



Barbara E. Weißenberger / Hendrik Angelkort / Sebastian Göbel

**Integration der Rechnungslegung
und Rollenwandel von Controllern:
Ergebnisse einer empirischen Untersuchung**

Working Paper 2 / 2011

– Working Paper Series Controlling & Business Accounting –

erschienen in: Controlling, 24. Jg., Nr. 2, S. 85-92

Herausgeber: Professur für Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Controlling
und integrierte Rechnungslegung (Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger)
Justus-Liebig-Universität, Gießen
<http://wiwi.uni-giessen.de/controlling/>

JEL-Classification: M41

Integration der Rechnungslegung und Rollenwandel von Controllern: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung

Zusammenfassung

Obwohl der Rollenwandel des Controllers zum betriebswirtschaftlichen Berater des Managements in Theorie und Praxis gefordert wird und auch empirisch zu beobachten ist, wurde der Zusammenhang einer integrierten Rechnungslegung mit der veränderten Controllerrolle bisher vernachlässigt. Vor dem Hintergrund dieser Forschungslücke analysieren die Autoren im Rahmen einer empirischen Untersuchung die Wirkung einer erhöhten Integrationsintensität der Rechnungslegung auf die Ausübung unterschiedlicher Controllerrollen. Des Weiteren werden spezifische Bereiche im Kontext unterschiedlicher Aktionsfelder der Controllerarbeit identifiziert, die einen Rollenwandel maßgeblich begünstigen und deshalb in besonderer Weise gefördert werden sollten.

Stichwörter

Controller, Rollenwandel, Business Partner, integrierte Rechnungslegung, IT-Systeme

1. Controllerrollen im Kontext einer integrierten Rechnungslegung

In Theorie und Praxis ist ein zunehmender Rollenwandel des Controllers vom informationsorientierten Methoden- und Systemdienstleister hin zum betriebswirtschaftlichen Berater des Managements oder ‚Business Partner‘ zu beobachten (vgl. *Weber*, 2008). Neuere empirische Untersuchungen lassen darauf schließen, dass ein Zusammenhang zwischen einem veränderten Rollenverständnis und dem Erfolg eines Unternehmens besteht. Aus diesem Grund wird gefordert, den Rollenwandel aktiv zu unterstützen (vgl. *Zoni/Merchant*, 2007; *Weber*, 2010). Ein solcher Rollenwandel stellt sich allerdings nicht automatisch ein, sondern ist von bestimmten persönlichen Determinanten und organisatorischen Einflussfaktoren abhängig, die es zu identifizieren gilt, um einen Rollenwandel von Controllern wirksam zu fördern.

Ein in der betriebswirtschaftlichen Forschung bisher wenig berücksichtigter Aspekt stellt dabei die Integration der Rechnungslegung dar, d.h. die Konvergenz von interner und externer Finanzberichterstattung zu einer gemeinsamen Finanz‘sprache‘. Bisherige empirische Untersuchungen zeigen, dass sich eine integrierte Rechnungslegung, insbesondere unter IFRS, grundsätzlich positiv auf die Einschätzung der Controllerarbeit durch das Management auswirkt (vgl. *Angelkort/Sandt/Weißberger*, 2008; *Weißberger/Angelkort*, 2011). Inwieweit aber durch den Integrationsgrad auch die rollenbezogene Ausgestaltung der Controllerarbeit beeinflusst wird, ist unklar und wurde bisher vernachlässigt. So lässt sich einerseits vermuten, dass eine weitgehende Integration der Rechnungslegung die Ausübung der Controllerrolle als betriebswirtschaftlicher Berater aufgrund der umfangreichen Standardisierung und Harmonisierung interner Prozesse sowie der damit verbundenen Zeit- und Ressourceneinsparungen begünstigt. Denkbar wäre aber auch, dass gerade im Zuge einer Integration der Rechnungslegung unter IFRS und den damit verbundenen vielfältigen Herausforderungen für die Controllerarbeit, eine Rückentwicklung zur Methoden- und Systemdienstleisterrolle im Sinne eines ‚Master of Information‘ oder ‚Herr der betriebswirtschaftlichen Zahlen‘ erfolgt. In diesem Fall würde der unstrittig zu beobachtende Trend zur Integration der Rechnungslegung (vgl. *Simons/Weißberger*, 2010) dem Trend zum veränderten Rollenverständnis als Business Partner zuwider laufen.

Vor dem Hintergrund dieser offenen Frage ist es das Ziel des vorliegenden Beitrags, den Einfluss der Integrationsintensität der Rechnungslegung auf die Ausprägung unterschiedlicher Controllerrollen empirisch zu analysieren. Die Ergebnisse der Untersuchung schließen die bisher bestehende Forschungslücke in diesem Feld und sind von besonderer Relevanz für

Controller in der Unternehmenspraxis. Zum einen kann gezeigt werden, dass die Integration von interner und externer Rechnungslegung sich positiv auf die Ausübung einer aktiveren und stärker beratenden Controllerrolle auswirkt. Zum anderen ergeben sich durch die Analyse auch Hinweise darauf, dass hierbei die Integration im Kontext der controllingrelevanten IT-Systeme eine besondere Rolle spielt. Anstrengungen innerhalb der Integration der Rechnungslegung, insbesondere aber im Kontext der IT-Systeme, begünstigen demnach den angestrebten Rollenwandel hin zum betriebswirtschaftlichen Berater des Managements maßgeblich und tragen somit indirekt zum Unternehmenserfolg bei.

Im Folgenden werden zunächst die Grundlagen der empirischen Untersuchung dargestellt und der Status Quo der rollenbezogenen Ausgestaltung der Controllerarbeit analysiert. Auf diesen Untersuchungsergebnissen aufbauend wird der Zusammenhang zwischen einer erhöhten Integrationsintensität der Rechnungslegung und der Ausübung alternativer Controllerrollen untersucht. Der Beitrag endet mit einem Fazit, das die wesentlichen Untersuchungsergebnisse zusammenfasst.

2. Grundlagen der empirischen Untersuchung

Die diesem Beitrag zugrunde liegende empirische Erhebung basiert auf einer schriftlichen Befragung der Controllingleiter der 1.500 umsatzstärksten Unternehmen mit Sitz in Deutschland, die über mindestens 250 Mitarbeiter verfügen. Untersuchungsgegenstand sind ausschließlich Großunternehmen, da hier das Vorhandensein institutionalisierter Controllingstellen und -strukturen im Gegensatz zu kleinen und mittelständischen Unternehmen mit großer Wahrscheinlichkeit gewährleistet ist. Das branchenübergreifende Untersuchungsdesign soll dazu beitragen, möglichst allgemeingültige Ergebnisse abzuleiten. Zu beachten ist, dass Banken, Versicherungen und sonstige Finanzdienstleister aufgrund ihrer branchenspezifischen Besonderheiten nicht berücksichtigt wurden. Darüber hinaus wurden einzelne Unternehmen der Grundgesamtheit, z.B. aufgrund eines fehlenden Controllings, einer Doppelerfassung im Rahmen unterschiedlicher Rechtsformkonstrukte etc., eliminiert. Die bereinigte Grundgesamtheit umfasst 1.269 Unternehmen.

