

RESEARCH

Anja Schwering

Ehrlichkeit in der Budgetierung



Springer Gabler

Ehrlichkeit in der Budgetierung

Anja Schwering

Ehrlichkeit in der Budgetierung

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Wolfgang Berens

 Springer Gabler

Anja Schwering
Münster, Deutschland

Dissertation der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, 2015

Originaltitel der Dissertation: Ehrlichkeit in der Budgetierung. Eine experimentelle Untersuchung zum Einfluss Gleichgestellter auf Basis der Analyse ökonomischer und verhaltenswissenschaftlicher Erklärungsansätze

D6

ISBN 978-3-658-11582-1 ISBN 978-3-658-11583-8 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-658-11583-8

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2016

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Fachmedien Wiesbaden ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Geleitwort

Die Budgetierung zählt auch heute noch – trotz teilweise erheblicher Kritik – zu den zentralen Steuerungsinstrumenten in Unternehmen. Kaum ein Unternehmen verzichtet darauf, Budgets zur Planung, Koordination oder auch Motivation von Mitarbeitern zu verwenden. Mit dem Einsatz von Budgets gehen jedoch häufig Probleme einher. Mitarbeiter werden dazu verleitet, Ressourcen zum Jahresende zu verschwenden und ihre Budgetvorgaben in ihrem Sinne zu beeinflussen und Budgetary Slack zu bilden. Somit stellt Budgetary Slack ein zentrales Problem dar, das die Effektivität und Effizienz der Budgetierung einschränkt.

Aufgrund der weiten Verbreitung von Budgets ist es daher notwendig, die Faktoren zu kennen, die ehrliches Verhalten im Budgetierungsprozess beeinflussen. Frau Schwering stellt sich dieser Herausforderung in ihrer Dissertation, indem sie einerseits die intensive Diskussion im wissenschaftlichen Schrifttum würdigt und andererseits neue Erkenntnisse zu den Einflussfaktoren ehrlichen Verhaltens gewinnt.

So erwartet den Leser zunächst eine umfassende Aufbereitung der bestehenden Forschung zur Ehrlichkeit in der Budgetierung, in der sowohl ökonomische als auch verhaltenswissenschaftliche Erklärungsansätze berücksichtigt werden. Durch eine neuartige Systematisierung der internationalen Forschungsbemühungen ist Frau Schwering hierbei in der Lage, bislang verborgene Komplimentaritäten aufzuzeigen.

Im zweiten Teil entwickelt Frau Schwering auf Basis einer spannenden Forschungsfrage eine innovative experimentelle Untersuchung, die neue verhaltenswissenschaftliche Erkenntnisse zum Einfluss Gleichgestellter und des Geschlechts auf die Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess liefert.

Mit ihrem integrativen Beitrag zu den Erklärungsansätzen der Ehrlichkeit in der Budgetierung liefert Frau Schwering einen maßgeblichen Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Forschung im Budgetierungskontext. Zudem bieten die Ergebnisse aus praktischer Sicht Ansatzpunkte für die Gestaltung von Budgetierungssystemen in Unternehmen. Daher bin ich überzeugt, dass die herausragende Arbeit von Frau Schwering die ihr zustehende große Zahl an interessierten Lesern finden wird.

Prof. Dr. Wolfgang Berens

Vorwort

Die Erstellung der vorliegenden Arbeit hat mir insbesondere deshalb viel Freude bereitet, da sie mir die Möglichkeit bot, in die fremde Welt der Psychologie einzutauchen und diese mit der Welt der Wirtschaftswissenschaften verbinden zu können. Viele der beschriebenen Phänomene konnte ich in meinem Umfeld regelmäßig beobachten. Auf diese und andere Weisen trug somit eine Vielzahl an Menschen zum Gelingen dieser Arbeit bei. Ihnen möchte ich an dieser Stelle danken.

Mein aufrichtiger Dank gilt zunächst meinem Doktorvater Prof. Dr. Wolfgang Berens. Durch seine vertrauensvolle Art schafft er am Lehrstuhl ein Arbeitsklima, das eine freie und eigenständige Arbeitsweise ermöglicht. Gleichzeitig stand er mir jederzeit mit seinem Rat zur Seite. Dieses Arbeitsumfeld hat maßgeblich zum Erfolg meiner Arbeit beigetragen. Für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens und die wertvollen Anmerkungen bedanke ich mich außerdem bei Prof. Dr. Christoph Watrin.

Für seine Begleitung und Unterstützung bei der Erstellung dieser Arbeit möchte ich Dr. Friedrich Sommer danken. In vielen Diskussionen verstand er es, meine Gedankengänge kritisch zu hinterfragen und mir alternative Lösungsansätze für meine Probleme aufzuzeigen – insbesondere im Zuge seiner finalen Durchsicht meines Manuskripts. Zudem möchte ich Jan Diebecker für die vielen hilfreichen Anmerkungen und Hinweise danken. Mein Dank gilt außerdem Matthias Danwerth, Christian Siemen und Felix Bolduan, die mir als studentische Hilfskräfte eine große Hilfe bei der Erstellung dieser Arbeit waren.

Darüber hinaus bedanke ich mich bei allen Kollegen des Lehrstuhls, die mich während meiner Lehrstuhlzeit begleitet und unterstützt haben: Christian Adolphs, Dr. Matthias Dirkmorfeld, Robin Dresenkamp, Dr. Marco Dudda, Dr. Anna Kaland, Prof. Dr. Thorsten Knauer, Dr. Maike König, Stefan Obieck, Christoph Picker, Dr. Alexandra Rohlmann, Christian Rose, Dr. Kerstin Schmidt, Christian Schnieder, Lisa Silge, Dr. Julian Thiel, Helena Tilke, Christoph Wäsker, Christina Weigle, Dr. Katrin Will, PD Dr. Arnt Wöhrmann und Prof. Dr. Andreas Wömpener. Auch dem Sekretariatsteam möchte ich meinen Dank aussprechen. Bettina Kleinfelder und Gabriele Paning hatten immer ein offenes Ohr für meine Sorgen und trugen durch ihre herzliche Art zum besonderen Arbeitsklima am Lehrstuhl bei.

Durch meine Tätigkeit für AlumniUM e.V., das Ehemaligennetzwerk der Fakultät, hatte ich das Glück, mit dem Dekanatsteam einen weiteren Kollegenkreis zu haben, der mir unterstützend zur Seite stand. Stellvertretend für all meine Dekanatskollegen möchte ich mich im Besonderen bei denjenigen bedanken, die mich in der letzten Phase der Dissertation unterstützten und für manche Ablenkung sorgten. Mein Dank gilt

daher Melanie Duffe, die meine Aufgaben bei AlumniUM übernommen und erst so den Freiraum für eine intensive Arbeit an der Dissertation ermöglicht hat. Außerdem bedanke ich mich bei Telje Busse und Sophie Wohlhage für die vielen gemeinsamen Feierabende, die mir die Möglichkeit zum „Abschalten“ boten.

Ein ganz besonderer Dank gebührt meinem Freund und Kollegen Dr. Florian Uepping, mit dem ich die Höhen und Tiefen der Promotion von Anfang an durchgestanden habe. Er hatte stets ein offenes Ohr für meine Probleme und brachte mich zum Lachen, wenn mir eigentlich nicht danach zu Mute war. Ich bin dankbar für die vielen gemeinsamen Stunden und freue mich auf die Zeit mit ihm nach der Dissertation.

