

Modernes Verständnis von Controlling

Der Weg von Kontrolle hin zu Steuerung

Lange Zeit haben sich Unternehmen der Gesundheits- und Sozialwirtschaft auf die Erfüllung ihrer sozialen Ziele konzentriert – manche zu lange –, der Ausbau und die Anwendung der vorhandenen betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumente konnten mit der dynamischen Entwicklung der Branche nicht immer mithalten. Doch es gibt kein Unternehmen mehr, in dem Controlling auf Grund der veränderten politischen und gesetzlichen Rahmenbedingungen sowie der zunehmenden Ökonomisierung nicht eine elementare Bedeutung hat. Controlling ist nicht (nur) die Aufgabe des Controllers – es ist eine Führungsaufgabe.

FÜHRUNG · KENNZAHLEN · BUDGETIERUNG · RECHNUNGSLEGUNG · FAST-CLOSE · PLANUNG · REPORTING

Controlling im Wandel

Es gibt immer noch Unternehmen der Gesundheits- und Sozialwirtschaft, in denen das Wort Controlling Unbehagen auslöst. Das betriebswirtschaftliche Denken und Handeln, das vor allem unter den Aspekten Kostensenkung, Rationalisierung und Kontrolle gesehen wurde, hat lange Zeit als unvereinbar mit der sozialen Arbeit gegolten. Dabei hat auch das Controlling eine Entwicklung unter sich verändernden Rahmenbedingungen erlebt.

Während in der Vergangenheit an betriebswirtschaftlichen Zielen orientierte Kontrollaktivitäten im Vordergrund gestanden haben, ist Controlling heute stärker an strategischen Kriterien ausgerichtet. Strategisches Controlling bedeutet, systematisch gegenwärtige und zukünftige Erfolgspotenziale zu erkennen, zu realisieren, zu erhalten oder auszubauen. Operatives Controlling ist Gewinnsteuerung und somit Ausfluss von vorhandenen bzw. genutzten Erfolgspotenzialen.

Anforderungen an ein modernes Controlling

Controlling wird im wissenschaftstheoretischen Sinn als Regelkreis verstanden, bei dem die Elemente dieses Systems untereinander in Beziehung stehen. Die Elemente sind die Controllingfunktionen *Planung, Information und Kontrolle*, aus denen kontinuierlich *Analyse und Steuerung* abzuleiten sind.

Diese Grundelemente stellen traditionelle Teilfunktionen im Rahmen der Unternehmensführung dar und begründen in ihrer isolierten Betrachtung zunächst keine neuen Erkenntnisse. Erst die enge Verknüpfung unter dem Oberbegriff „Controlling“ zu einem solchen Kreislauf sowie eine gleichzeitige Neuorientierung rechtfertigen es, das Controlling heute als eine Managementfunktion und Führungskonzeption zu bezeichnen.

Diese grundlegende Neuorientierung charakterisiert das Führungskonzept, das sich in der Idee des Controllings konkretisiert:

- *Planung* bedeutet in diesem Verständnis, gedanklich zukünftige Entwicklungen in die Gegenwart zu transformieren statt traditionell aus der Vergangenheit in die Zukunft hochzurechnen.

- *Kontrolle* ist auf die Sache in Form der Lösung eines Problems bzw. der Erreichung eines Ziels gerichtet – also sachorientiert – und nicht primär personenorientiertes Suchen nach Schuldigen.
- *Information* als zweckorientiertes Wissen muss vor dem Treffen von Entscheidungen – also aufgabenbezogen – vorliegen und als dynamische Holschuld und nicht als statische Bringschuld gehandhabt werden.
- *Steuerung*, die sich aus der *Analyse* ableitet, ist die ausschließlich zukunftsgerichtete, regulierende Funktion des Controllings, während alle vorgelagerten Funktionen noch vergangenheits- und gegenwartsbezogene Aspekte aufweisen.

Einbindung und Abgrenzung des modernen Controllings

Im Wandel der Zeit hat sich nicht nur ein verändertes Controlling-Verständnis entwickelt. Insbesondere gesetzliche Anforderungen haben zur Einrichtung von dem Controlling verwandten Unternehmensfunktionen geführt.

