

Controlling

Horváth / Gleich / Seiter

15. Auflage 2024
ISBN 978-3-8006-7090-1
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Neben den Planeffekten können mithilfe des **Deltaansatzes** auch Budgeteffekte in einem effektbasierten rollierenden Forecast berücksichtigt werden. Abb. 2.66 zeigt eine Berechnungsmöglichkeit des Budgets mithilfe des Deltaansatzes auf.

Denninger und Stoi schlagen eine Erweiterung der Modernen Budgetierung um agile Methoden vor. Damit kann diese „anpassungsfähiger, schneller und flexibler“ werden (Denninger, Stoi 2022, S. 11). Eine zusätzliche Gestaltungs-

empfehlung „Agil“ könnte, so ihre Empfehlung, demnach die Komponenten

- Nutzung agiler Werkzeuge,
- Unterjährige Zielverfolgung mit OKR,
- Agile Campus-Planung,
- Führungskultur „Lernen aus Fehlern“ sowie ein
- Agiles Mindset

Herausforderungen	Lösungsansätze der „Modernen Budgetierung“
„Nutzen gegen Aufwand abwägen“	• Komplexität reduzieren: „einfacher werden“ in Bezug auf IT-Instrumente, Methoden, Prozesse • Sich auf wesentliche, steuerungsrelevante Planungsinhalte beschränken
„Der Dynamik und den ständigen Veränderungen einen flexiblen Rahmen geben“	• Neue Instrumente einführen: „flexibler werden“ bspw. durch Szenarien, rollierende Planung und Forecasts oder relative Ziele • „Gröber“ werden: Jahresziele als Rahmen, kurzfristig konkrete Ziele vorgeben • Maßgeschneidert: Rhythmus und Umfang von Plananpassungen unternehmensindividuell festlegen
„Verhaltenssteuerung und Entscheidungsunterstützung abwägen“	• Budgetierung soll auf Entscheidungsunterstützung fokussieren • Variable Vergütung auf Basis einer ausbalancierten Mischung von kurz- und langfristigen persönlichen, Bereichs- und Unternehmenszielen. Es ist aber zu berücksichtigen, dass Motivation eher durch nicht-monetäre Instrumente wirkt
„Planung und Budgetierung in das gesamte Führungssystem einbetten“	• Berücksichtigen der Kontextfaktoren (z.B. Branche, Organisation, Wertschöpfung, Marktsituation) bei der Gestaltung der Planung und Budgetierung • Kurz- und mittelfristige Planungen stärker strategisch ausrichten; Integration der Maßnahmenplanung: „integrierter werden“

Abb. 2.65: Lösungsansätze der Modernen Budgetierung (Gleich et al. 2009, S. 84)

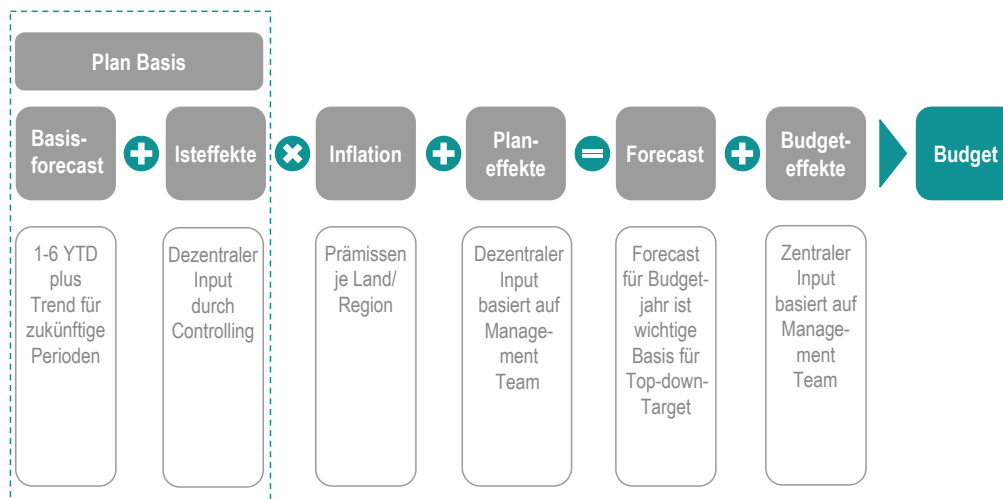


Abb. 2.66: Berechnung des Budgets mithilfe des Deltaansatzes (in Anlehnung an Becker, Leyk, Riemer 2013, S. 138)

