

Robert Bachert | Arnold Pracht

Basiswissen Controlling und operatives Controlling

Controlling und Rechnungswesen
in Sozialen Unternehmen

2. Auflage

Robert Bachert | Arnold Pracht
Basiswissen Controlling und operatives Controlling

Grundlagentexte Soziale Berufe

Robert Bachert | Arnold Pracht

Basiswissen Controlling und operatives Controlling

Controlling und Rechnungswesen
in Sozialen Unternehmen

2. Auflage

BELTZ JUVENTA

Die Autoren

Robert Bachert, Jg. 1966, Dipl. Sozialpädagoge (BA), Dipl. Betriebswirt (BA), Sozialmanagement (M.A.), ist Finanzvorstand des Diakonischen Werks der evangelischen Kirche in Württemberg e.V. und Stiftungsvorstand der Diakonie in Württemberg. Er ist zudem Geschäftsführer in der Diakonie Baden Württemberg gGmbH und zweier Tochterfirmen sowie Aufsichtsratsvorsitzender in zwei Non Profit Gesellschaften. Ferner ist er Mitglied der Schiedsstellen SGB VIII und XII, Stellvertretender Vorsitzender der Pflegesatzkommission und Stellvertretender Vorsitzender der LIGA der freien Wohlfahrtspflege in Baden-Württemberg sowie Dozent an der Evangelischen Hochschule Ludwigsburg und Fachbuchautor.

Arnold Pracht, Jg. 1954, Dipl.-Wirtschaftsingenieur (FH), Dipl. Betriebspädagoge, Dr. rer. pol., ist Professor für Betriebswirtschaftslehre an der Hochschule Esslingen, Fachbereich Soziale Arbeit, Gesundheit und Pflege. Er vertritt dort, zusammen mit anderen Kolleginnen und Kollegen, das Lehrgebiet Betriebswirtschaftslehre für Soziales, Pflege und Gesundheit. Zudem ist er im Lehrgebiet Berufspädagogik (Studiengang Pflegepädagogik) und Behindertenhilfe, insbesondere Werkstätten für Menschen mit Behinderung, tätig.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

1. Auflage 2004

2. Auflage 2014

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2004 Juventa Verlag Weinheim und München

© 2014 Beltz Juventa · Weinheim und Basel

www.beltz.de · www.juventa.de

ISBN 978-3-7799-4416-4

Vorwort

Nachdem es schon viele sehr wichtige Bücher über Controlling gibt, war es nicht unser Anliegen, ein weiteres „Produkt“ auf den Markt zu bringen. Wir wollen uns schon gar nicht mit den absoluten Koryphäen des Controllings, wie z.B. Jürgen Weber oder Peter Horvath messen lassen.

Aus unserer Einschätzung der Praxis im Bereich Sozialer Dienstleistungsunternehmen meinen wir jedoch, dass man leider mit der Krise im Blick tatenlos auf einen Abgrund zusteuert und dies getreu nach dem Motto: „Es gibt viel zu tun, warten wir's ab!“

Die Implementierung von bewährten Controllinginstrumenten in der Praxis Sozialer Dienstleistungsunternehmen ist überfällig. Wir hoffen, dass sich dies zeitnah ändern wird und wollen mit diesem Buch einen Beitrag dazu leisten.

Aufgrund unserer gemeinsamen Erfahrung im Management Sozialer Dienstleistungsunternehmen, aber auch in der einschlägigen Beratungspraxis meinen wir in diesem Buch etwas aktuelles zu sagen zu haben. Wir nehmen es daher persönlich, wenn unsere Botschaft lautlos verhallen sollte.

Mit den Worten eines namhaften erfahrenen Juristen in Stuttgart, der in vielen ehrenamtlichen Gremien vertreten ist und seine Ansprachen immer in einer typischen Weise beendet, wollen auch wir unser Vorwort schließen:
„Möge!“

