

# Rechnungswesenorientiertes Controlling

– Messtheoretischer Analyserahmen und „neue“ Aufgabenfelder im Zusammenhang mit der IFRS-Bilanzierung –

**Dr. Andreas Haaker ist Referent für Grundsatzfragen der internationalen Rechnungslegung beim DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V. in Berlin. Der Verfasser gibt seine persönliche Meinung wieder und dankt einem anonymen Gutachter für hilfreiche Hinweise.**

## I. Einleitung

Trotz unterschiedlichster anders lautender Inhaltsbestimmungen lässt sich das Controlling als eine im Wesentlichen am Rechnungswesen orientierte Informationsversorgungsfunktion hinsichtlich der internen Steuerung verstehen, welche die zweckadäquate „Messung güterwirtschaftlicher Sachverhalte“<sup>1)</sup> beinhaltet. Ein rechnungswesenorientiertes Controlling basiert neben dem internen Rechnungswesen zunehmend auch auf IFRS-Daten. Dabei erweitert sich mit der Konvergenz im Rechnungswesen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen das Aufgabenfeld des Controlling um Tätigkeiten i.V.m. der IFRS-Rechnungslegung. Nicht zuletzt in diesem Aufgabenfeld benötigt das Controlling einen normativen Analyserahmen, um die Steuerungsträger des Unternehmens mittels des Rechnungswesens mit zweckadäquaten Informationen versorgen zu können.

Bereits Anfang der 1990-iger Jahre kritisierte Schneider das „Gespenst des Controlling“<sup>2)</sup>, da es an einer klaren Konzeption und einer theoretischen Basis fehle<sup>3)</sup>. In diesem Zusammenhang wurde von ihm insbesondere auch ein „Versagen des Controlling durch eine überholte Kostenrechnung“<sup>4)</sup> bemängelt, auf welche sich das Controlling maßgeblich stützt<sup>5)</sup>. Zwischenzeitlich gilt die vorgebrachte Kritik am Theoriedefizit aufgrund der stark vorangetriebenen theoretischen Fundierung des Controlling nicht mehr als gerechtfertigt<sup>6)</sup>; auch die im Kern zu erfüllende Aufgabe der Koordination des Führungssystems soll wohl durch keine andere Führungsfunktion (vollständig) abgedeckt werden (können)<sup>7)</sup>.

Andererseits kommt dem Rechnungswesen im Rahmen des Controlling eine herausragende Bedeutung als Informationssystem zu<sup>8)</sup>. Dies gilt auch, wenn entgegen dem Vorgehen in der Controlling-Praxis behauptet wird, das „Betreiben der Kostenrechnung“ sei „keine Controlling-Aufgabe“<sup>9)</sup>. Ferner können wesentliche Controlling-Instrumente zur Koordination des Führungssystems („Kernfunktion“ des Controlling) dem internen Rechnungswesen zugeordnet werden<sup>10)</sup>. Insofern könnte im Controlling zunächst weiterhin nur eine im Wesentlichen an Rechnungsweseninformationen gebundene Funktion gesehen werden<sup>11)</sup>, welche angesichts einer weitgehenden Überschneidung der Aufgaben im Zweifel sogar als eigenständige Disziplin neben dem (internen) Rechnungswesen entfallen könnte<sup>12)</sup>.

Die „Schwächen“ des Rechnungswesens sind hinlänglich bekannt<sup>13)</sup>. Damit erscheint es nach wie vor als klärungsbedürftig, ob ein Versagen des Controlling bei der Wahl bzw. Ausgestaltung der rechnerischen Informationsgrundlage vor-

liegt<sup>14)</sup>, zu der mittlerweile neben dem internen Rechnungswesen im zunehmenden Maße auch das externe (IFRS-)Rechnungswesen zählt. Bei einer solchen Betrachtung stehen Fragen der zweckadäquaten Ausgestaltung des Informations- und Messinstruments „Rechnungswesen“ im Vordergrund, wofür ein theoretischer Analyserahmen benötigt wird.

Im Rahmen der nachfolgenden Untersuchung wird die Rechnungswesenorientierung des Controlling und die damit einhergehende Messausrichtung analysiert. Dabei werden auch ein normativer Analyserahmen entwickelt und der Einfluss der IFRS-Rechnungslegung auf das Aufgabenfeld des Controlling herausgestellt, was für die Klärung der Frage, ob eine adäquate Informationsbasis vorliegt von zentraler Bedeutung ist. Hierbei soll jedoch keinesfalls die theoretische Fundierung oder sogar die prinzipielle Berechtigung des Controlling als eigenständige Disziplin in Frage gestellt werden. Es ist ebenfalls nicht beabsichtigt, eine entsprechende Diskussion zu reinszenieren, ja gleichsam aus der „Mottenkiste hervorzukramen“. Vielmehr wird wegen der engen Verbindungen des Controlling zum Rechnungswesen eine rechnungswesenorientierte Betrachtung des Controlling als notwendig erachtet und in den Vordergrund gestellt. Da das Rechnungswesen ein quantitatives Messinstrument darstellt<sup>15)</sup>, wird hierbei mit Weissenberger „Controlling als Lehre von der Messung güterwirtschaftlicher Sachverhalte“<sup>16)</sup> zur zahlenmäßigen Fundierung der internen (und externen) Unternehmenssteuerung verstanden.

1) Weissenberger, *Theoretische Grundlagen der Erfolgsmessung im Controlling*, Working Paper, 2004, S. 5.

2) Schneider, DB 1991 S. 765.

3) Vgl. hierzu im Einzelnen auch Schneider, *Betriebswirtschaftslehre*, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, S. 458–466.

4) Schneider, DB 1991 S. 765.

5) Vgl. Schneider, DB 1991 S. 772.

6) Vgl. m.w.N. Küpper, in: Bitz/Domsch/Ewert/Wagner (Hrsg.), *Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre* Bd. 2, 5. Aufl. 2005, S. 128 ff.; zur Einbindung der Neuen Institutionenökonomik in das Controlling vgl. Möller, in: FS Horváth, 2002, S. 95–120.

7) Vgl. Küpper, a.a.O. (Fn. 6), S. 125; a.A. Weber/Schäffer, *Kp* 2000 S. 115; Schildbach, in: Spremann/Zur (Hrsg.), *Controlling*, 1992, S. 24, der berechtigterweise die „Exklusivität“ der Koordination als Hauptaufgabe des Controlling in Frage stellt.

8) Vgl. Horváth/Reichmann, in: Horváth/Reichmann (Hrsg.), *Vahlens Großes Controlling Lexikon*, 2. Aufl. 2002, S. 122.

9) Weber, DB 1991 S. 1787 (beide Zitate); vgl. Schneider, DB 1991 S. 1789.

10) Vgl. Ewert/Wagenhofer, *Interne Unternehmensrechnung*, 6. Aufl. 2005, S. 10.

11) Vgl. auch Schneider, a.a.O. (Fn. 3), S. 465.

12) Vgl. Neus, *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, 3. Aufl. 2003, S. 366.

13) Vgl. hierzu Moxter, *BB* 2000 S. 2143–2149.

14) Vgl. hierzu etwa Schildbach, a.a.O. (Fn. 7), S. 25.

15) Vgl. Küpper, in: *Handelsblatt* (Hrsg.), *Wirtschaftslexikon*, 2006, Bd. 11, S. 5835.

(Fußnote 16 auf S. 433)

## II. Rechnungswesenorientierung des Controlling

### 1. Grundlagen des Controlling

#### a) Begriff und Aufgaben des Controlling

Die Vorstellungen über den Inhalt des Controlling gehen weit auseinander<sup>17)</sup>: In der Literatur werden etwa ein rechnungswesenorientierter<sup>18)</sup>, ein informationsorientierter<sup>19)</sup>, ein koordinationsorientierter<sup>20)</sup> sowie ein an der Sicherung der Rationalität orientierter<sup>21)</sup> Controlling-Ansatz vertreten<sup>22)</sup>. Beim Rechnungswesen handelt es sich jedoch um ein Informationsinstrument<sup>23)</sup>; der rechnungswesenorientierte Ansatz ist somit zunächst als Sonderform eines informationsorientierten Controlling-Ansatzes interpretierbar<sup>24)</sup>. Abgesehen von der Frage, warum Koordination und Rationalitätssicherung exklusive Controlling-Funktionen sein sollten, setzen sowohl ein koordinationsorientiertes als auch ein rationalitätssicherndes Controlling wiederum eine adäquate Informationsbasis voraus, womit sie ebenfalls als informationsorientiert einstuftbar sind.

