

## **Controlling - Ein Aufgabenfeld für Wirtschaftstreuhänder Vorstellung der Abteilung Controlling an der Universität Linz**

Das Institut für Revisions-, Treuhand- & Rechnungswesen an der Universität Linz ist nunmehr mit Prof. Axel Haller (Abteilung Unternehmensrechnung & Wirtschaftsprüfung - vor-gestellt in Der Wirtschaftstreuhänder 1/2000, S. 32), Institutsvorstand Harald Stiegler und seit 1.9.dJ Prof. Michael Tumpel (Abteilung Betriebswirtschaftliche Steuerlehre - diese wird im nächsten Wirtschaftstreuhänder vorgestellt) ausgezeichnet besetzt.

Die Abteilung Controlling hat durch das Wirken von Univ.-Prof. Ing. Dr. Harald Stiegler aufgrund des starken Praxisbezuges in Forschung und Lehre einen erheblichen Stellenwert in österreichischen Unternehmen gleichsam im Stillen erobert.

Das Gespräch mit Univ.-Prof. Ing. Mag. Dr. Stiegler führte Kollege Hon. Prof. Mag. Dr. Josef Schlager.

**Schlager:** Für die Leser des Wirtschaftstreuhänders ist die aktuelle Diskussion hinsichtlich des Zusammenrückens von internem und externem Rechnungswesen, die ich schon Professor Haller gestellt habe, von besonderem Interesse.

**Stiegler:** Das "Zusammenrücken" ist empirisch wahr, es entspricht der aktuellen Aufgabenstellung des (gesamten) Rechnungswesens: Im Vordergrund steht heute weniger die akribisch genaue Messung der Kosten der Leistungserstellung als die Darstellung der Wettbewerbsfähigkeit einer Unternehmung.

Vernünftigerweise handelt es sich jedoch nicht um ein Null-Summen-Spiel "mehr externes, weniger internes Rechnungswesen" sondern um ergänzende Aufgaben. Von Führungskräften der Privatwirtschaft wird tendenziell häufig dieses Null-Summen-Spiel gefordert/gewünscht - ich halte dies für unsinnig und ggf. für die Unternehmung existenzgefährdend.

Einige Argumente zur Begründung:

(1) Die Aufgabenstellung für das externe Rechnungswesen (siehe oben) ist bevorzugt die Investitionstätigkeit iwS (inkl. Mergers & Acquisitions) bzw. die Desinvestition - im Gegensatz dazu sind die Betriebskosten einer getätigten Investition/Desinvestition bevorzugtes Objekt des internen Rechnungswesens.

(2) Zur Steuerung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung (gemessen in Kosten) werden effiziente Teilkostenrechnungen eingesetzt, sie haben bis zu 100 Bewährungsjahre aufzuweisen - diese Patina ist ein Gütesiegel. Für den Fall einer von außen diktierten Ertragsseite bleibt als einzige Steuerungsgröße Wirtschaftlichkeit, d.h. Gestaltung der Einzel- und Gemeinkosten. Eine Anmerkung im Zusammenhang: Wenn im Jahr 2000 Führungskräfte feststellen, dass die Standardkalkulation keine Preise begründen kann, sondern der Markt den Preis vorgibt und eine Zielkostenrechnung (seit Beginn des letzten Jahrhunderts als "Retrograde Kalkulation" bekannt und verwendet) verlangt, so ist diese Feststellung überholt: Spätestens seit Mitte der 1960er Jahre kippte der Verkäufer- zum Käufer-Markt, seit damals wird die Zielkostenrechnung gelebt.

(3) In einer prosperierenden Wirtschaftslage kann ein bestimmtes Maß an Unwirtschaftlichkeit dem Markt weitergegeben werden - ist ein Verzicht auf relativ leicht realisierbare Gewinnanteile. In einer stagnierenden Wirtschaftslage hingegen kann dieses Maß an Unwirtschaftlichkeit eine Überschuldungskrise der Unternehmung begründen/fördern.

