

Robert Rieg

## ***Beyond Budgeting – Ende oder Neubeginn der Budgetierung***

Die Budgetierung ist in die Kritik geraten. Anstatt sie als ein wichtiges und unverzichtbares Führungsinstrument (vgl. *Malik* 2000, S. 346f.) anzusehen wird sie für die wirtschaftlichen Schwierigkeiten von Unternehmen verantwortlich gemacht – nicht unbedingt als einziger aber als ein wesentlicher Faktor (vgl. *Hope/Fraser*, 2000, S. 4ff.). Der folgende Beitrag beurteilt, ausgehend von den Zielen der Budgetierung, die Kritikpunkte an ihr, wie sie auch im Themenheft *Controlling* 8-9/2001 formuliert wurden, sowie die Vorschläge zur Überwindung der Budgetierung, um eine bessere Steuerung der Unternehmen zu erreichen.

### **1. Budgets als Führungsinstrument**

Ein Budget stellt einen in Geldgrößen ausgedrückten Plan dar. Es gibt dem Budgetverantwortlichen einen größeren Handlungsspielraum für die Zukunft als dies ein Maßnahmenplan in der Regel leistet. Er kann im Rahmen der Unternehmensverfassung über die Budgetmittel nach eigenem Ermessen verfügen, um die ihm gesetzten Ziele zu erreichen. Die Maßnahmenplanung schreibt dagegen dem Planverantwortlichen bestimmte Handlungen vor, die seinen Ermessensspielraum enger begrenzen und deren Festlegung vom zentralen Controlling erhebliche Detailkenntnisse verlangen (vgl. *Horváth* 1998, S. 224ff.).

In der Praxis stehen Maßnahmenpläne und Budgets jedoch nicht als alternative Planungswerkzeuge gegenüber, sondern sie ergänzen sich regelmäßig. Entweder erfolgt die Planung ausgehend von einem Zielgewinn retrograd oder progressiv ausgehend von der Absatzmengenplanung (vgl. ausführlich *Dambrowski* 1986, S. 56ff.).

Budgets sind damit auch eine Komponente des Performance Measurement. Die Budgetaufstellung und -kontrolle ist regelmäßig für jene Unternehmenseinheiten schwierig, die einer eingehenden Zielplanung und Erfolgsmessung bedürften, wie folgende Abbildung zeigt (vgl. *Horváth* 1998, S. 240):