Informationen stellen zweckorientiertes Wissen dar<sup>25)</sup>, sodass es eine von bestimmten Zwecken losgelöste Informationsorientierung nicht geben kann. Demnach muss der Informationszweck des Controlling präzisiert werden. Der Begriff „Controlling“ lässt sich allgemein mit Steuerung übersetzen (*to control* = steuern). Controlling stellt daher nach einem weiten Begriffsverständnis die Versorgung der internen Steuerungsträger<sup>26)</sup> eines Unternehmens mit steuerungsrelevanten Informationen dar<sup>27)</sup>, es ist folglich „entsprechend dem Sinn des Wortes „*to control*“ auf die innerbetriebliche Steuerung gerichtet“<sup>28)</sup>. Der interne Steuerungsprozess umfasst hierbei die verschiedenen Phasen von der Planung (= Entscheidungsvorbereitung) über die Entscheidungsfindung und den sich daran anschließenden Handlungsvollzug bis zur Kontrolle des Handlungsergebnisses (einschließlich einer Abweichungsanalyse)<sup>29)</sup>. Folglich lässt sich der Steuerungsprozess als verknüpfter Planungs- und Kontrollprozess beschreiben. „Planen und Kontrollieren kann man stets nur im Hinblick auf ein Ziel“<sup>30)</sup>, weshalb die Planungs- und Kontrollphasen unternehmenszielbezogen aufeinander abzustimmen sind<sup>31)</sup>. Steuerung stellt demnach die verbundene unternehmenszielorientierte Planung und Kontrolle dar<sup>32)</sup>. Somit lässt sich Controlling mit der „Steuerung durch Planung und Kontrolle“<sup>33)</sup> gleichsetzen, wobei die Aufgabe der Steuerung des Unternehmens grundsätzlich dem Management zukommt und dem Controlling folglich primär die Funktion eines „Informationsversorgers“ für Planungs- und Kontrollzwecke verbleibt<sup>34)</sup>. „Die Auswahl der relevanten Informationen [...] stellt ein erhebliches Steuerungsproblem dar“<sup>35)</sup>. Daher enthält Controlling auch eine auf das Informationssystem bezogene Koordinationsfunktion, bei der es für die Abstimmung zwischen Informationsbedarf, -erzeugung und -bereitstellung zu sorgen hat<sup>36)</sup>. Abb. 1 auf S. 434 verdeutlicht das Aufgabenfeld des Controlling als Informationsversorger<sup>37)</sup> und -koordinator im Hinblick auf steuerungsrelevante Informationen.

Die Aussagefähigkeit des vom Controlling zu betreibenden Informationssystems bildet ein zentrales Problemfeld des Controlling. An dieser Stelle können Überlegungen zu einer „Verbesserung“ des Controlling ansetzen.

**Controlling stellt die Lehre von der Messung güterwirtschaftlicher Sachverhalte zur zahlenmäßigen Fundierung der internen (und externen) Unternehmenssteuerung dar.**

Die für Entscheidungs- und Kontrollzwecke relevanten Informationen ergeben sich im Hinblick auf die an das Informationssystem gerichteten zweckspezifischen Informationswünsche, welche sich aus den der Planung und Kontrolle zugrunde liegenden Zielgrößen ableiten<sup>38)</sup>; daher bedarf es einer Bestimmung der maßgeblichen Zielgrößen, bevor das Controlling seinen Informationszwecken gerecht werden kann<sup>39)</sup>. Die Zielgrößen des Controlling ergeben sich aus dem Unternehmensziel, sind dem Controlling also gleichsam „von außen“ vorgegeben.

- 16) Weißenberger, a.a.O. (Fn. 1), S. 5. Da gilt: „Resources = Capital“ [Jiri, *Accounting Horizons* 3/1995, S. 61], ist hierbei die güterwirtschaftliche Sphäre gleichsam automatisch mit der finanziellen verbunden. Vgl. aber zum Finanzcontrolling als eigenständige Fachdisziplin Gillenkirch, *ZfCM* 2008 S. 19–23.
- 17) Vgl. Weber, in: *Handelsblatt* (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 15), Bd. 03, S. 1125.
- 18) Vgl. Schneider, *DB* 1991 S. 765–772.
- 19) Vgl. Reichmann, *Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten*, 6. Aufl. 2000.
- 20) Vgl. Küpper, a.a.O. (Fn. 6), S. 123–184; Horváth, in: *Chmielewicz/Schweitzer* (Hrsg.), *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 3. Aufl. 1993, Sp. 322–334.
- 21) Vgl. Weber/Schäffer, *DBW* 1999 S. 731–747.
- 22) Für einen kurzen Überblick vgl. etwa Friedl, in: *Bea/Dichtl/Schweitzer* (Hrsg.), *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre* Bd. 2, 8. Aufl. 2001, S. 220.
- 23) Vgl. Coenenberg, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 5. Aufl. 2003, S. 6.
- 24) Vgl. hierzu auch Weber, a.a.O. (Fn. 17), S. 1125.
- 25) Vgl. Wittmann, *Unternehmung und unvollkommene Information: Unternehmerische Voraussicht – Ungewissheit und Planung*, 1959, S. 13.
- 26) Inwieweit der Controller damit neben dem Management selbst Adressat der Informationen ist, soll im Weiteren nicht problematisiert werden.
- 27) Vgl. hierzu auch Horváth/Reichmann, a.a.O. (Fn. 8), S. 122; Günther, *Unternehmenswertorientiertes Controlling*, 1997, S. 66, die sich bemerkenswerterweise nur auf die Entscheidungsrelevanz als Teilaspekt der Steuerungsrelevanz beziehen und somit die Kontrollrelevanz vernachlässigen. Ein Steuerungssystem umfasst jedoch Planungs- und Kontrollfunktionen und muss demnach den Zwecksetzungen entsprechend Entscheidungs- und Kontrollrelevanz (= Steuerungsrelevanz) aufweisen. Vgl. Coenenberg, a.a.O. (Fn. 23), S. 575 f.
- 28) Küpper, a.a.O. (Fn. 6), S. 125.
- 29) Vgl. Wild, *Grundlagen der Unternehmungsplanung*, 4. Aufl. 1982, S. 45–47.
- 30) Schneider, in: *Kosiol* (Hrsg.), *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 1970, Sp. 261.
- 31) Vgl. Wild, a.a.O. (Fn. 29), S. 44.
- 32) Vgl. Klein, *Unternehmenssteuerung auf der Basis der International Accounting Standards*, 1999, S. 13.
- 33) Coenenberg, *DB* 1995 S. 2078.
- 34) Vgl. Küpper, in: *Schweitzer* (Hrsg.), *Industriebetriebslehre*, 2. Aufl. 1994, S. 855.
- 35) Möller, a.a.O. (Fn. 6), S. 97.
- 36) Vgl. Küpper, a.a.O. (Fn. 34), S. 872.
- 37) Vgl. hierzu Huch/Dölle, in: *Bloech/Götze/Huch/Lücke/Rudolf* (Hrsg.), *Strategische Planung*, 1994, S. 217–219.
- 38) Vgl. Moxter, in: *FS Seicht*, 1999, S. 501.
- 39) Vgl. Küpper, a.a.O. (Fn. 34), S. 880.

