

Moderne Budgetierung: Praktische Erfahrungen im kleineren Mittelstand

von Ronald Gleich, Peter Schentler und Steffen Sindl

Die seit Jahren andauernde Diskussion um Planung und Budgetierung wurde vom **Internationalen Controller Verein (ICV)** zum Anlass genommen, einen **Facharbeitskreis zum Thema** zu gründen und ein wissenschaftlich fundiertes, stimmiges und praxistaugliches Konzept zu entwickeln: die Moderne Budgetierung. Dabei wird von der Prämisse ausgegangen, **dass es nicht die Planung geben kann**, die für jedes Unternehmen gleichartig ist; sie muss immer unternehmensspezifisch ausgeprägt sein. Es **gibt aber einige Grundsätze und Prinzipien, die für alle Unternehmen gelten sollten** und die den Kern der Planung ausmachen. Diese wurden in der Modernen Budgetierung zusammengefasst.¹ Teile dieser Anforderungen finden in Unternehmen unterschiedlichster Größen und Branchen bereits Anwendung, so auch im kleineren Mittelstand.

Anhand der Forderungen und typischer Fragestellungen aus der Modernen Budgetierung werden nachfolgend die praktischen Erfahrungen der Autoren in Bezug auf den kleineren Mittelstand dargelegt. Als kleinerer Mittelstand werden hier vereinfacht Unternehmen mit 100 bis 500 Mitarbeitern verstanden.

Einfachheit

Einfach: Damit eine Planung im Unternehmen Akzeptanz findet, sollten Unternehmen sich auf steuerungsrelevante Inhalte beschränken, schlanke Abläufe verwenden und nur wirklich nutzenbringende (IT-) Instrumente und Methoden einsetzen. Das Planungsmodell ist so aufzubauen, dass man aus wenigen Eingangsgrößen viele weitere Größen ableiten kann, um so Pläne einfacher erstellen und überarbeiten zu können.

=> Gibt es einen akzeptierten verbindlichen Budgetierungskalender und einen verständlichen Budgetierungsleitfaden? Ist der Planungsprozess grafisch – z.B. über Flussdiagramme oder ereignisgesteuerte Prozessketten – dokumentiert?

Für solche „Formalien“ hat man in vielen kleineren Unternehmen keine Zeit, das Wissen ist oft nur im Kopf bestimmter Personen vorhanden. Somit sind mit der Budgetierung einhergehende Begrifflichkeiten nicht klar definiert und werden verschiedenartig interpretiert oder teilweise nicht verstanden, was zu Missverständnissen führen kann. Auch bei der grafischen Dokumentation wird der Erstellungsaufwand oft gescheut. Der Verzicht auf eine – zumindest rudimentäre – Dokumentation kann zu Problemen führen, wenn z.B. ein für die Budgetierung wichtiger Mitarbeiter krankheitsbedingt nicht verfügbar ist. Dazu wird die Chance vertan, die Planungsprozesse im Rahmen der aktiven Diskussion bei der Erstellung der Prozessgrafiken zu verbessern.

=> Ist der **Detaillierungsgrad der Budgetierung angemessen**? Erfolgt eine Reduzierung auf wesentliche, steuerungsrelevante Planungsinhalte?

Hier punkten viele kleinere Unternehmen, da oftmals pragmatische Lösungen vorliegen. Die wichtigsten Positionen wie die Großkundenumsätze oder die Personalkosten werden detailliert geplant, während weniger bedeutsame Planungspositionen pauschal geschätzt werden. Im kleineren Mittelstand sind die Erlös- und Kostentreiber sehr gut bekannt und man baut die Planung oft um diese Elemente herum auf.

=> Werden **Top-down-Ziele vorgegeben** und ein **Gegenstromverfahren durchgeführt**?

Da aufgrund der Unternehmensgröße die Geschäftsführung zumeist stärker in die operative Erstellung des Budgets involviert ist als bei größeren Unternehmen, beginnt in den meisten Fällen der Prozess top-down. Schwachstellen liegen häufig bei der anschließenden Bottom-up-Fixierung und dem „ins Boot holen“ der Bereichsleiter, die oft nur Informationslieferanten sind, jedoch nicht maßgeblich in die Festlegung der Inhalte eingebunden sind. Das Verständnis für Budgetierungsprozesse und -strukturen wird somit nicht gefördert, ein Commitment zur Planung entsteht auf Bereichsebene oft nicht.

