

JUSTUS-LIEBIG-



UNIVERSITÄT
GIESSEN



Hendrik Angelkort / Joachim Sandt / Barbara E. Weißenberger

**Veränderungen der Controllershship unter IFRS
- Konzeptionelle Überlegungen und empirische Ergebnisse -**

Working Paper 3 / 2008

- Arbeitspapiere Industrielles Management und Controlling -

erscheint in: Ernst et al. (Hrsg.): Die neue Rolle des Controllers. Aufgaben, Anforderungen, Best Practices, Stuttgart, 2008.

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

JEL-Classification: M40

Zu den Autoren:

Dipl.-Kfm. Hendrik Angelkort

Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Professur für BWL IV mit dem Schwerpunkt Industrielles Management und Controlling, Justus-Liebig-Universität Gießen, Licher Str. 62, D-35394 Gießen, hendrik.angelkort@wirtschaft.uni-giessen.de

Prof. Dr. Joachim Sandt

Professor für Unternehmensführung und Controlling, Internationale Fachhochschule Bad Honnef · Bonn, Mülheimer Straße 38, D-53604 Bad Honnef, j.sandt@fh-bad-honnef.de

Prof. Dr. Barbara E. Weißenberger

Professur für BWL IV mit dem Schwerpunkt Industrielles Management und Controlling, Justus-Liebig-Universität Gießen, barbara.weissenberger@wirtschaft.uni-giessen.de (Korrespondenzadresse)

Danksagung:

Die Autoren danken dem Österreichischen Controller-Institut (ÖCI) für finanzielle und operative Unterstützung bei der Durchführung der hier dargestellten Studie.

Veränderungen der Controllershship unter IFRS

- Konzeptionelle Überlegungen und empirische Ergebnisse -

1. Neuausrichtung der Controllershship unter IFRS

Controlling hat sich in den vergangenen Jahrzehnten im deutschsprachigen Raum als Führungsfunktion etabliert, die aus der Unternehmenspraxis nicht mehr wegzu-denken ist. Dabei ist unter Controlling der „gesamte Prozess der Zielfestlegung, der Planung und der Steuerung im finanz- und leistungswirtschaftlichen Bereich“ (IGC (2005), S. 56) zu verstehen. Zwar ist Controlling damit nicht unmittelbar institutionell an die Person eines Controllers gebunden. Mit wachsender Unternehmensgröße sind jedoch spezialisierte Controllerstellen erforderlich, die die Funktion eines ökonomischen Navigators und Sparringspartners für das Management durch die Bereitstellung aussagekräftiger betriebswirtschaftlicher Kennzahlen wahrnehmen. Das diesen Stellen zugeordnete Aufgabenbündel wird auch als Controllershship bezeichnet.

Im internationalen Sprachgebrauch wird Controllershship mit "the work of the managerial accountant" (Roehl-Anderson, J.M./Bragg, S.M. (2007), S. 1) übersetzt. Gerade in Unternehmen, in denen realwirtschaftliche Steuerungsaufgaben bei nicht ökonomisch ausgebildeten Managern, z.B. Technikern oder Juristen, verortet sind, erstreckt sich Controllershship im Sinne von "management control" (Anthony, R.N./Govindarajan, V. (2004), S. 7) über die gesamte betriebswirtschaftliche Unterstützung der betriebswirtschaftlichen Leitungsaufgaben.

In beiden Fällen deckt Controllershship aber traditionell die interne Führungsunterstützung ab, die im deutschsprachigen Raum im Kontext einer konservativ orientierten bzw. HGB-basierten Rechnungslegung typischerweise auf Basis eines eigenständigen kalkulatorischen Rechenkreises wahrgenommen wurde. Solange die Außenfinanzierung von Unternehmen über eine durch Hausbanken gesteuerte Kreditvergabe erfolgte und eine aus Gläubigersicht wünschenswerte Ausprägung der Finanzkennzahlen ex post durch bilanzpolitische Maßnahmen – z.B. die Bildung oder Auflösung stiller Reserven – erreicht werden konnte, wurde das Auseinanderfallen von externer und interner Finanzberichterstattung von Unternehmensseite kaum als problematisch wahrgenommen. Nur selten wurden Ausnahmen publik – so z.B. im Jahr

1991/92 durch die „Beinahe“-Insolvenz der Lufthansa. Während sich in der HGB-Berichterstattung u.a. durch außerplanmäßige Abschreibungen Milliardenverluste abzeichneten, wies die interne Kostenrechnung noch ein positives Ergebnis aus, so dass in den internen Berichtssystemen nicht frühzeitig über die drohende Überschuldung informiert wurde (vgl. Kley (2006), S. 151f.).

Seit den 1990er-Jahren wird die Außenfinanzierung von Unternehmen jedoch zunehmend durch Eigenkapitalgeber bestimmt, die auf globalen Kapitalmärkten agieren und denen eine ebenso zukunftsorientierte wie betriebswirtschaftlich fundierte Berichterstattung bereitgestellt werden muss. Im Controlling äußerte sich dies zunächst in der zunehmenden Umsetzung wertorientierter Führungskonzepte und -kennzahlen, die heute wohl als „State-of-the-Art“ gelten dürfen (vgl. statt vieler Aders et al. (2003), S. 720). In der externen Rechnungslegung wird dagegen eine zunehmende Hinwendung zur Finanzberichterstattung nach internationalen Standards, insbesondere den International Financial Reporting Standards (IFRS), verfolgt. Diese sind aufgrund der EU-Verordnung 1606/2002 zudem seit 2005/2007 von kapitalmarktorientierten Konzernen in der EU verpflichtend anzuwenden.

Mit der Durchsetzung der IFRS ist jedoch ein grundlegender Wandel in der Control-ship zu beobachten. Im Mittelpunkt steht dabei die Verzahnung von Controlling und Finanzberichterstattung, die sich in vor allem in zwei Aspekten äußert:

- Die IFRS basieren konzeptionell auf dem **Management Approach** (vgl. Weißenberger/Maier (2006), S. 2077ff.), d.h. auf der Überlegung, dass die Offenlegung interner Informationen aus dem Controlling für außenstehende Investoren sinnvoll sein kann. Die IFRS greifen zur Ableitung von Rechnungszielen und -inhalten nämlich grundsätzlich auf das neoklassisch orientierte kapitalmarkttheoretische Verständnis zurück, nach dem Investoren als Kernadressat der IFRS-Rechnungslegung (F.10) ihre Portfolios vor dem Hintergrund von Risiko-Rendite-Abwägungen bezüglich der erwarteten Zahlungsströme, die mit den von Unternehmensseite ausgegebenen Finanztiteln generiert werden können, optimieren (F.9a). Unterstellt man, dass die Unternehmensleitung vor dem Hintergrund einer wertorientierten Führung anstrebt, die bereitgestellten finanziellen Mittel in möglichst erfolgreiche Realinvestitionsprojekte fließen zu lassen, dann entsprechen nicht nur die von Investoren und Unternehmensleitung angewendeten Bewertungsmodelle ei-

inander strukturell, d.h. es werden Zahlungsströme diskontiert, sondern die Investoren sind auch an möglichst aussagekräftigen Informationen über diese Realinvestitionsprojekte interessiert. Genau diese Informationen werden in einer solchen Sichtweise aber über die internen Planungs- und Berichtsinstrumente des Controllings an die Unternehmensleitung weitergegeben und müssen dann konsequent auch in die Finanzberichterstattung einfließen (vgl. Weißenberger (2008), Rz. 19f.). Im Endeffekt sollen Investoren damit ein Bild des Unternehmens „through the management’s eyes“ (Martin (1997), S. 29) erhalten.

- Gleichzeitig stellen die IFRS einen bedeutsamen – wenn auch nicht den ausschließlichen – Treiber für die **Integration von interner und externer Rechnungslegung** dar. So müssen unter IFRS im Zuge des Management Approach eine Vielzahl von Finanzinformationen, z.B. geplante Cashflows oder Performance-Größen, nicht nur auf Ebene von Legaleinheiten, sondern auch auf Ebene von Steuerungseinheiten, z.B. Segmenten oder *cash-generating units* (CGU), ermittelt werden. Dabei enthalten die entsprechenden Standards i.d.R. auch detaillierte Vorschriften zur Ermittlung dieser Finanzinformationen. So sind z.B. noch unter IAS 14 die Segmentinformationen auf Basis der im IFRS-Abschluss verwendeten Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu ermitteln. Da insbesondere bei einer quartalsweisen Finanzpublizität, wie sie in vielen Börsensegmenten vorgeschrieben wird, dies nicht mehr durch Überleitungen aus kalkulatorischen Segmentrechnungen geleistet werden kann, müssen auch in der internen Rechnungslegung IFRS-konforme Informationen vorgehalten werden.

Eine bedeutsame Rolle spielt auch die Investorenkommunikation, in der die dokumentierten IFRS-Finanzkennzahlen betriebswirtschaftlich erläutert bzw. erwartete Größen wie Gewinnprognosen mit den dahinter stehenden Annahmen begründet werden müssen. Hierfür reicht das buchhalterische Datenmodell der Finanzbuchhaltung in Form des Kontenplans nicht aus, sondern es muss ein Bezug zu internen Controllingobjekten wie Produkten, Prozessen oder Bereichen im Plan und auch im Ist vorliegen. Gleichzeitig müssen die Erfolgserwartungen der Investoren im Controlling in interne Ziele übersetzt und mit den bestehenden Planungs- und Berichtssystemen sowie Performance-Kennzahlen verknüpft werden. Beides ist jedoch nur einge-

schränkt möglich, wenn für Zwecke der internen Finanzkommunikation mit kalkulatorischen Größen gearbeitet wird, die aufgrund der abweichenden Bewertung von Geschäftsvorfällen und durch Überschneidungen und Mehrdeutigkeiten im Verhältnis von Legal- und Steuerungsstruktur, z.B. durch so genannte ‚Zebra-Gesellschaften‘ (vgl. Wenzel (2007), S. 300), nicht bzw. nur zu erschwerten Bedingungen in die Bestands- und Erfolgsgrößen der IFRS-Finanzberichterstattung übergeleitet werden können.

In Verbindung mit dem Druck zur Integration aus den IFRS selbst heraus führen Kosten- und Effizienzüberlegungen innerhalb der internen Finanzfunktionen konsequent zu einem Verzicht auf eine parallel geführte kalkulatorische Rechnungslegung für Controllingzwecke. Dabei geht es nicht nur um unmittelbare Kosteneinsparungen durch die Konvergenz der Rechnungslegung. Vielmehr reduziert die Verwendung extern wie intern vereinheitlichter Finanzkennzahlen die Gefahr von Missverständnissen und Fehlinterpretationen sowie von daraus resultierenden Führungsfehlern.

