

Psota, Volker

Budgetierung als zentrales Thema in einem mittelständischen Produktionsbetrieb

- Bachelorarbeit -

Hochschule Mittweida – University of Applied Science (FH)

Mittweida - 2010

Erstprüfer: Prof. Dr. rer. oec. Johannes Stelling

Zweitprüfer: Prof. Dr. Andreas Hollidt

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----------|
| 1 BUDGETIERUNG ALS ZENTRALES THEMA IN EINEM MITTELSTÄNDISCHEN PRODUKTIONSBEREICH..... | 1 |
| 1.1 EINLEITUNG | 1 |
| 1.2 ZIEL UND AUFBAU DER ARBEIT | 2 |
| 1.3 DEFINITION DER BUDGETIERUNG | 3 |
| 1.3.1 Zeitlicher Bezug | 8 |
| 1.3.2 Planungsrichtung..... | 9 |
| 1.4 PROBLEMSTELLUNG: KOORDINATION DER BUDGETS DER VERSCHIEDENEN ABTEILUNGEN | 11 |
| 1.5 REALITÄTSNAHE PLANBARKEIT DER UNTERNEHMENSBUDGETS UND DEREN UMSETZUNG..... | 13 |
| 2 REALITÄTSNAHE BUDGETIERUNG ALS ZENTRALES THEMA IN EINEM MITTELSTÄNDISCHEN PRODUKTIONSUNTERNEHMEN | 15 |
| 2.1 DEFINITION EINES ZENTRALEN THEMAS IN EINEM UNTERNEHMEN | 15 |
| 2.2 DEFINITION DER REALITÄTSNAHEN BUDGETIERUNG | 17 |
| 2.3 DEFINITION EINES MITTELSTÄNDISCHEN UNTERNEHMENS | 19 |
| 3 KLASSISCHE AKTIONSFELDER DER BUDGETIERUNG | 22 |
| 3.1.1 Kundenstrukturen..... | 23 |
| 3.1.2 Produktstruktur..... | 24 |
| 3.2 VERKAUFSBUDGET AUF BASIS DER GEPLANTEN ABSATZZAHLEN | 30 |
| 3.3 PRODUKTIONSBUDET AUF BASIS DER ABSATZZAHLEN MIT HILFE DER STÜCKLISTENAUFÖSUNG | 32 |
| 3.4 EINKAUFBSBUDGET AUF BASIS DER VERWENDETEN MATERIALIEN IN DEN PRODUKTIONSSTÜCKLISTEN | 39 |
| 3.5 VERSANDBUDGET MIT BERÜCKSICHTIGUNG DER REFINANZIERUNG DES FUHRPARKS..... | 45 |
| 3.6 VERWALTUNGSBUDGET | 47 |
| 3.6.1 Personal..... | 48 |
| 3.6.2 Personal Außendienst..... | 48 |
| 3.6.3 IT..... | 48 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 4 | POTENZIELLE AKTIONSFELDER DER BUDGETIERUNG | 50 |
| 4.1 | BETTER BUDGETING | 52 |
| 4.2 | ADVANCED BUDGETING | 53 |
| 4.3 | BEYOND BUDGETING..... | 54 |
| 5 | SCHLUSS..... | 55 |
| 5.1 | ERGEBNISSE | 55 |
| 5.2 | MAßNAHMEN UND KONSEQUENZEN | 56 |
| 5.3 | SCHLUSSBEMERKUNG | 57 |
| 6 | LITERATURVERZEICHNIS | 58 |

Abbildungsverzeichnis

| | |
|---|----|
| Abbildung (1) SME-Definition..... | 19 |
| Abbildung (2): KMU in Österreich – Basisdaten..... | 20 |
| Abbildung (3): Anzahl der KMU, Index, 2002 = 100..... | 20 |
| Abbildung (4): Beschäftigung in KMU, Index, 2002 = 100..... | 21 |
| Abbildung (5): Wertschöpfung der KMU, Index, 2002 = 100..... | 21 |
| Abbildung (6): Weltmarktpreise für Rohstoff..... | 40 |
| Abbildung (7): Preisindex Eisen und Stahl..... | 41 |
| Abbildung (8): Preisindex Baumwolle..... | 42 |
| Abbildung (9): Einordnung der neuen Budgetierungsansätze..... | 51 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------|----------------------------------|
| ca. | cirka |
| cm | Zentimeter |
| CRM | Customer Relationship Management |
| ff. | fortfolgende |
| IT | Informationstechnologie |
| KMU | kleine und mittlere Unternehmen |
| Mio | Million |
| S. | Seite |
| SME | Small & Medium Enterprises |
| vgl. | vergleiche |

1 Budgetierung als zentrales Thema in einem mittelständischen Produktionsbetrieb

1.1 Einleitung

Die Wirtschaftskrise der vergangenen beiden Jahre hat den Entscheidungsträgern der Unternehmen auf knallharte Art und Weise veranschaulicht, wie weit sie die Kosten im Griff haben. Eine Kostenkontrolle ist aber lediglich möglich, wenn bereits im Vorfeld Überlegungen über die Verteilung der Ressourcen angestellt und mit Hilfe eines Unternehmens-Budgets diese Zielvorgaben fixiert wurden. Leider gibt es auch namhafte Unternehmen, welche der Notwendigkeit der Erstellung eines detaillierten Budgets und der damit verbundenen Möglichkeit einer Kontroll- und Steuerungsfunktion erst auf Drängen der Banken nachgekommen sind.

1.2 Ziel und Aufbau der Arbeit

Ziel dieser Arbeit ist es, dem Leser die Probleme bei der Erstellung eines Unternehmensbudgets zu verdeutlichen und auf die dadurch ermöglichte Unternehmensführung hinzuweisen.

Der erste Teil wird sich mit den grundsätzlichen Merkmalen und Definitionen der Budgetierung befassen.

Im zweiten Teil wird der Aufbau eines Unternehmensbudgets anhand der Modellfirma XY vorgenommen. Bei dieser Modellfirma handelt es sich um einen mittelständischen Produktionsbetrieb der für den österreichischen Markt Matratzen erzeugt.

Der nachfolgende Teil gibt einen Ausblick auf Neuerungen und mögliche Veränderungen betreffend die Budgetierung.

Zum Abschluss der Arbeit werden die Ergebnisse, erforderliche Maßnahmen und daraus resultierende Konsequenzen erläutert.

1.3 Definition der Budgetierung

Ein Budget ist ein in wertmäßigen Größen formulierter Plan, der einer Entscheidungseinheit für eine bestimmte Periode mit einem bestimmten Verbindlichkeitsgrad vorgegeben wird.¹

Die Budgetierung ist somit eine bis zu einem gewissen Grad verbindliche, wertmäßig definierte Zielvorgabe für eine Organisationseinheit, für einen bestimmten Zeitraum. Da dadurch die angestrebte zukünftige Marschrichtung für ein Unternehmen vorgegeben wird, sollte die Budgetierung dementsprechend mit der Unternehmensstrategie korrelieren beziehungsweise davon abgeleitet werden.

Wird die Budgetierung als reines Erstellen von Planzahlen verstanden, so ist das aber falsch, denn es werden über den Planungs- und Führungsprozess etliche wichtige Unternehmensfunktionen wie Koordination, Motivation, Prognose, Bewilligung und Kontrolle abgedeckt.

In der Koordinationsfunktion werden einzelne Teilpläne an dem übergeordneten Gesamtsystem ausgerichtet. Die hierarchisch aufgebauten Teilpläne ermöglichen dadurch eine Transparenz in der gesamten Unternehmensplanung.

Die Motivationsfunktion für die Erreichung eines Budgets wird durch intrinsische und extrinsische Faktoren erreicht. Damit aber die Motivation grundsätzlich erreicht wird, sind einige Zusatzfaktoren zu berücksichtigen. Dazu zählen die Definition und Erreichbarkeit der Zielvorgaben wie auch die Miteinbeziehung der

¹ Jung H.: Integration der Budgetierung in die Unternehmensplanung, 1985, S. 19.

beteiligten Personen und Abteilungen. Auf diese und einige weitere Punkte wird aber im Laufe dieses Kapitels noch näher eingegangen. Anzumerken ist auch noch, dass zwischen anspruchsvollen und herausfordernden Werten der Motivation und realistischem Wert zur Koordination ein Zielkonflikt besteht, der für jeden einzelnen Fall individuell zu behandeln ist.

Die Prognosefunktion wird insofern erfüllt, dass die Budgetierung als zukunftsorientierte Planung, unter der Annahme dass gewisse Budgetvorgaben eingehalten werden, zu einem bestimmten Ergebnis führt.

Bei der Budgetierung werden verschiedenste Teilpläne erstellt. Um die gesteckten Ziele aber erreichen zu können, ist die Zuteilung von unterschiedlichsten Ressourcen oder Verfügungsrechten an dezentrale und untergeordnete Unternehmensbereiche notwendig. Durch die Verabschiedung des Budgets wird die verbindliche Zuteilung bis zu einem gewissen Grad bewilligt und bestätigt. Durch die Erstellung eines Budgets wird den Verantwortlichen ermöglicht, den Ist-Zustand mit den geplanten Vorgaben zu vergleichen um dadurch rechtzeitig reagieren zu können. Die Kontrollfunktion des Budgets ist dadurch eine der wichtigsten Funktionen für die erfolgreiche Führung eines Unternehmens.

Für die Erstellung eines Budgets sind für alle Beteiligten gewisse Vorgaben einzuhalten, damit der Budgetierungsprozess anerkannt, mitgetragen und auch umgesetzt wird. Diese Prinzipien lassen sich zusammengefasst in den Zehn Geboten der Budgetierung und Kontrolle als Prinzipien guter Budgetierung zitieren (*Deyhle*²):

1. Das Budget muss herausfordern und erreichbar sein:
Vorgaben, welche die Entscheidungseinheit nicht fordern,

² Vgl. Deyhle A.: Management- & Controlling Brevier Band 2: Ziele sind Zahlen, 1982 zitiert aus Stelling J.N.: Kostenmanagement und Controlling, 2009, S. 242.

werden auf die „leichte Schulter“ genommen. Im Gegensatz dazu bringen illusorische Ansätze die Beteiligten zum Verzweifeln und diese resignieren bereits im Vorfeld.

2. Keine Schattenbudgets vereinbaren: Darunter wird verstanden, dass zum offiziellen Budget eine zweite Zielvorgabe definiert wurde, an der sich das Unternehmen eigentlich orientiert. Dies führt zur Inakzeptanz der veröffentlichten und dem Budgetverantwortlichen gegenüber kommunizierten Vorgaben.
3. Die Erreichung gilt als Ziel, nicht eine positive Abweichung: Der Negativeffekt wäre ansonsten, dass sich „warm angezogen“ wird. Ein Übertreffen der Vorgaben ist ein Ansatz für eine inkorrekt durchgeführte Budgetierung. Es wäre mehr Potential vorhanden, welches aber erst beim tatsächlichen Eintreten der Ereignisse zu Tage kommt.
4. Beteiligung des Verantwortlichen am Budgetierungsprozess: Die Einbindung der beteiligten Personen ermöglicht der Unternehmensführung vom Wissen und den Erfahrungen der direkt involvierten Personen zu profitieren. Chancen und Risiken, wie aber auch alternative Lösungsmöglichkeiten durch die Beteiligung dieser Mitarbeiter können im Vorfeld des Budgetierungsprozesses erkannt und berücksichtigt werden. Jedoch selbst wenn es solche Möglichkeiten für die Berücksichtigung derartiger Umstände nicht gibt, ist die Akzeptanz der Budgetverantwortlichen gegenüber den gesteckten Zielvorgaben unvergleichbar höher.
5. Individuelle Zielhöhen vereinbaren und nicht nach dem Gießkannenprinzip verfahren: Jegliche positive oder negative Veränderung des Budgets ist für jede Entscheidungseinheit getrennt zu betrachten. Eine

objektive Beurteilung der individuellen Zielvorgaben erfordert zwar mehr administrativen Aufwand, erhöht aber gleichzeitig die Akzeptanz hinsichtlich der Veränderung.

6. Das Budget ist Kontierungsanleitung (Homomorphie von Plan und Ist): Ein detailliertes und korrekt erstelltes sowie auf die richtigen Kostenverursacher aufgeteiltes Budget bildet die Grundlage für die Kontierung der Istwerte. Die Möglichkeit der Vergleichbarkeit zwischen den geplanten und den tatsächlich erzielten Werten ist dadurch gegeben.
7. Kontrolle erhält auch der Verantwortliche: Nicht nur bei der Erstellung des Budgets sondern auch bei der Überprüfung sind die Budgetverantwortlichen mit einzubeziehen. Die Akzeptanz für die gegenübergestellten Planwerte zu den tatsächlich erzielten Istwerten wird erhöht. Die involvierten Personen erhalten die Möglichkeit der Kontrolle und dadurch auch der Nachvollziehbarkeit. Veränderungen, die aus dem Ruder laufen, können meistens durch operativ involvierte Personen schneller und leichter erkannt und dementsprechende Gegenmaßnahmen gesetzt werden.
8. Grundsätzlich keine unterperiodigen Änderungen: Ein verabschiedetes Budget sollte sorgfältig geplant und festgehalten werden. Modifikationen, die während der laufenden Umsetzungsphase durchgeführt werden erwecken den Anschein, dass an der Sorgfalt und der Verbindlichkeit des erstellten Budgets Zweifel angebracht sind.
9. Management by Exception (Nachschuss) nur in Ausnahmefällen: Für die Fälle, die nicht vorhersehbar sind, werden in Sonderfällen und lediglich durch das Management Veränderungen für ein bereits verabschiedetes Budget vorgenommen. Die Gründe dafür

können in außerordentlichen Chancen liegen, die sich kurzfristig ergeben haben, aber auch - wie das Jahr 2009 gezeigt hat - in globalen Risiken die seitens der Budgetverantwortlichen nicht berücksichtigt werden konnten.

