
2.1 Planungsinstrumente im PuK-Prozess

Entlang des PuK-Prozesses kommen unterschiedliche Verfahren und Werkzeuge zum Einsatz. In der Phase der **Zielfindung** sind die Führungskräfte des Unternehmens natürlich grundsätzlich frei, sich die Ziele zu setzen, die sie für richtig halten. Das ist schließlich Ausdruck der unternehmerischen Freiheit und Verantwortung, für die sie später Rechenschaft ablegen müssen. Dennoch kann die Unternehmensleitung mit Hilfe bestimmter Methoden eine Orientierung für angemessene Ziele erhalten. Eine häufig verwendete Methode ist das **Benchmarking** (allgemein: Vergleich, Orientierung an Referenzwerten). Hierbei orientieren sich Unternehmen an den Zielen anderer Unternehmen, an Referenzwerten von Märkten, Branchen etc. So lassen sich in unterschiedlichen Branchen auch unterschiedliche Renditen erzielen und ein Unternehmen der Verlagsbranche könnte sich dann bei seinen Zielen und Zielwerten an typischen anderen Verlagsunternehmen orientieren.

In der Phase der Problemfeststellung und Problemanalyse spielen aus betriebswirtschaftlicher Sicht Abweichungsanalysen und Hochrechnungen eine große Rolle. Allgemein geht es hier darum, das gewünschte Ziel mit der heutigen Situation oder mit einer künftigen zu vergleichen. Die Differenz ist die Ziellücke (das Problem), die es zu überwinden gilt. Die **Abweichungsanalyse** vergleicht Ziel- und Ist-Werte und ermittelt entsprechende detaillierte Abweichungen. Mit ihnen können Hinweise auf mögliche Ursachen gewonnen werden. Im folgenden Kapitel werden sie ausführlicher behandelt. Eine **Hochrechnung** in der Phase der Problemfeststellung funktioniert im Grunde folgendermaßen: Man schreibt die bisherige Entwicklung fort bis zum Ende des Planungszeitraums. So könnte man etwa im Mai eines Jahres die Umsätze der Monate Januar bis April auf das Jahresende hin hochrechnen. Anschließend vergleicht man den so gewonnenen Endwert mit dem ursprünglichen Zielwert und erhält meist eine Ziellücke. Beträgt der hochgerechnete Umsatz für das Jahr 1,5 Mio. €, das Ziel war jedoch 1,7 Mio. €, so errechnet sich eine **Ziellücke**, und das damit festgestellte Problem, von 0,2 Mio. €.

Die Ziellücke lässt sich schließen durch Maßnahmen, die die „künftige Realität“ an das Ziel annähern helfen, oder durch Senken des Ziels. Im ersten Fall muss nach alternativen Maßnahmen gesucht werden. Für diese **Alternativensuche** kommen zum Beispiel Kreativitätstechniken in Betracht, auf die ich hier nicht eingehe. Jede Alternative ist auf ihre Zielwirkung hin zu prüfen. Auch dazu dienen Planungsrechnungen, wie sie im Folgekapitel beschrieben werden. Die Umsetzung der gewählten Maßnahme ist dann regelmäßig zu überwachen. Dazu dient im Unternehmen das **Berichtswesen**. Folgende zwei Inhalte sind praktisch zwingend: Die Dokumentation des Erreichten und der Vergleich mit dem Geplanten. Häufig finden sich ergänzend eine Abweichungsanalyse und oft auch eine Hochrechnung. Berichte benötigt das Management sowohl während der Planumsetzung (monatlicher Kostenbericht, Planfortschrittskontrolle) als auch am Ende des Planungshorizonts (Ergebnisbericht).

Gerade in der operativen Planung und Kontrolle finden sich also viele Planungs- und Kontrollrechnungen wieder. Das verwundert nicht: Die Erzeugung und der Verkauf von Produkten und Dienstleistungen müssen über Preise und Mengen bewertet, in Kalkulationen und Ergebnisrechnungen übersetzt und als „Wirtschaftsplan“ aufgestellt und kontrolliert werden. Nur dann kann das Unternehmen – der „Kaufmann“, wenn man so will – das monetäre Ergebnis erkennen, das Ziel und Ausgangspunkt seiner Tätigkeit und seines Zwecks ist.

