

# Kostenanalyse & -steuerung in KMU

Empirische Bestandsaufnahme und Ableitung einer praxisorientierten Kostenmanagementkonzeption für KMU

Robert Polland



# 17 Logistik und Supply Chain Management

# Logistik und Supply Chain Management

Band 17

Herausgegeben von  
Prof. Dr. Eric Sucky



# Kostenanalyse & -steuerung in KMU

Empirische Bestandsaufnahme und Ableitung einer praxisorientierten Kostenmanagementkonzeption für KMU

Robert Polland

Bibliographische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Informationen sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Diese Arbeit hat der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als Dissertation vorgelegen.

1. Gutachter: Prof. Dr. Eric Sucky

2. Gutachter: Prof. Dr. Wolfgang Becker

Tag der mündlichen Prüfung: 13.06.2017

Dieses Werk ist als freie Onlineversion über den Hochschulschriften-Server (OPUS; <http://www.opus-bayern.de/uni-bamberg/>) der Universitätsbibliothek Bamberg erreichbar. Kopien und Ausdrücke dürfen nur zum privaten und sonstigen eigenen Gebrauch angefertigt werden.

Herstellung und Druck: Digital Print Group, Nürnberg

Umschlaggestaltung: University of Bamberg Press, Larissa Günther

© University of Bamberg Press, Bamberg, 2017

<http://www.uni-bamberg.de/ubp/>

ISSN: 2191-2424

ISBN: 978-3-86309-491-1 (Druckausgabe)

eISBN: 978-3-86309-492-8 (Online-Ausgabe)

URN: urn:nbn:de:bvb:473-opus4-501186

DOI: <http://dx.doi.org/10.20378/irbo-50118>

# Schriftenreihe

## Logistik und Supply Chain Management

Herausgegeben von  
Prof. Dr. Eric Sucky

**Kontakt:** Univ.-Prof. Dr. Eric Sucky, Otto-Friedrich-Universität Bamberg, Lehrstuhl für BWL, insb. Produktion und Logistik, Feldkirchenstr. 21, 96052 Bamberg

Das erfolgreiche Management sowohl unternehmensinterner als auch unternehmensübergreifender Wertschöpfungsprozesse, Wertschöpfungsketten und ganzer Wertschöpfungsnetzwerke basiert im Besonderen auf dem zielgerichteten Einsatz von bestehenden und weiterentwickelten Methoden und Konzepten des Produktions- und Logistikmanagements sowie des Operations Research, dem Einsatz von innovativen Informations- und Kommunikationstechnologien sowie theoretischen und praktischen Erkenntnissen des Kooperationsmanagements. Die Schriftenreihe dient der Veröffentlichung neuer Forschungsergebnisse auf den Gebieten Logistik und Supply Chain Management. Aufgenommen werden Publikationen, die einen Beitrag zum wissenschaftlichen Fortschritt in Logistik und Supply Chain Management liefern.



*„Wer zu spät an die Kosten denkt, ruiniert sein Unternehmen.  
Wer zu früh an die Kosten denkt, tötet die Kreativität.“*

Philip Rosenthal, Unternehmer, Rosenthal AG  
(Rettig & Haida in Wirtschaftswoche, 2010)





---

# Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis .....	I
Abbildungsverzeichnis .....	VI
Tabellenverzeichnis .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XI
<b>1 Einführung .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Begründung der Forschungslücke .....	5
1.3 Ziel der vorliegenden Arbeit .....	8
1.4 Gang der Untersuchung .....	9
<b>2 Terminologische und konzeptionelle Grundlagen .....</b>	<b>13</b>
2.1 Mittelstand, Familienunternehmen und KMU .....	13
2.1.1 Definition und Abgrenzung.....	13
2.1.1.1 Mittelstand und Familienunternehmen.....	13
2.1.1.2 KMU .....	15
2.1.2 Charakteristika von KMU.....	19
2.1.2.1 KMU in der deutschen Volkswirtschaft .....	19
2.1.2.2 Führungsstruktur .....	21
2.1.2.3 Wechselwirkungen mit dem Umfeld .....	22
2.1.2.4 Ressourcenbeschränkung .....	23
2.1.2.5 Organisatorische Integration des Controllings .....	25

---

2.1.3	Zwischenfazit .....	27
2.2	Abgrenzung der relevanten Controllingdisziplinen .....	29
2.2.1	Controlling.....	29
2.2.1.1	Definition.....	29
2.2.1.2	Aufgaben und Instrumente .....	32
2.2.1.3	Controlling in der KMU-Praxis.....	37
2.2.2	Kostenmanagement .....	40
2.2.2.1	Definition.....	40
2.2.2.2	Aufgaben und Instrumente .....	42
2.2.3	Kostenrechnung .....	49
2.2.3.1	Definition.....	49
2.2.3.2	Teilrechnungsarten und Kostenrechnungssysteme .....	51
2.2.4	Kennzahlen und Kennzahlensysteme.....	58
2.2.4.1	Definition.....	58
2.2.4.2	Bedeutsame Kennzahlen und Kennzahlensysteme.....	60
2.2.5	Berichtswesen.....	63
2.2.5.1	Definition.....	63
2.2.5.2	Aufgaben und Organisation.....	63
2.2.6	Zwischenfazit .....	67
2.3	Fazit.....	69
2.3.1	Zusammenfassung der theoretischen Erkenntnisse .....	69
2.3.2	Ableitung eines Erklärungsmodells .....	70
<b>3</b>	<b>Umfrage zum Implementierungsstand in KMU.....</b>	<b>73</b>
3.1	Forschungsmethodik .....	73

---

3.1.1	Quantitative Forschung.....	73
3.1.2	Deskriptive Analyseverfahren .....	75
3.1.3	Zwischenfazit.....	78
3.2	Entwicklung des Untersuchungsmodells .....	79
3.2.1	Methodische Grundlagen.....	79
3.2.2	Skalierung und Pretest .....	83
3.2.3	Zwischenfazit.....	87
3.3	Empirische Untersuchung.....	88
3.3.1	Datenerhebung und -aufbereitung .....	88
3.3.2	Gütebeurteilung.....	90
3.3.3	Deskriptive Analyse .....	93
3.3.3.1	Demographie der teilnehmenden Unternehmen.....	94
3.3.3.2	Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenmanagement.....	98
3.3.3.3	Einsatz von Kostenmanagementinstrumenten .....	101
3.3.3.4	Einsatz von Controllinginstrumenten.....	108
3.3.4	Zwischenfazit.....	124
3.4	Fazit .....	124
<b>4</b>	<b>Entwicklung der Kostenmanagementkonzeption .....</b>	<b>127</b>
4.1	Rahmenbedingungen.....	127
4.1.1	Klassische KMU-Problemfelder.....	128
4.1.2	Controllingkonzeptionen für KMU .....	131
4.1.3	Zwischenfazit.....	139
4.2	Elemente der Kostenmanagementkonzeption.....	141
4.2.1	Leitbild.....	141

---

4.2.2	Aufgaben des Kostenmanagements .....	143
4.2.3	Aufgabenträger des Kostenmanagements .....	149
4.2.4	Instrumente und Prozesse des Kostenmanagements.....	152
4.2.4.1	Kurzfristige Kostenanalysen und Mehrperiodige Vergleiche .....	153
4.2.4.2	Fixkostenmanagement .....	155
4.2.4.3	Prozesskostenrechnung .....	159
4.2.4.4	Gemeinkostenwertanalyse .....	162
4.2.4.5	Kostenkultur .....	164
4.2.5	Zwischenfazit .....	169
4.3	Gütebeurteilung .....	171
4.4	Fazit.....	173
<b>5</b>	<b>Mehrfallstudie zur empirischen Validierung.....</b>	<b>175</b>
5.1	Forschungsmethodik .....	175
5.1.1	Qualitative, anwendungsorientierte Forschung .....	175
5.1.2	Fallstudienforschung .....	180
5.1.3	Zwischenfazit .....	183
5.2	Entwicklung des Untersuchungsmodells .....	183
5.2.1	Methodische Grundlagen .....	183
5.2.2	Studiendesign.....	188
5.2.3	Zwischenfazit .....	193
5.3	Mehrfallstudie .....	194
5.3.1	Fallauswahl und Datenerhebung .....	194
5.3.2	Gütebeurteilung .....	196
5.3.3	Fallstudie Alpha.....	198

---

5.3.4 Fallstudie Beta.....	203
5.3.5 Fallstudie Gamma.....	207
5.3.6 Fallstudie Delta .....	212
5.3.7 Zwischenfazit.....	218
5.3.7.1 Ergebnisbericht der Mehrfallstudie .....	218
5.3.7.2 Validierung der Kostenmanagementkonzeption.....	223
5.4 Fazit .....	226
<b>6 Abschließende Betrachtung und Ausblick .....</b>	<b>227</b>
6.1 Beitrag zu Theorie und Praxis.....	227
6.2 Ausblick auf weiterführende Forschung.....	231
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>XI</b>
<b>Anhang .....</b>	<b>LVII</b>

## Abbildungsverzeichnis

Abb. 1-1: Forschungsvorgehen .....	10
Abb. 1-2: Gang der Untersuchung .....	12
Abb. 2-1: Controllingmerkmale in den KMU-Kategorien .....	25
Abb. 2-2: Bedeutende Instrumente der Planung und Kontrolle.....	33
Abb. 2-3: Methodische Einordnung des Kostenmanagements.....	34
Abb. 2-4: Instrumente der Informationsversorgung.....	35
Abb. 2-5: Kostenmanagementinstrumente .....	44
Abb. 2-6: Kostenverrechnung in den Teilrechnungsarten .....	51
Abb. 2-7: Bedeutsame Kennzahlen.....	60
Abb. 2-8: Berichtsmerkmale und ausgewählte Ausprägungen.....	64
Abb. 2-9: Haus des Kostenmanagements .....	70
Abb. 3-1: Forschungsprozess des empirischen Forschungsprojekts .....	79
Abb. 3-2: Grundgesamtheit und Antwortrate der Befragung .....	90
Abb. 3-3: Einordnung gem. KMU-Grenzwerte.....	95
Abb. 3-4: Anzahl der Unternehmen nach Branchen.....	95
Abb. 3-5: Branchenanteile – Stichprobe & BIP .....	97
Abb. 3-6: Führungsstruktur der teilnehmenden Unternehmen .....	98
Abb. 3-7: Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenmanagement.	99
Abb. 3-8: Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenplanung/ steuerung/-kontrolle .....	100

---

Abb. 3-9: Implementierungsstand der KM-Instrumente.....	102
Abb. 3-10: Relevante KM-Instrumente im Kategorienvergleich.....	106
Abb. 3-11: Implementierungsstand der Teilrechnungsarten .....	109
Abb. 3-12: Teilrechnungsarten im Kategorienvergleich .....	110
Abb. 3-13: Implementierungsstand der Rechnungssysteme .....	111
Abb. 3-14: Relevante Rechnungssysteme im Kategorienvergleich .....	114
Abb. 3-15: Implementierungsstand von Kennzahlen .....	115
Abb. 3-16: Kennzahlen im Kategorienvergleich .....	118
Abb. 3-17: Implementierungsstand von Berichtswesen .....	120
Abb. 3-18: Berichtswesen im Kategorienvergleich .....	123
Abb. 4-1: Controllingrelevante Problemfelder in KMU .....	128
Abb. 4-2: Generische Elemente einer Controllingkonzeption .....	131
Abb. 4-3: Gütekriterien der Kostenmanagementkonzeption .....	140
Abb. 4-4: Der PDCA-Prozess als vereinfachter Managementzyklus....	144
Abb. 4-5: Exemplarischer Kostenmanagementkalender .....	145
Abb. 4-6: Informationsversorgung im PDCA-Prozess.....	148
Abb. 4-7: Aufgabenträger des Controllings in KMU .....	150
Abb. 4-8: Exemplarische kurzfristige Kostenanalyse .....	154
Abb. 4-9: Fixkostenrelevante Informationen .....	156
Abb. 4-10: Exemplarisches Vorgehen in der Prozesskostenrechnung	160
Abb. 4-11: PKR am Beispiel eines Internetproviders.....	161
Abb. 4-12: Exemplarischer Prozess einer GWA .....	163
Abb. 4-13: Kostenmanagementinstrumentenmix für KMU.....	168



---

Abb. 4-14: Informationsorientierte Kostenmanagementkonzeption ...	170
Abb. 5-1: Schematische Einordnung der Forschungsmethode .....	180
Abb. 5-2: Grundtypen von Fallstudien .....	182
Abb. 5-3: Der Fallstudienprozess .....	184
Abb. 5-4: Qualitätskriterien für Fallstudien .....	187
Abb. 5-5: Holistisches Fallstudiendesign .....	190
Abb. 5-6: Holistisches Mehrfallstudien-Design nach Yin .....	193
Abb. 5-7: Steckbrief Fallstudie Alpha .....	198
Abb. 5-8: Steckbrief Fallstudie Beta .....	203
Abb. 5-9: Steckbrief Fallstudie Gamma .....	208
Abb. 5-10: Steckbrief Fallstudie Delta .....	213
Abb. 5-11: Ergebnis der Validierung .....	225

---

## Tabellenverzeichnis

Tab. 1-1: Ergebnis der Schlagwort- und Titelsuche.....	7
Tab. 2-1: Festlegung der konzeptrelevanten KMU-Grenzwerte .....	16
Tab. 2-2: Allgemeine KMU-Kennzahlen.....	20
Tab. 2-3: Bewährte und neuere Definitionen des Kostenmanagements	40
Tab. 2-4: Traditionelle Kostenrechnungssysteme .....	53
Tab. 3-1: Univariate, bivariate, multivariate Verfahren.....	74
Tab. 3-2: Varianten der Skalierung .....	84
Tab. 3-3: KM-Instrumente nach Kategorien.....	103
Tab. 3-4: Abgrenzung KMU-relevanter KM-Instrumente .....	105
Tab. 3-5: Rechnungssysteme nach Kategorien.....	112
Tab. 3-6: Abgrenzung KMU-relevanter Rechnungssysteme .....	113
Tab. 3-7: Kennzahlen nach Kategorien .....	116
Tab. 3-8: Abgrenzung KMU-relevanter Kennzahlen.....	117
Tab. 3-9: Berichtswesen nach Kategorien.....	121
Tab. 3-10: Abgrenzung KMU-relevanter Berichte.....	122
Tab. 3-11: Thesen der deskriptiven Analyse .....	125
Tab. 4-1: Abgrenzung relevanter Controllingansätze .....	141
Tab. 4-2: Beispiel eines unternehmensspezifischen Aktionsplans .....	158
Tab. 4-3: Beispiel eines abteilungsbezogenen Leistungskatalogs .....	164
Tab. 4-4: Beispiel einer filialbezogenen Personalleistungsrechnung ..	166

---

Tab. 5-1: Bedingungskonstellationen von Forschungsstrategien .....	178
Tab. 5-2: Teilnehmer der Mehrfallstudie .....	194
Tab. 5-3: Kostenmanagement in Fallstudie Alpha.....	202
Tab. 5-4: Kostenmanagement in Fallstudie Beta .....	207
Tab. 5-5: Kostenmanagement in Fallstudie Gamma .....	212
Tab. 5-6: Kostenmanagement in Fallstudie Delta.....	217
Tab. 5-7: Informationsversorgung in den Fallstudien.....	219
Tab. 5-8: Fallstudienresultate .....	223
Tab. 5-9: Thesen der fallübergreifenden Analyse .....	224

## Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
BSC	Balanced Scorecard
BWA	Betriebswirtschaftliche Auswertung
bzw.	beziehungsweise
CB	Cost Benchmarking
CFROI	Cashflow Return on Investment
CVA	Cash Value Added
d. h.	das heißt
DCF	Discounted Cashflow
et al.	et alii
etc.	et cetera
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EBITA	Earnings Before Interest, Taxes and Amortization
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Amortization and Depreciation
EKK	Erfahrungskurvenkonzept
EVA	Economic Value Added
F&E	Forschung und Entwicklung
f.	folgend
FM	Fixkostenmanagement
gem.	gemäß
GWA	Gemeinkostenwertanalyse

HGB	Handelsgesetzbuch
i. A.	im Allgemeinen
i. d. R.	in der Regel
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
IFRS	International Financial Reporting Standards
IK	Istkosten
KA	Kostenartenrechnung
KfW	Kreditanstalt für Wiederaufbau
KK	Kostenkultur
KKA	Kurzfristige Kostenanalysen
KKU	Kleinst- und Kleinunternehmen
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KS	Kostenstellenrechnung
KT	Kostenträgerrechnung
m. a. W.	mit anderen Worten
max.	maximal
Mio.	Million
min.	minimal
MV	Mehrperiodige Vergleiche
NK	Normalkosten
o. g.	oben genannt
o. J.	ohne Jahrgang
O. V.	Ohne Verfasser

---

p. a.	per annum
PK	Plankosten
PKR	Prozesskostenrechnung
PLC	Product-Lifecycle-Costing
ROC	Return on Capital
ROCE	Return on Capital Employed
ROI	Return on Investment
ROS	Return on Sales
S.	Seite
Tab.	Tabelle
TC	Target Costing
TK	Teilkostenrechnung
TK/IK	Teilkostenrechnung mit Istkosten
TK/PK	Teilkostenrechnung mit Plankosten
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
v. a.	vor allem
vgl.	vergleiche
VK	Vollkostenrechnung
VK/IK	Vollkostenrechnung mit Istkosten
VK/NK	Vollkostenrechnung mit Normalkosten
VK/PK	Vollkostenrechnung mit Plankosten
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZBB	Zero-Base-Budgeting



# 1 Einführung

## 1.1 Problemstellung

„Nichts ist beständiger als der Wandel.“ Ein Zitat, das auf den postsokratischen Philosophen Heraklit vor über 2.500 Jahren zurückzuführen ist und in Anbetracht der gegenwärtigen Schnelllebigkeit mehr denn je zutrifft.<sup>1</sup> Globalisierung, Internationalisierung der Märkte, geringes Wirtschaftswachstum oder gar Stagnation sowie starker Preiswettbewerb – ein Auszug von Einflussfaktoren, die die aktuelle Wettbewerbssituation von deutschen Unternehmen maßgeblich prägen. Sie charakterisieren damit eine wirtschaftliche Entwicklung, die Großunternehmen Vorteile verschaffen kann, aber für kleine und mittlere Unternehmen, die immerhin 99,6%<sup>2</sup> aller in Deutschland bestehenden Unternehmen darstellen, erhebliche Herausforderungen mit sich bringt.<sup>3</sup>

Je kleiner ein Unternehmen, desto enger der Zusammenhang zwischen Innovationskraft und den zur Verfügung stehenden Ressourcen, m. a. W.: kleine Unternehmen müssen mit den Nachteilen einer vergleichsweise geringen Ressourcenausstattung umzugehen wissen.<sup>4</sup> Die geringe Unternehmensgröße von KMU<sup>5</sup> fordert vom Unternehmer bzw. der Unternehmensführung demnach einen wohl überlegten Umgang mit

---

<sup>1</sup> Vgl. Bartscher (2011), S. 29.

<sup>2</sup> Vgl. IfM Bonn (2013), geschätzter Anteil am Unternehmensbestand 2013.

<sup>3</sup> Vgl. Scheld (2012), S. V.

<sup>4</sup> Vgl. Wiener & Winge (2006), S. 29 und S. 36.

<sup>5</sup> Neben der Definition der Europäischen Kommission vom 06.05.2003 (vgl. Europäische Kommission [2003], S. 39), wird die seit 01.01.2002 gültige Definition des IfM Bonn zumeist in der deutschen Literatur angewandt. Ein kleines Unternehmen wird demnach mit einer Beschäftigtenzahl < 10 sowie einem Umsatzerlös von < 1 Mio. €/Jahr, ein mittleres Unternehmen mit einer Beschäftigtenzahl von 10-499 sowie einem Umsatzerlös von 1-50 Mio. €/Jahr abgegrenzt (IfM Bonn [2014b]). Davon abweichende Kriterien sind in der Definition der Europäischen Kommission zu finden, die Kleinstunternehmen mit einer Beschäftigtenzahl < 10 sowie einem Jahresumsatz von < 2 Mio. €/Jahr, kleine Unternehmen mit < 50 Mitarbeiter sowie einem Jahresumsatz ≤ 10 Mio. Euro und mittlere Unternehmen mit < 250 Mitarbeiter sowie einem Jahresumsatz ≤ 50 Mio. Euro ausweist. Bis zur Festlegung der im Verlauf der Arbeit maßgeblichen Definition in Kapitel 2.1 sollen im situativen Kontext beide Definitionen Anwendung finden.



den zur Verfügung stehenden Ressourcen. Im Speziellen trifft dies v. a. auf einen kontrollierten Umgang mit vorhandenem Finanzkapital zu, da insbesondere bei konjunkturellen Schwankungen oder grundlegenden Veränderungen des Marktumfeldes die geringere Betriebsgröße eine höhere Anfälligkeit gegenüber Umsatzeinbußen oder Kostensteigerungen zeigt.<sup>6</sup> Infolgedessen ist über eine flexible Kostenstruktur eine hohe Reaktivität auf der Kostenseite zu etablieren, um im Falle negativer Marktentwicklungen die Auswirkungen rückläufiger Umsätze so gering wie möglich auf das Betriebsergebnis und die unternehmerische Flexibilität zu halten.<sup>7</sup>

Michael Cawley, Deputy Chief Executive & Chief Operating Officer bei Ryanair, findet mit folgendem Zitat eine noch drastischere Beschreibung für diesen Umstand: „In einem Geschäft, in dem alle das Gleiche bieten, überleben diejenigen mit den niedrigsten Kosten.“<sup>8</sup> Zwar mag diese Philosophie insbesondere in innovationsarmen Branchen eine Schlüsselkompetenz darstellen. Allerdings stellt dies auch ein branchen- und unternehmensgrößenübergreifendes Beispiel dafür dar, wie konsequente Kostendisziplin und -transparenz einen zweckorientierten Einsatz von Ressourcen und damit die Aufrechterhaltung von Innovativität und Profitabilität sicherstellt.

Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen unterschätzen jedoch häufig eine hinreichend detaillierte Berücksichtigung der Kostensphäre, was z. B. im Falle negativer wirtschaftlicher Entwicklungen u. a. ein erhöhtes Insolvenzrisiko darstellen kann.<sup>9</sup> Als weitere Herausforderung kommt gerade in KMU hinzu, dass mit Beginn der Wachstumsphase eines Unternehmens eine steigende Komplexität in der Kostenzuordnung einher geht und dabei die tatsächliche Kostentransparenz und

---

<sup>6</sup> Vgl. Pinkwart et al. (2005), S. 24, i. V. m. Brodbeck (2001), S. 49.

<sup>7</sup> Vgl. Bleiber (2009), S. 39. So können z. B. über regelmäßige kurzfristige Kostenanalysen zeitnah kostenkorrigierende Maßnahmen eingeleitet werden, vgl. Kapitel 4.2.4.1. Über Vertrags- oder Eigenpotentialdatenbanken kann etwa eine grundlegende Transparenz über die (zeitliche) Beeinflussbarkeit von Fixkosten geschaffen werden, vgl. Kapitel 4.2.4.2.

<sup>8</sup> Vgl. Malcher (2013).

<sup>9</sup> Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (2009), S. 2, i. V. m. Roland Berger (2011), S. 11.

-verantwortung Gefahr läuft, in den Hintergrund zu treten. Ein z. T. fehlendes Kostenbewusstsein in der Unternehmenskultur, gepaart mit mangelnder Reaktionsfähigkeit auf Marktveränderungen, sind die Folge.<sup>10</sup> Dabei sollte die Kenntnis der Unternehmenskosten sowie deren zielgerichtete Beeinflussung eine der Grundpflichten und -fähigkeiten des Unternehmers für langfristig erfolgreiches Wirtschaften und den Aufbau eines strukturell gesunden Unternehmens darstellen, ohne dabei in ein einseitiges Kostenmanagement zu verfallen.<sup>11</sup>

Zur Bewältigung dieser wirtschaftlichen Problemstellungen wurde in der Wissenschaft das Kostenmanagement als Teil der Unternehmenspolitik entwickelt, um die unternehmerische Kostensituation unter ganzheitlichen Aspekten zu betrachten und zu beeinflussen.<sup>12</sup> Bereits heute existiert eine Reihe von Werkzeugen und methodischen Ansätzen zum Kostenmanagement.<sup>13</sup> Zugleich kann jedoch in der Praxis festgestellt werden, dass z. B. in Start-Ups oder kleineren Unternehmen eine ganzheitliche Kostenbetrachtung über den Business-Plan hinaus selten bzw. meist laienhaft erfolgt.<sup>14</sup> Mit zunehmender Unternehmensgröße finden Kosten wiederum fast ausschließlich in der klassischen Kostenrechnung Berücksichtigung, eine Erweiterung der ex-post-Betrachtung um eine differenzierte ex-ante-Perspektive ist in beiden Fällen meist nicht zu finden.<sup>15</sup> Deimel & Kraus (2008) haben ferner festgestellt, dass sich mit abnehmender Unternehmensgröße immer seltener eine schriftlich

---

<sup>10</sup> Vgl. Bullinger et al. (2002), S. 8, i. V. m. Heiß (2004), S. 107.

<sup>11</sup> Vgl. Raich et al. (2007), S. 22.

<sup>12</sup> Vgl. u. a. Götze (2010), S. 271, Becker (2008), S. 68, Männel (1995), S. 25 f., Reiß & Corsten (1992), S. 1478 f.

<sup>13</sup> Eine Darstellung im Kostenmanagement bewährter Instrumente bieten zum Beispiel Fischer (2000), S. 12-14 oder Kremin-Buch (2007), S. 13, 15 und 22.

<sup>14</sup> Die Hilfestellungen aus Wissenschaft und Politik beschränken sich meist auf Konzepte, einzelne Tools sowie Erfahrungsberichte und Ratschläge im Zuge der Businessplanerstellung. So stellt z.B. das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie das Grundgerüst einer sog. Rentabilitätsvorschau, die den Gründer bei der anfänglichen Konsolidierung aller Kosten unterstützt, zur Verfügung ([www.existenzgruender.de](http://www.existenzgruender.de), Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2014)). Konkrete Methoden oder Konzepte zur Kostenkontrolle nach der Unternehmensgründung können jedoch weder in o.g. Quellen noch in einschlägigen Gründerforen gefunden werden.

<sup>15</sup> Vgl. Becker, Staffel et al. (2008a), S. 48.

fixierte Planung nachweisen lässt, Planungs- oder Kontrollinstrumente sind m. a. W. häufig nicht existent.<sup>16</sup> Bei der Wahrnehmung von Managementaufgaben beruht eine Einschätzung der wirtschaftlichen Situation bzw. Entwicklung des Unternehmens i. d. R. vielmehr auf der Intuition des Unternehmers und weniger auf fundierten Zahlen oder Erkenntnissen.<sup>17</sup>

In kleinen und mittleren wie auch großen Unternehmen ist dabei gleichermaßen ein Gleichgewicht im Spannungsfeld zwischen Kostenkontrolle und Innovativität herzustellen.<sup>18</sup> Der Unternehmer muss die Möglichkeit haben, (unternehmens-)zweckorientierte Kosten von (im Kern) nicht zweckorientierten Kosten zu unterscheiden, d. h. in der Kostenstruktur eine Unterscheidung zwischen Wertschöpfung und Verschwendung vornehmen können.<sup>19</sup> Unternehmensgrößenspezifische Einschränkungen in KMU, wie z. B. Einschränkungen bei personellen Ressourcen, verhindern allerdings häufig eine schnelle und einfache Kostenallokation, die zur Gewährleistung der unternehmerischen Reaktionsfähigkeit jedoch unerlässlich ist.<sup>20</sup> Transparenz, Konsistenz und Einfachheit in der Kostenstruktur – sozusagen ein „roter Faden“ bis

---

<sup>16</sup> Vgl. Deimel & Kraus (2008), S. 159-162. Bei der Befragung von 1000 KMU mit weniger als 50 Mio. Euro Jahresumsatz haben 75% der Unternehmen eine strategische Planung als „wichtig“ oder „sehr wichtig“ erachtet, jedoch konnte lediglich die Hälfte der befragten KMU eine schriftlich fixierte Planung vorweisen. Weiter konnte festgestellt werden, dass 12% der Unternehmen mit mehr als fünf Mio. Euro Umsatz und sogar 63,2% der Unternehmen mit weniger als fünf Mio. Euro Umsatz, überhaupt keine strategische Planung betreiben.

<sup>17</sup> Vgl. Klett & Pivernetz (2008), S. 4, i. V. m. Deimel & Kraus (2008), S. 164.

<sup>18</sup> Nach Horváth (2009), S. 61, vollzieht sich ein Wandel in der Controllingphilosophie von einer unternehmungserhaltenden zu einer innovationsfördernden Sicht. Folgerichtig kann das Herstellen und Halten der Balance zwischen Kostenkontrolle und Innovativität auch wissenschaftlich als Aufgabe des Kostenmanagement, als Subdisziplin des Controllings, begründet werden.

<sup>19</sup> Vgl. Bergmann & Lacker (2009), S. 161 f. Bezugnehmend auf Michael Cawley's Zitat „In einem Geschäft, in dem alle das Gleiche bieten, überleben die mit den niedrigsten Kosten“, Malcher (2013), besteht die Herausforderung u. a. darin, neben der Trennung und dem aktiven Beeinflussen von fixen von variablen Kosten zur Unternehmensflexibilisierung (vgl. z. B. Oecking (1997), S. 177), zweckorientierte Kosten, die einen direkten Einfluss auf die Erfolgsfaktoren des Unternehmens haben (z.B. Innovations- oder Produktionskosten), von nicht zweckorientierten Kosten (z.B. Kosten aus Bürobedarf oder Gebäudekosten) zu unterscheiden.

<sup>20</sup> Vgl. Abel (2007), S. 293.

---

in die kleinste, kostenrelevante Geschäftseinheit – sind folglich als Grundlage für ein funktionierendes Planungs-, Steuerungs- und Kontrollmodell zu etablieren.

Trotz der Vielfalt zur Verfügung stehender Kostenmanagementwerkzeuge und -methoden, lässt insbesondere die zum Großteil nicht existente Planung in KMU den Rückschluss zu, dass die aus dem Controlling bekannten Lösungsansätze für eine Umsetzung entweder zu umfangreich und komplex oder nicht ausreichend praxisorientiert sind.<sup>21</sup> Bis dato fehlt ein spezifischer, praktikabler Zuschnitt, der es erlaubt, Kostenmanagement auch ohne ressourcenintensive Organisationseinheiten konzeptionell zu integrieren und erfolgreich zu betreiben.<sup>22</sup>

## 1.2 Begründung der Forschungslücke

Zur Konkretisierung des Forschungsdefizits zum konzeptionellen Kostenmanagement in KMU, wurde zu Beginn des Untersuchungsvorhabens eine Schlagwort- und Titelsuche in der deutschsprachigen Literatur zu den Begriffen „Kostenmanagement“, „Konzeption“, „Konzept“, „Mittelstand“ und „KMU“<sup>23</sup> durchgeführt. Die Suchprozedur wurde zum Ende des Projektes wiederholt (vgl. Tab. 1-1), um die Aktualität der eingangs identifizierten Forschungslücke zu bestätigen. Als Quellen der Suche wurden der Google-Suchdienst für wissenschaftliche Dokumente, *Google Scholar*<sup>24</sup>, die Hochschuldatenbank *WISO*<sup>25</sup> sowie der Katalog der *Deutschen Nationalbibliothek (DNB)*<sup>26</sup> verwendet.

---

<sup>21</sup> Vgl. D. Müller (2009), S. V.

<sup>22</sup> Vgl. hierzu auch die Ergebnisse der Schlagwortsuche in Tab. 1-1, Kapitel 1.2.

<sup>23</sup> KMU wurde sowohl als Akronym als auch in ausformulierter Form mit den Begriffen „Kleine“ und „Mittlere“ verwendet.

<sup>24</sup> Google Scholar soll im Gegensatz zum regulären Google-Suchdienst ausschließlich wissenschaftlich relevante Publikationen nachweisen. Dabei werden neben zahlreichen Verlagen und Datenbank-Anbietern auch wissenschaftliche Institutionen mit in die Suche einbezogen. Überdies werden die Literaturverzeichnisse der indexierten Literatur analysiert, um die Anzahl der Zitationen separat auswerten zu können, vgl. Pianos und Krüger (2014), S. 33.

Google Scholar deckt grundsätzlich die wichtigsten Wissenschaftlichen Quellen ab, bietet jedoch nur eine Volltext- oder Titelsuche, eine explizite Suche nach Schlagwörtern ist nicht möglich. Da eine Volltextsuche lediglich eine ungefilterte Ergebnisliste von Nachweisen liefert und folglich keine begründeten Rückschlüsse auf die tatsächliche Behandlung der Schlagwörter in den Quellen möglich sind, wird die Recherche in Google Scholar auf eine Suche der Schlagwortkombinationen in den Literaturtiteln beschränkt.<sup>27</sup> Die WISO-Datenbank sowie der Katalog der DNB ermöglichen demgegenüber eine explizite Selektion der Schlagwortsuche und sollen daher ein weitestgehendes Abdecken der deutschsprachigen Literatur im Rahmen der Recherche sicherstellen.

Ausgangspunkt der Suche bildete das Kostenmanagement, das einen in der Wissenschaft eigenständigen Begriff darstellt.<sup>28</sup> Darauf aufbauend wurden die zuvor genannten, als forschungsrelevant eingestuft und z. T. synonymen Begrifflichkeiten, unter Verwendung des Booleschen Operators *UND*, sukzessive und inhaltlich zusammenhängend der Suche hinzugefügt.<sup>29</sup> Auf eine Trunkierung von Suchbegriffen wurde verzichtet, da sowohl die Begrifflichkeiten als auch deren Schreibweisen wissenschaftlich bewährt und eindeutig bekannt sind.

---

<sup>25</sup> Nach Pianos und Krüger (2014), S. 54, ist WISO, neben EBSCO Business Source, EconBiz und ProQuest ABI/INFORM, eine der vier wichtigsten wirtschaftswissenschaftlichen Datenbanken. Nach eigenen Angaben bietet WISO Zugriff auf ca. 6,9 Mio. wirtschaftswissenschaftliche Referenzen, darunter u. a. 2.100 eBooks sowie Volltexte aus ca. 340 wirtschaftswissenschaftlich orientierten Fachzeitschriften, vgl. WISO (2015).

<sup>26</sup> Die DNB hat die Aufgabe der lückenlosen Archivierung aller deutschen und deutschsprachigen Publikationen seit 1913. Darin enthalten sind u. a. in Deutschland erschienene wirtschaftswissenschaftliche Monografien, Zeitschriften, Dissertationen und Habilitationen, vgl. Deutsche Nationalbibliothek (2015).

<sup>27</sup> Vgl. Hofmann (2013), S. 89. Eine Volltextsuche erscheint im vorliegenden Zusammenhang nicht sinnvoll, da hierbei alle Inhalte (so z. B. auch die Literaturverzeichnisse) der Nachweise zusammenhangslos durchsucht werden. Die resultierenden Suchergebnisse erscheinen daher ungefiltert und müssen nicht zwangsläufig mit dem gesuchten Fachgebiet übereinstimmen.

<sup>28</sup> Vgl. hierzu auch die Definitionen zu Kostenmanagement in Kapitel 2.2.2.1.

<sup>29</sup> Vgl. Nr. (I)-(V) in Tab. 1-1. Durch Einsatz des Booleschen Operators *UND* wird eine Schnittmenge zwischen den Suchbegriffen gebildet, d. h. es werden lediglich die Nachweise angezeigt, die alle Suchbegriffe enthalten, vgl. Reimann (2013), S. 23.

Nr.	SCHLAGWORTKOMBINATION	GOOGLE SCHOLAR <sup>1</sup>	WISO <sup>2</sup>	DNB <sup>2</sup>
(I)	Kostenmanagement	698	5.639	555
(II)	Kostenmanagement UND Konzept	3	42	13
	Kostenmanagement UND Konzeption	6	4	0
(III)	Kostenmanagement UND Kleine UND Mittlere	0	1	0
	Kostenmanagement UND KMU	0	18	8
	Kostenmanagement UND Mittelstand	3	6	8
(IV)	Kostenmanagement UND Konzept UND Kleine UND Mittlere	0	0	0
	Kostenmanagement UND Konzept UND KMU	0	0	0
	Kostenmanagement UND Konzept UND Mittelstand	0	0	0
(V)	Kostenmanagement UND Konzeption UND Kleine UND Mittlere	0	0	0
	Kostenmanagement UND Konzeption UND KMU	0	1	0
	Kostenmanagement UND Konzeption UND Mittelstand	0	0	0

1: Suche in Titeln (inkl. Zitate), 2: Suche in Schlagwörtern

Stand: 02.01.2016.

Tab. 1-1: Ergebnis der Schlagwort- und Titelsuche<sup>30</sup>

Zeigen die einzelnen Suchanfragen noch eine Vielzahl an Beiträgen, die den Begriff Kostenmanagement enthalten (**Schlagwortkombination I**), ist erwartungsgemäß eine Abnahme der Anzahl der Suchergebnisse bei Zunahme der Anzahl der eingesetzten Schlagwörter festzustellen. Bei der tiefergehenden Analyse der Suchergebnisse kann weiter konstatiert werden, dass sich die Resultate in den **Schlagwortkombinationen (II)** insbesondere auf branchenbezogene oder ganzheitliche Kostenmanagementkonzeptionen, ohne Berücksichtigung spezifischer KMU-Charakteristika, beziehen. Demgegenüber beschränken sich die Nachweise zu den **Schlagwortkombinationen (III)** überwiegend auf Untersuchungen zum Einsatz von Kostenrechnung oder einzelnen Kostenmanagementinstrumenten in KMU.<sup>31</sup> Zudem werden vereinzelt praktische Leitfäden<sup>32</sup> mit punktuellen „Tipps“ zur Kostensenkung beschrieben, ein konzeptioneller, umfassender Kostenmanagementansatz ist jedoch nicht vertreten. Die Suche nach den **Schlagwortkombinationen (IV) und**

<sup>30</sup> Quelle: Eigene Darstellung und eigene Erhebung.

<sup>31</sup> Vgl. u. a. Rautenstrauch & Müller (2007), Hoch & Heupel (2008) oder Raps (2001).

<sup>32</sup> Vgl. Deutsche Bank (1993).

(V) ergab schließlich nur noch ein Resultat. Bei dem hierbei lokalisierten Fachbeitrag handelt es sich um eine Dissertation „zur Gestaltung horizontaler Innovationskooperationen in Klein- und Mittelbetrieben am Beispiel Schienengüterverkehr“<sup>33</sup>, die einerseits einen sehr speziellen Branchenfokus setzt und andererseits Kostenmanagement lediglich teilweise im Rahmen des Innovationsprozesses berücksichtigt.

Die Ergebnisse der Schlagwort- und Titelsuche zeigen auf, dass die eingangs skizzierte Forschungslücke durchaus begründet ist. Mögen vereinzelt konzeptionelle Ansätze für ein branchenspezifisches oder auch unternehmensübergreifendes Kostenmanagement existieren, so kann dies nicht für die KMU-Praxis bestätigt werden.

### 1.3 Ziel der vorliegenden Arbeit

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, basierend auf dem in der Praxis vorherrschenden Implementierungsstand von grundlegenden Instrumenten zur Kostenanalyse und -steuerung – im Wesentlichen dem Einsatz von Kostenrechnung, Kennzahlen, Berichtswesen sowie bewährten Kostenmanagementinstrumenten – eine praxisorientierte Kostenmanagementkonzeption für KMU abzuleiten. Dabei soll sich die intendierte Konzeption durch eine einfache Implementier- und Nutzbarkeit auszeichnen und dem Unternehmer bzw. der Unternehmensführung erlauben, unter Berücksichtigung eingeschränkter Ressourcen, Kosten zu identifizieren und entsprechend zu beeinflussen. Die Konzeption lässt sich dabei als Grundsatzentwurf beschreiben, der die Koordination aller kostenmanagementbezogenen Aktivitäten eines Unternehmens regelt.<sup>34</sup>

Aus dieser Zielsetzung resultieren die folgenden Forschungsfragen, die im Zuge der Konzeptionsentwicklung beantwortet werden sollen:

1. Welche KMU-spezifischen Anforderungen sind zu berücksichtigen und an die Konzeption zu stellen?
2. Welche instrumentellen Voraussetzungen müssen gegeben sein, um Kostenmanagement betreiben zu können?

---

<sup>33</sup> Vgl. Kroß (2005).

<sup>34</sup> In Anlehnung an die Definition von Marketingkonzeption, vgl. Kirchengorg (2015).

3. Wie gestalten sich der praktische Einsatz von Instrumenten und die Umsetzung von Kostenanalysen & -steuerung in KMU?
4. Welche Bestandteile soll die inhaltliche Ausgestaltung einer Kostenmanagementkonzeption für KMU umfassen?
5. Welche wissenschaftlich bewährten Kostenmanagementinstrumente sind in einer KMU-orientierten Konzeption zu berücksichtigen?
6. Wie kann das Postulat der Praxisorientierung in der Konzeption sichergestellt werden?

Beim Aufbau der Konzeption stehen v. a. jene Unternehmen im Forschungsmittelpunkt, die aufgrund ihrer geringeren Größe nur eingeschränkte personelle und finanzielle Ressourcen zur Ausübung der Kostenmanagementaufgabe besitzen. Aus der Kombination bestehender wissenschaftlicher Erkenntnisse sowie der darauf aufbauenden empirischen Aufarbeitung der Fragestellung soll eine konsistente, ganzheitliche Kostenmanagementkonzeption entstehen, die auch ohne aufwendige Controllinginstrumente, die in den Bezugsunternehmen häufig nicht realisierbar sind, genutzt werden kann. Insbesondere die Verringerung der Komplexität – zu Gunsten einer einfachen Anwendbarkeit für den Unternehmer bzw. die Unternehmensführung – soll dabei im Forschungsmittelpunkt stehen.<sup>35</sup> Es soll ein stringentes Konzept geschaffen werden, das sämtliche an den unterschiedlichen Stellen des Unternehmens entstehenden Kosten erfasst, verständlich strukturiert und planungs-, steuerungs- und kontrollorientiert darstellt.

## 1.4 Gang der Untersuchung

Um dem identifizierten Forschungsdefizit mit einer problemadäquaten Methodik zu begegnen, die zum einen die empirische Aufnahme des

---

<sup>35</sup> Grundsätzlich obliegt es dem Management, die Bewältigung der Komplexität sicherzustellen. Der Unternehmenserfolg hängt Schauf (2009), S. 22 f., zufolge unmittelbar vom Grad der Komplexitätsbewältigung in den umgebenden Systemen ab. Huntzinger (2007), S. 5, fordert in diesem Zusammenhang komplexe Probleme nicht mit komplexen Systemen zu lösen, sondern vielmehr vom Problem kommend die Komplexität initial zu reduzieren, anstatt sie symptomatisch zu bearbeiten.



Ist-Zustandes berücksichtigt und zum anderen eine daran anknüpfende Gestaltung eines idealtypischen Soll-Zustandes zulässt, wird ein vierstufiges Forschungsvorgehen eingesetzt, das die vorliegende Arbeit zugleich in ihre vier Hauptteile, Kapitel 2 bis 5, gliedert:

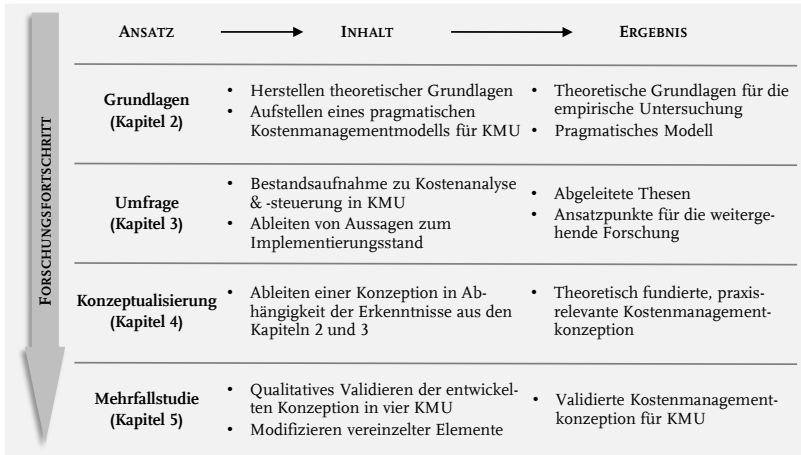


Abb. 1-1: Forschungsvorgehen<sup>36</sup>

Nach einer thematischen Einführung in die Problemstellung sowie der Vorstellung des Gangs der Untersuchung in **Kapitel 1**, werden in **Kapitel 2** zunächst theoretische Grundlagen erläutert und bestehende Erkenntnisse thematisch eingeordnet. Neben einer Abgrenzung der unterschiedlichen Unternehmensgrößen sowie der damit verbundenen Bestimmung der für die Arbeit relevanten Unternehmen, erfolgt eine theoretische Heranführung an die Inhalte der intendierten Kostenmanagementkonzeption. Hierfür werden zunächst das Controlling und dessen Aufgaben sowie die im Zuge der Konzeptualisierung relevanten Controllinginstrumente deduktiv erläutert. Darüber hinaus findet in dieser Phase auch eine erste Bestimmung des Status Quo der Forschung zu Controlling in KMU statt. Die gewonnenen Erkenntnisse werden zum Abschluss des Kapitels in einem theoretischen Erklärungsmodell –

<sup>36</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

---

dem Haus des Kostenmanagements – konsolidiert, um die Grundlagen des angestrebten Idealkonzeptes vorzukonfigurieren und in den folgenden Kapiteln zu detaillieren und validieren.

**Kapitel 3** dient im nächsten Schritt der Aufnahme des Status Quo zum Implementierungsstand von Kostenmanagementinstrumenten zum Einsatz von Kostenanalysen & -steuerung in KMU und damit auch der Konkretisierung der Forschungslücke. Mit Hilfe einer Umfrage in 81 Unternehmen wird der Implementierungsstand von Kostenmanagement zu den in Kapitel 2 definierten Unternehmenskategorien untersucht, um einerseits Aussagen zum Einsatz von Controlling- und Kostenmanagementinstrumenten treffen zu können und andererseits das in Kapitel 2 entwickelte Modell empirisch zu bestätigen und etwaige Einflussfaktoren auf den Implementierungsgrad zu bestimmen. Dabei werden in einer umfangreichen deskriptiven Analyse, gem. der induktiv-statistischen Forschungslogik, (probabilistische) Thesen zu instrumentspezifischen Einsatzhäufigkeiten gebildet.

In **Kapitel 4** wird aus den Erkenntnissen des in Kapitel 2 dargelegten Forschungsstandes und den in Kapitel 3 erzielten Forschungsergebnissen ein erster pragmatischer Ansatz einer Kostenmanagementkonzeption für KMU aufgebaut. Als methodischer Rahmen der Konzeptualisierung gelten dabei im Wesentlichen die generischen Elemente einer Controllingkonzeption: Leitbild, Aufgaben, Aufgabenträger, Instrumente und Prozesse. Auf dieser Grundlage erfolgt, in Anlehnung an bestehende Konzeptionen zu Controlling in KMU sowie unter Berücksichtigung des Haus des Kostenmanagements und der originär postulierten Praktikabilität, eine schrittweise Konzeptualisierung des Kostenmanagements in KMU. Postulate aus dem Informations- und Wissensmanagement sollen dazu dienen, Konsistenz und Einfachheit in der Konzeption zu gewährleisten sowie unnötige Informationen und Redundanz zu vermeiden. Zur Sicherstellung der wissenschaftlichen und praktischen Relevanz wird abschließend die Güte der Konzeption beurteilt.

In **Kapitel 5** wird über die explorative Untersuchung von vier KMU, die entsprechend der in Kapitel 2 bestimmten Forschungskriterien für die vorliegende Arbeit selektiert wurden, der praktische Einsatz der theoretischen

schen Konzeptualisierung des Kostenmanagements validiert. Durch persönliche Bekanntschaft des Autors mit Eigentümern und leitenden Angestellten der Unternehmen konnte der Zugang zu internen und vertraulichen Daten ermöglicht werden, sodass eine authentische Aufnahme und Wiedergabe realer Unternehmenspraktiken möglich war. Im Rahmen einer holistischen Mehrfallstudie werden dabei Implementierungsform und -grad der Elemente der Konzeption – d. h. Leitbild, Aufgaben, Aufgabenträger sowie Instrumente und Prozesse – detailliert untersucht und mit Hilfe von Thesen aus der fallübergreifenden Analyse an der theoretischen Konzeption gespiegelt.

**Kapitel 6** dient der abschließenden Betrachtung der Ergebnisse und soll einen Ausblick über mögliche anknüpfende Forschungsthemen geben.

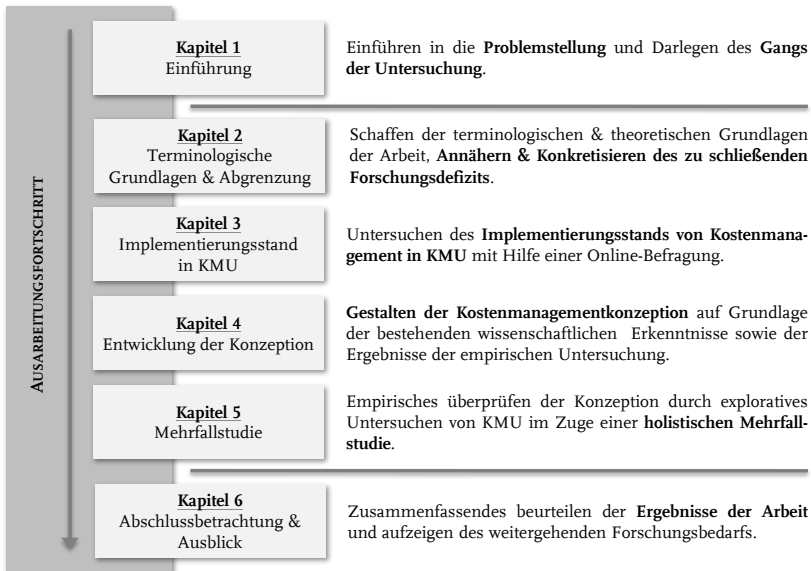


Abb. 1-2: Gang der Untersuchung<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

## 2 Terminologische und konzeptionelle Grundlagen

*Ziel dieses Kapitels ist es, die Begrifflichkeiten relevanter Unternehmensgrößen definitorisch zu differenzieren, um die Gruppe der zu untersuchenden Unternehmen für die vorliegende Arbeit einzugrenzen. Anschließend werden die theoretischen Grundlagen der in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Disziplinen erläutert, um den wissenschaftlichen Rahmen des Konzeptes abzuleiten und die Grundlagen der späteren Konzeptualisierung in Form eines Erklärungsmodells zu konkretisieren.*

### 2.1 Mittelstand, Familienunternehmen und KMU

#### 2.1.1 Definition und Abgrenzung

##### 2.1.1.1 Mittelstand und Familienunternehmen

Zunächst sollen die sich überschneidenden, aber dennoch in unterschiedlichen Kontexten angewandten Begrifflichkeiten Mittelstand, Familienunternehmen und KMU definitorisch abgegrenzt werden, um eine eindeutige Verwendung für den weiteren Verlauf der Arbeit zu bestimmen.

Mittelstand:

Ludwig Erhard, ehemaliger Kanzler der Bundesrepublik Deutschland, beschreibt 1964 in seinem Buch „Wohlstand für Alle“ den Mittelstand damit, „dass er diejenige Schicht von Menschen umfasst und umfassen will, die aus eigener Verantwortung, und jeder für sich selbst kraft eigener Leistung, seine Existenz sicherzustellen bereit ist“.<sup>38</sup> Danach schließt der Begriff Mittelstand neben rein ökonomischen Aspekten auch gesellschaftliche und psychologische Aspekte ein. Er ist folglich weder an Mitarbeiterzahlen noch Umsatzgrößen gebunden, sondern erklärt sich vielmehr durch seine enge Verbindung von Unternehmen und Unternehmer/-in bzw. gem. IfM Bonn dem Kriterium der Einheit

---

<sup>38</sup> Erhard (1964), S. 144.

von Eigentum und Leitung im Unternehmen.<sup>39</sup> Als exklusiv deutsche Begrifflichkeit vermisst der Mittelstand sowohl in der Literatur eine einheitliche Definition als auch eine gesetzlich festgeschriebene. Selbst die Bundesregierung spricht von einem flexiblen Mittelstandsbegriff und orientiert sich am IfM Bonn.<sup>40</sup>

#### Familienunternehmen:

Ausgehend vom zuvor genannten, maßgeblichen Definitionskriterium der **Einheit von Eigentum und Leitung**, werden mittelständische Unternehmen analog als Familienunternehmen (bzw. eigentümer- und familiengeführte Unternehmen) bezeichnet. Infolge der synonymen Verwendung beider Begriffe existiert auch für Familienunternehmen keine einheitliche Definition. Im Hinblick auf die definitorischen Kriterien Eigentum und Leitung stellt die besitzende Familie das vereinende Element dar, wobei oberster Entscheidungsträger stets ein Familienmitglied sein muss.<sup>41</sup> Um aber nun eine konkrete Einstufung von Familienunternehmen vornehmen zu können, werden zusätzliche Operationalisierungskriterien herangezogen, die ein Minimum an Unternehmensanteilen sowie die Entscheidungsbefähigung der besitzenden Familie in der Geschäftsführung festlegen. Ein Familienunternehmen liegt dementsprechend dann vor, wenn:

1. mindestens 50% der stimmberechtigten Unternehmensanteile von bis zu zwei natürlichen Personen oder ihren Familienmitgliedern gehalten werden und
2. diese natürlichen Personen gleichzeitig Bestandteil der Geschäftsführung sind.<sup>42</sup>

Neuere Forschungsergebnisse relativieren zwar das Absolutkriterium der Einheit von Eigentum und Leitung in Richtung einer lediglich engen Verflechtung von Unternehmen und Eigentümern, d. h. auch managergeführte Unternehmen könnten in diesem Fall mittelständisch sein.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Vgl. IfM Bonn (2014c).

<sup>40</sup> Vgl. Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (2014).

<sup>41</sup> Vgl. Becker et al. (2013), S. 12.

<sup>42</sup> Vgl. Haunschild & Wolter (2010), S. 3, i. V. m. Wolter & Hauser (2001), S. 33.

<sup>43</sup> Vgl. Becker, Staffel et al. (2008b), S. 16.

Gemäß dieser Definition würden jedoch kleine und mittlere Unternehmen, die nicht inhabergeführt sind, komplett ausgeschlossen werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weder bei der Begriffsdefinition für *Mittelstand* noch für *Familienunternehmen* ein ordinaler Wert für Umsatz oder Mitarbeiterzahl zur Einordnung der Unternehmen verwendet wird. Infolge der unklaren Abgrenzung kann auch keine eindeutige Anforderungslage skizziert werden, die jedoch für eine größenabhängige Empfehlung bei der späteren Konzeptgestaltung notwendig ist. Die Begriffe *Mittelstand* und *Familienunternehmen* finden daher im weiteren Verlauf der Arbeit keine Berücksichtigung, das Augenmerk wird vielmehr auf eine detaillierte Begriffsdefinition für KMU gerichtet.

### 2.1.1.2 KMU

Im Gegensatz zu den Begriffen Mittelstand und Familienunternehmen liegen für KMU durchaus anerkannte Definitionen vor. Gleichwohl kann festgestellt werden, dass diese sowohl in Wissenschaft als auch Politik und Wirtschaft angewandten Definitionen sich meist in der quantitativen Abgrenzung der Unternehmensgrößen unterscheiden.

Zu den am häufigsten genannten Definition zählen die *Empfehlung der [Europäischen] Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen*<sup>44</sup> (EUKOM), § 267 *Umschreibung der Größenklassen*<sup>45</sup> des Handelsgesetzbuch (HGB), die *KMU-Definition des IfM Bonn*<sup>46</sup> sowie die *Mittelstandsdefinition des Deloitte.Mittelstandsinstituts*<sup>47</sup> (DMI). Im internationalen Kontext hat sich darüber hinaus die Definition der International Finance Corporation (IFC) – *IFC's Working Definition for SMEs* – etabliert.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> Vgl. Europäische Kommission (2003), S. 39.

<sup>45</sup> Vgl. Handelsgesetzbuch (2013), Abs. 267.

<sup>46</sup> Vgl. IfM Bonn (2014b).

<sup>47</sup> Vgl. Becker, Fischer et al. (2008), S. 21. Nach einer Umfirmierung des DMI werden die Forschungsaufgaben vom Europäischen Kompetenzzentrum für Angewandte Mittelstandsforschung (EKAM) fortgeführt, vgl. EKAM (2015).

<sup>48</sup> Vgl. International Finance Corporation (2010a), S. 2. Die IFC ist eigenständiges Mitglied der World Bank Group und konzentriert sich auf die Förderung des privaten Sektors in Entwicklungsländern, vgl. International Finance Corporation (2014).

Neben Mitarbeiterzahl und Umsatz in Millionen Euro pro Jahr wird in den Klassifikationen der Europäischen Kommission und des Handelsgesetzbuches zusätzlich die Bilanzsumme des Unternehmens als Kriterium herangezogen. Aus Gründen der Komplexitätsreduktion sowie einer besseren Übersichtlichkeit werden die Bilanzsummen im weiteren Verlauf dieser Arbeit jedoch nicht berücksichtigt.

Um die für die Kostenmanagementkonzeption relevanten KMU-Grenzwerte für Mitarbeiter und Umsatz festzulegen, soll im Folgenden eine Gegenüberstellung der institutionellen Definitionswerte erfolgen:

Institution		EU-KOM	HGB	IfM Bonn	DMI	IFC	Gewählter Grenzwert
Mitarbeiterzahl	Kleinst	< 10	n. v.	n. v.	bis ca. 30	< 10	< 10
	Kleine	< 50	≤ 50	< 10	bis ca. 300	< 50	< 50
	Mittlere	< 250	≤ 250	< 500	bis ca. 3000	< 250	< 250
	Große	≥ 250	*	≥ 500	über 3000	≥ 250	≥ 250
Umsatz in Mio. € / Jahr	Kleinst	< 2	n. v.	n. v.	bis ca. 6	n. v.	< 2
	Kleine	< 10	≤ 9,68	< 1	bis ca. 60	n. v.	< 10
	Mittlere	< 50	≤ 38,5	< 50	bis ca. 600	n. v.	< 50
	Große	≥ 50	*	≥ 50	über 600	n. v.	≥ 50

\* Große Unternehmen sind gem. §267 HGB Absatz 2 solche, die mindestens zwei der drei Merkmale Mitarbeiterzahl, Umsatz in Mio. Euro pro Jahr oder Bilanzsumme überschreiten.

Tab. 2-1: Festlegung der konzeptrelevanten KMU-Grenzwerte<sup>49</sup>

Die Definition der **Europäischen Kommission** spielt überwiegend für Förderungsprogramme oder politische Maßnahmen der Europäischen Union eine Rolle. Insbesondere in der aktuell gültigen Fassung wurden die Einstufungen der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und middle-

<sup>49</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

ren Unternehmen noch einmal präzisiert, um deren wirtschaftliche Bedeutung herauszustellen und dahingehend gerichtete Programme und politische Maßnahmen zu verstärken.<sup>50</sup> Sie stimmt zum Großteil mit der Umschreibung der Größenklassen nach §267 **HGB** überein, überdies berufen sich auch das Bundesministerium für Forschung und Bildung sowie öffentliche Institutionen wie z. B. die KfW bei Ihrer KMU-Definition auf die Empfehlung der Kommission.<sup>51</sup>

Das **IfM Bonn** fasst die KMU-Definition hinsichtlich der Mitarbeiterzahl weiter als die Europäische Kommission. Analog zur Begriffsdefinition des Mittelstands, sollen auf diese Weise neben den quantitativen Beurteilungskriterien auch qualitative Aspekte (z. B. das Kriterium der Einheit von Eigentum und Leitung) stärker Berücksichtigung finden. Dennoch orientiert sich das IfM im Grundsatz ebenfalls an der Empfehlung der Europäischen Kommission.

Das **DMI** distanziert sich von den übrigen Definitionen und lässt bereits durch den Titel *Mittelstandsdefinition* auf eine noch weitere Auslegung schließen. Neben den eigentümer- und familiengeführten Unternehmen berücksichtigt das Institut ausdrücklich managergeführte Unternehmen. Zwar werden identische Unternehmenskategorien verwendet, die eigens festgelegten, quantitativen Abgrenzungsmerkmale zu Mitarbeiterzahlen und Umsatzgrößen wurden im Vergleich zu den anderen Definitionen jedoch zu Gunsten einer besseren Praktikabilität in der Mittelstandsforschung höher angesetzt.<sup>52</sup>

Die **IFC** hat ihre Definitionsgrenzen schließlich mit einer eigenen Studie über Art und Anzahl von KMU in den Mitgliedsländern bestimmt. Hierbei konnte festgestellt werden, dass 46 von 132 untersuchten Volkswirtschaften die von der Europäischen Kommission definierten Schwellenwerte bei der Abgrenzung der Unternehmenskategorien ver-

---

<sup>50</sup> Vgl. Europäische Union (2007).

<sup>51</sup> Vgl. Bundesministerium für Forschung und Bildung (2014) KfW (2012), S. 1.

<sup>52</sup> Vgl. Becker, Staffel et al. (2008b), S. 10.



wenden.<sup>53</sup> Gleichwohl erfolgt die Untergliederung des KMU-Begriffes hierbei ausschließlich auf Grundlage der Mitarbeiterzahl, Umsatzgrößen werden in der IFC-Definition nicht berücksichtigt.

Aus der Analyse der gegenübergestellten KMU-Definitionen können folgende Schlussfolgerungen gezogen werden:

1. Die in den Definitionen der Europäischen Kommission und der IFC angewandten Grenzwerte zur Unterscheidung von Kleinunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen besitzen die höchste wirtschaftliche und politische Relevanz.
2. Die meisten KMU-Definitionen orientieren sich an der Empfehlung der Europäischen Kommission bzw. sind aufgrund identischer Grenzwerte mit dieser vergleichbar.
3. Unternehmen mit einer geringen Zahl an Beschäftigten gewinnen gesamtwirtschaftlich und gesellschaftspolitisch zunehmend an Bedeutung. Eine präzise Abgrenzung gegenüber Unternehmen, deren Wirtschaftskraft über die eines KMU hinausgeht, ist substantiell.

Aufgrund der hohen Akzeptanz der in den Definitionen der Europäischen Kommission und der IFC festgelegten Grenzwerte sowie in Anbetracht der Tatsache, dass Unternehmen mit weniger als 250 Mitarbeitern in den letzten acht Jahren regelmäßig über 99%<sup>54</sup> des Unternehmensbestandes in Deutschland darstellten, sollen im weiteren Verlauf ausschließlich die in der Empfehlung der Europäischen Kommission definierten Grenzwerte Gültigkeit haben. In Anlehnung an die Vorgehensweise von Becker, Fischer et al. (2008) erfolgt dabei im weiteren Verlauf der Untersuchung eine eindeutige Zuordnung eines Unter-

---

<sup>53</sup> Vgl. International Finance Corporation (2010b), S. 2. Hierbei ist zu erwähnen, dass nur die IFC explizit angibt Unternehmen mit mindestens einem Mitarbeiter zu berücksichtigen. Da die angestrebte Kostenmanagementkonzeption indessen nur für tatsächlich am Markt agierende und durch natürliche Personen in der Geschäftsführung gesteuerte Unternehmen ausgelegt ist, wird diese Abweichung in den Definitionen der anderen Institutionen vernachlässigt.

<sup>54</sup> Vgl. IfM Bonn (2014d), S. 1. In den ausgewerteten Jahren 2004 – 2012 hatten Unternehmen mit weniger als 250 Mitarbeitern durchgehend einen Anteil >99% am Unternehmensbestand in Deutschland.

nehmens zur nächstgrößeren KMU-Kategorie immer dann, wenn eines der beiden Merkmale Mitarbeiterzahl oder Umsatz pro Jahr die nächstgrößere Kategorie erfüllt.<sup>55</sup> So wird z. B. ein Unternehmen mit acht Mitarbeitern, aber einem Umsatz von fünf Millionen Euro pro Jahr, der Kategorie kleiner Unternehmen zugeordnet.

Die Zuordnung gemäß Mitarbeiterzahl und Umsatz stellt eine Abgrenzung und gleichzeitig erste Charakterisierung von KMU dar. Wie Hoogen & Lingnau (2009) treffend anmerken, ist es jedoch schwierig, eine generell gültige, übergreifende Definition mit hohem Aussagegehalt für KMU zu formulieren.<sup>56</sup> Aus diesem Grund müssen zusätzliche quantitative wie qualitative Charakteristika von KMU hinzugezogen werden, um im Zuge der Erstellung der Kostenmanagementkonzeption unternehmensgrößenspezifische Eigenschaften berücksichtigen zu können.

## **2.1.2 Charakteristika von KMU**

### **2.1.2.1 KMU in der deutschen Volkswirtschaft**

KMU wird sowohl von Seiten der Wissenschaft als auch in Wirtschaft und Politik eine zunehmend höhere Relevanz bei der Stabilisierung und Erhaltung der deutschen Volkswirtschaft zugeschrieben.<sup>57</sup> In der Medienwelt wird der Mittelstand häufig als der Jobmotor Deutschlands bezeichnet. Der Präsident des Bundesverbands mittelständische Wirtschaft, Mario Ohoven, rechnete bei geeigneten Rahmenbedingungen gar mit bis zu 250.000 neuen Arbeitsplätzen in deutschen KMU in 2014.<sup>58</sup>

Für eine tiefergehende Einordnung der KMU in den marktwirtschaftlichen Kontext der deutschen Volkswirtschaft soll daher zunächst ein Überblick über die wesentlichen Kennzahlen dienen. Die im Folgenden

---

<sup>55</sup> Vgl. Becker, Fischer et al. (2008), S. 37. Ähnlich wurde dies in §267 HGB geregelt, der besagt, dass ein Unternehmen dann in die nächstgrößere Kategorie einzuordnen ist, sobald zwei von drei Kriterien (Umsatz, Mitarbeiterzahl, Bilanzsumme) erfüllt sind, vgl. Handelsgesetzbuch (2013).

<sup>56</sup> Vgl. Hoogen & Lingnau (2009), S. 103.

<sup>57</sup> Vgl. Goeke (2008), S. 13 f.

<sup>58</sup> Vgl. Spiegel Online (2014).

aufgeführten Zahlen basieren dabei auf Studien und Evaluationen des IfM Bonn<sup>59</sup> sowie der KfW<sup>60</sup>:

Kriterium	Kleinst- unternehmen	Kleine Unternehmen	Mittlere Unternehmen
Mitarbeiter	< 10	< 50	< 250
Umsatz in €/Jahr	< 2 Mio.	< 10 Mio.	< 50 Mio.
Anteil am Unternehmensbestand <sup>1</sup>	89,6%	8,0%	1,9%
Anteil an steuerbaren Umsätzen <sup>1</sup>	9,6%	10,9%	14,4%
Anteil der soz.-vers. Beschäftigten <sup>1</sup>	14,8%	18,6%	20,7%
Umsatzrendite <sup>2</sup>	10,3%	4,7%	4,4%
Eigenkapitalquote <sup>2</sup>	18,5%	27,9%	30,4%
Anteil investierender Unternehmen <sup>2</sup>	36% <sup>3</sup>   52% <sup>4</sup>	68%	85%

<sup>1</sup> In 2011.      <sup>3</sup> Unternehmen mit 1-4 Mitarbeitern.

<sup>2</sup> In 2012.      <sup>4</sup> Unternehmen mit 5-9 Mitarbeitern.

Tab. 2-2: Allgemeine KMU-Kennzahlen<sup>61</sup>

Nach einer Auswertung des IfM Bonn auf Grundlage der KMU-Definition der Europäischen Kommission, stellten die KMU 2011 insgesamt 99,5% aller Unternehmen in Deutschland dar und waren damit für 34,9% aller steuerbaren Umsätze und die Beschäftigung von 54,1% aller sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer verantwortlich.<sup>62</sup>

Die KfW hat in ihrer seit 2003 jährlich durchgeführten Datenevaluation im Rahmen des sog. Mittelstandspanels festgestellt, dass die **Umsatzrenditen** von KMU in 2012 mit durchschnittlich 6,0% (+0,3% zum Vor-

<sup>59</sup> Vgl. IfM Bonn (2014d).

<sup>60</sup> Vgl. KfW (2013).

<sup>61</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>62</sup> Vgl. IfM Bonn (2014d). Neben Statistiken zu den selbst definierten KMU-Grenzwerten veröffentlicht das IfM Bonn regelmäßig Auswertungen zu KMU in Deutschland gemäß der KMU-Definition der EU-Kommission.

jahr) den bis dato höchsten Wert erreicht haben. Einzig die Kleinstunternehmen zeigten sich von der schwachen Konjunktur betroffen und verzeichneten einen Rückgang um 1,1% zum Vorjahr auf 10,3% in 2012.<sup>63</sup>

Ebenfalls konnten die **Eigenkapitalquoten** in den KMU auf durchschnittlich 27,4% (+0,5% zum Vorjahr) in 2012 gesteigert werden. Trotz der insgesamt positiven Entwicklung haben aber auch hier Kleinstunternehmen eine gegensätzliche Entwicklung erlebt und mussten einen Rückgang von 5,0% auf 18,5% hinnehmen. Dies kann u. a. darauf zurückzuführen sein, dass Umsatzrückgänge in Kleinstunternehmen häufig durch Eigenkapitalreserven kompensiert werden. Dennoch führen der Rückgang von Umsatzrendite und Eigenkapitalquote u. a. dazu, dass Kreditverhandlungen – trotz guter Tendenz der Verhandlungserfolge in den Vorjahren – nach wie vor am häufigsten in Kleinstunternehmen scheitern.<sup>64</sup>

Der geringere Kreditzugang ist daher insbesondere in Unternehmen mit weniger als fünf Mitarbeitern Mitverursacher für eine erneut negative Entwicklung der **Investitionsrate** (-3% zum Vorjahr auf 36%). Eine bessere Entwicklung war in Unternehmen mit fünf bis neun Mitarbeiter zu ermitteln (+2% zum Vorjahr auf 52%), jedoch weiterhin auf sehr niedrigem Niveau. In kleinen und mittleren Unternehmen hingegen (-2% zum Vorjahr auf 68% bzw. +3% zum Vorjahr auf 85%) sind weiterhin konstant hohe Niveaus bei geringen Schwankungen festzustellen.<sup>65</sup>

### 2.1.2.2 Führungsstruktur

Pfohl (2013) beschreibt die Organisation in KMU als ein „auf den Unternehmer ausgerichtetes Einliniensystem, von ihm selbst oder mit Hilfe weniger Führungspersonen bis in die Einzelheiten überschaubar“<sup>66</sup>. Diese zentralisierte Führungsstruktur, in welcher der Eigentümer i. d. R. alleinverantwortlich das Unternehmen steuert, birgt Chan-

---

<sup>63</sup> Vgl. KfW (2013), S. 3 f.

<sup>64</sup> Vgl. KfW (2013), S. 3-5.

<sup>65</sup> Vgl. KfW (2013), S. 5-7.

<sup>66</sup> Pfohl (2013), S. 19.

cen wie Risiken. Einerseits entstehen durch die flachen Hierarchien kürzere Entscheidungsfindungsprozesse und das Unternehmen ist dadurch flexibler bei der Reaktion auf sich ändernde Rahmenbedingungen.<sup>67</sup> Die kurzen Entscheidungswege fördern eine gesunde, vertrauensbasierte Unternehmenskultur und partnerschaftlichen Umgang, Koordinationsprobleme sind demnach selten zu finden.<sup>68</sup>

Andererseits bedeutet die zentralisierte Führungsstruktur auch, dass Unterstützungs- und Entlastungsaufgaben, die dem mittleren Management zugeordnet sind, an den Unternehmer bzw. das obere Management übergehen und dort zu einer zusätzlichen Belastung führen. Fehlende Planung, aktionismusegeprägte Entscheidungen sowie überlastete Funktionen sind die Folgen, die dabei häufig auf mangelnde Kenntnisse zur Unternehmensführung treffen.<sup>69</sup> Des Weiteren bedingt die zentral organisierte, auf den Unternehmer fixierte Führungsstruktur, dass die Unternehmensleistung unmittelbar positiv wie negativ von dessen Leistungsfähigkeit abhängt. Wird also z. B. die Leistungsfähigkeit durch Alter, Krankheit, abnehmende Leidenschaft oder mangelhafte Unternehmerfähigkeiten eingeschränkt, so lässt i. d. R. auch immer die Unternehmensleistung nach.<sup>70</sup>

### **2.1.2.3 Wechselwirkungen mit dem Umfeld**

Die zahlreichen persönlichen Beziehungen zwischen Unternehmer und dessen Umfeld prägen einen intensiven lokalen Bezug in KMU.<sup>71</sup> Durch ihre besonders langfristig orientierte Geschäftspolitik und starke regionale Bindung leisten KMU einen großen Beitrag zur wirtschaftlichen und gesellschaftspolitischen Stabilität.<sup>72</sup> Aufgrund der Regionalität kann zugleich eine hohe Kundennähe gewährleistet werden, wengleich insbesondere spezialisierte Nischen-Unternehmen auch weltweite Erfolge

---

<sup>67</sup> Vgl. Decker et al. (2006), S. 195.

<sup>68</sup> Vgl. Ergenzinger & Krulis-Randa (2006), S. 72 f.

<sup>69</sup> Vgl. Gundert & Klinke (2013), S. 17, i. V. m. Pfohl (2013), S. 19.

<sup>70</sup> Vgl. Hamer (2013), S. 34.

<sup>71</sup> Vgl. Schauf (2009), S. 9.

<sup>72</sup> Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (2013), S. 5.

verzeichnen.<sup>73</sup> Das Nischendasein und die damit häufig verbundene, geringere Unternehmensgröße kann jedoch speziell bei Verhandlungen – sowohl auf (Groß-)Kunden- als auch auf Lieferantenseite – eine schwächere Position mit sich bringen und zu ungünstigeren Konditionen führen.<sup>74</sup> Grundsätzlich kann konstatiert werden, dass die eingangs erwähnten Trends wie Globalisierung, Marktinternationalisierung, geringes Wirtschaftswachstum sowie starker Preiswettbewerb die makroökonomischen Umfeldbedingungen für KMU und Großunternehmen gleichermaßen beeinflussen.<sup>75</sup> Trotz dieser weitestgehend identischen gesamtwirtschaftlichen Entwicklungen sind die daraus resultierenden Folgen, speziell aufgrund einer (personell wie finanziell) geringeren Ressourcenausstattung, in der mikroökonomischen KMU-Perspektive jedoch meist intensiver.<sup>76</sup>

#### 2.1.2.4 Ressourcenbeschränkung

Im Vergleich zu Großunternehmen besitzen KMU vor allem im Hinblick auf Kapital und Personal eine geringere Ressourcenausstattung und entsprechend reduzierte Handlungs- und Strategiefähigkeiten.<sup>77</sup> Dies birgt insbesondere in einem volatilen Marktumfeld Risiken.<sup>78</sup>

Die **dünnere Kapitaldecke** hat zur Folge, dass einerseits notwendige Investitionen in neue Technologien erst zeitverzögert erfolgen. Andererseits sind die Auswirkungen von Fehlentscheidungen weit intensiver, als dies vielleicht in Großunternehmen der Fall sein würde.<sup>79</sup> Dies wird in einer Studie der Euler Hermes Kreditversicherung verdeutlicht, wonach Finanzierungslücken, unzureichendes Debitorenmanagement (m. a. W. fehlende oder zeitverzögerte Zahlungseingänge) und Investitions-

---

<sup>73</sup> Vgl. Simon (2013), S. 61 f. Gerade im Mittelstand bzw. unter den KMU sind lt. Simon (2013) die sog. „Hidden Champions“ zu finden, die trotz überschaubarer Unternehmensgröße und -bekanntheit führende Rollen in den Weltmärkten besetzen.

<sup>74</sup> Vgl. Gassmann (2007), S. 163, i. V. m. Arnold (2013), S. 148.

<sup>75</sup> Vgl. Kapitel 1.1.

<sup>76</sup> Vgl. Maser (1998), S. 39 f.

<sup>77</sup> Vgl. Abel (2007), S. 293.

<sup>78</sup> Vgl. Hess (2006), S. 36.

<sup>79</sup> Vgl. Hoogen & Lingnau (2009), S. 104.

fehler als drei der sechs Hauptinsolvenzgründe von KMU angegeben werden.<sup>80</sup>

Neben der Kapitalbeschränkung stellen **mangelnde personelle Ressourcen** die zweite Ressourcenrestriktion für KMU dar. Aufgrund der niedrigen absoluten Beschäftigtenzahl müssen vor allem Führungs- und Verwaltungsaufgaben von wenigen Mitarbeitern erledigt werden. Dies führt wiederum zu einer Überladung der einzelnen Funktionen, infolgedessen die unternehmerische Flexibilität bei sich ändernden Marktbedingungen leidet.<sup>81</sup> Insgesamt können KMU zwar auf gut ausgebildete Mitarbeiter zurückgreifen<sup>82</sup>, aufgrund des geringeren Bekanntheitsgrades der Produkte sowie der Unternehmen selbst sind Fachkräfte für KMU dennoch schwer zu rekrutieren. Dies birgt das Risiko, dass die für spezifische Arbeiten erforderlichen Fachkenntnisse häufig nicht zu finden bzw. vorhanden sind.<sup>83</sup>

Neben dieser direkten Ressourcenbeschränkung infolge nicht vorhandener Mittel, liegt gleichzeitig eine indirekte Beschränkung aufgrund **unzureichend realisierbarer Skaleneffekte** vor; d. h. je kleiner das Unternehmen, desto geringer das Potential möglicher Kostenvorteile, da sich diese erst mit zunehmender Betriebsgröße umsetzen lassen.<sup>84</sup> Mangelnde Skaleneffekte stellen hierbei lediglich einen Übergriff für eine Reihe nachfolgender Herausforderungen dar. Diese zeigen sich z. B. in einer geringeren innerbetrieblichen Weiterbildungsquote aufgrund hoher Pro-Kopf-Kosten oder in nicht getätigten Investitionen für neue Technologien aufgrund zu niedriger Stückzahlen der Produktion.<sup>85</sup>

---

<sup>80</sup> Vgl. Euler Hermes Kreditversicherung AG (2006), S. 20.

<sup>81</sup> Vgl. Kummert (2005), S. 156.

<sup>82</sup> Vgl. Bundesverband mittelständische Wirtschaft (2014) i. V. m. Barthold (2005). Trotz der vermeintlichen Attraktivität von Großunternehmen, arbeiten 64% aller Arbeitnehmer mit Hochschulabschluss in KMU. Dieser Wert konnte dabei seit 1980 (52 Prozent) kontinuierlich gesteigert werden.

<sup>83</sup> Vgl. Wottawa (2004), S. 155 oder auch die Ergebnisse von Becker & Ebner (2012), S. 31, worin fehlende fachliche Voraussetzungen und fehlendes Personal die Hauptgründe für eine Ablehnung von Controlling im mittelständischen Bekleidungs Einzelhandel darstellen. Vergleichbare Erkenntnisse konstatieren auch Analoui & Karami (2003), S. 9, bei der Implementierung von strategischem Management in KMU.

<sup>84</sup> Vgl. Arentz & Münstermann (2013), S. 2.

<sup>85</sup> Vgl. Bizer & Sesselmeier (2008), S. 23, i. V. m. Gille & Strüker (2007), S. 18.

### 2.1.2.5 Organisatorische Integration des Controllings

Aufbauend auf den allgemeinen KMU-Charakteristika soll im nächsten Schritt eine erste Grobanalyse zur organisatorischen Integration des Controllings, das den theoretischen Rahmen für die Erarbeitung der Kostenmanagementkonzeption bildet, erfolgen. Hierbei werden in einer Beurteilungsmatrix<sup>86</sup> KMU-relevante Controllingmerkmale in den jeweiligen KMU-Kategorien gegenübergestellt, um eine initiale Ausrichtung und Fokussierung der weitergehenden Forschung zu erreichen.

Merkmal	KMU-Kategorie		
	Kleinst- unternehmen	Kleine Unternehmen	Mittlere Unternehmen
Unternehmens- führung	Eigentümer		
		Manager	
Ressourcen- beschränkung	höher → niedriger →		
Controllershhip	Eigentümer		Spezialisierte Mitarbeiter
Betreiben einer formalisierten Planung	36,9%	88,0%	
Überwiegend genutzte Controlling- Instrumente	1. Deckungsbeitrag 2. Kennzahlensysteme	1. Deckungsbeitrag 2. Kostenrechnung	1. Kennzahlensysteme 2. Kostenrechnung 3. Deckungsbeitrag 4. Investitionsrechnung 5. Budgetierung

Abb. 2-1: Controllingmerkmale in den KMU-Kategorien<sup>87</sup>

Laut einer Studie des Zentrums für europäische Wirtschaftsforschung und des IfM Mannheim werden 93% der Kleinstunternehmen **vom**

<sup>86</sup> In Anlehnung an Müller-Herbers (2007), S. 21.

<sup>87</sup> Quelle: Eigene Darstellung. Dabei ist anzumerken, dass die dargestellten Merkmale durchaus in unterschiedlicher Ausprägung in den verschiedenen KMU-Kategorien zu finden sind. Die in diesem Zusammenhang vorgenommenen Einordnungen beruhen daher auf der Anzahl der literarischen Nennungen der Merkmale in der jeweiligen KMU-Kategorie, können aber durchaus in verminderter Häufigkeit in anderen KMU-Kategorien gefunden werden.



**Eigentümer geführt**, in der Kategorie der kleinen Unternehmen sind es nur noch 79%. Mit zunehmender Unternehmensgröße nimmt die Zahl der von Managern geführten Unternehmen zu, und so sind in der Kategorie der Großunternehmen<sup>88</sup> noch lediglich 22% der Unternehmen eigentümergeführt.<sup>89</sup>

Mit zunehmender Betriebsgröße nimmt gleichzeitig die **Ressourcenbeschränkung** ab, was dazu führt, dass ausreichend Mittel zur Verfügung stehen, um Stellen für das Controlling zu schaffen und Controllingaufgaben an diese zu delegieren.<sup>90</sup> Demzufolge stellt die mit abnehmender Betriebsgröße zunehmende Knappheit finanzieller und personeller Mittel eine der wesentlichen Herausforderungen bei der Etablierung von Controlling in KMU dar.

Infolge der kapazitiven Restriktionen übernimmt in Kleinstunternehmen daher meist der Eigentümer oder ein kaufmännischer Leiter die **Controllerfunktion** in Personalunion.<sup>91</sup> Der daraus resultierende Mangel an Zeit zur Ausübung der regulären Aufgaben führt dazu, dass Planungen vernachlässigt, Entscheidungen vermehrt kurzfristig getroffen und Kontrollaufgaben unzureichend wahrgenommen werden.

Eine **formalisierte Planung** findet demnach in lediglich 36,9% der Kleinstunternehmen statt, wohingegen 88% aller kleinen und mittleren Unternehmen eine formale Planung betreiben.<sup>92</sup> Zugleich konstatieren Hoogen und Lingnau (2009), dass das Controlling in Kleinstunternehmen kaum oder bestenfalls kurzfristig stattfindet.<sup>93</sup>

Dies belegen z. T. auch Studienergebnisse von Becker, Fischer et al. (2008), wonach die Deckungsbeitragsrechnung (auf Basis von Istkosten) und einfache Kennzahlensysteme die **meistgenutzten Controllinginstrumente** in der Kategorie der Kleinstunternehmen darstellen. Eine

---

<sup>88</sup> Hier gem. IfM Bonn, d. h. Unternehmen ab 500 Mitarbeiter.

<sup>89</sup> Vgl. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH & IfM Mannheim (2009), S. 16. Die Studie wurde im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen durchgeführt, um die volkswirtschaftliche Relevanz von KMU zu begründen.

<sup>90</sup> Vgl. Duller & Haas (2009), S. 30.

<sup>91</sup> Vgl. Rautenstrauch (2001), S. 135.

<sup>92</sup> Vgl. Deimel & Kraus (2008), S. 161 f.

<sup>93</sup> Vgl. Hoogen & Lingnau (2009), S. 107.

nach Keuper et al. (2009) „unverzichtbare Kostenrechnung“<sup>94</sup> wird erst in kleinen und mittleren Unternehmen überwiegend angewandt. Mittlere Unternehmen greifen darüber hinaus auf das Investitionscontrolling und die Budgetierung zurück.<sup>95</sup> Die in mittleren Unternehmen eingesetzten Instrumente spiegeln dabei auch die Präferenzen managementgeführter Unternehmen wider. Vom Eigentümer geführte Unternehmen setzen im Vergleich dazu in der Mehrzahl auf Deckungsbeitragsrechnung, Kostenrechnung und Kennzahlensysteme.<sup>96</sup>

### 2.1.3 Zwischenfazit

Der Anspruch der intendierten Kostenmanagementkonzeption ist von Grund auf durch hohe Praktikabilität für den Unternehmer geprägt, d. h. Effizienz und Einfachheit in der Anwendung zur zielgerichteten Steuerung der Unternehmenskosten sollen als oberste Prämissen gelten.<sup>97</sup> Um einen zu allgemeinen Konzeptionsansatz zu vermeiden, wurde daher, in Abhängigkeit des größten zu erwartenden sozioökonomischen und wissenschaftlichen Nutzens, eine Selektion konzeptrelevanter Unternehmensgrößen entsprechend der Empfehlung der Europäischen Kommission vorgenommen.