	- 10 %	- 20 %
Personal-Kosten	• Gehaltssteigerung verschieben (T€ x) • Zeitarbeitsvertrag kündigen (T€ x) • Wochenarbeitsstunden reduzieren: - Lager → -x % (T€ x) - kein Ersatz für Mutterschutzurlaub von x + y (T€ x) • Einstellungen stoppen, mit Ausnahme des Personals für Umsatzsteigerung	• Gehaltssteigerung verschieben und Bonus um y % kürzen (T€ y) • 1 Zeitarbeitsvertrag kündigen (T€ y) • Wochenarbeitsstunden reduzieren: - Lager → -x % (T€ y) - kein Ersatz für Mutterschutzurlaub von x + y (T€ y) • Einstellungen stoppen, mit Ausnahme des Personals für Umsatzsteigerung
Marketing-Kosten	• Maßnahmen anpassen, die Umsatz nur indirekt unterstützen (z.B. Media, Events, um T€ x)	• Maßnahmen anpassen, die Umsatz nur indirekt unterstützen (z.B. Media, Events, um T€ y)
Sonstige Kosten	• Reisekosten um x % reduzieren (T€ x) • Weitere Einsparungsmaßnahmen (T€ x)	• Reisekosten um y % reduzieren (T€ y) • Weitere Einsparungsmaßnahmen (T€ y)
Investitions-ausgaben	• Reduzierung um x %, Verschiebung (Ausstellungsumbau) (invest. T€ x) • Teilweise Kapazitätsumbau schieben (invest. T€ x) • Firmenfahrzeuge herabstufen (T€ x)	• Reduzierung um y %, Verschiebung stoppen (Aquademie Umbau) (invest. T€ y) • Kapazitätsumbau stoppen (invest. T€ y) • Firmenfahrzeuge herabstufen (T€ y)
	Gesamtersparnis T€ xy	Gesamtersparnis T€ xy

Abb. 2.67: Beispiel für eine Contingency-Planung mit zwei Szenarien (vgl. Gleich et al. 2013 b, S.100)

umfassen (vgl. hierzu auch die Ausführungen in Kap. 2.4.4 zu PK-Controlling im agilen Kontext).

Neben dem Einsatz von Forecasts eignet sich auch die Betrachtung unterschiedlicher Szenarien, um der zunehmenden Planungsunsicherheit in dynamischen Märkten entgegenzuwirken. Auf der Basis von unterschiedlichen Szenarien werden im Rahmen der Unternehmensplanung sogenannte Contingency-Pläne erstellt, die sich in ihren Zielwerten von der ursprünglichen Planung unterscheiden. Die **Contingency-Planung** erfolgt für unterschiedliche Umsatz-Szenarien, wird aber nicht mit dem gleichen Detaillierungsgrad durchgeführt, wie die Basisplanung (vgl. Gleich et al. 2013 b, S.100). Abb. 2.67 zeigt ein Beispiel für eine Contingency-Planung, bei der im Rahmen der Wirtschaftskrise zwei negative Szenarien geplant wurden.

Bemerkenswert ist die große Anzahl an Umsetzungen der Modernen Budgetierung oder von einzelnen Teilaspekten in der Unternehmenspraxis. Beispielhaft seien fünf Unternehmen mit unterschiedlicher Größe und Branche genannt:

- Hansgrohe SE (vgl. Kraus, Kalmbach 2009),
- DATEV eG (vgl. Maron 2009 und Maron 2013),
- Sennheiser-Gruppe (vgl. Doerner, Sinn 2013),
- Sick AG (vgl. Willmann 2012),
- Axel Springer AG (vgl. Piotrowski 2012),

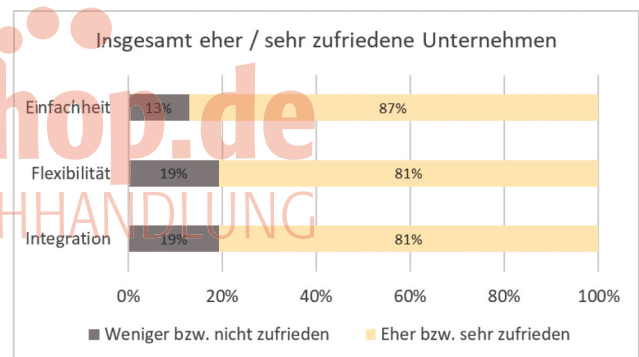


Abb. 2.68: Zufriedenheit mit der Umsetzung der Prinzipien der Modernen Budgetierung bei der Planung „zufriedener“ Unternehmen (Matje, Losbichler 2022, S.7)

- Ensinger Unternehmensgruppe (vgl. Graf, Schmitz 2018),
- Cubus, TetraPak und Test GmbH (vgl. Nasca et al. 2018).

Eine aktuelle Studie (vgl. Matje, Losbichler 2022, S.6) zeigt auf, dass Unternehmen, die mit der Budgetierung zufrieden sind, auch die wichtigsten Prinzipien der Modernen Budgetierung, d.h. die Einfachheit, die Flexibilität sowie die Integration, überwiegend umsetzen bzw. anwenden (vgl. Abb. 2.68). Hierzu wurden Antworten von 49 Unternehmen aus verschiedenen Branchen ausgewertet.