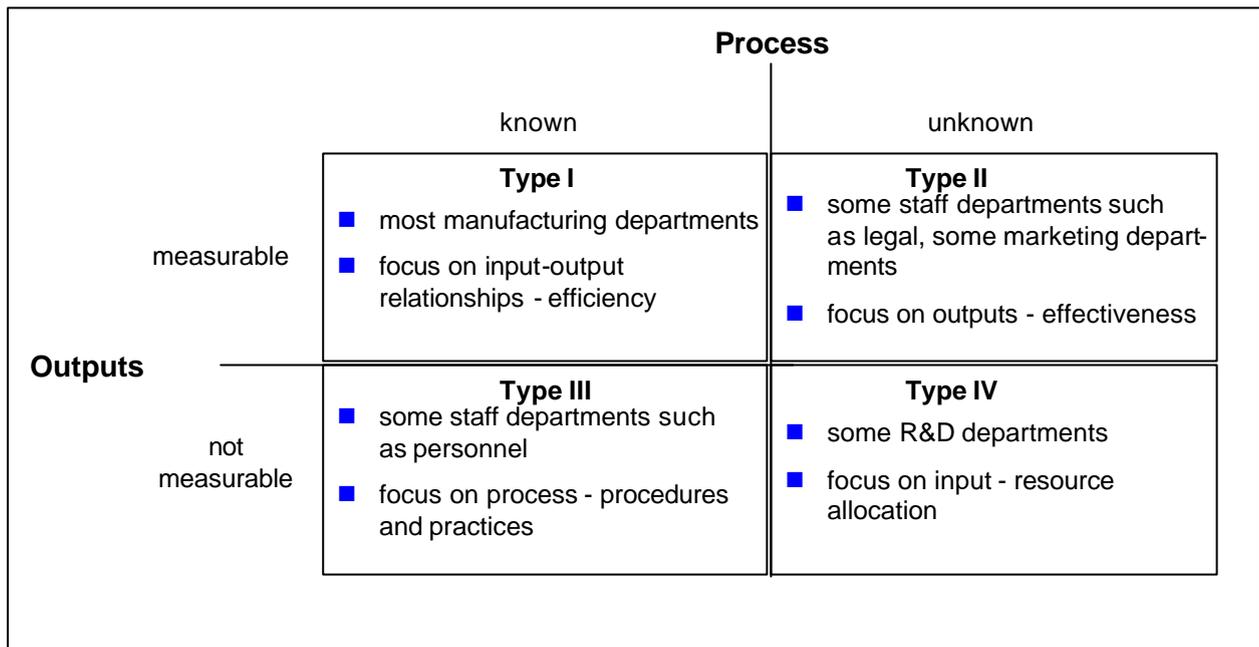


Abb. 1: input- und outputorientierte Budgetentwicklung

Die Budgetierung ist primär kein Kostenrechnungs- sondern ein Führungsinstrument. Als spezifisches Planungswerkzeug bietet die Budgetierung der Unternehmensführung zunächst denselben Nutzen wie die Planung im allgemeinen auch. Ihr Einsatz empfiehlt sich vor allem aus folgenden Gründen (vgl. auch *Ewert/Wagenhofer* 1997, S. 455f. sowie *Picot/Dietl/Franck* 1999, S. 223):

- Es entstehen Entscheidungs- und Handlungsspielräume für dezentrale Manager einhergehend mit einer höheren Motivation durch größere Selbstbestimmtheit, schnellerer Reaktion auf kurzfristige Marktveränderungen, geringerem Planungsaufwand durch weniger Planungsgrößen und einfacheren Kontrollen durch weniger Kontrollgrößen
- Dezentrale Manager werden zum Nachdenken über die künftig erzielbaren Erfolge angeregt
- Es gehen mehr Erfahrung und Wissen in den Planungsprozess und in Entscheidungen ein als bei einer rein zentralen Führung
- Kommunikation und Abstimmung zwischen Bereichen während der Budgetaufstellung wird gefördert. Damit besteht die Chance Probleme oder Engpässe frühzeitig zu erkennen und zu lösen.
- Budgets können schließlich zur Managementbeurteilung dienen

## 2. Kritikpunkte an Budgets und Budgetierungsprozessen

Die Klagen über den hohen Aufwand bei der Budgetaufstellung, die fragwürdige Beziehung zwischen Budgeteinhaltung und Unternehmenszielen usw. sind keineswegs neu (siehe bspw. *Argyris* 1952). In jüngster Zeit mehren sich die Kritikpunkte, insbesondere aus der Arbeitsgruppe „beyond budgeting round table“ (BBRT) des „consortium for advanced manufacturing international“ (CAM-I) wird massive Kritik und die Forderung nach einer Ablösung der Budgetierung durch neue Führungsinstrumente laut.

Die Einwände gegen die Budgetierung beziehen sich letztlich auf vier Aspekte, die Abbildung 2 auflistet (vgl. *Hope/Fraser* 1999 u. dies. 2001 sowie *Gleich/Kopp* 2001)

Kritikpunkte an der Budgetierung	Beispiele
(a) Aufwand und Nutzen des Budgetierungsprozesses stehen in einem ungünstigen Verhältnis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budgets werden in großer Detailliertheit und hohem Zeitaufwand erarbeitet, sie sind jedoch schnell überholt</li> <li>• Tendenz zur Bürokratisierung</li> </ul>
(b) Kopplung der Budgetierung mit anderen Steuerungsinstrumenten ist mangelhaft oder nicht vorhanden	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budgets werden nicht aus der Strategie abgeleitet, ihr Strategiebezug ist nicht erkennbar</li> <li>• Eine Anbindung an Vergütungssysteme fehlt</li> <li>• Budgets verhindern den Wandel in Unternehmen</li> </ul>
(c) Leistungsmessung des Managements durch Budgetgrößen ist nur unzureichend gegeben	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budgets spiegeln keine „intangible assets“ wider, dazu gehören: Markenwerte, Prozessqualität, Bildung strategischer Netzwerke usw.</li> <li>• Es werden meist nur Finanzzahlen abgebildet</li> <li>• Manager akzeptieren die Budgetierung nur unzureichend</li> </ul>
(d) Dynamisierung und Flexibilisierung von Budgets fehlen oft	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budgets werden jährlich fix geplant und nur deren Erreichung wird kontrolliert</li> <li>• Prozessverbesserungen oder Kaizen-Prozesse finden sich nicht in Budgets wieder</li> <li>• Lerneffekte des Managements tauchen in den Budgetzahlen nicht auf</li> <li>• Mehrjährige Budgetentwicklung fördert das inkrementelle Denken, da Budgets der Folgejahre oft aus Vergangenheitsdaten extrapoliert werden</li> </ul>

**Abb. 2: Kritikpunkte an der Budgetierung**

Die Summe der Kritikpunkte zeichnet das Bild eines Unternehmens, in dem die strategische Planung relativ unverbunden neben der operativen Planung und Budgetierung existiert. Die Budgetierung fungiert dabei vornehmlich als Kontrollinstrument zur Überwachung der Finanzen und wird in einem aufwändigen Prozess einmal jährlich durchgeführt. Budgets sind unterjährig fix und die wesentliche oder gar einzige Zielgröße für die dezentralen Führungskräfte.