Aus der darauf aufbauenden, in Kapitel 2.1.2 durchgeführten Charakterisierung von KMU, können nun zusammengefasst die folgenden Kernaussagen formuliert werden:

1. Der Großteil aller KMU sind Kleinstunternehmen.<sup>98</sup> Gleichzeitig stellen alle KMU mit bis zu 250 Mitarbeitern regelmäßig >99% des deutschen Unternehmensbestands.

---

<sup>94</sup> Keuper et al. (2009), S. 58.

<sup>95</sup> Vgl. Becker, Fischer et al. (2008), S. 89 f.

<sup>96</sup> Vgl. Becker, Fischer et al. (2008), S. 91 f., i. V. m. Müller & Schön (2010), S. 11 f.

<sup>97</sup> Vgl. hierzu auch die Untersuchungsergebnisse in mittelständischen Bekleidungs Einzelhandelsunternehmen von Becker & Ebner (2012), S. 36, wonach die Einfachheit die am häufigsten genannte Anforderung an Controllinginstrumente darstellt.

<sup>98</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.1; lt. International Finance Corporation (2010b), S. 2 sind Kleinstunternehmen mit einem Anteil von 83% an allen KMU auch international die größte Unternehmenskategorie.

2. Kleinere Unternehmen haben bei erschwerten Marktbedingungen Schwierigkeiten die Eigenkapitalquoten aufrecht zu erhalten und weisen infolgedessen zum einen die höchste Scheitungsquote bei Kreditverhandlungen und zum anderen die geringste Investitionsbereitschaft auf.
3. Kleine und mittlere Unternehmen haben erheblich niedrigere Umsatzrenditen als Kleinstunternehmen.
4. Je kleiner das Unternehmen, desto höher ist die (finanzielle und personelle) Ressourcenbeschränkung.
5. Die Führungsstruktur in KMU ist meist auf den Eigentümer ausgerichtet.
6. Controlling wird in Unternehmen geringer Betriebsgröße meist konzeptlos auf bestehende Positionen übertragen; Funktionen werden überladen, Kernaufgaben unzureichend ausgeführt.

Aus den Kernaussagen kann abgeleitet werden, dass Unternehmen mit geringer Mitarbeiterzahl und Umsatzgröße die größten Herausforderungen bei der Einführung und dem Regelbetrieb von Controlling und Kostenmanagement zu bewältigen haben. Um die unternehmensgrößen-spezifischen Anforderungen im Spannungsfeld restriktiver Ressourcen und zunehmender Komplexität zu bewerkstelligen, wird die Erarbeitung und Ausgestaltung der Kostenmanagementkonzeption daher mit dem Anspruch der Implementierbarkeit in Unternehmen mit geringer Betriebsgröße erfolgen.

Dieser Ansatz bestätigt überdies die in Kapitel 2.1.1.2 vorgenommene Festlegung der konzeptrelevanten Grenzwerte am unteren Ende der in der Literatur genannten KMU-Definitionswerte, wobei an dieser Stelle erwähnt sei, dass weder die Gesamtmitarbeiterzahl noch der Jahresumsatz als absolute Kriterien für die Anwendung der angestrebten Kostenmanagementkonzeption ausschlaggebend sein können, sondern die Grenzen vielmehr fließend verlaufen.

## 2.2 Abgrenzung der relevanten Controllingdisziplinen

Bevor im Rahmen der Gestaltung der Kostenmanagementkonzeption eine Beurteilung und Selektion von Methoden und Instrumenten im Hinblick auf deren Eignung für den Einsatz in KMU durchgeführt wird, soll zunächst eine deduktive Aufschlüsselung und Erläuterung der relevanten betriebswirtschaftlichen Begrifflichkeiten und Disziplinen durchgeführt werden.

### 2.2.1 Controlling

Der Begriff Controlling wird nach wie vor – insbesondere im nicht-akademischen Umfeld – häufig falsch gedeutet und mit Kontrolle gleichgesetzt. Der Ursprung liegt indes im angloamerikanischen Verb „to control“, dessen Bedeutung sich auf die Steuerung und Überwachung von Prozessen bezieht.<sup>99</sup> Jaspersen & Täschner (2012) sehen die Grundlage des Controllings dabei in erster Linie in der „monetäre[n] Bewertung aller zu gestaltenden Sachstände und Handlungen im Unternehmen“<sup>100</sup>. Bevor nun dessen Aufgaben und instrumentelle Relevanz mit Bezug auf die Kostenmanagementkonzeption beurteilt wird, soll anhand ausgewählter Theorien der deutschsprachigen Literatur zunächst geklärt werden, was unter dem Begriff Controlling zu verstehen ist und bestehende Erkenntnisse zu Controlling in KMU in der Fachliteratur analysiert werden.

#### 2.2.1.1 Definition

Küpper et al. (2013) beschreibt in seinen früheren Büchern die Controllingkonzeption als eine „informations-, planungs- und kontroll- sowie koordinationsorientierte Konzeption“<sup>101</sup>, deren Zweck zum einen in der Gewinn- bzw. Ergebniszielorientierung liegt, zum anderen in der Koordination bestimmter Aufgaben.<sup>102</sup> Mit der expliziten Hervorhebung der

---

<sup>99</sup> Vgl. Gleich et al. (2013), S. 348.

<sup>100</sup> Jaspersen & Täschner (2012), S. 325.

<sup>101</sup> Küpper et al. (2013), S. 19.

<sup>102</sup> Vgl. Küpper et al. (2013), S. 18 f.

**Koordinationsfunktion**, die im Allgemeinen die Abstimmung von Einzelaktivitäten zur Erreichung der übergeordneten Ziele intendiert, begründet er die Weiterentwicklung zur koordinationsorientierten Controllingkonzeption. Die Planungs- und Kontroll- sowie Informationsfunktionen werden unter der Kernaufgabe der **Koordination des Führungssystems** (des Unternehmens) subsumiert.<sup>103</sup> Die zugehörigen Koordinationsinstrumente werden, neben den klassischen Instrumenten zur Planung, Kontrolle und Information<sup>104</sup>, um Instrumente der Organisation (z. B. Aufgaben- und Kompetenzverteilung oder Koordinationsorgane) und Personalführung (z. B. Schaffung gemeinsamer Wertvorstellungen und Anreizsysteme) erweitert.<sup>105</sup>

Analog zu Küpper definiert auch Horváth (2009) das Controlling maßgeblich über dessen **ergebniszielorientierte Koordinationsfunktion** und bezieht diese innerhalb des Controllingsystems eines Unternehmens auf ein Planungs- und Kontrollsystem einerseits sowie ein Informationsversorgungssystem andererseits.<sup>106</sup>

Becker (2012) formuliert eine vergleichbare Definition, fokussiert die Controllingkonzeption jedoch ausdrücklich auf deren sog. **Lokomotionsfunktion**, d. h. die Optimierung von Effektivität und Effizienz durch das Initialisieren und Ausrichten des unternehmerischen Handelns auf die Wertschöpfung.<sup>107</sup> Die Erfüllung dieser originären Controllingfunktion ist dabei an derivative Controllingfunktionen geknüpft, die zum einen die unternehmerischen Führungsaktivitäten aufeinander abstimmen („Abstimmungsfunktion des Controllings“) und zum anderen die für den Wertschöpfungszweck relevanten Informationen zur Verfügung stellen („Informationsfunktion des Controllings“).<sup>108</sup>

---

<sup>103</sup> Vgl. Küpper et al. (2013), S. 33.

<sup>104</sup> Die Begrifflichkeit *Informationsinstrumente* wird von Küpper et al. (2013) in diesem Zusammenhang synonym für Instrumente des Rechnungswesens und Reportings – z. B. Kosten- und Erlösrechnung oder Berichtssysteme i. A. – verwendet.

<sup>105</sup> Vgl. Küpper et al. (2013), S. 46-50.

<sup>106</sup> Vgl. Horváth (2009), S. 123 f.

<sup>107</sup> Vgl. Becker (2012a), S. 14.

<sup>108</sup> Vgl. Becker (2012a), S. 20.

Analog zu Becker schließen auch Weber & Schäffer (2008) die Optimierung von Effektivität und Effizienz in ihre Controllingkonzeption ein. Des Weiteren ergänzen Sie die Aufgaben der Information sowie der Planung und Kontrolle um die daraus kombinierte Aufgabe der **Rationalitätssicherung**.<sup>109</sup> Dabei steht das Controlling für „Rationalitätssicherung im Kontext einer (dominierenden) Koordination durch Pläne“<sup>110</sup>.

Die Autoren sehen das Controlling in ihren Konzeptionen dabei übereinstimmend als ein **in der Führung integriertes Subsystem**. In diesem Zusammenhang findet sich in der deutschsprachigen Literatur einerseits eine Definition des Controllings als Managementfunktion<sup>111</sup>, andererseits eine überwiegende Einordnung als managementunterstützende Funktion<sup>112</sup>. Die zuvor dargestellte Ressourcenbeschränkung in KMU lässt jedoch meist keine Trennung zwischen managementunterstützender Funktion und Managementfunktion zu. Je kleiner das Unternehmen, desto höher die Wahrscheinlichkeit, dass ein Teil der Unternehmensführung oder gar der Inhaber selbst das Controlling zusätzlich neben der originären Funktion im Unternehmen übernimmt.

Eine weitergehende Diskussion der unterschiedlichen Controllingkonzeptionen oder deren Einordnung innerhalb der Unternehmensführung scheint an dieser Stelle nicht zielführend. Vielmehr sollen die in den Konzeptionen von Küpper, Horváth, Becker sowie Weber & Schäffer zu findenden Überschneidungen zu den Kernfunktionen des Controlling – die **Planungs- & Kontrollfunktion** einerseits und die **Informationsfunktion** andererseits – als definitorischer Rahmen festgehalten werden. Aufbauend auf dieser Konkretisierung des Controllingbegriffs soll im nächsten Schritt eine konzeptionsübergreifende Darstellung der wesentlichen Controllingaufgaben und -instrumente sowie eine tiefere Analyse von Controllingsspezifika in KMU erfolgen.

---

<sup>109</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2008), S. 41 f.

<sup>110</sup> Weber & Schäffer (2001), S. 44. Dabei trifft die Aufgabe der Rationalitätssicherung weniger auf eine personenbezogene Führungsstruktur in KMU, sondern vielmehr auf Unternehmen, deren Führung sich an einer Koordination durch Pläne ausrichtet, zu; vgl. Weber & Schäffer (2001), S. 44.

<sup>111</sup> Vgl. Becker & Baltzer (2010), S. 21.

<sup>112</sup> Vgl. Küpper et al. (2013), S. 33 und S. 670, Horváth (2009), S. 123, Weber & Schäffer (2008), S. 34, Siller (2012), S. 9.

### 2.2.1.2 Aufgaben und Instrumente

Weber und Schäffer (2008) folgend, gliedern sich die Aufgaben der Controller (und demzufolge des Controllings) zum einen in proaktive Ergänzungs- und Begrenzungsaufgaben, mit dem Zweck Managementfehler zu verhindern bzw. deren Intensität zu reduzieren. Zum anderen sollen reaktive Entlastungsaufgaben die Managementkapazitäten für Führungsaufgaben sicherstellen.<sup>113</sup> In Verbindung mit der vorangegangenen Definition des Controllings können dessen Aufgaben daher in der **Planung und Kontrolle** (Ergänzung & Begrenzung) einerseits, sowie der **Informationsversorgung** (Entlastung) innerhalb des Führungssystems eines Unternehmens andererseits konkretisiert werden. Die Bewältigung der Aufgaben erfolgt wiederum über die Anwendung unterschiedlicher Instrumente des Controllings, wobei im Folgenden jene mit hoher Relevanz für die Ausgestaltung der Kostenmanagementkonzeption detaillierter dargestellt werden sollen.

#### Planung und Kontrolle:

Planung und Kontrolle stellen essentielle und besonders eng verbundene Bestandteile des Managementzyklus dar. Die **Planung** bildet hierbei nach Schreyögg (1991) den zyklusinitiierenden, wesentlichen Prozessschritt. Sie beinhaltet das systematische und i. d. R. methodisch geprägte Darlegen von Konsequenzen aus Handlungen, deren Beschluss noch bevorsteht, d. h. das bewusste Vorausdenken soll im Hinblick auf zukünftige Aktivitäten eine Sicherungsfunktion gegenüber überstürzten Entscheidungen übernehmen.<sup>114</sup>

Im Zuge der **Kontrolle**, dem abschließenden Prozessschritt des Managementzyklus, findet ein Soll-Ist-Vergleich von Geplantem und Realisiertem sowie eine Analyse festgestellter Abweichungen statt.<sup>115</sup> Die Kontrolle bezeichnet sowohl eine dauernde Überwachung als auch eine

---

<sup>113</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2008), S. 38-41.

<sup>114</sup> Vgl. Becker (2013), S. 60, i. V. m. Mag (1999), S. 3.

<sup>115</sup> Vgl. Schreyögg (1991), S. 268. Nach Schreyögg (1991) beinhaltet der Managementzyklus die vier Schritte der Planung, Durchführung, Ergebnis und Kontrolle. Jüngere Literatur, wie z. B. Becker (2013), S. 73, definiert die zyklischen Prozessschritte in einer weiteren Detailstufe mit Planung, Entscheidung, Durchsetzung, Realisation (entspr. Durchführung) und Kontrolle.

punktuelle Überprüfung, in deren Zuge ein Vergleich mindestens zweier Daten und dem damit einhergehenden Feststellen einer Abweichung stattfindet.<sup>116</sup> Gleichzeitig bildet dieser Schritt, i. S. einer Rückkopplung, die Grundlage der sich im Folgekreislauf erneut anschließenden Planung i. V. m. aus der Abweichungsanalyse abgeleiteten Zielen.<sup>117</sup>

Als bedeutende, in der Praxis oftmals eingesetzte **Instrumente der Planung und Kontrolle**<sup>118</sup> zählen:

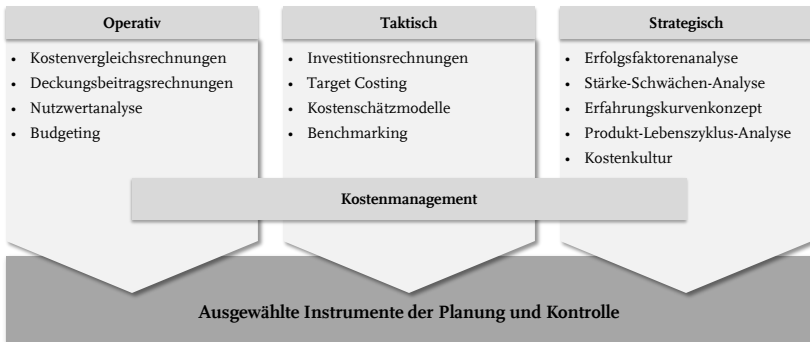


Abb. 2-2: Bedeutende Instrumente der Planung und Kontrolle<sup>119</sup>

Das **Kostenmanagement** kann in diesem Zusammenhang als übergreifendes Instrumentarium beschrieben werden, das einzelne Instrumente der operativen (z. B. Budgeting, Kostenvergleichsrechnungen), taktischen (z. B. Target Costing, Kostenschätzmodelle) und strategischen Ebene (z. B. Product-Lifecycle-Costing, Kostenkultur) der Planung und Kontrolle vereint.<sup>120</sup> Als Weiterentwicklung<sup>121</sup> der Kosten- und Erlösrechnung kann es folglich als ein Planungs- und Kontrollinstrumentarium zur vergangenheitsbezogenen Darstellung sowie zukunftsorientier-

<sup>116</sup> Vgl. Duden (2014) i. V. m. Mag (1999), S. 54 f. Dabei ist es unerheblich, ob die festgestellte Abweichung im Grenzfall *Null* beträgt.

<sup>117</sup> Vgl. Wild (1982), S. 37.

<sup>118</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2008), S. XIV f.

<sup>119</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>120</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2008), S. XIV f., i. V. m. Kremin-Buch (2007), S. VII f., sowie Heiß (2004), S. 89 f.

<sup>121</sup> Vgl. Joos-Sachse (2006), S. 76.



ten Beeinflussung der unternehmerischen Kosten betrachtet werden. Dabei ist es methodisch eindeutig dem Controlling zuzuordnen, wenngleich die Umsetzung einer kostenbewussten Unternehmenskultur – m. a. W. einer Kostenkultur – darüber hinaus geht und auch die Bereiche Personalführung und Organisationsentwicklung betrifft.<sup>122</sup>

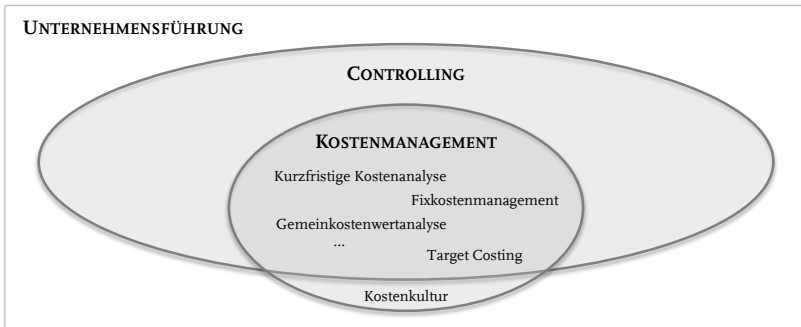


Abb. 2-3: Methodische Einordnung des Kostenmanagements<sup>123</sup>

### Informationsversorgung:

Die Informationsversorgung dient der effizienten und effektiven Ausführung unternehmerischen Handelns. In Anbetracht der Menge zur Verfügung stehender Daten müssen Informationsangebot und -nachfrage im Sinne einer bedarfsgerechten Informationsversorgung der Unternehmensführung ausgeglichen werden.<sup>124</sup> Folglich ist es Aufgabe des Controllings, eine entsprechende Informationskongruenz herzustellen.<sup>125</sup> Hierbei muss der Controller die Information abhängig von der Informationsart, Bereitstellungsform und dem Verwendungszweck empfängerorientiert zur Verfügung stellen.<sup>126</sup> Die dafür durch das Con-

<sup>122</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen zur Kostenkultur in Kapitel 2.2.2.2 und 4.2.4.5.

<sup>123</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>124</sup> Vgl. Felden (2006), S. 1.

<sup>125</sup> Vgl. Becker (1990), S. 309 f.

<sup>126</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2008), S. 76 f. Auch hier ist anzumerken, dass die Informationsversorgung nicht nur auf Anfrage der Unternehmensführung bzw. des Managements erfolgt. Vermehrt setzen Führungskräfte auf eine aktive Beratungsfunktion des Controllers, vgl. Schäffer & Schürmann (2010), S. 189.

trolling eingesetzten **Instrumente der Informationsversorgung**<sup>127</sup> sind in der folgenden Abbildung dargestellt:

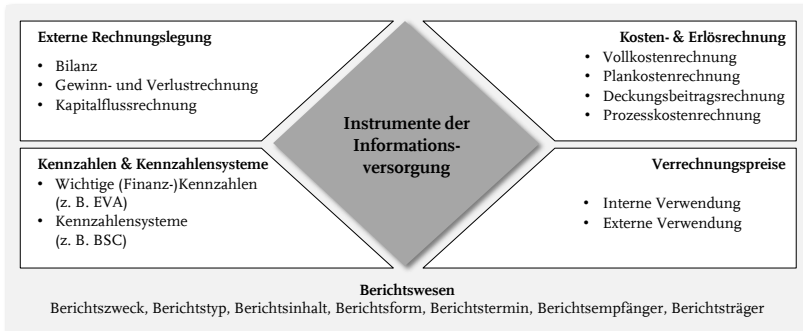


Abb. 2-4: Instrumente der Informationsversorgung<sup>128</sup>

In Anlehnung an die vertikale Integration innerhalb des funktional gegliederten Informationssystems nach Scheer (1990), lassen sich diese Informationsinstrumente logisch verbinden.<sup>129</sup> Die **externe Rechnungslegung**, die häufig auch als Finanzbuchhaltung oder lediglich Buchhaltung bezeichnet wird, stellt zunächst eine gesetzliche Anforderung dar, liefert jedoch durch die Erfassung des Werteverkehrs zwischen Unternehmen und Umwelt zugleich strukturiertes Zahlenmaterial (u. a. Unternehmenskosten).<sup>130</sup> Erst darauf aufbauend kann die **Kosten- und Erlösrechnung** erfolgen, die auch interne Rechnungslegung genannt wird und im Gegensatz zur externen Rechnungslegung von jedem Unternehmen freiwillig betrieben wird.<sup>131</sup> Dabei werden (insbesondere Kosten-) Informationen gespeichert, zugeordnet und für Auswertungen

<sup>127</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2008), S. 105-240.

<sup>128</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>129</sup> Vgl. Scheer (1990), S. 27-34. Die vertikale Integration beschreibt hierbei den Verdichtungsprozess von operativen Daten über verdichtete Daten bis hin zur Entscheidungsunterstützung für die Unternehmensführung. Die horizontale Integration bezeichnet demgegenüber die Zusammenführung funktionaler Informationssysteme unterschiedlicher (Unternehmens-)Bereiche zu einem Gesamtsystem.

<sup>130</sup> Vgl. Wischermann (2015).

<sup>131</sup> Vgl. Haunderdinger & Probst (2004), S. 63, i. V. m. Joos-Sachse (2006), S. 98.

zur Verfügung gestellt.<sup>132</sup> Im Hinblick auf das Kostenmanagement können mit den Kosteninformationen der internen und externen Rechnungslegung finanzielle **Kennzahlen und Kennzahlensysteme** gebildet werden, um in Zahlen ausdrückbare Informationen empfangenorientiert darzustellen.<sup>133</sup> Die auf diesem Wege generierten Informationen sollen schließlich über ein geregeltes **Berichtswesen**, das alle „systematisch erstellten, entscheidungs- und führungsrelevante Informationen enthaltenden Berichte in schriftlicher oder elektronischer Form“<sup>134</sup> bezeichnet, zur Verfügung gestellt werden.

**Verrechnungspreise** sind ein Bewertungsansatz für den Leistungsverkehr zwischen Organisationseinheiten eines Unternehmens oder Unternehmen, die durch Beteiligungsbeziehungen verbunden sind.<sup>135</sup> Ihnen kann eine Koordinationsfunktion bei der Steuerung von Unternehmenseinheiten zukommen, darüber hinaus haben sie steuerrechtliche Relevanz bei der Erfolgsermittlung von Tochterunternehmen, Optimierung der Steuerlast oder Preisrechtfertigung regulierter Märkte. Da Verrechnungspreise überwiegend in global agierenden Großunternehmen Anwendung finden, werden sie im Hinblick auf den konkretisierten Forschungsbedarf bei Unternehmen bis 250 Mitarbeiter im weiteren Verlauf der Arbeit nicht berücksichtigt.

Nach der Erläuterung der definitorischen Grundlagen des Controllings soll nun, aufbauend auf der in Kapitel 2.1.2.5 durchgeführten Grobanalyse der organisatorischen Integration des Controllings in KMU, eine Konkretisierung der Aufgaben und Organisation des Controllings in KMU erfolgen.

---

<sup>132</sup> Vgl. Weber (2015a).

<sup>133</sup> Vgl. Krieger et al. (2015). Der Vollständigkeit halber soll erwähnt werden, dass in einem Kennzahlensystem idealerweise finanzielle und nichtfinanzielle Indikatoren verknüpft werden, um eine einseitige, finanzorientierte und z. T. schwer verständliche Informationsdarstellung zu vermeiden, vgl. Götz (2014), S. 70 f.

<sup>134</sup> Vgl. Weber (2015b).

<sup>135</sup> Vgl. Dautzenberg et al. (2015).

### 2.2.1.3 Controlling in der KMU-Praxis

Das allgemein verfasste Controller-Leitbild der International Group of Controlling (IGC) beschreibt das Controlling als Serviceleistung für das Management, um eine zielorientierte Planung und Steuerung zu ermöglichen. In diesem Zusammenhang hat der Controller im Rahmen der Gestaltung und Begleitung des Managementprozesses die Aufgabe,

- für Strategie-, Ergebnis-, Finanz- und Prozesstransparenz zu sorgen,
- Teilziele und -pläne zu koordinieren, das zukunftsorientierte Berichtswesen zu organisieren,
- den Managementprozess auf das zielgerichtete Handeln der Entscheidungsträger auszurichten und dafür
- die erforderliche Informationsversorgung sicherzustellen sowie
- die Controllingsysteme zu gestalten und zu pflegen.<sup>136</sup>

Die Ressourcenbeschränkung in KMU, eine geringere Aufgabendifferenzierung sowie die geringere Komplexität des Führungssystems fordern vom KMU-Controller dabei eine generalistisch geprägte Herangehensweise an seine Aufgaben.<sup>137</sup> Die betriebliche Integration des Controllings muss entsprechend der in Kapitel 2.1.2 dargestellten KMU-Charakteristika hinterfragt, Aufgaben und Organisation des Controllings angepasst werden. Analog gilt dies für das Kostenmanagement als Instrument der Planung und Kontrolle innerhalb des Controllings. Die im Folgenden aufgezeigten, in der Praxis etablierten Aufgaben und Organisationsstrukturen des Controllings in KMU sollen daher in der späteren Konzeptgestaltung Berücksichtigung finden.

#### Aufgaben des Controllings in KMU:

Gleich et al. (2013) fasst die Aufgabenschwerpunkte des KMU-Controllings zunächst übergreifend mit der Aufbereitung und transparenten Darstellung finanzieller und ergebnisorientierter Steuerungsgrößen

---

<sup>136</sup> Vgl. Internationaler Controller Verein e. V. (2007), S. 9.

<sup>137</sup> Vgl. Becker et al. (2009), S. 11.

zusammen.<sup>138</sup> In einer empirischen Untersuchung von Ossadnik et al. (2010) haben die teilnehmenden Unternehmen die ihrerseits relevanten Controllingaufgaben weiter konkretisiert, wonach der Fokus v. a. auf

- klassischer Kontrolle durch Soll-Ist-Vergleiche,
- Entwicklung und Ausbau eines Planungs- und Kontrollsystems
- Kontrolle und Pflege des Planungs-, Kontroll- und Informationsversorgungssystems sowie
- Ermittlung interner Schwachstellen liegt.<sup>139</sup>

#### Organisation des Controllings in KMU:

Weber et al. (2006) haben in ihrer Studie festgestellt, dass über 95% der untersuchten Unternehmen mit bis zu 500 Mitarbeitern lediglich 1-4 Controller beschäftigen.<sup>140</sup> Legenhausen (1998) konnte gar feststellen, dass in Unternehmen mit bis zu 200 Mitarbeitern nur 20% bzw. in Unternehmen mit bis zu 50 Mitarbeitern nur 9% eigene Controllerstellen etabliert haben.<sup>141</sup> Die Ursache findet sich in der häufig unzureichenden Arbeitsauslastung für eigenständige Stellen bzw. im Umkehrschluss in der in Kapitel 2.1.2.4 erläuterten Ressourcenbeschränkung. Zumeist ist es in KMU daher Usus, dass das Controlling neben seinen originären Aufgaben auch Funktionen anderer Bereiche übernimmt (z. B. Accountingaufgaben) respektive andere Bereiche die Aufgaben des (in diesem Fall nicht als eigene Stelle oder Organisationseinheit existierenden) Controllings übernehmen.<sup>142</sup> In der Literatur werden schließlich drei Alternativen zur Organisation des Controllings in KMU beschrieben:<sup>143</sup>

1. Das Controlling wird extern vergeben.
2. Die Controlleraufgaben werden erweitert, um eine eigene Controllerstelle auszufüllen.

---

<sup>138</sup> Vgl. Gleich et al. (2013), S. 350.

<sup>139</sup> Vgl. Ossadnik et al. (2010), S. 95.

<sup>140</sup> Vgl. Weber et al. (2006), S. 21.

<sup>141</sup> Vgl. Legenhausen (1998), S. 113.

<sup>142</sup> Vgl. Gleich et al. (2013), S. 354.

<sup>143</sup> Vgl. Rautenstrauch & Müller (2005), S. 191 f., i. V. m. Lanz (1990), S. 347 f.

3. Die Controlleraufgaben werden intern unter den bestehenden Mitarbeitern aufgeteilt.

Eine externe Vergabe des Controllings (1) wird aufgrund von Kommunikationsbarrieren und der Gefahr von Wissensverlust kaum in KMU umgesetzt.<sup>144</sup> Auch die Erweiterung der Controlleraufgaben um weitere Controllingkompetenzen (2), zur Rechtfertigung einer eigenen Stelle, wird in KMU nur selten wahrgenommen, da eine vollständige Auslastung im Sinne der Wertschöpfung nur selten gewährleistet werden kann.<sup>145</sup> Gleichzeitig wäre zu berücksichtigen, dass u. U. Interessenskonflikte zwischen den originären Controllingaufgaben und den zusätzlichen fachlichen Aufgaben hervorgerufen werden (z. B. unvollständige Informationsversorgung des Managements aufgrund ungenügender, persönlicher Zielerreichung).<sup>146</sup> Die Verteilung der Controlleraufgaben auf bestehende Funktionen anderer Abteilungen (3) birgt schließlich die Gefahr, dass zum einen die unzureichende Controllingqualifizierung der Mitarbeiter eine ungenügende Aufgabenwahrnehmung bewirkt, zum anderen die Instrumente und Systeme dezentral verantwortet und ggf. redundant und ineffizient betrieben werden. Aufgrund der personell begrenzten Ressourcen wird diese Alternative jedoch überproportional häufig in KMU umgesetzt.<sup>147</sup>

Entsprechend der wissenschaftlich begründeten Lokalisierung des Kostenmanagements innerhalb des Controllings, kennzeichnen die dargelegten Aufgabeninhalte und Organisationsmuster des Controllings in KMU auch die Aufgaben und Organisation des Kostenmanagements. Um eine einfache, transparente und komplexitätsreduzierte Kostenmanagementkonzeption für KMU zu generieren, sollen daher im nächsten Schritt das **Kostenmanagement** (Instrument der Planung & Kontrolle), **die Kostenrechnung (i. V. m. der externen Rechnungslegung)**, **Kennzahlen und Kennzahlensysteme** sowie das **Berichtswesen** (Instrumente der Informationsversorgung) näher erläutert werden.

---

<sup>144</sup> Vgl. Kosmider (1994), S. 201, i. V. m. Legenhausen (1998), S. 172, i. V. m. Ossadnik et al. (2010), S. 99.

<sup>145</sup> Vgl. Gaydoul (1980), S. 222.

<sup>146</sup> Vgl. Kummert (2005), S. 160 f.

<sup>147</sup> Vgl. Rautenstrauch & Müller (2005), S. 191.

## 2.2.2 Kostenmanagement

### 2.2.2.1 Definition

Zur Festlegung einer verbindlichen Definition für die vorliegende Arbeit soll zunächst ein chronologischer Überblick über bewährte und neuere Definitionen der Literatur gegeben werden:

AUTOR(EN)	DEFINITION
Reiß & Corsten (1992), S. 1478 f.	Kostenmanagement bezeichnet eine Gestaltung der Programme, Potentiale und Prozesse in einer Unternehmung nach Kostenkriterien. (...) Die Gesamtheit aller Aktivitäten (...) läßt sich (...) in die Domänen des Niveau-, Verlaufs- bzw. Strukturmanagements [und] (...) in die Managementdomänen der Diagnose, Planung und Implementierung [unterteilen].
Dellmann & Franz (1994), S. 17	Kostenmanagement umfasst die Gesamtheit aller Steuerungsmaßnahmen, die der frühzeitigen und antizipativen Beeinflussung von Kostenstruktur und Kostenverhalten sowie der Senkung des Kostenniveaus dienen.
Männel (1995), S. 30 f.	Das generelle Anliegen des Kostenmanagements ist die Beeinflussung der Kostenposition eines Unternehmens. Durch das Erkennen und die gezielte Einflußnahme (...) sollen frühzeitig das Kostenniveau, die Kostenstrukturen (...), die Kostenflexibilität, das Kostenverhalten, die Komplexitätskosten sowie die Kostentransparenz beeinflusst werden. (...)
Stelling (2005), S. 10	Unter Kostenmanagement wird die Beeinflussung und Gestaltung von Unternehmensstrukturen, Prozessen und Produkten unter Kostenaspekten und unter Zuhilfenahme der Informationen aus den Kostenrechnungssystemen verstanden.
Joos-Sachse (2008), S. 76	Die Kosten- und Erlösrechnung hat sich zu einem System der vorausschauenden Kostensteuerung entwickelt. In diesem Verständnis spricht man auch von Kostenmanagement. Gestaltungsobjekte des Kostenmanagements sind Kostenniveau, Kostenverlauf und Kostenstruktur.
Stibbe (2009), S. 7	Kostenmanagement ist auf eine zielorientierte Gestaltung der Kosten gerichtet. (...) Kostenmanagement zielt v. a. auf eine umfassende und frühzeitige Beeinflussung des Kostenniveaus, der Kostenstrukturen und des Kostenverhaltens.
Becker (2014), S. 40	Kostenmanagement ist als Teil der Unternehmenspolitik darauf gerichtet, mit Hilfe von systematisch-methodischen Verfahren eine ganzheitlich geprägte Beeinflussung der unternehmerischen Kostensituation eines Betriebes zu erreichen. (...)
Weber (2015d) (in Gabler Wirtschaftslexikon)	Gesamtheit der Verfahren und Prozesse, die auf eine effiziente und effektive Dimensionierung (Höhe und Zuordnung) und Strukturierung (u.a. Verhältnis von fixen und variablen Kosten) der Kosten eines Unternehmens abzielen. Häufig verkürzt als Kostensenkungsfunktion bezeichnet.

Tab. 2-3: Bewährte und neuere Definitionen des Kostenmanagements<sup>148</sup>

Zunächst können Gemeinsamkeiten hinsichtlich einer grundsätzlich kostengestaltenden Funktion des Kostenmanagements festgestellt wer-

<sup>148</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

den, in der **Beeinflussung von Kostenniveau, Kostenstrukturen, Kostenverhalten** konkretisiert wird. Ferner lassen sich Parallelen hinsichtlich der Gesamtheit der einzubeziehenden Maßnahmen sowie der ganzheitlichen Perspektive innerhalb des Unternehmens erkennen, die das Kostenmanagement als **Teil der Unternehmenspolitik** begründen.

Wird ein Unternehmen auf dieser Grundlage in Führungssystem (Management) und Ausführungssystem differenziert, können die Funktionen der Führung weiter sach- und personenbezogen unterteilt werden. Dabei beziehen sich die personenbezogenen Funktionen auf die Motivation, Kommunikation und den Führungsstil, wohingegen die sachbezogenen Funktionen die Planung und Kontrolle beschreiben, die auch das Kostenmanagement umfassen.<sup>149</sup> Demzufolge obliegen dem Kostenmanagement die **kostenbezogenen Führungsaufgaben**, d. h. die damit verbundenen Planungs-, Kontroll-, Informations-, Organisations- und Personalführungsaufgaben.<sup>150</sup> Es beschreibt in diesem Zusammenhang einen Prozess, der sich – in Anlehnung an die Controllingaufgabe der Planung und Kontrolle – aus den Phasen **Kostenplanung, Kostensteuerung und Kostenkontrolle** zusammensetzt.<sup>151</sup> Die Definition des Kostenmanagements soll in der vorliegenden Arbeit resümierend wie folgt formuliert werden:

*Dem Kostenmanagement obliegen die kostenbezogenen Führungsaufgaben, die im Rahmen der Kostenplanung, -steuerung und -kontrolle die Beeinflussung von Kostenniveau, Kostenstrukturen und Kostenverhalten intendieren.*

Dabei stellt die Kostenrechnung die Informationsversorgung des Kostenmanagements sicher und greift in diesem Zuge wiederum auf die Daten der Finanzbuchhaltung zurück.<sup>152</sup> Es ergibt sich somit eine un-

<sup>149</sup> Vgl. Stelling (2005), S. 1.

<sup>150</sup> Vgl. Götze (2010), S. 272.

<sup>151</sup> Vgl. Graumann (2008), S. 397.

<sup>152</sup> Vgl. Männel (2005), S. 5, i. V. m. Joos-Sachse (2006), S. 77. Als Teil des betrieblichen Rechnungswesens stellt die Kostenrechnung Informationen für die Unternehmensführung bereit, d. h. infolgedessen auch dem Kostenmanagement, das gem. Definition mit kostenbezogenen Führungsaufgaben betraut ist.



umgängliche Zusammengehörigkeit dieser betriebswirtschaftlichen Teilgebiete.

### 2.2.2.2 Aufgaben und Instrumente

Wie in Kapitel 2.2.1.2 erläutert, kann das Kostenmanagement als ein übergreifendes Instrumentarium innerhalb des Controllings bezeichnet werden, das mit Hilfe der Anwendung einzelner Kostenmanagementinstrumente die Beeinflussung unternehmerischer Kosten intendiert. Die in den vorausgegangenen Kapiteln erläuterten Aufgaben und Organisationscharakteristika des Controllings haben daher – insbesondere unter Berücksichtigung der operativen Umsetzung des Kostenmanagements in KMU durch das Controlling – auch grundsätzlich im Kostenmanagement Geltung. Auf dieser Grundlage sowie unter Berücksichtigung der aufgestellten Definition des Kostenmanagements, sollen nun die Aufgabenfelder des Kostenmanagements konkretisiert und ein Überblick über die hierfür einzusetzenden Instrumente gegeben werden.

#### Aufgaben:

Unter dem Aspekt der Ganzheitlichkeit<sup>153</sup> bei der Gestaltung der Kostenmanagementkonzeption, können bei der Festlegung des Konzeptumfangs die folgenden Aufgaben des Kostenmanagements definiert werden:<sup>154</sup>

- Beeinflussung des Kostenniveaus
- Beeinflussung der Kostenstrukturen
- Beeinflussung des Kostenverhaltens

Ziel der **Beeinflussung des Kostenniveaus** ist es, die allgemeine Kostenhöhe zu reduzieren, d. h. die Mengen- und Wertkomponente der Kosten soll beeinflusst werden.<sup>155</sup> Generell stellt das vorliegende Kostenniveau

---

<sup>153</sup> Die Ganzheitlichkeit steht hierbei stellvertretend für das vom Unternehmer unabdingbare Denken, „das mehr demjenigen des viele Dinge zu einem Gesamtbild zusammenfügenden Generalisten als dem analytischen Vorgehen des auf ein enges Fachgebiet beschränkten Spezialisten entspricht“, Ulrich (2001), S. 15.

<sup>154</sup> Vgl. u. a. Stibbe (2009), S. 7-11, oder Reiß & Corsten (1992), S. 1480-1489.

<sup>155</sup> Vgl. Graumann (2008), S. 320.

jedoch nur das Resultat der Bearbeitung eines komplexen Abhängigkeitsgefüges dar. Bei der zielgerichteten Reduzierung des Kostenniveaus ist daher zu berücksichtigen, dass Interdependenzen und Wechselwirkungen zu den Dimensionen Kostenstrukturen und Kostenverhalten vorherrschen, die immer eine ganzheitliche Herangehensweise bei der Beeinflussung des Kostenniveaus erfordern.<sup>156</sup>

Die **Beeinflussung der Kostenstrukturen** intendiert eine zielgerichtete Veränderung der Zusammensetzung der Kosten, m. a. W. eine Veränderung der unterschiedlichen Kostenblöcke, -kategorien oder -arten.<sup>157</sup> Innerhalb dieser wird vordergründig versucht eine ideale Gestaltung des Verhältnisses von fixen und variablen Kosten sowie von Einzel- und Gemeinkosten zu erreichen. Hierbei ist zu beachten, dass Einzelkosten den variablen Kosten gleichgesetzt werden können (z. B. Materialkosten in der Produktion), Gemeinkosten jedoch sowohl fix (z. B. Gehälter) als auch variabel (z. B. Werkzeugkosten der Produktion) sein können.<sup>158</sup>

Im dritten Aufgabenfeld des Kostenmanagements, der **Beeinflussung des Kostenverhaltens**, wird der Zeitpunkt des Kostenanfalls analysiert. So werden Kosten einzelner Abläufe, wie z. B. von Prozessen oder Produktlebenszyklen, anhand ihrer zeitlichen Entstehung untersucht, um deren Auftreten bedarfsgerecht anzupassen. Darüber hinaus wird in diesem Aufgabenfeld jedwede Kostenabhängigkeit zu anderen Einflussgrößen (z. B. Beschäftigung) ermittelt und beurteilt.<sup>159</sup>

#### Instrumente:

Die Wahrnehmung dieser Aufgaben erfolgt über aufgabenbezogene Kostenmanagementinstrumente. Für die im späteren Verlauf der Arbeit durchzuführende Beurteilung und Auswahl der für KMU geeigneten Instrumente sollen die im Kostenmanagementinstrumentarium verfügbaren Instrumente zunächst kurz vorgestellt werden.<sup>160</sup> Die Literatur

---

<sup>156</sup> Vgl. Becker (2012b), S. 24 f.

<sup>157</sup> Vgl. Reiß & Corsten (1992), S. 1479.

<sup>158</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 20.

<sup>159</sup> Vgl. Götze (2010), S. 278 f. Kostenverhalten und Kostenverlauf werden dabei häufig synonym verwendet, vgl. u. a.

<sup>160</sup> Ausführlichere Erläuterungen zu den in der Konzeption berücksichtigten Instrumenten sind in Kapitel 4.2.4 zu finden.

unterscheidet dabei häufig zwischen klassischen und neueren Kostenmanagementinstrumenten<sup>161</sup>, entsprechend der definierten Kostenmanagementaufgaben scheint jedoch eine daraus abgeleitete, fachlich orientierte Zuordnung der Instrumente, wie sie z. B. auch Kremin-Buch (2007) oder Götze (2010) vornehmen, zweckmäßiger.<sup>162</sup>



Abb. 2-5: Kostenmanagementinstrumente<sup>163</sup>

Über das Instrument der **Prozesskostenrechnung** sollen die Gemeinkosten eines Unternehmens verursachungsgerecht den Produkten zugeordnet werden.<sup>164</sup> Die stetig zunehmenden Kosten der indirekten Leistungsbereiche führen zu steigenden Gemeinkostenzuschlagssätzen und

<sup>161</sup> Vgl. Stibbe (2009), S. 13 f., oder Joos-Sachse (2006), S. 264-289. Neuere Kostenmanagementinstrumente berücksichtigen eine periodenübergreifende Betrachtung i. Vgl. zu einer periodenbezogenen Perspektive bei klassischen Instrumenten, vgl. Joos-Sachse (2006), S. 290.

<sup>162</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 13, 15 und 22, i. V. m. Götze (2010), S. 280. Eine differenzierte Erläuterung der in der Konzeption berücksichtigten Instrumente wird in Kapitel 4.2.4 vorgenommen.

<sup>163</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>164</sup> Vgl. Götze (1997), S. 143. In der neueren Literatur, wie z. B. bei Becker (2012), S. 57 f., wird die Prozesskostenrechnung auch den Kostenrechnungssystemen der Kostenrechnung zugewiesen. Im weiteren Verlauf der Arbeit soll sie jedoch als Kostenmanagementinstrument behandelt werden.

einem entsprechend steigenden Risiko, dass Gemeinkosten den Produkten (des direkten Leistungsbereiches) falsch zugeordnet werden. Die Prozesskostenrechnung zielt darauf ab, die Gemeinkosten verursachungsgerecht, in Abhängigkeit zur Anzahl der zur Herstellung des Produktes erforderlichen Prozesse der indirekten Leistungsbereiche, zu verrechnen.<sup>165</sup> Sie ist produktbezogen und kann in allen Aufgabenfeldern des Kostenmanagements eingesetzt werden.

**Target Costing bzw. Zielkostenmanagement** ist ein produktbezogenes Instrument zur Beeinflussung von Kostenniveau und Kostenstrukturen und beschäftigt sich mit der grundsätzlichen Frage, was ein Produkt kosten darf. In Abhängigkeit von einem am Markt theoretisch zu erzielenden Zielpreis, sowie einem davon zu subtrahierenden, geplanten Zielgewinn, ergeben sich die anzustrebenden Zielkosten. In der innerbetrieblichen Denkweise stellen die Zielkosten folglich das zur Entwicklung und Produktion des Produktes zur Verfügung stehende Budget dar. Das bedeutet, dass bereits im Rahmen des Produktentstehungsprozesses die Einhaltung der Zielkosten realisiert werden muss.<sup>166</sup>

Unter **Product Lifecycle Costing** bzw. Lebenszykluskostenrechnung wird die Betrachtung sämtlicher, über alle Perioden eines Produktlebenszyklus anfallenden Kosten verstanden. Die Lebenszykluskostenrechnung stellt dabei auch einen Bestandteil des Target Costings dar und liefert hierfür die kostenrelevanten Informationen des jeweiligen Produkts.<sup>167</sup> Sie dient der Minimierung der Lebenszykluskosten sowie der laufenden Rentabilitätsermittlung und wird in erster Linie auf Produkte, Projekte, Prozesse und Ressourcen (bzw. Produktionsfaktoren) angewandt, indem sie z. B. Aussagen über Produktprofitabilität, Amortisationszeitpunkt oder Produktkostenverlauf zur Verfügung stellt. Ihre wirtschaftliche Relevanz stieg in jüngster Zeit v. a. aufgrund kürzer werdender Produktlebenszyklen sowie der anteilig steigenden Vorlauf- und Folgekosten i. Vgl. zu den Gesamtkosten eines Produktes.<sup>168</sup> Die Lebenszykluskosten-

---

<sup>165</sup> Vgl. Lücke (1997), S. 131-134, i. V. m. Hansen et al. (2009), S. 25.

<sup>166</sup> Vgl. Ewert (1997), S. 301 f. Gerade in innovationsintensiven Branchen ist jedoch ein reiner Kostenfokus kritisch zu beurteilen, vgl. Davila & Wouters (2004), S. 15.

<sup>167</sup> Vgl. Raubenheimer (2010), S. 198.

<sup>168</sup> Vgl. Götze (2010), S. 299 f., i. V. m. Kremin-Buch (2007), S. 181-186.

rechnung wird überwiegend zur produktbezogenen Beeinflussung von Kostenniveau und -struktur eingesetzt.

Das **Cost-Benchmarking** intendiert eine Verbesserung der eigenen Wettbewerbsfähigkeit aus einem Vergleich der Kostensituation von Marktkontrahenten und dem eigenen Unternehmen. Hieraus sollen zum einen Verbesserungspotentiale und Anpassungsbedarfe für eine sich anschließende Umsetzung abgeleitet werden.<sup>169</sup> Zum anderen sollen die Marktteilnehmer beurteilt sowie marktspezifische Erfolgsfaktoren bestimmt werden.<sup>170</sup> Das Cost-Benchmarking wird in den Aufgabenfeldern der Kostenniveau- und Kostenstrukturbeeinflussung – sowohl produkt- bzw. aktivitätsbezogen als auch mit Fokus auf die unternehmerischen Gesamtkosten – durchgeführt.

Beim **Zero-Base-Budgeting** wird das Ziel verfolgt eine effiziente innerbetriebliche Ressourcenallokation, entsprechend eines bereichsspezifischen Beitrags zu den lang- und mittelfristigen Unternehmenszielen, zu erreichen. Auf diese Weise sollen zunächst Ressourcen zwischen wichtigen und weniger wichtigen Bereichen umverlagert werden, um im nächsten Schritt eine dauerhafte Reduzierung der Gemeinkosten zu erhalten. Hierbei beginnt die Planung bei „null“, kostenverursachende Bereiche werden grundsätzlich in Frage gestellt und nicht bzw. in geringerem Umfang erforderliche Kapazitäten sollen zum Zwecke der Kostenreduzierung langfristig abgebaut werden.<sup>171</sup> Das Zero-Base-Budgeting dient der Beeinflussung des gesamtunternehmerischen Kostenniveaus und wird i. d. R. nicht produktbezogen verwendet.

Das **Fixkostenmanagement** bezeichnet die unternehmenszielorientierte Planung, Steuerung und Kontrolle fixer Kosten, mit dem Bestreben die Reaktivität auf Marktschwankungen und dementsprechend Flexibilität des Unternehmens zu erhöhen.<sup>172</sup> Die hierbei beeinflussten Fixkosten sind Kosten, „die von der jeweils betrachteten Einflussgröße bzw. Entscheidung unabhängig sind, d.h. Kosten, die sich nicht mit der jeweils

---

<sup>169</sup> Vgl. Markin (1992), S. 14.

<sup>170</sup> Vgl. Pryor (1989), S. 28 f.

<sup>171</sup> Vgl. Graumann (2008), S. 340 f.

<sup>172</sup> Vgl. Oecking (1997), S. 177.

betrachteten Einflussgröße ändern. Entscheidend ist nicht das Verhalten der Mengenkomponekte, sondern der Einfluss auf die Höhe der Ausgaben bzw. Auszahlungen.“<sup>173</sup> Das Fixkostenmanagement liefert eine ganzheitliche Betrachtung der Fixkosten eines Unternehmens, mit dem Ziel deren Struktur und Verhalten zu beeinflussen.

Die **Gemeinkostenwertanalyse** ist eine von der Unternehmensberatung McKinsey geprägte Verfahrensweise zur Reorganisation der Verwaltung eines Unternehmens, m. a. W. des Gemeinkostenbereichs.<sup>174</sup> Sie wird punktuell, in unregelmäßigen Abständen angewandt und dient der Gegenüberstellung von Kosten und Nutzen einzelner Tätigkeiten der Gemeinkostenbereiche.<sup>175</sup> Gemeinkosten sind per Definition diejenigen Kosten, „die sich einem Bezugsobjekt nicht direkt zuordnen lassen, demnach nicht unmittelbar für einen einzelnen Kostenträger (Produkt, Leistung, Auftrag) anfallen. Gemeinkosten betreffen mehrere Kostenträger und können nur über eine Gemeinkostenschlüsselung diesen entsprechend zugerechnet werden.“<sup>176</sup> Die GWA verfolgt demnach die Beeinflussung des unternehmerischen Gesamtkostenniveaus, sie kann nicht produkt- oder aktivitätsbezogen eingesetzt werden.

Das **Erfahrungskurvenkonzept** stellt eine Erweiterung des Lernkurveneffekts dar und besagt, „dass mit jeder Verdoppelung der im Zeitablauf kumulierten Ausbringungsmenge eines Produktes ein Stückkostensenkungspotential von 20% bis 30% besteht“<sup>177</sup>, das letztendlich auf Routinetätigkeiten und gesteigerter Effizienz – m. a. W. Erfahrungseffekten – beruht. Die Erfahrungskurve stellt jedoch lediglich ein theoretisches Kostenreduzierungspotential dar, das erst durch Rationalisierungsmaßnahmen und Innovationen ausgeschöpft werden kann.<sup>178</sup> Sie ist produkt- bzw. produktionsorientiert und wird dem Aufgabenfeld der Kostenverhaltensbeeinflussung zugeordnet.

---

<sup>173</sup> Weber & Steven (2014).

<sup>174</sup> Vgl. Augenstein (2012), S. 4.

<sup>175</sup> Vgl. Stelling (2005), S. 249.

<sup>176</sup> Steger (2010), S. 100.

<sup>177</sup> Stibbe (2009), S. 16.

<sup>178</sup> Vgl. Stibbe (2009), S. 16 f.

**Kurzfristige Kostenanalysen** und **Mehrperiodige Vergleiche** dienen der Untersuchung des Kostenverhaltens und Aufdeckung unplanmäßiger Abweichungen. Aus den gewonnenen Erkenntnissen werden Maßnahmen zur Beeinflussung des Kostenverhaltens abgeleitet, wonach den kurzfristigen Kostenanalysen und Mehrperiodigen Vergleichen eine Steuerungsfunktion zukommt.<sup>179</sup> Die Durchführung dieser erfolgt abhängig von der Problemstellung und daher fallweise sowohl auf Produkt- oder Aktivitätsebene als auch bereichsübergreifend mit Blick auf das gesamte Unternehmen.

Die Ergänzung des bestehenden Kostenmanagementinstrumentariums um ein in der Literatur wenig behandeltes, in der wirtschaftlichen Praxis jedoch höchst relevantes Instrument, der **Kostenkultur**, soll die Relevanz von sozioökonomischen Aspekten für den Erfolg des Kostenmanagements hervorheben. Durch eine kostenorientierte Ausrichtung der Unternehmenskultur kann das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter und Führungskräfte intensiviert werden und unmittelbar zum Erfolg des Unternehmens beitragen.<sup>180</sup> Heiß (2004) hat hierfür ein sog. Kostenkulturmodell entwickelt, das durch Leistungsorientierung und selbstständiges Handeln das Kostenbewusstsein fördern soll.<sup>181</sup> Ziel ist es, die Kostenkultur im unternehmerischen Handeln so zu verankern, dass bei Mitarbeitern und Führungskräften eine intrinsische Motivation für kostenbewusstes Denken und Handeln erzeugt wird, da sich nur auf diese Weise ein langfristiger Erfolg im Kostenmanagement einstellt.<sup>182</sup> Dies

---

<sup>179</sup> Vgl. Coenenberg et al. (1992), S. 767.

<sup>180</sup> Vgl. Detscher (2009), S. 184, i. V. m. Controllingportal (2013).

<sup>181</sup> Vgl. Heiß (2004), S. 111-113. Das Modell basiert auf dem Kultur-Ebenen-Modell nach Schein (2010), S. 23-34, dessen drei Ebenen wie folgt beschrieben werden können: Auf grundlegenden Annahmen (3. Ebene, z. B. Annahmen über die Identifikation mit den Zielen der Organisation) setzen kollektive Werte und Normen auf (2. Ebene, z. B. Vertrauen, intensives Kostenbewusstsein), die schließlich in konkreten Handlungen umgesetzt werden (1. Ebene, z. B. Kostenbewusstes Management als Vorbild, Zielvereinbarungs- oder Prämiensysteme).

<sup>182</sup> Vgl. Schönborn (2012). So sind z. B. Kosteneinsparprogramme nicht nur auf die Umsetzung durch die Mitarbeiter angewiesen, häufig werden die Ideen zur Kostenreduzierung durch die Mitarbeiter selbst generiert. Insbesondere in der Automobilindustrie ist festzustellen, dass Hersteller regelmäßig Kosten in unterschiedlichsten Unternehmensbereichen durch die Innovationen eigener Mitarbeiter senken, vgl. Automobilwoche (2014).

kann sich z. B. durch triviale, kostenbewusste Handlungen im Alltag<sup>183</sup> oder umfassende Kosteneinsparungsinitiativen seitens der Mitarbeiter widerspiegeln, wie sie bereits in der Automobilindustrie erfolgreich umgesetzt werden.<sup>184</sup> Mit Hilfe der Kostenkultur kann neben dem Kostenniveau auch das Kostenverhalten beeinflusst werden. Neben Mitarbeiterinnovationen, die langfristig das Kostenniveau senken, kann insbesondere mit gezielten, kurzfristigen Maßnahmen eine Kostenreduktion, z. B. bei vorübergehenden Umsatzschwankungen, erreicht werden.

Der Einsatz der **Kostenrechnung** erfolgt schließlich übergreifend und ohne Bezug auf eine konkrete Kostenmanagementaufgabe. Sie kann zur Analyse von Kostenstrukturen oder Kostenentwicklungen (i. S. des Kostenverhaltens) verwendet werden und dient zugleich als Informationslieferant für unternehmerische Entscheidungen, die unmittelbar das Kostenniveau beeinflussen.<sup>185</sup> Entsprechend seiner Funktion als Instrument der Informationsversorgung innerhalb des Controllings<sup>186</sup>, nimmt die Kostenrechnung diese Aufgabe auch innerhalb des Kostenmanagements wahr und wird vor diesem Hintergrund im nächsten Schritt detaillierter vorgestellt.

## 2.2.3 Kostenrechnung

### 2.2.3.1 Definition

Das Rechnungswesen – als i. d. R. wichtigstes Informationssystem eines Unternehmens – hat die Aufgabe entscheidungsrelevante Informationen für das Management zur Verfügung zu stellen. Horngren et al.

---

<sup>183</sup> Vor allem in gesättigten Märkten realisieren Unternehmen nachhaltig niedrige Kosten durch eine kostenbewusste Unternehmenskultur, die bereichs- und hierarchieübergreifend verankert ist. Auf diese Weise werden auch kleinste Kostenpotentiale konsequent genutzt und der unternehmerische Erfolg durch eine Vielzahl an kostenreduzierenden Aktivitäten positiv beeinflusst (z. B. Reduzierung der Kosten für Arbeitsmaterialien durch gezieltes, digitales Dokumentenmanagement, Senkung der Energiekosten durch Abschalten nicht benötigter Geräte).

<sup>184</sup> Vgl. Automobilwoche (2014).

<sup>185</sup> Vgl. Götze (2010), S. 281.

<sup>186</sup> Vgl. Kapitel 2.2.1.2.



(2001) definieren dabei fünf konkrete Zwecke, für die das Rechnungswesen Informationen liefern muss:<sup>187</sup>

1. Formulierung der Gesamtstrategie
2. Ressourcenallokation
3. Kostenplanung und Kostenkontrolle
4. Mitarbeiterbeurteilung
5. Erfüllung von Berichtspflichten

Die Kostenrechnung stellt einen Bestandteil des Rechnungswesens dar und wird häufig synonym als internes Rechnungswesen bezeichnet, da sie ausschließlich interne Informationsempfänger hat; in der o. g. Auflistung bedient sie daher die Zwecke 1-4. Demgegenüber wird die Finanzbuchhaltung als externes Rechnungswesen (i. S. d. externen Rechnungslegung) bezeichnet und stellt die Erfüllung der externen Berichtspflichten (Zweck 5) sicher.<sup>188</sup> Zugleich ist jedoch zu berücksichtigen, dass die externe Rechnungslegung häufig die Vorstrukturierung des in der Kostenrechnung weiterverarbeiteten Zahlenmaterials vornimmt.<sup>189</sup>

Die Kostrechnung besitzt individuellen Gestaltungsspielraum, d. h. jedes Unternehmen kann die Kosten- und Erlösrechnung nach seinen eigenen Bedürfnissen konzipieren.<sup>190</sup> Ihr Einsatz ist i. Vgl. zur Finanzbuchhaltung nicht verpflichtend, im Hinblick auf die Implementierung eines Kostenmanagementsystems jedoch unverzichtbar, da nur so die richtige Erfassung aller, für eine spätere Auswertung erforderlicher Daten sichergestellt werden kann.<sup>191</sup> Die Kostenrechnung gewährleistet folglich eine laufende Kostenerfassung, -analyse und -auswertung, um

---

<sup>187</sup> Vgl. Horngren et al. (2001), S. 1 f.

<sup>188</sup> Vgl. Friedl (2010), S. 3 f., i. V. m. Horngren et al. (2001), S. 2. Erweiternd bezieht Friedl (2010) auch die Finanzrechnung in das Rechnungswesen mit ein. Im Rahmen der Liquiditätssicherung stellt sie relevante Informationen für die Kapitalbeschaffung zur Verfügung.

<sup>189</sup> Vgl. Kapitel 2.2.1.2.

<sup>190</sup> Vgl. Joos-Sachse (2006), S. 75.

<sup>191</sup> Vgl. Keuper et al. (2009), S. 58 f.

deren Planung, Steuerung und Kontrolle zu ermöglichen.<sup>192</sup> Diese Aufgabe wird über den Einsatz unterschiedlicher Teilrechnungsarten und Kostenrechnungssysteme wahrgenommen, die im Folgenden vorgestellt werden sollen.

### 2.2.3.2 Teilrechnungsarten und Kostenrechnungssysteme

Allen Kostenrechnungssystemen liegen die drei Stufen<sup>193</sup> bzw. Teilrechnungsarten der **Kostenartenrechnung**, **Kostenstellenrechnung** und **Kostenträgerrechnung** zu Grunde, deren Zusammenhang zunächst schematisch dargestellt und erläutert werden soll.

Teilrechnungsarten:

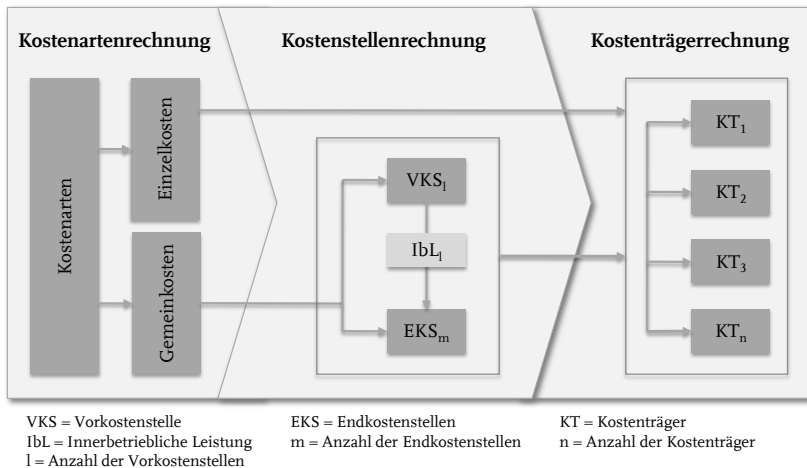


Abb. 2-6: Kostenverrechnung in den Teilrechnungsarten<sup>194</sup>

Angangssituation der Kostenrechnung bildet grundsätzlich die **Kostenartenrechnung**. Sie dient zunächst der Zuordnung aller im Betrieb an-

<sup>192</sup> Vgl. Scheld (2012), S. 76.

<sup>193</sup> Vgl. Stelling (2005), S. 23.

<sup>194</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

fallenden Kosten zu ihrer jeweiligen Kostenart<sup>195</sup> und folglich der Dokumentation von Kosten. Darauf aufbauend wird im nächsten Schritt eine Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten vorgenommen. Direkt zuordenbare Einzelkosten werden hierbei einem Kostenträger zugeordnet, nicht zuordenbare Gemeinkosten (z. B. Mietkosten für Produktionsfläche) werden zunächst auf Kostenstellen (z. B. Abteilungen) verteilt.

Die **Kostenstellenrechnung** ordnet die entstandenen Kosten den jeweiligen Teilbereichen bzw. Kostenstellen eines Unternehmens zu. Sie dient daher der Lokalisierung der Kosten und informiert über die Kostenhöhe in den einzelnen Kostenstellen. Die Gemeinkosten werden hierbei auf VKS und EKS umgelegt. Über innerbetriebliche Leistungen werden die Kosten der VKS ebenfalls den EKS zugerechnet, welche die Kosten schließlich auf die Kostenträger verrechnen. Die Kostenstellenrechnung stellt als Bindeglied zwischen Kostenarten- und Kostenträgerrechnung sicher, dass die betrieblichen Gemeinkosten durch die Bildung von Kalkulationssätzen den Leistungseinheiten bzw. Kostenträgern bestmöglich zugerechnet werden.

Bei der sich anschließenden **Kostenträgerrechnung** werden schließlich die Kosten der erstellten Leistungen bzw. Kostenträger ermittelt. Hierbei werden die Einzelkosten direkt den Kostenträgern zugeordnet. Die in den Kostenstellen gebündelten Gemeinkosten werden entsprechend der Inanspruchnahme der Kostenstellen zugerechnet. Darauf aufbauend kann eine Gegenüberstellung von Kosten und Produkt- bzw. Kostenträgerertrag erfolgen.<sup>196</sup>

Die Kostenrechnungssysteme, innerhalb derer die Teilrechnungsarten angewandt werden, können wiederum nach Zeitbezug und Sachumfang der Kosten gegliedert werden. Eine Übersicht der traditionellen Systeme ist der folgenden Tabelle zu entnehmen:

---

<sup>195</sup> Hierunter fallen u. a. Personalkosten (z. B. Löhne), Werkstoffkosten (Fertigungsmaterial) oder Betriebsmittelkosten (z. B. Energie). Eine exemplarische Aufzählung primärer Kostenarten liefern u. a. Hoitsch & Lingnau (2007), S. 80 f.

<sup>196</sup> Vgl. Mugler (2000), S. 202-205, i. V. m. Stelling (2005), S. 23-48, i. V. m. Graumann (2008), S. 94-98, 148-152 und 186-189.

Zeitbezug Sachumfang	ISTKOSTEN	NORMALKOSTEN	PLANKOSTEN
<b>VOLLKOSTEN</b>	Traditionelle Kostenrechnung (Zuschlagskalkulation)	Rechnung mit durchschnittlichen Kosten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Starre PK-Rechnung</li> <li>• Flexible PK-Rechnung auf Vollkostenbasis</li> </ul>
<b>TEILKOSTEN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deckungsbeitrags (DB)-rechnung</li> <li>• Relative Einzelkosten- und DB-Rechnung</li> </ul>	—	Flexible PK-Rechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung)

Tab. 2-4: Traditionelle Kostenrechnungssysteme<sup>197</sup>

### Kostenrechnungssysteme auf Vollkostenbasis:

Bei der **Vollkostenrechnung** werden alle im Unternehmen anfallenden Kosten in der Kostenrechnung berücksichtigt. Im ersten Schritt werden die Einzelkosten den Kostenträgern direkt zugerechnet, bevor die Gemeinkosten im zweiten Schritt unter Zuhilfenahme der Kostenstellen über unterschiedliche Verfahren – möglichst verursachungsgerecht – auf die Kostenträger umgelegt werden. Vor allem bei langfristigen bzw. strategischen (Investitions-) Entscheidungen ist eine ganzheitliche Betrachtung der Kosten und folglich der Einsatz der Vollkostenrechnung unabdingbar. Gleichzeitig fehlt jedoch für kurzfristige bzw. operative Entscheidungen eine ausreichende Teilkosteninformation, da fixe wie variable Kosten im Zuge der (Voll-)Kostenermittlung gleichermaßen mit einbezogen werden und eine fallweise Aufschlüsselung nicht möglich

<sup>197</sup> Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Stelling (2005), S. 22. Daneben wird in der neueren Literatur, wie z. B. bei Becker (2012), S. 57 f., u. a. auch die Prozesskostenrechnung als Kostenrechnungssystem aufgeführt, die im Wesentlichen ein auf der Vollkostenrechnung basierendes Kostenrechnungssystem darstellt, vgl. Stelling (2005), S. 155. Dabei fokussiert sie jedoch die indirekten Bereiche eines Unternehmens zu Ungunsten der direkten Bereiche, sodass für deren Steuerung ein ergänzendes Kostenrechnungssystem parallel betrieben werden muss, vgl. Götze (2010), S. 219. Wie bereits in Kapitel 2.2.2.2 angeführt, soll die Prozesskostenrechnung daher im weiteren Verlauf als Kostenmanagementinstrument berücksichtigt werden.

ist.<sup>198</sup> Insbesondere die fehlenden Informationen zu beschäftigungsvariablen Kosten verhindern ihre Eignung zur operativen Planung.<sup>199</sup> Zugleich verstößt die Vollkostenrechnung aus diesem Grund sowohl gegen das Verursachungs-<sup>200</sup> als auch das Beanspruchungsprinzip<sup>201</sup>.

Aufgrund der z. T. willkürlichen Zuschlagssätze einerseits sowie unvorhersehbarer Preis- und Mengenschwankungen der laufenden Periode andererseits besteht v. a. bei der **Vollkostenrechnung mit Istkosten** die Gefahr schwerwiegender Fehler bei der Verrechnung der Gemeinkosten und folglich falscher Kostenträgerkalkulationen.<sup>202</sup> Dies betrifft v. a. das Risiko einer falschen Preis-<sup>203</sup> und Produktionsplanung<sup>204</sup>. Die darauf aufbauende **Vollkostenrechnung mit Normalkosten** intendiert daher eine Reduzierung der Kalkulationsabweichungen. Aus den Kalkulationssätzen vorausgegangener Perioden wird ein durchschnittlicher bzw. normalisierter Gemeinkostenzuschlagssatz gebildet, dennoch kann trotz des reduzierten Fehlkalkulationsrisikos auch hier keine verursachungs-

---

<sup>198</sup> Vgl. Graumann (2008), S. 83. So können z. B. nur unter Berücksichtigung aller anfallenden Kosten kapazitätsbeeinflussende Entscheidungen getroffen werden.

<sup>199</sup> Vgl. Hoitsch & Lingnau (2007), S. 379.

<sup>200</sup> Das Verursachungsprinzip besagt, dass die kostenverursachende Stelle auch die Kosten tragen muss, vgl. Preißler (2005), S. 22.. In der Vollkostenrechnung werden die Fixkosten jedoch ganzheitlich proportionalisiert und gem. eines allgemein gebildeten Gemeinkostenzuschlagssatzes den Kostenträgern – unabhängig davon ob diese die Fixkosten verursacht haben oder nicht – zugerechnet.

<sup>201</sup> Das Beanspruchungsprinzip rechnet den Kostenträgern über einen Beanspruchungskoeffizienten deren mengenabhängige Entstehungskosten (sowohl beschäftigungsvariable als auch beschäftigungsfixe), in Abhängigkeit der Grenzkosten jeder zusätzlich produzierten Einheit, zu, vgl. Brühl (2004), S. 118, i. V. m. Bleis (2007), S. 17. Das bedeutet, Kosten dürfen nur dann zugerechnet werden, wenn der Kostenträger die damit verbundenen (Produktions-)Faktoren beansprucht hat. Die Gemeinkosten werden in der Vollkostenrechnung jedoch auf alle Kostenträger aufgeschlüsselt.

<sup>202</sup> Vgl. Scheld (2005), S. 1 f.

<sup>203</sup> Bei schwankender Beschäftigung ändern sich die Zuschlagssätze, die wiederum eine Preisänderung der Kostenträger zur Folge haben müssten. Demnach würde eine steigende Auslastung zu geringeren Zuschlagssätzen bzw. sinkenden Preisen, eine rückläufige Auslastung zu höheren Zuschlagssätzen bzw. steigenden Preisen führen, vgl. Graumann (2008), S. 228.

<sup>204</sup> Produkte, deren Selbstkosten über dem Marktpreis liegen, müssten entsprechend aus dem Produktprogramm gestrichen werden. Würde der Stückpreises in diesem Fall über den variablen Kosten liegen, würde dies sogar eine Verschlechterung des Betriebsergebnisses verursachen, vgl. Graumann (2008), S. 228.

gerechte Kostenzurechnung vorgenommen werden.<sup>205</sup> Die Normalkostenrechnung findet aufgrund ihrer Vergangenheitsorientierung in der Praxis kaum mehr Anwendung, speziell trifft dies auf die Teilkostenrechnung auf Basis von Normalkosten zu.<sup>206</sup>

#### Kostenrechnungssysteme auf Teilkostenbasis:

In der **Teilkostenrechnung** wird lediglich ein „Teil“ des Kostenumfangs der betrachteten Periode (z. B. variable Kosten) auf die Kostenträger verrechnet. Die Restkosten (z. B. fixe Kosten) werden zunächst nicht mit einbezogen, sondern erst anschließend – ohne auf die Kostenträger verrechnet zu werden – als Block oder stufenweise in die Kostenrechnung integriert.<sup>207</sup> Vor allem die Teilkostenrechnung auf der Basis von Ist- und Plankosten wird in der Praxis verwendet.<sup>208</sup> Als bedeutsame Systeme zählen hierzu u. a. die einstufige und mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung (mit Istkosten) sowie die Grenzplankostenrechnung (mit Plankosten). Daneben existiert die Teilkostenrechnung auf der Basis von Einzelkosten, die vor allem in den von Riebel (1994) entwickelten Systemen der relativen Einzel- und Deckungsbeitragsrechnung Anwendung findet.<sup>209</sup> Sie wurde grundsätzlich als Istkostenrechnung geschaffen, kann jedoch auch mit Plankosten durchgeführt werden.<sup>210</sup>

Die **Deckungsbeitragsrechnung** ist ein Instrument der kurzfristigen Produktions- und Absatzpolitik und dient der Verbesserung des Betriebsergebnisses.<sup>211</sup> Der Deckungsbeitrag bezeichnet dabei denjenigen Betrag, den ein Kostenträger je Mengeneinheit zur Deckung des Fixkostenblocks erbringt.<sup>212</sup> In der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung

---

<sup>205</sup> Vgl. Friedl (2010), S. 46 f.

<sup>206</sup> Vgl. Grünstäudl (2013), S. 36. Hierbei ist zu erwähnen, dass die Studienergebnisse von Becker et al. (2015), S. 269, v. a. der Teilkostenrechnung auf Istkostenbasis einen hohen Implementierungsgrad in KMU attestieren.

<sup>207</sup> Vgl. Scheld (2005), S. 2. In der Teilkostenrechnung auf Basis von variablen Kosten werden die Fixkosten, in der Teilkostenrechnung auf Basis von Einzelkosten die Gemeinkosten blockweise einbezogen.

<sup>208</sup> Vgl. Grünstäudl (2013), S. 36.

<sup>209</sup> Vgl. Riebel (1994), Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, i. V. m. Grünstäudl (2013), S. 39-41.

<sup>210</sup> Vgl. Scheld (2005), S. 203.

<sup>211</sup> Vgl. Zimmermann et al. (2003), S. 211.

<sup>212</sup> Vgl. Walter & Wünsche (2013), S. 78.

werden sämtliche Fixkosten von der Summe der Deckungsbeiträge abgezogen, wohingegen bei der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung die Fixkosten aufgespaltet und nach ihrer Zurechenbarkeit einzelnen Bezugsobjekten<sup>213</sup> zugeordnet werden, um sie differenzierter beurteilen zu können.<sup>214</sup>

Das **Konzept der relativen Einzelkostenrechnung** wurde als entscheidungsorientiertes Kostenrechnungssystem entwickelt. Das Grundprinzip beruht darauf, dass Riebel die Gesamtkosten nicht in variable und fixe Kosten, sondern in Einzelkosten und Gemeinkosten aufteilt. Die Kostenarten werden dabei als Einzelkosten direkt bei den Kostenstellen und Kostenträgern ausgewiesen unter der Annahme, dass sämtliche Kosten an irgendeiner Stelle im Unternehmen als Einzelkosten ausgewiesen werden können.<sup>215</sup> Die daraus entstehende Bezugsgrößenhierarchie ist mit jener der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung vergleichbar. Ziel ist es, möglichst viele Kosten direkt zuzuordnen, um die Kostensätze so verursachungsgerecht wie möglich zu gestalten.<sup>216</sup>

#### Plankostenrechnung auf Voll- und Teilkostenbasis:

Die **Plankostenrechnung** existiert schließlich sowohl als Voll- als auch als Teilkostenrechnungssystem. Sie ist ein Teil der Unternehmensplanung und hat die Aufgabe, Kostenbeträge für Einzel- und Gemeinkosten im Rahmen des Planungsprozesses festzulegen, um diese anschließend den tatsächlich entstandenen Kosten in einem Soll-Ist-Vergleich gegenüberzustellen. Auf diese Weise soll die Kostenentwicklung überwacht

---

<sup>213</sup> Bezugsobjekte der Fixkosten können dabei Produkte, Produktgruppen, Produktionsprogramme bzw. Kostenstellen, Unternehmensbereiche oder das Gesamtunternehmen sein, vgl. Ossadnik (2006), S. 98.

<sup>214</sup> Vgl. Zimmermann et al. (2003), S. 212, i. V. m. Ossadnik (2006), S. 98. Die einstufige Deckungsbeitragsrechnung wird überdies auch als *Direct Costing*, die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung als *stufenweise bzw. mehrstufige Fixkostendeckungsrechnung* bezeichnet.

<sup>215</sup> Vgl. Riebel (1994), S. 36 f. und S. 149 f. Riebel unterstellt hierbei, dass die Gemeinkosten der jeweiligen Bezugsgröße (z. B. Kostenstelle) wiederum als Einzelkosten der übergeordneten Bezugsgröße (z. B. Kostenstellen-Gruppe) bis hin zum Gesamtunternehmen erfasst werden können. Aus Sicht der untergeordneten Bezugsgröße bleiben die Einzelkosten der übergeordneten Bezugsgröße jedoch als Gemeinkosten – und folglich auch i. A. in der relativen Einzelkostenrechnung – erhalten.

<sup>216</sup> Vgl. Scheld (2005), S. 204.

und gesteuert, m. a. W. eine Kostenkontrolle sichergestellt werden.<sup>217</sup> Sie wird in einer starren und einer flexiblen Form wahrgenommen, wobei die **starre Plankostenrechnung** einen konstant bleibenden („starren“) Beschäftigungsgrad annimmt und nur auf Vollkostenbasis durchgeführt werden kann. Die **flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis** ermittelt neben den Plan- auch die Soll-Kosten aller übrigen Beschäftigungsgrade. Auf diese Weise soll eine flexible Anpassung der Kosten an die jeweilige Beschäftigung gewährleistet werden können.<sup>218</sup> Die **flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis** wird auch als **Grenzplankostenrechnung** bezeichnet. Das Prinzip entspricht der flexiblen Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis, jedoch beruhen die gebildeten Verrechnungssätze ausschließlich auf variablen Kosten. Die errechneten Plankosten stimmen demzufolge immer mit den variablen Sollkosten überein, eine Abweichung in Abhängigkeit zur Beschäftigung entfällt. Grundintention der Grenzplankostenrechnung ist es, die richtigen Kostendaten gemäß vorliegender Kapazität zur Verfügung zu stellen.<sup>219</sup>

Abschließend ist festzuhalten, dass die Vollkostenrechnung – trotz ihrer Unzulänglichkeiten – durch ihre ganzheitliche Erfassung aller im Unternehmen anfallenden Kosten eine **einfach verständliche Darstellung des Istkostenzustands niedriger Komplexität** liefert. Ihr Ansatz verfolgt das Ziel, alle entstandenen Kosten einer Periode durch die Erträge der Kostenträger zu decken. Im Hinblick auf das in der Vollkostenrechnung vorherrschende Risiko einer fehlerhaften Preis- und Produktplanung, ist die Teilkostenrechnung, aufgrund ihrer partiellen Kostenberücksichtigung, jedoch **besser für kurzfristige Entscheidungen** geeignet. Sie besitzt einen kürzeren Betrachtungshorizont und wird daher bei Anpassungsentscheidungen zu unveränderten Kapazitäten eingesetzt.<sup>220</sup> Da jedoch keine Aussage zum Nettogewinn je Mengeneinheit in einer Periode getroffen werden kann und die Gesamtkosten eines Unternehmens in diesem Zusammenhang unberücksichtigt bleiben, ist die alleinige

---

<sup>217</sup> Vgl. Jung (2007), S. 80.

<sup>218</sup> Vgl. Stelling (2005), S. 83 f.

<sup>219</sup> Vgl. Kilger et al. (2012), S. 76-81.

<sup>220</sup> Vgl. Irgel et al. (2004), S. 265.



Nutzung der Teilkostenrechnung für langfristige bzw. strategische Entscheidungen ungeeignet.<sup>221</sup>

## 2.2.4 Kennzahlen und Kennzahlensysteme

### 2.2.4.1 Definition

Kennzahlen werden als ein Instrument bei der Führung von Unternehmen eingesetzt.<sup>222</sup> Sie sind im Berichtswesen des Unternehmens integriert und dienen der Messung der Zielerreichung, indem sie Basisinformationen zu aussagekräftigen Größen aggregieren.<sup>223</sup> Auf diese Weise können Strukturen und Prozesse abgebildet und Entwicklungstendenzen aufgezeigt werden.<sup>224</sup> Dabei haben Kennzahlen zwei grundlegende Funktionen:<sup>225</sup>

- Entscheidungsfunktion
- Verhaltenssteuerungsfunktion

Die **Entscheidungsfunktion** wird vom Informationswert der Kennzahl ermöglicht. Hierbei gilt es, dem Entscheidungsträger im Unternehmen die relevanten Informationen zur Bewältigung eines Entscheidungsproblems zur Verfügung zu stellen. Die Herausforderung besteht im Wesentlichen darin, eine übersichtliche, konzentrierte und leicht verständliche Darstellung der erforderlichen Informationen zu realisieren, ohne dabei wesentliche Informationen wegzulassen. Die **Verhaltensfunktion** ist v. a. in dezentralen Verantwortungsstrukturen von Bedeutung. So sollen Kennzahlen die Ziele bzw. den Willen der übergeordneten Hierarchieebene mittels einer gezielten Steuerung des Verhaltens der untergeordneten Ebene durchsetzen.<sup>226</sup>

---

<sup>221</sup> Vgl. Walter & Wünsche (2013), S. 78, i. V. m. Klenger (2000), S. 412. So ist die Vollkostenrechnung z. B. bei der Ermittlung der Herstellkosten eines Produktes oder bei der Entscheidungsfindung über die Markteinführung eines neuen Produktes unentbehrlich.

<sup>222</sup> Vgl. Krause & Arora (2012), S. IX.

<sup>223</sup> Vgl. Jaspersen & Täschner (2012), S. 113, i. V. m. Ewert & Wagenhofer (2005), S. 525.

<sup>224</sup> Vgl. Preißler (2010), S. 4.

<sup>225</sup> Vgl. Ewert & Wagenhofer (2005), S. 526.

<sup>226</sup> Vgl. Gladen (2011), S. 24 f.

Die Informationsversorgung erfolgt über **zwei Arten von Kennzahlen** – absolute und relative – wobei relative Kennzahlen (z. B. Umsatzrentabilität) meist eine höhere Aussagekraft besitzen als absolute Kennzahlen, da mindestens zwei Werte zueinander in Beziehung gesetzt werden.<sup>227</sup> Entsprechend ihrer funktionalen Ausrichtung können Kennzahlen dabei in die **folgenden Gruppen** unterteilt werden:<sup>228</sup>

1. Finanzkennzahlen
2. Kunden- bzw. Marktkennzahlen
3. Prozesskennzahlen
4. Personal- bzw. Mitarbeiterkennzahlen
5. Innovationskennzahlen

Generell ist zu berücksichtigen, dass der Einsatz jedweder Kennzahlen im Einzelfall zu prüfen ist. Dennoch wird in der betrieblichen Praxis häufig eine Vielzahl von Kennzahlen eingesetzt, sodass infolge der Informationsflut eine klare Situationsanalyse bzw. Entscheidungsfindung kaum mehr möglich ist.<sup>229</sup> Insbesondere bei der Auswahl geeigneter Kennzahlen für kleine und mittlere Unternehmen weisen Ossadnik et al. (2010) darauf hin, dass diesen eine hohe Führungsrelevanz beigegeben werden soll. Dementsprechend sollten auch nur Kennzahlen, welche die Erreichung der Unternehmensziele messen, berücksichtigt werden, um der Ressourcenbeschränkung in KMU Rechnung zu tra-

---

<sup>227</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2014), S. 174, i. V. m. Behringer (2014), S. 89. Weitergehend können Kennzahlen überdies in Gliederungszahlen, Beziehungszahlen und Messzahlen differenziert werden. Gliederungszahlen geben den Anteil einer Größe an dessen Gesamtmenge an, z. B. den prozentualen Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital. Beziehungszahlen stellen einen messbaren Bezug zwischen Zahlen unterschiedlicher Grundgesamtheiten her, so kann z. B. der Gewinn im Verhältnis zum eingesetzten Kapital oder die Anzahl verunglückter Mitarbeiter einer Periode im Verhältnis zu den eingesetzten Arbeitsstunden angezeigt werden. Messzahlen existieren in Form von einfachen Messzahlen oder Indexzahlen, Letztere ermöglichen die Darstellung mehrerer Zahlenreihen statt lediglich einer Zahlenreihe, vgl. Gladen (2011), S. 16-19.

<sup>228</sup> Vgl. z. B. die Gruppierungen von Krause & Arora (2012), S. XII-XVII, Wördenweber (2013), S. VII-X, Weber & Schäffer (2014), S. 175.

<sup>229</sup> Vgl. Küpper (2008), S. 397.

gen.<sup>230</sup> Im Hinblick auf die Erarbeitung spezifischer, auch in KMU geeigneter Kennzahlen, sollen daher vorausgehend bedeutsame, im Controlling gebräuchliche Kennzahlen vorgestellt werden.

**2.2.4.2 Bedeutsame Kennzahlen und Kennzahlensysteme**

Kennzahlen können einerseits isoliert zur Bearbeitung einzelner, unabhängiger Problemstellungen eingesetzt werden. Andererseits sind die meisten innerbetrieblichen Herausforderungen in Form komplexer Zusammenhänge interdependent und einzelne Kennzahlen auch nur begrenzt aussagekräftig.<sup>231</sup> Aus diesem Grund können neben dem Einsatz einzelner Kennzahlen mehrere, in Beziehung stehende Kennzahlen in einem Kennzahlensystem organisiert werden, um Entscheidungen wie Verhaltenssteuerungen unter Gewährleistung einer ganzheitlichen, verbesserten Informationsversorgung behandeln zu können.<sup>232</sup>

Kennzahlen:

Die folgende Grafik soll zunächst in der Praxis bedeutsame Kennzahlen gemäß der im vorausgegangenen Kapitel vorgenommenen Kennzahlen-gruppierungen darstellen:

Finanz-kennzahlen	Kunden-kennzahlen	Prozess-kennzahlen	Personal-kennzahlen	Innovations-kennzahlen
Traditionell: • ROS • ROCE • ROI • EBIT Wertorientiert: • DCF • CVA • EVA	• Deckungsbeitrag • Break-Even • Customer Lifetime Value • Marktanteil • Kundenreklamationsquote • Kostenüberwälzungsgrad	• Fehlerquote • Auslastung • Durchlaufzeit • Taktzeit • Lagerumschlag • Fuhrparkkosten	• Krankenstand • Fluktuationsquote • Mitarbeiterproduktivität • Personalkostenquote	• Innovationsrate • F&E-Intensität • F&E-Kostenanteil

Abb. 2-7: Bedeutsame Kennzahlen<sup>233</sup>

<sup>230</sup> Vgl. Ossadnik et al. (2010), S. 163.