Mein letzter und wichtigster Dank gilt meinen Eltern Marianne und Hermann Schwering. Sie haben meinen Lebensweg in jeder erdenklichen Form unterstützt, auch wenn er ihrem eigenen so fern liegt. Ich bedanke mich für ihr Verständnis und ihr Vertrauen in mich und meine Fähigkeiten. Diese Arbeit ist ihnen in Dankbarkeit gewidmet.

Dr. Anja Schwering

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XIII
Symbolverzeichnis	XVII
Abbildungsverzeichnis	XIX
Tabellenverzeichnis	XXI
1 Einleitung	1
1.1 Motivation des Themas	1
1.1 Zielsetzung der Arbeit.....	3
1.2 Wissenschaftstheoretische Einordnung	4
1.3 Gang der Untersuchung	8
2 Budgetierung im Kontext des Management Accounting	11
2.1 Management Accounting und Controlling als Forschungsfelder	11
2.2 Budgetierung	15
2.2.1 Begriffliche Grundlagen	15
2.2.2 Ausgestaltung der Budgetierung.....	17
2.2.3 Funktionen der Budgetierung	19
2.2.4 Problembereiche der Budgetierung.....	22
3 Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess	27
3.1 Begriffliche Grundlagen zur Ehrlichkeit	27
3.2 Formen unehrlichen Verhaltens im Budgetierungsprozess	28
3.3 Erklärungsansätze für das Ausmaß an Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess	33
3.3.1 Einführung in das Forschungsfeld	33
3.3.2 Ökonomische Erklärungsansätze	37
3.3.2.1 Prinzipal-Agenten-Theorie als Grundlage ökonomischer Erklärungsansätze	37
3.3.2.2 Informationsasymmetrie und Partizipation	41
3.3.2.3 Kontroll- und Anreizsystem	50

3.3.2.3.1	Leistungsbeurteilung des Budgetnehmers	50
3.3.2.3.2	Vergütung des Budgetnehmers	58
3.3.2.3.3	Weitere Aspekte des Kontroll- und Anreizsystems	69
3.3.2.4	Unsicherheit und Risikopräferenzen	74
3.3.2.5	Weitere ökonomische Erklärungsansätze.....	79
3.3.2.6	Grenzen ökonomischer Erklärungsansätze.....	86
3.3.3	Verhaltenswissenschaftliche Erklärungsansätze.....	88
3.3.3.1	Präferenz für Ehrlichkeit	88
3.3.3.2	Ethische Position und ethische Bedenken	95
3.3.3.3	Organisationale Gerechtigkeit und sozialer Austausch.....	101
3.3.3.4	Impression-Management	110
3.3.3.5	Loslösung von moralischen Überzeugungen.....	116
3.3.3.6	Weitere Folgen sozialen Einflusses	121
3.3.3.6.1	Sozialer Einfluss und sozialer Druck	121
3.3.3.6.2	Soziale Normen	125
3.3.3.6.3	Sozialer Vergleich	128
3.3.3.7	Weitere verhaltenswissenschaftliche Erklärungsansätze ...	131
3.4	Implikationen für das weitere Vorgehen.....	138
4	Einfluss Gleichgestellter als Forschungsgegenstand	141
4.1	Forschungsstand und Forschungslücke.....	141
4.1.1	Bestehende experimentelle Untersuchungen	141
4.1.1.1	Studie von CARDINAELS/JIA (2012)	141
4.1.1.2	Studie von HUDDART/QU (2014).....	143
4.1.1.3	Studie von PAZ/REICHERT/WOODS (2013).....	146
4.1.2	Diskussion der Untersuchungen und Ableitung der Forschungsfrage	150
4.2	Hypothesenbildung	152
4.2.1	Klassischer Hypothesentest	152
4.2.2	Hypothese zum Einfluss von Offenlegung auf die Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess im Zeitablauf (Hypothese 1).....	156
4.2.3	Hypothese zum Einfluss der Art der Offenlegung auf die anfängliche Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess (Hypothese 2a und Hypothese 2b).....	158

4.2.4	Hypothesen zum Einfluss der Art der Offenlegung auf die Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess im Zeitablauf (Hypothese 3)..	160
4.3	Zusammenfassung des Untersuchungsmodells und weiteres Vorgehen	162
5	Design und Durchführung der empirischen Untersuchung.....	165
5.1	Experimente als Methode sozial- und wirtschaftswissenschaftlicher Forschung.....	165
5.1.1	Untersuchung von Kausalzusammenhängen	165
5.1.2	Abhängige, unabhängige und Störvariablen	166
5.1.3	Validität als Gütekriterium	170
5.1.4	Experimentarten	172
5.1.5	Grundlegende experimentelle Designs	174
5.2	Operationalisierung der experimentellen Untersuchung	175
5.2.1	Übersicht über das Experiment	175
5.2.2	Aufgabenstellung im Experiment	176
5.2.2.1	Studiendesign von EVANS ET AL. (2001).....	176
5.2.2.2	Modifikation des Studiendesigns.....	177
5.2.3	Manipulation der unabhängigen Variablen.....	184
5.2.3.1	Zeit.....	184
5.2.3.2	Offenlegung	184
5.2.4	Messung der abhängigen Variablen.....	189
5.2.5	Erhebung zusätzlicher Informationen	190
5.2.6	Kontrolle von Störfaktoren	196
5.2.7	Ablauf einer Experimentssession	202
5.3	Experimentdurchführung	207
5.4	Auswahl inferenzstatistischer Auswertungsverfahren	208
5.4.1	Verfahren zur Überprüfung von Hypothese 1 und Hypothese 3	208
5.4.1.1	Ehrlichkeit als abhängige Variable.....	208
5.4.1.2	Differenz der Ehrlichkeit als abhängige Variable	216
5.4.2	Verfahren zur Überprüfung von Hypothese 2a und Hypothese 2b ...	220
5.4.3	Weitere Analyseverfahren	222

5.4.3.1	Verfahren zur Überprüfung des Einflusses von Selektionseffekten.....	222
5.4.3.2	Verfahren zur Auswertung des abschließenden Fragebogens.....	224
6	Ergebnisse der empirischen Untersuchung	227
6.1	Überprüfung des Einflusses von Selektionseffekten	227
6.2	Deskriptive Auswertung	228
6.3	Inferenzstatistische Analysen.....	233
6.3.1	Hypothesentests	233
6.3.1.1	Überprüfung der Anwendungsvoraussetzungen der Testverfahren	233
6.3.1.2	Hypothese 1	238
6.3.1.3	Hypothese 2a und Hypothese 2b	241
6.3.1.4	Hypothese 3	243
6.3.1.5	Gemeinsame Betrachtung von Hypothese 1 und Hypothese 3	247
6.3.1.6	Zwischenfazit.....	248
6.3.2	Ergänzende Analysen.....	249
6.3.2.1	Andere mögliche Einflussfaktoren	249
6.3.2.2	Überprüfung der theoretischen Konstrukte	254
6.3.2.3	Weitere Auswertungen des abschließenden Fragebogens..	261
6.4	Kritische Würdigung der Ergebnisse	263
6.5	Implikationen für die weitere Forschung.....	265
7	Schlussbetrachtung.....	269
	Anhang	273
	Literaturverzeichnis	333

