

wenn das hinter der Fassade liegende Haus abgebrochen und möglicherweise unter Verwendung alter Gebäudeteile wieder errichtet wird.

Zusammentreffen von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Sind im Rahmen einer umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme sowohl Arbeiten zur Gebäudeerweiterung oder Maßnahmen, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, als auch Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand aufzuteilen.

Erhaltungsaufwendungen, die in einem *engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang* mit Herstellungsaufwand anfallen (sachlich z. B., wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinander eingreifen), sind sie ebenfalls den Herstellungskosten zuzurechnen. Es liegt ein *wirtschaftlich einheitlicher Vorgang* vor, der steuerlich einheitlich zu beurteilen ist. Eine Aufteilung des Aufwands ist nach Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung nicht zulässig.

Zu einer anderen Beurteilung kommt man, wenn zwar Arbeiten in einem zeitlichen, nicht aber räumlichen Zusammenhang vorgenommen werden und im Übrigen auch kein bautechnischer und damit sachlicher Zusammenhang besteht. In derartigen Fällen ist eine Aufteilung regelmäßig vorzunehmen. Gegebenenfalls ist eine Schätzung erforderlich, sofern eine Aufteilung (z. B. anhand von Rechnungen) nicht möglich ist.

Beispiel 1:

Im Dachgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes werden erstmals Bäder eingebaut. Diese Herstellungsarbeiten machen das Verlegen von größeren Fallrohren bis zum Anschluss an das öffentliche Abwassernetz erforderlich. Die hierdurch entstandenen Aufwendungen sind ebenso wie die Kosten für Schadensbeseitigung, die durch das Verlegen der größeren Fallrohre in den Badezimmern der darunter liegenden Stockwerke entstanden sind, den *Herstellungskosten* zuzurechnen (BMF-Schreiben vom 16. 12. 1996, BStBl. I, S. 1442, Tz. II, Bsp. 2).

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch werden die Arbeiten in den Bädern der übrigen Stockwerke zum Anlass genommen, diese Bäder vollständig neu zu fliesen und neue Sanitäranlagen einzubauen. Letztere Modernisierungsarbeiten greifen mit den Herstellungsarbeiten (Verlegung neuer Fallrohre) nicht bautechnisch ineinander. Diese Aufwendungen führen daher zu *Erhaltungsaufwand*.

Die einheitlich in Rechnung gestellten Aufwendungen für die Beseitigung der durch das Verlegen der größeren Fallrohre entstandenen Schäden und für die vollständige Neuverfließung sind dementsprechend in Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen (BMF-Schreiben vom 16. 12. 1996, BStBl. I, S. 1442, Tz. II, Bsp. 3).



DER AUTOR

Wolfgang Börstinger, Dipl.-Finanzw., Steuerberater, Kanzlei Rittershaus · Keiper (RAe, WP, StB), Mannheim.

Kostenrechnung/Controlling

Praktische Impulse zur Verbesserung der Planung und Budgetierung

Von Sabine Kogler und Jens Kopp

Unter der Bezeichnung „Beyond Budgeting“ (über die herkömmliche Budgetierung hinaus) werden momentan Konzepte zur Verbesserung der Planung und Budgetierung – hinsichtlich der Qualität von Planvorgaben, aber auch zur Verringerung des Zeitaufwands bei der Erstellung – international diskutiert.

Die Autoren stellen anhand von Beispielen Lösungsansätze vor, mit denen sich die veränderten Anforderungen an die Planung und Budgetierung besser erfüllen lassen.

Aktuelle Anforderungen an Planung und Budgetierung

Eine zukunftsorientierte Unternehmenssteuerung stellt aus der Perspektive des Managements und Controlling unterschiedliche, zum Teil sogar widersprüchliche Anforderungen an die Planung und Budgetierung.

► Managementperspektive:

- Es wird eine hohe Qualität bezüglich *Plangenaueigkeit* und *Detaillierung* verlangt, um Vorhersehbarkeit gegenüber den Stakeholdern des Unternehmens, insbesondere gegenüber den Kapitaleignern, zu schaffen.
- Planwerte sollen so hoch angesetzt werden, dass sie *herausfordernde*, aber dennoch *erreichbare Ziele* darstellen.
- Hinsichtlich der dezentralen Steuerungseinheiten (z. B. Profit Center) wird gefordert, diese im Rahmen der Planung und Budgetierung gemeinsam mit den zentralen Einheiten zu *koordinieren*.

