

BEITRÄGE  
DES INSTITUTS FÜR  
RECHNUNGSWESEN  
UND CONTROLLING  
DER UNIVERSITÄT  
ZÜRICH

EHEMALS «MITTEILUNGEN AUS DEM  
HANDELSWISSENSCHAFTLICHEN  
SEMINAR DER UNIVERSITÄT ZÜRICH»

HERAUSGEBER

PROF. DR. CONRAD MEYER  
PROF. DR. DIETER PFAFF  
PROF. FLEMMING RUUD, PHD

STEFAN SPREITER

LIC. OEC. PUBL.

# NEUGESTALTUNG DER BUDGETIERUNG

EINE THEORETISCHE UND EMPIRISCHE  
ANALYSE

## *Inhaltsverzeichnis*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>VII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b>	<b>XIII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b>	<b>XV</b>
<b>Teil I: Grundlagen</b>	<b>1</b>
<b>1. Kapitel: Einleitung</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung	4
1.3 Aufbau der Arbeit	5
<b>2. Kapitel: Traditionelle Budgetierung</b>	<b>7</b>
2.1 Definition der Budgetierung	7
2.2 Eigenschaften der traditionellen Budgetierung	8
2.2.1 Funktionen der traditionellen Budgetierung	9
2.2.1.1 Koordination	10
2.2.1.2 Motivation	11
2.2.1.3 Orientierung	13
2.2.2 Budgetmerkmale	13
2.2.2.1 Hohe Vollständigkeit und Detaillierung	14
2.2.2.2 Absolute Vorgabegrößen	17
2.2.2.3 Jahresfokus	19
2.2.2.4 Hohe Verbindlichkeit	20
2.2.3 Gestaltung des Budgetierungsprozesses	21
2.2.3.1 Fortschreibungsplanung	22
2.2.3.2 Hohe Formalisierung und Zentralisierung	24
2.2.3.3 Gegenstand der operativen Planung	27
2.3 Kritik an der traditionellen Budgetierung	28

---

<b>3. Kapitel: Ansätze zur Neugestaltung der Budgetierung</b>	<b>33</b>
<b>3.1 Better Budgeting</b>	<b>33</b>
3.1.1 Massnahmen des Better Budgeting	33
3.1.1.1 Fokussierung und geringere Detaillierung der Budgets	34
3.1.1.2 Einsatz von Planungssoftware	34
3.1.1.3 Aufbrechen des Einjahresfokus	35
3.1.1.4 Einsatz der Balanced Scorecard	38
3.1.1.5 Prozessorientierte Budgetierung	38
3.1.1.6 Relative, selbst adjustierende Ziele	41
3.1.2 Beurteilung des Better Budgeting	42
<b>3.2 Beyond Budgeting</b>	<b>44</b>
3.2.1 Prinzipien des Beyond Budgeting	44
3.2.1.1 Adaptive Managementprozesse	45
3.2.1.2 Radikale Dezentralisierung	48
3.2.2 Instrumente des Beyond Budgeting	50
3.2.3 Beurteilung des Beyond Budgeting	51
<b>3.3 Gemeinsamkeiten der Ansätze</b>	<b>56</b>
<b>Teil II: Zentrale Instrumente der neuen Ansätze</b>	<b>59</b>
<b>4. Kapitel: Mehrdimensionale Kennzahlensysteme</b>	<b>59</b>
<b>4.1 Grundzüge mehrdimensionaler Kennzahlensysteme</b>	<b>59</b>
4.1.1 Kennzahlen und Kennzahlensysteme	59
4.1.2 Funktionen von Kennzahlensystemen	63
4.1.3 Defizite traditioneller Kennzahlensysteme	64
4.1.4 Eigenschaften mehrdimensionaler Kennzahlensysteme	67
<b>4.2 Ansätze mehrdimensionaler Kennzahlensysteme</b>	<b>72</b>
4.2.1 EFQM-Modell	73
4.2.2 Werttreiberhierarchien	75
4.2.3 Balanced Scorecard	78
<b>4.3 Grenzen mehrdimensionaler Kennzahlensysteme</b>	<b>81</b>
4.3.1 Identifikation der Ursache-Wirkungs-Beziehungen	81
4.3.2 Menschliches Informationsverhalten	85
4.3.3 Dysfunktionale Wirkung kennzahlenbasierter Steuerung	87

