

---

# Teil 4 Sich dem veränderten Kontext stellen



---

# Die Budgetierung zwischen Revolution, Degeneration und Evolution



*Klaus Möller*

**Zusammenfassung:** Die Budgetierung übernahm in der Vergangenheit eine Schlüsselfunktion bei der Steuerung von Unternehmen. Fast ebenso lang wie die Budgetierung existiert aber auch die Kritik an ihr: Sie sei zu aufwändig, zu schwerfällig, sie verursache zahlreiche negative Verhaltenseffekte, und vieles mehr wird ihr vorgeworfen, was vor rund 20 Jahren im Versuch ihrer Abschaffung durch das Beyond Budgeting gipfelte. Die Rufe nach Optimierung bestehen fort, die Abschaffung ist aber nicht breitflächig festzustellen.

Der Beitrag positioniert nach einer historischen und funktionalen Einordnung die Budgetierung in Analogie zur Evolution der Arten als kontextsensitive Praktik und differenziert fünf mögliche zukünftige Ausprägungen. Je nach Art der Budgetierung stehen dann stärker instrumentelle, eher technische Methoden im Mittelpunkt oder eher führungs- und verhaltensorientierte Grundsätze.

**Stichwörter:** Budgetierung, Beyond Budgeting, Koordination, Simulation, Controlling

**Budgeting between revolution, degeneration and evolution**

*Summary: In the past, budgeting was a key management practice in companies. However, budgeting has been criticised for almost as long as it has existed: it is too costly, too cumbersome, it causes numerous negative behavioural effects, and much more, which culminated in the attempt to abolish it through Beyond Budgeting about 20 years ago. Calls for optimisation persist, but abolition has not been widely observed. After a historical and functional classification, the article positions budgeting in analogy to the evolution of species as a context-sensitive practice and differentiates five possible future archetypes. Depending on the type of budgeting, the focus is then more on instrumental, rather technical methods or more on leadership- and behaviour-oriented principles.*

**Key words:** Budgeting, Beyond Budgeting, Coordination, Simulation, Controlling

## 1. Einführung

Die Budgetierung übernahm in der Vergangenheit eine Schlüsselfunktion bei der Steuerung von Unternehmen. Budgets sind finanzielle Pläne, um die Leistungserstellung in Organisationen vertikal (hierarchisch) und horizontal (funktional) zu koordinieren sowie Leistungsziele vorzugeben und zu erreichen. Sie machen einen Kernbereich des traditionellen Controllings aus, da über die Entwicklung, Koordination und Durchsetzung dieser finanziellen Pläne das betriebliche Geschehen gesteuert werden soll. Insofern stellt die Budgetierung bei vielen Unternehmen noch immer ein wesentliches Arbeitselement im unternehmerischen Alltag und in der akademischen Aus- und Weiterbildung dar. Untersuchungen sprechen

regelmässig von rund 80 % des Arbeitsaufwandes der Finanzfunktion, der im Zusammenhang mit der Budgetierung steht.

Nun existiert aber fast ebenso lang wie es die Budgetierung gibt auch die Kritik an ihr: Sie sei zu aufwändig, zu schwerfällig, sie verursache zahlreiche negative Verhaltenseffekte, und vieles mehr wird ihr vorgeworfen. Vor rund 20 Jahren entstand daher mit dem Beyond Budgeting eine Gegenbewegung mit dem Ziel, die Budgetierung abzuschaffen. Die Ideen bestehen fort, die Abschaffung ist aber nicht breitflächig festzustellen. Schaut man sich junge (nicht notwendigerweise kleine oder wenig komplexe) Organisationen insbesondere aus dem Hightech-Sektor an, findet man regelmässig keine klassische Budgetierung, allerdings auch keine klassische Organisationsstruktur. Gerade im Kontext der jüngeren volatilen Vergangenheit finden sich darüber hinaus eine Reihe von Budgetierungsinnovationen. Wo also steht die Budgetierung heute? Ist sie weiterhin in der Mitte der Führungslehre und -praxis angesiedelt und akzeptiert? Oder ist sie eine aussterbende Spezies, deren Anpassung an die sich ändernden Rahmenbedingungen einer schnellen, volatilen, digitalisierten Welt nicht gelungen ist?

