

# CFO aktuell

Zeitschrift für Finance & Controlling

**Topstory**

**Erfolgschance Kompetenzmanagement**  
Strategisch vorausschauende Personalplanung

## **Corporate Finance**

Unternehmensanleihe als Finanzierungsform für den Mittelstand  
Internationale Kreditvertragsdokumentation

## **Accounting**

Bilanzdelikte: Regelungen, Rechtsfolgen, Prävention

## **Controlling**

Risiken und Chancen von Corporate Compliance

## **Management**

Manipulationsgefahr bei Anreizsystemen?

## **Trends & Tools**

Controllingpraxis in Österreich und Tschechien

## **Inside Research**

Führung von Non-Profit-Organisationen in Krisenzeiten

## **Glossary**

Was sind und wie entstehen Länderratings?

**Linde**

# Auswirkungen der Wirtschaftskrise auf die Führung von Non-Profit-Organisationen



## Neue Herausforderungen im NPO-Management und Beiträge des Controllings zu deren Lösung

Josef Baumüller / Martin Bodenstorfer / Alexandra Hahn

*Vor der spätestens mit 2009 in ihrer vollen Wucht einsetzenden Wirtschaftskrise wurden nicht nur erwerbswirtschaftliche Unternehmen und öffentliche Haushalte getroffen – auch das Umfeld von NPOs als „drittem Sektor“ hat sich seither stark verändert. Diese neuen Rahmenbedingungen stellten somit auch neue Herausforderungen an das erfolgreiche Management dieser Organisationen. Umfassende Forschungsbefunde, die sich mit diesen Veränderungen auseinandersetzen, fehlen bis dato für den deutschsprachigen Raum. Diese Lücke versucht eine vom Österreichischen Controller-Institut (ÖCI) in Kooperation mit Contrast Management-Consulting im Herbst 2011 initiierte Studie zu schließen.<sup>1</sup>*

### 1. Rahmen der Studie

Ziel der Studie war eine Erhebung, wie sich die Anforderungen an die Führung von NPOs in der Wirtschaftskrise verändert haben. Daneben sollte auch betrachtet werden, inwieweit ausgewählte Controllinginstrumente zu einer erfolgreichen Entwicklung der Organisationen in den letzten Jahren beigetragen haben. Hierbei wurde besonderes Augenmerk auf das **Risikomanagement** und **Liquiditätsmanagement** gelegt, weil diesen Themenfeldern typischerweise in Krisenzeiten besondere Bedeutung zukommt.

Die Erhebung erfolgte in Form einer quantitativen schriftlichen Befragung mittels Online-Fragebogen. Kontaktiert wurden rund 1.400 NPOs mit Sitz in Österreich und Deutschland. Aufgrund der Breite der Zielgruppe und in Ermangelung öffentlich zugänglicher Verzeichnisse zu ihrer vollständigen Abbildung wurden jene Organisationen angeschrieben, die in den Adressdatenbanken von ÖCI und Contrast vorhanden waren. Die Datenbasis wurde vor Durchführung der Studie mittels Desk-Research ergänzt. Die Erhebung fand im September und Oktober 2011 statt.

Von den angeschriebenen Organisationen wurden 101 Fragebögen vollständig ausgefüllt. Dies entspricht einer Rücklaufquote von 7,3 %, wobei diese insbesondere auf einen geringen Rücklauf seitens deutscher NPOs zurückzuführen ist (4 % vs. 11,1 % bei österreichischen NPOs). Die teilnehmenden Organisationen waren vornehmlich in der Branche **Soziales** stark vertreten (66 %) vor den Branchen Gesundheit (26 %) und Bildung (22 %) (Mehrfachnennungen waren möglich). Die Respondenten innerhalb dieser Studienteilnehmer waren primär **Mitglieder des Vorstands bzw. der Geschäftsleitung** (67 %) vor Leitern der Controlling- (11 %) bzw. Finanzabteilungen (10 %). In den

meisten Fällen standen sie NPOs in der Rechtsform des **Vereins** (65 %) und/oder (g)GmbH (25 %) vor (auch hier waren Mehrfachnennungen möglich). Der überwiegende Teil dieser NPOs (63 %) beschäftigte weiters mindestens 100 hauptamtliche Mitarbeiter im Vorjahr (in Köpfen, 28 % sogar über 500 hauptamtliche Mitarbeiter), rund drei Viertel der Organisationen verfügten daneben auch über ehrenamtliche Mitarbeiter.

