

Fundamente des *Beyond Budgeting* – Controller als Akteure bei der Realisierung eines integrierten Modells zur Unternehmenssteuerung

Von Niels Pfläging, São Paulo

Das Beyond Budgeting-Modell stellt eines der methodisch und intellektuell reizvollsten und kohärentesten Managementkonzepte der Gegenwart dar. Dennoch wirft das Konzept eine Reihe von Fragen auf, insbesondere für uns Controller: bezüglich der Fundamente des Ansatzes selbst, und hinsichtlich seiner Umsetzung in der Organisation. Diese Fragestellungen aus der Praxis sollen in diesem Beitrag diskutiert werden.

Trotz der Entwicklung zahlreicher - heute anerkannter - Werkzeuge zur Verbesserung der Unternehmenssteuerung wurde in den letzten Jahrzehnten in der Mehrzahl der Unternehmen kein substanzieller Durchbruch bei der Effizienzsteigerung der betroffenen Managementprozesse erzielt. Werkzeuge aus den Handlungsbereichen (a) alternative strategische Handlungsmodelle, (b) Ressourcenmanagement, (c) Planung und (d) Dezentralisierung, werden vielerorts eingesetzt, haben aber an der Substanz dessen wie Management funktioniert wenig geändert (siehe Abb. 1). Selbst in Organisationen, in denen moderne – die Ausrichtung des Unternehmens an Strategie und Kapitalmarkt unterstützende - Management-Tools wie z.B. Balanced Scorecards und Wertmanagement eingeführt wurden, stößt deren Durchschlagkraft an Grenzen. Die Budgetplanung oder Budgetierung erweist sich als Barriere und standhaftes "Immunsystem" beim Versuch, auf radikale Produktivitäts- und Wertsteigerung abzielende Management-Werkzeuge zu etablieren. Zugleich stehen althergebrachte Führungsprinzipien wie hierarchische Organisationsstrukturen und zentralisierte Entscheidungsfindung im direkten oder indirekten Konflikt mit innovativen Lösungsansätzen.

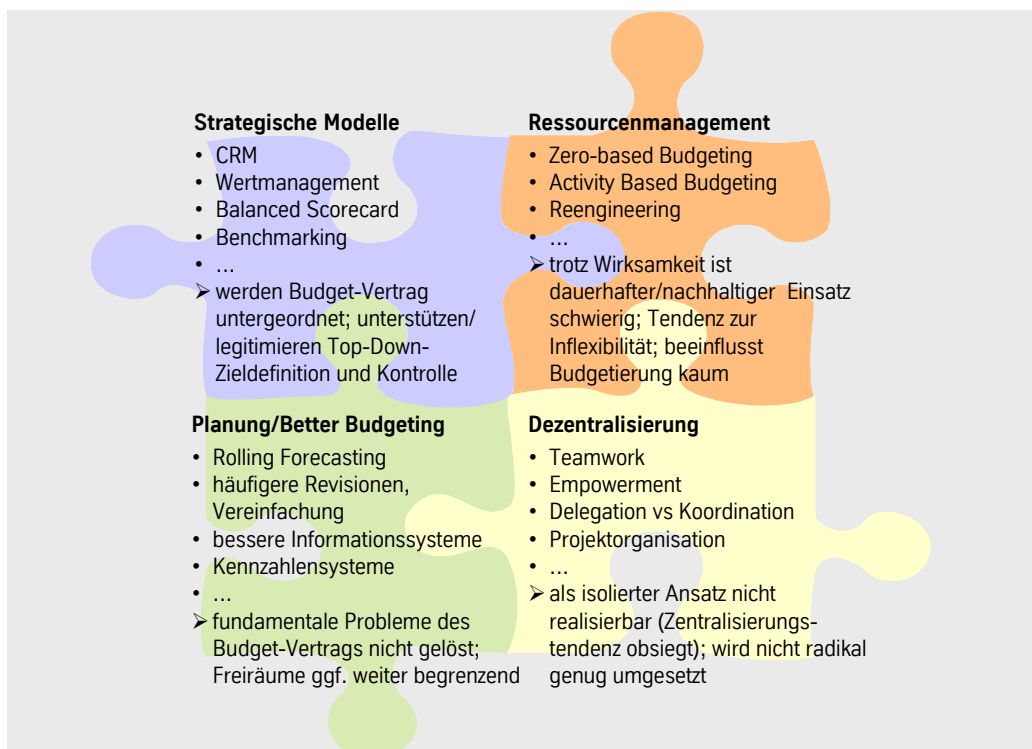


Abb. 1: Handlungsfelder von Managementinnovationen und deren Defizite bei isoliertem Einsatz

Die Literatur zur Planung und Unternehmenssteuerung ist voll von kritischen Aussagen zur Budgetierung, beklagte aber bislang auch stets das Fehlen eines kohärenten Alternativ-Modells zur trotz der evidenten Defizite verbreiteten und weithin akzeptierten Praxis der budgetbasierten Steuerung. Schätzungen und Studien kommen zu dem recht gut nachvollziehbaren Ergebnis, dass sich 90-99% der Unternehmen in Europa und den USA bei der Unternehmenssteuerung "weitgehend, wenn nicht ausschließlich", auf mehr

oder wenige traditionellen Budgetierungsverfahren verlassen. Als Grund für diese anhaltende Monopolstellung der Budgetplanung in der Praxis können u.a. folgende Faktoren vermutet werden:

- Widerstand von Management und speziell der Finanzfunktion – Top-Management, CFOs und Controller teilen die Obsession für finanzielle, fixe und periodenorientierte Pläne. Budgets suggerieren eine voraussehbare Zukunft ohne “Überraschungen” – eine gefährliche Illusion;
- Budgetierung ist bislang eine “Glaubensfrage” – einmal an Budgets gewöhnt, haben wir Probleme, uns andere, vollständig anders funktionierende Führungsparadigmen vorzustellen;
- Top-Down-Steuerung und Kontrolle sind traditionell dominierende Steuerungsformen, die bis vor einigen Jahrzehnten allgemein ausreichend waren. Erst durch den Wettbewerbsdruck der letzten Jahrzehnte werden diese Prinzipien in den meisten Industrien in Frage gestellt. Die fundamentalen traditionellen Managementprinzipien erweisen sich aber als außerordentlich widerstandsfähig gegen Veränderung.

Es zeigt sich zudem, dass die Budgetierung höchst anfällig für Ineffizienzen ist, die dessen Kosten erhöhen und seine Wirksamkeit verringern. Trotz substantieller Innovationen im Bereich der Budgetierung in den letzten 20 bis 30 Jahren – so wie Activity Based und Zero Based Budgeting – hat sich in dieser Zeit nicht viel an der traditionellen Budgetierung geändert. Die Ineffizienzen der Budgetierung wiederum sind so tief in Organisation und Verhalten verankert, dass sie nur mit großer Anstrengung im Rahmen von Change Management-Initiativen behoben werden können.

1. Wofür steht das *Beyond Budgeting*-Modell?

Ein Budget kann als fixierter, in weitgehend finanziellen Größen ausgedrückter *Leistungsvertrag zwischen Unternehmensführung und ausführenden Managern* bezeichnet werden. Der inhärente Zweck des Budget-“Vertrages” ist es, die Verantwortlichkeit für abgestimmte Ergebnisse an divisionale-, funktionale- und Bereichsmanager zu delegieren. Um an die Effektivität eines solchen Leistungsvertrags glauben zu können, müssen wir jedoch davon überzeugt sein dass:

- die Definition oder Verhandlung fixierter finanzieller Ziele der beste Weg ist um Profitpotential zu maximieren,
- finanzielle Anreize Motivation und Commitment fördern,
- jährliche Pläne der beste Weg sind um Aktionen zu steuern und Marktchancen zu maximieren,
- das höhere Management am besten in der Lage ist Allokationsentscheidungen bezüglich der Ressourcen zu treffen, um deren Effizienz zu optimieren,
- das höhere Management effektiv Pläne und Aktionen im Sinne von Kohärenz koordinieren kann,
- finanzielle Berichte relevante Informationen für effektive Entscheidungsfindung liefern.