=> **Ist der Erstellungsprozess effizient**? Liegt ein **straffer Zeitplan** mit möglichst geringen Liegezeiten vor? Entstehen möglichst wenige Planungsversionen und Abstimmungsrounds?

Aufgrund der starken Top-down-Fokussierung und der Involvierung nur weniger Mitarbeiter entsteht die Planung im kleineren Mittelstand in den meisten Fällen innerhalb von 4 bis 6 Wochen. Auch wenn diese kurze Zeitdauer im Hinblick auf Aktualität und Ressourceneinsatz positiv zu bewerten ist, geht sie, wie im vorangegangenen Punkt erwähnt, häufig zu Lasten der Einbindung der Bereichs- und Abteilungsleiter. Deren Commitment fehlt damit, die Planung ist nicht umfassend im Unternehmen verankert.

=> Ist die **Aufbauorganisation des Budgetierungsprojektteams sinnvoll** definiert? Sind die angewendeten **Budgetierungsmethoden** für alle Beteiligten **verständlich**?

Aufgrund der geschilderten Probleme mit der Bottom-up-Fixierung und des unzureichenden Einbezugs der Bereichsleiterbene liegt hier ein Schwachpunkt. Die Planung ist in vielen Fällen zu stark auf die Geschäftsführung und das Controlling fokussiert. Dadurch werden auch viele planerische Zusammenhänge und methodische Fragen auf Bereichsleiterbene oder bei den Außendienstmitarbeitern im Vertrieb nur unzureichend verstanden. Hier ist in vielen Fällen Schulungsbedarf vorhanden.

=> Werden einfache und in Bezug auf die Unternehmensgröße und Unternehmenssituation **passende IT-Instrumente genutzt**, d.h. wird die richtige Auswahl aus spezifischem/generischem Planungswerkzeug, OLAP-basierter, Datawarehouse-basierter, ERP-basierter und Excel-basierter Planung getroffen?

Im kleineren Mittelstand ist die Excel-basierte Planung immer noch das meist genutzte Budgetierungsinstrument. Nach und nach wird diese aber durch professionellere IT-Lösungen ersetzt. Die selbst geschaffene, formelmäßige Komplexität der Excel-Lösungen ist teilweise erschreckend hoch und bedingt, dass oft nur ein Mitarbeiter das System in Gänze pflegen und bedienen kann. Bei strukturellen Veränderungen kommt es zu einem sehr hohen manuellen Pflegeaufwand. Professionellere IT-Lösungen mit vordefinierten Modellen oder in gewissen Grenzen frei definierbaren Modellen für eine integrierte Ergebnis-, Finanz- und Bilanzplanung in Verbindung mit einer einfachen Kostenrechnung stellen oftmals bessere Lösungen dar.

=> Können **durch die Änderung weniger Eingangsgrößen** (z.B. Umsatz, Materialaufwandsquote, Investitionen etc.) **einfach Sensitivitäten erzeugt** werden?

Sind die wesentlichen Treiber für den Unternehmenserfolg und deren Zusammenhänge bekannt, können recht einfach verschiedene Sensitivitäten (Best Case, Worst Case, etc.) abgebildet werden, wobei man dies im kleineren Mittelstand oft übertreibt, wenn neben dem „eigentlichen“ Budget z.B. noch eine Planung für die Bank und/oder eine modifizierte Umsatzplanung zur Steuerung des Vertriebs-Außendienstes erstellt wird. In wenigen Unterneh-

men wird die Planung dagegen sinnvollerweise noch um einen Worst Case ergänzt, der die bei einem gewissen Umsatzrückgang notwendigen Gegenmaßnahmen bereits detailliert aufzeigt. Dies zeigt eine unternehmerische Vorausschau, auf Basis derer man frühzeitig auf negative Entwicklungen reagieren kann.