Im folgenden Beitrag sollen Antworten auf diese Fragen gegeben werden. Dazu werden in Kapitel 2 die Geschichte und die Funktionen der Budgetierung aufgezeigt. Anschliessend werden in Kapitel 3 die jüngeren Entwicklungen im Kontext von Planung und Budgetierung skizziert und ins Verhältnis mit dem klassischen Verständnis gesetzt. In Kapitel 4 werden in Analogie zur evolutionären Entwicklung der Arten verschiedene Entwicklungsströmungen kategorisiert. Abschliessend wird in Kapitel 5 eine kontextbezogene Zukunftsperspektive für die Budgetierung entwickelt.

## 2. Geschichte und Funktionen der Budgetierung

Planvolles Handeln ist eine Grundeigenschaft moderner Gesellschaften und Organisationen. Gerade in jahreszeitlichen Klima- und Vegetationskontexten ist das vorausschauende Anlegen von Vorräten oder Anpflanzungen überlebenswichtig. Der Ausgangspunkt der Planung kann damit mehrere hunderttausend Jahre zurückverlegt werden. Die zentrale Funktion von Planung in diesem Kontext ist die Koordination von Angebot und Nachfrage – zu Anfang der Nahrungsmittel. Der Koordinationsaspekt von Planung entwickelte sich dann recht schnell durch die Berücksichtigung von Mehrpersonenkontexten weiter zur Steuerung von ganzen Organisationen und sogar Gesellschaften. Der Pyramidenbau wird dazu auch nach 5.000 Jahren als augenfälliges Zeugnis angeführt. Er war nur möglich durch planvolles Handeln, also durch die Koordination der am Bau beteiligten Personen. Schaut man genauer auf die Koordinationsinstrumente, lassen diese sich mit dem englischen „command & control“ gut charakterisieren: Befehl und Gehorsam top-down mittels physischer Gewalt. Damit wurden in erster Linie Menschen und ihre Arbeitskraft sowie weitere Ressourcen (Transportmittel, Baumaterial etc.) koordiniert und allokiert.

Die steigende Komplexität der Organisationsziele schlug sich in der Folge in einer Detaillierung der Pläne bei gleichzeitiger Steigerung der Verbindlichkeit nieder. Grosse Feldzüge (wie bei den Römern) oder lange Schiffsreisen (wie im Mittelalter) waren ohne Pläne und deren konsequente Durchsetzung nicht möglich. Allerdings zeigt gerade das Beispiel Schiffbau eindrucksvoll den damaligen Stand der Planung: Der Bau des damals grössten Schiffs, der schwedischen Vasa, ab dem Jahr 1625 erfolgte nicht auf Basis von Planzeichnungen, sondern unter Nutzung von tradierten Proportionen. Ein über 60 Meter langes Schiff wurde mittels Erfahrungswerten aus der Vergangenheit und nicht mit fun-

dierten technischen Berechnungen oder gar schriftlichen Plänen erstellt. An diesem Beispiel werden die Grenzen der Skalierbarkeit von Fortschreibungen auch sehr deutlich: Das Schiff kenterte und sank nach ca. 1.000 Metern, u.a. weil grundlegende Anforderungen bzgl. des Schwerpunkts durch die Skalierung verletzt wurden.

Über die Jahrhunderte erfolgte entsprechend eine immer stärkere „Technisierung“ der Planung durch Detaillierung und Rechenunterstützung. Aufbereitet wurde dieses Denken in den 1950er Jahren im Rahmen der Systemtheorie und Kybernetik. Diese wird regelmässig anhand der Steuerung der Raumtemperatur erklärt, was sich direkt auf die Budgetierung übertragen lässt und das eingangs geäusserte Command & Control-Verständnis unterstreicht: Ausgangspunkt ist die Erreichung eines Zielwerts („command“; im Budgetierungskontext Wachstums- und Renditeziele). Unter Nutzung eines Sensors (Heizungsthermostat; Plan-Ist-Vergleiche in der Budgetierung) können nun Steuerungsimpulse an das System gegeben werden („control“ durch Regulierung des Warm-/ Kaltwasserzulaufs in die Heizkörper; Freigabe oder Zurückhaltung von Finanzmitteln in der Budgetierung). Damit wird der Systemzustand in Bezug auf das Ziel reguliert (Raumtemperatur; finanzielle Ziele), bis der Sensor erneut Steuerungsimpulse abgibt.

