

**Autor: Univ.-Prof. Dr. Jörn Littkemann
Dr. David Eisenberg
Dr. Florian Oldenburg-Tietjen**

Modul 31611 Innovationscontrolling

Leseprobe

**Einheit 2
Schnittstellencontrolling**

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

1. Studienheft der Einheit 2 „Schnittstellencontrolling“

Dieses Heft ist das einzige Heft (**1. Heft**) der **Einheit 2 „Schnittstellencontrolling“** des Moduls 31611 „**Innovationscontrolling**“, das folgende Moduleinheiten beinhaltet:

Einheit 1 Investitionscontrolling

Einheit 2 Schnittstellencontrolling

Einheit 3 Grundlagen des Innovationscontrollings

Einheit 4 Methoden des Projektmanagements und –controllings

Einheit 5 Risikomanagement bei Innovationsprojekten

Studienhefte der Einheit 2 – Schnittstellencontrolling

Heft 1 Schnittstellencontrolling

– Keine weiteren Studienhefte zu dieser Einheit –

4 Budgetierung

4.1 Einführung

Historisch verwurzelt ist der Begriff Budget in der staatlichen Etatplanung.²⁴ Dort wurde darunter die Zusammenfassung und Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben im Sinne eines Finanzplans verstanden. Heutzutage hat sich der Begriff auch in Betriebswirtschaftslehre und Unternehmenspraxis etabliert. Mittlerweile gehören Budgets zu den wichtigsten Instrumenten dezentraler Unternehmenssteuerung.²⁵

Entwicklungsgeschichte

Ein einheitliches Verständnis für den Budgetbegriff existiert nicht.²⁶ Während auf der einen Seite das Budget mit einem operativen und kurzfristigen Plan gleichgesetzt wird,²⁷ welcher Ziele, Maßnahmen, Ressourceneinsatz sowie Ergebnis- und Finanzwirkungen fixiert, bildet es auf der anderen Seite nur die monetären Wirkungen der geplanten Maßnahmen ab. Letzterem Verständnis wird auch hier gefolgt, so dass Budgets *schriftlich festgelegte monetäre Plangrößen sind, die einem Verantwortungsbereich (Entscheidungseinheit) zur Umsetzung von Plänen für eine Periode mit einem bestimmten Verbindlichkeitsgrad vorgegeben werden.*²⁸

Definition des Budgets

Charakterisiert werden können Budgets durch die Merkmale Zukunftsbezogenheit, Periodenbezug, Wertmäßigkeit, Bereichsorientierung, Strategiebezug und Vorgabecharakter.²⁹ Während das Merkmal *Zukunftsbezogenheit* zum Ausdruck bringt, dass Budgets vor Beginn der Budgetierungsperiode festzulegen und zukunftsgerichtet sind, verdeutlicht das Merkmal *Periodenbezug*, dass die Wirkungen des Budgets auch innerhalb dieser Periode realisiert werden müssen. Beschrieben wird die Gestalt dieser Wirkungen durch das Merkmal *Wertmäßigkeit*. So können Budgets inputbezogenen (restriktiven) Charakter haben, indem durch sie der zulässige Ressourcenverbrauch beschrieben wird oder aber outputbezogenen (extensiven) Charakter, wenn sie ein zu erreichendes Ergebnis vorgeben. Die Inputbezogenheit wird bspw. durch die Festlegung von Kosten oder Aufwand ausgedrückt, während bei der Outputbezogenheit das Budget bspw. auf Erträgen oder Deckungsbeiträgen beruht.³⁰

Budgetmerkmale

Eine Sonderstellung nehmen hierbei die sogenannten Leistungsbudgets ein, wie sie in der öffentlichen Verwaltung verwendet werden, die neben Ausgaben auch detaillierte Leistungsver-

²⁴ Vgl. Göpfert (1993), Sp. 589; Marettke (1974), Sp. 1031.

²⁵ Vgl. Pfaff (2002), Sp. 231; Steinmann/Schreyögg/Koch (2013), S. 349.

²⁶ Vgl. Friedl (2013), S. 196; Göpfert (1993), Sp. 589.

²⁷ Vgl. Marettke (1974), Sp. 1031.

²⁸ Vgl. Wild (1974), S. 325; Horváth (2009), S. 166.

²⁹ Vgl. Pfaff (2002), Sp. 232; Anthony et. al (2014), S. 338 ff.; Dambrowski (1986), S. 19.

³⁰ Bei der Outputbezogenheit wird an den zu erreichenden Zielen angesetzt und die Budgetierung darauf abgestellt. Dies tritt z. B. beim Zero-Based-Budgeting ein.

einbarungen enthalten, bspw. Verkürzung der Wartezeit um 30 % durch Bereitstellung von 75.000 €. ³¹ Das Merkmal *Bereichsorientierung* sagt aus, dass sich Budgets auf Verantwortungsbereiche beziehen und nicht wie Pläne sachorientiert (aktionsorientiert) abgegrenzt werden. Dass Budgets quantitative Vorgaben für eine Bezugsperiode sind, die überwiegend aus langfristigen, strategischen Überlegungen abgeleitet werden, verdeutlicht das Merkmal *Strategiebezug*. ³² Schließlich wird durch das Merkmal *Vorgabecharakter* einerseits deutlich, dass der Bereich, dem das Budget zugeordnet wird, auch für dessen Einhaltung verantwortlich ist und andererseits, dass das Budget, für das der Budgetverantwortliche Sorge zu tragen hat, von einer übergeordneten Instanz geprüft und genehmigt wurde.