### 2. Veränderungen im Führungsumfeld von NPOs

Die bisherige Entwicklung der finanziellen Ressourcen brachte für etwas weniger als die Hälfte der untersuchten NPOs sogar einen Anstieg der verfügbaren Mittel. Hier haben sich also in vielen Fällen Befürchtungen der Vergangenheit nicht bewahrheitet. Fast ebenso viele Organisationen haben jedoch ein sinkendes Volumen festzustellen (vgl. Abb. 1). Hinsichtlich der erwarteten **zukünftigen Entwicklung** dieser finanziellen Ressourcen überwiegt klar die **Skepsis**: Über zwei Drittel der NPOs rechnen mit stagnierenden oder sinkenden Mitteln, keine einzige NPO mit einer starken Erhöhung.

Auf Ebene der zugrunde liegenden Finanzierungsquellen zeichnet sich ein deutlicher Trend ab: Die größten Rückgänge lassen sich bezüglich Subventionen durch Bund und Länder feststellen, aber auch bei Spenden von Privatpersonen. Dafür haben Leistungsentgelte (besonders von Länderseite und den Leistungsempfängern) und alternative Geldgeber wie Gemeinden, internationale öffentliche Geldgeber und Kooperationspartner aus der Privatwirtschaft an Bedeutung gewonnen. Dies lässt auf eine **zunehmende Wichtigkeit marktwirtschaftlicher Leistungsbeziehungen** schließen, die jedoch auch mit erweiterten Anforderungen an die Organisationsführung einhergeht.

Auf gestiegenen finanziellen Druck der letzten Jahre reagierten NPOs insbesondere mit Kostensenkungen in der Verwaltung. Von Kündigungen und Standortschließungen wurde weitestgehend abgesehen (vgl. Abb. 2). Daneben spielten auch Anpassungen in den Organisationsstrategien bzw. -strukturen eine bedeutende Rolle, um die Lebensfähigkeit der Organisationen sicherzustellen.

Auch im weiteren Organisationsumfeld sehen sich die befragten NPOs einem durchwegs gestiegenen Druck gegenüber. Am stärksten werden hierbei die generellen Anforderungen an eine erhöhte Transparenz und Rechenschaft der Organisationen gegenüber ihren Anspruchsgruppen wahrgenommen. Doch auch ganz allgemein ist der



**Mag. (FH) Josef Baumüller** ist Universitätsassistent am Institut für BWL der Universität Wien.



**Mag. Martin Bodenstorfer** ist Manager bei Contrast Management-Consulting mit Spezialisierung auf NPOs und die öffentliche Verwaltung



**Mag. Alexandra Hahn** ist Business Analyst bei Contrast Management-Consulting mit Spezialisierung auf NPOs und die öffentliche Verwaltung.

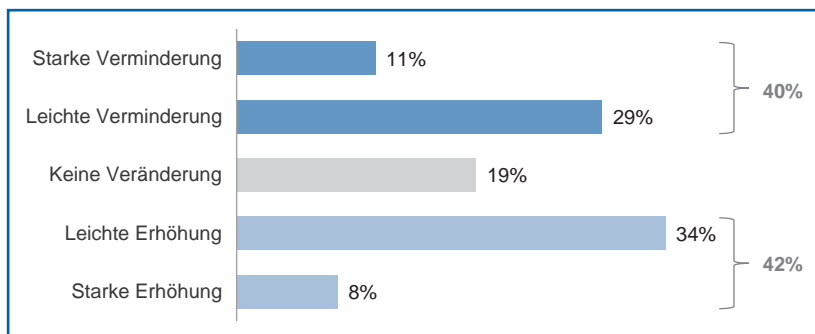


Abb. 1: Bisherige Entwicklung der finanziellen Ressourcen (in Prozent)

Einfluss bzw. sind die Anforderungen seitens dieser Anspruchsgruppen im Zuge der Krise merklich gestiegen.