*Robert Bachert
Arnold Pracht*

Inhalt

1.	Einleitung	9
2.	Controllingansätze	11
2.1	Die Geschichte des Controllings	11
2.1.1	Entwicklungslien in den USA	12
2.1.2	Entwicklungslien im deutschsprachigen Raum	13
2.2	Unterschiedliche Controllingauffassungen	13
2.3	Funktionen und Aufgaben des Controllings	15
2.3.1	Koordinationsfunktion	15
2.3.2	Steuerungs- und Regelungsfunktion	15
2.3.3	Informationsfunktion	16
2.4	Organisationsformen des Controllings	16
2.4.1	Funktionale Organisationsform	17
2.4.2	Institutionale Organisationsform	17
2.4.3	Neuere Entwicklungen	18
2.5	Reichweite des Controllings	18
2.6	Besondere Relevanz des Controllings für Soziales und Gesundheit	19
3.	Werkzeuge des operativen Controllings	21
3.1	Kostenstellenrechnung - Theoretische Grundlagen	21
3.1.1	Systeme des externen Rechnungswesens	21
3.1.2	Internes Rechnungswesen und Kostentheorie	23
3.1.3	Praxisbeispiel Entwicklung einer Kostenstellenstruktur in einer Komplexeinrichtung	28
3.2	Planung und Budgetierung	45
3.2.1	Theoretische Grundlagen der Budgetierung	45
3.2.2	Praxisbeispiel Wirtschaftsplanung in einem Spaltenverband	51
3.2.3	Leistungsplan	68
3.2.4	Personalplan	69
3.2.5	Instandhaltung und Investitionsplan	70
3.2.6	Kosten-, Aufwands- und Leistungs-/Ertragsplan	71
3.2.7	Liquiditätsplan	72
3.3	Berichtswesen	73
3.3.1	Theoretische Einführung	74
3.3.2	Praxisbeispiel Berichtswesen an einem Spaltenverband der Freien Wohlfahrtspflege	78

4.	Instrumente der Prozessoptimierung und Krisenintervention.....	96
4.1	Prozessoptimierung.....	96
4.1.1	Theoretische Grundlagen	96
4.1.2	Praxisbeispiel	99
4.2	Gemeinkostenwertanalyse	120
5.	Das Cafeteria-Prinzip als innovativer Ansatz	124
5.1	Problembeschreibung.....	124
5.2	Der Lösungsansatz des Cafeteria-Prinzips.....	127
5.3	Mögliche Umsetzungsschritte des Cafeteria-Prinzips	129
5.3.1	Ist-Zustands-Analyse	130
5.3.2	Soll-Konzept	135
5.4	Potenzielle Umsetzungsprobleme und Lösungsansätze.....	136
5.5	Abschließende Wertung des Cafeteria-Prinzips	137
	Literatur	139

1. Einleitung

Dieses Buch folgt im Aufbau einem Konzept, das - so meinen die Verfasser - einem umfassenden Controllingverständnis gerecht werden kann. Dabei muss betont werden, dass dieses Konzept in seiner Tragweite den Bogen weiter spannt als über die wenigen Seiten des vorliegenden Buches: Es hält bereits den Fortsetzungsband mit im Blick.

Daher erfolgt zunächst über potenzielle Controllingansätze im Rahmen des zweiten Kapitels eine sehr kurz gehaltene Einführung. In diesem Zusammenhang gilt es, die besondere Bedeutung des strategischen und des operativen Controllings, auch für Soziale Dienstleistungsunternehmen hervor zu heben. Dieses Buch bezieht sich aber nur auf den operativen Teil. Die Ausführungen zum strategischen Controlling werden noch folgen.

Es muss angemerkt werden, dass das Verständnis von Controlling, das den beiden Bänden zugrunde liegt, insbesondere vor dem Hintergrund spezifischer Erfordernisse Sozialer Dienstleistungsunternehmungen hergeleitet wurde.

Dieses zweite Kapitel kann jedoch nicht zum Maßstab des gesamten Buchs gemacht werden. Denn nicht die Herleitung von Begriffen und theoretischen Ansätzen ist das zentrale Anliegen der darauf folgenden Ausführungen, sondern - ganz im Gegenteil - die praktische Umsetzung von Controllingansätzen in innovativen Sozialen Dienstleistungsunternehmen.

Dabei wird auch in Kauf genommen, dass es in Theorie und ausgewählter, sehr innovativer, gewerblicher Praxis schon viel weitreichendere Ansätze zu verzeichnen gibt. Im Einzelnen werden diese partiell auch bei der Einführung zu den jeweiligen Themen erwähnt. Dennoch sollte der Versuch widerstanden werden, immer neue Wege aufzuzeigen, die von einschlägigen Unternehmen aber noch nie beschritten wurden.

Hier soll vielmehr gezeigt werden, wie die einzelnen Phasen mit welchen Controllingansätzen bei Sozialen Dienstleistungsunternehmen angegangen wurden. Dadurch wird eine Nachahmung erleichtert. Das Risiko des Scheiterns wird minimiert. Zudem sind die Ansätze gestuft, getreu nach dem bewährten didaktischen Prinzip: „Vom Einfachen zum Komplexen, vom Konkreten zum Abstrakten.“

Im Vordergrund steht zunächst die „Werkzeugkiste“ des operativen Controllings.

