

Biltroller und Biltrolling: Empirische Ergebnisse zur Zusammenführung von externem Rechnungswesen und Controlling im Mittelstand

Prof. Dr. Robert Rieg, Prof. Dr. Thomas Gruber und Prof. Dr. Solveig Reißig-Thust



Prof. Dr. Robert Rieg, Professor für Internes Rechnungswesen und Controlling an der Hochschule für Technik und Wirtschaft Aalen, Schriftleiter der Zeitschrift BC für die Bereiche Controlling und Finanzierung

Seit Jahren wird über eine zunehmende Verzahnung der Bereiche Buchhaltung und Controlling (im Sinne eines „Biltrolling“) diskutiert. Demnach sollen beispielsweise Informationen aus dem externen Rechnungswesen, wie das Bilanzergebnis zur Berechnung der Kennzahl „Earnings before Interest and Taxes (EBIT)“, sowohl von Mitarbeitern in der Finanzbuchhaltung als auch im Controlling gemeinsam analysiert werden. Doch inwieweit ist nicht nur das Controlling, sondern auch die Finanzbuchhaltung tatsächlich mit der Unternehmenssteuerung (u.a. durch externe Rechnungswesen-Kennzahlen) befasst? Welche inhaltlichen und organisatorischen Annäherungen oder Unterschiede bestehen zwischen beiden Bereichen in der Praxis?

Die Autoren sind in einer breiter angelegten Untersuchung diesen Fragen nachgegangen. Unterstützt wurden sie dabei durch den BVBC e.V., die BVBC-Stiftung, den Internationalen Controllerverein (Berlin-Brandenburg) sowie die Steuer-Fachschule Dr. Endriss (Köln) [1]. Danach existiert das „Biltrolling“ tatsächlich, und zwar insbesondere in mittelständischen Unternehmen.

trollern und bspw. Bilanzbuchhaltern eher auseinanderentwickeln.

Stattdessen betonen andere die Überschneidungen und **Gemeinsamkeiten** zwischen beiden Berufsgruppen: So fußen viele Aufgaben des Controllings auch auf der Datenbasis des externen Rechnungswesens. Im Zuge der Diskussion um die stärkere Investorenorientierung des Rechnungswesens und der Unternehmenssteuerung werden einheitliche Informationsstrukturen vorgezogen, wie sie beispielsweise auf Konzernebene die IAS/IFRS bieten und wie sie durch die jüngsten Änderungen des HGB (BilMoG) teils ermöglicht werden. Diese unter den Stichworten Integration, Harmonisierung oder Konvergenz des Rechnungswesens laufende Diskussion sieht dann eher eine Angleichung der Aufgaben und Rollenbilder vor [3]. Das geht bis hin zum „Biltroller“, der dann neben dem externen Rechnungswesen auch für die Informationsversorgung und Steuerung des Unternehmens aus Sicht des Managements und von Aufsichtsgremien/Eigentümern verantwortlich sein soll („Biltrolling“) [4].

Wohin sich die Aufgaben von Controllern und Rechnungswesen-Mitarbeitern bewegen, lässt sich so nicht erkennen. Argumente gibt es sowohl für eine stärkere Angleichung als auch eine weitere Abgrenzung. Insbesondere sind auch die **spezifischen Aufgaben in einem Unternehmen** zu berücksichtigen, die zusätzlich von dessen Größe, Historie, Branche, Führungspersonen, Eigentümerstruktur, Kapitalmarktorientierung usw. abhängen. Letztlich lässt sich nur in der Praxis erkennen, welche der Einflussgrößen und Argumente offenbar überwiegen, welche Aufgabenbündel sich also herausbilden.

Für **größere Unternehmen** liegen entsprechende empirische Daten vor, die zeigen, dass es überwiegend getrennte Abteilungen/Bereiche gibt, die jedoch eng zusammenarbeiten [5]. Des Weiteren wird auf Ebene der Konzernführung eine weitgehende Angleichung der relevanten Führungsinformationen (z. B. Cashflow-Kennzahlen) an die externe Rechnungslegung nach IFRS vorgenommen [6]. Es fehlen jedoch entsprechende Erkenntnisse für **kleine und mittelständische Unternehmen**, aus der auch ein Großteil der Leser dieser Zeitschrift kommt. Dies war Anlass für die Autoren, in Zusammenarbeit mit den oben genannten Partnern im Sommer 2011 eine großzahlige Befragung im Mittelstand durchzuführen.