Differenzierungsmöglichkeiten (Budgetarten)

Eng mit den Budgetmerkmalen verknüpft sind die Klassifizierungsmerkmale für Budgets. Durch sie lassen sich, je nach gewähltem Merkmal und dazugehöriger Ausprägung, verschiedene Arten von Budgets unterscheiden. Die wichtigsten Merkmale zur Bildung dieser Budgetarten, welche vor allem der Präzisierung des Aussagegehalts von Budgets dienen, sind: ³³

- *Planungshierarchie* (operativ/taktisch/strategisch),
- *Flexibilitäts- bzw. Verbindlichkeitsgrad* (starr/mit starren Ober- und Untergrenzen, mit Toleranzgrenzen/mit Reserven/flexibel/etc.),
- *Kostenansatz* (Vollkosten/Teilkosten),
- *Entscheidungseinheit* (horizontal differenziert/vertikal differenziert),
- *Geltungsdauer* (Monats-/Quartals-/Jahrs-/Projektbudgets/etc.),
- *Vorgabegröße* (input-/outputbezogene Budgets) und
- *Wertgrößen* (Einzahlungs-/ Auszahlungsbudgets bzw. Ertrags-/Aufwands-/Kosten-/Deckungsbeitragsbudgets/etc.).

Strategische Budgets sind auf höchster Hierarchiestufe der Planung verankert. Sie entfalten langfristige Wirkungen und zielen auf den Aufbau von Erfolgspotentialen, die das Unternehmen dazu befähigen, auch in Zukunft erfolgreich am Markt zu agieren. Demgegenüber weisen *operative Budgets* einen eher kurzfristigen Horizont auf und fokussieren die Erfüllung strategischer

³¹ Vgl. Pfaff (2002), Sp. 235.

³² Vgl. Tauberger (2008), S. 53: Dies ist gleichzeitig auch ein Kritikpunkt an der Budgetierung, da in der Praxis häufig eine Kopplung zu anderen Steuerungsinstrumenten nicht vorhanden ist. Dies würde dann zu einem mangelhaften Strategiebezug führen.

³³ Vgl. Friedl (2013), S. 196 ff.; Wild (1974), S. 330 f.; Göpfert (1993), Sp. 590, 592 f.; Steinmann/Schreyögg/Koch (2013), S. 351 ff.

Budgets durch konkretere Vorgaben für das „Tagesgeschäft“. *Taktische Budgets* sind mittelfristig orientiert und zwischen operativen und strategischen Budgets angesiedelt.³⁴

Das Verhältnis zwischen den Differenzierungskriterien *Flexibilitätsgrad* und *Kostenansatz* ist in Analogie zur Plankostenrechnung zu sehen. So kann ein starres Budget (Etat) nur Vollkostencharakter haben, während ein flexibles Budget sowohl auf Voll- als auch auf Teilkosten beruhen kann.³⁵ Nach dem Merkmal *Entscheidungseinheiten* kann zwischen horizontalen Budgets, d. h. Budgets gleicher Ebenen, wie Funktionsbudgets (Beschaffungs-, Produktions-, Absatz-, Logistik-, Verwaltungsbudget), Spartenbudgets (Divisionsbudgets), Regionenbudgets, Produktenbudgets, Projektbudgets und vertikal differenzierten Budgets, d. h. Budgets unterschiedlicher Ebenen, wie Kostenbereichsbudgets, Obergesellschaftsbudgets bzw. Tochtergesellschaftsbudgets unterschieden werden. Das Merkmal *Geltungsdauer* gibt Auskunft über den zeitlichen Horizont des Budgets während sich die Bedeutung von *Vorgabegrößen* und *Wertgrößen* in Analogie zu den gleichnamigen Budgetmerkmalen ergibt.

Die Aufgaben der Budgetierung sind Integration und Bewilligung, Koordination, Kommunikation, Motivation sowie Kontrolle.³⁶ Diese Aufgaben sind keineswegs unabhängig voneinander, sondern weisen Abhängigkeitsbeziehungen untereinander auf. Bspw. wird in asiatischen Ländern eine hohe Kontrolldichte nicht mit Motivationssteigerungen einhergehen, da in diesem Kulturkreis die Selbstkontrolle deutlich ausgeprägter ist als in anderen Kulturkreisen und somit starke Kontrollmechanismen ehrverletzend wirken.

Aufgaben der Budgetierung

Im Rahmen der *Integrations- und Bewilligungsfunktion* steht die Zuordnung von monetären Mitteln zu Entscheidungseinheiten im Vordergrund. Im Fokus steht die vertikale Mittelzuordnung, also die Verteilung eines Gesamtbudgets auf untergeordnete Stellen. Repräsentiert werden diese Stellen durch einen Budgetverantwortlichen, der mit dem ihm zugewiesenen Budget die Unternehmensziele eigenverantwortlich verfolgen soll. Die Höhe des Budgets sollte dabei so gewählt werden, dass die budgetierte Stelle die mit dem Budget verknüpften Ziele gerade noch unter realitätsnahen Annahmen erreichen kann.³⁷

Eng mit dieser Aufgabe verknüpft ist die *Koordinationsfunktion*, unter der die Abstimmung der Entscheidungen auf horizontaler sowie vertikaler Ebene im Budgetsystem zu verstehen ist. Im Gegensatz zur Koordination durch Pläne sind bei der Budgetierung allerdings nicht die einzelnen Maßnahmen Gegenstand der Betrachtung, sondern die durch Budgets ausgedrückten monetären Konsequenzen der Entscheidungen.³⁸ Sofern also in den Budgetstellen konkrete Maßnah-

³⁴ Vgl. Koch (1982), S. 243: Taktische Budgets werden meist monatsweise aufgestellt. Zu den Entscheidungen gehören z. B.: Verteilung der Fertigungsmengen auf die Wochen des Planmonats oder die wöchentliche Maschinenbelegung.