► Controllingperspektive:

- Der Prozess der Planung und Budgetierung soll *einfach und schnell* erfolgen, um nicht zu viele Ressourcen (z. B. Mitarbeiterstunden, DV-Belegung) zu binden. Die Erfahrungen und Analysen von Horváth &

Partner in der Controllingpraxis zeigen hingegen, dass Planung und Budgetierung neben dem Berichtswesen die Controllingaktivitäten sind, die am meisten Ressourcen binden [1].

- Die Plan- und Budgetwerte sollten *ergebnisorientiert* ermittelt werden, d. h., ausgehend vom angestrebten Output (u. a. Umsatzerlöse, zu akquirierende Neukunden, Anzahl zu bearbeitender Aufträge) sind die erforderlichen Inputs/Ressourcen (z. B. Materialeinsatz, Personalaufwand) zu planen.

Neuer Trend: Beyond Budgeting

Der Begriff des Beyond Budgeting wurde maßgeblich durch alternative Überlegungen zur Planung und Budgetierung von Vertretern und Mitgliedern der Organisation CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International) geprägt [2]. Im Kern strebt das Beyond Budgeting-Modell an, ein unternehmerisch geprägtes Klima auf allen Hierarchieebenen (z. B. Ergebnisverantwortlichkeit) sowie z. B. an der Marktentwicklung ausgerichtete Leistungsmessungsgrößen (Performance Measures) in den Mittelpunkt zu stellen.

Die *herkömmliche Budgetierung* (z. B. fixe Vorgabe von Kosten- und Erlöszielen für einen Planungszeitraum) gerät zunehmend in Kritik: In einem turbulenten Marktumfeld mit hohem Innovationstempo und kürzeren Produktlebenszyklen, in denen einigermaßen verlässliche Planaussagen gemacht werden können, seien traditionelle Budgets zur zielorientierten Unternehmenssteuerung nicht mehr geeignet. Gründe: Sie legen einen zu großen Schwerpunkt auf Kosteneinhaltung, verhindern eher Innovationen als sie zu begünstigen und sind zu sehr auf interne Faktoren (z. B. bestehende Mitarbeiterkapazität, interne Qualitätsstandards oder Maschinenkosten) ausgerichtet, anstatt auf strategisch wichtige externe Einflussgrößen (z. B. Marktentwicklung, Kundenanforderungen hinsichtlich Qualität und Lieferzuverlässigkeit).

Beyond Budgeting geht weiter als die Ergänzung der traditionellen Budgetierung um zusätzliche Instrumente (wie z. B. Gemeinkostenwertanalyse, Zero Based Budgeting oder eine prozessorientierte Budgetierung) oder das Ersetzen durch andere Planungs- und Budgetierungsmethoden (wie z. B. Planung mit Zielvereinbarungen oder Planung im Gegenstromverfahren). Vielmehr bildet eine *veränderte Unternehmensorganisation* einen wichtigen Bestandteil des Konzepts:

- ☞ Hohes Maß an *Delegation* von Verantwortung und Entscheidungen an die Unternehmensbereiche. Das heißt beispielsweise, dass für einen Unternehmensbereich das Rentabilitätsziel „Return on capital employed“ in Höhe von 10% gefordert wird und dass dieser – innerhalb seiner festgelegten Strategie – entscheiden kann, mit welchen Neuproduktentwicklungen, Investitionen oder Make or Buy-Teilen dieses Ziel erreicht wird.
- ☞ *Offene Informations- und Kommunikationsstrukturen*. Das heißt beispielsweise, dass Unternehmensstrategien, Jahreszielsetzungen und Managemententscheidungen allen Mitarbeitern zeitnah mitgeteilt werden.
- ☞ Eigenständige *Entscheidungsspielräume* innerhalb bestimmter Grenzen auf Basis gemeinsam im Manage-

ment festgelegter Wert- und Zielvorstellungen. Eine einzige Handlung darf z. B. kein existenzbedrohendes Risiko nach sich ziehen.

- ☞ *Unternehmensinterne Marktmechanismen* (z. B. marktorientierte Leistungsverrechnung zwischen den Geschäftseinheiten, vgl. ausführlich BC 3/1997, S. 53 ff.). Das Beyond Budgeting nutzt z. B. folgende *Instrumente* für eine effektive Unternehmensplanung und -steuerung:
 - Balanced Scorecard (vgl. ausführlich BC 2/2001, S. 34, BC 6/2000, S. 129 ff.),
 - operatives Performance Measurement (mit der Berücksichtigung nicht-finanzieller Leistungsmessungsgrößen, z. B. Anzahl verfügbarer Patente, Fluktuationsrate, Anzahl der Kundenreklamationen) [3],
 - Benchmarking (vgl. im Einzelnen BC 1/2000, S. 1 ff.),
 - rollierende Finanz- und Investitionsplanung.

