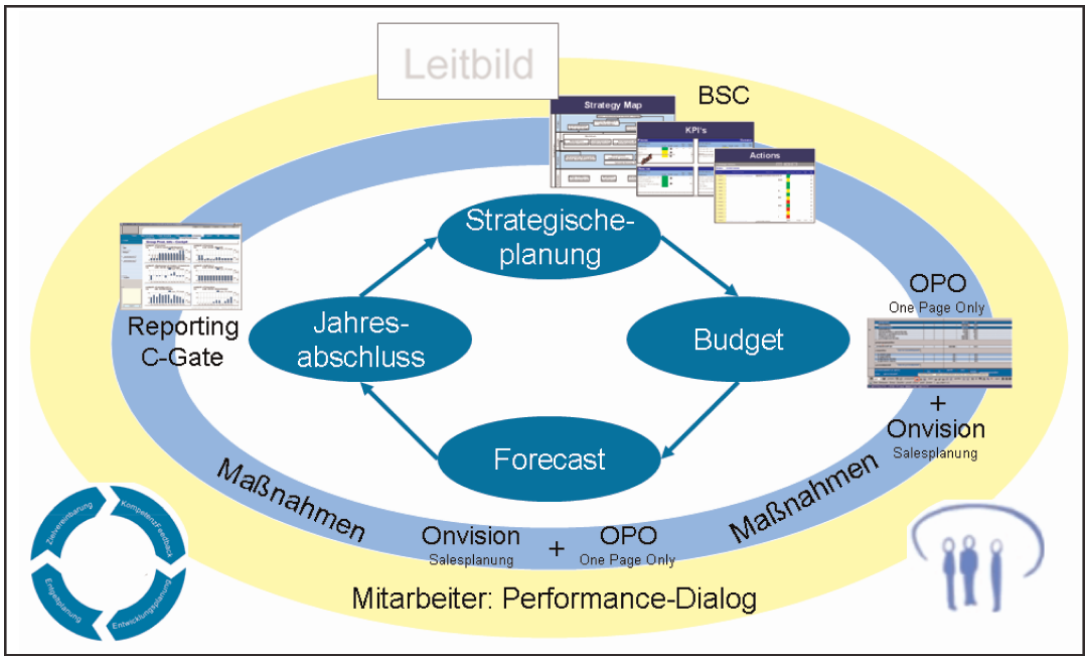

Abb. 10: Planungskreislauf

Über Maßnahmen (z.B. Produktportfolio, Technologieportfolio, etc.) wird die Verbindung zwischen der strategischen und operativen Planung sichergestellt. In der strategischen Planung sind Maßnahmen formuliert, deren Wirkung über KPIs gemessen wird. In dieser Phase wird verstärkt mit relativen Zielen (z.B. Strukturkosten in % zum Umsatz) gearbeitet. Somit können die Bezugsgrößen „atmen“ und flexibel auf Wachstumsveränderungen reagieren.

Im operativen Budget werden die Maßnahmen für das Fiskaljahr quantifiziert. Für Budget und Forecast werden gezielt identische und integrierte Planungsinstrumente verwendet. Dieser Ansatz stellt besondere Anforderungen an die IT-gestützten Planungsinstrumente. Sie müssen neben der Quantifizierung auch die dazugehörigen qualitativen („weichen“) Informationen mitführen. Die Ressourcenbasis (Kostenstellen) und die Mittelverwendung (Projekte und Maßnahmen) müssen in den Planungsinstrumenten integriert sein. Der strategische Teil wird

mit der Balanced-Scorecard-Methodik, auf Basis einer einfachen, integrierten Lotus-Notes-Anwendung mit Workflow-Funktionen dokumentiert und verfolgt.

Die Ziele und Ergebnisse der Planung werden in das Standard-Reporting integriert und regelmäßig auf Abweichungen analysiert. Daraus werden die notwendigen Impulse und Gegenmaßnahmen zur Zielerreichung generiert.

4.2 Anreizsysteme ausbalancieren: Case Maschinen- und Anlagenbauer

Im Bezug auf das Ausbalancieren von Anreizsystemen sei an dieser Stelle auch auf das Kapitel 3.3 „Relative Ziele ergänzend einsetzen“ verwiesen.