Die Invasion der Alliierten in der Normandie im zweiten Weltkrieg war ohne „generalstabsmässige“ Planung nicht denkbar. Nur so konnten koordiniert mehrere tausend Schiffe und mehrere hunderttausend Menschen angelandet werden. Entsprechend kam die Prognosefunktion als wichtige „Vorausschau“ zur Planung hinzu. Gerade durch den 2. Weltkrieg wurde der gesamte Bereich der Planung erheblich professionalisiert: Neben der Prognosefunktion kam der Bewilligungsfunktion einerseits und der Flexibilisierungsfunktion andererseits immer mehr Bedeutung zu, um die Koordination sicherzustellen. Damit entstand natürlich gleichzeitig die Frage nach der Planungsrichtung: weiterhin rein top-down oder (zumindest fallweise) auch bottom-up, um mehr Flexibilität zu ermöglichen? Einen Schub gewannen derartige Fragen in der Ölkrise in den 1970er Jahren, da hier zum ersten Mal im grossen Umfang (wieder) Diskontinuitäten auftauchten, in diesem Fall bei den Rohstoffpreisen. In der Folge gewannen Überlegungen zu Szenariobudgetierung und Bandbreiten immer mehr Gewicht. Parallel entwickelte sich stark getrieben aus der Organisationsforschung die Frage nach den Verhaltenseffekten der Budgetierung.

Entsprechend werden der Budgetierung eine ganze Reihe von Funktionen zugeordnet:

- Koordinationsfunktion: effizientes Zusammenspiel von Organisationseinheiten;
- Allokationsfunktion: Zuordnung von Ressourcen zur Zielerreichung;
- Vorgabefunktion: Operationalisierung von Zielen;
- Kommunikationsfunktion: Übermittlung von (Teil-) Zielen und Plänen;
- Planungsfunktion: Konkretisierung von Schritten auf dem Weg zur Zielerreichung;
- Kontrollfunktion: Überwachung des Plans bzw. Wegs zum Ziel;
- Prognosefunktion: Vorausschau auf mögliche zukünftige Entwicklungen;
- Bewilligungsfunktion: Sicherstellung der Koordination durch formale Freigaben;
- Flexibilisierungsfunktion: Sicherstellung der Koordination durch Schaffung von (Entscheidungs- und Handlungs-) Freiräumen;
- Motivationsfunktion: Schaffung von Anreizen zur Zielerreichung;
- Initiierungsfunktion: Schaffung von Anreizen und Anregung zum Handeln.

Deutlich wird, dass die Budgetierung im Laufe der Zeit mit zahlreichen Funktionen „aufgeladen“ wurde, die nicht immer vollständig widerspruchsfrei sind: Koordination und

Prognose beispielsweise erfordern eine wahrheitsgemässe Berichterstattung, um effizient zu funktionieren. Planung, Motivation und Initiierung erfordern eher eine ambitionierte Herangehensweise, wie aus der Zielsetzungstheorie bekannt ist. Und die Kontrollfunktion erfordert präzise Planzahlen, um aussagefähige Vergleiche liefern zu können. Es lässt sich fragen, ob die Budgetierung nicht nur aufgeladen, sondern nicht vielleicht sogar überladen ist.

### 3. Budgetierung im Mittelpunkt oder am Ende?

Wo steht die Budgetierung heute? Das Spektrum des Möglichen hat sich deutlich erweitert und es gibt nicht mehr nur eine Art, mit finanziellen Plänen eine Organisation zu steuern. An einem Ende des Spektrums stehen die „Traditionalisten“, bei denen ein Budget „heilig“ ist und der Prozess der Budgetierung mit erheblichen Ressourcen und grosser Bedeutung eine zentrale Unternehmensaktivität darstellt. Wenn im Volkswagen-Konzern im Jahr 2021 das Budget zum siebzigsten Mal erstellt wird, intern auch „Planungsrunde 70“ genannt, könnte man das Unternehmen eher zu dieser Gruppe zählen.