Bei kritischer Betrachtung dieser und anderer, der budgetbasierten Steuerung zugrundeliegender Annahmen zeigt sich, dass diese in Wirklichkeit auf *fundamentale Mängel* der in den meisten Unternehmen üblichen Management-Praxis hinweisen.

Als Antwort auf den Bedarf der Praxis nach einem alternativen Modell zur Unternehmenssteuerung unter Verzicht auf Budgets, wurde von 1998 an vom *CAM-I Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) das vorliegende *Beyond Budgeting*-Managementmodell entwickelt. Der BBRT ist eine mitgliederfinanzierte Organisation zur Erforschung und Entwicklung der Unternehmenssteuerung “jenseits der Budgetierung”. Das Modell hat seinen Ursprung in Fallstudien anfangs ausschließlich europäischer, heute zunehmend auch aus den USA und anderen Ländern stammenden Unternehmen. In den Entwicklungsprozess des Modells flossen Interviews, Gruppendiskussionen und Praktikerberichte, Studien und Erhebungen des BBRT mit ein.

Der von den Mitgliedern des BBRT und seinen Forschungsleitern vorgestellte Ansatz kann als überraschend radikal und in seinem Anspruch “revolutionär” gewertet werden. Er stößt naturgemäß - als noch junger Managementansatz - in der Diskussion unter Praktikern und auch Wissenschaftlern auf Unverständnis, Ungläubigkeit, aber auch Überraschung und zunehmende Anerkennung. Für Controller könnte sich *Beyond Budgeting* als eines der spannendsten und einflussreichsten Themen dieses Jahrzehnts erweisen, wird hier doch die Praxis allgemein üblicher Controllingprozesse komplett infrage gestellt und ein neues Controlling-“Paradigma” vorgeschlagen.

Bei *Beyond Budgeting* geht es, so der BBRT, um nicht weniger als “die Befreiung fähiger Menschen von den Ketten des Top-Down Leistungsvertrages und sie dazu zu befähigen die Wissensressourcen der Organisation zu nutzen, um auf profitable Weise Kundenzufriedenheit zu erreichen und konsistent den Wettbewerb zu übertreffen.” (vgl. Hope, J./Fraser, R., 2001).

2. Beyond Budgeting ist *kein* neues Planungsprinzip

Eine Gefahr beim Verständnis von Beyond Budgeting liegt darin, es als Planungskonzept fehlzuinterpretieren. Eine besonders im deutschen Sprachraum verbreitete "defensive Argumentationslinie" gegenüber Beyond Budgeting bezeichnet den Ansatz als "überzogen" und "nicht für alle Organisationen" geeignet. Zugrunde liegt zumeist die Annahme, dass bestehende Steuerungsprozesse (implizit: Budgetierungsprozesse) auf dem europäischen Festland bereits vielfach differenzierter bzw. effektiver gestaltet sind als bspw. in England und den USA. Dank mehrfacher Budgetrevisionen im Geschäftsjahr und des Einsatzes von Techniken wie dem Zero-Based Budgeting sei eine bessere Qualität des Budgetierungsverfahrens erreicht oder zumindest erreichbar. Eine strikte Ablehnung der Budgetierung, wie im Beyond Budgeting-Modell explizit vorgeschlagen sei daher eine überzogene Forderung, und die Verfolgung eines Ansatzes im Sinne eines "Better Budgeting" oder "Advanced Budgeting" ausreichend, um bestehende Probleme in Planungs- und Steuerungsprozessen zu überwinden.

Bei dieser Argumentation wird übersehen, dass Beyond Budgeting zwar auf der Beobachtung basiert, dass Unternehmen ohne Budgets besser gemanaged werden können und langfristig erfolgreicher sind. Hierzu ist jedoch mehr als nur die Überarbeitung der Planungsprozesse einer Organisation nötig. Diesem Aspekt trägt die seit 1998 andauernde Erweiterung des Beyond Budgeting-Ansatzes zu einem integrierten Steuerungsmodell Rechnung: Wenn im Zusammenhang mit Beyond Budgeting von einer "Abkehr von der Budgetierung" oder dem "Verzicht auf Budgets" die Rede ist, dann darf das nicht verstanden werden als Verzicht auf elementare Managementdisziplinen wie Planung, Leistungsmessung, Kontrolle und Reporting. Sondern als eine kohärente, systematische Umgestaltung aller relevanten Managementprozesse.

Die Abkehr von der Budgetierung sollte nicht als Ziel an sich, sondern als Auslöser verstanden werden für die Verbesserung der gesamten Steuerungsprozesse in der Organisation. Der Verzicht auf Budgets fördert "ein tieferes und umfassenderes Verständnis davon wie Unternehmen gemanagt werden sollten" (vgl. Hope, J./Fraser, R., 2003).

Umgekehrt können Versuche, die heute praktizierte Budgetierung im Sinne eines "Better Budgeting" durch Anregungen aus dem Beyond Budgeting-Modell zu bereichern (etwa durch den Einsatz flexibler Zielgrößen und externer sowie interner Benchmarks), insbesondere in großen Unternehmen zu guten Ergebnissen führen. Eine solche grundlegende Verbesserung von Planungsprozessen ist jedoch nur *eine* der Stossrichtungen des Beyond Budgeting.

Zugleich führt diese Sichtweise vom Kern des Beyond Budgeting-Gedanken weg, ein *umfassendes, integriertes Steuerungskonzept* für Unternehmen aufzuzeigen. Zur Veranschaulichung des Problems sei wiederum auf das Konzept Balanced Scorecard (BSC) verwiesen: Bis heute hält sich in vielen Unternehmen und Köpfen das Missverständnis, es handele sich bei der BSC vorrangig um ein Kennzahlensystem. Die so entstehende Vernachlässigung des Aspektes der Verknüpfung von Strategie, Zielsetzung, Aktion und Steuerung führt zu einer unzureichenden Nutzung des Instruments. Das Management von Unternehmensperformance ist damit auch gut ein Jahrzehnt nach dem Aufkommen der Balanced Scorecard eine der großen Herausforderungen der Managementpraxis. Heute ist jedoch erkennbar, dass sich das Potential der Balanced Scorecard nicht voll entfalten kann, ohne dass andere Unternehmensprozesse, vor allem Unternehmensplanung, Vergütungssysteme und Entscheidungsfindung, neuen Paradigmen angepasst werden. In der Untermauerung dieser grundlegenden Widersprüche liegt eine der wesentlichen Leistungen des Beyond Budgeting-Modells.

Am *Beginn* der Umsetzung von Beyond Budgeting sollte entsprechend der Verzicht auf *festgelegte Leistungsverträge* stehen, wie sie im Budget geschlossen werden, und die im Kern Ausdruck einer "command and control"-Kultur sind. Budgets und Budgetierung dienen zentraler Kontrolle, und stehen im Konflikt mit dem Ziel größerer lokaler Autonomie in der Entscheidungsfindung. Erforderlich ist demgegenüber ein *relativer, auf Verbesserung abzielender Leistungsvertrag*, mit dessen Hilfe adaptive, flexible Unternehmens-Prozesse implementiert werden können. (vgl. Hope, J./Fraser, R., 2000)

3. Beyond Budgeting als integriertes Managementmodell

Das vom BBRT entworfene Management-Modell geht jedoch über eine finanzorientierte Vision und den Einflussbereich von Controllern hinaus. Anerkannte Controlling-Tools wie Kennzahlensysteme, Balanced Scorecards, Forecasting, analytische Managementsysteme, Reporting usw. sind Eckpfeiler bei der Umsetzung des Konzepts. Hinzu kommen aber management-kulturelle Forderungen wie die konsequente Delegation und Vermeidung von Hierarchien, oder substantielle Veränderungen an Vergütungs- und Bonussystemen.

