

2 Budgetierung im Kontext des Management Accounting

2.1 Management Accounting und Controlling als Forschungsfelder

Budgetierung gilt als zentrales Element des Management Accounting und der deutschen Controlling-Konzeptionen.⁵⁷ Aufgrund dieser Relevanz der Budgetierung sollen das anglo-amerikanische Management Accounting und das deutschsprachige Controlling knapp aus Forschungsperspektive vorgestellt werden.

Die *deutschsprachige Controlling-Forschung* ist durch einen hohen Praxisbezug und eine geringe Einbindung in die internationale Forschungsgemeinschaft geprägt.⁵⁸ Auch wenn in den vergangenen Jahren verstärkt deutschsprachige Forscher Beiträge in internationalen Zeitschriften veröffentlicht haben,⁵⁹ liegt der Fokus der Forschungsarbeit bisher auf einer Auseinandersetzung mit verschiedenen Controlling-Konzeptionen und der Entwicklung von Controlling-Instrumenten für eine deutschsprachige Leserschaft. Im Zuge dieser Forschung sind im Wesentlichen vier verschiedene Controlling-Konzeptionen entwickelt und diskutiert worden.⁶⁰ Eine frühe Controlling-Konzeption bezieht sich auf die *Informationsversorgung* der Unternehmensführung.⁶¹ Kernaufgabe des Controllings ist demnach die Koordination des Informationsbedarfs, der Informationserzeugung und der Informationsbereitstellung. Dieser Controllingansatz deckt jedoch nur einen kleinen Teil der tatsächlichen Controller-Aufgaben⁶² ab und stellt grundsätzlich eine reine Weiterentwicklung des internen Rechnungswesens dar. Die *planungs- und kontrollbezogene Konzeption* sieht die Hauptaufgabe des Controllings in der Unterstützung von Planung und Kontrolle im Unternehmen.⁶³ Dieser Ansatz wird häufig auch als erfolgszielbezogene Steuerung bezeichnet. Ziel von Planung und Kontrolle ist die Sicherung der Gewinnerreichung. Controlling bezieht sich demnach

⁵⁷ Vgl. COVALESKIET AL. (2003), S. 3; BERENS ET AL. (2013), S. 227.

⁵⁸ Vgl. z. B. ALBACH/WEBER (1991), S. VII; HORVÁTH (1999), S. 107; KIESER (2003), S. 16f.; SCHÄFFER/BINDER/GMÜR (2006), S. 396.

⁵⁹ Vgl. SCHÄFFER (2013), S. 305-307, sowie beispielsweise die Arbeiten von EWERT/WAGENHOFER (2005), KOCH/SCHMIDT (2010), ARTZ/HOMBURG/RAJAB (2012), ARNOLD (2015) und ARTZ/ARNOLD (2015).

⁶⁰ Vgl. BERENS ET AL. (2013), S. 224; WEBER/SCHÄFFER (2014), S. 26.

⁶¹ Vgl. hier und folgend MÜLLER (1974), S. 683-693; BERENS/BERTELSMANN (2002), Sp. 282; KÜPPER ET AL. (2013), S. 30f.; WEBER/SCHÄFFER (2014), S. 20-22.

⁶² BERENS ET AL. (2013) stellen im Zuge der Auswertung von Stellenausschreibungen fest, dass zum Aufgabengebiet des Controllers vorrangig die Koordination des Berichtswesens gehört. Des Weiteren umfasst jedoch auch die methodische Weiterentwicklung von Prozessen, Instrumenten und Standards oder die Durchführung von Budgetierung und Budgetkontrolle das Aufgabengebiet vieler Controller (vgl. BERENS ET AL. (2013), S. 228).

⁶³ Vgl. hier und folgend BERENS/BERTELSMANN (2002), Sp. 282f.; KÜPPER ET AL. (2013), S. 19-22; WEBER/SCHÄFFER (2014), S. 22f.