10. Abweichungen sind keine Sanktionsgrundlagen sondern Lernanstöße für die Zukunft: Eine positive wie auch eine negative Budgetabweichung zeigt, dass bei der Erstellung des Plans gegenüber der Ist-Situation veränderte Bedingungen vorgeherrscht haben. Sanktionen gegenüber den Betroffenen führen zu einem Verschleiern der Tatsachen, wodurch die Unternehmensleitung die Verlässlichkeit des Führungs- und Kontrollinstrumentes einbüßt. Stattdessen sollten mit den Involvierten die Ursachen erforscht und Lernanstöße für die Zukunft daraus gezogen werden.

1.3.1 Zeitlicher Bezug

Bei der Betrachtung des zeitlichen Bezugs der Budgetierung kann dieser in unterschiedlich lange Zeitintervalle aufgeteilt werden.

In der strategischen Planung werden die grundsätzlichen Entwicklungen und Zielvorgaben für das gesamte Unternehmen für einen längeren Zeitraum geplant und festgelegt.³ Die Problematik hierbei ist, dass durch die Langfristigkeit das Erkennen von Chancen und Risiken für das Unternehmen nur sehr schwer möglich ist um davon die korrekten Strategien abzuleiten. Daraus ergibt sich, dass der festgelegte Gesamtplan wenig differenziert ist und nur grobe Informationen hinsichtlich der Präzision bietet.

Bei der taktischen Stufe ist das Ziel die Ausarbeitung von konkreten Vorgaben für das gesamte Unternehmen und die darunter liegenden Teilbereiche. Hier werden bereits Ressourcen eingeplant und Maßnahmen für das gesamte Unternehmen und die darunter liegenden Teilbereiche für die in der strategischen Planung definierten Ziele festgelegt.

Die Budgetierung auf der operativen Ebene wird für die kurzfristige Planung der Leistungserstellungs- und Leistungsaustauschprozesse bereits vorhandener Kapazitäten erstellt. Vom konkreten Zeithorizont her handelt es sich dabei um die jährliche Budgetierung. Es findet hier eine starke Differenzierung in unterschiedliche Teilpläne statt, die detailliert auf aktuelle und relativ genau erkennbare Probleme abgestimmt werden können.

³ Vgl. Bullinger H.-J., Spath D., Warnecke H.-J., Westkämper E.: Handbuch Unternehmensorganisation, 2009, S. 140 ff.

Diese drei Stufen sind insofern hierarchisch aufgebaut, dass die übergeordnete Ebene den Rahmen für die Planung auf die darunter liegende Ebene vorgibt.

Zusammenfassend lässt sich erkennen, dass die Schwerpunkte der Planungsinhalte auf unterschiedlichen Systemebenen liegen.⁴

Die strategische Ebene wird charakterisiert durch die Zielplanung. Der Schwerpunkt der taktischen Ebene liegt auf der Ressourcenplanung.

Die Maßnahmenplanung auf der operativen Ebene komplettiert diese drei Stufen.

1.3.2 Planungsrichtung

Für die Erstellung eines Budgets ist von einer vordefinierten Zielgröße auszugehen, der dementsprechende Plan davon abzuleiten und die nachgelagerten Budgets zu erstellen. Hier ist auch gleich die nächste Frage zu behandeln: Die Ableitungsrichtung⁵ der Planung. Darunter wird verstanden, welche Personen in der Unternehmenshierarchie sich in welcher Reihenfolge bei der Erstellung einbringen. Dazu gibt es insgesamt drei Möglichkeiten:

- Beim Top Down (von oben nach unten) wird die Zielvorgabe durch das Management getätigt. Der Vorteil ist, dass die strategische Ausrichtung des Unternehmens die Basis für diesen konkretisierten Plan ist. Beim Herunterbrechen auf die darunter liegenden Abteilungen wird die Problematik der Machbarkeit der

⁴ Vgl. Anthony R. N., Dearden J., Vancil R.F.: Management control systems: text, cases and readings, 1972, S. 3 ff. zitiert aus Horváth P.: Controlling, 2009, S. 161.

⁵ Vgl. Rieg R.: Planung und Budgetierung, Was wirklich funktioniert, 2008, Seite 20 ff.

vorgegebenen Plandaten mit den verfügbaren Ressourcen aufgeworfen. Typische Anwendungsfälle finden sich bei kleinen Unternehmen, wie etwa einem Handwerksbetrieb, wo der Leiter über alle planungsrelevanten Informationen verfügt und die operative Ebene weder das Wissen noch die Motivation besitzt, sich in die Planung einzubringen. Auch in Krisenfällen ist die Top Down Ableitung sinnvoll, wenn es darum geht, unter Zeitdruck Pläne zu erstellen und diese auch rasch umzusetzen.

- Bottom Up oder auch Zero-Base bedeutet, dass hierarchisch von unten nach oben geplant wird. Es wird dabei von einer Null-Basis ausgegangen und kritisch hinterfragt, welche Ziele in den einzelnen Unternehmensbereichen erreicht werden sollen und welche unternehmensrelevanten Vorgaben und Prozesse dazu notwendig sind.

Nach erfolgter Abgrenzung der Projektziele und der Festlegung der Organisationsbereiche und Finanzmittel, liegt es also an den Verantwortlichen der einzelnen Entscheidungseinheiten, die Zielvorgaben unter Berücksichtigung des eigenen Leistungsniveaus zu definieren. Im Anschluss daran werden die einzelnen Teilpläne zu einem Gesamtbudget zusammengefasst. In der Koordination und Abstimmung der Einzelpläne zu einem Gesamtkonstrukt besteht die Gefahr, dass sich die einzelnen Ziele und Pläne nicht auf ein gemeinsames Gesamtziel zusammenführen lassen. Nicht selten kommt es hier zu Zielkonflikten aber auch zu Detailbudgets, die den Rahmen des Gesamtbudgets weit überschreiten. Der Budgetschnitt ist dann die Folge. Zu finden ist diese Art der Budgetierungsrichtung bei Unternehmen auf neuen, stark wachsenden Märkten oder sehr dezentralisierten Unternehmenskonstrukten.

- Beim Gegenstromverfahren werden Top Down und Bottom Up also zentralistische und dezentrale Planung kombiniert. Seitens der Unternehmensführung werden die zentralen Ziele definiert. Die untergeordneten Abteilungen bringen ihr Fachwissen ein. In einem „Gegenstromverfahren“ kommt es zum Abgleich der unterschiedlichen Zieldefinitionen und somit zum In-Betracht-Ziehen der jeweiligen Interessen. Das Budgetendergebnis wird dann seitens der Unternehmensführung abgesegnet.

1.4 Problemstellung: Koordination der Budgets der verschiedenen Abteilungen

Bei der Betrachtung eines Unternehmens in Hinblick auf die unterschiedlichen funktionalen Abteilungen ist festzustellen, dass sich die damit verbundenen Budgets aus Absatz-, Produktions-, Personal- und Investitionsplanung ableiten.⁶

Kosiol hat hinsichtlich der Frage der Koordination das „Postulat gegenseitiger Planabstimmung“⁷ formuliert: Maßgebend als Ausgangspunkt und Reihenfolge der Planung ist der sachliche Zusammenhang der Teilplanungen. „Man kann z.B. Herstellungs- und Beschaffungspläne erst dann aufstellen, wenn im Absatzplan die Art und Menge der im Markt anzubietenden Erzeugnisse festgelegt ist. Aufwandspläne lassen sich nur aus den vorgeordneten Herstellungs-, Beschaffungs- und Absatzplänen ableiten“.⁸

⁶ Vgl. Stelling J.N.: Kostenmanagement und Controlling, 2009, S. 243.

⁷ Kosiol E.: Planung als Lenkinstrument der Unternehmensleitung, 1974, S. 394.

⁸ Kosiol E.: Planung als Lenkinstrument der Unternehmensleitung, 1974, S. 394.

Wird davon ausgegangen, dass der wirtschaftliche Erfolg im Vordergrund steht, der verbunden ist mit den getätigten Umsätzen, so ist in den meisten Fällen die Absatzplanung der Ausgangspunkt. Das bedingt die Annahme, dass es sich um einen nachfrageorientierten Absatzmarkt handelt der auf die Wünsche und Bedürfnisse der Konsumenten ausgerichtet ist.

Die nachfolgenden Abteilungen, die mit der internen wie auch externen Beschaffung betraut sind, orientieren sich somit unter Berücksichtigung eventuell auftretender beziehungsweise vorhandener Ressourcenengpässe an den Absatzvorgaben.

Restriktive Vorgaben in Richtung Personal- und Investitionsplanung komplettieren die Kriterien die zu einer unternehmensweiten Budgetierung führen.

Durch diese unterschiedlichen Ausgangssituationen für die verschiedenen Teilbereiche eines Unternehmens kommt es somit zu einem Zielkonflikt.

Anzumerken ist, dass die Liquiditätsplanung in dieser Arbeit außer Acht gelassen wird, da es den Rahmen sprengen würde.

1.5 Realitätsnahe Planbarkeit der

Unternehmensbudgets und deren Umsetzung

Den meisten Budgets haftet eine Art verstaubter Bürokratismus an, was dadurch bedingt ist, dass die Budgeterstellung als Pflichtaufgabe gesehen wird, die viel kostet aber wenig bringt. Der Aufwand der Budgetierung lässt sich relativ leicht berechnen, nicht jedoch der Nutzen. Die Frage, welchen Nutzen eine Budgetierung mit sich bringt, ist rein hypothetisch, hängt aber rein von der aktiven Umsetzung der Budgetvorgaben ab.

Zielsetzung eines jeden Unternehmens ist das koordinierte Zusammenspiel der Bereiche und Abteilungen um dadurch die Abläufe möglichst reibungslos durchzuführen. Das Budget gibt die Planvorgaben und Rahmenbedingungen vor, die anzustreben sind beziehungsweise die nicht überschritten werden sollen, damit das „Uhrwerk“ Unternehmen funktioniert. Um dies gewährleisten zu können ist es notwendig, dass bei der Erstellung des Budgets die dafür herangezogenen Erkenntnisse und Zahlenmaterialien auf dem letzten Wissenstand sind. Vorgaben für das dritte und vierte Quartal des Budgetjahres werden bis zu einem Jahr, bevor der tatsächliche Zeitpunkt des Geschäftsjahres eintritt, festgelegt. Dadurch werden, wenn an diesen Vorgaben festgehalten wird, aktuelle Ereignisse und Marktveränderungen nicht berücksichtigt. Durch die Offensichtlichkeit des Auseinanderklaffens der Realität von den geplanten Abläufen wird die Akzeptanz für die erstellten Planwerte geschädigt. Die Bereichsverantwortlichen geraten in den Konflikt, dass einerseits das verabschiedete Budget eingehalten werden soll, andererseits die Vertretbarkeit der Vorgaben in Frage gestellt wird. Zielsetzung ist also vielmehr ein Vorgeben einer Marschrichtung für das Unternehmen und das Erstellen von Zielvorgaben, welche innerhalb abgesteckter Grenzen erreicht

werden sollen. Durch das aktive Arbeiten mit dem Budget wird das eng gesteckte Korsett aufgebrochen ohne aber ziellos umher zu irren. Die unterschiedlichen Unternehmensbereiche können auf veränderte Umweltbedingungen reagieren und dadurch die Umsetzung der Budgetvorgaben bestmöglich realisieren.

2 Realitätsnahe Budgetierung als zentrales Thema in einem mittelständischen Produktionsunternehmen

2.1 Definition eines zentralen Themas in einem Unternehmen

Die Problemstellung ergibt sich hinsichtlich der Planung und Budgetierung als zentrales Thema für Manager und Controller. Um in der Lage zu sein, ein Unternehmen erfolgreich zu führen, werden Steuerungsentscheidungen benötigt, damit die gestellten Ziele erreicht werden können.

Der Kern dessen, was ein Steuerungskonzept beinhalten soll umfasst die Planung und Budgetierung. Je nach unterschiedlicher Branche können die Differenzierung und die Ausprägungstiefe variieren.

Jegliche Empfehlungen und Ansätze für eine Optimierung der Unternehmenssteuerung sind nicht als Patentrezepte oder Allheilmittel für den sicheren und einfachen Weg zum Erfolg anzusehen. Der Erfolg wird nur durch die stetige Anstrengung besser zu werden erreicht. Die Konzepte helfen und unterstützen dabei, umgesetzt und gelebt werden müssen sie durch die Mitarbeiter des Unternehmens.⁹

⁹ Vgl. Internationaler Controller Verein eV.: ICV White Paper "Moderne Budgetierung", 2009, S. 3 ff.