(4) Würden ausschließlich pagatorische Kosten auch intern verwendet, so hätte ein Produktionsbetrieb Informationsnotstand, er wäre nicht steuerbar: Der Informationsbedarf eines Werkstättenmeisters, eines Abteilungsleiters der Arbeitsvorbereitung, uam. ist auf Material- und Fertigungs- (Einzel-, Gemein-, Prozess-) kosten bezogen - diese werden verfahrensabhängig, nicht Einnahmen-Ausgabendefinit. geplant und gesteuert. Im Hinblick auf den Produktlebenszyklus ist überdies festzuhalten, dass strategische Ertrags- und Kostenprognosen sehr wohl effizient geleistet werden können, - gewiss nicht jedoch realistische Ein- und Auszahlungsströme über eine strategische Zeiteinheit.

(5) Das Argument, ein differenziertes internes Rechnungswesen bringe weniger Nutzen als es Kosten verursacht, gilt seit mindestens 1 Jahrzehnt nicht mehr: Heutige EDV/PC-Lösungen weisen minimale Nutzungskosten/Datenpflegekosten aus, lediglich die Implementierung des Informationssystems ist zeitlich und finanziell (ein Mal!) aufwendig. Heutige Führungskräfte sind nicht mehr auf hochaggregierte "Führungsinformationen" angewiesen, sie sind in der Lage, auf jede einzelne Entscheidungsebene bzw. bis zur letzten Kostenstelle durchzugreifen.

(6) Der Jahrhunderte alte Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung wurde ebenso lang durch Usancen/Krisendruck bzw. auch unternehmerischen Weitblick mittels Leistung- und Kostenrechnungen ergänzt.

Die Forderung nach einem ordnungsgemäßen Rechnungswesen/Controlling wurde erstmals 1998 vom Gesetzgeber festgeschrieben - zumindest für Vorstände bzw. Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften. Darüber hinaus wird ein internes Kontrollsystem (§ 82 AktG, § 22 Abs. 1 GmbHG) ebenso gefordert wie eine detaillierte, verstärkte Berichtspflicht (§ 81 AktG, § 28 a GmbHG).

**Schlager:** Eines Ihrer Controlling-Bücher - eine Grundlagenarbeit, kein Spezialthema - wurde mittlerweile in sechs Sprachen übersetzt. Welche Gründe dafür waren ausschlaggebend?

**Stiegler:** Darauf gibt es zwei Antworten:

(1) Das Buch "Controlling" ist nicht "mein" Buch, sondern eines, das ich mit einem Praktiker - hier den Salzburger Unternehmensberater Roman Hofmeister - gemeinsam verfasst habe - wobei sein Arbeitsanteil der größere war.

Im Zusammenhang: Viele meiner Bücher und alle meine Vorlesungen machte und mache ich gemeinsam mit profilierten Führungskräften aus Marktwirtschaft und teils Öffentlichen Betrieben. Diese Mischung entspricht einer für mich glaubhaften "Clearing-Lösung": Isoliert haben wir an der Universität Problemlösungen ohne aktuelle Probleme, Umgekehrtes gilt generell für die Praktiker - eine Kooperation ist die logische, sachorientierte Folge.

(2) Die Ursache für die Verbreitung des Controlling-Buches liegt in der Ostöffnung 1989; - von Prag bis Vladivostok bzw. von Murmansk bis Sofia suchte man Handlungsempfehlungen für die neue marktwirtschaftliche Leistungserstellung und -verwertung. Da die strukturellen Problemlagen vielfach jenen des Wirtschaftsraumes Österreich sehr ähnlich waren, wollte man bevorzugt von österreichischen Problemlösungen lernen und nicht etwa von französischen oder amerikanischen.