Weitere Ziele der Neugestaltung sind die Vereinfachung des Planungs- und Steuerungsprozesses und die Reduzierung der eingesetzten Ressourcen für die Budgetierung [4].

Beispiele zur Rationalisierung des Planungs- und Steuerungsprozesses:

- ▶ Das Top Management verabschiedet *Planungsprämissen* (z. B. Marktanteilssteigerung in %, Kapazitätsausweitung in Stück oder Stunden) als Grundlage für die Budgetierung, um Planungsschleifen zu vermeiden und damit den Planungsaufwand zu verringern.
- ▶ Durch „*Entfeinerung*“ werden einzelne Produkte zu Produktgruppen zusammengefasst und aggregiert (verdichtet) geplant. Dabei gilt die Faustregel, dass Standardprodukte mit konstanten Gewinnmargen weniger genau geplant werden müssen als Neuprodukte oder Produkte, die in starker Konkurrenz zu Angeboten von Wettbewerbern stehen.
- ▶ Reduzierung der geplanten Anzahl *Kostenarten*. Häufig können ausgewählte Kostenarten maschinell auf Basis von Erfahrungswerten geplant werden (z. B. Reisekosten, Versicherungen, Gebühren).
- ▶ Mittlerweile gibt es ein umfassendes Angebot an *Planungssoftware*, die auch einen Beitrag zur Verbesserung des Planungsprozesses und zur Reduzierung des Planungsaufwands leisten kann. Planungswerkzeuge, wie z. B. Hyperion Pillar, Professional Planner, Software4you, ermöglichen einen schnellen und einfachen Aufbau von Plansimulationen ohne die Programmierung aufwendiger Planungsmodelle mit Tabellenkalkulationsprogrammen oder das teilweise umständliche und zeitaufwendige Vorhalten von Planungsdaten in Transaktionssystemen.

Das internationale Unternehmen Borealis hat z. B. – als Ergebnis einer kritischen Überprüfung seiner Unternehmenssteuerung – als eines der ersten Unternehmen die traditionelle Budgetierung durch diese Instrumente ersetzt. Zwei Ansätze zur Leistungssteigerung der Planung und Budgetierung werden im Folgenden näher erläutert.

Ausgewählte Beispiele zur Verbesserung der Planung und Budgetierung

Steuerung über selbstrelativierende Ergebnisziele

Um die Nachteile fixer Budgetziele zu vermeiden, setzen Unternehmen vermehrt selbst adjustierende, relative Bud-

Beispiele zu nachteiligen Auswirkungen fixer Budgetziele:

- ▶ In der Planperiode (Geschäftsjahr 2002) soll ein Profit Center *Umsatzerlöse* in Höhe von mindestens 50 T€ erzielen. Sobald das Budgetziel erreicht ist, könnte dies zum Verharren führen.
- ▶ *Gemeinkosten* (z. B. Instandhaltungsaufwand, Bürobedarf, Reisekosten) dürfen in diesem Profit Center in Höhe von maximal 25 T€ ausgegeben werden, was zum Ausschöpfen des Budgetrahmens in der Planperiode verleiten kann.
- ▶ Das *Kostenbudget* für 2001 im *Einkaufsbereich* wird auf Basis von Lebenshaltungskostenindex, Fortführung des herkömmlichen Bestellwesens sowie hoher Dollar-Devisenkurse ermittelt und dem Abteilungsleiter zugeordnet. Während des Jahres 2001 stellt sich heraus, dass der Lebenshaltungskostenindex im Wesentlichen unverändert geblieben ist, aber eine Umstellung auf Online-Beschaffung (mit zentraler Steuerung des elektronischen Datenaustausches und Zahlungsverkehrs) zu einer Reduzierung der Beschaffungskosten von 20% geführt hat. Des Weiteren wurde der Dollarkurs im Jahresdurchschnitt niedriger bewertet als angenommen. Dennoch ist keine Unterschreitung des ursprünglichen Kostenbudgets eingetreten.

getziele ein: Dabei wird die Erreichung von Budgetzielen (z. B. Umsatzerlöse, Ressourcen) relativ zur Entwicklung anderer Einflussgrößen (z. B. Lebenshaltungskostenindex, Dollar-Devisenkurs) gesehen.