Ob dieses Bild die heutige Situation vieler Unternehmen trifft, erscheint zweifelhaft. Durch die Einführung neuer Steuerungsinstrumente wie Balanced Scorecard, Performance Measurement sowie Wertsteigerungsmanagement wurde die Diskussion über die zweckmäßige Ausgestaltung der Führungsinstrumente bereits seit einigen Jahren geführt und eine Reihe dieser Konzepte ist in der Unternehmenspraxis eingesetzt.

Der genannte Arbeitskreis im CAM-I sieht es nicht als zweckmäßig an, auf diese Budgetierungskritik mit Verbesserungen im Budgetprozess zu antworten, sondern verwirft die Budgetierung pauschal als unzweckmäßig (vgl. *Hope/Fraser* 2000, S. 6). Dem Controller stehen jedoch heute bereits eine Reihe von Konzepten zur Verfügung, mit denen die Budgetierung verbessert werden kann. Die folgende Auflistung sowie der Beitrag von *Gleich/Kopp* in Heft 8-9 stellen einige dieser möglichen Antworten auf die Budgetkritik vor.

*Zu (a) Zu hoher Aufwand bei der Budgeterstellung*

Mögliche Antwort: Leistungsmessung im Controlling

Das Verhältnis von Nutzen zu Kosten der Budgetierung lässt sich durch eine Leistungsmessung ermitteln. Dazu sind einerseits die Kunden des Budgetierungsprozesses, die Führungskräfte, zum Nutzen und zur Verwendung der Budgets zu befragen und andererseits die Kosten des Budgetprozesses über eine Prozessanalyse und Prozesskostenberechnung zu ermitteln. Projekterfahrungen zeigen hier, dass sich Planungs- und Budgetierungsprozesse deutlich kundenorientierter und effizienter gestalten lassen (vgl. *Gleich/Kopp* 2001, *Gleich* 2001, S. 142ff. u. *Weber/Hamprecht/Goedel* 1995). Ansatzpunkte sind zum Beispiel:

- Reduktion der Anzahl der detailliert zu budgetierenden Bereiche auf die wesentlichen bzw. strategisch relevanten. Andere Bereiche werden nur noch pauschal geplant.
- Reduktion der Anzahl der Planungsebenen durch Wegfall der taktischen Planung (Mehrjahresplanung) als Bindeglied von strategischer zu operativer Planung
- Stärkere Systemintegration und Standardisierung von Abläufen zur Reduktion manueller Nachbesserungen und Medienbrüchen

Der in vielen Unternehmen zu beobachtende Budgetierungsaufwand muss daher nicht generell gegen die Verwendung der Budgetierung sprechen, sondern kann Anstoß zur Verbesserung des Kosten-/Nutzenverhältnisses sein.

*Zu (b) Mangelnde Kopplung der Steuerungsinstrumente*

Mögliche Antwort: strategy-focused organization

Die Balanced Scorecard (BSC) wird derzeit als das Instrument der Wahl angesehen, mit dem sowohl die strategische Steuerung mit der operativen als auch die finanzielle Sphäre mit der Personalführung verknüpft werden kann. Budgets bilden im Rahmen der BSC-unterstützten Strategieumsetzung die strategischen Maßnahmen wertmäßig ab und integrieren somit die Strategie in den operativen Planungs- und Kontrollprozess. Insoweit führt der BSC-Prozess zu strategischen Budgets, die die strategischen Pläne umsetzen helfen. Neben den strategischen Budgets existieren weiter operative Budgets. Sie bilden die operative Leistungserstellung wertmäßig ab. (vgl. *Kaplan* 2000, S. 279ff.)

*Zu (c) Budgetgrößen messen Managerleistung unzureichend*

Mögliche Antwort: Ergänzung um nicht-monetäre Leistungsgrößen

Die Grenzen finanzieller Größen zur Unternehmenssteuerung und zur Messung der Managerleistung sind seit längerem bekannt. So zeigen finanzielle Größen Fehlentwicklungen erst mit einer Zeitverzögerung auf und die Ursachen für Probleme lassen sich aus den monetären Größen nicht richtig herauslesen. Auch können Investitionen in immaterielle Vermögensgegenstände mit Finanzzahlen nur unzureichend beurteilt werden (vgl. hierzu *Speckbacher/Bischof* (2000) S. 796ff.)

