
2.1 Der traditionelle Planungsprozess

2.1.1 Der Ablauf der Konzernplanung

Bis vor etwa zehn bis fünfzehn Jahren war der Planungsprozess großer Unternehmen in Praxis und Literatur wenig umstritten. Dabei waren schon damals für jeden Praktiker gravierende Defizite offensichtlich. Aber erst nach der Jahrtausendwende kam die Diskussion über Alternativen richtig in Gang. Ausgelöst unter anderem durch einen Artikel in der „Harvard Business Review“, der mit der Aussage begann: „Corporate Budgeting is a joke, and everyone knows it“¹. Recht provozierend – umso erstaunlicher, dass darauf hin kaum grundsätzlicher Widerspruch kam.

Was aber war so mangelhaft, und was sind aus heutiger Sicht die Alternativen? Diese Frage ist Thema des Kapitels. Dazu werden zunächst die traditionellen Planungs- und Budgetierungsprozesse beschrieben. Nicht aus Gründen der historischen Vollständigkeit, sondern weil es zum Verständnis der gegenwärtigen Diskussion und der modernen Konzepte sinnvoll ist, die Hintergründe zu kennen.

„Planung ist ein Prozess der Informationsverarbeitung, der die Aufgabe hat, festzulegen, wie die Zielerreichung in kommenden Perioden realisiert werden kann“². Diese Definition sagt aus, worum es geht und vor allem auch, worum es *nicht* geht. Eine gute Planung ist *keine Prognose*, es geht nicht einfach darum, eine zu erwartende Zukunft abzubilden. Vielmehr sollen *Maßnahmen zur Ergebnisverbesserung* bzw. Zielerreichung festgelegt werden. Oder, wie es Deyhle seit vielen Jahren ausdrückt: Planung ist eine Grundlage für den Einstieg in ein *Aktionsprogramm zur Ergebnisverbesserung*³. Der Leser sollte das stets im Hinterkopf behalten – sowohl beim Lesen der folgenden Abschnitte als auch in der Praxis.

¹ Jensen (2001, S. 96).

² Schröder (2000, S. 107).

³ Vgl. Deyhle (1991a, S. 22).

Die Literatur schreibt der Planung im Allgemeinen die Funktionen der Koordination, der Motivation und Setzung von Anreizen und der Beurteilung des Managements zu.

Unternehmensplanung wird traditionell in drei Stufen unterteilt:

- *strategische Planung*,
- *Mittelfristplanung*,
- *operative Planung* oder *Budgetierung*.

Die *strategische Planung*, die Entwicklung der Unternehmensstrategie, legt die Grundsätzlichen unternehmerischen Entscheidungen über einen längeren Zeitraum, die Rede ist meistens von 10 Jahren, fest. Die strategische Planung überlappt sich mit der Entwicklung der Unternehmensstrategie. Dreh- und Angelpunkt ist die Ausrichtung auf die Realisierung strategischer *Produkt- und Marktziele*. Insofern unterscheidet sich die strategische Planung grundsätzlich von der früher gebräuchlichen Langfristplanung, worunter eine simple Extrapolation der gegenwärtigen Entwicklung verstanden wurde.⁴

Die *Mittelfristplanung* ist eine im Gegensatz zur Strategie stärker *quantitative* Planung über einen Zeithorizont von meistens *drei bis fünf Jahren*, im Idealfall aus der Strategie abgeleitet. Oft findet die Mittelfristplanung im Frühjahr statt und wird jedes Jahr in Form einer *rollierenden* Planung neu aufgesetzt.

Am meisten verbreitet ist jedoch die Budgetplanung oder *Budgetierung*, also die *kurzfristige Planung für das nächste Geschäftsjahr*. Generell wird ein Budget definiert als „the quantitative expression of a proposed plan of action by management for a specified period“⁵.

Das Budget enthält in der Regel folgende Komponenten:

- Ergebnisrechnung, also eine interne Gewinn- und Verlustrechnung pro Sparte,
- Planbilanz für das Unternehmen,
- Investitionsplanung,
- Planung der Anzahl Mitarbeiter (Personalplanung),
- Umsatzplanung pro Produkt oder Produktgruppe, bisweilen auch pro Kunde oder Kundensegment,
- Kostenplanung pro Kostenart und Kostenstelle.

Das Budget ist also deutlich detaillierter als die Mittelfristplanung.

Was ist nun konkret die *Aufgabe des Beteiligungscontrollers*, der vor der Aufgabe der Budgetierung steht? Seine Aufgabe ist nach den allgemeinen Controlling-Grundsätzen zunächst *nicht*, die Inhalte der Planung, also konkrete Umsatz- oder Kostenziele festzulegen. Dies ist Aufgabe des Linienmanagements und letztlich der Unternehmensleitung. Der Controller hat aber die *Methodenkompetenz*, er ist damit für die erfolgreiche Abwicklung des Planungsprozesses verantwortlich.

⁴ Zur Unternehmensstrategie vgl. z. B. Welge und Al-Laham (2012).

⁵ Horngren et al. (2012, S. 206).

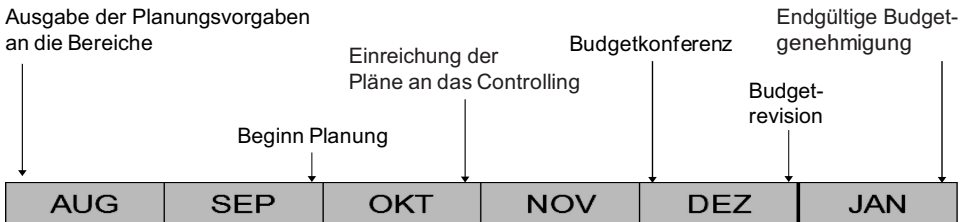


Abb. 2.1 Zeitplan Budgetrunde

In der Literatur wird das etwa so ausgedrückt:

„Der Controller ist verantwortlich für

- *den Aufbau eines Planungssystems mit*
 - (1) *Fixierung der Teilpläne der einzelnen Bereiche,*
 - (2) *Aufbau eines hierarchisch strukturierten Systems von Objectives,*
 - (3) *Aktualisierung und Anpassung dieses Systems an interne und externe Erfordernisse sowie*
- *die Koordination der Planungseinheiten durch*
 - (1) *Erarbeitung von Planungsrichtlinien,*
 - (2) *Festlegung eines Terminplans für die Planungsaktivitäten und Überwachung der Termineinhaltung,*
 - (3) *Hilfestellung bei den Planungsarbeiten sowie Abstimmung der dezentralen Teilpläne mit den übergeordneten Objectives.“⁶*

Für den Beteiligungscontroller kommt indessen eine weitere Dimension hinzu. Er ist per se nicht für die Planung in den Gesellschaften selbst zuständig, das fällt vielmehr in den Zuständigkeitsbereich des dortigen Controllings und Managements.

Der Beteiligungscontroller hat aber die Aufgabe, die diversen Einzelpläne der Gesellschaften zu *koordinieren*, zu *konsolidieren*, das Planungssystem des Konzerns bzw. Unternehmensverbunds als Ganzes zu entwickeln und zu betreuen.

Entscheidender Unterschied zur Planung in einem Einzelunternehmen ist also die *Zweistufigkeit*.

Die Aufgaben des Beteiligungscontrollers können gut anhand des typischen *Ablaufs des Budgetprozesses* dargestellt werden (Abb. 2.1). Dabei wird davon ausgegangen, dass das Geschäfts- und Budgetjahr gleich dem Kalenderjahr ist, was meistens zutrifft.

Am Beginn steht klassischerweise eine Geschäftsführungs- bzw. Vorstandssitzung, auf der die *Planungsprämissen* festgelegt werden (Tab. 2.1).

Das sind zunächst externe Entwicklungen, mit denen das Unternehmen rechnet und welche für die beteiligten Bereiche Basisannahmen darstellen. Die o. g. Prämissen 1 und 2

⁶ Schröder (2000, S. 108).

Tab. 2.1 Typische Planungsprämissen

Planungsprämisse
1. Erwartung Wirtschaftsentwicklung in den relevanten Regionen (Wirtschaftswachstum in %)
2. Erwartung Entwicklung der Märkte (Marktwachstum in %)
3. Erwartung (tarifliche) Gehaltssteigerungen
4. Erwartung Entwicklung relevanter Rohstoffpreise
5. Erwartung Entwicklung Wechselkurse
6. Transferpreise
7. Sonstige mögliche Entwicklungen

dienen dabei offensichtlich als Basis der Umsatz-, die Prämissen 3 und 4 als Basis der Kostenplanung. Zu Prämisse 3 ist indessen anzumerken, dass diese oft im Unternehmen vertraulich behandelt wird, um der Arbeitnehmerseite keine für Tarifverhandlungen taktisch relevanten Informationen zu liefern.

Prämisse 5 ist für international tätige Unternehmen, gerade auch Unternehmen mit ausländischen Beteiligungen, relevant, haben diese Annahmen doch Einfluss auf die Preise von importierten und exportierten Gütern.

In vielen Fällen entscheidend im Beteiligungscontrolling ist die Prämisse 6. Denn die Gesellschaften müssen wissen, was die Preise der konzerninternen Lieferverflechtungen sind, um realistisch planen zu können.

Für den Beteiligungscontroller beginnt der Planungsprozess mit der Information über die Prämissen. Typischerweise wird er eine Mail an seine Ansprechpartner in den Gesellschaften schreiben, in welcher er die Prämissen beschreibt und die Gesellschaften bittet, ihre Planungsentwürfe einzureichen bis – im Beispiel – Ende Oktober.

Die Medien sind in der Regel Excel-Files, welche den Gesellschaften vorliegen oder sich im Attachment der Planungsmail des Beteiligungscontrollers finden. Die Gesellschaften sind dann gehalten, die entsprechenden Felder auszufüllen. Alternativ werden in Unternehmen, die über ein Business Intelligence (BI) System verfügen, im BI die entsprechenden Eingabe-/Upload-Sektionen freigeschaltet.⁷

Damit beginnt die eigentliche Planungsarbeit, die Budgeterstellung, in den Gesellschaften.

Eine ständige Frage ist dabei stets:

Wann sollte die Planung beginnen? Aus Sicht des Autors – aber auch aus Sicht vieler Praktiker, lautet die Antwort: möglichst spät. Möglichst spät bedeutet idealerweise, ab ca. der zweiten Oktoberwoche. Denn etwa ab der zweiten Oktoberwoche liegen die IST-Ergebnisse des laufenden Jahres vor, und damit eine halbwegs verlässliche Basis, um darauf mit den Planungen aufzusetzen. Denn es ist leicht auszurechnen, dass Budgetdaten, was etwa das Wachstum betrifft, sich drastisch ändern, wenn sich die Ausgangsbasis ändert. So wird

⁷ Siehe Kap. 3.

aus einem geplanten Umsatzwachstum von zum Beispiel 2 % schnell eines von 6 % oder 7 %, nur dadurch, dass sich die Basis, der voraussichtliche IST-Umsatz im laufenden Jahr, ändert. In Zahlen: Angenommen, es wird eine Steigerung des Umsatzes von 100 Währungseinheiten (WE) um 2 % geplant, also auf 102 WE. Wenn nun aber für das laufende Jahr statt der erwarteten 100 nur 96 WE erreicht werden, so resultiert daraus eine Steigerung von 96 auf 102 – mithin von über 6 %.