<sup>231</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2014), S. 193.

<sup>232</sup> Vgl. Weber & Sandt (2001), S. 19.

<sup>233</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Finanzkennzahlen dienen überwiegend zur schnellen und umfassenden Managementinformation. Zu den traditionellen Kennzahlen zählen hierbei die Umsatzrentabilität (ROS), die Rentabilität des eingesetzten Kapitals (ROCE), die Gesamtkapitalrentabilität nach Zinsaufwand und Steuern (ROI) sowie das Ergebnis der operativen Geschäftstätigkeit vor Zinsen und Steuern (EBIT).<sup>234</sup>

In der betrieblichen Praxis haben in jüngster Zeit neben den traditionellen Finanzkennzahlen v. a. wertorientierte Kennzahlen zunehmend Zuspruch erhalten. Zu den Bekanntesten zählen der Discounted Cashflow, der Cash Value Added und der Economic Value Added.<sup>235</sup> Sie sollen Auskunft über sog. Wertbeiträge, d. h. Gewinne über die von den Kapitalgebern geforderten Renditen hinaus, geben.<sup>236</sup> Nach einer Studie von Aders & Hebertinger (2003) in den Untersuchungsjahren 2002/2003 setzten 54%<sup>237</sup> der teilnehmenden DAX100-Unternehmen den EVA als mit Abstand gebräuchlichste Shareholder-Value-Spitzenkennzahl<sup>238</sup> ein. Der Discount Cashflow, als zweithäufigste Nennung mit 9%, sowie isolierte Renditekennzahlen spielten dagegen eine zunehmend untergeordnete Rolle.<sup>239</sup>

In den anderen Gruppierungen werden neben monetären Kennzahlen auch häufig nicht-monetäre Kennzahlen eingesetzt, um konkrete Werte oder Leistungen eines abgegrenzten betrieblichen Bereichs zu messen (z. B. Kundenreklamationsquote, Taktzeit der Produktion, Lagerumschlag, Mitarbeiterfluktuation etc.). Trotz ihrer hohen Objektivität ist zu berücksichtigen, dass nicht-monetären Kennzahlen eine geringere Verwertbarkeit zu Grunde liegt, da sie aufgrund ihrer eingeschränkten Ku-

---

<sup>234</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2014), S. 176–178.

<sup>235</sup> Vgl. Weber et al. (2004), S. 44.

<sup>236</sup> Vgl. Coenenberg et al. (2012), S. 837.

<sup>237</sup> Werden in den Studienergebnissen die residualgewinnorientierten Kennzahlen EVA und CVA zusammengefasst, finden diese in insgesamt 61% der teilnehmenden DAX100-Unternehmen Anwendung.

<sup>238</sup> Eine Spitzenkennzahl ist „eine Kennzahl, die eine Gesamtaussage zum Untersuchungsbereich erlaubt.“ (Heinrich & Lehner [2005], S. 358).

<sup>239</sup> Vgl. Aders & Hebertinger (2003), S. 15. In der Studie wurden alle zum 30.12.2002 im DAX100 vertretenen Unternehmen befragt, die Rücklaufquote belief sich auf 38%.

mulierbarkeit nur schwer mit anderen Kennzahlen in Verbindung gesetzt oder weiterverwendet werden können.<sup>240</sup>

Um weitere, im Zuge der Leistungserstellung relevante Sachverhalte abzubilden, können neben den erläuterten Kennzahlen, je nach Informationsbedarf, zusätzliche unternehmensspezifische Kennzahlen generiert und in das unternehmensinterne Reporting integriert werden.

#### Kennzahlensysteme:

Die Kombination mehrerer, in sachlogischem oder mathematischem Zusammenhang stehender Kennzahlen – konkret von mindestens zwei Kennzahlen – resultiert in einem Kennzahlensystem.<sup>241</sup> Als in der deutschen Wirtschaft meistverbreitetes und zugleich ausgeglichenes Kennzahlensystem gilt die Balanced Scorecard.<sup>242</sup> Die Entwickler der BSC, Robert S. Kaplan und David P. Norton, haben hierbei die traditionellen Finanzkennzahlen um eine Kunden-, eine interne Prozess- und eine Lern- und Entwicklungsperspektive erweitert und diese an der Unternehmensstrategie ausgerichtet.<sup>243</sup> Es wurde ein System aus (monetären und nicht-monetären) Ergebniszahlen und dazu in interdependentem Zusammenhang stehenden Leistungstreibern zur Unternehmenssteuerung geschaffen.<sup>244</sup>

Daneben existieren weitere, in der Praxis bedeutsame Kennzahlensysteme, wie z. B. das DuPont-, das ZVEI- sowie das EFQM-System.<sup>245</sup> Das DuPont- und das ZVEI-System intendieren beide die Unternehmenssteuerung mit einer Spitzenkennzahl. Im DuPont-System dient der ROI als Topkennzahl, die aus weiteren Kennzahlen gebildet wird, welche ihrerseits wiederum auf Zahlen des Rechnungswesens basieren und mathematisch verknüpft sind. Das ZVEI-System wird mit der Spitzenkennzahl Eigenkapitalrentabilität gebildet und enthält insgesamt 201 Kennzahlen, die in 11 Untergruppen zusammengefasst werden. Analog

---

<sup>240</sup> Vgl. Eberlein (2010), S. 289 f.

<sup>241</sup> Vgl. Sandt (2004), S. 14.

<sup>242</sup> Vgl. Schäffer & Matlachowsky (2008), S. 209 f.

<sup>243</sup> Vgl. Kaplan & Norton (1992), S. 71-73.

<sup>244</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2000), S. 5.

<sup>245</sup> ZVEI = Zentralverband der Elektrotechnischen Industrie e.V.  
EFQM = European Foundation for Quality Management.

zum DuPont-System sind diese mathematisch verknüpft, lassen jedoch noch detailliertere Analysen zu. Das EFQM wurde aus dem Qualitätsmanagement gegründet und besteht nicht ausschließlich aus finanziellen Kennzahlen, sondern zusätzlich aus qualitativen Qualitätsinformationen und -steuerungsgrößen. Ein zugrunde gelegtes Modell zerlegt die unternehmerische Aktivität hierbei in Kriterien, Teilkriterien und Ansatzpunkte, die eine einzelne Bewertung möglich machen, mit dem Ziel der Verbesserung der Qualität von Unternehmensprozessen.<sup>246</sup>

## 2.2.5 Berichtswesen

### 2.2.5.1 Definition

Das Berichtswesen ist das wichtigste Kommunikationsinstrument des Controllings und ist Teil dessen Aufgabe der Informationsversorgung.<sup>247</sup> Es stellt demzufolge das Bindeglied zwischen Informationssystem und Unternehmensführung dar. Der folgende Teil der Arbeit soll deshalb die Aufgaben sowie die Organisation des Berichtswesens im Hinblick auf dessen spätere Einbindung innerhalb der Kostenmanagementkonzeption erläutern.

### 2.2.5.2 Aufgaben und Organisation

#### Aufgaben:

Kernaufgabe des Berichtswesens ist die **Unterstützung des Managements bei Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben** durch die Bereitstellung entscheidungsrelevanter und empfängerspezifisch komponierter Informationen.<sup>248</sup> Die hierfür bereitzustellenden Informationen (z. B. Kennzahlen) werden aus den betrieblichen Informationssystemen (z. B. der Finanzbuchhaltung oder der Kostenrechnung) gewonnen, um in Form von situationsbedingten Berichten für die Entscheidungsträger zur Verfügung gestellt zu werden.

---

<sup>246</sup> Vgl. Weber & Schäffer (2014), S. 194 f. und 202 f.

<sup>247</sup> Vgl. Horváth (2008), S. 63, i. V. m. Gleich & Temmel (2008), S. 15.

<sup>248</sup> Vgl. Weber et al. (2004), S. 244.

Organisation:

Berichte werden zunächst über **Merkmale** definiert, bevor im Rahmen der Berichterstattung unterschiedliche **Berichtsarten** und **Berichtssysteme** beschrieben werden, die i. V. m. den zu berücksichtigenden Gestaltungskriterien die Organisation des Berichtswesens begründen.

*Merkmale von Berichten*

Merkmale von Berichten treten berichtsspezifisch in unterschiedlichen Ausprägungen auf.<sup>249</sup> Die Literatur ist dabei uneins über einheitlich zu verwendende Berichtsmerkmale und liefert eine Vielzahl möglicher Merkmalsarten und -kombinationen zur Charakterisierung von Berichten. Die für den weiteren Verlauf der Arbeit gewählte Auswahl stellt daher eine Destillation von Berichtsmerkmalen bestehender Definitionen dar, die aufgrund ihrer Mehrfachnennungen einerseits und unter den Aspekten einer pragmatischen Umsetzung und einfachen Anwendung in KMU andererseits gewählt wurde.<sup>250</sup>

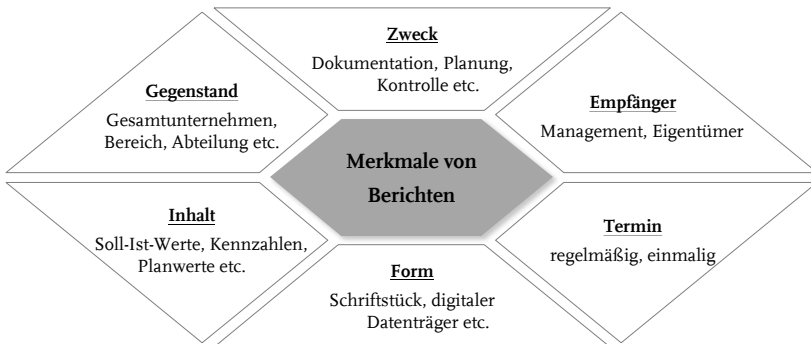


Abb. 2-8: Berichtsmerkmale und ausgewählte Ausprägungen<sup>251</sup>

<sup>249</sup> Vgl. Brühl (2004), S. 94, i. V. m. Koch (1994), S. 53.

<sup>250</sup> Vgl. z. B. Horváth (2011), S. 535, Küpper et al. (2013), S. 231 oder Weber et al. (2004), S. 243.

<sup>251</sup> Quelle: Eigene Darstellung. Die Merkmale stehen hierbei in morphologischem Zusammenhang und charakterisieren in der jeweiligen Ausprägungskonstellation den einzelnen Bericht. Die dargestellten Ausprägungen sind exemplarisch und haben keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Die in der Grafik illustrierte Merkmalskonfiguration beruht dabei auf der folgenden grundlegenden Fragestellung:

Zu welchem Zweck soll ein entscheidungsrelevanter Inhalt über einen bestimmten Gegenstand in ausgewählter Form und zu einem festen Termin an einen Empfänger berichtet werden?<sup>252</sup>

#### *Berichtsarten und Berichtssysteme*

Vor dem Aufbau eines Berichtssystems müssen zunächst die folgenden, grundlegenden **Berichtsarten** unterschieden werden.<sup>253</sup>

- Standardberichte bzw. Standardreporting
- Abweichungsberichte bzw. Exception Reporting
- Bedarfsberichte bzw. Analysereporting
- Ad-hoc Reporting

Die Erstellung von **Standardberichten** erfolgt regelmäßig zu fest vereinbarten Terminen, Inhalt und Empfänger bleiben dabei unverändert. Die darauf aufbauenden **Abweichungsberichte** werden bei der Überschreitung von zuvor definierten Grenzwerten, die im Rahmen des Standardreportings überwacht werden, generiert. **Bedarfsberichte** werden gezielt und bedarfsbezogen zur ergänzenden Analyse von Sachverhalten und zur individuellen Informationsgenerierung erstellt. Die Berichtsstrukturen sind undefiniert und können losgelöst von Vorgaben der Standard- oder Exceptionreports bestimmt werden. Das **Ad-hoc Reporting** wird meist bei erheblichen Grenzwertabweichungen beauftragt. Hierbei sollen kurzfristig Informationen zur Analyse und Beeinflussung der abgewichenen Grenzwerte zur Verfügung gestellt werden, die nicht aus dem Standardreporting abgeleitet werden können. Die Berichte werden dabei größtenteils aus dem Analysereporting generiert.<sup>254</sup>

---

<sup>252</sup> Vgl. Joos (2014), S. 54.

<sup>253</sup> Vgl. Duller & Haas (2009), S. 57. Eine exemplarische Aufzählung häufig eingesetzter Berichte ist überdies bei Periasamy (2010), S. 679 f., zu finden.

<sup>254</sup> Vgl. Horváth (2011), S. 535 f., i. V. m. Duller & Haas (2009), S. 57 f.



Darauf aufbauend entsteht ein **Berichtssystem** durch eine zielgerichtete, strukturierte Anordnung von Berichten.<sup>255</sup> Es wird in Abhängigkeit zu dem im Unternehmen vorherrschenden Planungs- und Kontrollsystem aufgebaut und überwiegend von der Art der Berichtsauslösung sowie der zur Berichtserstellung eingesetzten Technik charakterisiert. Küpper unterscheidet hier zwischen

- generatoraktiven,
- benutzeraktiven und
- Dialogsystemen.<sup>256</sup>

Berichte aus generatoraktiven Systemen werden im Hinblick auf Art, Form und Inhalt im Wesentlichen vom Berichtswesen selbst typisiert und sind überwiegend für Standard- und Abweichungsreports geeignet. Die in benutzeraktiven Systemen erstellten Berichte resultieren aus einem spezifischen Informationsbedarf und einer damit verbundenen Anfrage eines Benutzers bzw. Berichtsempfängers. Auf diese Weise werden Bedarfs- oder Ad-hoc-Berichte realisiert. Dialogsysteme ermöglichen schließlich eine unmittelbare Informationsabfrage i. V. m. einer dazugehörigen Berichtserstellung. Datenbanken und hinterlegte Analyse- und Auswertungsmodelle stellen in diesem Fall dem Nutzer die jeweils abgefragte Information direkt zur Verfügung.<sup>257</sup>

#### *Gestaltung von Berichten*

Für die Berichtsgestaltung sind nach Horváth (2011) die **Auswahl** der relevanten Informationen, der Grad der **Verdichtung** der enthaltenen Einzelinformationen sowie letztlich die empfangergerechte **Darstellung** entscheidend. Um einen Bericht tiefergehend als Controllingbericht (und in der logischen Konsequenz analog als Kostenmanagementbericht) zu bezeichnen, sind darüber hinaus die drei folgenden Aspekte maßgeblich:

---

<sup>255</sup> Vgl. Horváth (2011), S. 537.

<sup>256</sup> Vgl. Küpper et al. (2013), S. 233.

<sup>257</sup> Vgl. Bea & Schweitzer (2010), S. 284.

- Die genutzten Berichtsinhalte (im Rahmen des Kostenmanagements z. B. Plan-/Soll-, Ist-Kosten etc.) müssen einen **Soll-Ist-Vergleich** ermöglichen.
- Der Berichtersteller bzw. Controller muss die Berichtsinhalte kommentieren, um dem Management **ergänzende, im Zusammenhang mit der Inhaltsermittlung stehende Informationen** zur Verfügung zu stellen (z. B. Verknüpfungen von Kostenkennzahlen). Darüber hinaus können diese um Vorschläge für Steuerungsmaßnahmen erweitert werden.
- Abweichungen müssen entsprechend ihrer **Ergebniswirksamkeit** – m. a. W. ihres Einflussgrades auf das Gesamtergebnis – beurteilt werden.<sup>258</sup>

### 2.2.6 Zwischenfazit

Die Konkretisierung bestehender Controllingkonzeptionen auf die überschneidend vorhandenen Controllingaufgaben der Planung und Kontrolle einerseits sowie der Informationsversorgung andererseits bildet den theoretischen, wissenschaftlich fundierten Rahmen der intendierten Kostenmanagementkonzeption. Neben dem Kostenmanagement (als übergreifendes Instrumentarium der Planung & Kontrolle) kennzeichnen die Kostenrechnung (i. V. m. der externen Rechnungslegung), Kennzahlen und Kennzahlensysteme sowie das Berichtswesen (als Instrumente der Informationsversorgung) die methodischen Inhalte der Konzeption.

Die vorgestellten **Kostenmanagementinstrumente** ermöglichen eine umfassende Beeinflussung von Kostenniveau, -strukturen und -verhalten. Die damit einhergehende Komplexität und Ressourcenintensität in der Umsetzung scheint jedoch in KMU schwer bzw. bei abnehmender Unternehmensgröße und mangelndem fachlichem Hintergrund des Unternehmers kaum darstellbar. Bei der Entwicklung der Konzeption ist daher – im Hinblick auf die Implementierbarkeit der Instrumente – eine unternehmensgrößenspezifische Empfehlung erforderlich.

---

<sup>258</sup> Vgl. Horváth (2011), S. 540 f.

Für die Organisation der **Kostenrechnung** kann konstatiert werden, dass weder die Vollkostenrechnung noch die Teilkostenrechnung als ausschließliches Kostenrechnungssystem sinnvoll sind. Die Teilkostenrechnung stellt daher auch keine Alternative zur Vollkostenrechnung dar, sondern vielmehr eine wichtige Ergänzung dieser innerhalb der innerbetrieblichen Kostenrechnung.<sup>259</sup> In der späteren Entwicklung der Kostenmanagementkonzeption sollen daher auch beide Kostenrechnungssysteme eingesetzt werden.

Hinsichtlich des Einsatzes von **Kennzahlensystemen** in KMU ist hervorzuheben, dass eine Einführung nur dann zweckmäßig erscheint, wenn das System in der Lage ist, eine zielorientierte Unternehmenssteuerung bei gleichbleibender bzw. niedriger Komplexität zu ermöglichen.<sup>260</sup> Vor dem Hintergrund der damit verbundenen Anforderungen einer einfachen Implementier- und Verwendbarkeit, die v. a. in ressourcenbeschränkten Unternehmen zentral sind, erscheint die Integration eines konventionellen, nicht unternehmensspezifisch angepassten Kennzahlensystems in KMU daher nicht sinnvoll.<sup>261</sup> Vielmehr sollen konzeptionelle Herangehensweisen und Best Practices die Möglichkeit eröffnen, ein unternehmensindividuelles Kennzahlensystem herauszubilden.

Die umfassenden Anforderungen an das **Berichtswesen** in Bezug auf Erfordernis und Umsetzbarkeit in KMU müssen schließlich ebenfalls intensiv und individuell bewertet werden. Einerseits funktioniert die für das Kostenmanagement erforderliche Controllingaufgabe der Informationsversorgung nur über ein geregeltes Berichtswesen, andererseits sind z. B. aufwendige Berichtssysteme, wie ein Dialogsystem, in manchen KMU aufgrund fehlender Systeme schlicht nicht umsetzbar oder nur kostspielig implementierbar. Analog zur Einführung eines unternehmensspezifischen Kennzahlensystems sollte daher auch beim Berichtswesen individuell entschieden werden, welche Anforderungen wertschöpfend umgesetzt werden können und welche erst mit zunehmender Unternehmensgröße eingeführt werden sollten.

---

<sup>259</sup> Vgl. Rüth (2012), S. 242.

<sup>260</sup> Vgl. S. Müller & Krieg (2009), S. 325.

<sup>261</sup> Vgl. Ossadnik et al. (2010), S. 157 f.

## 2.3 Fazit

### 2.3.1 Zusammenfassung der theoretischen Erkenntnisse

Es wurde aufgezeigt, dass Unternehmen mit bis zu 250 Mitarbeitern den Großteil des deutschen Unternehmensbestandes bilden und für mehr als ein Drittel der steuerbaren Umsätze sowie mehr als die Hälfte der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten verantwortlich sind.<sup>262</sup> Gleichzeitig konnte im Rahmen der Analyse von KMU-Charakteristika festgestellt werden, dass die Herausforderungen aus der personellen und finanziellen Ressourcenbeschränkung sowie „ein auf den Unternehmer ausgerichtetes Einliniensystem“<sup>263</sup> umso stärker auftreten, je kleiner ein Unternehmen ist.<sup>264</sup> Infolgedessen werden die Controllingaufgaben v. a. in kleineren KMU und speziell in KKV zumeist bei Eigentümern oder leitenden Angestellten gebündelt. Mangelnde Zeit sowie fehlende Fachkompetenz zur Ausübung einer adäquaten Controllingfunktion führen bei gleichzeitiger Sicherstellung der Hauptaufgabe der Unternehmensführung dazu, dass eine formalisierte Planung nur selten erfolgt und Controlling i. A. nur rudimentär vorhanden ist.<sup>265</sup>

Im Zuge des Aufbaus des theoretischen Fundaments der vorliegenden Arbeit konnte zudem festgestellt werden, dass sich Hilfestellungen aus der Wissenschaft ausschließlich auf Controlling in KMU beziehen, Aussagen zum Implementierungsstand von Kostenmanagement in KMU oder diesbezügliche konzeptionelle Ansätze jedoch nicht vorhanden sind.<sup>266</sup> Um eine auf KMU zugeschnittene Kostenmanagementkonzeption zu entwickeln, wurden daher zunächst das Controlling, dessen Aufgaben und wesentliche Instrumente sowie seine wissenschaftlich dokumentierten Ausprägungen in KMU untersucht.<sup>267</sup> Neben dem Kostenmanagement selbst wurden dabei die folgenden (kosten-) informati-

---

<sup>262</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.1.

<sup>263</sup> Bergmann & Crespo (2009), S. 8.

<sup>264</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.2 und Kapitel 2.1.2.4.

<sup>265</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.5.

<sup>266</sup> Hierbei ist anzumerken, dass diesbezügliche Studien existieren, diese jedoch unabhängig von der Unternehmensgröße durchgeführt wurden, vgl. u. a. Himme (2007c).

<sup>267</sup> Vgl. Kapitel 2.2.1.

onsversorgenden Controllinginstrumente für den weiteren Verlauf der Arbeit eingegrenzt:

1. Kostenrechnung
2. Kennzahlen und Kennzahlensysteme
3. Berichtswesen

### 2.3.2 Ableitung eines Erklärungsmodells

In Anlehnung an die Controllingaufgaben der Planung und Kontrolle sowie der Informationsversorgung können diese Instrumente in ein theoretisches Kostenmanagementmodell<sup>268</sup>, dem **Haus des Kostenmanagements**, überführt werden:

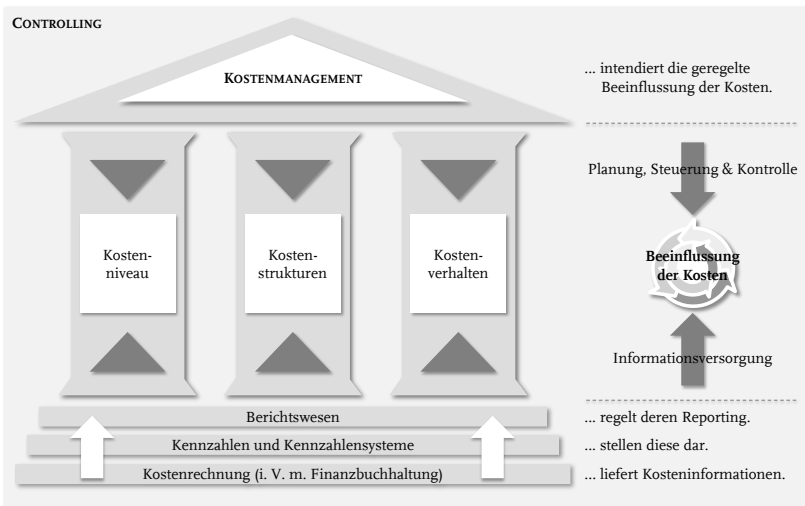


Abb. 2-9: Haus des Kostenmanagements<sup>269</sup>

<sup>268</sup> Vgl. Horn & Thommen (2015). Das Kostenmanagementmodell entspricht dabei einem Erklärungsmodell, innerhalb dessen die Zusammenhänge der relevanten Instrumente erläutert werden.

<sup>269</sup> Quelle: Eigene Darstellung. Siehe hierzu ähnliche Illustrationen bei Asdecker (2014), S. 53, und Stadler (2015), S. 6.

Das Modell stellt dabei eine Verbindung der theoretischen Grundlagen der intendierten Kostenmanagementkonzeption und demzufolge auch den methodischen Rahmen für die nachfolgenden empirischen Untersuchungen dar.

Die Informationsversorgung bildet dabei das Fundament des Modells, wobei die Controllinginstrumente **Kostenrechnung, Kennzahlen und Kennzahlensysteme sowie Berichtswesen** in Anlehnung an Scheers (1990) integriertes Informationssystem logisch verknüpft werden.<sup>270</sup> Die Kostenrechnung (i. V. m. mit der Finanzbuchhaltung) stellt die erforderlichen Kostendaten zunächst bedarfsweise – entsprechend des eingesetzten Kostenrechnungssystems – dar.<sup>271</sup> Darauf aufbauend werden die Kostendaten über Kennzahlen und Kennzahlensysteme entscheidungsorientiert und unter Berücksichtigung des richtigen Informationsverdichtungsgrades destilliert.<sup>272</sup> Über das Berichtswesen werden die Informationen schließlich in Form von Berichten situationsbedingt und empfängerspezifisch komprimiert zur Verfügung gestellt. Es beschreibt die zu wählenden Berichtsarten, deren Gestaltung als Kostenmanagementbericht sowie die Einbindung in das Berichtssystem.<sup>273</sup>

Die Säulen stellen die Kostenmanagementaufgaben – die **Beeinflussung von Kostenniveau, -strukturen und -verhalten** – dar und stehen im Zentrum des Modells. Sie werden gleichermaßen von der Informationsversorgung als auch den methodischen Grundlagen des Kostenmanagements, bestimmt. Die Informationsversorgung bildet überhaupt erst die Grundlage der Kostenbeeinflussung. Erst darauf aufbauend kann eine zielgerichtete Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten erfolgen, die durch das Kostenmanagement beschrieben und geregelt wird.

Das Dach des Modells bildet entsprechend das **Kostenmanagement**, das konzeptionell die ganzheitliche Kostenplanung, -steuerung und -kontrolle zur Beeinflussung von Kostenniveau, -struktur und -verhalten sicherstellt. Vor dem Hintergrund des Controllings obliegen ihm – als

---

<sup>270</sup> Vgl. Kapitel 2.2.1.2.

<sup>271</sup> Vgl. Kapitel 2.2.3.

<sup>272</sup> Vgl. Kapitel 2.2.4.

<sup>273</sup> Vgl. Kapitel 2.2.5.

Teilsystem der Unternehmensführung – die kostenbezogenen Führungsaufgaben. Die hierfür zur Verfügung stehenden Instrumente wurden um das Instrument der Kostenkultur erweitert, um den Stellenwert der in der Literatur bis dato unzureichend betrachteten sozioökonomischen Komponente bei der Kostenbeeinflussung hervorzuheben.<sup>274</sup>

---

<sup>274</sup> Vgl. Kapitel 2.2.2.

### 3 Umfrage zum Implementierungsstand in KMU

*Ziel dieses Kapitels ist die Untersuchung des Implementierungsstands von Kostenanalyse & -steuerung in KMU durch Überprüfung des Einsatzes von Kostenmanagementinstrumenten und Instrumenten der (Kosten-) Informationsversorgung. Mit Hilfe der deskriptiven Analyse sollen auf diese Weise die wissenschaftlichen Grundlagen für die spätere Konzeptualisierung geschaffen werden.*

#### 3.1 Forschungsmethodik

##### 3.1.1 Quantitative Forschung

Nach Herrmann (1995) befasst sich die Forschung – im Kontext der Realwissenschaften<sup>275</sup> – grundsätzlich mit dem Lösen von Problemen. Dabei ist es ihr Bestreben, einen Ist-Zustand unter Einsatz bestimmter Mittel in einen Sollzustand, m. a. W. die Problemlösung, zu überführen, bei gleichzeitiger Vermeidung unerwünschter Nebeneffekte.<sup>276</sup>

Im Verlauf des wissenschaftlichen Problemlösungsprozesses intendiert die quantitative Forschung die Generierung objektiver Erkenntnisse durch Generalisierung bzw. objektivierende Prüfung von (Hypo-) Thesen.<sup>277</sup> Dabei wird das Ziel verfolgt, mit zumeist standardisierten Datenerhebungs- und Datenauswertungsverfahren repräsentative Aussagen für eine möglichst große Zahl an untersuchten Einheiten zu erzeugen.<sup>278</sup> Im Vergleich zur qualitativen Forschung, die den Untersu-

---

<sup>275</sup> Die Literatur unterteilt Wissenschaften in Formalwissenschaften (z. B. Mathematik, Methodik) und Realwissenschaften (z. B. Naturwissenschaft, Geistes- und Sozialwissenschaft). Dabei werden neben Soziologie und Rechtswissenschaften die Wirtschaftswissenschaften, denen u. a. die Betriebswirtschaftslehre zugeordnet ist, als ein Teilgebiet der Sozialwissenschaften betrachtet, vgl. Fischbach & Wollenberg (2007), S. 4-6. In der Folge befindet sich der in der vorliegenden Arbeit untersuchte Kontext, der als Teilbereich des Controllings eindeutig der Betriebswirtschaftslehre zugewiesen werden kann, innerhalb der Realwissenschaft.

<sup>276</sup> Vgl. Herrmann (1995), S. 20-24.

<sup>277</sup> Vgl. Kleining (1995), S. 11 f.

<sup>278</sup> Vgl. Burzan (2008), S. 11.



chungsgegenstand verbal beschreibt, „erfasst quantitative Forschung die Variabilität eines Merkmals über die definierte Zuordnung von Zahlenwerten“<sup>279</sup>. Hierfür stellt sie eine Reihe quantitativer Analyseverfahren als Problemlösungsmittel zur Verfügung, woraus im Folgenden die für den weiteren Verlauf relevanten Verfahren selektiert werden.

Die folgende Abbildung zeigt zunächst eine Übersicht wissenschaftlich bewährter statistischer Analyseverfahren:

Art		Ziel	Verfahren	
Univariat (eine Variable)		Analyse einer Variable (Ermittlung univariater statistischer Kennwerte)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Häufigkeiten</li> <li>• Mittelwerte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anteilswerte</li> <li>• Streuungsmaße</li> </ul>
Bivariat (zwei Variablen)		Zusammenhangsanalyse von zwei Variablen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kreuztabellen</li> <li>• Korrelation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bivariate Regression</li> <li>• Mittelwertvergleich</li> </ul>
Multivariat (mehr als zwei Variablen)	strukturprüfend	Überprüfung von Zusammenhängen, die auf theoretischen Überlegungen basieren (Deduktion)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Partielle Korrelation</li> <li>• Multiple Regressionsanalyse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Varianzanalyse</li> <li>• Diskriminanzanalyse</li> <li>• Strukturgleichungsmodelle</li> </ul>
	struktur-entdeckend	Entdeckung von Zusammenhängen (Induktion)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Faktorenanalyse</li> <li>• Clusteranalyse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Multidimensionale Skalierung</li> </ul>

Tab. 3-1: Univariate, bivariate, multivariate Verfahren<sup>280</sup>

Bei **univariaten Verfahren** wird lediglich eine Variable betrachtet. Die Auswertungsverfahren beziehen sich auf Häufigkeitsauszählungen und die Berechnung einfacher, statistischer Maßzahlen. **Bivariate Verfahren** untersuchen Zusammenhänge zwischen genau zwei Variablen. Die *Stärke* des statistischen Zusammenhangs wird mit Hilfe von Zusammenhangsmaßen gemessen, zudem können durch statistische Beurteilung des Einflusses einer nicht interessierenden Variable auf die Variation einer interessierenden Variablen Aussagen über die *Art* des statistischen Zusammenhangs getroffen werden. **Multivariate Verfahren** beschäftigen sich schließlich mit der Untersuchung von mehr als zwei

<sup>279</sup> Vgl. Riesenhuber (2007), S. 7.

<sup>280</sup> Quelle: Raithel (2008), S. 119.

Variablen. Sie können in strukturprüfende und strukturentdeckende Verfahren unterschieden werden und sind u. a. für die Analyse eines multideterminierten Verhaltens, das auf theoretischen Überlegungen basiert, oder die Aufdeckung redundanter oder maskierter Zusammenhänge erforderlich.<sup>281</sup>

In diesem Teil der Arbeit soll der Implementierungsstand von Kostenanalyse & -steuerung in KMU untersucht werden. Das Untersuchungsmodell muss daher Zusammenhänge z. B. zwischen Unternehmensgrößen und dem Einsatz von Controlling- und Kostenmanagementinstrumenten abbilden, wobei hierfür uni- sowie bivariate bzw. deskriptive Analyseverfahren<sup>282</sup> eingesetzt werden.

### 3.1.2 Deskriptive Analyseverfahren

Die unzureichenden Informationen zum Implementierungsstand von Kostenmanagement in KMU erfordern zunächst eine initiale Beschreibung – m. a. W. Deskription – der in KMU vorzufindenden Ausprägungen von Controllinginstrumenten. Hierfür wird die Häufigkeitsverteilung als univariates Analyseverfahren sowie die Kontingenzanalyse als bivariates Analyseverfahren eingesetzt.

Die **Häufigkeitsverteilung** bildet meist den Ausgangsschritt der univariaten Analyse und dient dazu, die in den generierten Daten enthaltenen Informationen in komprimierter Form darzustellen.<sup>283</sup> In diesem Zusammenhang bezeichnet sie „die Zuordnung von (absoluten oder relativen oder auch kumulierten) Häufigkeiten zu den Merkmalsausprägungen“<sup>284</sup> der Urliste<sup>285</sup>.

---

<sup>281</sup> Vgl. Raithel (2008), S. 120, i. V. m. Eid et al. (2010), S. 264 f. Die (multivariaten) Analysemethoden werden dabei nach ihrem Anwendungsbezug eingeordnet. So dienen die strukturprüfenden Verfahren der *Überprüfung* von Zusammenhängen, wohingegen die strukturentdeckenden Verfahren auf die *Entdeckung* von Zusammenhängen abzielen, vgl. Backhaus et al. (2008), S. 10 f.

<sup>282</sup> Die deskriptive Analyse erfolgt auf Grundlage der *deskriptiven* oder auch *beschreibenden Statistik*. Ziel der deskriptiven Statistik ist es, Daten möglichst knapp und übersichtlich zu veranschaulichen, indem Untersuchungseinheiten im Hinblick auf einzelne Variablen beschrieben werden, vgl. Benninghaus (2007), S. 11 f.

<sup>283</sup> Vgl. Benninghaus (2007), S. 30.

<sup>284</sup> Bamberg et al. (2012), S. 11.

Demgegenüber ermöglicht die **Kontingenzanalyse** Aussagen über den Zusammenhang zweier nominaler Variablen, indem sie gemeinsame Häufigkeiten der Ausprägungspaare darstellt.<sup>286</sup> Mit Hilfe der Kreuztabulation werden dabei durch vertikale und horizontale Anordnung der zu untersuchenden Variablen die Ausprägungspaare gebildet.<sup>287</sup> Neben den absoluten Häufigkeiten werden aufgrund des höheren Informationsgehalts v. a. bedingte relative Häufigkeiten zur Interpretation eingesetzt.<sup>288</sup> Für die Bewertung von Abhängigkeiten zwischen den untersuchten Variablen können darauf aufbauend eine Reihe weiterer statistischer Untersuchungen vorgenommen werden.

Die vorliegende Analyse beruht auf einer Stichprobe<sup>289</sup> mit mehr als 60 Fällen, weshalb neben den absoluten und bedingten relativen Häufigkeiten zusätzlich eine Untersuchung der asymptotischen Signifikanz (2-seitig) des **Pearson-Chi-Quadrat** (Pearson- $\chi^2$ ) durchgeführt wird, um Aussagen hinsichtlich statistisch signifikanter Abhängigkeiten zwischen den untersuchten Variablen zu treffen.<sup>290</sup> Diesen Untersuchungen wird bei der Überprüfung der Nullhypothese grundsätzlich ein Signifikanzniveau von  $\alpha = 5\%$ <sup>291</sup> zu Grunde gelegt.<sup>292</sup> Eine sich anschließende Be-

---

<sup>285</sup> Als Urliste wird die Aufzählung aller Variablen bzw. Merkmalsausprägungen der Ausgangsdaten bezeichnet, vgl. Benninghaus (2007), S. 30.

<sup>286</sup> Vgl. Cleff (2011), S. 80.

<sup>287</sup> Vgl. Benninghaus (2007), S. 69 f.

<sup>288</sup> Vgl. Bsmberg et al. (2012), S. 30 f.

<sup>289</sup> Vgl. die Erläuterungen zur Datenerhebung in Kapitel 3.3.1.

<sup>290</sup> Vgl. Martens (2003), S. 110-112. Backhaus et al. (2008), S. 319, empfiehlt einen Chi-Quadrat-Test generell nur bei Stichprobenumfängen mit mehr als 60 Fällen. Zudem empfehlen die Autoren, dass die einzelnen Beobachtungen voneinander unabhängig sind, jede Beobachtung eindeutig einer Merkmalsausprägung zugeordnet ist und Felder mit erwarteten Häufigkeiten  $< 5$  einen Anteil von 20% nicht überschreiten.

<sup>291</sup> Bei der Beurteilung der Signifikanz wird in der Literatur zumeist bei einem Messwert (auch p-Wert) kleiner als  $\alpha = 5\%$  von signifikant, bei kleiner als  $\alpha = 1\%$  von hochsignifikant und bei kleiner als  $\alpha = 0,01\%$  von höchst signifikant gesprochen, vgl. Precht et al. (2005), S. 216.

<sup>292</sup> Nach Bortz & Döring (2002), S. 28 f., steht die Nullhypothese stellvertretend dafür, dass kein Zusammenhang zwischen den untersuchten Variablen vorliegt. Wird die Nullhypothese abgelehnt, wird eine entsprechende Alternativhypothese formuliert, die alle der Nullhypothese entgegengerichteten Ausgänge abdeckt. Das Assoziationsmaß Pearson-Chi-Quadrat wird hier als bekannt vorausgesetzt. Detaillierte Ausführungen zur Berechnung von Chi-Quadrat-Werten beschreibt u. a. Bühl (2008), S. 264-267.

urteilung von Stärke und Richtung der Korrelation der ordinalskalierten Variablen wäre über den Rangkorrelationskoeffizienten nach Spearman denkbar.<sup>293</sup> Da eine darauf aufbauende Interpretation des Implementierungsstands einzelner Instrumente im Verlauf der Unternehmensgröße jedoch nur eine statistisch belegte Aussage zur Entwicklung, dabei aber keinen inhaltlichen Mehrwert für die spätere Konzeptgestaltung zum Einsatz in KMU liefern würde, wird davon abgesehen. Im Gegensatz dazu wird für die Interpretation der kategorialen Entwicklung des Instrumenteneinsatzes eine grafische Darstellung des Verlaufs der bedingten Einsatzhäufigkeiten, unter Berücksichtigung der asymptotischen Signifikanz des Chi-Quadrat-Wertes, eingesetzt.

Generell wird bei der deskriptiven Analyse der **induktiv-statistischen Forschungslogik** gefolgt, d. h. die Erklärung des vorliegenden Sachverhaltes erfolgt unter Verwendung von probabilistischen Aussagen aus der empirischen Untersuchung, wobei Thesen als Resultat der festgehaltenen Beobachtungen generiert werden.<sup>294</sup> Mit Hilfe des Induktionsschlusses soll dabei aus Einzelbeobachtungen in Stichproben auf allgemeine Aussagen in der Gesamtpopulation geschlossen werden.<sup>295</sup> Der Einsatz der probabilistischen Aussagen dient in diesem Zusammenhang der Steigerung der Zuverlässigkeit der gebildeten Thesen.<sup>296</sup> Die Entscheidung zu Gunsten der induktiven Logik fundiert einerseits darauf, „dass Deduktion kein neues Wissen erzeugt, sondern nur redundantes Wissen“<sup>297</sup>. Andererseits bietet das bestehende Forschungsdefizit die Möglichkeit, innovative Ideen aus Induktionsschlüssen in der späteren Konzeptualisierung zu berücksichtigen. Die Unsicherheit hinsichtlich der Richtigkeit der Untersuchungsergebnisse aufgrund der nicht durch-

---

<sup>293</sup> Vgl. Bühl (2008), S. 348.

<sup>294</sup> Vgl. Schnell et al. (2011), S. 61 f., i. V. m. Bortz & Döring (1995), S. 29 f.

<sup>295</sup> Vgl. Senger (2008), S. 197. In der vorliegenden Untersuchung sollen so, anhand der Beobachtungen in der vorliegenden Zufallsstichprobe, generalisierte Aussagen zum Implementierungsstand von Kostenmanagement in KMU getroffen werden können.

<sup>296</sup> Vgl. Senger (2008), S. 198.

<sup>297</sup> Bortz & Döring (1995), S. 275. Die Deduktion von Prämissen und (Hypo-)Thesen aus bestehenden Theorien impliziert damit auch die Beschränkung des empirischen Gehaltes auf den Informationsgehalt der zu Grunde gelegten Theorien.

föhrbaren Falsifizierbarkeit<sup>298</sup> wird in den nachfolgenden Analysen, mit Verweis auf die wiederholte Richtigkeit vergangener Induktionsschlüsse sowie der expliziten Absicht zur Generierung neuer Erkenntnisse, akzeptiert.<sup>299</sup>

### 3.1.3 Zwischenfazit

Im vorhergehenden Unterkapitel wurden zunächzt die Notwendigkeit der quantitativen Forschung zur Bearbeitung des vorliegenden Forschungsproblems sowie die hierfür zur Verfügung stehenden grundsätzlichen Analyseverfahren dargestellt. Für die deskriptive Analyse, die zur Beschreibung des Implementierungsstands von Kostenmanagement in KMU dienen soll, wurden die statistischen Verfahren der Häufigkeits- und Kontingenzanalyse selektiert und erläutert.

---

<sup>298</sup> Nach Karl R. Popper ist die Falsifizierbarkeit die "logische Eigenschaft der (...) Prüfbarkeit erfahrungswissenschaftlicher Aussagen", vgl. Thommen (2014). Demnach fordert Popper, Hypothesen aus Theorien zu deduzieren und diese anschließend zu falsifizieren, um den empirischen Gehalt zu steigern, vgl. Bortz & Döring (1995), S. 276. *Empirischer Gehalt* und *Falsifizierbarkeit* werden dabei synonym verwendet, vgl. Braun (1975), S. 204 f.

<sup>299</sup> Vgl. Bortz & Döring (1995), S. 275 f.

## 3.2 Entwicklung des Untersuchungsmodells

### 3.2.1 Methodische Grundlagen

Die Entwicklung des Untersuchungsmodells basiert im Wesentlichen auf dem zu Grunde gelegten Forschungsprozess und den dabei zu berücksichtigenden Gütekriterien, weshalb initial eine Erläuterung dieser methodischen Grundlagen erfolgt.

#### Forschungsprozess:

Für eine gerichtete Durchführung der Untersuchung wurde der Forschungsprozess in Anlehnung an Schnell et al. (1995) gestaltet, dessen wesentliche Arbeitsschritte sich im Rahmen des empirischen Forschungsprojektes wie folgt darstellen:



Abb. 3-1: Forschungsprozess des empirischen Forschungsprojekts<sup>300</sup>

Die Festlegung des Gegenstands der Forschung bildet den Auslöser des Forschungsprozesses mit dem Ziel der initialen **(1) Formulierung des Forschungsproblems**. Darauf aufbauend erfolgt die **(2) Theoriebildung** unter Verwendung bereits existierender Theorien zum Gegenstandsbe-

<sup>300</sup> Quelle: Schnell et al. (1995), S. 7.

reich sowie, im vorliegenden Fall, durch Entwicklung einer Theorie zur Erklärung des Forschungsgegenstands im Rahmen des „Haus des Kostenmanagements“. In der sich anschließenden **(3) Konzeptspezifikation & Operationalisierung** werden die noch vage formulierten Theorien zunächst präzisiert und hinsichtlich der in der empirischen Untersuchung zu messenden Begriffe konkretisiert. Gemeinsam mit den parallel konstruierten Messinstrumenten sowie unter Berücksichtigung der zu erfüllenden Gütekriterien werden diese in Voruntersuchungen (sog. Pretests) geprüft. Dies begründet auch die wechselseitige Abhängigkeit zur Bestimmung des **(3) Forschungsdesigns**, die in diesem Zuge ebenfalls stattfindet. Nach der Festlegung der Untersuchungsform ist zu entscheiden, welche **(4) Untersuchungsobjekte** innerhalb des Gegenstandsbereichs miteinbezogen werden sollen, wobei anzumerken ist, dass i. d. R. nur ausgewählte und lediglich in Ausnahmefällen alle Elemente (wie z. B. bei Volkszählungen) berücksichtigt werden können. Der sich anschließende Schritt beinhaltet die eigentliche (operative) **(5) Datenerhebung** unter Einsatz der zuvor konstruierten Messinstrumente (z. B. Versand von Fragebögen), gefolgt von der **(6) Datenerfassung**, die das Festhalten, Aufbereiten und Bereinigen des resultierenden Datensatzes beschreibt. Erst hiernach kann die **(7) Datenanalyse** unter Einsatz statistischer Verfahren erfolgen, mit dem Ziel, Aussagen über die Zusammenhänge innerhalb des untersuchten Gegenstandsbereichs abzuleiten. Abhängig von den Ergebnissen ist ggf. eine Überarbeitung der ursprünglichen Theorie i. S. der Rückkopplung erforderlich. Den abschließenden Prozessschritt bildet schließlich die **(8) Publikation** bzw. im vorliegenden Forschungsprojekt vielmehr die Dokumentation der Ergebnisse, um die nachfolgenden Analyseschritte in Abhängigkeit dazu gestalten zu können.<sup>301</sup>

#### Gütekriterien:

Ziel und zugleich wesentliche Herausforderung eines empirischen Forschungsprojekts ist die Erhebung weitgehend exakter und fehlerfreier Messergebnisse. Dabei enthalten die zu einem Merkmal ausgegebenen Messwerte immer auch Messfehler, weshalb testtheoretische Grundan-

---

<sup>301</sup> Vgl. Schnell et al. (1995), S. 7-14 und Dreier (1994), S. 17-37.

nahmen getroffen werden müssen, um die Messfehlerbehaftetheit bestimmen zu können.<sup>302</sup> Die **klassische Testtheorie** formuliert hierfür fünf wesentliche Annahmen, sog. Axiome, die auch für die vorliegende Untersuchung gelten sollen.<sup>303</sup>

1. Ein realisierter Messwert setzt sich additiv aus einem *wahren Wert* und einem Messfehler zusammen, d. h. Messfehler sind Differenzen zwischen *wahren Werten* und beobachteten Werten.
2. Ein wiederholter Test führt zu einem Fehlerausgleich, d. h. der Mittelwert aller Messfehler ist Null.
3. Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Höhe des Messfehlers und der Intensität des getesteten Merkmals, d. h. die Messfehler korrelieren nicht mit den wahren Fehlern einer Messung.
4. Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Höhe des Messfehlers und der Intensität anderer Merkmale, d. h. die Messfehler zweier Messwertreihen sind unkorreliert.
5. Es gibt keinen Zusammenhang zwischen den Messfehlern verschiedener Tests, d. h. die Messfehler einer Messwertreihe korrelieren nicht mit den (wahren) Werten einer anderen Messung.

Dieser Auszug aus der klassischen Testtheorie zeigt auf, wie fundamental und gleichzeitig herausfordernd die Bedeutung einer fehlerfreien Messung ist. Um diese zu gewährleisten, können aus den Axiomen der klassischen Testtheorie zahlreiche Folgerungen über die Messgenauigkeit abgeleitet werden. Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich dabei auf die gem. der einschlägigen Literatur wesentlichen **Gütekriterien** eines Tests bzw. Fragebogens: Objektivität, Reliabilität und Validi-

---

<sup>302</sup> Vgl. Moosbrugger (2012), S. 104.

<sup>303</sup> Vgl. Bortz & Döring (2002), S. 193, Schnell et al. (1995), S. 140 f., Moosbrugger (2012), S. 104-106.



tät.<sup>304</sup> Sie sollen im Folgenden kurz erörtert und im Rahmen der Untersuchung mit konkreten Maßnahmen belegt werden.

Die **Objektivität** beschreibt das Ausmaß, in dem der Messwert unabhängig von jeglichen externen Einflüssen ist und bei unabhängig voneinander durchgeführten Messungen die gleichen Messergebnisse erzielt wurden. Es werden drei Arten von Objektivität differenziert, wobei

- die Durchführungsobjektivität gegeben ist, wenn der erzielte Messwert ausschließlich von dem zu messenden Merkmal und nicht von sonstigen externen Faktoren (z. B. Interviewer) abhängt,
- die Auswertungsobjektivität besteht, wenn keine Freiheitsgrade bei der Messung vorliegen und
- die Interpretationsobjektivität gewahrt wird, wenn identische Ergebnisse über verschiedene Interpretatoren zu gleichen Schlussfolgerungen führen.<sup>305</sup>

Die **Reliabilität** betrifft die Zuverlässigkeit und Stabilität einer Forschungsmethode und bezeichnet in diesem Zusammenhang „die Möglichkeit der exakten Reproduzierbarkeit einer empirischen Untersuchung [oder] die Genauigkeit der Messung“<sup>306</sup>. In der Folge ist die Reliabilität dann gegeben, wenn die Replizierbarkeit der gemessenen Werte möglich ist; im (theoretischen) Idealfall ist der Korrelationskoeffizient der Replizierbarkeit 1.<sup>307</sup>

Die **Validität** oder Gültigkeit stellt nach Bortz & Döring (2002) das wichtigste Gütekriterium dar. Sie beschreibt das Maß, in dem die theoretische

---

<sup>304</sup> Vgl. Bortz & Döring (2002), S. 193, Schnell et al. (1995), S. 141, Dreier (1994), S. 82, Przyborski & Wohlrab-Sahr (2010), S. 35, Rammstedt (2004), S. 2.

<sup>305</sup> Vgl. Rammstedt (2004), S. 2-5, Himme (2007a), S. 375.

<sup>306</sup> Przyborski & Wohlrab-Sahr (2010), S. 38.

<sup>307</sup> Vgl. Rammstedt (2004), S. 5-15, Przyborski & Wohlrab-Sahr (2010), S. 38-40. Überdies differenziert u. a. Rammstedt (2004) vier Methoden zur Bestimmung der Reliabilität, die eine mögliche Näherung an den Idealfall der zeitgleichen Messung bieten sollen: Retest-Reliabilität, Paralleltest-Reliabilität, Tsthalbierungs-Reliabilität und Konsistenzanalysen. Diese werden hier jedoch nur der Vollständigkeit halber erwähnt und nicht weiter verfolgt.

sche begriffliche Konstruktion – m. a. W. der spezifizierter Test oder Fragebogen – geeignet ist, den zu untersuchenden Sachverhalt zu messen. So kann ein Test z. B. trotz hoher Reliabilität ungültig sein, wenn die Gültigkeit aufgrund der Messung eines nicht intendierten Sachverhalts nicht gegeben ist. Grundsätzlich gestaltet sich ihre Messung als sehr aufwändig, als dabei drei Arten der Validität geprüft werden müssen:

- Die Inhaltsvalidität ist dann gegeben, wenn die Test-Items<sup>308</sup> das zu messende Konstrukt hinreichend genau repräsentieren.
- Die Kriteriumsvalidität<sup>309</sup> besteht, wenn Messungen des latenten Konstrukts mit den Messungen der manifesten Variable übereinstimmen, d. h. sie wird in der Korrelation zwischen Test- und Kriteriumswerten konkretisiert.
- Die Konstruktvalidität<sup>310</sup> wird gewahrt, wenn das Untersuchungsinstrument die zu erfassenden Konstrukte misst, m. a. W. die Bedeutung des Konstrukts ausreichend abgebildet ist.<sup>311</sup>

### 3.2.2 Skalierung und Pretest

Nach der Skalierung der untersuchungsrelevanten Variablen, die zugleich die Fragebogenkonstruktion abschließt, wird der Pretest der Untersuchung beschrieben, der zum Ziel hat, den Fragebogen „im Feld“ einer Prüfung auf Validität und Reliabilität zu unterziehen und damit bereits in die empirische Untersuchung überleitet.<sup>312</sup>

---

<sup>308</sup> Items bestehen inhaltlich aus Fragen, Aussagen, Meinungen etc. und den zugehörigen Reaktions- bzw. Antwortmöglichkeiten. Sie veranlassen den Respondenten zu einer Reaktion, die in der nachfolgenden Analyse als Indikator dient, vgl. Wübbenhorst (2015).

<sup>309</sup> Die Schwierigkeit bei der Prüfung der Kriteriumsvalidität besteht häufig darin, ein geeignetes, sog. Außenkriterium zu finden, das indikativ für das latente Konstrukt ist und nicht nur einen Teilbereich dessen abdeckt, vgl. Bortz & Döring (2002), S.200.

<sup>310</sup> Im Rahmen einer Konstruktvalidierung können auch Aspekte der Inhalts- und Kriteriumsvalidität – im Falle eines Mangels an objektiven Kennwerten bei der Inhaltsvalidität bzw. geeigneten Außenkriterien bei der Kriteriumsvalidität – geprüft werden, vgl. Bortz & Döring (2002), S.200.

<sup>311</sup> Vgl. Bortz & Döring (2002), S. 199-201, Rammstedt (2004), S. 16-23.

<sup>312</sup> Vgl. Möhring & Schlütz (2003), S. 185.

Skalierung:

Bei der Skalierung der Variablen lassen sich im Allgemeinen vier Skalenniveaus unterscheiden, die im Folgenden kurz differenziert und im Hinblick auf ihren Einsatz begründet werden:

Skala	Merkmale	Mögliche rechnerische Handhabung	
Nicht-metrische Skalen	NOMINALSKALA	Klassifizierung qualitativer Eigenschaftsausprägungen	• Bildung von Häufigkeiten
	ORDINALSKALA	Rangwert mit Ordinalzahlen	• Median • Quantile
Metrische Skalen	INTERVALLSKALA	Skala mit gleichgroßen Abschnitten ohne natürlichem Nullpunkt	• Subtraktion • Mittelwert
	RATIOSKALA	Skala mit gleichgroßen Abschnitten und natürlichem Nullpunkt	• Summe • Division • Multiplikation

Tab. 3-2: Varianten der Skalierung<sup>313</sup>

Die **Nominalskala** stellt die einfachste Form für Messungen dar. Sie klassifiziert qualitative Merkmalsausprägungen (z. B. Geschlecht: männlich – weiblich), wobei die Ausprägungen für die statistische, computer-gestützte Untersuchung – so auch in der vorliegenden Untersuchung – in Form von Zahlen codiert werden. Im Fragebogen wurde die Nominalskala für die Branchenklassifikation der teilnehmenden Unternehmen eingesetzt, überdies wurde der Einsatz von Kostenrechnungssystemen, Kennzahlen, Berichtswesen sowie Kostenmanagementinstrumenten mit den Merkmalsausprägungen *ja*, *nein* und *geplant* nominal skaliert.<sup>314</sup> Dies birgt möglicherweise die Gefahr, dass die statistische Auswertbarkeit i. Vgl. zum Einsatz einer Intervallskalierung leidet. Dennoch erscheint es nicht sinnvoll diese Variablen mit einer Intervall- oder Ratioskala abzubilden, da z. B. der Einsatz von Kostenrechnungssystemen oder Kennzahlen i. A. erfolgt oder nicht erfolgt und demzufol-

<sup>313</sup> Quelle: Backhaus et al. (2008), S. 10.

<sup>314</sup> Bei statistischen Auswertungen, die über einfache Häufigkeitsanalysen hinausgehen, wurden Antworten mit *geplant* und *ja* additiv zusammengefasst..

ge für den Respondenten schwer auf einer komplexen Skala einzuschätzen ist.

Die **Ordinalskala** wurde für die Skalierung der Teilrechnungsarten, m. a. W. dem Einsatz von Kostenrechnung, gewählt. Sie gilt i. Vgl. zur Nominalskala als das nächsthöhere Skalenniveau und erlaubt die Bildung einer Rangordnung unter Einsatz ordinaler Zahlen für die Rangwerte. Im Falle der Teilrechnungsarten ist es damit möglich, die Abstufungen des Einsatzes der Kostenrechnung darzustellen, wobei die Kostenartenrechnung die einfachste und die Kombination aus Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung die komplexeste Ausprägung des Einsatzes von Kostenrechnung darstellt.<sup>315</sup>

Den nächsthöheren Informationsgehalt der Daten, bei gleichzeitig höherer Anwendbarkeit von Rechenoperationen, bietet die **Intervallskala**. Sie wird für die Messung der Mitarbeiterzahl sowie des Umsatzes der teilnehmenden Unternehmen eingesetzt.<sup>316</sup> Zudem wurde für die latent charakterisierten Variablen der Selbsteinschätzung von Kostenmanagement und Selbsteinschätzung von Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten eine ungerade, fünfstufige Likert-Skala eingesetzt, unter der Annahme, die Skalenabschnitte weisen identische Abstände aus. Der vermeintliche Nachteil einer ungeraden Skala wird in der Literatur häufig damit beschrieben, dass der Respondent im Falle von Unentschlossenheit bei einer geraden Anzahl an Antwortmöglichkeiten zu einer gerichteten Antworttendenz gezwungen werden könnte und neutrale Antworten folglich vermieden würden. Jedoch wird hierbei die empirisch existierende „mittlere“ Kategorie ignoriert, die insbesondere bei größerer Häufigkeit auch aus inferenzstatistischen Gründen Berücksichtigung finden muss.<sup>317</sup> Die Anzahl von fünf Antwortkategorien basiert darüber hinaus auf der weiten Verbreitung in der wissenschaftli-

---

<sup>315</sup> Eine Messung der konkreten Abstände zwischen den Ausprägungen, wie sie die Ordinalskala nicht erlaubt, ist in der vorliegenden Untersuchung nicht erforderlich.

<sup>316</sup> Die beiden intervallskalierten Variablen Mitarbeiterzahl und Umsatz wurden anschließend, für eine eindeutige Zuordnung der teilnehmenden Unternehmen innerhalb der KMU-Kategorien, zu einer ordinalskalierten Variable zusammengeführt, vgl. Kapitel 2.1.1.2.

<sup>317</sup> Vgl. Paier (2010), S. 68.

chen Forschung sowie auf der ausreichenden Überschaubarkeit für die befragten Personen bei gleichzeitig hinreichender Komplexität zur Abbildung des Konstrukts.<sup>318</sup>

Die **Ratioskala** bildet schließlich das höchste Messniveau und enthält i. Vgl. zur Intervallskala zusätzlich einen natürlichen Nullpunkt. Demzufolge wird sie häufig für die Abbildung von physikalischen Merkmalen (wie z. B. Länge, Gewicht) eingesetzt, in der vorliegenden Untersuchung findet sie keine Anwendung.

#### Pretest:

Im Rahmen eines Pretests mit sechs Personen in relevanten Entscheidungs- und Finanzpositionen in KMU wurden die folgenden, im Hinblick auf einen Online-Fragebogen relevanten Gegenstände behandelt:<sup>319</sup>

- Probleme des Befragten mit der Aufgabenstellung
- Interesse und Aufmerksamkeit im Verlauf des Interviews
- Verständnis der Fragestellung
- Korrekte inhaltliche und sachlogische Formulierung der Fragen sowie Operationalisierung und Skalierung<sup>320</sup>
- Struktureller Aufbau des Fragebogens und Reihenfolge der Fragen
- Zeitdauer der Befragung

Der Test fand in Form ca. einstündiger Interviews der Probanden statt.<sup>321</sup> Vor allem die mit Fachausdrücken der Literatur erläuterten In-

---

<sup>318</sup> Vgl. Peterson (2000), S. 266, i. V. m. Bortz & Döring (2002), S. 223.

<sup>319</sup> Vgl. Kurz et al. (1999), S. 85, i. V. m. Grundwald & Hempelmann (2012), S. 12.

<sup>320</sup> Möhring & Schlüt (2003), S. 185, weisen insbesondere bei der Befragung von Spezialisten, wie dies auch in der vorliegenden Untersuchung der Fall ist, darauf hin, dass die Korrektheit der Fragen in diesem Zuge noch einmal hinterfragt und sichergestellt werden muss.

---

strumente des Kostenmanagements sowie Teilrechnungsarten und Kostenrechnungssysteme der Kostenrechnung stießen dabei z. T. auf Unverständnis bei den Teilnehmern. Zugleich konnte jedoch festgestellt werden, dass bei mangelnder Kenntnis auch kein Einsatz der Instrumente in der Praxis erfolgte. Die Fachbezeichnungen wurden daher beibehalten, für den Respondenten im Online-Fragebogen wurde ein die Frage ergänzender Hinweis verfasst, dass die Unkenntnis des Begriffs mit einer Verneinung des Einsatzes beantwortet werden soll.

### **3.2.3 Zwischenfazit**

Neben der Vorstellung des zu Grunde gelegten Forschungsprozesses wurden in diesem Unterkapitel die für die Untersuchung als relevant erachteten Gütekriterien eingehend erläutert. Abschließend wurde die Skalierung der Konstrukte erörtert und Ziele, Vorgehen und Ergebnisse des Pretests als Vorbereitung für die nachfolgende empirische Untersuchung dargestellt.

---

<sup>321</sup> Die Pretests fanden u. a. mit den Fallstudienteilnehmern statt, sodass den an die empirische Untersuchung zum Implementierungsstand anschließenden, unternehmensindividuellen Fallstudien, aufgrund der Vorkenntnisse der Teilnehmer, ein erhöhtes Maß an Effizienz in der Durchführung und Effektivität in der Erkenntnisgewinnung unterstellt wird.

### 3.3 Empirische Untersuchung

#### 3.3.1 Datenerhebung und -aufbereitung

Das identifizierte Forschungsdefizit zum Implementierungsstand von Kostenmanagement in KMU bestätigt zunächst das Erfordernis einer Primärerhebung<sup>322</sup>, wodurch als **Erhebungsmethoden** die Befragung, die Beobachtung und das Experiment in Frage kommen. In Anbetracht der Fragestellung ergibt sich jedoch eine logische Selektion, da Informationen zum Einsatz von Kostenmanagementinstrumenten oder spezifischen Kennzahlen durchaus als vertraulich von den Teilnehmern eingestuft werden und in der Folge sowohl die Beobachtung als auch das Experiment voraussichtlich keine ausreichende Fallzahl generieren können. Aus Gründen der höheren Anonymitätsgewährleistung sowie einer günstigeren Kosten-Nutzen-Einschätzung wurde von einer mündlichen Befragung abgesehen und eine schriftliche Befragung mit Hilfe eines Online-Fragebogens gewählt.<sup>323</sup>

Die Zielgruppe der Untersuchung bilden deutsche KMU aus allen Branchen, die gemäß der forschungsrelevanten KMU-Grenzwerte<sup>324</sup> selektiert wurden. Um ein erweitertes Bild zum Implementierungsstand in den unterschiedlichen Unternehmensgrößen zu erhalten, berücksichtigt die **Stichprobe** auch Unternehmen mit  $\geq 250$  Mitarbeitern bzw.  $\geq 50$  Mio. Euro Umsatz. Die Respondenten der untersuchten Unternehmen waren hierbei ausschließlich Entscheider oder Mitentscheider bzw. Beeinflusser, insbesondere aus den Bereichen Finanzen und Accounting. In Unternehmen mit einer geringen Mitarbeiterzahl waren die Teilnehmer der Online-Befragung häufig zugleich in der Rolle des Inhabers bzw. verantwortlichen Geschäftsführers.

---

<sup>322</sup> Als Primärerhebung werden direkte Informationserhebungen bezeichnet, die als Befragung, Beobachtung oder Experiment erfolgen. Demgegenüber werden Sekundärerhebungen unterschieden, die in der Literatur veröffentlichte Daten oder bestehende Daten anderer Informationsquellen, wie z. B. statistischer Institutionen, verwenden, vgl. Toutenburg & Heumann (2008), S. 8, i. V. m. Eckey et al. (2005), S. 13 f.

<sup>323</sup> Vgl. Toutenburg & Heumann (2008), S. 8-12, Grunwald & Hempelmann (2012), S. 9-11, Ahlert (1984), S. 229.

<sup>324</sup> Vgl. Kapitel 2.1.1.2.

Um repräsentative Aussagen zum Implementierungsstand sowie dem theoretisch konstruierten Modell des *Haus des Kostenmanagements* treffen zu können, wurde zu Beginn der Untersuchung eine Wunschfallzahl von 80 festgelegt. Zum einen entspricht dies der Empfehlung von Harrell et al. (1996), wonach die Stichprobengrößen eines multiplen linearen Regressionsmodells mindestens dem Zehnfachen der Anzahl der Parameter betragen soll.<sup>325</sup> Zum anderen wurde bei der Selektion der Untersuchungsteilnehmer lediglich eine Einschränkung auf KMU und wenige große Unternehmen vorgegeben, die Stichprobenwahl selbst erfolgte jedoch zufällig, m. a. W.: es liegt eine Zufallsstichprobe<sup>326</sup> vor.<sup>327</sup> Auf diese Weise sollen die grundsätzlich notwendigen Voraussetzungen für die statistische Repräsentativität einer wissenschaftlichen Untersuchung, die das Ziel einer mathematisch abgesicherten Generalisierbarkeit von Aussagen über eine Teilpopulation auf deren zugehörige Grundgesamtheit verfolgt, geschaffen werden.<sup>328</sup>

Die **Befragung** wurde im Mai/Juni 2015 von der Social and Market Research GmbH auf der Grundlage eines Research Now-Panels<sup>329</sup> durchgeführt. Bis zum Erreichen der Fallzahl wurde der Fragebogen an insgesamt 135 Unternehmen versandt, wobei 95 Unternehmen bzw. 70 Prozent der Adressaten den Fragebogen angeklickt haben.

---

<sup>325</sup> Vgl. Harrell et al. (1996), S. 363 f. Die vorliegenden Untersuchungen beziehen maximal vier bis fünf Variablen in die multivariate Analyse ein, was zu einer theoretischen Untergrenze der erforderlichen Stichprobe von 40 bzw. 50 Fällen führt.

<sup>326</sup> Bei einer Zufallsstichprobe besteht für jedes Mitglied einer Grundgesamtheit die gleiche Wahrscheinlichkeit gezogen zu werden, vgl. Heinze (2001), S.63. Nach Kerlinger (1967) ist "eine Zufallsstichprobe eine vorurteilsfreie Stichprobe" und "eine Stichprobe nur dann repräsentativ, wenn sie nach dem Zufallsprinzip gezogen wurde", Kerlinger (1967), S. 52 und S. 53.

<sup>327</sup> Die Stichprobenziehung fand gem. des Urnenmodells ohne Zurücklegen statt, d. h. es wurde ausgeschlossen, dass ein Unternehmen mehrfach an der Umfrage teilnehmen kann, vgl. Mittag (2014), S. 137.

<sup>328</sup> Vgl. Prein et al. (1994), S. 6, i. V. m. Heinze (2001), S. 62-65.

<sup>329</sup> Resarch Now gilt als der weltweit führende Anbieter für erlaubnisbasierte, digitale Datenerhebung für Verbraucher-, Business- und Healthcare-Marktforschung. Als Mitglied der internationalen Marktforschungsorganisation ESOMAR (European Society for Opinion and Marketing Research) entsprechen die Panels den einschlägigen Branchenstandards wie z. B. ESOMAR 28 oder BVM (Deutschland), vgl. Deutsche Gesellschaft für Online-Forschung e. V. (2014).



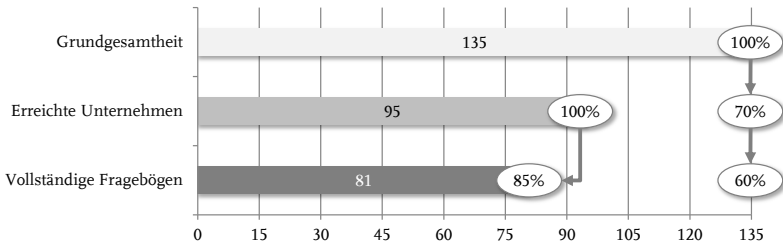


Abb. 3-2: Grundgesamtheit und Antwortrate der Befragung<sup>330</sup>

Von diesen Unternehmen haben wiederum 81 Unternehmen bzw. 85 Prozent die Befragung erfolgreich beendet. Gerechnet auf die 135 kontaktierten Unternehmen ergeben die 81 vollständig bearbeiteten und auswertbaren Fragebögen damit eine Antwortrate von 60 Prozent.

Für die weitergehende **Aufbereitung und Analyse der Daten** wurden die Ergebnisse zunächst in das IBM-Statistikpaket SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) eingepflegt, konstruktsspezifisch, im Hinblick auf eine statistische Auswertbarkeit, kodiert und wo erforderlich transformiert. Im nächsten Schritt wurden die Daten mit Hilfe einfacher Häufigkeitsverteilungen und Kontrolle der spezifischen Ausprägungen einer ersten Validitätsprüfung unterzogen, vereinzelt angepasst (bei offensichtlichen, nachvollziehbaren Falscheingaben) bzw. als fehlend gekennzeichnet (bei nicht nachvollziehbaren Falscheingaben).<sup>331</sup> Eine ausführliche Gütebeurteilung wurde darauf aufbauend durchgeführt, die Ergebnisse werden im nachfolgenden Kapitel erläutert.

### 3.3.2 Gütebeurteilung

Bortz & Döring (2002) nehmen an, dass die **Objektivität** bei standardisierten Verfahren, die von geschulten Testanweisern unter kontrollierten Bedingungen durchgeführt und ausgewertet werden, generell ge-

<sup>330</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

<sup>331</sup> Vorgehen in Anlehnung an Toutenburg & Heumann (2008), S. 13-17. Vgl. hierzu auch die notwendige Bereinigung des Datensatzes, aufgrund falscher Angaben zu den Teilrechnungsarten, Kapitel 3.3.3.4.

ben ist.<sup>332</sup> Die operative Durchführung der Befragung im Rahmen dieser Untersuchung wurde von der Social and Market Research GmbH durchgeführt, die seit 15 Jahren als Full-Service Institut auf dem Gebiet der Markt- und Sozialforschung für öffentliche und privatwirtschaftliche Auftraggeber tätig ist und damit als eindeutig bewährt betrachtet werden kann. Zudem wurde neben der Durchführung auch der Forschungsprozess bis zur Auswertung vereinzelt beratend durch das Marktforschungsunternehmen begleitet. Die anschließende Interpretation wurde an standardisierten Kriterien der jeweiligen Methoden ausgerichtet, sodass auch diese Form der Objektivität als erfüllt angesehen werden kann. Demzufolge wird, in Anlehnung an Bortz & Döring (2002), die Annahme der Objektivität auch für die vorliegende Untersuchung bestätigt.

Die **Reliabilität** gibt den Grad der Präzision bei der Merkmalsmessung an. Sie wird üblicherweise mit Hilfe des Alpha-Koeffizienten von Cronbach gemessen, der sowohl auf dichotome als auch diskrete Variablen anwendbar ist.<sup>333</sup> Da in der vorliegenden Untersuchung rein auf die deskriptive Analyse abgestellt wird und keine explikative Analyseverfahren zu operationalisierten Konstrukten eingesetzt werden, entfällt die Reliabilitätsanalyse über den Alpha-Koeffizienten von Cronbach.

Die Reliabilität, die eine Übereinstimmung der Ergebnisse bei Wiederholung der Fallstudie intendiert, wird in der vorliegenden Untersuchung – ähnlich zum Vorgehen in der Mehrfallstudie<sup>334</sup> – durch das Verfassen und vergleichende Analysieren von Pretest-Protokollen sichergestellt. Die Protokolle wurden hierbei nach dem jeweiligen Pretest an die Teilnehmer versandt, um die dokumentierten Ergebnisse und damit die Objektivität in der Datenerhebung validieren zu lassen.

Die **Validität** gibt wiederum an, wie gut der jeweilige Test dazu geeignet ist, das zu messen, was er messen soll. Allgemein soll an dieser Stelle, in Anlehnung an Bortz & Döring (1995), erwähnt werden, dass grundsätzlich jeder Validierungsversuch mit theoretischen und methodischen

---

<sup>332</sup> Vgl. Bortz & Döring (2002), S. 195.

<sup>333</sup> Vgl. Bortz & Döring (2002), S. 198.

<sup>334</sup> Vgl. Kapitel 5.3.

Einschränkungen behaftet ist und in der Folge keine eindeutig gültigen Tests konstruiert werden können.<sup>335</sup> Analog erweist es sich auch in der vorliegenden Untersuchung als problematisch, alle Arten der Validität zu überprüfen.

Die Einhaltung der **Inhaltsvalidität** wurde in Anlehnung an Parasuraman et al. (1988) bereits vor der quantitativen Analyse über die präzise qualitative und inhaltliche Abgrenzung der Konstrukte im Rahmen der Operationalisierung sichergestellt, um eine vollständige und erschöpfende Abbildung in der Untersuchung zu gewährleisten.<sup>336</sup> Überdies diente der intensive Diskussionsprozess mit den Teilnehmern des Pretests der Steigerung der Inhaltsvalidität.

Wie bereits eingangs in Kapitel 3.2.1 erwähnt, gestaltet sich auch die Messung der **Kriteriumsvalidität** aufgrund des häufig fehlenden Außenkriteriums als äußerst schwierig. Wegener (1983) fasst diese Problematik dabei explizit wie folgt zusammen: „Es gibt sehr häufig keine hinreichend genau gemessene Kriteriumsvariable für die Validierung einer Messung, und sofern es sie doch gibt, ist fraglich, worin eigentlich der Anlass für die neue Messung besteht.“<sup>337</sup> Neben der Schwierigkeit der Messung besteht zugleich eine hohe Fehleranfälligkeit ebendieser (valide Testergebnisse versus falsche Messergebnisse des Außenkriteriums).<sup>338</sup> Und so konstatieren ferner Schnell et al. (2011) zusammenfassend, dass die Kriteriumsvalidität, ähnlich wie die Inhaltsvalidität, kaum aussagekräftig und nur selten anwendbar ist.<sup>339</sup> Aus diesen Gründen wird auch hier von einer Überprüfung der Kriteriumsvalidität abgesehen.

---

<sup>335</sup> Vgl. Bortz & Döring (1995), S. 187 i. V. m. Parasuraman et al. (1988), S. 28.

<sup>336</sup> Vgl. hierzu auch das Vorgehen von Bauer (2002), S. 160.

<sup>337</sup> Wegener (1983), S. 95 f.

<sup>338</sup> Im vorliegenden Fall wurde exemplarisch die *Selbsteinschätzung der Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten* als Außenkriterium zur *Beeinflussung von Kosten* untersucht, wobei ein Pearson-Korrelation von 0,42 gemessen werden konnte. Der Wert erscheint hierbei äußerst niedrig, jedoch ist, wie erläutert, nicht nachzuvollziehen, ob falsche Messergebnisse vorliegen oder auch das Außenkriterium für eine Messung nicht geeignet ist.

<sup>339</sup> Vgl. Schnell et al. (2011), S. 148.

Die **Konstruktvalidität** bezieht sich schließlich auf die Güte der Operationalisierung der Konstrukte. Da die Operationalisierung der Konstrukte ausschließlich aus der einschlägigen Literatur der Wirtschaftswissenschaften übernommen und zugleich in zahlreichen Quellen übereinstimmend bestätigt wurde, wird sie ohne die Durchführung weiterer Tests<sup>340</sup> als gegeben angenommen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Einhaltung der Gütekriterien der klassischen Testtheorie zum großen Teil nachgewiesen werden konnte. Zusätzlich soll bereits an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass eine Reihe weiterer methodenspezifischer Gütekriterien im Verlauf der nachfolgenden Analysen untersuchungsindividuell überprüft werden, um die Güte der Untersuchungsergebnisse nachzuweisen.

### 3.3.3 Deskriptive Analyse

Ziel der deskriptiven Analyse ist eine thesengenerierende Beschreibung des Implementierungsstands von Kostenmanagement in KMU. Hierfür wird nach einer initialen demographischen Charakterisierung der in der Untersuchung befragten Unternehmen (Kapitel 3.3.3.1) zunächst die eigene Wahrnehmung zum Betreiben von Kostenmanagement und der Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten beurteilt (Kapitel 3.3.3.2). Daran anschließend soll der Einsatz von Kostenmanagementinstrumenten (Kapitel 3.3.3.3) sowie der zur Informationsversorgung eingesetzten Controllinginstrumente (Kapitel 3.3.3.4) unter Berücksichtigung der Unternehmenskategorien analysiert werden.

Die Untersuchungen zum Einsatz von Kostenmanagement- und Controllinginstrumenten erfolgen dabei jeweils in vier Schritten:

1. Gesamtüberblick zum Implementierungsstand

---

<sup>340</sup> Als bewährte Methode zur Überprüfung der Konstruktvalidität gelten die konfirmatorische und explorative Faktorenanalyse, die jedoch eine durchgehende Intervallskalierung der Variablen voraussetzen, vgl. Rammstedt (2004), S. 18-23, i. V. m. Kuß et al. (2014), S. 269.

2. Überblick je Kategorie und Bestimmung der kategorien-spezifischen Rangfolge
3. Abgrenzung KMU-relevanter Instrumente nach arithmetischem Mittel der Rangsummen und Pareto-Prinzip
4. Vergleich der eingegrenzten Instrumente hinsichtlich der kategorialen Entwicklung und Beurteilung der Abhängigkeit zur Unternehmensgröße

### 3.3.3.1 Demographie der teilnehmenden Unternehmen

Die Demographie der untersuchten Unternehmen wird anhand der folgenden Merkmale beschrieben:

- Unternehmensgröße gem. KMU-Grenzwerte
- Branchenzugehörigkeit
- Führungsstruktur

Initial erfolgt eine Charakterisierung der Teilnehmer gem. der forschungsrelevanten **KMU-Grenzwerte** in Anlehnung an die Vorgehensweise von Becker, Fischer et al. (2008), wonach eine eindeutige Zuordnung eines Unternehmens zur nächstgrößeren KMU-Kategorie immer dann stattfindet, wenn eines der beiden Merkmale Mitarbeiterzahl oder Umsatz pro Jahr die nächstgrößere Kategorie erfüllt.<sup>341</sup> Die beschriebene Vorgehensweise bei der Zuordnung der Unternehmen führt in der logischen Konsequenz zu einer Abnahme des Anteils der Kleinstunternehmen zu Gunsten einer Zunahme der Anteile der nächsthöheren Kategorien. Die demographische Charakterisierung nach Umsatz und Mitarbeiterzahl und der daraus resultierenden Zuordnung zu den forschungsrelevanten Grenzwerten kann der nachfolgenden Abbildung entnommen werden:

---

<sup>341</sup> Vgl. Becker, Fischer et al. (2008), S. 37, sowie die Festlegung dieser Vorgehensweise in Kapitel 2.1.1.2.

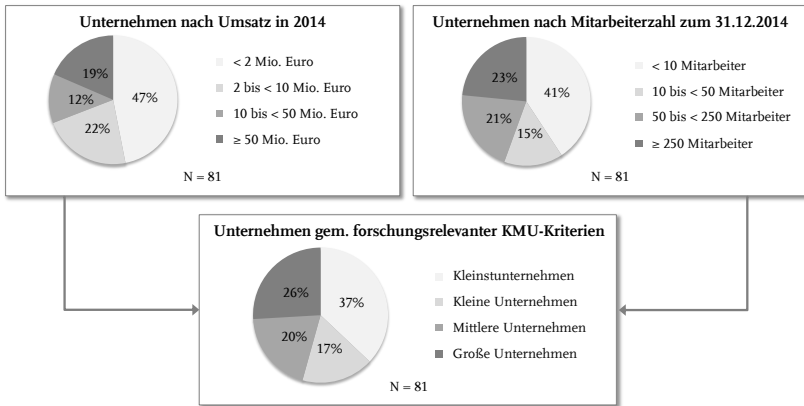


Abb. 3-3: Einordnung gem. KMU-Grenzwerte<sup>342</sup>

Da die Untersuchung zum Implementierungsstand branchenübergreifend ausgelegt ist, wurde bei der Wahl der Stichprobe keine Vorgabe bzgl. der **Branchenzugehörigkeit** der Teilnehmer ausgegeben. Die vorliegende Zufallsstichprobe zeigt dabei zunächst auch eine heterogene Verteilung der Teilnehmer in den Branchen:

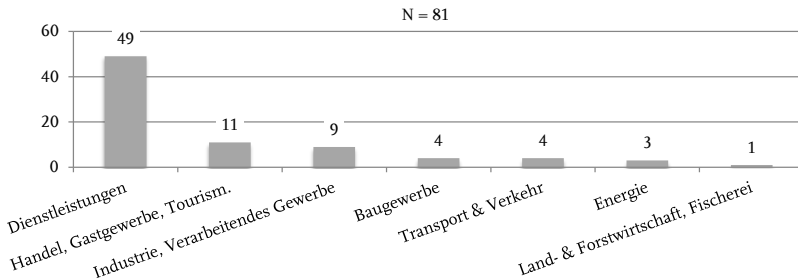


Abb. 3-4: Anzahl der Unternehmen nach Branchen<sup>343</sup>

<sup>342</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

<sup>343</sup> Quelle: Eigene Darstellung. Die Branchen wurden entsprechend der Einteilung der Wirtschaftsbereiche durch das Statistische Bundesamt differenziert, vgl. Statistisches Bundesamt (2015b).

Werden die Anteile der Branchen mit den Anteilen der Branchen am Bruttoinlandsprodukt (BIP) 2014 gegenübergestellt, um Rückschlüsse auf die Repräsentativität der wirtschaftlichen Relevanz der Stichprobe zu ziehen, ergibt sich folgendes Bild:<sup>344</sup>

- Die zusammenfassende Betrachtung von *Dienstleistungen, Handel, Gastgewerbe, Tourismus* und *Transport & Verkehr* ergibt eine Gesamtzahl von 64 Unternehmen bzw. 79% der teilnehmenden Unternehmen im gesamten *Dienstleistungssektor*. Der BIP-Anteil in Deutschland betrug vergleichbare 68% in 2014.<sup>345</sup>
- Weitergehend werden die Bereiche *Industrie, Verarbeitendes Gewerbe* und *Energie* zu *Produzierendes Gewerbe ohne Baugewerbe* zusammengefasst, wonach in der vorliegenden Untersuchung 12 Unternehmen bzw. 15% dieser Gruppe zuzuordnen sind. Der BIP-Anteil entsprach demgegenüber 26% in 2014.<sup>346</sup>
- Der Wirtschaftsbereich *Baugewerbe* entfällt auf 4 Unternehmen bzw. 5% der Teilnehmer und erwirtschaftete analog einen Anteil von 5% am BIP 2014.<sup>347</sup>
- Der Bereich *Land- & Forstwirtschaft, Fischerei* ist in der Untersuchung mit 1 bzw. 1 % der Unternehmen vertreten, der Anteil am BIP von Unternehmen dieses Wirtschaftsbereichs wurde für 2014 auf 0,8% quantifiziert.<sup>348</sup>

---

<sup>344</sup> Hierbei ist anzumerken, dass der Vergleich der Anteile der Branchen in der Untersuchung korrekterweise zu den jeweiligen Anteilen im Unternehmensbestand in Deutschland erfolgen müsste bzw. alternativ ein Vergleich der Wertschöpfung der befragten Unternehmen und den Anteilen der Branchen am BIP. Da der Anteil der Wertschöpfung eines Unternehmens jedoch überwiegend aufgrund der Unternehmensgröße und weniger aufgrund der Branchenzugehörigkeit variiert (Statistisches Bundesamt [2008]), wird an dieser Stelle davon ausgegangen, dass die durchschnittliche Wertschöpfung je Unternehmen entsprechend der Unternehmensgröße vergleichbar ist. Aus diesem Grund soll der Vergleich von Anteilen der Branchen in der Untersuchung zu Anteilen am BIP ausreichend sein.

<sup>345</sup> Vgl. Statista (2015a) i. V. m. Statista (2015b).

<sup>346</sup> Vgl. Statista (2015a) i. V. m. Statista (2015c).

<sup>347</sup> Vgl. Statista (2015a).

<sup>348</sup> Vgl. Statista (2015a).

Die folgende Abbildung illustriert die o. g. Gegenüberstellungen und lässt erkennen, dass die Anteile der Branchen der in der Stichprobe enthaltenen Unternehmen mit den Anteilen der Branchen am BIP 2014 näherungsweise verglichen werden können:

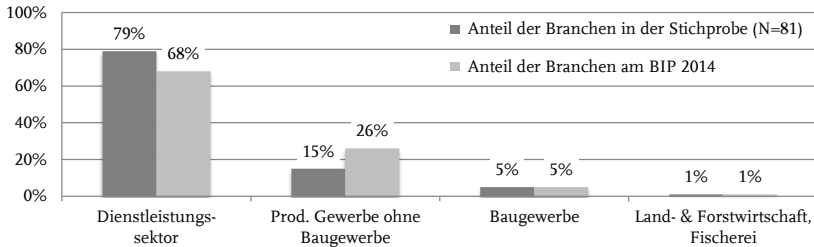


Abb. 3-5: Branchenanteile – Stichprobe & BIP<sup>349</sup>

Hinsichtlich der **Führungsstruktur** der befragten Unternehmen lässt sich die in Kapitel 2 beschriebene Entwicklung der Führungsausprägung, die eine zunehmende Unternehmensführung durch Manager bei steigender Unternehmensgröße ausgibt, wiederfinden.<sup>350</sup> Bezeichnen die Respondenten die Unternehmensführung in Kleinunternehmen und kleinen Unternehmen noch zu 91% bzw. 79% als eigentümergeführt, sind es in den mittleren und großen Unternehmen noch lediglich 38% bzw. 19%. Die genaue Verteilung der Einschätzung durch die Teilnehmer innerhalb der forschungsrelevanten Grenzwerte kann der folgenden Grafik entnommen werden:

<sup>349</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentzahlen gerundet.