Konzepte zur Ergänzung finanzieller Größen um nicht-monetäre Steuerungs- und Erfolgsgrößen finden sich bereits seit längerem, beginnend mit dem Qualitätsmanagement, auch wenn diese im Einzelfall nicht ohne Kritik sind (vgl. *Gleich* 2001, S. 45ff. und *Klingebiel* 1999, S. 74, 87)

Man sollte jedoch bei der Diskussion um nicht-finanzielle Kennzahlen nicht die triviale Tatsache aus den Augen verlieren, dass das Erfolgsziel das primäre Ziel eines Unternehmens ist. Möchte das zentrale Management die dezentralen Manager mit mehreren, nicht nur monetären Zielen führen, müsste es zum einen die positiven und negativen Zielbeziehungen (trade-offs) vorab kennen, um ein optimales Zielsystem definieren zu können. Ändern sich zudem die übergeordneten Strategien und Ziele wäre das Zielsystem zum zweiten laufend anzupassen, was zusätzliche Schwierigkeiten aufwirft. Schließlich kann aus rein praktischen Gründen kein Zielsystem ein Totalmodell des Unternehmens abbilden, das die heutige und zukünftige Entscheidungssituation vollständig beschreibt.

#### *Zu (d) Mangelnde Dynamisierung und Flexibilisierung der Budgetgrößen*

Mögliche Antwort:                   Rollierende Überarbeitung, Kaizen-Budgeting, activity-based budgeting

Die Anpassung der Budgetziele an die Lernschritte eines kontinuierlichen Verbesserungs- oder Kaizen-Prozesses bietet mehrere Vorteile (vgl. *Wolbold* 1995, S. 52ff.):

- Budgets werden stärker an der potenziellen Leistungsfähigkeit und an der Zukunft des Unternehmens ausgerichtet. Sie sind weniger eine Fortschreibung der Vergangenheit.
- Budgets helfen auch bei der Selbststeuerung der dezentralen Manager, da der Lernfortschritt besser erkennbar ist und in die Budgetentwicklung integriert werden kann.

Neben Kaizen-Budgeting gibt es noch die Möglichkeit Budgets flexibel zu gestalten, so dass sie sich an geänderte Situationen anpassen. Maßgabe für die Budgethöhe kann zum Beispiel die Anzahl der durchzuführenden Prozesse sein, über deren Prozesskosten sich das jeweils benötigte Budget ermitteln lässt. (vgl. bspw. *Kaplan/Cooper* 1998, S. 301ff. sowie *Gleich/Kopp* 2001, S. 4f.)

Zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit der Budgetierung sowie der vorgeschlagenen Alternativen zu ihr ist es nützlich, das zugrundeliegende Führungsproblem näher zu betrachten. Das Führungsproblem entsteht aus einer organisatorischen Maßnahme, aus der Delegation von Aufgaben, Weisungs- und Entscheidungsrechten, die gleichzeitig mit der Vorgabe von Zielen, Regeln o.ä. verknüpft sein muss (vgl. *Picot/Dietl/Franck* 1997, S. 223). Das Management sieht sich hier vor der Aufgabe, einerseits die Vorteile der Delegation zu nutzen und gleichzeitig deren Nachteile bzw. Probleme zu vermeiden. Die Vorteile entsprechen weitestgehend den weiter oben für die Budgetierung genannten. Probleme entstehen insbesondere durch den Verlust an Kontrollmöglichkeiten für das zentrale Management. Die Prinzipal-Agent-Theorie beschreibt dieses Delegationsproblem durch die folgenden Annahmen:

Die Unternehmensleitung (der Prinzipal) beauftragt seine dezentralen Manager (die Agenten) mit der Leitung und Durchführung bestimmter Aufgaben zur Erreichung der Unternehmensziele. Der Agent verfügt in aller Regel über mehr und bessere Informationen zur Entscheidungsfundierung als der Prinzipal, der sie sich nur über zusätzli-

che Kosten beschaffen kann (Informationsasymmetrie). Agent und Prinzipal verfolgen auch nicht unbedingt dieselben Ziele, so dass es zu Interessenkonflikten kommt. Interessenskonflikte verschärfen sich noch durch das opportunistische Verhalten der Beteiligten. Jeder Beteiligte handelt dabei eigennützig auch unter Hinnahme einer absprachewidrigen Schädigung anderer Vertragspartner.

Für den zentralen Manager stellt sich dann bereits vor der Berufung eines dezentralen Managers das Problem, dass er dessen spätere Leistung nicht vorab vollständig beurteilen kann. Man spricht hier von Qualitätsunsicherheit oder hidden characteristics. Wurde ein Manager eingestellt, ist dessen Handeln und Leistung ebenfalls nur unvollständig beobachtbar und beurteilbar. Es handelt sich um eine Verhaltensunsicherheit oder hidden action bzw. moral hazard. Als weitere, erschwerende Randbedingung kann angenommen werden, dass die Beteiligten nur über eine sogenannte begrenzte Rationalität verfügen. Das bedeutet, sie versuchen zwar rational zu handeln, können dies aber aus mehreren Gründen nur unvollständig durchführen. So sind die für eine Entscheidung nötigen Informationen beispielsweise nicht kostenlos und daher nicht in beliebiger Menge beschaffbar. (vgl. *Neus* 1998, S. 85ff., 117f.)

