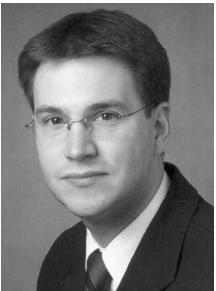


Wie nutzen Geschäftsführer und Vorstände in deutschen Industrieunternehmen ihre Kostenrechnung?

Utz Schäffer und Daniel Steiners



Univ.-Prof. Dr. Utz Schäffer ist Inhaber des Lehrstuhls für Controlling an der European Business School (ebs), International University Schloß Reichartshausen, Oestrich-Winkel.



Dr. Daniel Steiners ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Controlling an der European Business School (ebs), International University Schloß Reichartshausen, Oestrich-Winkel.

Obwohl die Kostenrechnung in den letzten Jahren vielfach ins Gerede gekommen ist, zeigt die Erhebung bei 3.500 Unternehmen, dass die Kostenrechnung von Geschäftsführern und Vorständen deutscher Industrieunternehmen durchaus noch genutzt wird. Dabei variiert die Intensität der Nutzung von Kostenrechnungsinformationen deutlich. Am intensivsten und überwiegend laufend werden von den Vorständen und Geschäftsführern die „Klassiker“ der Kostenrechnung genutzt: Deckungsbeitrags-, Vollkosten- und Plankostenrechnung. Die in den letzten Jahren in der Literatur intensiv propagierten Instrumente wie Zielkostenrechnung, Prozesskostenrechnung und Lebenszyklusrechnungen werden hingegen deutlich weniger intensiv und eher fallweise genutzt. Allerdings zeigen die Ergebnisse der Erhebung auch, dass die Nutzung durch Kontextfaktoren (z. B. Marktdynamik und Unternehmensgröße) beeinflusst wird. Damit wird deutlich: die Praxis nutzt die Kostenrechnung differenziert. „One size fits all“ scheint keine optimale Strategie zu sein. Für die Forschung gilt es daher, stärker als bislang kontextspezifische Empfehlungen für die Gestaltung und Nutzung der Kostenrechnung zu erarbeiten.

1. Einführung

Die Kostenrechnung ist – nicht zu unrecht – in den letzten Jahren vielfach ins Gerede gekommen oder gar für obsolet erklärt worden. Neben nichtfinanziellen Steuerungsgrößen gewinnen insbesondere auch der EVA oder der Unternehmenswert als Erfolgsgrößen eine immer größere Bedeutung für Geschäftsführer und Vorstände. Datenbasis für diese Messgrößen ist aber im Wesentlichen die externe Rechnungslegung, traditionelle Ergebniswerte der Kostenrechnung verlieren an Relevanz (vgl. z. B. Weber, 2002). Erschwerend kommt hinzu, dass das Management mit der Qualität der Kostenrechnung häufig wenig zufrieden ist (vgl. Homburg et al., 1998). Vor diesem Hintergrund wollen wir prüfen, ob und inwieweit Geschäftsführer und Vorstände in deutschen Industrieunternehmen die Informationen der Kostenrechnung auch heute noch nutzen.

Wir greifen dabei auf eine empirische Erhebung des Lehrstuhls Controlling

an der EUROPEAN BUSINESS SCHOOL (ebs) zurück, in deren Rahmen im Zeitraum von Juli bis Oktober 2003 insgesamt 3.500 Unternehmen aus den Branchen Ernährung, Chemie, Maschinenbau, Elektrotechnik und Fahrzeugbau befragt wurden. Als Datenerhebungsmethode wurde eine schriftliche Erhebung mit Hilfe eines standardisierten Fragebogens gewählt. Befragt wurde jeweils ein Mitglied der Geschäftsführung bzw. des Vorstands dazu, welche Informationen ihm durch das Controllingsystem des Unternehmens zur Verfügung gestellt werden und auf welche Art und Weise er bzw. sie die Informationen nutzt. Aus der Datenerhebung resultierte eine effektive Stichprobe von 449 Fragebögen, was einer Rücklaufquote von 12,8% entspricht.