Unternehmen sehen sich in den letzten Jahrzehnten aufgrund sich wandelnder Märkte und komplexerer Umfeldler neuen Herausforderungen gegenüber. Daraus ergibt sich unmittelbar die Notwendigkeit des effektiven Managements neuer Erfolgsfaktoren, denen das Beyond Budgeting-Modell 12 Prinzipien für (1) die Gestaltung adaptiver Managementprozesse und (2) der Realisierung eines auf Dezentralisierung abzielenden Organisations- und Führungsparadigmas gegenüberstellt (siehe Abb. 2).

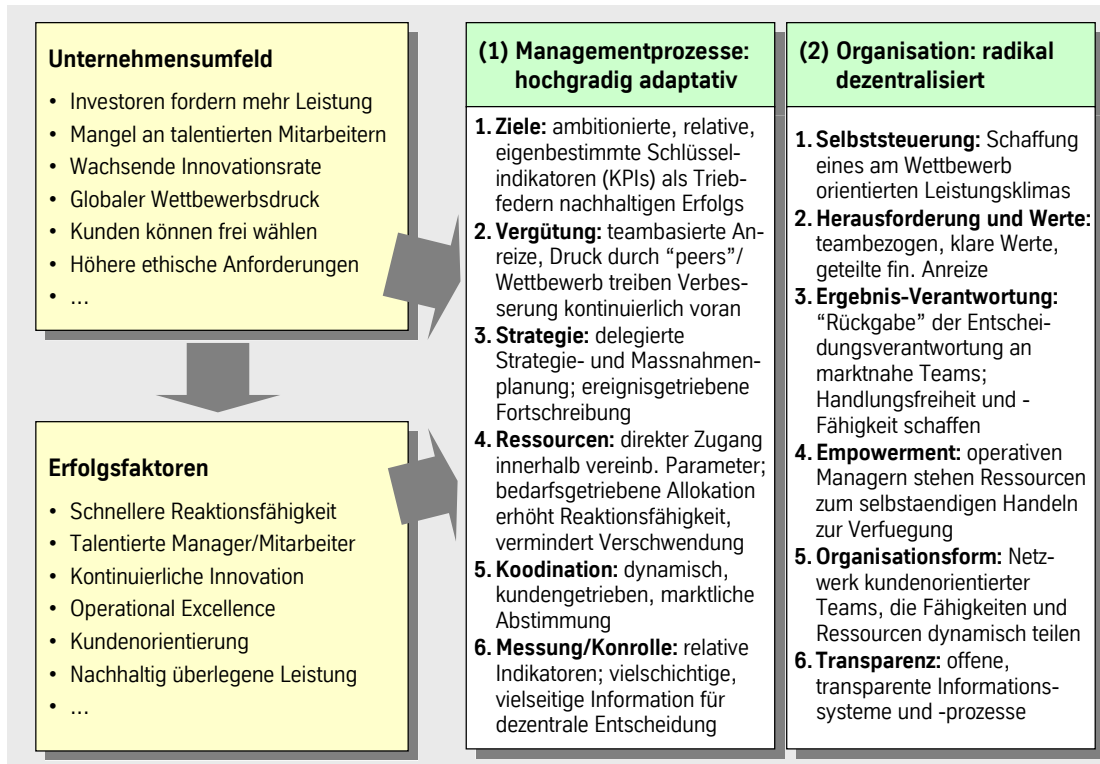


Abb. 2: Gestaltungsprinzipien des Beyond Budgeting-Modells

Nach den Erkenntnissen des BBRT sind für den überlegenen Erfolg eines Management-Modells *ohne Budgets* entsprechend die folgenden zwei Gestaltungselemente verantwortlich:

- *Adaptive Managementprozesse*, die markt- und kundenorientiertes Agieren und laufende Anpassung an Umfeldbedingungen und Kundenanforderungen gestatten. Unmündigkeit und Unselbständigkeit operativer Manager, wie sie im budgetbasierten Managementmodell implizit die Regel sind, werden durch vereinfachte, flexible Prozesse aufgehoben.
- *Radikale Dezentralisierung von Entscheidungen und lokale Autonomie* – Entscheidungsprozesse sollen beschleunigt, Handeln flexibilisiert und dem Unternehmen das gesamte Potential der Mitarbeiter erschlossen werden. Diese anspruchsvollen Prinzipien werden vom BBRT als "Devolution" bezeichnet: als Rückgabe von Entscheidungskompetenz an marktnah agierende Mitarbeiter. Es geht also um die Verwirklichung eines konsequent angewendeten Subsidiaritätsprinzips, d.h. die Abwendung von zentralisierten Hierarchien hin zur Delegation von Entscheidungsmacht auf die ausführenden, marktnahen Mitarbeiter in der Organisation. Am Ende des Prozesses der Devolution sollte eine netzwerkartige, weitgehend hierarchiefreie Organisationsform stehen. (siehe Abb. 3)

Die Forderung nach adaptiven Managementprozessen und radikaler Dezentralisierung ist offensichtlich weder leicht noch kurzfristig umzusetzen. Die notwendigen Veränderungen müssen von der Unternehmensführung insgesamt initiiert und getragen werden.

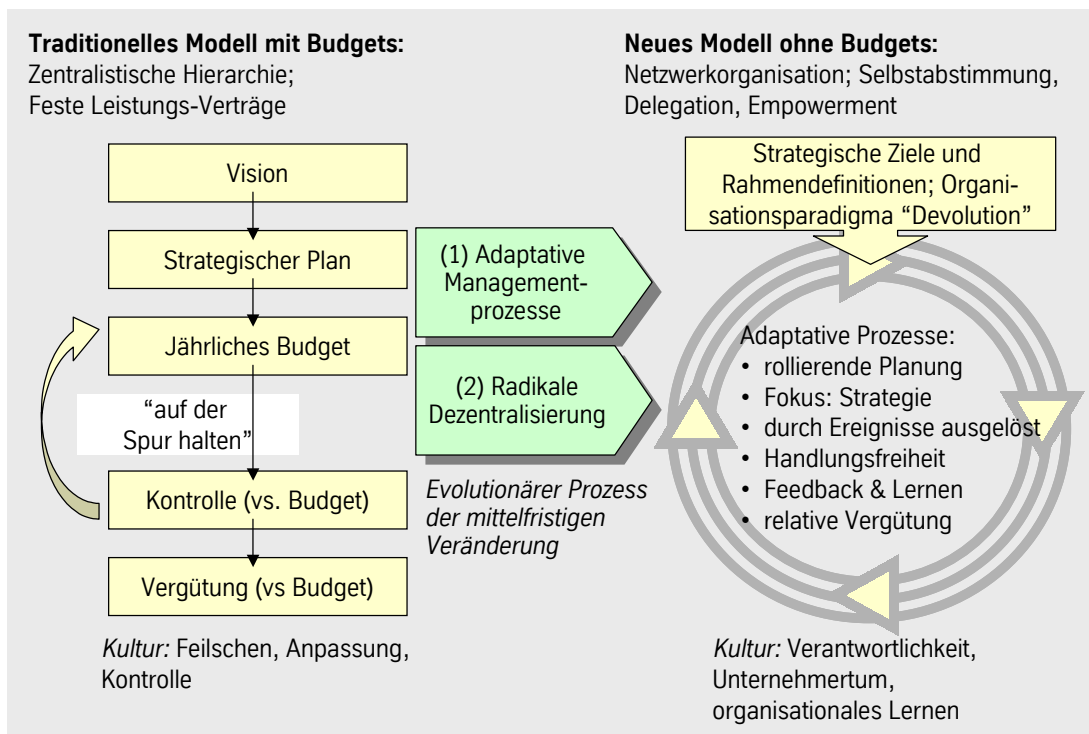


Abb. 3: Beyond Budgeting als Führungsmodell

4. Wie funktioniert die Unternehmenssteuerung ohne Budgets in der Praxis?

Untersuchen wir die Budgetierung im Zusammenspiel mit anderen strategischen und operationalen Managementprozessen, so zeigt sich, dass *alle Elemente des traditionellen Budgetierungsprozesses auf rigorosere und effektivere Weise durch andere Managementprozesse und -Tools unterstützt werden können*. Es geht im Beyond Budgeting-Modell entsprechend weniger um den Einsatz *anderer, grundlegend neuer* Tools. Sondern deren „richtigen“, sich untereinander verstärkenden Einsatz, und ohne den *inflexiblen Leistungsvertrag*, den das Budget verkörpert. Erst wenn die Managementwerkzeuge und –prinzipien aufeinander abgestimmt sind und zusammenwirken, kann es zu der „dramatischen“ Verbesserung von Resultaten kommen, die das Beyond Budgeting-Modell anstrebt. Zwei Beispiele für die falsche, missverständene oder gar „schädliche“ Verwendung von Management-Tools:

- **Balanced Scorecard (BSC):** Bei genauerer Analyse wird deutlich, dass die BSC in vielen Organisationen neben dem Budget als ein (weitere) Instrument genutzt wird, um einen fixen „Performance-Vertrag“ abzuleiten – charakterisiert durch eine Vielzahl absoluter Zielgrößen und untermauert durch ein Vergütungssystem. Dieses Vorgehen, manchmal als beispielhaft dargestellt, entbindet die BSC aber von ihrer wichtigsten Funktion: Der Durchdringung der Organisation mit einer kontinuierlichen Strategiediskussion, zur Ableitung stimmiger Aktionen aus der Strategie. Das Tool kollidiert letztlich mit dem Budgetsystem, verkommt zum „Parallel-Budget“ - und dient womöglich lediglich dem Herunterbrechen und der zusätzlichen Legitimierung starrer Zielgrößen.
- **Forecasts:** zweifelsfrei ein sinnvolles Instrument zur Unterstützung anpassungsfähiger Entscheidungsprozesse. Forecasts werden eingesetzt um Planungsgenauigkeit zu verbessern, Planung und Umfeldanalyse zu verstetigen und flexibles Führungshandeln zu unterstützen. In der Praxis können Manager aber nicht erfolgreich dazu angehalten werden ehrliche, realistische Forecasts zu machen, wenn sie andererseits gezwungen sind, im Vorfeld ausgehandelte Leistungsniveaus zu erreichen. Ohne strikte Abgrenzung von Planungs- und Zielsetzungsprozessen kann es keine erfolgreiche, von Manipulation freie und der Antizipation von zukünftigen Chancen und Risiken dienende Planung geben. Wer in der Pflicht steht, Budgetzahlen zu erreichen wird keine akkuraten Forecasts machen. Er wird vor allem bestrebt sein, Schuldzuweisungen zu vermeiden und einer Steigerung seiner Zielniveaus zu entgehen. Ansatzweise „verbesserte“, häufiger stattfindende Planungsprozesse können sich sogar als noch zeitaufwendiger, teurer und schädlicher erweisen als herkömmliche Budgets.

In beiden Fällen stehen innovative, nützliche Managementtools im Konflikt mit der Budgetierung. In einem Managementmodell ohne Budgets jedoch sind mit BSC und Forecasts substantielle Verbesserungspotentiale

realisierbar: Forecasts gewinnen an Genauigkeit; Verzerrungen werden verringert, weil der Anreiz verschwindet, durch Manipulationen einen besseren Eindruck zu vermitteln als die "wahren" Zahlen suggerieren; vorauslaufende Leistungsindikatoren stellen Trends besser dar; Frühwarnsignale gewinnen Aufmerksamkeit des Managements. Insgesamt wird ein mehr zukunftsgerichtetes Management ermöglicht, und durch Transparenz die Verantwortung für Ergebnisse stärker gefördert.

Werden nun die Managementtools richtig eingesetzt und die redundanten Elemente des Budget-Prozesses eliminiert, so ist das Ergebnis im Effekt eine *budget-lose* Organisation. In den meisten Fallbeispielen von Beyond Budgeting wurde zunächst ebendies verwirklicht (siehe beispielhaft Abb. 4 zum Instrumenteneinsatz beim Chemiekonzern Borealis).

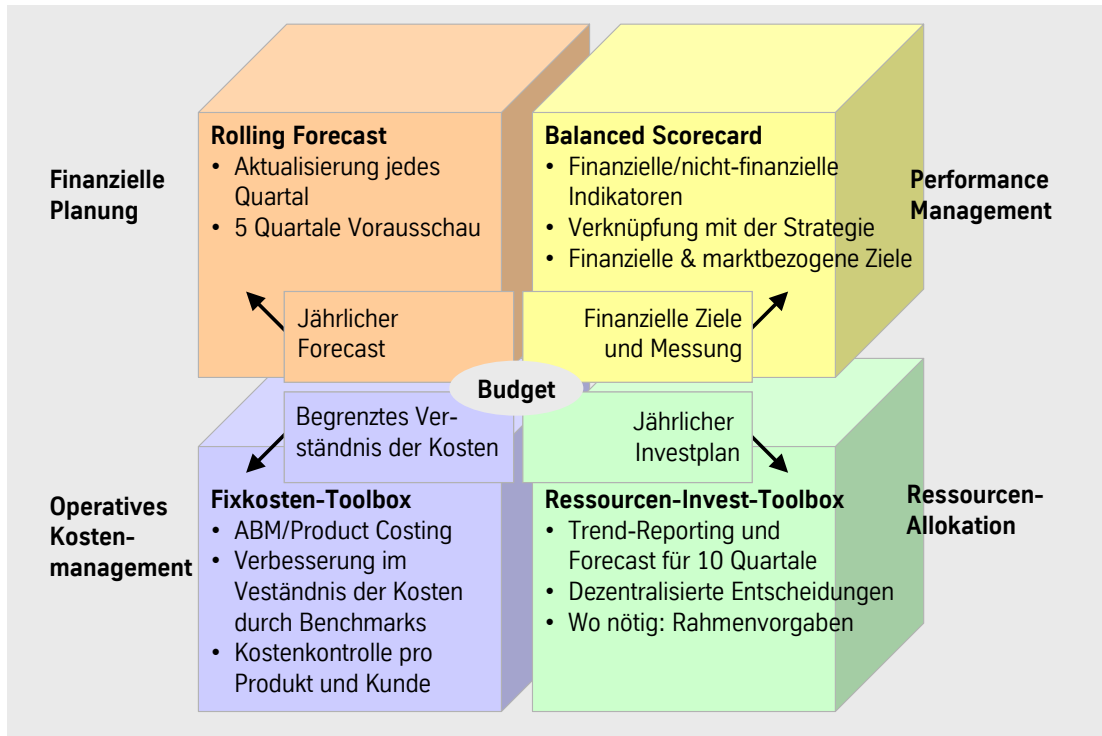


Abb. 4: Beyond Budgeting beim Chemiekonzern Borealis, in Anlehnung an Boesen, T., 2001

Es sollte also im Zusammenhang mit Beyond Budgeting in aller Regel nicht von einer "revolutionären Abkehr" von Budgets gesprochen werden, sondern von einer Integration verschiedener Tools und Prozesse, die die traditionellen Management-Funktionen wie Planung, Leistungsmessung, Kontrolle und Reporting übernehmen. Beyond Budgeting zeigt auf, dass diese Management-Schlüsseldisziplinen *effektiver und effizienter durch ein integriertes Toolset ohne Budgets* erfüllt werden können, als durch eine lose Sammlung unzureichend ineinandergreifender Managementprozesse, die kontraproduktives Verhalten fördern und in deren Mittelpunkt ein partiell oder gar gänzlich redundanter Budgetierungsprozess steht.

Ist das Bewusstsein für diesen Zusammenhang einmal in der Organisation vorhanden, so hat die Implementierung eines Beyond Budgeting-Managementmodells die Abstimmung des Verhältnisses und des Zusammenspiels zwischen existierenden Managementprozessen zum Ziel. Dies schließt typischerweise das Reengineering insbesondere von Forecasting, Performancemessung und -management, Kosten- und Investitionsmanagement und Vergütungssystemen ein. Dabei muss in der Regel die Funktion bestehender Prozesse und Tools grundlegend hinterfragt und neu definiert werden. Viele Unternehmen werden zusätzlich das eine oder andere neue Tool, beispielsweise die Balanced Scorecard zur Unterstützung der Managementfunktion Performance-Management, einführen müssen (siehe Abb. 5).