<sup>350</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.5.



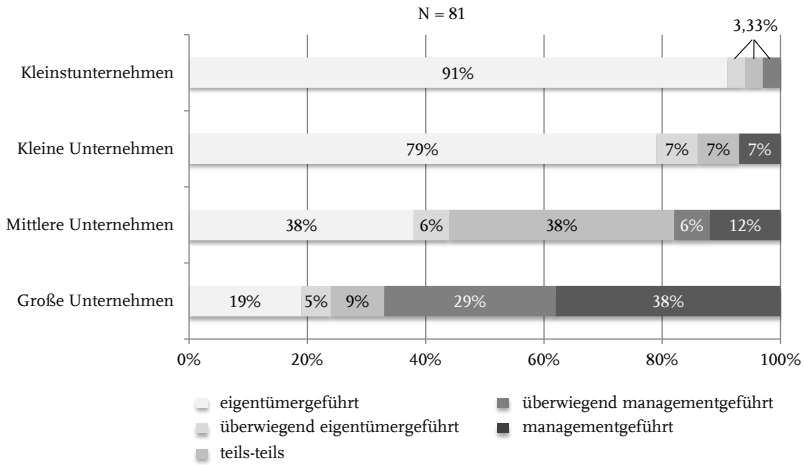


Abb. 3-6: Führungsstruktur der teilnehmenden Unternehmen<sup>351</sup>

### 3.3.3.2 Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenmanagement

Der Begriff Kostenmanagement stellt zunächst ein theoretisches Konstrukt dar, das im Rahmen der terminologischen Abgrenzung eindeutig definiert und dem Controlling zugeordnet wurde. Demgegenüber soll jedoch auch die eigene Wahrnehmung in KMU zum Einsatz von Kostenmanagement untersucht werden, um Rückschlüsse auf das damit verbundene Selbstverständnis ziehen zu können. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass bereits die Bedeutungsvielfalt des Begriffs *Management*<sup>352</sup> die Gefahr einer von der wissenschaftlichen Definition<sup>353</sup> abweichenden Interpretation des Begriffs *Kostenmanagement* fördert, insbesondere wenn der Respondent keine Möglichkeit für Rückfragen hat, so wie dies im Zuge der Online-Befragung der Fall ist. Dennoch soll die Selbsteinschätzung der Untersuchungsteilnehmer im Hinblick auf das Betreiben von Kostenmanagement im eigenen Unternehmen gemessen werden, um ggf. Rückschlüsse auf abweichende Sensibilitäten in den Unter-

<sup>351</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

<sup>352</sup> Vgl. hierzu z. B. O. V. (2015).

<sup>353</sup> Vgl. Kapitel 2.2.2.

nehmenskategorien zu ziehen und in der späteren Konzeptualisierung berücksichtigen zu können. Die Befragung lieferte dabei folgende Ergebnisse:

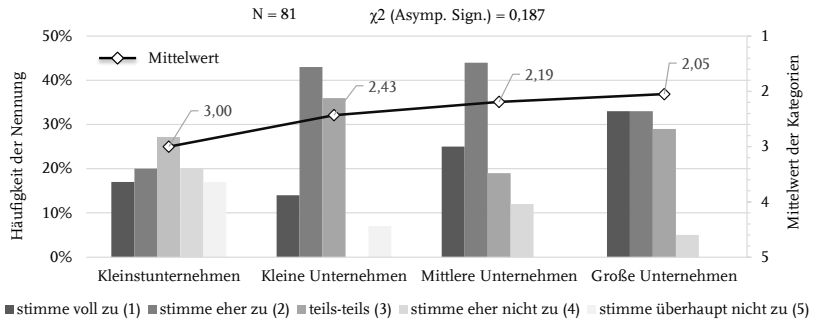


Abb. 3-7: Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenmanagement<sup>354</sup>

Ein Vergleich der arithmetischen Mittelwerte lässt eine Zunahme der Selbsteinschätzung von Kostenmanagement bei größeren Unternehmen vermuten. Die asymptotische Signifikanz des Chi-Quadrat-Wertes weist jedoch im Hinblick auf das vorausgesetzte Testniveau von 5% mit 0,187 keine Signifikanz auf, weshalb die Nullhypothese bestätigt wird:

*TD1: Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und der Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenmanagement.*

Die schrittweise Annäherung an die wissenschaftliche Definition des Kostenmanagementbegriffs erfolgt darauf aufbauend über die Untersuchung der Wahrnehmung der Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenskosten, die gem. Definition den Prozess zur Wahrnehmung der kostenbezogenen Führungsaufgaben im Unternehmen darstellt.<sup>355</sup> Die Untersuchungsergebnisse stellen sich dabei wie folgt dar:

<sup>354</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Mittelwerte gerundet.

<sup>355</sup> Vgl. Kapitel 2.2.2.1.

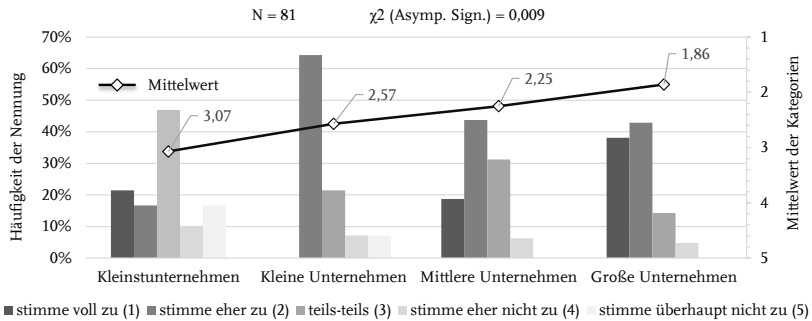


Abb. 3-8: Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenplanung/-steuerung/-kontrolle<sup>356</sup>

Im Gegensatz zur Selbsteinschätzung von Kostenmanagement ist bei der eigenen Wahrnehmung zum Betreiben einer prozessualen Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten ein hochsignifikanter Zusammenhang zur Unternehmensgröße mit einer asymptotischen Signifikanz des Chi-Quadrat-Wertes von 0,009 festzustellen. Werden die arithmetischen Mittelwerte der jeweiligen Unternehmenskategorie in die Beurteilung mit einbezogen, lässt sich eine eindeutige Zunahme der Relevanz einer Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten mit zunehmender Unternehmensgröße feststellen. Dementsprechend wird die Nullhypothese verworfen und die folgende Alternativhypothese aufgestellt:

*T<sub>D2</sub>: Je größer ein Unternehmen, desto intensiver ist die Selbsteinschätzung zum Betreiben einer Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten.*

Ein Vergleich der Thesen T<sub>D1</sub> und T<sub>D2</sub> lässt den Rückschluss zu, dass das Selbstverständnis zur Wahrnehmung von Kostenmanagement zunächst nicht von der Unternehmensgröße abhängt. Dennoch ist anhand der arithmetischen Mittel erkennbar, dass der Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten eine eindeutig steigende Relevanz mit zunehmender Unternehmensgröße zukommt.

<sup>356</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Mittelwerte gerundet.

### 3.3.3.3 Einsatz von Kostenmanagementinstrumenten

Für die Darstellung des **Gesamtüberblicks zum Implementierungsstand der Kostenmanagementinstrumente** wird auf der Ordinate die bedingte Einsatzhäufigkeit von Kostenmanagementinstrumenten aufgeführt, separiert nach bereits existentem oder geplantem Einsatz, wobei die Instrumente entlang der Abszisse mit absteigender bedingter Häufigkeit abgebildet sind.<sup>357</sup> Ergänzend werden auf der zweiten Ordinate die kumulierten Anteile der Nennungen der Kostenmanagementinstrumente, bei insgesamt 268 Einzelnennungen, dargestellt, um im Zuge einer ABC- bzw. Pareto-Analyse<sup>358</sup> im dritten Schritt der Untersuchung näherungsweise Rückschlüsse auf die Relevanz einzelner Instrumente ziehen zu können. Zusammenfassend ergibt sich hierfür die folgende Illustration:

---

<sup>357</sup> Die Reihenfolge wurde gem. der Summe aus existenter und geplanter Einsatzhäufigkeit errechnet.

<sup>358</sup> Auf die exakte Berechnung des Pareto-Optimums wird im Rahmen dieser Untersuchung verzichtet. Mit Hilfe des Pareto-Diagramms (oder Lorenzkurve) soll lediglich ein einfacher, grafischer Überblick gegeben werden, inwieweit u. U. eine ungleiche Verteilung der Anteile der einzelnen Instrumente am gesamten Instrumenteneinsatz vorliegt. Das Pareto-Prinzip wird hierbei als bekannt vorausgesetzt, tiefergehende Erläuterungen zur ABC-Analyse sind u. a. bei Plümer (2003), S. 18-22, oder zur Lorenzkurve bei Hartung et al. (2005), S. 50-54, zu finden.

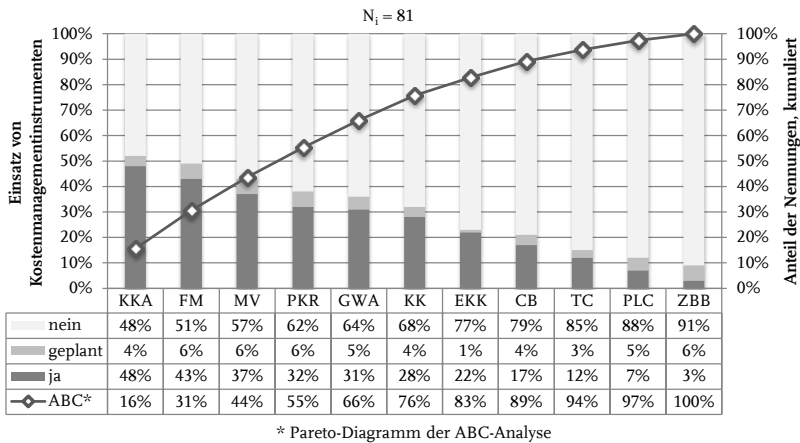


Abb. 3-9: Implementierungsstand der KM-Instrumente<sup>359</sup>

Auf den ersten Blick ist zu erkennen, dass die Analyseergebnisse deutliche, instrumentenspezifische Abweichungen beim Implementierungsstand ausweisen. Wird die Kurzfristige Kostenanalyse als am häufigsten angewandtes Instrument von 48% der befragten Unternehmen eingesetzt bzw. weiteren 4% in der Umsetzung geplant, so wird das Zero-Base-Budgeting als am seltensten eingesetztes Instrument lediglich von 3% angewandt bzw. dessen Einsatz von weiteren 6% geplant. Anhand der Lorenzkurve ist zu erkennen, dass den sechs am häufigsten eingesetzten Instrumenten knapp 80% aller Nennungen zuzuschreiben sind. Dies entspricht zwar keiner klassischen Pareto-Prinzip-Verteilung<sup>360</sup>, soll jedoch als Grenzwert für die weitergehende Untersuchung herangezogen werden, da davon auszugehen ist, dass diese sechs Instrumente auch zur Bearbeitung von 80% der (Kosten-) Problemstellungen in den befragten Unternehmen herangezogen werden.

<sup>359</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

<sup>360</sup> Nach dem Pareto-Prinzip sind 20% des Einsatzes für 80% des Ergebnisses verantwortlich. Das Prinzip charakterisiert dabei „das statistische Phänomen, wenn eine kleine Zahl von hohen Werten einer Wertmenge mehr zu deren Gesamtwert beiträgt, als die hohe Anzahl der kleinen Werte dieser Menge“, Müller-Schoppen & Kesper (2011), S. 79.

Da in der untersuchten Stichprobe neben KMU auch große Unternehmen enthalten sind, wird – wie eingangs erwähnt – im zweiten Schritt ein **Überblick über den Einsatz der Kostenmanagementinstrumente je Kategorie** gegeben. Zugleich wird in Anlehnung an den Mann-Whitney-U-Test eine Rangfolge für die nachfolgende Eingrenzung der Instrumente im dritten Analyseschritt ermittelt.<sup>361</sup> Dabei erhält das Instrument mit der höchsten bedingten Häufigkeit in der jeweiligen Kategorie die Rangzahl 1, das Instrument mit der niedrigsten bedingten Häufigkeit die letzte zu vergebende Rangzahl. Beim Auftreten gleicher Merkmalsausprägungen, sog. Bindungen, wird der Mittelwert der aufeinander folgenden Rangzahlen vergeben. Daran anschließend werden die weiteren Rangzahlen an die letzte theoretisch vergebene Rangzahl fortgesetzt. Hieraus ergibt sich die folgende Tabelle:

Rang	Kleinst-unternehmen (N = 30)		Rang	Kleine Unternehmen (N = 14)		Rang	Mittlere Unternehmen (N = 16)		Rang	Große Unternehmen (N = 21)		Gesamt (N = 81)	
1	KKA	47%	2,5	KKA	50%	1	PKR	56%	1,5	MV	67%	KKA	52%
2	FM	43%	2,5	MV	50%	2	KKA	50%	1,5	FM	67%	FM	49%
3	MV	23%	2,5	GWA	50%	4	MV	44%	3	KKA	62%	MV	43%
4	GWA	20%	2,5	PKR	50%	4	FM	44%	5	PKR	52%	PKR	38%
5	KK	17%	5	FM	43%	4	EKK	44%	5	KK	52%	GWA	36%
6	PKR	13%	6	KK	36%	6	GWA	38%	5	CB	52%	KK	32%
7	EKK	10%	7	EKK	21%	7	KK	31%	7	GWA	48%	EKK	23%
8,5	CB	7%	9,5	CB	14%	8,5	TC	19%	8	EKK	29%	CB	21%
8,5	TC	7%	9,5	TC	14%	8,5	ZBB	19%	9,5	TC	24%	TC	15%
10,5	PLC	3%	9,5	PLC	14%	10,5	CB	13%	9,5	PLC	24%	PLC	12%
10,5	ZBB	3%	9,5	ZBB	14%	10,5	PLC	13%	11	ZBB	5%	ZBB	9%

Tab. 3-3: KM-Instrumente nach Kategorien<sup>362</sup>

Auch hier sind die gem. Abb. 3-9 häufiger eingesetzten Instrumente erwartungsgemäß in den vorderen Rängen gelistet. Insbesondere die Kurzfristige Kostenanalyse sowie die Mehrperiodigen Vergleiche sind in allen Unternehmenskategorien unter den ersten drei Rängen zu fin-

<sup>361</sup> Im Gegensatz zum Mann-Whitney-U-Test werden die Rangzahlen ausschließlich innerhalb der jeweiligen Kategorien und nicht kategorienübergreifend vergeben, da kein Vergleich dieser intendiert wird, vgl. Martens (2003), S. 129 f.

<sup>362</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

den.<sup>363</sup> Ebenso das Fixkostenmanagement sowie die Prozesskostenrechnung bei der Betrachtung der ersten sechs Ränge<sup>364</sup>, wobei Letztere bei steigender Unternehmensgröße auch eine Tendenz zu häufigerem Einsatz aufweist. Die Instrumente Gemeinkostenwertanalyse und Kostenkultur erscheinen in drei der vier Unternehmenskategorien unter den ersten sechs Rängen, die GWA überdies in der Kategorie der großen Unternehmen, die KK in der Kategorie der mittleren Unternehmen auf dem siebten Rang. Die übrigen Instrumente sind, bis auf wenige Ausnahmen, überwiegend auf den unteren Rängen gelistet. Lediglich das Erfahrungskurvenkonzept erscheint mit einer bedingten Häufigkeit von 44% auf Rang vier bei den mittleren Unternehmen, das Cost Benchmarking mit 52% auf Rang sechs bei den großen Unternehmen.<sup>365</sup>

Um die weitergehende Analyse und spätere Konzeptualisierung stärker auf eine effektive, in der Wirtschaft realisierbare Gestaltung mit dem Ziel einer effizienten Umsetzungsunterstützung zu fokussieren, erfolgt im nächsten Schritt eine **Abgrenzung der relevanten Instrumente**.<sup>366</sup> In Anlehnung an Nordström (1991) wird dabei mit Hilfe des arithmetischen Mittels der Rangsumme, die aus den Rangfolgen der KM-Instrumente in den Unternehmenskategorien gebildet wird, eine einfach überschaubare Vergleichbarkeit der Beobachtungen innerhalb der Unternehmenskategorien hergestellt. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass die gem. der Pareto-Analyse selektierten Instrumente auch mit dem präferierten Instrumenteneinsatz innerhalb der KMU-Kategorien übereinstimmen und in der späteren Konzeptualisierung

---

<sup>363</sup> Vgl. hierzu auch die Untersuchungsergebnisse von Becker & Ebner (2012), S. 34, zum Einsatz von Controllinginstrumenten im mittelständischen Bekleidungs Einzelhandel, wobei die Kurzfristige Erfolgsrechnung am häufigsten genannt wurde.

<sup>364</sup> Wie in Abb. 3-9: Implementierungsstand der KM-Instrumente dargestellt, sind im Gesamtüberblick zum Implementierungsstand den sechs am häufigsten genannten Instrumenten knapp 80% der Nennungen zuzuschreiben.

<sup>365</sup> Vgl. hierzu auch die nicht auf KMU beschränkte Untersuchung von Himme (2007b), S. 17, wonach das Benchmarking über alle Unternehmensgrößen hinweg das am häufigsten eingesetzte Instrument in der Praxis darstellt.

<sup>366</sup> Vgl. hierzu auch die Empfehlung von Toutenburg & Knöfel (2009), S. 139, mit dem Pareto-Prinzip unnötige Detailtiefe, zu Gunsten von Effizienz und Geschwindigkeit in der operativen Umsetzung, zu vermeiden.

entsprechend Berücksichtigung finden können.<sup>367</sup> Eine Anwendung dieses Vorgehens auf die Ergebnisse in Tab. 3-3 liefert dabei die nachfolgend dargestellten Resultate:

	KKA	MV	PKR	FM	GWA	KK	EKK	TC	CB	ZBB	PLC
Kleinstunternehmen	1	3	6	2	4	5	7	8,5	8,5	10,5	10,5
Kleine Unternehmen	2,5	2,5	2,5	5	2,5	6	7	9,5	9,5	9,5	9,5
Mittlere Unternehmen	2	4	1	4	6	7	4	8,5	10,5	8,5	10,5
Große Unternehmen	3	1,5	5	1,5	7	5	8	9,5	5	11	9,5
Rangsumme	8,5	11	14,5	12,5	19,5	23	26	36	33,5	39,5	40
<b>Arithmetisches Mittel</b>	<b>2,13</b>	<b>2,75</b>	<b>3,63</b>	<b>3,13</b>	<b>4,88</b>	<b>5,75</b>	<b>6,50</b>	<b>9,00</b>	<b>8,38</b>	<b>9,88</b>	<b>10,00</b>
Rangsumme KMU	5,5	9,5	9,5	11	12,5	18	18	26,5	28,5	28,5	30,5
<b>Arithmetisches Mittel KMU</b>	<b>1,83</b>	<b>3,17</b>	<b>3,17</b>	<b>3,67</b>	<b>4,17</b>	<b>6,00</b>	<b>6,00</b>	<b>8,83</b>	<b>9,50</b>	<b>9,50</b>	<b>10,17</b>

Bei insgesamt 268 Nennungen vereinen sechs Instrumente 76% der Nennungen auf sich.

Tab. 3-4: Abgrenzung KMU-relevanter KM-Instrumente<sup>368</sup>

Hierbei kann zunächst festgestellt werden, dass die Abgrenzung der Instrumente sich mit den Interpretationen zu Tab. 3-3 deckt, wobei nun die fünf bedeutendsten Instrumente eindeutig ermittelt werden konnten. Der Konflikt aus den identischen arithmetischen Mitteln von Kostenkultur und Erfahrungskurvenkonzept innerhalb der KMU wird durch Hinzuziehung der arithmetischen Mittel über alle Unternehmen aufgelöst, welche eine eindeutige Entscheidung zu Gunsten der Kostenkultur belegen. Fortan beschränkt sich die Untersuchung daher auf die Instrumente Kurzfristige Kostenanalysen, Mehrperiodige Vergleiche, Prozesskostenrechnung, Fixkostenmanagement, Gemeinkostenwertanalyse und Kostenkultur.

<sup>367</sup> Nordström (1991), S. 115-117, ließ schwedische Manager, nach einem 40-minütigen Vortrag zur Fragestellung der psychischen Distanz, 22 Länder hinsichtlich der individuell empfundenen psychischen Distanz bzw. Nähe auf einer Skala von 0 bis 100 bewerten, wobei 0 dem Land zugewiesen wurde, das Schweden am nächsten kam und 100 dem Land, das am weitesten von Schweden entfernt wahrgenommen wurde. Die hierbei gewonnenen Individualwerte wurden gemittelt, um anschließend die dabei gewonnenen Durchschnittswerte in einer Rangfolge der psychischen Distanz von Schweden zu diesen Ländern abzubilden. Hieran angelehnt wurden die Ränge gem. der Häufigkeit des individuellen KM-Instrumenteneinsatzes aus Tab. 3-4: Abgrenzung KMU-relevanter KM-Instrumente in der jeweiligen Kategorie herangezogen und durch die Anzahl der Kategorien dividiert.

<sup>368</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Mittelwerte gerundet.



Auf dieser Grundlage wird nun ein Überblick über die **Entwicklung des Einsatzes dieser Instrumente in Abhängigkeit zur Unternehmensgröße** gegeben. Die nachfolgende Grafik zeigt hierfür (nach absteigendem mittlerem arithmetischem Mittel) die gem. Tab. 3-4 relevantesten Kostenmanagementinstrumente:

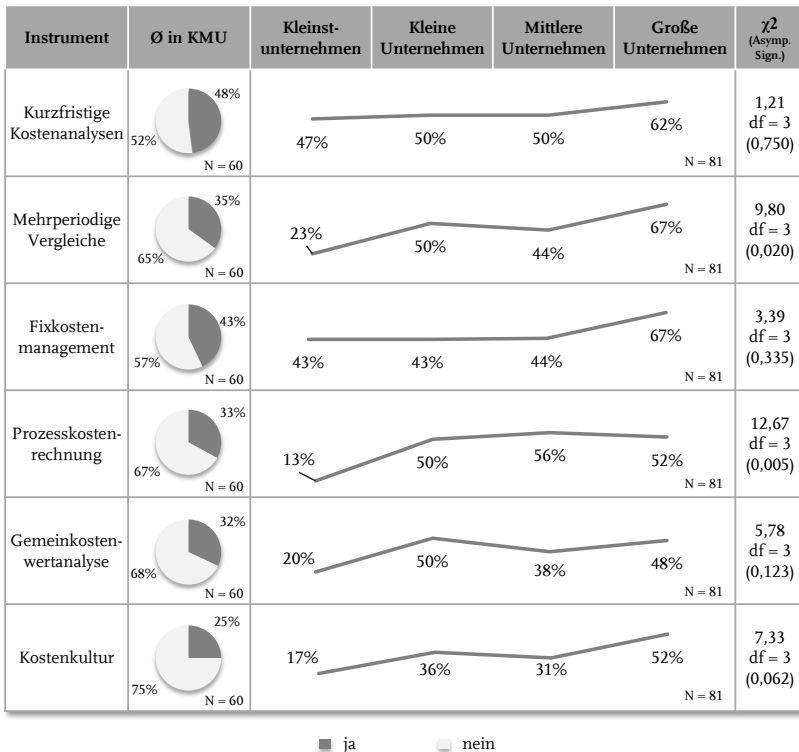


Abb. 3-10: Relevante KM-Instrumente im Kategorienvergleich<sup>369</sup>

Die Spalte *Ø in KMU* stellt den durchschnittlichen Implementierungsstand des jeweiligen Kostenmanagementinstruments in den befragten KMU dar, daneben erfolgt eine Visualisierung des Instrumenteneinsatz-

<sup>369</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

zes über die Unternehmenskategorien, wobei zu Gunsten einer ausführlicheren Darstellung zusätzlich die als große Unternehmen klassifizierten Teilnehmer berücksichtigt wurden. Die instrumentenspezifischen Liniendiagramme<sup>370</sup> zeigen dabei die bedingte Einsatzhäufigkeit je Kategorie.

Beim Vergleich der durchschnittlichen bedingten Häufigkeiten in KMU (N=60) kann konstatiert werden, dass 48%<sup>371</sup> der befragten KMU die Kurzfristige Kostenanalyse einsetzen, gefolgt von 43% beim Fixkostenmanagement, 35% bei den Mehrperiodigen Vergleichen, 33% bei der Prozesskostenrechnung, 32% bei der Gemeinkostenwertanalyse und 25% bei der Kostenkultur. Aus der Analyse der asymptotischen Signifikanz (2-seitig) der Chi-Quadrat-Werte in der Gesamtstichprobe (N = 81) ist zudem zu erkennen, dass die Instrumente Mehrperiodige Vergleiche sowie Prozesskostenrechnung mit einer asymptotischen Signifikanz von 0,020 bzw. 0,005 die einzigen Kostenmanagementinstrumente darstellen, die unter Berücksichtigung der zu Grunde gelegten Irrtumswahrscheinlichkeit von max. 5% einen Zusammenhang zur Unternehmensgröße aufweisen. Unter Einbeziehung der arithmetischen Mittel der bedingten Einsatzhäufigkeiten, die mit steigender Unternehmensgröße durchschnittlich höhere Werte ausweisen, werden für die spätere Konzeptualisierung daher die folgenden Thesen generiert:

*TD3: Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz von Kurzfristigen Kostenanalysen, Fixkostenmanagement, Gemeinkostenwertanalyse und Kostenkultur.*

*TD4: Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden Mehrperiodige Vergleiche und Prozesskostenrechnung eingesetzt.*

---

<sup>370</sup> Die abgebildeten Prozentwerte ergeben sich aus der Addition der Nennungen zu bereits existierendem und geplantem Instrumenteneinsatz.

<sup>371</sup> Aussagen über einen geplanten Einsatz des Instruments wurden den *ja*-Antworten additiv hinzugerechnet.

### 3.3.3.4 Einsatz von Controllinginstrumenten

In diesem Abschnitt erfolgt bei gleicher Vorgehensweise wie zur Untersuchung der Kostenmanagementinstrumente eine Analyse zum Einsatz der informationsversorgenden Controllinginstrumente. Entsprechend der Konstruktspezifikation der Informationsversorgung findet diese in drei Stufen statt:

1. Einsatz von Kostenrechnung
2. Einsatz von Kennzahlen
3. Einsatz von Berichtswesen

#### Einsatz von Kostenrechnung:

Der Einsatz der Kostenrechnung wird analog zum spezifizierten Konstrukt zweistufig untersucht, d. h. zunächst werden die Ausprägungen der Teilrechnungsarten beleuchtet, darauf aufbauend die im Zuge der Kostenrechnung eingesetzten Kostenrechnungssysteme analysiert.

Für die Untersuchung ist eine Bereinigung des Datensatzes aufgrund inkonsistenter Antworten bei der Nennung der Teilrechnungsarten erforderlich. Da die Teilrechnungsarten mit Ausnahme der Kostenartenrechnung nicht isoliert existieren können, müssen diejenigen Datensätze eliminiert werden, in denen eine Anwendung der Kostenstellenrechnung und/oder der Kostenträgerrechnung angegeben wurde, obwohl keine Kostenartenrechnung durchgeführt wird. Aufgrund der Anonymität der Respondenten kann nicht nachvollzogen werden, ob die Auswahl irrtümlich oder aufgrund unzureichender Methodenkenntnis erfolgte, folglich ist auch keine korrigierende Modifikation der Antworten möglich. Insgesamt sind davon sechs Fälle betroffen, die damit in den nachfolgenden Analysen, in denen die Kostenrechnung eine der untersuchten Variablen bildet, ausgeschlossen werden. Die Stichprobe reduziert sich in diesen Untersuchungen auf 75 Unternehmen.

Bei der Untersuchung der einzelnen **Teilrechnungsarten** ergibt sich zunächst folgender Gesamtüberblick zum Implementierungsstand:

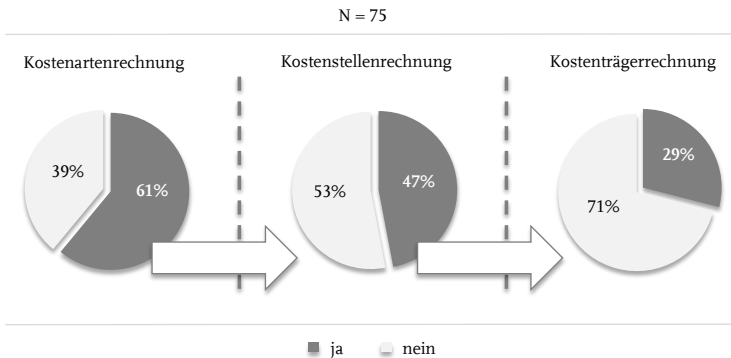


Abb. 3-11: Implementierungsstand der Teilrechnungsarten<sup>372</sup>

In der Gesamtstichprobe ist eine eindeutige Abnahme der Einsatzhäufigkeit der Teilrechnungsarten zu verzeichnen. Wird die Kostenartenrechnung noch von 61% der Unternehmen angewandt, so ist dies bei der Kostenstellenrechnung noch in 47% der Unternehmen, bei der Kostenträgerrechnung nur noch in 29% der Unternehmen der Fall. Da der Einsatz der Teilrechnungsarten aufeinander aufbaut und nicht isoliert erfolgen kann, ist eine Festlegung von Rangfolgen zur Beurteilung der Relevanz sowie eine darauf aufbauende Eingrenzung nicht möglich. Jedoch soll die **Analyse zur kategorialen Entwicklung sowie Abhängigkeit zur Unternehmensgröße** Aufschluss darüber geben, inwieweit die Teilrechnungsarten in der späteren Konzeptualisierung des Kostenmanagements berücksichtigt werden sollen:

<sup>372</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

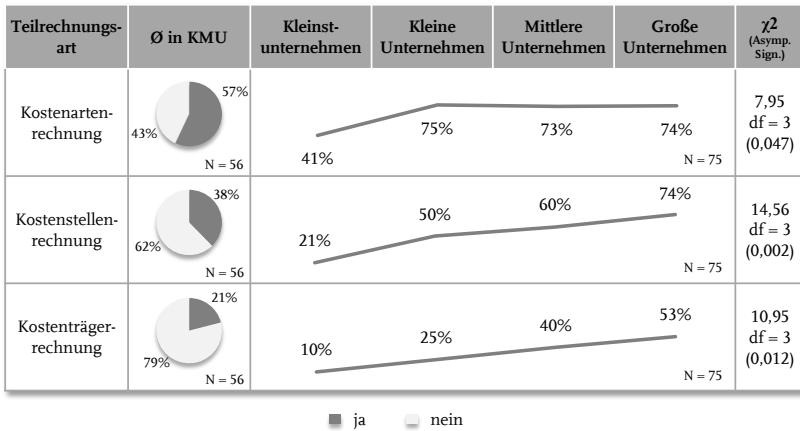


Abb. 3-12: Teilrechnungsarten im Kategorienvergleich<sup>373</sup>

Analog zum kategorialen Implementierungsstand der Teilrechnungsarten in der Gesamtstichprobe ist auch innerhalb der KMU (N=56) ein abnehmender Einsatz wiederzufinden. Wenden noch 57% der KMU eine Kostenartenrechnung an, wird eine Kostenstellen- bzw. Kostenträgerrechnung nur noch von 38% bzw. 21% der befragten KMU eingesetzt. Zugleich kann anhand der arithmetischen Mittel eine zunehmende Einsatzhäufigkeit bei steigender Unternehmensgröße konstatiert werden. Unter Berücksichtigung der asymptotischen Signifikanzen (2-seitig) des Chi-Quadrat-Testes, die für alle drei Teilrechnungsarten ein signifikantes, im Falle der Kostenstellenrechnung gar ein hochsignifikantes Ergebnis belegen, werden die zugehörigen Nullhypothesen verworfen und die nachfolgende konsolidierte These aufgestellt:

*T<sub>D5</sub>: Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden die Teilrechnungsarten angewandt.*

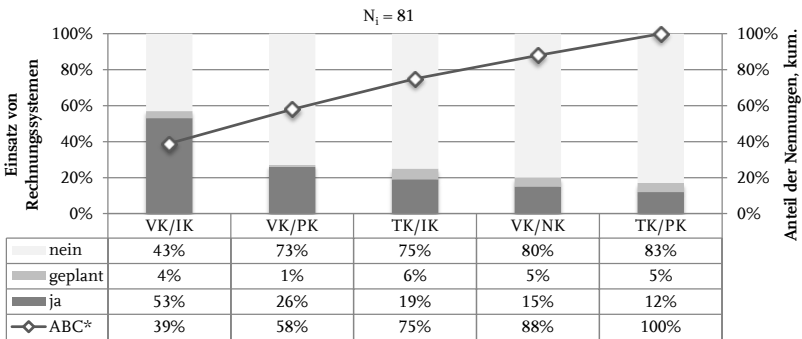
Überdies kann aus der Analyse des Implementierungsstands innerhalb der KMU ergänzend die folgende probabilistische These formuliert werden:

<sup>373</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

*TD6: Die Kostenartenrechnung wird mit einer höheren Wahrscheinlichkeit in KMU eingesetzt als die übrigen Teilrechnungsarten.*

An die Analyse der Teilrechnungsarten anschließend findet in der zweiten Stufe die Betrachtung der eingesetzten **Kostenrechnungssysteme** statt. Die für die Untersuchung der Teilrechnungsarten erforderliche Bereinigung des Datensatzes wird hier bewusst nicht übernommen, da inkonsistente Antworten zu den Teilrechnungsarten aufgrund mangelnder Theoriekenntnis hinsichtlich deren Zusammenhängen keine zwingenden Abhängigkeiten zu den Aussagen zum Einsatz der Kostenrechnungssystemen haben. Überdies wurden die Konstrukte unabhängig voneinander abgefragt.

Wie auch zuvor soll im ersten Schritt der Analyse der **Implementierungsstand der Rechnungssysteme innerhalb der Gesamtstichprobe** illustriert werden:



\* Pareto-Diagramm der ABC-Analyse

Abb. 3-13: Implementierungsstand der Rechnungssysteme<sup>374</sup>

Zunächst kann hierbei festgestellt werden, dass alle Kostenrechnungssysteme Anwendung finden, wenngleich auch hier eine Diskrepanz beim Vergleich der einzelnen Rechnungssysteme vorliegt. So wird die Vollkostenrechnung mit Istkosten in 57% aller befragten Unternehmen eingesetzt oder geplant, wohingegen alle anderen Kostenrechnungssysteme

<sup>374</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

teme lediglich in 17% bis 27% der Unternehmen angewandt oder geplant werden. Anhand der Lorenzkurve kann zudem abgelesen werden, dass auf die drei Rechnungssysteme Vollkostenrechnung mit Istkosten, Vollkostenrechnung mit Plankosten sowie Teilkostenrechnung mit Istkosten knapp 80% aller Nennungen entfallen, wobei allein die Vollkostenrechnung mit Istkosten fast 40% der Nennungen auf sich vereint.

Im zweiten Schritt erfolgt die differenziertere, kategoriale Betrachtung der Untersuchungsergebnisse, um den **Einsatz der Rechnungssysteme nach Unternehmenskategorie** zu analysieren:

Rang	Kleinst- unternehmen (N = 30)		Rang	Kleine Unternehmen (N = 14)		Rang	Mittlere Unternehmen (N = 16)		Rang	Große Unternehmen (N = 21)		Gesamt (N = 81)	
1	VK/IK	60%	1	VK/IK	64%	1	VK/IK	50%	1	VK/IK	52%	VK/IK	57%
2,5	VK/PK	13%	2,5	VK/PK	29%	2	VK/PK	44%	2	TK/IK	43%	VK/PK	27%
2,5	VK/NK	13%	2,5	TK/IK	29%	3	VK/NK	38%	3,5	VK/PK	33%	TK/IK	25%
4	TK/IK	7%	4	TK/PK	14%	4	TK/IK	31%	3,5	TK/PK	33%	VK/NK	20%
5	TK/PK	3%	5	VK/NK	7%	5	TK/PK	25%	5	VK/NK	24%	TK/PK	17%

Tab. 3-5: Rechnungssysteme nach Kategorien<sup>375</sup>

Auch hier ist schnell zu erkennen, dass die Vollkostenrechnung mit Istkosten in allen Kategorien das am häufigsten eingesetzte Kostenrechnungssystem darstellt. Daneben findet sich die Vollkostenrechnung mit Plankosten innerhalb der KMU durchgehend auf Rang zwei, bei großen Unternehmen auf Rang drei. Die Teilkostenrechnung findet generell seltener Anwendung als die Vollkostenrechnung, wenngleich die Teilkostenrechnung mit Istkosten bei steigender Unternehmensgröße zunehmende Berücksichtigung findet und bei den großen Unternehmen gar das zweithäufigste Rechnungssystem ist.

Werden nun im dritten Analyseschritt die in Tab. 3-5 gebildeten Rangfolgen in den einzelnen Unternehmenskategorien konsolidiert, um eine **Abgrenzung jener mit höchster Relevanz** für die spätere Konzeptualisierung vorzunehmen, so ergibt sich die folgende Tabelle:

<sup>375</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

	VK/IK	VK/PK	TK/IK	VK/NK	TK/PK
Kleinstunternehmen	1	2,5	4	2,5	5
Kleine Unternehmen	1	2,5	2,5	5	4
Mittlere Unternehmen	1	2	4	3	5
Große Unternehmen	1	3,5	2	5	3,5
Rangsumme	4	10,5	12,5	15,5	17,5
<b>Arithmetisches Mittel</b>	<b>1,00</b>	<b>2,63</b>	<b>3,13</b>	<b>3,88</b>	<b>4,38</b>
Rangsumme KMU	3	7	10,5	10,5	14
<b>Arithmetisches Mittel KMU</b>	<b>1,00</b>	<b>2,33</b>	<b>3,50</b>	<b>3,50</b>	<b>4,67</b>

Bei insgesamt 118 Nennungen vereinen drei Kostenrechnungssysteme 75% der Nennungen auf sich.

Tab. 3-6: Abgrenzung KMU-relevanter Rechnungssysteme<sup>376</sup>

Ähnlich wie bei den Kostenmanagementinstrumenten lässt sich auch bei der Auswertung der Nennungen der Kostenrechnungssysteme kein typisches Pareto-Prinzip erkennen. In der vorliegenden Untersuchung entfallen auf drei der fünf Rechnungssysteme (60%) ca. 75% aller Nennungen. Dabei weisen die Teilkostenrechnung mit Istkosten sowie die Vollkostenrechnung mit Normalkosten das gleiche arithmetische Rangmittel innerhalb der KMU auf. In der Betrachtung der Gesamtstichprobe kann das niedrigere arithmetische Mittel der Ränge jedoch eindeutig bei der Teilkostenrechnung mit Istkosten festgemacht werden, weshalb diese im weiteren Verlauf der Untersuchung auch mit einer höheren Relevanz eingestuft wird. Die bis dato gewonnenen Erkenntnisse berücksichtigend – d. h. Voll- und Teilkostenrechnung im Idealfall immer in Kombination einzusetzen – wird die vorgenommene Abgrenzung mit den drei Rechnungssystemen Vollkostenrechnung mit Istkosten, Vollkostenrechnung mit Plankosten sowie Teilkostenrechnung mit Istkosten konkretisiert.<sup>377</sup>

Die hinsichtlich der Kostenrechnungssysteme abschließende **Untersuchung von kategorialer Entwicklung und Abhängigkeit zur Unternehmensgröße** liefert schließlich die folgenden Ergebnisse:

<sup>376</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Mittelwerte gerundet.

<sup>377</sup> Vgl. Kapitel 2.2.3.2.



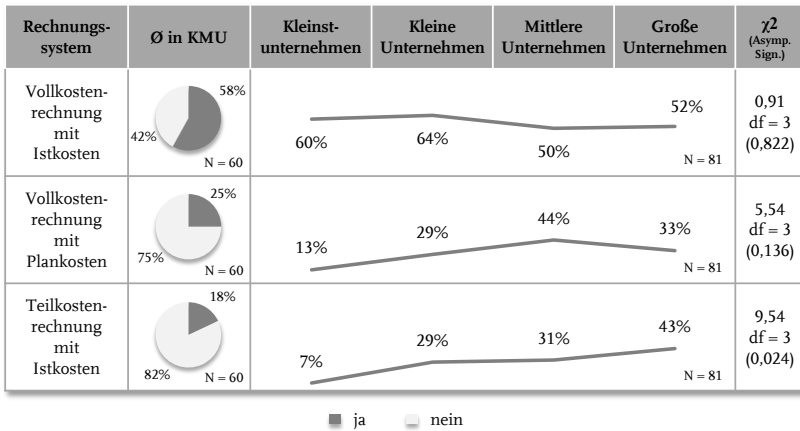


Abb. 3-14: Relevante Rechnungssysteme im Kategorienvergleich<sup>378</sup>

Bei der Beurteilung der Implementierungsstände der fokussierten Kostenrechnungssysteme innerhalb der KMU ist erneut eine klare Präferenz zu Gunsten der Vollkostenrechnung mit Istkosten zu ermitteln, die in 58% aller KMU eingesetzt wird. Demgegenüber finden die Vollkostenrechnung mit Plankosten sowie die Teilkostenrechnung mit Istkosten mit durchschnittlich 29% respektive 18% weitaus seltener Anwendung. Insbesondere in Kleinstunternehmen und kleinen Unternehmen stellt die Vollkostenrechnung mit Istkosten das führende Rechnungssystem dar und zeigt zugleich auch insgesamt nur geringe Schwankungen beim Vergleich der Einsatzhäufigkeiten zwischen den Kategorien. Demgegenüber weist v. a. die Teilkostenrechnung mit Istkosten konstant steigende, bedingte Einsatzhäufigkeiten bei zunehmender Unternehmensgröße auf, wobei dieser Zusammenhang zur Unternehmensgröße mit einer asymptotischen Signifikanz (2-seitig) des Chi-Quadrat-Wertes von 0,024, statistisch signifikant belegt wird. Hieraus lassen sich schlussendlich die folgenden beiden Thesen zum Einsatz von Kostenrechnungssystemen ableiten:

<sup>378</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

*TD7: Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz von Vollkostenrechnung mit Istkosten und Vollkostenrechnung mit Plankosten.*

*TD8: Je größer ein Unternehmen, desto häufiger wird die Teilkostenrechnung mit Istkosten eingesetzt.*

Einsatz von Kennzahlen:

Analog zu den vorherigen Instrumentenanalysen wird auch bei der Untersuchung des Einsatzes von Kennzahlen zunächst ein Überblick zum **Implementierungsstand von Kostenkennzahlen in der Gesamtstichprobe** gegeben. Die benannten Kennzahlen waren zumeist sehr unternehmens- oder branchenspezifisch, weshalb im Zuge der Auswertung eine Clusterung gem. der in der Wissenschaft gängigen Kennzahlengruppen vorgenommen wurde.<sup>379</sup> Die nachfolgende Grafik zeigt dabei die bedingten Einsatzhäufigkeiten der jeweiligen Kennzahlengruppe, wobei sich die Prozentangaben in beiden Kreisdiagrammen jeweils auf die gesamte Stichprobe beziehen:

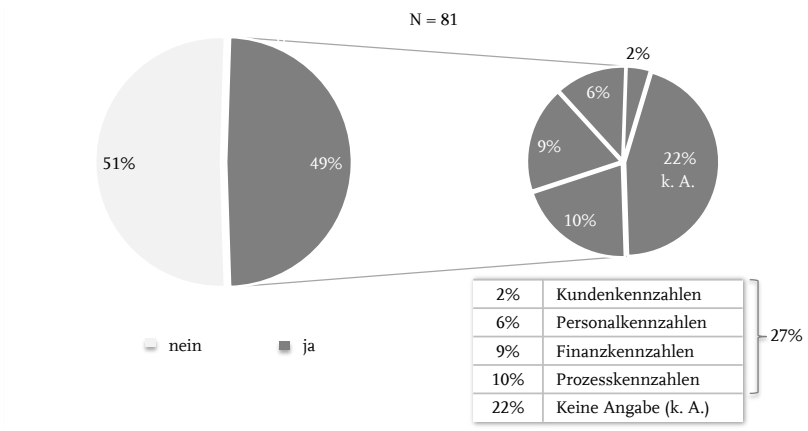


Abb. 3-15: Implementierungsstand von Kennzahlen<sup>380</sup>

<sup>379</sup> Vgl. Kapitel 2.2.4.

<sup>380</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

Die Auswertung zeigt, dass 49% der befragten Unternehmen Kennzahlen zur Darstellung von Kosten einsetzen. Hierbei haben jedoch lediglich 27% der befragten Unternehmen konkrete Kennzahlen benannt bzw. benennen können, 22% haben keine Angaben zu den eingesetzten Kennzahlen gemacht. Konkret nannten 10% der Unternehmen Prozesskennzahlen (z. B. Kosten je Leistungseinheit, Maschinenauslastung), 9% Finanzkennzahlen (z. B. Rohertrag, Gemeinkosten), 7% Personalkennzahlen (z. B. Lohnkosten, Krankenstand) und 2% Kundenkennzahlen (z. B. Retourenquote) für die Darstellung von Kosten oder kostenrelevanten Steuerungsgrößen. Die Nutzung der im Rahmen der theoretischen Grundlagen behandelten Innovationskennzahlen wurde von keinem der befragten Unternehmen angegeben.

Die Überführung der Ergebnisse in eine **kategorie-spezifische Übersicht inkl. Rangfolge der Kennzahlen** liefert die folgende Tabelle:

Rang	Kleinst-unternehmen (N = 30)		Rang	Kleine Unternehmen (N = 14)		Rang	Mittlere Unternehmen (N = 16)		Rang	Große Unternehmen (N = 21)		Gesamt (N = 81)	
1	Prozess	9%	1	Keine Angabe	36%	1	Keine Angabe	56%	1	Keine Angabe	19%	Keine Angabe	22%
2	Finanz	7%	2	Finanz	7%	2	Personal	8%	2	Prozess	17%	Prozess	10%
3	Personal	3%	3	Prozess	5%	3,5	Prozess	6%	3	Finanz	14%	Finanz	9%
4	Kunden	1%	4	Personal	2%	3,5	Finanz	6%	4	Personal	13%	Personal	7%
5	Keine Angabe	0%	5	Kunden	0%	5	Kunden	4%	5	Kunden	3%	Kunden	2%


Tab. 3-7: Kennzahlen nach Kategorien<sup>381</sup>

Die ermittelten Einsatzhäufigkeiten in der Gesamtstichprobe spiegeln sich in den Unternehmenskategorien großteils wider. Mit Ausnahme der teilnehmenden Kleinstunternehmen, die im Falle eines Kennzahleneinsatzes durchgehend Kennzahlen benannt haben, wurden in den übrigen Unternehmenskategorien zumeist keine konkreten Angaben gemacht. In Anbetracht der insgesamt sehr geringen Zahl an Nennungen und damit verbundenen niedrigen bedingten Häufigkeiten sowie

<sup>381</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

der hohen Individualität der gebildeten Kennzahlen, die häufig mit den betriebs- und branchenspezifischen Gegebenheiten zusammenhängen, scheint eine weitergehende Interpretation über die gebildeten Cluster hinaus daher informationsverzerrend und wenig sinnvoll. Dennoch soll der Vollständigkeit halber im nächsten Schritt die Bildung von Rangsummen und zugehöriger arithmetischer Mittel erfolgen, um die ermittelten Rangfolgen in eine Gesamtdarstellung zu überführen und eine **mögliche Abgrenzung relevanter Kennzahlen** logisch auszuschließen. Die Ergebnisse gestalten sich dabei wie folgt:

	Keine Angabe	Prozess	Finanz	Personal	Kunden
Kleinstunternehmen	5	1	2	3	4
Kleine Unternehmen	1	3	2	4	5
Mittlere Unternehmen	1	3,5	3,5	2	5
Große Unternehmen	1	2	3	4	5
Rangsumme	8	9,5	10,5	13	19
<b>Arithmetisches Mittel</b>	<b>2,00</b>	<b>2,38</b>	<b>2,63</b>	<b>3,25</b>	<b>4,75</b>
Rangsumme KMU	7	7,5	7,5	9	14
<b>Arithmetisches Mittel KMU</b>	<b>2,33</b>	<b>2,50</b>	<b>2,50</b>	<b>3,00</b>	<b>4,67</b>

Die unzureichenden Aussagen zu spezifischen Kennzahlen in den Unternehmenskategorien lassen keine sinnvolle Eingrenzung für die Konzeptualisierung zu. 

**Tab. 3-8: Abgrenzung KMU-relevanter Kennzahlen<sup>382</sup>**

Wie zu erwarten, scheint eine sinnvolle Abgrenzung der Kennzahlen für eine spätere Konzeptspezifikation nicht zielführend, da wie bereits beschrieben in den meisten Fällen keine konkreten Kennzahlen angegeben wurden. Dennoch kann auf der Grundlage weniger Nennungen näherungsweise interpretiert werden, dass Prozess- und Finanzkennzahlen im Falle einer Konkretisierung die häufigsten Nennungen in KMU auf sich vereinen, wobei eine detailliertere Betrachtung unter Hinzuziehung der Ergebnisse innerhalb der Gesamtstichprobe zu Gunsten der Prozesskennzahlen ausfällt. Daran anschließend finden die Personalkennzahlen ähnlich häufige Verwendung, wohingegen die Kundenkennzahlen in allen Unternehmenskategorien auf dem letzten Rang (unter Vernachlässigung der Innovationskennzahlen und der Gruppierung *Keine Angabe*) zu finden sind.

<sup>382</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Mittelwerte gerundet.

Die im Hinblick auf den Einsatz von Kennzahlen abschließende Untersuchung von **kategorialer Entwicklung und Zusammenhang zur Unternehmensgröße** liefert schließlich die in der nachfolgenden Abbildung illustrierten Resultate:

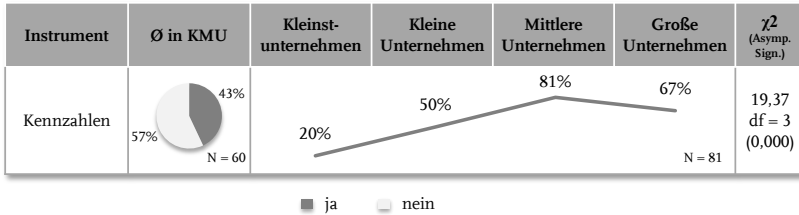


Abb. 3-16: Kennzahlen im Kategorienvergleich<sup>383</sup>

Wird die Betrachtung auf KMU beschränkt, so kann zunächst festgestellt werden, dass lediglich 43% der Unternehmen Kennzahlen zur Darstellung kostenrelevanter Steuerungsgrößen einsetzen. Bei der Beurteilung der bedingten Häufigkeiten entlang der Unternehmenskategorien, ist zunächst ein häufigerer Einsatz von Kennzahlen zur Darstellung kostenrelevanter Steuerungsgrößen bei zunehmender Unternehmensgröße zu verzeichnen. Wird überdies die statistische Analyse des Zusammenhangs von Kennzahleneinsatz und Unternehmensgröße in die Interpretation miteinbezogen, so weist die asymptotische Signifikanz (2-seitig) des Chi-Quadrat-Wertes mit einem p-Wert von 0,000 ein höchst signifikantes Ergebnis aus. Daraus kann die folgende These formuliert werden:

*T<sub>D9</sub>: Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden Kennzahlen zur Darstellung kostenrelevanter Steuerungsgrößen eingesetzt.*

Dennoch verwundert, dass innerhalb der großen Unternehmen nur 67% angeben, Kennzahlen für die Darstellung von Kosten zu nutzen, wohingegen bereits 81% der mittleren Unternehmen dies nach eigenen Angaben tun. Die stärkere Ausprägung der Kostenmanagementinstrumente sowie der Kostenrechnung in großen Unternehmen i. Vgl. zu

<sup>383</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

den kleineren Kategorien hätte auch für den Einsatz von Kennzahlen ein vergleichbares Ergebnis nahe gelegt. Wenngleich keine Inkonsistenzen im Datensatz festgestellt werden konnten, ist hierbei nicht auszuschließen, dass ggf. Missverständnisse bei den Respondenten zu den Resultaten geführt haben. Da dies aber auf die formulierte These und den weiteren Verlauf der Arbeit keinen Einfluss hat, wird von einer tiefergehenden Untersuchung dieses Phänomens abgesehen.

#### Einsatz von Berichtswesen:

Um die deskriptive Analyse des Konstrukts der Informationsversorgung zu komplettieren, wird abschließend der Implementierungsstand des Berichtswesens zur Darstellung von Kosteninformationen untersucht. Dabei wurden die Berichte in der Befragung vorab in *BWA (intern)*, *BWA (extern)* sowie *Eigene Berichte und Auswertungen* gruppiert. Daneben konnten die Respondenten weitere, unternehmensspezifische Berichte angeben, die für relevant erachtet und eingesetzt werden. Ziel war es, mit Letzteren ggf. wichtige Berichtsarten in der deskriptiven Analyse zu identifizieren, die aufgrund des Forschungsdefizits in den theoretischen Grundlagen der Arbeit nicht erfasst werden konnten.<sup>384</sup> Aufgrund der wenigen und zugleich äußerst spezifischen Nennungen zu diesen teilnehmerindividuellen Berichten war eine Clusterung innerhalb dieser jedoch nicht möglich, sodass diese Nennungen in der Gruppe *Sonstige* zusammengefasst wurden. Ein **Überblick über die Analyseergebnisse zum Einsatz der unterschiedlichen Berichtsarten in der Gesamtstichprobe** kann der folgenden Abbildung entnommen werden:

---

<sup>384</sup> Die BWA stellt gewissermaßen einen automatisch aus der Finanzbuchhaltung erstellten Bericht dar, vgl. Staab (2015), S. 19. Als logische Konsequenz des Buchhaltungsprozesses, liegt sie, ob intern oder extern erstellt, grundsätzlich für jedes Unternehmen vor. Da dies aber noch nicht den Einsatz i. S. d. Kosteninformationsversorgung begründet, findet sie explizite Erwähnung im Fragebogen.

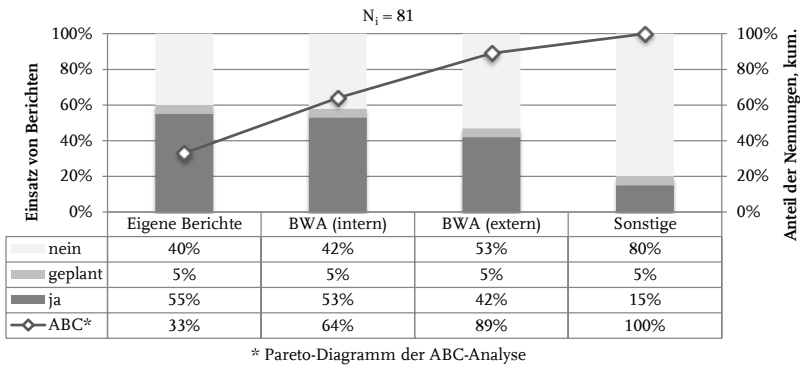


Abb. 3-17: Implementierungsstand von Berichtswesen<sup>385</sup>

Hierbei ist schnell zu erkennen, dass die Eigenen Berichte sowie die intern erstellte BWA mit einer Einsatzhäufigkeit von 60% bzw. 58 % (jeweils einschließlich geplanter Einsätze) die führenden Berichtsarten in den befragten Unternehmen bilden. Daneben wird die extern erstellte BWA von 47% der befragten Unternehmen als regelmäßig genutzter Bericht angegeben. Lediglich 20% der befragten Unternehmen geben an, Sonstige Berichte und Auswertungen zu nutzen, was sich mit der eingangs erwähnten Feststellung erklären lässt, dass es sich hierbei überwiegend um unternehmensindividuelle, ergänzende Berichte und Auswertungen handelt, die neben regulären Berichten eingesetzt werden. Da die Eigenen Berichte auch ein funktionierendes Reporting erfordern, ist davon auszugehen, dass diese Berichtsart überwiegend in größeren Unternehmen vertreten ist, die BWA demgegenüber in kleineren Unternehmen die höhere Einsatzhäufigkeit besitzt.

Werden daher die Angaben zu den **Einsatzhäufigkeiten von Berichten nach den Unternehmenskategorien** unter Einbeziehung der kategorie-spezifischen Rangfolgen differenziert, so ergeben sich die nachfolgenden Resultate:

<sup>385</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

Rang	Kleinst- unternehmen (N = 30)		Rang	Kleine Unternehmen (N = 14)		Rang	Mittlere Unternehmen (N = 16)		Rang	Große Unternehmen (N = 21)		Gesamt (N = 81)	
1	BWA (intern)	43%	1	Eigene Berichte	64%	1	BWA (extern)	81%	1	Eigene Berichte	81%	Eigene Berichte	60%
2,5	BWA (extern)	40%	2,5	BWA (intern)	57%	2	Eigene Berichte	69%	2	BWA (intern)	76%	BWA (intern)	58%
2,5	Eigene Berichte	40%	2,5	BWA (extern)	57%	3	BWA (intern)	63%	3,5	BWA (extern)	24%	BWA (extern)	47%
4	Sonstige	10%	4	Sonstige	21%	4	Sonstige	31%	3,5	Sonstige	24%	Sonstige	20%

Tab. 3-9: Berichtswesen nach Kategorien<sup>386</sup>

Zunächst kann festgestellt werden, dass die BWA generell eine hohe Relevanz bei der Darstellung von Kosten besitzt und insbesondere in kleineren Unternehmen einen häufig eingesetzten Bericht bildet. Zugleich ist zu erkennen, dass Eigene Berichte mit zunehmender Unternehmensgröße eine steigende bedingte Einsatzhäufigkeit aufweisen. In kleinen und großen Unternehmen bilden sie mit einer bedingten Häufigkeit von 64% bzw. 81% gar die am häufigsten genutzte Berichtsart zur Darstellung von Kosten. Überraschend ist der hohe Implementierungsgrad der extern erstellten BWA in mittleren Unternehmen, die u. U. auf die mit zunehmender Unternehmensgröße steigende Komplexität bei der Erfassung und Abbildung der Unternehmenskosten zurückzuführen ist, was wiederum die Unterstützung durch externe Expertise begründen könnte. Bestätigt würde dies von der Beobachtung innerhalb großer Unternehmen, die, vermutlich aufgrund des hohen Anteils Eigener Berichte, den Einsatz einer extern erstellten BWA wieder wesentlich reduziert haben. Die Sonstigen Berichte werden analog zum durchschnittlichen Implementierungsstand in der Gesamtstichprobe auch in den Kategorien durchweg auf dem letzten Rang geführt.

Dies spiegelt sich auch in der zur **Abgrenzung der KMU-relevanten Berichte** aufgestellten Tabelle wider:

<sup>386</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.



	Eigene Berichte	BWA (extern)	BWA (intern)	Sonstige
Kleinstunternehmen	2,5	2,5	1	4
Kleine Unternehmen	1	2,5	2,5	4
Mittlere Unternehmen	2	1	3	4
Große Unternehmen	1	3,5	2	3,5
Rangsumme	6,5	9,5	8,5	15,5
Arithmetisches Mittel	1,63	2,38	2,13	3,88
Rangsumme KMU	5,5	6	6,5	12
Arithmetisches Mittel KMU	1,83	2,00	2,17	4,00

Bei insgesamt 150 Nennungen vereinen drei Berichte 89% aller Nennungen auf sich. ←

Tab. 3-10: Abgrenzung KMU-relevanter Berichte<sup>387</sup>

Die vorangegangenen Beobachtungen hinsichtlich der Sonstigen Berichte werden in der Tabelle zur Abgrenzung der KMU-relevanten Berichte manifestiert. Insbesondere bei der Einschränkung der Betrachtungsperspektive auf KMU begründet das arithmetische Mittel der Rangsumme einen Ausschluss dieser Berichte in der weiteren Untersuchung. Demgegenüber wurde für die übrigen Berichtsarten eine eindeutige Rangfolge destilliert, wenngleich die geringen Unterschiede zwischen den Rangfolgen eine vergleichbare Einsatzhäufigkeit von Eigenen Berichten sowie extern und intern erstellten BWA belegen. Zu erwähnen ist hierbei, dass die extern erstellte BWA lediglich bei einer auf KMU bezogenen Betrachtung auf dem zweiten Rang genannt wird, in der Gesamtbetrachtung würde sie mit einem arithmetischen Mittel von 2,38 hinter der intern erstellten BWA mit einem arithmetischem Mittel von 2,13 gelistet werden. Der ausschlaggebende Grund hierfür liegt voraussichtlich, wie bereits thematisiert, in der verhältnismäßig geringen Einsatzhäufigkeit der externen BWA in großen Unternehmen zu Gunsten eines intensiveren Einsatzes von Eigenen Berichten.

Wie auch in den vorangegangenen Untersuchungen soll abschließend die **kategoriale Entwicklung des Berichtswesens sowie die Abhängigkeit zur Unternehmensgröße** untersucht werden. Die daraus hervorgehenden Ergebnisse können der nachfolgenden Abbildung entnommen werden:

<sup>387</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Mittelwerte gerundet.

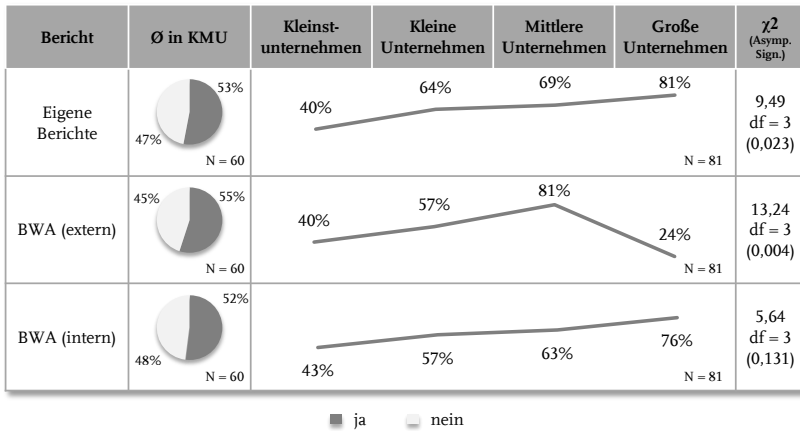


Abb. 3-18: Berichtswesen im Kategorienvergleich<sup>388</sup>

In der berichtsspezifischen Betrachtung kann zunächst bis zur Größe der mittleren Unternehmen eine kontinuierliche Zunahme der Einsatzhäufigkeit über alle Berichtsarten hinweg verzeichnet werden. Im Falle der Eigenen Berichte sowie der intern erstellten BWA setzt sich diese Entwicklung fort, wohingegen, wie bereits in der Interpretation der vorangegangenen Tabellen erwähnt, die extern erstellte BWA in großen Unternehmen einen beträchtlich geringeren Implementierungsgrad i. Vgl. zu den anderen Unternehmenskategorien aufweist. Hinsichtlich der Implementierungsstände der Berichtsarten in den KMU kann eine annähernd identische Einsatzhäufigkeit für Eigene Berichte sowie die extern und intern erstellte BWA konstatiert werden (53%, 55% und 52%). Wird eine konsolidierte Betrachtung über alle Berichtsarten zugrunde gelegt, führt dies gar zu einem Implementierungsgrad von insgesamt 92% innerhalb der befragten KMU (Ergebnis ist nicht in Abb. 3-18 dargestellt).<sup>389</sup> Unter Berücksichtigung des signifikanten Ergebnis-

<sup>388</sup> Quelle: Eigene Darstellung; Prozentangaben gerundet.

<sup>389</sup> Die Berichtsarten werden nicht substituierend, sondern ergänzend eingesetzt. Dies wurde auch im Fragebogen durch die Möglichkeit von Mehrfachnennungen berücksichtigt. Wird die Analyse nun ausschließlich auf die Tatsache beschränkt, ob (irgend-) ein Bericht eingesetzt wird oder nicht, so resultiert eine bedingte Einsatzhäufigkeit von 92% in den befragten KMU.

ses zu den Eigenen Berichten sowie des hochsignifikanten Testergebnisses zur extern erstellten BWA aus den Chi-Quadrat-Tests werden die nachfolgenden Thesen gebildet:

*T<sub>D10</sub>: Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden eigene Berichte zur Darstellung von Kosten eingesetzt.*

*T<sub>D11</sub>: Es besteht ein Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz der extern erstellten BWA.*

*T<sub>D12</sub>: Es besteht kein Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz der intern erstellten BWA.*

### **3.3.4 Zwischenfazit**

Das vorliegende Unterkapitel beschreibt das Vorgehen und die Ergebnisse der empirischen Untersuchung. Nach einer kurzen Erläuterung der Datenerhebung und -aufbereitung erfolgte zunächst eine umfassende Überprüfung der im vorhergehenden Kapitel festgelegten Gütekriterien. Die sich anschließende deskriptive Analyse, lieferte umfangreiche Erkenntnisse zum Implementierungsstand zur Kostenanalyse und –steuerung in KMU. Nach einer initialen demographischen Einordnung der befragten Unternehmen fand eine differenzierte Untersuchung zum Einsatz von Kostenmanagementinstrumenten und informationsversorgenden Controllinginstrumenten statt, deren Ergebnisse in zwölf induktiv gebildeten Thesen (T<sub>D1</sub>-T<sub>D12</sub>) formuliert wurden.

## **3.4 Fazit**

Die quantitative Forschung intendiert grundsätzlich die Generierung objektiver Erkenntnisse. Sie versucht dabei, durch objektivierende Generierung von Thesen und damit verbundener Generalisierung die Subjektivität einzelner Betrachtungen zu eliminieren.<sup>390</sup> In der vorliegenden Untersuchung wurden dadurch subjektive Einflüsse auf die Umsetzung von Kostenmanagement in KMU zu Gunsten allgemeingültiger Aussagen isoliert. Die daraus resultierenden Ergebnisse erlauben nun einer-

---

<sup>390</sup> Vgl. Kleining (1995), S. 11 f.

seits eine ausführliche Beschreibung des Implementierungsstands von Kostenmanagement in KMU, andererseits kann mit den gewonnenen Erkenntnissen eine idealtypische Konzeptualisierung des Kostenmanagements für den Einsatz in KMU vorgenommen werden. Eine zusammenfassende Darstellung der im weiteren Verlauf der Arbeit forschungsrelevanten Thesen der deskriptiven Analyse kann dabei der folgenden Tabelle entnommen werden:

Thesen der deskriptiven Analyse	
T <sub>D1</sub>	Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und der Selbsteinschätzung zum Betreiben von Kostenmanagement.
T <sub>D2</sub>	Je größer ein Unternehmen, desto intensiver ist die Selbsteinschätzung zum Betreiben einer Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten.
T <sub>D3</sub>	Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz von Kurzfristigen Kostenanalysen, Fixkostenmanagement, Gemeinkostenwertanalyse und Kostenkultur.
T <sub>D4</sub>	Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden Mehrperiodige Vergleiche und Prozesskostenrechnung eingesetzt.
T <sub>D5</sub>	Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden die Teilrechnungsarten angewandt.
T <sub>D6</sub>	Die Kostenartenrechnung wird mit einer höheren Wahrscheinlichkeit in KMU eingesetzt als die übrigen Teilrechnungsarten.
T <sub>D7</sub>	Es gibt keinen Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz von Vollkostenrechnung mit Istkosten und Vollkostenrechnung mit Plankosten.
T <sub>D8</sub>	Je größer ein Unternehmen, desto häufiger wird die Teilkostenrechnung mit Istkosten eingesetzt.
T <sub>D9</sub>	Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden Kennzahlen zur Darstellung kostenrelevanter Steuerungsgrößen eingesetzt.
T <sub>D10</sub>	Je größer ein Unternehmen, desto häufiger werden eigene Berichte zur Darstellung von Kosten eingesetzt.
T <sub>D11</sub>	Es besteht ein Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz der extern erstellten BWA.
T <sub>D12</sub>	Es besteht kein Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und dem Einsatz der intern erstellten BWA.

Tab. 3-11: Thesen der deskriptiven Analyse<sup>391</sup>

Die generierten Thesen enthalten hierbei eine Reihe von Beschreibungen zu größen- wie auch instrumentenspezifischen Einsatz-Zusammen-

<sup>391</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

hängen, die unmittelbar in die Konzeptgestaltung integriert werden können. Ergänzend ist dabei hervorzuheben, dass das im Rahmen der terminologischen Abgrenzung theoretisch entwickelte Erklärungsmodell des Haus des Kostenmanagements im Zuge als Grundlage für die Gestaltung der Kostenmanagementkonzeption herangezogen wird.

## 4 Entwicklung der Kostenmanagementkonzeption

*Ziel dieses Kapitels ist die Konzeptualisierung von Kostenmanagement für KMU unter Einbeziehung der aus theoretischer und empirischer Untersuchung generierten Ergebnisse. Die einzelnen Elemente der Konzeption sollen hierbei kategorienübergreifend gestaltet werden, weil eine „punktgenaue“ Konzeptspezifikation einerseits realitätsfern erscheint und eine größtmögliche Flexibilität über KMU-Kategorien hinaus andererseits eine höhere Relevanz und Akzeptanz für eine praktische Umsetzung verspricht. Da das Kostenmanagement ein Instrument des Controllings darstellt, ist davon auszugehen, dass auch dessen Umsetzung i. d. R. weitestgehend im Rahmen einer Controllingkonzeption für KMU erfolgt. Der Fokus dieses Kapitels liegt daher überwiegend auf der Konzeptualisierung der i. S. des Kostenmanagements einzusetzenden Instrumente. Insbesondere die systematisch vorgenommenen Eingrenzungen im Rahmen von Kapitel 3 sollen dabei die intendierte Reduktion auf das Wesentliche begründen und manifestieren.*

### 4.1 Rahmenbedingungen

Für die Entwicklung der Konzeption ist es zunächst erforderlich, bereits gewonnene sowie ergänzende, explizite Erkenntnisse der Wissenschaft im Sinne abgrenzender Rahmenbedingungen der Konzeptualisierung zusammenzuführen. Dies soll die Zielgerichtetheit und Fokussierung der Konzeption auf die in KMU vorherrschenden Bedingungskonstellationen sicherstellen, um in der Folge eine einfache Implementierbarkeit in der Praxis zu gewährleisten. Da das Kostenmanagement als Instrument der Planung und Kontrolle einen Teilbereich des Controllings darstellt, orientieren sich auch die aufzustellenden Rahmenbedingungen der Kostenmanagementkonzeption an denen des Controllings in KMU. Konkret sind dies die klassischen KMU-Problemfelder sowie bestehende konzeptionelle Erkenntnisse der Wissenschaft zu Controlling in KMU. Sie sollen überdies als Gütekriterien dienen, anhand derer die resultierende Kostenmanagementkonzeption vor der empirischen Validierung in der Mehrfallstudie einer theoretischen Qualitätskontrolle unterzogen wird.

### 4.1.1 Klassische KMU-Problemfelder

Im Rahmen der theoretischen Grundlagen wurde bereits eine allgemeine Charakterisierung von KMU vorgenommen. Darauf aufbauend sollen nun deren klassische Problemfelder eingehend erläutert werden, um die Konzeption daran auszurichten und den realen Bedingungen entsprechend zu entwickeln. Aus den Ausführungen von Klett et al. (1998) sowie Schindelbeck & Mühlbauer (2003) lassen sich insgesamt zehn controllingrelevante Probleme in KMU ableiten, die in der folgenden Darstellung den vier übergeordneten Problemfeldern Unternehmensführung, Fachexpertise, Ressourcenverfügbarkeit und externe Faktoren zugeordnet werden.<sup>392</sup>

Problemfelder					
		Unternehmensführung	Fachexpertise	Ressourcenverfügbarkeit	Externe Faktoren
Ausprägungen		Zentralisierte Führungsstruktur	Vergangenheitsorientierung und fehlende Planung	Eingeschränkte personelle Kapazitäten	Verdrängungswettbewerb mit Großunternehmen
			Mangelndes betriebswirtschaftliches Know-How	Geringe Eigenkapitalausstattung	
		Vernachlässigung der Mitarbeiterführung	Keine langfristige Ausrichtung des Unternehmens	Unzureichende technische Ausstattung	Erschwerte Beschaffung von Fremdkapital und Liquiditätsprobleme

Abb. 4-1: Controllingrelevante Problemfelder in KMU<sup>393</sup>

Bereits in Kapitel 2 wurde das in kleineren Unternehmen häufig zu findende, auf den Unternehmer ausgerichtete *Einliniensystem* thematisiert, das stellvertretend für die Problematik der **zentralisierten Führungsstruktur** steht. Hierbei ist einerseits die übermäßige Belastung aufgrund der Entscheidungsbündelung ein Teil des Problems. Andererseits stellt die damit verbundene Abhängigkeit der Leistungsfähigkeit

<sup>392</sup> Vgl. Klett et al. (1998), S. 21-25, i. V. m. Schindelbeck & Mühlbauer (2003) in Kummert (2005), S. 159 f.

<sup>393</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

der Unternehmensführung von nur einer Person jedoch häufig das größere Risiko dar. Neben der Gefahr, dass durch Alter, Krankheit oder abnehmende Leidenschaft die Unternehmensleistung beeinträchtigt wird, hinterfragen auch Kreditinstitute im Zuge der Kreditvergabe das Führungssystem eines Unternehmens. Ein negativer Einfluss auf die Beschaffung von Fremdkapital kann demnach die Folge sein. Ein weiterer Aspekt innerhalb des Problemfelds der Unternehmensführung ist die **Vernachlässigung der Mitarbeiterführung**, die meist mit der zentralisierten Führungsstruktur einhergeht. Vor allem eine mangelnde Einbeziehung der Mitarbeiter im Zuge von Entscheidungsprozessen kann hierbei festgestellt werden.<sup>394</sup>

Die fehlende Fachexpertise zu betriebswirtschaftlichen Tätigkeiten und Prozessen spiegelt sich insbesondere in der **Vergangenheitsorientierung** der Unternehmensführung wieder, die überwiegend an vergangenen Bilanzen ausgerichtet ist und **keine zukunftsorientierte Planung** berücksichtigt. Dies bestätigt eine Studie von Deimel & Kraus (2008), in der die untersuchten Unternehmen bei abnehmender Unternehmensgröße seltener das Vorliegen einer formalen Planung aufweisen.<sup>395</sup> Dies mag in Teilen einer zentralisierten Führungsstruktur und personellen Engpässen geschuldet sein, meist ist es jedoch die Folge **defizitärer Kenntnisse betriebswirtschaftlichen Know-Hows**. Dies resultiert, neben einer unzureichenden oder nicht existenten Planung, zumeist in unklar formulierten Zielen sowie einer **Vernachlässigung der langfristigen Ausrichtung des Unternehmens**. Wichtige Erfolgspotentiale werden damit häufig nicht erkannt und strategische Weichenstellungen zu spät vorgenommen.<sup>396</sup>

Im Hinblick auf die generelle Verfügbarkeit von Ressourcen sind KMU, wie bereits in Kapitel 2.1.2.4 ausführlich diskutiert wurde, durch **eingeschränkte personelle und finanzielle Ressourcen** geprägt. Ergänzend ist hier die **unzureichende technische Ausstattung** zu erwähnen, die für

---

<sup>394</sup> Vgl. Klett et al. (1998), S. 24, Schindelbeck & Mühlbauer (2003) in Kummert (2005), S. 159, sowie Kapitel 2.1.2.2.

<sup>395</sup> Vgl. Deimel & Kraus (2008), S. 159-162.

<sup>396</sup> Vgl. Schindelbeck & Mühlbauer (2003) in Kummert (2005), S. 159, sowie Kapitel 2.1.2.2 und 2.1.2.4.



eine funktionierende Informationsversorgung im Kostenmanagementmodell unerlässlich ist. Insbesondere in Kleinst- und Kleinunternehmen werden jedoch meist nur Personal Computer (PC) i. V. m. einfachen Text- und Tabellenverarbeitungsprogrammen eingesetzt, die nur begrenzte Auswertungsmöglichkeiten bieten. Gerade in diesen Unternehmenskategorien wird zudem auch häufig die Finanzbuchhaltung, einschließlich sämtlicher auswertbarer Zahlendaten, an den Steuerberater ausgelagert, sodass ein eigenes Berichtswesen kaum aufgebaut werden kann.<sup>397</sup>

Hinsichtlich der externen Faktoren stellt sich einerseits der z. T. bereits erläuterte **Verdrängungswettbewerb mit Großunternehmen** als Problem dar. Ein Markteintritt eines Konzerns in die Nische des KMU kann u. U. existenzgefährdende Folgen haben, da die stärkere Finanzkraft, die günstigeren Produktionskosten sowie höhere personelle Kapazitäten kaum von einem KMU mitgetragen werden können.<sup>398</sup> Andererseits zeigen sich KMU-spezifische Probleme bei der **Beschaffung von Fremdkapital**. Hierbei sind die aus Basel II resultierenden, gestiegenen Auflagen der Banken zu erwähnen, die eine restriktivere Kreditvergabe an KMU mit sich bringen. Insbesondere die Prüfkriterien<sup>399</sup> Ertragslage, Qualität der Einkünfte und Entwicklung der Eigenkapitalquote, die im Zuge eines Kreditantrags beurteilt werden, sind für das Kostenmanagement relevant einzustufen.<sup>400</sup> Die Folge sind **Liquiditätsprobleme**, die in einigen Branchen durch steigende Forderungspositionen, aufgrund einer Verschiebung der Lagerhaltung vom Abnehmer zum Lieferanten<sup>401</sup> bei gleichzeitiger Verlängerung der Zahlungsziele<sup>402</sup>, zusätzlich verschärft werden.

---

<sup>397</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.4 i. V. m. Klett et al. (1998), S. 24 f.

<sup>398</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.3 i. V. m. Klett et al. (1998), S. 23 f.

<sup>399</sup> Neben einer Risiko- und internen Ratingbewertung, bewerten die Banken insbesondere die Prüfkriterien Ertragslage, Qualität der Einkünfte, Kapitalstruktur, Wettbewerbsposition, Qualität und Leistungsvermögen des Managements sowie Entwicklungspotential des Unternehmens, vgl. Posluschny (2010), S. 3-5.

<sup>400</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2.1 und 2.1.2.4 i. V. m. Klett et al. (1998), S. 22 f. und Becker/Ulrich (2013), S. 15.

<sup>401</sup> Als Beispiel gilt hierfür die Just-In-Time-Produktion in der Automobilindustrie, bei der die Bestände lediglich auf vorgeschaltete Wertschöpfungsebenen verlagert, in der Gesamtbetrachtung jedoch nicht reduziert werden, vgl. Werner (2013), S. 171.

### 4.1.2 Controllingkonzeptionen für KMU

In Anlehnung an Becker & Baltzer (2010) kann eine Controllingkonzeption grundsätzlich wie folgt dargestellt werden:

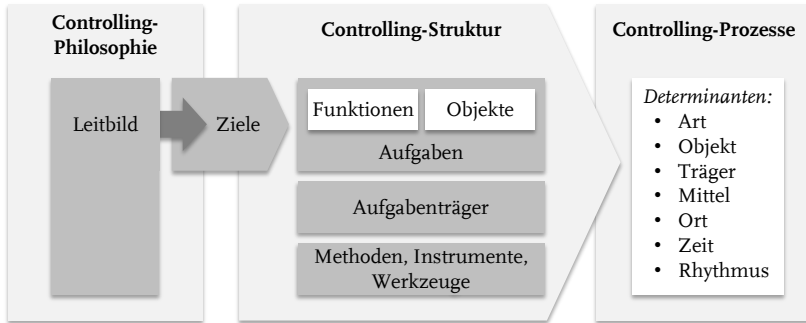


Abb. 4-2: Generische Elemente einer Controllingkonzeption<sup>403</sup>

Die Philosophie dient zunächst zur Formulierung des Leitbildes und der darauf folgenden Ableitung der Controllingziele, die einzelne Probleme in Teilbereichen des Unternehmens behandeln und die Grundlage bei der Ableitung der zugehörigen Aufgaben auf Basis der Controllingfunktionen und den zu betrachtenden Objekten im Unternehmen bilden. Über die Aufgabenträger werden die Aufgaben schließlich unter Einsatz von Methoden, Instrumenten und Werkzeugen wahrgenommen, wobei die Prozesse die Ausführung der Aufgaben charakterisieren.<sup>404</sup>

Die Controllingkonzeption nach Becker & Baltzer (2010) stellt dabei sowohl ein theoretisches Aussagensystem als auch eine Gestaltungsempfehlung für die Wirtschaftspraxis dar. Aus diesem Grund soll sie zur Analyse der KMU-Controllingkonzeptionen sowie als Grundlage der sich anschließenden Konzeptualisierung dienen.

Bei der detaillierten Betrachtung der einschlägigen Literatur kann zunächst konstatiert werden, dass nur wenige ganzheitliche Controlling-

<sup>402</sup> Vgl. Wannewetsch (2009), S. 70.

<sup>403</sup> Quelle: Becker & Baltzer (2010), S. 8.

<sup>404</sup> Vgl. Becker, W. (1999), S. 10 f.

konzeptionen für KMU, die alle Elemente beinhalten, existieren. Häufig sind lediglich Empfehlungen zu einzelnen Teilbereichen zu finden, wie z. B. der organisatorischen Einbindung von Controllerstellen oder dem Einsatz spezifischer Instrumente.<sup>405</sup> Die Literaturanalyse in Kapitel 2 hat einerseits gezeigt, dass die bewährten Controllingkonzeptionen nicht explizit auf Großunternehmen eingeschränkt wurden. Andererseits konnte auch festgestellt werden, dass die beträchtlichen Unterschiede zwischen KMU und Großunternehmen eine auf die Bedürfnisse von KMU angepasste Konzeption erforderlich machen, was in der Folge auch auf das Kostenmanagement zutrifft.<sup>406</sup> Aus diesem Grund soll im Folgenden eine Auswahl spezifischer KMU-Controllingkonzeptionen dargestellt werden, um die Anforderungslage für die Kostenmanagementkonzeption, die sinnvollerweise als Bestandteil einer Controllingkonzeption in KMU Berücksichtigung findet, zu schärfen.

**Klett et al. (1998)** prägen eine auf Grundlage der Finanzbuchhaltung gebildete, planungsorientierte Konzeption<sup>407</sup> und beschreiben das Controlling in KMU mit dem Zweck, Methodiken, Instrumente und Informationen bereitzustellen, um eine Planung, Steuerung und Kontrolle des Unternehmens zu ermöglichen. Dabei werden die Aufgaben über die Wahrnehmung der Informationsversorgung, Planung, Steuerung und Kontrolle im Regelkreis beschrieben, der nur dann funktioniert, wenn alle Aufgaben wahrgenommen werden, da z. B. ohne vorherige Planung und Steuerung keine Kontrolle möglich ist. Die Ausrichtung an der Finanzbuchhaltung charakterisiert auch den Instrumenteneinsatz, der sich überwiegend an einfacheren Kennzahlenanalysen sowie Soll-Ist-Vergleichen orientiert. Darüber hinaus werden auch eine Reihe weiterer quantitativer und qualitativer Controllinginstrumente als geeignet

---

<sup>405</sup> Vgl. Kramer & Matthias (2009), S. 89.

<sup>406</sup> Vgl. hierzu u. a. auch Klett & Pivernetz (2014), S. 5, sowie Klett & Pivernetz (2014), S. 1-9.

<sup>407</sup> Planungsorientierte Konzeptionen beschäftigen sich überwiegend mit der Aufgabe der Informationsbeschaffung sowie der Planung und Kontrolle, häufig unter Einsatz der Budgetierung. Vgl. Mäder & Müller (2009), S. 11, für eine detaillierte Darstellung der unterschiedlichen Controllingansätze.

erachtet.<sup>408</sup> Im Hinblick auf die Organisation des Controllings wird auf die hohe Abhängigkeit von der Unternehmensgröße verwiesen, weshalb auch keine allgemeine Empfehlung gegeben wird. Die Konzeption ist insgesamt sehr praxisbezogen ausgerichtet, was durch die grundsätzliche Forderung der Autoren, dass die Gestaltung der Konzeption nicht idealtypisch, sondern streng an den wichtigsten Unternehmenszielen zu erfolgen hat, unterstrichen wird. Dabei postulieren sie jederzeit eine Berücksichtigung des jeweiligen unternehmensindividuellen Kontexts, insbesondere im Hinblick auf die häufig vorherrschende Ressourcenbeschränkung.<sup>409</sup>

**Künzle (2005)** leitet aus bestehenden Erkenntnissen der Wissenschaft sowie einer empirischen Analyse eine Konzeption des Finanzcontrollings für KMU ab, deren Ansatz als führungssystemorientiert<sup>410</sup> beschrieben werden kann. Die Zielsetzung wird i. Vgl. zu anderen Konzeptionen äußerst umfangreich und spezifisch formuliert und beinhaltet neben einem integrierten Planungs- und Kontrollinstrument ein Rahmenkonzept für Produktions-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen, die Berücksichtigung spezifischer Merkmale von KMU, eine Cash-Flow-Orientierung, den Instrumenteneinsatz als Entscheidungsgrundlage sowie die Berücksichtigung von Aspekten des menschlichen Handelns. Die Wahrnehmung dieser Zielsetzung erfolgt über zwei in enger Wechselbeziehung stehende Konzeptionsebenen, deren Inhalte im Wesentlichen den generischen Elementen einer Controllingkonzeption entsprechen, jedoch abweichend angeordnet sind. Dabei beschreibt die erste Ebene der *Verhaltens- und Verantwortungsaspekte* Anforderun-

---

<sup>408</sup> In den jüngeren Auflagen behandeln Klett & Pivernetz (2014) auch komplexere Instrumente. Für das operative Controlling werden hierfür u. a. die Kosten-/Leistungsrechnung (insb. Deckungsbeitragsrechnung), Budgetierungsinstrumente oder Verrechnungspreissysteme genannt. Für das strategische Controlling werden Instrumente der strategischen Planung (z. B. SWOT-Analyse, BCG-Matrix), Kennzahlensysteme (Balanced Scorecard) oder Investitions- und Kapitalbedarfsplanung angeführt, vgl. Klett & Pivernetz (2014), S. 131.