insbesondere auf operative und taktische Bereiche. An dieser Konzeption wird ebenfalls die Eigenständigkeit in Frage gestellt, da die Teilbereiche eines Unternehmens grundsätzlich gewinnorientiert ausgerichtet sein sollten und nicht erst das Controlling eine solche Perspektive begründen sollte. HORVÁTH (2011) versteht Controlling weitergehend als ein *ergebnisorientiertes Koordinationssystem der Führung*.⁶⁴ Nach diesem Ansatz sind Planung und Kontrolle eine zentrale, jedoch auch komplexe Führungsaufgabe, die besondere Aufmerksamkeit erfordert. Auch die Informationsversorgung ist ein wichtiger Aspekt des Controllings. Kernaufgabe des Controllings ist folglich, „Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung [...] ergebniszielorientiert aufeinander abzustimmen.“⁶⁵ Durch die Fokussierung des Koordinationsaspekts und nicht der Ergebniszielorientierung erfolgt keine Beschränkung auf operative oder taktische Bereiche.⁶⁶ Stattdessen wird auch ein strategisches Controlling als notwendig erachtet. WEBER/SCHÄFFER (2000) kritisieren an diesem Controllingverständnis, dass es nur eingeschränkt praxiskompatibel sei und vor allem keine Eigenständigkeit des Controllings begründe.⁶⁷ Auf Basis der Kritik an der koordinationsorientierten Konzeption wird von den Autoren der Ansatz des Controllings als *Rationalitätssicherung der Führung* entwickelt.⁶⁸ Diese Konzeption sieht die Aufgabe des Controllings in der Sicherung der Rationalität in allen Phasen des Führungsprozesses, der Willensbildung und -durchsetzung, Ausführung sowie Kontrolle umfasst. Daraus lassen sich drei Arten von Aufgaben für den Controller ableiten: (1) Entlastungsaufgaben, die vom Manager an den Controller delegiert werden; (2) Ergänzungsaufgaben, bei der eine ergänzende Unterstützung des Managers durch den Controller erfolgt; (3) Begrenzungsaufgaben, bei denen der Controller opportunistische Verhaltensweisen des Managers verhindern soll. Auch diese Controllingkonzeption ist der Kritik ausgesetzt, ob Rationalitätssicherung eine eigenständige Funktion des Controllings begründet.⁶⁹

Im Rahmen einer Analyse der verschiedenen Controlling-Ansätze identifizieren BERENS ET AL. (2013) fünf Gemeinsamkeiten der Konzeptionen:⁷⁰ Orientierung am Unternehmenszielsystem, Entscheidungsbezug, Bedeutung der Informationsversorgung, Planung und Kontrolle als Aufgabeninhalte und Koordinationsfunktion. Auf

⁶⁴ Vgl. hier und folgend HORVÁTH (2011), S. 96, sowie grundlegend die Arbeit von HORVÁTH (1978).

⁶⁵ HORVÁTH (2011), S. 96.

⁶⁶ Vgl. hier und folgend KÜPPER ET AL. (2013), S. 32.

⁶⁷ Vgl. WEBER/SCHÄFFER (2000), S. 115.

⁶⁸ Vgl. hier und folgend WEBER/SCHÄFFER (1999), S. 731-747; WEBER/SCHÄFFER (2014), S. 37-56.

⁶⁹ Vgl. KÜPPER ET AL. (2013), S. 23.

⁷⁰ Vgl. hier und folgend BERENS ET AL. (2013), S. 224f.

Basis dieser Gemeinsamkeiten kommen die Autoren zu folgender Controllingdefinition:

„Controlling [soll] als Beschaffung, Aufbereitung, Analyse und Kommunikation von Daten zur Vorbereitung zielsetzungsgerechter eigener sowie fremder Entscheidungen verstanden werden.“⁷¹

Insbesondere die Vorbereitung zielsetzungsgerechter Entscheidungen ist ein Aspekt, der auch beim anglo-amerikanischen Verständnis des *Management Accounting* von großer Bedeutung ist. Die wichtigste Funktion des Management Accounting ist Steigerung des Unternehmenswertes, indem ein effektiver und effizienter Einsatz von knappen Ressourcen sichergestellt wird.⁷² Hieraus leiten sich zwei untergeordnete Funktionen von Management Accounting-Informationen ab:⁷³ Entscheidungsfunktion (*decision-facilitating*) und Verhaltenssteuerungsfunktion (*decision-influencing*). Demnach soll das Management Accounting-System in einem Unternehmen Information bereitstellen, die die Entscheidungsgrundlage von Mitarbeitern verbessern und das Verhalten der Mitarbeiter an den Unternehmenszielen ausrichten.⁷⁴ Vor diesem Hintergrund können zwei Forschungsschwerpunkte des Management Accounting identifiziert werden: Kostenrechnung (*cost accounting*) und Kontrolle des Managements (*management control*).⁷⁵ Arbeiten zur *Kostenrechnung* beschäftigen sich zum Beispiel mit der Allokation von Kosten und der Ausgestaltung von Kostenrechnungssystemen. Der *Kontrolle des Managements* werden Arbeiten zur Budgetierung, Investitionsrechnung⁷⁶, Leistungsmessung und -beurteilung sowie organisationaler Kontrolle zugerechnet. Eine ähnliche Unterscheidung zwischen Kostenrechnung und Kontrolle erfolgt auch in der deutschsprachigen Literatur.⁷⁷ Auffällig ist jedoch die klare Abgrenzung der Kostenrechnung bzw. des internen Rechnungswesens vom Controlling. Da Kostenrechnung in Deutschland im Gegensatz zum Controlling eine lange Tradition aufweist, beschäftigt sich die deutschsprachige Controlling-Forschung insbesondere mit dem Nachweis der Eigenständigkeit des Controllings gegenüber dem internen Rechnungs-