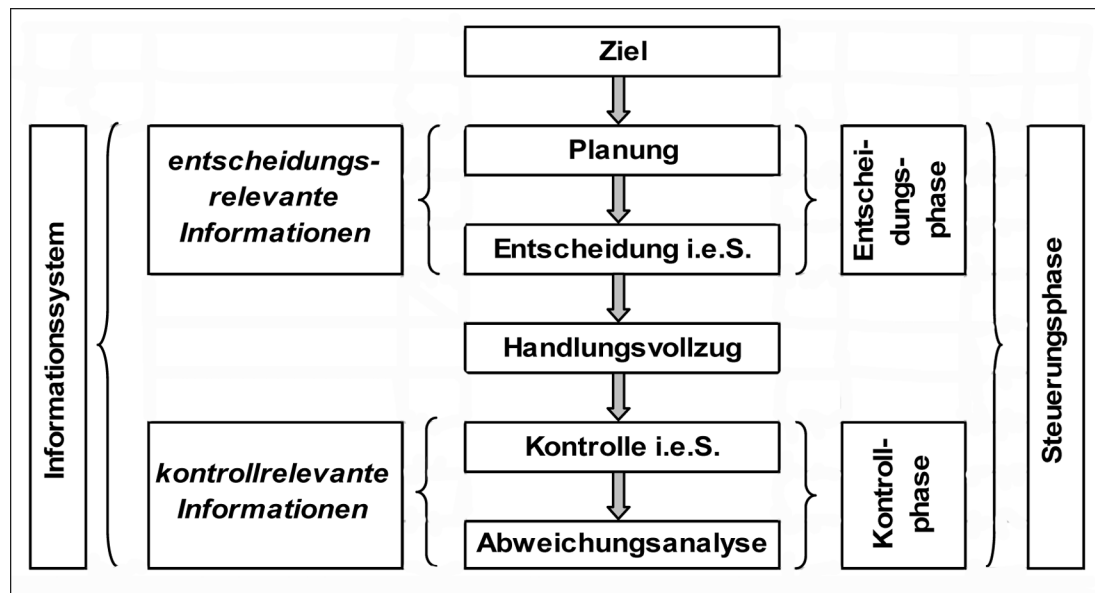


Abb. 1: Aufgabenfeld des Controlling als „Informationsversorger und -koordinator“

### b) Zielgrößen des Controlling

Für die Herleitung der dem Planungs- und Kontrollprozess zugrunde liegenden Zielgrößen gilt es die Perspektive der Adressaten des Informationssystems oder – falls abweichend – der Zielträger des Unternehmens einzunehmen<sup>40</sup>. „Steuerung hat sich an den Zielgrößen jener auszurichten, um derentwillen das Unternehmen betrieben wird“<sup>41</sup>. Daher stehen im Controlling die Ziele der Anteilseigner im Vordergrund, die Nutzenmaximierung des Managements als eigentliche Adressaten des internen Informationssystems kann demgegenüber die Zielsetzung der internen Steuerung nicht begründen<sup>42</sup>. Sämtliche übrigen Stakeholder-Interessen sind aber als Nebenbedingungen zu beachten, denn der Versuch, sich an allen Interessengruppen gleichermaßen zu orientieren, wäre hingegen zum Scheitern verurteilt<sup>43</sup>. Das bedeutet keinesfalls, dass eine Unternehmenspolitik zu Lasten der „Nebeninteressen“ auf Dauer zielkonform sein kann. Es muss vielmehr sogar sichergestellt sein, dass der zu beachtende Ordnungsrahmen (Corporate Governance) ein Mindestschutzniveau für alle Anspruchsgruppen gewährleistet<sup>44</sup>.

Aus der Sicht der Anteilseigner als maßgebliche Zielträger des Unternehmens lassen sich für die Steuerung die Zielgrößen „Unternehmenswert“ bzw. „Unternehmenswertänderung zuzüglich erzielte Überschüsse“ ableiten<sup>45</sup>. Für eine fundierte unternehmenswertorientierte operative und strategische Unternehmenssteuerung hat das Controlling entsprechende entscheidungs- und kontrollrelevante Informationen zu generieren; insofern ist das Controlling kapitaltheoretisch zu fundieren<sup>46</sup> und es sollte ein unternehmenswertorientiertes Controlling-System implementiert werden<sup>47</sup>.

### 2. Rechnungswesen als primäres Informationsinstrument des Controlling

Das Controlling hat eine adäquate Informationsbasis für Planungen und die daran anknüpfen-

den Kontrollen zu schaffen; Planung und Kontrolle bilden gleichfalls die wesentlichen Informationszwecke des Rechnungswesens<sup>48</sup>. Die Vermittlung entscheidungs- und kontrollrelevanter Informationen obliegt folglich primär dem Rechnungswesen als wichtigstem Informationssystem des Unternehmens. Dementsprechend steht für das informationsorientierte Controlling der Rückgriff auf (interne) Rechnungsweseninformationen im Vordergrund<sup>49</sup>, weshalb sich eine organisatorische Zusammenfassung von Controlling und (internem) Rechnungswesen anbietet. So gesehen bilden informationsorientiertes Controlling und (internes) Rechnungswesen jeweils eine Seite derselben Medaille und das Controlling lässt sich im Hinblick auf sein wichtigstes „Hilfsmittel“ rechnungswesenorientiert erklären<sup>50</sup>. Hierbei ist der Begriff des Rechnungswesens jedoch weit, also i.S.e. umfassenden Unternehmensrechnung ab-

40) Vgl. Haaker, *Potenzial der Goodwill-Bilanzierung nach IFRS für eine Konvergenz im wertorientierten Rechnungswesen – Eine messtheoretische Analyse*, 2008, S. 163 ff.; Haaker, *KoR* 2006 S. 689 f.; grundlegend Moxter, *Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung*, 2003, S. 223–226.

41) Moxter, a.a.O. (Fn. 38), S. 501.

42) Vgl. hierzu Schweitzer, in: *Handelsblatt* (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 15), Bd. 11, S. 5828.

43) Vgl. Ballwieser, in: *Handelsblatt* (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 15), Bd. 12, S. 6238 f.

44) Vgl. Kuhner, *ZGR* 2004 S. 254. Hierzu gehört auch der handelsrechtliche Einzelabschluss, der bei unvollständigen Verträgen und Transaktionskosten das Mindestschutzniveau für die Gläubiger sicherstellen soll. Vgl. Haaker, *Zur Zukunft der Kapitalerhaltung – IFRS und Solvenztest statt HGB-Abschluss*, *DGRV-Working Paper* 2009.

45) Vgl. Gebhardt/Mansch, *Wertorientierte Unternehmenssteuerung in Theorie und Praxis*, 2005, S. 16 ff.

46) Vgl. Dirrigl, in: *FS Schneider*, 1995, S. 170.

47) Vgl. Günther, a.a.O. (Fn. 27), S. 70 ff.

48) Vgl. Neus, a.a.O. (Fn. 12), S. 359; Coenenberg, *Unternehmensrechnung – Betriebliche Planungs- und Kontrollrechnungen auf der Basis von Kosten und Leistungen*, 1976, S. 2.

49) Vgl. Horváth/Reichmann, a.a.O. (Fn. 8), S. 122; Coenenberg, *DB* 1995 S. 2078.

50) Vgl. auch Schneider, a.a.O. (Fn. 3), S. 465, der Controlling jedoch begrifflich „auf eine durch Rechnungswesen gestützte Koordinations- und Kontrollhilfe“ beschränkt.

zugrenzen<sup>51)</sup>. Es beinhaltet im Kern die jeweils wiederum in einem weiten Sinne zu definierenden Bilanz-, Kosten-, Investitions- und Finanzrechnungen<sup>52)</sup> sowie Unternehmenswertrechnungen<sup>53)</sup> und damit (nahezu) sämtliche potenziellen Informationsquellen für das Controlling. Entsprechend decken sich die dem Controlling zugeschriebenen Aufgaben im Wesentlichen mit denen des internen Rechnungswesens<sup>54)</sup>. „Bei einem angemessenen Verständnis der internen Unternehmensrechnung (= internes Rechnungswesen) kann man daher provokativ zusammenfassen: Controlling als eigenständige Disziplin gibt es nicht“<sup>55)</sup>. Etwas gemäßiger lässt sich zumindest schlussfolgern: Das Controlling bedarf stets der Zusammenarbeit mit dem Rechnungswesen, ist also rechnungswesenorientiert. Insofern lässt sich ein informationsorientierter Controlling-Ansatz auf einen rechnungswesenorientierten Controlling-Ansatz reduzieren, wobei das Selbstverständnis des Controlling zu einem „Befreiungsschlag“ von künstlich gesetzten Grenzen des Rechnungswesens (etwa die Begrenzung auf Kosten- und Bilanzrechnungen) führen müsste, welche sich im Übrigen nicht aus den gängigen Rechnungswesensdefinitionen<sup>56)</sup> ableiten. In der jüngeren Vergangenheit wird neben den internen Rechnungen zunehmend auch die externe IFRS-Rechnungslegung als „controlling-relevant“ angesehen.