Auf der anderen Seite des Spektrums gibt es die „Progressiven“, die Budgets ganz abgeschafft haben – oder dies zumindest behaupten. Svenska Handelsbanken, Borealis und Statoil/Equinor werden hier regelmässig als Beispiele für das „Beyond Budgeting“ angeführt. Ausgangspunkt war der BBRT – Beyond Budgeting Roundtable bzw. das Buch von Jeremy Hope und Robin Fraser im Jahr 2003. Der Hype um eine Abschaffung der Budgetierung war allerdings nur von kurzer Dauer: Das vermeintliche Heilsversprechen fokussierte auf 12 Prinzipien, die eher auf Leadership Aspekte abstellten und wenig zu instrumentellen Lösungen komplexer Budgetierungspraktiken beitragen konnten. Dennoch war damit die Büchse der Pandora geöffnet und die Budgetierung hatte ihren Status als nicht zu hinterfragenden Bestandteil der finanziellen Führung eingebüsst.

Dies lässt sich auch mit einer gravierenden Veränderung der (Unternehmens-) Umwelt und einem Rückbezug auf das Thermostatbeispiel der Systemtheorie/Kybernetik verdeutlichen: Wenn durch ein Fenster die Sonne in den Raum scheint oder durch ein undichtes Dach die Wärme entweicht gibt der Controller zwar „richtige“ Impulse, um die Zieltemperatur zu erreichen. Möglicherweise gelingt die Zielerreichung aber nicht, weil die Systemgrenzen nur auf den Raum und nicht auf derartig gewichtige exogene Einflussfaktoren ausgelegt sind. Ähnlich könnte man diagnostizieren, dass mittlerweile die exogenen Parameter einer VUCA-Welt (Volatility, Uncertainty, Complexity, Ambiguity) und möglicherweise auch verändertes Führungsverhalten und Verhaltenserwartungen der involvierten Menschen einen so grossen Einfluss ausüben, dass das „technische“ Command & Control-System der Budgetierung an seine Grenzen stösst.

Forschung und insbesondere Praxis waren aber keineswegs untätig, sondern haben zahlreiche Innovationen im Bereich der Budgetierung entwickelt:

- a) Vereinfachung (Reduktion von Planungsgranularität, Iterationsschleifen etc.);
- b) Einsatz von Rolling Forecasts;
- c) Nutzung von und Simulation mit Treibermodellen;
- d) Automatisierung durch Zeitreihenanalysen (unterstützt durch Machine Learning);
- e) Organisatorischer Zusammenschluss der Budgetierung im Rahmen einer Campusplanung;
- f) Fokus auf Massnahmen;

- g) Verstärkte Nutzung von Benchmarks/relativen Zielen und Bewertungen;
- h) Einsatz von Objectives & Key Results (OKRs) als zentrale Steuerungslogik.

Grob lassen sich diese Innovationen in drei Bereiche einteilen: Eher instrumentelle (a-b), eher IT-orientierte (c-d) und eher führungsorientierte (e-h) Optimierungen. Während erstere eher eine Verbesserung „im“ System fokussieren, zweitere eher technische Innovationen als Unterstützung oder gar Ablösung propagieren sind letztere getrieben durch den Versuch, Organisationen durch zeitgemässe Führungsansätze besser mit der VUCA-Welt in Einklang zu bringen. Interessant ist in allen Bereichen die Feststellung, dass es sich überall um Verbesserungen aus der Praxis für die Praxis handelt. Der Wissenschaft kommt bestenfalls die Funktion des zeitversetzten Erklärens, Verstehens und Bewertens zu. Dies dürfte auf eine phasenweise starke Theorieverengung in der BWL bzw. Controlling-Forschung zurückzuführen sein: Hier die Principal-Agent-Modelle mit zahlreichen Versuchen, asymmetrische Information, Interessenkonflikte, Delegation etc. in theoretische und damit notwendigerweise vereinfachende und abstrakte Modellen zu fassen; dort die Unternehmensvertreter, die sich Jahr für Jahr mit konkreten Problemen wie Dezemberfieber, Budget Wasting, Sandbagging etc. herumärgerten. In der Tat lässt sich konstatieren, dass finanzielle Planung eine tolle Sache ist, die sich mit technischen Verfeinerungen auch sehr gut lösen lässt – solange nicht Zukunft, Aussenwelt und Menschen darauf einwirken. Nur macht umgekehrt eine Budgetierung unter Ausschluss von diesen Faktoren keinen Sinn.