Durch die Konvergenz des Rechnungswesens wird insbesondere auf den oberen Hierarchieebenen die Schaffung einer einheitlichen Finanzsprache im Sinne von *'one version of the truth'* anstelle des früher üblichen Postulats *'different costs for different purposes'* unterstützt, die dazu beiträgt, die Kommunikation mit externen Investoren in interne Analysen und Vorgaben zu übersetzen. Damit werden nicht nur Steuerungsfehler vermieden, sondern auch Diskussion um Nuancierungen von Kennzahlendefinitionen, die gerade Nicht-Kaufleuten ohnehin kaum begreiflich gemacht werden können (vgl. Weber/David/Prenzler (2001), S. 58ff.).

Im Kontext dieser beiden Entwicklungen werden vielfach auch interne Finanz-, Rechnungswesen- und Controllingfunktionen gebündelt, beispielsweise indem Controlling und externes Rechnungswesen in einem Managementressort (Chief Financial Officer/CFO) zusammengefasst werden (vgl. hierzu die Praxisberichte u.a. für die Deutsche Telekom bei Kerckhoff/Diehm (2007), S. 381f., oder für die Verbundgesellschaft bei Fleischer (2005), S. 193f.). Abbildung 1 (entnommen aus Weißenberger (2007), S. 322) stellt diese Überlegungen zur Verzahnung von Controlling und IFRS-Finanzberichterstattung noch einmal grafisch dar.

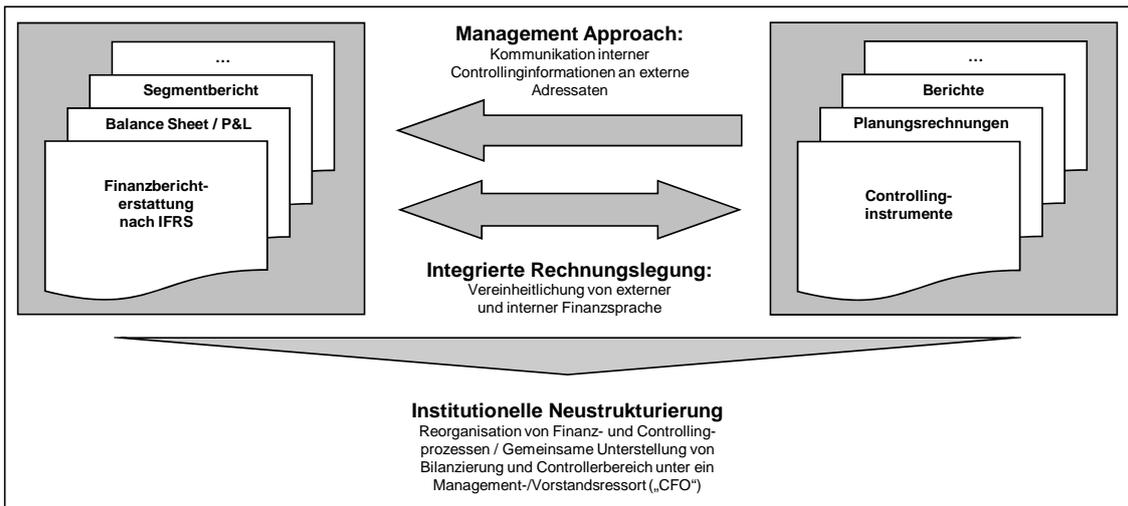


Abbildung 1: Verzahnung von Controlling und IFRS-Finanzberichterstattung

2. Veränderungen im House of Controlling unter IFRS

2.1 House of Controlling als Systematisierung der Controllershship

Controllershship als Aufgabenbündel, das von Controllern wahrgenommen bzw. ihnen übertragen wird (vgl. Weber/Schäffer (2006), S. 1) lässt sich über das in Abbildung 2 dargestellte House of Controlling (vgl. grundlegend IGC/Weißenberger (2006), S. 21, sowie zur Umsetzung in der Praxis z.B. bei der Deutsche Bahn AG Lutz (2007), S. 104) systematisieren.

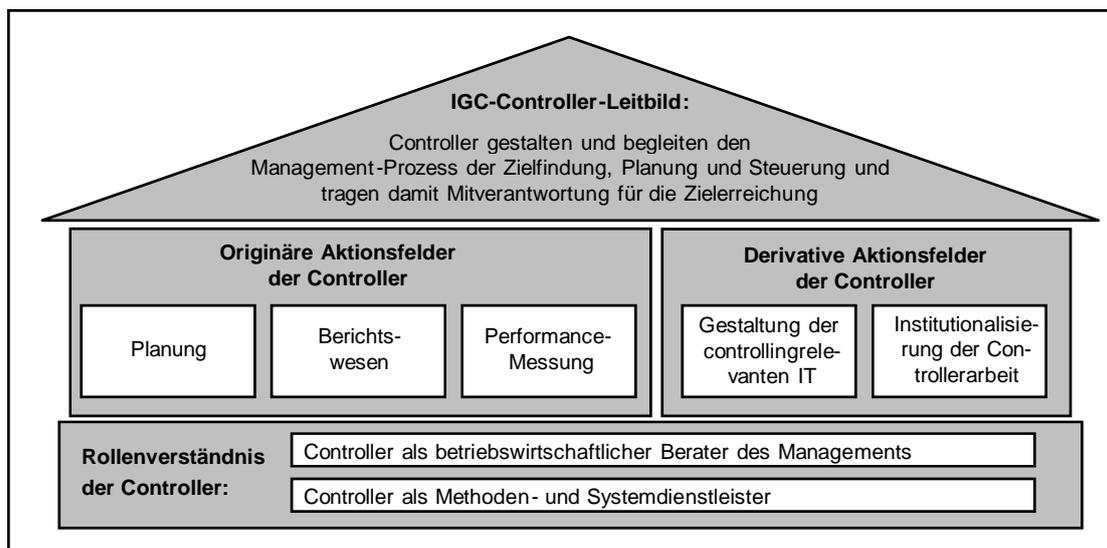


Abbildung 2: House of Controlling

Das „Dach“ des House of Controlling umfasst die Zielsetzung der Controllerarbeit, die im Controller-Leitbild der International Group of Controlling (IGC) zum Ausdruck kommt. Die IGC ist eine internationale berufsständische Controllerorganisation, in der u.a. der Internationale Controllerverein (ICV), das Österreichische Controller-Institut (ÖCI) und das Controller Zentrum St. Gallen (CSZG) zusammengeschlossen sind (http://www.igc-controlling.org/dt/index_dt.html, vgl. hierzu auch den Beitrag von Walter Schmidt in dem vorliegenden Sammelband). Die Kernaussage des Controller-Leitbilds stellt auf die zielorientierte Zusammenarbeit von Managern und Controllern ab: „Controller gestalten und begleiten den Management-Prozess der Zielfindung, Planung und Steuerung und tragen damit Mitverantwortung für die Zielerreichung.“

Die Ausgestaltung dieser Zusammenarbeit vollzieht sich in fünf Aktionsfeldern der Controllerarbeit.

- Die Planung umfasst sämtliche Teilbereiche der laufenden operativen, taktischen und strategischen Unternehmensplanung, die fallweise erforderliche Projektplanung, z.B. in Forschung und Entwicklung, sowie die Bereitstellung von Prognose- bzw. Forecast-Größen. Controller gewährleisten zum einen die erforderliche zeitliche, hierarchische und inhaltliche Verzahnung aller Planungsebenen und -größen (Planungsmanagement), zum anderen sind Controller methodisch insbesondere für die Budgetierung, die Bilanz- und Finanzplanung verantwortlich (Formalzielplanung).
- Das Berichtswesen beinhaltet die laufende wie auch die fallweise interne Informationsbereitstellung im Ist (Monatsberichterstattung, Sonderauswertungen) einschließlich der Analysen, die sich aus Soll-Ist-Abweichungen bzw. den Abweichungen zwischen Plan- und Forecast-Größen ergeben (Kontrollen). Controller sind sowohl für die inhaltliche als auch für die formale Gestaltung und Informationsqualität des internen Berichtswesens verantwortlich.
- Die Performance-Messung zeigt die Erfolgsbeiträge von Prozessen, Produkten und Bereichen und ist damit Grundlage für die dezentrale Steuerung. Das eigenständige Handeln auf verschiedenen Managementebenen ist durch geeignete Kennzahlen abzubilden, um eine koordinierte und zielführende dezentrale Leistungserstellung sicherzustellen. Controller unterstützen das zentrale Management bei der Auswahl und Implementierung geeigneter Steuerungskennzahlen.

- Bezüglich der (Mit-)Gestaltung der controllingrelevanten IT-Systeme sind Controller dafür verantwortlich, dass eine controllinggerechte Infrastruktur an Informations- und Kommunikationstechnologien für Zwecke der Planung, des Berichtswesens und der Performance-Messung bereitsteht. Diese Vorsysteme umfassen u.a. buchhalterische Datenquellen, wie z.B. die Materialwirtschaft, die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung, die Personalbuchhaltung oder die Anlagenbuchhaltung, die häufig im Rahmen von ERP-Systemen umgesetzt werden. Aber auch die Datenbanken, aus denen die für die Controllingzwecke erforderlichen Buchungs-, Bewertungs-, Markt- oder Stammdaten extrahiert und z.B. in Management-Informationssysteme übertragen werden, müssen adäquat für die bestehenden Controllingaufgaben gestaltet werden. Die technische Verantwortung obliegt in der Regel allerdings nicht dem Controllerbereich, sondern ist meist in einer eigenständigen Stelle/Abteilung gebündelt.
- Schließlich gehört zu den Aufgaben von Controllern auch die zielführende fachliche Institutionalisierung des Controllerbereichs. Dies betrifft neben der ablauforganisatorischen Gestaltung von Controllingprozessen auch die Struktur der Aufbauorganisation sowohl innerhalb des eigenen Bereichs als auch in der Zusammenarbeit mit anderen Finanzfunktionen, z.B. dem externen Rechnungswesen, dem Risikomanagement, der Revision oder dem Treasury. Darüber hinaus umfasst die Institutionalisierung auch alle erforderlichen Maßnahmen bezüglich Personalauswahl und -einsatz für Controlleraufgaben sowie Aus- und Weiterbildung im Controlling.