Das Beispielunternehmen beschäftigt 800 Mitarbeiter. Es ist im Business-to-Business-Bereich als Teilezulieferer für Maschinen- und Anlagenbauer tätig. Das Unternehmen ist in Familienbesitz, wobei jedoch keine Familienmitglieder im Management tätig sind. Die durchschnittliche Betriebszugehörigkeit des Managements und der Mitarbeiter ist hoch.

Das Unternehmen hat intensiv diskutiert, inwieweit die Mitarbeiter im Rahmen einer variablen Vergütung am Unternehmenserfolg beteiligt werden. In der Vergangenheit waren die zu erreichenden Ziele ausschließlich an die Budgetziele gekoppelt, was zu Verhandlungen über die Zielhöhe geführt hat. Folgende Probleme traten auf:

- Auch wenn beide Seiten schlussendlich meist der Meinung waren, dass die definierten Ziele sowohl anspruchsvoll als auch erreichbar waren, wurde der Prozess der Zielfindung als sehr aufwendig beschrieben und hat den jährlichen Planungszeitraum deutlich verlängert.
- Durch den ausschließlichen Fokus auf Budgetziele wurde die Weiterentwicklung des Unternehmens, z. B. in Form von mehrjährigen strategischen Projekten, vernachlässigt.

Zusätzlich gab es viele unterschiedliche Zielsysteme im Unternehmen, was einen hohen Aufwand für das Personalwesen bedeutet hat und teilweise auch zu Missstimmung im Unternehmen führte, da sich einige Mitarbeiter im Vergleich mit anderen ungerecht behandelt fühlten. Aus diesen Gründen fand im Jahr 2007 eine Überarbeitung des Zielsystems statt.

Beschreibung der Lösung: Der Anteil der variablen Vergütung an der Gesamtvergütung und die Ausgestaltung dieses Anteils erfolgt je Hie-

rarchieebene unterschiedlich. Jeder Mitarbeiter hat drei variable Vergütungsanteile:

- Unternehmensanteil
- Bereichs-/Abteilungsanteil
- Persönlicher Anteil

Der Unternehmensanteil basiert auf der Differenz des aktuellen EGTs (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit: EGT = EBIT + Finanzergebnis) zum vorjährigen EGT. Steigt das EGT im Vergleich zum Vorjahr an, werden 30 % der Steigerung auf die Mitarbeiter aufgeteilt. Im Falle eines negativen EGTs erfolgt keine Aufteilung. Der Aufteilungsschlüssel umfasst dabei sowohl die Hierarchiestufe, den Beschäftigungsumfang, das Gehalt und die Betriebszugehörigkeit. Als grundlegendes Ziel liegt in jedem Jahr eine 5 %ige EGT-Steigerung zugrunde. Wird diese erreicht, können

- Führungskräfte der ersten Hierarchieebene mit einem variablen Anteil von rund 25 % ihres Jahresgehalts,
- Führungskräfte der zweiten/dritten Ebene mit 8 bis 12 % und
- übrige Mitarbeiter mit 3 bis 5 %

rechnen. Der genaue Anteil ist pro Mitarbeiter unterschiedlich und ergibt sich aus dem Aufteilungsschlüssel. Ist die EGT-Steigerung geringer oder höher, ändert sich auch der variable Gehaltsanteil. Beispielsweise erhalten die Führungskräfte bei 4 % EGT einen 20 %-igen Anteil am Jahresgehalt, bei 3 % einen 15 %-igen Anteil. Ist das EGT negativ, wird kein variabler Anteil am Unternehmenserfolg ausgeschüttet, die Bereichs-/Abteilungs- und persönlichen Ziele bleiben davon aber unberührt.

Der Bereichs- und Abteilungsanteil basiert auf den im Rahmen der Planung festgelegten Zielen für die Bereiche; diese werden je Bereich/Abteilung mit der Geschäftsführung und den Eigentümern definiert. Dabei kann es sich sowohl um monetäre Ziele (z. B. Produktionskosten pro Teil) als auch um nicht monetäre Ziele (z. B. Ausschuss in der Produktion) handeln. Um das Zielsystem nicht zu komplex zu gestalten, werden maximal 3 Ziele festgelegt, wobei für die Geschäftsführung/1. Führungsebene keine persönlichen Ziele festgelegt werden.