Damit findet sich bei den meisten Organisationen inzwischen eine Budgetierung zwischen den beiden Extremen „traditionalistisch“ und „progressiv“. Je nach Geschäftsmodell, Führungspersönlichkeit usw. werden die o.a. Optimierungen mehr oder weniger stark genutzt und vielfach miteinander kombiniert. Insofern lässt sich strenggenommen von der *einen* Budgetierung nicht mehr sprechen.

#### 4. Die Entstehung der Arten

Bringt man die bisherigen Ausführungen auf eine Zeitachse lässt sich Budgetierung als evolutionäres Phänomen auffassen. Ausgangspunkt des Phänomens war der Bedarf nach zielorientierter Koordination. Unter Hinzukommen der weiteren Funktionen entwickelte sich daraus die Budgetierung als komplexes Steuerungssystem, u.a. um den immer komplexeren Organisationsstrukturen (Globalisierung, Multi-Produkt-Konzerne, Innovationsdruck ...) Rechnung zu tragen. Damit wurde das Instrument gleichzeitig träge und wenig anpassungsfähig an die sich ändernden Kontexte (Digitalisierung, VUCA, Menschenbild, Führungsverständnis, Pandemie ...). Ein Verweis auf die Phase der Dinosaurier in der evolutionären Entwicklung mag dies veranschaulichen. Gleichzeitig entstanden zahlreiche Veränderungen (Mutationen) mit dem Ziel, die Anpassungsfähigkeit wieder zu verbessern. Daraus dürften sich nun einzelne Arten der Budgetierung entwickeln, die Funktionen und Instrumente möglichst widerspruchsfrei kombinieren sollten. Beispielhaft seien hier fünf Varianten aufgeführt (vgl. Abb. 1). Im Laufe dieser Entwicklung wird es zu Fehlentwicklungen und Entwicklungsabbrüchen kommen, wie das Beispiel der Bandbreitenplanung gezeigt hat. Nach dem Verfahrensvorschlag sollten Annahmen über Wahrscheinlichkeitsverteilungen von Treiberfaktoren in eine weitgehend statische Budgetierung einbezogen werden, was sich als unrealistisch bzgl. Komplexität und Akzeptanz herausgestellt hat. Derartige Wege sollten aber nicht vorschnell als Sackgassen stigmatisiert werden, sondern

stellen wertvolle Entwicklungsarbeit dar, die es erlaubt sich auf andere, erfolgversprechendere Wege zu geben.

Insofern ist die hier vorgestellte Kategorisierung mit erheblicher Vorsicht zu betrachten. Im Sinne einer Diskussionsgrundlage erscheint ein solcher Versuch aber durchaus lohnenswert. Neben der Variantenbildung wird auch eine Aussage zum Wachstumspotenzial gewagt, der einerseits abhängig vom exogenen Veränderungsdruck und andererseits von Strukturmerkmalen (Branche, Grösse etc.) ist.