Die Datenerhebung erfolgte von September bis November 2007 und erreichte mit 214 auswertbaren Fragebögen eine effektive Rücklaufquote von 16,9% bezogen auf die bereinigte Grundgesamtheit. 27,1% der befragten Unternehmen sind börsennotiert und mit 54,5% wen-

det die Mehrzahl der Unternehmen die IFRS als führenden Rechnungslegungsstandard an. Lediglich 38,0% bzw. 7,0% folgen einer primären Finanzberichterstattung nach HGB bzw. US-GAAP. Insgesamt weist die Stichprobe eine heterogene Branchenzusammensetzung auf. Zudem wurden in der Folgezeit einzelne Teile der Studie mit gleichem Ergebnis repliziert (vgl. bspw. zur rollenbezogenen Ausgestaltung der Controllerarbeit *Wolf*, 2011), so dass die Ergebnisse keine zeitpunktbezogenen Anomalien vermuten lassen. Schließlich sind bedeutende Kontextfaktoren für die Integration der Rechnungslegung wie die Durchsetzung der IFRS durch das Inkrafttreten des BilMoG in 2009 noch verstärkt worden. Aufgrund dieser Merkmale kann vermutet werden, dass die Ergebnisse zeitlich und sachlich hinreichend stabil generalisiert werden können.

3. Rollenbezogene Ausgestaltung der Controllerarbeit

Im deutschsprachigen Raum wird unter dem Begriff Controlling eine Führungsunterstützungsfunktion verstanden, die den gesamten Prozess der Zielfestlegung, Planung und Unternehmenssteuerung im finanz- sowie im leistungswirtschaftlichen Bereich umfasst. Die Umsetzung dieses Controllingverständnisses kann anhand des in *Abbildung 1* dargestellten „House of Controlling“ systematisiert werden.

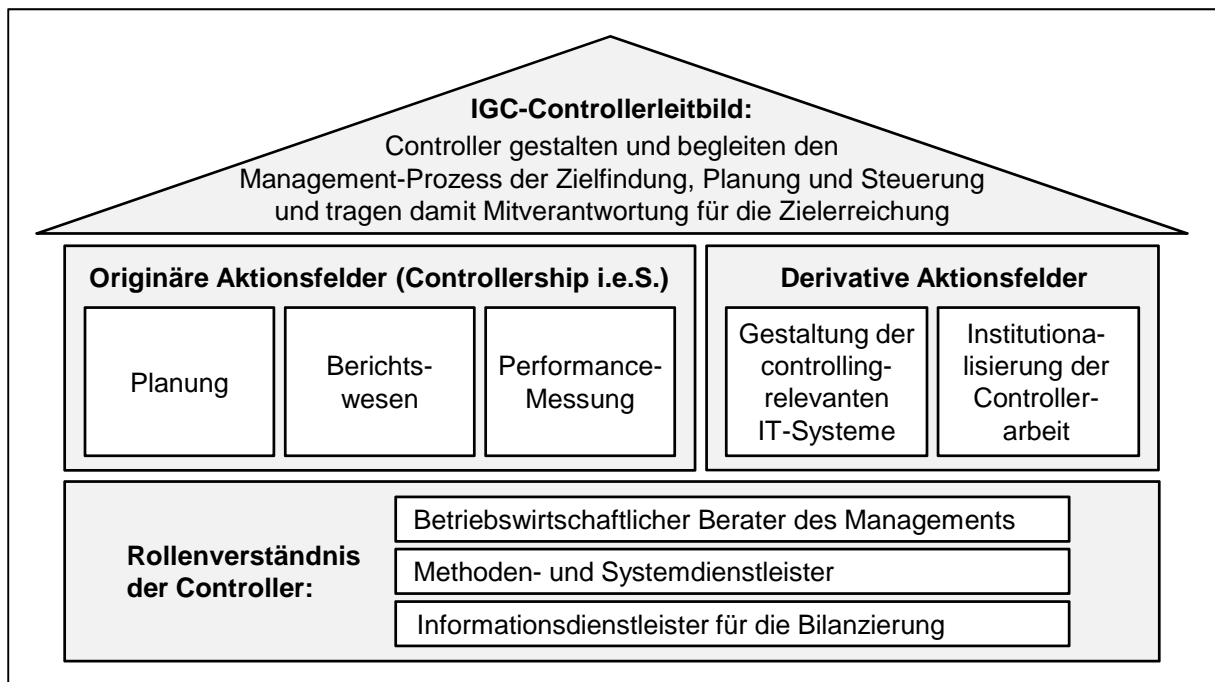


Abbildung 1: House of Controlling (Quelle: IGC/Weißberger, 2006; ähnlich z.B. auch Lutz, 2007)

Das Ziel der Controllerarbeit besteht demnach in der Begleitung des Managementprozesses der Zielfindung, Planung und Steuerung sowie in der Übernahme von Mitverantwortung für die Zielerreichung. Zur Erfüllung dieser Zielsetzung müssen Controller verschiedene Aufgaben wahrnehmen, welche sich grundlegend in originäre und derivative Aktionsfelder unterteilen lassen. Während zu den ersteren (Kern-)Aufgabenbereichen die Planung, das Berichtswesen und die Performance-Messung zählen, sind den derivativen bzw. unterstützenden Aktionsfeldern Aufgabenbereiche wie die Gestaltung der controllingrelevanten IT-Systeme und die fachliche Organisation des Controllerbereichs im Sinne einer Institutionalisierung der Controllerarbeit zugeordnet.

Die konkrete Umsetzung der Controlleraufgaben lässt sich durch unterschiedliche Rollenstereotype beschreiben. In der Literatur wird dabei auf so unterschiedliche Subtypen wie „Ökonomisches Gewissen“, „Change Agent“, „Spürhund“, „Kontrolleur“, „Erbsenzähler“ oder gar „Hofnarr“ bzw. „Bremser“ (Weber, 2008, S. 8f.) zurückgegriffen. Diese lassen sich durch drei grundlegende Rollenbilder systematisieren (vgl. Angelkort/Sandt/Weißberger, 2008; Weber, 2008):

- Im traditionellen Rollenverständnis des Methoden- und Systemdienstleisters stellen Controller vor allem die zur Unternehmenssteuerung benötigten Informationen bereit und pflegen die dafür erforderlichen Controllingssysteme.
- Insbesondere im Kontext der IFRS-Bilanzierung bzw. der Kapitalmarktkommunikation kommt Controllern eine weitere Rolle als Informationsdienstleister für die Bilanzierung zu, in der sie Mitverantwortung für die externe Finanzberichterstattung übernehmen.
- Ein drittes Rollenbild ist das des betriebswirtschaftlichen Beraters. Controller sehen sich dabei weniger als passiver Informationslieferant, sondern vielmehr als aktiver Business Partner des Managements, der einen eigenständigen strategischen Beitrag für die Zielerreichung und die Unternehmensperformance leistet.