Abkürzungsverzeichnis

ANCOVA	analysis of covariance, Kovarianzanalyse
ANOVA	analysis of variance, Varianzanalyse
Aufl.	Auflage
AV	abhängige Variable
BWL	Betriebswirtschaftslehre
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
c. p.	ceteris paribus
CA	California
d. h.	das heißt
D.C.	District of Columbia
Df	Freiheitsgrade
Diss.	Dissertation
DIT, DIT2	Defining Issues Test (2)
ed.	edition
et al.	et alii
f.	folgende
FL	Florida
F-Statistik	empirischer Wert der Fisher-Verteilung
ggf.	gegebenenfalls
Hrsg.	Herausgeber
IA	Iowa

IL	Illinois
Inc.	Incorporated
Jg.	Jahrgang
LP	Limited Partnership
MA	Massachusetts
MI	Michigan
MS	mean sum of squares
MWH	Messwiederholung
NJ	New Jersey
No.	Number
Nr.	Nummer
NY	New York
OH	Ohio
p, p-Wert	empirisches Signifikanzniveau
PA	Pennsylvania
pp.	pages
QS	Quadratsumme
RAPM	reliance on performance measures
S.	Seite
Sp.	Spalte
t-Statistik	empirischer Wert der t-Verteilung
US, U.S.	United States
USA	United States of America

UV	unabhängige Variable
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
vs.	versus
VWL	Volkswirtschaftslehre
z. B.	zum Beispiel

Symbolverzeichnis

Allgemeine Symbole

α	Alpha
β	Beta
χ^2	Chi-Quadrat
Ehrlichkeit_DiffRxRy	Differenz der Ehrlichkeit zwischen Runde x und Runde y
Ehrlichkeit_Rx	Ehrlichkeit in Runde x
Ehrlichkeit_Ry	Ehrlichkeit in Runde y
H	Hypothese
H_0	Nullhypothese
n	Stichprobengröße
%	Prozent
Σ	Summe
T1_KEINE	Treatment 1, in dem keine Offenlegung der Kostenberichte erfolgt
T2_ANONYM	Treatment 2, in dem anonyme Offenlegung der Kostenberichte erfolgt
T3_NICHT-ANONYM	Treatment 3, in dem nicht-anonyme Offenlegung der Kostenberichte erfolgt
&	und
x^a	tatsächliche Stückkosten

Symbole beim Weitzman-Schema

a	Koeffizient
\bar{B}	vorläufiger Bonus
\hat{B}	geplanter Bonus
b	Koeffizient
c	Koeffizient
y^a	realisierte Leistung
y^f	erwartete Leistung, Budgetziel

Symbole beim Groves-Schema

G_i	Leistungsmessung für die i -te Einheit
$P_i^a(K_i)$	tatsächlicher Überschuss der i -ten Einheit in Abhängigkeit von den der Einheit tatsächlich zugeteilten Ressourcen
$P_j^f(K_j)$	geschätzter Überschuss der j -ten Einheit in Abhängigkeit von den der Einheit tatsächlich zugeteilten Ressourcen
A_i	Fixe Gebühr der Einheit i an die Zentrale

Symbole beim Osband-Reichelstein-Schema

$H(x^a, x^f)$	Vergütung in Abhängigkeit von x^a und x^f
x^a	tatsächlicher Kosten- oder Leistungswert
x^f	berichteter Kosten- oder Leistungswert
$v(x^f)$	konvexe Funktion in Abhängigkeit von x^f

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1.1:	Gang der Untersuchung	10
Abbildung 2.1:	Funktionen der Budgetierung.....	20
Abbildung 3.1:	Budgetary Slack bei der Bottom-up-Budgetierung.....	30
Abbildung 3.2:	Einflussfaktoren auf Budgetary Slack nach DUNK/NOURI (1998)	34
Abbildung 3.3:	Mechanismen der Loslösung von moralischen Überzeugungen nach BANDURA (1986)	117
Abbildung 3.4:	Ökonomische und verhaltenswissenschaftliche Einflussfaktoren der Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess.....	139
Abbildung 4.1:	Graphische Darstellung von Hypothese 1.....	158
Abbildung 4.2:	Graphische Darstellung von Hypothese 2a und Hypothese 2b.....	160
Abbildung 4.3:	Graphische Darstellung von Hypothese 3.....	162
Abbildung 4.4:	Graphische Darstellung des Untersuchungsmodells.....	163
Abbildung 5.1:	Faktorstufen im Experiment.....	175
Abbildung 5.2:	Darstellung der Kostenberichte in Treatment T2_ANONYM	186
Abbildung 5.3:	Darstellung der Kostenberichte in Treatment T3_NICHT- ANONYM.....	188
Abbildung 5.4:	Inhalte des abschließenden Fragebogens	192
Abbildung 5.5:	Ablauf einer Experimentssession	203
Abbildung 5.6:	Quadratsummenzerlegung bei der zweifaktoriellen Varianzanalyse mit Messwiederholung	215
Abbildung 6.1:	Veränderung der Ehrlichkeit im Laufe der Zeit.....	230
Abbildung 6.2:	Ehrlichkeit in Runde 1 in Abhängigkeit vom Treatment.....	231
Abbildung 6.3:	Differenz der Ehrlichkeit für den Vergleich der Runde 1 mit Runde 3, der Runde 3 mit Runde 6 sowie der Runde 1 mit Runde 6 in Abhängigkeit vom Treatment.....	232
Abbildung 6.4:	Histogramme der abhängigen Variablen für die Teilstichproben..	235
Abbildung 6.5:	Veränderung der Ehrlichkeit in Abhängigkeit vom Geschlecht und vom Treatment	253

Tabellenverzeichnis

Tabelle 3.1:	Betrachtete Studien in BROWN/EVANS/MOSER (2009).....	35
Tabelle 3.2:	Experimentelle Studien zum Einfluss von Informationsasymmetrie	42
Tabelle 3.3:	Studien zum Einfluss von Partizipation auf die Bildung von Budgetary Slack	46
Tabelle 3.4:	Studien zum Einfluss von Partizipation auf die Neigung zur Slack-Bildung.....	49
Tabelle 3.5:	Studien zu den Konsequenzen von RAPM.....	52
Tabelle 3.6:	Studien zum Einfluss von Budgetfokussierung und Relevanz der Budgetzielerreichung	55
Tabelle 3.7:	Experimentelle Studien zum Einfluss des Vergütungssystems	66
Tabelle 3.8:	Studien zum Einfluss von Unsicherheit	76
Tabelle 3.9:	Experimentelle Studien zum Einfluss der Risikoeinstellung.....	78
Tabelle 3.10:	Studien zu weiteren ökonomischen Erklärungsansätzen	80
Tabelle 3.11:	Experimentelle Studien zur Präferenz für Ehrlichkeit.....	90
Tabelle 3.12:	Taxonomie ethischer Ideologien nach FORSYTH (1980).....	96
Tabelle 3.13:	Studien zum Einfluss der ethischen Position	97
Tabelle 3.14:	Studien zum Einfluss organisationaler Gerechtigkeit.....	103
Tabelle 3.15:	Studien zu sozialem Austausch und psychologischen Verträgen..	107
Tabelle 3.16:	Experimentelle Studien zum Impression-Management.....	112
Tabelle 3.17:	Experimentelle Studien zur Loslösung von moralischen Überzeugungen	119
Tabelle 3.18:	Experimentelle Studien zu sozialem Einfluss und sozialem Druck.....	123
Tabelle 3.19:	Experimentelle Studien zu sozialen Normen	126
Tabelle 3.20:	Experimentelle Studien zu sozialem Vergleich	129
Tabelle 3.21:	Studien zu weiteren verhaltenswissenschaftlichen Erklärungsansätzen	132
Tabelle 5.1:	Modifikation des Studiendesigns von EVANS ET AL. (2001)	178
Tabelle 5.2:	Überblick über die Kostenverteilung pro Experimentrunde.....	180