Nach Ansicht des Autors handelt es sich bei der Budgetierung um das zentrale Thema in einem Unternehmen. Bei der Erstellung wird die strategische Ausrichtung in der Art und Weise mitberücksichtigt, dass sich die Zielvorgaben beim Absatz aus der Marktausrichtung und Marktpositionierung ableiten lassen. Weiters zu berücksichtigen sind die Personal- und Investitionsvorgaben des Unternehmens. Zielvorgaben können jedoch lediglich nur insofern realistisch erreicht werden, wenn die Stärken und Schwächen, aber auch die eigenen und fremden Grenzen hinsichtlich Ressourcen und Potential bekannt sind. Nur wenn das Unternehmen sich dieser Schwächen bewusst ist, sich diese auch eingesteht und daran arbeitet um sie zu verbessern statt sie zu ignorieren, kann es als Unternehmenseinheit am Markt bestehen. Die Stärken des Unternehmens sind aber auf gar keinen Fall außer Acht zu lassen, denn ansonsten geht ein entscheidender Vorteil, sprich der komparative Konkurrenzvorteil¹⁰ gegenüber dem Mitbewerber beziehungsweise der Konkurrenz oder aber auch das Verkaufsargument dem Konsumenten gegenüber verloren. Die Berücksichtigung der Ressourcengrenzen und die objektive Einschätzung der Potenziale ermöglicht den Entscheidungsträgern des Unternehmens sich nach diesen Grenzen auszurichten, eventuell Alternativen zu finden und aber auch mögliche realistische Potentiale bei der Budgeterstellung einfließen zu lassen. Bestrebung jedes marktwirtschaftlich orientierten Unternehmens ist die Absicherung, Stärkung beziehungsweise der Ausbau der eigenen Marktposition und damit verbunden der wirtschaftliche Erfolg. Um eine Kontrolle der aktuell erzielten Werte einer Unternehmenseinheit in einer Periode durchführen zu können ist jedoch auch die dazugehörige verbindliche Planung der Unternehmensziele in Form der Budgetierung notwendig.

¹⁰ Kraigher-Krainer J.: Das ECID-Modell, 2007, S. 187 ff.

2.2 Definition der realitätsnahen Budgetierung

Der Zeitpunkt, wann mit der Budgetierung begonnen wird, wird in den meisten Fällen durch die Richtlinien des Budgetierungsprozesses festgelegt. Vor allem in der operativen Phase besteht die Möglichkeit die absehbaren Chancen und Risiken mitberücksichtigen zu können. Der negative Effekt wäre andernfalls, dass der Budgetierungsprozess und die daraus resultierenden Planvorgaben für die Beteiligten nicht nachvollziehbar wären und dadurch der Realitätsbezug in Frage gestellt werden würde. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein erstelltes Budget bereits beim ersten Anlauf hinsichtlich der Abstimmung und der damit verbundenen Akzeptanz passt, ist eher gering. Dies bedingt ein Überarbeiten und Adaptieren der Planvorgaben, welches aber nur möglich ist, wenn noch ausreichend Zeit vorhanden ist. Das Dilemma hinsichtlich des Planungszeitpunktes besteht also darin, dass der Planungsprozess möglichst spät erfolgen sollte um bestmöglich die aktuellsten Gegebenheiten mitberücksichtigen zu können, dass aber auch noch ausreichend Zeit vorhanden sein sollte, damit die systematische Aufbereitung der Informationen nicht unter Zeitdruck passiert. Andernfalls besteht die Gefahr der Bevorzugung des schon Bekannten und der Informationen die bereits vorhanden sind, gegenüber den Informationen, die erst gesucht beziehungsweise erarbeitet werden müssen. Eingefahrene Denkweisen werden beibehalten und die alten Strukturen werden nicht hinterfragt und damit aufgebrochen. Kommunikationspartner mit denen die Verständigung leichter ist, werden bevorzugt gegenüber solchen, mit denen zeitraubende Gespräche und Verhandlungen erforderlich wären.¹¹ Beim Planungsprozess unter Zeitdruck werden der Weg des geringsten

¹¹ Vgl. Hahn D., Taylor B.: Strategische Unternehmensplanung – Strategische Unternehmensführung, 2006, S. 325.

Widerstandes und das Verweilen in eingefahrenen und „bewährten“ Strukturen gewählt.

Der Beginn des Planungsprozesses sollte spät gewählt werden um möglichst realitätsnah die Chancen, Risiken und aktuellen Gegebenheiten berücksichtigen zu können, aber noch früh genug um unter Berücksichtigung sämtlicher Aspekte noch reagieren zu können.¹²

¹² Vgl. Freiling J., Reckenfelderbäumer M., Markt und Unternehmung, 2007, S. 16 ff.

2.3 Definition eines mittelständischen

Unternehmens

Die Definition eines mittelständischen Unternehmens ist durch die Europäische Kommission definiert und sieht folgende Grenzen vor:

Abbildung (1): SME-Definition ¹³

| Typ | Beschäftigte | | Umsatzerlöse (Mio €) | | Bilanzsumme (Mio €) |
|----------------------|--------------|-----|-------------------------|------|------------------------|
| Kleinstunternehmen | < 10 | und | <= 2 | oder | <= 2 |
| Kleine Unternehmen | < 50 | und | <= 10 | oder | <= 10 |
| Mittlere Unternehmen | < 250 | und | <= 50 | oder | <= 43 |

Das im nachfolgenden Abschnitt behandelte Unternehmen erfüllt sowohl hinsichtlich der Beschäftigtenanzahl als auch des Umsatzerlöses die Kriterien für die Einordnung als mittleres Unternehmen. Es gehört somit zu einem von 297.496 Unternehmen die in Österreich das Segment der Klein- und Mittelbetriebe und somit 99,7 % der österreichischen Gesamtunternehmen stellen, wie aus der nachfolgenden Übersicht betreffend die Schätzungen 2008 der Europäischen Kommission zu erkennen ist.

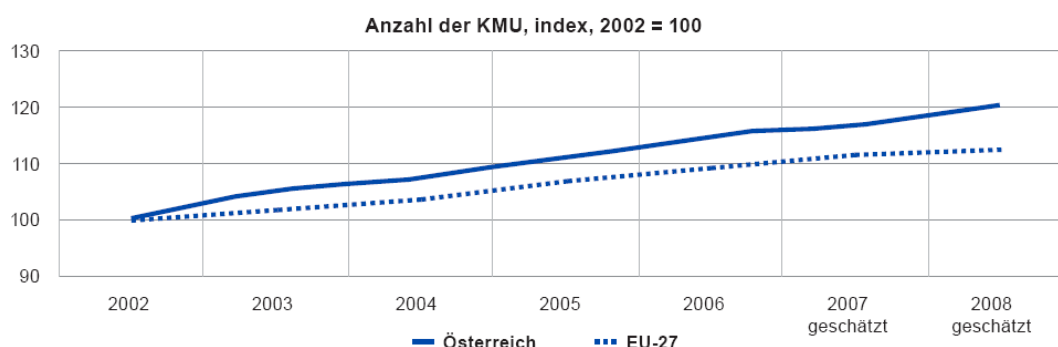
¹³ Vgl. European Commission, SME Definition – Small and medium sized enterprises (SME) – Enterprise and Industry, 1995.

Abbildung (2): KMU in Österreich – Basisdaten ¹⁴

| | Unternehmen | | | Beschäftigung | | | Wertschöpfung | | |
|---------------|----------------|---------------|---------------|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| | Österreich | | EU-27 | Österreich | | EU-27 | Österreich | | EU-27 |
| | Zahl | Anteil | Anteil | Zahl | Anteil | Anteil | Milliarde € | Anteil | Anteil |
| Kleinst- | 261 259 | 87,5% | 91,8% | 648 079 | 25,2% | 29,7% | 28 | 18,7% | 21,0% |
| Kleine | 31 389 | 10,5% | 6,9% | 594 568 | 23,2% | 20,7% | 30 | 19,7% | 18,9% |
| Mittlere | 4 848 | 1,7% | 1,1% | 483 839 | 18,8% | 17,0% | 33 | 21,3% | 18,0% |
| KMU | 297 496 | 99,7% | 99,8% | 1 726 486 | 67,3% | 67,4% | 91 | 59,7% | 57,9% |
| Große | 1 017 | 0,3% | 0,2% | 840 483 | 32,7% | 32,6% | 61 | 40,3% | 42,1% |
| Gesamt | 298 513 | 100,0% | 100,0% | 2 566 969 | 100,0% | 100,0% | 152 | 100,0% | 100,0% |

Die täglichen Nachrichten über die europäische Wirtschaft werden von großen multinationalen Unternehmen beherrscht, die in der letzten Zeit mit milliardenschweren Übernahmen, globalen Expansionsplänen oder drohenden Megabankrotten Schlagzeilen geliefert haben. Anhand der obigen Abbildung ist aber zu erkennen, dass über 99% aller europäischen Unternehmen im Segment der KMU angesiedelt sind. Zwei von drei Arbeitsplätzen in der Privatwirtschaft wie auch über die Hälfte der gesamten Wertschöpfung aller Unternehmen der EU werden von diesen Betrieben erwirtschaftet.

Im Zeitraum von 2002 bis 2008 ist die Entwicklungstendenz bei den KMU in Österreich mit einem Anstieg von 21% deutlich über dem EU-Durchschnitt, der lediglich um 13% gestiegen ist.

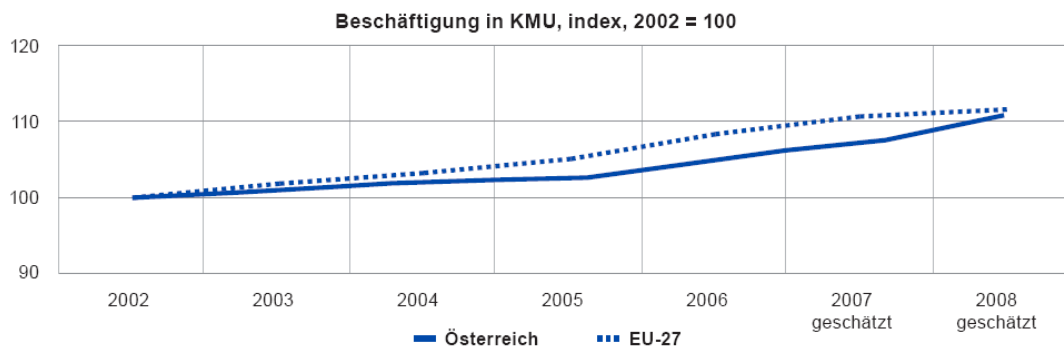
Abbildung (3): Anzahl der KMU, Index, 2002 = 100 ¹⁵

¹⁴ Europäische Kommission, SBA Fact Sheet Österreich 09, 2010.

¹⁵ Europäische Kommission, SBA Fact Sheet Österreich 09, 2010.

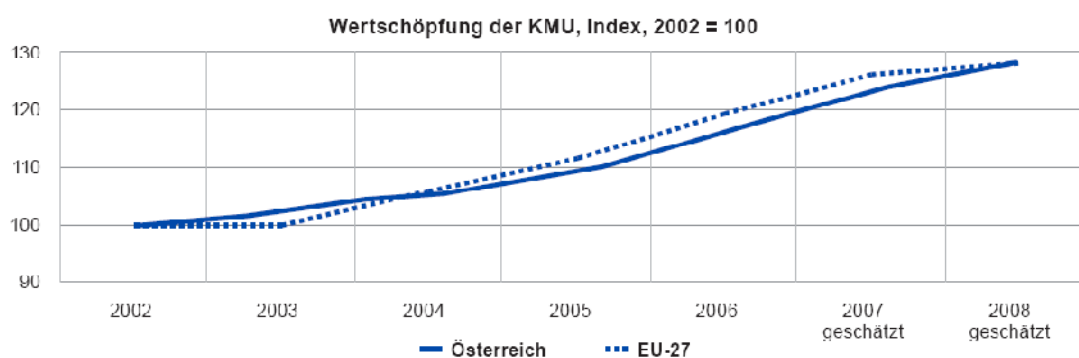
Das Beschäftigungswachstum war im gleichen Zeitraum mit 11% ähnlich dem EU-Durchschnitt von 12%.

Abbildung (4): Beschäftigung in KMU, Index, 2002 = 100 ¹⁶



Der Zuwachs der Wertschöpfung mit 28% verhielt sich im Zeitraum 2002 bis 2008 ident zum EU-Durchschnitt.

Abbildung (5): Wertschöpfung der KMU, Index, 2002 = 100 ¹⁷



Durch die Veranschaulichung dieser Verhältniszahlen und der steigenden Entwicklungstendenzen wird ersichtlich, dass die Klein- und Mittelbetriebe einen wichtigen Beitrag für das Wirtschaftswachstum und die Beschäftigung liefern und der Mittelstand das wirkliche Rückgrat der europäischen Wirtschaft darstellt.

¹⁶ Europäische Kommission, SBA Fact Sheet Österreich 09, 2010.

¹⁷ Europäische Kommission, SBA Fact Sheet Österreich 09, 2010.

3 Klassische Aktionsfelder der Budgetierung

Die hier besprochene Modellfirma XY produziert mit 150 Mitarbeitern für den österreichischen Markt rund 300.000 Matratzen und erzielt damit einen Jahresumsatz von rund 45 Millionen Euro. Die Fertigung und Lagerung findet an einem Produktionsstandort im oberösterreichischen Zentralraum statt von dem aus auch der österreichweite Versand mit dem eigenen Fuhrpark durchgeführt wird.

Gemäß Marktanalyse besitzt Österreich einen Markt von rund 850.000 Matratzen pro Jahr. Hinsichtlich der Marktaufteilung findet die Pareto-Formel Anwendung. Das bedeutet, dass 80 % der Händler lediglich 20 % des Umsatzes erzielen und im Gegenzug die verbleibenden 20 % des Vertriebes sich den Löwenanteil von 80 % untereinander aufteilen. Die Dominanz von ungefähr 65% Marktanteil durch die drei großen Möbelhandelsketten Leiner/Kika, Lutz und IKEA ist nicht zu übersehen.

Im Kundensegment des Unternehmens befindet sich das gesamte Spektrum des Wiederverkäufers vom Tischler über den Möbelfachhändler bis zur internationalen Möbelhauskette.

Insgesamt werden ca. 3.000 aktive Kunden in ganz Österreich beliefert. Ein Direktvertrieb findet nicht statt, wodurch es kein Erfordernis gibt Verkaufsflächen für den Endverbraucher bereit zu stellen.

Das Produktportfolio ist breit gefächert und bietet von der Billigschiene der Schaumstoffmatratze über die umstrittene Federkern- und Taschenfederkernmatratze, der Kaltschaum- bis hin zur Latexmatratze alles was den gesunden Schlaf fördert.

