

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

von Dipl. Kffr. Univ. Michaela Staffel

1. Einleitung

1.1 Relevanz des Themas

„Hausgemachte Pleiten“ titelt die Süddeutsche Zeitung in ihrer Ausgabe vom 16. Juli 2009. Insolvenzen seien die Folgen von jahrelangem Missmanagement. Traditionsmarken wie Rosenthal oder Schiesser, die einst als erfolgreiche Familienunternehmen gefeiert wurden, sehen sich in diesen Tagen mit einer schwierigen Lage ihrer Unternehmen konfrontiert. Der Insolvenzverwalter von Rosenthal, Volker Böhm, listet in einem vertraulichen Bericht eine Reihe von Managementfehlern auf. So verfügte das Unternehmen Rosenthal über ein ausgeklügeltes Berichtswesen, welches allerdings nur auf dem Papier existierte. Darüber hinaus berichtete der Insolvenzverwalter von Fehlkalkulationen, von falsch gebuchten Rohstoffen und Beständen sowie horrend hohen Sach- und Beratungskosten.¹

Die Ergebnisse der Munich Strategy Group belegen, dass Rosenthal kein Einzelfall ist. Jedes fünfte von insgesamt 800 mittelständischen Unternehmen mit einem Jahresumsatz zwischen zehn und 600 Millionen Euro ist von der aktuellen Wirtschaftskrise bedroht.²

Die Insolvenzen prominenter Traditionsbetriebe wie Märklin, Karmann und Rosenthal belegen, dass die Wirtschaftskrise im Zentrum der Wertschöpfung, dem Mittelstand, angekommen ist. Aber ist die Krise tatsächlich Schuld an der prekären wirtschaftlichen Situation vieler mittelständischer Unternehmen oder ist deren derzeitige Situation unter Umständen auch die Folge langfristiger Managementfehler? Folglich wäre

¹ Vgl. Bernau (2009), <http://www.sueddeutsche.de/finanzen/268/480746/text/> (10/8/2009).

² Vgl. Munich Strategic Group (2009), <http://www.munich-strategy.com/pages/de/veroeffentlichungen/studien/stresstest> (10/8/2009).

die Wirtschaftskrise häufig nicht als Auslöser, sondern vielmehr als Beschleuniger spektakulärer Großpleiten zu interpretieren.

Hier stellt sich die Frage, welche Fehler in der Vergangenheit dazu geführt haben, dass insbesondere mittelständische Unternehmen Insolvenz anmelden müssen. In diesem Zusammenhang spielen unter anderem auch betriebswirtschaftliche Faktoren eine große Rolle. Mittelständler weisen häufig kein Controlling auf, halten ihre Umsatzdaten gerne unter Verschluss und zahlen unter Umständen lieber eine Strafe, als sich in die Bilanz schauen zu lassen.³

Die Fragestellung, die dieser Abhandlung zu Grunde liegt, lautet: Welche Anforderungen gibt es an das Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen? Zu diesem Zweck soll eine empirische Untersuchung aufzeigen, wie der Status Quo im Mittelstand auf diesem Gebiet ist. Anschließend sollen Handlungsempfehlungen für die Implementierung und Verbesserung eines ganzheitlich ausgerichteten Fixkostenmanagements abgeleitet werden.

1.2 Problemstellung

Ein möglicher Ansatz zur Lösung betriebswirtschaftlicher Probleme vieler mittelständischer Unternehmen besteht darin, Fixkostenmanagement als Aufgabe zur Unterstützung der Unternehmensführung zu definieren. Der Gestaltungsspielraum fixer Kosten kann eher als Ergebnis eines Planungsprozesses angesehen werden. So propagiert beispielsweise Reichmann, dass die Unternehmensleitung die Auf- und Abbaufähigkeit fixer Kosten in Abhängigkeit von der erwarteten Beschäftigungsschwankung planen muss.⁴ Waren es früher die variablen Kosten (Material- und Produktionskosten), die die Kostenstruktur vieler Unternehmen maßgeblich dominierten, so sind dies heute überwiegend die fixen Kosten.