### 3. Einbeziehung des externen IFRS-Rechnungswesens in das Aufgabenfeld des Controlling

Im Rahmen eines rechnungswesenorientierten Controlling-Ansatzes steht zwar naturgemäß das interne Rechnungswesen (= *managerial accounting*) – d.h. insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung<sup>57)</sup> sowie die Investitionsrechnung<sup>58)</sup> – im Vordergrund<sup>59)</sup>, wegen der engen Verbindung zum externen Rechnungswesen<sup>60)</sup> darf letzteres jedoch nicht vernachlässigt werden. Das Controlling greift oftmals auch auf die Daten des externen Rechnungswesens zurück<sup>61)</sup>, d.h. „Vereinfachung[en] des Controlling durch Annäherungen des internen Rechnungswesens an das externe sind möglich“<sup>62)</sup>.

Vor allem die IFRS-Rechnungslegung nimmt hierbei Einfluss auf das rechnungswesenorientierte Controlling. Sind im Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung schon aufgrund der dominierenden Zahlungsbemessungsfunktion „dem Bemühen um eine Vereinheitlichung von internem und externem Rechnungswesen enge Grenzen gesetzt“<sup>63)</sup>, besteht unter Anwendung der „informationsorientierten“ IFRS bei gleichgerichteten Informationswünschen der Adressaten trotz eines unterschiedlichen Adressatenkreises (Management vs. Investoren) grundsätzlich die Möglichkeit, das interne Rechnungswesen dem externen anzunähern<sup>64)</sup>. Der mögliche Konvergenzbereich wird durch die Abbildung einer gemeinsamen finanziellen Zielverfolgung abgegrenzt<sup>65)</sup>, endet jedoch im Bereich einer eher „produktionstechnischen“ leistungswirtschaftlichen Feinststeuerung<sup>66)</sup>. Das Schlagwort „Kostenrechnung = Aufwandsrechnung“<sup>67)</sup> führt insofern in die Irre, als der „Link“

im Grundsatz zwischen den IFRS und der strategischen Steuerung und weniger zwischen den IFRS und der operativen Kostenrechnung bestehen müsste<sup>68)</sup>.

### Die Nebenrechnungen zum Goodwill-Impairment-Test beinhalten ein hohes Potenzial für das Controlling.

Des Weiteren dient das Controlling zum einen als „Datenlieferant“ für die IFRS-Rechnungslegung (*management approach*)<sup>69)</sup> und ist zum anderen interner Adressat der für die Erstellung des IFRS-Abschlusses erforderlichen Informationen, die es bei Steuerungsrelevanz (ggf. nach Aufbereitung) an die internen Steuerungsträger weiterzuleiten hat. In diesem Zusammenhang sind etwa die Regelungen des IFRS 3, IFRS 8, IAS 36 oder IAS 38 zu nennen. Hier besteht vor allem im Bereich der Goodwill-Bilanzierung nach IFRS 3 und IAS 36 ein hohes Potenzial für das Controlling, das zu Steuerungszwecken etwa auf die im Rahmen des Goodwill-Impairment-Tests jährlich zu erstellenden bereichsbezogenen Unternehmenswertrechnungen zurückgreifen kann<sup>70)</sup>. Da sich die IFRS nicht nur in diesem Bereich durch eine dynamische Fort-

- 51) Vgl. Wagenhofer, in: Köhler/Küpper/Pfingsten (Hrsg.), *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 6. Aufl. 2007, Sp. 1849. In Anbetracht der gängigen Definitionen des Rechnungswesens erscheint die Abgrenzung zur Unternehmensrechnung ebenso künstlich wie die zum (informationsorientierten) Controlling. Vgl. hierzu Abschn. III.1.
- 52) Vgl. Schweitzer/Küpper, *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 8. Aufl. 2003, S. 8.
- 53) Vgl. Henselmann, *Unternehmensrechnung und Unternehmenswert – Ein situativer Ansatz*, 1999, S. 2 f.
- 54) Vgl. Neus, a.a.O. (Fn. 12), S. 366.
- 55) Neus, a.a.O. (Fn. 12), S. 366.
- 56) Vgl. exemplarisch Busse v. Colbe, in: Busse v. Colbe/Pellens (Hrsg.), *Lexikon des Rechnungswesens*, 4. Aufl. 1998, S. 599–602, sowie Abschn. III.1.
- 57) Vgl. z.B. Wedell, *Grundlagen des Rechnungswesens, Bd 2: Kosten- und Leistungsrechnung*, 9. Aufl. 2004.
- 58) Vgl. z.B. Götz, *Investitionsrechnung*, 5. Aufl. 2006.
- 59) Vgl. Weber, a.a.O. (Fn. 17), S. 1125.
- 60) Vgl. Pfaff, in: Bühner (Hrsg.), *Management-Lexikon*, 2001, S. 665 ff.
- 61) Vgl. Coenenberg/Haller/Mattnner/Schultze, *Einführung in das Rechnungswesen*, 2. Aufl. 2007, S. 9.
- 62) Schneider, in: Horváth (Hrsg.), *Effektives und schlankes Controlling*, 1992, S. 32.
- 63) Schneider, Krp 1998 S. 34. Daran darf sich auch nach der „Modernisierung“ des Handelsbilanzrechts wenig ändern. Vgl. hierzu den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG), S. 1.
- 64) Vgl. Haaker, KoR 2006 S. 689 f.; Klein, a.a.O. (Fn. 32), S. 11; ferner Fülber/Hirsch/Meyer, ZfCM 2006 S. 236, die eine Konvergenz im Rechnungswesen als „logische Konsequenz“ einer Anwendung der IFRS bezeichnen.
- 65) Vgl. Ballwieser, in: Küpper/Wagenhofer (Hrsg.), *Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling*, 4. Aufl. 2002, Sp. 1746.
- 66) Vgl. hierzu etwa Weißenberger/Arbeitskreis „Controller und IFRS“ der International Group of Controlling, BFuP 2006 S. 356 f.
- 67) So etwa Küting/Lorson, WPg 1998 S. 489.
- 68) Vgl. hierzu ausführlich Haaker, a.a.O. (Fn. 40), S. 161–326.
- 69) Vgl. Wagenhofer, in: Wagenhofer (Hrsg.), *Controlling und IFRS-Rechnungslegung – Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung*, 2006, S. 12; Weißenberger/Maier, DB 2006 S. 2079–2082.
- 70) Vgl. Pellens/Grasselt/Sellhorn, in: Horváth (Hrsg.), *Performance Controlling: Strategie, Leistung und Anreizsystem effektiv verbinden*, 2002, S. 147 f.; Schultze/Hirsch, *Unternehmenswertsteigerung durch wertorientiertes Controlling – Goodwill-Bilanzierung in der Unternehmenssteuerung*, 2005, S. 139–146; Haaker, KoR 2005 S. 351–357.

entwicklung auszeichnen und nahezu jede Änderung der IFRS (potenzielle) Auswirkungen auf das Controlling haben kann<sup>71)</sup>, besteht aus Controlling-Perspektive die zwingende Notwendigkeit, den Standardsetzungsprozess des IASB kritisch zu begleiten<sup>72)</sup>, was besonders auch für die akademischen Fachvertreter gelten sollte: „Noch nie war das Aktivitätsniveau von (internationalen) Normsetzern in der Bilanzierung so hoch und selten wurde die Normsetzung so wenig wissenschaftlich begleitet“<sup>73)</sup>. Hier zeigt sich eine Erweiterung des Aufgabenfelds des rechnungswesenorientierten Controlling, in dem sich Controller ebenso wie „Bilanzierende“ engagieren müssen. Das Controlling hat sich nicht nur über die Entwicklung der IFRS „auf dem Laufenden zu halten“, sondern kann mitunter auch versuchen, „seine“ Interessen – etwa

**Im Ergebnis stellt das Controlling eine rechnungswesenorientierte Funktion dar, welche nicht nur mit dem internen, sondern auch mit dem externen Rechnungswesen verknüpft ist.**

durch Stellungnahmen zu Standardentwürfen oder der Mitarbeit von Controllern in Projektgruppen – in den Standardsetzungsprozess einfließen zu lassen. Der Standardsetzer kann schließlich nur „Lösungen für Regelungsprobleme anbieten, welche den Informationsstand des Regulierers zum Zeitpunkt der Abwägung der Wertungen widerspiegelt“<sup>74)</sup>. Demzufolge könnten etwa Controller-Organisationen, Controlling-Verantwortliche in Unternehmen (in Abstimmung mit Bilanzierung, Finanzwesen etc.) und akademische Fachvertreter des Controlling ihren Interessen entsprechend versuchen, Einfluss auf den Informationsstand und damit zusammenhängend auf die Werturteile des Standardsetzers zu nehmen. Controller haben sich gleichsam am politischen Prozess des IASB als „Controlling-Lobbyisten“ zu beteiligen<sup>75)</sup>. So werden etwa im laufenden Frameworkprojekt die internen Adressaten nicht als maßgeblich eingestuft, was nicht im Sinne des Controlling sein dürfte. Die Möglichkeiten, tatsächlich Einfluss auf das IASB zu nehmen, erscheinen freilich oftmals begrenzt.

