

**INSTRUMENTE DES OPERATIVEN CONTROLLINGS IN
OBERÖSTERREICHISCHEN SOZIALUNTERNEHMEN**

*Bachelorarbeit zur Erlangung des
akademischen Grades Bachelor of Arts in
Business*

FH Oberösterreich Studiengang: Sozial- und Verwaltungsmanagement, Linz
Studienzweig Sozialmanagement

Alexandra Rauscher

Gutachter: Prof. (FH) Mag. Dr. Thomas Prinz

Datum: Linz, 06. 06. 2011

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die Bachelorarbeit mit dem Titel:
„Instrumente des operativen Controllings in oberösterreichischen
Sozialunternehmen“ selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als
die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt habe und alle den
benutzten wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche
gekennzeichnet habe.

Alexandra Rauscher
Asten, am 06. 06. 2011

Vorbemerkung zum Sprachgebrauch

Wenn im Text auf die Berücksichtigung der weiblichen Sprachform verzichtet
wird, passiert dies aus Gründen der Lesbarkeit. Selbstverständlich beziehen
sich alle Ausführungen – sofern nicht eigens vermerkt – auf beide
Geschlechter, sowohl auf Frauen als auch auf Männer.

Kurzfassung

Der steigende Kostenrechtfertigungsdruck auf die Sozialunternehmen macht unter anderem den Einsatz Instrumenten des operativen Controllings notwendig. Inwieweit die Instrumente des operativen Controllings in oberösterreichischen Sozialunternehmen eingesetzt werden ist die Frage die in dieser Bachelorarbeit beantwortet wird.

Zu Beginn dieser Bachelorarbeit werden einige allgemeine Informationen über das operative Controlling in Non-Profit-Organisationen gegeben und die wichtigsten Aspekte und Begriffe, die mit dieser Thematik in Zusammenhang stehen, werden erläutert. Einige Instrumente des operativen Controllings werden vorgestellt und ein Ausblick auf mögliche zukünftige Entwicklungen gegeben. Die Expertengespräche in Controlling-Abteilungen verschiedener Non-Profit-Organisationen in Oberösterreich werden zusammengefasst, und die daraus gewonnenen Erkenntnisse werden angeführt. Auch die persönliche Meinung der Autorin zu den einzelnen Themen und den Experteninterviews wird angeführt.

Abstract

The rising pressure on social enterprises to justify cost makes the use of the instruments of operative controlling necessary. The question of whether and how instruments of the operative controlling are used in different social enterprises in Upper Austria is answered in this Bachelor thesis.

At the beginning of this Bachelor thesis general information about the operative controlling in non-profit organizations are given and the most important aspects and concepts regarding this topic are explained. Some of the instruments of operative controlling are introduced and a view of possible future developments is given. The expert discussions in controlling departments of different non-profit organizations in Upper Austria are summarized and the knowledge gained from it is specified. The personal opinion of the author on the different instruments and the expert interviews is also specified.

Inhaltsverzeichnis

Kurzfassung	Seite I
Abstract	Seite II
Inhaltsverzeichnis	Seite III
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	Seite V
Einleitung	Seite 1
1 Definitionen des Controllings	Seite 4
1.1 Aufgaben des Controllings	Seite 6
1.1.1 Koordinieren	Seite 8
1.1.2 Steuern und Regeln	Seite 9
1.1.3 Informieren	Seite 10
1.1.4 Planen	Seite 11
1.1.5 Kontrollieren	Seite 12
1.2 Operatives und strategisches Controlling	Seite 13
1.3 Besonderheiten des operativen Controllings in NPO	Seite 16
1.4 Zusammenfassung	Seite 19
2. Instrumente des operativen Controllings	Seite 22
2.1 Auswahl der vorgestellten Instrumente	Seite 25
2.2 ABC-Analyse	Seite 26
2.2.1 Zielsetzung der ABC-Analyse	Seite 27
2.2.2 Vorgangsweise bei der ABC-Analyse	Seite 27
2.2.3 Grafische Darstellung der ABC-Analyse	Seite 28
2.3 Deckungsbeitragsrechnung	Seite 30
2.3.1 Einstufige Deckungsbeitragsrechnung	Seite 31
2.3.2 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	Seite 33
2.3.3 Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten	Seite 34

2.4 Kapitalflussrechnung (Cashflow)	Seite 35
2.4.1 Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit	Seite 37
2.4.2 Cashflow aus der Investitionstätigkeit	Seite 40
2.4.3 Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	Seite 41
2.5 Kennzahlen	Seite 42
2.5.1 Grundzahlen	Seite 44
2.5.2 Verhältniszahlen	Seite 45
2.5.3 Fortschrittszahlen	Seite 46
2.5.4 Kennzahlensysteme	Seite 47
2.6 Zusammenfassung	Seite 48
3. Empirische Untersuchung	Seite 51
3.1 Vorstellung der ausgewählten Sozialunternehmen	Seite 51
3.2 Experteninterview A	Seite 54
3.3 Experteninterview B	Seite 55
3.4 Experteninterview C	Seite 56
3.5 Experteninterview D	Seite 58
3.6 Experteninterview E	Seite 60
3.7 Zusammenfassung und Ausblick	Seite 60
3.7.1 Einsatz der Controllinginstrumente	Seite 61
3.7.2 Adaption der Controllinginstrumente	Seite 62
3.7.3 Ausblick	Seite 63
3.8 Resümee	Seite 63
Conclusio	Seite 66

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Einteilung von planenden Controlling-Einzeltechniken	23
ABC-Analyse 1.....	28
Lorenzkurve zur Visualisierung einer ABC-Analyse	29
Rechenschema einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Errechnung der variablen Kosten)	31
Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung.....	33
Gliederungsschema 1 (direkte Methode)	38
Gliederungsschema 2 (indirekte Methode)	39
Cashflow aus Investitionstätigkeit	40
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	41

Einleitung

Das Controlling hat für Sozialunternehmen in den letzten Jahren immer mehr an Bedeutung gewonnen, dass lässt sich unter anderem zurückführen auf die Einführung der Leistungsverträge, den erhöhten Kostenrechtfertigungsdruck oder die Ressourcenknappheit. Ein Umdenken in der Steuerungsebene der Sozialunternehmen hin zur zielgerichteten Hinterfragung der Leistungswirkung auch im wirtschaftlichen Sinne steht im Mittelpunkt. Das Controlling in Sozialunternehmen wird als hilfreiche Ergänzung gesehen und die Controllinginstrumente werden heute in vielen Sozialunternehmen bereits eingesetzt. Die Anwendungsmöglichkeiten der Controllinginstrumente umfassen ein weites Spektrum.

Zieldefinition und Forschungsfrage

In der vorliegenden Bachelorarbeit werden folgende Forschungsfragen beantwortet:

- Welche Instrumente des operativen Controllings werden in den ausgewählten Sozialunternehmen eingesetzt?
- Sind Adaptionen der Controllinginstrumente für die Anforderungen der gewählten Sozialunternehmen notwendig?

Das Land Oberösterreich ist ein Finanzgeber der befragten Sozialunternehmen. Die Vorlage von Kennzahlen und Kapitalflussrechnung werden vom Land Oberösterreich vorausgesetzt. Die gewählten Sozialunternehmen verfügen über ein breit gefächertes Tätigkeitsfeld und müssen so vielfältige Informationen koordinieren und generieren. Die Instrumente des operativen Controllings können die Arbeit mit vielen Daten erleichtern, ob sie eingesetzt wird, wird geprüft.

Die Forschungsfragen wurden einerseits durch theoretische Auseinandersetzung mit umfangreichen Literaturrecherchen im Non-Profit- und Profit-Bereich und andererseits durch explorative

Experteninterviews mit fünf Controllingabteilungen oberösterreichischer Sozialunternehmen bearbeitet.

Aufbau und Gliederung der Arbeit

Die literaturgestützte Auseinandersetzung ist in Kapitel eins und zwei, die praxisnahe Auseinandersetzung ist in Kapitel drei zu finden.

Nach den einleitenden Erläuterungen, welche die aktuelle Relevanz des Themas zeigen und die Forschungsfragen genauer definieren, wird in Kapitel eins ein Einblick in die möglichen Controllingdefinitionen und Controllingaufgaben gegeben. In weiterer Folge wird auf einige Unterschiede zwischen operativem und strategischem Controlling sowie auf diverse Besonderheiten des Controllings in Sozialunternehmen hingewiesen. In der Zusammenfassung wird auf die Verbindungen zwischen den Controllingaufgaben und den gewählten Instrumenten hingewiesen.

Im zweiten Kapitel wird ein Überblick über die Instrumente des operativen Controllings gegeben. Die Grundzüge der Instrumente ABC-Analyse, Deckungsbeitragsrechnung, Kapitalflussrechnung und Kennzahlen werden vorgestellt. Gründe für die Wahl dieser Controllinginstrumente sind in Kapitel zwei angegeben. In der Zusammenfassung werden mögliche Einsatzvarianten der vorgestellten Controllinginstrumente in den ausgewählten Sozialunternehmen aufgezeigt.

Im dritten Kapitel werden die befragten Sozialunternehmen prägnant dargestellt und die explorativen Experteninterviews, die in den verschiedenen Controlling-Abteilungen geführt wurden, wiedergegeben. Diese Experteninterviews wurden in einer explorativen Vorgehensweise erstellt, und die gewonnenen Ergebnisse ermöglichen keinen Rückschluss auf alle Sozialunternehmen in Oberösterreich. Die Wahl dieser empirischen Methoden wird begründet und die ausgewählten Sozialunternehmen vorgestellt.

Bei den befragten Sozialunternehmen handelt es sich um den Oberösterreichischen Zivil-Invalidenverband, die Caritas Oberösterreich, die Lebenshilfe Oberösterreich, die Promente Oberösterreich und den Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung.

Die Zusammenfassung ist unterteilt nach

- dem Einsatz der Controllinginstrumente,
- den Adaptionen der Controllinginstrumente und
- dem Ausblick auf mögliche zukünftige Entwicklungen.

Im Resümee werden die Erkenntnisse der Experteninterviews und der Literaturrecherche zusammengefasst, um die Forschungsfragen zu beantworten.

1 Definitionen des Controllings

Controlling wurde in der Vergangenheit mit Kostenrechnung oder Kontrolle gleichgesetzt. Kostenrechnung und Kontrolle bilden aber nur einen Teil des Controllingaufgabenfeldes.¹

Der Begriff Controlling meint heute planen, steuern, beeinflussen und kontrollieren der Unternehmensprozesse. Es ist wichtig über Prozesse informiert zu sein und Ergebnisse und Abläufe beeinflussen zu können.

Controlling setzt die zielgerichtete Unternehmenssteuerung mit der Planung als Basis, unter laufender Prozessüberwachung und der ständigen Information der Beteiligten korrigierende und unterstützende Steuerungsmaßnahmen ein. Das Controlling übernimmt auch einen Führungsgegenpart und kann so Empfehlungen aussprechen und eingreifen, um die Managementziele zu erreichen. Controlling setzt die Zielvereinbarung, die vom Management durchgeführt wird, voraus.²

Horváth definiert zusammenfassend Controlling wie folgt: „Controlling ist – funktional gesehen – dasjenige Subsystem der Führung, das Planung und Kontrolle sowie Informationsversorgung systembildend und systemkoppelnd ergebniszielorientiert koordiniert und so die Adaption und Koordination des Gesamtsystems unterstützt. Controlling stellt damit eine Unterstützung der Führung dar: Es ermöglicht ihr, das Gesamtsystem ergebniszielorientiert an Umweltveränderungen anzupassen und die Koordinationsaufgaben hinsichtlich des operativen Systems wahrzunehmen. Die wesentlichen Probleme der Controlling-Arbeit liegen an den Systemschnittstellen. Unsere Definition liegt in Übereinstimmung mit der Controlling-Realität.“³

¹ vgl. Klenger (2000), 40; Horváth / Gleich / Voggenreiter (2007), 217

² vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2006), 19f; Ziegenbein (2007), 23

³ Horváth (2006), 134

Controlling wird mit einer zielbezogenen Unterstützung der Führungsaufgaben mithilfe von Zahlen gleichgesetzt. Es werden mit systemgestützter Informationsbeschaffung und Informationsaufbereitung Pläne erstellt. Die Planerfüllung wird überwacht und so das Unternehmen gesteuert, Controlling darf nicht mit Kontrolle, sondern muss mit Steuerung gleichgesetzt werden, betont Klenger. Wichtig ist auch die Datenqualität aus dem vergangenheitsbezogenen und abrechnungsbezogenen Rechnungswesen, da das zukunftsorientierte Controlling darauf aufbaut. ⁴

Alle bisher entstandenen Controllingrollenverständnisse werden von der Autorin Maria Bono in drei sich ergänzende Perspektiven zusammengefasst:⁵

- eine auf die Versorgung mit Informationen fokussierte Perspektive,
- eine spezielle Führungsart und eine an Bedeutung gewinnende Perspektive,
- die sich speziell mit dem Koordinieren von Führungsprozessen beschäftigt.

Das gesamte Controllinggebiet kann weiter unterteilt werden, beispielsweise nach der zentralen Untersuchungsgröße bzw. Messgröße in operatives Controlling, wo Gewinn und Liquidität eine große Rolle spielen und in strategisches Controlling, wo sogenannte Erfolgsfaktoren wie Marktanteil im Vordergrund stehen. ⁶

Im Kapitel 1.2 wird auf das operative und das strategische Controlling eingegangen. Das Anführen weitere Controllingdefinitionen aus der Literatur würde den Rahmen der Arbeit sprengen.

⁴ vgl. Pracht (2002), 45; Klenger (2000), 39

⁵ vgl. Bono (2006), 9

⁶ vgl. Klenger (2000), 41

1.1 Aufgaben des Controllings

Die Controllingaufgaben, die stets der Controllingzielerreichung dienen, können weiter unterteilt werden – unter anderem nach den Unternehmenszielen in operativ und strategisch oder nach dem Objektaspekt betreffend des Planungs-, Kontroll- und Informationssystems.

Die Controllingaufgabe sind die ergebnisorientierte Koordination von Planungsinhalten, die Abstimmung von Informationssystemen auf den Informationsbedarf, die Informationsversorgung und die Kontrolle. Eine übliche Controlling-Aufgabe ist die Gestaltung von Kennzahlensystemen. Küpper weist auf einen Überschneidungsbereich bezüglich der Aufgaben zwischen Controlling und Organisation hin. Controlling bildet die gedankliche Zusammenfassung der einzelnen Controlling-Aufgaben.⁷

Ein unternehmensspezifisches Controllingsystem fasst Aufgaben, Instrumente und Controllingorganisation zusammen. Die individuell zu gestaltenden Aspekte sind abhängig von der Strategie und den Zielen des Unternehmens. Das Controllingsystem ist Teil des Führungssystems und unterstützt das Management bei Entscheidungen.

Klassische Controllingaufgaben sind die Planungskoordination, die Kontrolle und die Informationsversorgung. Es ist Aufgabe des Controllings, die Geschäftsprozesse aufzubauen, zu planen, weiterzuentwickeln, zu begleiten, abzustimmen, zu kontrollieren, zu gestalten und mit den dafür nötigen Informationen zu versorgen. Als Basis dienen die Daten aus dem Unternehmensrechnungswesen. Die anfallenden Abweichungen werden vom Controlling analysiert und nötige Gegensteuerungsmaßnahmen in die Wege geleitet. Da eine enge Zusammenarbeit mit anderen Unternehmensteilsystemen notwendig ist, sind die Stellung und Verantwortlichkeiten des Controllings nicht immer klar.⁸

⁷ vgl. Horváth (2006), 132f; Küpper (2005), 285

⁸ vgl. Horváth / Gleich / Voggenreiter (2007), 218f

Das Ziel des Controlling ist die Sicherung und Erhaltung der Koordinations-, Reaktions- und Adaptionfähigkeit des Unternehmens. Das Controlling stimmt – um die Unternehmensführung bzw. das Management zu unterstützen – die Ziele und Aktivitäten der Unternehmensteilbereiche aufeinander ab, diese Tätigkeit spiegelt die Koordinationsaufgabe des Controllings wider.

Die Umsetzung der strategischen und operativen Ziele wird überwacht und so die Durchsetzbarkeit von Plänen sichergestellt.

Das Controlling stellt stets Informationen über mögliche Entwicklungen im Umfeld des Unternehmens bereit, um so die Antizipationsfähigkeit des Unternehmens zu sichern.

Um die Adaptionfähigkeit zu garantieren, stellt das Controlling Informationen über aktuelle Änderungen innerhalb des Unternehmens und im Umfeld des Unternehmens bereit.⁹

Das Controlling verfügt über eine Reihe von Aufgaben und Funktionen.

Controllingaufgaben können unterteilt werden in

Planungsaufgaben (z. B.: aufstellen und koordinieren von Plänen),

Kontroll- und Steuerungsaufgaben (z. B.: Abweichungsanalyse),

Informationsaufbereitungsaufgaben (z. B.: bereitstellen des richtigen

Instrumentariums) und

Informationsversorgungsaufgaben (z. B.: Sicherstellung der Erfassung aller erforderlichen Basisdaten) unterscheidet.¹⁰

Im Folgenden wird näher auf die Controllingaufgaben Koordinieren, Informieren, Planen, Kontrollieren, Steuern und Regeln eingegangen. Eine genauere Beschreibung der Controllingaufgaben würde den Rahmen der Arbeit sprengen.