Tabelle 5.3:	Maximale Vergütung pro Runde	183
Tabelle 5.4:	Störfaktoren im Rahmen der vorliegenden Studie.....	197
Tabelle 5.5:	Durchführung der Experimentssessions	207
Tabelle 5.6:	Auswahl eines geeigneten varianzanalytischen Verfahrens	211
Tabelle 5.7:	Auswahl von Testverfahren zur Überprüfung von Selektionseffekten.....	223
Tabelle 6.1:	Ergebnisse der Überprüfung der Randomisierung.....	227
Tabelle 6.2:	Ergebnisse der deskriptiven Auswertung.....	229
Tabelle 6.3:	Anwendungsvoraussetzungen der Auswertungsverfahren	233
Tabelle 6.4:	Ergebnisse des Levene-Tests und des F_{max} -Tests mit Fazit für Varianzhomogenität und Signifikanzniveau.....	237
Tabelle 6.5:	Test der Hypothese 1 mittels der zweifaktoriellen Varianzanalyse mit Messwiederholung	239
Tabelle 6.6:	Test von Hypothese 1 mittels des t -Tests	241
Tabelle 6.7:	Test von Hypothese 2a und Hypothese 2b mittels t -Tests und der Kontrastanalyse.....	242
Tabelle 6.8:	Test der Hypothese 3 mittels der zweifaktoriellen Varianzanalyse mit Messwiederholung	244
Tabelle 6.9:	Test von Hypothese 3 mittels des t -Tests	246
Tabelle 6.10:	Gemeinsamer Test von Hypothese 1 und 3 mittels der Kontrastanalyse	248
Tabelle 6.11:	Zusammenfassung der Ergebnisse der Hypothesentests	249
Tabelle 6.12:	Test der Hypothese 1 mittels der zweifaktoriellen Kovarianzanalyse	250
Tabelle 6.13:	Test der Hypothese 2a und Hypothese 2b mittels der zweifaktoriellen Kovarianzanalyse.....	251
Tabelle 6.14:	Test der Hypothese 3 mittels der zweifaktoriellen Kovarianzanalyse	252
Tabelle 6.15:	Ergebnisse der Hypothesentests auf Basis aller Teilnehmer und der separaten Betrachtung männlicher und weiblicher Teilnehmer	254

1 Einleitung

1.1 Motivation des Themas

“Honesty is the best policy – when there is money in it.”¹

Budgetierung² gilt gemeinhin als eins der zentralen Instrumente zur Steuerung von Unternehmen.³ Studien belegen zudem eine weite Verbreitung der Budgetierung in der Unternehmenspraxis. UMPATHY (1987) stellt fest, dass nahezu alle großen und mittelständischen Unternehmen über ein Budgetierungssystem verfügen.⁴ In der Studie von EKHOLM/WALLIN (2000) geben 85,7 % der Befragten an, dass sie trotz der Kritik an der Budgetierung und der Entwicklung neuer Konzepte wie das Beyond Budgeting an der jährlichen Budgeterstellung festhalten wollen.⁵ Auch LIBBY/LINDSAY (2007, 2010) stellen bei einer Befragung von nordamerikanischen Unternehmen fest, dass 50 % der US-amerikanischen Teilnehmer Budgets für unerlässlich halten und 77 % (80 %) der US-amerikanischen (kanadischen) Unternehmen Budgets zur Steuerung einsetzen.⁶

Budgets erfüllen als Steuerungsinstrument eine Vielzahl an Funktionen.⁷ Sie dienen zunächst naheliegenden ökonomischen Zwecken wie der Planung oder der Allokation von Ressourcen. Darüber hinaus wird die Budgetierung von Unternehmen genutzt, um das Verhalten ihrer Mitarbeiter⁸ an den Zielen des Unternehmens auszurichten. Budgets sollen als Zielvorgaben dienen und stellen häufig die Grundlage zur Leistungsbeurteilung von Mitarbeitern dar. Mit dem Einsatz der Budgetierung als Anreiz- und Kontrollinstrument ergeben sich jedoch häufig dysfunktionale Verhaltensweisen.⁹ Die verhaltensorientierte Literatur zur Budgetierung befasst sich dabei insbesondere mit

¹ MARK TWAIN in einer Rede vor den Alumni des Eastman College in New York am 30. März 1901, zitiert nach TWAIN (1910), S. 342.

² Budgetierung bezieht sich auf die Aufstellung, die Verabschiedung und die Kontrolle von Budgets sowie die Durchführung von Abweichungsanalysen (vgl. HORVÁTH (2011), S. 205). Bei Budgets handelt es sich um in wertmäßigen Größen festgelegte Pläne (vgl. HORVÁTH (2011), S. 202). Eine ausführliche Diskussion der Begriffe erfolgt in Abschnitt 2.2.1.

³ Vgl. z. B. HANSEN/VAN DER STEDE (2004), S. 416; DAVILA/WOUTERS (2005), S. 587; ZYDER (2007), S. 1; HANNAN/RANKIN/TOWRY (2010), S. 504; ARNOLD (2015), S. 31.

⁴ Vgl. UMPATHY (1987), S. 18.

⁵ Vgl. EKHOLM/WALLIN (2000), S. 527.

⁶ Vgl. LIBBY/LINDSAY (2007), S. 48; LIBBY/LINDSAY (2010), S. 60.

⁷ Vgl. hier und folgend WÖMPENER (2008), S. 16-22. Eine detaillierte Darstellung der Funktionen der Budgetierung erfolgt in Abschnitt 2.2.3.

⁸ Bei der männlichen Form des Begriffs Mitarbeiter sind weibliche Mitarbeiter implizit miteingeschlossen.

⁹ Vgl. z. B. HANSEN/OTLEY/VAN DER STEDE (2003), S. 96.

dem Ausmaß an *Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess*.¹⁰ Werden Mitarbeiter in den Prozess der Budgeterstellung einbezogen, besteht für diese insbesondere dann der Anreiz, falsche Informationen weiterzugeben, wenn Budgets zur Leistungsbeurteilung und Festlegung der Vergütung herangezogen werden.¹¹ Grundsätzlich wird die Partizipation von Mitarbeitern am Prozess der Budgeterstellung als vorteilhaft erachtet.¹² Partizipation soll die Motivation des Mitarbeiters und die Identifikation mit seinen Zielen erhöhen.¹³ Zudem ermöglicht die Einbindung eines Mitarbeiters in den Budgetierungsprozess dem Unternehmen, Informationen zu erhalten, die nur dem Mitarbeiter vorliegen. Im Rahmen seiner Partizipation hat der Mitarbeiter jedoch die Möglichkeit, seine erwarteten Kosten zu übertreiben bzw. seine erwartete Leistung zu untertreiben und auf diese Weise Budgetary Slack zu bilden. So versucht er die Budgetziele in eine für ihn günstige Weise zu beeinflussen. Budgetary Slack kann somit als eine Art Puffer gesehen werden, der dem Mitarbeiter Sicherheit geben soll.¹⁴ Gleichzeitig wirkt Budgetary Slack jedoch auch der Effizienz des Planungsprozesses entgegen.¹⁵ Ressourcen werden aufgrund falscher Informationen verteilt und Budgetabweichungsanalysen sind wenig aussagekräftig, wenn der Soll-Wert bereits verzerrt ist. Zudem verlieren Budgets ihre motivierende Wirkung, wenn die Falschdarstellung von Informationen zu Budgets führt, die sehr leicht einzuhalten sind.