Aus der Wahrnehmung dieser Aktionsfelder bezogen auf die Zielsetzung einer effektiven internen Führungsunterstützung ergeben sich zwei klar abgegrenzte Rollen von Controlling:

- Controller sind zum einen betriebswirtschaftliche Berater des Managements und tragen in der Rolle eines Navigators zur Zielerreichung bei.
- Zum anderen sind Controller aber auch Methoden- und Systemdienstleister für die Bereitstellung der erforderlichen Daten- und Methodenbasis insbesondere im internen Rechnungswesen und der damit verbundenen IT-technischen Infrastruktur.

Konkret bedeutet dieses Rollenverständnis, dass während das Management die Führungsverantwortung trägt und durch inhaltliche Maßnahmen einen Beitrag zu den Unternehmenszielen zu realisieren sucht, Controller die Sparringspartner sind, die die erforderlichen betriebswirtschaftlichen Informationsgrundlagen bereitstellen und in die Entscheidungsmodelle des Managements einfließen lassen. Dazu gehören in der laufenden Steuerung u.a. die interne Kosten- und Erlösrechnung in Plan und Ist, die Ergebnisrechnung, z.B. in Form einer wertorientierten Managementenerfolgsrechnung, aber auch die betriebswirtschaftlichen Analysen und Kalkulationen für kurz- oder langfristige Zwecke. Controlling selbst geschieht dann in der zielorientierten Zusammenarbeit von Managern und Controllern.

Durch diese Aufgabenteilung wird das Management entlastet, weil ihm die komplexe Abbildung des Unternehmensgeschehens in betriebswirtschaftlich aussagekräftige Bewertungskategorien und Kennzahlen durch den Controller abgenommen wird. Das Management kann sich so auf die inhaltliche Konkretisierung von Prozessen und Maßnahmen fokussieren. Der Controller entwickelt sich demgegenüber zum Spezialisten für die Übersetzung von betriebswirtschaftlichen Entscheidungs- und Steuerungsobjekten in aussagekräftige Kennzahlen, die den Beitrag zum Unternehmensziel messen.

Dies sind vor allem monetär definierte Kennzahlen, die auf dem Datengerüst des internen oder externen Rechnungswesens aufsetzen, so z.B. Renditekennzahlen wie z.B. der RoI (Return on Investment) oder der RoCE (Return on Capital Employed) bzw. RoNA (Return on Net Assets), aber auch absolute Erfolgsmaße, wie z.B. das EBIT (Earnings before Interest and Taxes, operatives Ergebnis) bzw. EBITA (Earnings before Interest, Taxes, and Amortization), der EVA (Economic Value Added) oder CVA (Cash Value Added). Mit zunehmend operativer Ausrichtung des Controllings, z.B. im Beschaffungs-, Produktions- oder Vertriebscontrolling, spielen vermehrt aber auch nichtmonetäre Leistungskennzahlen, wie z.B. Lieferbereitschaft, Auslastungsgrad, Ausschuss- oder Retourenquote eine bedeutsame Rolle.

2.2 House of Controlling im Kontext der IFRS-Finanzberichterstattung

Durch die IFRS-Finanzberichterstattung ergeben sich strukturelle Veränderungen insbesondere bezogen auf das Rollenprofil der Controller. Zwar bleibt das im House of Controlling systematisierte Zusammenspiel von Leitbild, Rollenverständnis und Aktionsfeldern von Controllern weiterhin bestehen. Allerdings müssen Controller unter IFRS eine zusätzliche Rolle ausfüllen, nämlich als Informationsdienstleister und Sparringspartner auch für Bilanzierer bzw. ‚Accountants‘ (vgl. IGC/Weißberger (2006), S. 32f.).

Zwar gilt auch unter IFRS immer noch das Primat einer optimalen Unterstützung der internen Managementprozesse für die Controllerarbeit. Allerdings müssen Controller vor dem Hintergrund des erweiterten Rollenverständnisses Systeme, Berichte und Methoden dahingehend anpassen, dass auch die Informationsbedarfe der Bilanzierung abgedeckt werden (vgl. Abbildung 3).

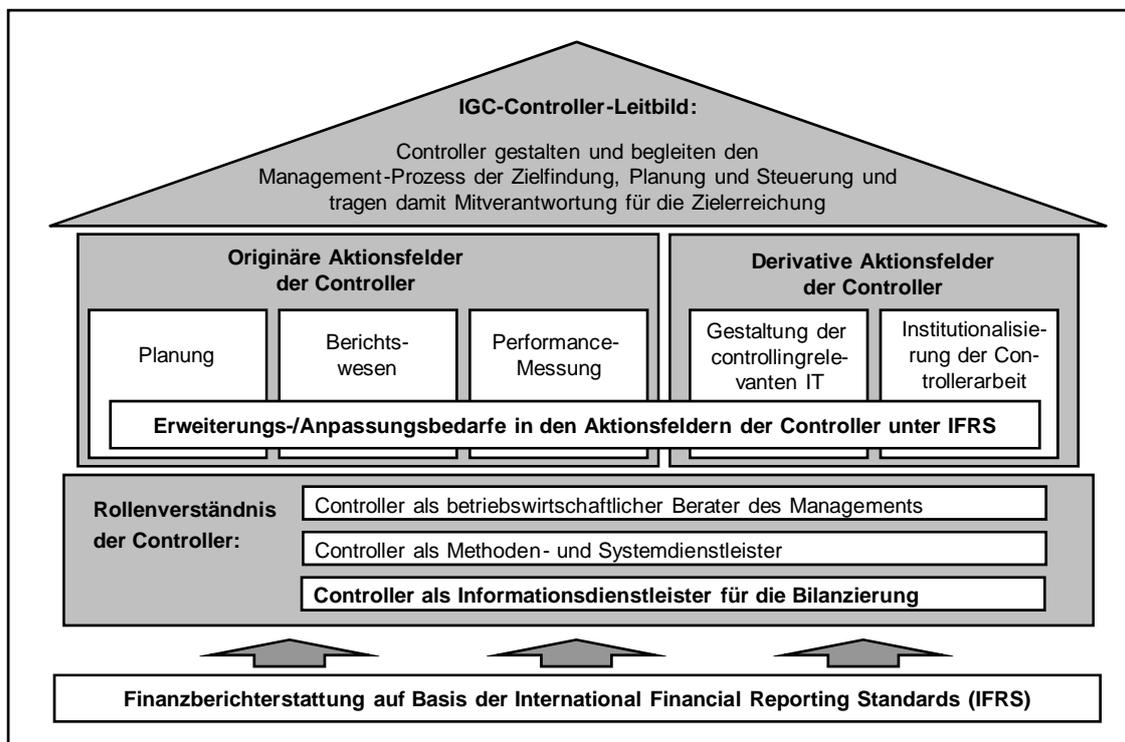


Abbildung 3: House of Controlling unter IFRS

Die Relevanz dieser zusätzlichen Controller-Rolle lässt sich konzeptionell am Beispiel des Goodwill-Impairment-Tests, d.h. des Niederstwerttests von Goodwill aus Unternehmenserwerb im Konzernabschluss, als bedeutsamer Schnittstelle zwischen

Controlling und IFRS-Finanzberichterstattung (vgl. Weißenberger/Haas/Wolf (2007), S. 149ff.) erläutern.

Hier sind u.a. folgende Vorschriften innerhalb der IFRS zu beachten: Der Goodwill aus Unternehmenserwerb muss mindestens einmal jährlich auf Werthaltigkeit geprüft werden, es sei denn, es liegen klare Indikatoren dafür vor, dass kein Goodwill-Impairment erforderlich ist (IAS 36.15). Hierfür muss der Goodwill zum einen Bewertungseinheiten, so genannten *cash-generating units* (CGU), zugeordnet worden sein (IAS 36.80); dies sind interne Steuerungseinheiten, die nicht größer sein dürfen als ein Segment gem. IAS 14/IFRS 8. Der Impairment-Test selbst stellt auf einer Bewertung der CGU mit Hilfe einer in IAS 36.41ff. detailliert spezifizierten Discounted-Cashflow-Bewertung auf Basis des *entity*-Ansatzes ab. Ist der hier berechnete Nutzungswert der CGU geringer als der Buchwert der CGU incl. Goodwill, so ist der Goodwill um den entsprechenden Differenzbetrag abzuschreiben. Grundlage für die Ermittlung des Nutzungswerts sind interne Plan-Cashflows, die auf der Mittelfristplanung („*management's best estimate*“, IAS 36.33a) aufsetzen, allerdings bestimmten Bedingungen genügen müssen, d.h. beispielsweise keine Cashflows aus Erweiterungsinvestitionen, geplanten Restrukturierungen oder Finanzierungsvorgängen berücksichtigen. Der verwendete Diskontierungszinssatz muss u.a. ein Vorsteuerzinssatz sein und die aktuellen, marktbezogenen Zinssätze sowie das spezifische Risiko des Vermögenswertes widerspiegeln. Der Diskontierungszinssatz ist soweit möglich streng markt- und vermögenswertbezogen abzuleiten. Als Ausgangspunkt kann der interne Kapitalkostensatz (WACC, *weighted average cost of capital*), der u.a. im Rahmen der wertorientierten Planung eingesetzt wird, verwendet werden (IAS 36A.17f.).

Der Controllerbereich als Informationsdienstleister der Bilanzierung hat hier folgende Aufgaben zu übernehmen:

- Unterstützung der Bilanzierung bei der Zuordnung von Goodwill aus Unternehmenserwerb auf CGU für Zwecke einer antizipativen Bilanzpolitik durch Sachverhaltsgestaltung, da die erwarteten Goodwill-Impairments z.B. auch davon abhängen, ob der Goodwill einer mehr oder weniger ertragsstarken Steuerungseinheit zugeordnet wird,
- Bereitstellung von adäquat angepassten Plan-Cashflows aus der Mittelfristplanung heraus zur Fundierung des Impairment-Tests. Dies impliziert, dass die Mittelfristplanung entweder so angepasst wird, dass die CGU als Pla-

nungsobjekte genutzt werden bzw. dass die geplanten Größen den Anforderungen von IAS 36 entsprechen, oder dass die nach IAS 36 erforderlichen Größen aus der Planung hergeleitet werden können,

- Ermittlung von Indikatoren, die bei sehr ertragsstarken CGU ggf. einen Verzicht auf den Goodwill-Impairment-Test ermöglichen,
- Bereitstellung von Kennzahlen im Rahmen des internen Reportings, die auf eine Veränderung von Impairment-Risiken hinweisen bzw. die als Frühwarnindikatoren für ein potenzielles Goodwill-Impairment dienen können, einschließlich der damit verbundenen betriebswirtschaftlichen Erläuterungen. Damit können nicht nur frühzeitig Gegensteuerungsmaßnahmen eingeleitet werden, um ein möglicherweise unerwünschtes Impairment zu vermeiden, sondern es können bezüglich des Goodwill-Impairments fundierte Ergebnisprognosen und Erläuterungen an den Kapitalmarkt kommuniziert werden.