Prof. Dr. Thomas Gruber, Professor für Rechnungswesen und Controlling, Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

1. Wandel des Rollenbildes von Controllern

Die Tätigkeiten im Controlling und Rechnungswesen unterscheiden sich. Das wird besonders deutlich, wenn man die **Leitbilder** und das Rollenverständnis von Berufsverbänden ansieht. So wird seit einiger Zeit und immer öfter Controllern die Rolle des „Business Partners“ zugeschrieben – also einer Person, die fast auf gleicher Augenhöhe mit dem Management die Geschäftsentwicklung vorantreibt [2]. Damit wird eindeutig eine aktive Rolle in der Führung von Unternehmen angesprochen. Dieser Gesichtspunkt ist dem Rechnungswesen-Mitarbeiter eher fremd; geht es doch zunächst darum, Informationen über vergangenes Unternehmensgeschehen aufzubereiten. In zweiter Linie werden auch Gestaltungsfragen der Rechnungslegung auftauchen, die in (zukunftsbezogene) Führungsthemen hineingreifen. Mit Blick auf diese **unterschiedlichen Selbstverständnisse** müssten sich die Aufgaben von Con-



Prof. Dr. Solveig Reißig-Thust, Professur für externes und internes Rechnungswesen, Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

2. Kenndaten der empirischen Erhebung

Von Mai bis Juli 2011 wurden Mitarbeiter und Führungskräfte des Controllings und Rechnungswesens befragt. Der Fragebogen wurde einerseits per E-Mail mit einem Link auf den Online-Fragebogen verschickt, andererseits auf mehreren Internetseiten als Link positioniert und zusätzlich im Rahmen mehrerer Kongresse und Seminare schriftlich ausgelegt. In Summe kamen **718 Fragebögen** zurück, von denen 632 [7] auswertbar waren. Die **berufliche Position** derjenigen, die geantwortet haben, ist aus Abbildung 1 ersichtlich, wobei hier Doppelnennungen möglich waren. Die meisten sind im Rechnungswesen bzw. Controlling tätig, bzw. sie haben enge Bezüge dazu. Das spricht für eine hohe Aussagekraft der Befragung.

Die **Branchenaufteilung** ist sehr differenziert. Es dominieren jedoch das verarbeitende Gewerbe sowie Dienstleistungs- bzw. Handelsunternehmen (Abbildung 2).

Die **Rechtsform** der Unternehmen der befragten Personen sind

- 73% Kapitalgesellschaften (59% GmbH),
- 12% Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmer sowie
- 15% Sonstige.

Die Mehrzahl dieser Unternehmen ist in einen Konzern eingebunden, vor allem als Tochter- oder Muttergesellschaft (Abb. 3). Die allermeisten Unternehmen sind nicht kapitalmarktorientiert, d. h., ihre Anteile werden nicht an einem geregelten Kapitalmarkt gehandelt, oder sie begeben keine Anleihen auf geregelten Kapitalmärkten.

Für die Diskussion über Biltrolling besonders relevant dürfte die **Größe der befragten Unternehmen sein**. Die Befragung fokussierte auf kleine und mittelständische Unternehmen, wobei keine feste Grenze bei 250 Mitarbeitern gezogen wurde, wie das bei der EU-Definition der Fall ist [8]. Dort zählen Unternehmen mit u.a. mehr als 250 Mitarbeitern bereits zu den Großunternehmen. Wir halten hier eine flexiblere Einteilung für sinnvoll. Abbildung 4 (S. 102) zeigt die Häufigkeit der Unternehmen nach Mitarbeiterzahl. Demnach sind sowohl kleine und mittlere als auch große Unternehmen vertreten, während mittelständische bis etwa 500 Mitarbeiter eindeutig überwiegen.

Die **Gesamtzielrichtung der Befragung** war, Erkenntnisse über die inhaltliche und organisatorische Annäherung oder Differenzierung von Rechnungswesen und Controlling im Mittelstand zu erhalten. Eine der Kernfragen betraf die Organisation des internen und externen Rechnungswesens und deren Abhängigkeit von bestimmten Kontextfaktoren (Einflussgrößen). Über diese wird hier berichtet.

Eine Reihe von Fragen verlangte die **Einschätzung der Zustimmung** zu einer Aussage auf einer