Unehrliches Verhalten im Budgetierungsprozess tritt in vielen Unternehmen auf. In der Studie von LIBBY/LINDSAY (2010) geben 77 % der kanadischen und 86 % der US-amerikanischen Teilnehmer an, dass sie gelegentlich oder häufig leichtere Ziele im Rahmen der Budgetierung ausgehandelt haben, als sie selbst für realistisch hielten.¹⁶ Unehrliches Verhalten scheint somit ein gängiges Phänomen zu sein und ist aus standard-ökonomischer Sicht auch zu erwarten.¹⁷ Für Unternehmen ist es daher von großer Bedeutung, die Faktoren zu kennen, die unehrliches Verhalten begünstigen.

¹⁰ Vgl. EISENBERG/LITTKEMANN (2006), S. 701. Ein weiterer Aspekt der verhaltensorientierten Budgetierung ist die Budgetverschwendung, die sich auf die unbegründete Mittelverwendung am Ende einer Planungsperiode bezieht.

¹¹ Vgl. z. B. SCHIFF/LEWIN (1970), S. 261; LUKKA (1988), S. 285.

¹² Vgl. z. B. ARGYRIS (1952), S. 36f.; VROOM (1964), S. 115; HOFSTEDE (1967), S. 191; LIKERT (1967), S. 13-46; LOCKE/SCHWEIGER (1979), S. 278.

¹³ Vgl. hier und folgend SHIELDS/SHIELDS (1998), S. 52.

¹⁴ Vgl. ONSI (1973), S. 537.

¹⁵ Vgl. hier und folgend ONSI (1973), S. 535; CHOW/HIRST/SHIELDS (1995), S. 2.

¹⁶ Vgl. LIBBY/LINDSAY (2010), S. 65.

¹⁷ Bei der standard-ökonomischen Sicht, die auch der Prinzipal-Agenten-Theorie zugrunde liegt, wird angenommen, dass der Nutzen eines Mitarbeiters weitestgehend aus Einkommen und Freizeit generiert wird (vgl. LEVINTHAL (1988), S. 158; BAIMAN (1990), S. 343). Im Budgetierungskontext verfolgt er somit das Ziel, möglichst leicht einzuhaltende Budgetvorgaben zu erhalten. Ist

In den letzten 40 Jahren hat sich eine Vielzahl an Autoren intensiv mit Budgetary Slack bzw. Ehrlichkeit in der Budgetierung beschäftigt.¹⁸ Während die frühen Studien sich auf standard-ökonomische Annahmen berufen und den *homo oeconomicus* der Betrachtung zugrunde legen, sind in den letzten 15 Jahren *verhaltenswissenschaftliche Erklärungsansätze* in den Fokus gerückt.¹⁹ Diese Ansätze sind in der Lage, Verhaltenserklärungen zu liefern, wenn rein ökonomische Konstrukte zu kurz greifen.²⁰ Denn obwohl Faktoren wie die Informationsasymmetrie zwischen Mitarbeiter und Unternehmen oder das Leistungsbeurteilungssystem die Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess beeinflussen, können diese nicht abschließend das Verhalten von Mitarbeitern erklären.²¹

Im Rahmen der Analyse verhaltenswissenschaftlicher Faktoren wird auch deutlich, dass die Beteiligten des Budgetierungsprozesses nicht isoliert zu betrachten sind. Unternehmen stellen soziale Organisationen dar, in denen die Akteure miteinander interagieren und im Austausch stehen.²² Andere Personen können somit einen Einfluss auf das Verhalten eines Mitarbeiters haben. So zeigen zum Beispiel HANNAN/RANKIN/TOWRY (2006) und CHURCH/HANNAN/KUANG (2012), dass das Verhalten oder die Präferenzen eines Vorgesetzten oder eines Assistenten (unbewusst) die Ehrlichkeit eines Mitarbeiters beeinflussen können.²³ In jüngster Zeit rückt in diesem Kontext der Einfluss gleichgestellter Kollegen in den Fokus der Forschungsbemühungen.²⁴ Auch die vorliegende Arbeit soll sich mit dem Einfluss Gleichgestellter beschäftigen. Dabei ist insbesondere ungeklärt, welche Wirkung die Offenlegung von Budgetinformationen hat, wenn auf Basis dieser Offenlegung auf die Identität und die Ehrlichkeit eines Kollegen geschlossen werden kann.

1.1 Zielsetzung der Arbeit

Diese Arbeit verfolgt das übergeordnete Ziel, Unternehmen bei der Ausgestaltung des Budgetierungsprozesses eine Hilfestellung zu bieten, indem Erklärungsansätze der

zudem die Vergütung an die Budgeterfüllung verknüpft, kann er auf diese Weise sein Einkommen optimieren. Dabei nutzt er die bestehende Informationsasymmetrie zwischen ihm und dem Unternehmen bzw. Vorgesetzten aus.

¹⁸ Eine ausführliche Darstellung der bestehenden Literatur zu Budgetary Slack und Ehrlichkeit in der Budgetierung erfolgt in Kapitel 3.3.

¹⁹ Vgl. hierzu z. B. die Arbeit von BROWN/EVANS/MOSER (2009).

²⁰ Vgl. KACHELMEIER (1994), S. 136.

²¹ Vgl. z. B. CHOW/COOPER/WALLER (1988), S. 120.

²² Vgl. NERDINGER (2013), S. 27.

²³ Vgl. HANNAN/RANKIN/TOWRY (2006), S. 885; CHURCH/HANNAN/KUANG (2012), S. 155.

²⁴ Vgl. z. B. die Arbeiten von ZHANG (2008), CARDINAELS/JIA (2012), HUDDART/QU (2014) und PAZ/REICHERT/WOODS (2013).

Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess aufgezeigt werden. Aus diesem übergeordneten Ziel werden zwei Teilziele abgeleitet. Zum einen sollen die bisherigen Erkenntnisse zu Einflussfaktoren der Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess aufbereitet und präsentiert werden. Zum anderen soll eine experimentelle Untersuchung weitere Erkenntnisse zum Einfluss Gleichgestellter in der Budgetierung liefern.

Im Rahmen des *ersten Teilziels* sollen ökonomische und verhaltenswissenschaftliche Erklärungsansätze der Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess identifiziert werden. Zu diesem Zweck werden grundlegende ökonomische und psychologische Konzepte dargestellt und mit theoretisch und empirisch gewonnenen Erkenntnissen zur Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess verknüpft. Dabei werden formal-analytische, fragebogen- und archivdatenbasierte sowie experimentelle Studien berücksichtigt. Auf diese Weise soll eine umfassende Betrachtung des gesamten relevanten Forschungsfeldes zur Ehrlichkeit in der Budgetierung erfolgen, die es in dieser Form in der Literatur noch nicht gibt. Die Übersicht soll zudem die Identifikation und Positionierung zukünftiger Forschungsbemühungen ermöglichen.