Diese (mit ihrer Budgetierung zufriedenen) Unternehmen planen noch weitere Maßnahmen und Aktivitäten hinsichtlich dieser drei Gestaltungsempfehlungen der Moder-

nen Budgetierung. Am Beispiel der Einfachheit sind diese geplanten Aktivitäten vor allem weitere IT-Maßnahmen, eine bessere Organisation des Planungsprozesses sowie eine höhere Granularität der Planung (z. B. über eine werttreiberbasierte Planung) oder die Einführung neuer Tools wie rollierende Forecasts (vgl. hierzu auch die in Kap. 2.5.1 zitierte weitere Studie zur Modernen Budgetierung).

2.4.3 Gemeinkostenplanung und -kontrolle

2.4.3.1 Das Gemeinkostenproblem

Infolge der Komplexitätszunahme in den Unternehmen haben sich auch die Kostenstrukturen grundlegend verändert. Es dominieren heutzutage die Gemeinkosten, die sich aus den planenden, steuernden, koordinierenden und kontrollierenden Aktivitäten ergeben. Ihre Planung und Kontrolle stößt z. T. auf große Schwierigkeiten, weil der Prozess bzw. Prozessoutput nicht mit den zur Verfügung stehenden Instrumenten messbar ist – wir haben in Kap. 2.4.2.2 die diesbezüglichen Budgettypen von Camillus kennengelernt. Das Problem ist umso drängender, als die Gemeinkosten – obwohl sie kurzfristig „fix“ sind – in den vergangenen Jahren viel stärker gewachsen sind als die Einzelkosten. Die Planung und Kontrolle der Gemeinkosten stellt heute folglich immer auch einen Versuch des Kostenabbaus dar.

Zu Beginn der **Gemeinkostenplanung** muss der Detaillierungsgrad der in der Planung berücksichtigten Kostenarten bestimmt werden. Dabei sollte der Detaillierungsgrad nur auf das Niveau reduziert werden, bei dem eine weitere

Verringerung zu einer überproportionalen Senkung des Steuerungsnutzens im Vergleich zum Planungsaufwand führen würde. Ein guter Indikator zur Bestimmung des optimalen Detaillierungsgrads ist der relative Anteil einer Kostenart an den Gesamtkosten. Abb. 2.69 zeigt, wie eine **ABC-Analyse** verwendet werden kann, um die für die Kostenplanung relevanten Kostenarten zu ermitteln.

Die formalzielorientierte Planung ist für die betrieblichen Bereiche, die keine unmittelbaren Marktleistungen produzieren, eine Kostenplanung. Die Planung der Kosten kann im Hinblick auf die Abstimmung mit der sachzielorientierten Planung in unterschiedlicher Form erfolgen.

Erfolgt die Planung der Kosten aufgrund detaillierter Verbrauchsanalysen, so wollen wir von „**analytischer**“ Planung sprechen. Wird sie aufgrund globaler Schätzungen oder aufgrund dispositiver Entscheidungen durchgeführt, so wollen wir sie als „**nicht-analytische**“ Planung bezeichnen.

Die „**wertorientierte**“ Kostenplanung baut unmittelbar auf Wertgrößen auf. Die „**mengenorientierte**“ Kostenplanung baut auf analytischen oder nichtanalytischen Mengenplanungen auf.

Die Mengenorientierung der Kostenplanung ist im Produktionsbereich von Industrieunternehmen besonders ausgeprägt, wobei die Einzelkosten (z. B. Fertigungslohn und -material) meist analytisch und die Gemeinkosten (z. B. Raumkosten) eher nicht-analytisch geplant werden.

In den „verwaltenden“ Bereichen des Unternehmens (z. B. der Controllingabteilung) sind die Bedingungen einer analytischen und mengenorientierten Kostenplanung in der

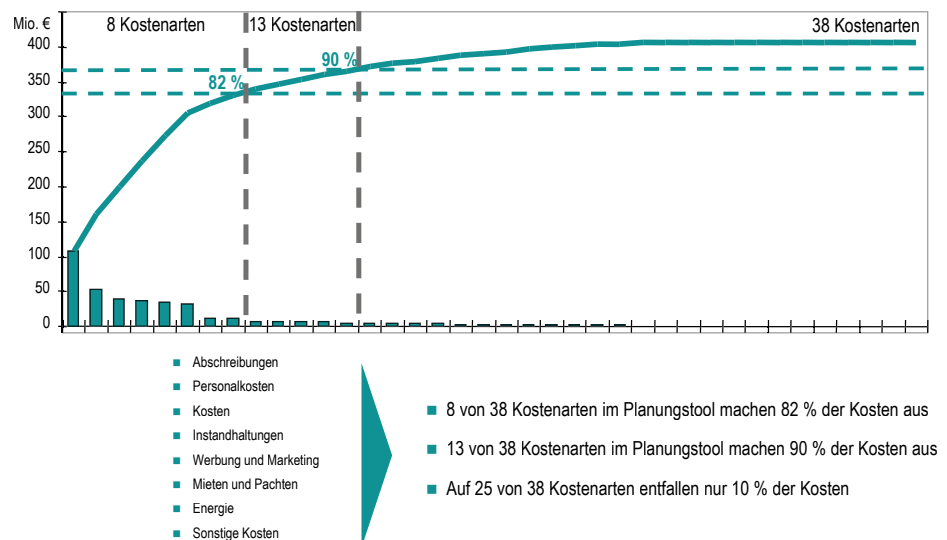


Abb. 2.69: ABC-Analyse zur Bestimmung des Detaillierungsgrades der Kostenplanung (in Anlehnung an Gleich et al. 2013 b, S. 96)