3.1.1 Kundenstrukturen

Hinsichtlich der Kundenstruktur hat es in den letzten 10 Jahren eine Veränderung gegeben, die eigentlich im kompletten Handelssegment zu beobachten war. Der Mittelstand bei Textil- und Möbelhäusern ist durch den steigenden Druck der übermächtigen Handelsketten fast zur Gänze verschwunden. Diese mittelständischen Unternehmen sind durch einen breit aufgestellten Produktmix und der dadurch erforderlichen Verkaufsfläche, meistens auch durch mehrere Standorte in einer Region, gekennzeichnet. Das ist quasi eine Vorstufe zu den Handelsketten ohne dass der Konsument dabei aber anonymisiert behandelt wird. Die großen Handelsketten haben durch ihre Machtposition den Vorteil die Geschäftsbedingungen beeinflussen zu können, was durch Mengenrabatte, Sonderrabatte auf besonders werbemäßig forcierte Produkte, Sonderkonditionen beim Zahlungsverkehr und periodisch wiederkehrende Bonuszahlungen auf Basis des erbrachten Umsatzes gekennzeichnet ist.

Für den Lieferanten bringen die Handelsketten neben den höheren Umsatzmengen die relativ abgesicherte Liquidität, wenn von den Ereignissen der letzten beiden Jahre abgesehen wird.

Die meisten kleinen Fachgeschäfte, worunter auch Tischlereibetriebe und Innenarchitekten fallen, haben sich zu Einkaufsverbänden zusammengeschlossen. Nach außen hin, dem Konsumenten gegenüber, treten sie selbständig auf. Die Beschaffung, also der Einkauf der Produkte, wird von einer Verbandszentrale insofern gesteuert, dass aus dem umfangreichen Sortiment Produkttypen herausgesucht werden, die in das Konzept der vertretenen Einzelhändler passen. Für diese Artikel werden Sonderpreise, Mengenrabatte, Sonderkonditionen und Werbeaktionen vereinbart. Sobald der Einzelhändler diese beim

Produzenten, der XY Gesellschaft ordert, kommt er in den Genuss dieser Vergünstigungen, die er als einzeln auftretender Unternehmer voraussichtlich nicht gewährt bekommen hätte. Das Konzept ist also ähnlich wie bei den Handelsketten, nur dass hier die Interessen mehrerer Geschäftspartner auf der Kundenseite abgestimmt werden müssen.

Hinsichtlich der Zahlung haben die meisten Einkaufsverbände gegenüber den Einzelhändlern den Vorteil, dass die an ihn ausgestellte Rechnung, welche auch in Kopie an den Einkaufsverband gesendet wird, vorerst von diesem beglichen wird. Der Einkaufsverband erhält dann in weiterer Folge vom Einzelhändler den Rechnungsbetrag inklusive einer Bearbeitungsgebühr, die zur Finanzierung des organisatorischen Apparates der Verbandsleitung verwendet wird. Die Gefahr des eventuellen Zahlungsausfalles für den Lieferanten ist dadurch auf den Einkaufsverband abgewälzt.

3.1.2 Produktstruktur

Die Matratze als Produkt wird zwar von einigen belächelt, die Auswirkungen eines Exemplars, das nicht auf den Benutzer abgestimmt ist, bekommt jeder spätestens dann zu spüren, wenn der Körper sich während der Nacht nicht entspannen und regenerieren kann. Natürlich ist hier auch noch der dazu passende Lattenrost notwendig. Würde dieser Aspekt noch berücksichtigt werden, so würde dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen.

Der grundsätzliche Aufbau besteht aus der Hülle und dem Kern. In unserem Musterunternehmen werden aus ca. 15.000 Rohmaterialien 900 verschiedene Matratzenmodelle gefertigt. Diese Modelle werden in 20 standardisierten Größen und auf Kundenwunsch in jeder beliebigen, produktionstechnisch möglichen Sondergröße gefertigt.

Die Hülle kann aus unterschiedlichsten Materialien bestehen, die hinsichtlich der Höhe und Beschaffenheit des Steppmaterials differenziert werden, wobei dies auch produktionstechnisch relevant ist. Seitens der Steppart des Hüllenmaterials wird unterschieden in Einnadelsteppung, bei der lediglich mit einer einzigen Nadel zusätzlich zum Verbinden des Stoffes mit dem Untermaterial ein komplexes Muster gesteppt werden kann, welches lediglich marketingseitig von Relevanz ist. Durch dieses Verfahren ist das Erstellen eines Bildes oder Logos möglich, wodurch der Händler ein für sein Unternehmen speziell angefertigtes Produkt erhält und sich damit von den technisch vergleichbaren Standardprodukten am Markt rein optisch differenzieren kann. Bei der Vielnadelsteppung wird mit mehreren Nadelreihen funktionell und vor allem sehr effizient, jedoch optisch nicht sehr ansprechend und somit ohne Marketingwirkung die Verarbeitung durchgeführt.

Das markanteste Unterscheidungsmerkmal bei Matratzenhüllen ist, ob der Überzug waschbar ist oder nicht. Dieses Kriterium ist vor allem in den letzten Jahren immer mehr in den Vordergrund gerückt, da Umwelteinflüsse in der Bevölkerung zu vermehrter Neigung zu Allergien geführt haben. Ob ein Bezug nun waschbar ist oder nicht, hängt von der Beschaffenheit des Steppmaterials ab. Schafschurwolle hat die Eigenschaft sich zusammenzuziehen und dadurch die Form hinsichtlich der Größe zu verändern, was dieses Produkt als nicht herkömmlich reinigungsfähig disqualifiziert. Polyestervlies hingegen behält die Form bei und wird deswegen bei Matratzenüberzügen versteppt, die das Kriterium der Waschbarkeit in herkömmlichen Haushaltswaschmaschinen erfüllen sollen.

Die Unterscheidungsmerkmale beim Kern sind einerseits die Hauptbestandteile und andererseits der Aufbau. Die

Hauptbestandteile, welche auch unterschiedliche Eigenschaften haben, werden unterschieden in:

- **Schaumstoff:** Es handelt sich hier um ein Erdölprodukt welches im unteren Qualitätsbereich und dadurch auch dementsprechend unteren Preissegment angesiedelt ist.
- **Federkern:** Stahlfedern werden direkt miteinander verbunden und bilden somit den Basisaufbau. Ummantelt wird das Ganze mit Schaumstoffplatten und Stegen um den Liegekomfort zu erhöhen. Die Vorteile liegen in der guten Durchlüftung. Nachteilig ist, dass sie keine Punktelastizität besitzen, da die Federn direkt miteinander verbunden sind.
- **Taschenfederkern:** Die Stahlfedern werden einzeln in Stofftaschen verpackt, die wiederum miteinander verbunden sind indem sie flexibel über Kreuz ineinandergesteckt werden. Durch diese Konstruktion ist es möglich, unterschiedlich starke Federn zu verarbeiten um auf die einzelnen Körperzonen und deren differierende Gewichte eingehen zu können. Es wird dadurch ein besserer Stützeffekt des gesamten Körpers in Kombination mit bestmöglicher Dauerelastizität geboten.
- **Boxspring:** Dabei wird auf einem vorgefertigten Rahmen inklusive Bettfüßen ein Federkern befestigt der mit Schaumstoffplatten und Stegen ummantelt und dann an der Oberseite mit einer Hülle überzogen wird. Diese Form ist vor allem in den USA sehr populär. In Europa ist diese Kombination vor allem in der Hotellerie gefragt.
- **Kaltschaum:** Es handelt sich hier um qualitativ höherwertigen Schaumstoff. Dieser feuchtigkeitsregulierende, atmungsaktive Komfortschaum mit wabenförmiger, unregelmäßiger Zellstruktur ist mit einem Naturschwamm vergleichbar. Er besitzt die Eigenschaft einer hohen Punkt- und Dauerelastizität und ist mit einer optimalen Körperanpassung die Basis für ein angenehmes

Schlafklima. Durch das sehr leichte Gewicht ist ein einfaches Drehen und Wenden der Matratze möglich.

- Latex: Naturkautschuk als Rohstoff für die Matratzenkerne aus Latex wird aus dem Saft des Kautschukbaumes gewonnen. Die Eigenschaften der Punkt- und Dauerelastizität werden durch Vorsehen von Lüftungskanälen um Atmungsfähigkeit, Luftzirkulation und Feuchtetransport erweitert. Ein Mehrzonenaufbau beim Erzeugen des Kernes ermöglicht individuellen Liegekomfort. Ökologisch gesehen bietet Latex den Vorteil, dass es sich um einen natürlich nachwachsenden Rohstoff handelt, der für die Natur schonend gewonnen werden kann.
- Kombilatex: Hier werden Latexplatten mit Einlagen bzw. Auflagen aus unterschiedlichen Produkten versehen. Die günstigen Produkteigenschaften der verschiedenen Materialien beeinflussen das Schlafklima dahin gehend, dass sie entweder beruhigend, anregend, kühlend oder wärmend wirken. Ziel ist hier ein reines unverfälschtes Naturprodukt zu erhalten.

Beim Aufbau gibt es den Formschaum und die Sandwichkerne. Formschäume werden aus unterschiedlichen Materialien in einem Stück vom Produzenten hergestellt.

Die flüssige Rohmasse des Latex wird in eine vorgefertigte Schablone gegossen bei der bereits sämtliche Aussparungen, Konturen oder Luftdurchlässe berücksichtigt werden. Nach dem Aushärten der Masse kann der fertige Kern aus der Form genommen werden.

Bei Schaumstoff und Kaltschaum werden aus großen vorgeschäumten Blöcken die Kerne herausgeschnitten und nachträglich noch Einschnitte und Einkerbungen heraus gefräst

wodurch sogenannte Härtezonen entstehen. Diese speziellen Bereiche der dann fertigen Matratze ermöglichen ein vollflächiges gleichmäßiges Unterstützen des Körpers unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Gewichtes der Körperteile. Um die Stabilität des eingeschnittenen Kernes für die weitere Verarbeitung zu erhalten, werden diese in Kernschonbezügen verpackt. Die Schulter- und Beckenregion sind von der Anatomie her schwerer als der Rest des Körpers. Ziel ist es, die Wirbelsäule anatomisch gerade zu unterstützen, um dadurch Fehlhaltungen und Verspannungen zu vermeiden und so einen ruhigen und entspannenden Schlaf zu gewährleisten.

Sandwichkerne werden aus unterschiedlichen Materialien zusammengefügt. Zusätzlich zu den bereits angesprochenen Grundmaterialien Schaumstoff, Kaltschaum, Federkern, Taschenfederkern und Latex werden noch Schichten von Materialien, welche die Eigenschaften des Produktes beeinflussen, hinzugefügt. Zu den wichtigsten zählen:

- Stroh: Die gepressten und verwobenen Platten werden ausschließlich in Kombination mit Latex verarbeitet wodurch ein reines Naturprodukt erzeugt wird. Es besitzt die Eigenschaft schädliche Einflüsse von Erdstrahlen und von Wasseradern zu mildern.
- Rosshaar: Es fördert den Feuchtigkeits- und Wärmeaustausch und besitzt dadurch eine antirheumatische Wirkung.
- Torf: Bei Menschen mit schlechter Durchblutung und schwachem Kreislauf wirken die verarbeiteten gepressten Torfplatten anregend für den Organismus und erzielen dadurch einen wärmenden Effekt.
- Kräutervlies: Der beruhigende Effekt der Kräutereinlagen bewirkt bei gestressten und hektischen Mitmenschen einen

natürlichen Ausgleich und ist in Kombination mit Latex wieder ein reines Naturprodukt.

- Kokos: Die zu Platten gepressten Kokosfasern besitzen die Eigenschaft die grundsätzliche Festigkeit der Kernmaterialien zu erhöhen. Besonders hervorzuheben ist dieser Effekt bei Kindermatratzen in Kombination mit Latex, bei denen die Liegeeigenschaften in Hinblick auf die gewünschte Stabilität durch das Verarbeiten dieses Produktes erzielt werden.

Im nachfolgenden Schriftstück werden die Begriffe Produktgruppe, Produktlinie und Produktsegment synonym verwendet. Es handelt sich immer wieder um eine Aufteilung des Produktes „Matratze“ nach den oben angeführten Hauptbestandteilen in Kombination mit der Berücksichtigung des Kernaufbaues, falls dies relevant ist.

3.2 Verkaufsbudget auf Basis der geplanten

Absatzzahlen

Wie in sehr vielen anderen Branchen ist auch in der Textil- und Möbelbranche, zu der unser Musterunternehmen XY gehört, der Absatzmarkt das Engpasskriterium und somit der Ausgangspunkt für die jährliche Erstellung des Budgets.

Das primäre Kriterium für die Festlegung der budgetierten Werte sind die tatsächlich getätigten Umsatzzahlen des Vorjahres. Hinzu kommt eine Trendanalyse die durch den Verkaufsaußendienst erstellt wird, wobei hier verkaufsfördernde Maßnahmen, die in der letzten Zeit getätigt wurden, wie auch eine Umsatzpotentialbeurteilung Berücksichtigung finden. Ein weiteres wichtiges Kriterium ist die Beobachtung der Mitbewerber. Das erfolgt einerseits direkt auf das Unternehmen bezogen in Hinsicht auf die Produktstrategien, andererseits durch den Verkaufsaußendienst beim Kundenbesuch vor Ort. Beim aufmerksamen Beobachten der Verkaufsräume des Kunden hat der Vertreter die Möglichkeit, Neuerungen am Markt die nicht aus dem eigenen Unternehmen kommen, zu erkennen. Das ausgestellte Produktsortiment des Mitbewerbers lässt Rückschlüsse auf das Umsatzpotential des Händlers zu und zeigt auf in welchen Segmenten der Handelsbetrieb seine Verkaufsausstellung für den Endverbraucher positioniert.