³ Vgl. Bernau (2009), <http://www.sueddeutsche.de/finanzen/268/480746/text/> (10/8/2009).

⁴ Vgl. Reichmann (1995), S. 165.

Fixkosten haben ihren Ursprung beispielsweise im Bereich der Entwicklung, die erhöhte fixe Kosten verursacht, da immer schnellere Produktlebenszyklen zu verzeichnen sind. Darüber hinaus wird auch beispielsweise der Service-Bereich vieler Unternehmen zunehmend personalintensiver und folglich auch fixkostenlastiger. Im Bereich der Logistik entstehen durch eine permanente Ausweitung des Sortiments höhere Kosten für die Betreuung der Produkte.

Nicht selten überschreiten die fixen Kosten 50 Prozent der gesamten Kosten vieler Mittelständler. Fixe Kosten sind erfahrungsgemäß nur schwer abbaubar und werden zudem selten analysiert und folglich unzureichend transparent aufgeführt. Aus diesem Grund besteht insbesondere für mittelständische Unternehmen die Notwendigkeit, ihr internes Rechnungswesen evolutionär weiterzuentwickeln. Ziel sollte dabei sein, beispielsweise durch Prozesskostenrechnung, Target Costing oder den Ausbau der Erlösrechnung ein effizientes Fixkostenmanagement aufzubauen, um letztlich nicht nur die eigene Kostenstruktur, sondern folglich auch die eigene Wirtschaftlichkeit und damit die eigene Wettbewerbsfähigkeit verbessern zu können.⁵

2. Definitorische Grundlagen

2.1 Begriffsabgrenzung ‚Mittelstand‘

In der betriebswirtschaftlichen, volkswirtschaftlichen und auch der politischen Literatur gibt es eine Vielzahl von Definitionen des Begriffes ‚Mittelstand‘. Gantzel konnte bereits im Jahre 1962 insgesamt 190 verschiedene Mittelstandsdefinitionen feststellen.⁶ Die einzelnen Definitionsansätze unterscheiden sich häufig danach, inwiefern ein qualitativer und/ oder quantitativer Ansatz gewählt wurde sowie hinsichtlich der Festlegung der Grenzen zwischen Kleinunternehmen, Kleinunternehmen, Mittleren Unternehmen und Großunternehmen.

⁵ Vgl. Meffert (1999), S. 537.

⁶ Vgl. Gantzel (1962), S. 12, 293 ff.

Der vorliegende Beitrag basiert auf der Mittelstandsdefinition des Deloitte Mittelstandsinstituts an der Universität Bamberg. Einen Überblick über die wichtigsten Eckdaten, die dieser Mittelstandsdefinition zu Grunde liegen, liefert die nachfolgende Abbildung.

Abbildung 1: Mittelstandsdefinition des Deloitte Mittelstandsinstituts⁷

Mittelstandsdefinition des Deloitte Mittelstandsinstituts		
Unternehmensgröße	Beschäftigte	Jahresumsatz
Kleinstunternehmen	bis ca. 30	bis ca. 6 Mio. EUR
Kleinunternehmen	bis ca. 300	bis ca. 60 Mio. EUR
Mittlere Unternehmen	bis ca. 3.000	bis ca. 600 Mio. EUR
Große Unternehmen	über 3.000	über 600 Mio. EUR

Qualitative Abgrenzungsmerkmale mittelständischer Unternehmen:

- Beliebige Rechtsform;
- Eigentümer-geführte Unternehmen ohne Größenrestriktion und
- Manager-geführte Unternehmen
bis zu einer Mitarbeiterzahl von ca. 3.000 Mitarbeitern und/oder
einer Umsatzgröße von ca. 600 Mio. Euro.