Flexibilität

Flexibel: Die Unternehmens- und Führungskultur muss auf Offenheit, Realismus und die Bereitschaft, Änderungen unterjährig durchzuführen sowie aus Fehlern zu lernen, setzen. Flexibilität drückt sich beispielsweise dadurch aus, dass Szenarien dargestellt oder relative Ziele verwendet werden. Unterjährige Umschichtungen von Ressourcen sollten ohne aufwändige und langwierige Abstimmungsprozesse möglich sein.

=> Gibt es einen monatlich aktualisierten, rollierenden Forecast neben dem ursprünglichen Budget?

Rollierende Forecasts (d.h. immer die gleiche Zeitspanne wird beplant) haben noch kaum Eingang in dieses Unternehmenssegment gefunden. Oft werden jedoch Year-to-End-Forecasts monatlich aktualisiert, auch wenn dies mitunter nur in einem eher passiven Sinne verstanden wird, da nach und nach Plan-Monate durch Ist-Monate ersetzt werden. Hier sollten Lösungen favorisiert werden, die den Forecast aktiver nutzen, indem bei bedeutsamen Soll-Ist-Abweichungen direkt im Rahmen der Durchsprache des monatlichen Reportings Gegenmaßnahmen festgelegt und diese mit ihren finanziellen Auswirkungen in den Forecast eingearbeitet werden. Nur so unterstützt Budgetierung auch unterjährig die Steuerung. Das ursprüngliche Budget wird in diesem Fall nicht durch den Forecast überschrieben, der Forecast ist neben dem Ist, dem Budget und dem Vorjahr eine eigene Betrachtungsebene.

=> Gibt es **an Branchen- und Wirtschaftsindikatoren orientierte relative Ziele und oder Benchmarks**?

Über den Vertrieb oder die Geschäftsführung fließen oftmals Informationen in die Budgetie-

rung ein, die man als Benchmarks oder Wirtschaftsindikatoren bezeichnen kann. Relative Ziele für die Budgetierung, z.B. eine relative Umsatzentwicklung im Vergleich zur Entwicklung des Umsatzes in der Branche oder zur Entwicklung des Umsatzes ausgewählter Mitbewerber, werden daraus aber nur selten abgeleitet. Dies ist sicherlich kein einfaches Thema, da die dafür nötigen Informationen oft nicht oder erst sehr spät verfügbar sind. Die relative Entwicklung des Unternehmens ist aber sehr aussagefähig, insofern versuchen immer mehr Firmen, nach und nach auch in diese Richtung zu gehen.

=> Können **in der IT-Lösung flexibel Sensitivitäten abgebildet** werden?

Sofern die Modell-Verknüpfungen auf Basis der wesentlichen Eingangsgrößen intelligent angelegt wurden, können flexibel Sensitivitäten erzeugt werden. Bei Excel-Lösungen, insbesondere bei mehreren Beteiligten, ist die Versionsverwaltung aber verwechslungsanfällig und daher nur bei den Unternehmen sicher, die diese intelligent organisieren.

=> Ist **unterjährig eine flexible Reallokation von Mitteln**, z.B. durch einen internen Wettbewerb um zunächst nur pauschal geplante Investitions- oder Marketingteilbudgets, möglich?

Im kleineren Mittelstand ist dies ein unproblematischer Prozess, da die Abstimmwege relativ kurz sind. Hier ist eher die Frage, ob man diese Reallokation bei der ursprünglichen Budgeterstellung vorsieht und bei engen Budgets Mittel dafür reservieren kann. Dies wird von einigen Unternehmen aber durchaus angestrebt, um auch unterjährig kurzfristig Chancen nutzen zu können.

=> Werden **Rhythmus und Umfang von unterjährigen Budgetanpassungen** flexibel gehalten?

Auch dieser Prozess ist im kleineren Mittelstand flexibel, aber eher exogen getrieben, z.B. durch die Anforderung eines ausführlich überarbeiteten Budgets durch die finanzierenden Kreditinstitute, sobald die Soll-Ist-Abweichungen zu groß werden. Unterjährige Anpass-

sungen des gesamten Budgets gibt es aber leider noch viel zu oft. Die kleinere Lösung mit dem „aktiven“ (rollierenden) Forecast ist hier weniger arbeitsintensiv und sollte umfassenden unterjährig Budgetänderungen vorgezogen werden.