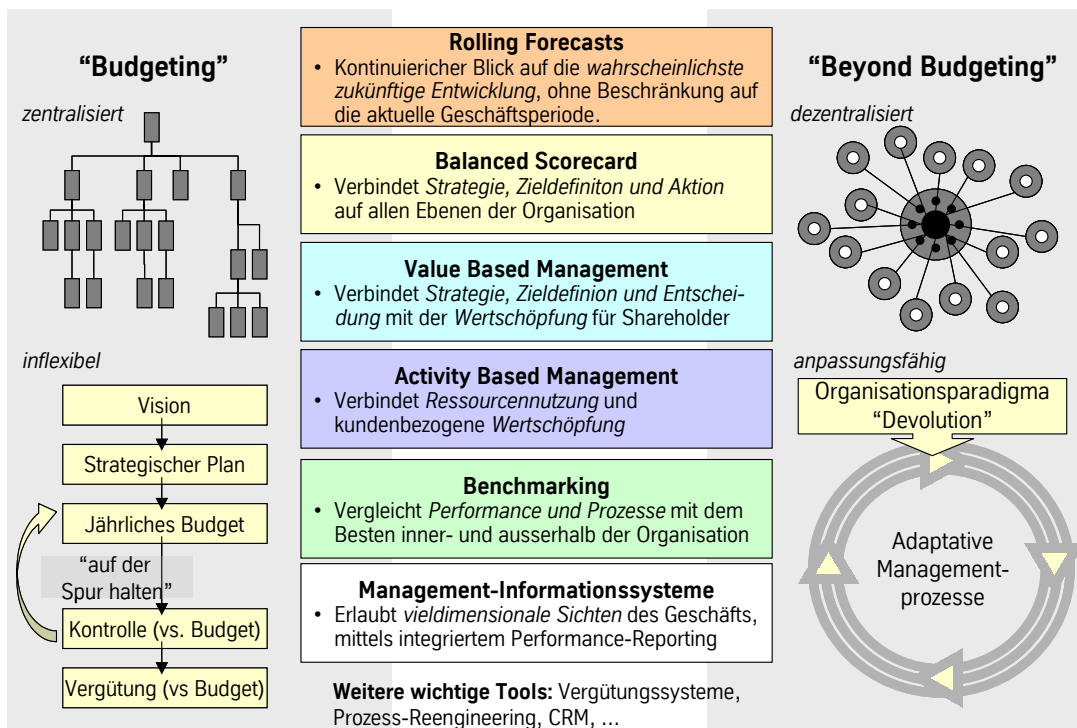


Abb. 5: Zusammenspiel der Management-Werkzeuge im Beyond Budgeting-Modell

Werfen wir – wiederum beispielhaft – einen Blick auf zwei Management- und Controllingdisziplinen und wie sich der Tool-Einsatz in der Organisation *ohne Budgets* verändert:

- *Unternehmensplanung.*

In einer Beyond Budgeting-Organisation wird das Forecasting zum wichtigsten Tool finanzieller Planung und Risikomanagements. Ziel des Forecasting ist die möglichst *akkurate kurzfristige Vorschau des mit der größten Wahrscheinlichkeit eintretenden Szenarios*. Wichtigste Outputs des Forecasting sind in diesem Zusammenhang die drei klassischen finanziellen Teilberichte: Gewinn- und Verlustrechnung, Cash-Flow- und Bilanzplanung. Forecasts sollten entsprechend nicht von Divisionen und Geschäftsbereichen als Führungsinstrument genutzt werden, sondern dezentralen Managern für lokale Zwecke dienen, während das höhere Management sie z.B. für Cash-Flow- und Tax-Management verwendet.

Manager müssen, im Gegensatz zur traditionellen Budgetplanung, klare Anreize haben aussagefähige und sinnvolle Voraussagen über die Zukunft zu treffen. Entscheidend dafür ist die *strikte Trennung zwischen Forecasting vom Performance-Management*. Diese Trennung verlangt eine neue Art von Disziplin: Das Management darf keine Änderungen oder Nachbesserungen an einmal getroffenen Aussagen verlangen; Forecasts dürfen nicht zur Infragestellung und Bewertung von Leistungszielen benutzt werden. Um “genaue”, d.h. akkurate Forecasts zu ermöglichen ist ein *Klima gegenseitigen Vertrauens* erforderlich, das vom Top-Management nicht durch direktes Eingreifen in dezentrale Entscheidungen oder die Forderung nach bestimmten Aktionen untergraben werden darf. Das höhere Management hat zwar Anspruch darauf, über signifikante Veränderungen im Forecast und deren Ursachen informiert zu werden. Ausführende Manager sind dennoch voll verantwortlich für den Umgang mit Problemen und für die Ausführung korrekiver Aktionen, die in ihren revidierten Forecasts zum Ausdruck kommen.

Entscheidend für den Erfolg des Forecasting-Prozesses ist weiterhin die auch im Better Budgeting geforderte, *drastische Vereinfachung und Verringerung des Planungsaufwandes*: Im Idealfall kann dies durch starke Verringerung des Detaillierungsgrades, und z.B. den Einsatz moderner, möglichst web-basierter Planungssoftware geschehen (siehe z.B. Pfläging, N., 2002). Zur Verstetigung des Planungsprozesses in der Organisation werden Forecasts rollierend aktualisiert (“Rolling Forecasting”). Dies kann in regelmäßigen Abständen erfolgen (vorwiegend quartalsweise) oder - besser und relevanter – *ereignisgetrieben* durch Chancen und Bedrohungen, mit Voraussichten auf 5 bis 8 Quartale.

- *Performance Management*

Tools und Prozesse des Performance Managements unterstützen in der Beyond Budgeting-Organisation die Ableitung und Management *flexibler* Zielgrößen (sog. “stretch Targets”) und das Aufspüren innovativer Wege

diese zu erreichen. Im Vergleich zum ausschließlich budgetgestützten Managementmodell stehen hierzu differenziertere Performance Measurement-Konzepte zur Verfügung, z.B. Balanced Scorecards, Dashboards oder unternehmensweite "Management-Cockpits". Die Balanced Scorecard eignet sich in besonderer Weise, KPIs in ein systematisches Zielsystem einzuordnen, das gleichzeitig auf die strategischen Ziele der Unternehmung abgestimmt ist.

In Organisationen ohne detaillierte finanzielle Budgets treten Indikatorensysteme mit einigen wenigen, langfristigen relativen Zielen (z.B. Return on Capital, EVA) sowie kurzfristig ausgerichtete Schlüsselkennzahlen oder Key Performance Indicators (KPIs) in den Vordergrund. Controller erhalten die Aufgabe, ein *einfaches, transparentes Kennzahlenreporting* zu gewährleisten. An Stelle periodischer, detaillierter Finanzreports tritt der kontinuierliche Management-Dialog über output- und inputorientierte Kennziffern, im Forecasting aufgezeigte Chancen und Risiken und die zugrundeliegenden Einflussfaktoren.

Zu den KPIs gehören typischerweise relative Gewinngrößen, Cash-Flow, und nicht-finanzielle Maßgrößen wie Kundenzufriedenheit und Qualitätskennziffern. Manager müssen im Beyond Budgeting-Kontext Zielgrößen identifizieren, die die Performance tatsächlich ursächlich beeinflussen, während im Budget finanzielle Outputgrößen festgelegt werden, ohne jedoch den Weg dorthin zu definieren oder in Frage zu stellen. Gleichzeitig müssen Manager lernen, sich selbst *ambitionierte, aber erreichbare* Ziele zu setzen. Aufgrund der größeren Bandbreite inputorientierter Zielgrößen sind dabei üblicherweise Anreiz und Versuchung zu "mogeln" wesentlich geringer als in Budgets.