Im Rahmen unserer Erhebungen wurden die Vorstände und Geschäftsführer gefragt, ob einzelne Instrumente der Kostenrechnung von ihnen genutzt werden und wenn ja, ob fallweise oder

Branche	Unternehmensgrößenklasse (nach Beschäftigten)				Summe	Rück- laufquote
	100 – 249	250 – 499	500 – 999	1000 – 2000		
Nahrungsmittel	39	23	17	13	92	20,5%
Chemie	17	24	13	7	61	13,6%
Maschinenbau	52	40	29	20	141	31,4%
Elektrotechnik	43	33	20	15	111	24,7%
Fahrzeugbau	9	12	17	6	44	9,8%
Summe	160	132	96	61	449	
Rücklaufquote	35,6%	29,4%	21,4%	13,6%		12,8%

Abb. 1: Übersicht Stichprobe

laufend. Zudem wurde die Intensität der Nutzung dieser Instrumente durch die Vorstände und Geschäftsführer erhoben. Dabei ist uns bewusst, dass die in den Antworten enthaltene Selbsteinschätzung auch zu Verzerrungen führen kann. Insbesondere besteht die Gefahr eines höheren Durchschnittswerts und einer begrenzten Breite der Antworten (vgl. z. B. Chong/Chong, 1997).

2. Nutzung der Kostenrechnung

Das Wichtigste vorweg: Trotz aller Zweifel und Kritik ist die Kostenrechnung noch nicht obsolet, sie wird – wie unsere Erhebung zeigt – von den Geschäftsführern und Vorständen deut-

schon Industrieunternehmen durchaus noch genutzt. Dabei variiert die Intensität der Nutzung von Kostenrechnungssystemen stark. Während die Deckungsbeitragsrechnung nach eigenen Angaben immerhin von 81% intensiv oder sehr intensiv genutzt wird, wird dies bei der Prozesskostenrechnung nur von 23% behauptet. Bei der Produkt- bzw. Kundenlebenszyklusrechnung sind es gar nur 10 bzw. 8%. Am intensivsten werden von den Vorständen und Geschäftsführern also immer noch die „Klassiker“ der Kostenrechnung genutzt: Deckungsbeitrags-, Vollkosten- und Plankostenrechnung. Die in den letzten Jahren in der Literatur intensiv diskutierten Instrumente wie Zielkostenrechnung, Prozesskostenrechnung und Lebenszyklusrechnung

wurden hingegen von den Geschäftsführern und Vorständen deutscher Industrieunternehmen deutlich weniger intensiv genutzt.

Dies mag auch darauf zurückzuführen sein, dass viele der heute als Geschäftsführer und Vorstände aktiven Manager diese Instrumente in ihrer Primärausbildung noch nicht kennen gelernt haben. So erklärt Pritsch die Diffusion der Kapitalwert-Methode in der Unternehmenspraxis damit, dass die lange Dauer bis zur Durchsetzung des Instruments (und der damit verbundenen Denkweise!) der Zeit entspricht, bis eine neue Manager-Generation die Entscheidungen fällt (vgl. Pritsch, 2000).

Die Angaben zur Intensität der Nutzung erklären sich weiter, wenn man zusätzlich erhebt, ob die Instrumente laufend oder fallweise genutzt werden. Wer als Geschäftsführer oder Vorstand monatlich Plan-Ist-Abweichungen kontrollieren will oder sich routinemäßig mit Umsatz- und Ergebnisprognosen beschäftigt, ist auf ein laufendes und regelmäßiges Reporting dieser Größen angewiesen. Andere Daten werden hingegen nur im Bedarfsfall für spezifische Analysen oder Projekte genutzt.