Der persönliche Anteil setzt sich bei allen Mitarbeitern aus unterschiedlichen Themen zusammen, die im jährlichen Mitarbeitergespräch mit ihren Vorgesetzten festgelegt und im Folgejahr evaluiert werden. Inhalte könnten die Umsetzung von Projekten (z. B. Einführung eines CRM-Systems) oder persönliche Weiterentwicklungsziele sein. Auch hier sind maximal 3 Ziele festzulegen. Der Übergang zu Bereichszielen ist teilweise

fließend, das als Beispiel erwähnte CRM-System könnte auch als Bereichs- oder Abteilungsziel Verwendung finden.

Das gesamte Zielsystem ist in Tabelle 1 dargestellt.

	Unternehmensziel (1 Ziel)	Bereichs-/ Abteilungsziele (maximal 3 Ziele)	persönliche Ziele (maximal 3 Ziele)
1. Führungsebene / Geschäftsführung	~ 25 % (*)	10 %	—
2. und 3. Führungsebene	~ 8 bis 12 % (*)	5 %	5 %
Übrige Mitarbeiter	3 bis 5 % (*)	3 %	(**)

Tab. 1: Zielsystem

(*) Bei einer angenommenen EGT-Steigerung von 5 %.

(**) Im Rahmen der Mitarbeitergespräche werden Ziele vereinbart, die jedoch keinen direkten Einfluss auf die variable Vergütung haben.

Der große Vorteil des neuen Zielsystems liegt in der ausgewogeneren Zielsetzung, der stärkeren Kopplung des tatsächlichen an den bisherigen (und nicht den geplanten) Erfolg des Unternehmens und der Einbindung von nicht monetären Bereichszielen in die Zielsetzung. Nachteilig ist die höhere Komplexität des Zielsystems, die mehr Aufwand in der Zielfestlegung, -kommunikation und -messung erfordert.

5 Wertschöpfung abbilden

5.1 Geschäftsmodell abbilden: Case Energieversorger

Das betrachtete Unternehmen ist ein regionaler Energieversorger mit typischen Wertschöpfungsaktivitäten bzw. Geschäftsfeldern: Beschaffung, Netz, Vertrieb, (externe) Dienstleistungen und (interne) Shared Services. Das Unternehmen ist als Stammhaus-Konzern organisiert, in dem neben den Führungsbereichen auch operative Funktionen zu finden sind. Neben der Stammhaus-AG gibt es acht weitere Legalgesellschaften.

Die Planung (wie auch das Reporting) erfolgten bislang primär entlang der Legalstrukturen. Dabei wurden – unabhängig von der Größe und der zugehörigen Wertschöpfungsaktivität – je Gesellschaft eine GuV und eine Bilanz geplant. Dies ist unproblematisch, solange die Gesellschaft genau eine Wertschöpfungsaktivität repräsentiert. In der GuV der Stammhaus-AG mit über 75 % des Gesamtumsatzes vermischten sich die Effekte verschiedener Aktivitäten (insbesondere Beschaffung/Vertrieb

und Shared Services). Dadurch wurde eine Abweichungsanalyse auf Basis der Planwerte deutlich erschwert.

Im Zuge der Neugestaltung der Planung erfolgte eine primäre Ausrichtung nach den Wertschöpfungsaktivitäten. Im Vordergrund stehen nun die einzelnen Funktionen. Dazu wurde insbesondere die Stammhaus-AG mit Hilfe eines Center-Konzeptes in verschiedene Teil-Einheiten zerschnitten. Zukünftig plant der Vertrieb im Stammhaus analog zu den Vertriebs-Gesellschaften sein Vertriebsergebnis, während Stammhaus-Service-Einheiten ihre Kosten und Auslastung planen. Damit bildet die Planung die Grundlage für eine unterjährige Abweichungsanalyse gemäß dem Geschäftsmodell (vgl. Abbildung 11).