Die Gründe für die zunehmende Übernahme einer Businesspartnerrolle durch den Controllerbereich sind vielfältig. Zunächst löste die „Relevance Lost“-Debatte zu Beginn der 1990er Jahre eine umfangreiche Auseinandersetzung hinsichtlich einer grundlegenden Anpassung der Aufgaben des Controllerbereichs aus. Daneben wird die Notwendigkeit eines veränderten Rollenverständnisses aber auch auf veränderte Rahmenbedingungen des Controllerbereichs deutscher Großunternehmen zurückgeführt, welche aktuell unter dem Stichwort „Finance

Transformation“ diskutiert werden (vgl. *Daum*, 2008; *Linder/Wolf*, 2008). Zu diesen Veränderungen zählen unter anderem eine wachsende Kapitalmarktorientierung und die damit in der Regel einhergehende Finanzberichterstattung nach IFRS, gestiegene Effizienzanforderungen, welche zur zunehmenden Bildung von Shared Service Centern führen, sowie eine verstärkte Automatisierung und Standardisierung interner Prozessabläufe (vgl. *Michel*, 2006).

Als Folge dieser veränderten Anforderungen wird in Theorie und Praxis verstärkt die Rolle des Controllers diskutiert. Um einen Überblick darüber zu erhalten, wie Controller ihre aktuelle Rolle beurteilen und welche Entwicklung sie anstreben, wurden die befragten Controller im Rahmen unserer Untersuchung zunächst darum gebeten, ihren durchschnittlichen zeitlichen Arbeitsaufwand für jede der drei o.a. Controllerrollen prozentual zu quantifizieren. Darüber hinaus sollten die Controller zusätzlich zu ihrer aktuellen auch ihre angestrebte künftige Zeitaufteilung zur Ausübung der unterschiedlichen Rollen angeben. Diese Art der Befragung ermöglicht Rückschlüsse auf die grundsätzlich angestrebten bzw. künftig zu realisierenden Rollenbilder. Zudem trägt sie der Tatsache Rechnung, dass Controller im Rahmen eines differenzierten Aufgabenspektrums möglicherweise ganz unterschiedliche Rollen parallel ausfüllen müssen.

Die Ergebnisse der Befragung zeigen, dass die aktuelle Rollenausübung durch ein sehr heterogenes Bild gekennzeichnet ist. Wie in *Abbildung 2* dargestellt, nehmen die befragten Controller die Rolle des betriebswirtschaftlichen Beraters des Managements am stärksten wahr (40,15%). Allerdings wird mit einem relativ hohen Zeitumfang ebenfalls die Rolle als Methoden- und Systemdienstleister ausgeübt (38,23%). Die Rolle als Informationsdienstleister für Zwecke der Bilanzierung wird hingegen deutlich eingeschränkter wahrgenommen (21,62%), was dennoch immerhin etwa einen Arbeitstag pro Woche für die Unterstützung der externen Finanzberichterstattung ausmacht.

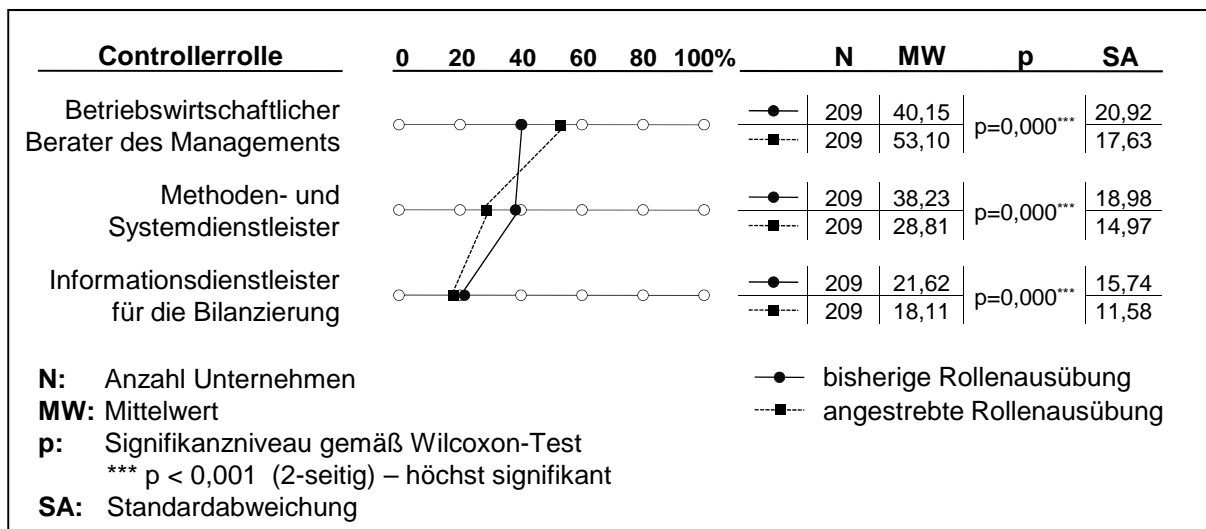


Abbildung 2: Aktuelle und angestrebte Ausübung der Controllerrollen

Allerdings zeigen die Ergebnisse auch, dass Controller für die Zukunft eine Änderung in der Gewichtung ihrer Rollenausübung anstreben. So soll zukünftig insbesondere die Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater des Managements im Vordergrund der Controllertätigkeit stehen (Ausweitung auf 53,10%). Diese Schwerpunktverlagerung erfolgt dabei sowohl zu Lasten der Methoden- und Systemdienstleisterrolle (Reduktion auf 28,81%) als auch zu Lasten der Informationsdienstleisterrolle gegenüber der Bilanzierung (Reduktion auf 18,11%).

Die vorliegende Untersuchung bestätigt somit den Trend der Entwicklung des Controllers hin zu einem Business Partner des Managements (vgl. hinsichtlich ähnlicher Ergebnisse in vergleichbaren Untersuchungen *Weber et al.*, 2006; *Angelkort/Sandt/Weißberger*, 2008; *Ernst et al.*, 2008; *Wolf*, 2011). Der zukünftige Tätigkeitsschwerpunkt der Controller soll daher nicht mehr die Datengenerierung und Datenauswertung, sondern vielmehr die Beratung des Managements darstellen (vgl. *Liedl*, 2005; *Michel*, 2006; *Zoni/Merchant*, 2007).

4. Auswirkung der Integrationsintensität der Rechnungslegung auf die Ausübung der Controllerrollen

Im Folgenden soll überprüft werden, inwieweit ein Einfluss von der Integrationsintensität der Rechnungslegung auf die Wahrnehmung unterschiedlicher Controllerrollen ausgeht. Unter einer integrierten Rechnungslegung wird im Allgemeinen die Angleichung von externer und interner Finanzberichterstattung verstanden (vgl. *Simons/Weißberger*, 2010). Das wesentliche Ziel stellt die Vermeidung von Abweichungen zwischen einem intern ermittelten kalkulatori-

schen Betriebsergebnis und einem extern ermittelten handelsrechtlichen bzw. IFRS-basierten Ergebnis dar. Durch die Verwendung der pagatorischen Datenbasis der externen Finanzberichterstattung im Controlling wird eine intern wie extern einheitliche Finanzsprache – ‘one version of truth‘ anstelle der traditionellen ‘different costs for different purposes‘ – geschaffen. Als Vorteile einer integrierten Rechnungslegung werden neben einer konsistenten internen und externen Finanzberichterstattung auch eine schnellere und weniger fehleranfällige Berichterstattung sowie Kosteneinsparungen aufgrund einer Eliminierung vormals doppelter Vorgänge und einer zentralisierten Datenbasis genannt (vgl. *Franz/Winkler, 2006; Wagenhofer, 2006*).