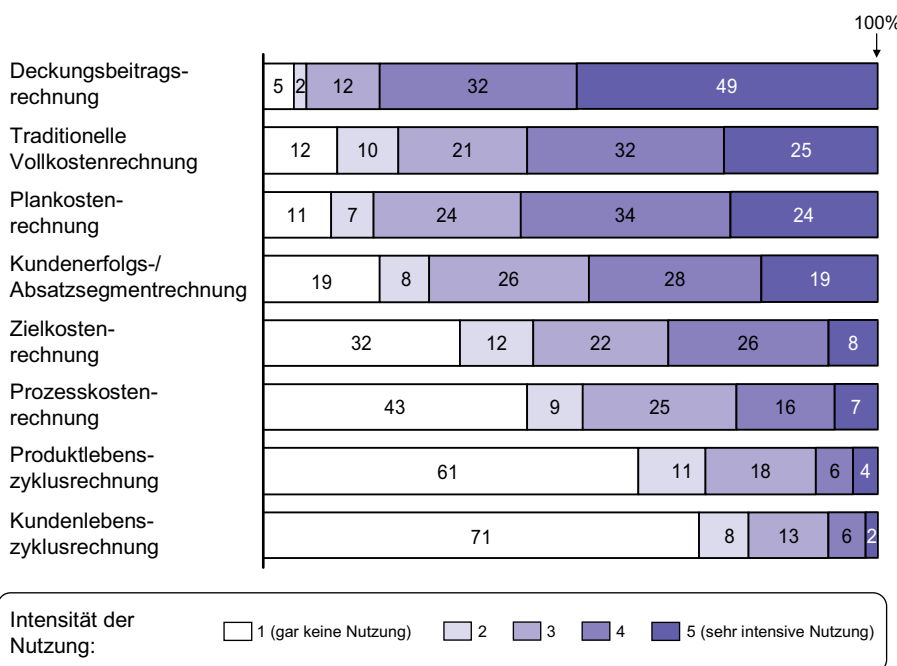


Abb. 2: Nutzung der Kostenrechnung – Verteilung

In unserer Studie zeigt sich, dass die Klassiker der Kostenrechnung von Geschäftsführern und Vorständen eher laufend genutzt werden, „moderne“ Kostenrechnungsinstrumente wie Ziel- und Prozesskosten- sowie Lebenszykluskostenrechnung hingegen eher fallweise. So wird z. B. die Prozesskostenrechnung von 74%, die Zielkostenrechnung von 77% und die Lebenszyklusrechnung von 90% bzw. 93% aller Nutzer nur fallweise verwendet. Angesichts des Aufwands, der mit einem laufenden Reporting auf der Basis solcher Systeme verbunden ist, macht dieses Nutzungsverhalten wohl in den meisten Fällen Sinn. Es korrespondiert auch mit Warnungen vor einer unreflektierten Einführung neuer Kostenrechnungssysteme, wie z. B. der Prozesskostenrechnung: „[Sie] postuliert ... nachdrücklich den Weg zu höherer Detaillierung der Kostenrechnung

nung, ohne den Beleg der Wirtschaftlichkeit dieses Vorgehens anzutreten. Es ist zu vermuten, dass die Prozesskostenrechnung als Element der laufenden Kostenrechnung zu aufwendig ist, sie nur als fallweise Rechnung breitflächigere Realisierungschancen haben wird“ (Weber, 2002, S. 166).

3. Kontextspezifische Unterschiede

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung, die Nutzung der Kostenrechnung durch Geschäftsführer und Vorstände in deutschen Industrieunternehmen besser zu verstehen, wurde schließlich betrachtet, ob sich bei unterschiedlicher Marktdynamik und Unternehmensgröße auch Unterschiede im Nutzungsverhalten zeigen.

Zunächst haben wir untersucht, ob sich die Intensität der Nutzung bei einem Umfeld mit geringer und mit hoher Marktdynamik unterscheidet. Dazu wurde der Datensatz auf der Basis der wahrgenommenen Marktdynamik in drei Teile gespalten: Die Gruppe der Unternehmen mit geringer Marktdynamik umfasst 141 Datensätze (Marktdynamik < 3,0), die der Unternehmen mit hoher Marktdynamik 121 Datensätze (Marktdynamik > 3,5). Mit Hilfe eines Mittelwerttests wurde überprüft, ob sich die Angaben zum Informationsangebot zwischen der ersten Gruppe (Unternehmen mit einem durch relativ geringe Marktdynamik geprägten Umfeld) und der dritten Gruppe (Unternehmen mit einem durch relativ hohe Marktdynamik geprägten Umfeld) statistisch signifikant voneinander unterscheiden und sich damit Aussagen über die Unterschiede zwischen beiden Größen auf die Grundgesamtheit der befragten Unternehmen übertragen lassen, oder ob die Unterschiede in der Nutzungsintensität zufälliger Natur sind (vgl. zum Mittelwerttest *Eckstein*, 1999, S. 137 ff.). Die Marktdynamik charakterisiert dabei, inwieweit sich die Zusammensetzung und Anforderungen der Kunden im Zeitverlauf ändern. Sie wird auf der Basis einer von *Farrell* entwickelten Skala durch zwei