⁹ vgl. Horváth (2006), 132; Eschenbach / Siller (2009), 42

¹⁰ vgl. Bachert / Pracht (2004), 15; Pracht (2002), 45

1.1.1 Koordinieren

Koordinieren ist die absichtliche und zielorientierte Anpassung von Planungs-, Kontroll- und Informationssystemen in der Erstellung und Weiterentwicklung, die unter anderem die Faktoren Person, Zeit, Sachverhalt berücksichtigt.¹¹

Die Koordination ist neben der Informationsversorgung eine der wichtigsten Controllingaufgaben. Koordination bedeutet Abstimmung, Harmonisierung und Zusammenführen von Schnittstellen. Die Führungsaufgabenabstimmung ist das Kernziel der Koordination. Koordinationsbedarf entsteht unter anderem bei der Gestaltung des Kontrollprozesses und zwischen Planungs-, Kontroll- und Informationssystem. Das Controlling nutzt zur Koordination verschiedener Funktionsbereiche Ziele, zukunftsorientierte Pläne, vergangenheitsbezogene Kontrollen, Informationen und Kommunikation. Das Schließen von Kompromissen ist eine Koordinationsform. Für das Controlling besteht die Möglichkeit, die Koordinationskompetenz an Unternehmensteilbereiche zu übergeben, sollten aber Differenzen oder andere Komplikationen auftreten, muss das Controlling wieder die Koordinationsaufgabe übernehmen. Aber auch das Controlling selbst hat Koordinationsbedarf an allen Schnittstellen mit den Kooperationspartnern.¹²

Die Koordinationsaspekte werden zusammengefasst:

- 1) Koordination kann nur auf ein bestimmtes Ziel erfolgen.
- 2) Relevante Ressourcen müssen korrekt verteilt werden.
- 3) Konflikte zwischen den zusammenarbeitenden Parteien werden fair geschlichtet.¹³

¹¹ vgl. Ziegenbein (2007), 188

¹² vgl. Eschenbach/Siller (2009), 86f

¹³ vgl. Littkemann (2006), 85

1.1.2 Steuern und Regeln

Die Steuerung ist eine zentrale Aufgabe des Controllings. Als Basis für den Steuerungsvorgang dient unter anderem der Soll-Ist-Vergleich zur Feststellung von Abweichungen, die Frage nach Gegensteuerungsmaßnahmen und die Kontrolle der Umsetzung dieser. Die steigende Systemkomplexität ist eine Herausforderung. In Bezug auf den Soll-Ist-Vergleich kann die Herkunft der Sollvorgaben zum Problem werden.¹⁴

Neben dem primären Erarbeiten von möglichen Gegensteuerungsmaßnahmen zählen noch weitere Tätigkeiten zu dem Begriff Steuerung. Das Sensibilisieren für Erkenntnisse aus der Beurteilung von Risiken, Chancen und Ergebnissen zählt unter anderem dazu. Gegensteuerungsmaßnahmen können unter anderem neue Projekte oder Entscheidungen für Änderungen sein.¹⁵

Die Steuerung hilft, die Handlungsfähigkeit des Unternehmens sicherzustellen und die angestrebten Ziele des Unternehmens zu erreichen. Das Controlling ist in diesem Fall die zuarbeitende, für Transparenz sorgende Stelle, die auch die Entscheidungsfindung vorantreibt.¹⁶

¹⁴ vgl. Bachert / Pracht (2004), 15f; Baier (2008), 104

¹⁵ vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2006), 17

¹⁶ vgl. Baier (2008), 104f

1.1.3 Informieren

Die Informationsfunktion spiegelt den Servicecharakter des Controllings gut wider. Die Informationsaufgabe überlagert den gesamten Leistungsprozess des Unternehmens und dient der Unsicherheitsreduzierung. Die Daten über die kaufmännischen Unternehmenssachverhalte werden erst zur Information, wenn sie zweckbezogen für Planungs-, Entscheidungs-, Kontroll-, Leistungs- und Lernprozesse des Unternehmens verwertbar sind. Das Informieren meint, das Beurteilen von Ergebnissen, Risiken und Chancen, sowie aber auch das Beschreiben kritischer Entwicklungen. Die spezifischen Informationen müssen folglich gesammelt, gespeichert, für die jeweilige Zielgruppe aufbereitet und zur richtigen Zeit am richtigen Ort zur Verfügung gestellt werden.¹⁷

Die Qualität der Daten aus dem Rechnungswesen nehmen in diesem Zusammenhang eine wichtige Rolle ein. Eschenbach und Siller gehen darüber hinaus noch weiter auf den Zusammenhang zwischen Informieren und Entscheidungsfindung der Führung ein. Es ist wichtig, die Daten so aufzubereiten, dass der Entscheidungsträger alle relevanten Informationen konzentriert zur Verfügung hat. Die Informationsaufgabe des Controllings kann in vier Phasen unterteilt werden: Zu Beginn die Informationsbedarfsermittlung, zweitens die Informationsbeschaffung, drittens Analyse und Aufbereitung und viertens die Informationsweiterleitung. Eschenbach und Siller weisen auch auf Probleme des Controllings im Zusammenhang mit der Informationsaufgabe hin. So steht das Controlling vor einem Zugangsproblem, einem Mengenproblem, einem Qualitätsproblem und einem Zeitproblem in Bezug auf Informationen.¹⁸

¹⁷ vgl. Ziegenbein (2007), 163; Bachert / Pracht (2004), 16; Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2006), 16f

¹⁸ vgl. Baier (2008), 95; Eschenbach / Siller (2009), 83f

1.1.4 Planen

Planung ist die gedankliche Vorwegnahme künftiger Ereignisse durch problemorientierte Alternativensuche. Die Effektivität und Effizienz des Unternehmensgeschehens wird durch die Analyse und Prognose im Zuge der Planung gesichert.¹⁹

Im Zuge der Planung werden Entscheidungen und Vereinbarungen unter anderem über Werte und Leitbilder getroffen. Es erfolgt eine Planung der Ziele, Prozesse, Schnittstellen, Strategien, Aktionen, immaterieller, materieller, personeller, informatorischer und zeitlicher Kapazitäten. Es müssen Verantwortlichkeiten festgelegt und die einzelnen Unternehmensteilepläne abgestimmt werden.²⁰

Planung ist ein informationsverarbeitender Willensbildungsprozess, indem die Zukunft als Raum vieler Handlungsoptionen gesehen wird. Die Qualität der Planung richtet sich nach der Vollständigkeit und Aktualität der genutzten Informationen. Das Ergebnis der Planungsprozesse stellen Pläne dar, die verdeutlichen, welche Inputs nötig sind, um ein bestimmtes Ergebnis zu erzielen. Die Pläne enthalten folglich wieder neue Informationen. Kennzahlen fassen viele Sachverhalte im Planungsprozess zusammen.²¹

Die Qualität der Pläne kann anhand der Kriterien Realisierbarkeit, Vollständigkeit, Widerspruchsfreiheit und Stimmigkeit mit anderen Plänen beurteilt werden.²²

¹⁹ vgl. Littkemann (2006), 14

²⁰ vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2006), 16; Eschenbach / Siller (2009), 80; Baier (2008), 72

²¹ vgl. Eschenbach / Siller (2009), 80; Ziegenbein (2007), 81

²² vgl. Eschenbach / Siller (2009), 80

1.1.5 Kontrollieren

Die Kontrolle kann vergangenheitsorientiert sein und wird dann auch als Feedback oder rückkoppelnde Kontrolle bezeichnet. Die Folgen der aufgetretenen störenden Einflüsse sollen so beseitigt werden.

Feed-forward ist die zukunftsorientierte, vorkoppelnde Kontrolle, welche Ist- und Prognosegrößen vergleicht. Die eventuell auftretenden Störgrößen auf die Unternehmensplanung sollen so abgewehrt werden.²³

Kontrolle oder Überwachung als Willenssicherungsinstrument sind prozessbegleitende Vergleiche, welche steuerungsrelevante Planabweichungserkennung aufzeigen. Planung und Kontrolle sind informationsverarbeitende Prozesse. Mit der Information aus der Kontrolle kann entschieden werden, Korrekturen einzuleiten.²⁴

Die Analyse eventuell auftretender Abweichungen gehört ebenfalls zum Kontrollbegriff und so auch das Einleiten und Durchführen von Gegensteuerungsmaßnahmen. Die Steuerung der Planungserfüllung ist ein Hauptzweck der Kontrolle. Weitere Kontrollzwecke stellen die Berichterstattung an das Management und das Initiieren von Lernprozessen nach Abweichungen dar.²⁵

²³ vgl. Littkemann (2006), 15; Eschenbach / Siller (2009), 82

²⁴ vgl. Ziegenbein (2007), 156

²⁵ vgl. Littkemann (2006), 15; Eschenbach / Siller (2009), 82

1.2. Operatives und strategisches Controlling

Das operative Controlling ist einerseits eher konkret, handlungsnah, unternehmensintern ausgerichtet, quantitativ, primär kurzfristig, strukturiert und formalistisch und das strategische Controlling andererseits ist langfristig, unternehmensextern, kaum strukturiert, kreativ und abstrakt. Folglich ist das operative Controlling in einem thematisch, zeitlich und räumlich eher engen Rahmen, während der des strategischen Controllings groß ist. Eine große Herausforderung zwischen operativem und strategischem Controlling ist, dass die Richtungsvorgaben des strategischen Controllings oft nur schwer in die operativen Steuerungsfunktionen zu übersetzen sind.²⁶

Küpper beschreibt vier Typen von Controllern basierend auf den Controlling-Konzeptionen und den Anforderungen an ControllerInnen: der/die Operative, der/die Strategische, der/die Verhaltensorientierte und der Bereichscontroller bzw. die BereichscontrollerIn. Im Weiteren wird auf den strategischen und den operativen ControllerInnentyp eingegangen. Der operative Controller bzw. die operative Controllerin koordiniert die operative Planung und die Kosten- und Investitionsrechnung und nutzt diese auch als Basis. Primär sind für den operativen Controller bzw. die operative Controllerin quantitative Größen, die analytischen Fähigkeiten, harte Daten, Planungs- und Kontrollmethoden und der Gewinn als Ziel. Die strategische Planung und die weicheren Planungs- und Kontrollverfahren in diesem Zusammenhang, die Anpassung- und Innovationsfunktion, das qualitative und auch analytische Denken, aber auch Kreativität, Flexibilität und Innovationsfreudigkeit sind für das strategische Controlling wichtig. Im Zusammenhang mit der Unternehmensrechnung spielen Frühwarnsysteme, Systeme strategischer Erfolgsfaktoren, Sozialbilanzen und Humanvermögensrechnungen eine große Rolle – aber auch die Verbindung zum operativen Bereich muss bestehen bleiben.²⁷

²⁶ vgl. Bachert / Pracht (2004), 18f

²⁷ vgl. Küpper (2005), 539

Das strategische Controlling hat die Aufgabe, die Entscheidungen vorzubereiten, Wachstumsschwellen zu ermitteln, Kapazitäts- und Liquiditätsengpässe zu erkennen, Chancen und Risiken in der Unternehmensentwicklung zu ermitteln, Unternehmenserfolgskriterien zu untersuchen, um so einen Wettbewerbsvorteil zu erarbeiten.²⁸

Die nachhaltige Sicherung der Unternehmensexistenz ist nach Littkemann das oberste Unternehmensziel und Aufgabe des strategischen Controllings. Das Unternehmen muss flexibel bleiben, um sich mit Umfeldänderungen dauerhaft arrangieren zu können. Die Chancen und Risiken, die sich im Unternehmensumfeld oder innerhalb des Unternehmens ergeben, sollen erkannt und mit Stärken und Schwächen des Unternehmens ausgeglichen werden.²⁹

Die Aufgaben des strategischen Controllings sind sehr eng mit den grundlegenden Unternehmensführungsaufgaben verbunden. Die Aufgaben des operativen Controllings bedingen eine explizite Betrachtung der vom Management festgelegten Ziele.³⁰

Die strategischen Unternehmensziele werden vom operativen Controlling in operative und taktische Pläne übersetzt, die meist ein Geschäftsjahr betreffen. Unternehmensergebnis, Kosten, Kapazitäten und Produktivitäten werden errechnet und abgestimmt. Das Ergebnis wird im Jahresplan schriftlich fixiert und dann auf einzelne Bezugsgrößen wie Monate oder Geschäftsbereiche, heruntergebrochen.³¹

Eine wesentliche Aufgabe des operativen Controllings ist die Koordination der Teilpläne. Es ist zu kontrollieren, ob Mengen, Zeiten, Qualität, Kosten und Erlöse zusammenpassen, dies kann über die Detailbetrachtung einzelner Unternehmensteile geschehen. Das operative Controlling kann

²⁸ vgl. Bachert / Pracht (2004), 22

²⁹ vgl. Littkemann (2006), 11

³⁰ vgl. Pracht (2002), 116

³¹ vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2007), 22

auch langfristig sein, wenn beispielsweise Kapazitätsänderungen untersucht werden. Die realen Ergebnisse werden vom operativen Controlling mithilfe von Plan-Ist-Analysen überwacht, so werden auch Informationen betreffend der Gegensteuerungsmaßnahmen geliefert. Die Gegensteuerungsmaßnahmenarbeit bildet einen weiteren Aufgabenbereich des operativen Controllings.³²

Das operative Controlling ist der kurzfristig ausgerichtete Teil des Controllings und beinhaltet die Maßnahmenumsetzung. Stufenweise wird die Strategie über Mehrjahrespläne hin zur operativen Einjahres-Planung konkretisiert. Die Pläne werden mithilfe von Kontroll- und Steuerungsmaßnahmen rückkoppelnd abgestimmt. Baier gibt an, dass primär die Überwachung und Erstellung des kurzfristigen Einjahres-Budgets unter dem Controllingbegriff verstanden wird. Die Planwerte werden im Budget stark durchführungsbezogen, detailliert, differenziert abgebildet.³³

Bezüglich der Controlling-Entwicklung geben Eschenbach und Siller an, dass das operative Controlling seit den 1990er-Jahren immer wichtiger für Unternehmen wird. Begründet wird das unter anderem durch die wachsende Bedeutung des operativen Controllings als Mittel zur Überwachung der Unternehmensaktivitäten und als Begleiter während der Planungsumsetzung. Auch die Qualität des strategischen Managements hängt von der Datenqualität aus dem operativen Controlling ab.³⁴

In diesem Themenbereich besteht weiterer Forschungsbedarf, der den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde. Im folgenden Kapitel wird ein Überblick über die Besonderheiten des operativen Controllings in Sozialunternehmen gegeben.

³² vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2007), 24ff

³³ vgl. Baier (2008), 431

³⁴ vgl. Eschenbach / Siller (2009), 244

1.3 Besonderheiten des operativen Controllings in NPOs

Sozialunternehmen sind wie alle Unternehmen von einer steigenden Komplexität und Dynamisierung in ihrem wirtschaftlichen Umfeld betroffen. Controlling soll die Führungskräfte der Sozialunternehmen entlasten – gerade in Bezug auf die Komplexität. In Zukunft werden Sozialunternehmen immer stärker von dem Legitimationsdruck betroffen sein und die Rolle der Transparenz immer mehr an Bedeutung gewinnen. Diese Transparenz wird vom Controlling gegeben und ist auch für die Interessengruppen der Sozialunternehmen als vertrauensbildende Maßnahme mehr als relevant.³⁵

In Sozialunternehmen ist Controlling oft eine Herausforderung, da die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen wenig Verständnis für betriebswirtschaftliche Instrumente haben. Bono und Pracht geben an, dass es so scheint, als ob der Konsens vorherrsche, dass das Controlling nur nach gewinnorientierten Zielen strebe. Tatsächlich gibt aber das Management die Ziele vor, welche mithilfe des Controllings erreicht werden sollen. Gemeinnützigkeit und Gewinnstreben schließen einander als Ziel nicht aus, aber der Stellenwert des Gewinns ist in Sozialunternehmen ein niedrigerer als in der gewerblichen Wirtschaft, laut Pracht.³⁶

Eine Gemeinsamkeit des Controllings in Sozialunternehmen und Profit-Organisationen ist, dass die methodischen Schwierigkeiten auf beiden Seiten zu finden sind. Das Controlling beschäftigt sich, wenn auch mit unterschiedlicher Gewichtung, beiderseits über die wirtschaftliche Wirkung hinaus auch noch mit Kundenzufriedenheit, Produzentenstolz, ökologischer Nachhaltigkeit oder gesellschaftlicher Akzeptanz – kurz der Rentabilität.³⁷

³⁵ vgl. Badelt / Meyer / Simsa (2007), 352

³⁶ vgl. Bono (2006), 15; Pracht (2002), 105

³⁷ vgl. Halfar (2010), 13

Der soziale Bereich wurde in den letzten beiden Jahrzehnten stark von der Ökonomisierung geprägt und wesentlich verändert. Die öffentliche Hand beeinflusst das Wesen der Sozialunternehmen durch die Einführung von Produkten und Leistungsvereinbarungen, durch die Ausschreibung sozialer Aufgaben und die Vorgabe von Benchmarks. Der Schwerpunkt hat sich für den sozialen Bereich von der Hilfsbedürftigkeit der betreuten Menschen zur Erfolgsmessung verlagert. Diese Maßnahme bedeutet für die Sozialunternehmen eine essenzielle Veränderung. Der Fokus liegt nicht mehr auf der subjektiven Einschätzung des/der Klienten durch den/die SozialarbeiterIn. Relevant sind heute vielmehr die erreichten Ergebnisse unter Berücksichtigung verschiedener Gesichtspunkte. Die Entscheidung welche Leistung, in welcher Intensität und in welchen räumlichen und zeitlichen Ausmaßen empfohlen wird, muss mittels klar nachvollziehbarer Überlegungen erfolgen.³⁸

In den letzten Jahren trat im Laufe von Expertendiskussionen das Ziel der Wirtschaftlichkeit in den Vordergrund. Im Zuge der Entwicklung der gesetzlichen Finanzierungsgrundlage sozialer Arbeit bewegt sich der Fokus weg vom Selbstkostendeckungsprinzip hin zum leistungsbezogenen Pflegesatz. Der Begriff Controlling fasst die Philosophie, die Instrumentarien und die Technik, die wirtschaftliches Arbeiten ermöglichen, zusammen. Derzeit ergeben sich aber Probleme betreffend des raschen Wandels der Controlling-Funktionen und der Adaption des betriebswirtschaftlichen Controllings an die Sozialunternehmen.³⁹