=> Wird das **Budgetierungssystem jährlich an die aktuelle Situation des Unternehmens** (Wachstum, Krise etc.) angepasst?

Sofern der Fokus auf andere Bereiche gelegt werden muss, z.B. die Liquidität oder Neukundenumsätze stärker beachtet werden müssen, sollten Planungssysteme zeitnah angepasst werden. Dies ist aber teilweise sehr aufwendig. Bei den meisten Unternehmen bleibt das Gerüst der Planung daher über mehrere Jahre bestehen.

Integration

Integration bezieht sich auf die Pläne selbst als auch auf den gesamten Führungsprozess aus Planung, Reporting, Forecasting und Anreizsystemen. Ein integriertes Führungssystem verbessert die Unternehmenssteuerung. Die langfristige Strategieplanung ist mit der operativen Budgetplanung zu verzahnen. Gleichzeitig spielt die funktionale Integration (Forschung & Entwicklung, Beschaffung, Produktion, Marketing & Vertrieb, ...) eine wesentliche Rolle. Zeitnahe Berichte und Forecasts lassen Rückschlüsse auf die Planerreichung und nötige Plananpassungen zu.

=> Ist die **Budgetierung an der strategischen Planung bzw. der Mittelfristplanung ausgerichtet?**

Die strategische Planung – sofern es eine solche in institutionalisierter Form überhaupt gibt – wird in den meisten kleineren Unternehmen noch nicht systematisch als Teil eines integrierten Führungssystems betrieben, sodass die strategische Planung, die Mittelfristplanung, die Budgetierung, das Anreizsystem, die Maßnahmenplanung und das monatliche Reporting in der Regel nur ansatzweise verbunden sind. Hier fehlt es auch noch an integrierten IT-Lösungen für kleinere Unternehmen, um dieses umfassende Führungssystem effizient und

durchgängig abzubilden. Die wesentlichen Punkte der strategischen Planung fließen zwar in den meisten Fällen über Prämissen und Top-down-Vorgaben in die Budgetierung, von einem integrierten System kann aber hier fast durchgängig noch nicht gesprochen werden.

=> Sind **Budgetierung und monatliches Reporting in den Führungsprozess integriert?**

Die Bedeutung der Budgetierung und des monatlichen Reportings für die Unternehmensführung wird in vielen Fällen noch unzureichend wahrgenommen, da Budgetierung und Reporting oftmals noch als lästige Pflichtübungen wahrgenommen werden. Die durch eine moderne Budgetierung und ein effizientes, monatliches Reporting realisierte klare Zielformulierung und -kontrolle oder das Schaffen von Verantwortung im Unternehmen wird oft noch nicht entsprechend gewürdigt.

=> Ist eine **Maßnahmenplanung** mit der Budgetierung verknüpft?

Die Maßnahmenplanung und -verfolgung läuft oft noch losgelöst von der Budgetierung und wird eher unsystematisch betrieben. Maßnah-

menlisten werden zwar erstellt, führen aber häufig zu keinen konkreten Aktivitäten. Das ist in dem Umstand begründet, dass die verantwortlichen Personen sehr stark im Tagesgeschäft involviert sind und Maßnahmen dem Tagesgeschäft oftmals untergeordnet und somit verschoben werden. Auch dies ist aber eher ein Führungsproblem in kleineren Unternehmen, in denen die Ausrichtung aller Aktivitäten auf ein über die Strategieformulierung herausgearbeitetes Ziel oft nicht funktioniert, sodass nicht unmittelbar dringenden, aber dennoch mittelfristig sehr wichtigen Maßnahmen nicht das nötige Gewicht beigemessen wird.