Das *zweite Teilziel* bezieht sich auf die Gewinnung neuer Erkenntnisse zu den Einflussfaktoren der Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess. Es soll insbesondere der Frage nachgegangen werden, welche Auswirkung die Offenlegung des Verhaltens Gleichgestellter auf die Ehrlichkeit hat. Mittels der Analyse von bestehenden Arbeiten zu diesem Themenfeld sollen eine konkrete Forschungsfrage abgeleitet und Hypothesen generiert werden. Diese Hypothesen sollen im Rahmen einer experimentellen Untersuchung überprüft werden. Auf Basis der Untersuchung soll zunächst beurteilt werden, ob die personenbezogene (nicht-anonyme) Offenlegung des Verhaltens anderer die Ehrlichkeit von Individuen im Budgetierungsprozess beeinflusst. Darüber hinaus sollen Empfehlungen hinsichtlich der Sinnhaftigkeit der Offenlegung von Budgetinformationen für die Unternehmenspraxis abgeleitet werden.

1.2 Wissenschaftstheoretische Einordnung

Wissenschaftstheorie beschäftigt sich mit dem Inhalt und der Ausgestaltung von Wissenschaft.²⁵ Vor diesem Hintergrund soll die vorliegende Arbeit hinsichtlich der Ziele und Methodik wissenschaftstheoretisch eingeordnet werden. Zunächst gilt es daher, die wissenschaftliche Disziplin zu bestimmen. Aufgrund der Fokussierung auf die Budgetierung kann die Arbeit der Betriebswirtschaftslehre als Teildisziplin der Wirt-

²⁵ Vgl. LINGNAU (1995), S. 124.

schaftswissenschaften zugeordnet werden.²⁶ Aufgrund der Betrachtung verhaltenswissenschaftlicher Erklärungsansätze werden zusätzlich Aspekte der Soziologie und Psychologie in der Arbeit berücksichtigt. Diese sollen jedoch lediglich als Ergänzung der betriebswirtschaftlichen Problemanalyse verstanden werden,²⁷ der Kern der Arbeit beschäftigt sich mit einer originär betriebswirtschaftlichen Problemstellung.

CHMIELEWICZ (1994) identifiziert vier Forschungskonzeptionen, die die Forschungsrichtungen bzw. -strategien der Wirtschaftswissenschaften abbilden.²⁸ Begriffslehre, Wirtschaftstheorie, Wirtschaftstechnologie und Wirtschaftsphilosophie.

Die *Begriffslehre* beschäftigt sich mit der Bestimmung und Präzisierung von Begriffen und Definition.²⁹ Wird die Begriffslehre als einziges Ziel der wirtschaftswissenschaftlichen Forschung angesehen, kann diese nur das Wesen von Sachverhalten in möglichst präzisen Definitionen beschreiben.³⁰ Die Beschränkung auf eine Begriffslehre wird daher kritisiert. Die Begriffslehre stellt jedoch die Grundlage für die weiteren Forschungskonzeptionen dar, da Begriffe Teile von Aussagen sind und für ein eindeutiges Verständnis definiert werden müssen.³¹ In diesem Sinne findet auch in der vorliegenden Arbeit die Begriffslehre Anwendung. Insbesondere in Teil 2 sowie den Kapiteln 3.1 und 3.2 werden begriffliche Grundlagen für die weitere Analyse gelegt.

Im Rahmen der *Wirtschaftstheorie* werden theoretische Aussagen über Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge getroffen und empirisch überprüft.³² Dabei ist es von Bedeutung, dass die Aussagen wahrheitsfähig sind.³³ Zu den wahrheitsfähigen Aussagen

²⁶ Grundsätzlich wird zwischen Formal- und Realwissenschaften unterschieden (vgl. hier und folgend KORNMEIER (2007), S. 14). Formalwissenschaften umfassen Mathematik und Logik. Bei den Realwissenschaften gibt es die Unterkategorien Naturwissenschaften und Kultur-/Geisteswissenschaften. Letzteren werden die Wirtschaftswissenschaften zugeordnet. Gemäß RAFFÉE (1974) kann bei den Wirtschaftswissenschaften zwischen der Betriebswirtschaftslehre (BWL) und der Volkswirtschaftslehre (VWL) unterschieden werden. Eine klare Abgrenzung zwischen Betriebswirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre ist nicht immer möglich, da insbesondere die Betriebswirtschaftslehre und die Mikroökonomie als Teil der Volkswirtschaftslehre viele Gemeinsamkeiten aufweisen (Vgl. RAFFÉE (1974), S. 24).

²⁷ Vgl. zur Problematik verhaltenswissenschaftlicher und soziologischer Ansätze auch die Ausführungen von CHMIELEWICZ (1994), S. 24-30.

²⁸ Vgl. hier und folgend CHMIELEWICZ (1994), S. 8-15. Auch wenn diese Konzeptionen auf Ebene der Wirtschaftswissenschaften angesiedelt sind, ist eine Übertragung auf die Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre dennoch möglich (vgl. FÜLBIER (2004), S. 267)

²⁹ Vgl. CHMIELEWICZ (1994), S. 10; FÜLBIER (2004), S. 267.

³⁰ Vgl. hier und folgend CHMIELEWICZ (1994), S. 49.

³¹ Vgl. CHMIELEWICZ (1994), S. 10.

³² Vgl. hier und folgend CHMIELEWICZ (1994), S. 11.

³³ Nicht wahrheitsfähige Aussagen sind normative und meta-physische Aussagen (vgl. hier und folgend KORNMEIER (2007), S. 46f.). Eine Aussage wie „Es gibt einen Gott.“ zählt zu den meta-

zählen empirische Aussagen.³⁴ Eine Überprüfung der Wahrheit empirischer Aussagen erfolgt durch eine Gegenüberstellung mit der Realität, so dass hier auch von faktischer Wahrheit gesprochen wird. Im Sinne des kritischen Rationalismus³⁵, der dieser Arbeit zu Grunde liegt, ist eine endgültige Verifikation einer empirischen Aussage jedoch nicht möglich.³⁶ Bei empirischen Aussagen kann zwischen deskriptiven, explikativen und technologischen Aussagen unterschieden werden.³⁷ Deskriptive Aussagen haben einen starken Raum-Zeit-Bezug und beschreiben singuläre Ereignisse.³⁸ Explikative Aussagen beziehen sich hingegen auf allgemeine Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge.³⁹ Sie verknüpfen theoretische Konzepte mit einem realen Sachverhalt.⁴⁰ Werden die entdeckten Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge verwendet, um Aussagen über Mittel-Zweck-Beziehungen zu treffen, können diese als technologische Aussagen bezeichnet werden.⁴¹ Technologische Aussagen sind ein zentraler Baustein der *Wirtschaftstechnologie*, die einen hohen Anwendungsbezug aufweist und auf Basis bekannter Ursache-Wirkungs-Beziehungen die Mittel für die Erreichung eines bestimmten Ziels zu ermitteln versucht.⁴² In der vorliegenden Arbeit stehen wirtschaftstheoretische Ziele im Vordergrund. Insbesondere hinsichtlich des ersten Teilziels (Identifikation von Erklärungsansätzen der Ehrlichkeit in der Budgetierung) liegt der

physischen Aussagen. Normative Aussagen sind Soll-Aussagen. Auf diese Form der Aussagen wird im Folgenden noch eingegangen.