Dass in Sozialunternehmen oft unterschätzte Controlling gewinnt aufgrund dieser neuen Rahmenbedingungen an Bedeutung. Zeitgleich stellt Bono aber klar, dass die übernommenen betriebswirtschaftlichen Controlling-Instrumente angepasst und erweitert werden müssen, um die Steuerung von Sozialunternehmen tatsächlich zu erleichtern.⁴⁰

³⁸ vgl. Bono (2006), 18f

³⁹ vgl. Pracht (2002), 104f

⁴⁰ vgl. Bono (2006), 19

Da es keinen idealtypischen Organisationsgrad eines Sozialunternehmens gibt, müssen mithilfe der Controllinginstrumente einige Fragen geklärt werden. Die Frage nach der Nähe zum Staat, der Effizienzkriterien und der Bedeutung der verschiedenen Finanzierungsarten müssen unter anderem beantwortet werden. Weiters ist es Controllingaufgabe, den Abstand des Sozialunternehmens zur sachzielorientierten und normativen Mission herzustellen.⁴¹

Feststeht, dass Sozialunternehmen kein rein finanzwirtschaftlich orientiertes Controlling nutzbringend einsetzen können. In Zeiten der Mittelverknappung darf das Management der Sozialunternehmen aus überlebenswichtigen Gründen nicht verschlechtert werden, sondern die Reserven müssen aufgespürt und ausgeschöpft werden. Es müsste ein speziell auf die Anforderung im sozialen Bereich zugeschnittenes Controlling verwendet werden.⁴²

Die Einführung und Weiterentwicklung von mehr oder weniger betriebswirtschaftlichem Controlling in Sozialunternehmen gestaltet sich schwierig, da die komplexeren Sozialunternehmen die Erwartungen der Stakeholder koordinieren und feststellen müssen. Aufgrund des Spannungsfelds zwischen den individuellen Ansprüchen der Empfänger sozialer Dienstleistungen und der gesellschaftlichen Finanzierungsbereitschaft entsteht wiederholt Diskussionsbedarf. Die Sachzielorientierung der Sozialunternehmen erfordert ein Controlling, das nicht nur Informationen aus der Finanzbuchhaltung und der Kostenrechnung als Basis hat. Im sozialen Bereich ist die Qualitätsbewertung und Wirkungserfassung besonders wichtig – die durch den Ressourceneinsatz erreichte Wirkung muss dargestellt werden können.⁴³

Im Bezug auf die weiteren Besonderheiten des Controllings in Sozialunternehmen besteht noch Forschungsbedarf, der den Rahmen der Arbeit sprengen würde.

⁴¹ vgl. Halfar (2010), 27

⁴² vgl. Bachert / Pracht (2004), 19

⁴³ vgl. Bono (2006), 15f

1.4 Zusammenfassung

Controlling wird heute nicht mehr als Kostenrechnung oder Kontrolle gesehen – viel mehr ist es eine Unterstützung der Führung, die Informationen beschafft, zusammenfasst und empfängerorientiert wiedergibt. Die Analyse von Abweichungen und eventuelle Gegensteuerungsmaßnahmen werden vom Controlling aufgezeigt. Wichtig ist daher eine klare Beschreibung der Controllingaufgaben und -tätigkeiten für alle Unternehmensteile zugänglich zu machen. Controlling kann helfen, die Effizienz zu erhöhen, da die Kostentransparenz gesteigert wird. Die Argumentationssituation gegenüber externen Interessengruppen wird verbessert. Die Informationen können so besser koordiniert werden.

Die Aufgaben des Controllings umfassen wie angeführt das Koordinieren, das Informieren, das Planen, das Kontrollieren und das Steuern und Regeln. Die externen sowie internen Entwicklungen sollten dem Controller bzw. der Controllerin stets bekannt sein, um rechtzeitig reagieren zu können. Kompromisse sind eine Form der Koordination und müssen stets auf ein bestimmtes Ziel hin erfolgen. Koordinierungsbedarf besteht nicht nur bezüglich der Informationen, sondern auch in Bezug auf Planung, Ziele, Kontrolle und Gegensteuerungsmaßnahmen, so die Autorin. Gerade für den harmonischen Prozessablauf in großen, komplexen oft dezentralen Unternehmen ist Controlling und Koordination wichtig, da die einzelnen Unternehmensteile stets auf ein gemeinsames Ziel ausgerichtet sein müssen, um den Unternehmensfortbestand zu sichern.

Das bewusste Steuern und Regeln eines Unternehmens kann nur in enger Zusammenarbeit mit der Unternehmensführung geschehen und ist eine Controllinghauptaufgabe. Die Handlungsfähigkeit des Unternehmens wird mittels Steuerung sichergestellt.

Informationen bilden die Basis aller Prozesse im Unternehmen, umso wichtiger ist es für das Controlling, stets alle nötigen Informationen, zur richtigen Zeit, am richtigen Ort empfängerorientiert bereitzustellen. Eventuelle Unsicherheit im Rahmen der Entscheidungsfindung werden minimiert.

Damit das Controlling die Informationen bereitstellen kann oder die Informationen für andere Unternehmensteile abrufbar machen kann, muss ein Zugang zu den Informationen bzw. Unternehmensteilen bestehen, so die Erstellerin.

Die Planung sichert die Effektivität und Effizienz des Unternehmens mittels Ressourceneinteilung und sucht nach alternativen Handlungsoptionen unter ständiger Berücksichtigung von Werten und Leitbildern des Unternehmens.

Es müssen aber auch noch weitere Aspekte berücksichtigt werden wie etwa die in Sozialunternehmen speziellen internen Strukturen, Ziele und Standards. Die Finanzierung durch öffentliche Mittel oder Spenden bedeutet eine hohe Abhängigkeit von spontanen äußeren Einflüssen und erschweren die Planung.

Die Kontrolle stellt eine Teilaufgabe des Controllings da und begleitet alle Unternehmensprozesse, um einen störungsfreien Ablauf zu gewährleisten. Nach Meinung der Autorin ist die Kontrolle die am stärksten negativ belastet Controllingtätigkeit, obwohl das Überprüfen der Zielerreichung prinzipiell ein klar nachvollziehbar notwendiger Vorgang ist.

Das strategische Controlling geht der Frage nach, ob auch die richtigen Aktivitäten erfolgen. Langfristigkeit, Kreativität, Innovationsfreude und die Unternehmensentwicklung sind von großer Bedeutung.

Das operative Controlling geht der Frage nach, ob die Aktivitäten des Unternehmens auf die richtige Weise geschehen und unterstützt dies auch. Handlungsnähe, Hardfacts, Kapazitäten und Teilpläne haben hier eine wichtige Rolle.

Die steigende Komplexität, der Kostenrechtfertigungsdruck und die Dynamisierung im Umfeld der Sozialunternehmen bewirken unter anderem eine größere Bedeutung der Transparenz und des Controllings. Controlling dient laut vieler MitarbeiterInnen in Sozialunternehmen nur der Gewinnerzielung, doch die Unternehmensführung legt die Ziele fest. Die Neuerungen seitens der Finanzgeber fördern den Controllingeinsatz, obwohl die Instrumente an die Bedürfnisse der Sozialunternehmen angepasst werden müssen. Controlling soll in Sozialunternehmen Reserven aufspüren und ausschöpfen. Die Stakeholder-Interessen und die Sachzielorientierung

der Sozialunternehmen bedingen ein Controlling, welches nicht nur auf Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung aufbaut.

Nach Meinung der Autorin steht das Controlling in Sozialunternehmen auch vor Besonderheiten wie der spezifischen Unternehmensstrukturen, der Standards im Sozialbereich beispielsweise bezüglich der Qualität, der Abhängigkeit von öffentlichen Finanzgebern bzw. deren Einfluss und der Herausforderungen im Rahmen der Informationsbeschaffung. Vielen Informationen, die dem Sozialunternehmen von Nutzen sein könnten, sind nicht oder nur sehr schwer zugänglich.

Das Controlling kann, um einen Beitrag zur Lösung der Steuerungs- bzw. Regelaufgabe beizutragen, eine Deckungsbeitragsrechnung oder Kennzahlen einsetzen.

Damit Informationen, die für die Unternehmensprozesse notwendig sind, gesammelt, geordnet und weitergegeben werden können, kann das Controlling die ABC-Analyse einsetzen. Große Datenmengen können nach zuvor bestimmten Relevanzkriterien geordnet werden. Die Kapitalflussrechnung und die Deckungsbeitragsrechnung erarbeiten neue Informationen, welche weiterverarbeitet werden. Mit Kennzahlen wird Transparenz geschaffen und Vergleiche ermöglicht.

2 Instrumente des operativen Controllings

Unter dem Begriff Controllinginstrumente fasst Horváth alle ideellen und realen Instrumente zusammen. Ideelle Instrumente sind Methoden – also technische Verfahren und Modelle. Die realen Instrumente sind technische Hilfsmittel, die während der systembildenden oder systemkoppelnden Koordination zur Erfassung, Strukturierung, Auswertung und Speicherung von Informationen und zur organisatorischen Gestaltung genutzt werden. Die Informationsverarbeitung stellt das reale Hilfsmittel dar.⁴⁴

Die Instrumente können in isolierte Koordinationsinstrumente, die einzelne Aufgaben abstimmen, und übergreifende Systeme, die Aktivitäten des gesamten Unternehmens oder wesentlicher Teilbereiche aufeinander abstimmen, unterschieden werden. Diese Instrumente bzw. Systeme erfüllen folglich den Zweck des Controllings – Koordination und Zielausrichtung. Eine Forschungsaufgabe des Controllings ist die Analyse, Weiterentwicklung und Neukonzeption dieser Instrumente.⁴⁵

Die Unternehmenssteuerung wird durch das Controlling unterstützt, indem es verschiedene Instrumente zur Verfügung stellt – einige davon werden im Kapitel 2 vorgestellt. Der Controller kann nicht nur bei der Planung helfen, sondern auch mithilfe des Berichtswesens die betrieblichen Prozesse abbilden.⁴⁶

Unter der Bezeichnung operative Controllinginstrumente werden Hilfsmitteln zusammengefasst, die die Informationsgrundlage für das operative Controlling zur weiteren Bearbeitung zur Verfügung stellen oder die direkt bei der Aufgabenerfüllung unterstützen.⁴⁷

⁴⁴ vgl. Horváth (2006), 134

⁴⁵ vgl. Küpper (2005), 331

⁴⁶ vgl. Klenger (2000), 25

⁴⁷ vgl. Horak (1995), 339

Die Controllinginstrumente werden in planende Einzeltechniken, welche methodische Einzeltechniken sind, und Kalküle des entscheidungsbezogenen Rechnungswesens, also managementgemäß ausgestaltete Ergebnis- und Finanzrechnungen, eingeteilt. Die planenden Einzeltechniken lassen sich weiter unterteilen in Analyse-, Prognose- und Planungs- sowie Kontrolltechniken (die Zuordnung ist nicht überschneidungsfrei möglich). In der nachfolgenden Gruppierung erfolgte die Einteilung nach dem häufigsten Anwendungsbereich: ⁴⁸

Tabelle 1 Einteilung von planenden Controlling-Einzeltechniken

<p>Operative Analysetechniken</p> <ul style="list-style-type: none"> – ABC-Analyse – Wertanalyse – Kosten-Nutzen-Analyse (!) – Break-even-Analyse – Gemeinkostenanalyse – Kennzahlen und Kennzahlensysteme – usw. 	<p>Strategische Analysetechniken</p> <ul style="list-style-type: none"> – Stärken-Schwächen-Analyse – Lebenszyklus-Analyse – Portfolio-Analyse – Gap-Analyse – Szenario-Technik – usw.
<p>Prognose- und Planungstechniken</p> <ul style="list-style-type: none"> – Qualitative Prognoseverfahren – Quantitative Prognoseverfahren – EDV-gestützte Planungs- und Simulationsmodelle – Budgetierungstechniken – Netzplantechnik – Entscheidungsbaumverfahren – usw. 	
<p>Kontrolltechniken</p> <ul style="list-style-type: none"> – mitlaufende und nachträgliche Kontrolle – Eigen- und Fremdkontrolle – direkte und indirekte Kontrolle – interne und externe Kontrolle – Vollkontrolle oder Stichprobenkontrolle – usw. 	

verändert entnommen aus Lachnit / Müller (2006), 40

Mit dem Begriff Methode werden eine systematische Vorgehensweise bzw. Verfahren mit dem Ziel unter Berücksichtigung bestimmter Grundsätze

⁴⁸ vgl. Lachnit / Müller (2006), 39f

Erkenntnisse zu gewinnen, bezeichnet. Diese Methoden können unter anderem der Analyse, Abstimmung, Berechnung, Kontrolle oder Planung dienen. Das Controlling nutzt Werkzeuge als Mittel zum Zweck oder anders gesagt als Instrument, das konkret auf einen definierten Einsatzzweck ausgerichtet ist. Controllinginstrumente können sich auch aus einzelnen Techniken, Modellen oder Konzepten zusammensetzen.⁴⁹

Diese Vielfalt an Gliederungsansätzen zeigt, dass auch in Expertenkreisen kein Konsens über die Controllinginstrumente herrscht. Horak weist auf zwei Kriterien in Bezug auf die Anwendung von Controllinginstrumenten in Sozialunternehmen hin. Es sollen nur jene Instrumente berücksichtigt werden, die auch tatsächlich einen Kontext zum Controlling haben und jene, die in Sozialunternehmen eingesetzt werden können. Ob vor dem Instrumenteneinsatz eine Modifizierung notwendig ist oder nicht, wird fallweise entschieden.

Horak gibt weiter an, dass sich in Sozialunternehmen aufgrund der primären Sachzielausrichtung bei der Übernahme von operativen Instrumenten Herausforderungen ergeben können.⁵⁰

Warum die Instrumente ABC-Analyse, Deckungsbeitragsrechnung, Kapitalflussrechnung und Kennzahlen präsentiert werden, wird in den folgenden Ausführungen erläutert.

2.1 Auswahl der vorgestellten Instrumente

Die ABC-Analyse wird von den Autoren Eschenbach und Siller als Controllingbasismethode genannt. Lachnit und Müller führen die ABC-Analyse als operative Analysetechnik an. Da die ausgewählten Sozialunternehmen teilweise ein breit gefächertes Angebotsspektrum aufweisen und so viele Informationen verarbeiten müssen, würde die ABC-

⁴⁹ vgl. Eschenbach / Siller (2009), 93

⁵⁰ vgl. Horak (1995), 139

Analyse helfen, das Wesentliche vom Unwesentlichen zu trennen und so den Arbeitsalltag erleichtern.⁵¹

Die Deckungsbeitragsrechnung setzt eine genaue Auseinandersetzung mit den Kosten der einzelnen Prozessendergebnissen voraus. Durch die aktuellen Entwicklungen wie etwa den Kostenrechtfertigungsdruck kann eine derartige genaue Analyse essenziell für Sozialunternehmen werden.

Jung schreibt der Deckungsbeitragsrechnung eine hohe Bedeutung in Bezug auf die Unternehmenssteuerung zu. Um eine aktive Steuerung zu ermöglichen, muss der Fixkostenblock aufgebrochen werden, stimmen Jung, Nagl und Rath überein.⁵²

Die Kapitalflussrechnung oder der Cashflow ist eine der Kennzahlen, welche das Land Oberösterreich als Finanzgeber vorschreibt. Viele der gewählten Sozialunternehmen nennen das Land Oberösterreich als Finanzgeber, und somit wird die Kapitalflussrechnung angewandt werden. Doch auch eine höhere Transparenz in Bezug auf Herkunft und Verwendung der finanziellen Mittel in den Sozialunternehmen, welche von steigender Bedeutung ist, wird laut Weber, Schäffer und Horváth durch die Kapitalflussrechnung gewährleistet.⁵³

Kennzahlen werden von Mehrmann, Jung, Weber und Schäffer, Eschenbach und Siller als zentrale Controlling-Instrumente angeführt. Als Finanzgeber fordert das Land Oberösterreich die Berechnung einiger Kennzahlen. Der Einsatz dieses Controllinginstruments in den ausgewählten Sozialunternehmen ist somit mehr als wahrscheinlich.⁵⁴

Die Präsentation weiterer Instrumente würde den Rahmen der Arbeit sprengen, doch auch andere Instrumente könnten von Sozialunternehmen verwendet werden. Ein weiterer Forschungsbedarf ist in diesem Zusammenhang vorhanden.