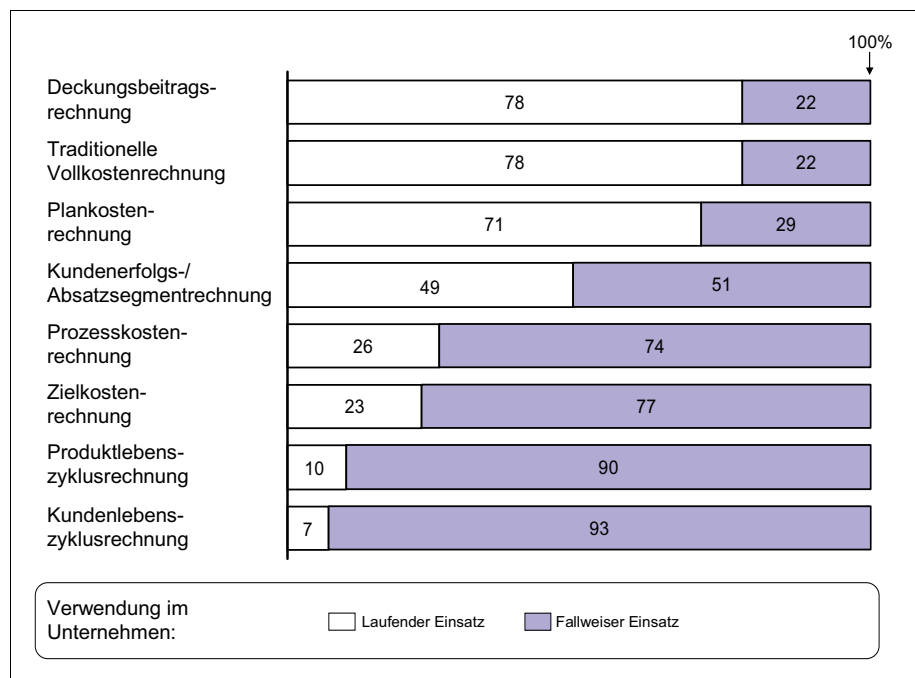


Abb. 3: Laufender vs. fallweiser Einsatz der Kostenrechnung

Indikatoren operationalisiert, die sich beide auf die Veränderung der Kundenpräferenzen im Zeitverlauf beziehen (vgl. *Oczkowski/Farrell*, 1998, S. 355; *Farrell*, 2000, S. 223).

Die Ergebnisse des Mittelwerttests in *Abb. 2* zeigen, dass Geschäftsführer und Vorstände bei hoher Marktdynamik „moderne „Kostenrechnungssysteme“ signifikant intensiver nutzen als ihre Counterparts bei vergleichsweise geringer Marktdynamik. Bei der Gruppe der Unternehmen mit geringer Marktdynamik sind die Mittelwerte zur Intensität der Informationsnutzung geringer und statistisch signifikant verschieden von den Mittelwerten der Unternehmen mit einer hohen Marktdynamik. Die Signifikanz von 1% bzw. 5% lässt sich dabei wie folgt interpretieren: Die Wahrscheinlichkeit, die vorliegende oder eine noch deutlichere Abweichung zu erhalten obwohl die Mittelwerte der beiden Gruppen gleich sind, ist kleiner als 1% bzw. 5% (vgl. *Haller/Krauss*, 2002). Für die Voll-, Deckungsbeitrags- und Plankostenrechnung konnten wir hingegen keine signifikanten Unterschiede im Nutzungsverhalten feststellen.

Dieses Nutzungsverhalten erscheint rational. In einem Umfeld mit hoher

Marktdynamik besteht vermutlich eher die Notwendigkeit, zusätzliche kunden- und marktbezogene Informationen zu generieren und daher auch entsprechende Kostenrechnungssysteme (Zielkostenrechnung, Produkt- und Kundenlebenszyklusrechnung, Kundenerfolgsrechnung) zu nutzen. Es ist zudem kompatibel mit den Erkenntnissen der Literatur. So zeigen *Chenhall/Morris* (1986) und *Gordon/Narayanan* (1984) einen positiven Zusammenhang zwischen der Unsicherheit der Umwelt und der wahrgenommenen Nützlichkeit von zusätzlichen Informationen, die über das Angebot traditioneller Rechnungswesensysteme hinausgehen. Und *Baines/Langfield-Smith* (2003) kommen zum Ergebnis, dass Manager in australischen Industrieunternehmen mit einer zunehmend unsicheren und von hoher Wettbewerbsintensität geprägten Umwelt in stärkerem Maße Kostenrechnungssysteme wie Target Costing und Activity-Based Costing und daraus generierte nichtfinanzielle Informationen nutzen.