<sup>409</sup> Vgl. Klett et al. (1998), S. 11-30.

<sup>410</sup> Führungssystemorientierte Konzeptionen fokussieren die Koordination des Informationssystems aller Teilsysteme durch Ermittlung des Informationsbedarfs der Systeme, Gestaltung der Informationserzeugung und Bereitstellung eines Berichtswesens, vgl. Mäder & Müller (2009), S. 11.

gen an Finanzinformationen, Motivation und Partizipation, Kompetenz- und Zieldefinition sowie Interaktion und Kommunikation im Unternehmen unter Einbeziehung sozioökonomischer Komponenten.<sup>411</sup> Die zweite Ebene der *Kernelemente, Prozesse und instrumentalen Aspekte* behandelt die organisationale Umsetzung von strategischem und operativem Finanzcontrolling, mit dem Ziel der Planung und Beurteilung langfristiger Ziele und Strategien auf Unternehmensebene sowie mittel- bis kurzfristiger Ziele in segmentierten Unternehmenssparten.<sup>412</sup> Künzle (2005) skizziert diese beiden Bereiche als Teilkonzepte auf der Grundlage von Kennzahlen, Budgetierung und der Bildung von Finanzcockpits, wobei der Einsatz weiterer Instrumente optional andiskutiert wird. Die Trägerschaft wird bei Künzle (2005) nicht explizit geklärt, die Konzeption intendiert jedoch eine (tendenziell dezentrale) Verankerung des Finanzcontrollings in den Unternehmensführungsprozessen.<sup>413</sup>

**Seitz & Dittrich (2005)** generieren, wie auch Klett et al. (1998), eine sehr praxisorientierte Controllingkonzeption für KMU, deren Ansatz grundsätzlich als entlastend und führungssystemorientiert beschrieben werden kann. In Anlehnung an die KMU-spezifischen Problemfelder formulieren die Autoren eine Reihe von allgemeinen wie speziellen Anforderungen an das Controlling in KMU, wobei letztere weiter in führungsbedingte, instrumentelle und organisationsbedingte Anforderungen differenziert werden. Die allgemeinen Anforderungen sind hierbei einem Leitbild und den daraus deduzierten Zielen gleichzusetzen und beinhalten die Versachlichung der (häufig informellen) Führung durch Planung und Kontrolle, die Entlastung der oberen Führungsebenen durch einschlägige Führungsinstrumente sowie ein verändertes Führungsparadigma durch Einführung der Controlling-

---

<sup>411</sup> In Anlehnung an eine klassische Konzeption, kann die erste Ebene mit dem Leitbild sowie den Zielen gleichgesetzt werden. Zugleich wird der Teil der Träger und Prozesse, der die Interaktion zwischen den Teilkonzepten der zweiten Ebene behandelt, beschrieben.

<sup>412</sup> Die zweite Ebene kann, infolge der Abgrenzung der ersten Ebene, mit den Aufgaben und Instrumenten im klassischen Konzeption gleichgesetzt werden. Überdies werden hierin Träger und Prozesse im Zuge der Wahrnehmung des jeweiligen Teilkonzepts erläutert.

<sup>413</sup> Vgl. Künzle (2005), S. 53-128.

funktion. Daran knüpfen die führungsbedingten Anforderungen an, die eine Unterstützung der Unternehmensführung durch systematische Planung und Kontrolle sowie die Delegation von Koordinationsaufgaben an das Controlling postulieren. Ein spezifischer Instrumenteneinsatz wird – mit Verweis auf die fehlende Fachexpertise und infolge der informellen Führungssysteme mangelnden Akzeptanz – als zu komplex und nicht vollständig übertragbar erachtet. Aus diesem Grund favorisieren die Verfasser unternehmensindividuelle, aus dem betrieblichen Kontext heraus entwickelte Controllinginstrumente, die i. d. R. eine höhere Akzeptanz und folglich eine größere Erfolgswahrscheinlichkeit mit sich bringen. Hinsichtlich der organisatorischen Verankerung empfehlen Seitz und Dittrich (2005) die Installation einer separaten Controllerstelle, die auf oberster Führungsebene eingebunden werden soll, um den für die Umsetzung von Maßnahmen erforderlichen Rückhalt zu haben. Lediglich in der Einführungsphase wird eine Wahrnehmung des Controllings durch die Unternehmensleitung<sup>414</sup> als angemessen erachtet, dauerhaft jedoch von den Verfassern abgelehnt.<sup>415</sup>

**Mäder & Hirsch (2009)** gestalten eine rationalitätssicherungsorientierte Controllingkonzeption<sup>416</sup> für KMU, welche die drei Zielsetzungen unternehmenskontextabhängige Gestaltung, Führungsunterstützung und Schaffung von Transparenz verfolgt. Die kontextabhängige Ausgestaltung erfolgt weiter unter funktionalen, institutionellen und instrumentellen Aspekten, die zum großen Teil den generischen Elementen Aufgaben, Träger und Prozesse sowie Methoden, Instrumente und Werkzeuge gleichzusetzen sind. Dabei werden die funktionalen Aspekte über ein adäquates Informationsmanagement sowie den kritischen Diskurs mit den Entscheidungsträgern beschrieben und die institutionellen

---

<sup>414</sup> Seitz & Dittrich (2005) begründen dies zum einen mit dem i. d. R. mangelnden fachlichen Know-How der Unternehmensleitung für das Betreiben von Controlling. Zum anderen wird die in der Literatur als führungsunterstützendes System bewährte Definition des Controllings angeführt, die einer Wahrnehmung des Controllings durch die Unternehmensführung selbst grundsätzlich widerspricht, vgl. Seitz & Dittrich (2005), S. 460.

<sup>415</sup> Vgl. Seitz & Dittrich (2005), S. 449-466.

<sup>416</sup> Rationalitätsorientierte Konzeptionen haben die Aufgabe Rationalitätsdefizite bei der Führung zu verhindern, vgl. Mäder & Müller (2009), S. 11.

Aspekte über eine eigene Controllerstelle, als Stabsstelle der Geschäftsführung, konkretisiert. Der instrumentelle Aspekt bleibt schließlich unbestimmt, mit der einzigen Einschränkung, dass die Autoren hierbei eine ganzheitliche Abbildung des Geschäftsmodells fordern. Die Zielsetzung der Führungsunterstützung beschreibt konkrete Handlungen, die der Identifikation und Handhabung von sog. Wollens- und Könnensdefiziten dienen.<sup>417</sup> Zur Umsetzung der dritten Zielkomponente, der Schaffung von Transparenz, wird die Organisation eines strukturierter betriebswirtschaftlichen Informationsmanagements empfohlen.<sup>418</sup>

**Ossadnik et al. (2010)** konstruieren eine planungsorientierte Controllingkonzeption für mittelständische Unternehmen. Ähnlich wie Klett et al. (1998) konkretisieren sie den Zweck des Controllings in KMU ferner mit der Bereitstellung von Methoden, Instrumenten und Informationen zur Planung, Steuerung und Kontrolle im Rahmen der Unternehmensführung. Im Zentrum steht hierbei das Controllingssystem, das aus der übergeordneten Controllingkonzeption sowie den individuellen Unternehmens- und Umweltbedingungen resultiert und die Aufgaben, Instrumente und Organisation des Controllings in sich vereint. Dabei postulieren die Autoren einen hohen Gestaltungsspielraum für das Unternehmen, da die Vielfalt an Implementierungsempfehlungen aus der Wissenschaft im Kontrast zu den eingeschränkten Implementierungsmöglichkeiten in KMU steht. Dies zeigt sich auch in der Ausformulierung der Systeminhalte, wobei gem. den Autoren sowohl Aufgaben<sup>419</sup>, Instrumente<sup>420</sup> wie auch Organisation<sup>421</sup> des Controllings unterneh-

---

<sup>417</sup> Mäder & Hirsch (2009) sehen hier die drei Aufgabenbereiche Entlastung, Ergänzung und Begrenzung, die der Controller nicht kontinuierlich, sondern vielmehr punktuell nach Bedarf gegenüber der Unternehmensführung wahrnehmen muss, vgl. Mäder & Hirsch (2009), S. 22.

<sup>418</sup> Vgl. Mäder & Hirsch (2009), S. 4-28.

<sup>419</sup> Sämtliche, zur Erreichung der Controllingziele eingesetzten Aktivitäten werden hierbei als Controllingaufgaben bezeichnet. Demzufolge leiten sich die Aufgaben unmittelbar aus den Zielen ab, vgl. Ossadnik et al. (2010), S. 18.

<sup>420</sup> Ergänzend wird darauf verwiesen, dass eine Einstufung als controllingrelevant in erster Linie von der Einschätzung des jeweiligen Wissenschaftlers abhängt, sodass eine generalisierte Festlegung i. d. R. nicht sinnvoll ist, vgl. Ossadnik et al. (2010), S. 19.

---

mensindividuell über die Ziele abgeleitet werden sollen. Der Einsatz von Instrumenten des Controllings wird wiederum in Abhängigkeit von den definierten Aufgaben (die aus den Zielen deduziert wurden) beurteilt.<sup>422</sup>

**Manegold et al. (2012)** leiten im Rahmen einer Metaanalyse eine führungssystemorientierte Controllingkonzeption ab, die mittelbar die Erreichung der Unternehmensziele sicherzustellen versucht, wobei die unmittelbare Zielsetzung in der Schaffung und Erhaltung der Reaktions-, Adaptions-, Antizipations- und Koordinationsfähigkeit des Unternehmens liegt. Innerhalb ihrer Controllingkonzeption für KMU unterscheiden Sie grundsätzlich zwei Elemente: die aus den Unternehmenszielen abgeleiteten Controllingziele sowie das daraus deduzierte Controllingssystem, das seinerseits wiederum aus Aufgaben, Trägern und Instrumenten besteht. Die Aufgaben werden hierbei konkret mit der Schaffung eines Controllingbewusstseins, der Entwicklung eines Informations-, Planungs- und Kontrollsystems (einschließlich Aufbau eines Berichtswesens) sowie der Bestimmung und Entwicklung von strategischen Nutzen- und Erfolgspotentialen benannt. Analog werden auch die Instrumente mit dem Rechnungswesen als zentrale Informationsquelle, einem umfassenden Planungs- und Kontrollinstrumentarium<sup>423</sup> sowie der Balanced Scorecard eindeutig spezifiziert. Lediglich bei der organisationalen Ausgestaltung des Controllings verweisen die Autoren, analog zu Ossadnik et al. (2010), auf die hohe Abhängigkeit zum unter-

---

<sup>421</sup> Die Organisation des Controllings ergibt sich nach den Autoren aus dem sachlichen Inhalt der Aufgaben (die wiederum über die Ziele bestimmt werden) und kann theoretisch in jeglicher Form (extern/intern bzw. institutionell/nicht-institutionell), entsprechend der unternehmensindividuellen Voraussetzungen festgelegt werden, vgl. Ossadnik et al. (2010), S. 20.

<sup>422</sup> Vgl. Ossadnik et al. (2010), S. 17-22. In Anlehnung an die in der Literatur bewährten KMU-Definitionen wählen Ossadnik et al. (2010) einen flexiblen Mittelstandsbegriff bei der Formulierung ihrer Konzeption, der nicht an quantitative Größen gebunden wird.

<sup>423</sup> Hierbei werden Kennzahlen und Kennzahlensysteme als quantitative Planinstrumente sowie Wettbewerbs-, Stärken-/Schwächen- und Chancen-/Risiken- und Lebenszyklusanalysen als qualitative Planinstrumente genannt, wobei eine Planung immer auf der Grundlage von Vergangenheitsdaten erfolgen soll. Bei den Kontrollinstrumenten werden der Soll/Ist- sowie der Soll/Wird-Vergleich angeführt, vgl. Manegold et al. (2012), S. 31.



nehmensindividuellen Kontext und dem demzufolge einzuräumenden Gestaltungsspielraum für KMU.<sup>424</sup>

Resümierend können, trotz einzelner Abweichungen bei Inhalt und Detailtiefe, die folgenden **allgemeingültigen Anforderungen einer Controllingkonzeption für KMU** abgeleitet werden:

1. Das **Leitbild** sowie die Ziele der Konzeption werden aus den übergeordneten, unternehmensindividuellen Zielen deduziert.<sup>425</sup> Der Ansatz der vorgestellten Konzeptionen stellt sich meist planungs- bis führungssystemorientiert dar.<sup>426</sup>
2. Die **Aufgaben** leiten sich aus den Zielen der Konzeption ab. Dabei werden generell die Kernaufgaben der Planung und Kontrolle sowie der Informationsversorgung gefordert.<sup>427</sup> Vereinzelt wird auch die Steuerung integriert.<sup>428</sup>
3. Die **Träger** des Controllings sollen in Abhängigkeit der Unternehmensgröße festgelegt werden.<sup>429</sup> Sie können bei kleineren Unternehmen in der Unternehmensleitung angesiedelt sein, mit zunehmender Größe soll jedoch eine eigene Stelle, die an die Unternehmensleitung angekoppelt ist, etabliert werden.<sup>430</sup>
4. Die Wahl der **Instrumente** soll ebenso unternehmensindividuell erfolgen, jedoch kann konzeptionsübergreifend festgestellt werden, dass mindestens Kennzahlenanalysen und Soll-Ist-Vergleiche eingesetzt werden sollen. Im Sinne der Akzeptanz

---

<sup>424</sup> Vgl. Manegold et al. (2012), S. 18-37.

<sup>425</sup> Vgl. Ossadnik et al. (2010) und Manegold et al. (2012).

<sup>426</sup> Vgl. Klett et al. (1998), Künzle (2005), Seitz & Dittrich (2005), Ossadnik et al. (2010) und Manegold et al. (2012). Die Zuordnung zu diesen Controllingansätzen ist hierbei nicht absolut, sondern näherungsweise zu verstehen, als die Grenzen zwischen den Ansätzen fließend verlaufen.

<sup>427</sup> Vgl. Klett et al. (1998), Künzle (2005), Seitz & Dittrich (2005), Ossadnik et al. (2010) und Manegold et al. (2012).

<sup>428</sup> Vgl. Klett et al. (1998) und Ossadnik et al. (2010).

<sup>429</sup> Vgl. Klett et al. (1998), Ossadnik et al. (2010) und Manegold (2012).

<sup>430</sup> Vgl. Klett et al. (1998), Seitz & Dittrich (2005) und Mäder & Hirsch (2009).

und Anwendbarkeit wären selbstentwickelte Instrumente als idealtypisch anzusehen.<sup>431</sup>

5. Die Ausgestaltung der **Prozesse** erfolgt zumeist in Abhängigkeit zu Träger und Instrumenten.<sup>432</sup> Daher wird auch hierfür ein unternehmensindividueller Ansatz empfohlen.<sup>433</sup>

Zudem kann konstatiert werden, dass die untersuchten Controllingkonzeptionen übereinstimmend einen hohen unternehmensindividuellen Gestaltungsspielraum bei der Einführung von Controlling in KMU fordern.<sup>434</sup> Wird das Controlling als ein in der Führung integriertes Subsystem<sup>435</sup> betrachtet, so können grundsätzlich die von Bitsch (2008) konkretisierten Anforderungen an ein Managementsystem in KMU – Notwendigkeit, Nützlichkeit, Verfügbarkeit und Verständlichkeit – zur Wahrung des postulierten Gestaltungsspielraums herangezogen werden.<sup>436</sup> Mit einer darauf aufbauenden Einbeziehung der Controllingkonzeption von Seitz & Dittrich (2005) können die Anforderungen abschließend und vereinfacht in der Einfachheit, Übersichtlichkeit und Praktikabilität konkretisiert werden.<sup>437</sup>

### 4.1.3 Zwischenfazit

Über die terminologische Abgrenzung wurde das Kostenmanagement als ein Instrument des Controllings dargelegt, dem die kostenbezogenen Führungsaufgaben zu Grunde liegen, welche wiederum im Zuge der Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenskosten wahrgenommen werden. Der logischen Implikation folgend wird das Kostenmanagement damit regulär im Rahmen des Controllings betrieben, was unter Berücksichtigung der in Kapitel 2 erläuterten Ressourcenbeschränkungen v. a. in KMU sinnvoll erscheint. Vor diesem Hintergrund

---

<sup>431</sup> Vgl. Seitz & Dittrich (2005).

<sup>432</sup> Vgl. Künzle (2005)

<sup>433</sup> Vgl. Klett et al. (1998), Ossadnik et al. (2010) und Manegold et al. (2012).

<sup>434</sup> Vgl. hierzu auch Ebner (2015), worin eine wertschöpfungsorientierte Controllingkonzeption speziell für den mittelständischen Bekleidungs Einzelhandel entwickelt wird.

<sup>435</sup> Vgl. Kapitel 2.2.1.1.

<sup>436</sup> Vgl. Bitsch (2008), S. 195.

<sup>437</sup> Vgl. Seitz & Dittrich (2005), S. 462.

wurden im vorliegenden Kapitel controllingrelevante Problemstellungen in KMU sowie in der wissenschaftlichen Theorie bestehende Controllingkonzeptionen für KMU dargestellt. Gemeinsam mit den Erkenntnissen der theoretischen Forschungsgrundlagen und der empirischen Untersuchung zum Implementierungsstand wurde damit die Ausgangssituation für die nachfolgende Konzeptualisierung geschaffen. Werden die Anforderungen einer Controllingkonzeption für KMU auf die klassischen, controllingrelevanten KMU-Problemfelder projiziert, ergeben sich aus der Kombination beider Dimensionen die Gütekriterien der nachfolgenden Konzeptualisierung des Kostenmanagements:

		Problemfelder			
		Unternehmensführung	Fachexpertise	Ressourcenverfügbarkeit	Externe Faktoren
Ausprägungen	Zentralisierte Führungsstruktur	Vergangenheitsorientierung und fehlende Planung	Eingeschränkte personelle Kapazitäten	Verdrängungswettbewerb mit Großunternehmen	
	Vernachlässigung der Mitarbeiterführung	Mangelndes betriebswirtschaftliches Know-How	Geringe Eigenkapitalausstattung	Erschwerte Beschaffung von Fremdkapital und Liquiditätsprobleme	
		Keine langfristige Ausrichtung des Unternehmens	Unzureichende technische Ausstattung		

Abb. 4-3: Gütekriterien der Kostenmanagementkonzeption<sup>438</sup>

Als Teilbereich des Controllings findet das Kostenmanagement einerseits kontinuierlich (z. B. als Teil von Philosophie und Leitbild) wie auch spezifisch (z. B. bei der Lösung spezifischer Teilprobleme durch den Einsatz bewährter Kostenmanagementinstrumente) im Unternehmensalltag Berücksichtigung. Für die Ausgestaltung der Elemente der Kostenmanagementkonzeption werden daher die generischen Elemente des Controllings als Leitfaden verwendet.

<sup>438</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

## 4.2 Elemente der Kostenmanagementkonzeption

### 4.2.1 Leitbild

In Anbetracht der Ausführungen zu den klassischen Problemfeldern in KMU, insbesondere zur Problematik der Ressourcenbeschränkung, scheint es nicht zielführend, ein komplett eigenständiges Kostenmanagementleitbild aufzustellen. Vielmehr muss die Wahrnehmung von Aufgaben des Kostenmanagements im Zuge der Controllingtätigkeit in KMU erfolgen. Demzufolge wird auch der konzeptionelle Ansatz des Kostenmanagements an den Anforderungen einer KMU-Controllingkonzeption ausgerichtet. Für eine initiale Einordnung von Ansatz und Leitbild der intendierten Konzeption innerhalb der Definitionen bewährter Controllingansätze soll die nachfolgende Tabelle dienen:

Controllingansatz		Aufgaben des Controllings
Informationsorientiert	Rein informationsorientiert	Analyse des Informationsbedarfs, Aufbau eines Informationssystems, und Verarbeitung der Informationen, Bereitstellung der problemspezifischen Informationen.
	Planungsorientiert	Ergebnisorientierte Ausrichtung des unternehmerischen Entscheidens und Handelns durch Informationsbeschaffung, Planung und Kontrolle (meist mit Hilfe der Budgetierung).
	Regelungsorientiert	Entscheidungsrelevante Informationsversorgung sowie Koordination der (dezentralen) Planungs- und Steuerungseinheiten des Unternehmens, mit Hilfe eines Planungs- und Kontrollsystems.
Koordinationsorientiert	Planungs- und kontrollsystemorientiert	Koordination von Planung, Kontrolle und Informationsversorgung durch zielgerichtete Abstimmung einzelner Entscheidungen
	Führungssystemorientiert	Koordination innerhalb sowie zwischen den Teilsystemen der Planung, Kontrolle, Informationsversorgung sowie ergänzend Organisation und Personal
	Metaführungsorientiert	Erhöhung von Effizienz und Effektivität der Führung durch Koordination von Planung, Kontrolle, Informationsversorgung, Organisation und Personal.
Rationalitätsorientiert		Sicherstellung der Rationalität der Führung durch Erkennen von Rationalitätsdefiziten und problemspezifischen Einsatz der informations- und/oder koordinationsorientierten Ansätze.

Tab. 4-1: Abgrenzung relevanter Controllingansätze<sup>439</sup>

<sup>439</sup> Quelle: In Anlehnung an Friedl (2003), S. 143, i. V. m. Selsler et al. (2004), S. 4-8.

Im Zentrum der informationsorientierten Ansätze steht grundsätzlich die Informationsversorgung der Entscheidungsträger, wohingegen die koordinations- wie auch rationalitätsorientierten Ansätze die Koordination von Teilen oder des gesamten Führungssystems intendieren.<sup>440</sup> Hierbei ist kritisch anzumerken, dass diese Ansätze im Grunde genommen Weisungsbefugnis gegenüber dem Management fordern, um ihre Aufgaben wahrnehmen zu können. Dies würde einer hierarchischen Eingliederung über dem Management gleichkommen. Zudem werden in diesen Ansätzen die Controller zu einem besseren, allgegenwärtigen Unternehmer idealisiert, was tendenziell unrealistisch einzuschätzen ist.<sup>441</sup> Aus der vorhergehenden Analyse der KMU-spezifischen Controllingkonzeptionen geht zudem hervor, dass diese überwiegend von einem planungs- und nur z. T. führungssystemorientierten Ansatz geprägt sind. Dies scheint insofern realistisch, als die komplexeren, metaführung- und rationalitätsorientierten Ansätze i. d. R. nicht unter sinnvollen Aspekten in KMU umgesetzt werden können.

#### Implikationen für die Kostenmanagementkonzeption:

In Anlehnung an die bestehenden Controllingkonzeptionen für KMU kann für die Kostenmanagementkonzeption – die Aufgabe der Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenskosten berücksichtigend, die nur unter der Voraussetzung der Informationsversorgung erfolgen kann – zunächst ein informationsorientierter Ansatz begründet werden. Je nach Unternehmensgröße sind hierbei grundsätzlich alle Formen denkbar, wobei die einfacheren Ansätze tendenziell für kleinere Unternehmen geeignet erscheinen und komplexere Ansätze auch für größere Unternehmen.<sup>442</sup> Wird weiter das Instrument der Kostenkultur<sup>443</sup> berücksichtigt, das, wie im späteren Verlauf dieses Kapitels dargestellt, u. a. über incentivierungsorientierte Entlohnungssysteme in der Praxis seinen Einsatz findet, gewinnt auch der führungssystemorientierte An-

---

<sup>440</sup> Vgl. Henseler et al. (2004), S. 4 f.

<sup>441</sup> Vgl. hierzu auch Henseler et al. (2004), S. 6 f., i. V. m. Friedl (2003), S. 177.

<sup>442</sup> Als Beispiel kann der regelungsorientierte Ansatz angeführt werden, der u. a. die Koordination von dezentralen Einheiten intendiert, die jedoch z. B. in KKKU nur selten vorhanden sind.

<sup>443</sup> Vgl. Kapitel 4.2.4.5.

satz an Relevanz. Im Hinblick auf die durch die Kosten zu bewerkstellende Aufgabe der Koordination scheint daher bei steigender Unternehmensgröße und zunehmender Zahl an Teileinheiten auch ein führungssystemorientierter Ansatz für das Kostenmanagement sinnvoll.

Resümierend kann das Leitbild der Kostenmanagementkonzeption mit einem überwiegend informationsorientierten Ansatz beschrieben werden, der bei steigender Unternehmensgröße Bereiche koordinationsorientierter Ansätze einbezieht.

#### 4.2.2 Aufgaben des Kostenmanagements

Becker & Baltzer (2010) differenzieren in ihrer Controllingkonzeption die Aufgaben weiter nach Funktionen und Objekten, wobei die Funktionen die charakteristischen Merkmale der Konzeption beschreiben (z. B. Informationsversorgung, Koordination, Rationalitätssicherung) und die Objekte die Bezugsobjekte (z. B. Produkte, Projekte) darstellen, auf die sich die Controllingtätigkeiten beziehen.<sup>444</sup> Zu Gunsten einer praxisorientierten Konzeptualisierung soll im weiteren Verlauf von einer exakten Abgrenzung der Begriffe Aufgaben, Funktionen und Objekte abstrahiert werden und die in den theoretischen Grundlagen festgelegte Definition der Aufgaben des Kostenmanagements zu Grunde gelegt werden. Danach obliegen diesem die kostenbezogenen Planungs-, Steuerungs-, Kontroll-, Organisations- und Personalführungsaufgaben, die, durch den gewählten, überwiegend informationsorientierten Ansatz der Konzeption, auf die Aufgaben der **Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten** fokussiert werden. Da die Wahrnehmung dieser Aufgaben entsprechend des Erklärungsmodells des Haus des Kostenmanagements die Voraussetzung der **Informationsversorgung** bedingt, werden die damit verbundenen Tätigkeiten ebenfalls mit einbezogen.

##### Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten:

Die Konzeptualisierung des Planungs-, Steuerungs- und Kontrollprozesses der Unternehmenskosten soll in Anlehnung an den Managementzyklus erfolgen, der schlicht eine idealtypische, prozessual organi-

---

<sup>444</sup> Vgl. Becker, W. (1999), S. 2 f. und 10 f.

sierte Problemlösung beschreibt.<sup>445</sup> Nach Spraul & Oeser (2004) muss in kleinen Unternehmen „Controlling nicht aufwendig sein. Einige wichtige Werkzeuge reichen aus, um das Unternehmen sinnvoll zu steuern.“<sup>446</sup> Die pragmatische Konkretisierung der Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten, die die kostenorientierte Problemlösung im Unternehmen verfolgt, soll daher in dem aus dem Qualitätswesen stammenden *PDCA-Zyklus* (Plan – Do – Check – Act) erfolgen, der einen vereinfachten Managementzyklus darstellt. Dabei beschreibt er die Abfolge der Prozessschritte Planung (Plan), Umsetzung (Do), Kontrolle (Check) und Korrektur (Act), wobei letzterer sowohl in Anpassungen der Planung als auch der Umsetzung münden kann. Generell sollte nach jedem Zyklus eine Qualitätssteigerung zu verzeichnen sein; in Bezug auf die Kosten bedeutet dies, zieldefinitionsabhängig, u. a. eine Reduzierung oder Optimierung im Hinblick auf deren Effizienz.<sup>447</sup>

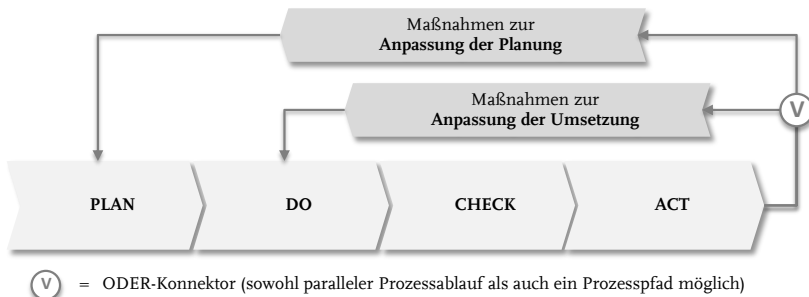


Abb. 4-4: Der PDCA-Prozess als vereinfachter Managementzyklus<sup>448</sup>

<sup>445</sup> In der Literatur existieren differenzierte Auffassungen zur konkreten Ausgestaltung der einzelnen Prozessschritte, von einer präzisen Abgrenzung der einzelnen Begrifflichkeiten soll hier jedoch abgesehen werden. Ein exemplarischer Prozessablauf enthält die Schritte Zielsetzung, Alternativensuche, Alternativenbeurteilung, Entscheidung, Durchführung, Kontrolle, Rückkopplung (Feedback), vgl. Rau (2004), S. 9.

<sup>446</sup> Spraul & Oeser (2004), S. 8.

<sup>447</sup> Vgl. Siller (2012), S. 49 f. Gem. Stibbe (2009), S. 7, kann eine Optimierung der Kosteneffizienz auch eine bewusste Kostenerhöhung implizieren, sofern dadurch eine überproportionale Leistungssteigerung erzielt wird.

<sup>448</sup> Quelle: Eigene Darstellung. Für umfassende Ausführungen zu den Operanden der ereignisgesteuerten Prozesskette vgl. u. a. Bobrik & Schulz (2013), S. 250-264 oder Baumle-Courth et al. (2004), S. 58-62.

Der in den Controllingkonzeptionen für KMU geforderte Gestaltungsspielraum, entsprechend dem unternehmensindividuellen Kontext, verbietet dabei eine allzu standardisierte Ausgestaltung des Kostenmanagementprozesses. Dennoch kann bereits eine minimale Formalisierung des Prozesses der Kostenplanung, -steuerung und -kontrolle, m. a. W. des PDCA-Prozesses, den Erfolg der Maßnahmen im Rahmen des Kostenmanagements erheblich fördern.<sup>449</sup> In Anlehnung an Klett & Pivernetz (2014) soll daher ein unbürokratischer Kostenmanagementkalender definiert werden, der die wesentlichen Eckdaten und Meilensteine der einzelnen Prozessaktivitäten exemplarisch illustriert:

Nr.	Arbeitsschritt	Jahr 2015				Jahr 2016			
		1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal	1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal
1	Soll-Ist-Vergleich Vorjahr, Jahresbericht	■				■			
2	Aufstellen / Überarbeiten der Unternehmensziele		■				■		
3	Strategische Planung und Kontrolle			■				■	
4	Operative Planung				■				■
5	Monatliche oder quartalsweise Soll-Ist-Vergleiche	■	■	■	■	■	■	■	■

Abb. 4-5: Exemplarischer Kostenmanagementkalender<sup>450</sup>

### Informationsversorgung:

Für die Wahrnehmung der Aufgabe der Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenskosten ist grundsätzlich die Bereitstellung der hierfür relevanten Kosteninformationen erforderlich, die im Zuge der Aufgabe der Informationsversorgung vorgenommen wird.<sup>451</sup> Hierbei ist zwischen den umfassenden Aufgaben der Informationsversorgung im

<sup>449</sup> Vgl. Strother (2002), S. 3, für ein Praxisbeispiel zu Telekommunikationsunternehmen.

<sup>450</sup> Quelle: In Anlehnung an Klett & Pivernetz (2014), S. 8.

<sup>451</sup> Vgl. Beckmann & Huch (2002), S. 154.



Rahmen einer Controllingkonzeption und denen in der Kostenmanagementkonzeption, die lediglich einen Teil der Controllingkonzeption darstellt, zu unterscheiden. So obliegt es dem Controlling nicht nur, gem. einer informationsorientierten Konzeption, die entscheidungsrelevanten Informationen zur Verfügung zu stellen, sondern zugleich ein hierfür einzusetzendes Controllinginformationssystem zu etablieren, zu nutzen und zu pflegen.<sup>452</sup> Daher soll die Verwendung des Begriffs der Informationsversorgung im expliziten Kostenmanagementkontext lediglich die Gewinnung (Beschaffung) und Bereitstellung von Kosteninformationen, die zur Wahrnehmung der Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenskosten erforderlich sind, umfassen.<sup>453</sup>

Bei der anfänglichen, auf der Kostenrechnung basierenden **Gewinnung der kostenrelevanten Informationen** ist grundsätzlich die Orientierung an der Finanzbuchhaltung, die per se Lieferant der Rohinformationen ist, sinnvoll.<sup>454</sup> Aufgrund der gesetzlichen Pflicht zur Durchführung einer externen Rechnungslegung ist diese Vorgehensweise auch für KKV praktikabel. Die hierbei generierten Informationen können unmittelbar weiterverwendet werden, wie z. B. im Zuge der daraus resultierenden BWA, die inhaltlich der in der Kostenrechnung durchzuführenden Kostenartenrechnung gleichzusetzen ist.<sup>455</sup> Eine Redundanz in der Informationsversorgung wird folglich vermieden.<sup>456</sup> Dieses Vorgehen greift zudem die Ergebnisse der empirischen Untersuchung auf, die

---

<sup>452</sup> Vgl. Becker & Fuchs (2004), S. 11. Empfänger der Informationsversorgung ist in bewährten Controllingkonzeptionen i. d. R. das Management, vgl. Buchholz (2013), S. 28.

<sup>453</sup> In Anlehnung an das Informationsmanagement soll die Informationsversorgung auf diese Weise langfristig eine zielgerichtete Aufbereitung und Darstellung der Kosteninformationen sicherstellen, vgl. Krcmar (2005), S. 1.

<sup>454</sup> Vgl. Klett & Pivernetz (2014), S. 9.

<sup>455</sup> Vgl. Staab (2015), S. 19, i. V. m. Becker, H.-O. (1999), S. 73.

<sup>456</sup> Vgl. Siefke (1998), S. 228 f. Es wurde bereits konstatiert, dass eine existente Kostenrechnung bzw. ein internes Rechnungswesen die Grundvoraussetzung für die Generierung und Bereitstellung kostenmanagementrelevanter Informationen ist. Sollte aufgrund einer übermäßigen Ressourcenbeschränkung der Aufbau einer internen Kostenrechnung jedoch nicht möglich sein, so kann über eine Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS eine alternative Informationsquelle generiert werden. Die IFRS nehmen hierbei eine deutlich bessere und einer dem internen Rechnungswesen näher kommende Informationsfunktion wahr, als eine Rechnungslegung nach HGB, vgl. Egert et al. (2008), S. 239 und Brösel et al. (2009), S. 141 f.

besagen, dass ein Einsatz der reinen Kostenartenrechnung häufiger in KMU zu finden ist, als eine Kombination mehrerer Teilrechnungsarten und die Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung erst mit zunehmender Unternehmensgröße erfolgt.<sup>457</sup> Analog kann der primäre Einsatz der Vollkostenrechnung mit Ist- und/oder Plankosten abgeleitet werden, in größeren Unternehmen ergänzend der Einsatz der Teilkostenrechnung mit Istkosten.<sup>458</sup> Dabei ist zu erwähnen, dass i. S. einer hohen Kostentransparenz und zugleich vereinfachten Kostenmessung, generell eine strenge Ausrichtung der kostenrechnerischen Strukturen an den leistungswirtschaftlichen Organisationsstrukturen anzustreben ist.<sup>459</sup> Eine dem Lean Management<sup>460</sup> folgende Segmentierung von Produktionsbereichen und Geschäftsfeldern fördert dabei die Ergebnistransparenz sowie erfolgsorientierte Anreizsysteme.<sup>461</sup>

Die darauf aufbauende Generierung von Kennzahlen und Berichten zur **Bereitstellung der kostenrelevanten Informationen** sollte ebenfalls die Zeitabstände der Finanzbuchhaltungsprozesse berücksichtigen, um Doppelarbeiten und Redundanzen zu vermeiden. Hierbei ist anzumerken, dass im Zuge der Informationsversorgung meist ausschließlich die Sicherstellung von Planung und Kontrolle durch eine vergangenheitsbezogene Datendarstellung und Soll-Ist-Vergleiche intendiert wird.<sup>462</sup> Jedoch ist für die erfolgreiche Realisation der Ziele ebenfalls die Bereitstellung realisationsbegleitender, steuerungsrelevanter Informationen erforderlich. Neben der (klassischen) Informationsversorgung zur Planung & Kontrolle soll daher die (ergänzende) Informationsversorgung zum Monitoring der Durchführung differenziert werden. Sie unterscheidet sich insofern von der Informationsversorgung zur Planung & Kontrolle, als

---

<sup>457</sup> Vgl. Kapitel 0, These TD5 und TD6.

<sup>458</sup> Vgl. Kapitel 0, These TD7 und TD8.

<sup>459</sup> Vgl. Männel (2005), S. 135 f.

<sup>460</sup> Nach dem Leitsatz von Bhasin & Burcher (2006), S. 58, „lean is concerned with reducing waste at all levels“, kann die Lean Management-Philosophie auf alle Unternehmensbereiche projiziert werden. Dabei sollen durch die Lean-Management-Denkweise, deren Ursprung im Toyota Produktionssystem liegt, jedwede Aktivitäten, Tätigkeiten und Prozesse auf deren Wertschöpfung (hinsichtlich der Gesamtzieelerreichung) untersucht, um Verschwendung zu eliminieren, vgl. Womack & Jones (2010), S. 57.

<sup>461</sup> Vgl. Männel (2005), S. 138 f. sowie Kapitel 4.2.4.5.

<sup>462</sup> Vgl. Hungenberg (2014), S. 342.

dass sie nicht zwingend in einer unmittelbaren Anpassung der Planung oder Umsetzungsmaßnahmen resultiert.<sup>463</sup> Zusammenfassend dienen beide Arten der Informationsversorgung der Schaffung von Informationskongruenz innerhalb der Führung und Ausführung.<sup>464</sup> Eine konzeptionelle Illustration der Informationsversorgung im Zuge des PDCA-Zyklus ist in der nachfolgenden Abbildung dargestellt:

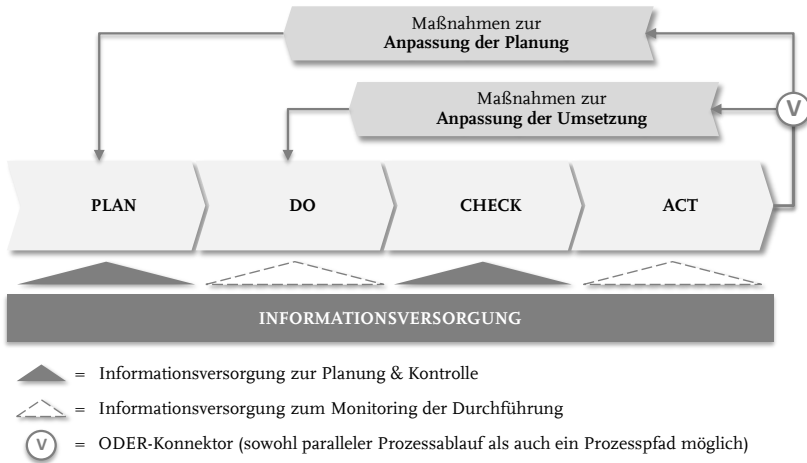


Abb. 4-6: Informationsversorgung im PDCA-Prozess<sup>465</sup>

### Implikationen für die Kostenmanagementkonzeption:

Die Anwendung des Kostenmanagements und der hierbei einzusetzenden Instrumente mit Hilfe des schlanken PDCA-Prozesses erfüllt zunächst die Grundanforderungen der Einfachheit, Übersichtlichkeit und Praktikabilität der Konzeption. Darüber hinaus bietet ein Kostenma-

<sup>463</sup> Vgl. Quitt (2010), S. 47 f., i. V. m. Siller (2012), S. 180 f. Selbst während der Durchführung müssen relevante Kennzahlen permanent gemonitort werden, um den Erfolg der Realisation sicherstellen zu können. Dies begründet jedoch nicht immer die Einleitung eines eigenen Prozessschritts, sondern stellt vielmehr ein kurzfristiges, realisationsbegleitendes Feedback für die erfolgreiche Anwendung der Maßnahmen dar. So geben z. B. Pollmann & Rühm (2007) an erst ab einer Planabweichung von 5% Maßnahmen einzuleiten, vgl. Pollmann & Rühm (2007), S. 72.

<sup>464</sup> Vgl. Becker, W. (1999), S. 3.

<sup>465</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

nagementkalender, der in den Controllingkalender integriert ist, einen pragmatischen und zugleich minimalen formalen Rahmen bei der Umsetzung der Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten. Hierbei beschränkt sich die Aufgabe der Informationsversorgung auf die Zulieferung der kostenrelevanten Informationen, primär zu den Plan- und Check-Prozessschritten sowie sekundär zu den Do- und Act-Schritten im Sinne eines unmittelbaren Umsetzungsmonitorings. Grundsätzlich scheint eine Orientierung der Informationsversorgung an der Finanzbuchhaltung sinnvoll. Dabei kann kleineren Unternehmen der Einsatz der Kostenartenrechnung auf Basis der BWA<sup>466</sup> empfohlen werden, sowie in diesem Zuge die Vollkostenrechnung auf Ist- und/oder Plankostenbasis. Ein Aufbau von Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung sowie die zusätzliche Einbindung einer Teilkostenrechnung mit Istkosten sollten mit zunehmender Unternehmensgröße erfolgen.

#### **4.2.3 Aufgabenträger des Kostenmanagements**

Wie bereits im Zuge der Analyse bewährter Controllingkonzeptionen für KMU festgestellt werden konnte, ist eine generelle Aussage über die optimale Ausgestaltung der Trägerschaft des Controllings (und demzufolge des Kostenmanagements) nicht möglich. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich daher auf näherungsweise Empfehlungen, die jedoch stets im unternehmensindividuellen Kontext zu beurteilen sind. In der Wissenschaft wird hierbei eine grundsätzliche Unterscheidung zwischen einer unternehmensinternen und einer unternehmensexternen Delegation des Controllings vorgenommen. Für die Einordnung der Kostenmanagementträgerschaft sollen die Ausführungen von Rautenstrauch & Müller (2005) zur Organisation des Controllings in KMU herangezogen werden, die zugleich weitestgehend die Auffassungen der bewährten Literatur vertreten und daher im nächsten Schritt hinsichtlich der Implikationen für die Kostenmanagementkonzeption detaillierter beurteilt werden.

---

<sup>466</sup> Jedoch ist zu berücksichtigen, dass die BWA, aufgrund ihrer Einstufung als kurzfristige Erfolgsrechnung mit Perspektive auf das Gesamtunternehmen, nur eine eingeschränkte Aussagefähigkeit für die Steuerung einzelner Teilbereiche liefert, vgl. Bischoff (2002), S. 138, i. V. m. Carstensen (2004), S. 148.

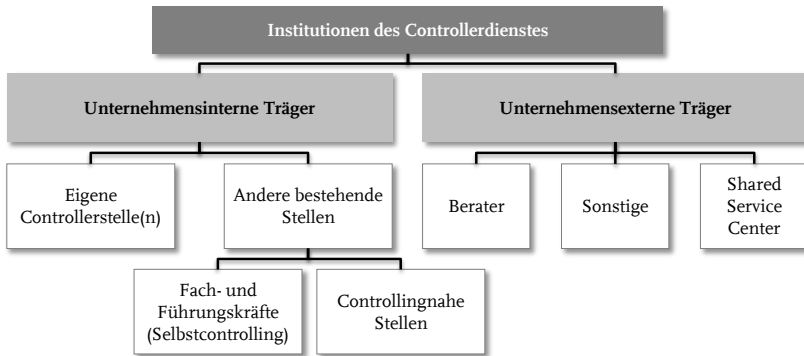


Abb. 4-7: Aufgabenträger des Controllings in KMU<sup>467</sup>

Die **interne Vergabe der Controllingträgerschaft** unterscheidet eine institutionelle und nicht-institutionelle Organisation. Bei der institutionellen Organisation wird eine eigene Controllerstelle bzw. Controllingorganisationseinheit (z. B. Abteilung), die prinzipiell auch das Kostenmanagement wahrnimmt, geschaffen.<sup>468</sup> Bei der nicht-institutionellen Organisation werden die Controllingaufgaben bestehenden Stellen übertragen, wobei weiter zwischen einer Wahrnehmung durch Führungs- oder Fachkräfte oder controllingnahe Stellen unterschieden wird.<sup>469</sup> Dabei konnten Becker & Ulrich (2009) im Rahmen einer empirischen Erhebung feststellen, dass das Controlling in Kleinstunternehmen und kleinen Unternehmen meist durch den Eigentümer wahrgenommen wird, mit zunehmender Unternehmensgröße jedoch die Trägerschaft zu spezialisierten Mitarbeitern übergeht.<sup>470</sup>

Für die **externe Vergabe des Controllings** sowie den damit verbundenen Kostenmanagementaufgaben entscheiden sich Unternehmen insbesondere aus Gründen der mangelnden Fachexpertise oder unzureichender personeller und/oder finanzieller Kapazitäten. Vor allem KKV machen

<sup>467</sup> Quelle: In Anlehnung an Rautenstrauch & Müller (2005), S. 192.

<sup>468</sup> Bragg (2009), S.17 f., nennt gerade in kleineren Unternehmen eine Reihe zusätzlicher Funktionen anderer Ressorts, die dem Controller zugeordnet werden.

<sup>469</sup> Vgl. Rautenstrauch & Müller (2005), S. 191.

<sup>470</sup> Vgl. Becker & Ulrich (2009), S. 313.

von diesem Konzept häufig Gebrauch, wobei sie hierbei aufgrund des bewährten Vertrauensverhältnisses meist dem Steuerberater die entsprechenden Aufgaben übertragen.<sup>471</sup> Er stellt, neben anderen beratenden Berufen wie dem Unternehmensberater oder dem Wirtschaftsprüfer, eine der ersten Anlaufstellen bei der Suche nach externer Unterstützung dar. Daneben besteht die Möglichkeit, Hochschulen, Kreditinstitute sowie Verbände und Kammern zu Rate zu ziehen, ebenso finden Shared Service Center wachsenden Zuspruch.<sup>472</sup> Allgemein sind dabei unterschiedliche Formen der Externalisierung zu unterscheiden. Neben einer vollständigen Substitution des Controllings wird eine partielle Ergänzung differenziert. Überdies werden hinsichtlich der zeitlichen Dimension eine temporäre und eine dauerhafte Externalisierung unterschieden, wobei letztere aufgrund beschränkter personeller Ressourcen und der mangelnden Fachexpertise insbesondere in Kleinunternehmen Anwendung findet.<sup>473</sup>

#### Implikationen für die Kostenmanagementkonzeption:

Hinsichtlich der Trägerschaft schließt sich die Gestaltung der Kostenmanagementkonzeption im Allgemeinen den Erkenntnissen und Empfehlungen der Wissenschaft zur Organisation des Controllings in KMU an. Kostenmanagement, das im Rahmen des Controllings betrieben wird, kann in Unternehmen mit geringer Mitarbeiterzahl im Zuge des Selbstcontrollings umgesetzt werden. Mit zunehmender Unternehmensgröße sollten diese Aufgaben jedoch durch eine institutionalisierte Controllerstelle wahrgenommen werden. Unter gewissen Voraussetzungen kann auch eine Wahrnehmung des Kostenmanagements durch

---

<sup>471</sup> Vgl. Rautenstrauch & Müller (2005), S. 192, i. V. m. Feldbauer-Durstmüller & Mühlböck (2009), S. 67.

<sup>472</sup> Vgl. Rautenstrauch & Müller (2005), S. 192, i. V. m. Reimann & Möller (2013), S. 14 f. Demnach sind Shared Service Center gem. dem einstimmigen Verständnis von Wissenschaft und Praxis selbstständige Unternehmenseinheiten, „die interne Unterstützungsleistungen im Rahmen von Verwaltungs- und Administrationsprozessen zentral erbringen“, vgl. Reimann & Möller (2013), S. 8.

<sup>473</sup> Vgl. Feldbauer-Durstmüller & Mühlböck (2009), S. 67, i. V. m. Siller (2012), S. 58. Vor allem die komplexe Gesetzgebung hinsichtlich Steuern und Abgaben zwingt Kleinunternehmen häufig zur Wahrnehmung der dauerhaften Unterstützung eines Steuerberaters, vgl. Siller (2012), S. 58.

andere Stellen erfolgen. Dies ist dann der Fall, wenn das Instrument der Kostenkultur, v. a. in Kombination mit incentivierungsorientierten Entlohnungssystemen, eingesetzt wird.<sup>474</sup>

#### 4.2.4 Instrumente und Prozesse des Kostenmanagements

In der Literatur tritt häufig das attributive Adjektiv *strategisch* im Zusammenhang mit dem Kostenmanagementbegriff auf, z. T. sind auch Differenzierungen zwischen operativen und strategischen Kostenmanagementinstrumenten zu finden.<sup>475</sup> Dennoch werden die Aufgabenfelder des Kostenmanagements übereinstimmend in der Beeinflussung von Kostenniveau, Kostenstrukturen und Kostenverhalten von den Autoren konkretisiert. Analog dazu soll daher auch die Konzeptualisierung der Kostenmanagementinstrumente in KMU erfolgen, sodass eine ganzheitliche Abbildung aller wertbildenden Aktivitäten eines Unternehmens, losgelöst von einer Differenzierung des zeitlichen Bezugs, gewährleistet werden kann.<sup>476</sup> Im Rahmen der deskriptiven Analyse wurden hierfür die folgenden KMU-relevanten Instrumente ermittelt:<sup>477</sup>

1. Kurzfristige Kostenanalysen (Kostenverhalten)
2. Mehrperiodige Vergleiche (Kostenverhalten)
3. Prozesskostenrechnung (Kostenniveau, -strukturen, -verhalten)
4. Fixkostenmanagement (Kostenstrukturen, -verhalten)
5. Gemeinkostenwertanalyse (Kostenniveau)
6. Kostenkultur (Kostenniveau, -verhalten)

Im Hinblick auf den Instrumenteneinsatz wurde überdies statistisch überprüft und gezeigt, dass Kurzfristige Kostenanalysen, Fixkostenma-

---

<sup>474</sup> Vgl. Kapitel 4.2.4.5.

<sup>475</sup> Vgl. u. a. Männel (1992), S. 289, Kremin-Buch (2007), S. 8 & 12, und Jung (2007), S. 85, zu strategischem Kostenmanagement oder Stibbe (2009), S. 6 f., und Heiß (2004), S. 16-18, zur Unterscheidung von operativem und strategischem Kostenmanagement.

<sup>476</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 8.

<sup>477</sup> Vgl. Kapitel 3.3.3.3. Die Reihenfolge entspricht der nach Einsatzhäufigkeit ermittelten Rangfolge, die Angaben in Klammern beziehen sich auf das damit zu bearbeitende Aufgabenfeld.

nagement, Gemeinkostenwertanalyse und Kostenkultur keinen Zusammenhang zur Unternehmensgröße aufweisen, wohingegen die Einsatzhäufigkeit von Mehrperiodigen Vergleichen und Prozesskostenrechnung mit steigender Unternehmensgröße zunimmt.<sup>478</sup>

Die Prozesse präzisieren schließlich die Wahrnehmung der Kostenmanagementaufgaben hinsichtlich der Determinanten Art, Objekt, Träger, Mittel, Ort, Zeit und Rhythmus. Unter Berücksichtigung des hohen individuellen Gestaltungsspielraums scheint jedoch deren weitere Spezifizierung nicht zielführend, da der Versuch einer allgemeingültigen Prägung der Determinanten den situativ bedingten Bedürfnissen des individuellen Unternehmenskontexts nicht oder nur selten gerecht werden kann.<sup>479</sup> Von einer tiefergehenden Differenzierung der Prozesse im Zuge der Instrumentenkonzeptualisierung wird daher abgesehen.

#### 4.2.4.1 Kurzfristige Kostenanalysen und Mehrperiodige Vergleiche

Wie bereits in Kapitel 2 ausgeführt wurde, dienen Kurzfristige Kostenanalysen und Mehrperiodige Vergleiche der Untersuchung des Kostenverhaltens und der Aufdeckung unplanmäßiger Abweichungen, um im Bedarfsfall korrigierende Maßnahmen einzuleiten. Demnach besitzen beide Instrumente steuernde Natur, wobei die Kurzfristigen Kostenanalysen als überwiegend punktuell und die Mehrperiodigen Vergleiche als überwiegend kontinuierlich steuernd einzustufen sind. Sie sind auf kein spezielles Objekt bezogen, sondern können sowohl auf Produkt- und Aktivitätsebene als auch ganzheitlich, die gesamte Organisation betrachtend, eingesetzt werden.<sup>480</sup>

Die **Kurzfristige Kostenanalyse** basiert gem. der Produktionstheorie in der Mikroökonomie auf dem Ertragsgesetz, das im Verlauf der Produktionsfunktion zunächst zunehmende, dann abnehmende Grenzerträge unterstellt.<sup>481</sup> Es beschäftigt sich folglich grundsätzlich mit der Frage,

---

<sup>478</sup> Vgl. Kapitel 0, These T<sub>D3</sub> und T<sub>D4</sub>.

<sup>479</sup> Vgl. Becker, W. (1999), S. 12.

<sup>480</sup> Vgl. Kapitel 2.2.2.2.

<sup>481</sup> Vgl. Müller (1975), S. 89.



wie hoch die Kosten in Abhängigkeit der ausgebrachten Menge sind.<sup>482</sup> Der Betrachtungshorizont der Kurzfristigen Kostenanalyse wird dabei entsprechend der realwirtschaftlichen Handlungsalternativen über die Fokussierung veränderbarer, variabler Faktoren (z. B. Materialeinsatz), bei gleichzeitiger Vernachlässigung nicht veränderbarer, fixer Faktoren (z. B. Anlagen), charakterisiert. Unter Zuhilfenahme einfacher Tabellen und Graphen können so die anfallenden Kosten über unterschiedliche Wege analysiert werden, um z. B. die niedrigsten durchschnittlichen Produktionskosten zu finden.<sup>483</sup>

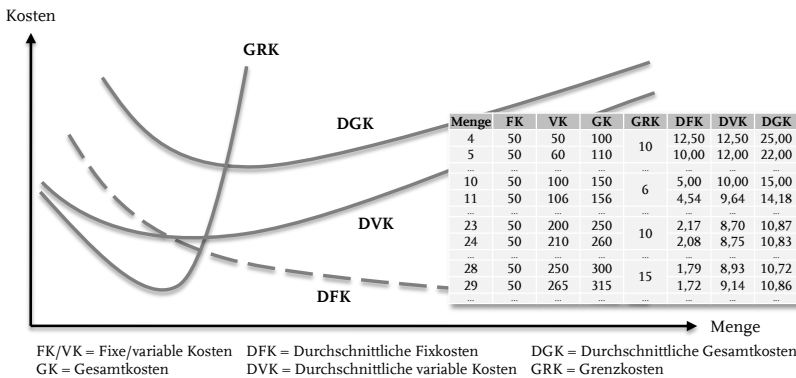


Abb. 4-8: Exemplarische kurzfristige Kostenanalyse<sup>484</sup>

Daneben kann die Kurzfristige Kostenanalyse auch i. S. einer kurzfristigen Problemanalyse eingesetzt werden. Durch eine kostenorientierte Aufteilung der Leistungs- und Wertkette eines Unternehmens können diejenigen Aktivitäten lokalisiert werden, „die aufgrund hoher Kostenintensitäten besondere Aufmerksamkeit verdienen, die unterschiedlich auf die in der Kostensphäre wirksamen Kosteneinflussgrößen reagieren und die im Vergleich zu konkurrierenden Unternehmen signifikante Unter-

<sup>482</sup> Vgl. Woll (2011), S. 139.

<sup>483</sup> Vgl. Navarro (2007), S.333.

<sup>484</sup> Quelle: In Anlehnung an Navarro (2007), S. 334 & 336. Dabei ergeben sich die niedrigsten durchschnittlichen Produktionskosten aus dem Schnittpunkt von Grenzkosten (GRK) und durchschnittlichen Gesamtkosten (DGK) bzw. 28 Einheiten in o. a. Abb.

schiede in ihrer relativen Ausgestaltung aufweisen<sup>485</sup>. Schwerpunkt­mäßig sollten in diesem Zuge Abweichungsanalysen von Plan-, Soll- und Istkosten durchgeführt werden.<sup>486</sup>

Neben der Kurzfristigen Kostenanalyse ist in einer analogen Vorgehensweise die Integration **Mehrperiodiger Vergleiche** erforderlich. Dabei kann, im Gegensatz zu den Kurzfristigen Kostenanalysen, im Wesentlichen unterstellt werden, dass alle Faktoren variabel sind (einschließlich des Kapitals).<sup>487</sup> Es wäre denkbar, hier auch die langfristige Kostenfunktion<sup>488</sup> der Mikroökonomie in die Konzeptualisierung der Mehrperiodigen Vergleiche einzubeziehen. Da diese jedoch an das Erfahrungskurvenkonzept anknüpft, welches im Rahmen der empirischen Untersuchung als KMU-relevantes Kostenmanagementinstrument ausgeschlossen wurde, wird in der vorliegenden Arbeit davon abgesehen. In der Folge beschränkt sich die Konzeptualisierung der Mehrperiodigen Vergleiche für KMU auf periodenübergreifende Problemanalysen, um i. S. der langfristigen, kontinuierlichen Kostensteuerung einfache Abweichungsanalysen durchführen zu können.<sup>489</sup>

#### 4.2.4.2 Fixkostenmanagement

Fixkosten werden grundsätzlich durch Entscheidungen zum Aufbau von Kapazitäten, die eine gewisse Leistungsbereitschaft gewährleisten sollen, verursacht.<sup>490</sup> Demzufolge ist die Zielsetzung des Fixkostenmanagements sowohl eine Sicherstellung der Fixkostentransparenz als auch die darauf aufbauende, vorteilhafte Gestaltung des Fixkostenblocks.<sup>491</sup> Grundlage hierfür ist eine differenzierte Kostenrechnung, die neben den

---

<sup>485</sup> Becker (2012), S. 30. Dies schließt auch Kostenanalysen zur Aufklärung kostenbezogener Konsequenzen aus Komplexitätsphänomenen ein, vgl. O. V. (1997), S. 375.

<sup>486</sup> Vgl. O. V. (1997), S. 375.

<sup>487</sup> Vgl. Navarro (2007), S. 337.

<sup>488</sup> Die langfristige Kostenfunktion resultiert im Gegensatz zur (klassischen) Kostenfunktion aus dem Prinzip der Skaleneffekte und lässt sich graphisch als Hüllkurve der kurzfristigen durchschnittlichen Kostenfunktionen darstellen, vgl. Navarro (2007), S. 337 f.

<sup>489</sup> Vgl. O. V. (1997), S. 375.

<sup>490</sup> Vgl. Oecking (1997), S. 107.

<sup>491</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 23.

reinen Kosteninformationen mit zusätzlichen, den zeitlichen Bezug der Fixkosten berücksichtigenden Informationen angereichert wird.<sup>492</sup>

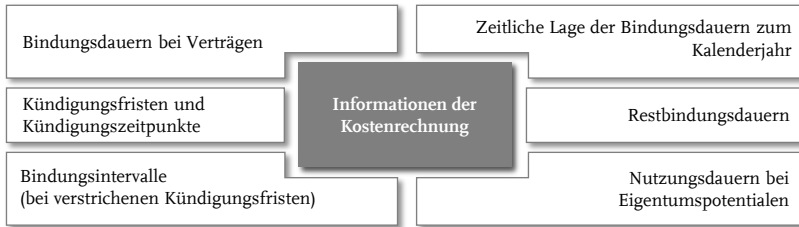


Abb. 4-9: Fixkostenrelevante Informationen<sup>493</sup>

Als Voraussetzung für die Beeinflussung von Fixkosten gilt, wie eingangs erwähnt, eine ausreichende Kostentransparenz, die es zulässt, fundierte Entscheidungen bezüglich eines Fixkostenabbaus zu treffen. Um die notwendige Transparenz zu erreichen, können die folgenden, auch in KMU anwendbaren Maßnahmen eingesetzt werden:<sup>494</sup>

1. Kostenartenmethode
2. Vertrags- & Eigenpotentialdatenbanken

Ausgangspunkt der **Kostenartenmethode** ist ein fixkostenorientierter Kostenartenplan, dessen Grundlage der im Unternehmen vorliegende Kostenartenstamm darstellt.<sup>495</sup> Durch Differenzierung aller relevanten Kostenarten in Unterkostenarten, gemäß ihrer zeitlichen Strukturierung (monatlich, quartalsweise, jährlich, mehrjährig), entsteht so ein fixkostenmanagementorientierter Kostenartenplan. Darauf aufbauend kann eine unternehmensweite Betrachtung der Fixkosten erfolgen oder Bereiche, Kostenstellen, Produktgruppen oder Produktarten als Bezugsobjekte gewählt werden. Überdies scheint eine Unterscheidung in pagatori-

<sup>492</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 23 f.

<sup>493</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>494</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 24-32.

<sup>495</sup> Vgl. Oecking (1995), S. 255. Der Kostenartenstamm legt die Kostenarten und deren Verrechnungsmerkmale fest und definiert dabei eindeutig, welche Kostenart für welchen Kostenartenbeleg in Frage kommt, vgl. Varnholt et al. (2012), S. 33, i. V. m. Bauer & Hayessen (2006), S. 22.

sche und kalkulatorische Fixkosten zweckmäßig, da insbesondere erstere zu den primären Untersuchungsobjekten zählen.<sup>496</sup> Als oberstes Sortierkriterium im Fixkostenmanagement fungiert folglich auch die zeitliche Bindungsfrist und nicht wie üblich die Organisationsstruktur, wodurch eine Verdichtung der reduzierbaren Kostenbestandteile bis auf die Ebene des Gesamtunternehmens möglich ist.<sup>497</sup> Als Kritik ist anzumerken, dass die Kostenartenmethode keinen Aufschluss über den sachlichen Bezug bzw. Ursprung der Fixkosten gibt und infolgedessen keine konkreten Anhaltspunkte für einen Fixkostenabbau vorliegen. Als Lösung bietet sich daher der ergänzende Einsatz von Vertrags- und Eigentumspotentialdatenbanken an, welche die Bestimmungsfaktoren der Fixkosten danach gliedern, ob sie auf der Grundlage vertraglich vereinbarter Nutzungsrechte erworben wurden (Vertragspotentiale) oder sich im Eigentum des Unternehmens befinden (Eigentumspotentiale).<sup>498</sup>

**Vertragspotentialdatenbanken** enthalten zunächst strukturierte Informationen<sup>499</sup> über die zeitliche Beeinflussbarkeit von vertraglich vereinbarten, externen Potentialen und gehen aus Vorkonten oder den Ergebnissen von Einzelvertragsanalysen hervor.<sup>500</sup> Analog bietet sich auch der Aufbau einer **Eigentumspotentialdatenbank** an, noch mehr als in der Vertragspotentialdatenbank ist hier jedoch eine (unternehmens-) individuelle Strukturierung der Informationen<sup>501</sup> erforderlich. Insbesondere bei unzureichenden Kapazitätsauslastungen im Unternehmen oder einzelnen Bereichen kann ein gemeinsamer Einsatz von Potentialdaten-

---

<sup>496</sup> Vgl. Stelling (2005), S. 108 f. Pagatorische Fixkosten stellen hierbei in der laufenden Periode unmittelbar zahlungswirksame Kosten, wie z. B. Mieten, Leasingraten oder Gehälter, dar. Sie bilden vor allem beim Abbau von Liquiditätsproblemen einen zentralen Stellhebel. Demgegenüber haben kalkulatorische Fixkosten längerfristigen Charakter, wie z. B. Abschreibungen oder Zinsen.

<sup>497</sup> Vgl. Oecking (1995), S. 255.

<sup>498</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 26.

<sup>499</sup> Überlicherweise sind dies Vertragsnummer, Vertragspartner, Vertragsobjekt, Kündigungsfrist, Monatsbetrag (bei längerfristigen Verträgen auf die Periode Monat verteilt), Veränderungsfrist, Folgekosten, Kostenstelle, vgl. Oecking (1997), S. 186.

<sup>500</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 26, i. V. m. Oecking (1997), S. 186.

<sup>501</sup> Mögliche Felder wären z. B. Bezeichnung, Potentialkennung (analog Vertragsnummer), Veräußerungsgeschwindigkeit (Zeitspanne bis Verkauf oder Vermietung), Anschaffungswert, Nutzungsdauer, Abschreibung/Jahr, Resterlös, vgl. Kremin-Buch (2007), S. 31.

banken und Kostenrechnung sinnvoll sein. Auf diese Weise kann mit Hilfe einer fixkostenorientierten Kostenstrukturanalyse, hinsichtlich einer Abbaufähigkeit, ein Aktionsplan zur Anpassung an die geringere Kapazitätsauslastung generiert werden.<sup>502</sup> Ein Beispiel hierfür kann der folgenden Tabelle entnommen werden:

Kostenbeeinflussung zum 1. Januar bei 75% Beschäftigung (in Kostenstelle 12345)					
Maßnahmenpaket		Nr.	Einzelvorhaben	Bezugsgröße	Ersparnis (max.)
A	Sofortmaßnahmen	A1	Reisekostensenkung	Besuche	4.500 €
		A2	Messebesuche reduzieren	Besuche	10.000 €
		A3	Verschiebung LKW-Neukauf	Fuhrpark	25.000 €
					<b>Summe</b>
B	Kündigung kurzfristig disponierbarer Verträge	B1	Kündigung PKW-Mietverträge	Fuhrpark	6.000 €
		B2	Kündigung LKW-Mietverträge	Fuhrpark	12.000 €
		B3	Kündigung Zeitarbeitsfirmen	MA	36.000 €
					<b>Summe</b>
C	Verkauf eigener Maschinen	C1	Spezialmaschine I	Stück	9.000 €
		C2	Gabelstapler I	Stück	8.500 €
					<b>Summe</b>
				<b>TOTAL</b>	<b>111.000 €</b>

Tab. 4-2: Beispiel eines unternehmensspezifischen Aktionsplans<sup>503</sup>

Am Beispiel der Prozesskostenrechnung ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die (Prozess-) Kostenrechnung lediglich abbildet, welche Kosten anteilig auf die betrachteten Bezugsobjekte bzw. Prozesse entfallen. Das Fixkostenmanagement hat in diesem Zusammenhang jedoch die Aufgabe, dass eine Vermeidung und Reduzierung der kostenintensiven Prozesse auch tatsächlich zum Fixkostenabbau führt.<sup>504</sup>

Generell sind im Zuge des Abbaus von Fixkosten auch immer eine Reihe potentieller Hindernisse zu berücksichtigen. Neben rechtlichen Faktoren aus Vertragsbeziehungen sind es dabei auch unternehmenspolitische Faktoren (z. B. der Verlust von Know-How beim Personalabbau), technisch-organisatorische Faktoren (z. B. keine beliebige Teilbarkeit von Maschinen und Anlagen) und psychologisch-gesellschaftliche Faktoren (z. B. die soziale Verantwortung des Unternehmens), die eine

<sup>502</sup> Vgl. Oecking (1997), S. 188 f.

<sup>503</sup> Quelle: In Anlehnung an Oecking (1997), S. 189.

<sup>504</sup> Vgl. Männel (2005), S. 53 i. V. m. Männel (1997), S. 10 f.

zeitnahe Fixkostenreduzierung einschränken.<sup>505</sup> Zusätzlich ist v. a. beim Fixkostenabbau stets der Kostenremanenzeffekt zu berücksichtigen, der besagt, dass bei einem Rückgang der Beschäftigung erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung ein Rückgang der Kosten auszuweisen ist.<sup>506</sup> Dennoch ist u. a. am Aktionsplan zu sehen, dass das Fixkostenmanagement ein einfach anzuwendendes Instrument ist, das auch ohne umfassende Fachexpertise in KMU implementiert und betrieben werden kann.

#### 4.2.4.3 Prozesskostenrechnung

Die Prozesskostenrechnung hat das Ziel, die Gemeinkosten indirekter Leistungsbereiche unter Einsatz nachvollziehbarer Leistungsgrößen zu planen, kontrollieren und den Kostenträgern zuzurechnen.<sup>507</sup> Insbesondere bei komplexen Produkten mit kleiner Auflagengröße, denen hohe indirekte Gemeinkosten gegenüberstehen, besteht das Risiko einer verzerrenden, häufig zu gering bemessenen Zuschlagskalkulation, das die Prozesskostenrechnung durch eine verursachungsgerechte Verteilung der Gemeinkosten zu umgehen versucht. Zugleich wird eine erhöhte Kosten- und Leistungstransparenz in den indirekten Bereichen erreicht, die damit die Grundlage für Gemeinkostenreduktionen liefert.<sup>508</sup>

Das Vorgehen zur Implementierung einer Prozesskostenrechnung gilt auch weitestgehend für einen permanenten Einsatz und lässt sich über vier Schritte charakterisieren.<sup>509</sup> Im ersten Schritt erfolgt die **Tätigkeitsanalyse und Bildung der Prozesshierarchie**. Unter Berücksichtigung des tätigkeitsspezifischen Zeitbedarfs werden durch vorhandene Informationsquellen (z. B. Stellenausschreibung, Organigramm) oder spezielle Untersuchungen (z. B. Interview, Selbstaufschreibung) zunächst auf der

---

<sup>505</sup> Vgl. Stelling (2005), S. 109, i. V. m. Kremin-Buch (2007), S. 32.

<sup>506</sup> Vgl. Oecking (1997), S. 177.

<sup>507</sup> Vgl. Joos-Sachse (2006), S. 321.

<sup>508</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 35 f.

<sup>509</sup> Vgl. Joos-Sachse (2006), S. 321-329, Götze (2010), S. 220-227, Kremin-Buch (2007), S. 40-61. Die Literatur beschreibt daneben auch Vorgehen zur Implementierung mit fünf oder sechs Schritten. Dabei wird jedoch lediglich eine unterschiedliche Gruppierung der einzelnen Tätigkeiten vorgenommen, inhaltlich sowie bezogen auf die Abfolge der Tätigkeiten ergeben sich keine Abweichungen.

untersten Hierarchiestufe Aktivitäten (= Tätigkeiten) beschrieben. Anschließend werden diese kostenstellenbezogen zu Teilprozessen und schließlich kostenstellenübergreifend zu Hauptprozessen zusammengefasst.<sup>510</sup> Im zweiten Schritt werden die **(teil-)prozessbezogenen Kostentreiber** bestimmt. Dabei werden die Teilprozesse in leistungsmengeninduzierte (lmi) und leistungsmengenneutrale (lmn) Prozesse unterschieden, wobei lediglich für die lmi-Prozesse die Kostentreiber (Cost Driver) und zugehörigen Kostentreibermengen ermittelt werden.<sup>511</sup>

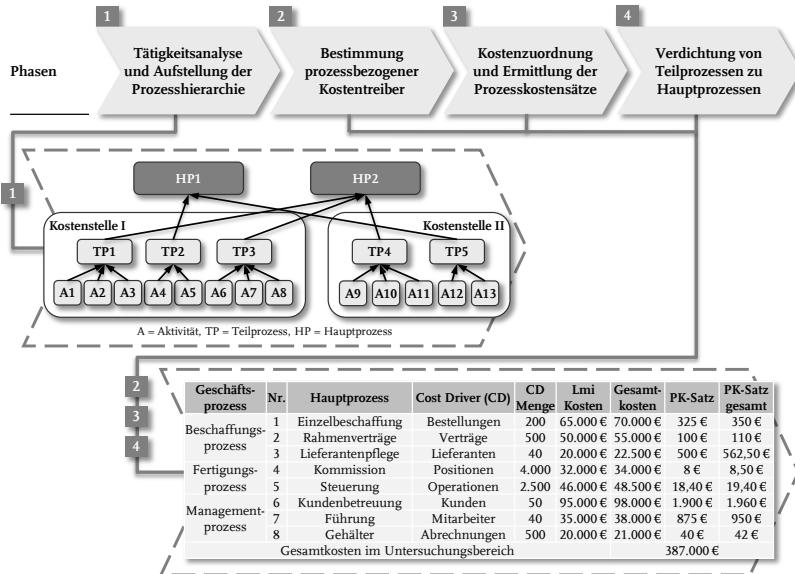


Abb. 4-10: Exemplarisches Vorgehen in der Prozesskostenrechnung<sup>512</sup>

Im dritten Schritt werden die **Kosten zugeordnet und die Prozesskostensätze errechnet**. In der Praxis hat sich eine Kostenzuordnung auf der

<sup>510</sup> Die Prozesshierarchie kann hierbei auch mehr als nur drei Ebenen beinhalten, vgl. Joos-Sachse, S. 323.

<sup>511</sup> Kremin-Buch (2007), S. 56, empfiehlt einen Betrachtungshorizont von einem Jahr oder mehr bei der Ermittlung der Kostentreibermengen, um kurzfristige Effekte zu nivellieren.

<sup>512</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Grundlage der Kostenstellenrechnung bewährt, d. h. zunächst werden Kostenarten auf den Kostenstellen erfasst, welche anschließend gem. prozessindividuell gebundenen Personalkapazitäten auf die Prozesse aufgeteilt werden. Bei der abschließenden **Verdichtung der Teilprozesse zu Hauptprozessen** sollen schließlich die kostenstellenübergreifenden Vorgänge abgebildet werden, die im Wesentlichen das Gemeinkostenvolumen bestimmen. Das Vorgehen entspricht i. A. dem bei der Zusammenfassung von Aktivitäten zu Teilprozessen, d. h. die Hauptprozesskostensätze werden analog zu den Teilprozesskostensätzen ermittelt.

Die nachfolgende Abbildung illustriert exemplarisch das Ergebnis einer komplexitätsreduzierten Prozesskostenrechnung, wie sie in einem KMU-Internetprovider angewandt werden könnte:

Hauptprozess	Cost Driver	Prozesskosten		Prozesskostensatz
		Cost Driver Menge		
Webhosting	Anzahl Websites	320.000,- €		42,- € pro Website
		7.550 Websites		
Plug-In entwickeln	Anzahl Plug-Ins	139.000,- €		9.266,- € pro Plug-In
		15 Plug-Ins		
Content managen	Anzahl Themen mit redaktionellem Inhalt	256.000,- €		116,- € pro Thema
		2.200 Themen		

Abb. 4-11: PKR am Beispiel eines Internetproviders<sup>513</sup>

Zusammenfassend kann konstatiert werden, dass mit Hilfe der Prozesskostenrechnung ein effizienter Ressourcenverbrauch in den indirekten Leistungsbereichen sowie eine verbesserte Produktkalkulation zur Vermeidung strategischer Fehlentscheidungen sichergestellt werden können.<sup>514</sup> Im Hinblick auf eine konkrete Kostenreduzierung bietet sie zudem eine Entscheidungsgrundlage, um erforderliche Transaktionen effizienter zu gestalten und nicht erforderliche Transaktionen ersatzlos zu eliminieren.<sup>515</sup> Ihr Anwendungsbereich ist jedoch auf repetitive,

<sup>513</sup> Quelle: In Anlehnung an Horváth & Mayer (2011), S. 9.

<sup>514</sup> Vgl. Horváth & Mayer (1989), S. 216.

<sup>515</sup> Vgl. Braun (1996), S. 4, sowie Hansen & Mowen (2016), S. 50.



strukturierte Transaktionen begrenzt, eine Untersuchung innovativer und dispositiver Tätigkeiten muss ergänzend erfolgen.<sup>516</sup> Zudem birgt der Einsatz eine nicht zu unterschätzende Komplexität, da z. B. die Tätigkeitsanalyse insbesondere bei aufwändigen, weniger repetitiven Prozessen nur schwer durchführbar ist und die differenzierte Bildung der Prozesshierarchien Erfahrung erfordert.<sup>517</sup> Aus diesem Grund sollte insbesondere bei der Implementierung in KMU das Hinzuziehen externer Unterstützung erwogen werden. Als maßgeblich für eine Umsetzung gilt mithin auch das Vorliegen einer Kostenstellenrechnung, da andernfalls nur schwer eine akkurate Kostenzuordnung erfolgen kann. Dies deckt sich mit den Erkenntnissen der empirischen Untersuchung, wonach die Prozesskostenrechnung, analog der Kostenstellenrechnung, erst mit zunehmender Unternehmensgröße in KMU Berücksichtigung findet.<sup>518</sup>

#### 4.2.4.4 Gemeinkostenwertanalyse

Die Gemeinkostenwertanalyse ist ein Verfahren zur Reduzierung von Gemeinkosten und verfolgt in diesem Zusammenhang sowohl die Verbesserung der Input-Output-Relation (Effizienzsteigerung) als auch die Messung und Beurteilung der unternehmerischen Leistungsergebnisse im Hinblick auf ihren Zielbeitrag (Effektivitätsverbesserung).<sup>519</sup> Zumeist wird sie in gemeinkostenintensiven Unternehmensbereichen (z. B. Verwaltungsbereichen) eingesetzt, mit dem Ziel, systematisch eine Kostensenkung herbeizuführen.<sup>520</sup> Dabei wird i. Vgl. zur Wertanalyse nach DIN 69910 bewusst „auf Genauigkeit, Tiefe und volle Ausschöpfung des kreativen Potentials, zu Gunsten von Umfang und Schnelligkeit der Analyseabwicklung, verzichtet“<sup>521</sup>, weshalb sie auch für die Anwendung in KMU als geeignet erachtet werden kann. Die Gemeinkostenwertanalyse hat i. A. Projektcharakter und ist dabei kei-

---

<sup>516</sup> Vgl. Götze (2010), S. 219.

<sup>517</sup> Vgl. Kremin-Buch (2007), S. 44, 47.

<sup>518</sup> Vgl. Kapitel 0, These T<sub>D4</sub> und These T<sub>D5</sub>.

<sup>519</sup> Vgl. Weber (2015c), i. V. m. Stibbe (2009), S. 50 f.

<sup>520</sup> Vgl. Hahn (1994), S. 449.

<sup>521</sup> Stibbe (2009), S. 51.

nem periodischen Anwendungszyklus unterworfen.<sup>522</sup> Ihr Ablauf gliedert sich typischerweise in drei (Projekt-) Phasen.<sup>523</sup>

Die **Vorbereitungsphase** dient neben einer gemeinsamen Zielsetzung im Hinblick auf die zu erreichende Kostensenkung vor allem der Projektorganisation. Neben dem Lenkungsausschuss, der als Entscheidungsgremium fungiert, werden Projektteams gebildet, an deren Spitze die Leiter der betroffenen Organisationseinheit stehen.<sup>524</sup> Hierbei ist anzumerken, dass die Leiter – in kleineren Unternehmen auch die Unternehmer selbst – ebenso Träger des Instruments der Gemeinkostenwertanalyse sind. Spezialisten, wie z. B. der Controller, unterstützen lediglich die Durchführung mit der entsprechenden Fachexpertise.<sup>525</sup> Die sich anschließende **Analyse- bzw. Durchführungsphase** stellt den Kern der Gemeinkostenwertanalyse dar und erfolgt in vier separaten Schritten.

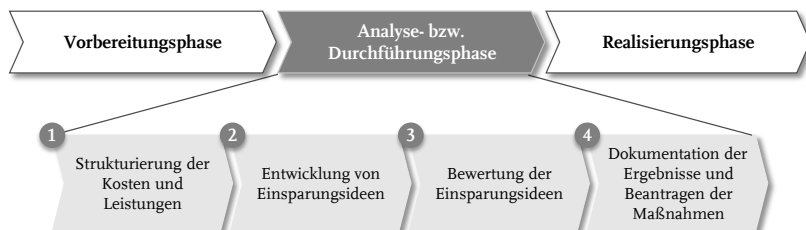


Abb. 4-12: Exemplarischer Prozess einer GWA<sup>526</sup>

Zentral ist hierbei der im ersten Schritt zu erstellende Leistungskatalog, der damit auch die Ausgangsbasis für die weiteren Schritte bildet. Die nachfolgende Tabelle zeigt einen exemplarischen, abteilungsbezogenen Leistungskatalog, auf dessen Grundlage Arbeitsgruppen Einsparungsideen entwickeln und zur Entscheidungsvorlage initial bewerten:

<sup>522</sup> Vgl. Stelling (2005), S. 249.

<sup>523</sup> Vgl. Stibbe (2009), S. 54-57, Barth & Barth (2008), S. 112 f., Jung (2007), S. 391, Stelling (2005), S. 249, sowie ähnlich bei Hahn (1994), S. 450.

<sup>524</sup> Vgl. Jung (2007), S. 391.

<sup>525</sup> Vgl. Hahn (1994), S. 449. Detailliertere Ausführungen zur Projektorganisation sind u. a. bei Jung (2007), S. 391, zu finden.

<sup>526</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Abteilung / Mitarbeiterzahl / Kostenstellenkosten		Fertigungssteuerung / 2 / 150.000 €	
Nr.	OUTPUT	INPUT	
	Tätigkeitsbeschreibung	FTE	FTE in T €
1	Sortieren der Werkstattpapiere	0,25	18,75
2	Terminierung	0,25	18,75
3	Kapazitätsbedarfsrechnung	0,5	37,5
4	Terminkartei pflegen	0,125	9,375
5	Fertigungsbelegerstellung	0,125	9,375
6	Arbeitsverteilung & -ablaufplanung	0,75	56,25
SUMME		2	150

FTE = Full-time equivalent, T = Tausend

Tab. 4-3: Beispiel eines abteilungsbezogenen Leistungskatalogs<sup>527</sup>

Erst wenn die in der Analyse- bzw. Durchführungsphase beantragten Maßnahmen durch ein oder mehrere Gremien<sup>528</sup> genehmigt wurden, kann die **Realisationsphase** eingeleitet werden. Die Umsetzung der Maßnahmen soll gem. den übereinstimmenden Literaturempfehlungen innerhalb von zwei Jahren im Zuständigkeitsbereich der Leiter der betroffenen Organisationseinheiten erfolgen.<sup>529</sup>

Abschließend ist kritisch anzumerken, dass die Gemeinkostenwertanalyse aufgrund der häufig damit einhergehenden Personalabbaumaßnahmen oftmals zu sinkender Arbeitsleistung sowie schlechterem Betriebsklima führt.<sup>530</sup> Soweit möglich sollte daher bereits zu Beginn des Projekts bedacht werden, inwiefern die frei gewordenen Potentiale für andere wertschöpfende Aufgaben genutzt werden können. Insbesondere bei wachsenden KMU könnte so auch ein Teil des Wachstums ohne Neueinstellungen realisiert werden.

#### 4.2.4.5 Kostenkultur

Der Unternehmenskultur obliegt es, eine übereinstimmende Denkweise zu einem gemeinsamen Sinnhorizont bzw. einer gemeinsamen Vision

<sup>527</sup> Quelle: In Anlehnung an Stibbe (2009), S. 56.

<sup>528</sup> Neben dem Lenkungsausschuss werden die Maßnahmen häufig auch mit den Arbeitnehmervertretungen abgestimmt, vgl. Stelling (2005), S. 249.

<sup>529</sup> Vgl. Stibbe (2009), S. 55, Roever (1985), S. 21.

<sup>530</sup> Vgl. Jung (2007), S. 390 & 394.

zu etablieren, um auf diese Weise die Zusammenarbeit und den ökonomischen Erfolg des Unternehmens zu fördern.<sup>531</sup> Die Kostenkultur stellt einen Teil der Unternehmenskultur dar, wonach ihr die Aufgabe zukommt, die gemeinsame Mentalität auf den Umgang mit den im Unternehmen anfallenden Kosten zu projizieren. Für ihre dauerhafte Etablierung kann auf die folgenden Mittel zurückgegriffen werden:

- Vorbildfunktion und gemeinsames Kostenbewusstsein
- Incentivierungsorientierte Entlohnungssysteme
- Betriebliches Vorschlagswesen

Als erstes Mittel zum Aufbau einer Kostenkultur soll zunächst die gemeinsame **Auffassung des unternehmerischen Kostenbewusstseins** sowie die damit einhergehende **Vorbildfunktion von Führungskräften** aufgeführt werden. Grundlage hierfür ist die Dissonanztheorie, die besagt, dass Menschen grundsätzlich versuchen, widersprüchliche Kognitionen (Werte, Einstellungen) in ihrem Denken und Handeln zu vermeiden, da eine aversive Grundhaltung und Motivation die Folge wären.<sup>532</sup> In Bezug auf die Kostenkultur bedeutet dies, dass verschwenderische Mitarbeiter in kostenbewusst handelnden Unternehmen in ein psychologisches Ungleichgewicht geraten, welches die Frage aufwirft, ob die eigenen Werte und Einstellungen mit denen des Unternehmens dauerhaft vereinbar sind. Die Vorbildfunktion gestaltet dabei im Wesentlichen die Glaubwürdigkeit des Kostenbewusstseins und ist damit elementarer Bestandteil sowie zugleich wesentlicher Erfolgsfaktor ebendieser.<sup>533</sup>

Als weiteres Mittel zur Implementierung einer Kostenkultur können **incentivierungsorientierte Entlohnungssysteme** eingesetzt werden. Die Grundlage hierfür liegt in einfachen Kennzahlen und Kennzahlensystemen, die in Abhängigkeit der wichtigsten Kostenblöcke des Unter-

---

<sup>531</sup> Vgl. Rüegg-Strum (2004), S. 81 f.

<sup>532</sup> Vgl. Bierhoff (2006), S. 401. Die Dissonanztheorie ist im Wesentlichen auf Festinger (1957) zurückzuführen und wird auch als Theorie der kognitiven Dissonanz bezeichnet. Sie zählt zu den am besten erforschten Theorien der Psychologie, vgl. Schlüter (2009), S. 57.