Beispiele für selbst adjustierende/relative Budgetziele:

- ▶ Das *Erlösbudget* auf der Absatzseite orientiert sich am Wachstum des Gesamtmarkts. Entwickelt sich der Gesamtmarkt besser als in der Planung angenommen, ist das ursprünglich angesetzte Umsatzbudget, z. B. für einen Verkäufer und der von ihm verantworteten Produkte, an die Gesamtmarktentwicklung anzupassen.
- ▶ Das *Materialkostenbudget* für Rohstoffe wird auf Grundlage der erwarteten Bedarfsmenge und der Rohstoffpreise mit den Lieferanten verhandelt und geplant. Um dieses Budget flexibel zu gestalten, sollte die unterjährige Rohstoffmarktentwicklung aber den Ermessensspielraum des Rohstoffeinkaufs bestimmen und die Messlatte für die Zielerreichung darstellen.

Mit dieser Flexibilisierung orientiert sich die Leistungsmessung an marktorientierten, sich unterjährig verändernden Faktoren.

Statt inputorientierter Kostenarten besser outputorientierter Prozessfokus

Die herkömmliche Kostenarten-/Kostenstellenplanung ist vorwiegend *inputorientiert*, d. h., es wird geplant, welche Ressourcen für die Leistungserstellung bereitstehen (z. B. Mitarbeiter, Material, Maschinenstunden), und daraus wird abgeleitet, welcher Leistungoutput (in Menge und Qualität) zur Verfügung steht. Sofern der geplante Leistungoutput nicht dem erwarteten entspricht, muss nochmals geplant werden, was zu Planungsschleifen führt.

Die *Ausrichtung auf Prozesse* (z. B. Rahmenverträge vereinbaren, Lieferabrufe bearbeiten, sachliche/rechnerische Rechnungsprüfung, Reklamationsbearbeitung) bei der Planung und Budgetierung kann dagegen zu einer inhaltlichen Verbesserung führen (vgl. im Einzelnen in dieser Ausgabe S. 205 ff.). Besonders Gemeinkosten für Leis-

tungen (Bereichsoutput) der indirekten Bereiche produzierender Unternehmen (z. B. Einkauf, Rechnungswesen, allgemeine Verwaltung, Vertrieb) oder reiner Dienstleistungsunternehmen lassen sich mit einer Prozesskostenrechnung – unter Berücksichtigung des erforderlichen Ressourceneinsatzes (insbesondere Personal und Informationstechnologie) – verursachungsgerechter zuordnen.

Eine *strikt output-orientierte Kostenplanung auf Prozessbasis* ist für die betroffenen Unternehmensbereiche und für das Controlling sehr kompliziert und mit einem hohen Zeitbedarf (Ressourcenbindung) verbunden [5]. So ist z. B. die Multi-Moment-Aufnahme aller Tätigkeiten an jedem Standort, in jeder Kostenstelle und bezüglich aller Prozesse sehr aufwendig (vgl. ausführlich „Fallstudie zur Kostenplanung im Vertrieb auf Prozesskostenbasis“ in BC 1/1998, S. 1 ff.).

In der Praxis hat sich daher meist die *kombinierte in- und output-orientierte Planung* etabliert. Hauptargument hierfür ist, dass die Prozesskostenziele meist nicht ohne die Entscheidung über den Abbau der Ressourcen realisierbar sind. So kann beispielsweise die Top-down-Zielvorgabe, die Prozesskosten für die Export-Auftragsabwicklung um 20% zu reduzieren, nicht ohne die Entscheidung über Mitarbeiterabbau budgetiert werden. Ist diese jedoch gefällt, können ihre Kostenwirkungen unmittelbar abgeschätzt werden.

Ausgangspunkt in der kombinierten in- und output-orientierten Planung ist neben der Planung der Projekte und Sondermaßnahmen die Planung der Hauptprozessmengen (siehe Beispiel auf Seite 204).

Eine Kostenplanung/Budgetierung auf Prozessbasis ist demzufolge output- und nachfrageorientiert und schafft auch mehr Transparenz für eine Wirtschaftlichkeitskontrolle durch Soll-Ist-Vergleich. Damit erhält man bessere Ansatzpunkte zur Steuerung des Ressourcenverbrauchs und der Leistungsbeurteilung.

Ausblick auf Entwicklungstendenzen zur Verbesserung der Planung

Neben den beispielhaft vorgestellten Lösungsansätzen für eine einfache und flexiblere Planung/Budgetierung bilden sich derzeit noch weitere heraus.