Zur Vermeidung dieser Probleme bei dezentraler Organisation kann sich die Unternehmensleitung verschiedener Instrumente bedienen (vgl. *Picot/Dietl/Franck* 1999, S. 234ff.):

- (a) Einengung des Entscheidungsspielraums der dezentralen Manager durch
  - Vorgabe von Abläufen, Prozeduren etc.
  - Vorgabe von Rahmenbedingungen und Fähigkeiten
  - Vorgabe von Output-Größen als Ziele
  - Vorgabe von (kulturellen) Werten
- (b) Abbau der Informationsasymmetrie für das zentrale Management durch interne Planungs- und Kontrollrechnungen sowie Finanz- und Investitionsrechnungen.
- (c) Anreizverträge für dezentrale Manager, in denen zum Beispiel die Vergütung an das Erreichen bestimmter Ziele gekoppelt ist.

Die Budgetvorgabe stellt hier nur eine Möglichkeit der Steuerung und Verhaltenslenkung neben anderen dar. Sie setzt bei der Outputvorgabe an, indem sie einen monetären Zielwert vorgibt, der zu erreichen ist, und engt damit den Entscheidungsspielraum der dezentralen Manager ein. Sie spielt auch in den Planungs- und Kontrollrechnungen eine Rolle und könnte auch in einem Entlohnungssystem als Zielvorgabe auftreten.

Es lässt sich theoretisch zeigen, dass Budgets in der oben beschriebenen Prinzipal-Agent-Situation die Agenten - also die dezentralen Manager - zu einem zielkonformen Verhalten anregen können (vgl. *Trauzettel* 1999, S. 168ff., 218ff.). Budgets sind damit als Lösungsansatz für das Delegationsproblem nicht von vornherein ungeeignet (siehe auch *Ewert/Wagenhofer* 1997, S. 488).

Die theoretische Analyse zeigt jedoch auch, dass die Budgetierung nicht für sich alleine funktioniert, sondern in eine aufeinander abgestimmte Menge von Führungswerkzeugen eingebettet sein muss, um wirksam zu sein. (vgl. *Ewert/Wagenhofer* 1997, S. 471, 496f.). Das lehrt auch die Unternehmenspraxis (siehe bspw. *Dambrowski* 1986, S. 137 mit weiteren Verweisen).

### 3. beyond budgeting model als Alternative zur Budgetierung

Der budgeting roundtable entwickelte ein „beyond budgeting model“ dessen Kernelemente in Abbildung 3 dargestellt sind (vgl. *Hope/Fraser 2000*, S. 8ff.)