Oft wird eingewandt, der Oktober sei ein zu später Beginn für eine gute Planung. Denn die Zeit für die Planung sei einfach zu knapp. Hierauf ist zu entgegnen, dass in diesem Fall doch einmal kritisch hinterfragt werden sollte, ob die Planung nicht zu detailliert ist. Wie im nächsten Kapitel gezeigt wird, ist es gerade ein Kennzeichen moderner Planung, mit einer geringeren Detaillierung bzw. einer größeren „Granularität“ zu budgetieren.

Zeitintensiv sei, so wird weiter eingewandt, insbesondere die konsolidierte Planung der Konzernverflechtungen, die aufeinander abgestimmt werden müssten. Angenommen, die Gesellschaft A plant Lieferungen in Höhe von 300 WE an die Gesellschaft B. Dann, so das Vorgehen bei einer konsolidierten Konzernplanung, muss im Budget der Gesellschaft B doch ein Bezug von 300 WE stehen. Genau diese Abstimmung ist aber sehr zeitintensiv – und führt dann bei dadurch bedingtem früherem Planungsbeginn zu Planungsungenauigkeit, während die dem gegenüberstehende vollständige Konsolidierung sich rasch als Scheinqualität herausstellt.

Praxisbeispiel

Ein *Negativbeispiel* ist das eines großen deutschen Konzerns, in dem aus den genannten Gründen die Deadline für die Einreichung der Budgetentwürfe sehr früh – auf Mitte August – gesetzt wurde. Die Planungsformulare erfassten alle konzerninternen Verflechtungen, ausgedruckt 56 Seiten.

Auf diese Art gelang es tatsächlich, formal ein abgestimmtes, konsolidiertes Konzernbudget bis Ende Dezember zu entwickeln. Nur war die Planungsqualität so schlecht, dass niemand mehr operativ damit arbeitete. Es kam dazu, dass die einzelnen Gesellschaften im Spätherbst parallele Budgets entwickelten, die auch genehmigt wurden und mit denen die Gesellschaften dann auch arbeiteten. Mit der für Konsolidierungszwecke eingereichten Version hatten diese Pläne oft wenig zu tun.

Das Planungsziel „Koordination“ wurde also auf diese Art und Weise gerade nicht erreicht.

Wie entkommt der Planer diesem Widerspruch?

Hierzu zunächst eine für manchen Praktiker auf den ersten Blick provozierende Gegenthese: Eine Hundert Prozent richtige Konsolidierung in der Planung ist *gar nicht notwendig*. Sicherlich gilt die Notwendigkeit für die grobe Konsolidierung. Wenn A deutlich mehr Lieferungen plant, als B und andere Gesellschaften abzunehmen beabsichtigen, dann kann es bei A zu einem Kapazitätsaufbau mit anschließender Unterauslastung kommen, und das genau soll mit einer guten Planung ja vermieden werden. Aber: Wenn, was meistens der Fall ist, die Unterschiede zwischen Planung von Lieferung und Abnahme nur im Bereich von

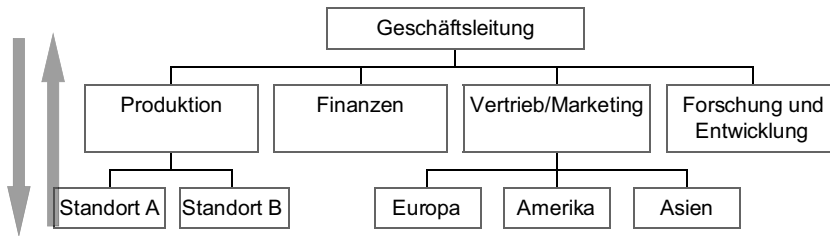


Abb. 2.2 Gegenstromverfahren bei der Budgetierung

wenigen Prozent liegen und sich überdies im Gesamtkonzern noch halbwegs kompensieren, dann ist die Ungenauigkeit in der Praxis vernachlässigbar. Denn die IST-Abweichung wird ohnehin größer sein als die Differenzen in der Planung. Mittelständische Unternehmen, die auf eine Konzernkonsolidierung aus Gründen knapper Controlling-Ressourcen im Budget ohnehin verzichten müssen, können damit in der Regel gut leben.

Aber selbst die Erstellung eines konsolidierten Konzernbudgets ist Top-Unternehmen innerhalb von drei Monaten möglich, wie Studien zeigen.⁸ Das bedeutet zwar, der Planungsbeginn muss vor dem hier propagierten Zeitpunkt im Oktober liegen, aber nur wenige Wochen vorher.

Fazit

Vor dem Herbst sollte keine Planung beginnen.

Ein weiterer Grundsatz der klassischen Unternehmensplanung ist das *Gegenstromverfahren*. Die Ziele werden dabei einmal Top-down von oben nach unten von einer Hierarchieebene auf die jeweils nächste untere heruntergebrochen, zum anderen Bottom-up von den unteren Hierarchieebenen auf die nächste höhere aggregiert.

Wenn in Abb. 2.2 bspw. die Geschäftsleitung ein konzernweites Umsatzziel von 1,2 Mrd. € festlegt, so werden diese im Vertrieb auf die Regionen Europa, Amerika und Asien verteilt. Innerhalb der Regionen werden sie dann auf die unterschiedlichen Länder verteilt, und gegebenenfalls innerhalb der Länder wiederum auf Vertriebsgebiete.

Umgekehrt – also Bottom-up – werden die Leiter der Vertriebsgebiete ihre Umsatzziele einreichen, die dann auf einer nationalen Ebene aggregiert werden, danach auf der Ebene der (Welt-)Regionen, danach konzernweit.

Der Beteiligungscontroller wird nun bis Oktober auf die Budgetentwürfe der Gesellschaften warten. Dabei wird er den Gesellschaften auch seine Unterstützung bei deren Erstellung anbieten. Gegen Ende des Monats Oktober wird er dann, je nach Kultur im Unternehmen und Disziplin seiner Ansprechpartner in den Gesellschaften, mehr oder weniger aktiv mit dem „Einsammeln“ der Budgetentwürfe beschäftigt sein. Konkret, er wird

⁸ Vgl. Masa und Noeske (2008, S. 82).

Tab. 2.2 Plausibilitätsüberprüfung Budgetentwürfe

Checklist
Ist ein budgetiertes deutliches Umsatzwachstum auch gestützt durch die Einführung neuer Produkte, Werbung, den Ausbau des Distributionsnetzes usw.?
Spiegeln sich geplante Investitionen auch in einer entsprechenden Entwicklung des Anlagevermögens in der Planbilanz?
Ist die Finanzierung von Investitionen oder erhöhter Lager- oder Forderungsbestände durch die Liquiditätsplanung sichergestellt?
Ist die geplante Entwicklung der Personalkosten konsistent mit der geplanten Anzahl an Mitarbeitern?

durch mehr oder minder freundliche telefonische und vielleicht auch schriftliche Mahnungen dafür sorgen müssen, dass die Budgets pünktlich eingereicht werden.

Haben alle Gesellschaften geliefert, so hat das Beteiligungscontrolling die Einzelbudgets zu aggregieren und zu konsolidieren, woraus ein erster Entwurf des Konzernbudgets entsteht.

Aufgabe des Beteiligungscontrollers ist dabei auch eine Überprüfung der eingereichten Budgets auf Plausibilität. Erfahrungsgemäß empfiehlt es sich, Budgets im Hinblick auf folgende Punkte anzusehen (Tab. 2.2).

Wenn alle Budgets nun auf Plausibilität geprüft und ggf. korrigiert und aggregiert und konsolidiert sind, dann zeigt sich in aller Regel *eine Lücke* zwischen den Ergebnissen des Bottom-up und des Top Down-Verfahrens.

Aufgabe der folgenden Periode – im Beispiel ist das der November – ist es, diese Lücke zu schließen. Für diese Phase hat Deyhle den mittlerweile verbreiteten Begriff *Knetphase* geprägt.

Die Knetphase, das ist der Zeitraum, in denen die Budgets „geknetet“ werden. Es ist die Zeit der – ebenfalls ein auf Deyhle zurückgehender Ausdruck – „Hausbesuche“, im Fall des Beteiligungscontrollings der Besuche von Gesellschaften. Der Beteiligungscontroller wird, in der Regel mit dem Geschäftsführer der Gesellschaften, aber auch unter Einbezug des lokalen Controllings und der Fachbereiche, versuchen, die Lücke zwischen den Vorgaben und dem „Angebot“ der Gesellschaft zu schließen. Also über Maßnahmen zur Kostensenkung und Umsatzsteigerung im Vergleich zum ersten Entwurf diskutieren.

Diese Knetphase gehört zu den herausforderndsten Zeiten des Controllers. Am Ende sollte dann ein mit den Beteiligten abgestimmtes Konzernbudget stehen, das dem Vorstand bzw. der Unternehmensleitung präsentiert werden kann.

Diese Präsentation des Budgets auf der Unternehmensleitungs-/Vorstandssitzung ist die *Budgetkonferenz*. In diesem Rahmen werden die Teilbudgets bzw. Budgets der einzelnen Gesellschaften präsentiert, meistens – je nach Unternehmen – vom Beteiligungscontrolling selbst, manchmal auch vom vorgesetzten Finanzvorstand.

Grundsätzlich sind drei Ergebnisse der meistens längeren Sitzung möglich.

Im Idealfall werden – erstens – die Budgets genehmigt. Im gegenteiligen worst case werden – zweiter Fall – die Budgets komplett abgelehnt, der Prozess beginnt dann von vorn.

Die Regel ist aber der dritte Fall. Ein Teil der Budgets wird genehmigt. Ein anderer Teil – die Budgets einzelner kritischer Gesellschaften etwa oder bestimmte Investitionsvorhaben – wird zur Überarbeitung zurückverwiesen.

In jedem Fall hat das Beteiligungscontrolling die Gesellschaften dann zu informieren und im Fall von Ablehnungen, die Budgetrevision zu begleiten. Die revidierten Budgets sollten bis Ende des Jahres vorliegen, sodass sie im Januar verabschiedet werden können.

In deutschen Aktiengesellschaften steht am Ende dann noch die Genehmigung durch den Aufsichtsrat, womit der Prozess abgeschlossen ist.

2.1.2 Zwei „ewige“ Fragen: Zielhöhe und „Schattenbudgets“

Wie erkennbar dient die Budgetierung mehreren Funktionen. In der Literatur werden – mindestens – zwei in den Vordergrund gestellt.⁹ Einerseits die *Koordination*, wie im Beteiligungscontrolling etwa anhand der Planung der Konzernverflechtungen erkannt werden kann. Andererseits die *Motivation*.

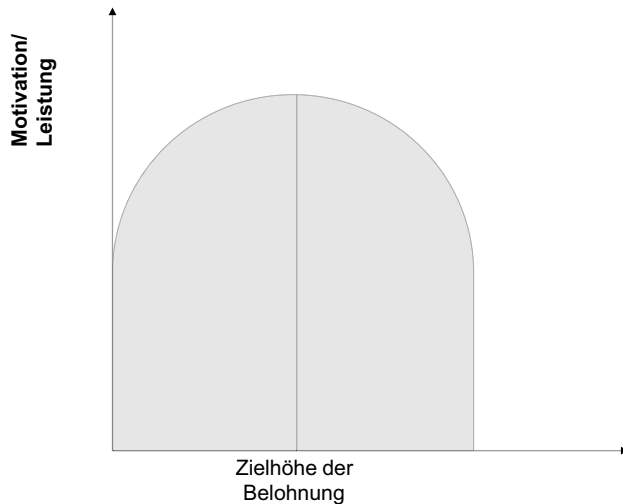
Aus den unterschiedlichen Anforderungen ergeben sich Zielkonflikte, die sich in der Praxis insbesondere an der Festlegung der *Zielhöhe* festmachen.