Allerdings stehen diesen Vorteilen auch Nachteile gegenüber. So müssen Controller zusätzlich Kompetenzen bezogen auf das regulatorische Grundgerüst (IFRS, HGB) aufbauen. Bei Änderungen, die insbesondere im Kontext der IFRS eine hohe Dynamik aufweisen, sind die Controllingsysteme anzupassen; eine konsistente Interpretation finanzieller Kennzahlen über einen längeren Zeitraum wird dabei erschwert bzw. unmöglich gemacht. Zudem kann das Regelwerk der externen Finanzberichterstattung durch die erfolgsneutrale Fair-Value-Bewertung bestimmter Vermögenspositionen mit Steuerungsbedarfen der Performance-Messung in Konflikt stehen. Insoweit erscheint es fraglich, ob mit zunehmender Integrationsintensität der Rechnungslegung eine verstärkte Hinwendung zur Rolle des Methoden- und Systemdienstleisters bzw. zum Informationsdienstleister für die Finanzberichterstattung erfolgt (im Sinne eines Bestrebens der Controller, aus der Datenbasis der externen Finanzberichterstattung geeignete Informationen abzuleiten) oder ob die Vereinheitlichung der Finanzsprache eher die Rollenwahrnehmung des Business Partners fördert.

Um den Zusammenhang zwischen Integrationsintensität und Controllerrollen zu prüfen, wurde zunächst aus den Antworten der befragten Controller ein Index mit insgesamt 17 Items ermittelt, der das Ausmaß der Integration von interner und externer Rechnungslegung in den fünf Aktionsfeldern der Controllerarbeit quantifiziert. *Abbildung 3* gibt einen Überblick über die Zusammensetzung des Integrationsindex.

Aktionsfelder der Controllerarbeit	Merkmale einer integrierten Rechnungslegung
Planung	<ul style="list-style-type: none"> • Verwendung von Wertansätzen der externen Rechnungslegung in der kurzfristigen Ergebnisplanung auf Gesamtunternehmens-/Konzernebene • Verwendung von Wertansätzen der externen Rechnungslegung in der mittelfristigen Ergebnisplanung auf Gesamtunternehmens-/Konzernebene • Übereinstimmung der Verantwortungsstruktur in der operativen Ergebnisplanung mit der Legalstruktur des Unternehmens
Berichtswesen	<ul style="list-style-type: none"> • Abstimmung der Termine der internen und externen Ergebnisberichterstattung • Geringe Anzahl von Arbeitstagen nach Ultimo bis das Controlling dem Top-Management die zentralen monatsbezogenen Finanzkennzahlen (KPIs) – ermittelt auf Basis der Wertansätze der externen Rechnungslegung – vorlegt • Geringe Bedeutung kalkulatorischer Kosten/Erlöse für die laufende Steuerung auf Gesamtunternehmens-/Konzernebene • Möglichkeit der Überführung einzelner Zeilen/Zwischensummen des internen Ergebnisberichts in Zeilen/Zwischenergebnisse der externen Ergebnisrechnung (= GuV) • Übereinstimmung zwischen dem intern ermittelten operativen Ergebnis und dem in der externen Finanzberichterstattung publizierten operativen Ergebnis (d.h. vor Zinsen und Steuern) auf Gesamtunternehmens-/Konzernebene • Geringe Abweichung der zentralen zur Unternehmenssteuerung verwendeten internen Ergebnisgröße (z.B. EBIT, EBITDA etc.) von dem in der externen Finanzberichterstattung publizierten operativen Ergebnis hinsichtlich der Anzahl an typischerweise vorgenommenen Bereinigungen/Anpassungen • Geringe Abweichung der zentralen zur Unternehmenssteuerung verwendeten internen Ergebnisgröße (z.B. EBIT, EBITDA etc.) von dem in der externen Finanzberichterstattung publizierten operativen Ergebnis hinsichtlich des wertmäßigen Volumens der typischerweise vorgenommenen Bereinigungen/Anpassungen
Performance-Messung	<ul style="list-style-type: none"> • Abhängigkeit der Gesamtvergütung des Top-Managements von Ergebnisgrößen der externen Finanzberichterstattung
Institutionalisierung der Controllerarbeit	<ul style="list-style-type: none"> • Gemeinsame aufbauorganisatorische Unterstellung von Controlling und Bilanzierung • Intensiver Austausch zwischen Controllern und Bilanzierern über Fach- und Methodenthemen • Ausführliche Information der Bilanzierung über Inhalte der Managementberichterstattung durch das Controlling
Gestaltung der controllingrelevanten IT-Systeme	<ul style="list-style-type: none"> • Verwendung eines unternehmensweit einheitlichen Kontenplans für das interne und das externe Rechnungswesen • Verfügbarkeit einer oder mehrere Datenbanken für Ist- und Plan-Daten, auf die sowohl für Zwecke des internen als auch externen Rechnungswesens zurückgegriffen werden kann • Existenz eines integrierten IT-System (z.B. SAP-SEM), das sowohl die interne Managementerfolgsrechnung als auch die Konsolidierung der externen Finanzberichterstattung abbildet

Abbildung 3: Zusammensetzung des Integrationsindex

Abbildung 4 stellt die Verteilung des Indexwertes bzw. der Subindexwerte der befragten Unternehmen bezüglich des Integrationsgrades dar. Der durchschnittliche Integrationsgrad von 3,77 ist als hoch anzusehen und reflektiert Befunde anderer empirischer Untersuchungen (vgl. im Überblick *Simons/Weißberger, 2010*). Betrachtet man die fünf Subindizes, dann liegen diese zwischen 3,60 und 4,13, wobei bezogen auf die controllingrelevanten IT-Systeme der – relativ gesehen – geringste Integrationsgrad zu verzeichnen ist.