Im letzten Schritt haben wir untersucht, ob sich die Intensität der Nutzung durch Geschäftsführer und Vorstände in kleinen und größeren Unternehmen unterscheidet. Dazu wurde der Datensatz auf der Basis der Mitarbei-

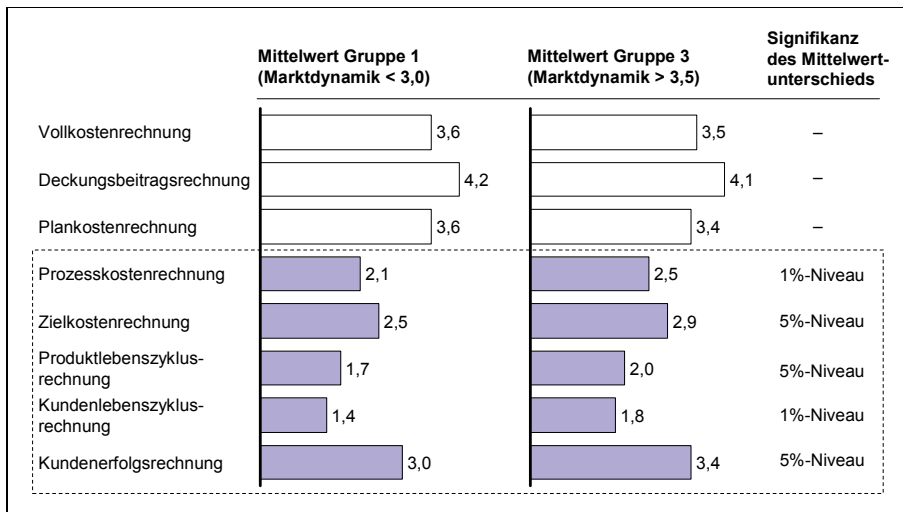


Abb. 4: Intensität der Nutzung von Kostenrechnungssystemen bei niedriger und hoher Marktdynamik

terzahl in drei Teile gespalten. Die Untergrenze von 100 Mitarbeitern wurde gewählt, da bei kleineren Unternehmen oft keine umfassende Kostenrechnung vorliegt. Die Obergrenze orientiert sich an einer weit verbreiteten Definition mittelständischer Unternehmen, die Unternehmen bis zu 500 Mitarbeitern als Mittelständler definiert (vgl. z. B. Kosmider, 1995, S. 109 f.). Die Gruppe der kleinen Unternehmen umfasst 160 Datensätze (100–249 Mitarbeiter), die der großen Unternehmen 157 Datensätze (≥ 500 Mitarbeiter). Mit Hilfe eines Mittelwerttests wurde überprüft, ob sich die Angaben zum

Informationsangebot zwischen der ersten Gruppe (kleine Unternehmen) und der dritten Gruppe (große Unternehmen) statistisch signifikant voneinander unterscheiden.

Die Ergebnisse des Mittelwerttests in Abb. 5 zeigen, dass Geschäftsführer und Vorstände in kleineren Unternehmen die Vollkostenrechnung signifikant intensiver nutzen als ihre Counterparts in größeren Unternehmen. Bei der Gruppe der Unternehmen mit 100–249 Mitarbeitern sind die Mittelwerte höher und statistisch signifikant ver-