Der verstärkte Einsatz der *Balanced Scorecard* optimiert die Integration von strategischem und operativem Planungsprozess (vgl. ausführlich BC 2/2001, S. 34, BC 6/2000, S. 129 ff.). Es müssen dabei Voraussetzungen geschaffen werden (zeitlicher Ablauf/Systematik), dass die Ergebnisse der strategischen Planung (z. B. zu Marktanteilen, Sortimentsbreite, Produkt-/Leistungsqualität) in die Balanced Scorecard einfließen. Sobald die Ergebnisse der Balanced Scorecard vorliegen, gilt es insbesondere, die Ressourceninanspruchnahme der Maßnahmen zu planen (z. B. Personaleinsatz, Produktionsmaschinen, Finanzmittel) und in den Budgetprozess zu integrieren. Ziel ist es, das „Strategische Budget“, das für die Strategieumsetzung erforderlich ist und gemäß *Kaplan/Norton* ca. 10% des Gesamtbudgets umfasst, transparent zu machen [6].

In der *Ergebnisplanung und -simulation* erweitert sich der Fokus von rein finanziellen Steuerungsgrößen auf relevante Performance-Größen, d. h. nicht-finanzielle Leis-

Beispiel für eine kombinierte in- /outputorientierte Planung

Im Mittelpunkt steht die Planung der erforderlichen Mitarbeiterjahre für die geplanten Hauptprozessmengen (z. B. Angebotsstellung, vgl. Schritte 2 und 3). Hilfreich, aber nicht ausreichend, ist dabei eine rein mathematische Ermittlung der *Plan-Mitarbeiterjahre*:

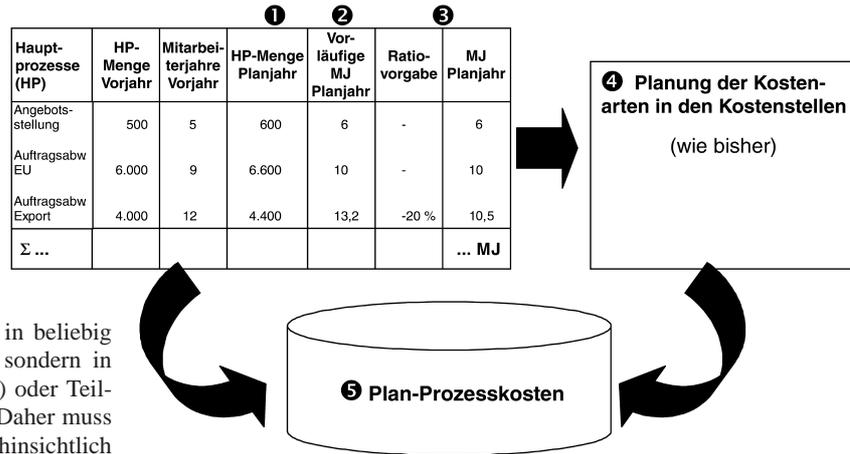
$$\text{Planprozessmenge} \times \frac{\text{Mitarbeiterjahre Vorjahr}}{\text{Prozessmenge Vorjahr}}$$

Die mathematische Ermittlung verleitet dazu, die Ist-Werte des Vorjahres als Grundlage für die Planung zu verwenden. Daher sollten Ratio-Vorgaben, d. h. prozentual vorgegebene Einsparungsziele, bereits im Vorfeld gebildet werden. In der Abbildung wurde als Ratio-Vorgabe festgesetzt: Der Hauptprozess „Auftragsabwicklung Export“ im Planjahr muss um 20% effizienter abgewickelt werden (z. B. durch vermehrte Online-Anbindung an Großkunden). Das heißt: Zusätzlich zur mathematisch ermittelten erforderlichen Kapazität wird die Ratio-Vorgabe berücksichtigt.

Die Mitarbeiterkapazität ist aber nicht in beliebig kleinen Einheiten disponierbar (teilbar), sondern in der Regel auf Vollzeit- (1 Mitarbeiterjahr) oder Teilleistungskräfte (0,5 Mitarbeiterjahre) limitiert. Daher muss der mathematische Kapazitätsbedarf hinsichtlich

der Dispositionseinheiten der Mitarbeiter geprüft werden und ggf. auf 0,5 oder ein ganzes Mitarbeiterjahr nach oben oder unten korrigiert werden.