Das hier gewählte Beispiel macht deutlich, dass die Rolle als Informationsdienstleister nicht nur einen „einfachen“ Export von Controllinginformationen zur Bilanzierung hin impliziert. Vielmehr geht es um die aktive Gestaltung der Controllinginstrumente derart, dass zum einen die Informationsbedarfe externer Adressaten gemäß den Vorschriften der IFRS gedeckt werden können und zum anderen um die Unterstützung der Bilanzierer im Rahmen der Investor-Relations-Aktivitäten, d.h. bei einer zukunftsgerichteten, betriebswirtschaftlich fundierten Investorenkommunikation.

3. Controllershship unter IFRS: Empirische Ergebnisse aus Österreich

3.1 Vorgehensweise und Aufbau der Studie

Bis heute sind die Veränderungen innerhalb der Controllershship unter IFRS nur wenig untersucht worden; insbesondere die Veränderungen der Controller-Rollen wie auch die Effektivität der Controllerarbeit standen bisher nicht im Fokus. Um erste Antworten auf diese Forschungsfragen liefern zu können, wurden im Jahr 2006 in 159 bekanntermaßen nach IFRS bilanzierende Unternehmen in Österreich Manager, Controller und Bilanzierer schriftlich befragt. Dieses aufwendige triadische Design wurde

gewählt, um die Beziehungen zwischen Controllern und Managern einerseits sowie zwischen Controllern und Bilanzierern andererseits zur Analyse des veränderten Rollenverständnisses von Controllern unter IFRS unmittelbar erfassen zu können.

Der Rücklauf umfasst 51 auswertbare Controller-Fragebögen (=Hauptstichprobe), was einer Rücklaufquote von 32% entspricht. Weiterhin antworteten 35 Bilanzierer sowie 31 General Manager. Die Zahl der vollständigen Triaden, d.h. Unternehmen, in denen neben dem Controller sowohl der Bilanzierer als auch der General Manager geantwortet haben, beläuft sich auf 28, was einer triadischen Rücklaufquote von 55% entspricht.

Durch die Fokussierung der Untersuchung auf einen abgegrenzten nationalen Raum wird erreicht, dass die Ergebnisse nicht durch exogene regulatorische bzw. institutionelle Kontextfaktoren beeinflusst werden. Die Untersuchung hat aufgrund der geringen Stichprobengröße jedoch vornehmlich explorativen Charakter, d.h. die erarbeiteten Aussagen sind vor allem als Hypothesen für weiterführende konfirmatorische Studien zu sehen.

Die Größenmerkmale innerhalb der Hauptstichprobe werden durch die folgende Abbildung 4 beschrieben. Sie zeigt, dass vor allem als mittelgroß einzuordnende Unternehmen geantwortet haben. Dies lässt den Rückschluss zu, dass Controlling und Bilanzierung institutionell hinreichend bedeutsam, d.h. in unterschiedlichen Stellen organisiert sind, was für die Untersuchung der Veränderungen in den Controller-Rollen eine bedeutsame Voraussetzung ist.

	Umsatz (in Mio. EUR)	Bilanzsumme (in Mio. EUR)	Mitarbeiter
Unteres Quartil	281	186	580
Median	578	496	1.563
Oberes Quartil	1.685	1.262	4.860

Abbildung 4: Lageparameter der Größenkriterien

Bezüglich der Konzernstruktur gehört die größte Gruppe der untersuchten Unternehmen mit 44% zum Unternehmenstyp Holding/Konzernspitze; 29% der antwortenden Unternehmen waren als Zwischenholding, 27% als Tochterunternehmen bzw. Joint Venture einzuordnen. Bezüglich der Holdingorganisation dominieren Stammhauskonzerne (47%), gefolgt von Managementholdings (38%) bzw. Finanzholdings (3%). 12% der (Zwischen-)Holdings wollten sich in keine der drei Kategorien einord-

nen. Der Internationalisierungsgrad wurde über den Anteil des Auslandsumsatzes am Gesamtumsatz erhoben; er liegt bei immerhin zwei von fünf antwortenden Unternehmen bei mindestens 75%. Schließlich lässt sich festhalten, dass sowohl die Hauptstichprobe als auch die Teilstichproben eine stark divergente Branchenstruktur aufweisen. Dies spricht einerseits für die Repräsentativität der Stichprobe und die Branchenunabhängigkeit der Ergebnisse, andererseits werden branchenbezogene Auswertungen aufgrund der geringen Teilstichprobengröße faktisch unmöglich.

3.2 Ergebnisse zur Verzahnung von Controllerarbeit und IFRS-Finanzberichterstattung

Wie in Abschnitt 1 dargelegt, ist die Controllerarbeit in zweifacher Hinsicht mit der IFRS-Finanzberichterstattung verzahnt. Dies wird in der Einschätzung der Relevanz der IFRS für die Controllerarbeit bzw. der Controllerarbeit für die Bilanzierung unter IFRS durch die befragten Controller bestätigt (vgl. Abbildung 5).

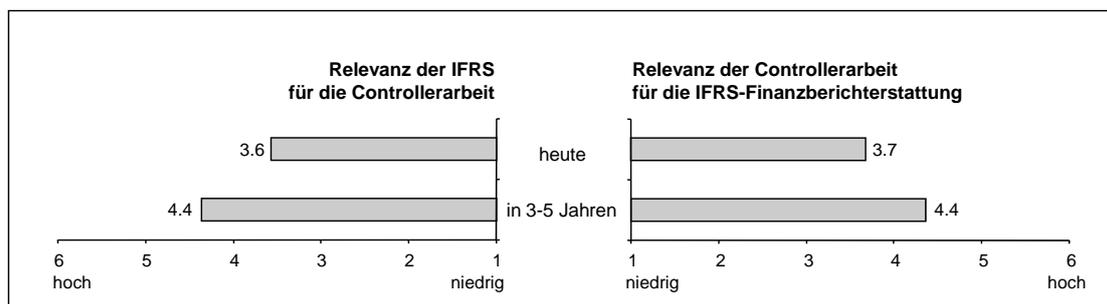


Abbildung 5: Verzahnung von IFRS und Controllerarbeit

Diese sehen in diesem Kontext eine stark wachsende Relevanz der IFRS für die Controllerarbeit (vgl. Abbildung 16). Während sie die aktuelle Relevanz mit einem Wert von 3,6 eher als mittelhoch einstufen, liegt die Prognose für die nächsten 3-5 Jahre deutlich höher (4,4). Auch die umgekehrte Verzahnungsrichtung wird mit 3,7 bzw. 4,4 als zunehmend bedeutsam eingestuft.

Die Bedeutung dieser Verzahnung wird deutlich, wenn man die Integrationsintensität von interner und externer Rechnungslegung in den befragten Unternehmen betrachtet: In 90% der Unternehmen ist die Rechnungslegung entweder integriert oder eine Integration ist geplant bzw. innerhalb der Umsetzungsphase (vgl. Abbildung 6).

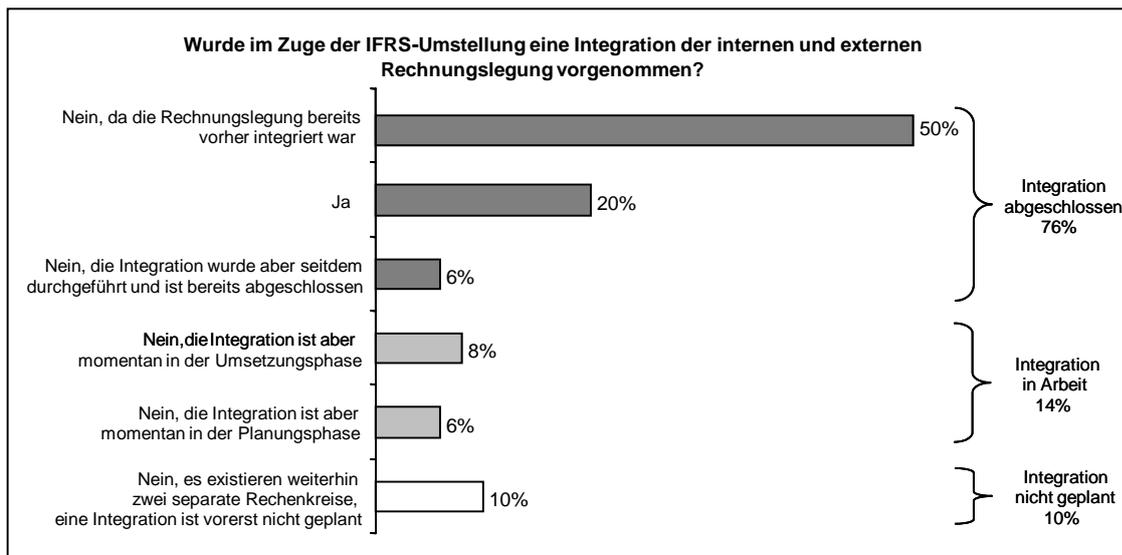


Abbildung 6: Stand der Umsetzung integrierter Rechnungslegungssysteme

Dabei findet die Integration allerdings schwerpunktmäßig partiell (vgl. Simons/Weißenberger (2007), S. 6ff.) statt, d.h. auf den oberen Hierarchieebenen (vgl. Abbildung 7). Dies lässt sich damit begründen, dass insbesondere auf den Bereichs-, Segment- oder Konzernebenen eine kapitalmarktorientierte Kommunikation und damit eine einheitliche Finanzsprache erforderlich ist. Auf unteren Hierarchieebenen dominiert ganz offensichtlich der Bedarf nach einer eigenständigen Kostenrechnung durch die Verwendung kalkulatorischer bzw. Standardkosten.