#### 4. Verbindung des Controlling zum sog. value reporting

Ein anteilseignerorientiertes Rechnungswesen hat die Sicht der Anteilseigner und im Rahmen der externen Berichterstattung auch deren potenzielle Auswertungskalküle zu berücksichtigen<sup>76)</sup>. In diesem Zusammenhang gilt es daher, die Informationsbasis zu schaffen, die nicht nur zur Verringerung der Lücke zwischen einem aktuellen und einem potenziellen (höheren) Unternehmenswert führt, sondern ebenso die Lücke zwischen dem Marktpreis und „dem“ Wert des Unternehmens reduziert<sup>77)</sup>, was die Berichterstattung an den Kapitalmarkt mit einschließt<sup>78)</sup>. Das umrissene Aufgabengebiet darf nicht vollständig dem – wo auch immer angesiedelten – sog. *value reporting* oder der „Bilanzabteilung“ zugewiesen werden, sondern muss im Wesentlichen auf (internen) Rechnungsweseninformationen basieren und liegt zumindest teilweise im Aufgabengebiet

des rechnungswesenorientierten Controlling. Das rechnungswesenorientierte Controlling steht somit im Übrigen wiederum an der Schnittstelle zwischen der internen und externen Berichterstattung und hat ein zirkuläres Problem zu lösen, denn es gilt einerseits, dass der internen Steuerung in zentralen Bereichen (z.B. bei immateriellen Werten) oftmals nur die für die externe Berichterstattung generierten Informationen zur Verfügung stehen<sup>79)</sup>, während andererseits intern nur darüber berichtet werden kann, was intern an Informationen vorliegt<sup>80)</sup>. Auch in diesem Zusammenhang besteht die Notwendigkeit einer Abstimmung der in- und externen Rechnungen, an der das Controlling mitzuwirken hat<sup>81)</sup>.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass das Controlling eine rechnungswesenorientierte Funktion darstellt, welche nicht nur mit dem internen, sondern auch mit dem externen Rechnungswesen verknüpft ist. Vor diesem Hintergrund gilt es, die theoretische Fundierung, d.h. den Analyserahmen des rechnungswesenorientierten Controlling abzuleiten.

### III. Messausrichtung des rechnungswesenorientierten Controlling

#### 1. Messtheoretischer Analyserahmen für das rechnungswesenorientierte Controlling

Allgemein stellt das Rechnungswesen die „systematische Ermittlung, Aufbereitung, Darstellung, Analyse und Auswertung von Zahlen (Mengen und Wertgrößen) über den einzelnen Wirtschaftsbetrieb und seine Beziehungen zu anderen Wirtschaftssubjekten“<sup>82)</sup> zur „Befriedigung inner- und außerbetrieblicher Informationsbedürfnisse“<sup>83)</sup> dar. Als „quantitative Abbildung des Wirtschaftens des einzelnen Betriebs“<sup>84)</sup> muss es also „im Aufbau und in der Durchführung überwiegend systematisch“<sup>85)</sup> erfolgen und ein Regelsystem darstellen, welches „die Regeln [umfasst], nach denen der wirtschaftliche Aspekt vergangener, vorhandener oder erwarteter Tatbestände und Handlungsabläufe gemäß vorzugebenden Wissenswünschen strukturgeleich in Zahlen abzubilden, d.h. zu messen, ist“<sup>86)</sup>. Da es sich um ein institutionalisiertes Informationssystem handelt, sind typisierte Adressaten (bzw. Zielträger) und Handlungssituationen zugrunde zu legen<sup>87)</sup>.

71) Vgl. Erdmann/Zülch, *ZfCM* 2007 S. 407.

72) Vgl. Kerkhoff/Diehm, *DK* 2007 S. 320.

73) Wüstemann/Kierzek, *zfbf* 2007 S. 883.

74) Schmidt, *BFuP* 2007 S. 533.

75) Vgl. hierzu Pellens/Fülber/Gassen/Sellhorn, *Internationale Rechnungslegung*, 7. Aufl. 2009, S. 25; Zeff, *Accounting Horizons* 2002 S. 43–54.

76) Vgl. Dirrigl, *BFuP* 1998 S. 542.

77) Vgl. Ruhwedel/Schultze, *Controlling* 2004 S. 491 ff.

78) Vgl. Gillenkirch, *ZfCM* 2008 S. 22.

79) Vgl. hierzu Haller, in: FS Coenenberg, 1998 S. 578 f.

80) Vgl. Gillenkirch, *ZfCM* 2008 S. 22.

81) Vgl. hierzu auch Weißenberger/Haas/Wolf, *PIR* 2007 S. 156.

82) Weber/Rogler, *Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen*, Bd. 1: Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung, 5. Aufl. 2004, S. 2.

83) Meyer, in: Männel (Hrsg.), *Handbuch Kostenrechnung*, 1992, S. 54.

84) Weber/Rogler, a.a.O. (Fn. 82), S. 2.

85) Lücke, in: Chmielewicz/Schweitzer (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 20), Sp. 1687.

86) Schneider, a.a.O. (Fn. 3), S. 3 f.

(Fußnote 87 auf S. 437)

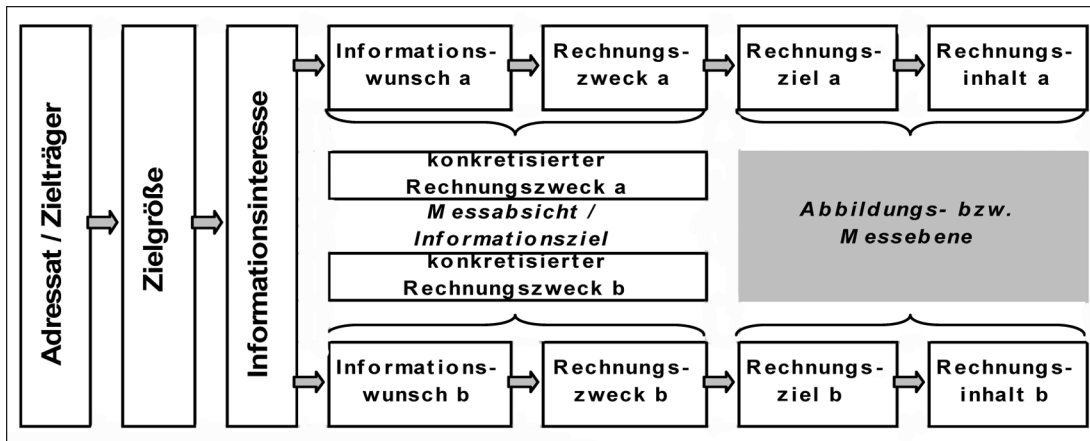


Abb. 2: Messtheoretischer Analyserahmen

Das als systematisches Messinstrument zu charakterisierende Rechnungswesen<sup>88)</sup> hat in erster Linie zweckadäquate vermögens- und gewinnorientierte Rechnungsziele zu messen<sup>89)</sup>. Ein wesentlicher Bereich des rechnungswesenorientierten Controlling kann demnach auf Fragen, welche sich mit zweckadäquaten Abbildungsregeln im Rechnungswesen befassen, eingegrenzt werden. Die damit angesprochene normative messtheoretische Ausrichtung des rechnungswesenorientierten Controlling sollte etwa für das Aufgabengebiet der „Performance-Messung“ unstrittig sein<sup>90)</sup>.