5. Ohne budgetbasierte Leistungsverträge managen: Unterschiede am Beispiel von Zielen und Vergütung

Beyond Budgeting tritt für die *ausschliessliche Verwendung relativer Zielgrößen* ein. Zur Beurteilung dieser Kernforderung des Modells ist es sinnvoll, zunächst Rolle und Wirkung traditioneller finanzieller Zielgrößen, wie sie in Budgets vereinbart werden, zu betrachten.

Fixe, finanzielle Ziele sind: outputbezogene Zahlen; sie sind unelastisch (fordern mithin keine "Dehnung" der Leistung heraus); sie fördern keine Identifikation oder Verantwortung; sie regen nicht zum Nachdenken über Problemlösungen an; sie leisten keine Hilfestellung dabei, die Fähigkeit zum kurzfristigen Eingehen auf neue Herausforderungen zu stärken; sie sind nicht wettbewerbsbezogen; sie berücksichtigen weder, noch kontrollieren sie Umfeldfaktoren, die jeder für sich in der Lage ist, das Ziel selbst vollkommen irrelevant zu machen.

In Wirklichkeit fällt es Managern leicht, einer Zielgrösse zuzustimmen deren Erreichbarkeit von vornherein ausser Frage steht. Selbst wenn die Zielerreichung nicht leistbar ist, dann sind vielerlei plausible Begründungen möglich, um Job oder Bonus zu retten. Ausserdem stellt sich eine grundsätzlichere Frage: Wie lässt sich überhaupt beurteilen, ob eine Zahl zu hoch oder zu niedrig ist? Ausgehandelte, finanzielle Ziele führen unweigerlich zu inkrementeller Denkweise und risikoaversen Strategien, Einstellungen und Handeln.

Die bereits vielfach diskutierte Lehre aus o.g. Tatsachen ist: Fixe finanzielle Zielgrößen festzulegen und Leistung danach zu kontrollieren ist *als Führungskonzept fundamental verkehrt*. Der im Beyond Budgeting verfochtene Ansatz zur Zielbestimmung und zielbezogenen Vergütung weicht nun - im Gegensatz zu manchen Vorschlägen aus der Managementliteratur - nicht auf subtile Weise von der traditionellen Denkweise ab, sondern grundlegend und explizit: Es wird nicht gefordert, *weniger* derartige Ziele zu verwenden oder in veränderter Weise mit ihnen umzugehen. Sondern *gänzlich auf diese zu verzichten* (siehe z.B. Hope, J./Fraser, R., 2001).

Organisationen, die nach außergewöhnlicher Leistung streben und Mitarbeiter zu Bestleistung anspornen wollen, sollten demnach flexible, relative Zielgrößen verwenden. Das bedeutet, dass jeder Mitarbeiter und jedes Team in der Organisation motiviert wird, besser als der interne oder externe Wettbewerber zu sein, oder in Leistungs-Rankings (z.B. Geschäftsbereich vs. Geschäftsbereich, Fabrik vs. Fabrik, Zweigstelle vs. Zweigstelle) zunehmend höher zu klettern. Auf diese Weise wird die wichtigste Selbstaufgabe des Unternehmens gegenüber Shareholdern - dauerhaft besser als die Konkurrenz zu sein - auf jede Leistungseinheit und jedes Team innerhalb der Organisation übertragen. Damit wird eine zum externen Handeln kohärente interne Verhaltensausrichtung der Unternehmung gewährleistet.

Dieses neue Paradigma hat unmittelbare Folgen für Vergütungs- und Bonussysteme (siehe Abb. 6). Auch müssen Manager und Controller lernen, Umfeldänderungen und Improvisation zur Zielerreichung zu bejahen. Das höhere Management muss Mitarbeitern und Teams die nötigen Tools bereitstellen und diese trainieren, motivieren und bevollmächtigen, wechselnden Herausforderungen autonom zu begegnen.

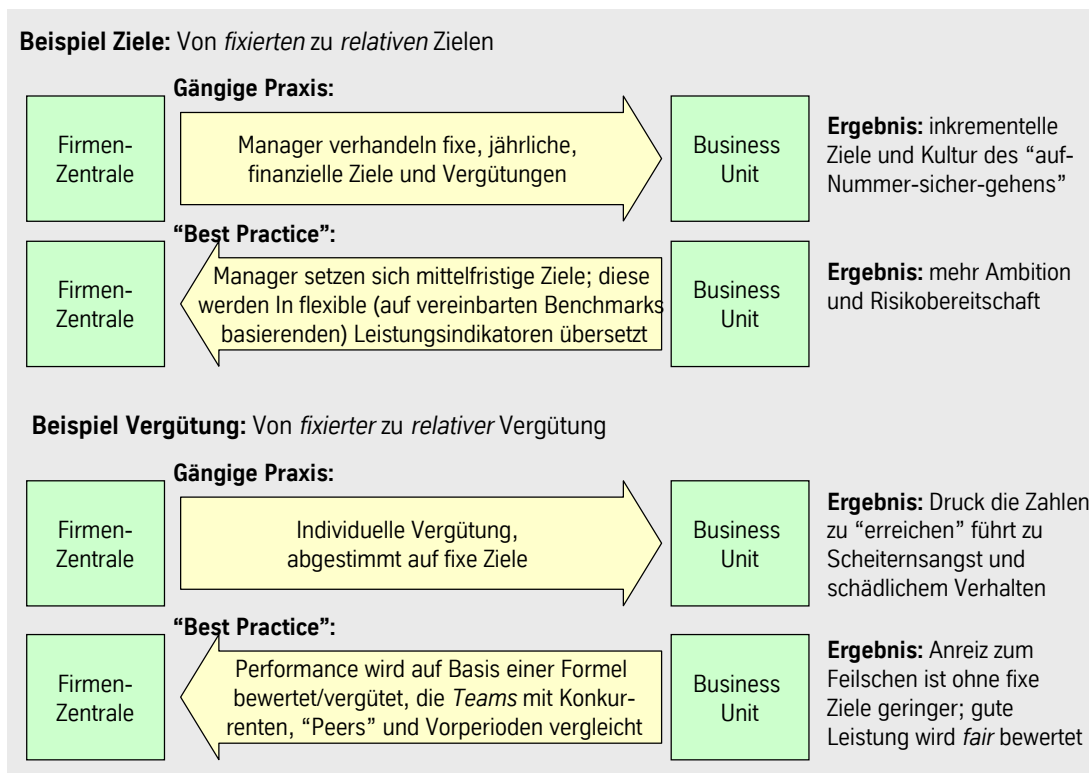


Abb. 6: Managementprozesse Zieldefinition und Vergütung – Vergleich des traditionellen Modells mit der "Best Practice"

6. Entwicklungswege nach "jenseits der Budgetierung" – Vorzüge des Modells und Herausforderungen an die Unternehmen

Unternehmen, die den Weg zu einem Modell der Unternehmenssteuerung "jenseits der Budgetierung" beschreiten, starten ihre Reise zumeist mit begrenzten Ansprüchen: z.B. mit dem Ziel, die Kosten des Budgetprozesses zu senken und den Performance-Management-Prozess *relevanter und leistungsfähiger für seine Nutzer* zu machen. Kennzeichen dieser, von einer vorrangig *finanzwirtschaftlichen Vision* der Unternehmung getragenen Entwicklungsstufe sind *flexible Steuerungsprozesse ohne Budgets* (siehe Abb. 7). Organisationen realisieren an diesem Punkt zumeist signifikante Verbesserungen: Kosteneinsparungen, weniger Feilschen und politisches Agieren, schnellere Reaktion auf Kundenanforderungen, bessere Ausrichtung der Aktionen an der Strategie, und höhere Nutzenschaffung von Controlling und Finanzfunktion.

Die vom BBRT untersuchten Fallbeispiele zeigen, dass die einmal an diesem Punkt angekommenen Unternehmen erkennen, wie ihre Performance noch nachhaltiger zu verbessern wäre: indem die neuen, flexiblen Managementprozesse mit einer *radikal dezentralisierten Führungsorganisation* verbunden werden. Triebfeder der weiteren Entwicklung ist also eine *Führungs- und Management-Vision*, in deren Mittelpunkt Mitarbeiter-, Kunden- und Shareholder-Interessen stehen. Der BBRT bezeichnet dieses Empowerment marktnaher Mitarbeiter und Manager als die letztendliche Kern-Vision des Beyond Budgeting. Umgekehrt ist eine derartige Dezentralisierung unmöglich realisierbar ohne den vorhergehenden Schritt der Umwandlung von Managementprozessen.