⁷¹ BERENS ET AL. (2013), S. 225.

⁷² Vgl. SPRINKLE/WILLIAMSON (2007), S. 415.

⁷³ Vgl. hier und folgend DEMSKI/FELTHAM (1976), S. 8-9, übersetzt nach EWERT/WAGENHOFER (2014), S. 6.

⁷⁴ Vgl. SPRINKLE/WILLIAMSON (2007), S. 415.

⁷⁵ Vgl. hier und folgend HESFORD ET AL. (2007), S. 6f.

⁷⁶ Aus deutscher Perspektive wird die Investitionsrechnung eher dem internen Rechnungswesen und somit der Entscheidungsfunktion zugeordnet. Die Forschung zur Investitionsrechnung im anglo-amerikanischen Umfeld unter dem Stichwort „*capital budgeting*“ beschäftigt sich jedoch stark mit den verhaltensbezogenen Aspekten, so dass die Investitionsrechnung hier eher der Verhaltenssteuerungsfunktion zuzuordnen ist.

⁷⁷ Vgl. hier und folgend EWERT/WAGENHOFER (2007), S. 1036f.

wesen. Diese Fokussierung manifestiert sich in der intensiven Diskussion um die bereits vorgestellten Controlling-Konzeptionen.

Budgetierung wird sowohl aus anglo-amerikanischer als auch aus deutschsprachiger Perspektive als wichtiges Instrument der Unternehmenssteuerung betrachtet. Die deutschsprachige Literatur befasst sich insbesondere mit der Ausgestaltung der Budgetierung und weist somit eine hohe Praxisorientierung auf.⁷⁸ Erkenntnisse zu verhaltensbezogenen Aspekten der Budgetierung finden sich hingegen vor allem in der anglo-amerikanischen Literatur.⁷⁹ Bei den verhaltensbezogenen Aspekten wird schwerpunktmäßig die Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess untersucht, die auch im Fokus dieser Arbeit steht.⁸⁰

Die neueren Arbeiten zur Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess lassen sich dem *Behavioral Management Accounting* zuordnen, einer Teildisziplin des Behavioral Accountings.⁸¹ Die Forschung im Bereich des Behavioral Accounting verfolgt insbesondere das Ziel, Verhaltenswirkungen von Informationen zu bestimmen und Gestaltungsempfehlungen abzuleiten.⁸² Dabei werden Verhaltensannahmen getroffen, die von den standard-ökonomischen Annahmen abweichen.⁸³ Das Behavioral Accounting zeichnet sich vor allem durch seine Interdisziplinarität aus, da neben ökonomischen Theorien auch soziologische und psychologische Konzepte berücksichtigt werden.⁸⁴ Im Sinne der Entscheidungsfunktion und Verhaltenssteuerung werden im Kontext des Behavioral Management Accounting insbesondere die Entscheidungsfindung bei Managern, Anreize und Kontrollmechanismen sowie die Ausgestaltung von *Management Control Systems* untersucht.⁸⁵ Eine der wichtigsten Forschungsmethoden des Behavior-

⁷⁸ Vgl. hierzu beispielsweise die Ausführungen zur Budgetierung bei OSSADNIK (2009), S. 227-224, HORVÁTH (2011), S. 201-221, KÜPPER ET AL. (2013), S. 433-459, und WEBER/SCHÄFFER (2014), S. 289-298.