Aus der Motivationstheorie ist bekannt, dass eine *mittlere* Zielhöhe zur höchsten Leistung führt (vgl. Abb. 2.3). Das Ziel muss so hoch gesetzt sein, dass es einer größeren Anstrengung bedarf, um es zu erreichen. Andererseits darf es nicht so hoch sein, dass die Erreichung für den Betroffenen aussichtslos erscheint – er wird sich dann ebenso nicht anstrengen wie bei einer zu niedrigen „Messlatte“.

Wenn aber das Ziel aus dem Gesichtspunkt der Motivation optimal gesetzt ist, dann bedeutet das zwangsläufig eine gewisse Unsicherheit, ob es auch erreicht wird. Das widerspricht aber den Interessen anderer Abteilungen im Unternehmen. Diese möchten sich möglichst auf eine Planung verlassen können. Das gilt beispielsweise für die Produktionseinheiten, die ihre Kapazitäten nach den geplanten Verkäufen ausrichten möchten. Und es gilt für den Finanz- und Treasury-Bereich, der sich für seine Finanzplanung zuverlässige Vorgaben erhofft. Besonders sensitiv ist dies, wenn das Budget auch mit Banken abgestimmt werden muss, was etwa in Sanierungssituationen oder bei Liquiditätsengpässen der Fall ist, wenn das Unternehmen vom Wohlwollen der Fremdkapitalgeber, also der Banken, abhängt. Es kann aber auch im Hinblick auf die Eigenkapitalgeber bedeutend sein. Bei kapitalmarktorientierten, insbesondere als börsennotierten, Unternehmen erwarten Analysten und Großinvestoren gute Prognosen über die voraussichtliche Entwicklung des nächsten Jahres. Es ist daher ein Vertrauensverlust, wenn Unternehmen zunächst Ziele publizieren und diese dann nach unten korrigieren müssen – mit entsprechend negativen Folgen für den Aktienkurs.

⁹ Vgl. z. B. Schentler et al. (2010).

Abb. 2.3 Zusammenhang zwischen Zielhöhe und Motivation. Quelle: Paul (2011, S. 398)



Zur Verdeutlichung des Dilemmas soll die Analogie eines Fußballvereins, Bayern München, genannt werden. Das Ziel im Sinne der Motivation ist bei dieser Mannschaft eindeutig: Es kann nur der Gewinn der Champions League sein. Das entspräche aus Sicht der Motivationsfunktion einer angemessenen Zielhöhe. Es wäre aber töricht, bei der Finanzplanung nun bereits vom Gewinn der Champions League auszugehen und die damit zu erwarteten Erträge bereits zu verplanen.

Wie kann in der Praxis mit den Widersprüchen umgegangen werden? Mehrere Lösungen sind möglich.

1. Analytisch ist es denkbar, mit mehreren Budgets zu arbeiten, also neben dem „eigentlichen“ Budget, bei welchem die Motivationsfunktion stark gewichtet wird, ein „Schattenbudget“ zu erstellen – in der Regel vom Finanzbereich – das von vorsichtigeren Erwartungen ausgeht. Problematisch ist daran die Kommunikation. Es stiftet Verwirrung, wenn ständig zwei Zahlen als Planung kursieren. Wenn also überhaupt mit einem Schattenbudget gearbeitet werden sollte, dann müssen zwei Regeln beachtet werden. Erstens muss das „eigentliche“ Budget klar im Vordergrund stehen. In der Regel sollte also nur dieses kommuniziert werden, während das Schattenbudget nur in interne Besprechungen der betroffenen Abteilungen einfließen sollte. Zweitens muss eine klare terminologische Unterscheidung getroffen werden. Nur das eigentliche Budget darf als solches bezeichnet werden, entsprechend sollte für die Alternative eine andere Bezeichnung wie etwa „Finanzbudget“ genutzt werden.¹⁰

Der Nachteil: Ist dieses Konzept schon intern oft nur schwer durchzuhalten, so stößt es spätestens dann an seine Grenzen, wenn auch Externe über das „Finanzbudget“ informiert werden müssen, also wie oben erwähnt Banken und/oder der Kapitalmarkt.

¹⁰ Vgl. dazu auch Kap. 3.

2. In neuerer Zeit wird angesichts der großen Unsicherheiten im weltwirtschaftlichen Umfeld wieder verstärkt der Einsatz der *Szenario*-Technik propagiert. Neben dem Budget würde dann mindestens ein weiteres Szenario entwickelt, also worst case oder Vorsichtsszenario genannt.

Für die Szenario-Technik in der Planung spricht einiges. Insbesondere kann damit das Controlling bereits vorab durchrechnen, welche Auswirkungen bestimmte (vor allem negative) Entwicklungen auf das Unternehmensergebnis haben – und sich bereits Gegenmaßnahmen überlegen.

Das hier genannte Problem der Kommunikation wird aber auch mit der Szenariotechnik nicht gelöst.

3. Im Beteiligungscontrolling ist insbesondere eine Variante des „Schattenbudgets“ weit verbreitet. Gesellschaften arbeiten bisweilen mit zwei Budgets. Einem *internen* für Steuerungszwecke innerhalb der Gesellschaft. Das dient wesentlich der Motivation der Bereiche in der Gesellschaft. Davon unterscheidet sich das Budget, das *extern* – hier also gegenüber der Konzernzentrale – kommuniziert wird.

Damit ist aus Sicht der Geschäftsführung der Tochtergesellschaften einerseits die Motivation der eigenen Mitarbeiter sichergestellt. Andererseits ist sie gegenüber dem Head Office, was die Erreichung der Ziele betrifft, auf der relativ sicheren Seite.

Auch hier kann es aber zu den erwähnten Kommunikationsproblemen kommen – spätestens, wenn ein Vertreter der Zentrale die Gesellschaft besucht und deren Mitarbeiter mit einem Budget konfrontiert, das ihnen bisher unbekannt war.

Diese Form der unterschiedlichen Budgets ist daher abzulehnen, auch wenn sie in der Praxis nicht immer zu vermeiden sind.

4. Aufgrund der Kommunikationsproblematik steht die traditionelle „dogmatische“ Controlling Literatur jeder Form von Zweit-, Alternativ- oder Schattenbudgets ablehnend gegenüber. Die nicht unbegründete Befürchtung ist, dass letztlich kein Budget mehr ernst genommen wird, wenn diverse Zahlen im Umlauf sind.

So berechtigt diese Bedenken sind, sie bieten keine Lösung für den Zielkonflikt. Das Entstehen von Schattenbudgets ist auch nicht zu verhindern. Es genügt schließlich, wenn ein Mitarbeiter des Finanz- oder Produktionsbereichs per Excel einige Änderungen am Budget vornimmt und dies kommuniziert.

5. Einige Autoren befürworten eine nur lose Kopplung zwischen Anreizen und Budgets.¹¹ Damit wird in der Konsequenz die Koordinationsfunktion im Budget in den Vordergrund gestellt.

Das Hauptargument ist dabei eine Skepsis gegenüber der Kopplung von Budget und *monetären* Anreizen, also variablen, leistungsorientierten Gehaltsanreizen. Tatsächlich ist es umstritten, ob bzw. inwieweit Budgetziele mit monetären Anreizen gekoppelt werden sollten. Im Folgenden wird darüber noch diskutiert werden.

¹¹ Vgl. Schentler et al. (2010, S. 9).

Aber auch wenn die Kopplung von Budget und *monetären Anreizen* abgelehnt wird, so kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, dass das Budget als solches nicht oder nur nachrangig der Motivation dienen sollte.

Denn was kann ein effektiverer Ansporn sein als ein anspruchsvolles Ziel? Oder umgekehrt: Wenn es kein anspruchsvolles Ziel zu verfolgen gibt, woher soll dann ein zielgerichteter Ansporn kommen? – ob mit oder ohne monetäre Anreize. Die lose Koppelung löst das Problem auch nur bedingt.

6. Als weitere Lösungsmöglichkeit bietet sich die Arbeit mit contingency plans an. Es wird also eine pauschale Reserve eingeplant.

Zahlenbeispiel: Die mit allen Gesellschaften abgestimmten Budgets kommen auf einen Umsatz von in der Summe 120 Mio. €. In der Zentrale wird nun eine contingency von bspw. 10 %, also 12 Mio. €, angelegt, sodass das Konzernbudget einen Umsatz von 108 Mio. € ausweist.

Für die Teilbereiche resp. Gesellschaften steht die Motivationsfunktion im Vordergrund. Insgesamt und für die Kommunikation nach außen ist das Budget gleichzeitig vorsichtig und konservativ genug.

Aber auch hier gilt es, einen potenziellen Kommunikationswirrwarr zu vermeiden – wenn etwa einmal ein Budget mit und einmal ohne contingency in Dokumenten auftaucht.

Auch existieren dann zwar anspruchsvolle Zielgrößen für die Teileinheiten, aber keine für das Gesamtunternehmen bzw. die Unternehmensleitung – das müsste dann konsequenterweise das Budget vor contingency sein.

Schließlich besteht die Gefahr der Nachlässigkeit im Umgang mit (negativen) Zielabweichungen – denn im Hinterkopf aller Beteiligten mag der beruhigende Gedanke stehen, dass es ja immer noch die contingency gibt. Von allen Alternativen erscheint dies dennoch im Regelfall als die beste, oder zumindest die „am wenigsten schlechte“, Alternative.

2.1.3 Budget, Forecast, Prognose – warum die Differenzierung der Begriffe so wichtig ist

Budget, Forecast, Erwartungswert, Prognose, Projektion – viele Begriffe klingen für Laien ähnlich, sind aber im Controlling deutlich zu unterscheiden, weshalb hier die Bedeutung und Notwendigkeit der Abgrenzung dargelegt wird.

Die Zahlen des *Budgets* sind zunächst, wie schon erwähnt, *keine Prognose*. Denn der Ausdruck Prognose impliziert die Erwartung einer Zukunft, die Eintritt, ohne dass dies groß beeinflusst werden kann. Budgetieren bedeutet hingegen Zukunft gestalten. Ein Budget ist ein Ziel, das durch bestimmte Maßnahmen erreicht werden soll.

Eher Prognosecharakter hat dagegen der *Forecast*, zu Deutsch *Erwartungswert*. Forecasts werden nach dem Budget im Laufe des Jahres im Hinblick auf das zu erwartende

Ergebnis in einiger Zeit – meistens zum Jahresende – erstellt. Sowohl was *Zeitpunkt und Anlass* als auch was den *Zeithorizont* betrifft, bestehen verschiedene Vorgehensweisen:

1. Teilweise werden Forecasts immer zu fest *definierten Zeitpunkten* erstellt. Typische Zeitpunkte sind dabei April, Juli und Oktober. Denn dann liegen die Ist-Werte aus den vorherigen Quartalen vor, mithin eine gute Basis für eine aktualisierte Einschätzung der Zukunft. Im Oktober kommt noch hinzu, dass der aktuelle Erwartungswert damit eine gute Basis für das Budget des kommenden Jahres bildet.
Alternativ wird der Forecast *anlassbedingt* erstellt, wenn nach der Erwartung bestimmte Schwellenwerte in der Abweichung zum Budget oder zum letzten Forecast überschritten werden. Typische Schwellenwerte können dabei eine Umsatzabweichung von mehr als 5 oder 10 % sein oder eine Gewinnabweichung von mehr als 25 %.
Vielfach werden schließlich beide Ansätze kombiniert – also zu bestimmten Zeitpunkten auf jeden Fall einen neuen Erwartungswert und dazwischen einen beim Überschreiten von Schwellenwerten.
2. Der klassische *Zeithorizont* von Forecasts lautet: bis Jahresende. Nachteilig dabei ist, dass der Zeithorizont umso kürzer wird, je näher das Jahresende heranrückt. Bei einem Erwartungswert im Juli beträgt er dann nur noch fünf Monate, beim Erwartungswert im Oktober keine drei Monate mehr. Für das Folgejahr befindet sich das Unternehmen dann aber noch im „Blindflug“ – beispielweise liegen dann im Oktober 2013 noch keine Werte über die erwartete Entwicklung in 2014 vor.