Regel heute noch nicht gegeben. Für die mengenmäßige Ausbringung gibt es – abgesehen von leicht standardisierbaren Verwaltungstätigkeiten (z. B. Kundenbuchhaltung) – kaum definierbare Leistungseinheiten bzw. Vorgaben (z. B. Zeitstandards). Die Folge ist, dass hier meist eine nicht-analytische und rein wertmäßige Planung in der Form der Vorgabe von pauschalen Kostenbudgets stattfindet.

Die klassischen betriebswirtschaftlichen Instrumente der Kostenplanung konzentrieren sich auf die Kostenstellen des Produktionsbereichs (z. B. Plankostenrechnung). Erst in jüngster Zeit wurden Ansätze entwickelt, die sich mit der Kostenplanung der verwaltenden Bereiche („Gemeinkostenbereiche“) auseinandersetzen. In der primitivsten Form bestehen solche Instrumente in einer einmaligen kurzfristigen Kosten-„Einsparung“, die durch die Vorgabe pauschal gekürzter Budgets in bestimmten Bereichen erzwungen wird („Rasenmähermethode“).

Benötigt werden aber Planungsinstrumente, die einem umfassenden Anforderungskatalog genügen:

- Sie sollen in allen Bereichen der Verwaltung, sowohl für repetitive als auch für innovative Aufgaben, anwendbar sein.
- Sie sollen auch langfristig-strategischen Zielsetzungen genügen; d. h. neben dem kurzfristigen Kostensenkungsziel auch dem Ziel der strategieadäquaten Mittelverteilung entsprechen.
- Sie sollen in allen Phasen der Anwendung (Ist-Analyse, Alternativensuche, Bewertung) transparent und wirtschaftlich sein.
- Schließlich soll der Einsatz regelmäßig und flexibel ohne Akzeptanzprobleme erfolgen können.

Wir wollen nach ihrem Ausgangspunkt vier Klassen von Instrumenten unterscheiden: input-, output-, prozess- und strukturorientierte Instrumente (vgl. hierzu *Troßmann 1992; Göpfert 1993; Küpper et al. 2013, S. 446 ff.*).

2.4.3.2 Inputorientierte Instrumente

Bei inputorientierten Verfahren der Budgetvorgabe bildet der Budgetinput und seine Kosten den Ausgangspunkt der Analyse (vgl. *Küpper et al. 2013, S. 448 ff.*).

In der primitivsten Form handelt es sich um die **Fortschreibung bisheriger Werte**. Die bisherigen Budgetansätze werden um einen Zuschlag bzw. Abschlag verändert („incremental budgeting“).

Die **wertanalytischen Verfahren** übertragen die Idee der Wertanalyse auf die Analyse und Budgetierung der Gemeinkosten. In erster Linie geht es hierbei um Kostenreduktionsziele. Die Analyse richtet sich weitgehend auf den Input. Der Output wird nur sekundär infrage gestellt (vgl. hierzu *Jehle 1993*).

Die **Gemeinkostenwertanalyse** (GWA) ist eine den europäischen Gegebenheiten angepasste Weiterentwicklung der Overhead-Value-Analysis (OVA), die von der Unternehmensberatung *McKinsey* in den USA entwickelt wurde.

Die GWA verfolgt das Ziel, in einem systematischen und kreativitätsfördernden Ablauf Kosten und Nutzen von Leistungen der untersuchten Gemeinkostenbereiche zu beurteilen und „unnötige“ Kosten hierfür zu reduzieren (vgl. *Roever 1980, 1982*). Das Verfahren mobilisiert für kurze Zeit das gesamte mittlere Management, um mit Wissen und Ideen dieser Führungskräfte ein so niedriges Kosten-niveau wie eben vertretbar in den Gemeinkostenbereichen zu erreichen (eine ausführliche Darstellung findet sich bei *Huber 1987*).

Hauptbeteiligte sind:

- Die Leiter der Gemeinkostenbereiche („Leistungsersteller“),
- sämtliche Führungskräfte, die als „Kunden“ solcher Leistungen infrage kommen („Leistungsnutzer“),
- ein Team aus GWA-geschulten Führungskräften und der Controllerin zur Moderation des Untersuchungsablaufs,
- unternehmensinterne Experten als Berater für spezielle Kosteneinsparungsfragen und
- externe Unternehmensberaterinnen und Unternehmensberater zur Lieferung von Methodenwissen und zur Schulung.

Der Ablauf des Verfahrens erfolgt in drei Phasen:

- Vorbereitungsphase,
- Analysephase und
- Realisationsphase.