### 3. Auswirkungen der Krise auf die Führung von NPOs

Im Zuge der Wirtschaftskrise haben einige Themenfelder der Führung von NPOs besonders an Bedeutung gewonnen (vgl. Abb. 3). Hervorzuheben sind hierbei die Themen Personalmanagement, Öffentlichkeitsarbeit und IT-Systeme. Diesen wurde eine deutlich gestiegene Rolle für das Management von NPOs attestiert.

Bei der Öffentlichkeitsarbeit scheint dies im zu vor angeführten zunehmenden Druck von außen und den erhöhten Forderungen nach Transparenz und Rechenschaft seitens der Anspruchsgruppen begründet. Die Bedeutung des **Personalmanagements** mag demgegenüber insbesondere dadurch gestiegen sein, dass viele NPOs ihre Ziele im Bereich

Personal nicht immer erreichen konnten und hier nun Nachholbedarf sehen (vgl. hierzu später auch Abb. 4). Viele der zuvor dargestellten Maßnahmen zum Umgang mit dem erhöhten (finanziellen) Druck werden zur Notwendigkeit von Handlungsschritten geführt haben, die Mehrbelastungen der Mitarbeiter zur Folge hatten – und damit Konsequenzen wie z. B. höhere Fluktuation. Erschwerend könnte sich dazu auswirken, dass NPOs häufig in personalintensiven Branchen – wie z. B. der Pflege – tätig sind, die zumeist schon vor der Krise durch einen Fachkräftemangel gekennzeichnet gewesen waren.<sup>2</sup> Es ist davon auszugehen, dass dieses Problem durch die Krise unverändert bestehen geblieben ist bzw. durch demografische Entwicklungen weitere Verstärkung gefunden hat.

Daneben sind es erwartungsgemäß „klassische“ Themenfelder des Controllings (strategisch wie auch operativ), die weiter in den Fokus der Führung von NPOs gerückt sind. Nicht zuletzt ist es Aufgabe des Controllings, diese zur „Sicherung der Lebensfähigkeit und Aufgabenerfüllung der Organisation“<sup>3</sup> zu unterstützen. Dies ist vor allem in Krisenzeiten essenziell, was die zunehmende Bedeutung des Controllings in den letzten Jahren hervorhebt.

In Summe ist festzuhalten, dass die Anforderungen an die Führung von NPOs wesentlich gestiegen sind. Die zu lösenden Aufgaben sind vielfältiger, der Druck ist ein höherer, und der Ausblick lässt noch keine Besserung vorhersehen. Umso

Abb. 2: Umgang mit dem gestiegenen finanziellen Druck (in Prozent)