**Schlager:** Die "Balanced Scorecard - Instrument zur Unterstützung der Strategieumsetzung", so der Titel eines Aufsatzes von Frau a. Univ.-Prof. Dr. Birgit Feldbauer (RWZ 1998/12, S. 380), die sich im Sommer 2000 am Institut mit der Arbeit "Handels-Controlling" habilitiert hat. - Ich konnte bereits feststellen, dass diese Arbeit u. a. aufgrund der Darstellung der "Controllingwerkzeuge" für Wirtschaftstreuhandler von besonderem Interesse sein wird - als "ausgewogener bzw. multikriterieller Berichtsbogen" boomt gerade in Einführungsprojekten in Groß- und Mittelbetrieben. Welchen Stellenwert sollte dieses Instrument einnehmen? Als Wirtschaftstreuhandler bin ich es gewohnt, quantitative aber vor allem auch aufgrund meiner vielschichtigen Kenntnisse der vertretenen Unternehmen qualitative Informationselemente gleichzeitig anzuwenden und zu verknüpfen.

**Stiegler:** Lieber Kollege Schlager, das Konzept der "Balanced Scorecard" entspricht Ihrer persönlichen Vorgangsweise, qualitative und quantitative Informationen zu verknüpfen. Zu beachten ist, dass qualitative Informationen (wie z.B. Kundenzufriedenheit, Lieferantentreue, Betriebsklima etc.) dimensionslos auf einer Bewertungsskala, einer "Scorecard" quantitativ abgebildet werden. Diese Vorgangsweise war für die USA, nicht aber für Europa sensationell - dies mit folgender Begründung: In den USA ist die Simplifizierung der Darstellung des betrieblichen Erfolges auf 1 oder 2 Kennzahlen Tradition - die Argumentation bewegt sich zwischen Return on Investment und Cash Flow, gelegentlich ergänzt um den Marktanteil. In Europa wird schon seit Jahrzehnten das gesetzlich geforderte Rechenwerk um qualitative Informationen ergänzt (siehe Lagebericht, Sozialbilanz, Umweltbilanz usw.).

Das Konzept der "Balanced Scorecard" ist gegenüber der Verwendung isolierter Kennzahlen für qualitative und quantitative Informationen überlegen, weil es sich um ein geschlossenes Modell handelt. Einerseits werden strategische und taktische Pläne zwingend verknüpft (die bequeme, aber unprofessionelle Fortschreibung von Budgets aus der Vergangenheit wird so unterbunden),

andererseits werden die bereits angesprochenen qualitativen und quantitativen Informationen nicht nur aus der gerade den Wirtschaftstreuändern bekannten finanziellen Perspektive gesehen, sondern auch aus der Kundenperspektive, der Perspektive der internen Geschäftsprozesse und der Lern- und Entwicklungsperspektive der Gesamtunternehmung. So entsteht (idealtypisch) ein ausgeglichener = "balanced" Gesamtplan.

**Schlager:** Was bringt die starke Prozessorientierung in der Kostenrechnung?

**Stiegler:** Nicht im Gegensatz, sondern in Ergänzung zur funktionalen Gliederung der Aktivitäten in der Unternehmung werden einzelne Prozesse/Teilprozesse als Bezugsgrößen der Planung verwendet. Prozesse als Bezugsgrößen ermöglichen ein genaueres, besser differenziertes Bild der betrieblichen Wirklichkeit.

Lassen Sie mich ein frei gewähltes Beispiel aus der zur Lösung taktischer Probleme gut bewährten Prozesskostenrechnung erläutern: Die Analyse der Tätigkeiten eines Einkauf-Mitarbeiters ergibt, dass ein Bestellvorgang ATS 120,- kostet. Werden 60 Stück bestellt, so sind die Kosten je Stück ATS 2,-; werden 600 Stück bestellt, so betragen die Kosten je Stück ATS 0,20. Diese betriebliche Wirklichkeit wird in der herkömmlichen Standardkalkulation nicht berücksichtigt, da bekanntlich die Bestellkosten = Gemeinkosten als Prozentsatz der Einzelkosten kalkuliert werden - entsprechend wird die kleine Bestellmenge zu Unrecht gefördert, die große Bestellmenge zu unrecht gestraft, d.h. es erfolgt eine gegenüber der betrieblichen Wirklichkeit verfälschte Gemeinkostenzuordnung.