Die **Vorbereitungsphase** beinhaltet im Wesentlichen die Schaffung der erforderlichen organisatorischen Voraussetzungen, wie die Schaffung einer Projektorganisation, die Definition von „Spielregeln“ sowie die Information der Mitarbeiter und des Betriebsrates.

Die **Analysephase** dient der exakten Ermittlung des Kosteneinsparungspotenzials der jeweiligen Untersuchungseinheit. Die Analyse vollzieht sich in vier Schritten:

- Kosten und Leistungen strukturieren,
- Kosten dem Nutzen gegenüberstellen und Ideen für ihr verbessertes Verhältnis entwickeln,
- Ideen bewerten und Realisierbarkeit prüfen und
- Aktionsprogramme spezifizieren.

Der Leiter der Unternehmenseinheit stellt alle Leistungen zusammen, die von seiner Einheit erbracht werden; dergleichen auch die Leistungen, die von anderen Einheiten in Anspruch genommen werden.

Kosten und Nutzen werden in Abstimmung mit den Leistungsempfängern gegenübergestellt. Dazu müssen natürlich Leistungen, Kosten und Empfänger bekannt sein. Für Leistungen mit „schlechtem“ Kosten-Nutzen-Verhältnis sollen nun Einsparungsideen entwickelt werden. Diese Entwicklung wird durch Arbeitsgruppen, die aus Leistungserstellern und Leistungsempfängern zusammengesetzt sind, vorgenommen. Jede Leistung wird daraufhin überprüft, ob sie ganz entfallen kann oder ob ein schrittweiser Abbau möglich ist. Außerdem wird geprüft, inwieweit Einsparungen durch die Reduktion von Qualität, Umfang und Häufigkeit von Leistungen oder deren Ersatz möglich sind. Beispielsweise konnten in einem Unternehmen die Kosten für einen Bericht um 30 % reduziert werden, indem man auf eine zweite Überprüfung verzichtete und damit eine unwesentliche Erhöhung der Fehlerquote bewusst in Kauf nahm. Ein weiterer wichtiger Punkt ist die Suche nach kostengünstigen Alternativen.

Die Einsparungsideen sind auf ihre Konsequenzen hin zu untersuchen. Die Vorgehensweise hierbei sieht wie folgt aus (vgl. Roever 1982):

- Jede Arbeitsgruppe gibt an, in welchem Umfang jede einzelne Alternative den Arbeits- und Kostenaufwand reduzieren würde.
- Für jede Alternative werden auch die erwarteten negativen Auswirkungen zusammengestellt.
- Die Arbeitsgruppe erarbeitet vorläufige Empfehlungen zur Realisierung. Dabei werden die verschiedenen Alternativen nach ihrer Wirksamkeit in eine Rangfolge gebracht.
- Die Vorschläge werden übergeordneten Entscheidungsträgern vorgelegt.

Die endgültige Entscheidung über die zu realisierenden Maßnahmen erfolgt durch die oberste Führungsebene, die auch die Realisierungstermine festlegt.

Die **Realisationsphase** schließt sich an die Verabschiedung des Aktionsprogramms an. Die beiden vorangegangenen

Phasen nehmen ca. drei bis fünf Monate in Anspruch. Für die Realisierung rechnet man mit ein bis drei Jahren, da hier in der Regel auch Personalabbau mit vorgesehen ist. Die Einsparungswerte liegen in der Praxis bei 12 bis 20 %.

Eine Studie zur Nutzung von Instrumenten des Gemeinkostenmanagements (n = 139) in der Unternehmenspraxis kommt zu dem Ergebnis, dass die Gemeinkostenwertanalyse nur von sehr wenigen Unternehmen aktiv genutzt wird. Diejenigen Unternehmen jedoch, welche die GWA einsetzen, zeigen sich sehr zufrieden mit deren Resultaten (Gleich, Schneider, Schmidt 2012, S. 77).

Zur **Beurteilung der GWA** im Sinne der genannten Anforderungen kann Folgendes gesagt werden:

- Das Verfahren kann in allen Gemeinkostenbereichen, sowohl für repetitive als auch für innovative Aufgaben, eingesetzt werden.
- Die GWA ist auf kurz- und mittelfristige Ergebnisverbesserung durch Kostensenkungen gerichtet. Der strategiadäquate Mitteleinsatz ist nicht Gegenstand der Überlegungen.
- Die GWA ist gut strukturiert sowie transparent und erfasst vollständig alle Bereiche. Die Wirtschaftlichkeit ist auf Kosteneinsparungen gerichtet.
- Die GWA ist im Wesentlichen auf die Lösung krisenhafter Situationen angelegt. Die rigiden Kosteneinsparungsziele bewirken in der Praxis Akzeptanzprobleme.
- Da die GWA nicht mit einer Reorganisation der Prozesse des Unternehmens einhergeht, werden die Kosteneinsparungen oftmals in kurzer Zeit wieder eliminiert (Friedl 2009, S. 232).