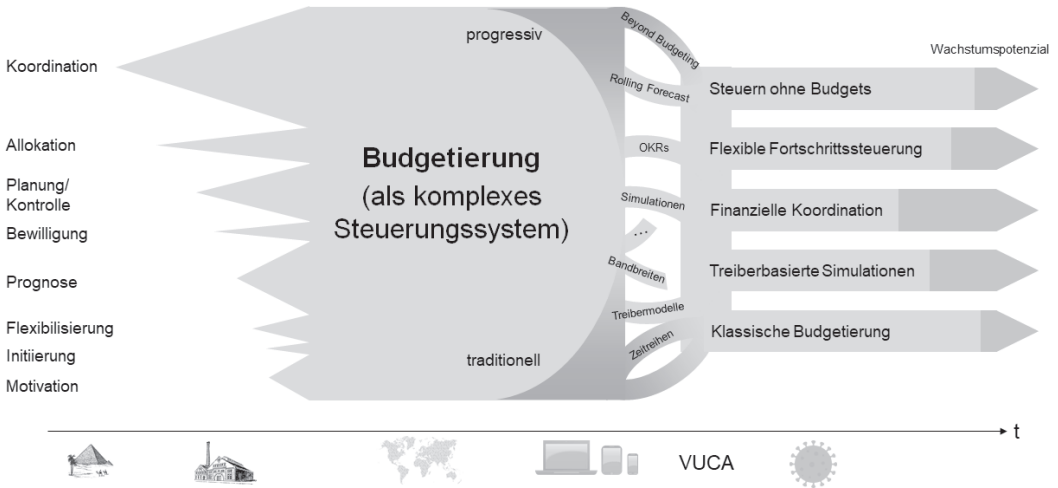


Abbildung 1: Von Funktionen zu Arten der Budgetierung

### Steuern ohne Budgets

Die bisherigen Implementierungserfahrungen von Beyond Budgeting zeigen, dass ein Steuern gänzlich ohne Budgets nur in sehr wenigen Fällen langfristig möglich ist. In der Regel erfordern insbesondere komplexe Produktionsprozesse eine wie auch immer geartete Koordination von Materialflüssen, Personalkapazitäten und Zulieferern und bedingen daher eine gewisse Art von Planung mit einem gewissen Verbindlichkeitsgrad. Demgegenüber ist gerade bei jungen oder stark wachsenden Unternehmen eine Planung kapazitiv nur bedingt leistbar und vielfach auch einschränkend, so dass hier regelmässig fast unbewusst ein Beyond Budgeting Ansatz verwendet wird. Gleiches gilt für eigentümergeführte KMU, bei denen „die Chefin den Plan im Kopf hat“ und eine formale Koordination daher auf ein Minimum reduziert werden kann. Die Anwendungshäufigkeit dürfte daher in bestimmten Segmenten (KMU, Growth) mehr oder weniger freiwillig hoch sein, insgesamt aber doch eher gering.

### Flexible Fortschrittssteuerung

Viele Optimierungsansätze der jüngeren Zeit versuchen, einen unternehmerischen „Spirit“ durch eine Verschlankung der Abläufe und die Nutzung agiler Praktiken und Methoden zu erreichen. Auch grössere Unternehmen experimentieren zunehmend mit derartigen Ansätzen, allerdings meist nicht auf Gesamtorganisationsebene, sondern in Teilbereichen. Der Ansatz der Objectives & Key Results (OKRs) ist hier beispielhaft zu erwähnen. In

der Folge werden Zielsetzungs- und Koordinationsprozesse von der Budgetierung auf das Instrument der OKRs verlagert, das seinerseits stark auf Selbstkoordination und Partizipation setzt. Insofern lässt sich hier von „so wenig Budgetierung wie nötig“, und „so viel Selbststeuerung wie möglich“ sprechen. Derartige Ansätze dürften ein solides Wachstumspotenzial aufweisen. Dies daher, weil sie aufgrund der fehlenden Strukturen nur bedingt für komplexe Produktionsprozesse geeignet sind bzw. in diesem Umfeld ergänzende Instrumente benötigen.