<sup>533</sup> Vgl. Heiß (2004), S. 112 f. und Nagel (2000), S. 27.

nehmens und deren (anteiliger) Beeinflussbarkeit durch den Mitarbeiter gestaltet werden.<sup>534</sup> Eine mögliche Umsetzung kann exemplarisch an einem KMU aus dem filialisierten Einzelhandel skizziert werden:

Eine der zentralen Kennzahlen im Einzelhandel ist der Personalkostenanteil, der unmittelbar von der Personalproduktivität beeinflusst wird.<sup>535</sup> Wird die Personalproduktivität nun auf Grundlage der Personaleinsatzstunden berechnet, so kann der Filialleiter durch bedarfsgerechte Personaleinsatzplanung und effizientere Gestaltung der Arbeitsabläufe unmittelbaren Einfluss auf die Kennzahl nehmen. Diese Kennzahl wird im Handel häufig auch als *Personalleistung* oder nur *Leistung* bezeichnet und soll an der folgenden Tabelle veranschaulicht werden:

		Filiale: 2				Jahr: 2015				Monat: Juni			
Tag	Umsatz (Plan)	Umsatz (Ist)	Umsatz (Plan) kum.	Umsatz (Ist) kum.	Stunden (Plan)	Stunden (Ist)	Stunden (Plan) kum.	Stunden (Ist) kum.	Leistung (Plan)	Leistung (Ist)	Leistung (Plan) kum.	Leistung (Ist) kum.	
1	2.000	2.122	2.000	2.122	16,50	17,75	16,50	17,75	121,21	119,55	121,21	119,55	
2	2.500	2.369	4.500	4.491	20,00	18,50	36,50	36,25	125,00	128,05	123,29	123,89	
3	2.800	2.803	7.300	7.294	25,25	24,00	61,75	60,25	110,89	116,79	118,22	121,06	
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	
30	2.200	2.189	50.000	49.003	18,00	17,50	411,67	401,67	122,22	125,09	121,46	122,00	

Tab. 4-4: Beispiel einer filialbezogenen Personalleistungsrechnung<sup>536</sup>

Entscheidend sind die letzten beiden Spalten, die die kumulierten Leistungen und damit, im Hinblick auf den letzten Werktag des Monats, sowohl die zu Beginn des Monats geplante Leistung (121,46) als auch die zum Ende des Monats tatsächlich erzielte Leistung (122,00) ausgeben. Analog der gängigen Praxis im Lebensmitteleinzelhandel wäre es nun denkbar, dass der Filialleiter die tatsächlich erzielte Personalleis-

<sup>534</sup> Vgl. Heiß (2004), S. 113 f. Nach Macheleidt & Biedermann (2012), S. 47, muss zwingend die Beeinflussbarkeit der Kennzahl durch den Verantwortlichen sowie deren exakte Messung gewährleistet sein. Nur so kann die erforderliche Akzeptanz und das Pflichtbewusstsein durch den Verantwortlichen erreicht werden, vgl. Sauter & Sauerwein (2004), S. 178.

<sup>535</sup> Vgl. Hurth (2006), S. 880. Die Personalproduktivität errechnet sich aus dem Umsatz je Mitarbeiter (umgerechnet in Vollzeitkräfte).

<sup>536</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

tung zum Ende des Monats, ggf. multipliziert mit einem individuellen Faktor, als monetären Anreiz additiv zu seinem monatlichen Grundgehalt erhält. Die Auszahlung müsste aufgrund der ex post-Berechnung einen Monat verzögert erfolgen, würde jedoch die unmittelbare Steuerungsfunktion nicht beeinträchtigen.

Das Beispiel zeigt, wie ein einfaches, auch in KMU implementierbares Kennzahlensystem an ein Anreizsystem gekoppelt werden kann, wobei das Vorgehen gleichermaßen auf Bereiche oder Abteilungen ausgeweitet und folglich auch in anderen Branchen adaptiert werden kann.<sup>537</sup> Aufbauend auf der in der Informationsversorgung postulierten Segmentierung und strengen Ausrichtung der kostenrechnerischen Strukturen an den leistungswirtschaftlichen Organisationsstrukturen, können die hierfür erforderlichen Kennzahlen einfach gemessen werden und durch Einbindung in ein Kennzahlensystem die Kostentransparenz im Unternehmen pragmatisch fördern. Auf diese Weise kann ein Anreizsystem sowohl kurzfristig als auch dauerhaft zu einer positiven Beeinflussung des Kostenverhaltens und Reduzierung des Kostenniveaus führen.

Abschließend soll das **Betriebliche Vorschlagswesen** erwähnt werden, das die Mitarbeiter kontinuierlich oder in regelmäßigen Abständen auffordert, die Organisation auf Rationalisierungs- oder Kosteneinsparungspotentiale zu überprüfen. Durch die Einbindung eines Prämiensystems werden dem Mitarbeiter, ähnlich wie bei einem incentivierungsorientierten Entlohnungssystem, dabei ökonomische Anreize für ein kostenbewusstes Verhalten geliefert. Zugleich wird das Kostenbewusstsein weiter gefördert, da die Mitarbeiter die Ideen einerseits selbst einbringen und andererseits aktiv mit umsetzen.<sup>538</sup>

Dennoch muss auch bei jeglicher Implementierungsform zur Kostenkultur ex ante die Kosten-Nutzen-Relation beurteilt werden. Stellt sich die Umsetzung einer kostenbewussten Unternehmenskultur noch kos-

---

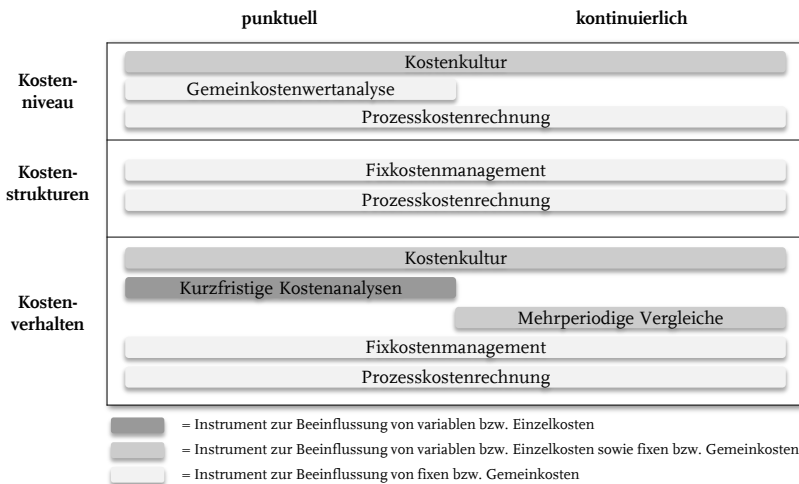
<sup>537</sup> Als weiteres Beispiel kann die Einkaufsabteilung, angeführt werden, wobei der Rohertag als führende Kennzahl denkbar wäre, vgl. Hurth (2006), S. 880.

<sup>538</sup> Vgl. Heiß (2004), S. 113. Bragg (2010), S. 14 f., kritisiert bei Prämiensystemen jedoch den damit einhergehenden Mitarbeiterfokus auf großvolumige Einsparungen zu Ungunsten vieler kleiner Ideen sowie die aus der Berechnung der Einsparungen resultierenden Aufwände.

tenneutral dar, so steigert das betriebliche Vorschlagswesen bereits verhalten, ein incentivierungsorientiertes Entlohnungssystem jedoch wesentlich die Komplexität des Gehaltsabrechnungssystems.<sup>539</sup> Für den Einsatz in KMU ist daher zu empfehlen, mit wachsender Unternehmensgröße die Kostenkultur instrumentengestützt zu intensivieren. In kleineren Unternehmen kann bereits durch die reine Planung und Kontrolle der Anzahl kostenreduzierender Verbesserungsvorschläge das Kostenbewusstsein gesteigert werden. Dies kann u. U. auch in einer Balanced Scorecard Berücksichtigung finden.<sup>540</sup>

Implikationen für die Kostenmanagementkonzeption:

Die nachfolgende Abbildung illustriert resümierend die umfassenden Möglichkeiten zur ganzheitlichen Planung, Steuerung und Kontrolle von Kostenniveau, -strukturen, und -verhalten durch die gewählten Kostenmanagementinstrumente:



**Abb. 4-13: Kostenmanagementinstrumentenmix für KMU<sup>541</sup>**

<sup>539</sup> Vgl. Heiß (2004), S. 114, i. V. m. Bungard (2002), S. 29 f.

<sup>540</sup> Vgl. Erichsen (2011), S. 206 f.

<sup>541</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Der entwickelte Instrumentenmix erlaubt dabei sowohl ein kontinuierlich begleitendes Kostenmanagement als auch die Wahrnehmung punktuell ergänzender Maßnahmen zur differenzierten Beeinflussung von variablen bzw. Einzelkosten und fixen bzw. Gemeinkosten. Hierbei sind die Instrumente mit kurzfristigem Einsatzcharakter (Gemeinkostenwertanalyse, Kurzfristige Kostenanalyse) nicht ausschließlich auf unregelmäßig wiederkehrende Projekte beschränkt, sondern können auch durchaus in regelmäßigen, unternehmensindividuell festgelegten Zeitabständen eingesetzt werden. Analog wäre es auch denkbar, Instrumente mit überwiegend kontinuierlichem Einsatzcharakter in kurzfristig aufgesetzten Kostenmanagementprojekten anzuwenden.

Wie den praktischen Beispielen entnommen werden kann, genügen die Instrumente hierbei den ursprünglich formulierten Anforderungen der Einfachheit, Übersichtlichkeit und Praktikabilität, weshalb die Instrumente auch ohne aufwändige Controllingsysteme in KMU implementierbar sind.

Wenngleich dies eine idealtypische Konfiguration KMU-geeigneter Instrumente darstellen soll, ist auch bei der Wahl der einzusetzenden Instrumente der eingangs postulierte, unternehmensindividuelle Gestaltungsspielraum zu berücksichtigen. Daher stellt der entwickelte Instrumentenmix lediglich eine Empfehlung zur Implementierung dar, der konkrete Einsatz eines Kostenmanagementinstruments ist jedoch grundsätzlich im Einzelfall des betrachteten Unternehmens zu beurteilen.<sup>542</sup>

#### 4.2.5 Zwischenfazit

In Anlehnung an die bestehenden Controllingkonzeptionen für KMU sowie die in theoretischen Grundlagen aufgeführten Aufgaben des Kostenmanagements innerhalb des Controllings, wurde zunächst das **Leitbild des Kostenmanagements** primär informationsorientiert ausgerichtet. Entsprechend den unternehmensspezifischen Anforderungen kann durch die individuelle Gestaltung des Instruments der Kostenkultur

---

<sup>542</sup> Vgl. Becker, W. (1999), S. 12.



eine Adaption hinsichtlich eines führungssystemorientierten Leitbildes berücksichtigt werden. Die **Aufgaben des Kostenmanagements** wurden in der Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten im Rahmen des PDCA-Prozesses, unter begleitendem Einsatz der Informationsversorgung, konkretisiert. Der **Aufgabenträger** entspricht hierbei dem Aufgabenträger des Controllings, da die i. Vgl. zu großen Unternehmen geringere Komplexität und v. a. die in KMU vorherrschende personelle wie finanzielle Ressourceneinschränkung keinen eigenständigen Kostenmanager rechtfertigen. Die Konzeptualisierung der **Instrumente und Prozesse** erfolgte unter Berücksichtigung der Ergebnisse der empirischen Untersuchung, wonach die Instrumente Kurzfristige Kostenanalyse, Mehrperiodige Vergleiche, Fixkostenmanagement, Prozesskostenrechnung und Kostenkultur unter Verwendung KMU-relevanter Praxisbeispiele detaillierter vorgestellt wurden. Im Ergebnis der vorangegangenen KMU-spezifischen Ausgestaltung des Kostenmanagements lässt sich damit die nachfolgende Konzeption illustrieren:

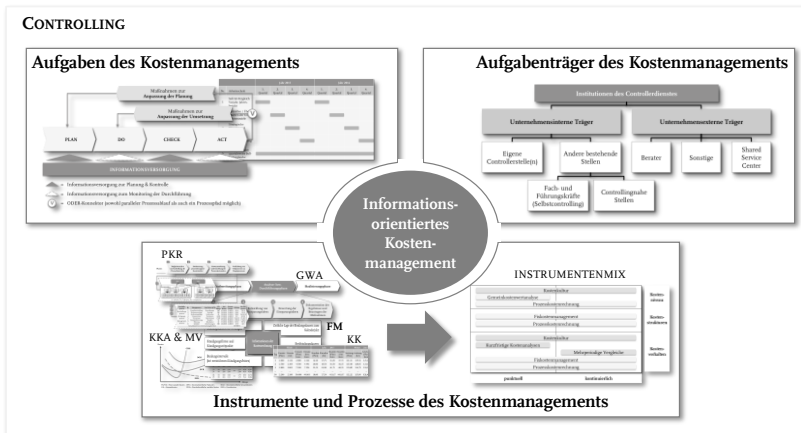


Abb. 4-14: Informationsorientierte Kostenmanagementkonzeption<sup>543</sup>

<sup>543</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

### 4.3 Gütebeurteilung

Die Konzeptualisierung abschließend, soll im nächsten Schritt die Güte der generierten Kostenmanagementkonzeption für KMU beurteilt werden. Hierfür sollen die ausgestalteten Elemente an den eingangs definierten Gütekriterien<sup>544</sup> gespiegelt werden, um damit die praktische und wissenschaftliche Relevanz der Inhalte zu bestätigen.

Im Hinblick auf die Probleme der **zentralisierten Führungsstruktur und vernachlässigten Mitarbeiterführung** wurde eine mögliche Maßnahme durch den Einsatz der Kostenkultur vorgestellt. Dabei fördert zum einen das Proklamieren und Vorleben einer kostenbewussten Unternehmenskultur die Bildung einer gemeinsamen, von Unternehmensleitung und Mitarbeitern geteilten Denkweise und Zielvision. Zum anderen kann mit der Einführung von incentivierungsorientierten Entlohnungssystemen ein dezentrales Kostenverantwortungsbewusstsein und demzufolge eine zunehmende Delegation der Kosten- und Führungsverantwortung an einzelne Organisationseinheiten gefördert werden.<sup>545</sup>

Unter Verweis auf die im Zuge der instrumentellen Konzeptualisierung dargestellten Praxisbeispiele kann hinsichtlich der häufig **eingeschränkten Fachexpertise** konstatiert werden, dass Kostenanalysen und -vergleiche oder auch einfachere Maßnahmen des Fixkostenmanagements und der Kostenkultur zumeist auch ohne betriebswirtschaftliche Vorkenntnisse oder Ausbildung angewendet werden können. Für die Umsetzung komplexerer Maßnahmen, wie auch für die Implementierung der Prozesskostenrechnung oder der Gemeinkostenwertanalyse, wird jedoch die Hinzuziehung eines externen Beraters empfohlen. Analog zur Einführung von Controlling in KMU reicht hierfür meist eine initiale Fachexpertenunterstützung aus, bis die notwendige Kompetenz im Unternehmen aufgebaut wurde. Der laufende Betrieb der Instrumente kann, sofern ausreichende Ressourcen zur Verfügung stehen, i. d. R. ohne größere Beratungsunterstützung sichergestellt werden.<sup>546</sup>

---

<sup>544</sup> Vgl. Kapitel 4.1.3.

<sup>545</sup> Vgl. Geidner (2009), S. 277.

<sup>546</sup> Vgl. Jacobs et al. (2009), S. 48.

Der **eingeschränkten Ressourcenverfügbarkeit** wird dahingehend begegnet, dass das Kostenmanagement in KMU keine zusätzliche Schaffung von Stellen erfordert, sondern durch den Träger des Controllings betrieben werden kann. Zudem wurde dargestellt, dass die konzeptualisierten Instrumente auch ohne aufwändige und kostenintensive Controllingsoftware betrieben werden können.<sup>547</sup>

Schließlich nimmt die Kostenmanagementkonzeption auch auf die **externen, KMU-spezifischen Problemfelder** Einfluss. Dabei tragen Maßnahmen der Kostenreduzierung zunächst zu einer Erhöhung der Liquidität bei, was insbesondere in KMU, die i. Vgl. zu größeren Unternehmen einen erschwerten Zugang zu Fremdkapital zu verzeichnen haben, Liquiditätsprobleme reduziert und die Wettbewerbsfähigkeit erhöht.<sup>548</sup> Eine damit verbundene Steigerung der Eigenkapitalquote kann überdies zu verbesserten Bedingungen bei Kreditanträgen führen.<sup>549</sup> Zudem ist davon auszugehen, dass auch das ergänzende Ausweisen expliziter Kostenmanagementmaßnahmen und -instrumente im Rahmen des Controllings bessere Kreditbedingungen fördert.<sup>550</sup>

Im Hinblick auf die **strukturelle Ausgestaltung der Konzeption** ist abschließend anzumerken, dass das Kostenmanagement nicht als eigenständige Funktion im Unternehmen definiert wurde, sondern im Zuge des Controllings umgesetzt werden soll. Die Elemente der Konzeption wurden daher aus den bestehenden Controllingkonzeptionen für KMU übernommen und im Hinblick auf das Kostenmanagement konkretisiert, wobei insbesondere die Anforderungen an den hohen unternehmensindividuellen Gestaltungsspielraum Berücksichtigung fanden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die eingangs festgelegten Gütekriterien der Konzeption ausreichend erfüllt werden und sowohl für die Konzeptualisierung als auch die Implementierung innerhalb des Controllings eine strenge Einhaltung der geforderten Einfachheit, Über-

---

<sup>547</sup> Wie mit Hilfe der Praxisbeispiele aufgezeigt wurde, reicht meist eine einfache Software, wie z. B. ein Tabellenkalkulationsprogramm, aus.

<sup>548</sup> Vgl. Brodbeck (2001), S. 78 f. Eine unzureichende Liquidität stellt hierbei zugleich Wachstumshemmnis und häufigsten Grund von Konkursen in KMU dar.

<sup>549</sup> Vgl. Hofbauer & Bergmann (2008), S. 91 & 93.

<sup>550</sup> Vgl. Jonen & Lingnau (2004), S. 15 f.

---

sichtigkeit und Praktikabilität gegeben ist. Die eingangs postulierte wissenschaftliche und praktische Relevanz der Konzeption kann damit als bestätigt angesehen werden.

#### **4.4 Fazit**

Kapitel 4 hatte die Konzeptualisierung des Kostenmanagements in KMU zum Ziel. Auf der Grundlage eingangs definierter Rahmenbedingungen – den klassischen KMU-Problemfeldern sowie bestehenden Controllingkonzeptionen für KMU – erfolgte eine schrittweise Gestaltung der Konzeption, wobei die grundsätzlichen Elemente entsprechend denen wissenschaftlich bewährter Controllingkonzeptionen gewählt wurden. In der Folge wurden Leitbild, Aufgaben, Aufgabenträger sowie Instrumente und Prozesse definiert und für die Umsetzung in KMU konkretisiert. Da das Kostenmanagement infolge der eingeschränkten Ressourcenverfügbarkeit im Rahmen des Controllings betrieben werden soll, fand auch die Gestaltung der Elemente Leitbild, Aufgaben und Aufgabenträger in enger Anlehnung an das Controlling statt. Der Schwerpunkt der Konzeptualisierung lag demzufolge auf den kostenmanagementspezifischen Instrumenten Kurzfristige Kostenanalyse, Mehrperiodige Vergleiche, Prozesskostenrechnung, Gemeinkostenwertanalyse und Kostenkultur, die entsprechend der Ergebnisse der empirischen Untersuchung in Kapitel 3 selektiert wurden. Die abschließende Güteprüfung anhand der zu Beginn dieses Kapitels definierten Kriterien bestätigte die wissenschaftliche und praktische Relevanz der Konzeption und demzufolge die begründete Verwendung im weiteren Verlauf der Arbeit.

Im nächsten Kapitel soll damit empirisch überprüft werden, inwiefern die generierte Kostenmanagementkonzeption bereits in der Wirtschaftspraxis Anwendung findet.



## 5 Mehrfallstudie zur empirischen Validierung

*Ziel von Kapitel 5 ist eine initiale Validierung der im vorangegangenen Kapitel entwickelten Kostenmanagementkonzeption an der Wirtschaftspraxis. Nach einer schrittweisen Eingrenzung und Selektion der hierfür geeigneten Forschungsmethode soll zunächst das Untersuchungsmodell entwickelt und beschrieben werden. Für die Forschungsdurchführung sollen die Untersuchungsteilnehmer umfassend charakterisiert werden, damit die individuellen, situativen Bedingungskonstellationen im Hinblick auf die Beurteilung des Implementierungsstands der Konzeption berücksichtigt werden können. Darauf aufbauend werden die einzelnen Elemente der Kostenmanagementkonzeption detailliert untersucht, um eine abschließende Spiegelung der theoretischen Konzeption an der Praxis zu ermöglichen.*

### 5.1 Forschungsmethodik

#### 5.1.1 Qualitative, anwendungsorientierte Forschung

Die Erkenntnisse aus der Literaturanalyse und der Umfrage legen nahe, dass eine Vielzahl von Faktoren den Implementierungsgrad von Controlling im Allgemeinen und Kostenmanagement im Speziellen in KMU beeinflussen. Die in Kapitel 2 erläuterten KMU-Charakteristika sowie die in Kapitel 4 aufgezeigten klassischen Problemfelder bei der Einführung von Controlling stellen hierbei lediglich einen generalisierten Auszug an Einflussfaktoren dar.<sup>551</sup> Daneben sind unternehmensindividuelle Rahmenbedingungen – wie z. B. Branche, Profitabilität und Bildungsgang des Unternehmers – weitere Komplexitätstreiber bei dem Versuch, die Ausprägung von Controlling bzw. Kostenmanagement in KMU einerseits und die dafür konkret verantwortlichen Faktoren andererseits zu bewerten.

Kleining (1991) vertritt die These, dass der gewählte Forschungsansatz in entsprechender Relation zur Komplexität des zu untersuchenden Sachverhaltes stehen muss. Die Annahme in der Sozialwissenschaft,

---

<sup>551</sup> Vgl. Kapitel 2.1.2 und Kapitel 4.1.1.

dass die dort untersuchten „Gegenstände komplex, differenziert und nicht auf wenige Wirkungen reduzierbar seien, jedenfalls nicht ohne vorhergehende Untersuchung“<sup>552</sup>, trifft auch auf die vorliegende Forschungsproblematik zu. Aus diesem Grund soll, an die Ergebnisse der quantitativen Forschung in Kapitel 3 anknüpfend, das zur Ableitung generalisierter Aussagen zum Implementierungsstand diente, ein **qualitativer Forschungsansatz**, der die Beschreibung von Sachverhalten bezweckt, für die Validierung der Konzeption eingesetzt werden.<sup>553</sup>

Die qualitative Forschung verfolgt dabei das Ziel, Forschungsfragen ganzheitlich und im Rahmen Ihres Praxisbezugs zu untersuchen.<sup>554</sup> Im vorliegenden Fall soll hierüber zum einen dem komplexen Umfeld von KMU Rechnung getragen werden, zum anderen kann auf diese Weise, durch Berücksichtigung sozialwissenschaftlicher Komponenten, der hohe Einflussgrad der Persönlichkeit des Unternehmers auf die Organisation eines Unternehmens einbezogen werden.

Ziel des vorliegenden Kapitels ist es, die entwickelte Konzeption in der Praxis zu validieren und die hierbei vorherrschenden Bedingungskonstellationen und Einflüsse detailliert zu beschreiben. Zur Wahrung des Praxisbezugs wird deshalb im Rahmen der qualitativen Forschung die **anwendungsorientierte Forschung** der Grundlagenforschung vorgezogen. Die wissenschaftliche Begründung der Präferenz der anwendungsorientierten Forschung, die zugleich die Unterscheidbarkeit gegenüber der Grundlagenforschung liefert, lässt sich an den folgenden fünf, von Ulrich (1984) formulierten Merkmalen festmachen:<sup>555</sup>

### 1. Praxisbezug:

Die Probleme der Grundlagenforschung entspringen theoretisch

---

<sup>552</sup> Kleining (1991), S. 14.

<sup>553</sup> Intention der qualitativen i. Vgl. zur quantitativen Forschung ist die „Entdeckung“ von Theorieaussagen, im Gegensatz zu deren „Überprüfung“, vgl. Brüsemeister (2008), S. 19. Sie dient folglich der Beschreibung von Gegenständen bzw. Sachverhalten und muss nach Kleining (1982), S. 226, der quantitativen Forschung vorhergehen. In der vorliegenden Arbeit sollen die aus der Literaturanalyse vermuteten, empirisch jedoch nicht bestätigten Erkenntnisse durch Entdeckung ebendieser, mittels qualitativer Forschungsmethoden, belegt und die Forschungslücke begründet werden.

<sup>554</sup> Vgl. Kamps (2000), S. 48.

<sup>555</sup> Vgl. Ulrich (1984), S. 202 f.

schen Zusammenhängen, Probleme der anwendungsorientierten Forschung entstehen jedoch in der Praxis.

**2. Interdisziplinarität:**

Die Probleme der anwendungsorientierten Forschung lassen sich nicht nach Disziplinen klassieren, wie dies in der Grundlagenforschung der Fall ist, da die Probleme des handelnden Menschen adisziplinär sind. Infolgedessen ist auch der anwendungsorientierten Forschung ein interdisziplinärer Charakter zuzuordnen.

**3. Gestaltungsfunktion:**

Ziel der anwendungsorientierten Forschung ist das Entwerfen einer neuen Wirklichkeit, wohingegen die Grundlagenforschung beabsichtigt, die bestehende Realität zu beobachten.

**4. Messbarkeit:**

Anwendungsorientierte Forschung wird an praxisnahen Kriterien wie Umsetzbarkeit, Leistungsgrad oder universeller Anwendbarkeit gemessen. Die reine Wahrheit der wissenschaftlichen Aussagen ist entsprechend nicht ausschlaggebend, sondern der konkrete, durch Entwürfe gestiftete Nutzen.

**5. Wertbarkeit:**

Aufgrund messbarer Nutzenkriterien (vgl. 4. Messbarkeit), ist die in der Wissenschaft geläufige Wertfreiheit i. Vgl. zur Grundlagenforschung nicht realisierbar. „Eine wertfreie anwendungsorientierte Wissenschaft wäre für die Praxis wertlos.“<sup>556</sup>

Resümierend fordert die anwendungsorientierte Forschung einerseits einen aktuellen Praxisbezug, innerhalb dessen die Komplexität des menschlichen Handelns Berücksichtigung findet. Andererseits wird der Anspruch erhoben, eine anwendbare Handlungsempfehlung zur Begegnung der in der Praxis aufgefundenen Herausforderungen zu formulieren.

---

<sup>556</sup> Ulrich (1984), S. 203.



Nach der grundsätzlichen Entscheidung, bei der Bearbeitung der vorliegenden Problemstellung der qualitativen, anwendungsorientierten Forschung zu folgen, wird im nächsten Schritt die hierbei einzusetzende Forschungsmethode unter Zuhilfenahme der von Yin (2003) beschriebenen situativen Entscheidungsmatrix ausgewählt. Die Matrix stellt wesentliche Methoden im Kontext ihrer Bedingungskonstellationen gegenüber, wobei neben der Bewertung der Art der Forschungsfrage nach dem Erfordernis von Verhaltenskontrollen sowie dem Bezug auf ein gegenwärtiges Ereignis differenziert wird.<sup>557</sup>

Kontext Strategie	Art der Forschungsfrage	Erfordernis von Verhaltenskontrollen?	Bezug auf gegenwärtiges Ereignis?
Experiment	Wie? Warum?	Ja	Ja
Umfrage	Wer? Was? Wo? Wie viel(e)?	Nein	Ja
Analyse von Archivmaterial	Wer? Was? Wo? Wie viel(e)?	Nein	Ja/Nein
Geschichtliche Forschung	Wie? Warum?	Nein	Nein
Fallstudie	Wie? Warum?	Nein	Ja

Tab. 5-1: Bedingungskonstellationen von Forschungsstrategien<sup>558</sup>

Für die Lokalisierung der richtigen Forschungsmethode innerhalb der Matrix soll die vorliegende Fragestellung tiefergehend charakterisiert werden. Wie eingangs formuliert, intendiert dieser Teil der Arbeit eine Validierung der zuvor entwickelten Kostenmanagementkonzeption durch Spiegelung der konzeptualisierten Elemente an der realwirtschaftlichen Praxis, m. a. W. eine initiale Beobachtung und reflektierend-vergleichende Beschreibung der festgestellten Phänomene im Kontext der Konzeption. Im Hinblick auf die methodenspezifischen Bedingungskonstellationen bedeutet dies, dass

<sup>557</sup> Vgl. Yin (2003), S. 3-7.

<sup>558</sup> Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Cosmos Corporation in Yin (2003), S. 5 (Übersetzung durch den Verfasser).

- die Fragestellung die Verwendung der **Forschungsfragen „Wie?“ und „Warum?“** impliziert, um die Komplexität betriebspezifischer Bedingungskonstellationen hinreichend zu berücksichtigen,
- zudem bewusst **auf Verhaltenskontrollen verzichtet werden** soll, damit Hintergründe und Ursachen der vorherrschenden Unternehmensstrukturen und organisationalen Praktiken mit in die Untersuchung einfließen können und
- die Untersuchung idealerweise **in realen, aktuell in der Wirtschaft agierenden Unternehmen** stattfindet, um den gegenwärtigen sozioökonomischen Bezugsrahmen zu berücksichtigen.

Die Charakterisierung der Fragestellung weist eine eindeutige Überschneidung mit den für eine Fallstudie einschlägigen Bedingungskonstellationen auf und begründet folglich deren Anwendung im vorliegenden Forschungskontext. Zudem erschließt sich ihr Einsatz, neben der theoretisch deduzierten Begründung, auch aus den Unzulänglichkeiten der Umfrage im Rahmen der quantitativen Analyse des Implementierungsstands. Die Untersuchung in Kapitel 3 lässt z. B. keine Rückschlüsse auf die unternehmensspezifischen Bedingungskonstellationen oder die im Rahmen der Konzeptualisierung erwähnten, unternehmensindividuell entwickelten Instrumente zu. Zudem ist auch ein partieller oder adjustierter Einsatz bewährter Instrumente nur schwer nachvollziehbar, da trotz einer verständlichen und methodisch korrekten Formulierung der Fragen nach wie vor die Gefahr einer irrtümlich falschen Beantwortung aufgrund unzureichenden Fachwissens und Verständnisses der Fachtermini besteht.<sup>559</sup> Die fehlende Interaktion mit dem Respondenten, wie dies bei der Online-Umfrage der Fall ist, stellt hierbei ein maßgebliches Problem dar, das durch den Einsatz der Fallstudie als intensive, tieferegehende Untersuchungsmethode zum Erfassen indivi-

---

<sup>559</sup> Die Verwendung einheitlicher Fachbegriffe ist die Voraussetzung für ein universelles Verständnis und die wissenschaftliche Bearbeitung der Problemstellung, vgl. Häder (2015), S. 26 f. Eine umfassende Definition der in der Wissenschaft einheitlichen Begriffe zu Instrumenten und methodischen Hintergründen würde jedoch den zeitlichen und inhaltlichen Rahmen der Umfrage deutlich überschreiten.

dueller Ausprägungen der Kostenmanagementkonzeption behoben werden soll.<sup>560</sup>

Zusammenfassend lässt sich damit die folgende schematische Einordnung des Untersuchungsmodells skizzieren:

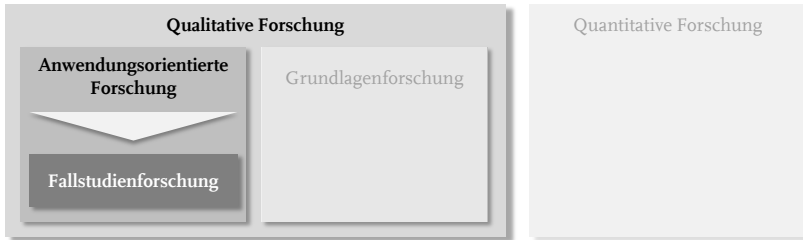


Abb. 5-1: Schematische Einordnung der Forschungsmethode<sup>561</sup>

### 5.1.2 Fallstudienforschung

Wenngleich der betriebswirtschaftliche Forschungsschwerpunkt in der Vergangenheit überwiegend auf der quantitativen Forschung beruhte, so gewinnt die Fallstudie als qualitative Forschungsmethode zunehmend an Relevanz.<sup>562</sup> Fallstudien sind insbesondere dann geeignet, wenn sich der Untersuchungsgegenstand besonders unstrukturiert, komplex und differenziert darstellt. Entsprechend lässt sich auch die Herkunft des Namens begründen, der auf ein spezielles Untersuchungsverfahren

<sup>560</sup> Vgl. Swanborn (2010), S. 5. Ein Einsatz der Analyse von aktuellem Archivmaterial wäre u. U. ebenfalls denkbar, da auch hier der Praxisbezug vorliegt und keine Verhaltenskontrollen erfolgen. Jedoch ist sie, wegen ihrer quantitativen Ausrichtung, nur bedingt dazu geeignet die Komplexität und Differenziertheit der Untersuchungsgegenstände in den Forschungsgang mit einzubinden. Das Experiment wiederum mag, im Sinne einer anwendungsorientierten Forschung, bewusst gestaltend sein. Es beschreibt jedoch nicht ausreichend die spezifischen Gegebenheiten und den festzustellenden Status Quo in KMU, sondern fixiert diesen durch Verhaltenskontrollen. Die Analyse von historischem Archivmaterial sowie die geschichtliche Forschung werden, aufgrund des nicht vorhandenen Bezugs auf ein gegenwärtiges Ereignis und des demzufolge fehlenden Praxisbezugs, grundsätzlich ausgeschlossen.

<sup>561</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>562</sup> Vgl. Roll (2003), S. 315.

---

zurückgeht, mit dem Ziel der umfassenden Erhebung und Auswertung eines Falls.<sup>563</sup>

Sowohl in der Betriebswirtschaftslehre als auch den Sozialwissenschaften stellt die Begriffsdefinition nach Yin (2003) eine mittlerweile anerkannte Charakterisierung der Fallstudie dar:

„A case study is an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon within its real-life context, especially when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident. (...) The case study inquiry copes with the technically distinctive situation in which there will be many more variables of interest than data points (...).“<sup>564</sup>

Aus dieser Begriffsdefinition lassen sich wesentliche Merkmale ableiten. Eine Fallstudie ist demnach

- ein empirischer Forschungsansatz,
- der ein zeitgenössisches, reales Phänomen untersucht,
- ohne dabei Einfluss oder Kontrolle auf den Forschungskontext auszuüben,
- mit dem Ziel, komplexe Ursache-Wirkungs-Beziehungen zu beschreiben.

Die im Rahmen der Erhebung und Auswertung eines bestimmten Falls eingesetzte Vorgehensweise kann untersuchungsindividuelle Ausprägungen aufweisen. Yin (2009) differenziert hierbei grundsätzlich zwischen Einzel- und Mehrfallstudien, innerhalb derer er weiter zwischen holistischen und integrierten Einzel- und Mehrfallstudien unterscheidet. Zur Trennung der Studiendesigns ist eine Abgrenzung der Begriffe *Fall*, *Kontext* und *Objekt* erforderlich.

Der *Fall* stellt hierbei das eigentliche Untersuchungsobjekt dar, z. B. ein Unternehmen, innerhalb dessen sich der zu untersuchende Sachverhalt abspielt. Dieses Untersuchungsobjekt wird in seinem jeweiligen *Kontext* betrachtet, wobei dieser die jeweils fallspezifischen Rahmenbedingun-

---

<sup>563</sup> Vgl. Brüsemeister (2008), S. 55.

<sup>564</sup> Yin (2003), S. 13 f.

gen der Untersuchung beschreibt. Folglich ergibt sich daraus auch eine Abgrenzung des forschungsrelevanten Rahmens, der aus direkten Bedingungskonstellationen des Falls und indirekten Bedingungskonstellationen des Kontexts resultiert. Die Konkretisierung des Begriffs *Objekt* ergibt sich aus der Gegenüberstellung holistischer und integrierter Studiendesigns. Im Falle eines holistischen Designs liegt je Fall ein Untersuchungsobjekt vor. Handelt es sich jedoch um ein integriertes Fallstudien-Design, so werden mehrere Objekte je Fall analysiert.<sup>565</sup> Im Zuge einer integrierten Einzelfallstudie könnte z. B. ein Unternehmen der zu Grunde gelegte Fall sein und die Abteilungen des Unternehmens wiederum das jeweilige zu analysierende Objekt, innerhalb dessen ein Phänomen untersucht wird. Der Kontext würde sich aus dem Unternehmensumfeld ergeben. Die nachfolgende Abbildung illustriert die unterschiedlichen Fallstudiengrundtypen:

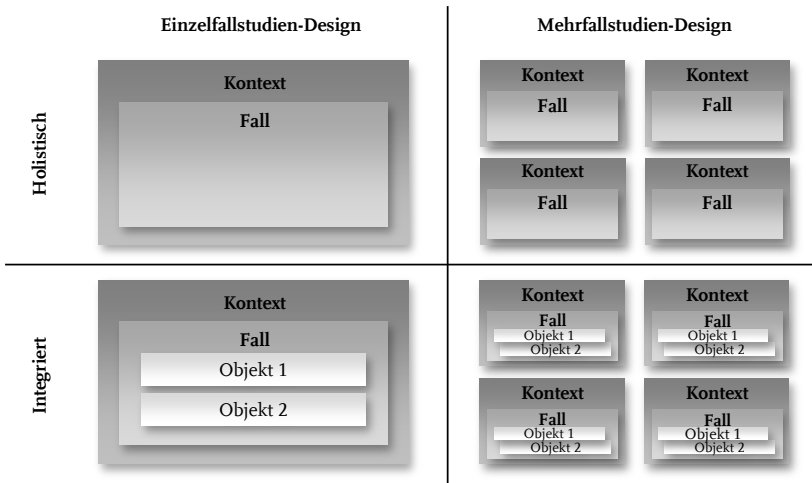


Abb. 5-2: Grundtypen von Fallstudien<sup>566</sup>

<sup>565</sup> Vgl. Yin (2009), S. 46 f.

<sup>566</sup> Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Cosmos Corporation in Yin (2003), S. 40 (Übersetzung durch den Verfasser).

Die Ergebnisse von Fallstudien hängen dabei maßgeblich von deren Vorbereitung, einem strukturierten Aufbau sowie einer Reihe von Gütekriterien ab.<sup>567</sup> Zudem sind kommunikative und soziale Kompetenz sowie Empathie des Interviewers elementar für den Erfolg der Fallstudie.<sup>568</sup> Demzufolge soll im Zuge der Entwicklung des Untersuchungsmodells deren Einsatz und die damit verbundenen methodischen Grundlagen erläutert werden.

### 5.1.3 Zwischenfazit

Zur Validierung der in Kapitel 4 entwickelten Kostenmanagementkonzeption in der Unternehmenspraxis wurde zunächst ein qualitativer Forschungsansatz gewählt, wobei hierin die anwendungsorientierte Forschung zu Ungunsten der Grundlagenforschung selektiert wurde. Die in der anwendungsorientierten Forschung zur Verfügung stehenden Forschungsmethoden wurden mit Hilfe einer situativen Entscheidungsmatrix an den Charakteristiken der Problemstellung gespiegelt, woraus eindeutig die Fallstudie als einzusetzende Forschungsmethode hervorging. Darauf aufbauend wurde die Fallstudienforschung und die grundsätzlich spezifizierbaren Fallstudiengrundtypen vorgestellt. Für die Durchführung der Fallstudie sollen nun im nächsten Schritt die methodischen Grundlagen erörtert und das Untersuchungsmodell abgeleitet werden.

## 5.2 Entwicklung des Untersuchungsmodells

### 5.2.1 Methodische Grundlagen

Für eine erfolgreiche Fallstudien durchführung ist neben der Wahl des richtigen Studiendesigns die Einhaltung bestimmter Qualitätskriterien erforderlich. Im Folgenden werden daher der in der vorliegenden Un-

---

<sup>567</sup> Vgl. Stocker & Tochtermann (2012), S. 15.

<sup>568</sup> Vgl. Misoch (2015), S. 215-217. Insbesondere die Fähigkeit der Empathie, die sich aus den Kompetenzen der Gefühlsansteckung, der Perspektivenübernahme und der Fähigkeit, den Kontext sozialer Situationen zu verstehen, zusammensetzt (vgl. Körner [1998], S. 1), ermöglicht den Aufbau eines Vertrauensverhältnisses, in dem der Befragte bereit ist, auch sensible Informationen preiszugeben, vgl. Misoch (2015), S. 217.

tersuchung zu Grunde gelegte, idealtypische **Fallstudienprozess** sowie die im Rahmen der Fallstudienforschung grundsätzlich zu berücksichtigenden **Gütekriterien** erläutert.

### Fallstudienprozess:

Oberstes Qualitätskriterium der Fallstudienforschung stellt ein geregelter Ablauf der Fallstudie dar, der durch die Einhaltung eines zuvor festgelegten Untersuchungsprozesses gewährleistet werden kann. Da die Fallstudie analog zur Umfrage in Kapitel 3 einen empirischen Forschungsansatz darstellt, könnte der dort beschriebene und generell auch gültige Forschungsprozess herangezogen werden.<sup>569</sup> Dennoch existieren eine Reihe methodenspezifischer Anforderungen, die im Rahmen der Fallstudienforschung zu beachten sind und daher nachfolgend über den Fallstudienprozess Berücksichtigung finden sollen:

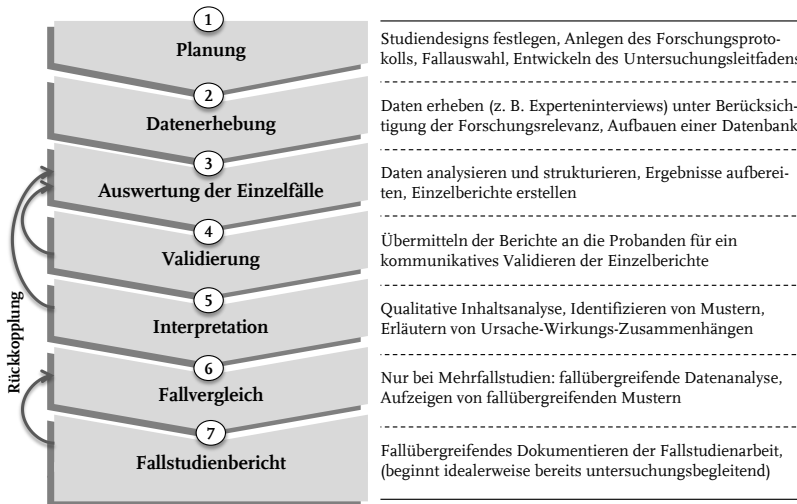


Abb. 5-3: Der Fallstudienprozess<sup>570</sup>

<sup>569</sup> Vgl. Kapitel 3.2.1.

<sup>570</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Im ersten Schritt findet die **Planung** der Fallstudie statt, innerhalb derer das Untersuchungsmodell durch Festlegen von Design, Probanden und Untersuchungsleitfaden entwickelt wird. Darauf aufbauend erfolgt die **Datenerhebung**, die unter dem strengen Aspekt der Forschungsrelevanz in den Aufbau der Datenbank mündet. Bei der Auswertung der Einzelfälle werden die Daten anschließend analysiert, strukturiert und für die **Einzelberichterstattung** aufbereitet. Um die Datenqualität sicherzustellen, werden die Einzelberichte zur **Validierung** an die Probanden übermittelt. Falls erforderlich, kann in diesem Schritt auch eine zusätzliche Bewertung der Berichte durch Experten erfolgen, worauf in der vorliegenden Arbeit aufgrund der bereits umfangreichen Erkenntnisse zur Forschungsthematik aus Literaturanalyse und quantitativer Untersuchung jedoch verzichtet wird. Im fünften Schritt werden die Forschungsergebnisse durch **Interpretation** in erste Forschungsaussagen überführt. Im Zuge der qualitativen Inhaltsanalyse werden dabei Muster identifiziert und Ursache-Wirkungs-Zusammenhänge des Falls beschrieben. Im Falle von Mehrfallstudien fließen die hieraus gewonnenen Erkenntnisse unmittelbar in die sechste Phase, den **fallübergreifenden Vergleich** der Forschungsergebnisse, ein. Auf der Grundlage von fallübergreifenden Datenanalysen werden in diesem Schritt Thesen abgeleitet, die das eingangs formulierte Forschungsdefizit adressieren.<sup>571</sup> Im siebten und letzten Schritt der Fallstudienforschung erfolgt die Erstellung des **Fallstudienberichts**, der den Forschungsverlauf, die darin generierten Ergebnisse und gewonnenen Erkenntnisse sowie die daraus abgeleiteten Theorien dokumentiert.

Die Schritte drei, vier und sieben dienen überdies der **Prozessrückkopplung**, d. h. der Hinterfragung von Ergebnissen im laufenden Fallstudienprozess. Auf diese Weise können Anpassungen oder Korrekturen im Studiendesign vorgenommen werden, um den empirischen Gehalt<sup>572</sup> der Forschungsergebnisse sicherzustellen.<sup>573</sup>

---

<sup>571</sup> Vgl. Wrona (2005), S. 37.

<sup>572</sup> Nach Braun (1975), S. 204 f., ist der empirische Gehalt einer Theorie dann umso höher, je mehr Theorien sie selbst widerspricht bzw. je mehr sie verbietet.

<sup>573</sup> Vgl. Borchardt & Göthlich (2007), S. 43 f., Kaya (2007), S. 43 f., Roll (2003), S. 316 f., Yin (2009), S. 56-58.



### Gütekriterien der Fallstudienforschung:

Zur Entkräftung des häufigen Vorwurfs einer mangelnden methodischen Disziplin und Konsequenz in der Fallstudienforschung werden auch den Fallstudien generelle Qualitätskriterien zu Grunde gelegt, die einerseits zur Konkretisierung der Forschungsaufgabe und Orientierung bei deren Durchführung dienen.<sup>574</sup> Andererseits soll mit Hilfe eines qualitätssichernden Kriterienkatalogs auch die Kommunizierbarkeit von Forschungsarbeiten und der darin gewonnenen Erkenntnisse verbessert werden.<sup>575</sup> Analog zum Forschungsprozess sind die wissenschaftlichen Gütekriterien der Fallstudienforschung ebenfalls mit denen der Umfrage<sup>576</sup> vergleichbar; konkret sind dies, neben dem Fallstudienprozess, die **Validität** und die **Reliabilität**.<sup>577</sup>

Maßgebliches Gütekriterium ist hierbei die **Validität**, die grundsätzlich in dem Maße steigt, in dem die Fragestellung im Zuge der Fallstudie tatsächlich erfasst werden konnte bzw. in dem die Untersuchungen exakt das messen, was im Studiendesign vorgegeben wird. Um diese Qualitätskriterien zu messen, wird sie weiter in Konstruktvalidität sowie externe und interne Validität differenziert.<sup>578</sup>

Die **Konstruktvalidität** soll zunächst einen hohen Grad an Operationalisierbarkeit der Konstrukte und Objektivität der Messung sicherstellen. Dies kann u. a. durch Methodentriangulation, d. h. dem Einsatz mehrerer Datenerhebungsmethoden, erreicht werden. Auf diese Weise wird die Anzahl der Untersuchungsperspektiven erhöht und so die Subjektivität und die damit verbundene Ergebnisverzerrung der Einzelperspektive ausgeglichen. Zudem können die Ergebnisse durch Diskussion mit den Teilnehmern verbessert werden.

---

<sup>574</sup> Vgl. Schäffer & Brettel (2005), S. 45.

<sup>575</sup> Vgl. Steinke (1999), S. 11.

<sup>576</sup> Vgl. hierzu auch die zu Grunde gelegten Gütekriterien der Umfrage, Kapitel 3.2.1.

<sup>577</sup> Vgl. Yin (2009), S. 40. Borchardt & Göthlich (2007), S. 44 f., erweitern diese Gütekriterien zudem um das Postulat der Gegenstandsangemessenheit von Erhebungsmethoden sowie das Postulat der Offenheit. Aufgrund des in der Literatur bewährten Bezugs auf die Kriterien Reliabilität und Validität in der zeitgenössischen Fallstudienforschung, wird diese Erweiterung in der vorliegenden Arbeit jedoch vernachlässigt.

<sup>578</sup> Vgl. Schögel & Tomczak (2009), S. 93 f.

Zur Gewährleistung der **externen Validität**, die eine hohe Generalisierbarkeit der Ergebnisse der Fallstudie intendiert, kann die Replikationslogik eingesetzt werden. Hiernach müssen die Fälle so gewählt werden, dass sie entweder zu ähnlichen Forschungsergebnissen führen oder aber konträre Forschungsergebnisse aus zuvor antizipierbaren Gründen liefern.

Die **interne Validität** wird als wichtigstes Qualitätskriterium der Fallstudienforschung betrachtet und bezweckt einen hohen Grad an Gültigkeit der aufgestellten Kausalzusammenhänge bei der Beschreibung von Ursache-Wirkungs-Ketten. Ihre Umsetzung kann u. a. durch Pattern Matching oder Zeitreihenanalysen garantiert werden.<sup>579</sup>

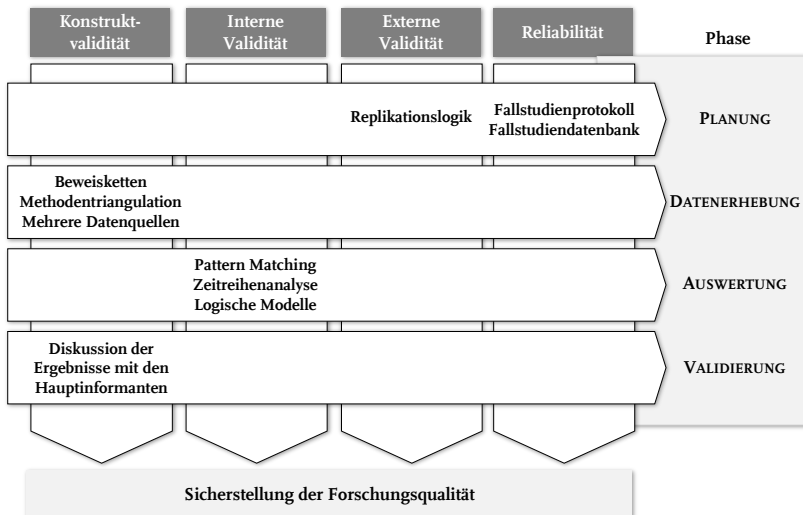


Abb. 5-4: Qualitätskriterien für Fallstudien<sup>580</sup>

Die **Reliabilität** ist schließlich dann umso höher, wenn eine Wiederholung der Fallstudie die gleichen Ergebnisse erzeugt und identische The-

<sup>579</sup> Vgl. Yin (2009), S. 40-54, Lamnek (2005), S. 148-166, Borchardt & Göthlich (2007), S. 44-46, Schäffer & Brettel (2005), S. 45, Schögel & Tomczak (2009), S. 92 f.

<sup>580</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

sen und Theorien abgeleitet werden. Dies setzt eine hohe Transparenz des Forschungsprozesses voraus (vgl. Fallstudienprozess) und kann z. B. durch Einsatz eines Fallstudienprotokolls oder Aufbau einer Fallstudien-datenbank gewährleistet werden.<sup>581</sup>

Da sich die Datenanalyse v. a. im Rahmen einer Mehrfallstudie komplex gestaltet, wird die Einhaltung der erörterten Gütekriterien durch forschungs-spezifisch gewählte Maßnahmen in der Modellentwicklung explizit Berücksichtigung finden.

### 5.2.2 Studiendesign

Die in Kapitel 4 entwickelte Kostenmanagementkonzeption soll mit Hilfe der Fallstudienforschung an realen KMU validiert werden. Leitfragen der Untersuchung sind daher insbesondere:

- **Warum** wird eine Kostenmanagementkonzeption in KMU eingesetzt bzw. aus welchen Gründen findet sie keine Beachtung?
- **Wie** wird die Kostenmanagementkonzeption in KMU umgesetzt?

Ziel ist es, damit zum einen die **realwirtschaftlichen Anwendungskontexte** zu untersuchen, um Aussagen zu Art und Grad der Umsetzung treffen zu können und Implikationen auf etwaige Adjustierungen der Theorie abzuleiten. Entsprechend der konzeptualisierten Elemente sollen hierfür die in der Praxis vorzufindenden Ausprägungen von Leitbild, Aufgaben, Aufgabenträger sowie Instrumenten und Prozessen des Kostenmanagements analysiert werden.

Zum anderen soll die Fallstudie jedoch auch mögliche unternehmens-spezifische **Einflusskriterien auf die Implementierung der Kostenmanagementkonzeption in KMU** (z. B. Größe des Unternehmens, Branche, Vita des Unternehmers bzw. der leitenden Angestellten) berücksichtigen und detailliert untersuchen. So konnte bereits in Kapitel 2 aufgezeigt werden, dass in kleineren Unternehmen Controllingaufgaben überwiegend durch den Unternehmer oder einzelne leitende Angestellte wahr-

---

<sup>581</sup> Vgl. Gibbert et al. (2008), S. 1468, Schäffer & Brettel (2005), S. 45.

genommen werden, was zumeist der geringen Betriebsgröße geschuldet ist. Entsprechend stellt sich u. a. die Frage, ob dies auch beim Kostenmanagement der Fall ist oder ob hier ggf. mit Hilfe von Finanzbuchhaltung und Steuerberater andere organisatorische Lösungswege eingesetzt werden.<sup>582</sup>

Auf der Grundlage der konkretisierten Zielsetzung soll zunächst das Studiendesign entwickelt werden, wobei wie dargelegt zwischen holistischem und integriertem Design sowie Einzel- und Mehrfallstudien unterschieden wird. Anschließend werden die Fälle selektiert sowie der Interviewleitfaden<sup>583</sup> und damit verbunden die Struktur des Fallstudienprotokolls festgelegt.

#### Holistisch versus integriert:

Das holistische Design intendiert die ganzheitliche Untersuchung einzelner Fälle ohne Berücksichtigung möglicher Teileinheiten innerhalb dieser. Ziel dieses Kapitels ist es, in Erfahrung zu bringen, ob bzw. in welcher Ausprägung die Kostenmanagementkonzeption in KMU Anwendung findet, wobei sich die Perspektive analog zur Umfrage in Kapitel 3 auf das ganze Unternehmen bezieht, ohne weitere Differenzierung der Organisationseinheiten. Einerseits sollen auf diese Weise die unterschiedlichen Kontextfaktoren, innerhalb derer das unternehmerische Handeln in KMU stattfindet, berücksichtigt werden.<sup>584</sup> Andererseits werden gerade in kleineren Unternehmen mehrere (Unternehmens-) Einheiten in Personalunion vom Unternehmer oder einzelnen leitenden Angestellten wahrgenommen, was eine vergleichende Bewertung separater Teilbereiche nahezu unmöglich macht.

---

<sup>582</sup> Gerade in den ersten Jahren nach der Gründung sowie in kleineren Unternehmen übernimmt der Steuerberater nicht nur klassische Beratungsfunktionen, sondern behält häufig auch den Überblick über wesentliche Unternehmenskennzahlen, wie z. B. Kosten oder Gewinn, vgl. Reuss (2002), S. 62 f., i. V. m. Salvenmoser (2009).

<sup>583</sup> Vgl. Anhang.

<sup>584</sup> Neben dem gesamtwirtschaftlichen Umfeld des Unternehmens (wie z. B. Wirtschaftswachstum, Arbeitslosigkeit, Branche), sind hierbei auch insbesondere unternehmensspezifische Faktoren von Relevanz (z. B. Ausprägung des Führungsverhaltens, Position, Qualifikation und beruflicher Hintergrund der Protagonisten, Art der Kommunikation), vgl. Kapitel 2.1.2.

Das Unternehmen bildet infolgedessen Fall und Untersuchungsobjekt zugleich, was einem holistischen Fallstudiendesign entspricht:

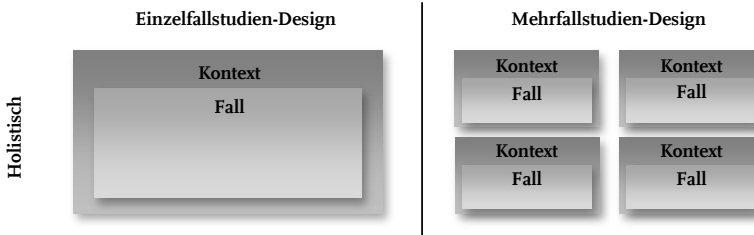


Abb. 5-5: Holistisches Fallstudiendesign<sup>585</sup>

Mit Auswahl des holistischen Designs entsteht jedoch die Gefahr, dass der Forschungsschwerpunkt bei ausgeprägtem Abstrahierungsgrad und zunehmendem Erkenntnisstand im Untersuchungsverlauf von der originären Forschungsfrage abweicht.<sup>586</sup> Die Folge wären unzureichend aussagekräftige Forschungsdaten im Ergebnis der Fallstudie. Dies soll zum einen durch die Rückkopplungsschleifen im Fallstudienprozess, zum anderen durch eine phasenbezogene Qualitätssicherung vermieden werden.

Nach der Eingrenzung auf ein holistisches Design ist im nächsten Schritt zu entscheiden, ob ein Einzel- oder Mehrfallstudiendesign angewendet werden soll.

#### Einzelfallstudie versus Mehrfallstudie:

Im Vergleich zur Einzelfallstudie intendiert ein Mehrfallstudiendesign die Steigerung der Falsifizierbarkeit von Erkenntnissen einer Fragestellung innerhalb einer vergleichbaren Forschungsumgebung durch mehrfache Bestätigung oder Widerlegung ebendieser. Auf diese Weise sollen aussagekräftigere Thesen generiert werden, was jedoch nicht automatisch impliziert, dass eine Mehrfallstudie generell einer Einzelfallstudie

<sup>585</sup> Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Cosmos Corporation in Yin (2003), S. 40 (Übersetzung durch den Verfasser).

<sup>586</sup> Vgl. Yin (2009), S. 50.

---

vorzuziehen ist. Vielmehr ist abhängig von der Fragestellung individuell zu bewerten, welches Design die bessere Methode darstellt.<sup>587</sup>

**Einzelfallstudien** können in bestimmten Situationen eine höhere Aussagekraft in Ihren Forschungsergebnissen erzielen als Mehrfallstudien. Konkret können hierbei fünf Arten von Einzelfallstudien unterschieden werden, die bei Vorliegen einer entsprechenden Forschungsfrage der Mehrfallstudie vorzuziehen sind.<sup>588</sup>

1. Der kritische Einzelfall, der zur Bestätigung, Hinterfragung oder Erweiterung von Thesen einer Theorie innerhalb fixer Rahmenbedingungen dient.
2. Der einmalige bzw. einzigartige Fall, der kein bekanntes Muster erkennen lässt und deshalb zur detaillierten Untersuchung eines speziellen Phänomens eingesetzt wird (u. a. in der Medizin gebräuchlich).
3. Der repräsentative Fall, der stellvertretend für Fälle identischen Musters ein bekanntes Phänomen untersuchen und beschreiben soll.
4. Der Untersuchungsfall, der bei zeitlich verzögert zugänglichen Informationen einen bereits vergangenen Fall untersucht und beschreibt (u. a. in der Kriminalistik gebräuchlich).
5. Der fortlaufende Fall, der mehrmals im Zeitverlauf analysiert wird, um bestimmte Rahmenbedingungen zu beobachten und deren Veränderungen zu dokumentieren.

Im Vergleich zu den in der Wissenschaft bewährten Einzelfallstudien wurden insbesondere in den letzten Jahren auch zunehmend **Mehrfallstudien** in der Forschung eingesetzt. Mehrfallstudien zeichnen sich dabei durch bestimmte Vor-, aber auch Nachteile aus, die bei der Wahl des Studiendesigns berücksichtigt werden müssen.

---

<sup>587</sup> Vgl. Yin (2009), S. 53 f., i. V. m. Roll (2003), S. 316.

<sup>588</sup> Vgl. Yin (2009), S. 47-51.

So liefern Sie einerseits stringente, robuste Ergebnisse aus mehreren Fällen und lassen bereits im Forschungsverlauf eine erste Validierung der Ergebnisse und Falsifizierbarkeit der daraus generierten Thesen zu.<sup>589</sup> Andererseits sind sie nicht beliebig einsetzbar (z. B. bei einzigartigen oder repräsentativen Fällen) und zumeist mit einem erheblich höheren Forschungsaufwand verbunden. Die größte Herausforderung der Mehrfallstudie – die zugleich aber auch ihren größten Mehrwert i. Vgl. zur Einzelfallstudie darstellt – ist die **Replikation**. Sie wird fälschlicherweise häufig mit der Bildung repräsentativer Stichproben in Umfragen gleichgesetzt, deren „Zusammensetzung der [untersuchten] Population möglichst stark ähneln muss“<sup>590</sup>, um zutreffende Aussagen über diese treffen zu können. Die **Replikationslogik** beschreibt im Gegensatz hierzu jedoch die Art und Weise, wie jeder Fall sorgfältig ausgewählt werden muss, sodass er

- entweder identische Forschungsergebnisse
- oder konträre Forschungsergebnisse aus antizipierbaren Ursachen

im Vergleich zu den übrigen Fällen liefert. Dabei können beide Typen von Forschungsergebnissen innerhalb einer Mehrfallstudie eingesetzt werden.

Durch Replikation kann im Verlauf einer Mehrfallstudie ein zunehmend belastbares Fundament an Theorien und Thesen aufgebaut werden, mit dem Ziel, das Eintreten oder Ausbleiben bestimmter Phänomene in speziellen Bedingungskonstellationen darzulegen. Zudem kann durch Erhöhen der Fallzahl die Aussagekraft von aus Fallstudien-ergebnissen abgeleiteten Thesen signifikant erhöht werden.<sup>591</sup> Jedoch sei an dieser Stelle auch erwähnt, dass die Mehrfallstudie zu keinem Zeitpunkt eine absolute Generalisierung von Aussagen intendiert, wie dies bei der Umfrage der Fall ist, da dies aufgrund der geringeren Fall-

---

<sup>589</sup> Vgl. Roll (2003), S. 316.

<sup>590</sup> Bortz & Döring (2002), S. 401.

<sup>591</sup> Vgl. Kraimer (2002), S. 215, i. V. m. Yin (2014), S. 57.

zahl und den komplexen Rahmenbedingungen von Fallstudien nahezu unmöglich ist.

Die vorliegende Fragestellung zum Implementierungsgrad der entwickelten Kostenmanagementkonzeption in KMU stellt eine Forschungsfrage dar, deren Inhalt vielschichtig und auch sehr unternehmensindividuell sein kann. Die Bearbeitung über ein klassisches Einzelfallstudien-design wäre zu spezifisch und im Hinblick auf eine allgemeingültigere Thesenbildung unzureichend. Um diesem Umstand zu begegnen, wird daher ein **holistisches Mehrfallstudien-design** gewählt, das der Replikationslogik entsprechende Thesen ermöglicht und gleichzeitig den komplexen Bedingungskonstellationen des unternehmensindividuellen Kontextes gerecht wird.

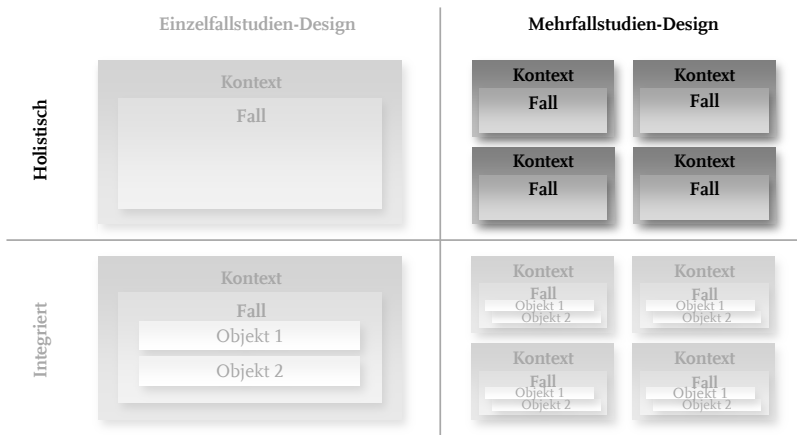


Abb. 5-6: Holistisches Mehrfallstudien-Design nach Yin<sup>592</sup>

### 5.2.3 Zwischenfazit

Nachdem in Kapitel 5.1 die Fallstudienforschung als einzusetzende Forschungsmethodik selektiert und charakterisiert wurde, diente dieses Ka-

<sup>592</sup> Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Cosmos Corporation in Yin (2003), S. 40 (Übersetzung durch den Verfasser).



pitel zur Schaffung der methodischen Grundlagen und der Entwicklung des Untersuchungsmodells. Nach einer eingehenden Erläuterung des Fallstudienprozesses, der eine zielgerichtete Durchführung des Forschungsprozesses sicherstellen sollte, wurden die untersuchungsrelevanten Gütekriterien vorgestellt. Darauf aufbauend wurde schrittweise das Studiendesign festgelegt, wobei ein holistisches Mehrfallstudiendesign für den weiteren Verlauf der Forschung gewählt wurde.

## 5.3 Mehrfallstudie

### 5.3.1 Fallauswahl und Datenerhebung

Um das Forschungsdefizit zu adressieren, wurden im Rahmen der **Fallauswahl** vier KMU für die explorative Untersuchung selektiert.<sup>593</sup> Im Rahmen der holistischen Mehrfallstudie wurde dabei jedes Unternehmen als einzelner Fall in seinem spezifischen, unternehmensindividuellen Kontext bearbeitet. Eine erste Charakterisierung der teilnehmenden Unternehmen liefert die nachfolgende Tabelle:

Kriterium Unternehmen	Branche	Führungsstruktur	Anzahl Mitarbeiter	Umsatz in Mio. €	KMU- Kategorie
Alpha	Dienstleistung	eigentümer- & managementgeführt	10 bis 50	2 bis 10	Kleines Unternehmen
Beta	Industrie, verarb. Gewerbe	eigentümergeführt	10 bis 50	2 bis 10	Kleines Unternehmen
Gamma	Industrie, verarb. Gewerbe	überwiegend eigentümergeführt	10 bis 50	10 bis 50	Mittleres Unternehmen
Delta	Dienstleistung	eigentümergeführt	50 bis 250	10 bis 50	Mittleres Unternehmen

Daten zum Stichtag 31.12.2014, aufgerundet auf Vollzeitkräfte.

Tab. 5-2: Teilnehmer der Mehrfallstudie<sup>594</sup>

<sup>593</sup> Nach Eisenhardt (1989), S. 545, soll die Fallzahl einer Mehrfallstudie zwischen vier und maximal zehn Fällen liegen. Eine Mehrfallstudie mit weniger als vier Fällen kann u. U. nicht ausreichende Erkenntnisse liefern, bei mehr als zehn Fällen besteht hingegen die Schwierigkeit, die Komplexität und Datenvielfalt zu bewältigen.

<sup>594</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Da sich die Suche nach geeigneten und v. a. bereitwilligen Unternehmen schwieriger als erwartet gestaltete, gilt der Dank an dieser Stelle den teilnehmenden Unternehmen, deren Inhaber und leitenden Angestellten, die nicht zögerten, auch interne und vertrauliche Informationen, zu Gunsten einer transparenten, detaillierten Untersuchung zur Verfügung zu stellen. Insbesondere die gemeinsamen, wertschöpfenden Diskussionen, in denen die Teilnehmer sich nicht scheuten, auch betriebswirtschaftliche Unzulänglichkeiten im eigenen Unternehmen und dessen Führung offen und kontrovers zu debattieren, trugen entschieden zum Erfolg der Mehrfallstudie bei. Dennoch legten einzelne Teilnehmer wert auf eine Anonymisierung der Daten, weshalb im Verlauf der Fallstudien lediglich eine grobe Charakterisierung der Geschäftsmodelle erfolgt und die Anzahl der Mitarbeiter sowie der angegebene Umsatz lediglich entsprechend der kategorialen Einteilung dargestellt werden.

In der Fallstudienforschung stehen prinzipiell zwei Möglichkeiten der **Datenerhebung** zur Verfügung: die Beobachtung und die Befragung.<sup>595</sup> Der Unterschied der beiden Methoden liegt im Wesentlichen in der Tatsache, dass der Forscher bei der Beobachtung nicht in die Untersuchung eingreift, wohingegen er die Befragung aktiv selbst gestaltet.<sup>596</sup> Da die vorliegende Problemstellung detaillierte Aussagen der Teilnehmer erfordert, die ggf. durch Nachfragen konkretisiert werden müssen, wird die Befragung als die geeignete Erhebungsmethode eingestuft.<sup>597</sup> Dies begründet auch den Einsatz des persönlichen Gesprächs bzw. Interviews<sup>598</sup> i. Vgl. zur standardisierten Befragung (wie z. B. in Kapitel 3), da nur auf diese Weise Unklarheiten bereits im Gesprächsverlauf beseitigt werden können.

---

<sup>595</sup> Vgl. Borhardt & Göthlich (2007), S. 37. Häufig wird die Inhaltsanalyse als drittes Instrument zur Datenerhebung erwähnt. Da diese jedoch meist lediglich eine ergänzende Maßnahme bei der Informationsbeschaffung im Rahmen von Befragung oder Beobachtung darstellt, wird sie hier vernachlässigt.

<sup>596</sup> Vgl. Bode (2009), S. 132.

<sup>597</sup> Vgl. Hüttner & Schwarting (2002), S. 158. Da die Beobachtung ein nicht-verbales Verfahren darstellt, ist ein Konkretisieren von Sachverhalten über Rückfragen nicht möglich.

<sup>598</sup> Analog der Definition nach Lamnek (2005), S. 329, sollen die Begriffe *persönliches Gespräch* und *Interview* synonym verwendet werden.

Der methodische Rahmen der Interviews wurde im Wesentlichen durch die theoretisch entwickelte Kostenmanagementkonzeption für KMU sowie die Erkenntnisse aus den theoretischen Grundlagen und der quantitativer Forschung der vorhergehenden Kapitel bestimmt. Da der Begriff Kostenmanagement v. a. in kleineren, inhabergeführten Unternehmen häufig nicht mit den in der Wissenschaft assoziierten Methoden verbunden wird, wurden die Interviews dabei deduktiv gestaltet. Beginnend mit allgemeinen Fragen zum Unternehmen wurden zunächst der Einsatz von Controlling und das Verständnis von Kostenmanagement im Allgemeinen beleuchtet, bevor darauf aufbauend die Inhalte der Kostenmanagementkonzeption behandelt wurden. Überdies wurde in den Gesprächen auch berücksichtigt, was die Teilnehmer u. U. von einem Rückgriff auf bewährte Konzepte abhält bzw. aus welchen Gründen ggf. kein Kostenmanagement betrieben wird.<sup>599</sup>

Ziel war es, über den explorativen Fallstudienansatz den Implementierungsgrad von Kostenmanagement in KMU zu beschreiben und die entwickelte Konzeption gezielt an der Praxis zu spiegeln. Nach einer Beurteilung der Güte der Untersuchung werden hierfür nachfolgend die Fallstudienresultate je Unternehmen dargestellt, wobei für ein besseres Verständnis zunächst eine kurze Charakterisierung des Unternehmens vorgenommen wird, bevor im zweiten Schritt der Implementierungsstand der einzelnen Elemente der Kostenmanagementkonzeption beleuchtet wird. Um bereits im Forschungsverlauf etwaige Muster oder Tendenzen, die mit der Unternehmensgröße korrespondieren, einfacher zu erkennen, wurden die teilnehmenden Unternehmen in ansteigender Größe gem. KMU-Definition untersucht.

### 5.3.2 Gütebeurteilung

Die **Konstruktvalidität** behandelt den Erfolg der Operationalisierung der Konstrukte. Sie wurde zum einen durch den Versand der Fallstudienprotokolle (vgl. Reliabilität) und durch die in diesem Zuge durchgeführten Diskussionen der Ergebnisse mit den Hauptinformanten sichergestellt. Zum anderen wurde in der terminologischen Abgrenzung eine

---

<sup>599</sup> Vgl. Interviewleitfaden im Anhang.

---

Vielzahl von Informationsquellen untersucht, um die definatorischen Grundlagen und damit die erfolgreiche Operationalisierung der Konstrukte ausführlich zu begründen.

Über die Replikationslogik konnte die **Externe Validität** gewährleistet werden. Das Mehrfallstudiendesign ermöglichte hierbei die geforderte Generalisierbarkeit der Ergebnisse, wobei die Fallauswahl mit der Zielsetzung erfolgte, identische Resultate in der Fallstudienauswertung zu erreichen.

Die **Interne Validität**, die einen hohen Grad an Gültigkeit der aufgestellten Kausalzusammenhänge postuliert, wurde nach Abschluss der Einzelfallstudien durch Pattern Matching sichergestellt. Dabei wurden die empirisch ermittelten Muster mit den Inhalten der Kostenmanagementkonzeption abgeglichen und wesentliche, unternehmensgrößenabhängige Phänomene, insbesondere hinsichtlich der klassischen, controllingrelevanten Problemfelder in KMU und der zunehmenden Wahrnehmung von Controlling und Kostenmanagement mit steigender Unternehmensgröße, übereinstimmend festgestellt.

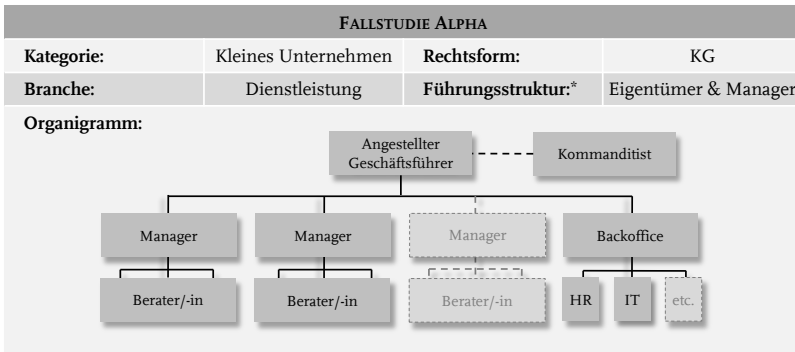
Schließlich wird die notwendige **Reliabilität** der Fallstudienuntersuchung, die eine Übereinstimmung der Ergebnisse bei Wiederholung der Fallstudie intendiert, durch das Verfassen von Fallstudienprotokollen für die Einzelfallstudien erreicht. Diese wurden anschließend an die Teilnehmer versandt, um die dokumentierten Ergebnisse i. S. einer Qualitätssicherung validieren zu lassen und damit die Objektivität in der Datenerhebung zu erhöhen.

Nachdem für sämtliche Gütekriterien der Fallstudienforschung Maßnahmen ergriffen und im Rahmen des Fallstudienprozesses erfolgreich angewandt wurden, wird die Güte der Mehrfallstudie als erfüllt angenommen.

### 5.3.3 Fallstudie Alpha

#### Charakterisierung des Unternehmens:

Unternehmen Alpha ist eine inhabergeführte Unternehmensberatung, die als KG firmiert. Das Unternehmen wurde 2008 gegründet und besitzt einen Standort, die Beratungsfelder erstrecken sich überwiegend auf die Bereiche Telekommunikation, Energie und Handel, wobei sowohl nationale als auch internationale Kunden beraten werden.



\* Eigentümer, überwiegend Eigentümer, Eigentümer & Manager, überwiegend Manager, Manager

Abb. 5-7: Steckbrief Fallstudie Alpha<sup>600</sup>

Die Gründung erfolgte durch den jetzigen Eigentümer und Kommanditisten, wobei die operative Geschäftsführung von einem angestellten Geschäftsführer wahrgenommen wird und der Eigentümer überwiegend strategische Aufgaben wie Expertisenentwicklung und Repräsentation des Unternehmens übernimmt. Der Geschäftsführer führt in diesem Zuge zum einen die projektdurchführungsverantwortlichen Manager, zum anderen steuert er das projektunterstützende Back Office, das alle verwaltungsorientierten Themen verantwortet. Das Back Office agiert hierbei vom Unternehmensstandort aus, wohingegen die Mitarbeiter deutschlandweit wohnhaft sind und lediglich alle zwei Monate zu Teambesprechungen an den Hauptstandort kommen. Neben

<sup>600</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

der Projektdurchführung durch eigene Mitarbeiter werden in Belastungsspitzen auch fallweise Interimsmanager eingesetzt.

Mit ca. 55%<sup>601</sup> stellen die Personalkosten branchentypisch die größte Kostenposition dar, gefolgt von den Reisekosten mit ca. 10%. Die Personalkosten spiegeln die Gehälter wider und sind als überwiegend fixe Kosten anzusehen.<sup>602</sup> Die Reisekosten fallen demgegenüber nur dann an, wenn der Berater beim Kunden vor Ort für ein Projekt eingesetzt wird. Sie sind demzufolge als variable Kosten einzustufen.

Die Interviews im Rahmen der Datenerhebung wurden sowohl mit dem Eigentümer (Kommanditist) als auch mit dem angestellten Geschäftsführer geführt.

#### Implementierungsstand der Kostenmanagementkonzeption:

##### *Leitbild*

Geschäftsführer und Eigentümer des Unternehmens beschreiben die Zielsetzung des Kostenmanagements mit der Sicherstellung und Maximierung des betriebswirtschaftlichen Erfolgs eines Projekts. In diesem Zusammenhang skizzieren sie die Philosophie als überwiegend informationsorientiert, unter Einbeziehung der steuerungsorientierten Incentivierung (vgl. Instrument *Kostenkultur*) auch teilweise führungs-systemorientiert.

##### *Aufgaben*

Die Finanzbuchhaltung des Unternehmens wird extern von einem Steuerberater durchgeführt, der zugleich i. S. der **Informationsversorgung** dem Geschäftsführer und dem Eigentümer monatlich die BWA auf Istkostenbasis zur Verfügung stellt. Eine eingehende Analyse der BWA wird einmal im Quartal vom Geschäftsführer durchgeführt und

---

<sup>601</sup> Gemessen am Gesamtnettoumsatz.

<sup>602</sup> Die Personalkosten spiegeln die Gehälter wieder und sind als überwiegend fixe Kosten anzusehen. Die Gehälter enthalten dabei zu ca. 10% einen variablen Anteil, der entsprechend des Unternehmensergebnisses variiert und jährlich ausgeschüttet wird. Die Reisekosten fallen demgegenüber nur dann an, wenn der Berater beim Kunden vor Ort für ein Projekt eingesetzt wird und sind demzufolge als variable Kosten einzustufen.

anschließend mit dem Eigentümer besprochen, eine daran anknüpfende Kostenrechnung erfolgt nicht. Neben den absoluten und relativen Kostenkennzahlen in der BWA werden keine weiteren kostenrelevanten Kennzahlen gebildet, ein geregelter Berichtswesen existiert ebenfalls nicht.

Die wenig ausgeprägte Informationsversorgung spiegelt sich auch in einer geringen Wahrnehmung der **Kostenplanung, Kostensteuerung und Kostenkontrolle** wider. Die Planung konzentriert sich hierbei ausschließlich auf projektbezogene Deckungsbeitragsrechnungen mit Monatsperspektive vor Auftragsbeginn unter Einbeziehung von Personal- und Reisekosten sowie den beraterspezifischen Tagessätzen, mit dem Ziel einer präventiven Kostenbeeinflussung im Bedarfsfall. Die errechneten Deckungsbeiträge werden jedoch nicht ex post mit den tatsächlich erwirtschafteten verglichen, eine projektbezogene Kontrolle findet nicht statt. Kontrollmaßnahmen finden lediglich auf der Grundlage von Ist-Ist-Vergleichen im Rahmen der quartalsweisen BWA-Analysen statt. Die Analyse beschränkt sich hierbei auf die Betrachtung der kumulierten Umsatzsituation und Umsatzrentabilität sowie die größten Kostenpositionen, wobei vereinzelt ein Kostenvergleich mit früheren Perioden stattfindet. Soll-Ist-Vergleiche werden infolge der fehlenden Planung nicht eingesetzt.

### *Aufgabenträger*

Aufgabenträger des Kostenmanagements ist in erster Linie der Geschäftsführer, dem auch die Controllingaufgaben im Unternehmen obliegen. Werden die einzelnen Kostenmanagementinstrumenten differenziert, so kann für den Einsatz der Kostenkultur (im Speziellen dem Kostenbewusstsein) ergänzend der Eigentümer als verantwortlicher Träger angeführt werden.

### *Instrumente & Prozesse*

Analog zur Durchführung von Deckungsbeitragsrechnungen im Rahmen der Projektplanung finden **Kurzfristige Kostenanalysen** bei Kundenanfrage statt, die infolge einer Vollausslastung nicht über festgestellte Mitarbeiter, sondern Interimsmanager abgedeckt werden sollen.

Auf diese Weise wird schnell und einfach die Rentabilität zusätzlicher Projekte ermittelt.

Die **Gemeinkostenwertanalyse** wird punktuell zur Effizienzsteigerung im Unternehmen eingesetzt. Zuletzt wurde sie im Rahmen interner Restrukturierungsmaßnahmen aufgrund von Mitarbeiterabgängen im Back Office angewendet. Hierbei wurden sämtliche administrative Tätigkeiten, die im Back Office durchgeführt werden, gesammelt und auf ihren Beitrag zur Gesamtzieerreicherung bewertet. Wenngleich lediglich eine qualitative Schätzung von Wertbeitrag und Zeitaufwand stattfand, konnten die Tätigkeiten auf dieser Grundlage dennoch reduziert und der reguläre Betrieb mit einer verringerten Mitarbeiterzahl in gleichbleibender Qualität aufrecht erhalten werden.<sup>603</sup>

Das Instrument der **Kostenkultur** wird einerseits über das hohe Kostenbewusstsein und den damit verbundenen Vorbildeffekt des Eigentümers wahrgenommen. So wird in Teambesprechungen regelmäßig die hohe Relevanz der Reisekosten auf den unternehmerischen Erfolg diskutiert und die Mitarbeiter angehalten, günstige Reise- und Übernachtungsalternativen zu wählen. Mitarbeiterindividuelle Kontrollen i. V. m. Lob und Tadel fördern überdies ein hohes Kostenbewusstsein. Andererseits setzt das Unternehmen ein incentivierungsorientiertes Entlohnungssystem ein, wobei insbesondere Mitarbeiter der Manager-Ebene ihren variablen Gehaltsanteil bei hoher Auslastung steigern können. Zur Erfolgsmessung wird hierbei eine Auslastungsquote eingesetzt.<sup>604</sup>

Die Instrumente **Mehrperiodige Vergleiche**<sup>605</sup>, **Fixkostenmanagement** sowie die **Prozesskostenrechnung** finden keine Anwendung im Unternehmen.

---

<sup>603</sup> So wurden z. B. die Pflegerfrequenz eines internen Messekalenders sowie die Inhalte des wöchentlichen Team-Newsletters um wesentliche Informationen reduziert.

<sup>604</sup> Die Auslastungsquote wird über das Verhältnis von tatsächlich in Rechnung gestellten Projekttagen zu vorhandenen Werktagen abzüglich Urlaubs- und Kranktagen gebildet.

<sup>605</sup> Lediglich bei der Besprechung der BWA aus dem Dezember des jeweiligen Jahres, die auch die kumulierten Jahresumsätze und -kosten enthält, weist der Steuerberater auf wesentliche Veränderungen bei Kostenniveau, -struktur und -verhalten im abgelaufenen Jahr hin. Da hier jedoch lediglich ein einmaliger, punktueller Vergleich zum Vorjahr stattfindet, wird dies nicht als Einsatz der Mehrperiodigen Vergleiche gewertet.



Zusammenfassung:

Das Kostenmanagement in Fallstudie Alpha kann generell als vorhanden, aber wenig strukturiert beschrieben werden. So wurde zunächst eine nur wenig ausgeprägte Informationsversorgung mit Hilfe der BWA nachgewiesen, die zugleich nur teilweise wahrgenommen wird. Analog konnte entsprechend den gewonnenen Erkenntnissen zu kleineren Unternehmen auch ein Fehlen einer formalen Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten festgestellt werden. Lediglich zu Beginn eines Projektes wird die zu erwartende Auftragsrentabilität errechnet, jedoch ohne anschließenden Soll-Ist-Vergleich. Die Kostensphäre wird überwiegend intuitiv beeinflusst, was durch den punktuell zu charakterisierenden Einsatz der Instrumente sowie die Ist-Ist-Vergleiche im Rahmen der Kontrolle bestätigt wird. Die Hintergründe liegen vermutlich in der kleinen Unternehmensgröße sowie der einfachen Kostenstruktur, die überwiegend von den Personalkosten dominiert wird.