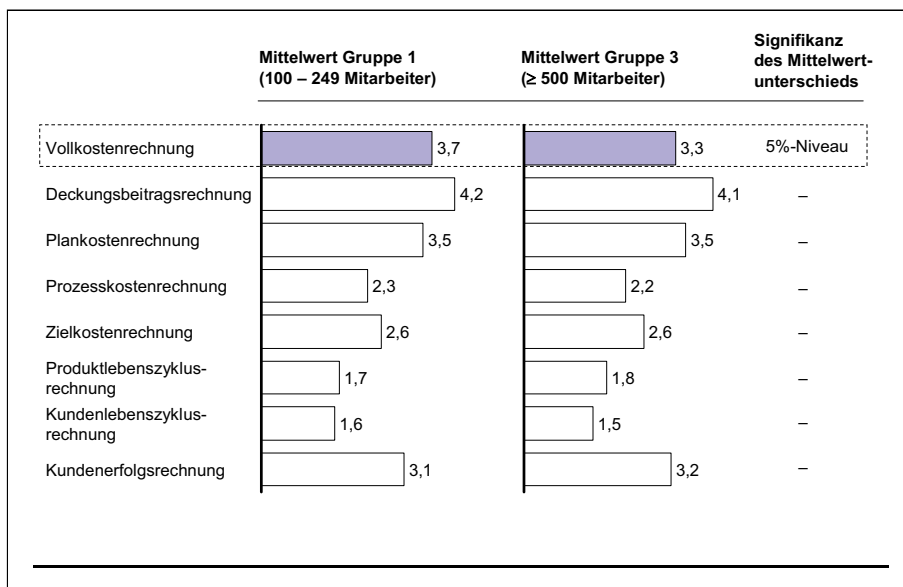


Abb. 5: Intensität der Nutzung von Kostenrechnungssystemen bei Unternehmen mit 100–249 und ≥ 500 Mitarbeitern

schieden von den Mittelwerten der Unternehmen mit 500 oder mehr Mitarbeitern. Für alle anderen Kostenrechnungssysteme konnten wir hingegen keine signifikanten Unterschiede im Nutzungsverhalten feststellen.

Die Nutzung der Kostenrechnung durch Geschäftsführer und Vorstände scheint sich also kaum in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße zu unterscheiden. Nur der Vollkostenrechnung kommt offensichtlich in einem mittelständischen Umfeld eine signifikant höhere Bedeutung zu als in Großunternehmen. Dies überrascht nur bedingt, ist doch eine Vollkostenrechnung traditionell die erste Form einer Kostenrechnung, die in Unternehmen eingebaut wird (vgl. dazu auch Becker, 1984; Lange/Schauer, 1996; Homburg/Karlshaus, 1999).

Vergleicht man unsere Ergebnisse mit den bisher in der Literatur vorliegenden Studien, bietet sich insbesondere ein Vergleich mit Frank/Reitmeyer an. Diese zeigen in ihrer Erhebung, dass die Vollkostenrechnung und die Deckungsbeitragsrechnung in Unternehmen mit 50–99 Mitarbeitern nur geringfügig seltener genutzt werden als in Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern. Sie kommen zum Schluss, dass Branchenunterschiede in stärkerem Maße als die Unternehmensgröße Unterschiede im Einsatz dieser Systeme erklärt. Hingegen erweisen sich der Einsatz von Plankostenrechnung, kurzfristiger Erfolgsrechnung und Produkt-erfolgsrechnung bei Frank/Reitmeyer als in höherem Maße größenabhängig (vgl. Frank/Reitmeyer, 1999). Allerdings wurden diese Unterscheide nicht auf Signifikanz getestet und können daher auch nicht ohne weiteres verallgemeinert oder mit unseren Ergebnissen verglichen werden.

4. Fazit

Sieht man Menschen und ihr Verhalten als zentralen Erfolgsfaktor des Controlling, kommt neben der Gestaltung von Systemen und Instrumenten vor allem der tatsächlichen Nutzung der so generierten Informationen durch das