Die beschriebene messtheoretische Perspektive spielt insbesondere auch im Rahmen der oben beschriebenen „neuen“ Aufgabe des Controlling als kritischer Begleiter des Standardsetzungsprozesses des IASB eine wesentliche Rolle: Wissenschaftlich fundierte konkrete Handlungsempfehlungen für die Ausgestaltung der Rechnungslegung lassen sich nur auf Basis von normativen Theorien ableiten<sup>91)</sup>. Die kritische Begleitung des Standardsetzungsprozesses des IASB durch das Controlling sollte daher durch die normative Bilanztheorie geprägt sein<sup>92)</sup>. „Normative Bilanztheorie ist die aus dem Bilanzzweck abgeleitete, wertende Konkretisierung von Bilanzierungsprinzipien als Wissenschaft“<sup>93)</sup>. Letztendlich ist es für das Controlling entscheidend, dass bei den IFRS gleichgerichteten Informationszielen eine „bilanztheoretisch fundierte“ zweckadäquate Messung bzw. Approximation der effektiven Vermögens- und Gewinngrößen erfolgt<sup>94)</sup> und das Controlling somit möglichst für Steuerungszwecke direkt auf diese vorhandene externe Informationsbasis zurückgreifen kann. Dies erfordert eine notwendigerweise mit Wertungen verbundene normative Untersuchung der Fragestellung<sup>95)</sup>, wie die IFRS-Rechnungslegung zweckmäßig auszugestalten ist bzw. „was überhaupt gemessen werden soll“<sup>96)</sup>.

Ein normativer Forschungsansatz erfährt allerdings international eine unverdiente Vernachlässigung<sup>97)</sup>. Zwar haben Beaver/Demski die unbestrittene theoretische Problematik der „richtigen“ Vermögens- und Gewinnmessung nachgewiesen<sup>98)</sup>, vom „Standpunkt des internen Rechnungswesens und des Controlling ist die praktisch-normative Fragestellung der Bilanztheorie aber keinesfalls obsolet“<sup>99)</sup> und auch im

Hinblick auf die Ausgestaltung und Beurteilung des informationsorientierten externen Rechnungswesens ohne gangbare Alternativen<sup>100)</sup>. Folglich stellt ein messtheoretischer Analyserahmen<sup>101)</sup> nicht nur im Hinblick auf die Zweckadäquanz des internen und externen Rechnungswesens für sich gesehen, sondern auch für Untersuchungen über die Möglichkeiten und Grenzen einer Konvergenz des internen und externen Rechnungswesens ein geeignetes Instrument dar<sup>102)</sup>. Abb. 2 illustriert den messtheoretischen Analyserahmen, der dem Controlling als Basis für die Ausgestaltung des Rechnungswesens dienen kann.

Ausgangspunkt der Analyse ist der (typisierte) Adressat bzw. im Konfliktfall der (typisierte) Zielträger des Unternehmens (z.B. ist eine wertorientierte Unternehmenssteuerung auf die Ziele der Anteilseigner und nicht auf die Ziele des Managements auszurichten). Für diesen sind typische Zielgrößen abzuleiten, auf die sich die allgemeinen Informationsinteressen richten<sup>103)</sup>. Letztere sind wiederum bezogen auf einen bestimmten Rechnungszweck (Entscheidung oder Kontrolle) als Informationswünsche zu präzisieren, womit sich der Rechnungszweck als Messabsicht bzw.

87) Vgl. Wagenhofer, a.a.O. (Fn. 51), Sp. 1852.

88) Vgl. Küpper, in: Handelsblatt (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 15), Bd. 11, S. 5835; Klein, a.a.O. (Fn. 32), S. 10.

89) Vgl. Schneider, in: Ballwieser/Coenenberg/v. Wysocki (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl. 2002, Sp. 428 f.

90) Vgl. hierzu insbesondere Hax, in: FS Laux, 2004, S. 77–98.

91) Vgl. Schneider, StuW 1983 S. 151.

92) Zum Vorgehen bei der bilanztheoretischen Ableitung von Abbildungsregeln und den damit verbundenen Problemen vgl. Ballwieser, zfbf 1982 S. 773–780.

93) Wüstemann/Kierzek, zfbf 2007 S. 906.

94) Vgl. Ballwieser, zfbf 1982 S. 774.

95) Zur Werturteilsproblematik vgl. Zimmermann/Werner, in: Frank (Hrsg.), Wissenschaftstheorie in der Ökonomie und Wirtschaftsinformatik – Theorienbildung und -bewertung, Ontologien, Wissensmanagement, 2004, S. 149–169.

96) Hax, a.a.O. (Fn. 90), S. 79.

97) Vgl. Wüstemann/Kierzek, zfbf 2007 S. 883 f.; zum Entwicklungsverlauf vgl. auch Liang, Accounting Horizons 2001 S. 223–242; Mattessich, Canadian Accounting Perspectives 2006 S. 209–236.

98) Beaver/Demski, Accounting Review 1979 S. 38–46; zur Problematik vgl. auch Hax, a.a.O. (Fn. 90), S. 77 ff.

99) Luhmer, ZfB 1992 S. 1106.

100) Vgl. Ballwieser, zfbf 1982 S. 772–793.

101) Vgl. hierzu Schneider, a.a.O. (Fn. 89), Sp. 428 f.

102) Vgl. Haaker, a.a.O. (Fn. 40), S. 26 ff.

103) Vgl. Moxter, a.a.O. (Fn. 40), S. 224.

Informationsziel konkretisiert. Der konkretisierte Rechnungszweck gibt vor, was durch die Rechnungsziele (z.B. Reinvermögens- oder Gewinnziele) zu messen bzw. zu approximieren ist. Aus der Definition der Rechnungsziele ergibt sich der Rechnungsinhalt (z.B. Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen)<sup>104</sup>. Ein Grund für Abweichungen zwischen den konkretisierten Rechnungszwecken und den tatsächlich gemessenen Rechnungszielen kann in der Nebenbedingung einer hinreichenden Objektivität liegen, welche jenseits einer bilanztheoretischen Ableitung die zweckadäquate Abbildung begrenzen kann<sup>105</sup>. Im Spektrum der Lösungsmöglichkeiten dieses Spannungsverhältnisses sind stets Abwägungen erforderlich<sup>106</sup>. Desgleichen sind etwa die Kosten des Informationssystems zu beachten<sup>107</sup>, welche ebenfalls eine Restriktion darstellen können.

Mittels des dargelegten Analyserahmens wird nachfolgend die Zweckadäquanz des rechnungswesenorientierten Controlling untersucht und damit der einleitend angesprochenen Frage hinsichtlich eines Versagens des Controlling bei der Ausgestaltung seiner rechnerischen Informationsgrundlage nachgegangen.

**Sogenannte wertorientierte Kennzahlen wie EVA & Co. sind nicht in der Lage, den Wert oder die Wertänderung zuverlässig zu indizieren.**

## 2. Zur Zweckadäquanz des rechnungswesenorientierten Controlling

Anteilseigner sind an einem im Hinblick auf Höhe, zeitliche Struktur und Risiko optimalen Zahlungsrückfluss aus dem Investitionsobjekt „Unternehmen“ interessiert<sup>108</sup>. Unter der Annahme, dass sich der Wert des Zahlungspotenzials aus Sicht der unterschiedlichen Anteilseigner in ausreichendem Maße durch einen als Marktwert<sup>109</sup> des Unternehmens ermittelten Unternehmenswert approximieren lässt<sup>110</sup>, bilden ein entsprechend typisierter Unternehmenswert bzw. dessen Veränderung zuzüglich des Zahlungsrückflusses die im rechnungswesenorientierten Controlling maßgeblichen Zielgrößen für Entscheidung und Kontrolle.