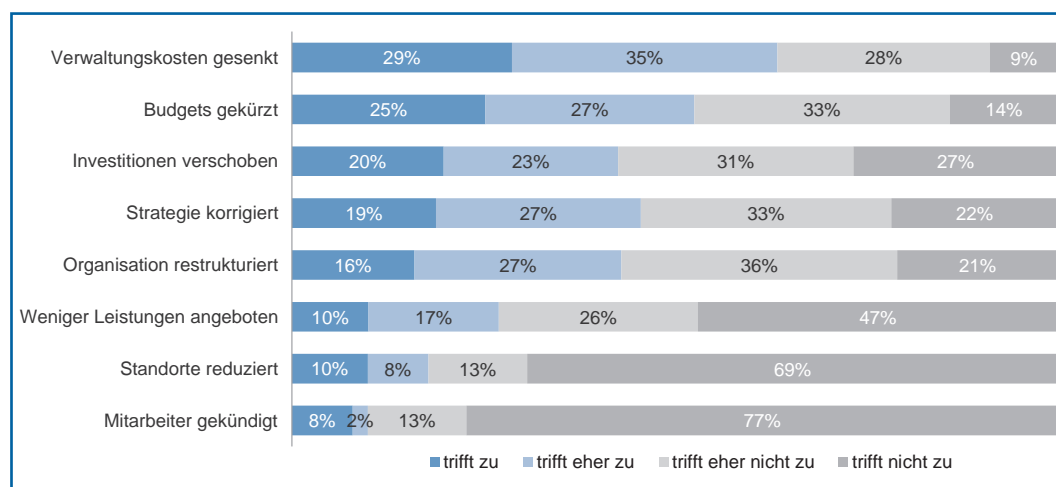
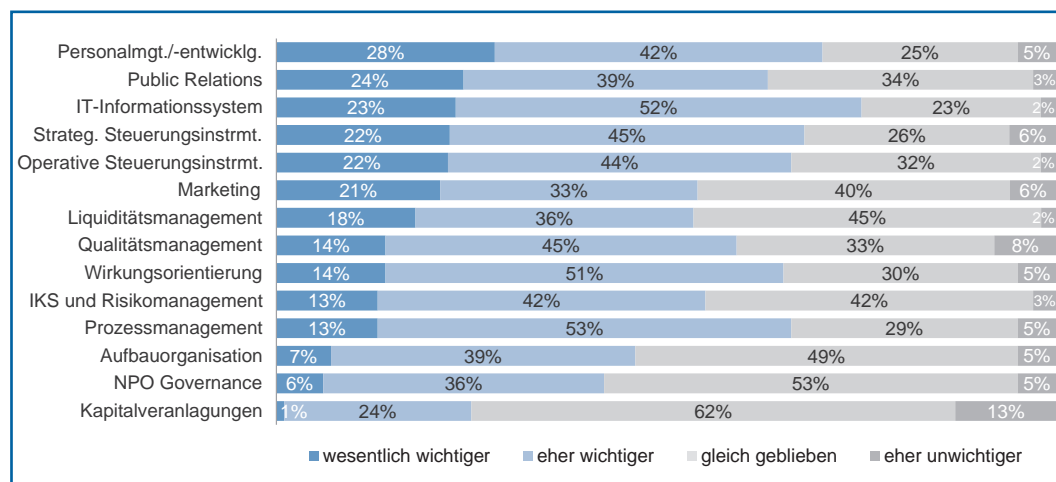


Abb. 3: Entwicklung der Bedeutung ausgewählter Managementfelder (in Prozent)





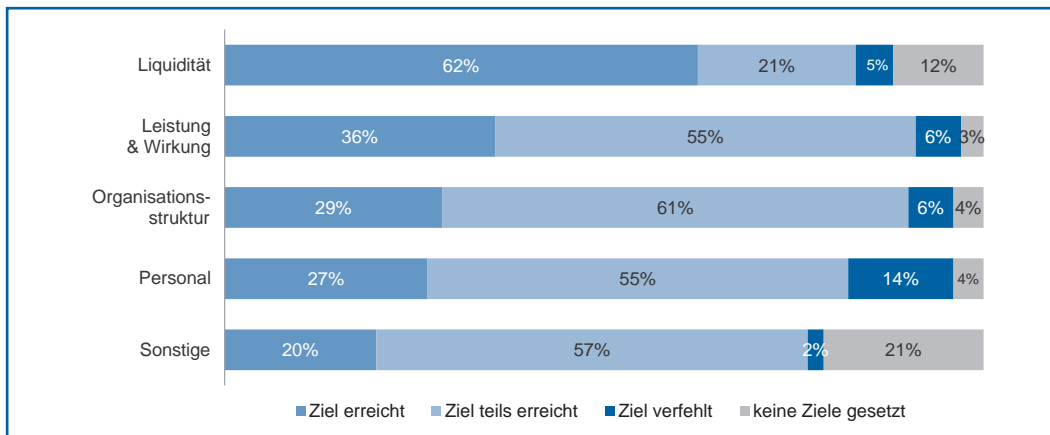


Abb. 4: Grade der erreichten Organisationsziele (in Prozent)

wichtiger wird deshalb das Schaffen entsprechender Führungsstrukturen und -instrumente, um den identifizierten Anforderungen entgegenzutreten. Viele der persönlichen „Lehren aus der Krise“, um welche die Studienteilnehmer gebeten wurden, unterstreichen dieses Erfordernis und zeigen, dass dies auch durchaus erkannt wird.