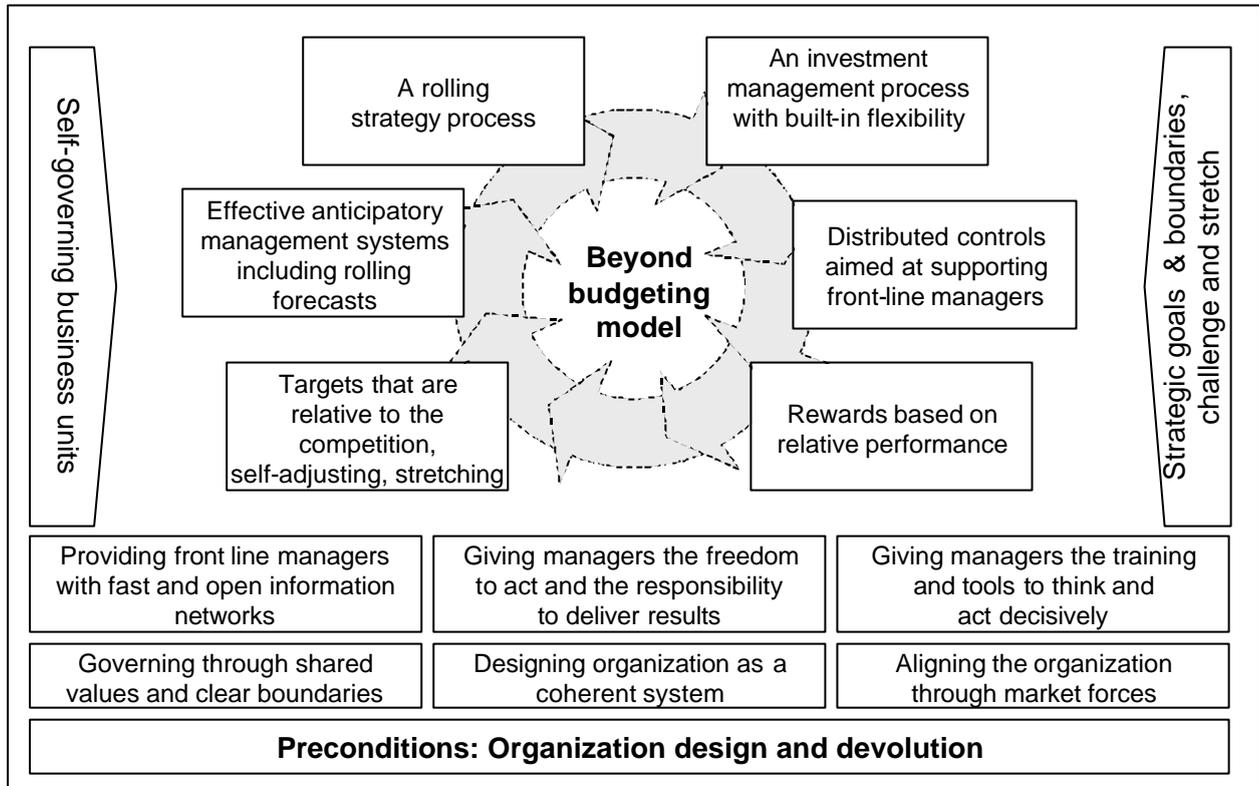


Abb. 3: Elemente des beyond budgeting model

Für eine Darstellung im Einzelnen sei auf das Controlling Themenheft 8/9/2001 verwiesen.

Der Lösungsansatz des beyond budgeting model für das Delegationsproblem lässt sich auf einige wesentliche Leitlinien reduzieren:

- Delegation nicht nur als Organigramm-„redesign“ sondern als tatsächliche Verlagerung von Entscheidungskompetenz und Verantwortung
- Stärkere Strategieorientierung in den Zielen, Entscheidungen und Anreizsystemen
- Unternehmenskultur und Werte dienen als Hilfsmittel zur Sicherstellung einer gemeinsamen Richtung trotz großer Entscheidungsspielräume
- Die aus der Strategie abgeleiteten Ziele müssen sich flexibel an Veränderungen anpassen und sich als Relativwerte auf Konkurrenten oder Kunden beziehen

Viele Ansatzpunkte bleiben jedoch noch recht allgemein und einige Fragen sind darin nicht beantwortet. So wird beispielsweise nicht deutlich, mit welchen Kennzahlen Bereichsmanager konkret gesteuert werden sollten und wie gemeinsame Werte aussehen können, die die Entscheidungen im Sinne des Gesamtunternehmens koordinieren helfen. Weiterhin entsprechen eine Reihe der Ansatzpunkte bereits den eingangs dargestellten Instrumenten zur Lösung des Delegationsproblems, womit sich die Frage nach dem Neuigkeitsgrad des Konzepts stellt.

Schließlich propagieren die Verfechter des Konzepts, dass es das Delegationsproblem besser als die Budgetierung lösen kann. Unter dem Blickwinkel des Prinzipal-Agent-Ansatzes stellt sich die Situation für den Prinzipal (zentrales Management) und die Agenten (dezentrale Manager) wie in Abbildung 4 dar.

Aspekt	Wirkung im beyond budgeting model	Aus Sicht des zentralen Managers (Prinzipal)	Aus Sicht des dezentralen Managers (Agent)
Begrenzte Rationalität, Informationskosten und Informationsasymmetrie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verlagerung von Führungsaufgaben hin zu Agenten</li> <li>• Mehr Autonomie des Agenten</li> </ul>	Prinzipal entlastet sich von Führungsaufgaben, besitzt dadurch jedoch auch weniger Informationen über das Verhalten des Agenten	Agent besitzt durch seine Nähe zu Kunden, Märkten etc. tendenziell bessere Informationen und trifft damit vermutlich bessere Entscheidungen
Opportunistisches Verhalten und Verhaltensunsicherheit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Weniger quantitative Kontrollinformationen</li> <li>• Strategien, Ziele und Steuerungsinformationen ändern sich häufig</li> <li>• Verhaltensbeeinflussung erfolgt durch Werte</li> </ul>	Prinzipal kann das Verhalten weniger direkt überwachen, muss sich auf „weiche“ Faktoren verlassen und auf wenige Kontrollinformationen. Sich häufig ändernde Strategien, Ziele und Kennzahlen erschweren die Steuerung und Messung der Zielerreichung	Agent kann eher opportunistisch handeln ohne entdeckt zu werden; seine Entscheidungen sind tendenziell stärker strategiebezogen, da seine Ziele aus der Strategie abgeleitet werden.