⁷⁹ Vgl. z. B. HORVÁTH (2011), S. 215-219.

⁸⁰ Eine ausführliche Diskussion erfolgt in Kapitel 3.3. In anglo-amerikanischen Lehrbüchern zum Management Accounting wird ähnlich wie in deutschsprachigen Controlling-Lehrbüchern zusätzlich ein Fokus auf die Ausgestaltung der Budgetierung gelegt. Vgl. hierzu beispielsweise ATKINSON/KAPLAN/YOUNG (2004), S. 397-475, und HORNGREN ET AL. (2014), S. 289-369.

⁸¹ Weitere Teildisziplinen sind Behavioral Financial Accounting und Behavioral Tax Accounting (vgl. GILLENKIRCH/ARNOLD (2008), S. 129.

⁸² Vgl. HOFMANN (2007), Sp. 77f.; GILLENKIRCH/ARNOLD (2008), S. 128.

⁸³ Vgl. GILLENKIRCH/ARNOLD (2008), S. 128. Eine intensive Auseinandersetzung mit den standard-ökonomischen Annahmen erfolgt in Abschnitt 3.3.2.1.

⁸⁴ Vgl. SÜBMAIR (2000), S. 7. Ein Überblick über psychologische Modelle, die im Management Accounting betrachtet worden sind, geben BIRNBERG/LUFT/SHIELDS (2007) und LUFT/SHIELDS (2009). COVALESKI ET AL. (2003) stellen psychologische und soziologische Konzepte im Kontext der Budgetierungsforschung vor.

⁸⁵ Vgl. GILLENKIRCH/ARNOLD (2008), S. 129.

ral Management Accounting ist das Experiment, das vor allem eine Überprüfung der theoretischen Annahmen und eine Untersuchung von Kausalität ermöglicht.⁸⁶ Auch die vorliegende Arbeit kann aufgrund der integrativen Berücksichtigung von ökonomischen und verhaltenswissenschaftlichen Konzepten dem Behavioral Management Accounting zugeordnet werden.

2.2 Budgetierung

2.2.1 Begriffliche Grundlagen

Budgets und Budgetierung haben ihren Ursprung in der Haushaltsrechnung des Staates.⁸⁷ In diesem Kontext ist ein Budget eine Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben einer öffentlichen Körperschaft, die eine Übereinstimmung von Soll- und Ist-Größen anstrebt. Die Übertragung des Budgetierungsprinzips auf privatwirtschaftliche Unternehmungen erfolgte insbesondere in den ersten Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts mit dem Ziel, auf die gewachsene Komplexität in großen, diversifizierten Unternehmen zu reagieren.⁸⁸ Für private Unternehmen gibt es bei der Ausgestaltung der Budgetierung – anders als beim an externe Leser adressierten Jahresabschluss – keine formalen Vorgaben oder Einschränkungen.⁸⁹ Auch wenn eine Vielzahl von Autoren feststellt, dass der Begriff *Budget* nicht einheitlich verwendet wird,⁹⁰ hat sich in der deutschsprachigen Literatur die folgende Definition weitestgehend durchgesetzt:

„Ein Budget ist [...] ein formalzielorientierter, in wertmäßigen Größen formulierter Plan, der einer Entscheidungseinheit für eine bestimmte Zeitperiode mit einem bestimmten Verbindlichkeitsgrad vorgegeben wird.“⁹¹

Diese Definition fokussiert sich auf Budgets, die in wertmäßigen bzw. monetären Größen wie Umsatzerlösen, Gewinnen⁹², Rentabilitätskennzahlen und Kosten festge-

⁸⁶ Eine detaillierte Darstellung der experimentellen Forschungsmethodik erfolgt in Kapitel 5.1.

⁸⁷ Vgl. hier und folgend MARETTEK (1974), Sp. 1031; HEISER (1964), S. 15.

⁸⁸ Vgl. WEBER/LINDER (2003), S. 8.

⁸⁹ Vgl. HEISER (1964), S. 108.

⁹⁰ Vgl. z. B. GÖPFERT (1993), Sp. 589; PREHM (1995), S. 197; PFOHL (2000), S. 277; EWERT/WAGENHOFER (2014), S. 400.

⁹¹ HORVÁTH (2011), S. 202. Vgl. zu dieser Definition auch JUNG (1985), S. 23; DAMBROWSKI (1986), S. 19; GÖPFERT (1993), Sp. 589; LEHMANN (1993), S. 47; PREHM (1995), S. 197; PFOHL (2000), S. 277; EWERT/WAGENHOFER (2014), S. 400.