#### 4. Ein erstes Fazit

Bemerkenswert ist, dass trotz aller Herausforderungen gut zwei Drittel aller NPOs zufrieden oder sehr zufrieden mit der allgemeinen Entwicklung der Organisation seit Beginn der Krise sind. Ein Blick auf die wichtigsten Zielsetzungen dieser Organisationen in den letzten Jahren zeigt jedoch ein differenziertes Bild (vgl. Abb. 4): So wurden insbesondere die gesetzten **Liquiditätsziele** sowie – mit deutlichem Abstand – **Leistungs- und Wirkungsziele** erreicht: Themen, die in der NPO-Forschung und -Praxis in den letzten Jahren von zentraler Bedeutung waren. Deutlich kritischer wurden demgegenüber z. B. **Personalziele** bewertet. Da diesen typischerweise im Zielsystem einer NPO hohe Bedeutung zukommt,<sup>4</sup> sehen viele der untersuchten Organisationen folglich einen Schwerpunkt für die nächsten Jahre in diesem Bereich.

Abschließend betrachtet konnten manche NPOs mit der Krise wachsen. 28 % gaben an, dass sie durch die Entwicklungen der Krise eine leichte Stärkung der Organisation wahrnehmen. Diese konnten die neuen Herausforderungen somit als Sprungbrett zur Weiterentwicklung nutzen. Eine Vielzahl an NPOs sieht jedoch überwiegend negative Wirkungen (27 % eine leichte Schwächung, 9 % sogar eine wesentliche Schwächung). Für diese werden die nächsten Jahre der Krise und die sich hieraus ergebenden Anforderungen an die Führung vermutlich besonders herausfordernd. Gleichzeitig bergen diese Herausforderungen jedoch Chancen

zur weiteren **Professionalisierung** der Führungsstrukturen und -instrumente in diesen Organisationen.

#### 5. Ausgewählte Beiträge des NPO-Controllings zur Krisenbewältigung

Im Rahmen der durchgeführten Studie wurden Erhebungen zum Ausbaustand des Risiko- und Liquiditätsmanagements in den untersuchten NPOs durchgeführt. Die Befunde hierzu sind sehr unterschiedlich ausgefallen (vgl. Abb. 5).

Ein institutionalisiertes Risikomanagement stellt in vielen NPOs noch den sprichwörtlichen „weißen Fleck“ dar. Auch bei Anwendern finden sich zahlreiche weitere Optimierungspotenziale. Dabei finden verschiedenste Erhebungsinstrumente, allerdings in geringem Umfang, Anwendung. Risikomanagement selbst ist klare „Chefsache“ und im Zuständigkeitsbereich der obersten Führungsebene. Die **laufende Wartung der Risikomanagementsysteme inklusive eines adäquaten Risikoberichtswesens** stellt ein generelles Entwicklungsfeld dar.

Eine **Liquiditätsplanung** ist demgegenüber Standard im weit überwiegenden Teil der NPOs. Dabei gibt es unterschiedliche Zugänge, die mitunter von sehr groben Vereinfachungen gekennzeichnet sind und somit in zahlreichen Organisationen noch Raum für Verbesserungen lassen. Im Vergleich zur Planung „hinkt“ das laufende Berichtswesen zur Liquidität teils deutlich hinterher. Hier ist insbesondere die Entscheidungsaufbereitung oft verbesserungsfähig. Auf Informationsaktualität hinsichtlich Liquidität wird von der Mehrzahl der NPOs Wert gelegt. Zur anschließenden Liquiditätssteuerung stehen jedoch nur wenige Instrumente im Vordergrund (vor allem das aktive Management der eigenen Forderungen und Verbindlichkeiten). Das Liquiditätsmanagement findet durch die Or-