Da unser Musterunternehmen wie bereits angesprochen vom Ein-Mann-Unternehmen bis zur großen Handelskette das komplette Spektrum des Händlermarktes betreut, werden die Kunden in Kundengruppen beziehungsweise Einkaufsverbänden zusammengefasst. Bei den im 3. Quartal stattfindenden Jahresgesprächen werden seitens unseres Musterunternehmens die für das nächste Jahr geplanten Umsatzzahlen auf Produktgruppen herunter gebrochen und für das kommende Geschäftsjahr

verkaufsfördernde Maßnahmen festgehalten. Diese Werbeaktionen wie kundenindividuelle Verkaufsmaterialien, Sonderaktionen, spezielle Sonderrabatte, Bonusvereinbarungen oder ähnliches schaffen Anreize, damit der Verkaufsberater beim Händler die Produkte unseres Musterbetriebes dem Kunden näher bringt, diesen von den Vorteilen gegenüber den Konkurrenzprodukten überzeugt und schließlich zum Vertragsabschluss kommt.

Die bei den Jahresverhandlungen angesprochenen Produktgruppen werden vor allem bei den Handelsketten bis auf die Artikelebene herunter gebrochen. Das dadurch erhaltene Bild ermöglicht es unserem Unternehmen die Jahresumsatzziele zu konkretisieren.

Bei der Monatsaufteilung war in den letzten 20 Jahren der Trend zu beobachten, dass die relativ gleichmäßige Verteilung auf alle 12 Monate sich verlagert hat und so ein saisonaler Trend festgestellt werden konnte. Während der Sommermonate von Mai bis August ist die Nachfrage deutlich zurück gegangen, was dementsprechende Auswirkungen auf die produktionstechnischen Abläufe mit sich gebracht hat.

3.3 Produktionsbudget auf Basis der Absatzzahlen mit Hilfe der Stücklistenauflösung

Die Modellfirma XY ist produktionstechnisch in vier Abteilungen aufgeteilt, die durch die Erstellung des Produktionsbudgets optimal koordiniert und gesteuert werden sollen.

- In der Stepperei ist der Beginn des Fertigungsprozesses. Hier wird das Untermaterial wie zum Beispiel Schafschurwolle oder Polyestervlies mit dem Stoff versteppt. Diese Abteilung ist vom Wert her die anlagenintensivste. Eine Steppmaschine kostet bis zu 350.000,- Euro wobei hier 6 Stück im Einsatz sind. Aufgrund dieser Tatsache wird hier meist im Mehrschichtbetrieb produziert um diese Investitionen bestmöglich ausnutzen zu können. Ein weiteres Kriterium ist, dass vor allem bei zeitaufwändigen Einnadelsteppungen ein Ein-Schicht-Betrieb zu Engpässen führen würde. Um dies zu verhindern und um saisonale Schwankungen abzufangen werden von gängigen Modellen Halbfertigfabrikate in dieser Schlüsselabteilung vorgefertigt. Via Barcode erfolgt auf den Bestandskonten der Halbfertigprodukte die Zubuchung und gleichzeitig bei dafür verwendeten Rohmaterialien die Abbuchung.

Ein weiteres Produkt welches in der Stepperei erzeugt wird ist der Border¹⁸. Es handelt sich dabei um einen gesteppten Endlosstreifen der von der Breite her die Höhe der fertigen Matratze misst. Die beiden gesteppten Deckblätter werden mittels des Borders verbunden und bilden damit die fertige Hülle. Diese Art der Hülle wird vor allem bei nicht dehnbaren Baumwollstoffen und bei der Verwendung von

¹⁸ Global Systems Group, Border Machines – Global Systems Group, 2010.

Schafschurwolle als Steppmaterial verwendet, welches schwer zu verarbeiten und nicht waschbar ist.

Im Gegensatz dazu besitzen Hüllen aus Stretchstoffen, die meistens an allen vier Seiten mit einem Reißverschluss versehen sind und meist auch mit einem Polyestervlies versteppt werden, welches auch waschbar ist, keinen Border.

- Das Verbinden der beiden Steppblätter durch das Einnähen des Reißverschlusses beziehungsweise über den Border erfolgt in der Näherei. Dabei handelt es sich um die personalstärkste Abteilung da vom Zuschneiden der vorgestepten Deckblätter auf die korrekte Endgröße bis zum endgültigen Nähen der Hülle alles reine Handarbeit ist. Ein vollautomatischer Einsatz von Maschinen wie in der Stepperei ist hier nicht möglich.
- In der Kernfertigung werden sämtliche Komponenten zusammengefügt, die dann den fertigen Matratzenkern ergeben. Dieser Produktionsschritt ist bei Sandwichbauweise vor allem bei Federkern, Taschenfederkern, Boxspring und Kombilatexmatratzen von Relevanz. Federkerne können aufgrund der produktspezifischen Merkmale über eine großteils automatisierte Produktionsanlage zusammengebaut werden. Sämtliche anderen angesprochenen Kerntypen werden rein manuell gefertigt.

Die Entwicklungen der letzten 10 Jahre haben aber einen Trend zu Matratzen deren Kern aus lediglich einer Komponente besteht erkennen lassen. Die Bedeutung dieser Abteilung und dadurch auch die Bereitschaft für Investitionen haben dadurch stetig abgenommen.

- Bei der Endfertigung wird der Matratzenkern mit der Hülle überzogen und mit einem Reißverschluss, der sich mindestens an einer Seite der Matratzenhülle befindet,

geschlossen. Nach der hier erfolgten Endkontrolle werden die Matratzen über eine vollautomatische Verpackungsanlage in Folie verschweißt und über ein Förderband gelangen diese dann in die Lagerhalle wo die Einlagerung nach Art der Kundenbestellung, kommissionsweise oder chargenweise erfolgt.

Für die Erstellung des Produktionsbudgets werden die Planwerte unberücksichtigt der Segmentierung auf Kundenebene nach den Produktgruppen zusammengefasst. Ausgehend von den Umsatzzielen und der Aufteilung nach Produktlinien wird das Produktionsbudget wertmäßig herunter gebrochen.

Beim nächsten Schritt wird das Umsatzbudget pro Produktlinie durch einen Durchschnittspreis pro Produktlinie dividiert und erzeugt somit die Planstückzahlen für die einzelnen Bereiche. Die jeweiligen Durchschnittspreise beruhen auf Erfahrungswerten aus der Historie. Diese Werte sind dahingehend zu differenzieren, da die verschiedenen Produktsegmente durch individuelle Produkt- und Qualitätsmerkmale geprägt sind und auf unterschiedlichen Produktionstechniken und sich dadurch auch auf unterschiedlichen Preisniveaus basieren.

Genauso wie die Durchschnittspreise sind auch die durchschnittlichen Arbeitszeiten pro Produktgruppe aufgrund der oben bereits angesprochenen verschiedenen Produktions- und Fertigungstechniken unterschiedlich lang. Diese Produktionszeiten können von ca. 20 Minuten bis zu 2 Stunden dauern, je nachdem ob es sich um ein einfaches oder komplexes kundenindividuelles Produkt handelt. Bei den relativ rasch produzierten Matratzen werden meist zugekaufte Halbfertigprodukte zu einem Endprodukt zusammengefügt. Im Gegensatz dazu werden bei hochwertigen

Sonderexemplaren angefangen von der aufwendigen Sandwichbauweise des Kernes über die bereits angesprochene zeitintensive aber ansprechende Einnadelsteppung der Matratzenhülle bis zum Anbringen einer Wildseiden- oder Cashmere-Auflage, welche den krönenden Abschluss bildet, sämtliche Register gezogen. Im Durchschnitt werden über alle Produktgruppen hinweg rund 35 Minuten für sämtliche Fertigungsschritte benötigt. Die geplanten Stückzahlen je Produktgruppe werden mit den dazugehörigen durchschnittlichen Arbeitszeiten multipliziert. Die Summe der Resultate ist die insgesamt benötigte Arbeitszeit für alle variablen Produktionsmitarbeiter ohne die Hilfskostenstellen.

Die Summe der variablen Produktionsstunden geteilt durch die produktiven Jahresarbeitsstunden pro Mitarbeiter ergibt die Anzahl der benötigten Produktionsmitarbeiter. Bei der hier verwendeten Arbeitszeit handelt es sich um einen Wert von ungefähr 1.620 Stunden, was eine produktive Arbeitszeit von 135 Stunden pro Monat ergibt. In diesem Wert sind unproduktive Arbeitszeiten wie Urlaube, Krankenstände, Feiertage und ähnliche Dienstverhinderungen, welche die Basis für die Berechnung der Nichtleistungslöhne bilden, berücksichtigt.

Dies ist der erste Teil der variablen Produktionskosten.

Den zweiten Teil bilden die Materialkosten, die über mehrstufige Variantenstücklisten pro Modell abgebildet werden. Wie bereits zu Beginn erwähnt, produziert das Musterunternehmen XY 900 verschiedene Matratzenmodelle in 20 Standardgrößen und zusätzlichen Sondergrößen auf Kundenwunsch. Das ergibt in Summe rund 18.000 verschiedene Kombinationen. Ein Modell in einer bestimmten Größe besteht durchschnittlich aus 40 Roh- und Halbfertigprodukten. Um diesen administrativen Aufwand bewältigen zu können, werden Referenzstücklisten für jedes Modell

auf Basis der Standardgröße 200 x 90 cm definiert. Sämtliche anderen Größen werden auf diese modellmäßig getrennte Standardstückliste verwiesen. Bei allen Rohmaterialien, bei denen eine direkte Zuweisung zu einer bestimmten Größe des Produktes möglich ist, wird eine 1:1 Beziehung hergestellt. Ein typisches Beispiel sind Formschaumkerne bei denen die Oberflächenstruktur der Größe der Matratze angepasst wird. Es erfolgt also kein Zurechtschneiden aus Rohmaterialien in Standardgrößen in der Kernfertigung, sondern eine Bedarfsermittlung der benötigten Produkte für einen bestimmten Produktionsauftrag. Alle anderen Materialien, sogenannte Endlosware wird über den Größenschlüssel hinsichtlich der Abmessung des Endproduktes berechnet. Das kann einerseits Kernmaterial sein, welches in der Kernfertigungsabteilung angepasst wird, andererseits sind dies Produkte die in der Stepperei und nachfolgend in der Näherei verarbeitet werden. In der Stepperei werden die Materialien breitenspezifisch für die jeweiligen Produktionsaufträge gefertigt. Das bedeutet, dass die Länge bei der Bedarfsermittlung und nachfolgenden Abbuchung der Rohmaterialien, sobald diese verarbeitet wurden, unberücksichtigt bleibt. Der Grund liegt darin, dass die gesamte Breite einer Stoffbahn mit rund 260 cm gesteppt wird. Matratzen haben Standardlängen von 180 cm bis 220 cm. Die Länge der Matratze und damit auch des Steppblattes kann also produktionstechnisch am effektivsten über die Breite der gesteppten Stoffbahn abgedeckt werden. Das restliche Material von der Länge des Steppblattes bis zur endgültigen Breite der gesteppten Stoffbahn ist nicht verwertbar und somit Abfallmaterial. Eine administrative Vereinfachung wird über die Bildung von Baugruppen für Kerne und Hüllen erzielt. Das ist deswegen möglich, da durch die modulare Bauweise beide Halbfertigprodukte in mehreren Modellen Anwendung finden. Bedingt wird dies auch durch den Wunsch der Händler sich am Markt durch individuell

gestaltete Modelle differenzieren zu können. In erster Linie werden bewährte Kernbaugruppen mit modifizierten Hüllenbaugruppen verarbeitet, bei denen die Oberflächengestaltung hinsichtlich des Steppmusters oder des verwendeten Oberflächenstoffes verändert wurde. Die in den Stücklisten verwendeten Materialien werden in einem Produktmix für die Budgetierung des Produktbedarfs herangezogen.

Bei den Variantenstücklisten werden außerdem je Produktionsschritt die benötigten Fertigungszeiten hinterlegt. Diese Zeiten dienen der Deckungsbeitragsrechnung und fließen nicht in die Budgetierung mit ein, da hier ebenfalls Gemeinkostenzeiten berücksichtigt werden.

Zurückkommend auf die Budgetierung sind hinsichtlich der Ermittlung der variablen Produktionskosten die beiden Bereiche der produktiven Arbeitszeiten und der verwendeten Materialien abgeschlossen.

Die fixen Produktionskosten unterteilen sich in Kosten für Betriebsliegenschaften, Gebäudekosten, Maschinenkosten, Versicherung, Instandhaltung und Arbeitszeiten für Gemeinkostenstellen.

Die Aufwendungen für die Betriebsliegenschaft und Gebäudekosten lassen sich aufgrund der Tatsache, dass sich diese nicht im Eigentum des Musterunternehmens XY befinden, sondern über einen 10-Jahres-Vertrag angemietet sind relativ leicht vorausplanen. Zu berücksichtigen ist lediglich eine vertraglich vereinbarte jährliche Indexanpassung, die sich am Verbraucherpreisindex orientiert. Dieser Posten betrifft aber nicht nur die Produktion sondern sämtliche Abteilungen. Die Aufteilung auf die Kostenstellen erfolgt über den Quadratmeter-Gemeinkostenschlüssel. Auf eine neuerliche Erwähnung in den

nachfolgenden Unternehmensbereichen, auch wenn sie diese betrifft, wird somit verzichtet.

Die Maschinenkosten ergeben sich aus den Anschaffungskosten aufgeteilt auf die Laufzeit. Die Zuordnung auf die jeweilige Kostenstelle ergibt sich aus dem Standort beziehungsweise dem Verwendungszweck.