⁹² Gewinn wird in dieser Arbeit gemäß dem ökonomischen Prinzip allgemein als Überschussgröße verstanden (vgl. SCHIERENBECK/WÖHLE (2012), S. 7; WÖHE/DÖRING (2013), S. 302). Dabei ist für die weitere Analyse unerheblich, ob sich dieser Überschuss aus Kosten und Leistungen, Aufwendungen und Erträgen oder Auszahlungen und Einzahlungen. Synonym werden die Begriffe Überschuss und Profit verwendet.

legt werden.⁹³ Im Folgenden werden Budgets, die sich auf Umsatzerlöse, Gewinne oder Rentabilitätskennzahlen beziehen, als *Leistungsbudgets* bezeichnet. Dem gegenüber stehen *Kostenbudgets*, die sich auf Kosten bzw. den wertmäßigen Verbrauch von Ressourcen beziehen. Mit der Fokussierung auf wertmäßige Größen erfolgt eine Abgrenzung zu Budgets, die sich auf Mengen beziehen.⁹⁴ Weitere Merkmale, anhand derer sich Budgets klassifizieren lassen, sind die Entscheidungseinheit (Abteilungen, Profit- oder Cost-Center, Projekte etc.), Geltungsdauer (Monatsbudgets, Quartalsbudgets, Jahresbudgets, Mehrjahresbudgets), der Verbindlichkeitsgrad (starre oder flexible Budgets) und die Planungsstufe (strategische Budgets, operative Budgets).⁹⁵

Aus der Definition von Budgets wird auch deutlich, dass *Budgetierung* eng mit der Planung im Unternehmen verbunden ist. Von einigen Autoren werden die Begriffe Budgetierung und Planung sogar gleichgesetzt.⁹⁶ WILD (1982) hingegen definiert *Planung* als ein „systematisches Durchdenken und Festlegen von Zielen, Maßnahmen, Mitteln und Wegen zur zukünftigen Zielerreichung“⁹⁷ und grenzt die Budgetierung klar von der Planung ab.⁹⁸ Budgetierung stellt nach WILD (1982) die Überführung von Plänen in Zielvorgaben für Organisationseinheiten dar, so dass die eigentliche Planung der Budgetierung vorausgeht. In diesem Sinne kann Budgetierung auch als reiner Prozess der Budgeterstellung verstanden werden.⁹⁹ Ein alternatives Verständnis der Budgetierung bezieht sich nicht nur auf den Prozess der Budgeterstellung, sondern auch auf weitere, angrenzende Prozesse. Im Sinne dieses weiteren Begriffsverständnisses umfasst Budgetierung bzw. der Budgetierungsprozess die Aufstellung, Verabschiedung und Kontrolle von Budgets sowie die Durchführung von Abweichungsanalysen.¹⁰⁰

Auch in der englischsprachigen Literatur steht Budgetierung in einem engen Verhältnis zur Planung. Dort erfolgt häufig eine Gleichsetzung der Begriffe *budgeting* und *profit planning and control*.¹⁰¹ Budgets werden als quantitative Darstellung von Maßnahmenplänen definiert und sollen bei der Koordination und Umsetzung der Maßnah-

⁹³ Vgl. GREINER (2004), S. 58.

⁹⁴ Vgl. GREINER (2004), S. 59.

⁹⁵ Vgl. KÜPPER/WEBER (1995), S. 40; PFAFF (2002), Sp. 234-236; OSSADNIK (2009), S. 228; HORVÁTH (2011), S. 204.

⁹⁶ Vgl. MELLEROWICZ (1979), S. 25; MARETTEK (1974), Sp. 1031.

⁹⁷ Vgl. WILD (1982), S. 13.

⁹⁸ Vgl. hier und folgend WILD (1982), S. 39f.

⁹⁹ Vgl. BUSSE VON COLBE (1989), Sp. 176.

¹⁰⁰ Vgl. HORVÁTH (2011), S. 205.