³⁵ Vgl. zur Ansicht, dass flexible Budgetierung eine Teilkostenrechnung voraussetzt bspw. Preißner (1999), S. 1471.

³⁶ Vgl. für weitere Aufgaben der Budgetierung Jung (1985), S. 27 f.

³⁷ Vgl. Mensch (1993), S. 821 f.

³⁸ Vgl. Friedl (2013), S. 199.

menpläne vorliegen, werden nicht diese sondern deren monetäre Entsprechungen zur Koordination herangezogen. Parallel dazu ist die *Kommunikation* eine wichtige Aufgabe der Budgetierung. So sind zum einen die budgetverantwortlichen Stellen über die übergeordneten Pläne zu informieren und zum anderen ist der Austausch zwischen den budgetierten Stellen untereinander zu gewährleisten.³⁹

Darüber hinaus nimmt die *Motivationsfunktion* eine gewichtige Stellung ein, denn in Abhängigkeit vom Budgetierungsverfahren und dem Einbeziehungsgrad der Mitarbeiter in den Budgetierungsprozess entfaltet das Budget unterschiedliche Wirkungen. Motivierend wirkt im deutschsprachigen Raum grundsätzlich eine partizipative Budgetierung, d. h. eine Budgetierung, bei der die Mitarbeiter an der Budgetaufstellung aktiv mitwirken können.⁴⁰ Hingegen hat ein reines top-down Vorgehen, also die Festsetzung eines Budgets von einer übergeordneten Stelle ohne Mitwirkung des betroffenen Bereichs, vielfach demotivierende Wirkungen.⁴¹

Schließlich ist als Aufgabenbereich der Budgetierung die *Kontrolle* zu nennen, die häufig in Form einer Soll-/Ist-Analyse praktiziert wird. Sie informiert nicht nur übergeordnete Instanzen über die Budgeteinhaltung oder Verfehlung und somit über die Leistung des Budgetverantwortlichen, sondern ermöglicht auch dem Verantwortlichen seine Leistung selbst zu kontrollieren.⁴² Dadurch hat er die Möglichkeit Abweichungen frühzeitig zu erkennen, zu analysieren und zu korrigieren, wobei sich der Korrekturspielraum von einfachen Maßnahmen wie der Förderung eines verstärkten Kostenbewusstseins bis hin zur Anpassung des Budgets erstreckt. Dennoch kann Kontrolle auch negative Effekte haben, da den Mitarbeiter das Gefühl der ständigen Überwachung durch übergeordnete Instanzen begleitet.⁴³

Definition des Budgetsystems

Ein Budgetsystem repräsentiert die koordinierten Einzelbudgets und ihre Beziehungen untereinander.⁴⁴ Es kann definiert werden als „geordnete Gesamtheit der sich gegenseitig ergänzenden abgestimmten Einzelbudgets, die sich auf eine Budgetperiode beziehen, sowie die zwischen ihnen bestehenden Beziehungen“.⁴⁵

Es bildet die monetären Wirkungen der in einem Betrachtungszeitraum geplanten Maßnahmen ab und beinhaltet Teil- sowie Gesamtbudgets. Während die Teilbudgets funktional und/oder institutional abgegrenzt werden, bestehen die Gesamtbudgets aus der Summe der Teilbudgets. Beispiele für *funktional abgegrenzte Teilbudgets* sind Fertigungs-, Vertriebs- oder Verwaltungs-

³⁹ Vgl. Friedl (2013), S. 200; Drury (2012), S. 368 ff..

⁴⁰ Vgl. Steinmann/Schreyögg/Koch (2013), S. 349.

⁴¹ Zur vertiefenden Analyse sei verwiesen auf Derfuß (2015).

⁴² Vgl. Prehm (1995), S. 198.

⁴³ Vgl. Preißner (1999), S. 1470.

⁴⁴ Vgl. Dambrowski (1986), S. 33.

⁴⁵ Vgl. Dambrowski (1986), S. 33; Streitferdt (1988), S. 213.

kostenbudgets, für *institutional abgegrenzte Teilbudgets* Sparten- oder Projektbudgets und für *Gesamtbudgets* Zahlungsmittelbudgets oder budgetierte Bilanzen.⁴⁶

Kreiert wird das Budgetsystem durch den Prozess der Budgetierung. Dieser umfasst die Erstellung, Konsolidierung und Prüfung, Genehmigung, Kontrolle sowie Anpassung von Budgets in Form eines Regelkreises (s. Abbildung 2). Das Controlling unterstützt diesen Prozess in allen Phasen, wobei naturgemäß die Hauptaufgaben des Controllings in der Erstellung und Kontrolle liegen. Die Genehmigung ist originäre Aufgabe der obersten Hierarchieebenen.