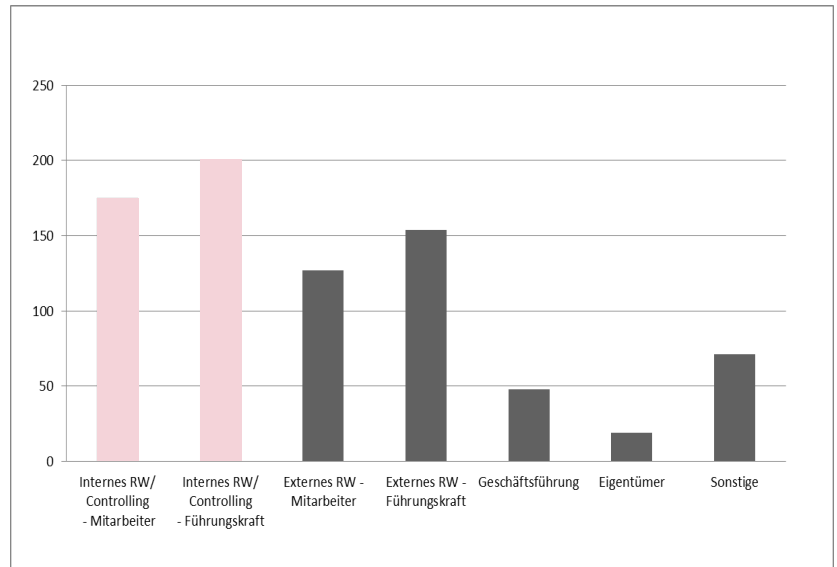


Abb. 1: Berufliche Position der Antwortenden im Unternehmen

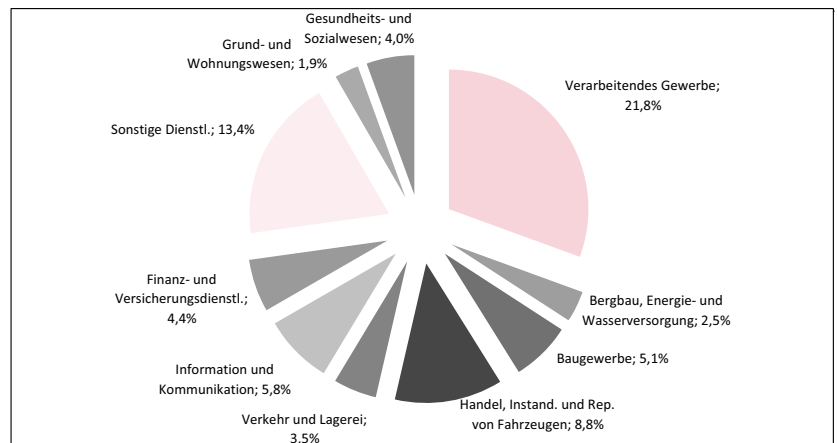


Abb. 2: Branchenverteilung der Antwortenden

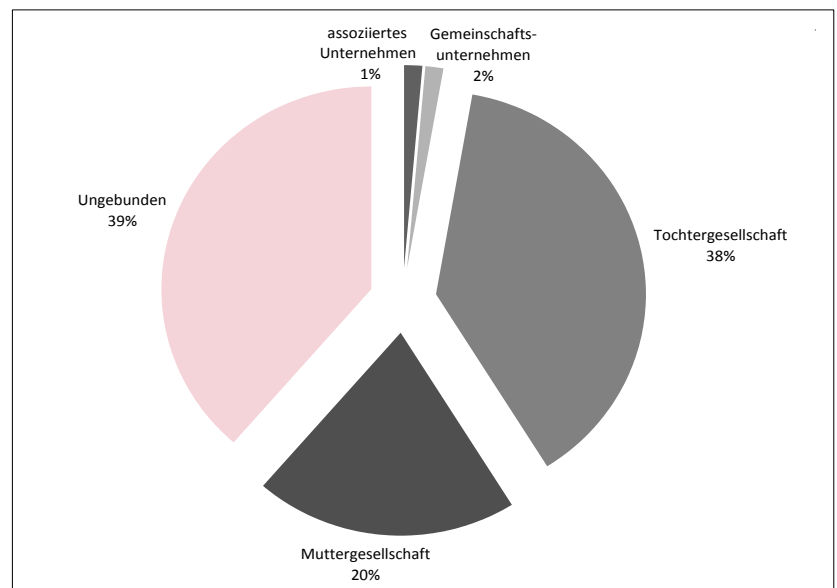


Abb. 3: Konzernzugehörigkeit

Skala von 1 bis 7, wobei 1 „stimme gar nicht zu“ und 7 „stimme voll zu“ bedeutete.

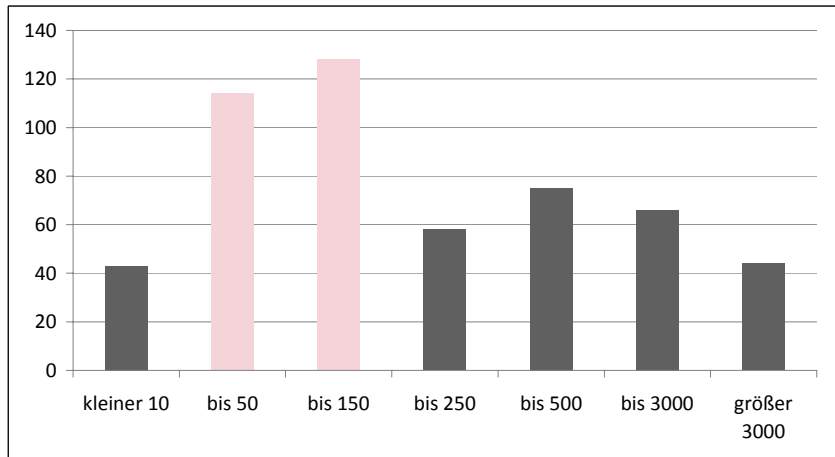


Abb. 4: Größenverteilung nach Mitarbeiterzahl

3. Organisation von Rechnungswesen und Controlling im Mittelstand

Es ist plausibel anzunehmen, dass in sehr kleinen Unternehmen Rechnungswesenaufgaben zunächst mithilfe von Externen (z. B. selbstständigen Bilanzbuchhaltern, Steuerberatern) erledigt werden. Mit zunehmender Unternehmensgröße werden dann die pflichtgemäßen Aufgaben der Buchführung und Bilanzerstellung intern wahrgenommen, ebenso wie Controlling-Aufgaben. Die Abbildung 5 stellt die mögliche Entwicklung der Organisationsformen in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße dar.