(Im Zusammenhang: das Problem permanent steigender Gemeinkosten - hauptsächlich als Folge sinkender Kapitalproduktivität - ist zwar aktuell, aber nicht neu: schon in den Anfängen unserer Sozialen Marktwirtschaft hat der an der Abteilung Controlling lehrende (frühere) Planungschef Ludwig Stuibler eine "Prozess"-Kostenrechnung publiziert, einige Jahre vor der Erfindung dieser griffigen und verbreiteten Definition; vgl. Werkstatt-Technik und Maschinenbau, Heft 5 1958, S. 284 ff.)

**Schlager:** Im Wirtschaftstreuänder konnten Arbeiten aus wichtigen Forschungsschwerpunkten der Abteilung veröffentlicht werden, wie etwa der Aufsatz von Univ.-Ass. Dr. Albert Mayr, Controlling für Klein- und Kleinstunternehmen - eine Aufgabe für Wirtschaftstreuänder?, Der Wirtschaftstreuänder 6/99, S. 28, der sich in diesem Bereich habilitiert und von a. Univ.-Prof. Dr. Birgit Feldbauer, u. a., Unternehmensfortführung im Konkurs - Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, Der Wirtschaftstreuänder 2+3/2000, S. 20, wo der besonders intensiv bearbeitete Sanierungsbereich angesprochen ist. Wie ist nun die Lehre strukturiert? *Erwähnen möchte ich, dass im Wertpapieraufsichtsgesetz vorgesehen ist, dass die Wertpapierdienstleistungsunternehmen geforderte interne Revision und das interne Controlling auf Wirtschaftstreuänder übertragen werden kann.*

**Stiegler:** Das sind mehrere Fragen auf einmal - ich beschränke mich auf zwei Antworten.

(1) Zur universitären Lehre: der Gesetzgeber definiert das Grundprogramm, d.s. drei Vorlesungen, zwei thematisch verbundene Übungen und zwei Seminare, welche spezielle Schwerpunkte zu behandeln haben.

In einer der Hauptvorlesungen wird Interne Revision & Interne Kontrolle ausführlich von der Bankpraktikerin und nunmehrigen Mitarbeiterin an der Abteilung Controlling, Frau Erika Grof, behandelt.

In einer weiteren Hauptvorlesung wird die Gegensteuerung bei Unternehmenskrisen (aus eigener Kraft bzw. mit gerichtlicher Unterstützung) thematisiert.

Dies mit folgender Begründung: seit fast 2 Jahrzehnten bin ich Sachverständiger bei Gericht; so gut wie immer konnte ich erfahren, dass Unternehmer in der Konkursverhandlung deshalb Verlierer sind, weil ihr Managementwissen und -können ausschließlich auf die heile Welt der nichtkrisenhaften Aufgabenstellung beschränkt ist. Ihnen fehlt überdies häufig kritisch-rationales Verhalten, weil sie den Existenzverlust "ihrer" Unternehmung psychologisch nicht verkraften und deshalb in das Verhaltensmuster "Bewusstseinsverweigerung" flüchten - dies ist nicht verwerflich, aber schädlich. Krisenvermeidung, Krisenbewältigung und Unternehmens-Neustart sind deshalb bedeutsame Vorlesungsinhalte.