Prozess der Budgetierung

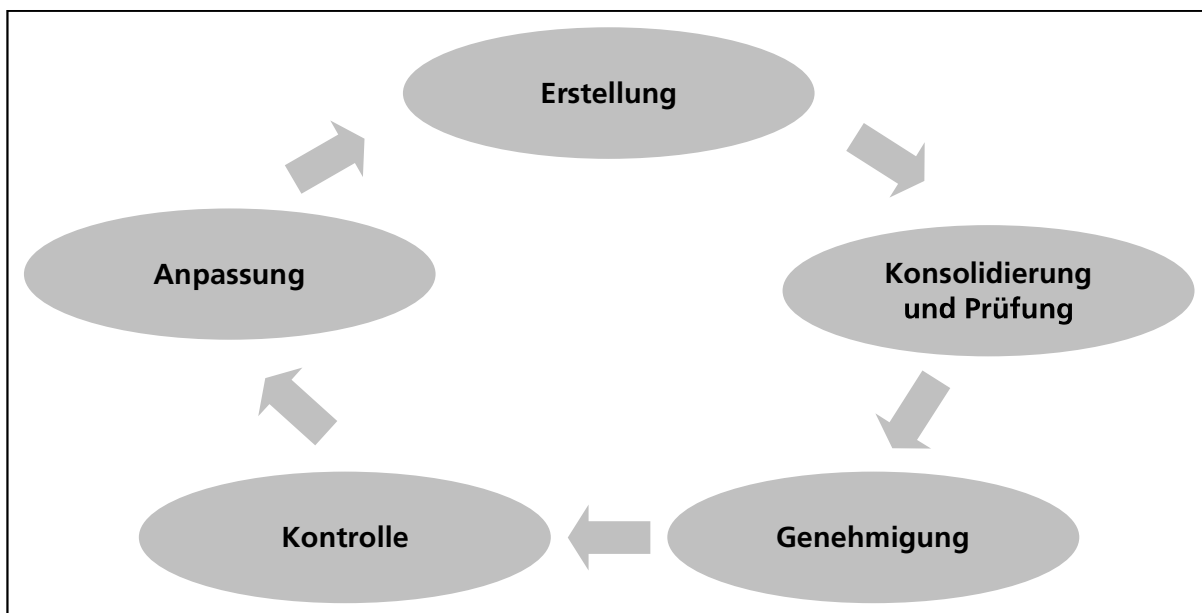


Abbildung 2: Regelkreis der Budgetierung

Komplexität und Interdependenzen kennzeichnen das Zielsystem der Budgetierung. Dies folgt zum einen aus dem Instrument Budgetierung selbst, zum anderen ergibt sich dies durch die Personen, die an der Budgetierung beteiligt oder von ihr betroffen sind. Dennoch lassen sich im Allgemeinen vier idealtypische Ziele der Budgetierung herausstellen.⁴⁷ Mit dem Ziel der *Sicherung des Erfolges bzw. der Wirtschaftlichkeit* sollen Erfolge vergangener Perioden fortgeführt bzw. die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens sichergestellt werden. Zu diesem Zweck wird primär auf Kosten- und Erlösinformationen sowie auf Vergangenheitswerte zurückgegriffen.⁴⁸ Die *Erreichung von Unternehmenszielen* stellt davon abweichend darauf ab, die für das Unternehmen festgelegten Ziele zu erreichen. Hierbei ist es unerheblich, ob es sich um finanzielle oder nicht-finanzielle Ziele handelt. Die *Erzielung von Wettbewerbsvorteilen* soll durch die Planung von extern orientierten Budgets erfolgen, deren Grundlage Ist-Daten sind. Viertes und letztes Ziel ist die *Beeinflussung des Mitarbeiterverhaltens*.

Ziele der Budgetierung

⁴⁶ Vgl. Prehm (1995), S. 199.

⁴⁷ Vgl. Friedl (2013), S. 227.

⁴⁸ Vgl. Preißner (1999), S. 1467.

Dadurch sollen positive Verhaltenseffekte, die bspw. zu mehr Produktivität führen, forciert sowie Mitarbeiter auf die Unternehmensziele hin ausgerichtet und koordiniert werden.⁴⁹

4.2 Grundkonzept der Budgetabstimmung

Abstimmung der Budgets verschiedener Zeiträume

Im Rahmen der Budgetplanung hat eine Abstimmung der Budgets mit- und untereinander zu erfolgen. Dabei lassen sich drei Schwerpunkte identifizieren (vgl. Abbildung 3).⁵⁰ Hierzu gehört zum einen die *Abstimmung der Budgets verschiedener Zeiträume*. Dabei ist zwischen periodischer Budgetierung und rollierender Budgetierung zu unterscheiden. Bei *periodischer Budgetierung* wird das Budget für die ganze Periode geplant. Dies umfasst aufgrund der traditionellen Rechnungslegungspraxis in der Regel ein Jahr,⁵¹ wobei innerhalb dieses Jahres meist noch eine Aufteilung in Monatsbudgets vorgenommen wird. Auch bei der *rollierenden Budgetierung* erfolgt eine Planung für bspw. ein Jahr, wobei jedoch nur für das erste Quartal eine detaillierte, monatsweise Planung erfolgt und für die anderen Quartale eine gröbere Budgetplanung ohne Monatsunterteilung stattfindet. Der hauptsächliche Unterschied zwischen diesen beiden Budgetierungsformen besteht darin, dass bei der periodischen Budgetierung ein kontinuierliches Fortschreiten der Budgetierung nicht stattfindet. Bei der rollierenden Budgetierung hingegen wird während des aktuellen Monats der drei Monate später beginnende Budgetmonat und während des aktuellen Quartals das drei Quartale später beginnende Budgetquartal budgetiert.⁵²