Viele Unternehmen sind daher in den letzten Jahren zum Prinzip des *rollierenden Forecasts* übergegangen. Die Erwartungswerte umfassen dann jeweils einen Zeithorizont von in der Regel 4 bis 5 Quartale.

Möglicher Nachteil dieser Vorgehensweise: Gerade in der ersten Jahreshälfte interessieren sich viele Entscheidungsträger noch nicht operativ für das Folgejahr. Entsprechend wird der Forecast für diese Monate dann als formalistische Pflichtaufgabe angesehen, mit entsprechend fragwürdiger Qualität.

Ein interessanter möglicher Kompromiss zwischen beiden Ansätzen ist daher folgender: Die Forecasts während der ersten Jahreshälfte laufen bis zum Jahresende. Diejenigen der zweiten Jahreshälfte gehen aber in das Folgejahr, entweder bis zur Mitte oder auch bis zum Ende des Folgejahres. So werden die Informationen entsprechend den praktischen Anforderungen bereitgestellt. Aufgrund eigener Erfahrungen halte ich das für einen sinnvollen Ansatz.

Der Forecast wird oft als revidiertes Budget bezeichnet. Das ist technisch nicht falsch, gleichwohl aber irreführend. Denn es wurde oben schon erwähnt, dass sich der Charakter von Budget – eine Zielvorgabe, die aktiv durch Maßnahmen zu erreichen ist – und Forecast – eher als Prognose zu sehen – unterscheiden.

Daher gilt im klassischen Controlling ein Grundsatz: Das Budget *ändert sich nicht*. Einmal verabschiedet wird es nicht mehr verändert, auch wenn sich die Erwartungen ändern.

Bei veränderten Erwartungen kann das Budget als ursprüngliche Zielvorstellung dann dem Forecast als tatsächliche mutmaßliche Entwicklung gegenübergestellt werden.

Praxisbeispiel

Warum ist das so bedeutsam? Das sei anhand des Beispiels der US-amerikanischen Tochtergesellschaft eines deutschen Konzerns erläutert. Der Fall ist real, auch wenn die Zahlen fiktiv sind. In dem erwähnten Konzern existierte zu dem Zeitpunkt die Unterscheidung zwischen Budget und Forecast noch nicht. Es wurde ein Budget verabschiedet, das einen Gewinn von 8 Mio. US\$ vorsah (Tab. 2.3). Im Laufe des Jahres stellte sich das als viel zu optimistisch heraus. Die Werte wurden daher dreimal angepasst, zuletzt im November auf einen Verlust von 5 Mio. US\$.

Tab. 2.3 Entwicklung erwartetes Ergebnis – Beispiel

Zeitpunkt der Erwartung	Ergebnis (in Mio US\$)
Ursprungsbudget (Dezember Vorjahr)	8,0
April	2,5
August	-1,5
November	-5,0
Zur Info: IST (nach Jahresende)	-2,1

Da es keine saubere Trennung zwischen Budget und Erwartung gab, wurde nun der Planwert einfach überschrieben. Mit der Folge, dass am Jahresende die Ursprungsinformation in den Berichten nicht mehr vorlag. Als dann das Ist vorlag – ein Verlust von 2,1 Mio US\$ – wies die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft auf eine positive Abweichung hin: Der Verlust war geringer als – zuletzt! – erwartet. Für eine sinnvolle Analyse der Plan/Ist-Abweichung wäre es aber natürlich interessant gewesen, den Vergleich zur originären Planung zu haben.

Vom Forecast ist analytisch noch ein weiterer Begriff zu unterscheiden: die *Projektion*. Auch diese hat Prognosecharakter. Im Gegensatz zum Forecast handelt es sich bei der Projektion aber um eine rein mathematische Extrapolation, im einfachsten Fall um eine lineare Hochrechnung auf Basis der vorliegenden Monatswerte. Also etwa die Werte Januar–Mai hochgerechnet mit der Formel (Ist Januar bis Mai) * 12/5 und so weiter. Der Algorithmus kann auch verändert werden, insbesondere wird in der Praxis oft ein saisonaler Faktor berücksichtigt. Individuelle Informationen etwa über bestimmte Aufträge, die erwartet werden oder nicht, oder über bestimmte Veränderungen der Marktlage werden bei der Projektion nicht berücksichtigt.

In der Praxis wird bisweilen die Projektion als Forecast verwendet, was auch nicht zu kritisieren ist, solange sie einen hinreichend genauen Ausblick erlaubt.

Der Vollständigkeit halber sei noch eine weitere Variante genannt, die *Simulation*. Die Bedeutung ist weitgehend selbst erklärend. Budgets oder Forecasts werden im Sinne von

„was wäre wenn“ um einen oder mehrere Faktoren verändert, um die Auswirkungen auf die Ergebnisse festzustellen.

Fazit

Budget, Forecast/Erwartungswert, Projektion, Simulation – jeder Begriff steht für ein eigenes Instrument, das separat zu betrachten ist.

2.1.4 Wenn alle „mauern“ – Tipps und Tricks zum Umgang mit dem „budgetary slack“

Im Rahmen des Gegenstromverfahrens wurde im vorigen Abschnitt beschrieben, dass zwischen den Top-down Vorgaben und den Bottom-up Budgetentwürfen in der Regel eine Lücke existiert.

Diese Lücke ist kein Zufall. In der Mehrzahl der Fälle – wenn auch abhängig von der Unternehmenskultur und den Anreizsystemen nicht immer – werden dabei Bottom-up die Kosten höher angegeben und die Umsatzziele niedriger als umgekehrt bei den Top-down-Vorgaben.

Warum? Weil die Manager in der Regel an der Erreichung der Budgetziele gemessen werden. Wer seine Ziele erreicht, der wird gelobt und erhält, abhängig vom Bonus System, oft auch eine erfolgsabhängige Vergütung. Also werden sie versuchen, die Budgets so zu verhandeln, dass die Budgetziele einfach zu erreichen sind. Und das bedeutet hohe Kostenbudgets und eher niedrige geplante Umsätze.

Ein F+E Leiter eines großen deutschen Konzerns drückte es einmal drastisch aus: „Wenn ich 8 Leute für ein Projekt brauche, fordere ich 80. Dann kann ich davon ausgehen, ungefähr 40 zu bekommen, womit ich auch noch genug Reserven für kommende Sparrunden habe“.

Dieses politische Verhalten wird als „*budgetary slack*“ bezeichnet. Auf Deutsch wird umgangssprachlich vom „mauern“ gesprochen, wenn Manager in ihre Budgetvorschläge Reserven einbauen und diese nicht aufgeben möchten, um die Ziele einfacher zu erreichen. Der Beteiligungscontroller wird also während der Knetphase oft in der Situation sein, in Verhandlungen mit den Gesellschaften anspruchsvollere Ziele in den Budgets durchsetzen zu müssen. Was aber, da nicht im Interesse der lokalen Geschäftsführung, entsprechend schwierig ist.

Auch wenn keine Zauberformel existiert, wie dieses Problem zu lösen ist, so existieren doch bestimmte Methoden und Verhaltensweisen, die hilfreich sind:

1. Logisch erscheint zunächst der Hinweis, zu versuchen, durch *gute Sachargumente* zu überzeugen. Etwa durch Hinweise auf gute Konjunkturprognosen oder neue Produkte, welche doch zu einer Steigerung des Absatzes führen sollten. Das Problem bei dieser Argumentation: Wenn die Ansprechpartner es nicht wirklich hören möchten, weil es nicht in ihrem Interesse liegt, dann werden sie nach Gegenargumenten suchen. Und

- 1. Überzeugen auf der **Sachebene**
- 2. Schaffung einer **Vertrauenskultur**
- 3. „**Schluck und Zuck**“ (Deyhle)
- 4. Die Gesellschaften **an der Ehre packen**: „das schaffen Sie doch ...“
- 5. Das Budget in der Zentrale verteidigen, Interessensvertretung anbieten
- 6. Hinweis auf „**höhere Mächte**“
- 7. **Entkoppelung** des Budgets von monetären Anreizen
- 8. Anspruchsvolle Ziele relativ **autoritär** durchsetzen

Abb. 2.4 Praxistipps: Budgetgespräche in Gesellschaften – zum Umgang mit dem „budgetary slack“

sie werden sie in diesem Fall auch finden. Denn, darüber muss sich der Beteiligungscontroller klar sein: Er kann sich noch so gut vorbereiten, im Zweifel kennt das lokale Management die Marktsituation immer besser als er.

2. Es ist deshalb unabdingbar, neben der Sachebene für ein vernünftiges Gesprächsklima auf der psychologischen Ebene zu sorgen. Die moderne Controlling-Literatur betont unisono diese Komponente bei der Kommunikation mit dem Linienmanagement. Es gilt also, zunächst einmal eine *Vertrauenskultur* zu schaffen, um einen offenen Austausch darüber zu ermöglichen, was möglich ist und was nicht.

Erfahrungsgemäß hilft auch das aber nur begrenzt. Vertrauen hin oder her, wenn der lokale Manager massive Eigeninteressen zu verteidigen hat, wird er auch entsprechend handeln, so gut der persönliche Draht zum Beteiligungscontroller auch sein mag.

3. Wie kann ein Beteiligungscontroller feststellen, ob ein Umsatzsteigerungs- oder Kostensenkungsziel aus Sicht der Gesellschaft als anspruchsvoll angesehen wird oder ob ein Budgetentwurf noch versteckte „Reserven“ enthält? Das „*Schluck und Zuck*“ Prinzip ist ein Trick, der dabei helfen könnte. Jeder Leser kann ihn bei sich ausprobieren. Angenommen, er möchte ein Hemd kaufen und fragt den Verkäufer nach dem Preis. Wenn die Antwort – beispielsweise – „80,00 €“ lautet, so bestehen seitens des potenziellen Käufers zwei mögliche Reaktionen.

Entweder er schluckt kurz. Was bedeutet: Das ist teuer. Ein erfahrener Verkäufer – so die Theorie – erkennt dann, dass die Schmerzgrenze erreicht ist.

Oder der Kaufinteressent zuckt kurz im Gesicht. Was bedeutet – das ist okay, meine Schmerzgrenze ist noch nicht erreicht. Entsprechend kann der Verkäufer beim nächsten Vorschlag ein Hemd für 98,00 € anbieten.

Analog soll auch der Beteiligungscontroller aus der Reaktion der Ansprechpartner der Gesellschaft erkennen können, ob die Schmerzgrenze beim Budget erreicht ist oder nicht.