⁵¹ vgl. Eschenbach / Siller (2009), 95f; Lachnit / Müller (2006), 40

⁵² vgl. Jung (2007), 73f; Nagl / Rath (2004), 47

⁵³ vgl. Weber / Schäffer (2008), 113; Horváth (2006), 419f; Experteninterview A-E

⁵⁴ vgl. Mehrmann (2004), 111; Weber / Schäffer (2008), 173; Jung (2007), 155; Eschenbach / Siller (2009), 80

2.2 ABC-Analyse

Die ABC-Analyse ist eine analytische Methode, die nach Kerth, Asum und Jung helfen kann, das Wesentliche vom Unwesentlichen zu unterscheiden. Die ABC-Analyse soll helfen, Entscheidungen vorzubereiten und zu erleichtern, indem das Augenmerk des Managements auf die Unternehmensbereiche gerichtet wird, welche die höchste wirtschaftliche Bedeutung haben. So kann der Aufwand für die anderen Bereiche durch Maßnahmen gesenkt werden. Folglich kann die Effizienz von Managementmaßnahmen durch gezielten Einsatz erhöht werden.⁵⁵

Als Voraussetzungen für die ABC-Analyse geben Kerth und Asum die Qualität der Ist-Daten als erfolgsentscheidend an. Diese Daten müssen über die jeweiligen Untersuchungsgegenstände in gleichen Wert-, Mengen- und Verbrauchseinheiten vorhanden sein. Die Erhebungszeiträume und Sachbeziehungen spielen ebenfalls eine große Rolle, wenn es darum geht, solide Aussagen treffen zu können.⁵⁶

Eschenbach und Siller zählen unter anderem die ABC-Analyse zu den Controllingbasisinstrumenten. Die ABC-Analyse ist ein einfaches vergleichendes Verfahren, welches die Trennung von Wesentlichem und Unwesentlichem ermöglicht. Die Prioritätensetzung und die Selbstkontrolle werden erleichtert. Wenn wenig Zeit zur Verfügung steht, ist ein vielseitiger, gezielter und wirtschaftlicher Einsatz der ABC-Analyse möglich. Weiters muss erwähnt werden, dass die ABC-Analyse nur eine Momentaufnahme darstellt und die Einteilung in drei Gruppen oft ein zu grobes Raster ist. Die Anwendung an sich ist eher subjektiv, kann aber durch Regeln objektiviert werden. Das Vergleichen von Personen, Gruppen oder Unternehmen ist meist nicht möglich.⁵⁷

⁵⁵ vgl. Jung (2007), 475; Kerth / Asum (2008), 3

⁵⁶ vgl. Kerth / Asum (2008), 4

⁵⁷ vgl. Eschenbach / Siller (2009), 95f

2.2.1 Zielsetzung der ABC-Analyse

Die ABC-Analyse ist, so Mehrmann, ein Ordnungsverfahren zur Klassifizierung einer großen Datenmenge, indem die Daten anhand von bestimmten Kriterien in drei Klassen eingeteilt werden. Diese Klassen sollen einen hohen (A-Teile), mittleren (B-Teile) oder geringen (C-Teile) Anteil am Kriterium darstellen. Die komplizierten Unternehmensprozesse können transparent gemacht werden, denn Unübersichtlichkeit macht eine Fokussierung auf wenige Klassen notwendig. Weiter führt Mehrmann an, dass ein Ziel der ABC-Analyse ist, den Produkten mit dem höchsten Deckungsbeitrag das größte Augenmerk zu schenken – hierfür wird eigens eine ABC-Analyse erstellt. Wenn die Entwicklung von Dienstleistungen über Jahre beobachtet werden soll, lohnt es sich, eine ABC-Analyse bezüglich der Menge zu erstellen.⁵⁸

2.2.2 Vorgangsweise bei der ABC-Analyse

Die Erstellung einer ABC-Analyse erfolgt nach Jung in fünf Schritten, nach Mehrmann in drei Schritten – Kerth und Asum geben keine einzelnen Phasen an. Im Weiteren findet sich eine Zusammenfassung der einzelnen Vorgangsweisen. Zu Beginn wird das zu untersuchende Merkmal festgelegt und die Objekte aufgelistet. Die Angaben über den mengen- oder wertmäßigen Verbrauch für die zu untersuchenden Objekte werden gesammelt und in einer Wert-Mengen-Tabelle festgehalten. Die prozentualen Mengenanteile der Objekte an der Gesamtverbrauchsmenge werden errechnet. Die Aufteilung in die drei Klassen ist der nun folgende Schritt. Eine grafische Darstellung (siehe auch Kapitel 2.2.3) mithilfe der Summenkurve, Lorenz-Kurve oder dem Pareto-Diagramm, kann erstellt werden. Nun können auch Konsequenzen der Klassierung abgeleitet werden – und da Ist-Daten die Grundlage bilden, sind für die Maßnahmenearbeitung Soll-Daten notwendig.⁵⁹

⁵⁸ vgl. Mehrmann (2004), 150ff

⁵⁹ vgl. Jung (2007), 475; Kerth / Asum (2008), 3ff; Mehrmann (2004), 151

2.2.3 Grafische Darstellung der ABC-Analyse

Die ABC-Analyse soll – kurz gesagt – das Wichtige von weniger Wichtigem trennen. Als Basis dient die Pareto-Regel 80/20, die besagt, dass ungefähr 20 % des Ressourceneinsatzes zu 80 % des Ergebnisses führen. Folglich können mithilfe der ABC-Analyse effiziente Prozesse gesucht werden, die bei geringem Mengenanteil einen hohen Wertanteil generieren.⁶⁰

Nach Kerth, Asum und Mehrmann benötigen die Untersuchungsobjekte der Klasse A nur 5 bis 15 % Mengenanteile, um einen Wertanteil von ca. 60 bis 85 % zu generieren. Diese Gruppe spielt also eine große Rolle im Unternehmen, da mit wenigen Elementen, ein hoher Anteil am Gesamtergebnis erarbeitet wird. In der Klasse B werden Untersuchungsobjekte eingeordnet, die 10 bis 25 % Wertanteil durch 20 bis 40 % Mengenanteil generieren. Diese Gruppe trägt proportional zum betrachteten Ergebnis bei. In der Klasse C schließlich benötigen die Untersuchungsobjekte 50 bis 75 % Mengenanteil für nur 5 bis 15 % Wertanteil. Innerhalb dieser Gruppe wird mit vielen Elementen nur ein kleiner Anteil am Gesamtergebnis erwirtschaftet. Die folgende Tabelle fasst diese Verhältnisse zusammen:⁶¹

Tabelle 2 ABC-Analyse

Klasse	Wertanteil (%)	Mengeanteil (%)
A	~ 60 – 85 %	~ 5 – 15 %
B	~ 10 – 25 %	~ 20 – 40 %
C	~ 5 – 15 %	~ 50 – 75 %

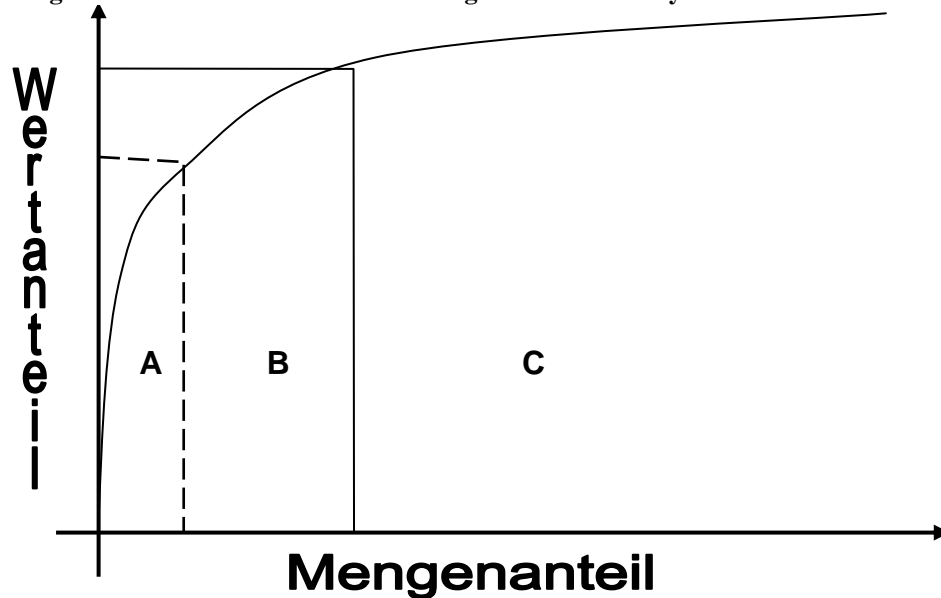
entnommen aus Kerth / Asum (2008), 3

⁶⁰ vgl. Kerth / Asum (2008), 3

⁶¹ vgl. Kerth / Asum (2008), 3; Mehrmann (2004), 150f

Die Lorenz-Kurve, benannt nach dem Statistiker Max O. Lorenz, verdeutlicht das Ergebnis: Eine konkav geformte Kurve entsteht durch das ungleiche Verhältnis zwischen Wert- und Mengenanteil.⁶²

Abbildung 1: Lorenz-Kurve zur Visualisierung einer ABC-Analyse



verändert entnommen aus Kerth / Asum (2008), 4

Kerth und Asum beschreiben diese Abbildung wie folgt: „Im Abschnitt A steigt die Kurve noch progressiv. Es wird also ein hoher Wert mit einer geringen Menge erzeugt. Im Bereich B lässt die Progression nach – und im Bereich C kehrt sich das Verhältnis schließlich um: Es wird mit einem großen Mengenanteil ein geringer Wert erreicht. Da die Grenzen zwischen den Klassen willkürlich festgelegt werden können, kann die Form der Kurve je nach Untersuchung variieren.“⁶³

Das Anführen weiterer Informationen über die ABC-Analyse würde den Rahmen der Arbeit sprengen. Wie genau dieses Instrument in Sozialunternehmen eingesetzt werden könnte, wird in Kapitel 2.6 dargestellt.

⁶² vgl. Kerth / Asum (2008), 4

⁶³ Kerth / Asum (2008), 4

2.3 Deckungsbeitragsrechnung

Die Deckungsbeitragsrechnung ist, nach Jung, ein Kostenrechnungssystem, das auf Teilkosten beruht. Die Kosten werden in fixe und variable Bestandteile getrennt. Die Höhe der variablen Kosten hängt von den Änderungen der jeweiligen Kosteneinflussgröße bzw. Leistungskosten ab, Beispiele sind Einzelmaterialkosten oder Fertigungslöhne. Fixe Kosten sind meist Bereitschafts- oder Periodenkosten wie Zinsen oder Mieten, sie fallen unabhängig von anderen Faktoren an.

Es gibt ein einstufiges Deckungsbeitragsrechnungsschema (Direct Costing), ein mehrstufiges Deckungsbeitragsrechnungsschema und eine Form, die auf relativen Einzelkosten aufbaut.⁶⁴

Die Deckungsbeitragsrechnung kann als Basis für Preisgestaltung, Umsatz-, Kosten- und Gewinnanalysen dienen. Als Grundlage baut die Deckungsbeitragsrechnung auf marktüblichen Verkaufspreis auf und ermittelt das mögliche Betriebsergebnis unter Berücksichtigung der variablen Kosten und Fixkosten, so Nagl und Rath.⁶⁵

⁶⁴ vgl. Jung (2007), 71f

⁶⁵ vgl. Nagl / Rath (2004), 46

2.3.1 Einstufige Deckungsbeitragsrechnung

Im Zuge der in den USA entwickelten einstufigen Deckungsbeitragsrechnung wird nach Jung auf die Verrechnung fixer Kosten auf die Kostenträger verzichtet.

Um den Deckungsbeitrag zu erhalten, werden von den Umsatzerlösen die variablen Kosten abgezogen. Die Berechnung der variablen Kosten ist nicht so einfach, doch Jung stellt folgendes Rechenschema zur Verfügung:⁶⁶

Tabelle 3 Rechenschema einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Errechnung der variablen Kosten)

Ermittlung der Herstellungs-/Selbstkosten		
1		Erlöse
2	-	Variable Kosten
3	=	<u>Deckungsbeitrag</u>
4	-	fixer Kosten
5	=	Herstellungs-/Selbstkosten

Weiter gibt Jung an, dass die Deckungsbeitragsrechnung ein bedeutsames Steuerungsinstrument für kurzfristige Entscheidungen ist, welche im Rahmen von nicht flexiblen Kapazitäten getroffen werden müssen.⁶⁷

Laut Nagl und Rath kann der einfachen Deckungsbeitragsrechnung das gesamte Betriebsergebnis ermittelt werden, indem vom Deckungsbeitrag die Fixkosten abgezogen werden. So können keine Informationen über die kostendeckende Aktivität einzelner Unternehmensbereiche gewonnen werden, da die Fixkosten nur für den ganzen Betrieb aufgenommen werden.⁶⁸

⁶⁶ vgl. Jung (2007), 72

⁶⁷ vgl. Jung (2007), 73

⁶⁸ vgl. Nagl / Rath (2004), 47

Jung weist in seinen Ausführungen auch auf einen Nachteil der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung hin. Den Fixkosten wird als kurzfristig nicht beeinflussbaren Kosten wenig Beachtung geschenkt – sie werden als Gesamtblock in das Betriebsergebnis eingerechnet. Dieser Bereich muss aufgeteilt werden, um eine aktive Steuerung zu ermöglichen. Die Fixkosten möglichst genau den Prozessendergebnissen zuzuordnen, ohne dafür Verteilungsschlüssel zu verwenden, ist der Grundgedanke der Fixkostenrechnung.⁶⁹

⁶⁹ vgl. Jung (2007), 74

2.3.2 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

Nach Jung ist das Ziel der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung, bei der Erfolgsanalyse zu erkennen, bis zu welcher Stufe die Deckungsbeiträge der Prozessergebnisse zur Fixkostendeckung ausreichen.⁷⁰

Im Zuge der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung oder Fixkostendeckungsrechnung werden nur die direkten Kosten bzw. die variablen Fertigungskosten auf die Leistungseinheiten verrechnet. Es wird versucht, den Fixkostenblock differenziert den einzelnen Unternehmensteilen bzw. Prozessen zuzuordnen. Der Fixkostenanteil, der nicht zugeordnet werden kann, wird als Unternehmensfixkosten einberechnet.⁷¹

Tabelle 4 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

	Bruttoerlös
–	Erlösschmälerungen
=	Nettoerlös
–	Variable Erzeugniskosten
=	Bruttoergebnis
=	Deckungsbeitrag 1
–	Erzeugnisfixkosten
=	Deckungsbeitrag 2
–	Kostenstellenfixkosten
=	Deckungsbeitrag 3
–	Bereichsfixkosten
=	Deckungsbeitrag 4
–	Unternehmensfixkosten
=	Nettoergebnis

verändert entnommen aus Jung (2007), 74

⁷⁰ vgl. Jung (2007), 443

⁷¹ vgl. Jung (2007), 74

Das Erzielen von Deckungsbeiträgen mithilfe der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung kann nur erfolgen, wenn es Verantwortlichkeiten für einzelne Unternehmensteile gibt, die darauf achten, dass geplante Deckungsbeiträge erreicht werden.⁷²

Ein Vorteil der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung gegenüber dem einstufigen Verfahren ist, dass der Erfolg einzelner Bereiche verdeutlicht wird. Die Fixkosten werden hier nun nicht als Gesamtkostenblock behandelt, sondern einzelnen Einheiten, aufgrund des Verursachungsprinzips, zugeordnet. Die Kosten werden, so weit es möglich ist, dem Bereich zugeordnet, in dem sie entstanden sind – ein Rest von Unternehmensfixkosten bleibt stets vorhanden. Hierzu zählen beispielsweise Steuern oder Kosten für Verwaltung, so Nagl und Rath.⁷³

2.3.3 Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten

Als ein Verfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung bezeichnet Jung die Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten. Im Zuge des Rechenvorgangs wird eine Hierarchie von Bezugsgrößen oder Bezugsobjekten, wie beispielsweise Kostenstelle, Bereich, Erzeugnis, Erzeugnisgruppe, gebildet. Folglich orientiert sich die Höhe der zurechenbaren Einzelkosten am Umfang des jeweiligen Bezugsobjekts.⁷⁴

Weitere Informationen über die Deckungsbeitragsrechnung würden den gegebenen Arbeitsrahmen sprengen. Wie genau dieses Instrument in Sozialunternehmen eingesetzt werden könnte, wird in Kapitel 2.6 dargestellt.