Die Befragungsergebnisse zur **Einbindung externer Dienstleister** für Rechnungswesen- und Controllingaufgaben zeigen allerdings, dass dies recht selten der Fall ist. Der Aussage „Rechnungswesen- und/oder Controllingaufgaben werden in Ihrem Unternehmen durch externe Dienstleister durchgeführt“ stimmten zwei Drittel gar nicht zu. Nur etwa 7% kreuzten die Skalenwerte 6 und 7 an, was eine hohe oder völlige Übereinstimmung bedeutet. Andererseits gaben 29% an, ihr Unternehmen beauftrage externe Dienstleister für Rechnungswesen- und Controllingaufgaben – vermutlich aber nicht für unternehmerisch bedeutsame, wie sich aus den Angaben herauslesen lässt.

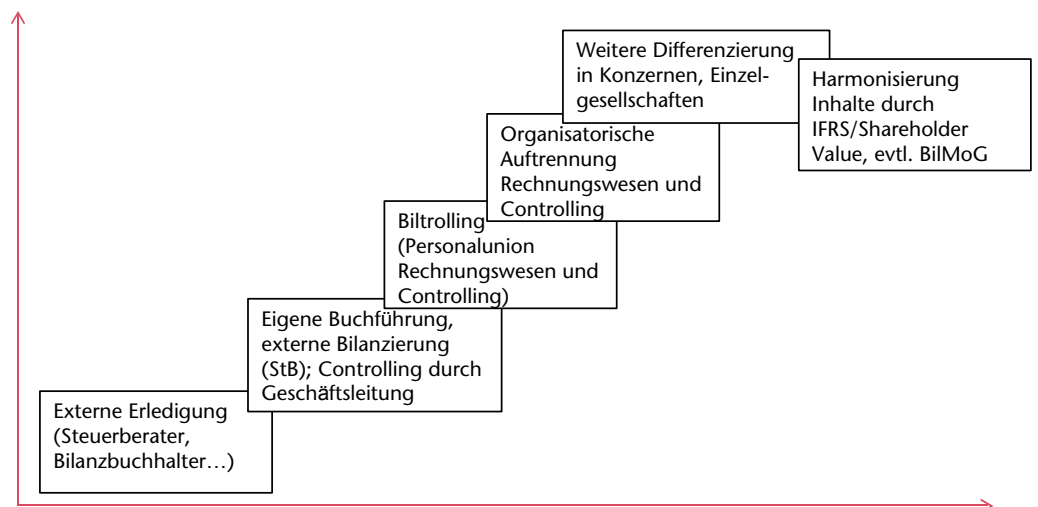
wesen- und/oder Controllingaufgaben werden in Ihrem Unternehmen durch externe Dienstleister durchgeführt“ stimmten zwei Drittel gar nicht zu. Nur etwa 7% kreuzten die Skalenwerte 6 und 7 an, was eine hohe oder völlige Übereinstimmung bedeutet. Andererseits gaben 29% an, ihr Unternehmen beauftrage externe Dienstleister für Rechnungswesen- und Controllingaufgaben – vermutlich aber nicht für unternehmerisch bedeutsame, wie sich aus den Angaben herauslesen lässt.

Exkurs: Die Beauftragung von selbstständigen Bilanzbuchhaltern im Mittelstand

Die Befragung erlaubt auch eine Auswertung über die Beauftragung von selbstständigen Bilanzbuchhaltern durch mittelständische Unternehmen. Wie oben erwähnt, beauftragen mehr als zwei Drittel keine externen Dienstleister. Diejenigen, die es tun (182 von 623, ca. 29%), beauftragen nur in 15 von 182 Fällen selbstständige Bilanzbuchhalter. Dabei ist der Anteil der Beauftragung bei sehr kleinen Unternehmen etwa doppelt so hoch wie der oben genannte Durchschnitt und nimmt rasch mit der Unternehmensgröße ab. Die meisten Externen sind Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, was sich durch Pflicht-Aufgaben der Erstellung von Umsatzsteuererklärung und Steuerbilanz sowie der Prüfung leicht erklären lässt.