2.4.3.3 Outputorientierte Instrumente

Die outputorientierten Instrumente der Gemeinkostenplanung stellen die Leistungen in den Mittelpunkt. Es wird vorrangig geprüft, inwieweit der bisherige Budgetoutput beibehalten, abgebaut oder ausgeweitet werden soll. Auch Möglichkeiten der Einführung neuer Outputs und Umverteilung von Ressourcen werden in die Analyse einbezogen.

Das **Zero-Base-Budgeting** (ZBB) – entwickelt von Phyrre bei Texas Instruments zu Beginn der 1960er-Jahre (vgl. Phyrre 1970, 1977) – ist ein Analyse- und Planungsprozess, der von jedem Manager verlangt, sein Budget vollständig und detailliert von Grund auf („Zero Base“) zu begründen, wobei die Beweislast, warum überhaupt Kosten verursacht werden sollen, bei dem Manager selbst liegt. Dieser Ansatz erfordert also eine detaillierte Aktionsplanung zur Auf-

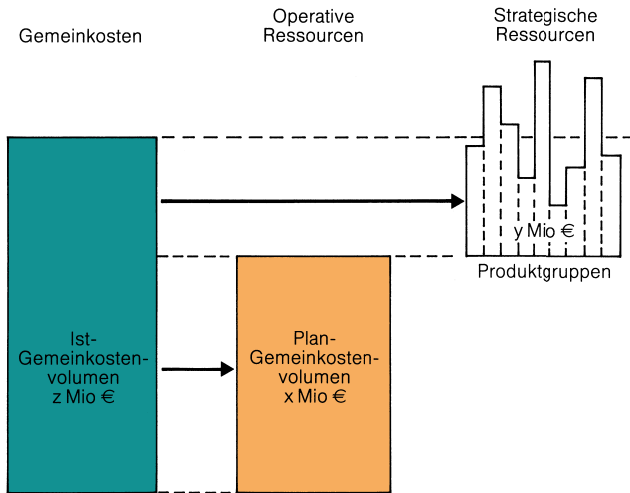


Abb. 2.70: Ziele des Zero-Base-Budgeting

stellung von Budgets. Die Hauptbeteiligten des Zero-Base-Budgeting lassen sich analog der Gemeinkostenwertanalyse beschreiben. Auch hier trägt die Hauptarbeitslast der Manager des zu analysierenden Bereichs.

Das ZBB hat die Zielsetzung, Leistungen zu überprüfen, die Gemeinkosten zu senken und im Sinne operativer und strategischer Ziele umzuverteilen (vgl. Abb. 2.70).

Der Ablauf des Verfahrens lässt sich durch 3 Phasen bzw. 9 Stufen beschreiben (vgl. Abb. 2.71) und zu der folgenden Darstellung und zu den Abbildungen Meyer-Piening 1989).

Die Vorbereitungsphase (**Stufe 1**) dient der Teambildung und der Herausarbeitung der Analyseziele.

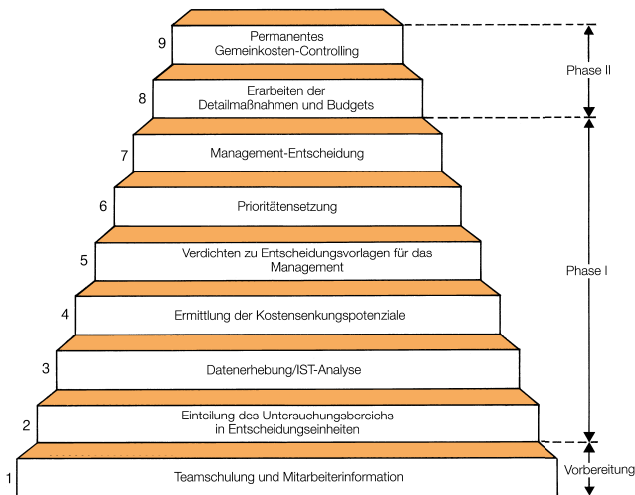


Abb. 2.71: Stufen und Phasen des Zero-Base-Budgeting

Stufe 2 hat die Aufteilung in Entscheidungseinheiten und die Ableitung von Teilzielen zum Inhalt.

Eine Entscheidungseinheit ist eine Summe von Aktivitäten, die im Rahmen des ZBB-Prozesses analysiert werden soll. Sie ist eine Kostenstelle oder ein Teil von ihr. Die Aktivitäten müssen gemeinsame Merkmale haben, sodass eine Abgrenzung möglich ist (vgl. Abb. 2.72).

Die Leiter der Entscheidungseinheiten

- formulieren ihre Ziele,
- beschreiben ihre wesentlichen Aktivitäten und Arbeitsergebnisse,
- ordnen die Personal- und Sachkosten den Aktivitäten zu und
- geben Leistungsempfänger an.

In **Stufe 3** werden im Rahmen der Ist-Analyse die Leistungsniveaus bestimmt. Leistungsniveau ist dabei die Menge und Qualität der Arbeitsergebnisse einer Entscheidungseinheit.