³⁴ Vgl. hier und folgend RAFFÉE (1974), S. 29. Zudem gibt es logische Aussagen, deren Wahrheitsgehalt durch logische Ableitung überprüft wird.

³⁵ Beim *kritischen Rationalismus* handelt es sich um einen wissenschaftstheoretischen Ansatz, der sich mit der Frage beschäftigt, wie neue Erkenntnisse in der Wissenschaft gewonnen werden (vgl. FÜLBIER (2004), S. 268). Grundprinzip des kritischen Rationalismus nach POPPER (1935, 2005) ist die Annahme der Fehlbarkeit menschlichen Wissens, so dass jegliches Wissen nur vorläufig sein kann (vgl. LINGNAU (1995), S. 124). Wenn eine Lösung für ein Problem gefunden wird, sollte diese nicht verteidigt werden. Stattdessen sollte eine Widerlegung angestrebt werden (vgl. POPPER (2005), S. 20). Aus dieser Vorgabe hat sich das POPPER-Kriterium der Falsifizierbarkeit ergeben. Aussagen müssen demnach so formuliert werden, dass sie auch an der Realität scheitern können (vgl. BARTEL (1990), S. 55; LINGNAU (1995), S. 124). Für die vorliegende Arbeit bedeutet die Berücksichtigung des kritischen Rationalismus, dass Hypothesen nie endgültig bestätigt, sondern höchstens endgültig abgelehnt werden können. Aus sprachlichen Gründen wird im Folgenden dennoch davon gesprochen, dass Studienergebnisse eine Hypothese bestätigen. Dies geschieht mit dem Wissen, dass eine endgültige Bestätigung nicht möglich ist.

³⁶ Vgl. hier und folgend LINGNAU (1995), S. 124.

³⁷ Vgl. z.B. KORNMEIER (2007), S. 46.

³⁸ Vgl. LINGNAU (1995), S. 125; KORNMEIER (2007), S. 47.

³⁹ Vgl. RAFFÉE (1974), S. 35-38. Explikative Aussagen können von deterministischen bzw. nomologische Aussagen, die immer gelten sollen, bis hin zu tendenziellen Aussagen reichen, bei denen nur ein bestimmter Zusammenhang postuliert wird, jedoch die Wahrscheinlichkeit des Auftretens unbekannt ist (vgl. z. B. KORNMEIER (2007), S. 49-55).

⁴⁰ Vgl. SACHS/HAUSER (2002), S. 50.

⁴¹ Vgl. KORNMEIER (2007), S. 55.

⁴² Vgl. CHMIELEWICZ (1994), S. 11-14.

Fokus auf bereits festgestellten Ursache-Wirkungs-Zusammenhängen. Die Ergebnisse der experimentellen Untersuchung werden hingegen auch in einem technologischen Sinne interpretiert.

Die *Wirtschaftsphilosophie* geht einen Schritt weiter als die Wirtschaftstechnologie.⁴³ So werden neben der Identifikation von Zweck-Mittel-Beziehungen auch Werturteile über die verfolgten Zwecke und mögliche Nebenwirkungen abgegeben. Diese Werturteile erfolgen in Form von normativen Aussagen, die nicht wahrheitsfähig sind.⁴⁴ Die Wirtschaftsphilosophie spielt in dieser Arbeit eine unterordnete Rolle. Zwar werden auf Basis der Erkenntnisse der empirischen Untersuchung Handlungsempfehlungen abgegeben, jedoch sollen diese keinen normativen Charakter aufweisen. Vielmehr verfolgt diese Arbeit eine positive Herangehensweise an die wissenschaftliche Forschung, bei der die Beschreibung und Erklärung eines Ist-Zustandes im Fokus steht.⁴⁵

Nachdem die wissenschaftlichen Ziele dieser Arbeit im Sinne der Forschungskonzeptionen dargestellt worden sind, soll kurz auf die Methodik der Gewinnung von Aussagen bzw. Hypothesen⁴⁶ eingegangen werden. In der Literatur werden vier systematische Ansätze der Ableitung von Hypothesen vorgestellt. Bei der *Deduktion* werden spezielle Aussagen aus bestehenden theoretischen Erkenntnissen abgeleitet.⁴⁷ Bei der *Induktion* wird durch die Beobachtung einzelner Fälle auf einen allgemein gültigen Zusammenhang geschlossen.⁴⁸ Die Induktion stellt somit das gegenteilige Verfahren zur Deduktion dar.⁴⁹ Sie wird jedoch nicht als Verfahren angesehen, dass dem kritischen Rationalismus gerecht wird.⁵⁰ Die *Hermeneutik* wird als „verstehende Erfassung von Lebenssituationen“⁵¹ beschrieben. Wirkungszusammenhänge werden vom Forschenden erklärt, indem dieser die Zusammenhänge nachvollzieht und versteht.⁵² Bei der *Abduktion* handelt es sich um die „Suche nach der besten Erklärung“^{53, 54}. Die Abduktion liefert einerseits Erklärungen für einen überraschenden Umstand und stellt

⁴³ Vgl. hier und folgend CHMIELEWICZ (1994), S. 14.

⁴⁴ Vgl. zu normativen Aussagen auch die Ausführungen von KORNMEIER (2007), S. 47.

⁴⁵ Vgl. FÜLBIER (2004), S. 267.

⁴⁶ Eine intensive Auseinandersetzung mit der Ausgestaltung von Hypothesen erfolgt in Abschnitt 4.2.1.

⁴⁷ Vgl. KORNMEIER (2007), S. 78.

⁴⁸ Vgl. BRÜHL (2006), S. 183.

⁴⁹ Vgl. CHMIELEWICZ (1994), S. 88.

⁵⁰ Vgl. z. B. RAFFÉE (1974), S. 43; CHMIELEWICZ (1994), S. 89; LINGNAU (1995), S. 126f.

⁵¹ Vgl. RAFFÉE (1974), S. 43.

⁵² Vgl. FRANK (2007), Sp. 2015; KORNMEIER (2007), S. 80.

⁵³ Vgl. KORNMEIER (2007), S. 81, mit weiteren Nachweisen.

⁵⁴ Vgl. hier und folgend KORNMEIER (2007), S. 81.

andererseits eine Möglichkeit dar, neue Theorien zu entdecken.⁵⁵ In der vorliegenden Arbeit findet vor allem die Deduktion Anwendung, wenn im Zuge einer intensiven Auseinandersetzung mit der Literatur neue Forschungsfragen abgeleitet und Hypothesen gebildet werden.

1.3 Gang der Untersuchung

Die Arbeit gliedert sich in sieben Teile. Im Anschluss an diese Einleitung werden in *Teil 2* die Grundlagen zur Budgetierung im Kontext des Management Accounting gelegt. Dabei werden zunächst Controlling und Management Accounting als Forschungsfelder betrachtet und voneinander abgegrenzt. Zusätzlich wird das Behavioral Management Accounting als neuere Teildisziplin des Management Accounting knapp vorgestellt. Anschließend erfolgt eine Darstellung der Budgetierung. Neben einer begrifflichen Einführung werden Ausgestaltungsformen der Budgetierung, deren Funktionen und Problembereiche beschrieben.