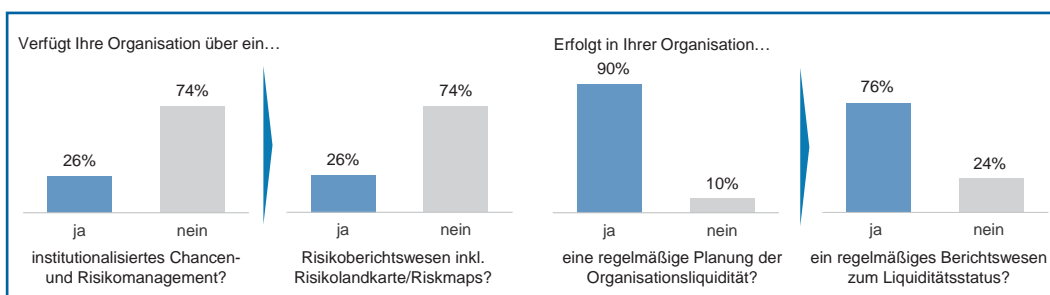


Abb. 5: Beispielhafter Ausbaustand ausgewählter Controllinginstrumente (in Prozent)

ganisationsleitung und/oder das Rechnungswesen/Controlling statt. *MS Excel* kommt hierbei zur Unterstützung zentrale Bedeutung zu.

Die Gegenüberstellung der Befunde zum jeweiligen Ausbaustand dieser Controllinginstrumente der untersuchten NPOs mit der Einschätzung ihres „Erfolgs“ im bisherigen Verlauf der Krise zeigt, dass der Umfang des Einsatzes ausgewählter Controllinginstrumente tendenziell dazu beitragen konnte, dass NPOs erfolgreicher durch die Krise kamen. So verfügen NPOs, in denen die dargestellten Instrumente zum Einsatz kommen, über einen tendenziell höheren Zufriedenheitsgrad als jene, die nicht darauf zurückgreifen. Bemerkenswert ist darüber hinaus, dass jene Organisationen, die über ein **institutionalisiertes Risikomanagement** verfügen, tendenziell auch eher eine Stärkung denn eine Schwächung aus den Entwicklungen der Krise wahrnehmen. Dies erscheint gut nachvollziehbar in Anbetracht der zentralen Aufgabe des Risikomanagements, „im Umgang mit Risiken (...) die frühzeitige Identifikation von bestandsgefährdenden Entwicklungen sowie die rechtzeitige Wahrnehmung von Chancen“<sup>5</sup> sicherzustellen, und unterstreicht die möglichen Beiträge des Controllinginstrumentariums für die Krisenbewältigung.

## 6. Ausblick

Viele der dargestellten Befunde zu den neuen Rahmenbedingungen der Führung von NPOs sind nicht neu und wurden bereits vor der Krise als zukunfts-

weisend bestimmt<sup>6</sup> – jedoch haben sie nun durch die schwieriger werdenden Rahmenbedingungen der letzten Jahre an kritischer Bedeutung gewonnen. Es ist davon auszugehen, dass die bisherigen Entwicklungen in den kommenden Jahren weiter verstärkt werden. Eine entsprechend professionell aufgestellte Organisationsstruktur und der Rückgriff auf ein entwickeltes Controllinginstrumentarium scheinen hier die beste Vorbereitung auf die kommenden Herausforderungen. Dann lässt sich sogar diese Krise auch als eine Chance nutzen.<sup>7</sup>

## Anmerkungen

<sup>1</sup> Vgl. Horak/Baumüller/Bodenstorfer/Hahn, Die Führung von Non-Profit Organisationen in schwierigen Zeiten. Ergebnisse einer Studie des Österreichischen Controller-Instituts in Kooperation mit Contrast Management-Consulting, Wien 2011.

<sup>2</sup> Z. B. Simsa/Schober/Schober, Nonprofit-Organisationen im sozialen Dienstleistungsbereich – Bedeutung, Rahmenbedingungen, Perspektiven (2004) 55 ff.

<sup>3</sup> Eschenbach/Horak/Furtmüller, Rechnungswesen und Controlling in NPOs, in: Badelt/Meyer/Simsa (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation<sup>4</sup>, Stuttgart 2007, 340 (350).

<sup>4</sup> Z. B. Neumann, Personal und Personalmanagement in NPO. Diskussionspapiere zum Nonprofit-Sektor 25, Berlin 2004, 12.