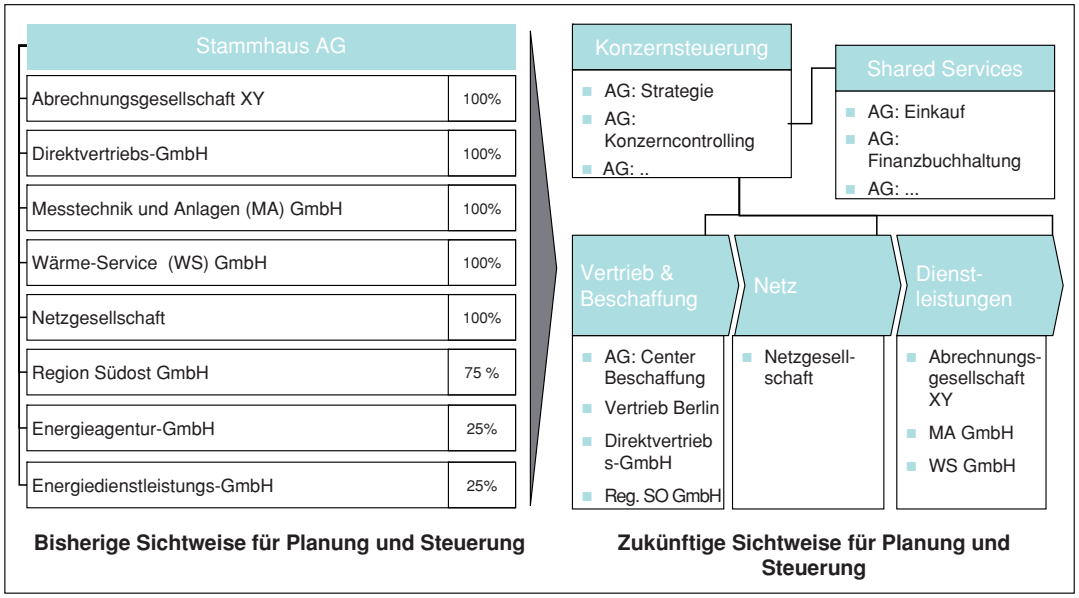

Abb. 11: Geschäftsmodell-Übersicht

Der dargestellte Ansatz lässt sich natürlich auch auf andere Branchen und Geschäftsmodelle übertragen. So finden sich beispielsweise in der produzierenden Industrie häufig (kleinere) Konzerngebilde, wo Produktion, Forschung und Entwicklung sowie Vertrieb als Teile der Stammhaus-Gesellschaft vermengt gemäß der Legalsicht geplant werden.

5.2 Outputfokus forcieren: Best practice aus dem Mittelstand

Startimplus der Budgetierung sollte der Output eines Unternehmens oder der verschiedenen Leistungseinheiten sein. Richtigerweise ist der

Ausgangs- und Startpunkt der Planung und Budgetierung der Markt und die absetzbaren Einheiten der Produkte oder Dienstleistungen in der zu betrachtenden Planungsperiode.

Diese Outputorientierung wird allerdings nicht durchgängig im gesamten Budgetsystem gelebt. Dies hängt sicherlich an den inputorientierten, traditionellen Kostenrechnungssystemen, welche oftmals die Logik der Planung und Budgetierung bestimmen. Dies hat zur Folge, dass in vielen Fällen vor allem in Gemeinkostenbereichen Bereichsressourcen geplant werden, ohne eine direkte Beziehung zum Bereichsoutput herzustellen. Hier hilft eine prozessorientierte Budgetierung auf Basis einer Prozesskostenrechnung. Die Abbildung 12 zeigt die prinzipielle Logik auf. Aus der Planung und Budgetierung auf Grundlage der bewerteten Ressourcen wird ein outputorientierter Ansatz.