¹⁰¹ Vgl. PFAFF (2002), Sp. 232.

men unterstützen.¹⁰² Diese Definition zeigt bereits, dass der Begriff des Budgets weiter gefasst wird als in deutschsprachigen Konzeptionen.¹⁰³ Dies wird insbesondere dann deutlich, wenn die verschiedenen Arten von Budgets betrachtet werden. Auch wenn keine abschließende Einigkeit bezüglich der Budgetarten herrscht, wird meist zwischen *Strategic Plans*, *Capital Budgets*, *Master Budgets*, *Operating Budgets* und *Financial Budgets* unterschieden. *Strategic Plans* beziehen sich auf die grundsätzlichen Ziele einer Unternehmung. *Capital Budgets* entsprechen der deutschen Investitionsrechnung. Das *Master Budget* kann am ehesten mit dem deutschen Budgetverständnis verglichen werden. Hierbei handelt es sich meist um eine Planung des Gesamtergebnisses des kommenden Jahres. *Operating Budgets* und *Financial Budgets* sind Teile des *Master Budgets*. Während sich das *Operating Budget* verstärkt auf geplante Maßnahmen bezieht und neben monetären Größen auch Mengenangaben berücksichtigen kann, bildet das *Financial Budget* Planrechnungen wie Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Kapitalflussrechnungen ab, die sich auf Basis des *Operating Budgets*, der *Capital Budgets* und anderer Zahlungsverpflichtungen ergeben.

2.2.2 Ausgestaltung der Budgetierung

Wie bereits dargestellt, umfasst Budgetierung verschiedene Teilprozesse. Das von WÖMPENER (2008) entwickelte Phasenmodell identifiziert sechs Phasen der Budgetierung.¹⁰⁴

1. Planungsphase

Die Planungsphase bezieht sich auf den Budgeterstellungsprozess und hat das Ziel, Budgetziele zu konkretisieren. Dementsprechend werden die betroffene organisatorische Einheit, der zeitliche Rahmen, der Verbindlichkeitsgrad und die Höhe des Budgets festgelegt.

2. Kommunikationsphase

In der Kommunikationsphase werden die festgelegten Budgetziele an die relevanten Adressaten übermittelt.

3. Handlungsphase

In der Handlungsphase erfolgen Maßnahmen zur Erfüllung des Budgets durch die betroffene organisatorische Einheit.

¹⁰² Vgl. HORNGREN ET AL. (2014), S. 25.

¹⁰³ Vgl. hier und folgend ATKINSON/KAPLAN/YOUNG (2004), S. 402f.; ANTHONY/GOVINDARAJAN (2007), S. 383-386; MERCHANT/VAN DER STEDE (2012), S. 307-309; HORNGREN ET AL. (2014), S. 295.

¹⁰⁴ Vgl. hier und folgend ausführlich WÖMPENER (2008), S. 23-37.

4. *Kontrollphase*

Nach Ende der Handlungsphase werden in der Kontrollphase Daten zur weiteren Auswertung erhoben.

5. *Bewertungsphase*

Die Bewertungsphase sieht eine Interpretation der Kontrolldaten im Rahmen von Soll-Ist-Vergleichen und Abweichungsanalysen vor.

6. *Steuerungsphase*

In der Steuerungsphase erfolgt eine Reaktion auf das in der Bewertungsphase ermittelte Budgetergebnis. Diese Reaktion kann einerseits Änderungen des Budgetierungssystems und andererseits Ausführungen von zuvor festgelegten Budgetkonsequenzen wie Belohnungen oder Sanktionen umfassen.

Der Fokus der vorliegenden Arbeit liegt insbesondere auf der Planungsphase und dem zugehörigen Budgeterstellungsprozess. Im Zuge dieses Prozesses kann zwischen verschiedenen Techniken der Budgeterstellung unterschieden werden, die sich anhand der Einbindung untergeordneter Einheiten in den Budgeterstellungsprozess kategorisieren lassen.¹⁰⁵ Bei der *Top-down-Budgetierung*, die auch als retrograde Budgetierung bezeichnet wird, legt die Unternehmenszentrale ein Gesamtbudget fest, aus dem sich die Budgets von untergeordneten Einheiten ableiten. Bei diesem Verfahren ist keine Partizipation der untergeordneten Einheiten vorgesehen, so dass die Unternehmenszentrale auch nicht auf die Informationen dieser Bereiche zurückgreifen kann. Die *Bottom-up-Budgetierung* bzw. progressive Budgetierung sieht hingegen eine maximale Beteiligung der untergeordneten Einheiten im Budgetierungsprozess vor. Budgets werden auf den unteren Ebenen einer Organisation festgelegt und auf den übergeordneten Hierarchiestufen zusammengefasst. Auf diese Weise können die auf den unteren Ebenen vorliegenden Informationen bei der Budgetfestlegung berücksichtigt werden. Gleichzeitig besteht jedoch die Gefahr, dass gesamtunternehmerische Zielsetzungen bei der Budgetfestlegung vollkommen außen vor gelassen werden. Das *Gegenstromverfahren* versucht die Vorteile der vorgestellten Verfahren zu verbinden und deren Nachteile zu vermeiden. In der Praxis hat sich ein Verfahren etabliert, das mit einer Top-down-Eröffnung beginnt, bei der die Unternehmenszentrale Vorgaben für die Budgetierung macht. Auf Basis dieser Vorgaben erfolgt die Festlegung von Budgets auf den untergeordneten Ebenen. Die Budgetforderungen werden anschließend wie bei der Bottom-up-Budgetierung aggregiert an die Unternehmenszentrale geleitet. Dort erfolgen ggf.