| Abstimmung der Budgets verschiedener Zeiträume | | |
|---|---|------------------------|
| periodische Budgetierung Auf Grundlage von Neuplanung oder Vergangenheitsdaten | rollierende Budgetierung Auf Grundlage von Neuplanung oder Vergangenheitsdaten | |
| Abstimmung der Budgets verschiedener Verantwortungsbereiche | | |
| retrograde Budgetierung | progressive Budgetierung | |
| Abstimmung der Budgets mit übergeordneten Plänen | | |
| Top-down-Budgetierung | Bottum-up-Budgetierung | Gegenstrombudgetierung |

Abbildung 3: Budgetabstimmung

⁴⁹ Vgl. Prehm (1995), S. 197.

⁵⁰ Vgl. zur Abstimmung der Budgets Friedl (2013), S. 212 ff.

⁵¹ Vgl. Horngren/Foster/Datar (2001), S. 168.

⁵² Die verwendeten Zeiträume haben nur exemplarischen Charakter und variieren in der Praxis.

Periodische und rollierende Budgetierungen können auf Grundlage der Daten vergangener Perioden erfolgen (*Fortschreibungsbudgetierung*). Dabei müssen nur Veränderungen gegenüber dem Vorjahr berücksichtigt und geschätzt werden (Lohnsteigerungen, Erfahrungskurveneffekte, etc.). Dem Vorteil der Einfachheit und leichten Nachvollziehbarkeit dieses Vorgehens stehen jedoch schwerwiegende Nachteile gegenüber. So besteht die Gefahr, dass Unwirtschaftlichkeiten vergangener Perioden fortgeschrieben werden und Mittelzuteilungen aufgrund nicht mehr aktueller Daten erfolgen. Praktische Folge hiervon könnte sein, dass der Service weiterhin ein festes Budget für den Dienst am Kunden erhält, obwohl dieses in der Höhe aufgrund der mittlerweile gesteigerten Servicequalität und der stagnierenden Kundenzahl nicht mehr gerechtfertigt ist.⁵³ Vermieden werden können diese Nachteile durch eine *Neubudgetierung*, bei der nicht die Daten vergangener Perioden für die Planung verwendet, sondern von Grund auf neu geplant wird. Im Mittelpunkt dieses Vorgehens steht immer die Frage, welche Mittel zur Erfüllung der Ziele erforderlich sind. Folglich werden bei dieser in Reinform als *Zero-Base-Budgeting* (Null-Basis-Budgetierung, Zero-Base-Planing) bezeichneten Variante nur Ziel- oder Engpassgrößen vorgegeben. Beim Zero-Base-Budgeting geht es weniger um die Einzelkosten der funktionalen Bereiche, als vielmehr um die Rationalisierungspotenziale der Gemeinkosten. Dabei wird die Gemeinkostenbasis ohne Rücksicht auf vorhergehende Budgets oder Rahmenbedingungen durchleuchtet. Durch diesen hohen Detaillierungsgrad ist das Zero-Base-Budgeting sehr kosten- und zeitaufwendig im Vergleich zur traditionellen Budgetierung. Aus diesem Grund und weil sich die ermittelten Kostensenkungspotenziale nur langfristig realisieren lassen, ist der Budgetansatz nur in einem Mehrjahresrhythmus anwendbar, sodass veraltete Budgetansätze dann neu definiert und routinemäßig wieder im Rahmen der traditionellen Ansätze fortgeschrieben werden.⁵⁴ Als nachteilig erweist sich der mit diesem Vorgehen verbundene hohe Ressourcenbedarf, dem jedoch eine bessere Datenbasis, Aktualität und Lenkungswirkung der Budgetierung als Vorteile gegenüberstehen. In der Praxis kommt meist eine Kombination dieser beiden idealtypischen Vorgehensweisen zur Anwendung (so genanntes *Scratch-Line-Budgeting*), bei der sowohl Vergangenheitswerte herangezogen werden als auch in Schwerpunktfeldern eine Neuplanung erfolgt.⁵⁵

Datengrundlage für die Abstimmung der Budgets verschiedener Zeiträume

Den zweiten Schwerpunkt bildet die *Abstimmung der Budgets verschiedener Verantwortungsbereiche*. Auch hier wird wieder differenziert und zwar zwischen retrograder und progressiver Budgetierung. Wie der Begriff retrograd (Rückläufig) schon vermuten lässt, erfolgt bei *retrograder Budgetierung* eine Budgetierung ausgehend von einer geplanten Sollgröße (z. B. Gewinn).⁵⁶ Von dieser werden Absatz- und Produktionsbudgets abgezogen. Das Ergebnis ist eine Obergrenze, welche die Summe der anderen Budgets nicht überschreiten darf. Die *progressive Budgetierung*

Abstimmung der Budgets verschiedener Verantwortungsbereiche

⁵³ Vgl. Preißner (2003), S. 48.

⁵⁴ Vgl. Jehle (1982), S. 60 f.

⁵⁵ Vgl. Koch (1995), S. 367.