In Schritt 4 folgt die traditionelle Planung der Kostenarten in den Kostenstellen auf Basis der geplanten Prozessmengen und der Mitarbeiterkapazität. Im Vergleich zur strikt outputorientierten Prozesskostenplanung erfolgt die Berechnung der Plan-Prozesskosten erst, nachdem Ratio-Vorgaben, Sondermaßnahmen und die Verfügbarkeit der Mitarbeiter berücksichtigt wurden. Die Plan-Prozesskosten bilden die Grundlage für den Soll-Ist-Vergleich.



tungsmessungsgrößen (z. B. Marktanteil, Verhältnis Alt- und Neukunden oder Lieferzuverlässigkeit) werden in die Planung integriert. Häufig kann dies auf alle Leistungsebenen im Unternehmen (Unternehmensbereiche, Funktionen und Prozesse) angewendet werden. Eine Performance-Orientierung führt allerdings nur dann zu einer Vereinfachung der Planung, wenn damit die (eingangs beschriebene) Entfeinerung hinsichtlich der zu beplanenden Produkte, Kostenstellen und Kostenarten einhergeht.

Resümee

Für das Controlling ist es wichtig, den Budgetierungsprozess zielorientiert und ohne selbst verursachte Schleifen durchzuführen. Von der Geschäftsleitung werden dabei nachvollziehbare Planvorgaben verlangt – von der Unternehmensstrategie abgeleitete Top-Down-Größen (z. B. Marktpositionierung und Ratio-Vorgaben). Die ausgewählten Beispiele zur Neugestaltung einzelner Planungs- und Budgetierungsaktivitäten zeigen allerdings, dass die gewonnene Verbesserung der Planungsqualität (z. B. durch Konzentration auf für das Unternehmensergebnis maßgebliche Erlös- und Kostentreibergrößen) nur in Ausnahmefällen mit gleichzeitig weniger Ressourceneinsatz im Controlling erreichbar ist.

Mit Blick auf die Beyond Budgeting-Diskussionen ist zu erwarten, dass sich ein neues Planungs- und Steuerungsmodell entwickeln wird, das durch eine radikale Umgestaltung des Budgetierungsprozesses auf alternative Instrumente und stärkeres Unternehmertum auf allen Hierarchieebenen setzt und damit den aktuellen Anforderungen an die Unternehmenssteuerung besser gerecht wird.



ANMERKUNGEN

- [1] Vgl. z. B. bei Galgenmüller, F./Gleich, R./Pfohl, M., Die Leistung im Controlling steigern – Anwendungserfahrungen mit einem Performance Measurement-Konzept einer Logistikcontrollingeinheit der DaimlerChrysler AG, in: Controlling, Heft 11, November 1999, S. 535 - 541.
Vgl. z. B. bei Brokemper, A./Gleich, R., Kunden- und Marktorientierung im Controllingbereich schaffen, in: Controller Magazin, Heft 2, 1998, S. 148 - 156.
Vgl. z. B. Gleich, R., Performance Measurement im Controlling, in: Gleich, R./Seidenschwarz, W. (Hrsg.), Die Kunst des Controlling, München 1997, S. 343-365.
- [2] Vgl. Hope, J./Fraser, R., beyond budgeting, in: Strategic Finance, October 2000, S. 30 - 35.
- [3] Vgl. hierzu auch Gleich, R., Das System des Performance Measurement – Theoretisches Grundkonzept, Entwicklungs- und Anwendungsstand, München 2001.
- [4] Vgl. Boesen, T., Replacing Traditional Budgets With A New Management Tool, The ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England & Wales) 21st Century Budgeting Conference, 28th November 2000.
- [5] Vgl. hierzu auch Mayer, R., Prozesskostenrechnung – State of the Art, in: Horváth & Partner (Hrsg.), Prozesskostenmanagement, 2. Aufl., München 1998, S. 24 - 26.
- [6] Vgl. Kaplan, R./Norton, D., The Strategy focused Organization, 2001, S. 289 f.

DIE AUTOREN

Mag. Sabine Kogler ist Managing Consultant bei der Horváth & Partner GmbH im Competence Center Controllingssysteme (Beratungsschwerpunkte: Konzern- und Prozesscontrolling, Balanced Scorecard Integration in die Unternehmensplanung sowie Risikomanagement).

Dipl.-Kfm. Jens Kopp ist Consultant bei der Horváth & Partner GmbH im Competence Center Controllingssysteme (Beratungsschwerpunkte: Planung und Budgetierung, Leistungssteigerung im Controlling und Geschäftsprozessanalyse/-optimierung).