¹⁰⁵ Vgl. hier und folgend z. B. KÜPPER/WEBER (1995), S. 43-45; OSSADNIK (2009), S. 242f.; EWERT/WAGENHOFER (2014), S. 422; PREIBLER (2014), S. 50f.; WEBER/SCHÄFFER (2014), S. 290f.

Anpassungen und Erweiterungen der Top-down-Vorgaben, so dass es zu mehreren Durchläufen dieses Prozesses kommen kann. Das Gegenstromverfahren ermöglicht somit auch die Partizipation von untergeordneten Einheiten, jedoch ist diese nicht so stark ausgeprägt wie bei der Bottom-up-Budgetierung.¹⁰⁶

Im Rahmen der vorgestellten Verfahren treten auf jeder Hierarchieebene zwei Akteure auf: eine budgetgebende und eine budgetnehmende Einheit.¹⁰⁷ Diese sollen im Folgenden wie bei WÖMPENER (2008) als *Budgetgeber* und *Budgetnehmer* bezeichnet werden.¹⁰⁸ Bei den Begriffen wird nicht unterschieden, ob es sich bei der Einheit um eine einzelne Person oder eine gesamte Abteilung handelt.

2.2.3 Funktionen der Budgetierung

Da in dieser Arbeit ökonomische und verhaltenswissenschaftliche Aspekte eine bedeutende Rolle spielen, sollen die Funktionen der Budgetierung auch aus diesen beiden Perspektiven betrachtet werden. In der Arbeit von WÖMPENER (2008) wird zwischen planungssystembezogenen und verhaltensorientierten Funktionen unterschieden.¹⁰⁹ Planungssystembezogene Funktionen können dabei einer ökonomischen Perspektive zugeordnet werden, da diese sich auf organisatorisch-formale Aspekte der Budgetierung beziehen. In Abbildung 2.1 auf S. 20 erfolgt eine zusammenfassende Darstellung der Funktionen der Budgetierung.

Zu den rein planungssystembezogenen Funktionen zählen die Kodierungsfunktion, die Allokationsfunktion und die Prognosefunktion, die sich unter dem Oberbegriff *Koordinationsfunktionen* zusammenfassen lassen. Die *Kodierungsfunktion* der Budgetierung ergibt sich aus der Formulierung von Budgets in monetären Größen.¹¹⁰ Geplante Aktivitäten werden im Rahmen der Budgetierung in monetäre Größen überführt.

¹⁰⁶ Auf die Bedeutung von Partizipation im Kontext der Budgetierung wird in Abschnitt 3.3.2.2 detailliert eingegangen. Zu verschiedenen Formen der Partizipation von untergeordneten Einheiten im Allgemeinen vgl. zum Beispiel die Arbeiten von DACHLER/WILPERT (1978), COTTON ET AL. (1988) oder WAGNER (1994).

¹⁰⁷ Vgl. hier und folgend WÖMPENER (2008), S. 13f.

¹⁰⁸ Alternativ kann auch das Begriffspaar Vorgesetzter/Untergebener zum Einsatz kommen, dass sich an den englischen Begriffen „*superior*“ und „*subordinate*“ orientiert. In allen Fällen erfolgt die Verwendung der männlichen Form, bei der weibliche Personen jedoch mit eingeschlossen werden.