In der Regel werden für jede Entscheidungseinheit drei Leistungsniveaus festgelegt:

- Leistungsniveau 3 (hoch) umfasst wünschenswerte Leistungen im Hinblick auf die kurz-, mittel- und langfristige Zukunftssicherung (z. B. Einkauf: Betreiben eines weltweiten Einkaufsmarketings),
- Leistungsniveau 2 (mittel) umfasst die durch Arbeitsanweisungen geregelten Ist-Arbeitsabläufe (z. B. Einkauf: Einholung von mindestens drei Angeboten) und
- Leistungsniveau 1 (niedrig) umfasst die zur Erhaltung eines geordneten Arbeitsablaufs zwingend erforderlichen Arbeitsergebnisse (Minimalniveau, z. B. Einkauf: Bestellung beim nächstgelegenen Lieferanten).

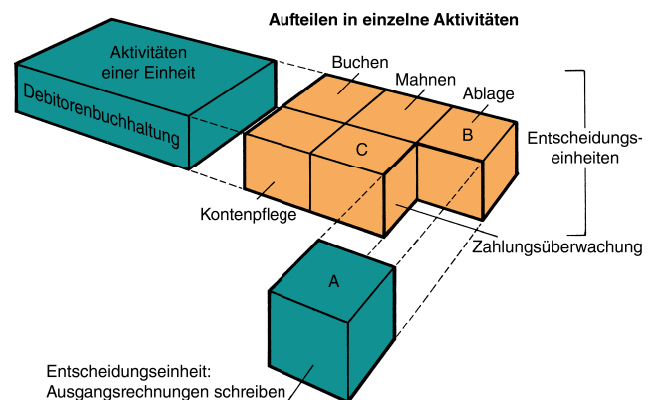


Abb. 2.72: Aufteilung einer Organisationseinheit in Entscheidungseinheiten

Stufe 4 hat die Aufgabe, durch Suche nach Alternativen für jedes Leistungsniveau das wirtschaftlichste Verfahren zu finden. Hiermit werden die Kostensenkungspotenziale bestimmt.

Stufe 5 beschreibt die Leistungsniveaus und legt die Entscheidungspakete fest. Ein Entscheidungspaket fasst die wichtigsten Informationen über ein Leistungsniveau einer Entscheidungseinheit zusammen und bildet die Grundlage

für die Ressourcenverteilung (vgl. Abb. 2.73). Dies ist die Entscheidungsvorlage für das Management.

In **Stufe 6** wird die Rangordnung der Entscheidungspakete vorgenommen. Sie besteht im Abwägen von Kosten und Nutzen eines Entscheidungspaketes gegenüber anderen und in der Bildung einer Prioritätenfolge sämtlicher Entscheidungspakete im Hinblick auf die Unternehmensziele (vgl. Abb. 2.74).

Entscheidungsg-Einheit Nr.

Bezeichnung:

Stelle(n): erstellt:

Datum:

Bereich: genehmigt:

Datum:

Rang-Ordnung durch:

Stelle(n): von
Bereich: von
UL: von

Leistungsniveau: von	notwendige Ressourcen	Budget 2024					
		geschätztes Ist 2023		dieses Niveau		kumul. Niveau	
		Ltg.	Mitarb.	Ltg.	Mitarb.	Ltg.	Mitarb.
1. Aufgabe/Zweck: 1.1 Welche Aufgabe(n) soll(en) erfüllt werden? Was ist zu tun?							
1.2 Warum, wozu, mit welchem Zweck soll(en) die Aufgabe(n) erfüllt werden?	Personenzahl						
1.3 Welche Zielsetzung soll in diesem Zusammenhang erreicht werden?	Personalkosten						
	Fremdleistung						
	Sachkosten						
	Kalkul. Kosten						
	Summe Kosten						
	Investitionen						
2. Beschreibung dieser Aktivitäten: Welche Tätigkeiten müssen durchgeführt werden, um die Aufgabe zu erfüllen? Wie ist es zu tun?							
3. Alternativen: Wie könnte(n) die Aufgabe(n) noch anders erfüllt werden? Wer könnte es auch tun? Wie könnte es auch getan werden? Wo könnte es auch getan werden?							
4. Vorteile dieser Aktivitäten: Warum wird die Aufgabe so erfüllt wie unter 2. beschrieben und nicht anders (3.)? Warum und mit welchem Vorteil wird es so wie beschrieben getan? Welcher Vorteil ergibt sich für das Unternehmen, wenn dieses Niveau genehmigt wird?							
5. Konsequenzen: Welche Wirkungen ergeben sich auf andere Entscheidungseinheiten?							