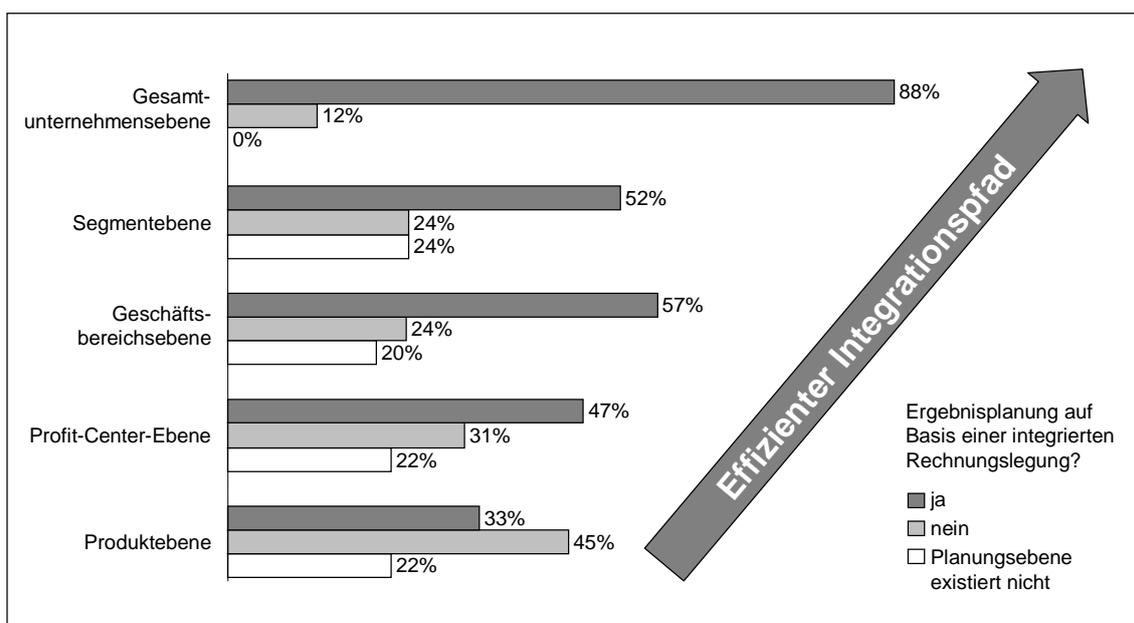


Abbildung 7: Integrationsgrad der Ergebnisplanung auf unterschiedlichen Hierarchieebenen

So ist es beispielsweise sinnvoll, Vertriebseinheiten nur mit geplanten Herstellkosten zu belasten oder schwer planbare Kosten, wie z.B. Personalkosten, über Standardsätze zu verrechnen. Für Kalkulationszwecke müssen zudem Risiken standardisiert, d.h. über kalkulatorische Wagnisse verrechnet, und auch kalkulatorische Eigenkapitalkosten bzw. ggf. Unternehmerlöhne berücksichtigt werden (vgl. ausführlich Schmidt (2007), S. 13f.).

Unmittelbar in Zusammenhang mit der wachsenden Verzahnung von IFRS und Controllrarbeit steigt der Know-how-Bedarf im Controllerbereich betreffend die Grundlagen und Methoden der IFRS-Finanzberichterstattung. Know-how-Träger müssen dabei alle Controller sein, die mit der Generierung und Kommunikation von IFRS-relevanten Informationen betraut sind, wobei eine inhaltliche Schwerpunktbildung bezüglich einzelner IFRS-Themen, wie z.B. Impairment, immaterielles Vermögen etc., in einzelnen Kompetenzteams sinnvoll ist.

Dabei ist auch zu prüfen, welche Kompetenzen in dezentralen Controllerbereichen aufgebaut werden müssen bzw. welche Kompetenzen eher zentral vorgehalten werden sollten: So werden z.B. Goodwill-Impairment-Tests gem. IAS 36 i.d.R. zentral durchgeführt, so dass auch die entsprechenden Know-how-Träger aus dem zentralen Controllerbereich stammen sollten.

Bei den untersuchten Unternehmen zeigt sich, dass der Stand des IFRS-Know-hows umso geringer ist, je hierarchisch niedriger der jeweilige Controllerbereich angesiedelt ist (vgl. Abbildung 8), was auch konsistent zu der beobachteten partiellen Integration der Rechnungslegung ist. So wird dem Zentralcontrolling mit einem Wert von 4,2 ein ordentliches – wenn auch steigerungsfähiges – IFRS-Know-how bescheinigt, während das Segment- bzw. Geschäftsbereichscontrolling nur mittelmäßig abschneidet (3,4). Noch deutlich geringer wurde der Wissensstand im Werks- bzw. Produktcontrolling eingestuft (2,7).

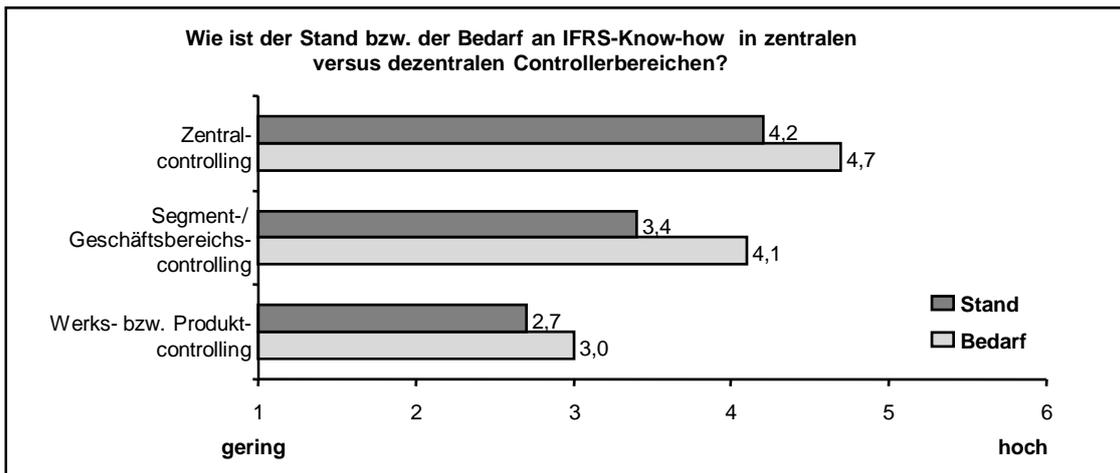


Abbildung 8: Stand bzw. Bedarf an IFRS-Know-how im Controllerebereich

Analog zum Stand des IFRS-Know-how schätzen die untersuchten Unternehmen auch den Bedarf auf niedrigeren Hierarchieebenen als geringer ein. Insgesamt wird jedoch deutlich, dass auf allen Controllingebenen der Bedarf an IFRS-Know-how unzureichend gedeckt ist. Insbesondere im Zentralcontrolling (4,2 vs. 4,7) und im Segment- bzw. Geschäftsbereichscontrolling (3,4 vs. 4,1) ist die Diskrepanz zwischen Wissensstand und Know-how-Bedarf besonders groß. Der IFRS-bezogenen Aus- und Weiterbildung im Controlling kommt folglich ein hoher Stellenwert im Hinblick auf Controller Excellence unter IFRS zu.

Fragt man die Controller in diesem Zusammenhang, inwieweit sie sich für die zukünftigen Herausforderungen unter IFRS vorbereitet fühlen, ergibt sich mit einem Wert von 4,0 und einer vergleichsweise hohen Standardabweichung von 1,1 ein durchaus ambivalentes Bild: Der typische Controller fühlt sich zwar einerseits nicht völlig hilflos, allerdings besteht teilweise noch beträchtliches Optimierungspotenzial (vgl. Abbildung 9).

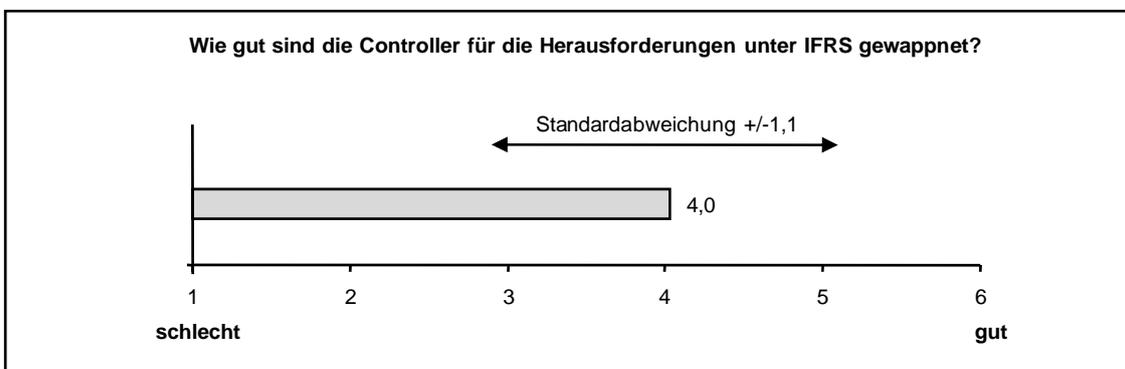


Abbildung 9: Status quo der Vorbereitung für Herausforderungen unter IFRS

Insbesondere die berufspraktische Weiterbildung im Controllerbereich sollte deshalb den Themenkomplex IFRS auch zukünftig als wichtigen Teilaspekt im Know-how-Aufbau und -Erhalt der Controller berücksichtigen.

3.3 Einfluss der IFRS-Rechnungslegung auf die Rollen von Controllern

Wie in Abschnitten 1 und 2 konzeptionell erläutert, weitet sich im Kontext einer IFRS-Finanzberichterstattung das Rollenverständnis der Controller aus. Neben den Rollen als betriebswirtschaftlicher Berater des Managements sowie als Methoden- und Systemdienstleister übernehmen Controller demnach insbesondere vor dem Hintergrund des Management Approach verstärkt die Rolle eines Informationsdienstleisters für die IFRS-Finanzberichterstattung.

Um dieses theoretische Postulat empirisch zu überprüfen, wurden die Studienteilnehmer gebeten, ihren zeitlichen Arbeitsaufwand in idealisierter Weise prozentual auf die drei genannten Controller-Rollen zu verteilen und auf diese Weise die Bedeutung der verschiedenen Rollen offen zu legen. Hierzu sollte sowohl die bisher bestehende als auch die angestrebte Bedeutung der unterschiedlichen Controller-Rollen angegeben werden.