Management eine große Bedeutung zu. Allen Unkenrufen zum Trotz zeigt sich in unserer Erhebung, dass die Kostenrechnung von den Geschäftsführern und Vorständen deutscher Industrieunternehmen durchaus noch genutzt wird. Dabei variiert die Intensität der Nutzung von Kostenrechnungsinformationen deutlich. Am intensivsten werden von den Vorständen und Geschäftsführern die „Klassiker“ der Kostenrechnung genutzt: Deckungsbeitrags-, Vollkosten- und Plankostenrechnung. Die in den letzten Jahren in der Literatur intensiv propagierten Instrumente wie Zielkostenrechnung, Prozesskostenrechnung und Lebenszyklusrechnungen werden hingegen deutlich weniger intensiv genutzt. Insbesondere zeigt sich, dass die Klassiker eher laufend genutzt werden, „moderne“ Kostenrechnungsinstrumente wie Ziel-, Prozess- und Lebenszykluskostenrechnung eher fallweise. Allerdings sind diese Aussagen in einer kontextabhängigen Betrachtung zu relativieren: So werden „moderne Kostenrechnungssysteme“ von Geschäftsführern und Vorständen bei hoher Marktdynamik signifikant intensiver genutzt als bei vergleichsweise geringerer Marktdynamik. Die Vollkostenrechnung hingegen wird von Geschäftsführern und Vorständen kleinerer Unternehmen signifikant intensiver verwendet als von ihren Counterparts in größeren Häusern. Damit wird deutlich: Die Praxis nutzt die Kostenrechnung differenziert. „One size fits all“ scheint keine optimale Strategie zu sein. Für die Forschung gilt es daher, stärker als bislang kontextspezifische Empfehlungen für die Gestaltung und Nutzung der Kostenrechnung zu erarbeiten.

Stichwörter

- Geschäftsführer
- Informationsnutzung
- Kostenrechnung
- Marktdynamik
- Unternehmensgröße

Summary

For the last few years, practitioners and academics alike have questioned the suitability of cost accounting information to measure and control performance. Chief executive officers increasingly rely on non-financial and value-based indicators instead of cost accounting information to control their companies. Based on a survey of 3,500 companies, this study investigates to what extent CEOs of German manufacturing companies still use cost accounting information for management control.

Keywords

- Chief Executive Officers
- Company size
- Cost accounting
- Information use
- Market dynamics

Literatur

Baines, A./Langfield-Smith, K., Antecedents to Management Accounting Change. A Structural Equation Approach, in: *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28 (2003), S. 675–698.

Becker, H. P., Verwendung und Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung in mittelgroßen Unternehmen, Darmstadt 1984.

Chenhall, R. H./Morris, D. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems, in: *The Accounting Review* 1986, S. 16–35.

Chong, V. K./Chong, K. M., Strategic Choices, Environmental Uncertainty and SBU

Performance. A Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems, in: *Accounting and Business Research* 1997, S. 268–276.

Eckstein, P., Angewandte Statistik mit SPSS, 2. Auflage, Wiesbaden 1999.

Farrell, M. A., Developing a Market-Oriented Learning Organisation, in: *Australian Journal of Management*, Volume 25 (2000), S. 201–223.

Frank, S./Reitmeyer, T., Gestaltung und Erfolgsfaktoren der Kostenrechnung im Mittelstand, in: *krp Kostenrechnungspraxis*, 43. Jahrgang, Sonderheft 2/1999, S. 15–24.

Gordon, L. A./Narayanan, V. K., Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure. An Empirical Investigation, in: *Accounting, Organizations and Society* 1984, S. 33–47.

Haller, H./Krauss, S., Misinterpretations of Significance. A Problem Students Share with Their Teachers?, in: *Methods of Psychological Research Online*, Volume 7 (2002), S. 1–20.

Homburg, Chr./Karlshaus, J. T., Kostenrechnung in mittelständischen und großen Unternehmen – ein Vergleich, in: *krp Kostenrechnungspraxis*, 43. Jahrgang, Sonderheft 2/1999, S. 73–80.

Homburg, Chr./Weber, J./Aust, R./Karlshaus, J.-T., Interne Kundenorientierung der Kostenrechnung, Ergebnisse der Koblenzer Studie, Schriftenreihe Advanced Controlling, Vallendar 1998.

Kosmider, A., Controlling im Mittelstand. Eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen, 2. Auflage, Stuttgart 1995.

Lange, J.-U./Schauer, B. D., Ausgestaltung und Rechenzwecke mittelständischer Kostenrechnung, in: *krp Kostenrechnungspraxis*, 40. Jahrgang (1996), S. 202–208.

Oczkowski, E./Farrell, M. A., Discriminating Between Measurement Scales. The Case of Market Orientation, in: *International Journal of Research in Marketing*, Volume 15 (1998), S. 349–366.

Pritsch, G., Realloptionen als Controlling-Instrument. Das Beispiel pharmazeutische Forschung und Entwicklung, Wiesbaden 2000.

Weber, J., Einführung in das Controlling, 9. Auflage, Stuttgart 2002.