2.2 Planungs- und Kontrollrechnungen

2.2.1 Typische PuK-Rechnungen

Operative PuK-Rechnungen bilden den Prozess der Leistungserstellung und Leistungsverwertung ab. Sie werden fallweise ergänzt durch Projektrechnungen und andere Sonderrechnungen (ausführlicher hierzu Hahn und Hungenberg 2001, S. 117 ff.). Die verschiedenen Rechnungen fußen zum Teil auch auf verschiedenen Wertgrößen. Üblich ist die Unterteilung in zwei Gruppen von Rechnungen, innerhalb denen weitere Einteilungen sinnvoll sind:¹

a) Finanzielle PuK-Rechnungen betrachten Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Veränderungen der Forderungen und kurzfristigen Schulden. Aus ihnen ergeben sich die

- **Finanzrechnung** oder Liquiditätsrechnung als Saldo aus Ein- und Auszahlungen, sowie die
- **Finanzierungsrechnung**. Sie ermittelt man als Saldo aus Finanzrechnung inklusive Forderungen und kurzfristigen Verbindlichkeiten.
- Berücksichtigt man auch die Zahlungsströme für Investitionen und für die langfristige Finanzierung aus Eigenkapital und Fremdkapital, erhält man die heute immer wich-

¹ Investitionsrechnungen sind hier ausgeklammert, da nur die operative Planung betrachtet wird, also eine Planung, die sich auf ein Jahr oder kürzer bezieht.

tigere Kapitalflussrechnung (**Cashflow-Rechnung**). Sie ergänzt die Erfolgsrechnung des Unternehmens und deckt zusätzliche Informationen auf über die wirtschaftlichen Verhältnisse im Unternehmen.

b) Die finanziellen Rechnungen erfassen Zahlungen aus Geschäftsvorfällen zu ihrem Zahlungsdatum. Das Rechnungswesen, ob intern oder extern, bildet Geschäftsvorfälle nach wirtschaftlichen Kriterien ab. So sind bilanzielle Abschreibungen die idealisierte Abbildung der Nutzung einer Maschine in der Produktion. Die Abschreibungen verteilen die ursprüngliche Anschaffungsauszahlung über die Jahre der Nutzung.² Die eben beschriebene **Periodenabgrenzung** ist ein wesentliches Merkmal des Rechnungswesens. Es unterteilt sich in:

- **Bilanz** als Bestandsrechnung der Vermögens- und Kapitalwerte im Unternehmen.
- **Gewinn- und Verlustrechnung** als Stromrechnung, das heißt als Netto-Veränderung der Vermögens- und Kapitalwerte.
- Das interne Rechnungswesen kommt durch andere, meist detailliertere Gliederungen und abweichende Wertansätze zu einer **internen Ergebnisrechnung**. Sie kann sich beziehen auf: das gesamte Unternehmen, organisatorische oder rechtliche Teile davon, Produkte sowie Kunden, Projekte usw.

Hilfreich ist es, die Ergebnisrechnung in verschiedene Zwischensalden zu gliedern, die sogenannte **Ergebnisspaltung**, wie sie Abb. 2.1 zeigt.

In den letzten Jahren haben viele Praktiker und Wissenschaftler vorgeschlagen, die Trennung in internes und externes Rechnungswesen aufzugeben und stattdessen ein einziges Rechenwerk aufzustellen. Ohne hier die Harmonisierung des Rechnungswesens

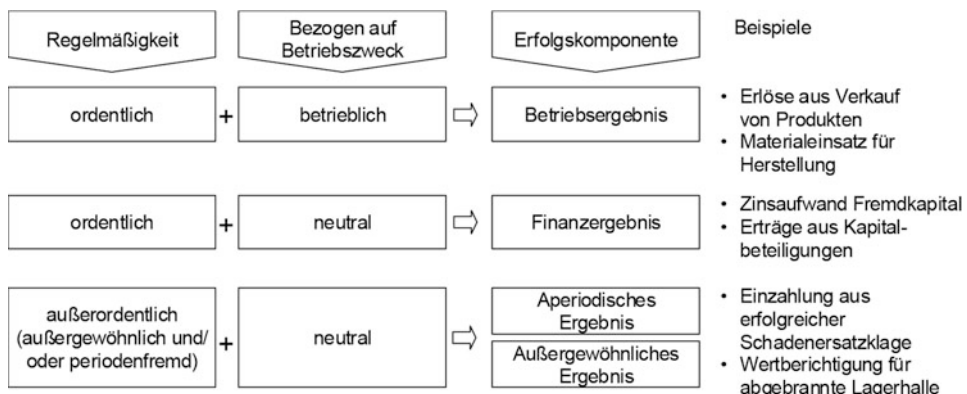


Abb. 2.1 Typische Ergebnisspaltung (in Anlehnung an Coenberg 2000, S. 434 ff.)