Bei der **internen Organisation** des Rechnungswesens und Controllings zeigt sich: Der „Biltroller“ als eine Person, die Controlling- und Rechnungswesen-Aufgaben erledigt, ist Realität. Etwa die Hälfte aller Befragten gibt an, solche Personen

Rechnungswesen/
Controlling-
Organisation



Zunehmende Größe des Unternehmens und/oder organisatorische Komplexität (z.B. Zahl an Geschäftsbereichen, Sortimentsbreite, Wertschöpfungstiefe und -struktur; Eigentümerstruktur zunehmend anonymisiert über Kapitalmärkte)

Abb. 5: Idealtypische Entwicklungsstufen der Rechnungswesen/Controlling-Organisation

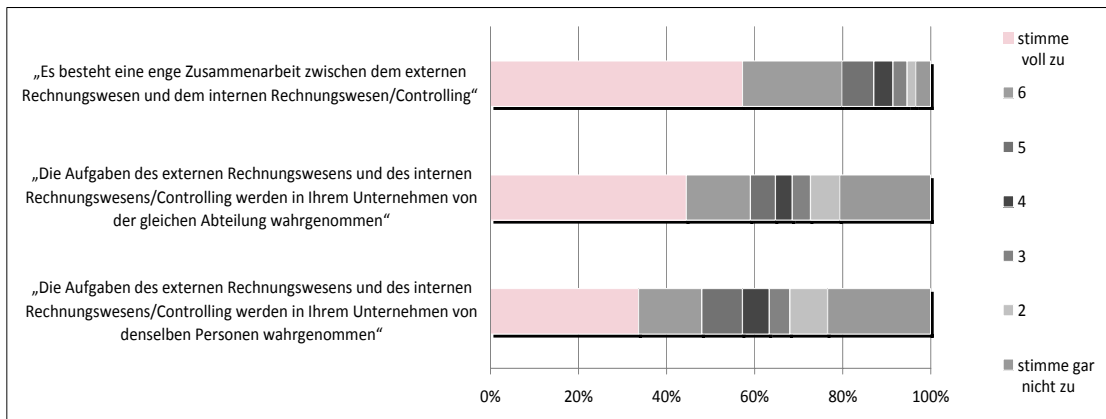


Abb. 6: Organisation Rechnungswesen und Controlling

seien vorhanden (Skalenwerte 6 und 7). Noch mehr Teilnehmer sprechen von der Existenz einer Abteilung, die beide Aufgaben übernimmt, und die ganz große Mehrheit arbeitet eng mit dem jeweiligen anderen Bereich zusammen. Aus diesen Ergebnissen lassen sich Folgerungen für das Berufsbild und die Ausbildungswege von Controllern und Rechnungswesen-Mitarbeitern ableiten (siehe Schluss des Beitrags).

4. Einflussfaktoren auf Biltrolling und Biltroller

Die Existenz und die Zahl an Biltrollern werden sich je nach Unternehmen unterscheiden. Es ist plausibel, von folgenden Einflussgrößen oder Kontextfaktoren auszugehen.

a) Kontextfaktor Unternehmensgröße

Sehr **kleine** Unternehmen werden überhaupt keine eigenen Mitarbeiter für Rechnungswesen und Controlling beschäftigen. **Ab einer gewissen Größe** werden sie vermutlich mit den Rech-

nungswesen-Aufgaben beginnen, da diese verpflichtend sind. Das Controlling führt dann die Unternehmensleitung durch, ggf. unterstützt durch Externe. Die Aufgaben nehmen mit der Unternehmensgröße zu, so dass dann weitere Stellen entstehen und ggf. Biltroller beschäftigt werden. In noch **größeren Unternehmen** erfolgt aufgrund des Aufgabenumfanges und der Tätigkeitsvielfalt eher eine Spezialisierung, weshalb dort Biltroller seltener anzutreffen sein dürften.

Ergebnis: Diese Annahme bestätigt sich in der Erhebung. Die Angaben zur Existenz von Biltrollern nehmen mit der Unternehmensgröße klar ab, wobei die Unternehmen bis 150 Mitarbeiter recht ähnlich hohe Nennungen zu Biltrollern aufweisen und bei Unternehmern mit noch mehr Mitarbeitern die Angaben deutlich absinken [9].

b) Kontextfaktor Branche

Unterschiedliche Branchen bedingen auch **Unterschiede** hinsichtlich Umfang und Komplexität der Aufgaben des Rechnungswesens und Controllings. So dürften die Aufgaben in einem Ein-

Controlling und Bilanzbuchhaltung wachsen zusammen: Wie zusätzliches Know-how den Marktwert steigert:

Hennige:
BC 4/2007, S. 97 ff.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2007, 97