=> Ist das **monatliche Reporting an der Budgetierungslogik ausgerichtet?**

Das sollte eigentlich selbstverständlich sein. Dennoch gibt es Unternehmen, in denen es im unterjährigen Ist-Reporting andere Zeilenstrukturen und Zuordnungen als im Budget gibt und diese Unterschiede auch schwer überzuleiten sind. Wenn es dann noch Schwierigkeiten mit der Zuordnung zu Positionen des Jahresabschlusses gibt, wird das Problem noch verstärkt. Unproblematisch und sinnvoll ist dagegen der Fall, dass eine detailliertere Aufgliederung von Positionen im Ist gegenüber dem Budget vor-

Autoren



Prof. Dr. Ronald Gleich

wurde im Jahr 2003 an die European Business School (EBS) auf den Stiftungslehrstuhl für ABWL und Industrielles Management berufen. Derzeit ist er Vorsitzender der Institutsleitung des Strascheg Institut for Innovation and Entrepreneurship (SIIE) der (EBS) sowie Geschäftsführer der EBS Executive Education GmbH.

Dr. Peter Schentler

ist Forschungsdirektor und Leiter des Competence Centers Controlling & Performance Measurement am Strascheg Institute for Innovation and Entrepreneurship (SIIE) der European Business School (EBS).



Steffen Sindl

ist Inhaber der Sindl Controllingsysteme in Worms. Er beschäftigt sich seit rd. 11 Jahren als freiberuflicher Unternehmensberater intensiv mit Unternehmensplanung und Berichtswesen mittelständischer Unternehmen.

E-Mail: info@sindlcontrollingsysteme.de
www.sindlcontrollingsysteme.de

liegt, sofern die Zuordnung problemlos möglich ist.

=> Ist das **Budget** nur lose als eine von mehreren Komponenten **an Anreizsysteme gekoppelt** und fokussiert die Budgetierung somit auf Entscheidungsunterstützung statt auf Verhaltenssteuerung?

Im kleineren Mittelstand gibt es in diesem Kontext noch zahlreiche Fehlsteuerungen. Einerseits gibt es noch variable Entlohnungskomponenten des Vertriebs-Außendienstes, die nur am Umsatz festgemacht sind. Andererseits ist die alleinige Kopplung von ergebnisabhängigen Boni bestimmter Führungskräfte an den Jahresüberschuss oder eine einzelne Spitzenkennzahl problematisch. Hier sind ausgewogenere Lösungen besser, bei denen darüber hinaus sichergestellt ist, dass das Eigeninteresse bestimmter Personen an der variablen Vergütung nicht gegensätzlich zum Interesse des Gesamtunternehmens wirkt.

=> Gibt es **nur genau eine Informationsbasis für alle Informationsempfänger** und sind darin differenzierte Berichte je nach Berichtsempfänger mit Analysemöglichkeiten (beispielsweise über Drill-downs) eingerichtet?

Auch hier ist man bei kleineren mittelständischen Unternehmen noch auf dem Weg. Leider bestimmen in zahlreichen Unternehmen noch für verschiedene Personen aus verschiedenen Quellen generierte Berichte das Bild. Somit kommt zum doppelten Pflegeaufwand der Systeme oftmals noch das Problem verschiedener Werte der gleichen Kennzahl. IT-seitig hat sich hier in den letzten Jahren einiges getan, die Qualität der Berichte steigt (langsam).

Wertschöpfung und Organisation abbilden, Absichten klar machen

Die Planung bildet die einzelnen Schritte der Wertschöpfungskette ab, beginnend bei den Zielen, erkannten Engpässen und Restriktionen (**Wertschöpfung abbilden**). Konkrete und eindeutige Ziele und Pläne sind je Organisationseinheit zu entwickeln. Bereichsziele und -pläne müssen sich am Gesamtziel des Unternehmens und nicht an Bereichsoptima orientieren (**Orga-**

nisation abbilden). Sehr konkrete Plandetails erweisen sich in einer Jahresplanung häufig als falsch, ungeeignet, irrelevant oder gar demotivierend. Zweckmäßiger ist es, Ziele und Absichten zu verdeutlichen, die hinter dem Plan stehen, und gröber zu planen (**Absichten klar machen**).

=> Liegt der Fokus auf der **Budgetierung von Business Units** statt auf Gesellschaften?