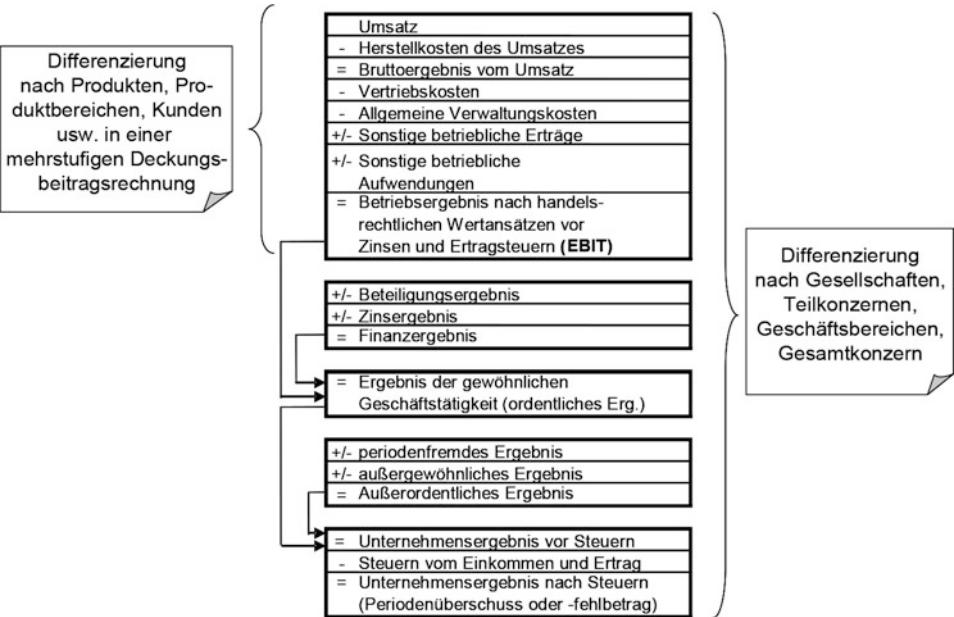
² Sofern man vom Anschaffungswert her abschreibt und nicht „unter Null“ abschreibt, wie bei kalkulatorischen Abschreibungen möglich.

ausführlich zu diskutieren, kann man festhalten, dass es Gründe für eine Angleichung gibt, genauso wie Gründe für unterschiedliche Rechnungen.³ Einige wenige Empfehlungen sollen genügen. Sie reduzieren nicht nur die Unterschiede zwischen den verschiedenen Rechenwerken, sondern auch den Planungs- und Kontrollaufwand.

- Daten möglichst stark angleichen:
 - Das bedeutet den weitgehenden Verzicht auf eigenständige, kalkulatorische Kosten und Leistungen. Stattdessen sollen die Wertansätze der Bilanzierung auch intern verwendet werden.
 - Wenn überhaupt, sollten höchstens kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital verwendet werden. Eigenkapitalgeber haben im Gegensatz zu den Fremdkapitalgebern keinen vertraglichen Zinsanspruch, sondern nur einen Residualanspruch, sie erhalten also den Nettoertrag, der nach Abzug und Befriedigung aller anderen Anspruchsgruppen (Lieferanten, Staat, Mitarbeiter, Kreditgeber) vom Umsatz übrig bleibt. Um den Zahlungsanspruch der Eigenkapitalgeber stärker hervorzuheben, können kalkulatorische Zinsen ertragsmindernd angesetzt werden.
- Strukturen nur auf aggregierter Ebene angleichen (vgl. International Group of Controlling 2006, S. 44 f.):
 - Bedingt auch durch die Hinwendung zur internationalen Rechnungslegung sind Bilanz- und Ergebnisgrößen der externen Rechnungslegung so zu berichten, wie sie die Unternehmensleitung verwendet (management approach). Das bedeutet nicht, jedes interne Detail an die Öffentlichkeit zu bringen, wohl jedoch die intern verwendeten Führungsstrukturen in der extern so genannten Segmentrechnung zu publizieren, also Geschäftsfelder, Profit Center, Regionen und Ähnliches.
 - Eine vollständige Angleichung der Inhalte ist nicht nötig. Vielmehr wird in begründeten Einzelfällen von der externen Bilanzierung abgewichen. Zu jeder Abweichung muss eine Überleitung vorhanden sein, damit sie nachvollziehbar und die Stimmigkeit der Zahlen überprüfbar ist.
 - Die regelmäßige Planung und Kontrolle der operativen Wirtschaftlichkeit wird weiterhin eigenständige Größen wie Stück-Deckungsbeiträge, Opportunitätskosten, Mengen- und Qualitätskennzahlen etc. umfassen müssen und kann nicht rein bilanziell geprägt sein. Dasselbe trifft zu für Sonderrechnungen wie Zielkostenrechnung (Target Costing), Prozesskostenrechnung oder das Projekt-Controlling.