⁷² vgl. Jung (2007), 75

⁷³ vgl. Nagl / Rath (2004), 47

⁷⁴ vgl. Jung (2007), 76

2.4 Kapitalflussrechnung (Cashflow)

Horváth definiert den Kapitalfluss wie folgt: „Der Cashflow ist der aus der betrieblichen Tätigkeit erwirtschaftete Zahlungsüberschuss einer Periode und hat sich als Beurteilungskriterium der Finanzlage einer Unternehmung durchgesetzt. Auch zur Beurteilung der Ertragslage wird er eingesetzt, weil er aufzeigt, welche Innenfinanzierungsmöglichkeiten das Ergebnis liefert.“⁷⁵

Die Kapitalflussrechnung ermöglicht eine Analyse der Herkunft und Verwendung aller liquiditätswirksamen Mittel in einer Periode nach verschiedenen Kriterien, so Weber, Schäffer und Horváth. Als Rechengrößen dienen in der Kapitalflussrechnung Einzahlungen, Auszahlungen und deren Salden.⁷⁶

Die Zahlungsströme, die als Basis der Kapitalflussrechnung dienen, werden von der Finanzbuchhaltung erfasst und können, wenn sie optimiert werden, einen Beitrag zum Unternehmenserfolg leisten. Die genaue Erfassung der Zahlungsströme ist aber auch wichtig, um die Aufgaben Planung und Kontrolle zu erfüllen. Weber und Schäffer wiesen aber auch noch darauf hin, dass die Zahlungsströme unabhängig von den zugrunde liegenden wirtschaftlichen Sachverhalten beeinflusst werden können.⁷⁷

Der Cashflow informiert über die Liquidität des Unternehmens, der Gewinn hingegen ist das wirtschaftliche Ziel des Unternehmens. Der Cashflow ist folglich eine Größe, welche auch Unternehmensexterne über den während einer Periode aus dem laufenden Betriebsprozess erwirtschafteten Zahlungsüberschuss und somit über die Liquidität des Unternehmens informiert. Auch im Zuge der Shareholder-Value-Ausrichtung hat der Cashflow an Bedeutung gewonnen, so Horváth, Weber und Schäffer.⁷⁸

⁷⁵ vgl. Horváth (2006), 425

⁷⁶ vgl. Weber / Schäffer (2008), 113; Horváth (2006), 419f

⁷⁷ vgl. Weber / Schäffer (2008), 114

⁷⁸ vgl. Horváth (2006), 424; Weber / Schäffer (2008), 114

Horváth führt weiter als Basis der Kapitalflussrechnung eine Bilanz sowie eine GuV an. Nur unternehmensinterne Personen können Kapitalflussrechnungen aufstellen, da externe Personen die den Bestandsveränderungen zugrunde liegenden Sachverhalte nicht kennen.⁷⁹

Die Kapitalflussrechnung wird von Ziegenbein, Weber, Schäffer und dem Bundesverband Deutscher Unternehmensberater weiter unterteilt in Kapitalfluss aus laufender Geschäftstätigkeit (Veränderung des Working Capital), Kapitalfluss aus Investitionstätigkeit (inklusive der Mittelzu- und Mittelabflüsse aus der Veräußerung oder dem Erwerb von Unternehmensteilen) und Kapitalfluss aus Finanzierungstätigkeit. Darüber hinaus gibt Ziegenbein an, dass ein positiver Mittelzufluss aus Investitionstätigkeit, eine Schrumpfung des Unternehmens bedeutet.⁸⁰

⁷⁹ vgl. Horváth (2006), 421

⁸⁰ vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2007), 201; Weber / Schäffer (2008), 114; Ziegenbein (2007), 101

2.4.1 Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit

Horváth definiert: „Der Cashflow kann direkt, ausgehend von den finanzwirksamen Erträgen und Aufwendungen oder indirekt, ausgehend vom um die nichtfinanzwirksamen Aufwendungen und Erträge bereinigten Jahresüberschuss ermittelt werden.“⁸¹

Laut dem Bundesverband Deutscher Unternehmensberater umfasst der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit den Mittelzu- bzw. Mittelabfluss aus der laufenden Unternehmenstätigkeit. Die Darstellung könnte noch verfeinert werden, indem eine Trennung in den Teilbereichen nach kurz- und langfristig vorgenommen wird.⁸²

Weber und Schäffer geben weiter an, dass alle Zahlungen aus der Vermarktung der Unternehmensleistung und der Beschaffung von Verbrauchsgütern hier zu finden sind. Die Informationen über die zahlungswirksamen Unternehmensprozesse werden hier zusammengefasst.⁸³

Bei der direkten Methode wird, so Horváth, nach folgender Grundformel vorgegangen: einzahlungswirksamer Ertrag minus auszahlungswirksamer Aufwand ergibt Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit.⁸⁴

Der Bundesverband Deutscher Unternehmensberater weist darauf hin, dass bei der direkten Methode Zinszahlungen, Zahlungen erhaltener Dividenden oder sonstigen Beteiligungserträgen und Steuerzahlungen dem Teilbereich der laufenden Geschäftstätigkeit zugeteilt werden. Diese Zahlungen könnten auch, wenn es sachlich begründet werden kann, dem Teilbereich der Investitions- bzw. Finanzierungstätigkeit zugeteilt werden.⁸⁵

⁸¹ Horváth (2006), 424

⁸² vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2007), 202

⁸³ vgl. Weber / Schäffer (2008), 114

⁸⁴ vgl. Horváth (2006), 424

⁸⁵ vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2007), 201

Das nachfolgende Gliederungsschema von Mehrmann stellt eine Mindestgliederung der direkten Methode dar (gesondert auszuweisen sind Vorgänge von wesentlicher Bedeutung):⁸⁶

Tabelle 5 Gliederungsschema 1 (Direkte Methode)

Gliederungsschema 1 („Direkte Methode“)		
1		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2	–	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4	–	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

entnommen aus Mehrmann (2004), 120

Die indirekte Methode, die vom Jahresüberschuss ausgeht, ist laut Horváth gängiger und basiert auf der Formel: Jahresüberschuss plus nicht auszahlungswirksame Aufwendungen minus nicht einzahlungswirksame Erträge ergibt Cashflow.⁸⁷

Im Zuge der indirekten Methode wird, so der Bundesverband Deutscher Unternehmensberater, der Mittelzu- bzw. Mittelabfluss mithilfe einer Rückrechnung ermittelt. Hier wird der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag um zahlungsunwirksame Erträge vermindert und um fondsunwirksame, nicht in der GuV erfasste Vorgänge aus laufender Geschäftstätigkeit zu ergänzen.⁸⁸

⁸⁶ vgl. Mehrmann (2004), 120

⁸⁷ vgl. Horváth (2006), 425

⁸⁸ vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2007), 202

Mehrmann weist darauf hin, dass nicht ergebniswirksame Veränderungen der Aktiva und Passiva nicht in die Korrektur einbezogen werden. Nachstehend folgt eine Gliederung der indirekten Methode zur Ermittlung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit:⁸⁹

Tabelle 6 Gliederungsschema 2 (Indirekte Methode)

Gliederungsschema 2 („Indirekte Methode“)		
1		Jahresergebnis (einschließlich Ergebnisanteilen von MindergeSELLschaftern) vor außerordentlichen Posten
2	+/-	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
3	+/-	Zunahmen/Abnahme der Rückstellungen
4	+/-	Sonstige zahlungswirksame Aufwendungen/Erträge (beispielsweise Abschreibungen auf ein aktiviertes Disagio)
5	+/-	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
6	+/-	Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktive, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
7	+/-	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passive, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
8	+/-	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
9	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

entnommen aus Mehrmann (2004), 120f

Die sonstigen zahlungsunwirksamen Aufwendungen/Erträge fassen Veränderungen des Sonderpostens mit Rücklagenanteil, Erträge aus der Auflösung passivierter Investitionszuschüssen, Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens zusammen.⁹⁰

⁸⁹ vgl. Mehrmann (2004), 120f

⁹⁰ vgl. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (2007), 202

2.4.2 Cashflow aus der Investitionstätigkeit

Der Einblick in die Struktur der Zahlungsströme soll nach Weber und Schäffer durch die Gliederung in drei Teile erleichtert werden. Der zweite Teil der Cashflow aus Investitionstätigkeit besteht vor allem aus dem Kauf und Verkauf von Potenzialfaktoren, z. B. Maschinen oder Gebäude.⁹¹

Mehrmann beschreibt den Cashflow aus Investitionstätigkeit noch etwas genauer und gibt an, dass alle Zahlungsströme, die im Zusammenhang mit den Unternehmensressourcen, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll, hier zu finden sind. Auch die Zahlungsströme aus Wertpapieren, sofern diese nicht als Zahlungsmitteläquivalente behandelt oder zu Handelszwecken gehalten werden, sowie von Geldanlagen und ähnlichen Posten, die gesondert zu zeigen sind. Weiters werden Vorgänge von wesentlicher Bedeutung stets gesondert ausgewiesen. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit soll mindestens wie folgt gegliedert werden, es handelt sich hier um eine Darstellung nach der direkten Methode:⁹²

Tabelle 7 Cashflow aus Investitionstätigkeit

1		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
2	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
3	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
4	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
5	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
6	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
7	+/-	Einzahlungen und Auszahlungen aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
8	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit

entnommen aus Mehrmann (2004), 121

⁹¹ vgl. Weber / Schäffer (2008), 114

⁹² vgl. Mehrmann (2004), 121

2.4.3 Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

Der Einblick in die Struktur der Zahlungsströme soll nach Weber und Schäffer durch die Gliederung in drei Teile erleichtert werden. Im dritten Teil (dem Cashflow aus Finanzierungstätigkeit) sind alle Zahlungen, die aus Transaktionen mit Anteilseignern resultieren, also Dividenden und auch Zahlungen aus der Veränderung langfristiger Fremdmittel, also beispielsweise Darlehen bzw. Krediten resultieren, angeführt. Mehrmann gibt noch zusätzlich an, dass Vorgänge von wesentlicher Bedeutung stets gesondert auszuweisen sind. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit soll mindestens wie folgt gegliedert werden, es handelt sich hier um eine Darstellung nach der direkten Methode: ⁹³

Tabelle 8 Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ⁹⁴

1		Einzahlungen aus der Eigenkapitalzuführung
2	–	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
3	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-)Krediten
4	–	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-)Krediten
5	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

entnommen aus Mehrmann (2004), 122

Weitere Ausführungen über die Kapitalflussrechnung würden den Rahmen der Arbeit sprengen. Wie genau dieses Instrument in Sozialunternehmen eingesetzt werden könnte, wird in Kapitel 2.6 dargestellt.

⁹³ vgl. Weber / Schäffer (2008), 114; Mehrmann (2004), 122

⁹⁴

2.5 Kennzahlen

Die Autoren Mehrmann, Jung und Weber / Schäffer beschreiben Kennzahlen als Basis eines Berichtswesens, welche komprimiert ökonomische Sachverhalte wiedergibt. Diese Sachverhalte bestehen aus einer Menge wichtiger Einzelinformationen, deren genaue Ausarbeitung aber hier zu viel Zeit beanspruchen würde. Eine Voraussetzung aber ist, dass die Sachverhalte messbar und quantifizierbar sind.⁹⁵

Weiters ist es wichtig, dass alle, die sich mit der Kennzahl beschäftigen, auch klar ist, was diese Kennzahl aussagt. Kennzahlen können Sachverhalte einfach nur aufzeigen oder aber auch künftige Sachverhalte vorhersagen. Kennzahlen können sich auch mit der Ursache- und Wirkungsbeziehung von Sachverhalten auseinandersetzen und so versuchen quantitativ zu erfassen, darzustellen und zu erklären, so Mehrmann und Ziegenbein.⁹⁶

Ziegenbein geht näher auf die Kennzahlenstammbblätter ein, diese geben nicht nur den Formelaufbau und somit den Rechenweg wieder, sondern beinhalten auch eine detaillierte Beschreibung der Kennzahl und ihrem Verwendungszweck.⁹⁷

Der Autor Jung gibt noch weitere Situationen an, in denen Kennzahlen von großem Nutzen sind. So ermöglichen Kennzahlen einen Vergleich mit anderen Unternehmen und zeigen an, ob Unternehmensziele erreicht wurden.⁹⁸

Mehrmann umschreibt dies etwas allgemeiner: So helfen Kennzahlen bei der Analyse, Planung, Steuerung und der Kontrolle.⁹⁹

⁹⁵ vgl. Mehrmann (2004), 111; Weber / Schäffer (2008), 173; Jung (2007), 155

⁹⁶ vgl. Ziegenbein (2007), 164f; Mehrmann (2004), 111

⁹⁷ vgl. Ziegenbein (2007), 164f

⁹⁸ vgl. Jung (2007), 155

⁹⁹ vgl. Mehrmann (2004), 111

Jung gibt weiter an, dass Kennzahlen als Kontroll- und Planungsinstrument Basis für Entscheidungen bilden. Mithilfe von inner- oder außerbetrieblichen Vergleichen wird die Aussagekraft der Kennzahl erhöht.¹⁰⁰

Die Funktionen von Kennzahlen entweder getrennt oder miteinander verbunden nutzen, sie können an externe oder interne Adressaten gerichtet sein. Ziegenbein beschreibt einen Informationszweck und einen Steuerungszweck. Mehrmann, Weber / Schäffer nennen noch weitere Funktionen von Kennzahlen.¹⁰¹

Die Steuerungsfunktion der Kennzahlen nach Mehrmann und Weber / Schäffer vereinfacht komplexe Steuerungsprozesse. In Bezug auf die Kontrollfunktion ermöglichen Kennzahlen Vergleiche und Abweichungsanalysen. Kennzahlen besitzen darüber hinaus auch eine für Controller sehr wichtige anregende Funktion, da sie helfen, Auffälligkeiten, Abweichungen und Veränderungen zu erkennen. Die hier gewonnenen kritischen Zielwerte können als Vorgabe dienen, darunter verstehen Mehrmann und Weber / Schäffer die Vorgabefunktion der Kennzahl. Eine weitere in der Praxis sehr wichtige Funktion ist die Operationalisierungsfunktion – Kennzahlen machen Ziele messbar.¹⁰²

Ziegenbein hingegen fasst einige Funktionen zusammen. Mit dem Begriff Steuerungszweck wird hier die Situation bezeichnet, wenn Kennzahlen als Vorgabe zur Planung als Ziele für Handlungsträger oder als Reaktion auf Abweichungen im Sinne der Kontrolle genutzt werden. Im Informationszweck werden Kennzahlen verwendet, um Sachverhalte zu analysieren oder als Ersatz für andere nicht messbare Sachverhalte.¹⁰³

Kennzahlen können auf verschiedene Weise eingeteilt werden. Im Folgenden werden absolute Kennzahlen oder Grundkennzahlen,

¹⁰⁰ vgl. Jung (2007), 158

¹⁰¹ vgl. Mehrmann (2004), 113; Weber / Schäffer (2008), 175; Ziegenbein (2007), 164f

¹⁰² vgl. Mehrmann (2004), 113; Weber / Schäffer (2008), 175

¹⁰³ vgl. Ziegenbein (2007), 164f

Verhältniszahlen und Richtzahlen oder Fortschrittszahlen kurz umrissen – und auch auf Kennzahlensysteme wird eingegangen.¹⁰⁴

2.5.1 Grundkennzahlen

Absolute Kennzahlen oder Grundkennzahlen werden von Jung, Mehrmann und Ziegenbein als absolute Mengen- und Wertgrößen beschrieben. Es handelt sich dabei um Einzelwerte wie Forderungsbestand, Summen wie die Bilanzsumme, Differenzen wie das Betriebsergebnis oder Mittelwerte wie etwa durchschnittlicher Lagerbestand.¹⁰⁵

Gewonnen werden absolute Kennzahlen nach Jung und Mehrmann aus den Betriebsdaten, also aus der Buchhaltung, der Kosten- und Leistungsrechnung, Statistiken oder den Inventurdaten.¹⁰⁶

Absolute Kennzahlen beziehen sich auf einen isolierten Sachverhalt, deswegen weisen Jung, Mehrmann und auch Ziegenbein darauf hin, dass absolute Kennzahlen zu wenig Information bieten und mit anderen Kennzahlen verglichen werden müssen.¹⁰⁷

Geeignet sind absolute Kennzahlen aber für die Vorgabe von Richtwerten, dazu werden Verhältniszahlen (Kapitel 2.4.2) hinzugezogen, beispielsweise im Zuge der Ursachenanalyse, wenn sich Verhältniszahlen im Laufe der Zeit verändern. Ein Beispiel für einen Richtwert aus dem Bereich der Sozialunternehmen könnte die Anzahl der Klienten zu einem bestimmten Zeitpunkt sein.¹⁰⁸

¹⁰⁴ vgl. Mehrmann (2004), 112

¹⁰⁵ vgl. Jung (2007), 156; Mehrmann (2004), 112; Ziegenbein (2007), 165

¹⁰⁶ vgl. Jung (2007), 156; Mehrmann (2004), 112

¹⁰⁷ vgl. Mehrmann (2004), 112; Jung (2007), 156; Ziegenbein (2007), 165

¹⁰⁸ vgl. Jung (2007), 156

2.5.2 Verhältniszahlen

Relative Kennzahlen oder Verhältniskennzahlen stellen absolute Kennzahlen, die aus den Betriebsdaten entnommen werden, in Zusammenhang. Betriebswirtschaftliche Sachverhalte des Unternehmens, die in Zusammenhang miteinander stehen, können so aussagekräftig zusammengefasst werden und ermöglichen Vergleiche.¹⁰⁹

Ein Beispiel für eine Verhältniszahl ist die Leistung eines Unternehmens an einem Zeitpunkt. Diese Verhältniszahl hat als Bezugsgröße einen Zeitpunkt – und sie kann nicht größer sein als die Kapazität, die ebenfalls eine Verhältniszahl darstellt.¹¹⁰

Die Verhältniskennzahlen werden bei Mehrmann und Ziegenbein in drei verschiedene Kategorien unterteilt: die Gliederungszahlen, die Beziehungszahlen und die Mess- und Indexzahlen. Im Weiteren werden diese Kennzahlen näher beschrieben.¹¹¹

Gliederungszahlen stellen einzelne Segmente einem großen Ganzen gegenüber, so entstehen Anteile. Dieses Vorgehen ist in verschiedenen Bereichen gefragt, so etwa bei der Bilanzanalyse oder der Berechnung der Aufteilung (beispielsweise des Umsatzes) nach Kundengruppen oder Kostenstellen. Eine in diesem Fall noch viel wichtigere Anwendungsmöglichkeit ist die ABC-Analyse, die in Kapitel 2.2 charakterisiert wird.¹¹²

Beziehungszahlen zeigen das Verhältnis zweier absoluter Werte zueinander anhand eines inhaltlichen oder zeitlichen Strukturmerkmals. Ein inhaltliches Strukturmerkmal können Werte oder Mengen darstellen. Ein zeitliches Strukturmerkmal können Zeitpunktgrößen, also Bestandsmassen

¹⁰⁹ vgl. Ziegenbein (2007), 165; Mehrmann (2004), 112; Jung (2007), 156

¹¹⁰ vgl. Ziegenbein (2007), 166

¹¹¹ vgl. Ziegenbein (2007), 165; Mehrmann (2004), 112

¹¹² vgl. Ziegenbein (2007), 165

(beispielsweise die Mitarbeiteranzahl zu einem bestimmten Zeitpunkt), oder Zeitraumgrößen, also Bewegungsmassen (beispielsweise die Arbeitsstunden aller Mitarbeiter des Unternehmens im Laufe eines Kalenderjahres). Wenn eine Bewegungsmasse auf ihre entsprechende Bestandsmasse bezogen wird, so wird von einer Verursachungszahl gesprochen – alle anderen Beziehungszahlen werden als Entsprechungszahlen bezeichnet.¹¹³

Mess- und Indexzahlen setzen teilweise sachverwandte Werte zueinander in Beziehung und geben deren Veränderung wieder – Messzahlen beziehen sich dabei auf gleichartige Werte unter Berücksichtigung einer Basismasse, Indexzahlen hingegen betrachten das Verhältnis von einem Wert zu sich selbst zu verschiedenen Zeitpunkten.