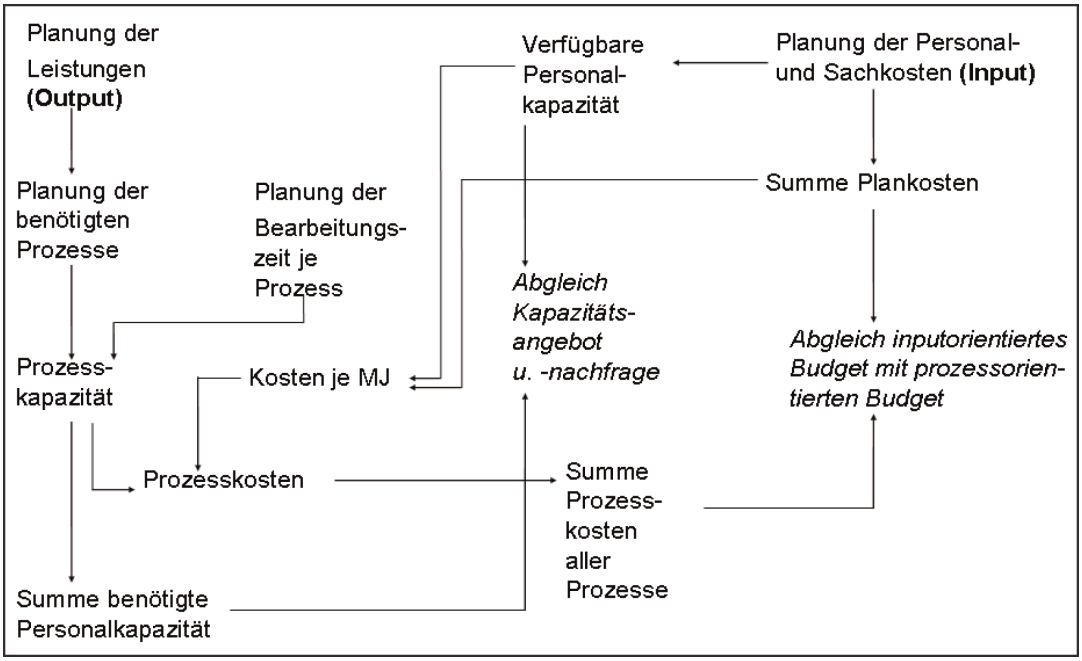

Abb. 12: Ablauf und Informationsfluss einer prozessorientierten Budgetierung (vgl. Rieg, R. 2008)

Am Beispiel des Controller-Bereichs eines mittelständischen Unternehmens kann die Funktionsweise skizziert werden:

Vom Management werden als Leistungen z.B. „Kostenstellenberichte" verlangt, der dahinter stehende Prozess „Kostenstellenbericht erstellen" wird je Kostenstelle einmal monatlich durchgeführt. In einer Prozesskostenrechnung wurde ermittelt, dass je Berichtserstellung 200 EUR

Prozesskosten anfallen. Als Prozessgesamtkosten wurden 240 TEUR ermittelt (bei 100 Kostenstellen mit je 12 Kostenstellenberichten). Der Prozess wird von 1,5 Controllern bearbeitet.

Eine analytische, korrekte und logische Planung der Controller-Kapazitäten in diesem Unternehmen geht nun nicht von der Controller-Kapazität und deren mutmaßlichen Änderungen auf Grundlage der Geschäftsentwicklung, sondern von der Controllerleistung aus.

So erfordern z.B. 10 zusätzliche Kostenstellen im Unternehmen (statt 100 jetzt 110 Kostenstellen) auch 10 % mehr Controller-Ressourcen, vorausgesetzt die Effizienz wird nicht gesteigert oder es wirken keine andere Effekte. Genau solche Verbesserungsvorgaben können auf Grundlage einer outputbezogenen Betrachtung gemacht werden. So kann beispielsweise die gewünschte Reduzierung der Durchlaufzeiten (z.B. -15 % DLZ, Reduzierung von Liegezeiten) auch die Prozesskosten und die notwendigen Controller-Ressourcen reduzieren.

Eine solche, der Arbeitsplanung ähnlichen Vorgehensweise, durchdringt seit Jahren und Jahrzehnten bereits die produzierenden Bereiche. Es gibt wenig Argumente (z.B. nicht unbeträchtlicher Erfassungs- und Pflegeaufwand), eine solche Logik nicht auch auf die nicht produzierenden Einheiten bzw. Gemeinkostenbereiche zu übertragen.

6 Organisation abbilden: Pläne vertikal und horizontal integrieren

Das Beispielunternehmen gehört zu den führenden europäischen Medienunternehmen und beschäftigt ca. 10.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Im Folgenden wird am Beispiel dieses Medienunternehmens die Unternehmensplanung mittels kombinierter Eckwert- und Detailplanung erläutert (vgl. Kapitel 2.2).

Ursache für die Umstellung des Planungsprozesses bei dem Unternehmen war, das der Prozess zu lang und zu komplex war. Es gab zu viele Abstimmungsschleifen und es wurde zu detailliert geplant, weshalb der Planungs- und Analysezeitraum auch 6 Monate betrug. Des Weiteren berücksichtigte der Planungsprozess keine strategischen Fragestellungen und Kapitalmarkterwartungen. Aufgrund steigender, externer (Informationen für den Kapitalmarkt und Investoren) und interner Anforderungen (Zielvereinbarung auf allen Ebenen) an die Planung sah das Unternehmen Handlungsbedarf.

Der Gesamtplanungsprozess wurde von 6 Monaten auf 6 bis 8 Wochen verkürzt. Dies war neben Maßnahmen wie einer verbesserten IT-Unter-

stützung und der Reduktion von Liegezeiten vor allem durch der Aufteilung des Planungsprozesses in 2 Phasen zu verdanken:

- Eckwertplanung (top-down in 2 Wochen) und
- Detailplanung (bottom-up in 4 bis 6 Wochen).