Verantwortung für Performance vollständig an marktnahe Mitarbeiter zu delegieren bedeutet für die meisten Organisationen einen radikalen kulturellen Einschnitt und bedarf einer starken und determinierten Führung von der Organisations-Spitze her. Das Top-Management muss z.B. von der Dezentralisierung wirklich überzeugt sein - und zugleich diszipliniert genug selbst dann nicht in Verantwortungsbereiche dezentraler Manager einzugreifen wenn sichtbar ist, dass Fehler begangen werden. Hierzu kann die schriftliche Aufstellung von Handlungsprinzipien und Werten - als Rahmendefinition für das Unternehmenshandeln und zur Rückversicherung der ausführenden Mitarbeiter - hilfreich sein. Zudem sind womöglich nicht alle Mitarbeiter in einer Organisation bereit oder in der Lage, das in einer durch Dezentralisierung gekennzeichneten Organisation erforderliche autonome Handeln mitzutragen. Hieraus können sich erhebliche Herausforderungen für Unternehmensleitung und Personalmanagement ergeben. Die potentiellen

Gewinne aus der “Devolution” erscheinen jedoch größer und nachhaltiger als durch andere Veränderungsprozesse erreichbar.

Abb. 7 illustriert diesen idealtypischen, zweistufigen Wandlungsprozess. Der hier unterstellte Zusammenhang zwischen dem *Grad der Flexibilisierung/Dezentralisierung* im Sinne des Beyond Budgeting-Managementmodells und dem *Unternehmenserfolg als überlegener Performance im Vergleich zum Wettbewerb* wurde in einer Studie des BBRT mit 200 Unternehmen aus 4 Ländern auch empirisch bekräftigt (vgl. Fraser, R./Waal, A. de, 2001).

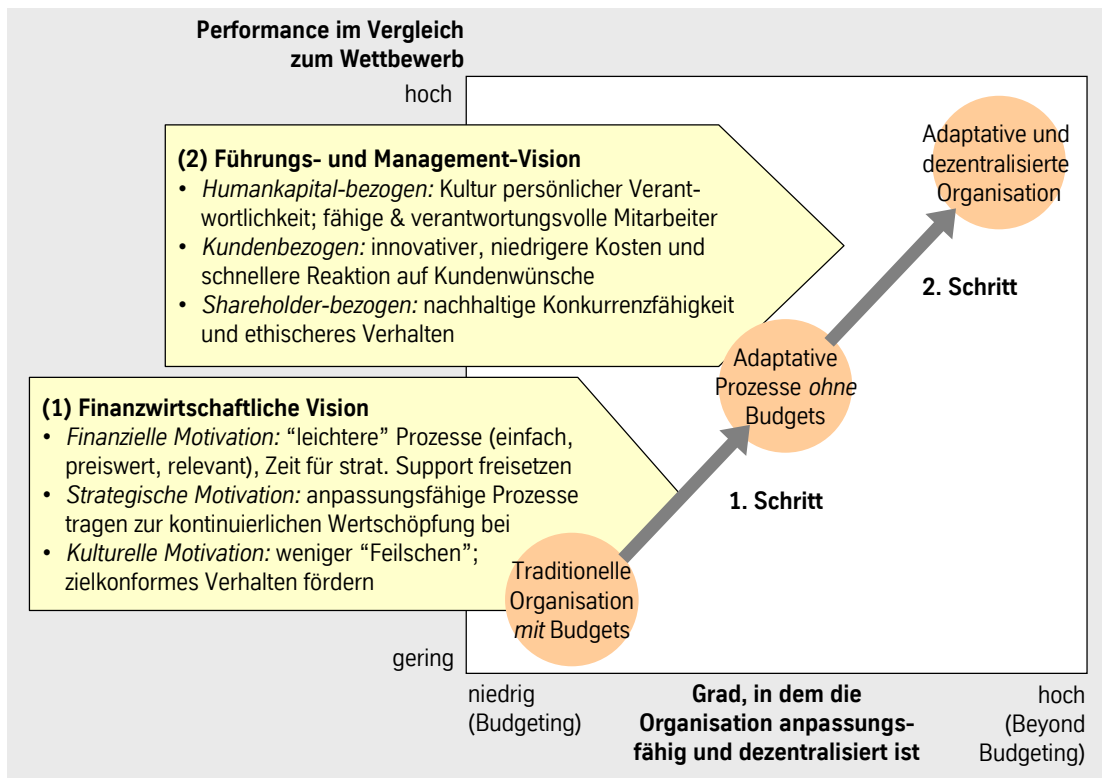


Abb. 7: Evolutionärer Entwicklungsprozess in 2 Schritten bei der Verwirklichung eines Managementmodells "Beyond Budgeting"

Das bekannteste Fallbeispiel für Beyond Budgeting ist die skandinavische Bank Svenska Handelsbanken, ein seit langem ohne Budgets operierendes und in höchstem Masse dezentralisiertes Unternehmen (vgl. z.B. Hope, J./Fraser, R., 2003). Als solches ist es eindeutig in die Kategorie *gleichzeitig adaptiver und dezentralisierter* Organisationen einzuordnen. Ein anderes Fallbeispiel, Borealis, ist ein Chemieunternehmen mit großer Technologieabhängigkeit und somit hoher Bedeutung der Ressourcenallokation. Es experimentiert seit einigen Jahren mit der Integration seiner Managementinstrumente, hat jedoch noch keine ausgeprägt dezentralisierte Organisation realisiert (vgl. Boesen, T., 2001). Es befindet sich damit tendenziell auf einer mittleren Entwicklungsstufe des gezeigten Evolutionswegs. Diese Einordnung deckt sich auch mit der von den beiden Unternehmen bisher realisierten wettbewerbsbezogenen Performance.

Ein einziges "richtiges", in beliebigen Unternehmen auf gleiche Weise anwendbares Beyond Budgeting-Konzept gibt es nicht. Wohl aber ein Set in sich stimmiger Gestaltungsrichtlinien für Managementprozesse, Führung und Organisation, sowie ein umfassendes Toolset, Fallbeispiele, und – durch die internationalen Arbeitskreise des BBRT – Diskussionsforen, die interessierten Unternehmen eine weitreichende Orientierung geben können.

Eine für Controller interessante Beobachtung aus der Praxis ist, dass zwischen Beyond Budgeting-Unternehmen recht *große Gemeinsamkeiten hinsichtlich des eingesetzten Controlling-Toolsets* zur Umsetzung adaptiver Managementprozesse existieren. Die Unternehmen greifen im ersten Entwicklungsschritt auf das in Abb. 5 dargestellte Management- und Controllinginstrumentarium zurück, definieren dessen Einsatz neu und eliminieren so Budgets sowie Konflikte zwischen bisher konkurrierenden Tools. Realisierte Lösungen hinsichtlich der zweiten Entwicklungsstufe, die die Umsetzung organisatorischer "Devolution" einschließt, sind weit heterogener. Grund hierfür ist die starke Abhängigkeit vom jeweiligen Wirtschaftszweig, Unternehmensgröße und –kultur, dem Veränderungsdruck von Seiten der Märkte,

Stakeholder und Umfeldern. Hier können die Ausgangssituationen und Veränderungspotentiale z.B. zwischen einem Finanzdienstleister und einem Industrieunternehmen außerordentlich verschieden sein, sodass pauschale Gestaltungsempfehlungen an dieser Stelle nicht sinnvoll sind.