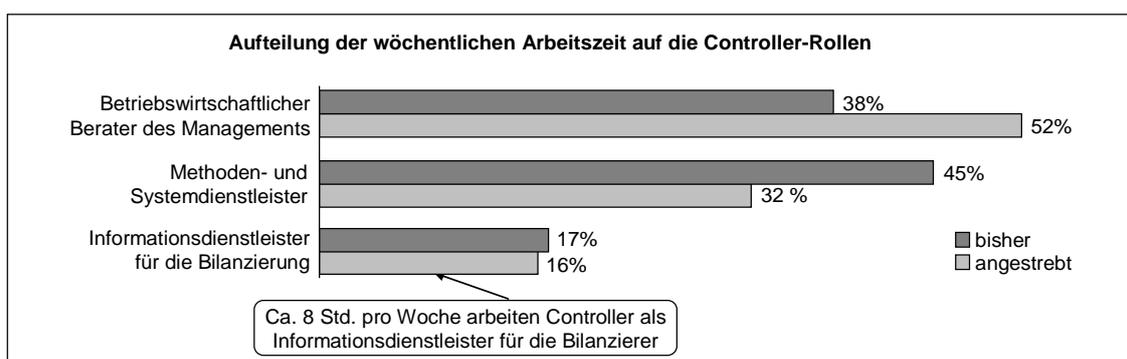


Abbildung 10: Bedeutung der verschiedenen Controller-Rollen

Es zeigt sich (vgl. Abbildung 10) zunächst, dass erwartungsgemäß die bestehenden Rollen, die auch den Kern der Controllerarbeit als betriebswirtschaftlicher Navigator für das Management ausmachen, stark ausgefüllt sind. Zu 45% und damit hauptsächlich widmen die Controller ihre Zeit der Rolle als Methoden- und Systemdienstleister, d.h. sie leisten den Service in der betriebswirtschaftlichen Daten- und Informationsversorgung sowie gestalten und pflegen die Controlling-Systeme. In etwas

reduziertem Umfang, nämlich mit 38% ihrer Arbeitszeit, nehmen Controller die Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater des Managements wahr, indem sie den Management-Prozess der Zielfindung, der Planung und der Steuerung moderieren und gestalten sowie unternehmensübergreifend das zukunftsorientierte Berichtswesen organisieren.

Immerhin 17% der Arbeitszeit, also knapp ein Sechstel werden jedoch für die Rolle des Informationsdienstleisters der IFRS-Bilanzierung aufgewendet. Bezogen auf eine Arbeitswoche von durchschnittlich 50 Stunden eines Bereichs- oder Zentralcontrollers sind dies mehr als acht Stunden pro Woche.

Bei der seitens der Controller angestrebten Rollenausübung ist im Bereich der Informationsdienstleistung für die Bilanzierung keine nennenswerte Diskrepanz im Vergleich zu der bisher tatsächlich realisierten Rollenausübung festzustellen, d.h. die Controller sind mit der aktuellen Bedeutung dieses Rollenbildes sehr zufrieden.

Ganz anders sieht es bei den übrigen beiden Controller-Rollen aus. So streben die Controller an, ihre Rolle als Methoden- und Systemdienstleister zu reduzieren (angestrebter Anteil: 32%), während sie beabsichtigen, zukünftig mehr als die Hälfte ihrer Arbeitszeit mit den unmittelbar entscheidungsunterstützenden Aufgaben als betriebswirtschaftlicher Berater des Managements auszufüllen (angestrebter Anteil der wöchentlichen Arbeitszeit: 52%).

Die Ergebnisse reflektieren empirisch einen Trend zum ‚Lean Business Partnering‘ (vgl. Weißenberger (2007), S. 45), der derzeit in vielen Controllerbereichen zu beobachten ist. Demnach verwenden Controller (vgl. Gaiser (2006), S. 48) vielfach ihre Zeit mehrheitlich für Aspekte der Datengenerierung und -aufbereitung. Hier lassen sich aber durch eine Integration von interner und externer Rechnungslegung verbunden mit einer stärkeren Automatisierung und Standardisierung von Prozessabläufen erhebliche Ressourcen in der Kapazität der Controller heben. Damit gelangen Controller nicht nur zu einer effektiveren Umsetzung ihrer Arbeit als betriebswirtschaftlicher Berater des Managements, sondern können auch das angestrebte Rollenprofil bei gleichzeitigen Kostenreduktionen im eigenen Bereich annähern.

Ein Weg für die erfolgreiche Umsetzung des Lean Business Partnering ist die aktive Nutzung der IFRS-Bilanzierung im Controlling. Die IFRS ermöglichen es, eine extern wie intern einheitliche und durchgängige Finanzsprache im Unternehmen zu etablieren und damit die Kommunikation zwischen Controller und Manager ganz erheblich

zu fördern, und geben gleichzeitig die Chance, über die Optimierung interner Transaktions- und Berichtssysteme wesentliche Einsparungen zu erzielen. Eine geschickte Übernahme der IFRS in das Controlling zeichnet sich zudem dadurch aus, dass beispielsweise die Komplexitätstreiber innerhalb der IFRS – wie z.B. die Fair-Value-Bewertung – durch die adäquate Gestaltung der Controlling-Kennzahlen aufgefangen werden.

So verwendet der E.ON-Konzern als interne Steuerungsgrößen die Kennzahlen „Adjusted EBITDA“ bzw. „Adjusted RoCE“ (vgl. hierzu z.B. den E.ON-Geschäftsbericht 2006, S. 34-39). Beide Kennzahlen können auf Konzern- bzw. Segmentebene unmittelbar aus dem IFRS-Abschluss hergeleitet werden, was im Geschäftsbericht auch publiziert wird. Allerdings werden Anpassungen vorgenommen, um controllingaverse Regelungen innerhalb der IFRS zu eliminieren. Dazu gehören nicht nur Aufwendungen aus Restrukturierungen oder bestimmte Buchgewinne aus dem Konzernüberschuss. Auch die erfolgsneutrale Marktbewertung von Beteiligungen wird von E.ON bei der Ermittlung des „Capital Employed“ als Bezugsgröße im RoCE bereinigt, damit nicht ergebniswirksame Fair-Value-Änderungen auch die Höhe der Kapitalkosten bzw. des RoCE beeinflussen.

3.4 Controller-Rollen und Effektivität der Controllershship unter IFRS

In den vorhergehenden Abschnitten zu den empirischen Ergebnissen stand die Frage im Vordergrund, welchen Einfluss die IFRS-Finanzberichterstattung auf die Aufgaben und Rollen der Controller hat. In diesem Abschnitt geht es nunmehr um die Effektivität der Controllershship unter IFRS, insbesondere der im House of Controlling unter IFRS unterschiedenen Controller-Rollen. Dazu werden die Wahrnehmungen der internen Kunden der Controller – (General) Manager und Bilanzierer – in die empirische Analyse miteinbezogen.

Hinsichtlich der Kundengruppe Manager werden für die Erfassung der Effektivität der Controllershship unter IFRS zwei Aspekte in der Studie unterschieden:

- Wie beurteilen die Manager die Güte der Zusammenarbeit zwischen Controllern und Managern?

- Wie hoch schätzen die Manager den Einfluss der Controller auf bzw. die Bedeutung der von ihnen generierten Informationen für die Entscheidungen des Managements ein?

Diese beiden Aspekte beziehen sich einerseits auf die Interaktion mit den Managern und andererseits auf das letztendliche Ziel der Controllingship – Unterstützung der Manager bei ihrer Führungsarbeit. Abbildung 11 zeigt hier erste Ergebnisse.

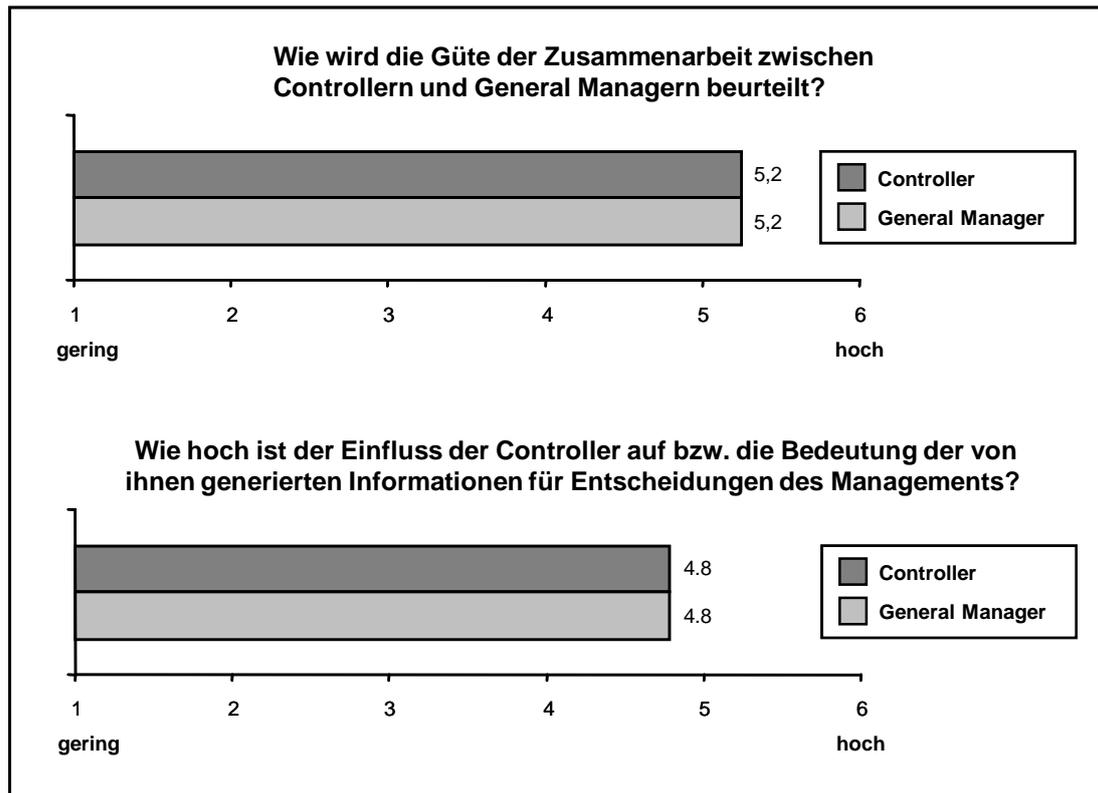


Abbildung 11: Güte der Zusammenarbeit Controller – General Manager und Einfluss der Controller (Controller vs. General Manager)

Die Güte der Zusammenarbeit wird von den Managern durchschnittlich mit 5,2 als sehr positiv beurteilt, die Perspektive der Controller stimmt damit überein. Den Einfluss der Controller sehen beide Gruppen annähernd hoch mit einem Durchschnittswert von 4,8.

Wichtig für diese Einschätzung ist allerdings, wie sich die beiden Aspekte seit der Einführung der IFRS und Integration der Rechnungslegung entwickelt haben. Die Ergebnisse sind in Abbildung 12 dargestellt.