¹⁰⁹ Vgl. WÖMPENER (2008), S. 16. Die Einteilung erfolgt auf Basis der Differenzierung in der Arbeit von GREINER (2004), in der zwischen Planungs- und Kontrollfunktionen sowie Verhaltenssteuerungsfunktionen unterschieden wird (vgl. GREINER (2004), S. 60). Ähnlich unterscheidet PETSCH (1985) zwischen sachbezogenen und personenbezogenen Funktionskomponenten und GOOSSENS (1999) zwischen primär ökonomischen und primär verhaltenswissenschaftlichen Funktionen (vgl. PETSCH (1985), S. 21; GOOSSENS (1999), S. 9f.).

¹¹⁰ Vgl. hier und folgend z. B. GREINER (2004), S. 61, sowie OTLEY (1999), S. 370.

planungssystembezogene Funktionen			verhaltensorientierte Funktionen			
Koordination			Kontrolle	Zuweisung von Kompetenz	Information	
Kodierung	Allokation	Prognose			Ausrichtung	Beurteilung

Abbildung 2.1: Funktionen der Budgetierung¹¹⁵

Dadurch wird ein Vergleich von verschiedenen Aktivitäten ermöglicht. Die *Allokationsfunktion* bezieht sich auf die Zuordnung von (finanziellen) Mitteln und Ressourcen, über die der Budgetnehmer verfügen kann.¹¹¹ Vor diesem Hintergrund wird die Funktion häufig auch als Bewilligungsfunktion bezeichnet. Da Budgets zukunftsorientiert sind und eine Art Vorschau zukünftiger Aktivitäten darstellen, erfüllen sie zusätzlich eine *Prognosefunktion*.¹¹² Mittels Budgets kann ein Unternehmen somit die zukünftigen Aktivitäten im Unternehmen koordinieren und auf diese Weise die Komplexität im Unternehmen reduzieren.¹¹³ In diesem Sinne zeigt auch eine Vielzahl von Autoren eine *Planungsfunktion* der Budgetierung auf.¹¹⁴

Die *Kontrollfunktion* kann sowohl den planungssystembezogenen Funktionen als auch den verhaltensorientierten Funktionen zugeordnet werden.¹¹⁶ Aus planungssystembezogener Sicht ermöglichen Budgets Soll-Ist-Vergleiche und Abweichungsanalysen, die dem verantwortlichen Budgetnehmer zur Selbstkontrolle dienen und anpassende Maßnahmen ermöglichen können.¹¹⁷ Dadurch nimmt die Kontrollfunktion der Budgetierung auch Einfluss auf das Verhalten und die Entscheidungen von Budgetnehmern.¹¹⁸ Diese Beeinflussung des Verhaltens begründet die Zuordnung der Kontrollfunktion zu den verhaltensorientierten Funktionen.

In einem engen Zusammenhang zur planungssystembezogenen Bewilligungsfunktion steht die *Kompetenzzuweisungsfunktion*.¹¹⁹ Budgets zeigen untergeordneten Einheiten

¹¹¹ Vgl. hier und folgend z. B. MENSCH (1993), S. 821; PREHM (1995), S. 198; WEBB (2002), S. 361; KÜPPER ET AL. (2013), S. 435.

¹¹² Vgl. z. B. PREHM (1995), S. 198; GREINER (2004), S. 61.

¹¹³ Vgl. WÖMPENER (2008), S. 17.

¹¹⁴ Vgl. z. B. HOFSTEDE (1967), S. 23; RONEN/LIVINGSTONE (1975), S. 671; KÜPPER/WEBER (1995), S. 41; FRIEDL (2007), S. 186.

¹¹⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an WÖMPENER (2008), S. 17 und S. 20.

¹¹⁶ Vgl. GREINER (2004), S. 62; WÖMPENER (2008), S. 17.

¹¹⁷ Vgl. z. B. RONEN/LIVINGSTONE (1975), S. 671; POSSELT (1986), S. 116-123; KÜPPER/WEBER (1995), S. 41; PREHM (1995), S. 198.

¹¹⁸ Vgl. GREINER (2004), S. 62. Auf diesen Zusammenhang wird zudem detailliert in Abschnitt 3.3.2.3 eingegangen.

¹¹⁹ Vgl. hier und folgend PREHM (1995), S. 198; WÖMPENER (2008), S. 21.

Ehrlichkeit in der Budgetierung

Schwering, A.

2016, XXII, 370 S. 21 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-11582-1