Wichtig ist im Zuge eines Zeitreihenvergleichs das Basisjahr zu wählen, dessen Beobachtungswert dem Mittelwert des gesamten Zeitreihenwerts am Nächsten ist. Ansonsten würde die zeitliche Entwicklung bei einem Boomjahr untertrieben und bei einem Rezessionsjahr übertrieben dargestellt werden. Wenn eigene Mess- oder Indexzahlen mit denen amtlicher Statistiken verglichen werden, muss deren Basisjahr verwendet werden.¹¹⁴

2.5.3 Fortschrittszahlen

Fortschrittszahlen können über die Verhaltensweisen von Prozessen während eines bestimmten Zeitraums informieren, ein Beispiel aus dem Sozialbereich wäre die Dauer von Beratungen im Zuge des Betreuungsprozesses.

Üblicherweise wird der Beginn beziehungsweise auch das Ende eines Prozesses über einen Input und Output gemessen, dazwischen liegen die Meilensteine, auch diese können Messgrößen sein. Die Meilensteine werden im Zuge der Planung als Soll festgelegt – dies entsteht im Zuge der Messung des tatsächlichen Inputs oder Outputs. Im Bereich der Sozialunternehmen ist aber diese Messung oft nicht oder nur schwer möglich.¹¹⁵

¹¹³ vgl. Ziegenbein (2007), 165f

¹¹⁴ vgl. Ziegenbein (2007), 166

¹¹⁵ vgl. Ziegenbein (2007), 166f

2.5.4 Kennzahlensysteme

Im Zuge der Erarbeitung eines Kennzahlensystems wird geprüft, welche Kennzahlen für das Unternehmen primär sind. Diese Erarbeitung ist kosten- und zeitintensiv. Falls es zu einer falschen Erarbeitung des Kennzahlensystems kommt, wurden Ressourcen verschwendet, die im Sozialbereich ohnehin knapp bemessen sind. Auch die strategische Steuerung des Unternehmens kann unter den Konsequenzen leiden.¹¹⁶

Kennzahlensysteme dienen der koordinierten Aufbereitung von Informationen und sind ein Grundstein für betriebswirtschaftliche Vorgänge. Die Förderung von Kommunikationsprozessen wird vorausgesetzt durch verständlich aufbereitete Kennzahlen, welche die Information prägnant wiedergeben. Kennzahlen können so auch im Sozialbereich rasch über Zusammenhänge und Problembereiche informieren und die Unternehmensführung als Frühwarnsystem unterstützen.¹¹⁷

Ziegenbein und Mehrmann betonen, wie wichtig es ist, die Kennzahlen ständig zu aktualisieren. Da nur die erstmalige Erstellung eines Kennzahlensystems aufwendig ist, empfiehlt es sich auch in Sozialunternehmen dieses Instrument zu nutzen, laut der Erstellerin.¹¹⁸

Der Bundesverband Deutscher Unternehmensberater – der sich mit Kennzahlensysteme im öffentlichen Bereich beschäftigt – weist noch darauf hin, dass zwischen dem öffentlichen Bereich und den Sozialunternehmen Parallelen sind. Kennzahlen ermöglichen im öffentlichen Bereich unter anderem Strukturvergleiche zwischen den einzelnen Verwaltungen. Auch Optimierungsmöglichkeiten werden aufgezeigt, dies könnte so auch in Sozialunternehmen gehandhabt werden.¹¹⁹

¹¹⁶ vgl. Mehrmann (2004), 111

¹¹⁷ vgl. Ziegenbein (2007), 167

¹¹⁸ vgl. Ziegenbein (2007) 166; Mehrmann (2004), 111

¹¹⁹ vgl. BDU (2007), 241f

Weitere Ausführungen über die Kennzahlen würden den Rahmen der Arbeit sprengen. Wie genau dieses Instrument in Sozialunternehmen eingesetzt werden könnte, wird in Kapitel 2.6 dargestellt.

2.6 Zusammenfassung

Die Instrumente des operativen Controllings umfassen Rechenmodelle, technische Verfahren und alle Vorgänge im Rahmen der Informationsverarbeitung. Die Vielfalt an Gliederungsansätzen für Controllinginstrumente lässt auf einen Dissens in Expertenkreisen in Bezug auf die Controllinginstrumente schließen. Modifizierungen vor dem Einsatz von Controllinginstrumenten sind nicht ausgeschlossen. Es wird angenommen, dass Sozialunternehmen aufgrund der Sachzielausrichtung im Zuge der Übernahme von operativen Instrumenten mit Problemen konfrontiert sind.

Die ABC-Analyse unterstützt das Ordnen großer Datenmenge nach den jeweils gewählten Kriterien. Die Entscheidungsfindungen oder die Präsentation effizienter oder komplizierter Prozesse werden ermöglicht – es wird allerdings nur eine Momentaufnahme wiedergegeben. Die einzelnen Klassen stellen dar, wie hoch der Anteil des Kriteriums an der gewählten Untersuchungsmenge ist. Die ABC-Analyse kann helfen, Maßnahmen nach bestimmten Kriterien, wie etwa eingesetztes Personal oder verwendetes Material zu ordnen. Auch eine Erweiterung (XYZ-Analyse) zur Abfrage weiterer Kriterien ist möglich. Im Pflegebereich ist die Finanzierung mittels der Pflegegeldstufenregelung organisiert – im Bereich der Arbeit mit Menschen mit Beeinträchtigung ist die Finanzierung über die Hilfsbedarfsverteilung geregelt. In den Leistungsverträgen des Landes Oberösterreich sind Neuerungen diesbezüglich zu finden, laut dem Interview E. Die ABC-Analyse könnte in diesem Zusammenhang zur Klientenanalyse eingesetzt werden. Die Inanspruchnahme von Sonderleistungen, wie beispielsweise einer tiergestützten Therapie, die speziellen Finanzierungsrichtlinien unterliegt, kann in einer XYZ-Analyse berücksichtigt werden.

Die Deckungsbeitragsrechnung macht eine Trennung der Kosten in fixe und variable Kosten unumgänglich. Die einstufige Deckungsbeitragsrechnung wird eingesetzt, wenn kurzfristig Entscheidungen getroffen werden müssen. Sie zeigt allerdings nicht den Erfolg der einzelnen Unternehmensbereiche. Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung verdeutlicht, bis zu welcher Stufe die Deckungsbeiträge der Prozessergebnisse der Fixkostendeckung dienen. Die direkten bzw. die variablen Fertigungskosten werden nach dem Verursachungsprinzip den jeweiligen Leistungseinheiten zugeordnet. Die Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten wird als ein Verfahren der kurzfristigen Erfolgsrechnung bezeichnet. Eine aufwendige Auseinandersetzung mit den Prozesskosten, die als Grundlage der Deckungsbeitragsrechnung gilt, ist in Zeiten eines erhöhten Kostenrechtfertigungsdrucks von Vorteil. Diese Informationen verbessern auch die Verhandlungsposition von Sozialunternehmen gegenüber Finanzgebern.

Die Kapitalflussrechnung zeigt die Herkunft und Verwendung aller liquiditätswirksamen Mittel innerhalb einer Periode. Um den Einblick in die Struktur der Zahlungsströme zu erleichtern, wird in drei Teilbereiche gegliedert: der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit, der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit und der Cashflow aus der Investitionstätigkeit. Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit entsteht aus allen Mittelzuflüssen und Mittelabflüssen im Zuge der laufenden Unternehmenstätigkeit und kann verfeinert werden indem eine Trennung in die Unternehmensteilbereiche nach Kurz- und Langfristigkeit erfolgt. Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit setzt sich aus allen Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Unternehmensressourcen zusammen. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit fasst alle Zahlungsströme im Zusammenhang mit den Anteilseignern zusammen. Die Verhandlungsposition der Sozialunternehmen gegenüber Finanzgeber wird auch durch die Informationen, die mittels Kapitalflussrechnung gewonnen werden, verbessert. Diese intensive Auseinandersetzung mit den Zahlungsströmen kann auch als Kontrolle dienen und Kapazitäten aufdecken.

Kennzahlen geben komprimiert Informationen über messbare und quantifizierbare Sachverhalte wieder und werden als Basis des Berichtswesens genannt. Die Aufgaben Analyse, Planung, Steuerung und Kontrolle können mithilfe von Kennzahlen erfüllt werden, aber auch Vergleiche werden ermöglicht und Entscheidungen erleichtert. Die Einteilung von Kennzahlen kann auf verschiedene Arten erfolgen, doch die Autorin entschied sich hier für eine Einteilung in Grundkennzahlen, Verhältniskennzahlen, Fortschrittskennzahlen und Kennzahlensysteme. Grundkennzahlen oder absolute Kennzahlen sind Einzelwerte, Summen, Differenzen oder Mittelwerte, die isolierte Sachverhalte darstellen. Verhältniskennzahlen oder relative Kennzahlen stellen absolute Kennzahlen oder Grundkennzahlen in einen Zusammenhang, um so die Aussagekraft zu erhöhen oder Vergleiche zu ermöglichen. Eine weitere Unterteilung der Verhältniskennzahlen in Gliederungskennzahlen, Beziehungskennzahlen oder Mess- und Indexkennzahlen ist möglich. Einzelne Segmente werden mithilfe von Gliederungszahlen einem großen Ganzen gegenübergestellt, um so Anteile zu erhalten. Das Verhältnis zweier absoluter Werte zueinander wird mit Beziehungszahlen anhand eines inhaltlichen oder zeitlichen Strukturmerkmals gezeigt. Die Beziehung teilweiser sachverwandter Werte und deren Veränderung werden mit Mess- und Indexzahlen verdeutlicht. Der Bezugspunkt der Messzahlen sind gleichartige Werte unter Berücksichtigung einer Basismasse. Das Verhältnis eines Wertes zu sich selbst zu verschiedenen Zeitpunkten wird von Indexzahlen beleuchtet.

Fortschrittszahlen betrachten die Verhaltensweisen von Prozessen während eines bestimmten Zeitraums.

Welche Kennzahlen für das Unternehmen von Bedeutung sind, muss schon vor der Erarbeitung des Kennzahlensystems klar sein.

Kennzahlensysteme unterstützen die Aufbereitung von Informationen, sind ein Grundstein für betriebswirtschaftliche Prozesse und fördern die Kommunikation im Unternehmen.

Mögliche Kennzahlen sind Durchschnittspersonalkosten je Leistungsbereich, Mitarbeiterausbildung je Leistungsbereich oder Einrichtungskosten je Klient je Verpflegungstag. Auch diese Informationen dienen der Kontrolle, der

Planung und verbessern die Verhandlungsposition der Sozialunternehmen gegenüber Finanzgebern.

3 Empirische Untersuchung

Um einen Einblick zum Einsatz der Instrumente des operativen Controllings in Sozialunternehmen in Oberösterreich zu erhalten, wurden stichprobenartige Experteninterviews durchgeführt. Die Anzahl der befragten Sozialunternehmen liegt im explorativen Bereich.

Im Zuge der Methodenwahl fiel die Entscheidung auf das qualitative, leitfadengestützte Experteninterview, da komplexe Wissensbestände wiedergegeben werden können, laut Liebold und Trinczek. Experteninterviews beziehen sich in diesem Fall auf Experten im relevanten Feld. Die Experteninterviews erfüllen die Aufgabe, das besondere Know-how der in den Prozess involvierten Personen offen zu legen, so Gläser und Laudel. Es wird also ermöglicht, den Experten ihr Wissen über ein spezielles Gebiet zu entlocken, da das leitfadengestützte Interview zum Erzählen auffordert.¹²⁰

Im Zuge der Experteninterviews wurde gefragt, wie die ABC-Analyse, die Deckungsbeitragsrechnung, die Kapitalflussrechnung und Kennzahlen in den oberösterreichischen Sozialunternehmen eingesetzt werden und welche Controllinginstrumente darüber hinaus noch Anwendung finden. Es wurde geklärt, ob einzelne Sozialunternehmen Controllinginstrumente vor dem Einsatz adaptieren mussten oder ob die Instrumente direkt aus der Literatur übernommen werden konnten.

3.1 Vorstellung der ausgewählten Sozialunternehmen

Im Folgenden werden die befragten Einrichtungen vorgestellt, dabei handelt es sich um den Oberösterreichischen Zivil-Invalidenverband, die Caritas

¹²⁰ vgl. Gläser / Laudel (2009), 13ff; Liebold / Trinczek (2009), 35

Oberösterreich, die Lebenshilfe Oberösterreich, die pro mente Oberösterreich und den Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung.

Oberösterreichische Zivil-Invalidenverband

Der Oberösterreichische Zivil-Invalidenverband, der direkt in Linz sitzt, vertritt die Interessen von Menschen mit verschiedensten Beeinträchtigungen und Einschränkungen. Rund 5.000 Mitglieder werden mit 18 Bezirks- und Ortsgruppen betreut. Im Jahr 2004 wurde die Satzung des oberösterreichischen Zivilinvalidenverbandes an das Vereinsgesetz 2002 angepasst. Eine Trennung von der Bundeszentrale Wien war aus finanziellen und rechtlichen Gründen notwendig. ¹²¹

Caritas Oberösterreich

Die Caritas Oberösterreich konnte im Jahr 2005 den 2.000. Mitarbeiter willkommen heißen. Der Leitspruch der Caritas ist „Bewegt. Für Menschen.“ Das verdeutlicht auch schon, dass der Mensch mit seinen Bedürfnissen im Fokus der Aktivität der Caritas steht. Die Flexibilität wird in Bezug auf das Angebot, die Strukturen sowie auch personelle und finanzielle Ressourcen betont. Seit dem Jahr 1946 nimmt das Sozialunternehmen Hilfs- und Dienstleistungsaufgaben wahr und ist auch in Form von Katastrophenhilfe tätig. Günther Bock, MBA, der unter anderem Finanzen und Controlling der Caritas in Oberösterreich leitet, ist auch für die Koordinierung der Budgets und die Formulierung der Finanzziele der Institute verantwortlich. Der sorgfältige und nachvollziehbare Umgang mit den Spenden ist primär. Ein weiteres zentrales Anliegen der Caritas ist die Einhaltung der Spendengütesiegel-Kriterien. Die Erhaltung der finanziellen Ausgeglichenheit ist das Ziel des Controllings, um so das nachhaltige Wirken der Aktivitäten des Sozialunternehmens Caritas Oberösterreich sicherzustellen. ¹²²

Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung (FAB)

Der Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung ist im Bereich Arbeitsintegration von Menschen mit Beeinträchtigung österreichischer

¹²¹ Oberösterreichischer Zivil-Invalidenverband (2011)

¹²² Caritas Oberösterreich (2011)

Marktführer. Er ist nur ein Unternehmen der BBRZ-Gruppe (Berufliches Bildungs- und Rehabilitationszentrum) und hat seine Wurzeln in der Gründung des Berufsförderungsinstituts Oberösterreich im Jahre 1960. Seit dem Jahr 2004 werden unter dem Namen Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung alle arbeitsmarktrelevanten Maßnahmen und Projekte zusammengefasst. Dazu zählen die sozialökonomischen Betriebe Proba und Reno Oberösterreich, Pro.Work, Organos, Gemeinschaft ohne Alkohol – GOA, verschiedene Firmenseminare, Arbeitsstiftungen, gemeinnützige Personalüberlassungen und arbeitsmarktpolitische Maßnahmen. Kooperationspartner des Vereins zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung sind unter anderem das Arbeitsmarktservice, das Bundessozialamt, die Sozialhilfeverbände und die Landesregierung.¹²³

Lebenshilfe Oberösterreich

Seit der Gründung der Lebenshilfe Oberösterreich im Jahr 1969 in Vöcklabruck unterstützt sie die Integration und die Selbstbestimmung von Menschen mit Beeinträchtigung. In über 60 Einrichtungen werden zirka 1.600 Menschen mit Beeinträchtigung betreut. Diese Einrichtungen werden durch das Land Oberösterreich und durch finanzielle Zuwendungen andererseits finanziert. Die Hauptaufgaben der Lebenshilfe Oberösterreich sind die Interessenvertretung und die Einrichtungsträgerschaft. Das inhaltliche, soziale und organisatorische Controlling ist eine Aufgabe des Arbeitsgruppenvorstands der Lebenshilfe Oberösterreich. Die Finanzierung wird unter anderem ermöglicht durch Spenden, Subventionen regionaler Körperschaften und Barzuweisungen aus Verlassenschaften. Diese Mittel unterliegen einer regionalen Zweckbestimmung. Weitere finanzielle Mittel stellen die Erlöse aus Eigeninitiativen dar.¹²⁴

pro mente Oberösterreich

Die pro mente Oberösterreich trägt ihren Namen seit 1996 und wurde ursprünglich 1964 als Verein „pro mente infirms – Gesellschaft zum Schutze geistig Geschädigter“ gegründet. Der überkonfessionelle, parteilich nicht

¹²³ Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung (2011)

¹²⁴ Lebenshilfe Oberösterreich (2011)

gebundene Verein setzt sich für psychisch benachteiligte und beeinträchtigte Menschen ein. Das Ziel der psychosozialen Versorgung ist eine psychisch und sozial gesunde Gesellschaft. Pro Jahr werden über 26.000 Personen in 150 Einrichtungen oberösterreichweit betreut.¹²⁵

Auf eine ausführlichere Präsentation der einzelnen Sozialunternehmen wurde verzichtet, um den Rahmen der Arbeit nicht zu sprengen. Da eine Anonymisierung von den Unternehmen gewünscht war, werden im weiteren Teil der Bachelorarbeit die Sozialunternehmen bzw. die Interviewpartner und Interviewpartnerinnen nicht direkt genannt. Die Reihung der Experteninterviews lässt keine Rückschlüsse auf das jeweilige Sozialunternehmen zu.