Der Aufbau von *Handlungskompetenz* der Mitarbeiter und die *Bildung von Vertrauen* in deren *Handlungsfähigkeit* von Seiten des Managements sind aber generell nicht über Nacht realisierbar. Mitarbeiter benötigen Hilfe in Form von Training und Managementinstrumenten und Zugang zu Informationen. Zugleich ist ein Klima gegenseitigen Vertrauens nur dann möglich, wenn sich Unternehmen moralisch und fair verhalten und die professionelle Entwicklung ihrer Mitarbeiter fördern.

Es wird insgesamt deutlich, dass die Einführung des Beyond Budgeting Modells ohne Rückhalt des Top-Managements - insbesondere von CEO und CFO - nicht möglich ist. Controller spielen aufgrund der zahlreichen schon im ersten Entwicklungsschritt betroffenen Managementtools naturgemäß eine herausragende Rolle in Beyond Budgeting-Projekten. Bereits in dieser Phase müssen aber auch – gerade in größeren Organisationen – neben funktionalen Direktoren (z.B. Marketing, Vertrieb, Finanzen, Operations) auch Spezialisten für Finanz- und Personalmanagement, Change Management und IT ins Projektmanagement einbezogen werden. Dies insbesondere, wenn einschneidende Veränderungen am Management-Instrumentarium (z.B. Zieldefinition, strategischer Planungsprozess, Vergütungssysteme) nötig sind.

7. Fazit: Ein Blick in die Zukunft des Modells und Überlegungen zur Rolle des Controllers in der budgetlosen Organisation

Die Umsetzung des Beyond Budgeting-Modells in ein Konzept für eine spezifische Organisation ist *nicht trivial*. Selbst die sinnvolle Implementierung bestimmter Teilaspekte und Tools kann anspruchsvolle, mittel- oder langfristige Projekte und Programme erfordern, und neben Controllern und internen Ressourcen die Inanspruchnahme externer Berater oder "Change Agents" erforderlich machen. Die vollen Gewinne aus dem Ansatz zu realisieren ist daher nicht kurzfristig möglich, wenngleich i.d.R. früh spürbare Einsparungen und Verbesserungen - z.B. durch die Vereinfachung der Planungs- und Kontrollprozesse – realisierbar sind. Abhängig von Organisationskultur und -Komplexität, dem Handlungsdruck aus dem Unternehmensumfeld und davon, welche Management-Tools bereits in welcher Form im Einsatz sind, ist die Umsetzung von Beyond Budgeting als Managementansatz ein Projekt, das sich über mehrere Jahre erstreckt, letztlich aber niemals endet.

Es ist nicht unwahrscheinlich, dass sich der Ansatz langfristig zu einem *betriebswirtschaftlichen Standard* entwickeln wird, zumindest in seiner steuerungsprozess-bezogenen "Basiskomponente". Einige gewichtige Argumente sprechen für dieses Szenario:

- die recht innovative Integration traditioneller und fortschrittlicher Management-Tools zu einem stimmigen – auf radikale, nachhaltige Leistungsverbesserung abzielenden – Gesamtmodell;
- das Potential massiver Ressourceneinsparungen durch Optimierung der Managementprozesse - nicht nur durch Verringerung der Kosten der Budgetierung!;
- die Einbettung des Modells in Vorschläge zur wirkungsvollen Verbesserung des Organisations- und Führungssystems, wodurch wiederum erhebliche Leistungsverbesserungen möglich sind
- die Übereinstimmung des Modells mit Marktanforderungen, Shareholderinteressen und aktuellen Forderungen nach verantwortlichem, ethischem Unternehmenshandeln;
- der konkrete Umsetzungsbezug, das Vorhandensein zahlreicher, dokumentierter und erfolgsversprechender Praxisbeispiele, sowie die Bereitstellung einer umfassenden Implementierungs-"Infrastruktur" durch den BBRT.

Dies alles macht Beyond Budgeting zu einem für Manager und Stakeholder attraktiven Managementansatz.

Wie sollten sich Controller dem Modell annähern? Die meisten CFOs und Controller hegen den Wunsch, näher am Geschäft zu sein und die Kosten der Finanzfunktion – ausgedrückt als Prozentsatz am Umsatz – zu verringern. Sie wollen *einen relevanten Beitrag zum Geschäftserfolg* leisten. Diese Vision lässt sich alleine durch Veränderungen an der Informationstechnologie nicht verwirklichen. Beyond Budgeting kann hier jedoch einen wertvollen Beitrag leisten.

Budgetierung und andere Prozesse des herkömmlichen Managementmodells (z.B. Abweichungs-Reporting und Investitionsmanagement) verschlingen heute überproportionale Ressourcen und Motivation. Sie stellen zudem Controller - als "Hüter" und "Moderatoren" traditioneller Budgets und Steuerungssysteme – in die Position des Gegners der Geschäftsbereiche. In Beyond Budgeting-Unternehmen wird der Controller dagegen durch dezentrale Entscheidung, Flexibilität, Selbstabstimmung und weniger "politisches" Agieren näher am Geschäft sein bzw. sich als Partner der Geschäftsbereiche verstehen. Die Kosten des

Finanzbereichs sind deutlich niedriger, Controllingbereiche schlanker. Dadurch werden wir Controller in den meisten Unternehmen nicht überflüssig werden - das Controllinginstrumentarium bleibt komplex und muss nachhaltig in der Organisation stimuliert werden. Es ist jedoch ein verändertes Rollenverständnis des Controllers zu erwarten: Vom "Kontrollleur und Verwalter des Zahlenwerks" hin zu einem kooperativen, geschäftsnahen Controllerbild im Sinne eines "konstruktiven, methodenbasierten Beraters von Managern, Teams und Geschäftsführung".

Controller sind bereits aufgrund des im Beyond Budgeting-Modell verwendeten integrierten Instrumentariums naheliegende Hauptakteure während der Adoption von Beyond Budgeting, und mitverantwortlich für das Reengineering der betroffenen Tools und Prozesse. Darüber hinaus sollten Controller in den nächsten Jahren die Chance ergreifen, proaktiv ein tieferes Verständnis des Modells zu gewinnen und seine Anwendbarkeit in ihren Organisationen zu überprüfen. Als Agenten des Wandels können sie in ihren Organisationen die Diskussion um Beyond Budgeting anregen und so das Bewusstsein für das Potential eines integrierten Managementmodells schärfen.

Literaturhinweise

Boesen, T. (2001): Beyond Budgeting – Strategic and Operative Planning at Borealis, Vortrag auf dem 15. Stuttgarter Controller-Forum, 18.09.2001

Fraser, R./Waal, A. de (2001): Report on exploratory "beyond budgeting" survey, Dorset 2001 (Internet: www.project.bbrt.org)

Hope, J./Fraser, R. (2000): Beyond Budgeting, in: Strategic Finance, Heft Oktober 2000, www.strategicfinancemag.com/2000/10e.htm

Hope, J./Fraser, R. (2001): Beyond Budgeting Questions and Answers, Dorset 2001, www.bbrt.org

Hope, J./Fraser, R. (2003): Who needs Budgets?, in: Harvard Business Review, Heft 02/2003, S. 98-105

Pfläging, N. (2002): Web- und OLAP-basierte Controlling-Systeme, in: Controller Magazin, Heft 1/2002, S. 15-24

Im Internet:

CAM-I Beyond Budgeting Round Table: www.bbrt.org

Deutschsprachiges Beyond Budgeting-Forum: http://de.groups.yahoo.com/group/beyond_budgeting,

Nützliche Texte und Links: <http://www.juergendaum.de/bb.htm>

Angaben für die Zitierung aus diesem Artikel: Pfläging, Niels (2003): Fundamente des Beyond Budgeting – Controller als Akteure bei der Realisierung eines integrierten Modells zur Unternehmenssteuerung, in: Controller Magazin, Jg. 28, Heft 2, März/April 2003, S. 188-197



Der Autor:

Niels Pfläging ist Business Controller bei ThyssenKrupp Automotive Systems in São Paulo, und Vertreter des Beyond Budgeting Round Tables (CAM-I BBRT) in Brasilien. Er ist Autor eines Buches über Beyond Budgeting, das im Herbst 2003 erscheinen wird. Email: pflaeging@bigfoot.com