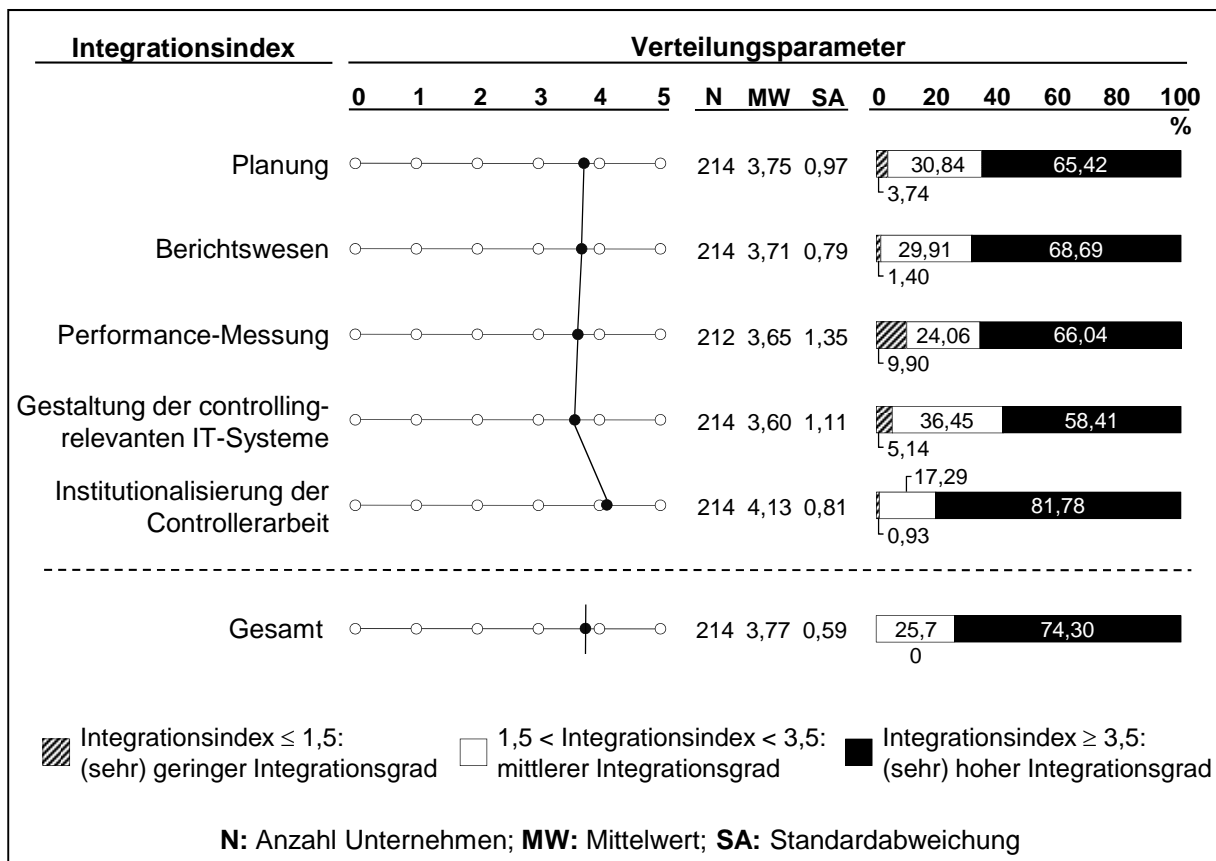


Abbildung 4: Gesamtintegrationsindex und Integrationssubindizes der Aktionsfelder der Controllerarbeit

Zur Überprüfung eines möglichen Zusammenhangs wird die aktuelle Ausprägung der verschiedenen Controllerrollen in Relation zur Ausprägung der Gesamtintegrationsintensität der Rechnungslegung gesetzt. Dabei werden die betrachteten Unternehmen in zwei Gruppen eingeteilt: schwächer integrierte Unternehmen (hier ist der jeweils erhobene Integrationsgrad geringer als bzw. gleich dem Median über alle Unternehmen des Gesamtsamples) und stärker integrierte Unternehmen (hier ist der individuelle Integrationsgrad höher als der Median).

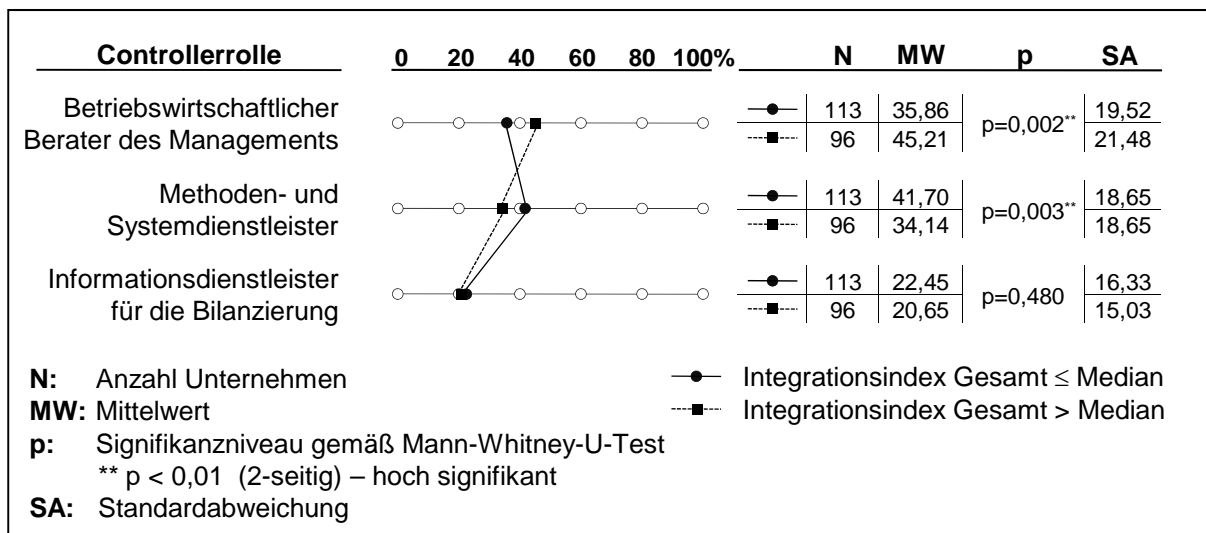


Abbildung 5: Ausübung der Controllerrollen in Abhängigkeit der Gesamtintegrationsintensität der Rechnungslegung

Abbildung 5 zeigt, dass Controller in stärker integrierten Unternehmen die Rolle des betriebswirtschaftlichen Beraters deutlich umfassender wahrnehmen (45,21%) als in Unternehmen aus der schwächer integrierten Vergleichsgruppe (35,86%). Weiterhin weisen Controller in stärker integrierten Unternehmen mit 34,14% einen signifikant geringeren Zeitanteil bezüglich der Ausübung einer Rolle als Methoden- und Systemdienstleister auf; bei schwächer integrierten Unternehmen steht diese Rolle hingegen im Vordergrund der Controllerarbeit (41,70%). Keinen signifikanten Unterschied gibt es dagegen bei der Rollenwahrnehmung als Informationsdienstleister für die Bilanzierung.

Damit scheint die Integrationsintensität tatsächlich im Zusammenhang mit der Ausübung alternativer Controllerrollen zu stehen: In Unternehmen, in denen die Rechnungslegung stärker integriert ist, sehen sich Controller eher als betriebswirtschaftlicher Berater. Dies stützt die Vermutung, dass die Schaffung einer einheitlichen Finanzsprache verbunden mit der Konsistenz der Controllingssysteme zu den externen Finanzberichten ebenso wie die mit der Integration verbundenen Kosteneinsparungen förderlich für die Rolle des betriebswirtschaftlichen Beraters sind.