In den folgenden Kapiteln werden die Experteninterviews mit den ControllingmitarbeiterInnen der Sozialunternehmen zusammengefasst wiedergegeben.

3.2 Experteninterview A

Der befragte Mitarbeiter bzw. die befragte Mitarbeiterin gab an, seit elf Jahren für das Sozialunternehmen tätig zu sein und seit sechs Jahren in der Controllingabteilung zu arbeiten. Das operative Controlling dieses Sozialunternehmens beschäftigt sich vorwiegend mit Kennzahlen und Soll-Ist-Vergleiche, aber auch eine Kapitalflussrechnung wird durchgeführt. Dieses Sozialunternehmen finanziert sich zu 80 % aus öffentlichen Mitteln. Das Land Oberösterreich, Magistrate und Gemeinden üben daher vereinzelt Kostenrechtfertigungsdruck aus, auf den aber auch anhand von Kennzahlen gut reagiert werden kann. Kostenrechtfertigungsdruck von der Bevölkerung bzw. von SpenderInnen kommt nicht vor.

Die ABC-Analyse wird im Konzerncontrolling nicht verwendet. Auf der operativen Ebene – also in den Einrichtungen direkt – kann dieses

¹²⁵ pro mente Oberösterreich (2011)

Instrument sehr wohl Anwendung finden. Es wurde bisher nicht darüber nachgedacht, dieses Instrument im Konzerncontrolling einzusetzen.

Die Deckungsbeitragsrechnung wird in diesem Sozialunternehmen bisher nicht angewandt, da zwischen fixen und variablen Kosten nicht unterschieden wird. Es finden auch keine Überlegungen statt, dieses Instrument in Zukunft einzusetzen.

Die Kapitalflussrechnung wird eingesetzt, um zu zeigen, ob und wo Cash generiert wurde. Es fanden keine Modifizierungen am Instrument statt.

Als größter Finanzgeber fordert das Land Oberösterreich gewisse Kennzahlen an, dabei handelt es sich meist um Auslastungskennzahlen, Personalkennzahlen oder Betreuungsschlüssel. Es wird aber auch erfolgreich Benchmarking mit den Kennzahlen betrieben. Der Widerstand, der sich am Anfang gegen den Einsatz von Kennzahlen richtete, hat sich mit der Zeit gelegt.

Bezüglich der zukünftigen Entwicklungen gab der befragte Mitarbeiter bzw. die befragte Mitarbeiterin an, dass immer mehr Sozialunternehmen Instrumente des operativen Controllings einsetzen müssen.

3.3 Experteninterview B

Der befragte Mitarbeiter bzw. die befragte Mitarbeiterin gab an, seit zehn Jahren im Controllingbereich tätig zu sein und seit drei Jahren für dieses Sozialunternehmen. Das Controlling dieses Sozialunternehmens stützt sich auf das Softwareprogramm BMD und Excel.

Die ABC-Analyse war nicht bekannt und somit auch die Verwendung im Sozialbereich eine Neuheit. Es wurde betont, dass der Non-Profit-Bereich in Bezug auf die Finanzierung anders gestaltet ist als der Profit-Bereich. Es wird nur eine Kostenträgerrechnung durchgeführt. Kostenstellen sind nicht vorhanden. Der Wohnbereich stellt beispielsweise einen Kostenträger dar, dieser ist voll vom Land Oberösterreich gefördert – somit werden die Kosten nicht weiter unterteilt. Die Verwaltungskosten werden mithilfe eines Schlüssels auf die Kostenträger umgelegt.

Die Kennzahlen, welche die Controllingabteilung des Sozialunternehmens berechnet, werden vom Land Oberösterreich als Finanzgeber vorgegeben.

Der Betreuungsschlüssel ist ein Beispiel dafür. Die Kennzahlen spielen eine große Rolle im Sozialunternehmen – da sie das „Berechnungsschema der Einnahmen“ darstellen. Im Zuge der Einführung der Kennzahlen gab es keine Probleme, da ja der Finanzgeber diese verlangt.

Eine Kapitalflussrechnung findet nicht statt, da kein Gewinn erwirtschaftet wird bzw. der Gewinn zu gering ist.

Eine Deckungsbeitragsrechnung findet ebenfalls nicht statt. Es gibt allerdings eine viertel- bzw. halbjährliche Berechnung darüber, inwieweit das vom Land Oberösterreich gegebene Kapital ausgeschöpft ist. Da der jeweilige Einrichtungsleiter bzw. die jeweilige Einrichtungsleiterin für die Kosten verantwortlich ist, finden Gespräche über Einsparungs- bzw. Finanzierungsmöglichkeiten statt.

Ein Kostenrechtfertigungsdruck entsteht vonseiten des Finanzgebers, da eine Belegsprüfung von der Landesregierung durchgeführt wird. MitarbeiterInnen oder KlientInnen üben allerdings keinen Kostenrechtfertigungsdruck auf das Konzern-Controlling aus, in den einzelnen Einrichtungen kann es aber schon dazu kommen.

In Bezug auf die zukünftigen Entwicklungen wurde angegeben, dass nicht mehr Instrumente im Controlling benötigt werden, wenn nicht der Finanzgeber seine Anforderungen ändert. Die bisher bestehenden Möglichkeiten in Bezug auf die Instrumente und deren Einsatz wurden auch nur zu 90 % bis 95 % ausgeschöpft.

Im österreichweiten Kontext kann man klar sagen, dass ab einer gewissen Größe des Sozialunternehmens einige Instrumente des operativen Controllings eingesetzt werden müssen, da die Auflagen sonst nicht mehr erfüllt werden können. Die Situation in den anderen Sozialunternehmen wurde nicht beurteilt bzw. besprochen, da nach eigenen Angaben zu wenig Einblick bzw. Kommunikation vorhanden ist.

3.4 Experteninterview C

Der befragte Mitarbeiter bzw. die befragte Mitarbeiterin gab an, seit zehn Jahren im Controllingbereich tätig zu sein und seit fünfzehn Jahren im Sozialunternehmen beschäftigt zu sein.

Das Controlling verwendet vorwiegend Soll-Ist-Vergleiche, Quartalsrechnungen und Kennzahlen, die vom Finanzgeber vorgegeben werden. Die Unterschiede zum Profit-Bereich wurden betont – da im Non-Profit-Bereich die Planung und die Verfolgung dieser Planung eine große Rolle spielen. Auch die Rahmenbedingungen für Personalentscheidungen oder Verwaltungskosten weisen große Differenzen auf und werden genauer geprüft.

Eine Deckungsbeitragsrechnung findet wie die Kapitalflussrechnung nicht statt und wurde auch bisher nicht eingesetzt bzw. über den Einsatz wurde bisher noch nicht nachgedacht. Das Sozialunternehmen führt allerdings eine Liquiditätsplanung durch.

Auch die ABC-Analyse wird bisher nicht eingesetzt, aber bezüglich des Einsatzes fanden Überlegungen statt.

Ein Kostenrechtfertigungsdruck ist kaum zu spüren, da der größte Finanzgeber (das Land Oberösterreich) Mittel zur Verfügung stellt und dann das Sozialunternehmen entscheiden lässt, wie diese Mittel eingesetzt werden. Der Finanzgeber setzt nur Einschränkungen unter anderem bezüglich der Mittelverwendung für Personalkosten oder Sachkosten.

Im Zuge der Einführung von Kennzahlen in das Sozialunternehmen gab es keine Widerstände seitens der Mitarbeiter – da das Land Oberösterreich diese gefordert hat. Ein Beispiel für eine Kennzahl ist der Betreuungsschlüssel, den das Land Oberösterreich vorgibt.

Bezüglich der zukünftigen Entwicklung wurde angegeben, dass das aktuell verwendete Buchhaltungssystem inklusive Kostenrechnungsprogramm auf eine aktuellere Version des Produkts BMD mit einer erweiterten Funktion im Bereich Kostenrechnung umgestellt wird. So werden neue Instrumente hinzugefügt beispielsweise würde die Planung der Personalkosten nicht mehr wie bisher über Excel ablaufen, sondern eben über BMD, um gleichzeitig eine Verknüpfung zur Lohnverrechnung herzustellen. Mehr Instrumente des operativen Controllings werden benötigt, da der Finanzgeber die Vorgaben in Bezug auf die Leistungspreise verändert hat und so eine genauere Berechnung gewünscht wird.

Generell wurde gesagt, dass die Instrumente des operativen Controllings aus den Lehrbüchern in Sozialunternehmen ohne Modifizierung eingesetzt

werden können. Es handle sich dabei allerdings nur um einen kleinen Teilbereich der Controllinginstrumente.

3.5 Experteninterview D

Der befragte Mitarbeiter bzw. die befragte Mitarbeiterin gab an, seit dem Jahr 1998 im Controllingbereich des Sozialunternehmens bzw. im Sozialunternehmen tätig zu sein.

Es wurde gleich zu Beginn betont, dass die klassischen Instrumente des operativen Controllings im Sozialbereich nicht messen bzw. nicht eingesetzt werden können. Der Finanzgeber schreibt den Einsatz einiger Instrumente des operativen Controllings vor, gerade im Zuge der Erhebung der Monitoring-Daten. Die Soll-Ist-Vergleiche und einige Kennzahlen finden sich unter anderem an der Basis des Controllings in diesem Sozialunternehmen. In den Produktionsbetrieben des Sozialunternehmens, die als Hilfsbetriebe zu sehen sind, werden die klassischen Instrumente des operativen Controllings, beispielsweise die ABC-Analyse oder die Deckungsbeitragsrechnung eingesetzt.

Der ABC-Analyse kann nach Meinung des Interviewten bzw. der Interviewten nur im Sinne der Gewinnorientierung eingesetzt werden.

Bisher gab es keine Überlegungen, die Kapitalflussrechnung im Sozialunternehmen einzusetzen.

Die Deckungsbeitragsrechnung wird nicht im klassischen Sinn (variable und fixe Kosten), sondern als Maßnahmenkontrolle eingesetzt. Fördererlöse und Aufwendung, die dafür notwendig sind, stehen im Mittelpunkt. Die Gesamtkostendeckung wird anhand einer Vollkostendeckungsrechnung geprüft.

Der Kostenrechtfertigungsdruck ist gegenüber Finanzgeber, aber auch MitarbeiterInnen und KlientInnen zu spüren. Ein Spannungsfeld entsteht, da nicht alle gewünschten Maßnahmen finanziert werden können.

Da ein Informationsbedürfnis entstand, wurde ein Beobachtungsinstrument kreiert – die Kennzahlen. Diese sind auch teilweise in Förderverträgen vereinbart. Es kam nur vereinzelt zu anfänglichen Widerständen gegen den

Einsatz der Kennzahlen, da die Erstellung aufwendig ist und teilweise der Arbeitsprozess beeinträchtigt wird.

Regelmäßige Überprüfungen des Controllingsystems werden auch zukünftig stattfinden. Neuerungen ist man positiv eingestellt, sollten also Finanzgeber die Anforderungen ändern, sind Neuerungen nicht ausgeschlossen.

Im Zuge des Interviews wurde darauf verwiesen, dass das Hinterfragen der Plausibilität der Kennzahlen wichtig ist. Es stellt sich die Frage, ob die Kennzahl auch wirklich berechnet, was sie zu berechnen vorgibt bzw. ob die Kennzahl diesen Sachverhalt auch wirklich berechnen kann. Das Darstellen von Hardfacts wie Betreuungsschlüssel oder Vermittlungsquoten wird leider bevorzugt gegenüber Interpretationen, Berechnung von Auswirkungen, dem Wirkungscontrolling oder aufwendigeren Berechnungen wie dem Social Return on Invest.

3.6 Experteninterview E

Der befragte Mitarbeiter bzw. die befragte Mitarbeiterin gab an, seit 15 Jahren im Controllingbereich des Sozialunternehmens bzw. im Sozialunternehmen tätig zu sein. Das Controlling beschäftigt sich überwiegend mit Soll-Ist-Vergleichen und Abweichungsanalysen auf den verschiedenen Ebenen des Sozialunternehmens.

Da das Sozialunternehmen die fixen und variablen Kosten nicht aufteilt, findet keine Deckungsbeitragsrechnung statt. Der Großteil der Kosten ist fix – und sie entstehen durch Personal oder Wartungen, variable Kosten sind unter anderem Gewinne. Über die Trennung der fixen und variablen Kosten bzw. über den Einsatz einer Deckungsbeitragsrechnung wurde nachgedacht – und man kam zu dem Schluss, dass dies nicht nötig sei.

Eine ABC-Analyse im klassischen Sinn findet nicht statt. Die KlientInnen werden zwar analysiert nach Alter oder Betreuungsbedarf (vollbetreut, teilbetreut, mobile Betreuung). Die ABC-Analyse wird auch hier eher im gewinnorientierten Bereich angesiedelt.

Die Kennzahlen werden in der Bilanz wiedergegeben und betreffen meist den Bereich Kostenrechnung bzw. Personalkennzahlen und Klientenanzahlen in einzelnen Einrichtungen. Die 75-Prozent-Grenzen in

Bezug auf die Anwesenheit von Klienten darf laut Leistungsvertrag nicht unterschritten werden. Mithilfe der Kennzahlen werden auch Vergleiche mit Einrichtungen in anderen Bundesländern angestellt. Im Zuge der Einführung der Kennzahlen gab es keine Widerstände, da die Mitarbeiter die Erhebung kaum miterleben.

Ein Kostenrechtfertigungsdruck besteht gegenüber dem Land Oberösterreich als Finanzgeber, vor allem Budgeterhöhungen bzw. Kostensteigerungen müssen detailliert begründet und nachgewiesen werden. Fallweise müssen auch gegenüber Angehörigen die Kostenbeitragsverrechnung oder gegenüber Selbstzahlern die Kostensätze bei einzelnen Leistungen wie beispielsweise Wohnbereich oder Ausflügen gerechtfertigt werden.

Das Land Oberösterreich verlangt als Finanzgeber eine Kapitalflussrechnung, diese basiert auf den Kostenrechnungs- und Controlling-Richtlinien. In Zukunft werden auch in diesem Sozialunternehmen mehr Instrumente des operativen Controllings benötigt.

Im österreichweiten Bezug wurde angegeben, dass das operative Controlling an Bedeutung gewinnen wird aufgrund des Kostendrucks. Mehr und mehr Sozialunternehmen werden Instrumente des operativen Controllings einsetzen.

3.7 Zusammenfassung und Ausblick

Die empirische Methode Experteninterview wurde eingesetzt, da sie sich zur Darstellung komplexer Wissensbestände sehr gut eignet. Die ausgewählten Sozialunternehmen wurden vorgestellt – und das Ergebnis der Experteninterviews wird in folgender Grafik zusammengefasst:

Sozialunternehmen	A	B	C	D	E
Instrumenteneinsatz					
ABC-Analyse	nein	nein	nein	nein	nein
Deckungsbeitragsrechnung	nein	nein	nein	nein	nein
Kapitalflussrechnung	ja	nein	nein	nein	ja
Kennzahlen	ja	ja	ja	ja	ja
Adaption eines Instruments	nein	nein	nein	nein	nein

3.7.1 Einsatz der Controllinginstrumente

Im Zuge der Interviews zeigte sich, dass der Kostenrechtfertigungsdruck von allen befragten Sozialunternehmen wahrgenommen wird und dieser meist vom größten Finanzgeber dem Land Oberösterreich ausgeht. Nur ein Sozialunternehmen gibt an, keinen Kostenrechtfertigungsdruck wahrzunehmen. In einzelnen Fällen wird Kostenrechtfertigungsdruck von KlientInnen bzw. deren Angehörigen oder SpenderInnen direkt in den Einrichtungen ausgeübt.

Die ABC-Analyse wird aktuell in keiner der Controllingabteilungen der befragten Sozialunternehmen eingesetzt. In den Einrichtungen vor Ort werden laut Angabe eines befragten Mitarbeiters bzw. einer befragten Mitarbeiterin ABC-Analysen eingesetzt. Einer Controllingabteilung war die ABC-Analyse nicht bekannt – und zwei Controllingabteilungen sahen die ABC-Analyse im gewinnorientierten Bereich angesiedelt. In einem Sozialunternehmen finden konkrete Überlegungen zum Einsatz der ABC-Analyse statt – weitere Angaben wurden nicht gemacht.

Die Deckungsbeitragsrechnung wird in den untersuchten Sozialunternehmen nicht eingesetzt, da die Kosten nicht in die fixen und variablen Bestandteile aufgeschlüsselt werden. Aktuell wird über den Einsatz dieses Instruments nicht nachgedacht.

In einem der befragten Sozialunternehmen wird ein Instrument in ähnlicher Form angewandt, so die Controllingabteilung. Die Gesamtkostendeckung wird mithilfe einer Vollkostendeckungsrechnung geprüft.

Die Kapitalflussrechnung wird vom Land Oberösterreich als Finanzgeber verlangt – trotzdem gaben drei Sozialunternehmen an, die Kapitalflussrechnung nicht zu verwenden.

Kennzahlen werden vom Land Oberösterreich als Finanzgeber gefordert und von allen befragten Sozialunternehmen eingesetzt. Einige Beispiele sind die

Auslastungskennzahlen, Personalkennzahlen oder Betreuungsschlüssel. Die anfänglichen Widerstände gegen den Einsatz der Kennzahlen haben sich in allen Unternehmen gelegt bzw. waren kaum vorhanden. Zwei der Sozialunternehmen gaben an, Kennzahlen einzusetzen, um ein Benchmarking durchzuführen.

Die Controllingabteilungen der befragten Sozialunternehmen beschäftigen sich vorwiegend mit Soll-Ist-Vergleichen und Kennzahlen, deren Einsatz der Finanzgeber vorschreibt. Einzelne Controllingabteilungen gaben an, sich mit der Kapitalflussrechnung, Quartalsrechnungen und Abweichungsanalysen auseinanderzusetzen und sich dabei auf das Softwareprogramm BMD und Excel zu stützen.