4. Eine verbreitete Kommunikationstechnik ist es in diesem Zusammenhang, an den *Ehrgeiz* bei den Gesellschaften, an deren *Ehre* zu appellieren. Die Argumentation verläuft etwa entlang der Linie: „Sie haben doch eine so gute Reputation in der Zentrale, jeder ist von Ihrer Leistungsfähigkeit überzeugt, dann werden Sie uns doch nicht mit einem Umsatzziel enttäuschen, das kaum über dem vom Vorjahr liegt ...“

5. Überhaupt ist der Verweis auf das Zusammenspiel mit der Zentrale ein entscheidender Punkt. Der Beteiligungscontroller ist in einer Konzernzentrale, dem Head Office, oft ein Wissensträger über die Gesellschaften. Entsprechend haben seine Statements über Gesellschaften auch einen Einfluss auf die Reputation derselben im Head Office. Erfahrene Manager in Beteiligungsgesellschaften wissen dies auch und versuchen das auszunutzen. Der Controller muss sich dabei auch der Gefahr bewusst sein, instrumentalisiert zu werden.

In diesem Zusammenhang kann der Effekt aber vom Beteiligungscontroller genutzt werden. Er kann der Gesellschaft – implizit oder explizit – anbieten, das Budget und damit die Interessen der Gesellschaften aktiv in der Zentrale verteidigen zu wollen. Freilich muss das Budget dann auch dergestalt sein, dass der Controller es auch guten Gewissens verteidigen kann.

Diese Methode kann recht effektiv sein. Das Funktionieren ist aber an einige Voraussetzungen geknüpft. Einmal muss zwischen den Beteiligten ein gewisses Vertrauensverhältnis bestehen – siehe oben Punkt zwei. Zum anderen muss der Beteiligungscontroller auch tatsächlich diesen Einfluss in der Konzernzentrale haben. Das bedeutet, er muss die entsprechende Akzeptanz besitzen, wozu unter anderem auch gehört, dass sich in der Vergangenheit seine Aussagen über Gesellschaften als verlässlich erwiesen haben.

6. Eine etwas „härtere“ Variante von Punkt 5 ist der Verweis auf die „höheren Mächte“ in der Zentrale, also die Entscheider. Motto: Ich kann Sie nicht zwingen, diesen Budgetentwurf einzureichen, aber ich fürchte, der wird Ihnen „oben“ „um die Ohren fliegen“.

7. Das Thema der monetären Incentives ist ein sehr breites. In diesem Zusammenhang ist ein, durchaus bedeutender, Teilaspekt von Bedeutung. Die leistungsabhängige Bezahlung des (Top-)Managements der Gesellschaften wird oft an die Erreichung der Budgetziele geknüpft. Dafür sprechen einige Gründe. Aber es ist klar, dass dieses Vorgehen ein wesentlicher Grund für den budgetary slack ist. Denn nun geht es, wenn ein Budgetziel verfehlt wird, nicht mehr „nur“ um den Tadel, sondern auch um das persönliche Einkommen. Und zwar in vielen Fällen sehr massiv. Nicht verwunderlich, wenn Manager sich dann extrem politisch verhalten und „mauern“. Die *Entkoppelung* der Budgets von monetären Anreizen trägt dazu bei, diesen Effekt zu verhindern.

Der Autor kennt den umgekehrten Effekt aus eigener Erfahrung. In einem Unternehmen führte er über Jahre Budgetgespräche, die fast durchweg sehr produktiv waren. In dieser Zeit existierte kein mit Budgetzielen verknüpft variables Gehaltssystem. Alles änderte sich buchstäblich schlagartig von einem Tag auf den anderen mit dessen Einführung. Plötzlich war niemand mehr bereit, sich anspruchsvolle Ziele zu setzen – der budgetary slack war förmlich spürbar.

Freilich liegt es nicht in der Kompetenz der Beteiligungscontroller, über die Ausgestaltung von Anreizsystemen zu entscheiden. Auch ist der genannte Punkt nicht der einzige Aspekt, den es bei variablen Vergütungssystemen zu beachten gilt. Aber er sollte Berücksichtigung finden.

8. Es ist ein Grundsatz der traditionellen Budgetplanung, dass die Ziele zwischen dem Manager und seinem Vorgesetzten einvernehmlich festgelegt werden. Dies ist Ausfluss eines allgemeinen Führungsprinzips im Rahmen von Management by Objectives (MbO). Ziele sind zwischen Mitarbeiter und Führungskraft zu vereinbaren. MbO wird daher auch gelegentlich nicht wörtlich mit „Führung durch Ziele“ und auch nicht mit „Führung durch Zielsetzung“, sondern mit „Führung durch Zielvereinbarung“ übersetzt. Denn, so der Grund, Mitarbeiter müssen sich mit Zielen identifizieren, wenn sie motiviert sein sollen, diese auch zu erreichen. Das ist aber bei vom Vorgesetzten aufoktroierten Vorgaben nicht der Fall.

Demnach kann es nur eine, wenn auch in der Praxis nicht ganz ungebräuchliche, Notlösung sein, die Ziele relativ *autoritär* festzusetzen, auch gegen den Willen des Betroffenen. Auch das liegt dabei natürlich nicht in der Kompetenz des Controllers, darüber zu entscheiden.

2.2 Beyond Budgeting, Advanced Budgeting, Better Budgeting – was eignet sich besser zur Führung von Beteiligungen?

2.2.1 Kritik an der traditionellen Budgetierung

Genau der beschriebene Ablauf des Budgetprozesses geriet um die Jahrtausendwende stark in die Kritik, unter anderem formuliert in dem oben erwähnten Satz, wonach die Unternehmensplanung ein Witz sei und das jeder auch wisse.

Die Kritik entzündete sich vor allem an drei Punkten:

1. Der Budgetierungsprozess ist zeitaufwändig und damit *teuer*. Untersuchungen kamen zu dem Ergebnis, dass bis zu 30 % der Arbeitszeit von Managern für die Planung aufgewandt wird. Von Ford Motor Company wird berichtet, der Budgetierungsprozess koste rund 1,2 Mrd. US\$ pro Jahr.
2. Budgets sind in der Praxis weniger Anreiz zur Leistungssteigerung als vielmehr ein engendes Korsett. Budgets *reduzieren die Flexibilität*, verhindern also schnelle Reaktionen auf sich ändernde Marktbedingungen. Das gilt insbesondere in der heutigen Zeit, in der sich Rahmenbedingungen mehr und mehr diskontinuierlich verändern. Ein extremes Beispiel ist der 15. September 2008, der Tag der Pleite der Bank Lehmann Brothers, allgemein als Beginn der Weltfinanzkrise gesehen. Von einem Tag auf den anderen veränderten sich die makroökonomischen Rahmenbedingungen dramatisch,

sodass die Budgetplanungen – die typischerweise gerade begonnen hatten – faktisch Makulatur waren.

3. Vor allem aber kreierte der Budgetprozess Verhaltensweisen, die bisweilen zu *kontraproduktiven Ergebnissen* führen. Der „Budgetary Slack“ kann absurde Konsequenzen haben: Tage, Wochen und Monate werden mit Budgetdiskussionen verbracht. Aber im Zentrum steht nicht, wie es sein sollte, das Bemühen, bessere Ergebnisse für das Unternehmen zu erzielen. Vielmehr geht es nur darum, die eigenen Interessen zu verteidigen, indem gegenüber Controllern und Vorgesetzten manipulativ ein bestimmtes Bild der Situation gezeichnet wird.

Individuell erfolgreich wird so am Ende nicht der sein, der die besten Leistungen im Markt erbringt, sondern derjenige, der aufgrund seines Verhandlungsgeschicks das für ihn beste Budget aushandelt.

Wenn, was nicht unüblich ist, die Budgetziele auf Basis der Vorjahreswerte festgelegt werden, kommt noch etwas hinzu. Nehmen wir an, ein Geschäftsführer weiß, dass er in 2012 sein Umsatzziel erreichen wird. Er weiß auch, dass sein Umsatzziel in 2013 vom Ist in 2012 abhängen wird. Wird er nun alles daransetzen, den Umsatz in 2012 noch zu steigern? Nein. Denn ein höherer Umsatz in 2012 wird zu einem höheren und damit schwerer zu erreichenden Ziel in 2013 führen. Im Extremfall mag er dann sogar die Auslieferung mancher Aufträge verzögern, um sie erst in 2013 abzurechnen.

Ist umgekehrt das Kostenbudget noch nicht ausgeschöpft, so kann das dazu führen, dass gegen Ende des Jahres auch relativ unnötige Kosten verursacht werden. Denn höhere ausgewiesene Kosten in 2012 sind eine komfortablere Ausgangsbasis für die Verhandlungen über das nächste Kostenbudget.

Im öffentlichen Dienst ist das Verhalten, Budgets durch entsprechende Ausgaben gegen Ende des Jahres auf jeden Fall ausschöpfen zu wollen, als „Dezember-Fieber“ bekannt. Das „Dezember-Fieber“ ist indessen keineswegs nur ein Phänomen der öffentlichen Haushalte.

Der Budgetierungsprozess kann also nicht nur zu einem großen internen administrativen Aufwand führen, sondern im Extremfall auch dazu, dass Umsätze real niedriger und Kosten real höher sind als angemessen – ein absolut kontraproduktives Ergebnis.

Das führte dazu, dass seit einigen Jahren bisweilen propagiert wird, der Budgetprozess müsse nicht verbessert, sondern radikal reformiert oder ganz abgeschafft werden. Diese Ansätze sind bekannt unter den Bezeichnungen „Beyond Budgeting“, „Advanced Budgeting“ und „Better Budgeting“.

Die Ausdrücke sind nicht einheitlich und allgemeingültig definiert und nicht immer eindeutig abgrenzbar. Grundsätzlich redet man aber von „Better Budgeting“ bei einem Beibehalten des traditionellen Budgetprozesses mit einigen Verbesserungen. „Advanced Budgeting“ ist eine etwas radikalere Abkehr von den althergebrachten Prinzipien, während „Beyond Budgeting“ für die radikalste Veränderung steht.

2.2.2 Beyond Budgeting

Der Ausdruck „Beyond Budgeting“ ist bekannt geworden durch *Hope* und *Fraser*.¹²

Erläutert wird das Prinzip oft anhand des Beispiels „Svenska Handelsbanken“. Die schwedische Bank „Svenska Handelsbanken“ gilt als das erfolgreichste Institut Nordeuropas. Der Erfolg wird gerade auch darauf zurückgeführt, dass die Bank, wie es provozierend ausgedrückt wird, „dreißig Jahre ohne Budget“ gearbeitet hat.¹³

Ausgangspunkt ist eine konsequente *Dezentralisierung*. Die einzelnen Bankfilialen bzw. Filialleiter haben vergleichsweise große Freiheiten und Entscheidungsbefugnisse – ber Konditionen, Personaleinstellungen, Werbemaßnahmen und dergleichen. Die Aufgaben in der Zentrale sind auf ein Minimum beschränkt. Das führt nicht nur zu hoher Kundennähe und Flexibilität, sondern hat auch einen positiven Effekt auf die Motivation.

Mit der Freiheit geht andererseits auch eine entsprechende *Ergebnisverantwortung* einher. Die Filialen werden als *Profitcenter* (PCs) geführt. Eine Organisation in Profitcenter ist eine weitere Voraussetzung, um Beyond Budgeting einzuführen.

Ein entscheidender Punkt ist nun: An die Stelle eines komplexen und detaillierten Ziel-systems, wie es Budgets darstellen, tritt ein *einfaches, klares, längerfristig definiertes Ziel*.

Das ist der Erfolg der Filiale, ausgedrückt etwa als (Eigen- oder Gesamt-) *Kapitalrendite*.

Viele Diskussionen über das Budget werden somit überflüssig. Es gibt keine langen Gespräche mehr über die Genehmigung einer neuen Stelle, einer Investition, eines Gemeinkostenbudgets.