Von hoher Praxisrelevanz ist weiterhin, inwieweit bestimmte Teilaktivitäten innerhalb der Controllerarbeit dieses Ergebnis möglicherweise in besonderem Umfang beeinflussen bzw. ob sich in sämtlichen Aktionsfeldern der Controllerarbeit, die in dem erhobenen Integrationsindex erfasst werden, ein hoher Grad an Verzahnung von externer und interner Rechnungsle-

gung und damit korrespondierend eine umfangreichere Wahrnehmung der Beraterrolle identifizieren lassen.

Hierzu werden im Folgenden die Integrationssubindizes der originären und derivativen Aktionsfelder der Controllerarbeit in stärker und schwächer integrierten Unternehmen genauer betrachtet. Auffällig im Rahmen dieser Analyse ist zunächst, dass die Integrationsintensität der originären Aktionsfelder (Planung, Berichtswesen, Performancemessung) mit keinen signifikanten Unterschieden bezüglich der Ausübung unterschiedlicher Controllerrollen verbunden ist (vgl. *Abbildung 6*). Offensichtlich geht somit die Integration der Rechnungslegung in den Bereichen Planung, Berichtswesen und Performance-Messung nicht zwangsläufig mit einer stärkeren Wahrnehmung einer Beraterrolle einher.

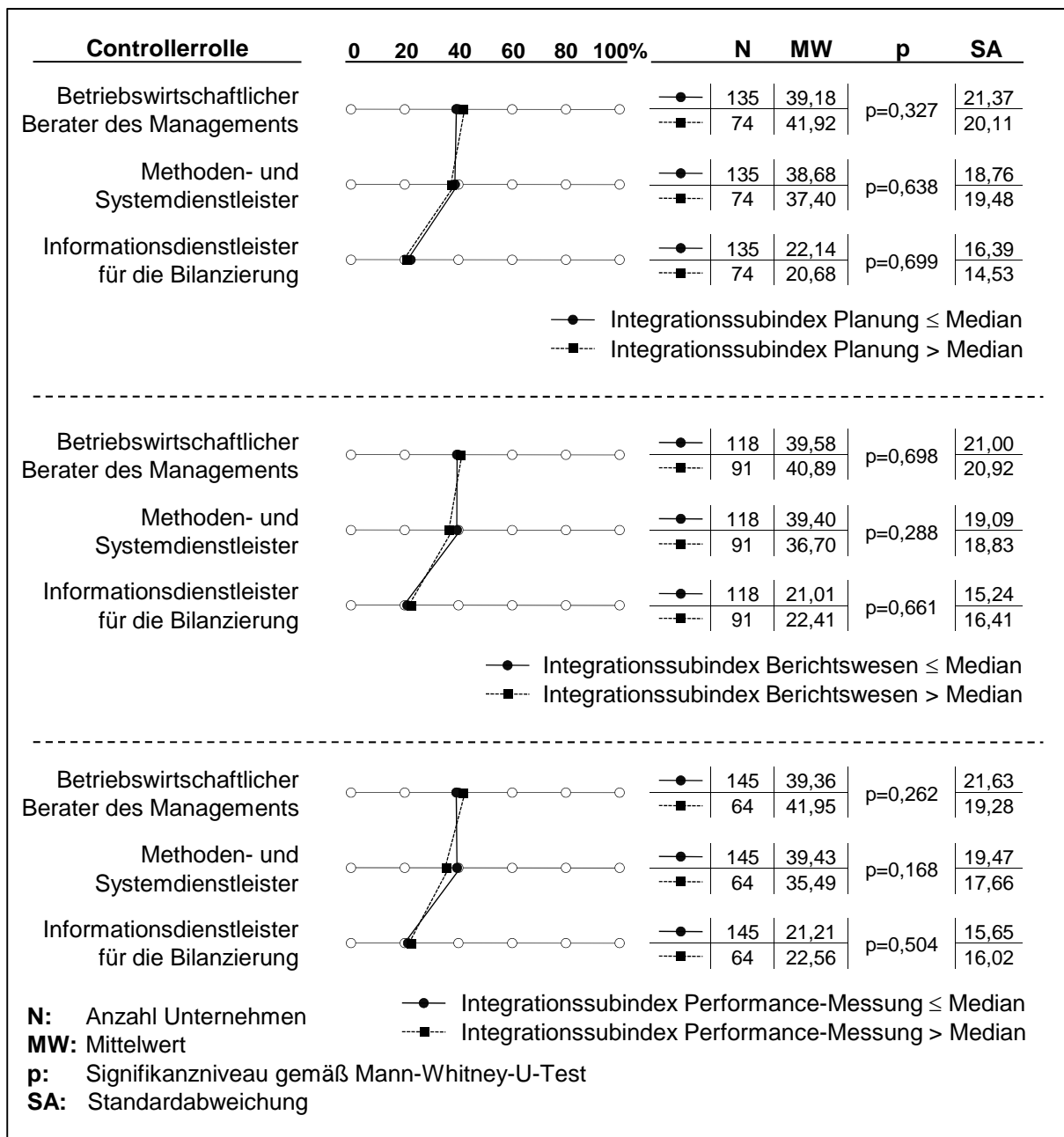


Abbildung 6: Ausübung der Controllerrollen in Abhängigkeit der Integrationsintensität der Rechnungslegung innerhalb der originären Aktionsfelder der Controllerarbeit

Differenzierte Ergebnisse zeigt dagegen die Betrachtung der derivativen Aktionsfelder der Controllerarbeit (vgl. *Abbildung 7*). Während die Integrationsintensität innerhalb der Institutionalisierung der Controllerarbeit zu keinen signifikanten Veränderungen der Ausübung unterschiedlicher Controllerrollen führt, ist auffällig, dass die Ausgestaltung controllingrelevanter IT-Systeme einen höchst signifikanten Zusammenhang mit einer Tätigkeit der befragten Controller als betriebswirtschaftlicher Berater des Managements aufweist. Mit anderen Worten: Controller nehmen in Unternehmen mit einer stärkeren Integration controllingrelevanter

IT-Systeme die Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater in einem höheren Maße wahr (46,59%) als im Rahmen schwächer integrierter Unternehmen (34,14%). Gleichzeitig zeigt sich, dass eine weitgehende Integration im Bereich der IT-Systeme zu einer hoch signifikanten Reduktion der Methoden- und Systemdienstleisterrolle führt (33,54% anstelle von 42,61%).