⁵⁶ Vgl. Wild (1974), S. 330 f.; Göpfert (1993), Sp. 598.

hingegen setzt im Engpassbereich⁵⁷ an, bspw. in der Beschaffung oder Produktion.⁵⁸ Dieser Bereich wird als erstes budgetiert, da die Budgets der anderen Bereiche auf Grundlage dieses Engpassbudgets festgelegt werden. Nachteilig an diesem Vorgehen ist, dass in der Budgetierungsphase meist nicht bekannt ist, welches der Engpassbereich ist und die Erfolgsgröße anders als bei der retrograden Budgetierung keine Vorgabegröße darstellt, sondern eine Restgröße.⁵⁹

Abstimmung der Budgets mit übergeordneten Plänen

Die *Abstimmung der Budgets mit übergeordneten Plänen* ist der dritte Schwerpunkt, bei der drei grundsätzliche Vorgehensweisen zur Auswahl stehen.⁶⁰ Zum einen die *Top-down-Budgetierung*, bei der die Budgets auf oberster Hierarchieebene ohne Einbeziehung der späteren Budgetverantwortlichen aus der strategischen Planung abgeleitet und den darunter liegenden Hierarchieebenen vorgegeben werden. Zum zweiten die *Bottom-up-Budgetierung*, bei der die Budgets von den budgetverantwortlichen Bereichen erstellt und von der obersten Hierarchieebene zusammengefasst werden. Zum dritten die *Gegenstrombudgetierung*, welches eine Kombination aus Top-down- und Bottom-up-Vorgehen ist. Dabei lassen sich zwei Spielarten unterscheiden. Bei der Gegenstrombudgetierung mit Top-down-Eröffnung wird von der obersten Hierarchieebene ein Budget vorgegeben, dieses dann von den budgetverantwortlichen Stellen bei Bedarf angepasst und anschließend wieder an die oberste Hierarchieebene zurückgegeben. Ein Wechselspiel, das erst endet, wenn die Budgets endgültig bewilligt wurden oder, wie in der Praxis üblich, die vorgegebene Gesamtzeit bzw. -zahl der Durchläufe erreicht wurde. Bei der Gegenstrombudgetierung mit Bottom-up-Eröffnung erfolgt der Budgetierungsprozess fast analog zur Top-down-Eröffnung, nur dass hier die Erstellung des ersten Budgets nicht durch die oberste Hierarchieebene sondern durch die budgetverantwortlichen Stellen erfolgt. Abbildung 4 zeigt exemplarisch die Phasen, die bei Erstellung eines Budgetsystems im Gegenstromverfahren mit Top-down-Eröffnung zu durchlaufen sind.

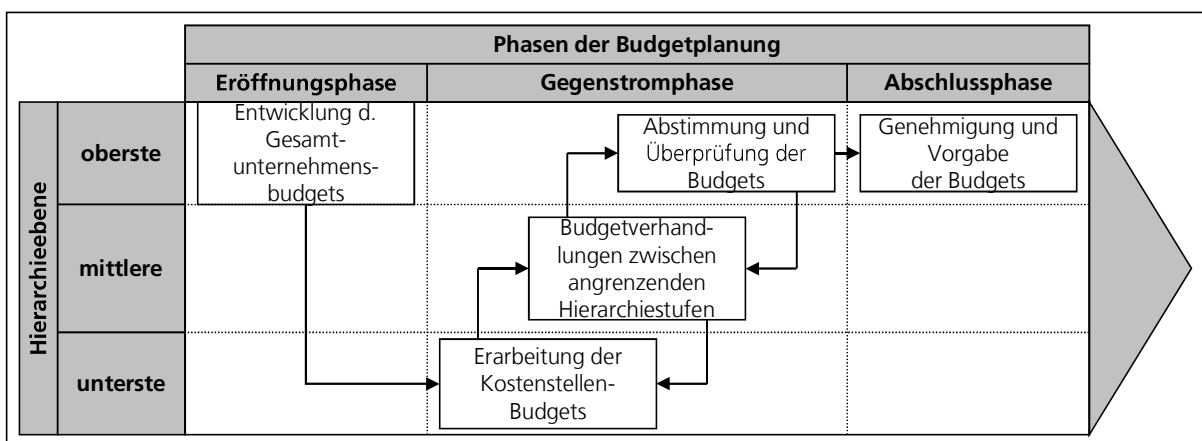


Abbildung 4: Gegenstrombudgetierung mit Top-down-Eröffnung

⁵⁷ Der Engpassbereich tritt überall dort auf, wo Kapazitäten limitiert sind, wie z. B. Maschinenkapazitäten.

⁵⁸ Vgl. zur Problematik von Produktionsengpässen Fietz/Maizi (2018), S. 128 ff.

⁵⁹ Vgl. Marettek (1974), Sp. 1032 f.; Dambrowski (1986), S. 65.

⁶⁰ Vgl. Pfaff (2002), Sp. 236 f.

Im Vergleich zur Top-down-Budgetierung liegt der Hauptvorteil der Gegenstrombudgetierung in der *Einbeziehung der budgetverantwortlichen Stellen* in den Budgetierungsprozess. Hierdurch soll die Akzeptanz des Budgets gesteigert, die Motivation erhöht und das Budget qualitativ hochwertiger werden. Letzteres ergibt sich unter anderem aus der Nutzung des Informationsvorsprungs der hierarchisch untergeordneten Stellen. Der Vorteil der Gegenstrombudgetierung gegenüber der Bottom-up-Budgetierung liegt in der besseren *übergreifenden Koordination* und vor allem in der *Verringerung des Risikos* zu hohe Budgets zu bewilligen, also Budgets, die von den budgetverantwortlichen Stellen mit Reserven ausgestaltet wurden. Nachteilig an der Gegenstrombudgetierung im Vergleich zu den anderen beiden Verfahren ist jedoch der mit diesem Verfahren einhergehende *höhere Zeitbedarf*, in der Regel drei bis fünf Monate,⁶¹ und *Ressourcenverbrauch*.