Die Gliederung einer Ergebnisrechnung erfolgt heute meist nach dem Umsatzkostenverfahren. Dazu werden den Umsätzen die dafür nötigen Kosten gegenübergestellt (daher Umsatzkosten = cost of sales). Unterscheidet man die Kosten weiter in variable und fixe Kosten, erhält man die aussagekräftigere mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung. Abbildung 2.2 zeigt die Grundstruktur einer Erfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren. Sie kann auf unterschiedlichen Ebenen aggregiert und analysiert werden. Innerhalb

³ Einen Einstieg in die Diskussion bieten Franz und Winkler (2006, S. 50 ff.).



EBIT = Earnings before Interest and Taxes

Abb. 2.2 Typische Struktur einer Ergebnisrechnung (in Anlehnung an Hahn und Hungenberg 2001, S. 595)

Unternehmen	Auto-Teile Hunger AG						Summe
Bereich	Bremstechnik		Öl- und Filtertechnik				
Produktgruppe			Öle		Filter		
Produkt	Scheibenbr.	Trommelbr.	Vollsynth.	Halbsynth.	Ölfilter	Benzinfilter	
Umsatz	150.000	210.000	128.000	88.000	96.000	84.000	756.000
abzgl. Rabatt u. a.	6.000	9.000	2.000	1.000	1.000	3.000	22.000
= Nettoumsatz	144.000	201.000	126.000	87.000	95.000	81.000	734.000
- Materialkosten	66.000	140.000	80.000	48.000	42.000	21.000	397.000
- Löhne	24.000	35.000	32.000	16.000	18.000	28.000	153.000
= DB I	54.000	26.000	14.000	23.000	35.000	32.000	184.000
- produktfixe Kosten	5.000	12.000	30.000	25.000	15.000	12.000	99.000
= DB II	49.000	14.000	-16.000	-2.000	20.000	20.000	85.000
Summe DB II	63.000		-18.000		40.000		85.000
- produktgruppenfixe Kosten			4.000		7.400		11.400
= DB III	63.000		-22.000		32.600		73.600
Summe DB III	63.000			10.600			73.600
- bereichsfixe Kosten	21.800			24.000			45.800
= DB IV	41.200			-13.400			27.800
Summe DB IV			27.800				27.800
- Unternehmensfixkosten			58.000				58.000
= DB V = Gewinn			-30.200				-30.200

DB = Deckungsbeitrag, DB I, II, ... = DB-Stufen

Abb. 2.3 Beispiel zur mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung

eines Teilbereichs des Unternehmens oder für ein Kleinunternehmen ist es zweckmäßig, sich mehr auf die Details der Produkte und Kunden zu konzentrieren und eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung auszuweisen, wie sie Abb. 2.3 zeigt.

In einer PuK-Rechnung tauchen verschiedene Datenarten auf. Der Plan selbst umfasst verschiedene Planwerte, aber auch Hochrechnungen. Während ein Planwert auf der Grundlage des Ziels definiert wird, ist eine Hochrechnung eine Fortschreibung des Ist-Zustands in die Zukunft. Die Kontrollrechnung benötigt neben den Planwerten dann noch die realisierten Istwerte als Vergleichswerte.