Zusammenfassend lässt sich die Wahrnehmung der Elemente der Kostenmanagementkonzeption für Fallstudie Alpha wie folgt darstellen:

FALLSTUDIE ALPHA		
<b>Leitbild</b>	Überwiegend informations-, z. T. koordinationsorientiert	
<b>Aufgaben<sup>1</sup></b>	IV auf Kostenartenbasis, P nur zu Auftragsbeginn, S & K über Ist-Ist-Vergleiche	
<b>Aufgabenträger</b>	Controller (Geschäftsführer), z. T. Eigentümer (Kostenkultur)	
<b>Instrumente<sup>2</sup></b>	<b>Einsatz</b>	<b>Bemerkung</b>
KKA	✓	Bei Anfragen, die über Interimsmanager abgedeckt werden
MV	✗	-
FM	✗	-
PKR	✗	-
GWA	✓	Meist kurzfristig, z. B. bei Fluktuation im Back Office
KK	✓	Kostenbewusstsein durch Vorbildfunktion, Incentivierung

1: IV = Informationsversorgung, P = Planung, S = Steuerung, K = Kontrolle

2: ✓ = Einsatz, ○ = Teilweiser Einsatz, ✗ = Kein Einsatz (Beurteilung aus Sicht des Autors)

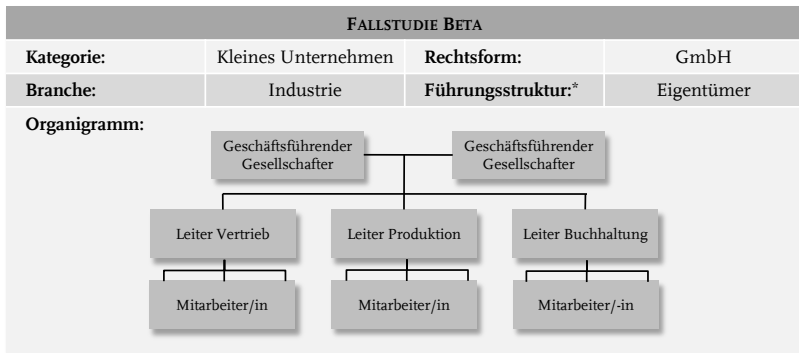
**Tab. 5-3: Kostenmanagement in Fallstudie Alpha<sup>606</sup>**

<sup>606</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

### 5.3.4 Fallstudie Beta

#### Charakterisierung des Unternehmens:

Fallstudie Beta untersucht ein kleines Druckereiunternehmen, das 1991 gegründet wurde und als GmbH eingetragen ist. Das Unternehmen agiert an einem Standort und wird von zwei geschäftsführenden Gesellschaftern geführt, denen hierarchisch drei Leiterpositionen untergeordnet sind.



\* Eigentümer, überwiegend Eigentümer, Eigentümer & Manager, überwiegend Manager, Manager

Abb. 5-8: Steckbrief Fallstudie Beta<sup>607</sup>

Es werden überwiegend Großaufträge bearbeitet, wie z. B. Kataloge oder Jahresberichte, wobei die Geschäftstätigkeiten i. d. R. regional bzw. auf den süddeutschen Raum konzentriert sind. Vereinzelt werden, sofern Anlagenkapazitäten verfügbar sind, auch kleinere Aufträge angenommen.

Als wesentliche Kostenpositionen werden die Materialkosten mit ca. 40% angegeben, gefolgt von Personal- und Anlagenkosten (Abschreibungen) mit je ca. 20%. Durch die Konkurrenz zahlreicher Onlinedruckereien sowie steigenden Material- und Energiekosten ist der Markt dabei einem hohen Preis- und Kostendruck ausgesetzt.

<sup>607</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Bei der Datenerhebung wurden der Leiter Vertrieb sowie der Leiter Buchhaltung interviewt, die gleichermaßen Controlling- und in diesem Zuge auch die Kostenmanagementtätigkeiten wahrnehmen.

#### Implementierungsstand der Kostenmanagementkonzeption:

##### *Leitbild*

Nach eigenen Angaben werden aktuell nur bedarfsweise Controllingtätigkeiten ausgeübt, analog erfolgt auch das Kostenmanagement lediglich punktuell. Dabei sind in erster Linie Unregelmäßigkeiten bzw. Kostensteigerungen in der BWA die Auslöser spezifischer Maßnahmen, auf deren Grundlage die Geschäftsführung reagiert. Demzufolge kann das Leitbild als informationsorientiert beschrieben werden.

##### *Aufgaben*

Die **Informationsversorgung** wird im Wesentlichen über die durch den Steuerberater monatlich zur Verfügung gestellte BWA wahrgenommen. Eine darauf aufbauende Kostenrechnung wird nicht betrieben. Bei der Preiskalkulation und Angebotserstellung wird auf branchenübliche, standardisierte Stundensätze zurückgegriffen, individuelle Unternehmenswerte werden nicht ermittelt.<sup>608</sup> Neben den Kostenkennzahlen in der BWA und der Ausschussquote in der Produktion (vgl. *Kostenkultur*) werden keine weiteren expliziten Kostenkennzahlen gebildet.<sup>609</sup> Ein Berichtswesen, das über die monatliche Lieferung der BWA durch den Steuerberater hinausgeht, existiert nicht.

Bei der Beurteilung der **Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten** kann hinsichtlich der Planung lediglich eine intuitive Wahrnehmung i. V. m. kurzfristigen Zielen auf Monatsbasis konstatiert werden. Infolge des Fehlens eines formalen Prozesses sowie damit realisierbarer Soll-Ist-Vergleiche beschränken sich die monatlichen Kontrollen zur bedarfs-

---

<sup>608</sup> Die in Unternehmen Beta eingesetzte, branchenspezifische Kalkulationssoftware stellt für die Angebotskalkulation Standardlohkostensätze und maschinenspezifische Stundensätze zur Verfügung, sodass eine betriebsindividuelle Ermittlung umgangen werden kann.

<sup>609</sup> Produktionsorientiertes Kennzahlen, wie z. B. die Auslastungsquote, die impliziten Einfluss auf die Kosten haben, werden hierbei nicht berücksichtigt.

weisen Steuerung sowie die jährlichen Kontrollen in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater ausschließlich auf Ist-Ist-Vergleiche. Das Nachhalten der gemeinsam formulierten Ziele aus den jährlichen Besprechungen der BWA fällt dem Unternehmen nach eigenen Aussagen schwer. Als Hauptgrund wird die fehlende Möglichkeit zur unterjährigen Messung der Zielerreichung angegeben.

#### *Aufgabenträger*

Sowohl der Leiter Vertrieb als auch der Leiter Buchhaltung nehmen im Bedarfsfall Controllingaufgaben wahr. Hierbei sind sie auch Träger des Kostenmanagements, wobei ein Handlungsbedarfs häufig durch den Leiter der Buchhaltung im Rahmen der BWA-Analyse identifiziert wird und die erforderlichen Maßnahmen gemeinsam mit dem Leiter Vertrieb entwickelt und in der Umsetzung nachgehalten werden. Eine institutionelle Verankerung des Controllings ist mittelfristig geplant.

#### *Instrumente & Prozesse*

**Kurzfristige Kostenanalysen** werden monatlich nach Erhalt der BWA durch den Leiter der Buchhaltung durchgeführt. Hierbei liegt das Augenmerk zum einen auf der Analyse von Unregelmäßigkeiten in den Kostenarten, zum anderen werden darauf aufbauend bereits unterjährig Maßnahmen abgeleitet, um negative Entwicklungen einzudämmen bzw. zu vermeiden.

**Mehrperiodige Vergleiche** dienen im Unternehmen Beta v. a. zur Beurteilung der Entwicklung von Material- und Personalkosten sowie Abschreibungen. Insbesondere bei der Anschaffung neuer Anlagen werden Mehrperiodige Vergleiche in der Entscheidungsfindung eingesetzt, da moderne, hochautomatisierte Anlagen die Kapazitätsauslastung steigern und die Personal-, aber auch die Materialkosten langfristig senken können. Dennoch konnte festgestellt werden, dass die Vergleiche lediglich auf der Basis absoluter Kosten erfolgen, d. h. eine vergleichende Relativierung mit Hilfe weiterer Kennzahlen, wie z. B. dem Umsatz, erfolgt nicht.

Das **Fixkostenmanagement** konnte über den Einsatz flexibler Arbeitszeitkonten nachgewiesen werden, die neben Über- auch Unterstunden

erlauben. Damit eröffnet sich das Unternehmen die Möglichkeit, in auftragsschwachen Monaten bei gleichbleibendem Monatslohn Unterstunden aufzubauen, die in auftragsstarken Perioden im Rahmen der Arbeitszeitgesetze wieder kompensiert werden können.<sup>610</sup> Die damit erzielte Flexibilisierung der Fixkosten vermeidet die üblicherweise anfallenden Überstunden in voll ausgelasteten Zeiträumen und trägt so zur Personalkostenreduzierung bei.<sup>611</sup>

Das Instrument der **Kostenkultur** findet über eine sog. *Null-Fehler-Kultur* Berücksichtigung, wobei das Prinzip selbst entwickelt wurde, in der Grundidee jedoch dem Null-Fehler-Prinzip gem. Six Sigma entspricht.<sup>612</sup> Hierbei wird der Druckausschuss je Auftrag in Relation zur Auftragsmenge gerechnet und als Kennzahl zur Beurteilung der Mitarbeiterarbeitsleistung eingesetzt. Auf diese Weise werden die Fehlerkosten messbar und das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter gefördert. Ein betriebliches Vorschlagswesen oder incentivierungsorientierte Entlohnungssysteme werden nicht eingesetzt.

Die Instrumente **Gemeinkostenwertanalyse** und **Prozesskostenrechnung** werden nicht angewendet.

#### Zusammenfassung:

Das Kostenmanagement in Fallstudie Beta besitzt grundlegende Strukturen und wiederkehrende Abläufe, die mit einer Reihe individuell eingesetzter Instrumente manifestiert werden. Dabei bildet die monatlich zur Verfügung gestellte BWA einen wesentlichen Orientierungspunkt. Einerseits wird so der Anstoß für eine regelmäßige Kontrolle der Kostensituation geliefert, andererseits bilden darin festgestellte Unregelmäßigkeiten zugleich den Auslöser für tiefergehende Analysen und daraus abzuleitende Maßnahmen. Neben einer als generell existent zu charakterisierenden Beurteilung der Kostensituation mit Hilfe Kurzfristiger

---

<sup>610</sup> Vgl. zum Einsatz von flexiblen Arbeitszeitkonten, die sowohl Über- als auch Unterstunden (auch Plus- und Minusstunden) berücksichtigen, u. a. Neher (1993), S. 601 oder May (2013), S. 328.

<sup>611</sup> Vgl. Busch (2012), S. 67 i. V. m. Ehrenmann (2015), S. 268.

<sup>612</sup> Umfangreiche Ausführungen zur Umsetzung der Null-Fehler-Kultur u. a. in Töpfer & Günther (2004), S. 23 f.

Kostenanalysen und Mehrperiodiger Vergleiche, dienen bewährte Arbeitszeitmodelle wie unternehmensspezifische Null-Fehler-Kultur-Kennzahlen zur Beeinflussung von Personal- und Materialkosten.

Die konzeptualisierten Elemente des Kostenmanagements in KMU stellen sich für Fallstudie Beta damit wie folgt dar:

FALLSTUDIE BETA		
<b>Leitbild</b>	informationsorientiert	
<b>Aufgaben<sup>1</sup></b>	IV auf Kostenartenbasis, keine formale P, S & K über Ist-Ist-Vergleiche	
<b>Aufgabenträger</b>	Controller (Leiter Vertrieb, Leiter Buchhaltung)	
<b>Instrumente<sup>2</sup></b>	<b>Einsatz</b>	<b>Bemerkung</b>
KKA	✓	Monatliche Analyse der Kostenarten auf Grundlage der BWA
MV	◐	Beurteilung absoluter Material-, Personal- & Anlagenkosten
FM	✓	Flexible Arbeitszeitkonten mit Über- und Unterstunden
PKR	✗	-
GWA	✗	-
KK	✓	Null-Fehler-Kultur zur Vermeidung von Ausschuss

1: IV = Informationsversorgung, P = Planung, S = Steuerung, K = Kontrolle

2: ✓ = Einsatz, ◐ = Teilweiser Einsatz, ✗ = Kein Einsatz (Beurteilung aus Sicht des Autors)

Tab. 5-4: Kostenmanagement in Fallstudie Beta<sup>613</sup>

Dennoch konnte analog zu Fallstudie Alpha das Fehlen einer formalisierten Kostenplanung konstatiert werden, weshalb auch hier die Steuerung und Kontrolle der Kosten auf der Grundlage von Ist-Ist-Vergleichen erfolgt.

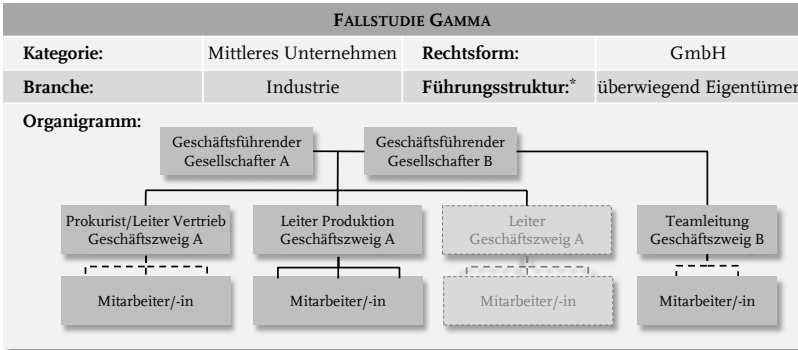
### 5.3.5 Fallstudie Gamma

#### Charakterisierung des Unternehmens:

Unternehmen Gamma ist ein mittleres Unternehmen der Industriebranche. Neben dem Hautgeschäfts-zweig A (ca. 80% der Unternehmensleistung), der sich mit der Herstellung und dem internationalen Vertrieb von mobilen Energiespeichern befasst, basiert die Geschäftstätigkeit zusätzlich auf einem kleineren Nebengeschäfts-zweig B (ca. 20%

<sup>613</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

der Unternehmensleistung), in welchem das Unternehmen überwiegend regional und z. T. auch national als Netzwerkausrüster tätig ist.



\* Eigentümer, überwiegend Eigentümer, Eigentümer & Manager, überwiegend Manager, Manager

Abb. 5-9: Steckbrief Fallstudie Gamma<sup>614</sup>

Das Unternehmen wurde in den siebziger Jahren gegründet und firmiert als GmbH, wobei die beiden geschäftsführenden Gesellschafter mit Unterstützung eines Prokuristen die Unternehmensführung vertreten. Der Nebengeschäftszweig B wird überwiegend von Geschäftsführer B gesteuert, der Hauptgeschäftszweig A von beiden Geschäftsführern verantwortet. Der Prokurist ist auf Ebene der Bereichsleitung hierarchisch unter den Geschäftsführern eingeordnet und nimmt unterstützend geschäftsführende Verwaltungsaufgaben wahr. Die Führungsstruktur wird als überwiegend eigentümergeführt beschrieben.

Aufgrund der sensiblen Marktsituation können keine konkreten Angaben zur Kostensituation gemacht werden. Nach Aussagen der Geschäftsführer entsprechen die größten Kostenpositionen jedoch branchenüblich den Vorleistungen (ca. 45%) und Lohnkosten (ca. 25%).<sup>615</sup>

Zur Datensammlung wurden Interviews mit Geschäftsführer A und dem Prokuristen geführt, wobei der Geschäftsführer auch für die im

<sup>614</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>615</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (2015a), S. 15, 168 & 250 für Unternehmen mit 20-49 Mitarbeiter.

---

Rahmen von Controlling und Kostenmanagement einzuordnenden Tätigkeiten verantwortlich zeichnet.

Implementierungsstand der Kostenmanagementkonzeption:

#### *Leitbild*

Das Unternehmen betreibt nach eigenen Angaben nur verhalten Controlling, Verständnis und Ziele des Kostenmanagements beziehen sich in erster Linie auf das Herstellen eines umfassenden Eindrucks über die Kostensituation in einzelnen Bereichen. In diesem Zusammenhang lässt sich das **Leitbild überwiegend informationsorientiert** beschreiben.

#### *Aufgaben*

Die Grundlage der **Informationsversorgung** stellt die durch den Steuerberater monatlich erstellte BWA dar. Daran knüpft eine intern durchgeführte, ERP-systemgestützte Kostenrechnung auf Vollkostenbasis an, die neben der Kostenartenrechnung eine Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung beinhaltet. Neben der Darstellung einfacher, absoluter Kostenkennzahlen werden hierbei jedoch keine weiteren kostenrelevanten Kennzahlen gebildet. Ebenso ist kein geregelter Berichtswesen organisiert, die Kosteninformationen werden vielmehr nach Bedarf und ohne die Berücksichtigung von Berichtsstandards abgerufen.

Dieses Phänomen setzt sich in der Ausübung einer **Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten** fort. Im Unternehmen ist kein formaler Planungsprozess etabliert, infolgedessen ist auch die Möglichkeit zur Steuerung und Kontrolle – i. S. von Soll-Ist-Vergleichen – nicht gegeben. Lediglich Kontrollen auf der Grundlage von Ist-Ist-Vergleichen finden häufiger, jedoch ohne geregelte Zeitabstände, statt.

#### *Aufgabenträger*

Aufgabenträger des Kostenmanagements ist der Controller, konkret Geschäftsführer A. Trotz der Aufgabenteilung hinsichtlich der Geschäftszweige übernimmt er aufgrund der besseren Systemkenntnisse und -fertigkeiten ebenso die controllingrelevanten Tätigkeiten für Geschäftszweig B. Dies beschränkt sich jedoch auf die Bereitstellung von



Informationen, den Geschäftszweig B betreffende Entscheidungen werden von Geschäftsführer B getroffen.

### *Instrumente & Prozesse*

**Kurzfristige Kostenanalysen** werden vor allem bei kurzfristigen Anpassungen des Produktionsprogramms angewendet. Diese sollen bereits vor der offiziellen Auftragsannahme klären, inwiefern mit zusätzlichen Produkten bei laufender Produktion ein Deckungsbeitrag erzielt wird bzw. wie sich die Produktionsfunktion aufgrund kurzfristig aufzubauender Kapazitäten (z. B. durch Schichtbetrieb) verändert. Daneben werden auch einfache Problemanalysen durchgeführt, die z. B. eine kurzfristige Senkung von Vertriebs- oder Verwaltungskosten in umsatzschwachen Monaten intendieren.

Die **Mehrperiodigen Vergleiche** werden für intensive Kostenbereiche wie Rohstoff- und Personalkosten eingesetzt. Dies erfolgt jedoch lediglich auf der Grundlage absoluter Kostenkennzahlen, sodass unmittelbare Auswirkungen auf das Betriebsergebnis nicht daran abgelesen werden können. Überdies werden die Mehrperiodigen Vergleich auch im Sinne von Problemanalysen adhoc durchgeführt. So gab das Unternehmen an, auf diese Weise z. B. die Ursachen signifikant gestiegener Hilfs- und Betriebsstoffe oder Büromaterialien durch Eingrenzung der Kostensprünge auf bestimmte Perioden ausfindig gemacht zu haben.

Vergleichbar wird das **Fixkostenmanagement** angewendet. In unregelmäßigen Abständen untersucht das Unternehmen laufende Verträge<sup>616</sup> und langfristig eingegangene Verbindlichkeiten mit dem Ziel einer kostenreduzierenden Beeinflussung. Diese Maßnahmen werden jedoch einerseits azyklisch, andererseits ohne die regelmäßige Pflege von Vertrags- oder Eigenpotentialdatenbanken immer wieder neu aufgesetzt.

Das Instrument der **Kostenkultur** wird insbesondere durch intuitives, vorbildliches Kostenbewusstsein der geschäftsführenden Gesellschafter angewandt. In diesem Zuge werden regelmäßig, z. B. im Zuge von

---

<sup>616</sup> Neben einfachen Mobilfunkrahmenverträgen oder Fuhrparkleasingverträgen werden auch Verträge mit Zeitarbeitsfirmen berücksichtigt, mit dem Ziel der langfristigen Übernahme von Mitarbeitern.

---

Rundgängen durch die Verwaltung oder Produktion, Lob und Tadel hinsichtlich des kostenbewussten Verhaltens der Mitarbeiter ausgesprochen. Als Beispiel dient die konstante Forderung nach niedrigen Beständen von Arbeitsmitteln, die sowohl über Bestandszahlen als auch stichprobenartige Kontrollen<sup>617</sup> nachgehalten wird und neben unnötigen Bestellungen oder Materialverfall auch niedrige Kapitalbindungskosten sowie eine Erhaltung der Liquidität zum Ziel hat. Die Methode des betrieblichen Vorschlagswesens fand in der Vergangenheit ebenso Anwendung, wurde jedoch aufgrund Missbrauchs durch einzelne Mitarbeiter wieder eingestellt.<sup>618</sup> Eine erneute Einführung unter geänderten Bedingungen wurde zum Zeitpunkt der Befragung im Unternehmen diskutiert. Ein incentivierungsorientiertes Entlohnungssystem wird nicht eingesetzt.

Die Instrumente **Prozesskostenrechnung** und **Gemeinkostenwertanalyse** finden keine Anwendung im Unternehmen.

Die fehlende Planung spiegelt sich durchgehend beim Einsatz der o. g. Instrumente wider. Wenngleich die meisten Instrumente mit der Zielsetzung einer Kostensenkung eingesetzt werden, so erfolgt dies ohne konkrete Planvorgaben. Demnach ist eine Erfolgsmessung auch lediglich über ex post Ist-Ist-Vergleiche möglich, die jedoch aufgrund des ausschließlichen Einsatzes absoluter Kostenkennzahlen insbesondere in Wachstumsphasen schwer nachvollziehbar sind.

#### Zusammenfassung:

Das Kostenmanagement kann in Fallstudie Gamma KMU-typisch als äußerst intuitiv beschrieben werden. Die meisten Elemente der Kostenmanagementkonzeption werden in z. T. unternehmensindividuell adjustierter Form berücksichtigt.<sup>619</sup> Dennoch konnte auch festgehalten

---

<sup>617</sup> Stichprobenartige Kontrollen werden z. B. bei der Kontrolle der Büromaterialbestände angewandt, da hierfür keine Bestandszahlen vorliegen.

<sup>618</sup> Ein betriebliches Vorschlagswesen, das an ein Prämiensystem erfordert eine Kontrollinstanz, die nachvollzieht, ob der Vorschlag tatsächlich vom einreichenden Mitarbeiter generiert wurde. Andernfalls besteht die Gefahr, dass Prämien unrechtmäßig ausbezahlt werden.

<sup>619</sup> Da bereits zu Beginn der Konzeptualisierung das Postulat eines hohen Gestaltungsspielraums aufgestellt wurde, wird dies nicht als abweichend gewertet.

werden, dass zum einen die Möglichkeit zur Informationsversorgung nur punktuell und in unregelmäßigen Abständen wahrgenommen wird. Zum anderen wird keine formale Planung, Steuerung und Kontrolle von Kosten praktiziert, was dazu führt, dass Soll-Ist-Vergleiche nicht möglich sind und lediglich Ist-Ist-Vergleiche in zumeist unregelmäßigen Zeitabständen erfolgen. Eine Übersicht über die Ausprägung der Kostenmanagementkonzeption kann der nachfolgenden Tabelle entnommen werden.

FALLSTUDIE GAMMA		
Leitbild	Informationsorientiert	
Aufgaben <sup>1</sup>	IV über vollst. Kostenrechnung, keine formale P, S & K über Ist-Ist-Vergleiche	
Aufgabenträger	Controller (Geschäftsführer A)	
Instrumente <sup>2</sup>	Einsatz	Bemerkung
KKA	✓	Bei Aufnahme unterjähriger Aufträge, Problemanalysen
MV	⊙	Punktuell, detaillierte Analysen nur bei Unregelmäßigkeiten
FM	⊙	Punktuell, zur gezielten Beeinflussung bei Unregelmäßigkeiten
PKR	✗	-
GWA	✗	-
KK	✓	Kostenbewusstsein durch Vorbildfunktion, Betriebl. Vorschlagswesen

1: IV = Informationsversorgung, P = Planung, S = Steuerung, K = Kontrolle

2: ✓ = Einsatz, ⊙ = Teilweiser Einsatz, ✗ = Kein Einsatz (Beurteilung aus Sicht des Autors)

Tab. 5-5: Kostenmanagement in Fallstudie Gamma<sup>620</sup>

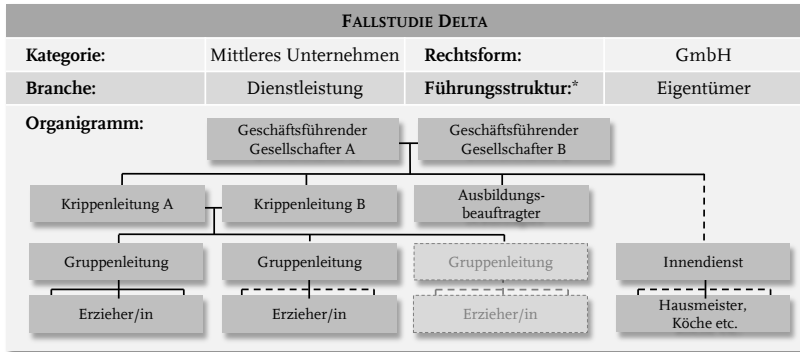
Abschließend ist jedoch zu erwähnen, dass das Unternehmen zum Zeitpunkt der Fallstudie bereits die Einführung eines Planungskalenders beschlossen hatte, sodass zum Ende des Geschäftsjahres 2015 Planzahlen für die Folgejahre vorliegen und mit Beginn des Geschäftsjahres 2016 regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche durchgeführt werden sollen.

### 5.3.6 Fallstudie Delta

Charakterisierung des Unternehmens:

<sup>620</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

Fallstudie Delta untersucht eine Kinderkrippe mittlerer Unternehmensgröße. Das Betreuungsangebot umfasst eine zweisprachige Kinderbetreuung (deutsch, englisch) an einem Standort für maximal 190 Kinder ab dem dritten Monat bis zum Schuleintritt.



\* Eigentümer, überwiegend Eigentümer, Eigentümer & Manager, überwiegend Manager, Manager

Abb. 5-10: Steckbrief Fallstudie Delta<sup>621</sup>

Das Unternehmen wurde 2004 von Geschäftsführer A gegründet und firmiert seit 2009 als GmbH, wobei Geschäftsführer B zu diesem Zeitpunkt in das Unternehmen eintrat und die beiden geschäftsführenden Gesellschafter seither paritätisch die Unternehmensführung innehaben. Den Geschäftsführern sind hierarchisch die beiden Krippenleitungen, die die operative Kinderbetreuung steuern, sowie ein Ausbildungsbeauftragter untergeordnet, wobei letzterer für die pädagogische Ausbildung der Erzieherinnen und Erzieher zuständig ist.

Den größten Kostenblock bilden dienstleistungsbranchenüblich die Personalkosten mit ca. 55%, gefolgt von Raumkosten mit ca. 15 %. Dabei sind die Personalkosten entsprechend den Gehältern, die keinen variablen Anteil enthalten, rein fixer Natur.

Für die Datenerfassung wurden beide Geschäftsführer und eine Krippenleitung interviewt.

<sup>621</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

---

Implementierungsstand der Kostenmanagementkonzeption:*Leitbild*

Das Unternehmen beschreibt das eigene Verständnis von Kostenmanagement mit der Analyse und Steuerung der im Betrieb anfallenden Kosten. Die Beeinflussung der Kosten erfolgt hierbei durch Maßnahmen, die auf Grundlage der BWA identifiziert und in der Geschäftsführung entschieden und implementiert werden. Das Leitbild kann daher als informationsorientiert charakterisiert werden.

*Aufgaben*

Die **Informationsversorgung** wird mit Hilfe einer auf Istkosten basierenden, monatlich durch den Steuerberater zur Verfügung gestellten BWA wahrgenommen. Eine darauf aufbauende Kostenrechnung wird nicht vorgenommen. Ebenso werden keine kostenrelevanten Kennzahlen gebildet oder ein Berichtswesen eingesetzt.

Analog zur reduzierten Informationsversorgung kann auch im Hinblick auf die **Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten** nur eine teilweise Umsetzung wahrgenommen werden. Dabei ist eine formale Planung von Kosten zunächst als gänzlich fehlend zu beschreiben, infolgedessen vermutlich auch eine Steuerung und Kontrolle der Kosten lediglich auf der Grundlage von Ist-Ist-Vergleichen vollzogen wird. Dies erfolgt vordergründig unternehmensintern im Rahmen der monatlichen Analyse der BWA, wobei ergänzend die Inhalte des Jahresabschlusses einmal jährlich mit dem Steuerberater besprochen werden. Die hierin gemeinsam formulierten Ziele werden jedoch nicht oder nur selten im Hinblick auf eine konkrete Einhaltung nachgehalten.

*Aufgabenträger*

Die Verantwortlichkeiten der Geschäftsführung wurden im Zuge des starken Wachstums klar abgegrenzt. Dabei ist ausschließlich Geschäftsführer B für die Buchhaltung verantwortlich und zugleich derjenige Geschäftsführer, der den regelmäßigen Kontakt zum Steuerberater hält und die monatlich erstellten BWA analysiert. Zugleich übernimmt er in diesem Zuge Controlling- und dabei auch Kostenmanagementaufgaben.

*Instrumente & Prozesse*

**Mehrperiodige Vergleiche** werden i. d. R. monatlich oder spätestens quartalsweise zur Kontrolle der Kostenentwicklung bei Verbrauchsmaterialien, wie z. B. Lebensmitteln, Spielzeug oder Windeln durchgeführt. Hierbei bilden sie insbesondere für Preisverhandlungen oder Lieferantenvergleiche die Grundlage, zudem werden z. T. auch Kosteneinsparmaßnahmen in anderen Bereichen beschlossen, um Preissteigerungen zu kompensieren.

Das **Fixkostenmanagement** behandelt v. a. die Beeinflussung der Personalkosten, welche den größten Kostenblock in Unternehmen Delta bilden. Primär werden hierfür Arbeitszeitkonten mit Über- und Unterstunden genutzt, die z. B. in ferienintensiven Sommermonaten oder während der Weihnachtszeit – generell umsatzschwache Monate, da die Eltern in dieser Zeit häufig selbst die Betreuung der Kinder übernehmen – den Abbau von zuvor aufgebauten Überstunden ermöglichen. Die Einstellung zusätzlicher Vollzeitkräfte für betreuungsintensive Monate kann so vermieden werden. Überdies werden für diese Phasen Praktikanten mit zeitlicher Befristung eingestellt. Auf diese Weise können die ausgebildeten Betreuer bei einfachen Tätigkeiten entlastet werden, wodurch einerseits eine umfassende Wahrnehmung anspruchsvoller Tätigkeiten (z. B. erzieherische Tätigkeiten, pädagogische Aufgaben) sichergestellt wird.<sup>622</sup> Andererseits können einfachere Tätigkeiten an kostengünstigere Mitarbeiter delegiert werden bei gleichzeitiger Möglichkeit zur Akquise neuer Mitarbeiter.

Die **Gemeinkostenwertanalyse** wird im Zuge des kontinuierlichen Unternehmenswachstums regelmäßig eingesetzt, um unnötige Gemeinkostenstellen, die nicht zu einer Erhöhung der Betreuungsqualität oder Steigerung der Mitarbeitermotivation führen, bestmöglich zu vermeiden.<sup>623</sup> Dabei strebt das Unternehmen grundsätzlich einen hohen Stan-

---

<sup>622</sup> Zur Sicherstellung der Betreuungsqualität liegt der Praktikantenanteil bei max. 10 %, gemessen an der Anzahl aller Erzieher und Gruppenleiter.

<sup>623</sup> Als Beispiel wurden u. a. Tätigkeiten zur Förderung von Online-/Social Mediapräsenz oder reine Verwaltungsaufgaben genannt.

dardisierungsgrad<sup>624</sup> bei einfachen, repetitiven Tätigkeiten an. Als Beispiele können u. a. standardisierte Prozesse in der Personalabteilung (z. B. durch Einsatz einheitlicher Verträge und Gehaltsstrukturen, Personalstammlblätter) oder auch die schrittweise Anschaffung automatisierter Großküchengeräte genannt werden. Entsprechend der fehlenden Kostenplanung werden jedoch auch zu Beginn der GWA-Projekte keine konkreten Kosteneinsparungsziele formuliert; eine Erfolgsmessung findet auch hier auf der Grundlage von Ist-Ist-Vergleichen statt.

Eine Wahrnehmung der **Kostenkultur** konnte nur teilweise nachgewiesen werden. Sie beschränkt sich auf die Vorbildfunktion der beiden Geschäftsführer, die sich zum einen in einem bescheidenen Auftritt von Firma und Gesellschafter widerspiegelt. Zum anderen wird das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter über sporadische Kontrollen beim Umgang mit Verbrauchsmaterialien wie z. B. Spielzeug, aber auch Strom und Gas in nicht genutzten Räumlichkeiten geschärft. Zudem werden bei hohen Kostenbelastungen die Krippenleitungen und Innendienstverantwortlichen informiert, um in den einmal pro Monat stattfindenden Teamsitzungen die kostensensiblen Bereiche anzusprechen und gemeinsam mit den Mitarbeitern Möglichkeiten zur Einsparung zu diskutieren.

**Kurzfristige Kostenanalysen**<sup>625</sup> oder die **Prozesskostenrechnung** werden nicht im Unternehmen eingesetzt.

---

<sup>624</sup> In der GWA ist die Standardisierung als Mittel zur Umsetzung des Kriteriums der Effizienz zu betrachten, vgl. Zell (2008), S. 123.

<sup>625</sup> Im Vergleich zu den übrigen Fallstudien gibt Unternehmen Delta auch auf Rückfragen an, keine Kurzfristigen Kostenanalysen durchzuführen. Die Geschäftsführer begründen dies einerseits mit dem standardisierten Betreuungskonzept, das sich in einem wenig dynamischen Umfeld mit bewährten Lieferantenbeziehungen etabliert hat. Andererseits werden die Krippenplätze i. d. R. vereinzelt und nur im Ausnahmefall ganze Kontingente vergeben, weshalb auch keine größeren, kurzfristigen Auswirkungen auf die Betreuungsfunktion (i. S. d. Produktionsfunktion) festgestellt werden können.

Zusammenfassung:

Resümierend ist für Fallstudie Delta ein differenziertes Bild bei der Wahrnehmung der einzelnen Elemente der Kostenmanagementkonzeption zu zeichnen. Teils kann eine sehr ausgeprägte und durchaus auch strukturierte Wahrnehmung vereinzelter Kostenmanagementinstrumente (Mehrperiodige Vergleiche, Gemeinkostenwertanalyse, Fixkostenmanagement) konstatiert werden, deren Anwendung intuitiv und mit ausgeprägtem unternehmerischen Geschick erfolgt. Demgegenüber ist jedoch, analog zu den vorhergehenden Fallstudien, eine nur geringe Umsetzung der Informationsversorgung mit Hilfe der BWA sowie ein völliges Fehlen einer formalen Kostenplanung festzustellen. In der Folge beschränken sich auch die Kostensteuerungs- und Kostenkontrollaktivitäten auf einfache Ist-Ist-Vergleiche.

Zusammenfassend lassen sich die Ausprägungen der konzeptualisierten Elemente der Kostenmanagementkonzeption für Fallstudie Delta wie folgt abbilden:

FALLSTUDIE DELTA		
Leitbild	Informationsorientiert	
Aufgaben <sup>1</sup>	IV auf Kostenartenbasis, keine formale P, S & K über Ist-Ist-Vergleiche	
Aufgabenträger	Controller (Geschäftsführender Gesellschafter B)	
Instrumente <sup>2</sup>	Einsatz	Bemerkung
KKA	✘	-
MV	✓	Regelmäßig, zum Vergleich der Kosten von Verbrauchsmaterialien
FM	✓	Flexible Arbeitszeitkonten, befristete Verträge in Belastungsspitzen
PKR	✘	-
GWA	✓	Regelmäßig, zur Effizienzsteigerung im Zuge des Wachstums
KK	⊙	Kostenbewusstsein durch Vorbildfunktion

1: IV = Informationsversorgung, P = Planung, S = Steuerung, K = Kontrolle

2: ✓ = Einsatz, ⊙ = Teilweiser Einsatz, ✘ = Kein Einsatz (Beurteilung aus Sicht des Autors)

Tab. 5-6: Kostenmanagement in Fallstudie Delta<sup>626</sup>

<sup>626</sup> Quelle: Eigene Darstellung.



### 5.3.7 Zwischenfazit

Für eine konsistente Validierung der Kostenmanagementkonzeption an den Fallstudienenergebnissen wird zunächst der Ergebnisbericht der Mehrfallstudie erstellt, um in diesem Zuge die fallstudienübergreifenden Thesen zu generieren, an denen die Konzeptualisierung gespiegelt werden soll.

#### 5.3.7.1 Ergebnisbericht der Mehrfallstudie

##### Leitbild:

Bei der Beschreibung des Kostenmanagementleitbildes in den teilnehmenden Unternehmen ergaben sich zunächst zwei wesentliche Herausforderungen. Zum einen war eingangs kein theoretisches Vorwissen bei den Teilnehmern zu den möglichen Ausprägungen von Controlling- oder Kostenmanagementleitbildern vorhanden. Zum anderen fiel es den Befragten schwer, zwischen informations- und koordinationsorientierten Ansätzen zu differenzieren, da die Controller entweder die Positionen des Geschäftsführers und Controllers in sich vereinen oder zumindest auf einer der Unternehmensführung zuzuordnenden Leiter-Ebene angeordnet sind. Die vorherrschenden Leitbilder wurden daher im Verlauf der Interviews gemeinsam aus der Aufgabenbeschreibung des Controllers im Hinblick auf das Kostenmanagement abgeleitet.

So kann in den untersuchten Unternehmen primär ein informationsversorgender Ansatz des Kostenmanagements festgestellt werden, ein in Teilen koordinationsorientierter Ansatz ist lediglich in Fallstudie Alpha nachzuweisen. Dies ist u. U. auf die dezentrale Organisation von Unternehmen Alpha zurückzuführen, in dem die projektverantwortlichen Berater über mehrere Wochen hinweg eigenverantwortlich beim Kunden vor Ort die Projekte steuern. Auf diese Weise soll die schwer durchführbare Kontrolle über die incentivierungsorientierte Entlohnungssystematik kompensiert werden. Zusammenfassend kann folgende These<sup>627</sup> formuliert werden:

---

<sup>627</sup> Die Logik der quantitativen Untersuchung fortführend, werden die Thesen der Fallstudienforschung fortan als T<sub>F</sub> gekennzeichnet.

*TF1: Das Kostenmanagement ist überwiegend informationsorientiert.*

Aufgaben:

Hinsichtlich der **Informationsversorgung** ist zunächst zu konstatieren, dass alle untersuchten Firmen eine Kostenartenrechnung auf Grundlage der BWA, die monatlich durch den Steuerberater erstellt wird, besitzen. Dennoch wird eine darauf aufbauende Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung nur von Unternehmen Gamma durchgeführt, wobei dies systemgestützt erfolgt. Unternehmen Beta setzt in einer vereinfachten Lösung auf branchenübliche Lohnkosten- und maschinenspezifische Stundensätze, die mit der eingesetzten Softwarelösung zur Angebotskalkulation mitgeliefert werden.

Der Einsatz der BWA als maßgebliches Informationsmedium begründet hierbei auch den übereinstimmenden Gebrauch der Vollkostenrechnung auf Istbasis. Lediglich Unternehmen Alpha setzt überdies im Rahmen der projektbezogenen Deckungsbeitragsrechnung die Teilkostenrechnung auf Istkostenbasis ein.

INFORMATIONSVERSORGUNG IN DEN FALLSTUDIEN						
		Alpha	Beta	Gamma	Delta	Synopse
Kostenrechnung	KA	✓	✓	✓	✓	✓ (über BWA)
	KS	✗	○	✓	✗	○ (systemgestützt)
	KT	✗	○	✓	✗	○ (systemgestützt)
Rechnungssystem		VK/IK & TK/IK	VK/IK	VK/IK	VK/IK	Überwiegend VK/IK
Kennzahlen		✗	○	✗	✗	✗ (nur BWA)
Berichtswesen		✗	✗	✗	✗	✗ (nur BWA)

✓ = Einsatz, ○ = Teilweiser Einsatz, ✗ = Kein Einsatz (Beurteilung aus Sicht des Autors)

**Tab. 5-7: Informationsversorgung in den Fallstudien**<sup>628</sup>

Im Hinblick auf kostenrelevante Kennzahlen kann ausschließlich in Fallstudie Beta eine unternehmensspezifisch gebildete Kennzahl – der Druckausschuss in Relation zur Auftragsmenge – dokumentiert werden, wengleich ihr Einsatz überwiegend informell und nur zur individuellen Mitarbeiterbeurteilung je Auftrag dient, ohne Verknüpfung zu kon-

<sup>628</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

kreten Materialkostensätzen.<sup>629</sup> Die Anwendung weiterer kostenspezifischer Kennzahlen und Berichte kann über die BWA hinaus in keinem der untersuchten Unternehmen festgestellt werden. Bezugnehmend auf die Ergebnisse der quantitativen Analyse, wird hiermit auch die Vermutung manifestiert, dass die BWA, die mit umfassend definierten Merkmalen als eigenständiger Bericht definiert werden kann, in der Praxis jedoch häufig nicht als solcher angesehen wird.

Demzufolge werden resümierend die folgenden Thesen hinsichtlich der Wahrnehmung der Informationsversorgung formuliert:

*TF2: Die Informationsversorgung basiert im Wesentlichen auf der BWA (Kostenartenrechnung).*

*TF3: Als Kostenrechnungssystem wird überwiegend die Vollkostenrechnung auf Istkostenbasis eingesetzt.*

*TF4: Kennzahlen und Berichtswesen werden über die BWA hinaus nur selten eingesetzt.*

Bei der fallstudienübergreifenden Beurteilung der Aufgabe der **Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten** kann infolge der in den meisten Unternehmen vereinfachten Informationsversorgung auf Grundlage der BWA von einer vornehmlich intuitiven Wahrnehmung gesprochen werden. So findet eine formalisierte, regelmäßige Planung von im Unternehmen anfallenden Kosten zunächst in keinem der Unternehmen statt. Lediglich in Fallstudie Alpha werden zu Beginn der Beratungsprojekte einmalige Deckungsbeitragsrechnungen mit Monatsperspektive durchgeführt. Eine Kontrolle der hierbei geplanten Kosten bzw. Deckungsbeiträge durch Gegenüberstellung mit den tatsächlichen Istzahlen erfolgt jedoch nicht.

Die fehlende Planung führt dazu, dass Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen lediglich auf Basis der Informationen der BWA – m. a. W. mit

---

<sup>629</sup> Im weitesten Sinne könnten die Salden der Arbeitszeitkonten in den Unternehmen Beta und Delta als Kostenkennzahl interpretiert werden. Da diese jedoch weder regelmäßig konsolidiert oder berichtet, noch mit einem konkreten oder durchschnittlichen Lohnkostensatz hinterlegt werden, wird von einer Behandlung als Kostenkennzahl abgesehen.

---

Ist-Ist-Vergleichen – durchgeführt werden, da dies das einzig wiederkehrende Berichtsmedium bildet, das den regelmäßigen Vergleich von Kostenkennzahlen ermöglicht. Die Frequenzen differieren hierbei zwischen einer monatlichen (Beta, Gamma und Delta) und quartalsweisen Kontrolle (Alpha) und der damit verbundenen Einleitung von Steuerungsmaßnahmen. In der Folge können für die Wahrnehmung des Prozesses der Planung, Steuerung und Kontrolle die folgenden Thesen gebildet werden:

*TF5: Eine formale Planung, Steuerung und Kontrolle von Kosten wird kaum vorgenommen.*

*TF6: Die Steuerung und Kontrolle von Kosten erfolgt (infolge der fehlenden Planung) lediglich über Ist-Ist-Vergleiche.*

#### Aufgabenträger:

Die fallstudienübergreifende Untersuchung der Trägerschaft des Kostenmanagements liefert zunächst ein einheitliches Bild hinsichtlich der Ausübung des Controllings durch einen Geschäftsführer oder Mitarbeiter in leitender Position.<sup>630</sup> Zugleich kann konstatiert werden, dass in allen Unternehmen auch die Kostenmanagementaufgaben vom Controller wahrgenommen werden. Lediglich in Unternehmen Alpha, das als einziger Teilnehmer einen angestellten Geschäftsführer vorweist, ist der Einsatz der Kostenkultur zwischen Eigentümer (Kostenbewusstsein durch Vorbildfunktion) und Geschäftsführer (Ausgestaltung des incentivierungsorientierten Entlohnungssystems) zu differenzieren, wobei nur letzterer auch Controller des Unternehmens ist.

*TF7: Träger des Kostenmanagements ist i. d. R. der Controller.*

#### Instrumente & Prozesse:

Bei der Untersuchung des Einsatzes der in der Konzeption eingebundenen Kostenmanagementinstrumente zeigt sich eine unternehmensindividuelle, heterogene Instrumentenanwendung. Zum einen werden die Instrumente in unterschiedlichster Kombination in den Unternehmen

---

<sup>630</sup> Vgl. hierzu vergleichbare Ergebnisse in der empirischen Studie von Becker/Ulrich (2013), S. 11, zur Organisation von Controlling im Mittelstand.

eingesetzt, zum anderen sind auch in der expliziten Instrumentenbeurteilung Unterschiede in der unternehmensindividuellen Anwendungsform (z. B. Kostenkultur) zu verzeichnen.

Werden die **Instrumente Kurzfristige Kostenanalyse, Mehrperiodige Vergleiche, Fixkostenmanagement und Gemeinkostenwertanalyse** in der Hälfte der Unternehmen – wenngleich in abweichender methodischer Ausprägung – eingesetzt, so findet die **Prozesskostenrechnung** in keinem der untersuchten Unternehmen Anwendung. Analog zu den Ergebnissen der quantitativen Analyse<sup>631</sup> ist zu vermuten, dass die im Verhältnis hohe Komplexität des Instruments nur in größeren Unternehmen, die prozesslastige Gemeinkostentätigkeiten aufweisen, Berücksichtigung findet. Demgegenüber findet das Instrument der **Kostenkultur** in allen untersuchten Unternehmen Anwendung. Dabei kann ein grundsätzliches Fördern des Kostenbewusstseins bei den Mitarbeitern in allen Fallstudien konstatiert werden, wohingegen der Einsatz eines incentivierungsorientierten Entlohnungssystems nur in Fallstudie Alpha und das Betriebliche Vorschlagswesen nur in Fallstudie Gamma vorzufinden ist. Die Abweichungen zwischen den Ergebnissen der quantitativen und qualitativen Analyse hinsichtlich der Einsatzhäufigkeit können vermutlich darauf zurückgeführt werden, dass in der Literatur kaum eine konkrete Abgrenzung der Kostenkultur als Kostenmanagementinstrument zu finden ist.<sup>632</sup> Aus diesem Grund ist anzunehmen, dass ihr Einsatz auch in der Praxis nicht unter instrumentellen Aspekten beurteilt wird.

Aus den fallübergreifenden Ausführungen zum Instrumenteneinsatz können schließlich die folgenden Thesen gebildet werden:

*TF8: Der Instrumentenmix wird entsprechend der individuellen Bedingungskonstellationen unternehmensspezifisch gestaltet.*

*TF9: Die Kostenkultur wird in allen Unternehmen eingesetzt/gefördert.*

---

<sup>631</sup> Vgl. Kapitel 3.3.3.3.

<sup>632</sup> Lediglich Heiß (2004) versucht die Kostenkultur klar innerhalb der Unternehmenskultur abzugrenzen und als Erfolgsfaktor – und demzufolge i. S. eines Instruments – des Kostenmanagements zu charakterisieren.

*T<sub>F10</sub>: Die Prozesskostenrechnung findet aufgrund ihrer Komplexität keine Berücksichtigung.*

Die Ergebnisse der Einzelfallstudien sowie der fallübergreifenden Analyse können zusammengefasst Tab. 5-8 entnommen werden:

ZUSAMMENFASSUNG DER FALLSTUDIEN						
		Alpha	Beta	Gamma	Delta	Synopse
<b>Leitbild<sup>1</sup></b>		IO/KO	IO	IO	IO	Überwiegend informationsorientiert
<b>Aufgaben<sup>2</sup></b>	IV	✓	✓	✓	✓	✓ (min. über BWA/Kostenarten)
	P	○	✗	✗	✗	✗ (meist keine Kostenplanung)
	S, K	○	✓	✓	✓	✓ (über Ist-Ist-Vergleiche)
<b>Aufgabenträger<sup>3</sup></b>		Controller	Controller	Controller	Controller	Controller
<b>Instrumente<sup>4</sup></b>						(gemittelte Einsatzintensität)
KKA		✓	✓	✓	✗	✓ (75,0 %)
MV		✗	○	○	✓	○ (50,0 %)
FM		✗	✓	○	✓	✓ (62,5 %)
PKR		✗	✗	✗	✗	✗ (0,0 %)
GWA		✓	✗	✗	✓	○ (50,0 %)
KK		✓	✓	✓	○	✓ (87,5 %)

1: IO = Informationsorientiert, KO = Koordinationsorientiert

2: IV = Informationsversorgung, P = Planung, S = Steuerung, K = Kontrolle

3: Hauptverantwortlicher Aufgabenträger

4: ✓ = Einsatz (100 %), ○ = Teilweiser Einsatz (50 %), ✗ = Kein Einsatz (0 %) (Beurteilung aus Sicht des Autors)

**Tab. 5-8: Fallstudienergebnisse<sup>633</sup>**

### 5.3.7.2 Validierung der Kostenmanagementkonzeption

Für die Validierung der Kostenmanagementkonzeption werden die aufgestellten Thesen mit den konzeptualisierten Elementen verglichen. Eine konsolidierte Übersicht der Thesen der fallübergreifenden Analyse kann zunächst der nachfolgenden Tabelle entnommen werden:

<sup>633</sup> Quelle: Eigene Darstellung. Die gemittelten Einsatzintensitäten sollen hierbei einen groben Anhaltspunkt für die fallstudienübergreifende Anwendungshäufigkeit der Instrumente liefern.

Thesen der fallübergreifenden Analyse	
T <sub>F1</sub>	Das Kostenmanagement ist überwiegend informationsorientiert.
T <sub>F2</sub>	Die Informationsversorgung basiert im Wesentlichen auf der BWA (Kostenartenrechnung).
T <sub>F3</sub>	Als Kostenrechnungssystem wird überwiegend die Vollkostenrechnung auf Istkostenbasis eingesetzt.
T <sub>F4</sub>	Kennzahlen und Berichtswesen werden über die BWA hinaus nur selten eingesetzt.
T <sub>F5</sub>	Eine formale Planung, Steuerung und Kontrolle von Kosten wird kaum vorgenommen.
T <sub>F6</sub>	Die Steuerung und Kontrolle von Kosten erfolgt (infolge der fehlenden Planung) lediglich über Ist-Ist-Vergleiche.
T <sub>F7</sub>	Träger des Kostenmanagements ist i. d. R. der Controller.
T <sub>F8</sub>	Der Instrumentenmix wird entsprechend der individuellen Bedingungskonstellationen unternehmensspezifisch gestaltet.
T <sub>F9</sub>	Die Kostenkultur wird in allen Unternehmen eingesetzt/gefördert.
T <sub>F10</sub>	Die Prozesskostenrechnung findet aufgrund ihrer Komplexität keine Berücksichtigung.

Tab. 5-9: Thesen der fallübergreifenden Analyse<sup>634</sup>

Zunächst kann konstatiert werden, dass die Aussagen der Thesen T<sub>F1</sub> und T<sub>F7</sub> hinsichtlich des **Leitbildes** und der **Trägerschaft** des Kostenmanagements eindeutig mit den konzeptualisierten Elementen übereinstimmen.<sup>635</sup>

Analog spiegeln die Thesen T<sub>F2</sub> – T<sub>F4</sub> die theoretische Gestaltung der **Informationsversorgung** im Wesentlichen wider. Hierbei konnte die grundsätzliche Wahrnehmung der Aufgabe mit Hilfe der BWA als Kostenartenrechnung in allen Fallstudien nachgewiesen sowie der Einsatz der Vollkostenrechnung auf Istkostenbasis als Kostenrechnungssystem mit der höchsten Relevanz bestätigt werden.<sup>636</sup> Demgegenüber weicht die praktische Wahrnehmung der **Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten** von der theoretischen Konzeptualisierung ab. Zum einen konnte in keinem der untersuchten Unternehmen die Durchführung einer Kostenplanung ausgemacht werden. Zum anderen beziehen sich (in Folge der fehlenden Planung) Steuerung und Kontrolle ausschließlich auf Ist-Ist-Vergleiche. Trotz der Anforderung der ho-

<sup>634</sup> Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>635</sup> Vgl. Kapitel 4.2.1 und 4.2.3.

<sup>636</sup> Vgl. Kapitel 4.2.2.

hen Gestaltungsflexibilität bei der Implementierung wird das Postulat einer formalen Planung, Steuerung und Kontrolle entgegen der Thesen  $T_{F5}$  und  $T_{F6}$ , aufrechterhalten. Wie im Rahmen der Konzeptualisierung aufgezeigt wurde, kann eine minimale Prozessformalisierung – z. B. durch Einsatz eines Planungs- oder Kostenmanagementkalenders – die in KMU häufig vorherrschende Vergangenheitsorientierung aufbrechen und zukunftsorientierte Soll-Ist-Vergleiche ermöglichen.<sup>637</sup>

Schließlich zeigen die Thesen  $T_{F8}$  –  $T_{F10}$  einen flexiblen, unternehmensindividuellen Einsatz nahezu aller in der Konzeption berücksichtigten **Instrumente**. Lediglich das Instrument der Prozesskostenrechnung konnte nicht in den Fallstudien nachgewiesen werden, was jedoch auf die Komplexität und das fehlende Vorliegen eines prozesslastigen Gemeinkostenbereichs in den untersuchten Unternehmen zurückzuführen ist.

Das Ergebnis der Validierung der Konzeption an den fallübergreifenden Analyseergebnissen wird zusammengefasst in Abb. 5-11 illustriert:

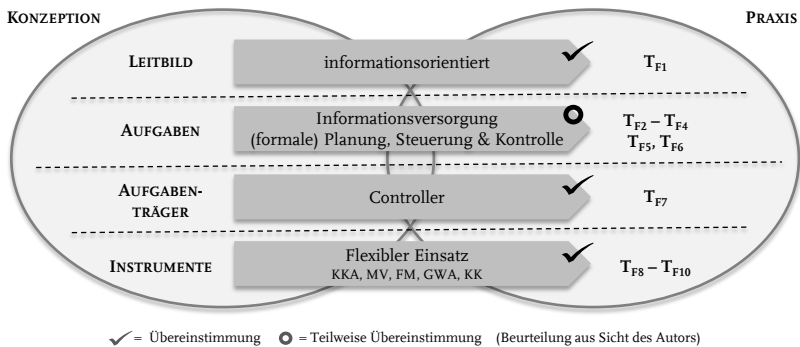


Abb. 5-11: Ergebnis der Validierung<sup>638</sup>

<sup>637</sup> Vgl. Kapitel 4.2.2.

<sup>638</sup> Quelle: Eigene Darstellung.



## 5.4 Fazit

Im Rahmen von Kapitel 5 erfolgte die Validierung der Kostenmanagementkonzeption an der Wirtschaftspraxis. Der hierfür eingesetzte qualitative Forschungsansatz der holistischen Mehrfallstudie ermöglichte eine umfassende Untersuchung der Ausprägungen der entwickelten Kostenmanagementkonzeption in den teilnehmenden Unternehmen. Einerseits konnten auf diese Weise die individuellen Bedingungskonstellationen der Teilnehmer berücksichtigt und in die fallübergreifende Analyse mit eingebunden werden. Andererseits erlaubte die intensive Interaktion mit den Respondenten eine detaillierte Erfassung und Beschreibung der Implementierungsgrade der Konzeptionselemente.

Die aus der fallübergreifenden Analyse gewonnen Erkenntnisse wurden in Thesen überführt, anhand derer eine konkrete Überprüfung der theoretischen Konzeptualisierung erfolgte. Daraus ging hervor, dass die Konzeption zum einen die Wirtschaftspraxis hinreichend berücksichtigt. Zum anderen konnten jedoch auch Defizite in der praktischen Implementierung festgestellt werden, insbesondere im Hinblick auf eine formalisierte Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten. Dabei können diese mit Hilfe der Konzeption strukturiert und i. S. einer im Unternehmen organisierten Beeinflussung der Kosten beseitigt werden. Im Hinblick auf die Umsetzung in der Praxis können die generierten Ergebnisse der Fallstudienuntersuchung daher auch als Handlungsleitfaden für die Implementierung von Kostenmanagement in KMU verstanden werden.

## 6 Abschließende Betrachtung und Ausblick

*Ziel dieses Kapitels ist die zusammenfassende Beurteilung dieser Arbeit hinsichtlich ihres Beitrags zu Theorie und Praxis. Dabei werden die initial formulierten Forschungsfragen wieder aufgegriffen, von einer differenzierten Darstellung der Forschungsergebnisse wird bewusst abgesehen. Letztere sind in Bezug auf Implementierungsstand und Konzeption des Kostenmanagements in KMU in den Forschungsbeiträgen der Kapitel 3 und 5 zu finden. Überdies gibt dieses Kapitel einen Ausblick auf mögliche weiterführende Forschungsfelder.*

### 6.1 Beitrag zu Theorie und Praxis

Die zu Beginn der Arbeit identifizierte Forschungslücke beschreibt einen gleichermaßen theoriebasierten wie empirischen Forschungsbedarf, der sich wie folgt charakterisieren lässt:

- Trotz einer Vielzahl von Forschungsarbeiten zum Thema Kostenmanagement verfolgen weniger als 1% dieser Werke einen konzeptionellen Ansatz. Eine Fokussierung dieser Problemstellung auf die Bedürfnisse von KMU wurde bis dato nicht behandelt.<sup>639</sup>
- Überdies konnten in der Literatur keine deutschsprachigen Forschungsarbeiten zum Implementierungsstand von Kostenmanagement in KMU vorgefunden werden. Trotz der nachweislichen wirtschaftlichen Relevanz von KMU wurden bisher keine diesbezüglichen Erhebungen durchgeführt.

Zur systematischen Bearbeitung der Forschungslücke wurden eingangs sieben Forschungsfragen aufgestellt, deren Beantwortung im Folgenden rekapituliert wird.

---

<sup>639</sup> Vgl. Tab. 1-1: Ergebnis der Schlagwort- und Titelsuche.

### **1. Welche KMU-spezifischen Anforderungen sind zu berücksichtigen und an die Konzeption zu stellen?**

Da die existierenden Definitionen von KMU eine weite Streuung hinsichtlich der zu Grunde gelegten Umsatz- und Mitarbeiterzahlen aufweisen und folglich auch die Anforderungslage beeinflussen, wurden zunächst die forschungsrelevanten Grenzwerte in Abhängigkeit vom größten zu erwartenden sozioökonomischen und wissenschaftlichen Nutzen entsprechend der Europäischen Kommission gewählt.<sup>640</sup> Darauf aufbauend wurde eine allgemeine Charakterisierung von KMU anhand quantitativer und qualitativer Kriterien vorgenommen, die im Rahmen des Aufbaus der Kostenmanagementkonzeption zu Gütekriterien innerhalb von vier konkreten KMU-Problembereichen – Unternehmensführung, Fachexpertise, Ressourcenverfügbarkeit und externe Einflüsse – weiterentwickelt wurden.<sup>641</sup>

---

### **2. Welche instrumentellen Voraussetzungen müssen gegeben sein, um Kostenmanagement betreiben zu können?**

Neben der Erarbeitung spezifischer KMU-Charakteristika diente die Schaffung der theoretischen Grundlagen v. a. der terminologischen Abgrenzung und Definition des Kostenmanagements. Zum einen wurden hierbei zwölf einschlägige Instrumente<sup>642</sup> zur Wahrnehmung der originären Aufgaben des Kostenmanagements bestimmt, zum anderen wurden die sachlogischen Zusammenhänge mit Hilfe eines Erklärungsmodells – dem Haus des Kostenmanagements – spezifiziert und visualisiert.<sup>643</sup> Damit wurden die Voraussetzungen und Abhängigkeiten zwischen Kosteninformationsversorgung, Planung, Steuerung und Kontrolle von Kosten sowie Beeinflussung der Kosten beschrieben, überdies wurde damit der methodische Rahmen der Konzeption gebildet und die Grundlagen der empirischen Untersuchungen in den Kapiteln 3 und 5 geschaffen.

---

<sup>640</sup> Vgl. Tab. 2-1: Festlegung der konzeptrelevanten KMU-Grenzwerte.

<sup>641</sup> Vgl. Abb. 4-3: Gütekriterien der Kostenmanagementkonzeption.

<sup>642</sup> Vgl. Abb. 2-5: Kostenmanagementinstrumente.

<sup>643</sup> Vgl. Abb. 2-9: Haus des Kostenmanagements.

---

### **3. Wie gestalten sich der praktische Einsatz von Instrumenten und die Umsetzung von Kostenanalysen & -steuerung in KMU?**

Infolge der unzureichenden Erkenntnislage zum Einsatz bewährter Instrumente in KMU wurde über eine Online-Befragung eine Primärerhebung in 81 Unternehmen durchgeführt. Aus der deskriptiven Analyse wurden 12 probabilistische Thesen gem. der induktiv-statistischen Forschungslogik deduziert, die auf einem Signifikanzniveau von kleiner als  $\alpha = 5\%$  bestätigt werden konnten.<sup>644</sup> Im Rahmen der Datenanalyse wurden so wesentliche Thesen zum Implementierungsstand deduziert und erste Erkenntnisse für die Ableitung einer Kostenmanagementkonzeption generiert.

---

### **4. Welche Bestandteile soll die inhaltliche Ausgestaltung einer Kostenmanagementkonzeption für KMU umfassen?**

Da das Kostenmanagement grundsätzlich ein Teilgebiet des Controllings darstellt, wurden die Elemente der Kostenmanagementkonzeption in enger Anlehnung an die generischen Elemente einer Controllingkonzeption<sup>645</sup> – Leitbild, Aufgaben, Aufgabenträger sowie Instrumente und Prozesse – gestaltet. Auf dieser Grundlage wurden die einzelnen Elemente unter Berücksichtigung der KMU-spezifischen Rahmenbedingungen konfiguriert und im Resultat eine informationsorientierte Kostenmanagementkonzeption entwickelt.<sup>646</sup>

---

### **5. Welche wissenschaftlich bewährten Kostenmanagementinstrumente sind in einer KMU-orientierten Konzeption zu berücksichtigen?**

Die Selektion der in der Konzeption zu berücksichtigenden Instrumente erfolgte auf Grundlage der Ergebnisse der quantitativen Analyse. Aus den zwölf eindeutig bestimmten Kostenmanagementinstrumenten wurden im Induktionsschluss entsprechend den Einsatzhäufigkeiten fünf Instrumente als KMU-relevant eingestuft: Kurzfristige Kostenanalyse,

---

<sup>644</sup> Vgl. Tab. 3-11: Thesen der deskriptiven Analyse.

<sup>645</sup> Vgl. Abb. 4-2: Generische Elemente einer Controllingkonzeption.

<sup>646</sup> Vgl. Abb. 4-14: Informationsorientierte Kostenmanagementkonzeption.

Mehrperiodige Vergleiche, Prozesskostenrechnung, Gemeinkostenwertanalyse und Kostenkultur.<sup>647</sup> Überdies konnten Zusammenhänge zwischen Unternehmensgröße und Instrument identifiziert bzw. ausgeschlossen werden.<sup>648</sup> An dieser Stelle ist anzumerken, dass die Prozesskostenrechnung im Rahmen der Mehrfallstudie nicht nachgewiesen werden konnte.<sup>649</sup>

---

## 6. Wie kann das Postulat der Praxisorientierung in der Konzeption sichergestellt werden?

Die Kostenmanagementkonzeption wurde unter Einsatz einer holistischen Mehrfallstudie mit vier KMU in der unternehmerischen Praxis validiert. Je Fallstudie wurden zwei ca. zweistündige Gespräche geführt, um die einzelnen Elemente der auf der Grundlage der quantitativen Untersuchung theoretisch entwickelten Konzeption hinsichtlich ihrer spezifischen Praxisausprägung zu überprüfen. Die intensive Interaktion mit den Respondenten ermöglichte hierbei eine detaillierte Erfassung und Beschreibung der Implementierungsgrade der Konzeptionselemente, wobei diese im Wesentlichen bestätigt wurden, jedoch auch Defizite in der Umsetzung aufgedeckt werden konnten.<sup>650</sup>

Die Ergebnisse dieser Arbeit liefern folglich

- erste Aussagen zum Implementierungsstand von Kostenmanagement in KMU,
- theoretisch spezifizierte und empirisch belegte Rahmenbedingungen für eine erfolgreiche Umsetzung sowie
- einen pragmatischen Handlungsleitfaden für die praktische Einführung von Kostenmanagement in KMU.

---

<sup>647</sup> Vgl. Kapitel 3.3.3.3 im Allgemeinen bzw. Tab. 3-4: Abgrenzung KMU-relevanter KM-Instrumente im Speziellen.

<sup>648</sup> Vgl. Thesen T<sub>B3</sub> und T<sub>D4</sub>.

<sup>649</sup> Vgl. Tab. 5-9: Thesen der fallübergreifenden Analyse bzw. These T<sub>F10</sub>.

<sup>650</sup> Vgl. Kapitel 5.3.7.2.

## 6.2 Ausblick auf weiterführende Forschung

Die vorliegende Arbeit liefert erste Erkenntnisse zum Implementierungsstand bewährter Instrumente zur Kostenanalyse und -steuerung in KMU wie auch einem idealtypischen, konzeptionellen Aufbau und Einsatz von Kostenmanagement in KMU. Dabei eröffnet gerade die Validierung der Konzeption eine Reihe weiterer wissenschaftlicher Fragestellungen, deren Bearbeitung im nächsten Schritt denkbar wäre. Neben Abhängigkeiten zwischen dem Einsatz von Kostenrechnung, Kennzahlen, Berichtswesen und Kostenmanagementinstrumenten, wäre in weiterführenden Arbeiten u. a. die Beantwortung von Forschungsfragen zu Zusammenhängen zwischen Führungsstruktur, Kostenbewusstsein der Mitarbeiter bzw. Kostenkultur im Unternehmen oder branchenspezifischen Bedingungskonstellationen und Kostenmanagement wünschenswert.

Darauf aufbauend wären zudem Forschungsarbeiten hilfreich, die sich tiefgehend mit der operativen Umsetzung befassen und im Folgenden kurz skizziert werden.

### Einsatz von Kosteninformationstechnologie und -systemen in KMU:

Das Marktforschungsunternehmen Vanson Bourne (2012) hat im Rahmen einer Studie mit DELL und INTEL festgestellt, dass eine unzureichend leistungsfähige IT-Struktur v. a. in KMU einen wesentlichen Wachstumshemmer darstellt.<sup>651</sup> Wenngleich einfache ERP-Systeme kostengünstig erworben werden können und die meisten wachstumsorientierten Unternehmen nach einer systemischen Weiterentwicklung streben, so ist jedoch ebenfalls in Betracht zu ziehen, dass ein KMU-Kostenmanagement auch ohne komplexe Softwarelösungen erfolgen kann.<sup>652</sup> Häufig reicht bereits eine einfache Controllingsoftware oder Tabellenkalkulation aus, um grundlegende Möglichkeiten der Informationsversorgung oder Planung & Kontrolle sowie dem darauf aufbauen-

---

<sup>651</sup> Vgl. Vanson Bourne (2012), S. 8.

<sup>652</sup> Vgl. Gleich et al. (2013), S. 361 i. V. m. Krey & Lorson (2009), S. 191. Vor allem Kosten aus der laufenden Betreuung und Weiterentwicklung der Systeme, die u. a. die Verbesserung und Korrektheit der Inhalte gewährleisten, resultieren in häufig unterschätzten Aufwänden, vgl. Heinzlmann (2008), S. 105-107.

den Kostenmanagement zu etablieren.<sup>653</sup> Demzufolge wäre interessant, was eine leistungsfähige IT-Struktur konkret kennzeichnet, insbesondere unter Berücksichtigung des damit verbundenen Investitionsbedarfs sowie weiterer Variablen wie z. B. Unternehmensgröße, Marktwachstum oder Digitalisierungsgrad<sup>654</sup> der Branche.

#### Kosten- und investitionsorientierte Steuerungsmodelle in KMU:

Der Intention des Kostenmanagements folgend, Kosten-Nutzen-Verhältnisse im Unternehmen zu optimieren, kann dies auch eine bewusste Kostenerhöhung implizieren, sofern die Mehrkosten durch eine überproportionale Leistungssteigerung kompensiert werden.<sup>655</sup> Folglich muss mit dem Kostenmanagement immer auch ein Leistungsmanagement einhergehen, das durch den Einsatz spezieller, KMU-geeigneter Steuerungsmodelle – wie z. B. durch Einbeziehung des EVA – Berücksichtigung finden kann.<sup>656</sup> Auf diese Weise kann eine den Kostenfokus des Unternehmens ausgleichende Kennzahl die Wachstumsorientierung gewährleisten und Unterinvestitionen vermeiden. Das Konzept des EVA setzt beispielsweise auf der Bilanz und GuV auf, sodass bestehende Informationen der Buchhaltung genutzt werden können und der Aufwand zur Erstellung der Kennzahl auch in Anbetracht knapper Ressourcen in KMU gering bleibt.<sup>657</sup> Folglich wäre zu untersuchen, welche kosten- und investitionsorientierten Steuerungsmodelle als ausgleichendes Momentum geeignet sind und wie diese konzeptionell in das Kostenmanagement in KMU zu integrieren wären.

---

<sup>653</sup> Vgl. hierzu mittelstandsorientierte, unternehmensgrößen-spezifische Ansätze zum Aufbau eines Controllingsystems bei Schmid-Gundram (2014), S. 14-17, sowie KMU-spezifisch bei Jankowiak & Reimus (2013).

<sup>654</sup> Der Digitalisierungsgrad charakterisiert den Zustand der Leistungen, die zwischen Unternehmen ausgetauscht werden. Dabei wird zwischen digitalen und physischen Leistungen differenziert, wobei Zwischenformen wie z. B. semi-digitale oder semi-physische Leistungen existieren, vgl. Gausmann (2008), S. 168.

<sup>655</sup> Vgl. Stibbe (2009), S. 7.

<sup>656</sup> So wäre auch eine kostenmanagementorientierte Balanced Scorecard als Steuerungsmodell denkbar, vgl. Zell (2008), S. 213.

<sup>657</sup> Vgl. Stern Stewart & Co. (o. J.), S. 5. Demgegenüber ist zu erwähnen, dass u. a. Hirsch et al. (2008), S. 652 f., auf Mehraufwände aus dem komplexeren Steuerungssystem verweisen.

---

Der Autor hofft mit den erzielten Erkenntnissen und einem kurzen Ausblick auf weitere Forschungsgebiete frisches Interesse für ein zeitloses Thema geweckt zu haben. Denn „Betriebskosten haben die teuflische Eigenschaft, dass sie Jahr für Jahr anfallen“<sup>658</sup>.

---

<sup>658</sup> Christian Ude in Focus (2007).





---

## Literaturverzeichnis

Abel, Jörg (2007): Ganzheitliche Geschäftsmodelle in KMU, in: wt Werkstattstechnik online, Jg. 97, H. 4, S. 293-297.

Aders, Christian/Hebertinger, Martin (2003): Value Based Management: Shareholder-Value-Konzepte – Eine Untersuchung der DAX100-Unternehmen, München, Frankfurt.

Ahlert, Dieter (1984): Grundzüge des Marketing, 3. Auflage, in: Vormbaum, Herbert (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre für Ingenieure, Düsseldorf.

Alcalde Rasch, Alejandro (2000): Erfolgspotential Instandhaltung: Theoretische Untersuchung und Entwurf eines ganzheitlichen Instandhaltungsmanagements, Duisburger Betriebswirtschaftliche Schriften, Band 21, Berlin.

Analoui, Farhad/Karami, Azhdar (2003): Strategic Management in Small and Medium Enterprises, Mitcham.

Arens, Wolfgang/Schäfer, H.-Jürgen/Deutsches Steuerberaterinstitut (2001): Der Steuerberater als Krisenmanager: Sanierung und Insolvenz des Mandantenunternehmens, Berlin.

Arentz, Oliver/Münstermann, Leonard (2013): Mittelunternehmen statt KMU? Ein Diskussionsbeitrag zum Mittelstandsbegriff, in: Otto-Wolff-Institut (Hrsg.): Diskussionspapiere, Ausgabe: 01/2013, online verfügbar unter: [http://iwpneu.uni-koeln.de/fileadmin/contents/dateiliste\\_iwpwebsite/publikationen/DP/owiwo/OWIWO\\_DP\\_01\\_2013.pdf](http://iwpneu.uni-koeln.de/fileadmin/contents/dateiliste_iwpwebsite/publikationen/DP/owiwo/OWIWO_DP_01_2013.pdf), Stand: 04.01.2014.

Arnold, Ulli (2013): Beschaffung, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe, 5. Auflage, Berlin, S. 121-154.

Asdecker, Björn (2014): Retourenmanagement im Versandhandel – Theoretische und empirisch fundierte Gestaltungsalternativen für das Management von Retouren, in: Sucky, Erik (Hrsg.): Logistik und Supply Chain Management, Band 10, Bamberg.

Augenstein, Friedrich (2012): Kostenmanagement-Toolbox: Techniken – Werkzeuge – Vorlagen, 1. Auflage, Simmozheim.

Automobilwoche (2014): Mitarbeiterideen: Daimler spart fast 75 Millionen Euro, online verfügbar unter: <http://www.automobilwoche.de/apps/pbcs.dll/article?AID=/20140331/AGENTURMELDUNGEN/303319977/1276/mitarbeiterideen-daimler-spart-fast-75-millionen-euro>, Stand: 22.04.2014.

Backhaus, Klaus/Erichson, Bernd/Plinke, Wulff/Weiber, Rolf (2008): Multivariate Analysemethoden – Eine anwendungsorientierte Einführung, 12. Auflage, Berlin, Heidelberg.

Backhaus, Klaus/Erichson, Bernd/Plinke, Wulff/Weiber, Rolf (2015): Nichtlineare Regression, online verfügbar unter: <http://www.multivariate.de/nichtlineare-regression.html>, Stand: 21.05.2015.

Backhaus, Klaus/Erichson, Bernd/Weiber, Rolf (2010): Fortgeschrittene Multivariate Analysemethoden – Eine anwendungsorientierte Einführung, Heidelberg, Dordrecht, London New York, 2010.

Baumle-Courth, Peter/Nieland, Stefan/Schröder, Hinrich (2004): Wirtschaftsinformatik, München.

Bamberg, Günter/Baur, Franz/Krapp, Michael (2012): Statistik, 17. Auflage, München.

Barth, Thomas/Barth, Daniela (2008): Controlling, 2. Auflage, München.

Barthold, Hans-Martin (2005): Der Mittelstand ist eine Jobmaschine für Akademiker, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 19.03.2005, Nr. 66, S. 54, online verfügbar unter: <http://www.faz.net/aktuell/beruf-chance/arbeitsmarkt-der-mittelstand-ist-eine-jobmaschine-fuer-akademiker-1213920.html>, Stand: 27.03.2014.

- 
- Bartl, Michael (2006): Virtuelle Kundenintegration in die Neuproduktentwicklung, 1. Auflage, Wiesbaden.
- Bartscher, Thomas/Stöckl, Juliane (Hrsg.) (2011): Veränderungen erfolgreich managen – Ein Handbuch für interne Prozessberater, 1. Auflage, Freiburg.
- Bauer, Jürgen/Hayessen, Egbert (2006): Controlling für Industrieunternehmen: Kompakt und IT-unterstützt - Mit SAP®-Fallstudie, Wiesbaden.
- Bauer, Michael (2002): Controllershship in Deutschland – Zur erfolgreichen Zusammenarbeit von Controllern und Managern, Wiesbaden.
- Bea, Franz Xaver/Schweitzer, Marcell (2010): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Führung, 10. Auflage, Stuttgart.
- Becker, Hans-Otto (1999): Meisterlich managen – Mit wenig Aufwand viel erreichen, München.
- Becker, Wolfgang (1990): Funktionsprinzipien des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 60, H. 3, S. 295-318
- Becker, Wolfgang (1999): Begriff und Funktionen des Controlling, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 106, Bamberg.
- Becker, Wolfgang (2008): Kostenmanagement, 4. Auflage, Bamberg.
- Becker, Wolfgang (2012a): Controlling: Konzepte, Methoden und Instrumente, 7. Auflage, Bamberg.
- Becker, Wolfgang (2012b): Kostenmanagement, 7. Auflage, Bamberg.
- Becker, Wolfgang (2013): Unternehmensführung I: Planung, Entscheidung und Kontrolle, 11. Auflage, Bamberg.
- Becker, Wolfgang (2014): Kosten-, Erlös- und Ergebnismanagement, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 198, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Baltzer, Björn (2010): Die wertschöpfungsorientierte Controlling-Konzeption, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 172, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Ebner, Robert (2012): Controlling im mittelständischen Bekleidungseinzelhandel – Ergebnisbericht einer empirischen Studie, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 180, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Fischer, Stefan/Staffel, Michaela/Ulrich, Patrick (2008): Implementierungsstand von Unternehmensführung und Controlling in mittelständischen Unternehmen Ergebnisbericht einer empirischen Untersuchung, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 149, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Fuchs, Rainer (2004): Controlling-Informationssysteme, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 130, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Staffel, Michaela/Ulrich, Patrick (2008a): Unternehmensführung und Controlling im Mittelstand: Einflüsse von Unternehmensgröße und Leitungsstruktur, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 154, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Staffel, Michaela/Ulrich, Patrick (2008b): Mittelstand und Mittelstandsforschung, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 153, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Staffel, Michaela/Ulrich, Patrick (2009): Funktionen des Controlling im Mittelstand – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: Volker Lingnau (Hrsg.): Mittelstandscontrolling 2009, Band 12, Lohmar, Köln, S. 1-24.

Becker, Wolfgang/Ulrich, Patrick (2009): Spezifika des Controllings im Mittelstand Ergebnisse einer Interviewaktion, in: Zeitschrift für Controlling & Management, Jg. 53, H. 5, S. 308-316.

---

Becker, Wolfgang/Ulrich, Patrick (2013): Controlling im Mittelstand – Ergebnisbericht einer empirischen Studie, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 194, Bamberg.

Becker, Wolfgang/Ulrich, Patrick/Botzkowski, Tim (2015): Einfluss der Unternehmensgröße auf den Implementierungsstand von Kostenrechnungssystemen in deutschen Unternehmen, in: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, Jg. 63, Heft 3/4, S. 255-280.

Becker, Wolfgang/Ulrich, Patrick/Vogt, Maria (2013): Digitalisierung im Mittelstand, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge Nr. 192, Bamberg.

Beckmann, Daniel/Huch, Burkhard (2002): Controllingverständnis – dogmatisch oder pragmatisch? Zum paradigmatischen Kern des Controlling, in: Weber, Jürgen/Hirsch, Bernhard (Hrsg.): Controlling als akademische Disziplin – Eine Bestandsaufnahme, Wiesbaden.

Behringer, Stefan (2014): Konzerncontrolling, 2. Auflage, Berlin, Heidelberg.

Benninghaus, Hans (2007): Deskriptive Statistik – Eine Einführung für Sozialwissenschaftler, 11. Auflage, Wiesbaden.

Bergmann, Lars/Crespo, Isabel (2009): Herausforderungen kleiner und mittlerer Unternehmen, in: Dombrowski, Uwe/Herrmann, Christoph/Lacker, Thomas/Sonnentag, Sabine (Hrsg.): Modernisierung kleiner und mittlerer Unternehmen – Ein ganzheitliches Konzept, Berlin, S. 1-116.

Bergmann, Lars/Lacker, Michael (2009): Denken in Wertschöpfung und Verschwendung, in: Dombrowski, Uwe/Herrmann, Christoph/Lacker, Thomas/Sonnentag, Sabine (Hrsg.): Modernisierung kleiner und mittlerer Unternehmen – Ein ganzheitliches Konzept, Berlin, S. 161-168.

Bhasin, Sanjay/Burcher, Peter (2006): Lean viewed as a philosophy, in: Journal of Manufacturing Technology Management, H. 17, S. 56-72.

Bierhoff, Hans-Werner (2006): Sozialpsychologie – Ein Lehrbuch, 6. Auflage, Stuttgart.

Bischoff, Johannes Georg (2002): Gründungs-Controlling als Erfolgsfaktor, in: Albach, Horst (Hrsg.): Gründungs- und Überlebenschancen von Familienunternehmen, Wiesbaden, S. 127-146.

Bitsch, Günter (2008): Die Rolle des Unternehmers als kritischer Erfolgsfaktor für das strategische Management in KMUs, in: Letmathe, Peter/Welter, Friederike/Kathan, Daniel/Eigler, Joachim/Heupel, Thomas (Hrsg.): Management kleiner und mittlerer Unternehmen – Stand und Perspektiven der KMU-Forschung, Wiesbaden, S. 189-204.

Bizer, Kilian/Sesselmeier, Werner (2008): Auf der Suche nach Weiterbildung und geeigneter Förderung – Ein Vorwort, in: Gesellschaft für sozialen Fortschritt e. V. (Hrsg.): Sozialer Fortschritt: unabhängige Zeitschrift für Sozialpolitik, Jg. 57, H. 2, S. 23.

Blazejczak, Jürgen (2005): Umweltökonomie und Umweltpolitik, in: Neubäumer, Renate/Hewel, Brigitte (Hrsg.): Volkswirtschaftslehre – Grundlagen der Volkswirtschaftstheorie und Volkswirtschaftspolitik, 4. Auflage, Wiesbaden, S. 619-699.

Blieber, Reinhard (2009): Einsparpotentiale ausschöpfen und Kosten senken: Kurzfristig auf die Krise reagieren!, in: Andreas Klein (Hrsg.): Kostenmanagement in Krisenzeiten, München, S. 39-54.

Bleis, Christian (2007): Kostenrechnung und Kostenrelevanz: Praxisanwendungen, Aufgaben, Lösungen, München.

Bobrik, Annette/Schulz, Marcel (2013): Prozessmodellierung, in: Krallmann, Hermann/Bobrik, Annette/Levina, Olga (Hrsg.): Systemanalyse im Unternehmen – prozessorientierte Methoden der Wirtschaftsinformatik, 6. Auflage, München, S. 247-276.

Bode, Alexander (2009): Wettbewerbsvorteile durch internationale Wertschöpfung – Eine empirische Untersuchung deutscher Unternehmen in China, Wiesbaden.

---

Bol, Georg (2003): Induktive Statistik: Lehr- und Arbeitsbuch, 3. Auflage, München, Wien.

Borchardt, Andreas/Göthlich, Stephan E. (2007): Erkenntnisgewinnung durch Fallstudien, in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf, Joachim (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 33-48.

Bortz, Jürgen (1993): Statistik für Sozialwissenschaftler, 4. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York.

Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (1995): Forschungsmethoden und Evaluation: für Human- und Sozialwissenschaftler, 2. Auflage, Berlin.

Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2002): Forschungsmethoden und Evaluation: für Human- und Sozialwissenschaftler, 3. Auflage, Berlin.

Bragg, Steven M. (2009): Controllership – The Work of the Managerial Accountant, 8th Edition, New Jersey.

Bragg, Steven M. (2010): Cost Reduction Analysis – Tools and Strategies, New Jersey.

Brambor, Thomas/Roberts Clark, William/Golder, Matt (2006): Understanding Interaction Models: Improving Empirical Analyses, in: Political Analysis, Jg. 14, H. 1, 63-82.

Braun, Günther E. (1975): Empirischer Gehalt und Falsifizierbarkeit, in: Zeitschrift für allgemeine Wissenschaftstheorie, Jg. 6, H. 2, S. 203-216.

Braun, Stephan (1996): Die Prozesskostenrechnung – Ein fortschrittliches Kostenrechnungssystem, 2. Auflage, Ludwigsburg, Berlin.

Brodbeck, Harald (2001): Finanzen, in: Sattes, Ingrid/Brodbeck, Harald/Bichsel, Andres/Spinas, Philipp (Hrsg.): Praxis in kleinen und mittleren Unternehmen: Checklisten für die Führung und Organisation in KMU, Zürich, S. 75-88.



Brodbeck, Harald (2001): Marketing, in: Sattes, Ingrid (Hrsg.): Praxis in kleinen und mittleren Unternehmen: Checklisten für die Führung und Organisation in KMU, Zürich, S. 49–74.

Brösel, Gerrit/Müller, Sven/Homburg, Olaf (2009): Freiwillige Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IFRS – ein Weg auch für KMU?, in: Müller, David (Hrsg.): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München, S. 129-152.

Brosius, Felix (2013): SPSS 21, 1. Auflage, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg.

Brühl, Rolf (2004): Controlling: Grundlagen des Erfolgscontrollings, München.

Brüsemeister, Thomas (2008): Qualitative Forschung: Ein Überblick, 2. Auflage, Wiesbaden.

Buchholz, Liane (2013): Strategisches Controlling – Grundlagen, Instrumente, Konzepte, 2. Auflage, Wiesbaden.

Bühl, Achim (2008): SPSS 16 – Einführung in die moderne Datenanalyse, 11. Auflage, München.

Bullinger, Hans-Jörg/Warnecke, Hans Jürgen/Westkämper, Engelbert (2002): Neue Organisationsformen im Unternehmen: ein Handbuch für das moderne Management, 2. Auflage, Berlin.

Bundesministerium für Forschung und Bildung (2014): Was ist ein KMU?, online verfügbar unter: <http://www.bmbf.de/de/20643.php?hilite=kmu+definition>, Stand: 25.03.2014.

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2014): Rentabilitätsvorschau, online verfügbar unter: <http://www.existenzgruender.de/selbstaendigkeit/finanzierung/wissen/00489/index.php>, Stand: 17.03.2014.

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (2009): Insolvenz und Neustart, in: Gründerzeiten, Nr. 14, Ausgabe Mai 2009, online ver-

---

füßbar unter: [http://www.dykiert-beratung.de/dyk-pdfs/dyk-file\\_id31-65655.pdf](http://www.dykiert-beratung.de/dyk-pdfs/dyk-file_id31-65655.pdf), Stand: 15.05.2015.