Versicherungen für Gebäude und Maschinen werden nach dem Quadratmeterschlüssel beziehungsweise dem Standort der jeweiligen Maschine auf die Unternehmensbereiche aufgeteilt.

Die Arbeitszeiten für die Gemeinkostenstellen umfassen vorbereitende und administrative Maßnahmen die zum Beispiel durch die Meister einer jeden Produktionsabteilung durchgeführt werden. Nicht außer Acht zu lassen ist die Instandhaltung mit den darin enthaltenen Personalkosten, welche in unserem Musterunternehmen XY aufgrund der geringen Betriebsgröße abteilungsübergreifend zu fungieren hat.

3.4 Einkaufsbudget auf Basis der verwendeten

Materialien in den Produktionsstücklisten

Für die Ermittlung des Einkaufsbudgets werden als grundsätzliche Basis die in den Variantenstücklisten verwendeten Materialien herangezogen. Bei der Erstellung des Produktionsbudgets wurden bereits die vom Verkauf geplanten Absatzstückzahlen auf Produktgruppen herunter gebrochen. Diese Werte bilden nun die stückmäßige Grundlage für die externe Beschaffung. Die Materialkostenplanung erfolgt nach Produktgruppen wobei diese wiederum nach Kernmaterial und Hüllen unterteilt werden. Da die Preisunterschiede der verschiedensten Hüllenbestandteile aufgrund ihrer Art, Beschaffenheit und Qualitätsunterschiede relativ weit auseinander klaffen, werden sie noch in Stoffe und Steppmaterial unterteilt.

Es zeichnet sich also folgende Gliederung ab:

- Geplante Produktionszahlen nach Produktgruppe
 - Materialkostenplan nach Produktgruppe aufgeteilt in:
 - Kernmaterial
 - Hülle unterteilt in:
 - Stoffe
 - Steppmaterial

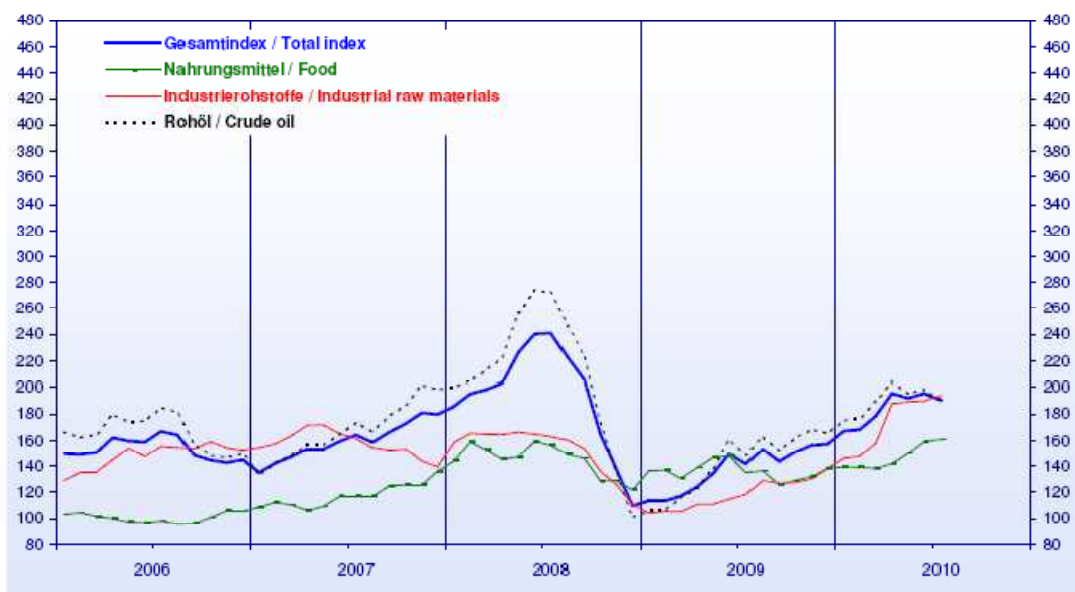
Die hier ermittelten Rohmaterialbedarfe werden mit Mischpreisen der Vergangenheit bewertet und ergeben dadurch den Sollwert auf Basis der derzeitigen Preise. Um die aktuellen Preisentwicklungen für Rohstoffe am Weltmarkt zu berücksichtigen, werden diese Werte um einen Indexwert erhöht, wobei hier nur einige Beispiele exemplarisch angeführt werden sollen.

- Schaumstoffe sind ein Erdölprodukt und orientieren sich dadurch an der jährlichen Preisentwicklung des internationalen Rohölpreises. In den letzten Jahren bis zur Weltwirtschaftskrise 2008 hat die jährliche Steigerungsrate für Schaumstoff bis zu +6 % betragen.

Abbildung (6): Weltmarktpreise für Rohstoffe ¹⁹

Hamburgisches
WeltWirtschafts
Institut

HWWI-Index der Weltmarktpreise für Rohstoffe 'Euroland' (Euro-Basis)
HWWI Commodity Price Index 'Euroland' (euro basis)

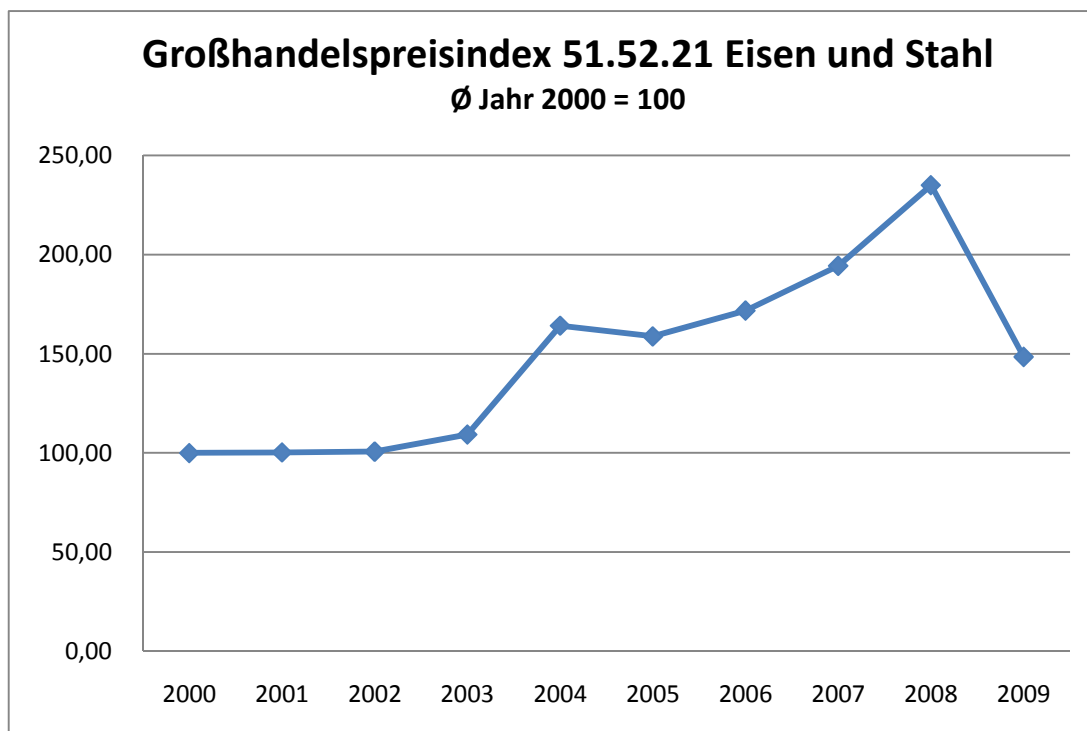


2000 = 100. Monatsdurchschnitte (der Durchschnitt für den letzten ausgewiesenen Monat ist unvollständig, solange der Monat nicht abgeschlossen ist).
Monthly averages (the average for the last month shown is incomplete until the end of the month).

© HWWI

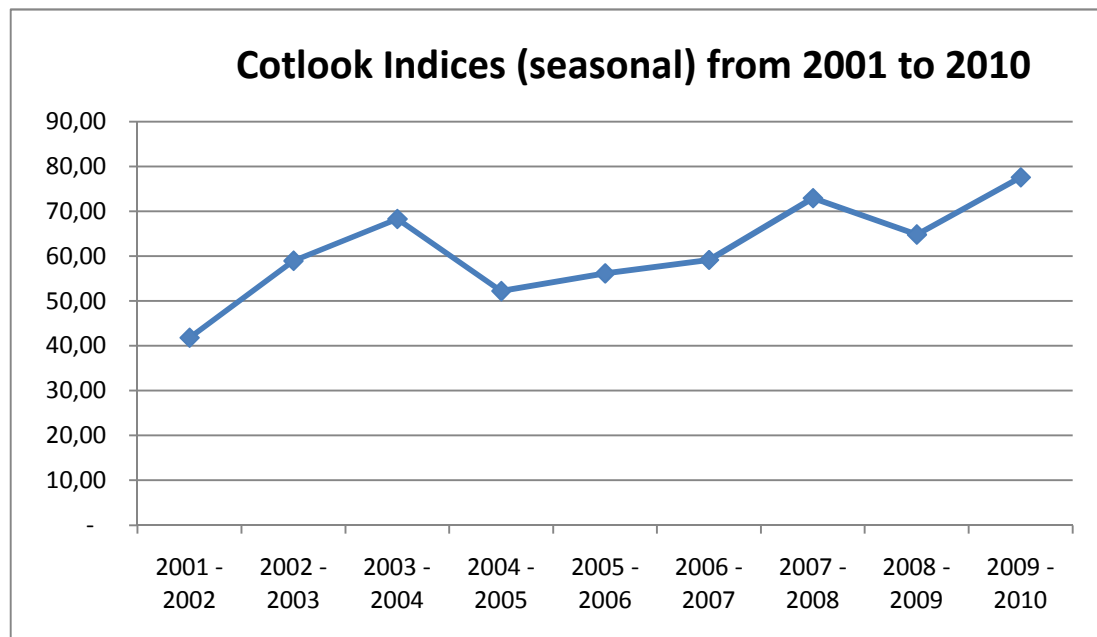
¹⁹ Vgl. HWWI, HWWI-Index der Weltmarktpreise für Rohstoffe – „Euroland“ (Euro-Basis), 2010.

- Federkerne haben in den letzten Jahren aufgrund der gestiegenen Stahl- und Energiepreise am Weltmarkt eine wahre Kostenexplosion von jährlich bis zu + 20 % miterlebt.

Abbildung (7): Preisindex Eisen und Stahl ²⁰

²⁰ Vgl. Statistik Austria, STATISTIK AUSTRIA - Zeitreihen und Verkettungen, 2010.

- Im Vergleich dazu sind Stoffe mit circa +2 % relativ konstant geblieben. Die im nachfolgenden Diagramm abgebildeten Indices für Baumwollpreise sollen diese Preisstabilität verdeutlichen.

Abbildung (8): Preisindex Baumwolle ²¹

Die abgebildeten Indexwerte sind mit einem Jahresbereich angegeben, da die Baumwollsaison abweichend vom Kalenderjahr jeweils mit 1. August beginnt.

Genauso wie auf der Verkaufsseite wird versucht bei der Beschaffung der Roh- und Halbfertigprodukte über regelmäßige Gespräche mit den Lieferanten diese Preisschwankungen im Vorfeld abzufangen. Die hier verhandelten Preise werden frei Haus vereinbart. Das Musterunternehmen XY erhält dadurch vergleichbare Preise weil zusätzliche Transportkosten entfallen.

²¹ Vgl. Cotton Outlook, Cotton Prices, cotton industry, cotton commodity and cotton trading – Cotlook, 2010.

Ein weiteres Kriterium neben dem Preis ist die Verfügbarkeit der Materialien. Dies ist weniger in Hinblick auf eine grundsätzliche Rohstoffknappheit zu betrachten, sondern mehr in Richtung aufbereitete und vorproduzierte Rohmaterialien beziehungsweise Halbfertigprodukte. Verkaufsseitig werden dem Kunden gegenüber Lieferzeiten von maximal 10 Werktagen offeriert um in Zeiten transparenter werdender Märkte und ansteigenden Wettbewerbsdrucks mehr Kundenbindung zu erzielen. Auf der Beschaffungsseite besteht die Problematik, dass die Vorlaufzeiten für die Lieferanten mehrere Wochen in Anspruch nehmen.

In der Latexproduktion wird, wie bereits im Kapitel 3.1.2 angesprochen, der flüssige aufbereitete Kautschuk in Formen gegossen. Nach dem Aushärten, was bis zu 8 Stunden dauert, kann der fertige Kern entnommen werden und erst dann die Form wieder für die Erzeugung eines neuen Matratzenkernes verwendet werden. Hinzu kommt, dass Latex über längere Zeit durch Licht und vor allem durch Sonneneinstrahlung vergilbt, porös wird und dann für die weitere Verarbeitung nicht mehr zu gebrauchen ist. Ein unlimitiertes Vorproduzieren und Zwischenlagern ist also produktspezifisch nicht möglich.

Bei hochwertigen Stoffen beträgt die Vorlaufzeit durch die Belegung der Webemaschinen bis zu zwei Monate. Hier wäre eine Zwischenlagerung der vorgefertigten Produkte möglich, was aber eine Kapitalbindung und vor allem eine Belegung des begrenzten Lagerbedarfs mit sich bringen würde.

Das Musterunternehmen XY hat diese Problematik teilweise mit dem Umsetzen des Einkaufsbudgets entschärft. Durch die Erstellung der Beschaffungsplanung ist es möglich den jeweiligen Lieferanten einen groben rollierenden Forecast²² für einzelne Rohmaterialproduktgruppen zu liefern. Durch diese Avisierung kann die Vorproduktion bereits eingeplant und eine optimale

²² Vgl. Kück U., Schnelleinstieg Controlling; 2009, S.150.