### **Finanzielle Koordination**

In der „Mitte“ findet sich eine Rückbesinnung auf die ursprüngliche Kernaufgabe der Budgetierung zur finanziellen Koordination. Hier dürften die Vereinfachungsüberlegungen der letzten Jahre vielfach zur Anwendung kommen, um den Aufwand für die Budgetierung (wieder) in ein vernünftiges Verhältnis mit ihrem Nutzen zu bringen. Dazu dürfte ein „Aufbrechen“ der hochintegrierten Systeme in flexible, eher regelbasierte Systeme zur Selbststeuerung der Schlüssel zum Erfolg sein. Also ein separates (und eher stabiles) System für potential- und wettbewerbsorientierte Relativziele; ein zielunabhängiges Prognose-system zur Transparenzherstellung der unmittelbaren Zukunftsentwicklung, um (Gegen-) Massnahmen identifizieren zu können (Rolling Forecast); ein Ist-Ist-Berichtssystem zur Identifikation von Fortschritt; ein portfolio- und potenzialbasierter Ansatz zur Mittelallokation für Investitionen. In Abgrenzung zur flexiblen Fortschrittssteuerung kommen hier stärker regelbasierte Systeme zur Anwendung, nach dem Prinzip der geleiteten Selbststeuerung / guided self control wie vom St. Galler Performance Management Modell propagiert wird. Aufgrund der erheblichen Flexibilität der Ausgestaltung wird hier das grösste Wachstumspotenzial gesehen.

### **Treiberbasierte Simulation**

Nähert man sich von der klassischen Budgetierung den progressiveren Varianten, findet man eine intensive Nutzung von IT für Prognose- und Simulationszwecke im Sinne von Predictive Planning / Analytics in der Regel unter Nutzung von Treibermodellen. Hier wird die Planungsfunktion eher intensiviert, allerdings in der Zentrale und für „wenn-dann“-Auswertungen und nicht durch eine noch intensivere Anwendung der klassischen Budgetierung. Die Budgetierung im Sinne von Vor- und Freigabe ist dann eher ein Ergebnis des Durchspielens von unterschiedlichen möglichen Varianten. Ein solcher Ansatz erfordert intensiven Ressourceneinsatz auf der methodischen, personellen und zeitlichen Ebene und die Annahme und Erfordernis von Prognostizierbarkeit. Dies dürfte wieder mindestens von Branche und Unternehmensgrösse abhängen. Durch die zunehmende Vereinfachung von Analytics-Anwendungen und dem verstärkten Einsatz von Software-Plattformen ohne aufwändige System-Implementierung ist für diese Variante ebenfalls mit einem stärkeren Wachstum zu rechnen.

### **Klassische Budgetierung**

Hat die klassische Budgetierung noch eine Zukunft? Ja, mit Sicherheit. Dann nämlich, wenn sichere Rahmenbedingungen vorliegen und/oder von den Akteuren (Shareholder, Management, Umfeld...) ein hohes Mass an Planungssicherheit erwartet wird. Das Problem ist nur, dass derartige Kontexte immer seltener werden. Die Produktion von normier-

ten Schrauben war in der Vergangenheit eine stabile Nische. Durch Globalisierung (Wettbewerb aus Asien), technische Entwicklung (Klebeverbindungen), Trendverschiebungen (Elektromobilität, Kreislaufwirtschaft) ist aber auch eine solche Nische nur noch bedingt stabil. Insofern dürfte das Wachstumspotenzial für eine aufwändige, hochintegrierte und damit langsame und anfällige Budgetierung zukünftig gering sein.

### 5. Context is King

Vor zwanzig Jahren haben die Vertreter des Beyond Budgeting ihr ein schnelles Ende prophezeit. Das ist bisher nicht eingetroffen und es sieht nicht danach aus, dass die Budgetierung sich von der Bühne der finanziellen Führung gänzlich verabschiedet. Aber ein erheblicher Anpassungsdruck ist deutlich spürbar, sonst droht tatsächlich die schleichende oder möglicherweise sogar schnelle Degeneration.

Organisationen sollten sich daher immer zuerst fragen, welche Funktion die Budgetierung im jeweiligen Kontext übernehmen soll. Wird sie als Zwangsinstrument zur Planung, Kontrolle und Freigabe eingesetzt (command & control)? Dies kann technologische Gründe haben (begrenzte Flexibilität der Produktionskapazitäten, begrenzte Finanzmittel durch fehlenden Zugang zum Kapitalmarkt etc.) und muss nicht notwendigerweise eine veraltete Sicht auf Führung darstellen. Dann erscheinen traditionellere Formen angemessen, die eher auf eine Verbesserung der Planungsgenauigkeit und -sicherheit abzielen. Versucht eine Organisation im Gegensatz dazu eine flexible Führungskultur zu etablieren und Mitarbeitern über die Intensivierung eines Purpose einerseits, Handlungspotentiale im Tagesgeschäft andererseits zu ermöglichen, ist eine traditionelle Budgetierung hinderlich oder gar kontraproduktiv.