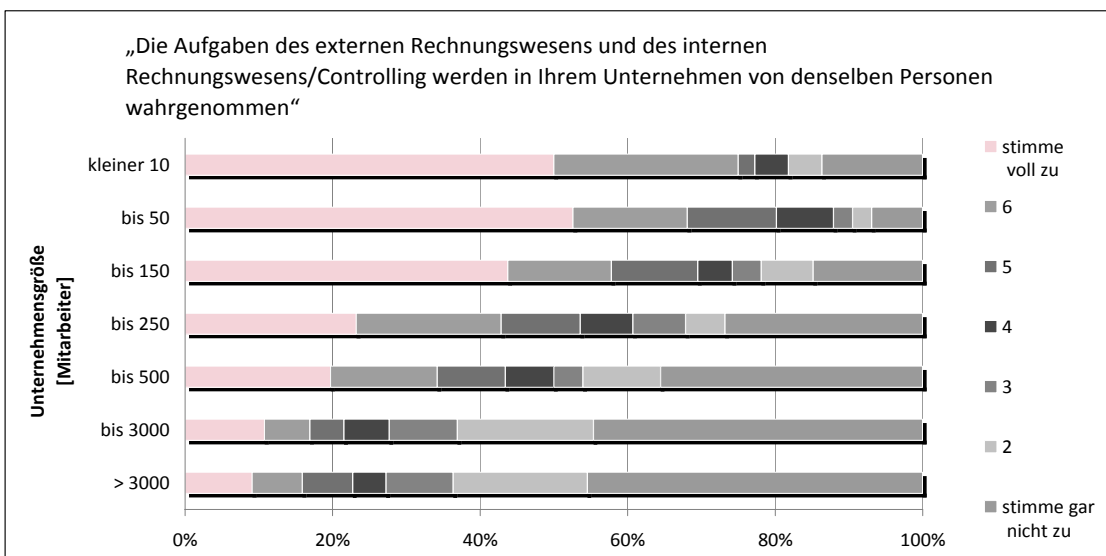


Abb. 7: Zusammenhang Biltroller und Unternehmensgröße

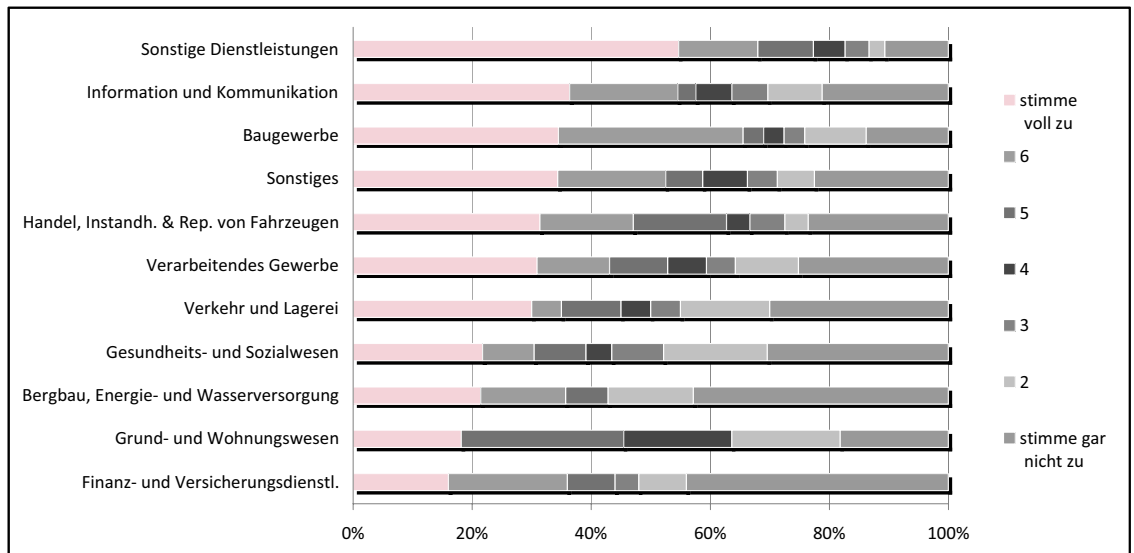


Abb. 8: Zusammenhang Biltroller und Branche

zelhandelsbetrieb einfacher sein als bei einem produzierenden Unternehmen mit Fragen der Bestandsbewertung unfertiger Erzeugnisse, Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen u. Ä.

Ergebnis: Die einzelnen Branchen unterscheiden sich wenig, bis auf mehrere Ausnahmen – das sind:

- die Dienstleistungsbetriebe mit einem sehr hohen Anteil an Biltrollern;
- Gesundheitswesen, Wohnungswesen und Finanz-/Versicherungsdienstleistungen sowie Bergbau und Energie- und Wasserversorgung mit recht niedrigen Werten.

Die Unterschiede relativieren sich jedoch, da die Zahl der Fragebogenteilnehmer aus den einzelnen Branchen sehr stark voneinander abweicht. Insofern liefern die Befragungsergebnisse keine belastbaren Aussagen über das Vorkommen von Biltrollern in unterschiedlichen Branchen.

c) Kontextfaktor Rechtsform

Die Rechtsform eines Unternehmens kann Einfluss auf die Aufgaben und Organisation des Rechnungswesens und Controllings haben; denn zum