**Abb. 4: Beyond Budgeting Konzept aus Prinzipal-Agent-Sicht**

Gegenüber dem klassischen Budgetierungskonzept besitzt dieser Ansatz den Vorteil, dass das zentrale Management zur Festlegung der Ziele nicht umfassende Informationen beschaffen und verarbeiten muss, sondern sich durch die Beschränkung auf strategische Vorgaben und kulturelle Werte von Führungsaufgaben entlastet. Andererseits besitzt das dezentrale Management erheblich größere Freiheitsgrade, die von einem zentralen Manager nur schwer gesteuert und überwacht werden können. Tendenziell steigt deshalb die Gefahr des opportunistischen Verhaltens an. Ob dieser Gefahr durch die beschriebenen Instrumente begegnet werden kann, ist sowohl aus theoretischer wie aus praktischer Sicht offen.

Nur am Rande sei vermerkt, dass die vom beyond budgeting round table vorgestellten Fallbeispiele „Svenska Handelsbanken“, „Borealis“ oder auch „The HON Company“ (vgl. *Hope/Fraser* 2000, S. 14ff. und *Drtna/Hoeger/Schaub* 1996) durchaus auch finanzielle Zielgrößen, und nichts anderes sind Budgets, verwenden.

## 5. Budgetierung als ein, nicht einziges Führungswerkzeug

Die massive Kritik an der Budgetierung trifft dann zu, wenn der Budgetprozess sehr formalistisch und starr gehandhabt wird, ohne Strategiebezug erarbeitet und die Budgeterreichung schematisch kontrolliert wird sowie die Budgets nicht in der Lage sind, sich an Veränderungen anzupassen. Sobald ein Unternehmen hiervon abweicht, muss das Urteil differenzierter ausfallen.

Ähnlich wie in den Anfangszeiten der Prozesskostenrechnung wird hier ein sehr einfaches Steuerungskonzept mit einem ausgefeilteren verglichen, wobei dann auf jeden Fall letzteres gewinnt. Aussagefähiger wäre es, die spezifischen Vor- und

Nachteile unterschiedlich ausgestalteter, jedoch in Bezug auf die Komplexität vergleichbarer Steuerungskonzepte gegenüberzustellen. (ähnlich *Horngren/Foster/Data* 1997, S. 194)

Die Budgetierungskritik verwendet den Begriff „Budget“ als eine Metapher für eine unflexible, stark kontrollorientierte Führung, um damit die Alternativen zur Budgetierung besser kontrastieren zu können. In der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre wird der Begriff „Budgetierung“ nicht so eng ausgelegt, wie es offensichtlich in den erwähnten angloamerikanischen Veröffentlichungen der Fall ist. Planung und Budgetierung sind vielmehr stark kontextabhängig auszugestalten, wie im Themenheft *Controlling* 8-9/2001 ausgeführt wurde (siehe die Beiträge von *Buchner/Weigand* sowie *Gleich/Kopp*). Wesentliche Kontextfaktoren sind dabei die Unternehmens- und Umweltkomplexität und –dynamik.

Die vom BBRT vorgeschlagenen Instrumente zur Ablösung der Budgetierung sind, jedes für sich betrachtet, nur selten wirklich neu. Auch für die Verknüpfung der genannten Instrumente zu einem Gesamtsteuerungsmodell, das über die reine operative Budgetierung hinausgeht, existieren Vorläufer bzw. ähnliche Lösungsvorschläge. Ob das beyond budgeting model das Delegationsproblem optimal lösen kann, bleibt derzeit noch offen. Die obige Diskussion zeigt damit, dass beim Konzept des „beyond budgeting“ sowohl in der Praxis als auch in der Theorie Handlungsbedarf bei der weiteren Konkretisierung sowie der Überprüfung ihrer Wirksamkeit und Einsatzbedingungen besteht, um zu praktikablen und zuverlässigen Steuerungskonzepten mit, ohne oder weniger Budgets zu kommen.

Die Vorschläge der Budgetkritiker vermitteln jedoch einige wertvolle Kerngedanken für die weitere Diskussion der Gestaltung der Unternehmenssteuerung:

- Budgets und der Budgetierungsprozess müssen in ein stimmiges Gesamtsteuerungsmodell eingebettet sein, das sowohl die strategische und operative Führungsebene verbindet als auch monetäre und nicht-monetäre Steuerungsgrößen beinhaltet
- Das Steuerungsmodell muss auf Flexibilität ausgelegt sein, ohne dass Ziele und die Zielerreichung zur Beliebigkeit tendieren
- Planungs- und Budgetierungssysteme sollten sich an der Komplexität und Dynamik der Unternehmen und ihrer Umwelt ausrichten und sich daher mit der Unternehmensentwicklung auch verändern
- Die Unternehmenssteuerung muss sich aus zwei Gründen auf wesentliche Steuerungsobjekte beschränken. Zum einen können Manager nur eine begrenzte Menge an Zielen und Steuerungsgrößen beherrschen, zum anderen ist kein Führungsinstrument in der Lage die Unternehmenswirklichkeit heute und in Zukunft vollständig abzubilden

Die Diskussion um den Nutzen und die Ausgestaltung der Budgetierung wird die Controller damit auch in diesem Jahrhundert begleiten.