---

<b>4.4</b>	<b>Mehrdimensionale Kennzahlensysteme als Alternative zur traditionellen Budgetierung</b>	<b>89</b>
4.4.1	Einsatz mehrdimensionaler Kennzahlensysteme	89
4.4.2	Potentieller Nutzen	92
<b>5.</b>	<b>Kapitel: Benchmarking</b>	<b>95</b>
<b>5.1</b>	<b>Grundzüge des Benchmarking</b>	<b>95</b>
5.1.1	Idee des Benchmarking	95
5.1.2	Funktionen des Benchmarking	96
<b>5.2</b>	<b>Gestaltung des Benchmarking</b>	<b>97</b>
5.2.1	Benchmarkingpartner	97
5.2.1.1	Internes Benchmarking	98
5.2.1.2	Externes Benchmarking	98
5.2.1.3	Eignung der Benchmarkingpartner	100
5.2.2	Benchmarkingprozess	101
5.2.3	Abgrenzung zum Betriebsvergleich	104
<b>5.3</b>	<b>Grenzen des Benchmarking</b>	<b>105</b>
5.3.1	Datenverfügbarkeit	106
5.3.2	Datenvergleichbarkeit	107
5.3.3	Ressourcenaufwand	109
5.3.4	Mitarbeiterverhalten	109
<b>5.4</b>	<b>Benchmarking als Alternative zur traditionellen Budgetierung</b>	<b>111</b>
5.4.1	Einsatz des Benchmarking	111
5.4.2	Potentieller Nutzen	115
<b>Teil III:</b>	<b>Empirische Untersuchung</b>	<b>117</b>
<b>6.</b>	<b>Kapitel: Gegenstand und Vorgehen der Untersuchung</b>	<b>117</b>
<b>6.1</b>	<b>Gegenstand der Untersuchung</b>	<b>117</b>
6.1.1	Validierung der Budgetkritik	117
6.1.2	Validierung der Empfehlungen der Budgetkritiker	118
<b>6.2</b>	<b>Vorgehen</b>	<b>121</b>
6.2.1	Detailhandel als Erfahrungsobjekt	121
6.2.2	Schriftliche Umfrage	123
6.2.3	Experteninterviews	125

---

<b>7. Kapitel: Ergebnisse der Untersuchung</b>	<b>127</b>
<b>7.1 Ergebnisse der schriftlichen Umfrage</b>	<b>127</b>
7.1.1 Rücklauf und Eigenschaften der Studienteilnehmer	127
7.1.2 Budgetierung	129
7.1.2.1 Gestaltung der Budgetierung	129
7.1.2.2 Funktionen der Budgetierung	135
7.1.2.3 Stellenwert der Budgetierung	137
7.1.2.4 Beurteilung der Budgetierung	138
7.1.3 Mehrdimensionale Kennzahlensysteme	141
7.1.3.1 Stellenwert nicht-finanzieller Kennzahlen	141
7.1.3.2 Herausforderungen nicht-finanzieller Kennzahlen	146
7.1.3.3 Verbreitung mehrdimensionaler Kennzahlensysteme	150
7.1.3.4 Beurteilung mehrdimensionaler Kennzahlensysteme	152
7.1.4 Benchmarking	156
7.1.4.1 Verbreitung des Benchmarking	156
7.1.4.2 Stellenwert des Benchmarking	158
7.1.4.3 Beurteilung des Benchmarking	161
<b>7.2 Ergebnisse der Experteninterviews</b>	<b>165</b>
7.2.1 Angaben zu den Interviewteilnehmern	165
7.2.2 Budgetierung	167
7.2.2.1 Nutzen der Budgetierung	167
7.2.2.2 Auswirkungen der Umfelddynamik	171
7.2.2.3 Zeitbedarf der Budgetierung	172
7.2.3 Mehrdimensionale Kennzahlensysteme	174
7.2.3.1 Stellenwert nicht-finanzieller Kennzahlen	174
7.2.3.2 Verbreitung mehrdimensionaler Kennzahlensysteme	175
7.2.4 Benchmarking	177
7.2.4.1 Nutzen des Benchmarking	177
7.2.4.2 Eignung relativer Leistungsziele	179
<b>7.3 Fazit der Untersuchung</b>	<b>179</b>
7.3.1 Beurteilung der Budgetkritik	180
7.3.2 Beurteilung der Empfehlungen der Budgetkritiker	183