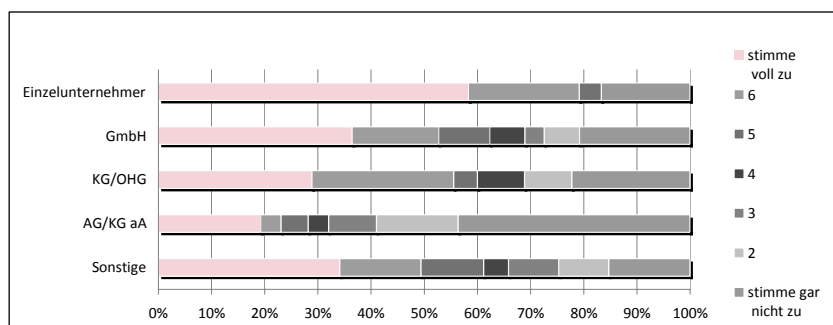


Abb. 9: Zusammenhang Biltroller und Rechtsform

einen sind bei **Kapitalgesellschaften** höhere Anforderungen an die Publizität und Rechenschaftslegung gegeben, und zum anderen sind größere Unternehmen überwiegend als Kapitalgesellschaften organisiert. Insofern ist anzunehmen, dass bei **Einzelunternehmen** und **Personengesellschaften** mehr Biltroller beschäftigt sind als bei Kapitalgesellschaften.

Ergebnis: Die Annahme bestätigt sich für Einzelunternehmer, die überwiegend Biltroller beschäftigen, sowie abgeschwächt bei Personengesellschaften (KG/OHG). Interessanterweise gibt es auch bei GmbHs viele Biltroller. Sie stellen zugleich auch die größte Gruppe an Unternehmen bei der Befragung. Das erklärt sich möglicherweise durch den Faktor Unternehmensgröße (Abb. 4). Schließlich sind viele kleinere und mittelgroße Unternehmen zugleich als GmbH organisiert, weshalb vermutlich die Unternehmensgröße als Kontextfaktor wichtiger ist als die Rechtsform.

d) Kontextfaktor Konzernzugehörigkeit

Die Einbindung in einen Konzern lässt zum einen den Schluss zu: Durch stärker spezialisierte Aufgaben, wie die Konzernrechnungslegung, sind **weniger Biltroller** vorhanden. Zum anderen wird das Konzernrechnungswesen sowohl durch die IFRS als auch durch das BilMoG als geeignete Basis der Unternehmenssteuerung und somit eines konvergenten (übereinstimmenden) Rechnungswesens angesehen. Demzufolge müsste es dann auch dort Biltroller geben.

Ergebnis: Die Befragungsergebnisse bestätigen eher die erste Vermutung. In Unternehmen, die in einen Konzern eingebunden sind, sei es als Muttergesellschaft oder als Beteiligung, ist die Nennung von Biltrollern deutlich geringer als bei nicht konzerngebundenen Unternehmen.

5. Resümee und Schlussfolgerungen

Gemäß den Ergebnissen der Befragung sind Biltroller in **mittelständischen Unternehmen** Realität. Das gilt umso mehr für kleinere Unternehmen bis etwa 150 Mitarbeitern. Danach nimmt die Zahl der Biltroller ab. Seltener sind sie auch in konzerngebundenen Unternehmen anzutreffen.

Die bisherige Weiterbildung zum IHK-geprüften **Bilanzbuchhalter**, die den Schwerpunkt auf die externe Rechnungslegung legt, passt damit sehr gut gerade für kleinere Unternehmen, die hierfür Mitarbeiter benötigen. Da der Rahmenstoffplan für die Qualifizierung zum Bilanzbuchhalter auch Inhalte zur Kostenrechnung und zur Berichterstattung an das Management beinhaltet, sollte ein Bilanzbuchhalter auch für erste Aufgaben des Controllings **kleiner Unternehmen** gerüstet sein.

Bei **größeren Unternehmen** dürften dann **weiterführende Kenntnisse** im internen Rechnungswesen und Controlling erforderlich werden, die sich bspw. durch Lehrgänge, Seminare, Selbststudium oder auch die Weiterbildung zum IHK-geprüften Controller erwerben lassen. Bei großen sowie bei konzernzugehörigen Unternehmen tritt dann eine deutliche Auftrennung der Berufslaufbahnen in Rechnungswesen und Controlling auf. Da auch dort eine enge Zusammenarbeit vorherrscht, sollten beide Berufsgruppen zumindest die Sprache und Sichtweise der anderen verstehen.

Für die **Zukunft** des IHK-geprüften Bilanzbuchhalters sehen wir folgende Weiterentwicklungsmöglichkeiten der Rahmenstoffpläne: Nach den Untersuchungsergebnissen ließe sich als Anregung aufgreifen, künftig eine **Schwerpunktwahl** anzubieten:

- noch stärkere Betonung der internationalen Rechnungslegung als bisher, was auf Tätigkeiten in größeren, konzerngebundenen bzw. kapitalmarktorientierten Unternehmen vorbereiten würde;
 - alternativ einen stärkeren Bezug auf internes Rechnungswesen und Controlling, das kleinere Unternehmen benötigen. Das entspräche dann dem Biltroller als Ausbildungsweg.
- Im Bereich der **Interessenvertretung** ist es auf Basis der Ergebnisse konsequent, beide Berufsfelder zu vertreten und deren Gemeinsamkeiten und Schnittmengen zu betonen.