Im Hinblick auf die Abbildung dieser Zielgrößen als Relevanzmaßstab muss sich das Controlling sicherlich den Vorwurf einer unzureichenden Informationsgrundlage für Entscheidungs- und Kontrollzwecke gefallen lassen. Sogenannte wertorientierte Kennzahlen wie EVA & Co. erfüllen in dieser Hinsicht selten, was sie vordergründig versprechen<sup>111</sup>. Sie sind nämlich nicht in der Lage, den Wert oder die Wertänderung einer Periode zuverlässig zu indizieren<sup>112</sup>, woran auch Modifikationen in der Kapitalbasis<sup>113</sup> im Grundsatz nichts ändern können, denn der ökonomische Erfolg wird nur unvollständig erfasst<sup>114</sup>. Hier sind Defizite zu beklagen, welche sich durch Konvergenzbestrebungen im Rechnungswesen wegen der teilweise mangelhaften Informationsqualität der IFRS noch zu verschärfen drohen<sup>115</sup>. Dazu bemerkt Dirrigl: „Es kann nicht ‚im Sinne des Erfinders‘ sein, wenn zur Herstellung einer vermeintlichen Konvergenz

der Rechengrößen für die interne Unternehmensrechnung eine gewinnorientierte Ausrichtung von Steuerungsgrößen propagiert wird, deren Mängel gerade die Notwendigkeit zur Entwicklung einer wertorientierten Unternehmensrechnung haben entstehen lassen“<sup>116</sup>. IFRS-basierte „EVA & Co.“-Kennzahlen lassen ebenso wie eine „traditionelle“ Betriebsergebnisrechnung die langfristige Entscheidungswirkung zugunsten einer rein „operativen“ Betrachtung unberücksichtigt<sup>117</sup>. Demgegenüber sind in der Literatur theoretisch fundierte Ansätze einer Erfolgspotenzialrechnung entwickelt worden<sup>118</sup>, welche den Anforderungen einer unternehmenswertorientierten Unternehmenssteuerung weitgehend gerecht werden könnten, sich jedoch nach allgemeiner Ansicht einer direkten praktischen Anwendung entziehen<sup>119</sup>.

In diesem Zusammenhang liefert insbesondere die Goodwill-Bilanzierung nach IFRS neue Impulse<sup>120</sup>. Zwar wird in der IFRS-Rechnungslegung der Goodwill vernachlässigt<sup>121</sup>, was entsprechende Auswirkungen auf das interne Rechnungswesen nach sich zieht<sup>122</sup>. Die damit einhergehende mangelnde Unternehmenswertorientierung setzt der Zweckmäßigkeit einer Konvergenz im Rechnungswesen enge Grenzen<sup>123</sup>. Geeignet für die interne Steuerung erscheinen indessen die im Rahmen des Goodwill-Impairment-Tests als Nebenrechnung jährlich durchzuführenden Bereichsbewertungen<sup>124</sup>. Auf Basis der zum Zwecke des Goodwill-Impairment-Tests mit ihrem *value in use* zu bewertenden

104) Vgl. Schneider, a.a.O. (Fn. 3), S. 44 f.

105) Vgl. Zimmermann, DB 2002 S. 752.

106) Vgl. grundlegend Baetge, *Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges*, S. 169; im Hinblick auf eine Abbildung des sog. Wertpotenzials Ordelheide, in: FS Seicht, 1999, S. 510 f.

107) Vgl. Ordelheide, in: FS Loitsberger, 1991, S. 507–534.

108) Vgl. Schmidt/Terberger, *Grundzüge der Investitions- und Finanzierungstheorie*, 4. Aufl. 1997, S. 50.

109) Eine Orientierung am Marktwert gilt nicht nur als praktikabel, sondern auch als hinreichend theoretisch fundiert und in dieser Hinsicht als „wohl konkurrenzlos“ (Gillenkirch/Velthuis, in: Köhler/Küpper/Pfingsten [Hrsg.], a.a.O. [Fn. 51], Sp. 2034).

110) Vgl. Schmidt/Terberger, a.a.O. (Fn. 108), S. 57 f.

111) Vgl. Richter/Honold, FB 2000 265–274.

112) Vgl. Ballwieser, in: FS Baetge, 2007, S. 13–18.

113) Vgl. etwa Bacidore/Boquist/Milbourn/Thakor, *Financial Analysts Journal* May-June/1997 S. 11–20.

114) Vgl. Ewert/Wagenhofer, in: Wagenhofer/Hrebicek (Hrsg.), *Wertorientiertes Management – Konzepte und Umsetzungen zur Unternehmenswertsteigerung*, 2000, S. 17 f.

115) Vgl. Ballwieser, zfbf 2000 S. 165 f.

116) Dirrigl, BFuP 1998 S. 575.

117) Vgl. Wurl/Kuhnert/Hebeler, WPg 2001 S. 1363.

118) Vgl. Breid, *Erfolgspotentialrechnung*, 1994; Dirrigl, in: *Handelsblatt* (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 15), Bd. 03, S. 1491–1500.

119) Vgl. Schweitzer/Küpper, a.a.O. (Fn. 52), S. 212.

120) Vgl. Lorson/Heiden, in: Seicht (Hrsg.), *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen*, 2002, S. 369–403.

121) Vgl. Moxter, BB 2000 S. 2143 f.

122) Vgl. Ballwieser, zfbf 2000 S. 166.

123) Vgl. Moxter, BB 2000 S. 2149.

124) „Die Verbindung der internen Steuerungsperspektive mit den externen Reportinganforderungen schafft die Grundlage einer umfassenden und kapitalmarktorientierten Steuerung“ (Ernst & Young [Hrsg.], *IFRS/IAS-Umstellung: Kulturelle Revolution statt einfacher Konvertierung*, 2006, S. 27). Zur Ausgestaltung eines entsprechenden wertorientierten Steuerungskonzepts auf Basis des Goodwill-Impairment-Tests vgl. Haaker, ZP 2007 S. 83–108.

cash generating units lassen sich ohne wesentlichen Mehraufwand kapitaltheoretische Erfolge als ideale Bereichskontrollgrößen bestimmen<sup>125)</sup>. Die IFRS-Rechnungslegung schließt mit der jährlich als Nebenrechnungen zu ermittelnden und mittels einer Jahresabschlussprüfung plausibilisierten Bereichsbewertung gewissermaßen die strategische „Lücke“ in der wertorientierten Steuerung. Nutzt das Controlling diese Chance, könnte es somit den Vorwurf entgegenwirken, aufgrund einer unzuverlässigen rechnerischen Informationsgrundlage zu versagen.

Auch wenn sich aus der Zielsetzung der Anteilseigner primär ein kapitaltheoretisches Erfolgskonzept ableiten lässt<sup>126)</sup>, so bedarf es im Hinblick auf „die richtigen Informationen für die leistungswirtschaftliche Feinsteuerung“<sup>127)</sup> etwa der Ergänzung um operative kostenrechnerische Informationssysteme<sup>128)</sup>; doch auch die Kostenrechnung lässt sich im Ansatz kapitaltheoretisch fundieren<sup>129)</sup>.

### 3. Perspektiven eines normativen rechnungswesenorientierten Controlling-Ansatzes

Ein rechnungswesenorientierter Controlling-Ansatz umfasst das gesamte (interne und externe) Rechnungswesen und bedarf einer normativen messtheoretischen Fundierung<sup>130)</sup>. Im Zusammenhang mit der davon abweichenden Ausrichtung der internationalen Rechnungswesenforschung (genauer: die Rechnungslegungsforschung) – hier stehen eindeutig die statistischen sowie allenfalls noch die analytischen und experimentellen Methoden im Vordergrund – hat Demski jüngst treffend festgestellt: „Accounting per se has disappeared from our activities“<sup>131)</sup>, es lässt sich jedenfalls ein „lack of normative tradition“<sup>132)</sup> konstatieren. Demgegenüber blickt Deutschland auf eine lange Tradition der normativen Bilanz- und Rechnungswesenstheorie zurück. Es wäre angesichts der auch für das Controlling relevanten und dazu äußerst unbeständigen Entwicklung in der internationalen Rechnungslegung nicht nur aus Sicht der Theorie, sondern vor allem auch aus der Sicht der Praxis ein Fehler, normative Fragestellungen zu vernachlässigen und Kernkompetenzen in diesem Bereich zu verspielen<sup>133)</sup>. Sicher besteht grundsätzlich die Notwendigkeit einer Ergänzung durch empirische, formal-analytische und experimentelle Forschung der normativen Rechnungswesenforschung. So lassen etwa formal-analytische Herleitungen und empirische Aussagen den Beweis von logischen Schlussfolgerungen bzw. ein Falsifizieren<sup>134)</sup> von theoretischen Aussagen zu, weshalb diese Verfahren zur Begründung normativer Elemente herangezogen werden sollten<sup>135)</sup>, was die Bedeutung der normativen Rechnungswesenstheorie jedoch keinesfalls schmälert. Es gilt schließlich auch eine praktisch verwertbare Wissenschaft zu betreiben, die man nicht allein wegen des Glaubens an eine durch ein methodisches Wissenschafts- und Qualitätsverständnis geprägte Ideologie ablehnen dürfte<sup>136)</sup>.