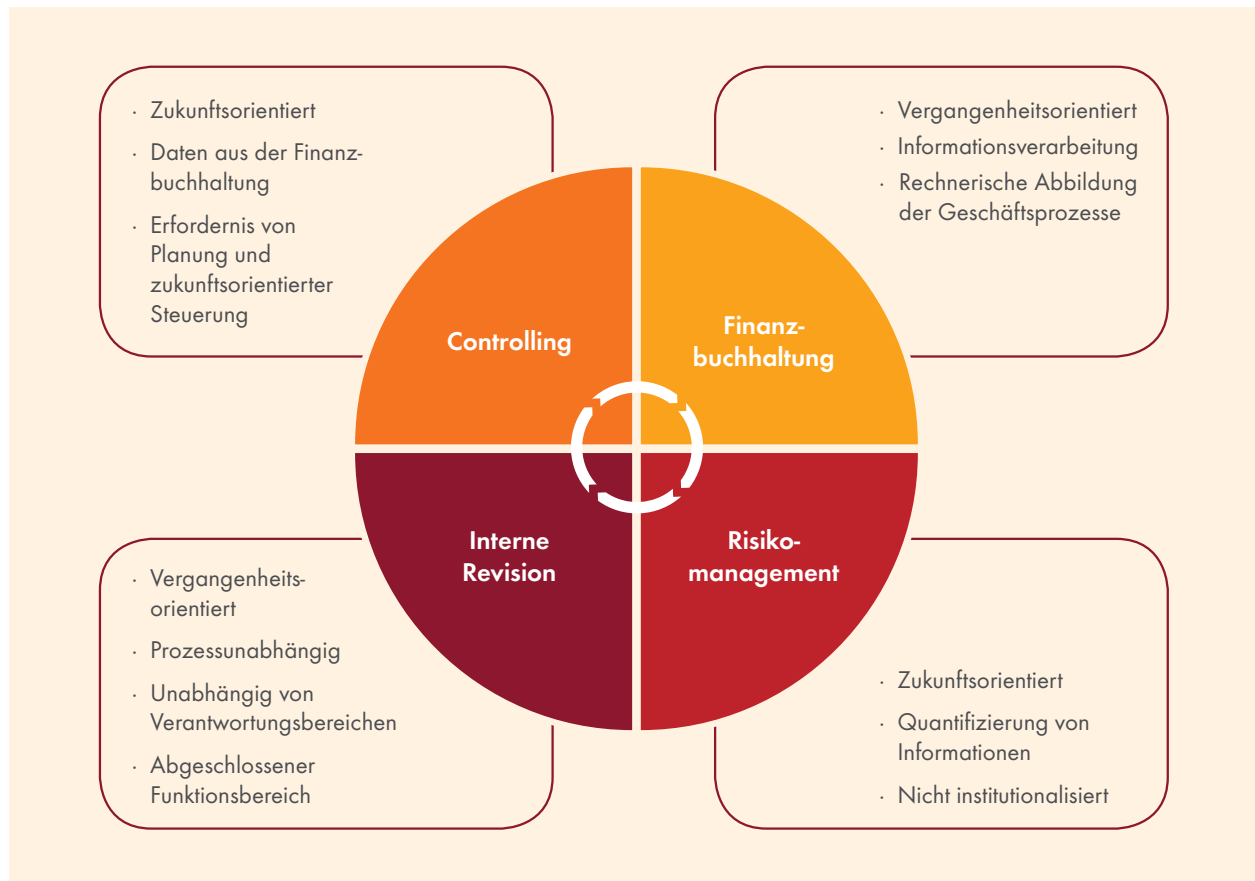
Die nachfolgende Grafik (Seite 10) demonstriert aber eine klare Abgrenzung, die insbesondere auf der Transparenz- und Steuerungsverantwortung hinsichtlich Planeinhaltung basiert.

Elemente eines modernen Controllings

In der Umsetzung dieses theoretischen Führungskonzepts sind die traditionellen Steuerungsinstrumente des Controllings in vielerlei Hinsicht weiterzuentwickeln. Die nachfolgenden Aspekte werden heute als Elemente eines modernen Controllings verstanden:

Definiertes Zielsystem und Kennzahlen

Für die Planung ist erforderlich, dass klare Unternehmensziele definiert sind und Ziele als Führungsinstrument eingesetzt werden. Hierfür müssen die Unternehmensziele in operationale Ziele für die einzelnen Unternehmensbereiche heruntergebrochen werden. Diese untergeordneten Ziele dürfen nicht im Widerspruch zueinander stehen und müssen mess- und steuerbar sein. Eine gemeinsame und realistische Zielformulierung kann dabei zu höherer Transparenz und Planungssicherheit beitragen.