Salopp ausgedrückt: Der für die Filiale verantwortliche Manager hat (beinahe) absolute Freiheit, solange er das erreicht, was letztlich das Gesamtunternehmen interessiert – Gewinn.

Der Grundgedanke ist also ähnlich dem des bekannten Prinzips des Managements by Objectives: Der Mitarbeiter hat bestimmte, vereinbarte Ziele zu erreichen, hat aber einen großen Spielraum, *wie* er dieses Ziel erreicht. Erreicht er das Gewinnziel allerdings nicht, so gerät er schnell unter Druck. Nicht nur der Bonus wird gekürzt, sondern auch die Stelle an sich ist relativ schnell in Gefahr.

Die Konzentration auf eines oder eine geringe Anzahl von Zielen löst ein Teil der mit der traditionellen Budgetierung verbundenen Probleme. Der bürokratische und zeitliche Aufwand wird erheblich reduziert. Eine andere Frage ist damit aber noch nicht beantwortet: Wie wird die *Höhe des Ziels* festgelegt? Um hier lange Verhandlungen, Budgetary Slack und politisches Verhalten zu vermeiden, wird eine *eindeutige, langfristig gültige, objektive Methode* festgelegt, wie das Ziel zu bestimmen ist. Ausgangspunkt ist dabei ein – möglichst externer – *Benchmark*.

Im Fall der Svenska Handelsbanken kann das beispielsweise so aussehen: Der Benchmark, die Messlatte X, kann die durchschnittliche Kapitalrendite der Filialen anderer Banken sein. Die Zielgröße wird dann etwa so definiert: „X + 2 %“.

¹² Vgl. Hope und Fraser (2003).

¹³ Vgl. zum Beispiel Grevelius (2001, S. 443 ff.).

Damit gilt eine klare, langfristig gültige Regel, an der sich jeder Beteiligte orientieren kann. Auf den gesamten Budgetierungsprozess in seiner herkömmlichen Form kann somit verzichtet werden. Dass dabei gegebenenfalls die Zielgröße erst im Nachhinein, am Ende der Periode, feststeht, wird durchaus einkalkuliert.

Dezentralisierung, Profitcenter Organisation, und ein eindeutig definiertes langfristiges Ziel machen also Beyond Budgeting aus. Neben diesen Grundsätzen gehören noch zwei weitere Bausteine zu einem erfolgreichen Beyond Budgeting.

Einmal eine entsprechende *Unternehmenskultur*. Beyond Budgeting verlangt, gerade auch im mittleren Management, unternehmerisch denkende und handelnde Mitarbeiter. Das hört sich möglicherweise einfach an, geht es hier doch „nur“ um „soft facts“.

In einem großen Konzern, dessen Mitarbeiter seit Jahrzehnten an zentrale Entscheidungsstrukturen, Delegation von Verantwortung und traditionelle Budgets gewöhnt sind, impliziert das indessen eine radikale Umstellung von Verhaltensweisen. Nicht mehr geschicktes Verhandeln und Taktieren ist gefragt, nicht mehr aufwändige Selbstdarstellung, sondern unternehmerisches Entscheiden. Für Führungskräfte, die teilweise über Jahrzehnte die gegenteilige Kultur kennenlernten, keine einfache Umstellung. Aber ohne unternehmerisch denkende und handelnde Profitcenter Leiter ist Beyond Budgeting kaum erfolgreich zu implementieren.

Weiterhin benötigt Beyond Budgeting ein adäquates *Controlling-System*. Das ist für Controller relevant – und in gewisser Hinsicht auch beruhigend. Abschaffung von Budgets – das mag sich zunächst einmal danach anhören, als würde damit das Controlling auch teilweise abgeschafft, da die Planung ja traditionell eine der Kernaufgaben ist. Das Gegenteil ist der Fall. Beyond Budgeting funktioniert *nur im Zusammenhang mit einem professionellen Controlling-System*.

Erstens muss nämlich, wie erwähnt, das Unternehmen nach Profitcentern organisiert werden. Profitcenter funktionieren aber nur, wenn sie kostenrechnerisch entsprechend abgebildet werden – eine anspruchsvolle Aufgabe für das Controlling. Zweitens bedeutet Verzicht auf Budgets im herkömmlichen Sinn keineswegs Verzicht auf Controlling-Information. Gerade dezentrale Strukturen bedingen hohe Kostentransparenz, um frühzeitig erkennen zu können, wo gegebenenfalls Probleme auftauchen könnten.

Schließlich bedeutet das neue Planungssystem *Flexibilität*. Ziele werden nicht mehr einmal festgelegt und sind danach entsprechend starr, sondern ändern sich. Die Änderung erfolgt freilich nicht willkürlich oder durch politische Verhandlungen, sondern entsprechend der extern vorgegebenen Benchmarks. Im Fall Svenska Handelsbanken etwa der durchschnittlichen Kapitalrendite der Wettbewerber.

Zusammenfassend lässt sich Beyond Budgeting mit folgenden Grundsätzen abbilden (Abb. 2.5).

Abb. 2.5 Beyond Budgeting – Grundsätze

- 1. Dezentralisierung
- 2. **Profit Center** Organisation
- 3. Einfaches, klares, langfristig definiertes **Ziel**
- 4. Entsprechende **Unternehmenskultur**
- 5. Professionelles **Controlling-System**
- 6. **Flexibilität**

2.2.3 Better Budgeting

Eine kurze Zeit – vor allem kurz nach der Jahrtausendwende – war das Beyond Budgeting Konzept eines der meistdiskutierten Ideen im Controlling. Es stellte sich aber schnell heraus, dass es, zumindest in der „reinen“, radikalen Form, für viele Unternehmen keine praktikable Alternative war.

Sieht man sich die Grundsätze an, so wird auch schnell klar, warum. Beyond Budgeting setzt bestimmte Rahmenbedingungen voraus, die in vielen Unternehmen nicht gegeben sind und auch nicht oder nicht vernünftigerweise geschaffen werden können.

Nehmen wir etwa die Profitcenter Organisation. Profitcenter werden ja definiert als ergebnisverantwortliche Teileinheiten des Unternehmens, was impliziert, dass sowohl die Kosten- als auch die Ertragsseite wesentlich durch das Management des PC beeinflussbar ist. Bei einer typischen Bankfiliale wie bei Svenska Handelsbanken kann das unterstellt werden. Sowohl auf das Aktiv- als auch auf das Passivgeschäft hat die Filialleitung einen großen eigenständigen Einfluss. Ähnliches gilt beispielsweise für Hotels oder Supermärkte, die gut als Profitcenter geführt werden können. In anderen Unternehmen sind diese Voraussetzungen so indessen nicht gegeben. Als typische Vertreter dieses Falles können Industrieunternehmen mit klassischer Produktion und funktionaler Organisation gelten. Hier entwickelt die Forschungs- und Entwicklungsabteilung (F+E) ein Produkt, der Einkauf besorgt Rohmaterial und Zukaufteile, die Produktion erstellt das Produkt über verschiedene Stufen, der Vertrieb ist schließlich für den Verkauf verantwortlich. Hier existieren zunächst keine Teileinheiten, die im Sinne eines PC als ergebnisverantwortlich bezeichnet werden können. Zwar gab es, gerade in den achtziger und neunziger Jahren des vorigen Jahrhunderts, Versuche, durch Reorganisationen die klassische funktionale Organisation durch eine weitgehende Profitcenter Organisation abzulösen. Als Musterbeispiel galt unter anderem der schwedisch-schweizerische Konzern ABB Asea Brown Boveri AG, der in 5000 Profitcenter zerlegt wurde.¹⁴ Doch bald zeigten sich die Nachteile der überzogenen PC-Organisation. Der Koordinationsaufwand wuchs exponentiell, viele Managementressourcen wurden in Verhandlungen der PC untereinander verschwendet. Natürliche Abläufe wurden unterbrochen und Synergien gingen verloren. Das Beispiel ABB hat daher, aus heutiger Sicht, auch

¹⁴ Vgl. Piper (1995).

nur begrenzt Schule gemacht. Wenn aber die Profitcenter Struktur an ihre Grenzen stößt, dann entfällt eine wesentliche Voraussetzung für Beyond Budgeting.

Ebenso wird die Implementierung schwierig, wenn die zentrale Zielgröße, etwa der ROI, nicht anhand eines externen Benchmarks ermittelt werden kann. Eine Zielgröße wie „Durchschnitt der Wettbewerber + X%“ ist analytisch sauber. Aber in vielen Fällen stellt sich das praktische Problem – wie komme ich an die Daten? Mit fehlender zuverlässiger Datenbasis für einen externen Benchmark fällt ein wesentlicher weiterer Baustein von Beyond Budgeting weg.

Eine weitere Rahmenbedingung ist wie erwähnt die entsprechende Unternehmenskultur. Eine PC-Struktur und damit verbunden Beyond Budgeting muss scheitern, wenn ein Großteil der Manager nicht die dazu notwendige unternehmerische Prägung besitzt.

Aus diesen Gründen sahen und sehen sich viele Unternehmen nicht in der Lage oder nicht gewillt, Beyond Budgeting einzuführen. Um aber die Nachteile der traditionellen Budgetierung abzubauen, entschieden sich diese Unternehmen für mildere Formen der Überarbeitung des Budgetprozesses. Diese milderen Formen der Reform werden lose unter dem Begriff Better Budgeting zusammengefasst.¹⁵

Der rote Faden des Better Budgeting ist der Versuch der *Effizienzverbesserung* in der Planung bei gleichzeitiger Beibehaltung der Grundgedanken.

Die Effizienzverbesserung soll einmal technisch erreicht werden, durch den Einsatz von Business Intelligence (BI) Software, welche die Belastung durch Doppelarbeiten minimiert, die Datenübertragung beschleunigt, die Kalkulationen erleichtert.

Wichtiger aber sind die inhaltlichen Änderungen, inhaltliche Vereinfachungen der Planung, die oft unter dem Begriff „*Entfeinerung*“ subsummiert werden. Dabei wird die Anzahl der für die Budgetierung benötigten Angaben reduziert. Konkret wird also beispielsweise nur eine Position „Gemeinkosten“ in einer Kostenstelle geplant und nicht separat einzelne Kostenarten wie Reisekosten, Büromaterial etc. Oder es wird nur der Umsatz pro Produktgruppe geplant statt des Umsatzes pro Produkt. Eine Vereinfachung kann auch der hier schon diskutierte Verzicht auf eine vollständig abgestimmte Konsolidierung sein.

Weiterhin werden mit Better Budgeting vielfach ein verstärktes Arbeiten mit *Forecasts* – um flexibler reagieren zu können – und eine verstärkte Nutzung des *Top-down-Ansatzes* anstelle des Gegenstromverfahrens – um die langwierigen politisch motivierten Verhandlungen zu vermeiden – assoziiert. Wobei wir uns hier schon in der Nähe des nächsten Konzepts befinden – *Advanced Budgeting*.

2.2.4 Advanced Budgeting

Unter Advanced Budgeting¹⁶ wird ein „ganzheitliches System“ verstanden, „bestehend aus der strategischen Planung, der Mittelfristplanung, der Budgetierung und dem Forecas-

¹⁵ Vgl. zum Abschnitt z. B. Obermüller (2012), Neely et al. (2003).

¹⁶ Vgl. zum Abschnitt insbesondere Leyk und Kappes (2007).

ting“.¹⁷ Wesentlicher Protagonist ist unter anderem die Unternehmensberatung Horváth & Partners. Zu den Unternehmen, die bekanntermaßen das Konzept realisiert haben, gehören die Henkel-Gruppe, Schott AG und Datev eG.