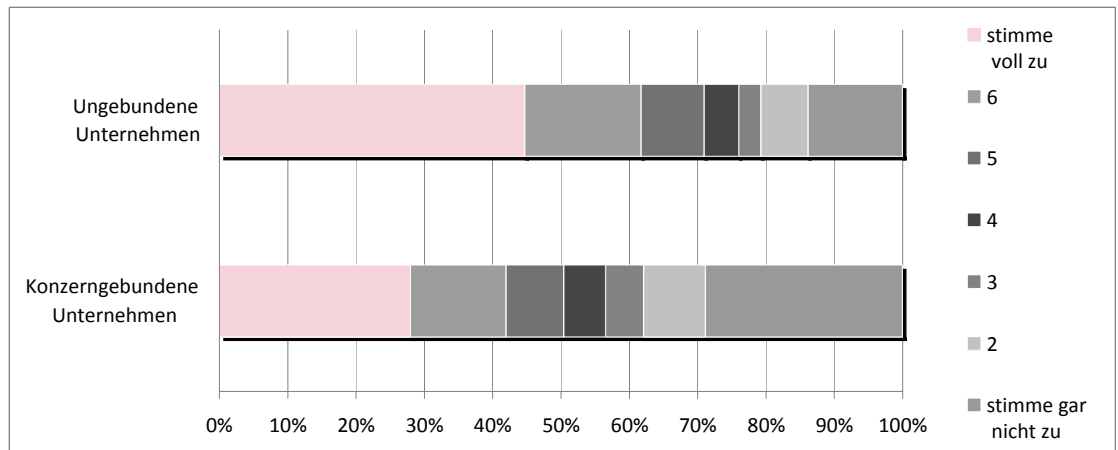


Abb. 10: Zusammenhang Biltroller und Konzernzugehörigkeit

Anmerkungen

- Der Beitrag gibt jedoch die persönliche Meinung der Autoren wieder.
- Vgl. die Beschreibung bei Hauser, M.: Das Controller-Leitbild auf dem Prüfstand, in: Gleich, R./Gänßlen, S./Losbichler, H. (Hrsg.): Challenge Controlling 2015, Band 17, Der Controlling-Berater, Freiburg, Berlin, München 2011, S. 41–60, sowie das Beispiel von Gänßlen, S. u. a.: Controlling @ Hansgrohe – Vom Financial Controller zum Business Partner, in: a.a.O., S. 13–40.
- Ausführlicher International Group of Controlling (Hrsg.), Weißberger, B. (Schriftleitung): Controller und IFRS. Konsequenzen für die Controlleraufgaben durch die Finanzberichterstattung nach IFRS, Freiburg i.Br. 2006.
- Siehe Weber, J./Schäffer, U.: Einführung in das Controlling, 13. Aufl., Stuttgart 2011, S. 124. Der Biltroller ist auch Teil der Ziele des BVBC e.V. (<http://www.bvbc.de/verband/aufgaben-und-ziele.html>).
- Vgl. zur Situation der Organisation in Großunternehmen Weide, G. u. a.: Organisatorisch-personelle Auswirkungen einer Integration des Rechnungswesens – eine empirische Analyse, in: zfbf (63. Jg.), H. 1/2011, S. 63–86.
- Zum Überblick Simons, D./Weißberger, B.: Integration von externer und interner Rechnungslegung: State-of-the-Art und Zukunftsperspektiven nach 15 Jahren betriebswirtschaftlicher Diskussion, in: DBW (70. Jg.), H. 4/2010, S. 271–280.
- Insgesamt konnten 86 Fragebögen nicht einbezogen werden, da mehr als die Hälfte der Fragen nicht beantwortet waren. Bei einzelnen Fragen ist die Zahl an ausgefüllten Fragen geringer, wie sich weiter unten zeigt. Sie sind meist jedoch noch deutlich über 500, was eine sehr gute Zahl an Rückläufen ist.
- Zur EU-Definition von KMU: http://europa.eu/legislation_summaries/enterprise/business_environment/n26026_de.htm.
- Ein Vergleich von Umsatzhöhe und Angaben zu Biltrollern ergibt ein etwas schwächeres Bild. Die Autoren halten die Mitarbeiterzahl als Indikator für die Unternehmensgröße für aussagekräftiger, da die geringste Umsatzklasse von 500 T€ Umsatz bereits über mehrere Klassen der Mitarbeiterzahl gehen dürfte.



Bilanzierung und Controlling vor neuen (gemeinsamen?) Herausforderungen – Bericht zum Bundeskongress der Bilanzbuchhalter und Controller 2011:

Hillmer:
BC 7/2011, S. 302 ff..

www.bcbeckdirekt.de

bc 2011, 302