Aus der Zielhierarchie lassen sich zur Steuerung quantitative Kennzahlen und Kennzahlensysteme ableiten. Sie dienen als Basis für Entscheidungen, zur Kontrolle (Plan-Ist-Vergleich), zur Dokumentation und Koordination wichtiger Sachverhalte und Zusammenhänge im Unternehmen.

Bei den Kennzahlen werden absolute Kennzahlen und relative Kennzahlen unterschieden. In Hinblick auf ihre Verwendung gibt es im Wesentlichen finanzwirtschaftliche, leistungs-, qualitäts- und wertorientierte Kennzahlen. Der Aussagefähigkeit von Kennzahlen sind allerdings Grenzen gesetzt, da qualitative Aspekte, komplexe Zusammenhänge oder Prozesse nicht hinreichend abbildbar sind. Kennzahlen geben insofern kein endgültiges Urteil, sondern beschreiben Entwicklungstendenzen und Auffälligkeiten, die Anlass für weitere Fragen und Recherchen geben. Die Kunst besteht darin, die Kennzahlen richtig zu interpretieren.

Harmonisierte Rechnungslegung

Die traditionelle Divergenz von externem und internem Rechnungswesen hat zu einer erheblichen Komplexität beigetragen und führt zu Verständnis- und Akzeptanzproblemen. Heute gibt es zunehmend Bestrebungen, in einem möglichst großen Umfang auch das interne Reporting aus der externen Rechnungslegung abzuleiten. Der Bedarf ergibt sich typischerweise zum Jahresende, wenn nämlich erhebliche Unterschiede zwischen den internen Steuerungsberichten und dem Ergebnis gemäß Jahresabschluss deutlich werden.

Die Durchführung eines Fast-Close-Projekts führt allerdings nicht nur zu einer Beschleunigung des Jahresabschlusses, sondern auch zur Verbesserung der Datenqualität der unterjährig Zwischenabschlüsse. Der Fast-Close-Abschluss setzt voraus, dass in der Finanzbuchhaltung auch unterjährig periodengerechte Abgrenzungen und ergebniswirksame Bilanzbuchungen vorgenommen werden. Um dies zu gewährleisten, wird in einem Fast-Close-Projekt analysiert, warum diese Buchungen bisher nicht vorgenommen werden konnten. Nach einer Schwachstellen- oder Engpass-Analyse werden schrittweise Maßnahmen der Optimierung und Standardisierung entwickelt, so dass der Fast-Close zum Jahresabschluss schließlich einem gewöhnlichen Monatsabschluss gleicht.

Die Harmonisierung der Rechnungslegung führt zu einer höheren Transparenz und Eindeutigkeit sowie zu einer höheren Wirtschaftlichkeit durch Minderung der Komplexität.

Dynamische und integrierte Planung

Während die externe Rechnungslegung stets einen statischen und vergangenheitsorientierten Charakter hat, ist die Jahresplanung eine erste Hinwendung in die Zukunft. Die traditionelle Ergebnisplanung wird nach modernem Verständnis heute durch eine integrierte Planung aller Teilbereiche, wie der Leistungsplanung, der Finanz- und Liquiditätsplanung, der Investitions- sowie der Beschaffungs- und Instandhaltungsplanung etc. ersetzt.

Die Jahresplanung hat aber den Nachteil, dass mit fortschreitendem Jahr der Zeitraum einer zukunftsorientierten Steuerung immer kürzer wird. Dies hat zur ergänzenden Einführung einer Mittelfristplanung und rollierenden Fortschreibung geführt. So wird die jährliche Ergebnisplanung, aber auch die Finanz- und Liquiditätsplanung heute rollierend über 13 Monate geführt.

Ablösung traditioneller Budgetierung

An der derzeit in den Unternehmen vorherrschenden Budgetierungspraxis ist in den letzten Jahren vielfältige Kritik geäußert worden. Die klassische Budgetierung wird als zu starr empfunden, um als zielführendes Steuerungsinstrument in einem durch Wandel und Dynamik gekennzeichneten Unternehmensumfeld zu dienen. Ferner geht die alljährliche Budgetierung mit einem hohen Ressourceneinsatz einher, und die Aussagekraft der Planwerte und ihre Anreizwirkung unterliegen vielfältigen Einschränkungen.