Vor- und Nachteile der Verfahren zur Abstimmung der Budgets mit übergeordneten Plänen

Der Prozess der Budgetierung ist so zu gestalten, dass die Einzelbudgets eines Unternehmens nach dem Baukastenprinzip in einer sachlich zusammenhängenden Reihenfolge erstellt werden. Die Einzelbudgets sind dabei so voneinander abzugrenzen, dass sie verhaltensbeeinflussend wirken. Das ist nur der Fall, wenn sie herausfordernd sind, von den Verantwortlichen aber erreicht werden können.⁶² Budgetplanungen können, wenn der Budgetierungsprozess keinen transparenten Beurteilungsmaßstäben unterliegt, Widerstände der Budgetverantwortlichen auslösen.⁶³ Ausgangspunkt bei der Erstellung der Einzelbudgets ist zumeist das Leistungsbudget⁶⁴, das in Abstimmung mit der Unternehmensleitung und in Anbetracht der kurzfristig nicht zu beseitigenden Engpässe innerhalb der Organisation festgelegt wird (vgl. Abbildung 5). Aus dem Leistungsbudget kann das Produktionsbudget abgeleitet werden, indem die zu fertigenden Stückzahlen auf die Produktionsstufen verteilt werden. Unter Zugrundelegung des Produktionsbudgets können, auf Basis der zu fertigenden Stückzahlen, alle nachgelagerten Budgets determiniert werden.⁶⁵ Abbildung 5 soll exemplarisch die Beziehungsstruktur von Einzelbudgets untereinander verdeutlichen, stellt jedoch keine immer gültige Anordnung dar.

Exemplarischer Budgetablauf

⁶¹ Vgl. Preißner (1999), S. 1467.

⁶² Vgl. Ziegenbein (2012), S. 526.

⁶³ Vgl. Stern (2007), S. 412.

⁶⁴ Synonyme Bezeichnungen können auch Absatz- oder Umsatzbudget sein.

⁶⁵ Der Prozess der Budgetbildung wird in Kapitel 4.5 noch einmal detailliert beschrieben.