Die beiden Teile der Planung und ihr Zusammenhang sind in Abbildung 13 dargestellt.

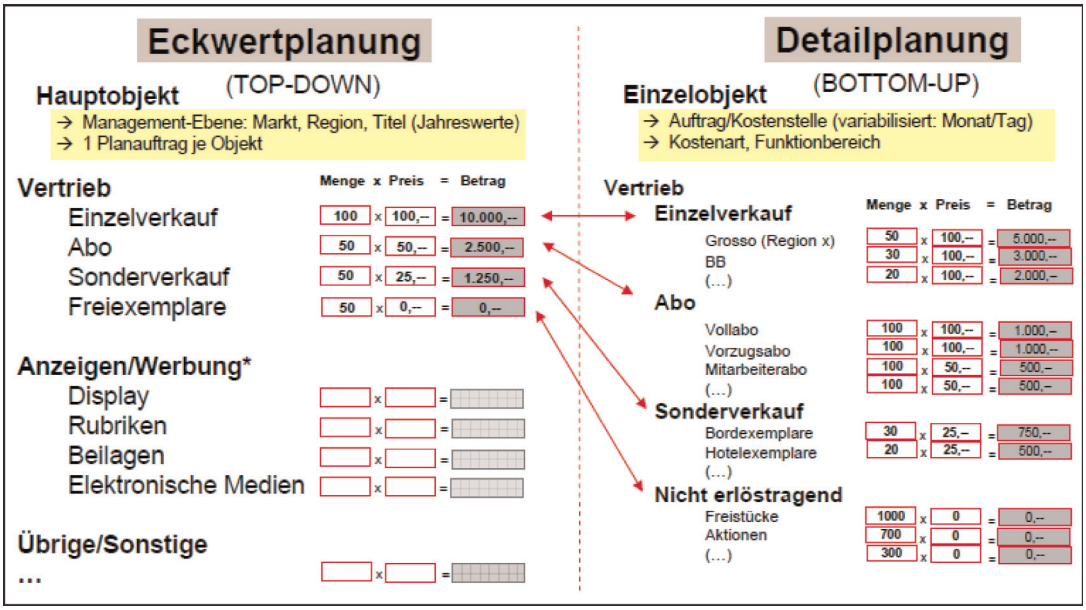

Abb. 13: Vergleich Eckwert- und Detailplanung

Wie aus Abbildung 13 ersichtlich, wird in der Eckwertplanung nur grob in drei Rubriken geplant:

- Vertriebserlöse werden objektindividuell geplant, d.h. Preise und Mengen (Auflage × Erscheinungstage) nach Preisgebieten, Regionen oder Vertriebskanälen. Vertriebssysteme unterstützen die Planung durch Referenzwerte aus dem Vorjahr, der Mittelfristplanung und dem Forecast.
- Werbeerlöse werden ebenfalls objektspezifisch nach Branchen, Regionen oder Rubriken geplant. Die Planung erfolgt auf Basis der Mengen- und Preisentwicklungen (nach Seitenanzahl, Farbqualität etc.). Analog zu den Vertriebserlösen werden ebenfalls Referenzwerte aus den Vertriebssystemen bereitgestellt.

- Bei den Kosten fallen folgende Blöcke an:
  - Herstell- und Versandkosten, deren Planung auf Basis der Entwicklung von Preisen und Mengen abgeschätzt wird.
  - Sonstige Einzelkosten, die durch manuelle Anpassungen auf Basis von Vorschlags- und Referenzwerten entstehen.
  - Gemeinkosten, die unter Beachtung bestimmter Prämissen (z.B. x % Steigerung/Senkung gegenüber dem Vorjahr) hochgerechnet werden.

Die Eckwertplanung erfolgt top-down, die Ergebnisse werden gegen die Kapitalmarkt- und Vorstandserwartungen gespiegelt. Kommt es hier nicht zu einer Übereinstimmung, wird die Planung überarbeitet.

Die in der Abbildung ebenfalls dargestellte Detailplanung erfolgt bottom-up, nachdem die Vorgaben (also die Eckwertplanung) fixiert wurden. In der Detailplanung erfolgt die Ausplanung der Vorgaben auf einem deutlich höheren Detaillierungsniveau, um als unterjährige Steuerungsgrundlage für die verschiedenen Produkte und Geschäftsfelder dienen zu können.