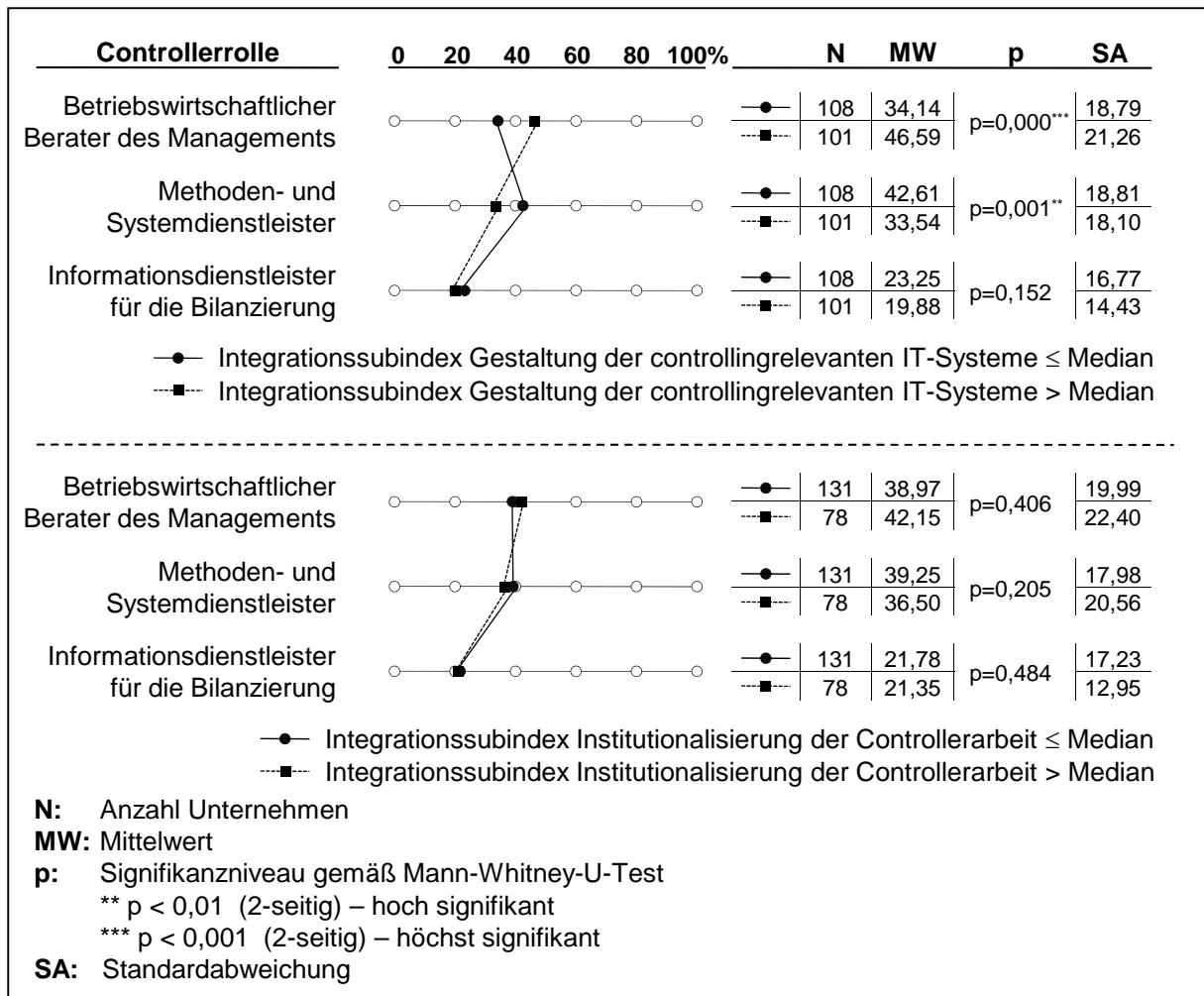


Abbildung 7: Ausübung der Controllerrollen in Abhängigkeit der Integrationsintensität der Rechnungslegung innerhalb der derivativen Aktionsfelder der Controllerarbeit

Die Ergebnisse der Detailanalyse verdeutlichen, dass der Rollenwandel des Controllers hin zum Business Partner nicht durch eine Integration von interner und externer Rechnungslegung im Rahmen der Aktionsfelder Planung, Berichtswesen, Performance-Messung bzw. der Institutionalisierung der Controllerarbeit gewährleistet wird. Vielmehr stellt die Integration der controllingrelevanten IT-Systeme den ausschlaggebenden Faktor zur Entwicklung der Controllerrolle als betriebswirtschaftlicher Berater dar.

Das Resultat unserer empirischen Untersuchung unterstützt Erkenntnisse, die von *Scapens/Jazayeri* (2003) bezüglich der Bedeutung integrierter und zentralisierter IT-Systeme formuliert wurden: „The routinization/computerization of many traditional accounting tasks means that there is [...] space for management accountants to provide more direct support to business managers“ (*Scapens/Jazayeri*, 2003, S. 228). Besonders die Integration der internen und externen Rechnungslegung im Bereich der controllingrelevanten IT-Systeme schafft offensichtlich hinreichend Freiraum, um den Rollenwandel des Controllers vom Methoden- und Systemdienstleister hin zum betriebswirtschaftlichen Berater des Managements zu unterstützen.

Controller sollten daher aktiv die Möglichkeiten nutzen, die ihnen integrierte IT-Systeme bieten, wie z.B. zeitliche Einsparungen im Rahmen der internen Berichterstattung und eine verstärkte Konzentration auf beratende Tätigkeiten. Da der Integrationsgrad im Bereich der controllingrelevanten IT-Systeme vergleichsweise geringer ausgeprägt ist als in den übrigen Aktionsfeldern der Controllerarbeit, sollte zudem die Integration der IT-Systeme intensiviert werden, um einen angestrebten Rollenwandel zu fördern. Im Zuge der Integration controllingrelevanter IT-Systeme steigt jedoch auch die Bedeutung der Zusammenarbeit zwischen Controller- und IT-Bereich, um integrierte IT-Systeme zu entwickeln bzw. anzupassen, die eine Erfüllung unterschiedlicher Anforderungen im Kontext der internen und externen Finanzberichterstattung bestmöglich gewährleisten. Zudem sollte der Aufbau von controllingrelevantem IT-Wissen nicht vernachlässigt werden, da sich nur bei einem hinreichenden Kenntnisstand über die Möglichkeiten und Grenzen integrierter IT-Systeme positive Effekte erzielen lassen. Des Weiteren sollten auch die Kosten einer weitreichenden Implementierung und einer regelmäßigen Anpassung controllingrelevanter IT-Systeme berücksichtigt werden. Die Herausforderung für den Controllerbereich besteht daher in der Realisierung von Effizienzvorteilen durch die Nutzung einer möglichst flexiblen, zuverlässigen und kosteneffizienten IT-Infrastruktur.

5. Fazit

Die vorliegende Untersuchung bestätigt zunächst die Erkenntnis, dass Controller eine signifikante Ausweitung ihrer Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater sowie eine Reduktion der Methoden- und Systemdienstleisterrolle anstreben. Aufbauend auf diesen deskriptiv-explorativen Erkenntnissen wurde im Rahmen einer weiterführenden Analyse der Einfluss der

Integrationsintensität der Rechnungslegung auf die Wahrnehmung alternativer Controllerrollen untersucht. Insgesamt stützen die Ergebnisse die Vermutung, dass Controller in Unternehmen, deren Rechnungslegung stärker integriert ist, in höherem Maße die Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater bzw. in einem geringeren Maße die Rolle als Methoden- und Systemdienstleister wahrnehmen. Die Detailanalyse der Integrationssubindizes der verschiedenen Aktionsfelder der Controllerarbeit lässt zudem Rückschlüsse auf die maßgeblichen Treiber eines veränderten Rollenverständnisses zu. Es zeigt sich, dass ausschließlich die Integrationsintensität im Bereich der controllingrelevanten IT-Systeme mit einer weitreichenderen Ausübung der Rolle des betriebswirtschaftlichen Beraters verbunden ist. Dieses Ergebnis stützt die These, dass sich die Vorteile einer integrierten Rechnungslegung weniger aus der Eignung externer Finanzkennzahlen für interne Controllingzwecke ergeben, sondern vielmehr aufgrund von Kosten- und Effizienzvorteilen, wie sie in der – zum Teil sehr kontroversen – Literatur zur Sinnhaftigkeit einer integrierten Rechnungslegung immer wieder angeführt werden (vgl. *Horváth/Arnaout, 1997, Simons/Weißberger, 2008*).