Die Budgetierung hat sich damit von einem wenig hinterfragten Imperativ der finanziellen Führung zu einer kontextsensitiven Praktik entwickelt. Diese neue Freiheit der Nutzung und Ausgestaltung beschert der Unternehmenspraxis vielfältige Möglichkeiten zur individualisierten Ausgestaltung und der Wissenschaft die Möglichkeit und Herausforderung von komplexen, kontextabhängigen und damit enorm vielseitigen Forschungssettings. Je nach Art der Budgetierung stehen dann stärker instrumentelle, eher technische Methoden im Mittelpunkt oder eher führungs- und verhaltensorientierte Grundsätze. Während im ersteren Fall über Realexperimente die Wirksamkeit generell und in Abhängigkeit von kontrollierten Einflussfaktoren untersucht werden kann, dürften im zweiten Fall eher beobachtende Längsschnittstudien im Mittelpunkt stehen. In beiden Fällen erfolgt eine engere Interaktion zwischen Wissenschaft und Praxis, die der Forschung die Möglichkeit bieten kann, auch wieder stärker die Rolle einer innovativen Gestalterin (und nicht reaktiven Beschreiberin) einzunehmen.

### Literaturverzeichnis

- Argyris, C. (1952): *The impact of budgets on people*. New York.
- Bourmistrov, A., Kaarboe, K. (2013): From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas, in: *Management Accounting Research*, 24. Jg. (2013), S. 196–211.
- Becker, S. D. (2014): When organisations deinstitutionalise control practices: A multiple-case study of budget abandonment, in: *European Accounting Review*, 23. Jg. (2014), H. 4, S. 593–623

- Bogsnes, B. (2009): *Implementing Beyond Budgeting. Unlocking the Performance Potential*. Hoboken: Wiley.
- Bunce, P./Fraser, R./Woodcock, L. (1995): Advanced budgeting: A journey to advanced management systems, in: *Management Accounting Research*, 6. Jg. (1995), H. 3, S. 253–265.
- Chenhall, R. (2003): Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28. Jg. (2003), H. 2–3, S. 127–168.
- Dambrowski, J. (1986): *Budgetierungssysteme*, München 1986.
- Engelhardt, P., Möller, K. (2018): OKRs – Objectives and Key Results – Kritische Analyse eines neuen Managementtrends, in: *Controlling*, 29. Jg. (2017), H. 2, S. 30–37.
- Fischer, T., Möller, K., Schultze, W. (2015): *Controlling – Grundlagen, Instrumente und Entwicklungsperspektiven*, 2. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Pöschel.
- Gleich, R., Kappes, M., Leyk, J. (Hrsg., 2019): *Planung, Budgetierung und Forecasting*, Haufe: Freiburg.
- Hope, J., Fraser, R. (2003): *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business Press.
- Horváth, P., Gleich, R. (Hrsg., 2003): *Neugestaltung der Unternehmensplanung*, Stuttgart: Schäffer-Pöschel.
- Isbruch, F., Renner, N., Möller, K., Berendes, K., Wunderlich, P. (2016): Treiberbasierte Planungs- und Simulationsmodelle im Controlling: Flexibles Planen und Steuern im dynamischen Umfeld, in: *Controlling*, 28. Jg. (2016), H. 12, S. 755–764.
- Möller, K., Marks, D. (2021): Flexible Fortschrittssteuerung als Target Operating Model der finanziellen Führung – Förderung unternehmerischen Verhaltens statt rigider Budgetorientierung, in: *Controlling*, 33. Jg. (2021), H. 2.
- Rieg, R. (2015): *Planung und Budgetierung*, Springer: Wiesbaden.

**Klaus Möller**, Prof. Dr., ist Professor für Controlling / Performance Management am Institut für Accounting, Controlling und Auditing der Universität St. Gallen

*Anschrift:* Universität St. Gallen (ACA-HSG), Tigerbergstrasse 9, CH-9000 St. Gallen, Schweiz, Email: klaus.moeller@unisg.ch