7 Absichten klarmachen und kommunizieren

7.1 Absichten klarmachen und Mitarbeiter einbinden

Das Beispielunternehmen stellt hochwertige, design-orientierte Badkonzepte und umweltfreundliche Sanitärtechnologien her und vertreibt diese weltweit. Der Bad- und Sanitärspezialist beschäftigt mehr als 3.100 Mitarbeiter.

Sowohl beim strategischen Plan als auch beim Budget werden bei dem Beispielunternehmen alle relevanten Mitarbeiter und Führungskräfte frühzeitig eingebunden (vgl. Abbildung 14). Selbst nach Erstellung der entsprechenden Pläne müssen die darin enthaltenen Zielrichtungen und Maßnahmen entsprechend kommuniziert werden.

Der Business Plan definiert die strategischen Stoßrichtungen und wird in alle Unternehmensbereiche und Tochtergesellschaften kaskadiert. Alle Bereiche leiten aus den strategischen Unternehmenszielen ihre Bereichsziele ab und legen eine so genannte Roadmap, den Maßnahmenplan für die Implementierung der Strategie, fest. Quantitative Ziele und Roadmap bilden dann die Basis für die jährliche Budgetplanung in jedem Bereich. Nationale und internationale Führungskräfte sowie Fachspezialisten werden aktiv jedes Jahr im Rahmen eines Business-Plan-Klausur-Workshops in die Zielfestlegung und Strategieentwicklung eingebunden. Dabei wird neben einem Führungskräftestamm auch verstärkt auf eine

rollierende Teilnahme von Nachwuchskräften gesetzt. Inhalte des Workshops sind beispielsweise

- Analyse der Markt- und Kundenstruktur,
- Visionen oder
- Positionierung bei Vertriebs-, Logistik-, Produktions- und Verwaltungsprozessen.

In den Tochtergesellschaften werden eigene Business Pläne, abgeleitet aus dem Business Plan der Gruppe, erstellt.

Abb. 14: Mitarbeiter bei der Planung und Zielfestlegung

7.2 Mitarbeiter kommunizieren: Business Plan Info Kaskade

Jährlich finden über alle Bereiche des Beispielunternehmens so genannte Business Plan Info Kaskaden statt. Dort sind alle Bereichsleiter angehalten, neben den Gesamtzielen des Unternehmens (Umsatz, Kosten, EBIT, Investitionen etc.) auch die relevanten Business Plan Ziele sowie operativen Ziele ihres Bereichs an die Mitarbeiter zu kommunizieren und diese zu erklären! Das Beispielunternehmen ist hierbei zu allen seinen Mitarbeitern sehr offen (auch mit Unternehmenskennzahlen und Ergebnissen).

Durch diese offene Kommunikation und Einbindung werden die Ziele besser verstanden und es wird eine hohe Identifikation geschaffen.

8 Zusammenfassung und Ausblick

Die in diesem Artikel dargestellten Praxisbeispiele haben gezeigt, wie die Prinzipien der Modernen Budgetierung praktisch umgesetzt werden können. In der nächsten Zeit wird vom Facharbeitskreis „Moderne Budgetierung“ noch ein Controller Statement verfasst, das alle Inhalte zusammenfasst. Des Weiteren wird es noch vier Arbeitspapiere geben. Es wird ein Papier zu allen Prinzipien der Modernen Budgetierung quasi als Grundlagenpapier verfasst. Außerdem wird zu den drei Gestaltungsempfehlungen der Modernen Budgetierung je eine Veröffentlichung erscheinen. Des Weiteren ist ein white paper der Arbeitsgruppe IT in Arbeit, welches ebenfalls in Kürze erscheinen wird.

9 Mitglieder des Facharbeitskreises „Moderne Budgetierung“

Norbert Althaus (GKN Driveline)

Florian Baier (Axel Springer)

Heidi Beyer (Axel Springer)

Uwe Becking (Agentur für Arbeit)

Alfred Biel (Internationaler Controller Verein e.V.)

Petra Bohn (Purena GmbH)

Bernhard Bücker (Suhrkamp Verlag)

Dr. Elmar Dworski (Deloitte)

Prof. Dr. Christoph Eisl (FH Oberösterreich)

Stephan Elster (Cognos)

Stefan Erlenbach (EnBW)

Patricia Frey (Hansgrohe)

Gunter Fauth (Telekom)

Siegfried Gänßlen (Hansgrohe)

Prof. Dr. Ronald Gleich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)

Matthias Handrich (EBS Universität für Wirtschaft und Recht i.Gr.)