2.2.2 PuK-Rechnungen und Unternehmensorganisation

Alle PuK-Rechnungen müssen sich an die Organisation des Unternehmens anpassen. Ein Kleinunternehmen ist typischerweise geprägt durch eine funktionale Struktur, und sie dominiert dann auch die Planung. Wächst das Unternehmen, wird die Aufbauorganisation differenzierter und es entstehen vielleicht Geschäftsbereiche oder regionale Verantwortungsbereiche. Dann wird die PuK-Rechnung innerhalb der Geschäftsbereiche funktional gegliedert sein und auf einer höheren Ebene nach Geschäftsbereichen bis hin zum Gesamtunternehmen. Die erste Frage, die hier zu beantworten ist, handelt weniger von der Art der Planungsrechnung, sondern von der Entscheidung, wie Verantwortung delegiert wird. Die Planungsrechnung folgt also der Führungsentscheidung über die Gliederung der Verantwortung im Unternehmen und nicht umgekehrt.

In der Praxis finden sich häufig Unterteilungen in Profit Center, Service Center und Cost Center. Ein Center ist ein abgegrenzter Verantwortungsbereich. Die unterschiedlichen Begriffe verweisen auf die unterschiedlichen Ziele und Kompetenzen, die ein Center-Leiter vorgegeben bekommt. Die Praxis verzichtet meist auf die Unterteilung in ein Investment Center und Profit Center: Während der Leiter eines Investment Centers für eine Kapitalverzinsung einstehen muss, hat der Profit-Center-Leiter einen Gewinn zu erzielen (vgl. hierzu und weiterführend Coenberg 2003). Auf diesen Punkt wird noch ausführlicher in Abschn. 4.6.2 eingegangen.

In der Betriebswirtschaftslehre wird empfohlen, in einer Center-Ergebnisrechnung zunächst nur die Erlöse und Kosten aufzuführen, die der Center-Leiter auch beeinflussen kann.⁴ Die Empfehlung ist jedoch einfacher formuliert als praktiziert: Im Einzelfall dürfte es sehr schwierig sein nachzuweisen, ob ein Sachverhalt beeinflussbar war oder nicht und welche Konsequenzen sich daraus ergeben hätten.

⁴ Prinzip der Beeinflussbarkeit oder controllability principle. Vgl. dazu beispielsweise Weber und Schäffer (2006, S. 238 f.), Zimmerman (2003, S. 207 ff.).

2.2.3 Verdichtung von PuK-Rechnungen zu Kennzahlen

Wollte man der Geschäftsführung alle Planzahlen im Detail vorlegen, wäre sie schnell durch die schiere Menge des Zahlenmaterials überfordert. Stattdessen werden Controller die PuK-Rechnungen zu Kennzahlen verdichten. Kennzahlen sollen über Sachverhalte in konzentrierter und quantitativer Form Auskunft geben.⁵ So ist die Abweichung der normalen Körpertemperatur beim Menschen ein Indikator für Krankheit, weist also als Symptom auf mögliche Probleme hin.

Neben der Verdichtung von Informationen und der Funktion als Signal für Veränderungen ist die dritte Funktion von Kennzahlen die Zielvorgabe und Leistungsmessung. Sie spielt in der Diskussion um die Planung und Budgetierung eine große Rolle und sie erklärt vielleicht auch teilweise die große Verbreitung von Kennzahlen.⁶ Betrachtet man ein Unternehmen als „Maschine“, so suggerieren Kennzahlen die Stellschrauben zur Beeinflussung der Maschine. Durch das Drücken von Tasten und das Verstellen von Schaltern sollen der Kurs des Unternehmens und das Verhalten der Mitarbeiter festlegbar sein. Dem ist natürlich nicht so.

