

WERNER SEEBACHER

CONTROLLING - PRAXIS: GRUNDLAGEN FÜR GESTALTUNG UND AUFBAU VON BUDGETS

Die Budgetierung setzt im Gegensatz zur Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung andere Schwerpunkte. Welche Grundvoraussetzungen und Instrumente sind für den einfachen Aufbau von Budgets erforderlich?

1 Ausgangssituation

Das Ziel im Rahmen der Erstellung von Budgets unterscheidet sich von dem im traditionellen Rechnungswesen. Statt Aufarbeitung der Vergangenheit und genauer Abbildung der Gegenwart ist der Blick in die Zukunft der entscheidende Faktor. Durch den geänderten Blickwinkel werden auch andere bzw. zusätzliche Instrumente des Rechnungswesens benötigt. Verwendet man in der Finanzbuchhaltung Saldenlisten, Gewinn- und Verlustrechnungen und Bilanzen, in der Kostenrechnung Betriebsabrechnungsbögen und Kalkulationen, werden im Controlling Erfolgsbudgets, Finanzpläne und Planbilanzen eingesetzt.

2 Aufbau des Controlling-Systems

Damit die im laufenden Controlling notwendigen Fakten und Zahlen rasch und leicht verständlich verfügbar sind, ist der Aufbau des Controlling-Systems im Unternehmen nach möglichst einfachen Gesichtspunkten zu gestalten. Ein komplexes und detailliertes Controlling-System nützt nichts, wenn es niemand zu bedienen und zu interpretieren weiß.

Anstelle von komplizierten und komplexen Lösungsansätzen hat sich deshalb gerade in Klein- und Mittelbetrieben die Beschränkung auf einfache, pragmatische Vorgehensweisen und auf wenige, aber aussagekräftige Kennzahlen in der Praxis als sehr wirkungsvoll erwiesen.

In diesem Artikel sollen die Grundvoraussetzungen für die zielorientierte und einfache Gestaltung eines Budget-Systems besprochen werden. Dazu gehören der grundsätzliche Aufbau eines Budgets, die Einbindung von Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung und die Trennung der Kosten- und Aufwandsarten in fixe und variable Bestandteile.

Von diesen ersten Schritten und Grundeinstellungen im Rahmen des Aufbaues von Budgets ist der weitere praktische Einsatz des Controlling- oder Planungssystems abhängig. Die Einsetzbarkeit in der Praxis zeigt sich beispielsweise bei Planungsänderungen oder bei der Interpretation von Kennzahlen.

3 Bestandteile eines Budgets

Ein Unternehmensbudget besteht aus den folgenden Bestandteilen: Erfolgsbudget, Finanzplan, Planbilanz, Kennzahlen. Weitere Teilbereiche des Budgets sind beispielsweise die Produktionsplanung, die Lagerplanung und die Absatzplanung.

Erfolgsbudget, Finanzplan und Planbilanz, ergänzt um Unternehmenskennzahlen, können nur im Zusammenhang ihre volle Wirkung entfalten. Im schrittweisen Aufbau eines Unternehmensbudgets nimmt die Erstellung des Erfolgsbudgets den ersten Teil ein. Der Finanzplan baut auf dem Erfolgsbudget auf und stellt in Ergänzung zum geplanten Ergebnis aus dem Erfolgsbudget die Liquiditätssituation oder Zahlungsfähigkeit des Unternehmens dar.

4 Aufbau des Erfolgsbudgets

Im Erfolgsbudget werden einander die geplanten Erlöse (Umsätze) und Kosten gegenübergestellt. Bei den Kosten wird zwischen variablen Kosten und Fixkosten unterschieden. Daraus ergibt sich folgendes grundsätzliches Schema: Abb. 1

Erlöse (Umsätze)
– Variable Kosten
= Deckungsbeitrag
– Fixkosten
= Betriebsergebnis

Die Bezeichnungen variable Kosten und Fixkosten weisen auf eine Ergebnisrechnung auf Basis von Kostenrechnungswerten hin, auch der Begriff Betriebsergebnis stammt aus der Kostenrechnung.

5 Behandlung der Unterschiede in Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung

Es stellt sich, vor allem bei Klein- und Mittelbetrieben, die Frage, ob eine von der Finanzbuchhaltung getrennte Kostenrechnung geführt wird, oder ob nur für bestimmte Aufwandspositionen Korrekturrechnungen durchgeführt werden. Wenn es Unterschiede in der Höhe der Kosten- und Aufwandsarten gibt, sind davon in erster Linie Abschreibungen und Zinsen betroffen, je nach Gesellschaftsform des Unternehmens auch ein kalkulatorischer Unternehmerlohn.

Kommen unterschiedliche Werte für die erwähnten Kosten- und Aufwandsarten zum Ansatz, wird im Erfolgsbudget ausgehend von einer Ergebnisermittlung auf Basis der Kostenrechnung auf ein Unternehmensergebnis auf Basis von Buchhaltungswerten übergeleitet.