Ausgangspunkt ist auch hier, das unbefriedigende Kosten/Nutzen-Verhältnis der traditionellen Planung deutlich zu verbessern. Die Vertreter des Konzepts sehen folgende Kernpunkte:

1. *Integration*. Integration einmal von strategischer und Mittelfristplanung mit der Budgetplanung. Die Budgetgrößen werden abgeleitet aus den strategischen Vorgaben. Es darf zu keinen Inkonsistenzen kommen, etwa zu deutlichen Differenzen bei den strategischen ROI-Zielen einerseits und dem budgetierten ROI andererseits.

Integration bezieht sich auch auf *nicht-monetäre* Kennzahlen. Anstelle der stark finanzlastigen traditionellen Budgetplanung wird das Augenmerk verstärkt auch auf die nicht-finanziellen Kennzahlen, also die Key Performance Indicators (KPI) gelegt.

Nun ist dies an sich nicht neu. Auch die traditionelle Budgetierung geht grundsätzlich von einer Orientierung des Budgets an lang- und mittelfristiger Planung aus. Daher wird die Mittelfristplanung – im Frühjahr – auch zeitlich der Budgetrunde – im Herbst – vorgeschaltet. Ebenso wird spätestens seit dem Aufkommen der Balanced Scorecard (BSC) die Integration von monetären und nicht-monetären Kennzahlen propagiert, letztlich ist dies der Kern der BSC (Leser ohne Vorkenntnisse hierzu seien auf das Kapitel über strategisches Controlling verwiesen).

Nur wurde der Integrationsansatz faktisch beim traditionellen Budgetierungskonzept kaum gelebt. Die anspruchsvollen Rentabilitätsziele, oft im Rahmen von Strategieentwicklungsprozessen entwickelt, wurden während der konkreten Budgetgespräche kaum noch wahrgenommen. Ebenso standen die KPI oft völlig im Schatten und waren weitgehend losgelöst von den Gesprächen, in denen es in erster Linie um kurzfristig beeinflussbare Kosten ging.

Der Unterschied ist nun, dass durch das Advanced Budgeting Konzept diese Integration praktisch *automatisch* bzw. *institutionalisiert* erfolgt, was aus dem Zeitplan der Planung erkennbar sein wird.

2. *Zielfokussierung*. Hier wird erkennbar eine Anleihe nicht nur bei den Strategiegedanken rund um die BSC gemacht, sondern vor allem bei Beyond Budgeting.

Denn beim Prozess der Zielfestlegung spielt das *Benchmarking* eine große Rolle. Ziele sollen anhand von Benchmarks festgelegt werden, entweder anhand interner Benchmarks – der besten Filialen, der besten Tochtergesellschaften – oder extern anhand der Ergebnisse des Wettbewerbs. Dabei geht es im Konzept auch um *relative* Ziele – das Ziel ist, zum Beispiel im ROI *besser als* eine bestimmte Benchmark zu sein. Der Zusammenhang mit Beyond Budgeting ist damit klar – Svenska Handelsbanken lassen grüßen.

3. Ebenso wenig grundlegend neu ist der dritte Baustein, *Komplexitätsreduzierung*, grosso modo auch mit Entfeinerung zu umschreiben. Also weniger detaillierte Planung, weni-

¹⁷ Leyk und Kappes (2007, S. 759 f.).

Zeitplan Planungsrunde

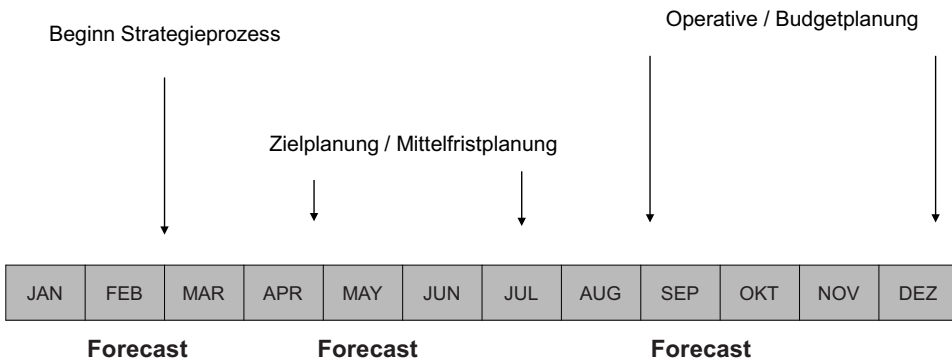


Abb. 2.6 Advanced Budgeting – Planungsablauf

ger umfangreiche Planungsformulare, mehr Automatisierung durch die IT – es sei auf Better Budgeting erwiesen.

4. Und auch der vierte und letzte Grundsatz – *Kontinuität* – ist nicht altbekannt, erhält aber im Zusammenhang mit Advanced Budgeting eine andere, stärkere Bedeutung. Auf der einen Seite wird damit auf den Vorwurf der mangelnden Flexibilität der traditionellen Planung reagiert. Kontinuität bedeutet konkret die Arbeit mit rollierenden *Forecasts* in der Regel mit einem Zeithorizont von fünf bis acht Quartalen.

Konkret lässt sich Advanced Budgeting verständlich anhand eines typischen Planungskalenders darstellen, wie er so oder ähnlich in einer Reihe von Unternehmen in der Praxis existiert (Abb. 2.6). Deutlich werden bei der Erläuterung auch Unterschiede zur traditionellen Budgetierung (s. o. Abb. 2.1).

Auf den ersten Blick sind die Unterschiede nicht allzu groß. Eine strategische, mittelfristige und operative Planungsebene, über das Jahr verteilt. Doch dahinter verbergen sich entscheidende Unterschiede.

Einmal die *verstärkte Berücksichtigung nicht-monetärer Größen*.

Zum anderen die institutionalisierte *Verknüpfung zwischen Mittelfrist- und operativer Planung*. Die kommt vor allem in dem Schlüsselbegriff *Zielplanung* zum Ausdruck. Die Ziele – wie beschrieben unter Punkt 2 – werden im Rahmen dieser Planungsrunde festgelegt, auf der Basis objektiver Benchmarks oder ersatzweise relativ stark Top-down.

Diese Ziele werden dann *als Vorgaben in der operativen Planung übernommen*. In der Budgetplanungsrunde werden nur noch Details unterhalb dieser Zielebene festgelegt, so-

fern die Details nicht ohnehin der „Entfeinerung“ zum Opfer gefallen sind. Damit erspart sich das Unternehmen die intensiven Diskussionen in der Knetphase inklusive der budgetary slack Problematik – ein entscheidender Fortschritt.

Die neueren Budgetierungskonzepte sind zunächst eine angemessene Reaktion auf die Nachteile der traditionellen Planung wie der große Ressourcenverbrauch, die mangelnde Zielführung, die wenig sinnvolle Detailverliebtheit, die mangelnde Flexibilität, die zeitintensiven Verhandlungen.

Einige Punkte sind aber nach wie vor *kritisch* zu sehen.

Das betrifft erstens die *Festlegung der Ziele*. Die relativ starke Top-down-Orientierung verhindert zwar die Reibungsverluste durch politische Verhandlungen. Es bleibt aber die Frage: Anhand welcher Kriterien kann die Zielhöhe *objektiv* festgelegt werden? Wenn die Voraussetzungen von Beyond Budgeting gegeben sind, insbesondere die Existenz von Profitcentern, so kann das sicher etwa eine Kapitalrendite aufgrund externer Benchmarks sein. Was aber, wenn dies nicht der Fall ist, sich also sinnvollerweise keine echten Profitcenter einrichten lassen und keine objektiven Benchmarks existieren? Dann wird die Top-down Festlegung anhand der Einschätzung der entsprechenden Führungskräfte festgelegt. Diese mag objektiv und fachkundig sein – oder vielleicht auch nicht. Bei der traditionellen Unternehmensplanung entsteht die Problematik des budgetary slack ja gerade dadurch, dass das Top Management naturgemäß nie so viele Informationen über den Markt und die Kostenstelle besitzt wie der unmittelbar betroffene Manager. Nur durch diese Informationsasymmetrie kommt es überhaupt zum budgetary slack. Die Informationsasymmetrie wird aber nicht dadurch beseitigt, dass die Festlegung der Zielgrößen Top-down statt im Gegenstromverfahren erfolgt. Die Willkür wird so gesehen nur auf eine andere Ebene geschoben.

Und auch die Ressourcenverschwendung durch taktisches Verhalten wird nicht unbedingt reduziert, sondern möglicherweise nur verschoben. Denn was wird der taktisch kluge Leiter einer Kostenstelle oder Vertriebsregion tun, wenn er weiß, dass seine Ziele zukünftig nicht mehr ausgehandelt werden, sondern von seiner Führung bestimmt werden? Er wird einfach früher mit der politisch motivierten Kommunikation anfangen. Konkret wird der Manager schon im Vorfeld bei jeder sich bietenden Gelegenheit darlegen, warum in seinem Fall die Kosten so hoch und die Umsatzziele so niedrig sein müssen. Die Ressourcen für diese Kommunikation gehen aber ebenso für eine zielgerichtete Arbeit verloren wie die Ressourcen bei Budgetverhandlungen.

Analytisch nicht gelöst ist auch die Frage des *Zielcharakters des Budgets* in Abgrenzung zum *Forecast*. Oft wird argumentiert, dass die Unternehmen im Zusammenhang mit Advanced Budgeting viel weniger mit (Ziel-)Budgets und stattdessen stärker mit Forecasts arbeiten. Das wird mit der notwendigen Flexibilität in der heutigen dynamischen Umwelt begründet – ein Argument, das ja tatsächlich auf eine kritisierte Schwäche traditioneller Planung abstellt. Ziele werden dann entweder erst ex post festgelegt, wenn die Daten des (in der Regel externen) Benchmarks feststehen – das Svenska Handelsbanken Beyond Budgeting Modell. Oder sie werden im Rahmen der integrierten Planung bereits im Frühjahr oder Frühsommer fixiert.

Beides ist unbefriedigend. Denn die klassische Controlling-Lehre sieht im Budget so etwas wie einen Kompass, einen Fixstern, an dem man sich orientiert, wo man hinmöchte. Der Fixstern bleibt aber, auch wenn sich im Laufe des Jahres herausstellt, dass die Ziele nicht erreicht werden. Nur durch ein fixes Budget weiß das Unternehmen überhaupt, dass die Ziele mutmaßlich verfehlt werden und kann dementsprechend über das weitere Vorgehen beraten! Deyhle führt zur Verdeutlichung aus, dass auch bei einem lange anhaltenden Bummelstreik mit zahlreichen Verspätungen keineswegs der Flugplan geändert wird.¹⁸ Er dient weiterhin als Zielvorgabe, als Leitstern, auch wenn jedem klar ist, dass es zu Verspätungen kommt und das Ziel vielleicht nur mit Umwegen zu erreichen ist. Diese Leitsternfunktion geht aber verloren, wenn auf das klassische Budget verzichtet wird.

Bei der zweiten Alternative bleibt sie zwar vorhanden. Aber das Ziel wird schon sehr früh festgelegt, zu einem Zeitpunkt, zu dem über die Wirtschaftslage des Folgejahres noch wenig bekannt ist. Daher ist die Vorgabe nur bedingt als sinnvolles operatives Ziel geeignet.