Als Kernergebnis lässt sich damit festhalten, dass die Integration der Rechnungslegung die Ausübung der Controllerrolle als betriebswirtschaftlicher Berater aufgrund der umfangreichen Möglichkeiten einer Standardisierung und Harmonisierung interner Prozesse begünstigt. Controller werden somit erst durch den Rückgriff auf eine einheitliche IT-Systemlandschaft von ihrer traditionell sehr zeit- und arbeitsaufwendigen Rolle als Methoden- und Systemdienstleister entlastet, wodurch eine verstärkte Fokussierung auf die mehrheitlich angestrebte Ausübung einer Beraterrolle möglich wird. In Anbetracht der empirisch nachgewiesenen positiven Effekte, die mit einem solchen veränderten Rollenverständnis einhergehen können, sollte die Integration von interner und externer Rechnungslegung in diesem Bereich daher intensiviert werden. Zu beachten ist jedoch, dass sich Zeit- und Kosteneinsparungen durch integrierte IT-Systeme in der Regel nur realisieren lassen, wenn Anforderungen an diese genau definiert werden und eine möglichst kosteneffiziente Gestaltung der controllingrelevanten IT-Systeme erfolgt. Des Weiteren gilt es, die Zusammenarbeit zwischen Controller- und IT-Bereich zu intensivieren sowie durch Schulungs- und Fortbildungsmaßnahmen sicherzustellen, dass Controller über die notwendigen Fähigkeiten verfügen, um IT-Systeme effizient zu nutzen. Auf diese Weise können Controller die Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater des Managements in einem deutlich stärkeren Ausmaß als bisher wahrnehmen und somit aktiv zur Realisierung der Unternehmensziele beitragen.

Literaturverzeichnis

- Angelkort, Hendrik/Sandt, Joachim/Weißenberger, Barbara E.:* Veränderungen der Controllershship unter IFRS - Konzeptionelle Überlegungen und empirische Ergebnisse, in: *Weber, Jürgen/Vater, Hendrik/Schmidt, Walter/Reinhard, Hartmut/Ernst, Edgar* (Hrsg.): Die neue Rolle des Controllers, Stuttgart 2008, S. 61-80.
- Daum, Jürgen H.:* Die Entwicklung der Rolle des CFO in europäischen Unternehmen - Auswirkungen auf und Zukunftsperspektiven für Controller und Controlling - Ein Praxisbericht, in: *Zeitschrift für Controlling & Management*, 52. Jg. (2008), Heft 6, S. 387-393.
- Ernst, Edgar/Poschmann, Sarah/Reinhard, Hartmut/Vater, Hendrik:* Entwicklung der Rolle des Controllers – Eigen- versus Fremdbild, in: *Weber, Jürgen/Vater, Hendrik/Schmidt, Walter/Reinhard, Hartmut/Ernst, Edgar* (Hrsg.): Die neue Rolle des Controllers, Stuttgart 2008, S. 47-59.
- Franz, Klaus-Peter/Winkler, Carsten:* Unternehmenssteuerung und IFRS - Grundlagen und Praxisbeispiele, München 2006.
- Horváth, Péter/Arnaout, Ali:* Internationale Rechnungslegung und Einheit des Rechnungswesens, in: *Controlling*, 9. Jg. (1997), S. 254-269.
- IGC (Hrsg.)/Weißenberger, Barbara E.:* Controller und IFRS - Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die Finanzberichterstattung nach IFRS, Freiburg et al. 2006.
- Liedl, Reinhard:* Wandel in der Controllershship, in: *Zeitschrift für Controlling & Management*, 49. Jg. (2005), Heft 3, S. 183-184.
- Linder, Stefan/Wolf, Sebastian:* CFO und Controllerorganisation - Aktuelle Herausforderungen und Implikationen, in: *CFO aktuell*, 2. Jg. (2008), Heft 4, S. 160-164.
- Lutz, Richard:* Effizienz und Wirkungsgrad im Controlling, in: *Horváth, Péter* (Hrsg.): Erfolgstreiber für das Controlling, Stuttgart 2007, S. 99-110.
- Michel, Uwe:* Der Finanzbereich im Umbruch, in: *Controlling*, 18. Jg. (2006), S. 439- 445.
- Scapens, Robert W./Jazayeri, Mostafa:* ERP Systems and Management Accounting Change: Opportunities or Impacts? - A Research Note, in: *European Accounting Review*, 12. Jg. (2003), S. 201-233.

- Simons, Dirk/Weißberger, Barbara E.:* Die Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 60. Jg. (2008), S. 137-160.
- Simons, Dirk/Weißberger, Barbara E.:* Integration von externer und interner Rechnungslegung - State-of-the-Art und Zukunftsperspektiven nach 15 Jahren betriebswirtschaftlicher Diskussion, in: Die Betriebswirtschaft, 70. Jg. (2010), Heft 4, S. 271-280.
- Wagenhofer, Alfred:* Zusammenwirken von Controlling und Rechnungslegung nach IFRS, in: *Wagenhofer, Alfred (Hrsg.): Controlling und IFRS Rechnungslegung*, Berlin 2006, S. 1-20.
- Weißberger, Barbara E./Angelkort, Hendrik:* Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness, in: *Management Accounting Research*, 22. Jg. (2011), S. 160-180.
- Weber, Jürgen:* Rollen der Controller - Theoretische Herleitung und empirische Erkenntnisse, in: *Weber, Jürgen/Vater, Hendrik/Schmidt, Walter/Reinhard, Hartmut/Ernst, Edgar (Hrsg.): Die neue Rolle des Controllers*, Stuttgart 2008, S. 3-14.
- Weber, Jürgen:* Was unterscheidet erfolgreiche von nicht erfolgreichen Controllern?, in: *Zeitschrift für Controlling und Management*, 54. Jg. (2010), Heft 2, S. 91-95.
- Weber, Jürgen/Hirsch, Bernhard/Rambusch, René/Schlüter, Hendrik/Sill, Frauke/ Spatz, Almuth:* Controlling 2006 - Stand und Perspektiven, Vallendar 2006.
- Wolf, Sebastian:* Management Accountants' Business Orientation and Involvement in Incentive Compensation, Frankfurt/Main 2011.
- Zoni, Laura/Merchant, Kenneth A.:* Controller Involvement in Management: An Empirical Study in Large Italian Corporations, in: *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3. Jg. (2007), S. 29-43.