Das Erfolgsbudget wird folgendermaßen erweitert: Abb. 2

Erlöse (Umsätze)
– Variable Kosten
= Deckungsbeitrag
– Fixkosten
= Betriebsergebnis
± Überleitung
= Ergebnis vor Steuern
– Ertragssteuern
= Unternehmensergebnis

Damit ist die Darstellung der Ergebnisrechnung auf Basis von Kostenrechnungswerten und auf Basis von Buchhaltungswerten in einem Ergebnisschema möglich.

Wenn keine Differenzierung zwischen Kostenrechnungs- und Buchhaltungswerten durchgeführt wird, kann auf die Überleitung gänzlich verzichtet werden. Die weitere Darstellung des Erfolgsbudgets in diesem Artikel geht davon aus, daß Kostenrechnungs- und Buchhaltungswerte einander entsprechen.

6 Trennung in Fixkosten und variable Kosten

Die Behandlung der unterschiedlichen Kostenarten als Fixkosten oder variable Kosten ist entscheidend für die richtige Interpretation von Budgets. Die Aussagekraft und damit die Qualität eines Budget-Systems zeigt sich beispielsweise bei Abweichungen von der ursprünglichen Planung und bei der Berechnung von Kennzahlen.

6.1. KRITERIEN FÜR DIE EINTEILUNG IN FIXKOSTEN UND VARIABLE KOSTEN

Für die Zuordnung der Kostenarten zu Fixkosten und variablen Kosten ist grundsätzlich der Zeithorizont von Bedeutung. Auf lange Sicht sind sämtliche Kosten veränderbar. Auf kurze Sicht, und dazu gehört der übliche Budgetierungszeitraum von einem Jahr, ist eine Trennung in fixe und variable Kosten möglich und sinnvoll.

Dabei hat sich in der Budgetierungspraxis eine Einteilung nach den folgenden Kriterien als sinnvoll herausgestellt. Alle Kostenarten, die sich automatisch und unmittelbar mit steigenden oder sinkenden Umsätzen mitverändern, sind variable Kosten; alle Kostenarten, zu deren Veränderung jemand im Unternehmen eine Entscheidung treffen muß, sind Fixkosten. Dieser einfache, entscheidungsorientierte Ansatz erleichtert den Umgang mit den Bezeichnungen fix und variabel in der Praxis ungemein. Die meisten Kostenarten sind unter diesen Gesichtspunkten sehr einfach zuordenbar. Sie sind entweder fix oder variabel. Typische variable Kosten sind nach dieser Überlegung die Materialkosten oder der Wareneinsatz. In einigen Unternehmen werden auch Teile der Energiekosten sowie nutzungsbedingte Abschreibungen als variable Kosten geplant.

In der Praxis treten Schwierigkeiten bei der Einteilung der Kostenarten in fix und variabel vor allem dann auf, wenn Betriebsabrechnungsbögen und Kalkulationen als Grundlage für die Budgeterstellung herangezogen werden. Was für die Kalkulation gut und richtig ist, muß für die Betrachtung

im Rahmen der Budgeterstellung unter anderen Aspekten gesehen werden. Die Kalkulation neigt zur Variabilisierung von Kostenarten wie beispielsweise den Fertigungslöhnen. Da sie als Einzelkosten in die Produktkalkulation eingehen und pro Produkt kalkuliert werden, werden sie häufig auch als variable Kosten in die Budgetierung übernommen.

Die Praxis zeigt allerdings, daß bei Abweichungen von budgetierten Stückzahlen die Personalkosten nicht automatisch und unmittelbar zurückgehen, sondern als Absolutbetrag erhalten bleiben, da üblicherweise eine sofortige Anpassung der Beschäftigung an Verkaufs- und Produktionsschwankungen nicht möglich ist.

6.2. ZAHLENBEISPIEL

Um die Unterschiede in der Behandlung von Kostenarten als Fixkosten oder variable Kosten zu zeigen, sollen anhand eines Zahlenbeispiels die Auswirkungen von Planungsänderungen auf ein ursprünglich aufgestelltes Budget deutlich gemacht werden.

Als Beispiel für die Planung als Fixkosten oder variable Kosten sollen die Fertigungslöhne dienen. Das Budget für das zu planende Wirtschaftsjahr wird in zwei Varianten erstellt. In der linken Budgetvariante werden die Löhne als Fixkosten budgetiert, in der rechten Budgetvariante als variable Kosten. (Vgl. Abb. 3)

Das Betriebsergebnis ergibt in beiden Planungsvarianten den gleichen Wert. Kommt es allerdings zu Planungsänderungen, kommen die beiden Budgetvarianten zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Bei einem Absatzrückgang von 20 Prozent gegenüber dem ursprünglichen Plan kommt es in den beiden Varianten zu folgenden neuen Budgets: (vgl. Abb. 4)

Im linken Budget bleiben die Fertigungslöhne in voller Höhe bestehen, während im rechten Budget der Rückgang in den Umsätzen auch einen Rückgang der Personalkosten nach sich zieht.