## Literaturhinweise

*Argyris, C.*, The Impact of Budgets on People. New York 1952.

*Buchner, H./Weigand, A.*, Welche Planung passt zu ihrem Unternehmen? In: Controlling, 13. Jg. (2001), H. 8-9, S.

*Dambrowski, J.*, Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmenspraxis. Darmstadt 1986.

*Drtina, R./Hoeger, S./Schaub, J.*, Continuous Budgeting at the HON Company, in: Management Accounting (77. Jg.) 1/1996, S. 20 – 24.

*Ewert, R./Wagenhofer, A.*, Interne Unternehmensrechnung. 3., überarb. u. erw. Aufl., Berlin u.a. 1997.

*Gleich, R.; Kopp, J.*, Ansätze zur Neugestaltung der Planung und Budgetierung – methodische Innovationen und empirische Erkenntnisse, in: Controlling, 13. Jg. (2001), H. 8-9, S.

*Gleich, R.*, Das System des Performance Measurement. München 2001.

*Hope, J./Fraser, R.*, Beyond Budgeting, in: Management Accounting, 79. Jg. (1999) H. 1, S. 1 – 8.

*Hope, J./Fraser, R.*, Beyond Budgeting. White paper 2. Managing in the new economy. Sept. 2000, Hrsg. v. Beyond Budgeting Round Table, CAM-I, Dorset, UK, 2000.

*Hope, J./Fraser, R.*, Figures of hate, in: Financial Management, o.Jg., 2001, H. 2, S. 22 – 25.

*Horngren, C. T./Foster, G./Datar, S.*, Cost Accounting. A Managerial Emphasis. 9th ed., New Jersey 1997.

*Horváth, P.*, Controlling. 7. Aufl., München 1998.

*Kaplan, R. S.*, The Strategy-focused Organization. Boston, MA, 2000

*Kaplan, R. S./Cooper, R.*, Cost and Effect. Boston, MA, 1998.

*Klingebiel, N.*, Performance Measurement. Wiesbaden 1999.

*Malik, F.*, Führen, Leisten, Leben. Wirksames Management für eine neue Zeit. Stuttgart, München 2000.

*Neus, W.*, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre aus institutionenökonomischer Sicht. Tübingen 1998.

*Picot, A./Dietl, H./Franck, E.*, Organisation. Eine ökonomische Perspektive. 2. Aufl., Stuttgart 1999.

*Speckbacher, G./Bischof, J.*, Die Balanced Scorecard als innovatives Managementsystem. In: Die Betriebswirtschaft 60. Jg. (2000), H. 6, S. 795 – 810.

*Trauzettel, V.*, Dynamische Koordinationsmechanismen für das Controlling. Agencytheoretische Gestaltung von Berichts-, Budgetierungs- und Zielvorgabesystemen. Berlin 1999. Zugl.: München, Univ., Diss., 1997.

*Weber, J./Hamprecht, M./Goedel, H.*, Benchmarking des Controlling: Ein Ansatz zur Effizienzsteigerung betrieblicher Controllingbereiche. In: kostenrechnungspraxis 39. Jg. (1995, H. 1, S. 15 – 19.

*Wolbold, M.*, Budgetierung bei kontinuierlichen Verbesserungsprozessen. München 1995.

Stichworte:

- Budgetierung
- Delegation
- Führungsinstrument
- Prinzipal-Agent-Theorie

Keywords:

- Budgeting
- Devolution
- Management Tool
- Principal-Agent Theory

Summary:

In recent years budgeting as a management tool came under heavy fire. Not only the cost of budgeting processes but the usefulness of budgets at all are at stake. This article evaluates the arguments of the most uncompromising critics - the Beyond Budgeting Roundtable of the CAM-I. It shows that the underlying management problem – that is devolution and management control – can be solved theoretically and practicably by using improved budgeting and other management tools. There is no necessity to skip budgets immediately. Until now the proposed alternatives to budgeting have not enough theoretical and empirical foundations to be used in an unexamined way.

### **Zum Autor:**

Prof. Dr. Robert Rieg lehrt Controlling im Studiengang Internationale Betriebswirtschaftslehre an der Fachhochschule Aalen.