(2) Der Einsatz von Wirtschaftstreuändern als "interne" Revisoren bzw. Controller ist nicht erst durch ein jüngeres Kontrollgesetz Realität, sondern schon seit Jahrzehnten - branchenunabhängig - gelebte Praxis; dies insbes. in Kleinst- und Kleinbetrieben. Ich rufe in Erinnerung: von den ca. 200.000 marktorientierten Unternehmungen Österreichs zählen gemäß der aktuellen EU-Statistik 84 % zu den Kleinstbetrieben (0 - 9 Dienstnehmer) und weitere 13 % zu den Kleinbetrieben (10 - 49 Dienstnehmer), d.s. zusammen **97 %** aller Unternehmungen - also ein riesiges Klienten-Potential. Aus meiner Marktkenntnis halte ich fest, dass Wirtschaftstreuänder insbes. bei Kleinstunternehmern

nicht nur interne Managementleistungen ergänzen/verbessern können, sondern oftmals ein Sicherheitsnetz vor dem Insolvenzcrash verkörpern.

**Schlager:** Herzlichen Dank für die Bereitschaft mit der Praxis zu kooperieren. Ich bin überzeugt, dass Wirtschaftstreuhandler als kontinuierlich in Klein- und Mittelbetrieben eingesetzte Berater aufgrund der vorhandenen und sich noch weiterentwickelnden Informationstechnologie und den gemeinsam von Wissenschaft und Praxis getragenen Entwicklungen, die im Gespräch kurz behandelt wurden, verstärkt Controllinganwender und damit Studenten des Fachbereichs sein werden. Dies bestätigt sich etwa am erkennbaren Interesse für die bewusst auf das sich verändernde Berufsbild des Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers abgestellte Literatur. Sicherlich werden die Bücher des Institutes über "Controlling", "Krisenmanagement", "Erfolgspotentiale", "Controllinginstrumente in KMU", "Mergers & Acquisitions", ua. mit großem Nutzen von uns Wirtschaftstreuhandlern gelesen werden.

Univ.-Prof. Dr. Harald Stiegler, geboren 21.6.1940, war knapp 10 Jahre in der Praxis in bekannten, österreichischen Unternehmungen tätig, bevor er an die Universität Linz wechselte. Er habilitierte sich mit einer Arbeit über "Integrierte Planungsrechnung", Wien - New York 1977, und wurde 1979 Professor für Betriebswirtschaftslehre an der Universität Linz. Sein Einsatz für die Verbreitung des Controlling in Österreich hat ihm zu Recht den Ruf eines Controlling-Pioniers eingebracht. Bereits im Wintersemester 1973/74 hielt er Fallstudienseminare nach dem Muster amerikanischer Universitäten ab; seit seiner Ernennung 1979 lehrte er Controlling im Rahmen der Speziellen Betriebswirtschaftslehre "Rechnungswesen".

Die Einführung der Besonderen Betriebswirtschaftslehre "Controlling" als Diplomprüfungsfach und Prüfungsfach an der Universität Linz im Jahr 1989 geht auf ihn zurück. Er hat auch den - 1988 erstmals abgehaltenen - "Controllinglehrgang in der Universität Linz" gestaltet und ist seit damals wissenschaftlicher Leiter des Lehrgangs. Die Absolventen des ersten Controlling-Lehrgangs gründeten 1989 den (permanent wachsenden) Controlling Club Austria; dieser gibt mit dem **Controllingreport** eigenes Fachmagazin heraus ([www.cc-linz.at](http://www.cc-linz.at)).

Das wissenschaftliche Interesse von Professor Stiegler liegt u. a. bei Themen wie Integrierte Unternehmensplanung, Krisen- und Sanierungsmanagement, Controlling von Klein- und Mittelbetrieben, Lösung strategischer Unternehmensprobleme. Weitere Informationen, insbes. ein Tätigkeitsbericht über die letzten 10 Lehr- und Forschungsjahre, sowie Publikationen, Projekte und Lehrveranstaltungen finden Sie unter [www.controlling.uni-linz.ac.at](http://www.controlling.uni-linz.ac.at).