Beschaffungsstrategie²³ unter Berücksichtigung der unternehmensextern gerichteten Aufgaben sowie der unternehmensintern notwendigen Aktivitäten erreicht werden. Im Fall des Stoffes besteht die Möglichkeit, dass durch Rahmenverträge die Produktion seitens des Lieferanten bereits abgeschlossen und das Produkt zwischengelagert ist, was beim Musterunternehmen XY jedoch keinerlei Bindung von Finanzmitteln oder Belegung des eigenen Lagerbedarfs mit sich bringt. Bei den Latexlieferanten werden die Vormaterialien so weit vorbereitet, dass ein rasches Reagieren im Bedarfsfall ermöglicht wird.

²³ Vgl. Gabath C. W., Gewinnngarant Einkauf, 2008, Seite 94 ff.

3.5 Versandbudget mit Berücksichtigung der Refinanzierung des Fuhrparks

Die Versandabteilung unseres Musterunternehmens XY ist aufgeteilt in den Lagerbereich und den Transportbereich. Die Kosten des Lagerbereichs sind mit den Personalkosten inklusive der Lohnnebenkosten relativ überschaubar und dadurch auch einfach zu budgetieren. Dazu kommen die Aufwendungen für die Hilfsmittel die das Einlagern, Kommissionieren und Verladen der Produkte ermöglichen.

Der Transportbereich des Musterunternehmens besteht aus einem eigenen Fuhrpark und dem dazugehörigem Personal. Die 14 eigenen LKWs werden von der Zentrale aus in ganz Österreich eingesetzt um über einen sich wöchentlich wiederholenden Tourrhythmus durchschnittlich 10 Abladestationen mit Produkten zu beliefern. Die Fahrzeuge sind auf einer 4jährigen Mietbasis inklusive einem nachfolgenden Restwertleasing fremdfinanziert. Die dadurch anfallenden Kosten lassen sich also dementsprechend einfach ermitteln. Durch die relativ geringe Nutzlast und einer durchschnittlichen Laufleistung von 70.000 km pro Jahr erhöht sich die effektive Nutzungsdauer auf bis zu 10 Jahre. Das bedeutet, dass in den letzten 6 Jahren keine Anschaffungskosten mehr zu budgetieren sind. Es fallen also lediglich noch wie in den Jahren zuvor Instandhaltungskosten, Mautgebühren und Spritkosten an. Nicht zu vergessen sind die gesamten Personalkosten für die Chauffeure.

Die Abdeckung der saisonalen Spitzenauslastungen erfolgt personalseitig durch das Einsetzen von Leasingpersonal. Beim Transport werden externe Spediteure aus der Region hinzugezogen die vor allem bei Großaufträgen mit möglichst wenig Abladestellen zum Einsatz kommen. Bei der Ermittlung der Höhe der Kosten für

das Budget wird auf Erfahrungswerte aus der Vergangenheit zurückgegriffen und bei Extremwerten eine gewisse Glättung vorgenommen.

3.6 Verwaltungsbudget

Bei der Ermittlung der Budgetwerte für das Verwaltungsbudget ist die Herangehensweise folgende, dass in die Gruppen Personal, IT und Marketing unterschieden wird. Das Personal spaltet sich noch einmal in Außendienst und Innendienst auf.

Unabhängig von dieser Aufteilung sind Versicherungen für Forderungsverluste und Betriebsunterbrechung wie auch eventuell anfallende Garantieansprüche zu berücksichtigen.

Die Rückstellung für Garantieansprüche ist in der Planbilanz dann zu bilden, wenn diese über das Bilanzjahr hinausgehen. Bei unterjährig anfallenden Kosten ist hinsichtlich der Verantwortung und der daraus resultierenden Zuordnung die Frage zu klären, ob es sich um Verkaufs- oder Produktionskosten handelt.

Die Betriebsunterbrechungsversicherung²⁴ beinhaltet den Schutz des Betriebes bei der Erzeugungsunfähigkeit von Produkten unseres Musterunternehmens XY. Das bedeutet, dass falls aufgrund eines innerbetrieblichen Vorfalls das Produzieren der Matratzen nicht mehr möglich ist, dieser betriebliche Ausfall durch die Betriebsunterbrechungsversicherung abgedeckt wird.

Bei der Kreditversicherung werden sämtliche Forderungen, die eventuell ausfallen könnten versichert. Aufgrund der Tatsache, dass die Versicherung von sämtlichen Forderungen eine zu hohe Versicherungssumme verursachen würde, hat sich das Musterunternehmen XY dazu entschieden lediglich Forderungen aufzunehmen, die einige Kriterien erfüllen. Das primäre Kriterium ist, dass der Schuldner sich in einem Liquiditätsengpass befindet beziehungsweise die Zahlungsmoral zu wünschen übrig lässt. Ein weiteres Kriterium sind Großaufträge beziehungsweise Großkunden, bei denen ein Ausfall der Forderungen, selbst wenn

²⁴ Vgl. Küssel F., Praxishandbuch Unternehmensgründung, 2006, S. 430 ff.

dies auch nur teilweise passieren sollte, das eigene Unternehmen vor ein Problem stellen würde.

3.6.1 Personal

Der personelle Aufwand wird auf Basis der Vergangenheits- und Erfahrungswerte hinsichtlich des Arbeitsaufwandes berechnet. Die Personalkosten inklusive der Lohnnebenkosten werden auf Basis der gesetzlichen Vorgaben ermittelt. Ein weiterer Punkt der berücksichtigt werden sollte sind eventuelle Rückstellungen, die für nicht verbrauchte Urlaubsansprüche zu bilden sind.

3.6.2 Personal Außendienst

Zur Abdeckung der österreichischen Verkaufszentren unseres Musterunternehmens im Außendienst stehen acht Vertreter zur Verfügung. Die Kunden werden nach geografischen Verkaufsgebieten aufgeteilt und in einem regelmäßigen wiederkehrenden Zyklus kontaktiert. Hierfür stehen Dienstfahrzeuge zur Verfügung die über ein Operating Leasing finanziert werden. Der Vorteil ist, dass zusätzliche Dienstleistungen wie Wartung und Reparatur vom Leasinggeber getragen werden, was die Planung und Kontrolle der hier anfallenden Kosten erleichtert. Hinsichtlich der Lohn- und Lohnnebenkosten ist das gleiche Schema wie es bereits beim Personal angesprochen wurde zu verwenden. In Verbindung mit dem Außendienst ist das Marketingbudget zu erwähnen, welches durch die verkaufsfördernden Maßnahmen, die bereits in Kapitel 3.2 angesprochen wurden gekennzeichnet ist. Die Höhe wird in Relation zum Umsatzbudget festgelegt.

3.6.3 IT

Das Budget für die IT teilt sich auf in Hardware und Software.

Die Kosten für die Hardware setzen sich zusammen aus Leasing- und Mietverträgen und bei im Eigentum befindlichen Geräten aus den Service- und Wartungsübereinkommen. Bei Erweiterungen und Neuinvestitionen ist eine exakte Planung der zu budgetierenden Beträge relativ schwierig, da sich durch die rasch fortschreitende Entwicklung und die damit verbundenen Preisänderungen keine exakten Berechnungen anstellen lassen.

Die Softwarekosten werden pro Arbeitsplatz mit den dafür notwendigen Lizenzen geplant. Eine Aufteilung des IT-Budgets auf die verursachenden Kostenstellen findet aufgrund der Tatsache, dass der Aufwand für die arbeitsplatzmäßige Aufteilung der Servernutzung in keinem Verhältnis zum erzielbaren Nutzen steht, nicht statt. Auch hier sind neue Projekte hinsichtlich der Höhe der Beträge einigermaßen schwierig zu planen. Die Ursache dafür ist aber, dass die Themen zwar vorgegeben sind, bei der Detailplanung, Definition und Integration der IT-Projekte in die bestehende Infrastruktur grundlegende Fehler passieren können. In den meisten Fällen werden die eigentlichen Probleme nicht erkannt wodurch ein Vorbeidefinieren an den eigentlichen Bedürfnissen stattfindet. Teilweise werden auch bloß IT-Projekte gestartet, weil diese gerade im Trend liegen. Nach der Jahrtausendwende war das Thema CRM²⁵ topaktuell. Die Zahl der nicht erfolgreich abgeschlossenen und abgebrochenen CRM-Projekte in diesen drei Jahren verdeutlicht aber, dass hier bei der Planung massiv geschlampt wurde und einige Unternehmen bloß in diesem Segment ein Projekt gestartet haben, weil es gerade ein Hype war. Vor zwei bis drei Jahren war im Hardwarebereich ein ähnliches Verhalten mit der Virtualisierung²⁶ von Servern erkennbar.

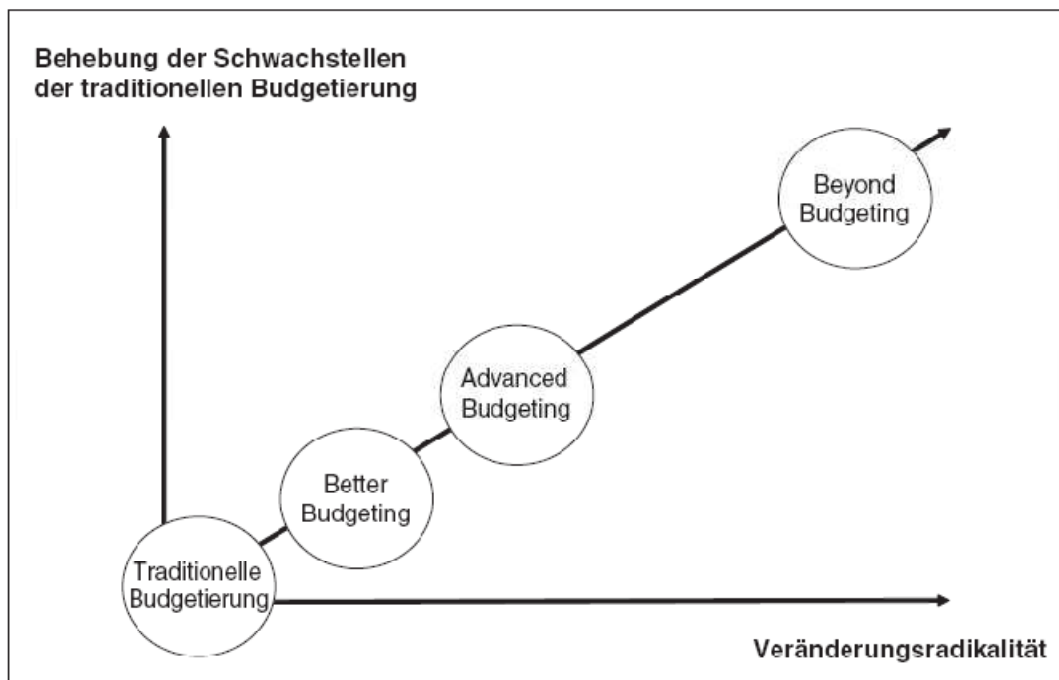
²⁵ Vgl. Schawel C., Billing F., Top 100 Management Tools, 2009, S. 61 ff.

²⁶ Vgl. Lampe F., Green-IT, Virtualisierung und Thin Clients, 2010, S. 57 ff.

4 Potenzielle Aktionsfelder der Budgetierung

Die potenziellen Aktionsfelder der Budgetierung haben sich dadurch ergeben, dass sich die Budgetierung in der konservativen Form seit ihrem Ursprung in den 20er Jahren des vergangenen Jahrhunderts immer wieder den Anforderungen angepasst hat, aber nicht grundlegend modifiziert wurde.²⁷ Es ist also dringend notwendig, das veraltete Konstrukt zu überdenken und an die sich rasch ändernden Markt- und Umweltbedingungen anzupassen um eine mögliche Schädigung des gesamten Unternehmens zu verhindern. Zu den Gefahren des freien Marktes und des Wettbewerbs kommen vor allem die intern vorhandenen Risiken hinzu. Dazu zählen die Inflexibilität gegenüber Veränderungen, das Erstellen eines zeitaufwändigen und starren Budgets, welches aber nicht umgesetzt wird und ein kurzsichtiges Bewahren des Althergebrachten. Weitere negative Effekte sind die Bestandswahrung statt einer Zukunftsorientierung, die Vernachlässigung immaterieller Werte, die Bonusmaximierung auch hervorgerufen durch eine Periodenkosmetik anstatt einer Ergebnisoptimierung. All diese Handlungs- und Verhaltensweisen, haben dazu geführt, dass sich seit Ende der 90er Jahre die herkömmliche Budgetierung gewandelt und verändert und weiterentwickelt hat. Die unterschiedlichen Ansätze werden im Better Budgeting, Advanced Budgeting und Beyond Budgeting abgebildet.

²⁷ Vgl. Pfläging N., Beyond Budgeting, Better Budgeting, 2003, S. 24 ff.

Abbildung (9): Einordnung der neuen Budgetierungsansätze ²⁸

Die verschiedenen Varianten von der traditionellen Budgetierung über das Better Budgeting hin zum Advanced Budgeting und bis zum Beyond Budgeting unterscheiden sich hauptsächlich in Bezug auf die Radikalität mit der der jeweilige Budgetierungsprozess verändert und weiterentwickelt wurde.

²⁸ Gleich R., Hofmann S., Leyk J., Planungs- und Budgetierungsinstrumente: Innovative Ansätze und Best-Practice für den Managementprozess, S. 25.