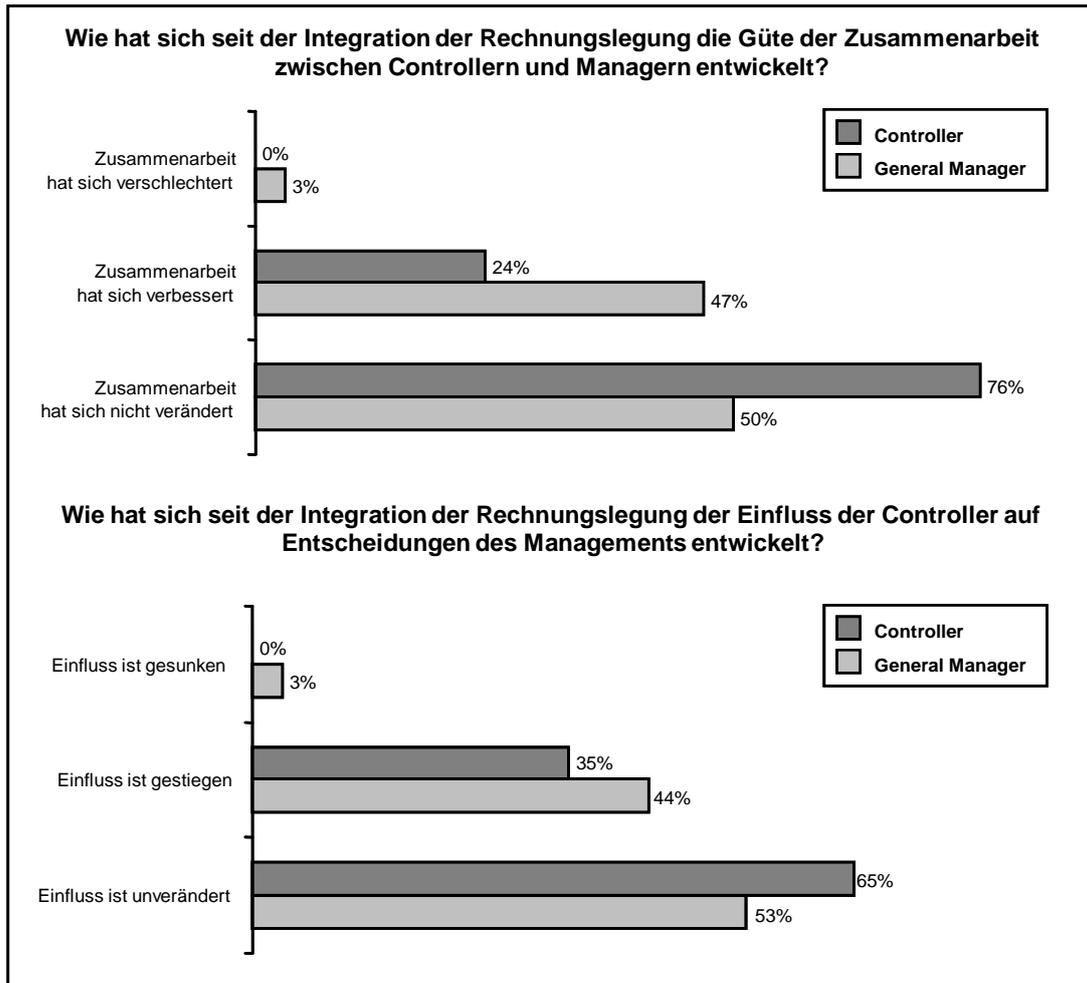


Abbildung 12: Entwicklung - Güte der Zusammenarbeit Controller/General Manager und Einfluss der Controller (Controller vs. General Manager)

Nur wenige der befragten Manager (jeweils 3%) und keiner der Controller geben an, dass sich die beiden Aspekte seit Einführung der IFRS und Integration der Rechnungslegung verschlechtert haben. Im Gegensatz dazu äußern sich 47% der Manager, die Güte der Zusammenarbeit habe sich verbessert, für den Einfluss der Controller sind es 44%. Controller haben demzufolge nicht nur die Auswirkungen der Einführung von IFRS und der Integration aus Sicht der Manager unbeschadet überstanden. Vielmehr wurde die Güte der Zusammenarbeit und der Einfluss der Controller durch die Integration der Rechnungslegung positiv beeinflusst. Dabei liegen die Einschätzungen der Controller hinsichtlich einer Verbesserung der Güte bzw. des Einflusses deutlich hinter denen der Manager (24% vs. 47% für die Güte – 35% vs. 44% für den Einfluss). Dies kann darauf hindeuten, dass die Chance der IFRS-Finanz-

berichterstattung und der Integration der Rechnungslegung für die Controllershship von den Controllern selbst etwas unterschätzt werden.

Eine im Zuge der IFRS-Finanzberichterstattung neu hinzugekommene interne Kundengruppe der Controller – das externe Rechnungswesen bzw. die Bilanzierer – zeigt ebenso wie die Manager eine vergleichsweise hohe Zufriedenheit mit einem Durchschnittswert von 4,7 (vgl. Abbildung 13).

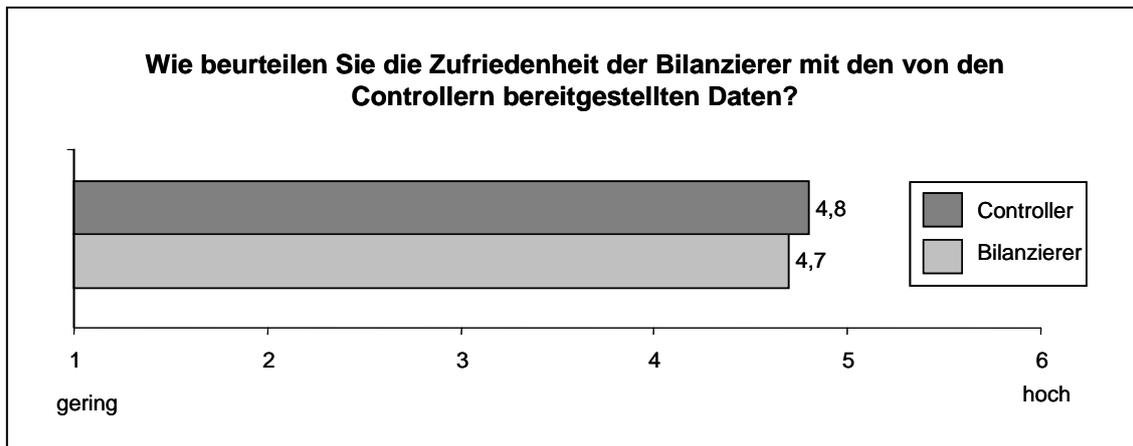


Abbildung 13: Zufriedenheit der Bilanzierer mit den von den Controllern bereitgestellten Daten (Controller vs. Bilanzierer)

Demzufolge scheinen die Controller der neuen Rolle im Kontext der Finanzberichterstattung (vgl. das House of Controlling unter IFRS in Abschnitt 2.2) – Controller als Informationsdienstleister für die Bilanzierung – aus Sicht der Bilanzierer nachzukommen. Dabei ist das Selbstbild der Controller fast identisch mit dem Fremdbild der Bilanzierer.

Nach diesen deskriptiven Ergebnissen zu Stand und Entwicklung der Effektivität der Controllershship unter IFRS werden in den folgenden Abschnitten Abhängigkeiten zwischen Controllershship, hier insbesondere die verschiedenen Rollen der Controller, einerseits und der Effektivität aus Sicht der Manager andererseits mit Hilfe von Regressionsanalysen untersucht. Dazu werden als Merkmale der Controllershship folgende (unabhängige) Faktoren unterschieden, deren deskriptive Ausprägungen in den vorangegangenen Abschnitten 3.2 und 3.3 untersucht wurde:

- Relevanz der IFRS für die Controllerarbeit;
- Relevanz der Controllerarbeit für die IFRS-Finanzberichterstattung;
- Stand des IFRS-Know-how im Controllerbereich;
- Bedarf an IFRS-Know-how im Controllerbereich;

- Status quo der Vorbereitung für die zukünftigen Herausforderungen unter IFRS;
- Aufteilung der wöchentlichen Arbeitszeit auf die Controller-Rollen:
 - Betriebswirtschaftlicher Berater des Managements;
 - Methoden und Systemdienstleister;
 - Informationsdienstleister für die Bilanzierung.

Für die Untersuchung der Zusammenhänge mit der Effektivität der Controllershship werden für diese Faktoren die Daten aus Sicht der Controller verwendet.

Für die Effektivität der Controllershship werden aus Sicht der befragten Manager die bereits dargestellten (abhängigen) Faktoren benutzt:

- Güte der Zusammenarbeit zwischen Controllern und Managern und
- Einfluss der Controller auf bzw. die Bedeutung der von ihnen generierten Informationen für die Entscheidungen des Managements.

Abbildung 14 fasst die unabhängigen und abhängigen Faktoren und das daraus resultierende Untersuchungsmodell zusammen.

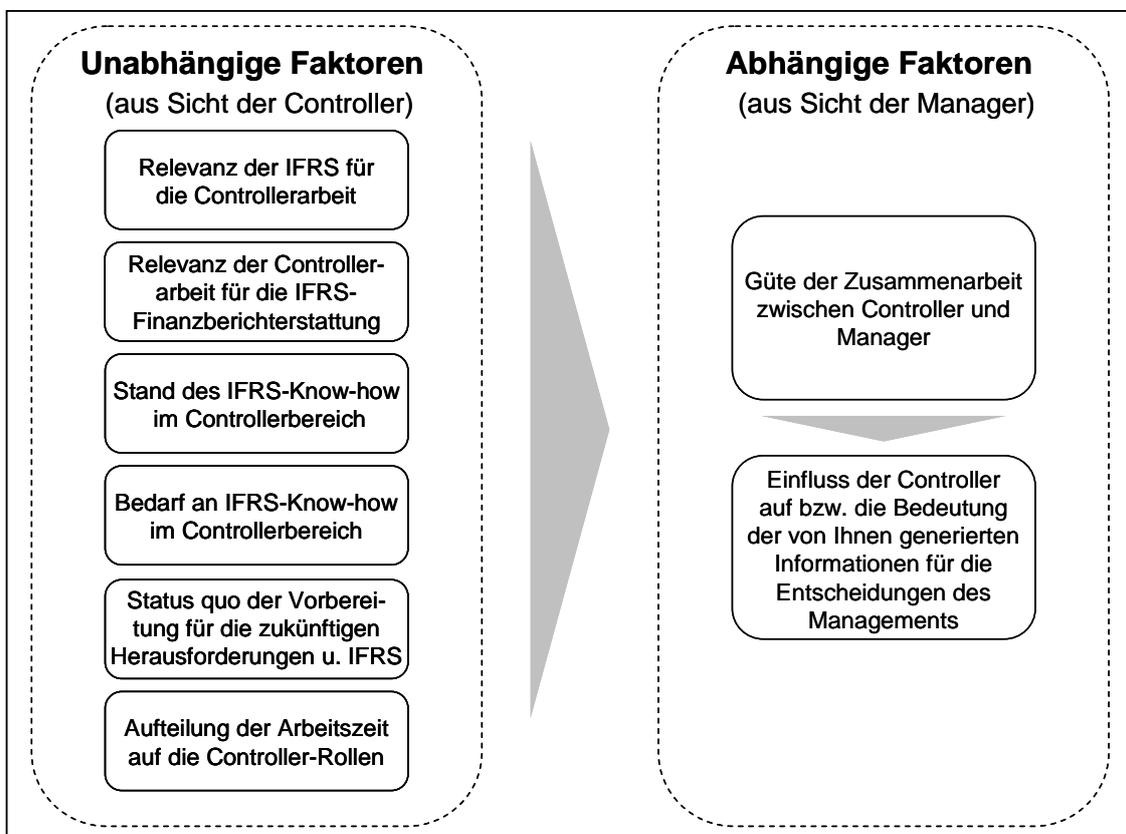


Abbildung 14: Untersuchungsmodell – Effektivität der Controllershship unter IFRS

Für die ersten vier unabhängigen Faktoren stellt sich die Frage, inwieweit IFRS-relevante Faktoren – wie z.B. der Stand des IFRS-Know-how im Controllerebereich – die Effektivität der Controllingship beeinflussen. Aufgrund der Stichprobengröße können die Ergebnisse der Abhängigkeitsanalyse (lediglich) explorativ interpretiert werden.