Kennzahlen und Kennzahlensysteme lassen sich sehr unterschiedlich einteilen. Ganz grob in finanzielle und nicht-finanzielle Kennzahlen oder differenzierter in:⁷

- **Finanzkennzahlen:** Solche Kennzahlen können Aspekte der Liquidität erfassen, die Ein- und Auszahlungen betrachten oder auf dem internen und externen Rechnungswesen fußen. Bei Letzteren unterscheidet man auch in Erfolgs- und Renditekennzahlen. Monetäre Kennzahlen sind in Unternehmen die wichtigsten Kennzahlen.
- **Markt- und Kundenkennzahlen:** Um Gewinnziele zu erreichen, sind entsprechende Produkte und Dienstleistungen an Kunden zu verkaufen unter Beachtung von Marktgegebenheiten und Wettbewerberreaktionen. Entsprechende Kennzahlen wie Marktanteile, Kundenzufriedenheit oder Akquisitionserfolg sollen helfen, diese Ziele zu erreichen.
- **Prozesskennzahlen:** Produkte und Dienstleistungen sind über Prozesse zu erstellen. Erfolgreiche Produkte benötigen auch entsprechend funktionierende Prozesse. Zur Steuerung der Prozesse können Kennzahlen dienen, wie Fehlerquoten, Durchsatz je Zeiteinheit oder Produktivität (Ausstoßmenge im Verhältnis zur Einsatzmenge).
- **Mitarbeiterkennzahlen:** Letztlich baut ein Unternehmen auf die Erfahrung, das Wissen und die Arbeit der Mitarbeiter, um erfolgreich zu sein. Entsprechende Kennzahlen sollen Einblick geben in die Qualifikation, die Verfügbarkeit und Zufriedenheit von Mitarbeitern.

⁵ Ausführlicher zu Kennzahlen, vgl. stellvertretend für viele Horváth (2001, S. 568 ff.).

⁶ So stufen in Befragungen von Managern die Befragten Kennzahlen als sehr bedeutend ein, vgl. Weber und Sandt (2005, S. 380).

⁷ Vgl. zu dieser an das Balanced Scorecard-Konzept angelehnten Einteilung Weber und Schäffer (2006, S. 168 ff.).

- **Innovationskennzahlen:** Häufig vernachlässigt, jedoch sehr wichtig sind Kennzahlen, die Auskunft geben über die Innovationsfähigkeit des Unternehmens als Voraussetzung für künftigen Erfolg. Allerdings ist es auch sehr schwierig, hierfür geeignete Kennzahlen zu finden.

Finanzkennzahlen sind nachlaufende Kennzahlen oder Spätindikatoren, da sie über das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit berichten, also erst nach Ablauf eines Zeitraums aussagekräftig sind. Die anderen Kennzahlen sind meist vorlaufende Kennzahlen oder Frühindikatoren. Sie zeigen bereits recht schnell Probleme an, die später die finanziellen Ziele beeinflussen können. So wirkt sich eine steigende Ausschussquote auf den später ermittelten Gewinn negativ aus.

Empirie zur Kennzahlennutzung

Welche Kennzahlen verwenden Unternehmen und zu welchem Zweck? Hierzu liegen mehrere Untersuchungen vor. Die bisher umfangreichste und aktuellste von Sandt ergab folgende, wesentliche Erkenntnisse (vgl. nachfolgend Weber und Sandt 2005, S. 384 ff.):

- Umfang und Art der Kennzahlen: Die meisten Führungskräfte erhalten eher zu viele als zu wenige Kennzahlen. So erhält die Mehrheit der Befragten mehr als zehn Finanzkennzahlen, während umgekehrt die meisten nur weniger als fünf nicht-finanzielle Kennzahlen je folgender Kategorie erhalten: Kunden/Märkte, Prozesse, Mitarbeiter oder Innovationsthemen.
- Bedeutung und Verfügbarkeit von Kennzahlen: Wie gesagt, dominieren die finanziellen Kennzahlen in der tatsächlichen Berichterstattung an das Management. Demgegenüber wünschen sich Manager nach eigener Aussage jedoch mehr nicht-finanzielle Kennzahlen, besonders für die Kategorien Kunden/Märkte, Prozesse und Innovation.⁸
- Häufigkeit der Berichterstattung und Kennzahlenlieferant: Auch hier zeigen sich Unterschiede in den einzelnen Kategorien: Finanzielle Kennzahlen werden meist monatlich berichtet, während die Kennzahlen der anderen Kategorien höchstens quartalsweise oder noch seltener berichtet werden. Die befragten Führungskräfte wünschen durchweg häufiger, über Kennzahlen informiert zu werden. Interessant ist, dass diese Kennzahlen in praktisch allen Fällen von verschiedenen Abteilungen geliefert und in verschiedenen Berichten übermittelt werden.
- Nutzung von Kennzahlen (I): Entgegen manch landläufiger Meinung verwenden die befragten Manager Kennzahlen nur selten zur Entscheidungsfindung. Hauptsächlich soll damit das Verhalten anderer Mitarbeiter beeinflusst werden, also Entscheidungen durchgesetzt, oder es sollen damit Entscheidungen (nachträglich) gerechtfertigt werden.
- Nutzung von Kennzahlen (II): Eine etwas andere Sicht auf die Nutzung betrachtet Kennzahlen einerseits als Diagnoseinstrument. Dann sollen sie vor allem Abweichun-