Damit sollen die deutlichen Fortschritte, die in der Planung im letzten Jahrzehnt erreicht wurden, keineswegs infrage gestellt werden. Jedoch sind einige Probleme nach wie vor nicht gelöst und vielleicht logisch auch gar nicht lösbar.

2.2.5 Der Planungsaufwand und seine Minimierung

Unternehmen, die ihre Planungsprozesse optimieren, sind erfolgreicher. Das ist das Ergebnis empirischer Studien. Zwar muss der Leser bei der Interpretation solcher Studien vorsichtig sein. Der Controllingenerfolg und der Zusammenhang mit dem Unternehmenserfolg sind schwer zu messen, entsprechende Studien sind voller methodischer Fallstricke. Bei allem Vorbehalt scheinen aber einige Aussagen doch in der Praxis recht stabil zu sein.

1. Eine *lange Planungsdauer* korreliert *negativ* mit dem Planungserfolg und dem Unternehmenserfolg. Ebenso führen mehr Normen und Standards, also eine stärkere Formalisierung der Planung, ab einer bestimmten Stufe nicht mehr zu einem besseren Controlling- und Unternehmenserfolg.¹⁹ Das deckt sich mit den theoretischen und empirischen Erkenntnissen der Kritik der traditionellen Unternehmensplanung. Eine zu lange und aufwändige Planung bringt nicht nur keinen Zusatznutzen, sondern hat sogar negative Effekte.
2. Die Nutzung *rollierender Forecasts* reduzierte die Planungskosten: „Unternehmen, die rollierend planen, haben durchschnittlich ca. um ein Viertel niedrigere Kosten, da sie mit dem Planungsprozess durch regelmäßige Wiederholung besser vertraut sind.“²⁰ Die Zahl sagt indessen nichts darüber aus, inwieweit die Forecasts die Zielfunktion des Budgets ersetzen.

¹⁸ Vgl. Deyhle (1991a, S. 144).

¹⁹ Vgl. Löhr (2010, S. 19, 22).

²⁰ Schmieder (2012, S. 23).

3. Insgesamt bestehen deutliche Unterschiede zwischen Top Performern und Low Performern hinsichtlich der Budgetierungskosten. Top Performer kommen mit rund 0,4 € pro 1000 € Umsatz aus, während Low Performer mehr als 2 € dafür benötigen. Auf 1 Mrd. € Umsatz bezogen macht das ca. 1,5 Mio. € aus.²¹

Dabei ist darauf hinzuweisen, dass hohe Kosten nicht mit besseren Planungsergebnissen gerechtfertigt werden können – siehe oben. Auch geht es um die gesamten Planungskosten im Unternehmen, was in diesem Zusammenhang bedeutet: Kosten des Beteiligungscontrollings bzw. Kosten in der Konzernzentrale und die Kosten in den Beteiligungsgesellschaften selbst. Was bedeutet das für das Beteiligungscontrolling? Der Autor geht als Faustregel davon aus, dass im Beteiligungscontrolling nicht mehr als 10 % der Kosten in den Gesellschaften anfallen sollten, zumal dort die gesamte operative Planungsarbeit getätigt wird. Diese Zahl ist empirisch nicht belegt, entspricht aber den Erfahrungen des Autors. Übertragen auf die genannten Zahlen bedeutet das: Im Beteiligungscontrolling sollten im Idealfall nicht mehr als 0,04 € als Planungskosten pro 1000 € Umsatz anfallen, was 40.000 € – oder eine halbe Person – pro 1 Mrd. € Umsatz entspricht. Natürlich ist auch diese Zahl mit vielen Wenn und Aber verbunden – es kommt auf die Größe der Tochtergesellschaften, die Komplexität des Gesamtkonzerns und mehr an. Aber sie kann als eine erste *Benchmark* dienen.

2.2.6 Praxistipps: Der optimale Planungsprozess zur Steuerung von Beteiligungen

Was den Leser nun interessieren dürfte – was folgt aus den beschriebenen Erkenntnissen in der Praxis für Unternehmen, die eine effektive Planung für die Beteiligungen aufbauen möchten?

Es gibt dazu kein Kochrezept für alle Unternehmen. Denn es gibt in der Planung „kein one size fits all!“²² Das ist eine oft gehörte Aussage in Literatur und Praxis.

Gleichwohl können auf der Basis des „state of the art“ einige konkrete Hinweise gegeben werden.

Da Beyond Budgeting analytisch am elegantesten ist, aber nicht immer umgesetzt werden kann, kann als Leitgedanke gelten: *soviel Beyond Budgeting wie sinnvoll möglich, soviel traditionelle Budgetierung wie nötig.*

Im Hinblick auf das Controlling von Beteiligungen kann der Praktiker sich dabei auf folgende *Eckpunkte* stützen:

1. Beteiligungen sind, als rechtlich selbständige Einheiten, vom Grundsatz her *Profitcenter* mit entsprechender Aufwands- und Ertragsseite. Damit ist eine wesentliche Voraussetzung der Beyond Budgeting Philosophie erfüllt. Es bietet sich daher an, Beteiligungen

²¹ Vgl. Schmieder (2012, S. 23).

²² Weber und Schäffer (2011, S. 296).

konsequent anhand einer am Ergebnis – ROI, Kapitalrendite oder dergleichen – orientierten Größe zu steuern. Wie das Ergebnisziel erreicht wird, kann im Regelfall weitgehend dem lokalen Management überlassen bleiben. Das entspricht auch dem generellen Ansatz der Steuerung von Beteiligungen, wie im entsprechenden Kapitel gezeigt wird, wonach in der Regel von zu starken Eingriffen in das operative Geschäft vor Ort abzusehen ist.

Eine Tatsache unterscheidet freilich Beteiligungsgesellschaften in vielen Fällen von unabhängigen Unternehmen. Sie sind mehr oder minder im *Konzernverbund* eingebunden. Sie haben oft weder auf der Bezugsseite freie Hand – sie müssen als (Vor-)Produkte akzeptieren, was das Stammhaus oder andere Beteiligungen liefern. Noch können sie direkt in den Markt verkaufen, sondern müssen ihre Produkte an andere Konzerngesellschaften absetzen. Insofern haben sie weniger Stellhebel, ihr Ergebnis zu beeinflussen, als tatsächlich eigenständige Unternehmen. Gleichwohl spricht nichts dagegen, auch bei diesen Rahmenbedingungen ein Gewinnziel zu setzen und darüber zu steuern. Entscheidend ist dabei freilich, dass die *Bezugs- und Abgabepreise* innerhalb des Konzerns nach einer Methode festgelegt werden, die zu *realistischen Ergebnissen* führt und nicht willkürlich ist. Beliebige ohne Einfluss der Gesellschaft veränderte Bezugs- und Abgabepreise im Konzern würden natürlich das Ergebnis gravierend verzerren. Es geht also um die Frage der *Transferpreise*.

2. Wenn Gesellschaften weitgehend nach dem Ergebnis gesteuert werden können, dann passt darauf auch der Grundsatz der *Entfeinerung*. Es bleibt dem lokalen Management überlassen, wie das Ergebnis erreicht wird – das impliziert auch, dass in der Planung nicht unendlich viele Details über Kostenarten, Produktumsätze und so weiter an die Zentrale geliefert werden müssen. Denn Abweichungen von den Einzelpositionen sind für die Zentrale später in der Ist-Berichterstattung wenig relevant, solange das Ergebnis stimmt.

Eine Ausnahme gilt nur für Beteiligungen, auf die aus bestimmten Gründen aus der Zentrale stärkerer Einfluss genommen werden soll, die also „an der kürzeren Leine“ geführt werden. Hier wird die Zentrale gerade auch in der Planung mehr ins Detail gehen und benötigt die entsprechenden Informationen.

3. *Konsolidierung* ist naturgemäß immer ein Thema im Beteiligungscontrolling. Es ist in diesem Kapitel schon ausgeführt worden, dass indessen auch hier der Grundsatz „keep it simple“ gilt.

Eine Mindestanforderung in den Planungsangaben muss die generelle Unterscheidung zwischen *externen* Umsätzen und Bezügen einerseits und *internen* Umsätzen und Bezügen andererseits sein. Nur so ist überhaupt eine Informationsbasis für eine konsolidierte Konzernplanung vorhanden. Für viele mittelständische Unternehmen reicht das erfahrungsgemäß aus.

Die nächste Stufe wäre dann, die konzerninternen Verflechtungen nicht nur insgesamt zu nennen, sondern pro Gesellschaft. Konkret: Gesellschaft A plant nicht nur, wie hoch der konzerninterne Umsatz insgesamt sein sollte, sondern plant die Umsätze an Gesellschaft B, C und so weiter. Analoges gilt für die Bezüge. Aber auch dann gilt – die

Konsolidierung muss nicht unbedingt zu 100 % aufgehen, d. h. dem geplanten Umsatz von A an B muss nicht ein exakt gleich groß geplanter Bezug Bs von A gegenüberstehen. Nur wenn die Differenzen so groß sind, dass sie nicht mehr durch übliche Plan-/Ist-Abweichungen ohnehin überlagert werden und die Unterschiede tatsächlich zu falschen Entscheidungen führen könnten, ist auf jeden Fall eine weitere Konsolidierungsrunde nötig.

4. Wie mit dem Thema *Budgetziel* bzw. *Forecast* umgegangen werden soll, muss jedes Unternehmen selbst entscheiden, da hier keine eindeutige Lösung existiert. Soll die Zielgröße, entsprechend der „reinen“ Lehre des Beyond Budgeting, rein aufgrund von externen Benchmarks festgelegt werden, selbst wenn das bedeutet, dass das Ziel nur ex post festgestellt werden kann und damit die „Leitsternfunktion“ des Budgets verloren geht?

Und wenn das Ziel ex ante festgelegt wird – soll das wie beim Advanced Budgeting praktiziert relativ früh im Jahr passieren, mit dem Nachteil, dass zu dem Zeitpunkt noch wenig Genaueres über das Folgejahr bekannt sein kann, oder möglichst spät im Jahr?

Eine eindeutige Antwort ist hier nicht möglich.

5. Wie dann konkret der *Planungskalender* aussieht, hängt davon ab, inwieweit sich das Unternehmen – gerade auch was die in Punkt 4 genannte Zielfestlegung betrifft – nach den Grundsätzen des Advanced Budgeting richtet.

Entsprechend wird der zeitliche Ablauf nahe an dem in Abb. 2.6 dargestellten sein oder eher entsprechend dem in Abb. 2.1.

6. Von der Unternehmenskultur hängt auch ab, ob der Beteiligungscontroller mit einem *Contingency Plan* arbeiten sollte. Dieser Plan würde bedeuten, dass für Planungszwecke eine Dummy-Gesellschaft angelegt wird, in der bspw. ein negativer Umsatz von 5 % des Gesamtplans eingestellt wird. Entsprechend liegt dann auf Konzernebene eine Reserve vor, wenn die einzelnen Gesellschaften in Summe ihr Ziel verfehlen. Das Entscheidungskriterium pro oder contra Contingency ist in erster Linie, ob sie im konkreten Unternehmen im Management mutmaßlich zu einer „lockeren“ Haltung führen, könnte im Sinne von „wir müssen das Ziel ja nicht unbedingt erreichen, wir haben ja noch die Reserve“.

Der „Fit“ zwischen Planungs- und Unternehmenskultur, das ist dann auch generell das, worauf es in erster Linie ankommt.



<http://www.springer.com/978-3-658-01155-0>

Beteiligungscontrolling und Konzerncontrolling

Paul, J.

2014, X, 248 S. 78 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-01155-0