An diesen Schwachstellen setzen neuere Ansätze zur Weiterentwicklung der Budgetierung an. Dabei lassen sich in Abhängigkeit von dem zu Grunde liegenden Veränderungsumfang und der erreichbaren Behebung der Schwachstellen der traditionellen Budgetierung verschiedene Ansätze bis hin zum völligen Verzicht auf Budgetierung unterscheiden.

Adressatengerechtes Controlling

Der integrierten Planung folgt konsequenterweise auch ein integriertes Reporting. Für die Ausgestaltung ist allerdings zwingend der Empfänger zu berücksichtigen. Den verantwortlichen Entscheidungsträgern müssen erforderliche Informationen zur Steuerung in Form eines Reportings nicht nur rechtzeitig, sondern auch in der erforderlichen Verdichtung sowie entscheidungs- und problemorientiert zur Verfügung gestellt werden. Die Informationen müssen übersichtlich, verständlich und steuerungsrelevant sein. Die Steuerungsparameter müssen im Rahmen von Zielvereinbarungen beschlossen werden und durch die Verantwortlichen beeinflussbar sein.

Engpassorientiertes Controlling

Ein erfolgreiches Controlling ist nicht dadurch gekennzeichnet, dass es definierte Routinefunktionen bearbeitet und ablegt. Viel wesentlicher sind nach modernem Verständnis Analysen zu den Ursachen möglicher Abweichungen. Das Controlling

kommuniziert die Abweichungsanalyse an die Verantwortlichen der Unternehmensbereiche, damit diese Maßnahmen ableiten können, deren Wirksamkeit vom Controlling überwacht wird. Es bedarf in diesem Zusammenhang einer flexiblen Priorisierung und Konzentration auf Engpässe und Schwachstellen.

Zukunftsorientiertes Reporting

Das Reporting ist bis heute vergangenheitsorientiert und wird auf der Basis von Ist-Ist-Vergleichen oder Plan-Ist-Vergleichen vorgenommen. Das veränderte Umfeld macht heute ein Reporting erforderlich, das einen vorausschauenden Charakter hat. Die Hochrechnung der Vergangenheit wird heute von sogenannten Forecasts abgelöst, in denen die zukünftige Entwicklung prognostiziert wird.

Abgeleitet aus dem Risikomanagement lassen sich ferner Kennzahlen bilden, die als Frühwarnindikatoren bereits vor Eintritt eventueller Risiken einen Hinweis auf künftig drohende Planabweichungen geben.

FAZIT

Auf Grund der Rahmenbedingungen im Gesundheits- und Sozialwesen ist der Stellenwert der betriebswirtschaftlichen Unternehmensführung und des Controllings so hoch wie nie zuvor. Aber auch das Controlling hat sich den Erfordernissen anpassen müssen und hat sich von einem Kontrollorgan zu einem Konzept der Unternehmensführung entwickelt.

Um den Anforderungen an die Unternehmensführung gerecht zu werden, müssen die betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumente die Besonderheiten des modernen Controllings berücksichtigen.

Dr. med. Kristin Drechsler

CURACON GmbH
Leiterin Geschäftsfeld Unternehmenssteuerung
Tel. 02 51/9 22 08-231
kristin.drechsler@curacon.de

Faktische Verschiebung der E-Bilanz vorgesehen!

Mit Datum vom 1. Juli 2011 hat das Bundesministerium der Finanzen einen überarbeiteten Entwurf zur E-Bilanz (§ 5b EStG) veröffentlicht. In Bezug auf die zeitliche Anwendbarkeit der E-Bilanz sieht das Schreiben sog. Nichtbeanstandungsregelungen für steuerbegünstigte Körperschaften vor, die für diese im Ergebnis zu einer faktischen Verschiebung der E-Bilanz bis 2015 führen. Für bilanzierende gewerbliche Unternehmen gilt voraussichtlich die Anwendbarkeit der E-Bilanz bereits zu einem früheren Zeitpunkt.

Urteil des FG Münster zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zytostatikalieferungen!

Das Finanzgericht Münster hat geurteilt, dass die Lieferung von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke an die Institutsambulanz umsatzsteuerfrei ist.

Grunderwerbsteuer wird teurer!

Neben den Bundesländern Schleswig-Holstein (ab Januar 2012) und Rheinland-Pfalz (ab März 2012) planen auch Nordrhein-Westfalen und Baden-Württemberg (ab Oktober 2011), die Grunderwerbsteuer von derzeit 3,5 % auf 5 % zu erhöhen. Weitere Bundesländer könnten diesem Beispiel folgen.