⁸ Inwieweit das nur eine „sozial erwünschte“ Antwort war, da die Diskussion um solche Kennzahlen in Theorie und Praxis anhält, wäre eine eigene Untersuchung wert.

gen im normalen Tagesgeschäft anzeigen. Andererseits können Kennzahlen auch eine Fokussierung bieten auf neue Strategien und deren Umsetzung.⁹ Viele der Befragten nutzen Kennzahlen im zweiten Sinne. Das ist so lange unkritisch, wie das Tagesgeschäft nicht aus den Augen verloren wird.

Neben den Vorteilen von Kennzahlen gibt es auch **Grenzen** ihrer Anwendung, die man im Auge behalten sollte. Die Verdichtung von Informationen auf einen Schlüsselwert ist ein großer Vorteil von Kennzahlen, zugleich werden dadurch Details oder andere nicht in Kennzahlen abgebildete Inhalte ausgeblendet, als nicht relevant oder nicht bedeutsam betrachtet. Auch entstehen leicht Fehlinterpretationen, wenn die zugrunde liegenden Sachverhalte nicht bekannt sind oder nicht verstanden werden.¹⁰ Damit kann auch die Täuschung entstehen, das Unternehmen im Griff zu haben, die so genannte **Kontrollillusion** (vgl. Weber et al. 2005, S. 56 f.).

2.3 Budgetierungsverfahren

Ein Budgetierungsverfahren soll die Frage beantworten: Wie ermittelt man die Budgethöhe? Allgemein gilt: Budgets als monetäre Pläne sind immer dann gut zu berechnen, wenn die dahinter liegenden wirtschaftlichen Zusammenhänge bekannt und gut beschreibbar sind. Gut erfassbare Zusammenhänge erfordern jedoch die Kenntnis der ablaufenden Prozesse der Leistungserstellung in dem zu budgetierenden Bereich. Leicht zu erstellen ist eine Budgetierung bei Prozessen, (1) die ein physisches Ergebnis erzeugen (Beispiel Kühlschränke), (2) das sich monetär messen lässt (Beispiel Zuschlagskalkulation für Kühlschrank), (3) sowie bei Prozessergebnissen, die immer gleichartig sind und in hohen Mengen auftreten (Beispiel Großserienfertigung weniger Kühlschrankvarianten) und sofern (4) die gerade genannten Prozessmerkmale eindeutig definierbar sind. Dieser Fall entspricht der Produktionsplanung industrieller Güter. Sie erzeugt über ihre Mengenplanung und Kalkulation ein Budget für die Fertigung – und benötigt es eigentlich gar nicht. Denn wichtiger als die geplanten Gesamtkosten der Fertigung (also das Fertigungsbudget) sind Größen wie Durchlaufzeiten, Ausschussraten, Stückkosten oder Deckungsbeiträge (hierzu und nachfolgend vgl. Küpper 2005, S. 328 ff.).

Das andere Extrem ist die Budgetierung der Forschung. Ihre Ergebnisse sind immateriell, sie lassen sich nicht direkt monetär bewerten und schwanken von Forschungsprojekt zu Forschungsprojekt. Kaum ein Projekt gleicht dem anderen, so dass sich keine eindeutigen Zusammenhänge zwischen Einflussgrößen, Randbedingungen und Forschungsergebnissen erkennen lassen. Die Budgetermittlung ist also sehr schwierig. Sie wird aber in der

⁹ Diese Einteilung geht auf Simons (1999) zurück, der die zweite Kategorie „interaktive Kennzahlen“ nennt.