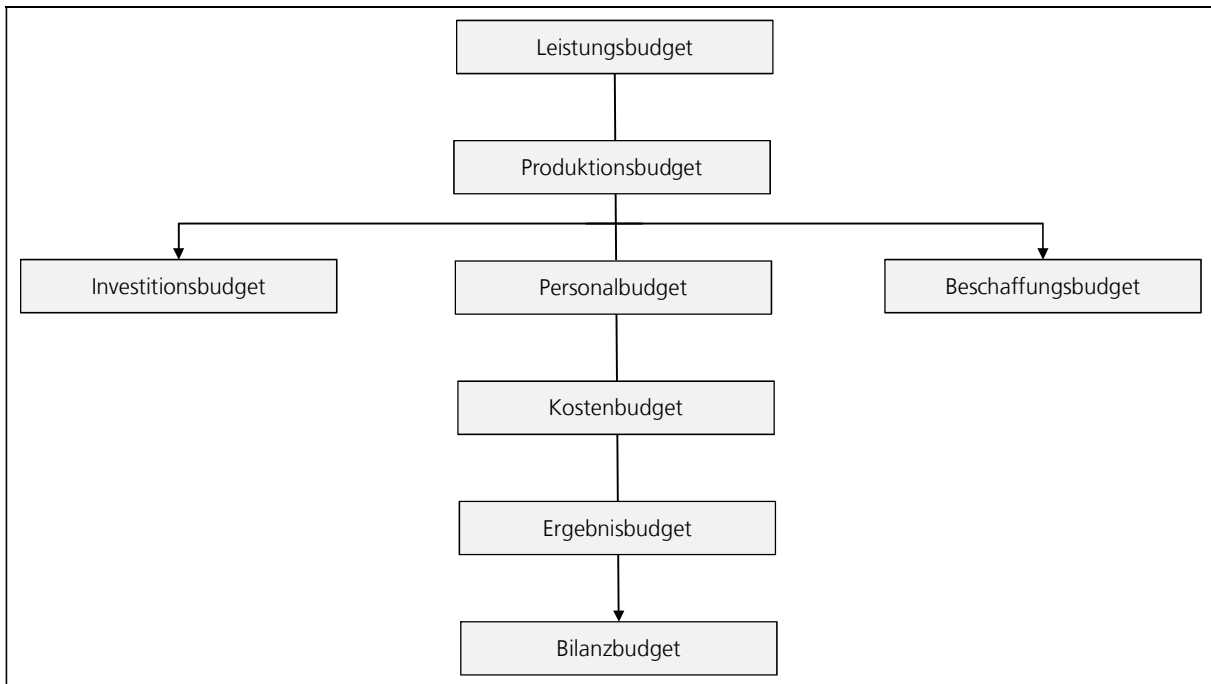


Abbildung 5: Mögliche Beziehungen der Einzelbudgets⁶⁶

4.3 Instrumente

Determinanten der Instrumentenauswahl

Für die Budgeterstellung, -steuerung und -kontrolle kann auf das reichhaltige Repertoire betriebswirtschaftlicher Instrumente zurückgegriffen werden. Dabei bietet sich vor allem die Nutzung von Instrumenten an, die in der Lage sind, die für den Budgetierungsprozess notwendigen Informationen einfach, schnell und kostengünstig bereitzustellen. Daneben beeinflussen aber auch die Aufbauorganisation, das Planungssystem, die Budgetierungsart, die Budgetabstimmung und die Prozesse der budgetierten Bereiche die Instrumentenauswahl, wobei die *Bestimmung der Prozesse* eine besondere Rolle spielt.⁶⁷ Diese beeinflusst maßgeblich den Instrumenteneinsatz, da wohl strukturierte Prozesse, die einfach und genau bestimmbar sind, andere Instrumente erfordern als schlecht strukturierte Prozesse.

Prozesstypbestimmung

Zur Ermittlung des Prozesstyps sind in der Regel die folgenden acht Merkmalsausprägungen *Neuheitsgrad*, *Planbarkeit*, *Prozesssicherheit*, *Prozessoutput*, *Messbarkeit*, *Vielfältigkeit*, *Wiederholungsgrad* und *Beziehungszusammenhang* heranzuziehen. Danach charakterisieren *Standardprozesse* bekannte, deterministische, sichere Prozesse mit materiellem, wertmäßig erfassbarem und homogenem Prozessoutput mit hohem Wiederholungsanteil und eindeutiger Beziehung zwischen Input und Output. Prozesse mit entgegengesetzten Merkmalsausprägungen sind demgegenüber *Innovationsprozesse*. Zwischen diesen ide-

⁶⁶ In Anlehnung an Ziegenbein (2012), S. 526.

⁶⁷ Vgl. zu weiteren Beurteilungskriterien für die Auswahl von Budgetierungstechniken Dambrowski (1986), S. 81.

altypischen Prozessen existiert eine Vielzahl weiterer Prozesse, was Abbildung 6 am Beispiel von Verwaltungsprozessen demonstriert.

| Prozessmerkmale | Merkmalsausprägungen | |
|---|----------------------|------------------------|
| Neuheitsgrad | bekannt | unbekannt |
| Planbarkeit | deterministisch | stochastisch |
| Prozessicherheit | sicher | unsicher |
| Art des Prozessoutputs | materiell | immateriell |
| Messbarkeit der Prozessoutputs in Wertgrößen | messbar | kaum bis nicht messbar |
| Vielfältigkeit der Prozessoutputs | homogen | heterogen |
| Wiederholungsgrad (Regelmäßigkeit der Input-/Output-Beziehungen) | hoch | niedrig |
| Beziehungen zwischen Prozessinput und -output | eindeutig | mehrdeutig |

..... Standardprozess (bspw. Herstellung von Massenprodukten)
 - · - · - · Innovationsprozess (bspw. Neuentwicklung einer Software)
 ————— Verwaltungsprozesse

Abbildung 6: Merkmalsausprägungen der Prozesstypisierung⁶⁸

Standardprozesse sowie einfache Dienst- und Verwaltungsprozesse mit hoher Standardisierbarkeit lassen sich auf Grundlage der Kosten- und Leistungsrechnung budgetieren. Grenzplankostenrechnung, Betriebsplannerfolgsrechnung und Prozesskostenrechnung haben sich in diesem Bereich bewährt und ermöglichen eine relativ gute Erlös- und Kostenplanung.⁶⁹ Liegen jedoch keine Standardprozesse oder einfache Dienst- und Verwaltungsprozesse vor, ist die Verwendung anderer Verfahren notwendig. Das am einfachsten Anzuwendende ist in diesem Fall die Fortschreibungsbudgetierung (s. vorhergehenden Abschnitt), bei der die Budgets der vorangegangenen Periode um Korrekturanteile bereinigt in die aktuelle Periode übernommen werden. Anspruchsvoller sind Wertanalysen, die in erster Linie Kostensenkungen anstreben und primär den Gütereinsatz mit seinen wertmäßigen Konsequenzen (Kosten, Ausgaben, Auszahlungen) fokussieren. Bekannteste Vertreter dieser inputorientierten Verfahren sind die *administrative Wertanalyse*⁷⁰ und die von McKinsey entwickelte *Gemeinkostenwertanalyse*⁷¹. Steht jedoch nicht der Prozessinput sondern die Bestimmung der von den Prozessen zu erbringenden Leistungen (Prozessoutput) im Mittelpunkt, so empfiehlt sich der Einsatz von Programmbudgetierung, Projektplanung oder Zero-Base-Budgeting. Diese Verfahren zielen alle auf eine intensive Prüfung bestehender sowie neu einzuführender Leistungen zum Zwecke des Abbaus, der Beibehaltung, der Optimierung und der Neueinführung von Leistungen.

**Instrumenten-
auswahl gegliedert
nach Prozesstyp**

⁶⁸ In Anlehnung an Küpper (2013), S. 256; Göpfert (1993), Sp. 595.

⁶⁹ Vgl. zur Anwendung der Prozesskostenrechnung in der öffentlichen Verwaltung Littke-mann/Eisenberg/Stark (2005).

⁷⁰ Vgl. Jehle (1982).

⁷¹ Vgl. Roever (1982).