Abb. 2.73: Arbeitshilfe zur Formulierung von Entscheidungspaketen

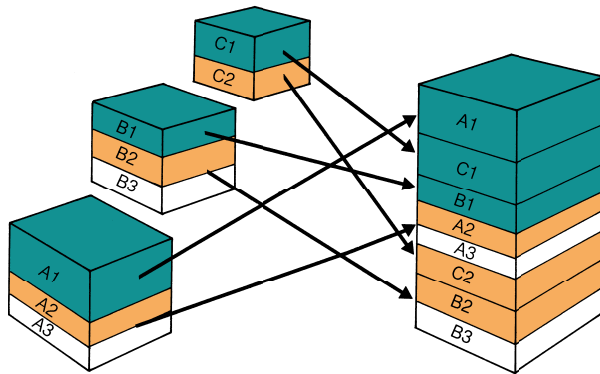


Abb. 2.74: Rangordnung von Entscheidungspaketen

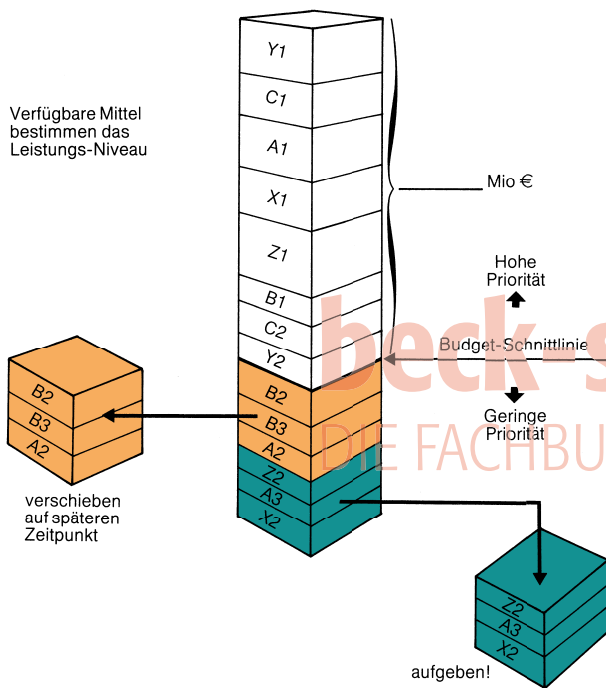


Abb. 2.75: Budgetschnitt

In **Stufe 7** erfolgt der „Budgetschnitt“, d. h. die Unternehmensleitung legt die Rangordnung endgültig fest und bestimmt die Ressourcen für strategische und operative Aufgaben (vgl. Abb. 2.75).

In **Stufe 8** werden die konkreten Maßnahmen festgelegt, die zur Realisierung der beschlossenen Veränderungen führen sollen, sowie die Budgets erarbeitet.

Stufe 9 soll ausgehend von den Ergebnissen eine permanente Steuerung der Gemeinkosten bewirken.

Für die Abwicklung der Phasen I und II des ZBB-Prozesses werden ca. 3–9 Monate vorgesehen. Die Einsparungswerte werden auch hier mit 10–20 % angegeben.

Zur **Beurteilung von ZBB** lässt sich Folgendes feststellen:

- Das Verfahren kann in allen Gemeinkostenbereichen, sowohl für repetitive als auch für innovative Aufgaben, eingesetzt werden (wie GWA).
- ZBB ist durch den relativ hohen Zeitaufwand weniger auf kurzfristige, sondern vielmehr auf mittelfristige Kosteneinsparungen ausgerichtet. Im Gegensatz zur GWA ist die Umverteilung der Mittel im Sinne strategischer Zielsetzungen explizit Gegenstand des Verfahrens.
- ZBB ist (wie die GWA) gut strukturiert und transparent; es erfasst alle Gemeinkostenbereiche. Das Wirtschaftlichkeitsziel liegt weniger in der absoluten Kostensenkung, sondern vielmehr in der besseren Erfüllung strategischer Ziele.
- ZBB ist in akuten Krisensituationen nicht einsetzbar. Das Verfahren ist komplexer als die GWA. Die Zielsetzungen lassen sich allerdings bei den Beteiligten leichter vermitteln als bei der GWA.

2.4.3.4 Prozessorientierte Instrumente

Sowohl die Gemeinkostenwertanalyse als auch das Zero-Base-Budgeting weisen vier gewichtige Nachteile auf:

- Sie gehen von der bestehenden Organisationsstruktur aus und behalten ihre in der Regel funktionsorientierte Gliederung bei („Kostenstellen“). Die kostenstellenübergreifenden Prozesse und ihre Outputs werden nicht betrachtet.
- Die notwendige Verknüpfung der budgetierten Gemeinkosten mit der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) wird nicht und
- die Einbindung in die strategische Planung nicht oder nur unzureichend gelöst.
- Es gibt keine systematische Analyse der kostenverursachenden Faktoren („Kostentreiber“), sodass eine permanente Planung, Steuerung und Kontrolle der Gemeinkosten nicht möglich ist.

In diesen Nachteilen liegen die Gründe für die häufig nur kurzfristig wirksamen Kosteneinsparungseffekte bei der GWA und dem ZBB.

Die Lösung des Problems der Gemeinkostenplanung und -kontrolle wird heute in der Einbettung in ein integriertes **Prozessmanagement** gesehen (vgl. Abb. 2.76; vgl. Gaitanides et al. 1994).

Die umfassendste Aufgabe in diesem Prozess besteht in der als **Prozesswertschöpfungsoptimierung** bezeichneten