Auch hier werden nochmals die einfachen und - gar nicht so innovativen - Instrumente dargestellt und Wege aufgezeigt, wie sie weitgehend ideal in der Praxis umgesetzt werden können. Es wird sozusagen das traditionelle Controllingverständnis großer „Sozialkonzerne“ rezipiert. Dies wird in einer Weise geschehen, dass es - auch für nur sehr oberflächlich betriebswirtschaftlich vorgebildete Interessenten - weitgehend verständlich ist.

Hier steht vorne an die Kostenstellenrechnung, dann die Budgetierung und letztlich das Berichtswesen. Dabei ist anzumerken, dass die jeweiligen Konzepte immer mit einem sehr konkreten und detaillierten Praxisbeispiel untermauert werden. Zum Teil werden auch die typischen Interaktionsmuster aufgezeigt, mit denen sich die Leserinnen und Leser spezifischer Berufsgruppen durchaus identifizieren können. Wenn Konzepte der Praxis eine absolut gesehen noch geringe Reichweite ausweisen, dann wird in den einführenden theoretischen Vorüberlegungen im einen oder anderen Fall auch auf ein Werkzeug hingewiesen, das auch geeignet und praktikabel erscheint, jedoch noch auf seine Praxiserprobung wartet. Beispielahaft sei hierbei auf das „Zero-Base-Budgeting“ im Rahmen des Kapitels 3.2 hingewiesen.

Komplexer werden neue Anforderungen an ein Controlling, wenn die Optimierung von Prozessen angegangen wird. Controlling ist zudem nicht ausschließlich eine „Schönwetterfunktion“. Controllingkonzepte im operativen Bereich können auch als Werkzeuge für ein Krisenmanagement herangezogen werden. Prozessanalyse mit einem konkreten Beispiel und das Krisenmanagement mit der längst überfälligen Methode der Gemeinkostenwertanalyse stehen somit im Rahmen des Kapitel vier vorne an.

Schließlich wird im fünften Kapitel ein Beispiel herangezogen, bei dem das Controlling für Soziale Dienstleistungsunternehmen eine Vorreiterrolle im Sinne der Umsetzung des absolut innovativen „Cafeteria-Prinzips“ einnimmt. Dieses Prinzip darzustellen und Mut zu machen für dessen Umsetzung, soll Anliegen dieser abschließenden Ausführungen sein. Damit nimmt das Buch eine Zwitterstellung ein zwischen Fachbuch und Lehrbuch. Es soll gleichermaßen den an Controlling interessierten Spezialisten ansprechen, aber auch dem Generalisten aufzeigen, dass es keinen Grund gibt, bei dem Thema Controlling in Ehrfurcht zu ersticken.

2. Controllingansätze

Im Rahmen dieser Ausführungen sollen eine Reihe von Ansätzen vorgestellt werden, die sich auf

- die Geschichte des Controlling,
- die unterschiedlichen Controllingauffassungen,
- die unterschiedlichen Aufgaben,
- die verschiedenen Formen der Controllingorganisation,
- den zeitlichen Rahmen oder die Reichweite des Controllings und
- die besondere Relevanz des Controllings für Soziales und Gesundheit beziehen.

Dabei soll auch zum Ausdruck gebracht werden, dass es die eine richtige und schnelle Antwort auf die Frage - „Was ist denn Controlling eigentlich?“ - nicht gibt. Dies ist auch der Grund, warum hier nicht, wie in anderen wissenschaftlichen Abhandlungen, Definitionen vorne an stehen, sondern eine lange Reihe von Aspekten, um den sehr unterschiedlichen Ansätzen des Controllings gerecht werden zu können

2.1 Die Geschichte des Controllings

Controlling ist eine neue Disziplin innerhalb der Funktionslehren der Betriebswirtschaftslehre. Als eigenständiger Bestandteil der BWL trat sie erst in den 80er Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts flächendeckend in Deutschland auf. In vielen - eher konservativen - Lehrbüchern zu den Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre nimmt sie bis heute, im Gegensatz zu anderen Funktionslehren, kein eigenständiges Kapitel ein.