4.1 Better Budgeting

Die Ansätze des Better Budgeting weichen am wenigsten von denen der herkömmlichen Budgetierung ab. Die operative Planung ist verstärkt auf Basis der strategischen Ziele abzuleiten um hier eine Durchgängigkeit der verschiedenen Planungsstufen zu erhalten. Es wird versucht, den Detaillierungsgrad der pragmatisch ermittelten monetären Ziele nach unten zu drücken um so eine Effizienzsteigerung zu erreichen. Ziel sollte es sein, Grundsatzentscheidungen zu treffen an Stelle sich in nebensächlichen Detailfragen zu verzetteln.²⁹

Ein wesentlicher Punkt ist die Berücksichtigung der Marktgegebenheiten bei der Erstellung der Planung an Stelle der Verwendung einer pauschalen Inflationsgröße zur Berechnung der Gemeinkosten. Es ist also zu hinterfragen was wirklich benötigt wird um ein gewisses Produkt oder eine Dienstleistung anbieten zu können, die auch seitens des Marktes nachgefragt wird. Ein wesentlicher Bestandteil des Better Budgeting ist die Vermeidung von Inkonsistenzen, welche durch eine Harmonisierung der verwendeten Daten erreicht werden kann. Um all diese Verbesserungen umsetzen zu können ist vor allem auch eine Optimierung der IT-Unterstützung, eine Änderung der Planungsformulare hin zu mehr Benutzerfreundlichkeit und eine bessere Ausbildung der Beteiligten unabdingbar.

²⁹ Funk W., Rossmann J., Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling, 2008, S. 280.

4.2 Advanced Budgeting

Bei der Erstellung eines Advanced Budgeting-Konzeptes wird ein Schritt weiter gegangen. Es erfolgt eine stärkere Anbindung der strategischen Ziele bei der Erstellung der outputorientierten Planung. Detaillierte Planungen werden lediglich in den Bereichen erstellt, die sich durch hohe Komplexität auszeichnen. Ansonsten wird versucht detaillierte Kostenarten- und Kostenstellen-Budgets durch Globalbudgets abzulösen, wo dies möglich ist. Mit dem Heranrücken des Jahresendes werden vermehrt rollierende Forecasts in die Planung mit eingebaut. Nicht außer Acht gelassen werden sollte die Einbindung von nicht monetären Zielen wie Qualität, Kundenservice und damit verbunden auch Image, die einen wesentlichen Beitrag zum Erfolg eines Unternehmens leisten.³⁰

Die so erstellten auch nicht monetären Planvorgaben werden ganzheitlich kontrolliert und überprüft, wie es zum Beispiel in der Balanced Scorecard zur Anwendung kommt.³¹ Ein weiterer Punkt, der aber bereits relativ stark in Richtung Beyond Budgeting geht ist eine Art von selbstadjustierenden Zielen. Es handelt sich dabei um Vorgaben, die nicht mehr absolute Werte darstellen sondern um relative Zielvorgaben wie zum Beispiel Marktanteil. Diese Vorgehensweise ist vor allem im marktnahen Bereich anzutreffen um den direkten aktuellen Bezug zur Marktentwicklung herstellen zu können.

³⁰ Vgl. Controlling-Portal, Moderne Planung und Budgetierung: Better Budgeting, Advanced Budgeting und Beyond Budgeting, 2007.

³¹ Vgl. Hügens T., Balanced Scorecard und Ursache-Wirkungsbeziehungen, 2008, S. 1 ff.

4.3 Beyond Budgeting

Beim Beyond Budgeting³², das übersetzt werden kann mit „jenseits der Budgetierung“ oder auch radikaler mit „steuern ohne Budgets“ wird der Versuch gestartet gänzlich ohne Budgets auszukommen. Dieser Ansatz wurde Ende der 90er durch die Gründung des Beyond Budgeting Round Table durch Jeremy Hope, Robin Fraser und Peter Bounce, hervorgerufen durch die wachsende Enttäuschung und Frustration hinsichtlich der traditionellen Budgetierung, ins Leben gerufen.³³

Die Steuerung erfolgt durch einen Führungsansatz in Verbindung mit einigen Prinzipien. Der Führungsansatz reicht von vernetzten Organisationsstrukturen über ganzheitliches Denken, Bewusstseinsbildung bis zur Dezentralisation der Verantwortung. Die Prinzipien sind geprägt durch adaptierbare Strategien, relative Zielgrößen in Verbindung mit Frühwarnsystemen und transparenten Kontrollsystemen, bedarfsorientierte Ressourcenbindung und einer bereichsübergreifenden Teamentlohnung die den Zusammenhalt stärken soll und nicht an fixen Budgetwerten sondern zum Beispiel am Wettbewerb ausgerichtet ist.

³² Gabler Wirtschaftslexikon, Beyond Budgeting, 2010.

³³ BBRT – Beyond Budgeting Round Table, BBRT- Beyond Budgeting Round Table, 2010.

5 Schluss

5.1 Ergebnisse

Die Budgetierung als solches ist ein unverzichtbares Instrument um die strategischen und operativen Zielvorgaben eines Unternehmens zu planen, umzusetzen und zu kontrollieren. Die Schnelllebigkeit der Gesellschaft und der damit verbundenen Veränderungen der Anforderungen und Bedürfnisse am Markt haben eine Anpassung der herkömmlichen Budgetierung erforderlich gemacht. Vor allem durch die weltweite Wirtschaftskrise, die im Jahr 2008 ihren Anfang genommen hat und deren Auswirkungen auch über das Jahr 2010 noch spürbar sein werden, war ersichtlich, dass Unternehmen, die sich nicht innerhalb kürzester Zeit an radikal veränderte Marktbedingungen anpassen können, auf lange Sicht keine Chance haben zu überleben.

Die Budgetierung ist nicht als lästige Pflichtaufgabe und reines Fortschreiben der Vergangenheitswerte anzusehen sondern sollte vielmehr der Betriebsleitung als Instrument dienen, das Unternehmen auf Basis der strategischen Ziele zu steuern.

Die Entwicklungen der letzten Jahrzehnte in Richtung Better Budgeting, Advanced Budgeting oder auch Beyond Budgeting zeigen in Bezug auf Komplexität und Radikalität der Veränderung unterschiedliche Möglichkeiten auf, wie diese Herausforderungen gemeistert werden können.

5.2 Maßnahmen und Konsequenzen

Diese im vorangehenden Kapitel angesprochenen Budgetierungsansätze sind aber nicht einfach als Kochrezepte zu verstehen, die in einem Unternehmen umgesetzt werden und sämtliche Probleme lösen sich in Luft auf. Es ist notwendig, dass ein Umdenken stattfindet. Eine stärkere Integration der strategischen Ziele in die operative Planung ist anzustreben. Die beteiligten Personen müssen sowohl bei der Erstellung als auch der Kontrolle der Budgets involviert werden, damit die notwendige Akzeptanz für die gesetzten Planvorgaben erreicht werden kann. Die Eigenverantwortung muss gefordert und gefördert werden genauso wie das Betrachten des Unternehmens als eine Einheit. Eine einzelne Abteilung kann keine „Insel der Glückseligen“ sein, wenn der Rest des Unternehmens dabei ist unterzugehen. Die Harmonisierung der Detailpläne zu einem schlüssigen Gesamtplan ist anzustreben. Notwendige unterjährige Anpassungen an veränderte Marktgegebenheiten sind zu berücksichtigen. Es kann nicht zielführend sein, sich an einmal festgeschriebenen Vorgaben festzuhalten, wenn sich die Rahmenbedingungen geändert haben. Nicht monetäre Ziele sind in die Planung mit einzubeziehen. Wenn auch die gesteckten Umsatzziele erreicht wurden, dabei aber die Qualität und damit auch die Kundenzufriedenheit und damit verbunden die Kundenbindung auf der Strecke geblieben sind, so wird sich dieses Verhalten auf lange Sicht gesehen rächen. All diese Punkte sollten bei der Erstellung eines Budgets angedacht und gegebenenfalls auch berücksichtigt werden. Welche dann aber schlussendlich Anwendung finden, hängt von den Entscheidungsträgern eines Unternehmens ab.

5.3 Schlussbemerkung

Die vorliegende Arbeit soll einen Überblick über die Strukturen und Abläufe der Budgetierung geben. Die Budgetierungsprozesse des dargestellten mittelständischen Produktionsunternehmens zeigen die Komplexität hinsichtlich der Harmonisierung der verschiedenen von einander abhängigen Detailpläne auf. Die angeführten Budgetierungsstufen erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Es sollte vielmehr die Erfordernis der Berücksichtigung sämtlicher innerbetrieblicher wie auch externer Faktoren bei der Erstellung eines Budgets, welches aus den strategischen Zielen eines Unternehmens abgeleitet wurde und sich am Markt orientiert, veranschaulicht werden.

6 Literaturverzeichnis

Anthony, R. N., Dearden, J., & Vancil, R. F. (1972). *Management Control Systems - Text, Cases and Readings*. Homewood, London, Georgetown.

Bullinger, H.-J., Spath, D., Warnecke, H.-J., & Westkämpfer, E. (2009). *Handbuch Unternehmensorganisation* (3. Auflage). Berlin Heidelberg: Springer-Verlag.

Deyhle, A. (1982). *Management- & Controlling Brevier. Band 2: Ziele sind Zahlen*. Management Service Verlag.

Freiling, J., & Reckenfelderbäumer, M. (2007). *Markt und Unternehmung*, (2. Auflage). Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Facherlage GmbH.

Funk, W., & Rossmann, J. (2008). *Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling*. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH.

Gabath, C. W. (2008). *Gewinngarant Einkauf* (1. Auflage). Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH.

Gleich, R., Hofmann, S., & Leyk, J. (2006). *Planungs- und Budgetierungsinstrumente: Innovative Ansätze und Best-Practice für den Managementprozess*. Freiburg i. Br.: Rudolf Haufe Verlag.

Hahn, D., & Taylor, B. (2006). *Strategische Unternehmensplanung – Strategische Unternehmensführung* (9. Überarbeitete Auflage). Berlin Heidelberg: Verlag Springer.

Horváth, P. (2009). *Controlling* (11. Auflage). München: Verlag Franz Vahlen.

Hügens, T. (2008). *Balanced Scorecard und Ursache-Wirkungsbeziehungen*. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH.

Jung, H. (1985). *Integration der Budgetierung in die Unternehmensplanung*. Darmstadt: Toeche-Mittler .

Kosiol, E. (1974). *Planung als Lenkinstrument der Unternehmensleitung*. Düsseldorf: Econ-Verlag.

Kraigher-Krainer, J. (2007). *Das ECID-Modell*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.

Kück, U. (2009). *Schnelleinstieg Controlling* (3. Auflage). München: Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG.

Küssel, F. (2006). *Praxishandbuch Unternehmensgründung*. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH.

Lampe, F. (2010). *Green-IT, Virtualisierung und Thin Clients* (1. Auflage 2010). Wiesbaden: Vieweg + Teubner | GWV Fachverlage GmbH.

Pfläging, N. (2003). *Beyond Budgeting, Better Budgeting*. Freiburg, Berlin, München, Zürich: Haufe Mediengruppe.

Rieg, R. (2008). *Planung und Budgetierung, Was wirklich funktioniert* (1. Auflage). Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH.

Schawel, C., & Billing, F. (2009). *Top 100 Management Tools* (2. Überarbeitete Auflage). Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH.

Stelling, J. N. (2009). *Kostenmanagement und Controlling* (3. Auflage). München: Oldenbourg Verlag.

Sonstige Quellen:

BBRT - Beyond Budgeting Round Table. (2010). *BBRT - Beyond Budgeting Round Table*. Abgerufen am 05. 10 2010 von <http://www.bbrt.org/BBRT/bbrt.html>

Controlling-Portal. (2007). *Moderne Planung und Budgetierung: Better Budgeting, Advanced Budgeting und Beyond Budgeting*. Abgerufen am 19. 09 2010 von <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Budgetierung/Moderne-Planung-und-Budgetierung.html>

Cotton Outlook. (09. 05 2010). *Cotton Prices, cotton industry, cotton commodity and cotton trading - Cotlook*. Abgerufen am 05. 09 2010 von http://www.cotlook.com/index.php?action=more_indices&from_day=1&from_month=1&from_year=2001&to_day=1&to_month=1&to_year=2010&view=3

Europäische Kommission. (30. 06 2010). *SBA Fact Sheet Österreich 09*. Abgerufen am 30. 08 2010 von http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/pdf/final-vo/sba_fact_sheet_at_german_100526.pdf

European Commission. (1995). *SME Definition – Small and medium sized enterprises (SME) – Enterprise and Industry*. Abgerufen am 30. 08 2010 von http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm

Gabler Wirtschaftslexikon. (2010). *Beyond Budgeting*. Abgerufen am 03. 10 2010 von <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/5027/beyond-budgeting-v6.html>

Global Systems Group. (2010). *Border Machines - Global Systems Group*. Abgerufen am 05. 09 2010 von <http://www.gsgcompanies.com/products/?structureid=1237754103>

HWWI. (05. 08 2010). *HWWI-Index der Weltmarktpreise für Rohstoffe 'Euroland' (Euro-Basis)*. Abgerufen am 04. 09 2010 von http://hwwa.hwwi.net/typo3_upload/groups/32/hwwa_downloads/Rohstoffindex-dia.xls.pdf

Internationaler Controller Verein eV. (01. 07 2009). *ICV White Paper "Moderne Budgetierung", 2009*. Abgerufen am 29. 08 2010 von http://www.sml.zhaw.ch/fileadmin/user_upload/management/zac/forschung/pdf/ICV_Budgetierung_WhitePaper_040509.pdf

Statistik Austria. (06. 08 2010). *STATISTIK AUSTRIA - Zeitreihen und Verkettungen*. Abgerufen am 05. 09 2010 von http://www.statistik.at/web_de/statistiken/preise/grosshandelspreisindex/zeitreihen_und_verkettungen/index.html

ERKLÄRUNG

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Vöcklabruck, 23. November 2010

Volker Psota