Die oft gravierenden Unterschiede zum Controlling in Profit-Unternehmen wurden wiederholt betont.

3.7.2 Adaption eines Instruments

Die ABC-Analyse wurde in den befragten Sozialunternehmen nicht eingesetzt, in zwei Experteninterviews wurde angegeben, dass möglicherweise in den Einrichtungen vor Ort eine ABC-Analyse verwendet wird. Es konnten keine Angaben über eventuelle Adaptionen dieses Instruments gemacht werden.

Die Deckungsbeitragsrechnung wird in keinem der befragten Sozialunternehmen eingesetzt. Zwei der befragten Sozialunternehmen gaben an, ein Instrument in ähnlicher Form anzuwenden.

Ein Sozialunternehmen berechnet in regelmäßigen Zeitabständen das zur Verfügung stehende Kapital. Ein anderes Sozialunternehmen stellt die Fördererlöse den notwendigen Aufwendungen gegenüber. Dies dient der Maßnahmenkontrolle, um so die Gesamtkostenabdeckung anhand einer Vollkostendeckungsrechnung zu prüfen, so die Controllingabteilung.

Die in allen Sozialunternehmen eingesetzten Kennzahlen sind meist Verhältniskennzahlen bzw. relative Kennzahlen. Der Betreuungsschlüssel

beispielsweise beschreibt das Verhältnis der MitarbeiterInnen-Anzahl zur KlientInnen-Anzahl. Eine Adaption speziell für die Sozialunternehmen erfolgte nicht.

3.7.3 Ausblick

Ergebnis der Experteninterviews ist, dass zukünftig mehr Sozialunternehmen die Instrumente des operativen Controllings einsetzen werden müssen, so die befragten Sozialunternehmen. Ab einer gewissen Unternehmensgröße sei der Einsatz notwendig für eine effektive Führung und somit für das Bestehen des Sozialunternehmens.

Die Sozialunternehmen machten verschiedene Angaben bezüglich der Anzahl der eingesetzten Controllinginstrumente: Ein Sozialunternehmen gab an, in Zukunft mehr Controllinginstrumente zu benötigen, um den Ansprüchen des Finanzgebers zu entsprechen, drei Sozialunternehmen gaben an, dass eine Erweiterung des Controllinginstrumentenspektrums notwendig sei, wenn der Finanzgeber seine Anforderungen ändert. Aktuell erweitert ein Sozialunternehmen sein Spektrum an Controllinginstrumenten.

In einem der Interviews wurde seitens der Controllingabteilung betont, dass die Darstellung von Hardfacts wie Betreuungsschlüssel oder Vermittlungsquoten bevorzugt wird gegenüber der Interpretation oder Berechnung von Auswirkungen der Aktivitäten des Sozialunternehmens. Das aufwendige Wirkungscontrolling oder die Berechnung des Social Return on Investment werden nicht durchgeführt, um Diskussionen zu vermeiden.

Zusammenfassend ist eine Tendenz hin zu mehr Instrumenten des operativen Controllings in mehr oberösterreichischen Sozialunternehmen sichtbar.

3.8 Resümee

Im Rahmen der Interviews entstand der Eindruck, dass das Konzerncontrolling oft nur unzureichend über die Tätigkeiten des Einrichtungscontrollings informiert ist, da keine Angabe gemacht werden konnte, ob die ABC-Analyse zur Klientenanalyse genutzt wird.

Einer Controllingabteilung war die ABC-Analyse fremd – und eine andere gab an, keine Kapitalflussrechnung einzusetzen, obwohl das Land Oberösterreich als Finanzgeber diese verlangt.

In einem der befragten Sozialunternehmen findet nur eine Kostenträgerrechnung statt, Kostenstellen sind nicht vorhanden. Die Transparenz würde sich steigern, wenn eine Deckungsbeitragsrechnung durchgeführt würde.

Bono und Pracht gaben im Jahr 2002 bzw. 2006 an, dass allem Anschein nach Konsens in den Sozialunternehmen vorherrsche, dass das Controlling nur nach gewinnorientierten Zielen strebe. Zwei der Interview-PartnerInnen gaben auch an, dass die ABC-Analyse nur im Sinne der Gewinnorientierung eingesetzt werden kann.

Interpretationen von Kennzahlen, Berechnung von Auswirkungen, Wirkungscontrolling oder aufwendigeren Berechnungen, wie der Social Return on Invest nehmen im Controllingtagesgeschäft in Sozialunternehmen nur eine kleine bis keine Rolle ein. Doch gerade diese Instrumente würden den Alltag der Sozialunternehmen erleichtern.¹²⁶

Im weiteren Teil der Bachelorarbeit werden Erkenntnisse aus der Literaturrecherche und den Experteninterviews zusammengefasst, um auch die Forschungsfragen zu beantworten.

Die ausgewählten Sozialunternehmen setzen vorwiegend Soll-Ist-Vergleiche und Kennzahlen ein. Kapitalflussrechnung, Quartalsrechnungen und Abweichungsanalysen werden nach den InterviewerInnenantworten nur

¹²⁶ vgl. Bono (2006), 15; Pracht (2002), 105

teilweise eingesetzt. Die gewählten AutorInnen machten keine Angaben über den konkreten Einsatz von einzelnen Controllinginstrumenten in Sozialunternehmen.

In der Literatur und der Praxis herrschen verschiedene Positionen bezüglich der Notwendigkeit von Adaptionen der Controllinginstrumente für Sozialunternehmen. Bei den AutorInnen Bono, Horak, Bachert und Pracht herrscht Konsens darüber, dass Adaptionen an den Controllinginstrumenten vorgenommen werden müssen, bevor die Sozialunternehmen diese einsetzen können.¹²⁷

Das explorative Ergebnis der Interviews ist nicht eindeutig. Es wurde einerseits angegeben, dass ein kleiner Teilbereich der Controllinginstrumente ohne Adaptionen übernommen werden kann, und andererseits wurde gesagt, dass die operativen Controllinginstrumente im Sozialbereich nicht messen bzw. nicht eingesetzt werden können. Diese Angaben verdeutlichen, dass Diskussionsbedarf in den Controllingabteilungen der Sozialunternehmen besteht. Eine Entwicklung hin zur zielgerichteten Hinterfragung der Leistungswirkung auch im wirtschaftlichen Sinne steht bevor. Die Bedeutung des Controllings nimmt immer mehr zu, auch für die Sozialunternehmen, die es jetzt als hilfreiche Ergänzung im Berufsalltag sehen.

¹²⁷ vgl. Bachert / Pracht (2004), 19; Bono (2006), 19; Horak (1995), 139; Pracht (2002), 104f

Conclusio

Das Verständnis von Controlling in den Sozialunternehmen ist gewandelt, weg von Kontrolle hin zu Unterstützung im Tagesgeschäft. Controlling kann helfen, die Effizienz zu optimieren, die Kostentransparenz zu erhöhen, Informationen empfängerorientiert weiterzugeben und die Verhandlungssituation gegenüber Stakeholdern zu verbessern.

Soll-Ist-Vergleiche und Kennzahlen sind die Controllinginstrumente mit der größten Bedeutung für Sozialunternehmen, danach werden Kapitalflussrechnung, Quartalsrechnungen und Abweichungsanalysen von den Controllingabteilungen genannt. Ob nun Adaptionen der Controllinginstrumente für den Einsatz in Sozialunternehmen notwendig sind oder nicht, kann nicht eindeutig beantwortet werden. In der Literatur wird angegeben, dass Adaptionen notwendig sind, im Zuge der Experteninterviews wurde die Frage mit Ja und Nein beantwortet.

Fest steht allerdings, dass das Controlling in Sozialunternehmen vor besonderen Herausforderungen steht. Diese sind unter anderem die steigende Komplexität und Dynamisierung im Sozialbereich. Der Legitimationsdruck nimmt zu, und die Transparenz wird immer wichtiger. Die MitarbeiterInnen sperren sich gegen betriebswirtschaftliche Instrumente, da diese ihrer Meinung nach nur nach gewinnorientierten Zielen streben. Der Einfluss der öffentlichen Hand durch Einführung von Produkten und Leistungsvereinbarungen, Ausschreibung sozialer Aufgaben und die Vorgabe von Benchmarks ist sehr hoch. Besonders sind im Sozialbereich auch oft die Unternehmensstruktur, die Qualitätsstandards und die Sachzielorientierung.¹²⁸

Die Erfassung der Wirkung der Tätigkeiten des Sozialunternehmens gewinnt immer mehr Bedeutung – und es besteht auch in diesem Gebiet noch Forschungsbedarf. Ein weitere Forschungsbedarf besteht im Bezug auf die Besonderheiten des Sozialbereichs im Bezug auf das Controlling und

¹²⁸ vgl. Badelt / Meyer / Simsa (2007), 352; Bono (2006), 15f; Pracht (2002), 105

bezüglich der Fragen welche Instrumente des operativen Controllings in Sozialunternehmen wie eingesetzt werden können.

Literaturverzeichnis

Bücher und Fachbeiträge

Bachert, Robert/Pracht, Arnold: Basiswissen Controlling und operatives Controlling, Controlling und Rechnungswesen in sozialen Unternehmen, München 2004

Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.): Handbuch der NonProfit Organisation. Strukturen und Management, 4. Auflage, Stuttgart 2007

Baier, Peter: Praxishandbuch Controlling. Controlling-Instrumente, Unternehmensplanung und Reporting, 2. Auflage, München 2008

Bono, Maria Laura: NPO-Controlling. Professionelle Steuerung sozialer Dienstleistungen, Stuttgart 2006

Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (Hrsg.): Controlling. Ein Instrument zur ergebnisorientierten Unternehmenssteuerung und langfristigen Existenzsicherung. Leitfaden für die Controlling-Praxis und Unternehmensberatung, 5. Auflage, Berlin 2006

Eschenbach, Rolf/Siller, Helmut: Controlling professionell. Konzeption und Werkzeuge, Stuttgart 2009

Gläser, Jochen/Laudel, Grit: Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse. 3. Auflage, Wiesbaden 2009

Halfar, Bernd: Wirkungsorientiertes NPO-Controlling. Leitlinien zur Zielfindung, Planung und Steuerung in gemeinnützigen Organisationen, Freiburg 2010

Horváth, Peter: Controlling. 10. Auflage, München 2006

Horváth, Peter/Gleich, Ronald/Voggenreiter, Dietmar: Controlling umsetzen. Fallstudien, Lösungen und Basiswissen, 4. Auflage, Stuttgart 2007

Horak, Christian: Controlling in Non-Profit-Organisationen. Erfolgsfaktoren und Instrumente, 2. Auflage, Wiesbaden 1995

Jung, Hans: Controlling. 2. Auflage, München 2007

Klenger, Franz: Operatives Controlling. 5. Auflage, München 2000

Kerth, Klaus/Asum, Heiko: Die besten Strategietools in der Praxis. Welche Werkzeuge brauche ich wann? Wie wende ich sie an? Wo liegen die Grenzen? 3. Auflage, München 2008

Küpper, Hans-Ulrich: Controlling. Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 4. Auflage, Stuttgart 2005

Lachnit, Laurenz/Müller Stefan: Unternehmens-Controlling. Managementunterstützung bei Erfolgs-, Finanzen-, Risiko- und Erfolgspotenzialsteuerung, Wiesbaden 2006

Liebold, Renate/Trinczek, Rainer: Experteninterview. In: Kühl, Stefan/Strodtholz, Petra/Taffertshofer, Andreas (Hrsg.): Handbuch Methoden der Organisationsforschung. Quantitative und qualitative Methoden, Wiesbaden 2009, 32-56

Littkemann, Jörn: Unternehmens-Controlling. Konzepte, Instrumente, praktische Anwendungen mit durchgängiger Fallstudie, Berlin 2006

Mehrmann, Elisabeth: Controlling in der Praxis. Wie kleine und mittlere Unternehmen ein effektives Berichtswesen aufbauen.
Mit Fallbeispielen und Checklisten, Wiesbaden 2004

Nagl, Anna/Rath, Verena: Dienstleistungs-Controlling. Liquidität sichern, Effizienz steigern, Kosten senken, Planegg 2004

Pracht, Arnold: Betriebswirtschaftslehre für das Sozialwesen.
Eine Einführung in betriebswirtschaftliches Denken im Sozial- und Gesundheitsbereich, München und Weinheim 2002

Weber, Jürgen/Schäffer, Utz: Einführung in das Controlling, 12. Auflage, Stuttgart 2008

Ziegenbein, Klaus: Controlling. 9. Auflage, Leipzig 2007

Internetquellen

Oberösterreichischer Zivilinvalidenverband:

<http://www3.ooe-ziv.at/v04/index.asp?kn=33&vid=740873191&ly=lay2&sn=201&nps=5&hl=%DCber+uns> (Stand: 05.05.2011)

<http://www3.ooe-ziv.at/v04/index.asp?kn=33&vid=740873191&ly=lay2&sn=201&nps=5&hl=%DCber+uns> (Stand: 05.05.2011)

Lebenshilfe Oberösterreich:

<http://www.ooe.lebenshilfe.org/t3/> (Stand: 10.05.2011)

<http://www.ooe.lebenshilfe.org/t3/index.php?id=124> (Stand: 10.05.2011)

<http://www.ooe.lebenshilfe.org/t3/index.php?id=arbeitsgruppen> (Stand: 10.05.2011)

Caritas Oberösterreich:

<http://www.caritas-linz.at/ueber-uns/geschichte/#c2763> (Stand: 05.05.2011)

<http://www.caritas-linz.at/ueber-uns/> (Stand: 05.05.2011)

<http://www.caritas-linz.at/ueber-uns/organisation/finanzen-und-controlling/>

(Stand: 05.05.2011)

Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung:

http://www.fab.at/Ueber_uns_Unternehmen.htm (Stand: 09.05.2011)

http://www.fab.at/Ueber_uns_Chronik.htm (Stand: 09.05.2011)

[\[gruppe.at/cps/rde/xchg//bbrz_gruppe/hs.xsl/unternehmen_520.htm\]\(http://www.bbrz-gruppe.at/cps/rde/xchg//bbrz_gruppe/hs.xsl/unternehmen_520.htm\) \(Stand:](http://www.bbrz-</p></div><div data-bbox=)

09.05.2011)

pro mente Oberösterreich:

<http://pmooe.at/sitex/index.php/page.3/> (Stand: 11.05.2011)

<http://pmooe.at/sitex/index.php/page.22/> (Stand: 11.05.2011)

Interviews

Experteninterview mit Caritas Oberösterreich, 13.04.2010

Experteninterview mit oberösterreichischer Zivilinvalidenverband, 27.04.2011

Experteninterview mit Lebenshilfe Oberösterreich, 27.04.2011

Experteninterview mit Promente Oberösterreich, 04.05.2011

Experteninterview mit Verein zur Förderung von Arbeit und Beschäftigung,

09.05.2011

Anhang

Interviewleitfaden

I. Interviewdaten

1.1 Name der interviewten Person

1.2 Datum des Interviews

1.3 Organisation (Adresse)

1.4 Position des Interviewpartners in der Organisation

1.5 Dauer des Interviews

1.6 Sonstige Anmerkungen

II. Einstieg

2.1 Wie lange sind Sie bereits im Controllingbereich tätig?

2.2 Wie lange arbeiten Sie bereits in diesem Unternehmen?

3.1 Welche Instrumente des operativen Controllings werden in Ihrem Sozialunternehmen eingesetzt?

ABC-Analyse

Deckungsbeitragsrechnung

Kapitalflussrechnung

Kennzahlen

3.2 Erleben Sie in Ihrer Tätigkeit den gestiegenen Kostenrechtfertigungsdruck? Haben Sie Möglichkeiten gefunden dem entgegen zu wirken? Gibt es eine Beispielsituation?

3.3 Haben Sie schon mal darüber nachgedacht die ABC-Analyse zu verfeinern (XYZ-Analyse) um mehr Kriterien abfragen zu können? Fanden andere Modifizierungen an diesem Instrument statt ? Wenn ja, Welche und Wann?

3.4 Die Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung ist vorallem dann möglich wenn in variable und fixe Kosten unterschieden wird. Wenden Sie in Ihrem Unternehmen dieses Instrument an? Haben Sie die Grundstruktur des Instruments verändert? Wenn ja, Welche und Wann?

3.5 Spielt dies Kapitalflussrechnung in ihrem Unternehmen eine Rolle? Fanden Modifizierungen am Instrument statt? Wenn ja, Welche und Wann?

3.6 Der Einsatz von Kennzahlen ermöglicht effizienteres Steuern. Wie wurde zu Beginn in ihrem Unternehmen auf Kennzahlen reagiert? Haben Sie Modifizierung am Instrument vorgenommen? Wenn ja, Welche und Wann?

4.1 Welche zukünftigen Entwicklungen sehen Sie hinsichtlich der operativen Controllinginstrumenten in oberösterreichischen Sozialunternehmen?

4.2 Welche zukünftigen Entwicklungen sehen Sie hinsichtlich des Controlling in oberösterreichischen Sozialunternehmen zu Tage kommen?

4.3 Gibt es aus Sicht Ihrer Funktion noch weitere Anmerkungen die Sie zum Thema Instrumente des operativen Controllings in oberösterreichischen Sozialunternehmen machen möchten?

Wenn keines der angeführten Instrumente im Unternehmen eingesetzt wird:

ABC-Analyse

Deckungsbeitragsrechnung

Kapitalflussrechnung

Kennzahlen

Warum werden diese Instrumente nicht angewandt?

Wurden diese Instrumente jemals in diesem Unternehmen verwendet?

Ist es in diesem Unternehmen bekannt, dass diese Instrumente im Sozialbereich angewandt werden?

Gab es Barrieren im Zuge der Einführung und auch im Einsatz der Instrumente des operativen Controllings im Unternehmen?