Daraus könnte geschlossen werden, dass Controlling ein Kind des späten zwanzigsten Jahrhundert sei. Genau dies ist aber weit gefehlt. Die ersten Ansätze des Controllings gehen bis auf das 15. Jahrhundert zurück. Daraus folgt, dass es weit älter ist als die BWL selbst. Damals wurde im englischen Königshof die Stelle des Controllers eingerichtet. Er hatte genaue Aufzeichnungen über ein- und ausgehende Zahlungen vorzunehmen (vgl. Weber, J., 1999, S.2). In der Entwicklungslinie folgen dann die USA, die 1778 per Gesetz die Ämter „*Comptroller*, Auditor, Treasure und six Commissioners of Accounts“ festlegten. Dem Comptroller kam dabei die Funktion zu, die staatlichen Mittel zu verwalten und ihre Verwendung zu überwachen.(vgl. ebenda, sowie Horak, C., 1995, S. 91)

In privatwirtschaftlichen Unternehmen trat zum ersten Mal im Jahre 1880 die Stelle eines Controllers auf. Die Firma Atchison, Topeka & Santa Fe Railway Systems richtete eine solche Stelle ein, die vorwiegend finanzwirtschaftliche Aufgaben zu erfüllen hatte. 1892 folgte dann die „General Electric Company“. Die dort errichtete Controllerstelle sollte in erster Linie Koordinierungsaufgaben übernehmen. Insgesamt könnte es von Bedeutung sein, die unterschiedlichen Entwicklungen in den USA und im deutschsprachigen Raum zu betrachten

2.1.1 Entwicklungslinien in den USA

Aus den bisher dargestellten US-amerikanischen Entwicklungslinien erfolgte danach, bis ins frühe 20. Jahrhundert, keine nennenswerte Verschiebung mehr. In den 20er Jahren erfuhr dann das Controlling in den USA einen wesentlichen Aufschwung. Dies hatte folgende Ursachen (vgl. Jackson, J.H., 1949, S. 7):

- Bei der steigenden Anzahl von Großunternehmen traten immer mehr Kommunikations- und Koordinationsprobleme auf.
- Durch die steigende Technisierung trat eine zunehmende Fixkostenbelastung ein, die die finanziellen Spielräume und die unternehmerische Flexibilität stark einschränkte
- Praxiserprobung der zahlreichen neu entstandenen Führungsinstrumente
- Im Strudel der Weltwirtschaftskrise bedurfte es effizienterer Führungsinstrumente als dies zuvor der Fall gewesen war.

Im Jahre 1931 gründeten dann acht Controller das „Controller's Institute of America“ (CIA) als Verband. Im Jahre 1962 wurde das Institut (aus nachvollziehbaren Gründen) umbenannt in „Financial Executive Institute“ (FEI). Dieses verfügt derzeit (als weltweit agierender Verband) über 14.379 Mitglieder, alleine in den USA. (vgl. <http://accounting.rutgers.edu/IAFEI/usaandcanada.html> vom 21. Mai 2003). Dem Verband gelang es, einen Konsens über das Aufgabenfeld des Controllings herzustellen. So viel kann vorweggenommen werden: Dieses Verständnis ist bis heute sehr stark finanzwirtschaftlich orientiert. Beispielsweise sucht man unter den Vorstandsmitgliedern des deutschen „Ablegers“ des FEI, der „Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung“ vergebens ausgewiesene Controller bzw. bei den wichtigen Tagungen controllingspezifische Themenbereiche (vgl. <http://accounting.rutgers.edu/IAFEI/germany.html> vom 21. Mai 2003). Hier wird deutlich, wie stark - nach US-amerikanischen Vorstellungen - Controlling finanzwirtschaftlich orientiert ist. Mit der Shareholder - Value - Diskussion hat die Deutsche Wirklichkeit eine originäre Controlleraufgabe aus den USA bereits eingeholt. Diese bestand in der USA u.a. schon immer darin, anwaltschaftlich für die Rendite der Gelder von Kapitalgebern des Unternehmens zu sorgen (vgl. Weber, J., 1999, S. 7).

2.1.2 Entwicklungslinien im deutschsprachigen Raum

Vor dem zweiten Weltkrieg gab es in Deutschland praktisch kein Controlling. Ab Ende der 60-er Jahre setzten sich dann ausschließlich bei US-amerikanischen Tochterunternehmen die ersten Controllerstellen durch. In den 70er Jahren trat dann die Wende ein. Erste Untersuchungen, deren Validität allerdings fraglich ist, gehen bereits im Jahr 1974 davon aus, dass in ungefähr 90 Prozent aller großen Unternehmen in Deutschland mit einem Umsatz von mehr als 1 Mrd. DM Controllerstellen eingerichtet wurden (vgl. Henzler, H., 1974, S. 63). Der anfänglich starken Orientierung an Fragen der Buchhaltung und der Kostenrechnung folgten dann Berichtswesen, Budgetierung sowie Soll-Ist-Vergleiche und in den 80er Jahren dann die Themenpunkte Strategische Planung und Mitgestaltung der Unternehmensziele. Ähnlich wie schon früher in den USA, wurden auch im deutschsprachigen Raum diverse Organisationen gegründet, die sich mit Controlling beschäftigten.