<sup>5</sup> Heilmair, Risikomanagement in Verbänden, Wiesbaden 2009, 17.

<sup>6</sup> Vgl. etwa schon Horak/Baumüller, Die Professionalisierung der Steuerung in NPOs, in: Schauer/Helmig/Purtschert/Witt (Hrsg.), Steuerung und Kontrolle in Nonprofit-Organisationen, Linz 2008, 503 (520 ff.).

<sup>7</sup> Frei nach Max Frisch: „Krise kann ein produktiver Zustand sein. Man muss ihr nur den Beigeschmack der Katastrophe nehmen.“

# Bilanzdelikte

## Umfang – Täter – gesetzliche Regelungen – Rechtsfolgen – Prävention

Helmut Siller



**Mag. Dr. Helmut Siller, MSc** ist Bereichsleiter für Rechnungswesen und Controlling und Vortragender am Institut für Unternehmensführung (FH Wien-Studiengänge der WKW).

*Durch Bilanzdelikte wie in den Fällen BAWAG oder Hypo Group Alpe Adria (HGAA) leidet das Vertrauen in Jahresabschlüsse, in die Regeln zu ihrer Erstellung und in die Person/en des/der Bilanzierenden. Überdies tragen viele unrichtige Jahresabschlüsse das uneingeschränkte Testat eines Wirtschaftsprüfers. Und das ist nur die Spitze des Eisbergs ...*

### 1. Begriffsklärung

Bilanz ist im weiten Sinn zu verstehen: Sie umfasst alle Bestandteile eines prüfungs- bzw. publizitätspflichtigen Abschlusses, also Bilanz, GuV sowie – bei Kapitalgesellschaften – Anhang, Lagebericht und Testat. Diese Teile sind daher auch mögliche Objekte eines Bilanzdelikts (Delikt im Sinn von ungesetzlicher Handlung).

Bilanzdelikte sind eine Form der **Unternehmenskriminalität**. Das Bilanzrecht betreffende Delikthandlungen sind – abhängig von der Absicht des Täters bzw. der Täter – bewusste oder unbewusste Falschassagen. Fehler geschehen unbewusst: Es werden keine Maßnahmen getroffen, um sie zu verschleiern. Fehler hinterlassen daher immer eine Prüfspur („*audit trail*“), der nachgegangen werden

kann. Anders bei Bilanzmanipulationen: Das sind bewusste Verstöße gegen bilanzrechtliche Vorschriften, entweder auf der „Erstellungsebene“, d. h. der Buchführung, und/oder auf der „Abbildungsebene“ im Jahresabschluss.<sup>1</sup> Bereits der bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*) reicht für eine Verurteilung aus, d. h., man hält eine Manipulation ernstlich für möglich und unternimmt nichts dagegen.

**Unternehmensrechtliche Bilanzstrafbestände** finden sich je nach Rechtsform des Unternehmens in unterschiedlichen Gesetzen. Die Regelungen in § 255 AktG, § 122 GmbHG, § 89 Genossenschaftsgesetz, § 114 Versicherungsaufsichtsgesetz u. a. ähneln einander in ihrer Grundstruktur. Hier soll stellvertretend nur § 255 Abs. 1 AktG genannt werden: Wer die Verhältnisse der Gesellschaft oder mit ihr verbundener Unternehmen oder erhebliche Umstände, auch wenn sie nur einzelne Geschäftsfälle betreffen, 1. unrichtig wiedergibt (fälscht), 2. verschleiern und/oder 3. verschweigt, begeht ein Bilanzdelikt.

**Bilanzfälschung** heißt, es muss ein unrichtiger Abschluss vorliegen, d. h. ein vorsätzlicher, mit Schädigungsabsicht begangener Verstoß gegen

# CFO aktuell-Jahresabo

inklusive **Onlinezugang**  
und **app** zum Heft-Download



Aktion  
Jetzt 20%  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**CFO aktuell-Jahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App**  
(8. Jahrgang 2014, Heft 1-6)

**EUR 102,40**  
Statt EUR 128,-

**Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten.** Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma  Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort  E-Mail

Telefon (Fax)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**