Für die Güte der Zusammenarbeit zwischen Controller und Manager haben diese Faktoren keine signifikante Bedeutung. Der Einfluss der Controller auf Entscheidungen des Managements wird aber positiv beeinflusst durch den Faktor *Status quo der Vorbereitung auf Herausforderungen unter IFRS*. Je besser sich Controller für die Herausforderungen unter IFRS gewappnet sehen, desto höher schätzen Manager deren Einfluss auf bzw. Bedeutung für ihre Entscheidungen ein. Damit ist die Frage, wie Controller mit IFRS-Herausforderungen umgehen, nicht nur vor dem Hintergrund zu sehen, wie sie neue Aufgaben für die Bilanzierung wahrnehmen, sondern auch wichtig für die Effektivität der Controllingship aus Sicht der Manager. Das ist vor allem im Zusammenhang mit einer integrierten Ergebnisrechnung auf Basis von IFRS zu sehen. Sie ist zentraler Ausgangspunkt für zu detaillierende Ergebnis- und Geschäftsanalysen.

Im House of Controlling unter IFRS wurden drei Controller-Rollen unterschieden. Im Zusammenhang mit den Faktoren der Effektivität sollte vor allem die Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater bedeutend sein, weniger die Rollen als Methoden- und Systemdienstleister sowie als Informationsdienstleister für die Bilanzierung. Die empirischen Ergebnisse ergeben allerdings ein anderes Bild.

In der vorliegenden Untersuchung haben weder die Rolle als betriebswirtschaftlicher Berater noch als Methoden- und Systemdienstleister einen signifikanten Einfluss auf die Faktoren der Effektivität der Controllingship. Dazu muss allerdings die Stichprobengröße in Betracht gezogen werden, welche die Anwendung höher entwickelter statistischer Verfahren der Abhängigkeitsanalyse nicht zulässt und die außerdem nur sehr starke Zusammenhänge als signifikant entdeckt, nicht jedoch mittlere und schwache Beziehungen. Fehlende (Inter-)Dependenzen lassen deshalb nicht zwingend den Rückschluss zu, dass das theoretische Modell fehlerhaft ist, sondern implizieren möglicherweise nur eine mangelnde Sichtbarkeit der Beziehungen im (zu kleinen) Datensatz.

Bedeutsam ist deshalb, dass wir einen signifikant positiven Einfluss der Controller-Rolle als Informationsdienstleister für die Bilanzierung auf die Güte der Zusammenarbeit zwischen Controller und Manager beobachten können; auf den anderen Faktor – Einfluss auf Entscheidungen des Managements – hat diese Controller-Rolle wiederum keinen Einfluss. Je mehr Zeitanteile also die Controller für diese Rolle aufwenden, desto höher schätzen Manager die Güte der Zusammenarbeit ein. Das bedeutet, dass Controller, welche ihre unter IFRS zusätzliche Rolle als Informationsdienstleister für die (neue Kundengruppe) Bilanzierer wahrnehmen, zugleich auch an ihrer originären Zielsetzung arbeiten – die Zusammenarbeit mit den Managern zu verbessern. Dies sollte bei der Beurteilung der Wertigkeit dieser zunächst auf den internen Kunden Bilanzierung/externes Rechnungswesen ausgerichteten Rolle aus Sicht der Controller berücksichtigt werden. Das Ergebnis unterstreicht die Forderung, die IFRS-Bilanzierung im Controlling aktiv zu nutzen und als Chance zum Auf- bzw. Ausbau von Controller Excellence zu begreifen. Die IFRS-Berichterstattung stellt damit für Controller nicht nur zusätzliche Aufgaben im Rahmen der Bilanzierung dar, sondern ist auch ein Hebel für die Steigerung der Effektivität ihrer Arbeit aus Sicht der Manager.

4. Fazit: Ausblick und Handlungsempfehlungen

Im Zuge der steigenden Verbreitung der IFRS erfährt die Controllingship einen tiefgreifenden Wandel. Aufgrund der durch die IFRS begünstigten fortschreitenden Verzahnung von Controlling und Finanzberichterstattung werden die traditionellen Controller-Rollen um die Rolle als Informationsdienstleister für die Bilanzierung erweitert.

Empirische Ergebnisse einer Studie unter österreichischen IFRS-Anwendern untermauern diese konzeptionellen Überlegungen. So konstatieren die befragten Controller eine stark wachsende Relevanz der IFRS-Finanzberichterstattung für die Controllerarbeit und vice versa. Auch zeigen die empirischen Ergebnisse, dass sich die befragten Controller in der zusätzlichen Rolle als Informationslieferant für die IFRS-Bilanzierung wiederfinden, für die sie im Durchschnitt ca. acht Stunden pro Woche aufwenden.

Weiterhin wird deutlich, dass Controller die positiven Auswirkungen der Controllingship unter IFRS zwar sehen, aber sie -- im Gegensatz zu den ebenfalls befragten

Managern -- etwas unterschätzen. Die empirischen Ergebnisse unterstützen die These, dass die Wahrnehmung der zusätzlichen Rolle als Informationsdienstleister für die Bilanzierung nicht nur eine Pflichtaufgabe darstellt. Vielmehr sollte sie als Teil einer Kür angesehen werden, die letztendlich auch die Zusammenarbeit zwischen Controllern und Managern verbessert.

Literaturverzeichnis

- Aders, C./Hebertinger, M./Schaffer, C./Wiedemann, F. (2003): Shareholder Value-Konzepte - Umsetzung bei DAX 100-Unternehmen. In: Finanz Betrieb, 5. Jg., S. 719-725.
- Anthony, R.N./Govindarajan, V. (2004): Management Control Systems, New York et al.
- Fleischer, W. (2005): Rolle des Controllings im Spannungsfeld internes und externes Reporting. In: Horváth, P. (Hrsg.): Organisationsstrukturen und Geschäftsprozesse wirkungsvoll steuern, Stuttgart, S. 189-200.
- Gaiser, B. (2006): Die CFO-Agenda: Leistungssteigerung von Controlling- und Finanzprozessen. In: Horváth, P. (Hrsg.): Controlling und Finance Excellence, Stuttgart, S. 47-60.
- IGC (Hrsg.) (2005): Controller-Wörterbuch, Stuttgart.
- IGC (Hrsg.) / Weißenberger, B.E. (2006): Controller und IFRS. Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die Finanzberichterstattung nach IFRS, Freiburg i.Br.
- Kerkhoff, G./Diehm, S. (2007): Controller und Accountant - Zwei Seiten einer Medaille!. In: Der Konzern, 5. Jg., S. 316-320.
- Kley, K.-L. (2006): IFRS - Möglichkeiten und Grenzen ihrer Abbildung im Controlling. In: Zeitschrift für Controlling und Management, 50. Jg., S. 150-157.
- Lutz, R. (2007): Effizienz und Wirkungsgrad im Controlling. In: Horváth, P. (Hrsg.): Erfolgstreiber für das Controlling, Stuttgart, S. 99-110.
- Martin, P. (1997): The management approach. In: CA Magazine, November, S. 29-30.
- Roehl-Anderson, J.M./Bragg, S.M. (2004): Controllershship. The Work of the Managerial Accountant, New Jersey.
- Schmidt, W. (2007): Die Nutzung kalkulatorischer Werte im Controlling - ein Widerspruch zur Rechnungslegung nach IFRS?. In: Accounting, 7. Jg., Heft 10, S. 13-14.
- Simons, D./Weißenberger, B.E. (2007): Die Konvergenz von externem und internem Rechnungswesen: Kritische Faktoren für die Entwicklung einer partiell integrierten Rechnungslegung aus theoretischer Sicht, SFB 504 Discussion Paper No. 07-67, Mannheim.

- Weber, J./David, U./Prenzler, C. (2001): Controller Excellence. Strategische Neuausrichtung der Controller. Advanced Controlling Band 23/24, Weinheim.
- Weber, J./Schäffer, U. (2006): Einführung in das Controlling, 11. Auflage, Stuttgart.
- Weißenberger, B.E. (2007): IFRS für Controller, Freiburg i.Br., 2007.
- Weißenberger, B.E. (2008): § 52 – IFRS-Rechnungslegung und Controlling. Erscheint in: Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N. (Hrsg.): IFRS-Kommentar, 6. Auflage, Freiburg i.Br., 2008.
- Weißenberger, B.E./Haas, C.A.J./Wolf, S. (2007): Goodwill-Controlling unter IAS 36. Konzeptionelle Überlegungen und Gestaltungsvorschläge. In: Praxis der internationalen Rechnungslegung, 3. Jg., S. 149-156.
- Weißenberger, B.E./Maier, M. (2006): Der Management Approach in der IFRS-Rechnungslegung: Fundierung der Finanzberichterstattung durch Informationen aus dem Controlling. In: Der Betrieb, 59. Jg., S. 2077-2083.
- Wenzel, C. (2007): Neuausrichtung der Konzernsteuerung und Harmonisierung der internen und externen Berichterstattung in einem multi-divisionalen Konzern. In: Horváth, P. (Hrsg.): Erfolgstreiber für das Controlling, Stuttgart, S. 299-308.

E.ON, Geschäftsbericht 2006