Gesellschaften stehen bei den meisten kleineren Unternehmensgruppen noch stärker im Fokus als sich ggf. über mehrere Gesellschaften erstreckende Business Units. Dies ist aber oft der personellen Situation in Bezug auf die Verantwortlichkeiten geschuldet und größenbedingt wohl nicht leicht veränderbar. Die Verschiebung des Betrachtungsfokus auf gesellschaftsübergreifende Business Units schreitet aber voran. Im kleineren Mittelstand wird vermehrt der Fokus von der Gesamtunternehmenssicht auf die Betrachtung abgrenzbarer Einheiten wie Produktgruppen, Kundengruppen oder Vertriebsgebiete verschoben, um eine differenziertere Steuerung zu gewährleisten. Hier wird schnell ersichtlich, dass z.B. eine „schwarze Null“ aus teilweise sehr unterschiedlichen Ergebnisbeiträgen verschiedener Betrachtungsobjekte entsteht, wodurch konkrete Handlungsbedarfe transparent gemacht werden.

=> Erfolgt eine **differenzierte Planung von Produktionsaktivitäten, Vertriebsaktivitäten und Shared Services** innerhalb der Business Units bzw. der Gesellschaften?

Dies ist größenbedingt nur für ausgewählte Unternehmen des kleineren Mittelstands ein Thema. Um z.B. innerhalb einer kleineren Unternehmensgruppe sinnvolle Vergleiche im Sinne eines internen Benchmarkings anstellen zu können, werden in sehr wenigen Unternehmen die oben genannten Aktivitäten Produktion, Vertrieb und das Erbringen von Shared Services bereits getrennt geplant. Dies ist aber mit einem zusätzlichen Aufwand verbunden, der oft noch gescheut wird.

=> Ist die **Budgetierung auch auf funktionale Organisationseinheiten herunter gebrochen**? Erfolgt **durchgängig eine Orientierung am Gesamtziel** des Unternehmens und nicht an Bereichsoptima?

Budgetvorgaben für funktionale Bereichsverantwortliche werden bei kleineren mittelständischen Unternehmen in den meisten Fällen aus der Gesamtplanung abgeleitet. In den Bereichen wird oftmals in Vorbereitung für das Gesamtbudget aber zu differenziert geplant; Kosten und Nutzen für die Planung sind hier oft nicht im Einklang. Letztlich wird die Planungstiefe aber auch durch Faktoren wie die beispielsweise durch die Konzeption/Einstellung des ERP-Systems determinierten Produktkalkulationserfordernisse bestimmt, so dass hier gegebenenfalls optimiert werden muss.

=> Erfolgt die Vorgabe der **Top-down-Ziele** und der Prämissen **durch die Unternehmensführung**, während die **Umsetzungsverantwortung und konkrete Maßnahmenplanung bei den Bereichsverantwortlichen** liegt?

Hier gibt es bei kleineren Unternehmen ein sehr differenziertes Bild, das von der gelebten Führungsphilosophie geprägt ist. Vielfach ist diese in inhabergeführten Unternehmen aber auch autokratisch. Die Bereichsverantwortlichen haben aber eine stärkere Verantwortlichkeit zu ihrem Budget, wenn sie bei der Budgeterstellung stärker mitwirken. Positiv wirken auch größere Freiräume bei der Art der Budgeterfüllung, z.B. indem Maßnahmen innerhalb gewisser Grenzen selbst festgelegt werden können.

Fazit

Zusammenfassend lässt sich feststellen, **dass auch kleinere Unternehmen in Bezug auf die Verbesserung der Budgetierung auf einem guten Weg sind**. Die Modernisierung der Budgetierung wird auch in diesem Unternehmenssegment bereits wahrgenommen. Veränderungen in diese Richtung werden konsequent vorangetrieben, um kleinere mittelständische Unternehmen auch in turbulenten Zeiten krisenfester zu machen.

Fußnote

¹ Ausführlich zur Modernen Budgetierung Gleich et al., Moderne Budgetierung, einfach, flexibel, integriert, in: ICV-Facharbeitskreis „Moderne Budgetierung“ (Hrsg.), Der Controlling-Berater, Band 3, Freiburg im Breisgau 2009, S. 75-96. ■