Beide Ergebnisse sind unterschiedlich zu interpretieren und jeweils unter bestimmten Voraussetzungen richtig. Das rechte Budget mit dem automatischen Rückgang der Personalkosten zeigt die jederzeitige optimale Anpassung der Beschäftigung. Sie stellt den Idealfall einer rechtzeitigen Kostenreduktion dar. Das linke Budget zeigt den realistischen Fall, daß nämlich ein Rückgang der Umsätze nicht automatisch und unmittelbar auch einen Rückgang der Personalkosten bedingt.

Eine Zwischenvariante stellt die nächste Gegenüberstellung dar, bei der die variablen Personalkosten im rechten Budget zwar zurückgehen, stattdessen aber fixe Personalkosten im Budget ausgewiesen werden. (Vgl. Abb. 5)

	Löhne fix	Löhne variabel
Erlöse (Umsätze)	10,000.000	10,000.000
- Material	4,000.000	4,000.000
- Fertigungslöhne		2,000.000
= Deckungsbeitrag	6,000.000	4,000.000
- Fertigungslöhne	2,000.000	
- Sonstige Fixkosten	3,000.000	3,000.000
= Betriebsergebnis	1,000.000	1,000.000

Abbildung 3

	Löhne fix	Löhne variabel
Erlöse (Umsätze)	8,000.000	8,000.000
- Material	3,200.000	3,200.000
- Fertigungslöhne		1,600.000
= Deckungsbeitrag	4,800.000	3,200.000
- Fertigungslöhne	2,000.000	
- Sonstige Fixkosten	3,000.000	3,000.000
= Betriebsergebnis	- 200.000	+ 200.000

Abbildung 4

	Löhne fix	Löhne variabel
Erlöse (Umsätze)	8,000.000	8,000.000
- Material	3,200.000	3,200.000
- Fertigungslöhne		1,600.000
= Deckungsbeitrag	4,800.000	3,200.000
- Fertigungslöhne	2,000.000	400.000
- Sonstige Fixkosten	3,000.000	3,000.000
= Betriebsergebnis	- 200.000	- 200.000

Abbildung 5

6.3. EMPFEHLUNG FÜR DIE PLANUNGSPRAXIS

Aus diesen Überlegungen und aus der Planungspraxis resultiert als Empfehlung für die Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten: Nur die Kosten sind als variable Kosten im Budget anzusetzen, die sich realitätscherweise unmittelbar und automatisch mit sich verändernden Umsätzen mitverändern. Alle anderen Kosten sind Fixkosten. Es muß bei Planungsänderungen jeweils hinterfragt werden, ob diese Kostenpositionen von den Planungsänderungen betroffen sind, und wenn ja, in welchem Ausmaß. Sie müssen bei Planungsänderungen aktiv verändert werden. Damit entsteht auch der Zwang, sich bei Planungsänderungen nicht auf automatisch neu errechnete Budgets zu verlassen, sondern die notwendigen Änderungen konkret zu analysieren.

Im Ausnahmefall können Personalkosten auch an anderer Stelle als im Rahmen der Fixkosten in das Budget einfließen. Dieser Ausnahmefall betrifft eine Entlohnung, die sich in Form von Provisionen beispielsweise am Umsatz oder am Deckungsbeitrag orientiert. Ebenso wie Rabatt oder

Skonto können diese Provisionen als Erlösschmälerungen direkt vom Umsatz oder Deckungsbeitrag abgezogen werden. Das Schema für die Erstellung des Erfolgsbudgets verändert sich dadurch folgendermaßen: Abb. 6 und 7

Bei Umsatzprovisionen:

Erlöse (Umsätze)
– Umsatzprovision
– Variable Kosten
= Deckungsbeitrag
– Fixkosten
= Betriebsergebnis

Bei Deckungsbeitragsprovisionen:

Erlöse (Umsätze)
– Variable Kosten
= DB vor DB-Provision
– DB-Provision
= DB nach DB-Provision
– Fixkosten
= Betriebsergebnis

7 Zusammenfassung

Die Erstellung des Erfolgsbudgets ist der erste Schritt im Rahmen der Budgeterstellung. Die weiteren Bestandteile eines umfassenden Budgets sind Finanzplan und Planbilanz. Im Erfolgsbudget werden, sofern vorhanden, Unterschiede in Kosten und Aufwand berücksichtigt. Der geplante Gewinn oder Verlust wird auf Basis der Kostenrechnung und auf Basis der Finanzbuchhaltung ermittelt. Die Einteilung der Kostenarten in fixe und variable Kosten ist ausschlaggebend für die richtige Berechnung der Auswirkungen von Planungsänderungen sowie für die Errechnung von Unternehmenskennzahlen. Die Ermittlung von Kennzahlen und deren korrekte Interpretation stellt den nächsten Schritt im Rahmen der Budgeterstellung dar.

RWZ

DER AUTOR _____

MAG. DR. WERNER SEEBACHER

*Unternehmensberater, Universitäts-
lektor am Institut für Revisions-,
Treuhand- und Rechnungswesen,
Fachgebiet Controlling der
Universität Linz
office@seebacher.com
www.seebacher.com*