¹⁰ So die Auswirkungen unterschiedlicher Bilanzierungsregeln, vgl. beispielsweise Rieg (2007) am Beispiel des Economic Value Added nach HGB und IAS. Zur hier erwähnten Informationsverkürzung siehe Weber und Schäffer (2006, S. 194 f.).

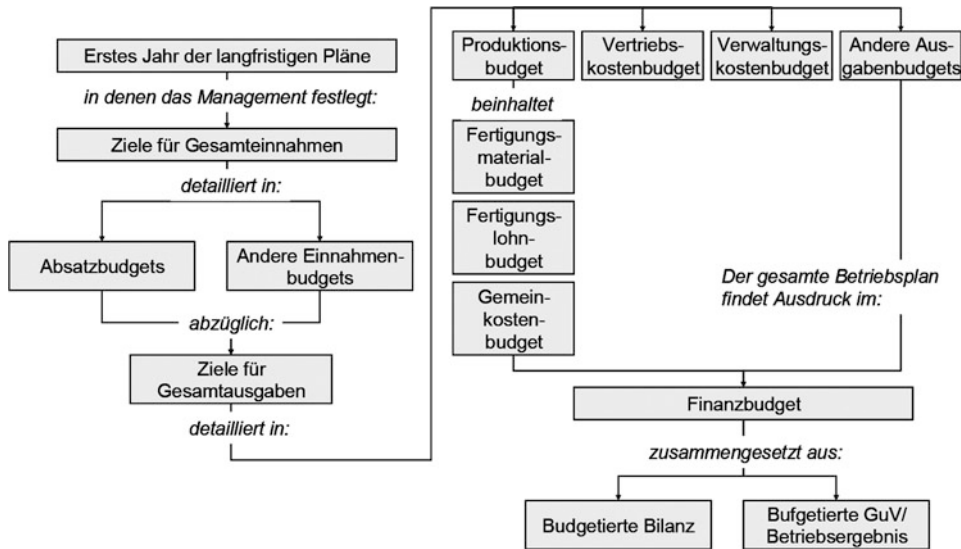


Abb. 2.4 Struktur der Gesamtplanung (master budget) (Küpper 2005, S. 342)

Praxis als sehr wichtig angesehen, da man kaum andere Anhaltspunkte zur Planung hat. Hier zeigt sich ein Dilemma: In den Anwendungsfeldern, in denen sich Budgets einfach ermitteln lassen, ist ihre Bedeutung eher gering, und in jenen Bereichen, in denen sie nur schwer zu ermitteln sind, werden Budgets dringend benötigt.

Küpper teilt Budgetierungsverfahren oder Budgetierungstechniken ein in zwei Gruppen: a) problemorientierte Techniken, die an bekannten Produktions-, Kosten- und Leistungsfunktionen ansetzen, und b) verfahrensorientierte Techniken, die Regeln definieren, wie Budgets zu ermitteln sind, ohne tiefer gehendes Wissen voraussetzen zu können.

Zu a) **problemorientierte Budgetierungstechniken**: Das obige Beispiel der Kühlschrankproduktion ist ein Musterfall einer problemorientierten Budgetierung. Sie beginnt mit der Absatzmengen- und Absatzpreisplanung, ermittelt die herzustellenden Endprodukte, über die Bedarfsauflösung und Bedarfsrechnung die Mengen und Termine der Vorprodukte und Einsatzgüter sowie der benötigten Ressourcen und kommt so zu einem abgestimmten Absatz-, Produktions- und Beschaffungsplan. Bewertet man diesen mit entsprechenden Preisen beziehungsweise kalkulierten Kosten, gelangt man zu den entsprechenden Budgetansätzen, also Umsatz-, Produktions- und Beschaffungsbudget. Abbildung 2.4 zeigt die generelle Struktur einer solchen Gesamtplanung (engl. master budget).

Zu b) **verfahrensorientierte Budgetierungstechniken**: In vielen Fällen helfen die problemorientierten Techniken nicht weiter, da ihre Anwendungsvoraussetzungen nicht zutreffen.¹¹ Häufig lässt sich das Ergebnis nicht oder nur schwer messen, wie bei der

¹¹ Hiermit sind die eingangs erwähnten vier Bedingungen gemeint.

Planung und Budgetierung

Was wirklich funktioniert

Rieg, R.

2015, XIX, 233 S. 74 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-8349-4628-7