## IV. Zusammenfassung

Im Hinblick auf die vorstehenden Gedanken, bei denen etwaige Grenzen zwischen dem internen

und externen Rechnungswesen mitunter bewusst ignoriert wurden, lässt sich festhalten:

- Eine der Hauptaufgaben des Controlling besteht in der Versorgung der internen Steuerungsträger mit relevanten Informationen, wofür das Rechnungswesen das wichtigste Informationsinstrument darstellt.
- Überlegungen über die informationsbezogenen Aufgaben und das Instrumentarium des Controlling münden somit in ein rechnungswesenorientiertes Controlling-Verständnis: Die interne Steuerung basiert im Wesentlichen auf den im Rechnungswesen generierten steuerungsrelevanten (entscheidungs- und kontrollrelevanten) Informationen.

**Mit der „Zweitverwertbarkeit“ bestimmter IFRS-Kalküle im Controlling ist noch keine generelle Empfehlung zur freiwilligen Anwendung der IFRS zu verbinden.**

- Aufgrund der engen Verknüpfung des internen Rechnungswesens mit der IFRS-Rechnungslegung steht nunmehr das gesamte (interne und externe) Rechnungswesen im Fokus des Controlling. Hierbei gilt es aus Sicht des Controlling nicht nur, die IFRS-Regelungen zu beachten<sup>137)</sup>, sondern sich darüber hinaus ihnen sogar aktiv zu widmen. Da die IFRS insbesondere in den für das Controlling wichtigen Bereichen (z.B. im Bereich der Goodwill-Bilanzierung) einer nie dagewesenen Änderungsgeschwindigkeit unterliegen, besteht aus Controller-Sicht nicht nur die zwingende Notwendigkeit, den Standardsetzungsprozess des IASB kritisch zu begleiten, sondern ihn auch – soweit möglich – aktiv zu beeinflussen. In dieser Hinsicht erweitert sich also das Aufgabenfeld des Controlling.
- Dem Controlling kommt zudem eine wesentliche Rolle bei der Generierung der Informationen zu, die für die Erstellung eines IFRS-Abschlusses erforderlich sind (z.B. beim Goodwill-Impairment-Test oder der Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten).
- Neben diesen „neuen“ Aufgaben bzw. in Verbindung mit ihnen hat das Controlling aktiv

125) Vgl. Pellens/Crasselt/Sellhorn, a.a.O. (Fn. 70), S. 147; Schultze/Hirsch, a.a.O. (Fn. 70), S. 139–146; Haaker, KoR 2005 S. 351–357.

126) Vgl. z.B. Schultze/Weiler, ZP 2007 S. 142 ff.; Crasselt/Schmidt, WIST 2007 S. 222.

127) Neus, a.a.O. (Fn. 12), S. 372.

128) Vgl. aber im Hinblick auf eine Integration Dirrigl, BFuP 1998 S. 558–564 sowie mit Bezug zur externen IFRS-Rechnungslegung Haaker, ZP 2007 S. 88–101.

129) Vgl. Küpper, in: FS Moxter, 1994, S. 989–994.

130) Vgl. Küpper, in: FS Siegel, 2005, S. 26–28.

131) Demski, Accounting Horizons 2007 S. 155. Andererseits hat Demski die These einer generellen Unmöglichkeit von normativen Rechnungslegungsregelungen abgeleitet. Vgl. Demski, Accounting Review 1973 S. 718–723.

132) Mozes, Journal of Accounting Literature 1992 S. 93.

133) Vgl. Wüstemann/Kierzek, zfbf 2007 S. 883 f. und 906.

134) Vgl. Popper, Logik der Forschung, 9. Aufl. 1989, S. 52 ff.

135) Vgl. Küpper, a.a.O. (Fn. 130), S. 29.

136) Vgl. zur wissenschaftstheoretischen Diskussion Fülbiel/Weller, Journal for General Philosophy of Science 2009 S. 351–382.

137) Vgl. Weber, ZfCM 2003 S. 285.



- bei der Kapitalmarktkommunikation mitzuwirken.
- Das Rechnungswesen stellt ein Messinstrument dar, folglich bietet sich nicht nur für Fragestellungen bezüglich der Ausgestaltung und Beurteilung des internen und externen Rechnungswesens, sondern vor allem auch für Untersuchungen der Konvergenz beider Rechnungssysteme ein messtheoretischer Analyserahmen an. In diesem Zusammenhang ist der *Schneidersche* Kernsatz einer messtheoretischen Analyse zugrunde zu legen: „Der Rechnungszweck bestimmt über das Rechnungsziel den Rechnungsinhalt“<sup>138)</sup>. Hierbei ist der Rechnungszweck mittels der zielbezogenen Informationswünsche der Adressaten oder, falls abweichend, der Zielträger als Abbildungsziel zu konkretisieren.
  - Somit ist ein rechnungswesenorientierter Controlling-Ansatz durch die „normative“ Bilanztheorie geprägt, einem Forschungsansatz, der international lange vernachlässigt wurde, aber im Zuge des dynamischen Entwicklungsprozesses der aus Sicht des Controlling relevanten IFRS (hoffentlich) eine Renaissance erleben könnte<sup>139)</sup>.
  - Maßgebliche Zielgrößen eines anteilseignerorientierten Controlling stellen der Unternehmenswert und seine Veränderung zuzüglich erfolgter Rückflüsse dar. In Bezug auf ein wertorientiertes Rechnungswesen ist aus messtheoretischer Sicht zu beklagen, dass in Anbetracht der Goodwill-Vernachlässigung keine Approximation von Wert und Wertänderungen erfolgt. Hier bleibt im Hinblick auf eine Konvergenz des internen und externen Rechnungswesen „abzuwarten“, wie sich die IFRS weiter entwickeln: „Eine prognoseorientierte externe Rechnungslegung bedeutet die längst überfällige Annäherung von externem und internem Berichtswesen“<sup>140)</sup>.
  - Der Goodwill-Impairment-Test liefert jedoch den IFRS-Bilanzierern jährlich als Nebenrechnung zu ermittelnde und durch den Abschlussprüfer zu prüfende – also wenigstens plausibilisierte – Bereichswerte als Fundament einer zweckadäquaten Unternehmenssteuerung. Nutzt das Controlling diesen Service der IFRS, hat es die Möglichkeit, Vorwürfen hinsichtlich einer unzumutbaren rechnerischen Informationsgrundlage entgegenzuwirken. Andernfalls muss sich das Controlling weiterhin den Vorwurf des Versagens gefallen lassen, denn etablierte Steuerungskennzahlen wie EVA & Co. indizieren weder Wert noch Wertänderungen des Unternehmens zuverlässig, sind insofern „unbrauchbar“.
  - Die vorstehende Empfehlung bezieht sich ausschließlich auf Unternehmen, die pflichtmäßig (oder aus anderen Gründen freiwillig) nach IFRS bilanzieren. Mit der „Zweitwertbarkeit“ einzelner IFRS-Kalküle<sup>141)</sup> für interne Zwecke per se ist jedoch keine Empfehlung aus Controlling-Perspektive für eine freiwillige Anwendung der IFRS zu verbinden, da die IFRS-Bilanz selbst weit von einer unternehmenswertorientierten Steuerungsrechnung entfernt ist<sup>142)</sup>.

138) *Schneider, a.a.O. (Fn. 3), S. 45.*

139) *Vgl. Wüstemann/Kierzek, zfbf 2007 S. 906; grundlegend Fülber/Weller, a.a.O. (Fn. 136).*

140) *Moxter, BB 2000 S. 2149.*

141) *Vgl. kritisch Schumann, Unternehmenswertorientierung in Konzernrechnungslegung und Controlling, 2008, S. 432.*

142) *Vgl. zur Unternehmenswertorientierung Dirrigl, in: FS Streim, 2008, S. 75-107.*