Markus Happe (Benteler)

Klaus Harm (FH Oberösterreich)

Lars Hartje (Dematic Accounting Services)

Stefan Hirsch (Odewald & Compagnie)
Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst (Fachhochschule Osnabrück)
Axel Israel (rent a controller)
Christian Janßen (Mühlhoff Umformtechnik)
Michael Kappes (Horváth & Partners)
Matthias Koch (Proctor & Gamble)
Bernd Koschitzki (CSS)
Udo Kraus (Hansgrohe)
Claudia Maron (Datev)
Dr. Martin Ludwig Mayr (ConRoom)
Alexandra Meidl (ConRoom)
Dr. Uwe Michel (Horváth & Partners)
Andreas Nebe (Deutsche Telekom)
Dr. Karsten Oehler (Cognos)
Peter Pfeiffer (GKN Driveline)
Gunter Piotrowski (Axel Springer)
Prof. Dr. Robert Rieg (Hochschule Aalen)
Lars Riemer (Horváth & Partners)
Dr. Peter Schentler (Horváth & Partners)
Christian Schmahl (Deutsche Telekom)
Thomas Schulze (SAP)
Dr. Matthias Schmitt (matthias schmitt – Unternehmensberatung)
Jürgen Schnöbel (HID Global)
Steffen Sindl (Sindl Controllingsysteme)
Markus Steiner (Detecon)
Gregoris Theisen (HID Global)
Prof. Dr. Martin Tschandl (FH Joanneum)
Mathias Walter (Deutsche Telekom)
Dr. Matthias Weiß (Kölner Verkehrs-Betriebe)
Andreas Wernet (SICK)
Helmut Willmann (SICK)

10 Literaturhinweise

Facharbeitskreis „Moderne Budgetierung“, White Paper „Moderne Budgetierung“, präsentiert am Controller Congress, 11./12. Mai 2009, abrufbar unter www.controllerverein.de

Gänßlen/Gleich/Oehler/Rieg, Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“, Controller Magazin, September 2008.

Gleich/Hofmann/Leyk: Planungs- und Budgetierungsinstrumente, Freiburg 2006

Gleich/Schentler/Sindl, Moderne Budgetierung: Praktische Erfahrungen im kleineren Mittelstand, in: Controller Magazin, 3/2010, S. 89–92.

ICV-Facharbeitskreis „Moderne Budgetierung“ (Hrsg.), Moderne Budgetierung, Controlling-Berater Band 3, 2009.

Oehler/Schentler, Moderne Budgetierung und IT, in: IT-Mittelstand, H. 9, 2009.

Rieg, R., Planung und Budgetierung. Was wirklich funktioniert, Wiesbaden 2008

Rieg/Gleich/Schentler, Der Kern der Planung, in: CFO aktuell – Zeitschrift für Finance & Controlling, Jg. 3, H. 6, 2009.

Rieg/Gleich/Schentler, Moderne Budgetierung – ein Ansatz zur (teilweisen) Überwindung der „Praxislücke“ in der Budgetierung, in: Pfaff, Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen, 2010.

Schentler/Rieg/Gleich, Budgetierung im Spannungsfeld zwischen Koordination und Motivation, in: Controlling, Heft 1, 2010.

Tschandl/Gleich/Schentler, Hilfe für den Zahlmeister, in CFO World, S. 18–19.

Mit Haufe rücken Sie Ihr Controlling stärker in den Blickpunkt. Versprochen.

Der „Controlling-Berater" informiert Sie in jedem Band ausführlich über ein aktuelles Controlling-Schwerpunktthema. Die Inhalte kombinieren Fachwissen, empirische Erkenntnisse und Fallbeispiele aus der Praxis – für mehr Ansehen und Einfluss Ihres Controllings.

> Trends und aktuelle Entwicklungen im Controlling
> Praxisberichte aus Unternehmen als Möglichkeit zum Benchmarking
> Inkl. Zugang zur Online-Version Haufe Controlling Office
> Online-Seminare zu aktuellen Brennpunkten

www.haufe.de/controlling-berater

HAUFE.

11032_01401_ANZ_ConBer_Bd11_17x24_sw.indd 1 13.12.10 10:06