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (2013): German Mittelstand: Motor der deutschen Wirtschaft, online verfügbar unter: <http://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/Publikationen/factbookgerman-mittelstand,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf>, Stand: 28.03.2014.

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (2014): Mittelstand, online verfügbar unter: <http://www.bdi.eu/Mittelstand.htm>, Stand: 24.03.2014.

Bundesverband mittelständische Wirtschaft (2014): Umfrage: Mittelstand sehr optimistisch für 2014, online verfügbar unter: <http://www.bvmw.de/nc/homeseiten/news/artikel/umfrage-mittelstand-sehr-optimistisch-fuer-2014.html>, Stand: 01.04.2014.

Bungard, Walter (2002): Zielvereinbarungen – Renaissance eines „alten“ Führungskonzepts auf Gruppen- und Organisationsebene, in: Bungard, Walter/Kohnke, Oliver (Hrsg.): Zielvereinbarungen erfolgreich umsetzen – Konzepte, Ideen und Praxisbeispiele auf Gruppen- und Organisationsebene, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 17-36.

Burzan, Nicole (2008): Quantitative Forschung in der Sozialstrukturanalyse: Anwendungsbeispiele aus methodischer Perspektive, 1. Auflage, Wiesbaden.

Busch, Hans-Peter (2012): Operatives Management von Abteilungen und Zentren, in: Busch, Hans-Peter (Hrsg.): Management-Handbuch für Chefarzte, 1. Auflage, Stuttgart, S. 62-69.

Carstensen, Sven (2004): Existenzgründung – So sichern Sie nachhaltig die Wirtschaftlichkeit Ihres Unternehmens, 1. Auflage, Wiesbaden.

Casey, Christopher/Loistl, Otto (2001): Erfolgs- und Finanzanalyse, in: Breuer, Rolf-E. (Hrsg.): Handbuch Finanzierung, 3. Auflage, Wiesbaden, S. 609-648.

Cleff, Thomas (2011): Deskriptive Statistik und moderne Datenanalyse – Eine computergestützte Einführung mit Excel, PASW (SPSS) und STATA, 2. Auflage, Wiesbaden.

Coenenberg, Adolf Gerhard/Fischer, Thomas/Raffel, Andreas (1992): Abweichungsanalyse bei Projekten im F&E-Bereich, in: Männel, Wolfgang: Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, S. 767-781.

Coenenberg, Adolf Gerhard/Fischer, Thomas M./Günther, Thomas (2012): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 8. Auflage, Stuttgart.

Controllingportal (2013): Mehr Kostenbewusstsein in Unternehmen auch nach der Krise, online verfügbar unter: <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Studien/Mehr-Kostenbewusstsein-in-Unternehmen-auch-nach-der-Krise.html>, Stand: 22.04.2014.

Cratzius, Michael (2003): Die Einbindung des Absatz- und Produktionsbereichs in Innovationsprozesse, 1. Auflage, Wiesbaden.

Dautzenberg, Norbert/Engelhard, Johann/Piekenbrock, Dirk (2015): Verrechnungspreis, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/55441/verrechnungspreis-v7.html>, Stand: 08.05.2015.

Davila, Antonio/Wouters, Marc (2004): Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management, in: Accounting Horizons, Jg. 18, Heft 1, S. 13-26.

Decker, Michael/Schiefer, Gunther/Bulander, Rebecca (2006): KMU-spezifische Herausforderungen bei der Entwicklung und dem Betrieb mobiler Dienste, in: Hochberger, Christian/Liskowsky, Rüdiger (Hrsg.): Informatik 2006 – Informatik für Menschen. Beiträge der 36. Jahrestagung der Gesellschaft für Informatik, Band 1, Dresden, S. 195-201.

Deimel, Klaus/Kraus, Sascha (2008): Strategisches Management in kleinen und mittleren Unternehmen – Eine empirische Bestandsaufnahme, in: Letmathe, Peter/Welter, Friederike/Kathan, Daniel/Eigler, Joachim/Heupel, Thomas (Hrsg.): Management kleiner und mittlerer

---

Unternehmen – Stand und Perspektiven der KMU-Forschung, Wiesbaden, S. 155-169.

DELL, Intel (2012): Der Umgang mit veränderten IT-Anforderungen: Ein europäischer Bericht über Server und Storage für Kleinunternehmen, online verfügbar unter: <http://i.dell.com/sites/doccontent/business/smb/sb360/de/Documents/17595-Servers-Storage-Report-Feb-2012-PDF-V02-SM-LR-de.pdf>, Stand: 28.03.2014.

Dellmann, Klaus/Franz, Klaus-Peter (1994): Von der Kostenrechnung zum Kostenmanagement, in: Dellmann, Klaus/Franz, Klaus-Peter (Hrsg.): Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, Bern, Stuttgart, S. 15-30.

Detscher, Stefan (2009): Strategisches Kostenmanagement bei Mobilfunkbetreibern: Status quo-Analyse, Entwicklung eines Kennzahlensystems und Konzipierung eines Managementansatzes, Wiesbaden.

Deutsche Bank (1993): In Kosten steckt Gewinn: Leitfaden Kostenmanagement, Mittelstandsbroschüre 12, Frankfurt.

Deutsche Gesellschaft für Online-Forschung e. V. (2014): Research Now zum besten Online-Felddienstleister in der diesjährigen Umfrage "Survey of Market Research Professionals" gewählt, online verfügbar unter: <http://www.dgof.de/research-now-gewinnt-in-allen-fuenf-kategorien-als-bester-online-felddienstleister-in-der-diesjaehrigen-umfrage-survey-of-market-research-professionals/>, Stand: 11.06.2015.

Deutsche Nationalbibliothek (2015): Katalog der Deutschen Nationalbibliothek, online verfügbar unter: <https://portal.dnb.de/opac.htm?view=redirect%3A%2Fopac.htm&dodServiceUrl=https%3A%2F%2Fportal.dnb.de%2Fdod>, Stand: 24.08.2015.

Dolić, Dubravko (2004): Statistik mit R: Einführung für Wirtschafts- und Sozialwissenschaftler, München.

Dörner, Dietrich (1989): Die Logik des Misslingens, Reinbek.

Dreier, Volker (1994): Datenanalyse für Sozialwissenschaftler, München, Wien.

Duden (2014): Kontrolle, online verfügbar unter: <http://www.duden.de/rechtschreibung/Kontrolle>, Stand: 09.04.2014.

Duller, Christine/Haas, Thomas (2009): Unternehmensplanung und Controllinginstrumente im Mittelstand – Empirische Kontingenzfaktoren der Unternehmensgröße und Unternehmensform (Familienunternehmen versus Nicht-Familienunternehmen), in: Volker Lingnau (Hrsg.): Mittelstandscontrolling, Band 12, 1. Auflage, Lohmar, Köln, S. 25-50.

Eberlein, Jana (2010): Betriebliches Rechnungswesen und Controlling, 2. Auflage, München.

Ebner, Robert (2015): Handelscontrolling – Eine wertschöpfungsorientierte Konzeption für den Bekleidungs Einzelhandel, in: Becker, Wolfgang/Ulrich, Patrick (Hrsg.): Unternehmensführung & Controlling, Wiesbaden.

Eckey, Hans-Friedrich/Kosfeld, Reinhold/Türck, Matthias (2005): Deskriptive Statistik: Grundlagen – Methoden – Beispiele, 4. Auflage, Wiesbaden.

Egert, Stefan/Ossadnik, Wolfgang/Wagner, Robert (2008): Steuerungsrelevante Kennzahlen für das Management: ein unternehmensindividueller Ansatz, in: Zeitschrift für Controlling & Management, Jg. 52, H. 4, S. 239-244.

Ehrenmann, Frank (2015): Kosten- und zeiteffizienter Wandel von Produktionssystemen – Ein Ansatz für ein ausgewogenes Change Management von Produktionsnetzwerken, in: Information – Organisation – Produktion, hrsg. v. Corsten, Hans/Reiss, Michael/Steinle, Claus/Zelewski, Stephan, Wiesbaden.

---

Eid, Michael/Gollwitzer, Mario/Schmitt, Manfred (2010): Statistik und Forschungsmethoden: Lehrbuch – Mit Online-Materialien, 1. Auflage, Weinheim, Basel.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989): Building Theories From Case Study Research, in: Academy of Management Review, Jg. 14, H. 4, S. 532-550.

EKAM (2015): Europäisches Kompetenzzentrum für Angewandte Mittelstandsforschung (EKAM), online verfügbar unter: <https://www.uni-bamberg.de/ekam/>, Stand: 28.11.2015.

Ergenzinger, Rudolf/Krulis-Randa, Jan (2006): Unternehmertum als Erfolgsfaktor von KMU – Was kann das Management davon lernen?, in: Ralph Berndt (Hrsg.): Management-Konzepte für kleine und mittlere Unternehmen, Band 13, Berlin, S. 65-83.

Erhard, Ludwig (1964): Wohlstand für Alle, 8. Auflage, Düsseldorf.

Erichsen, Jörgen (2011): Controlling von A-Z, 8. Auflage, München/Planegg.

Euler Hermes Kreditversicherung AG (2006): Ursachen von Insolvenzen: Gründe für Unternehmensinsolvenzen aus der Sicht der Insolvenzverwalter, in: Wirtschaft Konkret, Nr. 414.

Europäische Kommission (2003): Empfehlung der Kommission vom 06. Mai 2003 betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen, bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2003) 1422.

Europäische Union (2007): Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, online verfügbar unter: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/enterprise/business\\_environment/n26026\\_de.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/enterprise/business_environment/n26026_de.htm), Stand: 24.03.2014.

Ewert, Ralf (1997): Target Costing und Verhaltenssteuerung, in: Freidank, Carl-Christian/Götze, Uwe/Huch, Burkhard/Weber, Jürgen (Hrsg.): Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg, New York, S. 299-322.

Ewert, Ralf/Wagenhofer, Alfred (2005): *Interne Unternehmensrechnung*, 6. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York.

Fahrmeier, Ludwig/Kneib, Thomas/Lang, Stefan (2009): *Regression – Modelle, Methoden und Anwendungen*, 2. Auflage, Berlin.

Feldbauer-Durstmüller, Birgit/Mühlböck, Sandra (2009): *Konzeption des externen Controllings für Kleinst- und Kleinunternehmen (KKU)*, in: Volker Lingnau (Hrsg.): *Mittelstandscontrolling 2009*, Band 12, Lohmar, Köln, S. 51-74.

Felden, Carsten (2006): *Personalisierung der Informationsversorgung in Unternehmen*, Wiesbaden.

Festinger, Leon (1957): *A Theory of Cognitive Dissonance*, Stanford.

Fischbach, Rainer/Wollenberg, Klaus (2007): *Volkswirtschaftslehre 1 – Einführung und Grundlagen*, 13. Auflage, München.

Fischer, Malte (1997): *Wechselkursunsicherheit und Außenhandel – Eine Analyse der theoretischen Literatur*, Kiel Working Papers, Nr. 830.

Fischer, Thomas M. (2000): *Kosten-Controlling: neue Methoden und Inhalte*, Stuttgart.

Focus (2007): *Teuflische Betriebskosten*, online verfügbar unter: [http://www.focus.de/politik/zitate/zitat\\_aid\\_66228.html](http://www.focus.de/politik/zitate/zitat_aid_66228.html), Stand: 03.01.2016.

Fornell, Claes (1989): *The Blending of Theoretical and Empirical Knowledge in Structural Equations with Unobservables*, in: Wold, Herman (Hrsg.): *Theoretical Empiricism – A General Rationale for Scientific Model-Building*, New York, S. 153-173.

Friedl, Birgit (2003): *Controlling*, Stuttgart.

Friedl, Birgit (2010): *Kostenrechnung: Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung*, 2. Auflage, München.

Gassmann, Oliver (2007): *Patentmanagement: Innovationen erfolgreich nutzen und schützen*, 2. Auflage, Berlin.

---

Gatignon, Hubert/Xuereb, Jean-Marc (1997): Strategic Orientation of the Firm and New Product Performance, in: *Journal of Marketing Research*, Jg. 34, H. 1, S. 77-90.

Gausmann, Oliver (2008): Kundenindividuelle Wertschöpfungsnetze: Gestaltungsempfehlungen unter Berücksichtigung einer auftragsorientierten Produktindividualisierung, Wiesbaden.

Gaydoul, Peter (1980): *Controlling in der deutschen Unternehmenspraxis*, Darmstadt.

Geidner, Annabell (2009): *Der Wandel der Unternehmensführung in Buyouts eine Untersuchung Private-Equity-finanzierter Desinvestitionen*, Wiesbaden.

Gibbert, Michael/Ruigrok, Winfried/Wicki, Barbara (2008): Research Notes and Commentaries – What passes as a rigorous Case Study?, in: *Strategic Management Journal*, Jg. 29, H. 13, S. 1465-1474.

Gille, Daniel/Strüker, Jens (2007): *RFID Report 2007: Die KMU-Perspektive*, Freiburg.

Gladen, Werner (2011): *Performance Measurement – Controlling mit Kennzahlen*, 5. Auflage, Wiesbaden.

Gleich, Ronald/Temmel, Philipp (2008): Die Rolle und Organisation des Controllings im Management Reporting, in: *Management Reporting – Grundlagen, Praxis und Perspektiven*, 1. Auflage, München, S. 63-92.

Gleich, Ronald/Hofmann, Stefan/Schulze, Mike (2013): *Controlling*, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): *Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe*, 5. Auflage, Berlin, S. 347-374.

Gliem, Joseph A./Gliem, Rosemary R. (2003): Calculating, Interpreting, and Reporting Cronbach's Alpha Reliability Coefficient for Likert-Type Scales, in: *Midwest Research to Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education*, Ohio, S. 82-88.



Goeke, Manfred (2008): Der deutsche Mittelstand – Herzstück der deutschen Wirtschaft, in: Goeke, Manfred (Hrsg.): Praxishandbuch Mittelstandsfinanzierung: Mit Leasing, Factoring & Co. unternehmerische Potenziale ausschöpfen, 1. Auflage, Wiesbaden, S. 9-22.

Götze, Uwe (1997): Einsatzmöglichkeiten und Grenzen der Prozeßkostenrechnung, in: Freidank, Carl-Christian/Götze, Uwe/Huch, Burkhard/Weber, Jürgen (Hrsg.): Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg, New York, S. 141-174.

Götze, Uwe (2010): Kostenrechnung und Kostenmanagement, 5. Auflage, Berlin, Heidelberg.

Götz, Klaus (2014): Performance Management, in: Eck, Claus D./Götz, Klaus/Küttner, Andrea/Leidenfrost, Jana: Führungskräfteentwicklung, Heidelberg, S. 67-80.

Götze, Wolfgang/Deutschmann, Christel/Link, Heike (2002): Statistik, München.

Graumann, Mathias (2008): Kostenrechnung und Kostenmanagement: mit Kontrollfragen, Übungsaufgaben und Fallstudien, 4. Auflage, Herne.

Grünstäudl, Matthias (2013): Praxishandbuch Kostenrechnung – Grundlage, Prozesse, Systeme, Konstanz, München.

Grunwald, Guido/Hempelmann, Bernd (2012): Angewandte Marktforschung: Eine praxisorientierte Einführung, München.

Gundert, Hannah/Klinke, Sebastian (2013): Ressourcen und Kultur in KMU: Perspektiven von Beschäftigten, Beratern und Geschäftsführungen, Bremen, Wuppertal.

Häder, Michael (2015): Empirische Sozialforschung: Eine Einführung, 3. Auflage, Wiesbaden.

---

Hahn, Dietger (1994): PuK – Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung – Controllingkonzepte, 4. Auflage, Wiesbaden.

Hamer, Eberhard (2013): Volkswirtschaftliche Bedeutung von Klein- und Mittelbetrieben, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe, 5. Auflage, Berlin, S. 27-54.

Handelsgesetzbuch (2013), 55. Auflage, München.

Hansen, Don R./Mowen, Maryanne M. (2016): Cornerstones of Cost Management, 4th Edition, Boston.

Hansen, Don R./Mowen, Maryanne M./Guan, Liming (2009): Cost Management – Accounting & Control, 6th Edition, Mason.

Harrell Jr., Frank E./Lee, Kerry L./Mark, Daniel B. (1996): Multivariable Prognostic Models: Issues In Developing Models, Evaluating Assumptions and Adequacy, and Measuring and Reducing Errors, in: Statistics In Medicine, Jg. 15, S. 361-387.

Hartung, Joachim/Elpelt, Bärbel/Klößener, Karl-Heinz (2005): Statistik – Lehr- und Handbuch der angewandten Statistik, 14. Auflage, München.

Haseborg, Fokko ter (1995): Marketing-Controlling, in: Tietz, Bruno/Köhler, Richard (Hrsg.): Handwörterbuch des Marketing, 2. Auflage, Stuttgart, Spalten 1542-1554.

Haunderdinger, Monika/Probst, Hans-Jürgen (2006): Finanz- und Liquiditätsplanung in kleinen und mittleren Unternehmen, Freiburg, München/Planegg.

Haunderdinger, Monika/Probst, Hans-Jürgen (2004): Der Weg in die internationale Rechnungslegung: Grundlagen der Bilanzierung nach HGB und IFRS, Wiesbaden.

Haunschild, Ljuba/Wallau, Frank/Hauser, Hans-Eduard/Wolter, Hans-Jürgen (2007): Die volkswirtschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen, Gutachten im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen, in:

Institut für Mittelstandsforschung, Bonn (Hrsg.): IfM-Materialien, Nr. 172, Bonn.

Haunschild, Ljuba/Wolter, Hans-Jürgen (2010): Volkswirtschaftliche Bedeutung von Familien- und Frauenunternehmen, in: Institut für Mittelstandsforschung, Bonn (Hrsg.): IfM-Materialien, Nr. 199, Bonn.

Hayes, Andrew F. (2013): Introduction to Mediation, Moderation, and Conditional Process Analysis – A Regression-Based Approach, New York.

Heinrich, Lutz Jürgen/Lehner, Franz (2005): Informationsmanagement: Planung, Überwachung und Steuerung der Informationsinfrastruktur, 8. Auflage, München, Wien.

Heinze, Thomas (2001): Qualitative Sozialforschung: Einführung, Methodologie und Forschungspraxis, München, Wien.

Heinzelmann, Marcus (2008): IT-Lösungen für das Management Reporting, in: Management Reporting – Grundlagen, Praxis und Perspektiven, 1. Auflage, München, S. 93-114.

Heiß, Marianne (2004): Strategisches Kostenmanagement in der Praxis: Instrumente – Maßnahmen – Umsetzung, 1. Auflage, Wiesbaden.

Henseler, Jörg (2006): Das Wechselverhalten von Konsumenten im Strommarkt – Eine empirische Untersuchung direkter und moderierender Effekte, 2006.

Henseler, Jörg/Jonen, Andreas/Lingnau, Volker (2004): Die Rolle des Controllings bei der Ein- und Weiterführung der Balanced Scorecard – Eine empirische Untersuchung, in: Lingnau, Volker (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung, Nr. 7, Kaiserslautern.

Herrmann, Theo (1995): Methoden als Problemlösungsmittel, in: Roth, Erwin (Hrsg.)/Heidenreich, Klaus: Sozialwissenschaftliche Methoden: Lehr- und Handbuch für Forschung und Praxis, 4. Auflage, München, Wien.

---

Hess, Uwe (2006): Über die Natur von KMUs und anderer Unternehmen, in: Berndt, Ralph (Hrsg.): Management-Konzepte für kleine und mittlere Unternehmen, Band 13, Berlin, S. 35-64.

Himme, Alexander (2007a): Gütekriterien der Messung: Reliabilität, Validität und Generalisierbarkeit, in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf, Joachim (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 375-390.

Himme, Alexander (2007b): Eine kritische Analyse bestehender empirischer Arbeiten zum Kostenmanagement, in: Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, Nr. 618, Kiel.

Himme, Alexander (2007c): Eine empirische Untersuchung zu Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements – Befragungsergebnisse und abgeleitete Managementempfehlungen, in: Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, Nr. 621, Kiel.

Hirsch, Bernhard/Gunkel, Jan-Dominik/Lambrecht, Simon (2008): Die wertorientierte Steuerung konglomerater Familienunternehmen, in: Letmathe, Peter/Welter, Friederike/Kathan, Daniel/Eigler, Joachim/Heupel, Thomas (Hrsg.): Management kleiner und mittlerer Unternehmen – Stand und Perspektiven der KMU-Forschung, Wiesbaden, S. 635-656.

Hoch, Gero/Heupel, Thomas (2008): Dezentrales anreizorientiertes Kostenmanagement in der mittelständischen Automobilzulieferindustrie, in: Zeitschrift Controlling, Jg. 20, H. 1, S. 23-30.

Hofbauer, Günter/Bergmann, Sabine (2008): Optimales Rating für KMU – So überzeugen Sie Ihre Bank, Erlangen.

Hofmann, Jens (2013): Erfolgreich recherchieren - Erziehungswissenschaften, Berlin, Boston.

Hofstede, Geert (1998): Identifying organizational subcultures: An empirical approach; in: Journal of Management Studies, Jg. 35, H. 1, S. 1-12.

Hoitsch, Hans-Jörg/Lingnau, Volker (2007): *Kosten- und Erlösrechnung: Eine controllingsorientierte Einführung*, 6. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York.

Holmbeck, Grayson N. (1997): Toward terminological, conceptual, and statistical clarity in the study of mediators and moderators: Examples from the child-clinical and pediatric psychology literatures, in: *Journal of Consulting and Clinical Psychology*, Jg. 65, H. 4, S. 599-610.

Homburg, Christian/Hildebrandt, Lutz (1998): Grundlagen der Kausalanalyse, in: Hildebrandt, Lutz/Homburg, Christian (Hrsg.): *Die Kausalanalyse – Ein Instrument der betriebswirtschaftlichen Forschung*, Stuttgart, S. 15-44.

Homburg, Christian/Klarmann, Martin (2006): Die Kausalanalyse in der empirischen betriebswirtschaftlichen Forschung – Problemfelder und Anwendungsempfehlungen, in: *Institut für Marktorientierte Unternehmensführung (Hrsg.): Wissenschaftliche Arbeitspapiere, Nr. W103*.

Hoogen, Michael/Lingnau, Volker (2009): Perspektiven eines kognition-sorientierten Controllings für KMU, in: Müller, David (Hrsg.): *Controlling für kleine und mittlere Unternehmen*, München, S. 101-126.

Horn, Gustav A./Thommen, Jean-Paul (2015), Modell, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): *Gabler Wirtschaftslexikon*, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/495/modell-v11.html>, Stand: 12.05.2015.

Horngrén, Charles T./Foster, George/Datar, Srikant M. (2001): *Kostenrechnung: Entscheidungsorientierte Perspektive*, 9. Auflage, München, Wien, Oldenbourg.

Horváth, Péter (2008): *Grundlagen des Management Reportings*, in: *Management Reporting – Grundlagen, Praxis und Perspektiven*, 1. Auflage, München, S. 15-42.

Horváth, Péter (2009): *Controlling*, 11. Auflage, München.

Horváth, Péter (2011): *Controlling*, 12. Auflage, München.

---

Horváth, Péter/Mayer, Reinhold (1989): Prozeßkostenrechnung – Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in: Controlling, Jg. 1, H. 4, S. 214-219.

Horváth, Péter/Mayer, Reinhold (2011): Was ist aus der Prozesskostenrechnung geworden?, in: Zeitschrift für Controlling & Management, Sonderheft 2, S. 5-10.

Huber, Frank/Herrmann, Andreas/Meyer, Frederik/Vogel, Johannes/Vollhardt, Kai (2007): Kausalmodellierung mit Partial Least Squares – Eine anwendungsorientierte Einführung, Wiesbaden.

Hungenberg, Harald (2014): Strategisches Management in Unternehmen: Ziele - Prozesse – Verfahren, 8. Auflage, Wiesbaden.

Huntzinger, James R. (2007): Lean Cost Management – Accounting For Lean by Establishing Flow, Fort Lauderdale.

Hurth, Joachim (2006): Controlling im Handel, in: Zentes, Joachim (Hrsg.): Handbuch Handel, 1. Auflage, Wiesbaden, S. 873-894.

Hüttner, Manfred/Schwarting, Ulf (2002): Grundzüge der Marktforschung, 7. Auflage, München, Wien.

IfM Bonn (2013): Kennzahlen nach KMU-Definition des IfM Bonn, online verfügbar unter: <http://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/#accordion=0&tab=1>, Stand: 24.03.2014.

IfM Bonn (2014a): Familienunternehmen-Definition des IfM Bonn, online verfügbar unter: <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-familienunternehmen/>, Stand: 21.03.2014.

IfM Bonn (2014b): KMU-Definition des IfM Bonn, online verfügbar unter: <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-des-ifm-bonn/>, Stand: 13.03.2014.

IfM Bonn (2014c): Mittelstandsdefinition des IfM Bonn, online verfügbar unter: <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/>, Stand: 24.03.2014.

IfM Bonn (2014d): KMU in Deutschland gemäß der KMU-Definition der EU-Kommission, online verfügbar unter: [http://www.ifm-bonn.org/fileadmin/data/redaktion/statistik/unternehmensbestand/dokumente/KMU-D\\_2004-2012\\_EU-Def.pdf](http://www.ifm-bonn.org/fileadmin/data/redaktion/statistik/unternehmensbestand/dokumente/KMU-D_2004-2012_EU-Def.pdf), Stand: 13.04.2015.

Internationaler Controller Verein e. V. (2007): Controller-Statements: Controller Leitbild, 2. Auflage, Kornwestheim.

International Finance Corporation (2010a): Methodology Note on the MSME Country Indicators (MSME-CI), online verfügbar unter: [http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Industry\\_EXT\\_Content/IFC\\_External\\_Corporate\\_Site/Industries/Financial+Markets/msme+finance/sme+banking/msme-countryindicators](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Industry_EXT_Content/IFC_External_Corporate_Site/Industries/Financial+Markets/msme+finance/sme+banking/msme-countryindicators), Stand: 15.05.2015.

International Finance Corporation (2010b): Micro, Small, and Medium Enterprises Around the World: How Many Are There, and What Affects the Count? ), online verfügbar unter: [http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Industry\\_EXT\\_Content/IFC\\_External\\_Corporate\\_Site/Industries/Financial+Markets/msme+finance/sme+banking/msme-country-indicators](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Industry_EXT_Content/IFC_External_Corporate_Site/Industries/Financial+Markets/msme+finance/sme+banking/msme-country-indicators), Stand: 15.05.2015.

International Finance Corporation (2014): About IFC, online verfügbar unter: [http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/CORP\\_EXT\\_Content/IFC\\_External\\_Corporate\\_Site/About+IFC/](http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/CORP_EXT_Content/IFC_External_Corporate_Site/About+IFC/), Stand: 24.03.2014.

Irgel, Lutz/Beeck, Volker/Mosena, Riccardo Giuseppe (2004): Gablers Wirtschaftswissen für Praktiker: Zuverlässige Orientierung in allen kaufmännischen Fragen, 5. Auflage, Wiesbaden.

Jacobs, Jens/Letmathe, Peter/Urighardt, Thomas/Zielinski, Marc (2009): Typologiebezogene Controllinganforderungen und -instrumente von kleinen und mittleren Unternehmen des produzierenden Gewerbes, in: Müller, David (Hrsg.): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München.

Jahn, Detlef (2006): Einführung in die vergleichende Politikwissenschaft, 1. Auflage, Wiesbaden.

---

Jankowiak, Stefan/Reimus, Enrico (2013): Vergleich von Controllingsoftware für kleine und mittelständische Unternehmen bis 500 EUR, online verfügbar unter: <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Business-Intelligence/Studie-Controllingsoftware-mit-Anschaffungskosten-bis-500-EUR-im-Test.html>, Stand: 17.07.2015.

Janssen, Jürgen/Laatz, Wilfried (2013): Statistische Datenanalyse mit SPSS – Eine anwendungsorientierte Einführung in das Basissystem und das Modul Exakte Tests, 8. Auflage, Berlin.

Jaspersen, Thomas/Täschner, Marc (2012): Controlling: Technische und wirtschaftliche Planung, Umsetzung und Kontrolle, 4. Auflage, München.

Jonen, Andreas/Lingnau, Volker (2004): Basel II und die Folgen für das Controlling von kreditnehmenden Unternehmen, 2. Auflage, in: Lingnau, Volker (Hrsg.): Beiträge zur Controlling-Forschung, Nr. 1, Kaiserslautern.

Joos-Sachse, Thomas (2006): Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement: Grundlagen – Instrumente – neue Ansätze, 4. Auflage, Wiesbaden.

Joos, Thomas (2014): Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement: Grundlagen – Anwendungen – Instrumente, 5. Auflage, Wiesbaden.

Jung, Hans (2007): Controlling, 2. Auflage, München; Wien.

Kaluza, Bernd/Blecker, Thorsten (2005): Flexibilität – State of the Art und Entwicklungstrends, in: Kaluza, Bernd/Blecker, Thorsten (Hrsg.): Erfolgsfaktor Flexibilität: Strategien und Konzepte für wandlungsfähige Unternehmen, Berlin, S. 1-26.

Kaluza, Bernd/Kemminer, Jörg (1997): Dynamisches Supply Chain Management und Dynamische Produktdifferenzierungsstrategie, in Kaluza, Bernd/Trefz, Jürgen: Herausforderung Materialwirtschaft, Duisburger Betriebswirtschaftliche Schriften, Band 13, Hamburg, S. 4-47.



Kamps, Ortrud (2000): Die Rolle von NGOs in der Entwicklungspolitik: Am Beispiel der Desertifikationsbekämpfung in Kenia, Münster.

Kaplan, Robert S./Norton, David P. (1992): The Balance Scorecard – Measures that drive Performance, in: Harvard Business Review, Jg. 70, H. 1, S. 71-79.

Kaya, Maria (2007): Verfahren der Datenerhebung, in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf, Joachim (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 49-64.

Kerlinger, Fred Nichols (1967): Foundations of Behavioral Research, New York.

Keuper, Frank/Brösel, Gerrit/Albrecht, Tobias (2009): Controlling in KMU – Identifikation spezifischer Handlungsbedarfe auf Basis aktueller Studien, in: Müller, David (Hrsg.): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München, S. 55-72.

KfW (2012): KMU-Definition, online verfügbar unter: [https://www.kfw.de/Download-Center/Förderprogramme-\(Inlandsförderung\)/PDF-Dokumente/6000000196-KMU-Definition.pdf](https://www.kfw.de/Download-Center/Förderprogramme-(Inlandsförderung)/PDF-Dokumente/6000000196-KMU-Definition.pdf), Stand: 24.03.2014.

KfW (2013): KfW-Mittelstandspanel 2013, Frankfurt.

Kilger, Wolfgang/Pampel, Jochen R./Vikas, Kurt (2012): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 13. Auflage, Wiesbaden.

Kirchgeorg, Manfred (2015): Marketingkonzeption, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/4431/marketingkonzeption-v8.html>, Stand: 12.05.2015.

Kleining, Gerhard (1982): Umriss zu einer Methodologie qualitativer Sozialforschung, in: Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie, Jg. 34, H. 2, S. 224–253.

---

Kleining, Gerhard (1991): Methodologie und Geschichte qualitativer Sozialforschung, in: Flick, Uwe/Kardoff, Ernst von/Keupp, Heiner/Rosenstiel, Lutz von/Wolff, Stephan (Hrsg.): Handbuch qualitative Sozialforschung – Grundlagen, Konzepte, Methoden und Anwendungen, München, S. 11-22.

Kleining, Gerhard (1995): Methodologie und Geschichte qualitativer Sozialforschung, in: Flick, Uwe/Kardoff, Ernst von/Keupp, Heiner/Rosenstiel, Lutz von/Wolff, Stephan (Hrsg.): Handbuch qualitative Sozialforschung - Grundlagen, Konzepte, Methoden und Anwendungen, 2. Auflage, München, S. 11–22.

Klenger, Franz (2000): Operatives Controlling, 5. Auflage, München; Wien.

Klett, Christian/Pivernetz, Michael/Hauke, Dirk (1998): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, Band 1: Die Finanzbuchhaltung als Informationsbasis, 2. Auflage, Herne.

Klett, Christian/Pivernetz, Michael (2008): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen: Ein Handbuch mit Auswertungen auf der Basis der Finanzbuchhaltung, 4. Auflage, Herne.

Klett, Christian/Pivernetz, Michael (2008): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen: Auswertungen auf Basis der Finanzbuchhaltung – Durchgängiges Formblattsystem, Excel-Formblätter zum Download, umfangreiche Fallstudie, 5. Auflage, Herne.

Koch, Rembert (1994): Betriebliches Berichtswesen als Informations- und Steuerungsinstrument, Frankfurt am Main.

Körner, Jürgen (1998): Einfühlung: Über Empathie, in: Forum der Psychoanalyse, Jg. 14, H. 1, S. 1-17.

Kosmider, Andreas (1994): Controlling im Mittelstand: eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen, 2. Auflage, Stuttgart.

Kraimer, Klaus (2002): Einzelfallstudien, in: König, Eckhard/Zedler, Peter (Hrsg.): Qualitative Forschung, 2. Auflage, Weinheim, Basel, S. 213-232.

Kramer, Matthias/Matthias, Valentin (2009): Controlling-Konzeptionen in KMU – Forschungsstand und Auswirkungen auf die Absolventenausbildung unter didaktischen Gesichtspunkten, in: Müller/David (Hrsg.): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, München, S. 73-100.

Krause, Hans-Ulrich/Arora, Dayanand (2012): Controlling-Kennzahlen – Key Performance Indicators, 2. Auflage, Berlin, Boston.

Krcmar, Helmut (2005): Informationsmanagement, Berlin, Heidelberg, New York.

Krcmar, Helmut (2015): Einführung in das Informationsmanagement, 2. Auflage, Berlin.

Kremin-Buch, Beate (2007): Strategisches Kostenmanagement: Grundlagen und moderne Instrumente, Wiesbaden.

Krey, Antje/Lorson, Peter (2009): Buchhaltung als Basis für das KMU-Controlling – Ansatzpunkte zur Ausgestaltung vor dem Hintergrund des BilMoG, in: Müller, David (Hrsg.): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München, S. 189-216.

Krieger, Winfried/Weber, Jürgen/Hennig, Alexander/Schneider, Willy (2015): Kennzahlen, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/54801/kennzahlen-v8.html>, Stand: 07.05.2015.

Kroß, Ulrich (2005): Beitrag zur Gestaltung horizontaler Innovationskooperationen in Klein- und Mittelbetrieben am Beispiel Schienengüterverkehr, Stuttgart.

Kruschwitz, Lutz/Husmann, Sven (2012): Finanzierung und Investition, 7. Auflage, München.

---

Kummert, Börge (2005): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, 1. Auflage, Wiesbaden.

Künzle, Andreas (2005): Finanzcontrolling in KMU, St. Gallen.

Küpper, Hans-Ulrich (2008): Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 5. Auflage, Stuttgart.

Küpper, Hans-Ulrich/Friedl, Gunther/Hofmann, Christian/Hofmann, Yvette/Pedell, Burkhard (2013): Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 6. Auflage, Stuttgart.

Kurz, Karin/Prüfer, Peter/Rexroth, Margrit (1999): Zur Validität von Fragen in standardisierten Erhebungen – Ergebnisse des Einsatzes eines kognitiven Prestestinterviews, in: ZUMA Nachrichten (1999), hrsg. v. Zentrum für Umfragen, Methoden und Analysen, Mannheim, Jg. 44, S. 83-107.

Kuß, Alfred/Wildner, Raimund/Kreis, Henning (2014): Marktforschung: Grundlagen der Datenerhebung und Datenanalyse, 5. Auflage, Wiesbaden.

Lamnek, Siegfried (2005): Qualitative Sozialforschung, 4. Auflage, Weinheim, Basel.

Lanz, Rolf (1990): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, 2. Auflage, Bern, Stuttgart.

Legenhausen, Claas (1998): Controllinginstrumente für den Mittelstand, Wiesbaden.

Lewis, Marianne W./Welsh, M. Ann/Dehler, Gordon E./Green, Stephen G. (2002): Product Development Tensions: Exploring Contrasting Styles of Project Management, in: Academy of Management Journal, Jg. 45, H. 3, S. 546-564.

Likert, Rensis (1932): A Technique for the Measurement of Attitudes, in: Archives of Psychology, Jg. 22, H. 140, S. 1-55.

Lücke, Wolfgang (1997): Einheitskalkulation, Einflußgrößenrechnung und Prozeßkostenrechnung, in: Freidank, Carl-Christian/Götze, Uwe/Huch, Burkhard/Weber, Jürgen (Hrsg.): Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg, New York, S. 121-140.

Macheleidt, Stefan/Biedermann, Sebastian (2012): Wachstumsorientierte Filialsteuerung im Handel, in: Buttkus, Michael/Neugebauer, Altfrid (Hrsg.): Controlling im Handel – Innovative Ansätze und Praxisbeispiele, Wiesbaden, S. 43-58.

Mäder, Olaf B./Hirsch, Bernhard (2009): Rationalitätssicherung als Controllingaufgabe in KMU, in: Müller, David (Hrsg.): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München, S. 3-28.

Mag, Wolfgang (1999): Planung und Kontrolle, in: Bitz, Michael (Hrsg.): Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, 4. Auflage, Band 2, München, S. 3-66.

Malcher, Ingo (2013): Die Besten in billig, in: brand eins, Jg. 2013, H. 2, S. 26-33.

Manegold, Daniel/Steinle, Claus/Krummaker, Stefan (2012): Controlling in kleinen und mittleren Unternehmungen – Konzept und Praxisempfehlungen, Saarbrücken.

Männel, Wolfgang (1992): Kostenmanagement – Bedeutung und Aufgaben, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 36, H. 5, S. 289-291.

Männel, Wolfgang (1995): Ziele und Aufgaben des Kostenmanagements, in: Reichmann, Thomas (Hrsg.): Handbuch Kosten- und Erfolgscontrolling, München, S. 25-45.

Männel, Wolfgang (1997): Frühzeitige Produktkostenkalkulationen für das Kostenmanagement, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.): Frühzeitige Produktkostenkalkulationen für das Kostenmanagement, Wiesbaden, S. 3-18.

Männel, Wolfgang (2005): Kostencontrolling und Kostenmanagement, Lauf an der Pegnitz.

- 
- Markin, Alex (1992): How to Implement Competitive-Cost Benchmarking, in: *Journal of Business Strategy*, Jg. 13, H. 3, S. 14-20.
- Martens, Jul (2003): *Statistische Datenanalyse mit SPSS für Windows*, 2. Auflage, München.
- Maser, Stefan (1998): *Controlling in mittelständischen Unternehmen*, Renningen-Malmsheim.
- May, Kathrin (2013): Einsatzplanung in der betrieblichen Praxis: Paracelsus-Klinik Karlsruhe, in: Bornewasser, Manfred/Zülch, Gert (Hrsg.): *Arbeitszeit – Zeitarbeit: Flexibilisierung der Arbeit als Antwort auf die Globalisierung*, Wiesbaden, S. 325-332.
- Mehlan, Axel (2007): *Praxishilfen Controlling – Die besten Controlling-Instrumente mit Excel*, München/Planegg.
- Meyer, Matthias/Schneider, Burkhard (2007): *Einkaufskosten senken im Mittelstand: 100 konkrete Tipps vom Büromaterial bis zum Travelmanagement*, 1. Auflage, Wiesbaden.
- Misoch, Sabina (2015): *Qualitative Interviews*, Berlin, München, Boston.
- Mittag, Hans-Joachim (2014): *Statistik – Eine Einführung mit interaktiven Elementen*, 3. Auflage, Berlin.
- Möhring, Wiebke/Schlütz, Daniela (2003): *Die Befragung in der Medien- und Kommunikationswissenschaft – Eine praxisorientierte Einführung*, 1. Auflage, Wiesbaden.
- Moosbrugger, Helfried (2012): *Klassische Testtheorie (KTT)*, in: Moosbrugger, Helfried/Kelava, Augustin (Hrsg.): *Testtheorie und Fragebogenkonstruktion*, 2. Auflage, Berlin, Heidelberg, S. 103-118.
- Mugler, Josef (2000): *Betriebsabrechnung und Kalkulation*, in: Pichler, J. Hanns/Pleitner, Hans Jobst/Schmidt, Karl-Heinz (Hrsg.): *Management in KMU: Die Führung von Klein- und Mittelunternehmen*, 3. Auflage, Bern, S. 195-208.

Müller, David (2009): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München.

Müller, J. Heinze (1975): Produktionstheorie, in: Ehrlicher, Werner/ Esenwein-Rothe, Ingeborg/Jürgensen, Harald (Hrsg.): Kompendium der Volkswirtschaftslehre, Band 1, 5. Auflage, Göttingen, S. 57-113.

Müller, Rüdiger/Schön, Dietmar (2010): Mittelstands-Controlling für Inhaber und Manager – Untersuchung zum Controlling im Mittelstand, hrsg. von Diamant Software GmbH & Co. KG/Fachhochschule Dortmund, Fachgebiet Controlling.

Müller, Sven/Krieg, Annekatri (2009): Einsatz der Balanced Scorecard in Eigentümerunternehmen, in: Müller, David (Hrsg.): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München, S. 315-338.

Müller-Herbers, Sabine (2007): Methoden zur Beurteilung von Varianten, 4. Auflage, Stuttgart.

Müller-Schoppen, Erik/Kesper, Beate (2011): Management-Wissen – kompakt, Norderstedt.

Murphy, Kevin R./Davidshofer, Charles O. (1988): Psychological Testing: Principals and Applications, Englewood Cliffs.

Nagel, Kurt (2000), Kostenmanagement im Mittelstand – Neue und bewährte Tips zur Kostensenkung, 5. Auflage, Stuttgart.

Navarro, Peter (2007): Das komplette Wissen der MBAs, 2. Auflage, München.

Neher, Hermann (1993): Arbeitszeitflexibilisierung I, in: Strutz, Hans (Hrsg.): Handbuch Personalmarketing, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 593-604.

Nida-Rümelin, Julian/Schulenburg, Johann/Rath, Benjamin (2012): Risikoethik, Berlin.

---

Nordström, Kjell A. (1991): The Internationalization Process of the Firm – Searching for New Patterns in Explanation, Stockholm.

Nunnally, Jum Clarence (1978): Psychometric Theory, 2. Auflage, New York.

O. V. (1997): Kostenmanagement – Kostenanalysen und Kostenvergleiche, in: Liessmann, Konrad (Hrsg.): Gabler Lexikon - Controlling und Kostenrechnung, Wiesbaden.

O. V. (2015): Management, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/55279/management-v9.html>, Stand: 26.06.2015.

Oecking, Georg (1995): Kostenrechnung für das Fixkostenmanagement, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 39, H. 5, S. 253-258.

Oecking, Georg (1997): Fixkostenmanagement bei wechselnden Marktverhältnissen, in: Freidank, Carl-Christian/Götze, Uwe/Huch, Burkhard/Weber. Jürgen (Hrsg.): Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg, New York, S. 175-194.

Ossadnik, Wolfgang (2006): Controlling: Aufgaben und Lösungshinweise, München.

Ossadnik, Wolfgang/Lengerich, Ellen van/Barklage, David (2010): Controlling mittelständischer Unternehmen: Empirischer Status quo und Handlungsempfehlungen, Berlin.

Paier, Dietmar (2010): Quantitative Sozialforschung – Eine Einführung, 1. Auflage, Wien.

Panten, Gregor/Boßow-Thies, Silvia (2007): Analyse kausaler Wirkungszusammenhänge mit Hilfe von Partial Least Squares (PLS), in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf, Joachim (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 311-326.



Parasuraman, A./Zeithaml, Valerie A./Berry, Leonard L. (1988): SERV-QUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality, in: Journal of Retailing, Jg. 64, H. 1, S. 12-40.

Periasamy, P. (2010): A Textbook of Financial Cost and Management Accounting, Mumbai.

Peterson, Robert A. (2000): A Meta-Analysis of Variance Accounted for and Factor Loadings in Exploratory Factor Analysis, in: Marketing Letters, Jg. 11, H. 3, S. 261-275.

Pfohl, Hans-Christian (2013): Abgrenzung der Klein- und Mittelbetriebe von Großbetrieben, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe, 5. Auflage, Berlin, S. 1-26.

Pianos, Tamara/Krüger, Nicole (2014): Erfolgreich recherchieren - Wirtschaftswissenschaften, Berlin, Boston.

Pinkwart, Andreas/Kolb, Susanne/Heinemann, Daniel (2005): Unternehmen aus der Krise führen: die Turnaround-Balanced-Scorecard als ganzheitliches Konzept zur Wiederherstellung des Unternehmenserfolgs von kleinen und mittleren Unternehmen, Stuttgart.

Plümer, Thomas (2003): Logistik und Produktion, München.

Posluschny, Peter (2010): Basiswissen Mittelstandscontrolling, 2. Auflage, München.

Precht, Manfred/Kraft, Roland/Bachmaier, Martin (2005): Angewandte Statistik 1 – Beschreibende und Explorative Statistik – Wahrscheinlichkeitsrechnung – Zufallsvariablen und Statistische Maßzahlen – Wichtige Verteilungen – Beurteilende Statistik – Vertrauensintervalle – Hypothesentests, Programmbeispiele in MINITAB™, 7. Auflage, München, Wien.

Prein, Gerald/Kluge, Susann/Kelle, Udo (1994): Strategien zur Sicherung von Repräsentativität und Stichprobenvalidität bei kleinen Samples, Arbeitspapier Nr. 18, 2. Auflage, hrsg. v. Der Vorstand des Sfb 186, Bremen.

---

Preißler, Peter R. (2005): Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Auflage, München.

Preißler, Peter R. (2010): Betriebswirtschaftliche Kennzahlen, Formeln, Aussagekraft, Sollwerte, Ermittlungsintervalle, Berlin, Boston.

Preißler, Peter R./Preißler, Gerald J. (2015): Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Auflage, München.

Pryor, Lawrence S. (1989): Benchmarking: A Self-Improvement Strategy, in: Journal of Business Strategy, Jg. 10, H. 6, S. 28-32.

Przyborski, Aglaja/Wohlrab-Sahr, Monika (2010): Qualitative Sozialforschung – Ein Arbeitsbuch, 3. Auflage, München.

Quitt, Anna (2010): Measuring Supply Management's Budget Effects – Introduction of Return on Spend as an Indicator of Supply Management's Financial Effectiveness, Wiesbaden.

Raich, Margit/Hinterhuber, Hans/Pechlaner, Harald (2007): Entrepreneurial Leadership: Profilierung in Theorie und Praxis, 1. Auflage, Wiesbaden.

Raithel, Jürgen (2008): Quantitative Forschung – Ein Praxiskurs, 2. Auflage, Wiesbaden.

Rammstedt, Beatrice (2004): Zur Bestimmung der Güte von Multi-Item-Skalen: Eine Einführung, in: ZUMA How-to-Reihe, Nr. 12, hrsg. v. Zentrum für Umfragen, Methoden und Analysen, Mannheim.

Raps, Alfons (2001): Differenzierende Deckungsbeitragsrechnung für mittelständische Unternehmen, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 3/2001, S. 97-99.

Raubenheimer, Heike (2010): Kostenmanagement im Outsourcing von Logistikleistungen, Wiesbaden.

Rautenstrauch, Thomas (2001): Institutionales Controlling, in: Brecht, Ulrich (Hrsg.): Praxis-Lexikon Controlling, Landsberg/Lech, S. 134-136.

Rautenstrauch, Thomas/Müller, Christof (2005): Verständnis und Organisation des Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, in: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, Jg. 16, H. 2, S. 189-209.

Rautenstrauch, Thomas/Müller, Christof (2007): Stand und Entwicklung des Kosten- und Erlöscontrolling in kleinen und mittleren Unternehmen in kleinen und mittleren Unternehmen, in: Der Betrieb, Jg. 60, H. 34, S. 1821-1826.

Reichmann, Thomas (2014): Controlling mit Kennzahlen – Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten, 8. Auflage, München.

Reiß, Michael/Corsten, Hans (1992): Gestaltungsdomänen des Kostenmanagements, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, , Wiesbaden S. 1478-1491.

Reimann, Andreas/Möller, Klaus (2013): Shared Services für Controlling-Prozesse - Ergebnis einer empirischen Erhebung zu Status quo und Perspektiven, Düsseldorf, St. Gallen.

Reimann, Iris (2013): Erfolgreich recherchieren – Medizin, Berlin, Boston.

Rettig, Daniel/Haida, Larissa (2010): Kreativität: Wie sich Einfallsreichtum fördern lässt, in: Wirtschaftswoche, online verfügbar unter: <http://www.wiwo.de/erfolg/kreativitaet-wie-sich-einfallsreichtum-foerdern-laest/5664004-all.html>, Stand: 03.01.2016.

Reuss, Udo (2002): Steuerberater als Unternehmer-Berater, in: Consultant, Jg. 2002, H. 11, S. 62-63.

Riebel, Paul (1994): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 7. Auflage, Wiesbaden.

Riesenhuber, Felix (2007): Großzählige empirische Forschung, in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf,

---

Joachim (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 2. Auflage, Wiesbaden, S. 1-16.

Ringle, Christian Marc (2004): Gütemaße für den Partial Least Squares-Ansatz zur Bestimmung von Kausalmodellen, in: Hansmann, Karl-Werner: Industrielles Management, Arbeitspapier Nr. 16, Hamburg.

Roever, Michael (1985): Gemeinkosten-Wertanalyse, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 29, H. 1, S. 19-22.

Roland Berger (2011): Insolvenzen in Deutschland 2011 – Trends nach der Wirtschaftskrise, online verfügbar unter: [https://www.rolandberger.com/media/pdf/Roland\\_Berger\\_Insolvenzstudie\\_20110323.pdf](https://www.rolandberger.com/media/pdf/Roland_Berger_Insolvenzstudie_20110323.pdf), Stand: 15.05.2015.

Roll, Martin (2003): Fallstudien als Instrument der Controllingforschung – Ein Überblick zu ihrer Einordnung, Beurteilung und Durchführung, in: Zeitschrift für Controlling & Management, Jg. 47, H. 5, S. 315-317.

Rüegg-Stürm, Johannes (2004): Das neue St.-Galler Management-Modell, in: Dubs, Rolf/Euler, Dieter/Rüegg-Stürm, Johannes/Wyss, Christina E. (Hrsg.): Einführung in die Managementlehre – Teile A-E, Band 1, Bern, S. 65-142.

Rüth, Dieter (2012): Kostenrechnung, Band 1, 3. Auflage, München.

Salvenmoser, Carmen (2009): Was der Steuerberater leisten muss, online verfügbar unter: <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/mit-telstand/teurer-rat-was-der-steuerberater-leisten-muss/3199416.html>, Stand: 15.01.2015.

Sandt, Joachim (2004): Management mit Kennzahlen und Kennzahlensystemen: Bestandsaufnahme, Determinanten und Erfolgsauswirkungen, Wiesbaden.

Sauter, Ralf/Sauerwein, Elmar (2004): Benchmarking, relative Ziele und Vergütungssysteme im Rahmen des Advanced Budgeting, in: Horváth & Partners (Hrsg.): Beyond Budgeting umsetzen - Erfolgreich planen mit Advanced Budgeting, Stuttgart.

Schachner, Markus/Speckbacher, Gerhard/Wentges, Paul (2006): Steuerung mittelständischer Unternehmen: Größeneffekte und Einfluss der Eigentums- und Führungsstruktur, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 76, H. 6, S. 589-614.

Schäfer, Thomas (2010): Statistik I – Deskriptive und Explorative Analyse, Wiesbaden.

Schäffer, Utz/Brettel, Tanja (2005): Ein Plädoyer für Fallstudien, in: Zeitschrift für Controlling & Management, Jg. 49, H. 1, S. 43-46.

Schäffer, Utz/Matlachowsky, Philip (2008): Warum die Balanced Scorecard nur selten als strategisches Managementsystem genutzt wird – Eine fallstudienbasierte Analyse der Entwicklung von Balanced Scorecards in deutschen Unternehmen, in: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, Jg. 19, H. 2, S. 207-232.

Schäffer, Utz/Schürmann, Christian (2010): Die Rolle des Controllers: Erbsenzähler oder interner Berater?, in: Zeitschrift für Controlling & Management, Jg. 54, H. 3, S. 189-190.

Schauf, Malcolm (2009): Unternehmensführung im Mittelstand – Rollenwandel kleiner und mittlerer Unternehmen in der Globalisierung, 2. Auflage, München.

Scheer, August-Wilhelm (1990): EDV-orientierte Betriebswirtschaftslehre: Grundlagen für ein effizientes Informationsmanagement, 4. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York, Tokyo.

Schein, Edgar H. (2010): Organizational Cultura And Leadership, 4. Auflage, San Francisco.

Scheld, Guido A. (2005): Das interne Rechnungswesen im Industrieunternehmen, Band 2 – Teilkostenrechnung, 3. Auflage, Büren.

Scheld, Guido A. (2012): Controlling im Mittelstand, Band 1 – Grundlagen und Informationsmanagement, 5. Auflage, Büren.

---

Schendera, Christian F. G. (2004): Datenmanagement und Datenanalyse mit dem SAS-System – Vom Einsteiger zum Profi, München.

Schindelbeck, K./Mühlbauer, J. (2003): Vorteile eines Controlling in einem mittelständischen Unternehmen des Maschinenbaus am Praxisbeispiel der Fa. Johann Mühlbauer GmbH Runding, Vortragsfolien der Seminarreihe für kleine und mittelständische Unternehmen, Cham.

Schlüter, Hendrik (2009): Interne Beratung durch den Controllerbereich – Messung, Wirkung, Determinanten, Wiesbaden.

Schmid-Gundram, Ralf (2014): Controlling-Praxis im Mittelstand Aufbau eines Controllingsystems basierend auf Lexware, DATEV oder SAP, Wiesbaden.

Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (1995): Methoden der empirischen Sozialforschung, 5. Auflage, München, Wien.

Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (2011): Methoden der empirischen Sozialforschung, 9. Auflage, München.

Schögel, Marcus/Tomczak, Torsten (2009): Fallstudie, in: Baumgarth, Carsten/Eisend, Martin/Evanschitzky, Heiner (Hrsg.): Empirische Mastertechniken – Eine anwendungsorientierte Einführung für die Marketing- und Managementforschung, 1. Auflage, Wiesbaden, S. 77-106.

Schönborn, Gregor (2012): Unternehmenskultur: Der unterschätzte Erfolgsfaktor, online verfügbar unter: <http://www.manager-magazin.de/lifestyle/artikel/a-825427.html>, Stand: 17.04.2014.

Schreyögg, Georg (1991): Planung und Kontrolle — Eine Zwillingbeziehung in neuem Licht, in: Fandel, Günter/Gehring, Hermann (Hrsg.): Operations Research – Beiträge zur quantitativen Wirtschaftsforschung, Berlin, Heidelberg, New York, London, Paris, Tokyo, Hong Kong, Barcelona, S. 267-278.

Seitz, Peter J./Dittrich, Peter N. (2005): Controllingbedarf und Controllinganforderungen in mittelständischen Unternehmen – Ein Bericht der Praxis, in: Jander, Heidrun/Krey, Antje (Hrsg.): Betriebliches Rech-

nungswesen und Controlling im Spannungsfeld von Theorie und Praxis: Festschrift für Prof. Dr. Jürgen Graßhoff zum 65. Geburtstag, Hamburg, S. 449-466.

Senger, Jürgen (2008): Induktive Statistik – Wahrscheinlichkeitstheorie, Schätz- und Testverfahren, München.

Siefke, Michael (1998): Externes Rechnungswesen als Datenbasis der Unternehmenssteuerung – Vergleich mit der Kostenrechnung und Shareholder-Value-Ansätzen, Wiesbaden.

Siller, Helmut (2012): Selbstcontrolling für selbständige und kleine Unternehmen, Wiesbaden.

Simon, Hermann (2013): Hidden Champions – Aufbruch nach Globalia, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe, 5. Auflage, Berlin, S. 55-84.

Song, Michael/Xie, Jinhong/Di Benedetto, C. Anthony (2001): Message and source factors, market uncertainty, and extrafunctional information processing: hypotheses and empirical evidence, in: IEEE Transactions on Engineering Management, Jg. 48, H. 2, S. 223-238.

Spiegel Online (2014): Prognose für 2014: Mittelstand rechnet mit 250.000 neuen Jobs, online verfügbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/2014-mittelstand-prognostiziert-250-000-neue-arbeitsplaetzen-a-936891.html>, Stand: 01.04.2014.

Spraul, Artur/Oeser, Jochen (2004): Controlling – Unternehmenssteuerung, Controlling-Werkzeuge, Unternehmensplanung, Managementinformationssysteme, Strategische Ausrichtung, Stuttgart.

Staab, Jürgen (2015): Die 7 häufigsten Insolvenzgründe erkennen und vermeiden – Wie KMU nachhaltig erfolgreich bleiben, Wiesbaden.

Stadtler, Hartmut (2015): Supply Chain Management – An Overview, in: Stadtler, Hartmut; Kilger, Christoph, Meyr, Herbert (Hrsg.): Supply Chain Management and Advanced Planning – Concepts, Models, Software, and Case Studies, 5. Auflage, Berlin, Heidelberg, S. 3-28.

---

Statista (2015a): Anteil der Wirtschaftsbereiche am Bruttoinlandsprodukt (BIP) in Deutschland im Jahr 2014, online verfügbar unter: <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/36846/umfrage/anteil-der-wirtschaftsbereiche-am-bruttoinlandsprodukt/>, Stand: 15.06.2015.

Statista (2015b): Bruttowertschöpfung im Dienstleistungssektor von 2003 bis 2013 nach Bereichen (in Milliarden Euro), online verfügbar unter: <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/36150/umfrage/bruttowertschoepfung-im-dienstleistungssektor/>, Stand: 15.06.2015.

Statista (2015c): Veränderung der Produktion im produzierenden Gewerbe zum Vormonat (preis-, arbeitstäglich- und saisonbereinigt) nach Branchen im April 2015, online verfügbar unter: <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/39469/umfrage/produzierendes-gewerbe---produktion-juli-august-2009/>, Stand: 15.06.2015.

Statistisches Bundesamt (2008): Kleine und mittlere Unternehmen in Deutschland, verfügbar unter: [https://www.destatis.de/DE/Publikationen/STATmagazin/UnternehmenGewerbeInsolvenzen/2008\\_08/2008\\_8KMU.html](https://www.destatis.de/DE/Publikationen/STATmagazin/UnternehmenGewerbeInsolvenzen/2008_08/2008_8KMU.html), Stand 16.06.2015.

Statistisches Bundesamt (2015a): Produzierendes Gewerbe – Kostenstruktur der Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes sowie des Bergbaus und der Gewinnung von Steinen und Erden, 2013, Fachserie 4, Reihe 4.3, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2015b): Wirtschaftsbereiche, online verfügbar unter: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/Wirtschaftsbereiche/Wirtschaftsbereiche.html>, Stand: 11.06.2015.

Steger, Johann (2010): Kosten- und Leistungsrechnung: Einführung in das betriebliche Rechnungswesen, Grundlagen der Vollkosten-, Teilkosten-, Plankosten- und Prozesskostenrechnung, München.

Steinke, Ines (1999): Kriterien qualitativer Forschung: Ansätze zur Bewertung qualitativ-empirischer Sozialforschung, Weinheim.



Stelling, Johannes N. (2005): Kostenmanagement und Controlling, 2. Auflage, München.

Stern Stewart & Co. (o. J.): Value Based Management – Auszeichnung für das EVA-Economic Value Added Konzept von Stern Stewart & Co., München, online verfügbar unter: [http://www.sternstewart.com/files/26\\_value\\_based\\_management\\_auszeichnung.pdf](http://www.sternstewart.com/files/26_value_based_management_auszeichnung.pdf), Stand: 25.04.2014.

Stibbe, Rosemarie (2009): Kostenmanagement: Methoden und Instrumente, 3. Auflage, München.

Stocker, Alexander/Tochtermann, Klaus (2012): Wissenstransfer mit Wikis und Weblogs – Fallstudien zum erfolgreichen Einsatz von Web 2.0 in Unternehmen, 2. Auflage, Wiesbaden.

Streiner, David L. (2003): Starting at the Beginning: An Introduction to Coefficient Alpha and Internal Consistency, in: Journal of Personality Assessment, Jg. 80, H. 1, S. 99-103.

Strother, S. C. (2002): Telecommunications Cost Management, Norwood.

Swanborn, Peter G. (2010): Case Study Research – What, Why and How?, Los Angeles.

Thommen, Jean-Paul (2014): Popper-Kriterium, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/7904/popper-kriterium-v5.html>, Stand: 21.12.2014.

Töpfer, Armin/Günther, Swen (2004): Steigerung des Unternehmenswertes durch Null-Fehler-Qualität als strategisches Ziel: Überblick und Einordnung der Beiträge, in: Töpfer, Armin (Hrsg.): Six Sigma - Konzeption und Erfolgsbeispiele für praktizierte Null-Fehler-Qualität, 3. Auflage, Berlin, Heidelberg, S. 3-39.

Toutenburg, Helge/Heumann, Christian (2008): Deskriptive Statistik – Eine Einführung in Methoden und Anwendungen mit R und SPSS, 6. Auflage, Berlin, Heidelberg.

---

Toutenburg, Helge/Knöfel, Philipp (2009): Six Sigma – Methoden und Statistik für die Praxis, 2. Auflage, Berlin, Heidelberg.

Ulrich, Hans (1984): Management, in: Dyllick, Thomas/Probst, Gilbert (Hrsg.): Schriftenreihe Unternehmung und Unternehmungsführung, Band 13, Bern.

Ulrich, Hans (2001): Anleitung zum ganzheitlichen Denken und Handeln: Ein Brevier für Führungskräfte, 3. Auflage, Bern.

Urban, Dietmar/Mayerl, Jochen (2006): Mediator-Effekte in der Regressionsanalyse (direkte, indirekte und totale Effekte), v1.3, online verfügbar unter: <http://www.uni-stuttgart.de/soz/soziologie/regression/ergaenzungen.html>, Stand: 13.07.2015.

Varnholt, Norbert T./Lebefromm, Uwe/Hoberg, Peter: Controlling – Betriebswirtschaftliche Grundlagen und Anwendungen mit SAP® ERP®, 2. Auflage, München.

Wagner, Stephan M. (2006): A Firm's Responses to Deficient Suppliers and Competitive Advantage, in: Journal of Business Research, Jg. 59, H. 6, S. 686-695.

Walter, Wolfgang G./Wünsche, Isabella (2013): Einführung in die moderne Kostenrechnung: Grundlagen – Methoden – Neue Ansätze, 4. Auflage, Wiesbaden.

Wannenwetsch, Helmut (2009): Erfolgreiche Verhandlungsführung in Einkauf und Logistik – Praxiserprobte Erfolgsstrategien und Wege zur Kostensenkung, 3. Auflage, Berlin, Heidelberg.

Weber, Jürgen (2015a): Kostenrechnung, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/1776/kostenrechnung-v5.html>, Stand: 07.05.2015.

Weber, Jürgen (2015b): Berichtswesen, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter:

<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/5838/berichtswesen-v5.html>,  
Stand: 07.05.2015.

Weber, Jürgen (2015c): Gemeinkostenwertanalyse, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/55863/gemeinkostenwertanal-yse-v7.html>, Stand: 01.08.2015.

Weber, Jürgen (2015d): Kostenmanagement, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/10492/kostenmanagement-v4.html>, Stand: 22.08.2015.

Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2000): Balanced Scorecard & Controlling: Implementierung – Nutzen für Manager und Controller – Erfahrungen in deutschen Unternehmen, 3. Auflage, Wiesbaden.

Weber, Jürgen/Sandt, Joachim (2001): Erfolg durch Kennzahlen – Neue empirische Erkenntnisse, Vallendar.

Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2001): Rationalitätssicherung der Führung: Beiträge zu einer Theorie des Controlling, 1. Auflage, Wiesbaden.

Weber, Jürgen/Bacher, Andreas/Groll, Marcus (2002): Supply Chain Controlling, in: Busch, Axel/Dangelmaier, Wilhelm (Hrsg.): Integriertes Supply Chain Management – Theorie und Praxis effektiver unternehmensübergreifender Geschäftsprozesse, Wiesbaden, S. 145-166.

Weber, Jürgen/Bramseman, Urs/Heineke, Carsten/Hirsch, Bernhard (2004): Wertorientierte Unternehmenssteuerung: Konzepte, Implementierung, Praxisstatements, 1. Auflage, Wiesbaden.

Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2008): Einführung in das Controlling, 12. Auflage, Stuttgart.

Weber, Jürgen/Schäffer, Utz (2014): Einführung in das Controlling, 14. Auflage, Stuttgart.

---

Weber, Jürgen/Steven, Marion (2014): Fixe Kosten, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/1288/fixe-kosten-v9.html>, Stand: 19.03.2014.

Wegener, Bernd (1983): Wer skaliert? Die Meßfehler-Testtheorie und die Frage nach dem Akteur, in: ZUMA – Zentrum für Umfragen, Methoden und Analysen (Hrsg.): ZUMA-Handbuch Sozialwissenschaftlicher Skalen, Mannheim, Bonn, S. 1-110.

Weiber, Rolf/Mühlhaus, Daniel (2014): Strukturgleichungsmodellierung – Eine anwendungsorientierte Einführung in die Kausalanalyse mit Hilfe von AMOS, SmartPLS und SPSS, 2. Auflage, Berlin.

Welpel, Isabell M. (2014): Messung, formative vs. reflektive, in: Wirtz, Markus Antonius: Dorsch – Lexikon der Psychologie, 17. Auflage, Bern, S. 1021.

Werner, Hartmut (2013): Supply Chain Management – Grundlagen, Strategien, Instrumente und Controlling, 5. Auflage, Wiesbaden.

Wieland, Florian/Kornacker, Julia (2010): Status quo der Kosten- und Ergebnisrechnung in der Praxis, in: Gleich, Roland/Michel, Uwe/Stegmüller, Werner/Kämmeler-Burrak, Andrea (Hrsg.): Moderne Kosten- und Ergebnissteuerung – Grundlagen, Praxis und Perspektiven, Freiburg, S. 61-76.

Wiener, Bettina/Winge, Susanne (2006): Kleine Unternehmen – defizitär oder einfach nur anders?, in: Wiener, Bettina/Winge, Susanne (Hrsg.): Planen mit Weitblick: Herausforderung für kleine Unternehmen, Halle, S. 29-37.

Wiens, Marcus (2013): Vertrauen in der ökonomischen Theorie: eine mikrofundierte und verhaltensbezogene Analyse, Berlin.

Wild, Jürgen (1982): Grundlagen der Unternehmensplanung, 4. Auflage, Opladen.

Wischermann, Barbara (2015): Finanzbuchhaltung, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/461/finanzbuchhaltung-v8.html>, Stand: 07.05.2015.

WISO (2015): Über wiso, online verfügbar unter: [https://www.wiso-net.de/popup/ueber\\_wiso](https://www.wiso-net.de/popup/ueber_wiso), Stand: 24.08.2015.

Woll, Artur (2011): Volkswirtschaftslehre, 16. Auflage, München.

Wollschläger, Daniel (2014): Grundlagen der Datenanalyse mit R – Eine anwendungsorientierte Einführung, 3. Auflage, Berlin, Heidelberg.

Wolter, Hans-Jürgen/Hauser, Hans-Eduard (2001): Die Bedeutung des Eigentümerunternehmens in Deutschland – Eine Auseinandersetzung mit der qualitativen und quantitativen Definition des Mittelstands, in: Jahrbuch zur Mittelstandsforschung 1/2001, 1. Auflage, Wiesbaden, S. 25-77.

Womack, James P./Jones, Daniel T. (2010): Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation, 2. Auflage, New York.

Wördenweber, Martin (2013): Operatives Controlling mit Kennzahlen, 1. Auflage, Büren.

Wottawa, Heinrich (2004): Recruiting und Assessment im Internet: Werkzeuge für eine optimierte Personalauswahl und Potenzialerkennung, Göttingen.

Wrona, Thomas (2005): Die Fallstudienanalyse als wissenschaftliche Forschungsmethode, in: ESCP-EAP Working Paper, Nr. 10, Berlin.

Wübbenhorst, Klaus (2015): Item, in: Springer Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, online verfügbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/10394/item-v6.html>, Stand: 02.07.2015.

Yin, Robert K. (2003): Case Study Research: Design and Methods, 3. Auflage, Thousand Oaks.

- 
- Yin, Robert K. (2009): Case Study Research: Design and Methods, 4. Auflage, Thousand Oaks.
- Yin, Robert K. (2014): Case Study Research: Design and Methods, 5. Auflage, Los Angeles.
- Zell, Michael (2008): Kosten- und Performance Management: Grundlagen – Instrumente – Fallstudie, Wiesbaden.
- Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH/IfM Mannheim (2009): Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen, hrsg. v. Stiftung Familienunternehmen, online verfügbar unter: [http://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/studien/Studie\\_Stiftung\\_Familienunternehmen\\_Volkswirtschaftliche\\_Bedeutung\\_kurz.pdf](http://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Volkswirtschaftliche_Bedeutung_kurz.pdf), Stand: 02.04.2014.
- Zimmermann, Werner/Fries, Hans-Peter/Hoch, Gero (2003): Betriebliches Rechnungswesen: Bilanz und Erfolgsrechnung – Kosten- und Leistungsrechnung – Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnung, 8. Auflage, München.
- Zuckerman, Marvin (1994): Behavioral Expressions and Biosocial Bases of Sensation Seeking, Cambridge, New York.



## Anhang

### Fragebogen zu Kapitel 3:

Liebe Teilnehmerinnen und Teilnehmer,

die vorliegende Studie ist Bestandteil eines Dissertationsprojektes und befasst sich mit der Erarbeitung einer praxisorientierten Kostenmanagementkonzeption.

Die Beantwortung der Fragen wird in etwa 5 Minuten einnehmen. Rückschlüsse auf Sie oder Ihr Unternehmen sind nicht möglich. Die Daten werden ausschließlich in anonymisierter Form ausgewertet.

<b>TEIL 1) Fragen zum Unternehmen</b>	
1	Wie viele Mitarbeiter hatte Ihr Unternehmen zum 31.12.2014? <input type="checkbox"/> weniger als 10 <input type="checkbox"/> 10 bis 50 <input type="checkbox"/> 50 bis 250 <input type="checkbox"/> mehr als 250
2	Wie viel Umsatz hat Ihr Unternehmen im Geschäftsjahr 2014 erwirtschaftet? (in Mio. €) <input type="checkbox"/> weniger als 2 <input type="checkbox"/> 2 bis 10 <input type="checkbox"/> 10 bis 50 <input type="checkbox"/> mehr als 50
3	In welcher Branche ist Ihr Unternehmen tätig? <input type="checkbox"/> Land- & Forstwirtschaft, Fischerei <input type="checkbox"/> Energie <input type="checkbox"/> Industrie, verarbeitendes Gewerbe <input type="checkbox"/> Baugewerbe <input type="checkbox"/> Dienstleistungen <input type="checkbox"/> Transport & Verkehr <input type="checkbox"/> Handel, Gastgewerbe, Tourismus <input type="checkbox"/> Sonstige:
4	Wie kann die Unternehmensführung in Ihrem Unternehmen beschrieben werden? <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 (1 = eigentümergeführt, 2 = überwiegend eigentümergeführt, 3 = eigentümer- und managementgeführt, 4 = überwiegend managementgeführt, 5 = managementgeführt)



**TEIL 2) Allgemeine Fragen zum Verständnis von Kostenmanagement**

Wie bewerten Sie die folgenden Aussagen zur Unternehmenskultur und zum Verständnis von Kostenmanagement in Ihrem Unternehmen?

Bitte antworten sie auf einer Skala von 1 bis 5, wobei die 1 "stimme voll zu" bedeutet und die 5 "stimme überhaupt nicht zu". Mit den Werten zwischen 1 und 5 können Sie Ihre Meinung abstimmen.

5	Das unternehmerische Handeln in unserem Unternehmen ist risikofreudig.
	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> 1   <input type="checkbox"/> 2   <input type="checkbox"/> 3   <input type="checkbox"/> 4   <input type="checkbox"/> 5</p> <p style="text-align: center;">(1 = stimme voll zu, 2 = stimme eher zu, 3 = teils-teils, 4 = stimme eher nicht zu, 5 = stimme überhaupt nicht zu)</p>
6	Die Beeinflussung der Unternehmenskosten stellt einen wesentlichen Erfolgsfaktor für unser Unternehmen dar.
	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> 1   <input type="checkbox"/> 2   <input type="checkbox"/> 3   <input type="checkbox"/> 4   <input type="checkbox"/> 5</p> <p style="text-align: center;">(1 = stimme voll zu, 2 = stimme eher zu, 3 = teils-teils, 4 = stimme eher nicht zu, 5 = stimme überhaupt nicht zu)</p>
7	Die Mitarbeiter im Unternehmen handeln kostenbewusst.
	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> 1   <input type="checkbox"/> 2   <input type="checkbox"/> 3   <input type="checkbox"/> 4   <input type="checkbox"/> 5</p> <p style="text-align: center;">(1 = stimme voll zu, 2 = stimme eher zu, 3 = teils-teils, 4 = stimme eher nicht zu, 5 = stimme überhaupt nicht zu)</p>
8	In unserem Unternehmen wird Kostenmanagement betrieben.
	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> 1   <input type="checkbox"/> 2   <input type="checkbox"/> 3   <input type="checkbox"/> 4   <input type="checkbox"/> 5</p> <p style="text-align: center;">(1 = stimme voll zu, 2 = stimme eher zu, 3 = teils-teils, 4 = stimme eher nicht zu, 5 = stimme überhaupt nicht zu)</p>
9	Es findet eine Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenskosten statt.
	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> 1   <input type="checkbox"/> 2   <input type="checkbox"/> 3   <input type="checkbox"/> 4   <input type="checkbox"/> 5</p> <p style="text-align: center;">(1 = stimme voll zu, 2 = stimme eher zu, 3 = teils-teils, 4 = stimme eher nicht zu, 5 = stimme überhaupt nicht zu)</p>

<b>TEIL 3) Fragen zum Controlling- und Kostenmanagementinstrumenten</b>	
10	<p>Welche der folgenden Kostenmanagementinstrumente setzen Sie im Unternehmen ein? (Mehrfachwahl möglich)</p> <p>Target Costing:            <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Zero-Base-Budgeting:      <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Product-Lifecycle-Costing: <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Cost Benchmarking:        <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Prozesskostenrechnung:   <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Gemeinkostenwertanalyse: <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Fixkostenmanagement:     <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Kurzfristige Kostenanalysen: <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Mehrperiodige Vergleiche: <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Erfahrungskurvenkonzept: <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Kostenkultur:                <input type="checkbox"/> ja   <input type="checkbox"/> nein   <input type="checkbox"/> geplant</p>
11	<p>Werden Kennzahlen zur Darstellung von Kosten eingesetzt? (Hinweis an Interviewer: ggf. Beispiele nennen, falls unklar; z. B. Auslastung, Rohertrag, Personalkosten, IT-Kosten)</p> <p>Falls ja:</p> <p>Können Sie die 3 Spitzenkennzahlen in absteigender Relevanz nennen, die in ihrem Unternehmen zu Darstellung von Kosten eingesetzt werden?</p> <p><input type="checkbox"/> ja   1) _____ 2) _____ 3) _____</p> <p><input type="checkbox"/> nein</p>

12	<p>Welche Teilrechnungsarten wenden Sie im Rahmen der Kostenrechnung an? (Mehrfachwahl möglich)</p> <p>(Hinweis an Interviewer: falls dem Resp. nicht bekannt = nein)</p> <p>Kostenartenrechnung:      <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Kostenstellenrechnung:    <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Kostenträgerrechnung:    <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p><input type="checkbox"/> es wird keine Kostenrechnung angewendet</p>
13	<p>Welche Kostenrechnungssysteme setzen Sie im Rahmen der Kostenrechnung ein? (Mehrfachwahl möglich)</p> <p>(Hinweis an Interviewer: falls nicht bekannt = nein)</p> <p>Vollkostenrechnung m. Istkosten    <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Vollkostenrechnung m. Plankosten    <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Vollkostenrechnung m. Normalkosten    <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Teilkostenrechnung m. Istkosten    <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Teilkostenrechnung m. Plankosten    <input type="checkbox"/> ja    <input type="checkbox"/> nein    <input type="checkbox"/> geplant</p> <p><input type="checkbox"/> es wird keine Kostenrechnung angewendet</p>
14	<p>Wird die Finanzbuchhaltung intern oder von einem externen Dienstleister (bspw. Steuerberater) abgewickelt?</p> <p>Falls extern:</p> <p>Von welchen Dienstleistern wird die Finanzbuchhaltung abgewickelt? (z. B. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Berater)</p> <p>(Mehrfachnennungen möglich)</p> <p><input type="checkbox"/> intern      <input type="checkbox"/> intern &amp; extern      <input type="checkbox"/> extern</p> <p>Dienstleister: _____</p>

15	Welche Berichte oder Auswertungen nutzen Sie, um Kosteninformationen darzustellen? Falls sonstige Berichte oder Auswertungen genutzt bzw. geplant, bitte spezifizieren.
	<p>Betriebswirtschaftliche Auswertung [BWA] (vom Steuerberater oder sonst. ext. Berater erstellt):</p> <p><input type="checkbox"/> ja                      <input type="checkbox"/> nein                      <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Betriebswirtschaftliche Auswertung [BWA] (intern erstellt):</p> <p><input type="checkbox"/> ja                      <input type="checkbox"/> nein                      <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Weitere eigene Berichte oder Auswertungen:</p> <p><input type="checkbox"/> ja                      <input type="checkbox"/> nein                      <input type="checkbox"/> geplant</p> <p>Sonstige Berichte:</p> <p><input type="checkbox"/> ja                      <input type="checkbox"/> nein                      <input type="checkbox"/> geplant</p>

Vielen Dank für Ihre Teilnahme an dieser Befragung!

Interviewleitfaden zu Kapitel 5.3:

Der Interviewleitfaden der Mehrfallstudien wurde in drei Teile untergliedert. Nach einer einleitenden Erläuterung des Forschungsprojektes, sowie des Zwecks der Fallstudien, wurden im ersten Teil allgemeine Fragen zum Unternehmen gestellt, die es erlaubten das Unternehmen einerseits innerhalb der KMU-Barrieren einzuordnen und in seinen allgemeinen Strukturen kennenzulernen, andererseits aber auch ein erstes Bild über Führungsstruktur, Fachexpertise, Ressourcenverfügbarkeit und externen Faktoren zu erhalten.

Der zweite Teil bezweckte eine Heranführung an die Thematik des Kostenmanagements. Neben Fragen zum Betreiben von Controlling sowie dem Verständnis von Kostenmanagement, wurde die Kenntnis der eigenen Kostensituation sowie das Kostenbewusstsein im Unternehmen initial abgeprüft. Ziel war es dabei, ein erstes Gefühl zu entwickeln, inwiefern ein Kostenmanagement bereits im Unternehmen etabliert ist und wie die Haltung und Einstellung des Unternehmens hierzu ist, um Fragetechnik und Detailgrad, entsprechend des Vorwissens des Teilnehmers, im weiteren Verlauf des Interviews anzupassen.

Im dritten Teil wurde schließlich der Einsatz der Kostenmanagementkonzeption thematisiert. Im Zuge der Abfrage der unternehmensspezifisch geprägten Elemente Leitbild, Aufgaben, Aufgabenträger und Instrumente und Prozesse wurde der Schwerpunkt zum einen auf die Wahrnehmung der Aufgaben der Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten sowie der Informationsversorgung gelegt. Zudem wurde der Einsatz von Instrumenten detailliert untersucht.

Im Rahmen der Interviews wurde überdies eine Reihe von Dokumenten unterstützend eingesetzt bzw. durch die Unternehmen zur Verfügung gestellt. Eine Auflistung ist dem Gliederungspunkt 4 des nachfolgenden Interviewleitfadens zu entnehmen.

- 
- 1. Fragen zum Unternehmen und zur Unternehmensführung**
    - a. Allgemeine Daten
      - i. Gründungsjahr
      - ii. Rechtsform
      - iii. Anzahl Mitarbeiter/Umsatz in 2014
    - b. Wie beschreiben Sie die Führungsstruktur?
    - c. Welchen Karriereweg haben der Inhaber bzw. die Mitglieder der Unternehmensführung durchlaufen?
    - d. Wie charakterisieren Sie das Unternehmensumfeld?
      - i. Wirtschaftliche Situation in der Branche
      - ii. Relevanz des Erfolgsfaktors Kosten in der Branche
      - iii. Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens
      - iv. Marktanteil des Unternehmens
  - 2. Allgemeine Fragen zum Kostenmanagement**
    - a. Betreiben Sie Controlling im Unternehmen?
    - b. Was verstehen Sie unter Kostenmanagement?
    - c. Kennen Sie Ihre Hauptkostentreiber bzw. Ihre größten Kostenpositionen? Könnten Sie diese quantifizieren?
    - d. Agieren Ihre Mitarbeiter kostenbewusst?
    - e. Wo sehen sie Probleme bei der Umsetzung von Kostenmanagement?
  - 3. Einsatz einer Kostenmanagementkonzeption**
    - a. Leitbild
      - i. Welche Ziele verfolgt das Kostenmanagement?
      - ii. Wie würden Sie dessen Ansatz beschreiben? (informations-, koordinations-, rationalitätsorientiert)

- b. Aufgaben
  - i. Betreiben Sie eine formale Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenskosten? Falls ja, in welchem Zyklus, mit welchen Hilfsmitteln?
  - ii. Informationsversorgung
    - 1. Ist die Finanzbuchhaltung intern oder extern organisiert?
    - 2. Kostenrechnung
      - a. Welche Teilrechnungsarten setzen Sie in der Kostenrechnung um? (Kostenarten-, Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung)
      - b. Welche Kostenrechnungssysteme wenden Sie an? (Vollkostenrechnung mit Ist-/ Plankosten, Teilkostenrechnung mit Istkosten)
    - 3. Setzen Sie Kennzahlen oder ein Kennzahlensystem ein?
    - 4. Werden die Kennzahlen über ein Berichtswesen regelmäßig zur Verfügung gestellt?
- c. Aufgabenträger
  - i. Wie ist das Controlling organisiert?
  - ii. Gibt es einen expliziten Kostenmanager?
- d. Instrumente & Prozesse
  - i. Setzen Sie Kurzfristige Kostenanalysen ein?
  - ii. Setzen Sie Mehrperiodige Vergleiche ein?
  - iii. Setzen Sie Fixkostenmanagement ein?
  - iv. Setzen Sie die Prozesskostenrechnung ein?
  - v. Setzen Sie die Gemeinkostenwertanalyse ein?
  - vi. Setzen Sie eine Kostenkultur ein?

- 
- a. Wie spiegelt sich das Kostenbewusstsein wieder?
  - b. Wie wird das Kostenbewusstsein an die MA kommuniziert?
  - c. Erfolgt eine kostenorientierte Incentivierung? Wie ist sie umgesetzt?
  - d. Haben Sie ein Betriebliches Vorschlagswesen organisiert? Inkludiert dies Prämien?
  - vii. Welche Instrumente werden sonst eingesetzt?
  - viii. Hat sich die Anzahl der Instrumente im Verlauf der Unternehmensentwicklung verändert?

#### **4. Dokumente**

- a. Organigramme
- b. Arbeitsunterlagen/-dateien (Excel, Word, PPT)
  - i. Rechentools
  - ii. Betriebswirtschaftliche Auswertungen (BWA)
- c. Agenden aus typischen Regelmeetings
- d. Planungskalender





Je kleiner ein Unternehmen, desto enger der Zusammenhang zwischen Innovationskraft und den zur Verfügung stehenden Ressourcen, m. a. W.: kleine Unternehmen müssen mit den Nachteilen einer vergleichsweise geringen Ressourcenausstattung umzugehen wissen. Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen unterschätzen jedoch häufig eine hinreichend detaillierte Berücksichtigung der Kostensphäre, was z. B. im Falle negativer wirtschaftlicher Entwicklungen u. a. ein erhöhtes Insolvenzrisiko darstellen kann.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, basierend auf dem in der Praxis vorherrschenden Implementierungsstand von grundlegenden Instrumenten zur Kostenanalyse und -steuerung – im Wesentlichen dem Einsatz von Kostenrechnung, Kennzahlen, Berichtswesen sowie bewährten Kostenmanagementinstrumenten – eine praxisorientierte Kostenmanagementkonzeption für KMU abzuleiten.

Mit Hilfe einer Umfrage in 81 Unternehmen wird dabei im ersten Schritt der Implementierungsstand von Kostenmanagement in KMU untersucht, um konkrete Aussagen zum Einsatz von Controlling- und Kostenmanagementinstrumenten treffen zu können und etwaige Einflussfaktoren auf den Implementierungsgrad zu bestimmen. Als methodischer Rahmen der sich anschließenden Konzeptualisierung wurden im Wesentlichen die generischen Elemente einer Controllingkonzeption gewählt: Leitbild, Aufgaben, Aufgabenträger, Instrumente und Prozesse. Im Rahmen einer holistischen Mehrfallstudie werden schließlich Implementierungsform und -grad der Elemente der Konzeption detailliert in vier KMU untersucht und mit Hilfe von Thesen aus der fallübergreifenden Analyse an der theoretischen Konzeption gespiegelt.

ISBN 978-3-86309-492-8



9 783863 094928

[www.uni-bamberg.de/ubp/](http://www.uni-bamberg.de/ubp/)