Nach der Erläuterung der Grundlagen für diese Arbeit, soll im Rahmen von *Teil 3* das erste Teilziel erreicht werden. Hierzu erfolgt zunächst eine Auseinandersetzung mit dem Begriff der Ehrlichkeit. Anschließend werden Formen unehrlichen Verhaltens im Budgetierungsprozess vorgestellt. In Kapitel 3.3 erfolgt die Identifikation von Einflussfaktoren der Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess. Nach einer kurzen Einführung in das Forschungsfeld und einer Darstellung bestehender Literaturübersichten werden ökonomische und verhaltenswissenschaftliche Erklärungsansätze vorgestellt. Am Ende des Teils werden Implikationen für die folgende experimentelle Untersuchung abgeleitet.

Teil 4 der Arbeit soll das erste und zweite Teilziel miteinander verknüpfen. Auf Basis einer intensiven Analyse der bestehenden Literatur zum Einfluss Gleichgestellter werden konkrete Fragestellungen identifiziert. Anschließend erfolgt eine Einführung in den klassischen Hypothesentest sowie die Generierung von Hypothesen für die folgende experimentelle Untersuchung.

In *Teil 5* wird der Grundstein für die Erfüllung des zweiten Teilziels gelegt. Zunächst erfolgt eine Einführung in die Methodik experimenteller Forschung. Anschließend wird die experimentelle Untersuchung operationalisiert. Hierfür wird zunächst die grundlegende Aufgabenstellung ausgearbeitet. Daraufhin werden die Manipulationen⁵⁶

⁵⁵ Vgl. zur Eignung der Abduktion zur Entdeckung neuer Hypothesen auch BRÜHL (2006), S. 183.

⁵⁶ In der experimentellen Untersuchung sollen unterschiedliche Formen der Offenlegung hinsichtlich ihres Einfluss auf die Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess untersucht werden. Die Ausgestaltung dieser Formen im Rahmen des Experiments wird als Manipulation bezeichnet. Wenn sich

dargestellt, die sich auf Basis der verschiedenen Hypothesen ergeben. Die Messung der abhängigen Variablen Ehrlichkeit und die Erhebung weiterer Informationen zur theoretischen Fundierung der Ergebnisse werden dargestellt. Zur Gewährleistung der Validität der Untersuchung erfolgen anschließend eine Analyse möglicher Störfaktoren und eine Beschreibung der Kontrolle dieser Störfaktoren. Zuletzt wird der geplante Ablauf einer Experimentdurchführung beschrieben. Auf Basis dessen werden Informationen zur tatsächlichen Experimentdurchführung präsentiert und für die folgende Analyse inferenzstatistische Auswertungsverfahren ausgewählt und vorgestellt.

In *Teil 6* werden die Ergebnisse der experimentellen Untersuchung dargestellt. Nachdem der Einfluss von Selektionseffekten überprüft worden ist, erfolgt eine deskriptive Auswertung der experimentellen Daten. Anschließend werden die Ergebnisse der Hypothesentests und weiterer Analysen präsentiert. Auf dieser Basis werden die Ergebnisse kritisch gewürdigt, um abschließend zu beurteilen, in welcher Form die Offenlegung des Verhaltens Gleichgestellter die Ehrlichkeit im Budgetierungsprozess beeinflusst. Zudem werden Empfehlungen an die Unternehmenspraxis abgegeben. Zuletzt werden basierend auf den Ergebnissen und Limitationen der experimentellen Studie Implikationen für weitere Forschungsbemühungen abgeleitet.

In *Teil 7* werden die Ergebnisse der Arbeit vor dem Hintergrund der gesetzten Ziele der Arbeit zusammengefasst. Abbildung 1.1 auf S. 10 gibt einen Überblick über den Gang der Untersuchung.

verschiedene Ausgestaltungen eines Experiments (sog. Treatments) nur hinsichtlich der Manipulation unterscheiden, können Unterschiede im Verhalten der Ehrlichkeit klar auf die Manipulation, d. h. die Formen der Offenlegung, zurückgeführt werden.

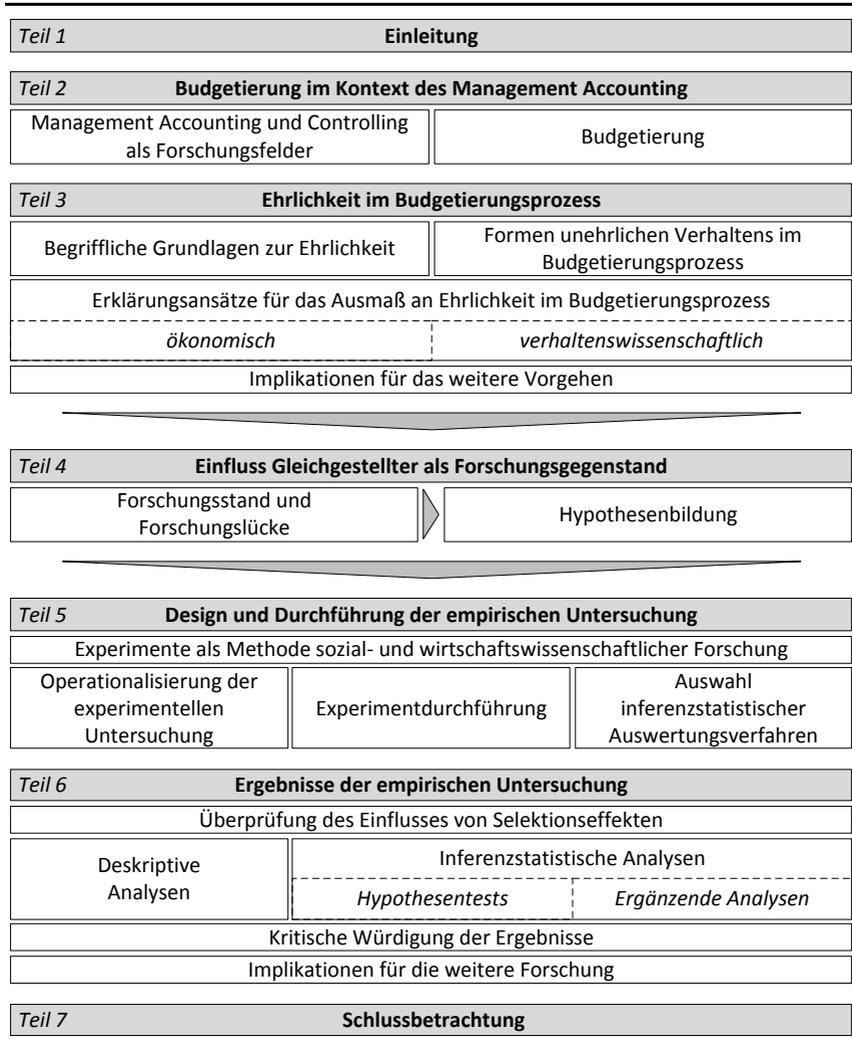


Abbildung 1.1: Gang der Untersuchung

2 Budgetierung im Kontext des Management Accounting

2.1 Management Accounting und Controlling als Forschungsfelder

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

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

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

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

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

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

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

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

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