---

<b>8. Kapitel: Schlussbetrachtung</b>	<b>189</b>
8.1 Zusammenfassung der Ergebnisse	189
8.2 Beurteilung der Ergebnisse	200
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>207</b>
<b>Anhang – Fragebogen schriftliche Umfrage</b>	<b>227</b>
<b>Anhang – Leitfaden Experteninterviews</b>	<b>237</b>
<b>Anhang – Seminarprogramm</b>	<b>243</b>

## *Abbildungsverzeichnis*

Abbildung 1-1: Aufbau der Arbeit	6
Abbildung 2-1: Abgrenzung der Budgetierung von der Massnahmenplanung	8
Abbildung 2-2: Eigenschaften der traditionellen Budgetierung	9
Abbildung 2-3: Funktionen der traditionellen Budgetierung	10
Abbildung 2-4: Budgetmerkmale	14
Abbildung 2-5: «Master Budget» als Beispiel eines Budgetsystems	16
Abbildung 2-6: Typen von Budgeteinheiten	18
Abbildung 2-7: Budgetierungsverfahren in Abhängigkeit der Partizipation	25
Abbildung 3-1: Prinzip der rollenden Planung	37
Abbildung 3-2: Input- vs. outputorientierte Sichtweise der Kostenplanung	39
Abbildung 3-3: Fixe vs. relative Leistungsvorgaben	42
Abbildung 3-4: Prinzipien des Beyond Budgeting	45
Abbildung 4-1: Rechensysteme und Ordnungssysteme	63
Abbildung 4-2: Defizite traditioneller Kennzahlensysteme	65
Abbildung 4-3: EFQM-Modell	74
Abbildung 4-4: Skizze einer Werttreiberhierarchie auf der Basis des EVA	76
Abbildung 4-5: Grundstruktur der Balanced Scorecard	79
Abbildung 4-6: Problemfelder von Ursache-Wirkungs-Beziehungen	83
Abbildung 4-7: Entwicklungsstufen mehrdimensionaler Kennzahlensysteme	90
Abbildung 5-1: Formen des internen und externen Benchmarking	97
Abbildung 5-2: Vor- und Nachteile verschiedener Formen des Benchmarking	105
Abbildung 5-3: Formen der Vergleichbarkeit	108
Abbildung 5-4: Anwendungsbereiche des Benchmarking	112
Abbildung 5-5: Eignung der Benchmarkingpartner	114
Abbildung 6-1: Konzeption der Verbesserungsvorschläge der Budgetkritiker	118
Abbildung 7-1: Umsatz, Bilanzsumme und Anzahl Mitarbeitende	128
Abbildung 7-2: Tiefe der Budgetierung	131
Abbildung 7-3: Faktoren bei der Bestimmung der Budgethöhe	132
Abbildung 7-4: Prognostizierbarkeit von Planungsprämissen	132
Abbildung 7-5: Dauer der Budgetierung	134
Abbildung 7-6: Budgetierungsdauer in Abhängigkeit des Umsatzes	134
Abbildung 7-7: Funktionen der Budgetierung	136
Abbildung 7-8: Stellenwert der Budgetierung	137

---

Abbildung 7-9: Zufriedenheit mit der Budgetierung	139
Abbildung 7-10: Zweckmässigkeit budgetbasierter Soll-Ist-Vergleiche	140
Abbildung 7-11: Anzahl regelmässig gemessener Kennzahlen	142
Abbildung 7-12: Bedeutung nicht-finanzieller Kennzahlen	143
Abbildung 7-13: Bedeutung finanzieller Kennzahlen	144
Abbildung 7-14: Häufig verwendete nicht-finanzielle Kennzahlen	145
Abbildung 7-15: Häufig verwendete finanzielle Kennzahlen	146
Abbildung 7-16: Herausforderungen nicht-finanzieller Kennzahlen	147
Abbildung 7-17: Faktoranalyse zu den Herausforderungen nicht-finanzieller Kennzahlen	148
Abbildung 7-18: Zweckmässigkeit eines Kennzahlensystems	153
Abbildung 7-19: Zufriedenheit mit dem Kennzahleneinsatz	154
Abbildung 7-20: Verbreitung des kennzahlenbasierten Benchmarking	157
Abbildung 7-21: Motive für das Benchmarking	159
Abbildung 7-22: Stellenwert von Benchmarks im Vergleich mit Budgetzielen	160
Abbildung 7-23: Herausforderungen des kennzahlenbasierten Benchmarking	162
Abbildung 7-24: Herausforderungen des prozessbasierten Benchmarking	164
Abbildung 7-25: Themenübersicht und Ablauf der Experteninterviews	165