So wurden alleine 1971 zwei Vereinigungen gegründet:

- Die Controller-Akademie in Köln
- Die AWW (Arbeitskreis Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis im Controlling und Rechnungswesen).

In Österreich wurde im Jahr 1982 das Österreichische Controllerinstitut gegründet.

Insgesamt kann konstatiert werden, dass im deutschsprachigen Raum das Controlling mit weit hochrangigeren Aufgaben betraut ist als beispielsweise in den USA. Hinzu kommt, dass die Aufgaben weniger auf Fragen der Finanzierung beschränkt bleiben. Sie implizierten schon seit längerer Zeit auch Sachzieldimensionen.

2.2 Unterschiedliche Controllingauffassungen

Überseinstimmend kann - nach wie vor - festgestellt werden, dass es weder ein einheitliches Controllingverständnis noch allgemein akzeptierte Controlling-Prinzipien gibt. Aber man kann in der Literatur einige - teilweise sehr unterschiedliche - Versuche feststellen, Controlling definieren zu wollen. Einige Ansätze, Controllingdefinitionen systematisieren zu wollen, gehen jedoch in eine gleiche oder ähnlich Richtung:

- Controlling als Informationsversorgungsinstrument des Unternehmens (vgl. z.B. Weber, J., 1999, S. 20)
- Controlling als spezifische Form der Unternehmensführung (vgl. Herbert, L., 1982, S. 48)
- Controlling als Koordinationsinstrument (vgl. Horvat, P., 1998, S. 112ff.).

Beispielsweise versuchen Horvath und Weber, die beiden derzeit wohl bekanntesten Controller im deutschen Wissenschaftsbereich, sämtliche oben genannten Komponenten in ihr Definitionssystem zu integrieren. Beide beschreiben zunächst ihr systemisch orientiertes Organisationsverständnis. Beiden ist - daraus abgeleitet - die Koordinationsfunktion des Controllings besonders wichtig. Konkreter ausformuliert heißt das bei beiden in erster Linie, dass dieser Koordinationsfunktion systemkoppelnde und systembildende Aufgaben zukommt (vgl. Horvath, 1998, S. 150f, Weber, 1999, S. 20 ff.).

Darüber hinaus wird die spezifische controllingorientierte Führungsfunktion hervorgehoben, die in den Aufgaben der Gestaltung des Planungs-, Kontroll- und Informationssystems besteht. Letztlich unterscheidet dann noch die Definitionen von Horvath und Weber - von Kleinigkeiten abgesehen - dass Weber ein dezentrales Unternehmen als unabdingbar für sein Controllingverständnis sieht, Horvath jedoch hier offensichtlich nicht ganz so weit gehen will. Horvath weist darüber hinaus darauf hin, dass er - in Abgrenzung zu Weber u.a. - die Koordinationsfunktion des Controllings nicht auf das gesamte Führungssystem ausdehnen will (vgl. Horvath, P., 1998, S. 147). Aber objektiv stellt sich schon die Frage, was denn Controlling von Führung noch unterscheidet, wenn es in dezentralen Einrichtungen bei Führungskräften im Wesentlichen auf die Fähigkeit der Systemkoppelung und Koordination ankommt.

Deutlich wird bei all dem, dass das stark finanzorientierte und ausschließlich den Maximen des Rechnungswesens untergeordnete Controllingverständnis, das beispielsweise in der Praxis des Non-Profit-Bereichs immer noch vorzuerrschen scheint, bei den führenden Wissenschaftlern in Deutschland überwunden ist. Dies stellt sich gegensätzlich zur Entwicklung in den USA dar. Hier ist traditionell die finanzielle Ausrichtung dominierend.

Eine starke Mehrheit von Autoren einschlägiger Literatur bevorzugt bestimmte Aussagen über die Funktionsweise des Controllings. So suggeriert das Wort Controlling bei uns immer noch all zu sehr, dass es in erster Linie um Kontrolle ginge. Dem Controlling liegt jedoch die Funktion eines kybernetischen Modells zugrunde, das aus Zielsetzung (Planung), Ausführung, Soll- Ist - Vergleich (Kontrolle) und Rückkopplung besteht. Häufig wird dabei nur der Soll-Ist-Vergleich als einziger Definitionsbestandteil gesehen, die überwältigende Mehrheit scheint jedoch die Einheit von Planung und Kontrolle zu präferieren. Allerdings, deswegen wurde dieser Definitionsbestandteil nicht gleich vorangestellt, verleitet er auch allzu schnell dazu, das Controlling auf eine (technische) Regelkreisfunktion zu reduzieren.