Die Mittelstandsdefinition des Deloitte Mittelstandsinstituts setzt einen vorrangig qualitativen Schwerpunkt. Hierbei wird zwischen Manager-geführten und Eigentümer-geführten Unternehmen differenziert. Die Eigentümer-geführten Unternehmen sind stets als mittelständisch geprägte Unternehmen anzusehen. Dies kann durch die folgende Tatsache begründet werden: Der Eigentümer – egal, ob er operativ und/ oder strategisch in die Geschäftstätigkeit involviert ist – nimmt eine so zentrale Stellung für jegliche Belange des Unternehmens ein, dass Eigentümer-geführte Unternehmen stets als mittelständische Unternehmen anzusehen sind. Manager-geführte Unternehmen klassifiziert die Defi-

⁷ Vgl. Becker, W. et al. (2008b), S. 21.

inition des Deloitte Mittelstandsinstituts als „Mittelstand“, so lange diese nicht mehr als 3000 Mitarbeiter beschäftigen und/ oder so lange deren Umsatz nicht größer ist als 600 Millionen Euro.⁸

2.2 Begriffsabgrenzung ‚Kosten‘

Der vorliegende Beitrag trägt den Titel „Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen“. Um überhaupt mit der eigentlichen Betrachtung dieser Thematik beginnen zu können, soll zunächst geklärt werden, was in der betriebswirtschaftlichen Literatur unter dem Begriff der ‚Kosten‘ verstanden wird. Wenn die Klärung dieses Begriffes erfolgt ist, können in einem weiteren Schritt allgemeine Wesensmerkmale von Kosten abgeleitet werden.

2.2.1 Der allgemeine Kostenbegriff

Innerhalb der betriebswirtschaftlichen Forschungen lassen sich eine Reihe von Begriffsverständnissen in Hinblick auf den Begriff ‚Kosten‘ finden. Allerdings kann bezüglich des Kostenbegriffes keine einheitliche Definition vorgefunden werden.⁹ Die Ursache hierfür liegt darin begründet, dass aufbauend auf differierenden Zwecksetzungen unterschiedlicher Kostenrechnungssysteme beziehungsweise Kostentheorien verschiedene Definitionen für den Begriff Kosten entwickelt worden sind.¹⁰

Allen Kostenbegriffen ist gemeinsam, dass Kosten als zeitraumbezogene monetäre Größe verstanden werden. Kosten drücken den Verbrauch von Produktionsfaktoren, welche zur betrieblichen Leistungserstellung und –verwertung verwendet werden, aus.¹¹ Produktionsfaktoren sind hierbei die Güter, die für die Leistungserstellung und –verwertung, die Erhaltung der Betriebsbereitschaft und die Leitung der Unternehmung erforder-

⁸ Vgl. Becker et al. (2008b), S. 20.

⁹ Vgl. Weber (1992), S. 6.

¹⁰ Vgl. Vodrazka (1992), S. 22ff.

¹¹ Vgl. Adam (1970), S. 18.

derlich sind.¹² Allerdings bestehen bei den Kostenbegriffen innerhalb der betriebswirtschaftlichen Literatur Unterschiede in Bezug auf die Mengenkomponekte hinsichtlich des Produktionsfaktorenverbrauchs sowie auch in Bezug auf die Bewertung dieser Mengen.¹³

2.2.2 Darstellung relevanter Kostenbegriffe

Im Folgenden sollen für die vorliegende Untersuchung relevante Kostenbegriffe erläutert werden. Die dargestellten Kostenbegriffe sind der *wertmäßige*, der *pagatorische*, der *entscheidungsorientierte* sowie der *investitionsorientierte* Kostenbegriff.

Der vorliegende Beitrag basiert auf dem *wertmäßigen* Kostenbegriff. Er geht zurück auf Schmalenbach und gilt sowohl in der Literatur als auch in den Kostenrechnungen der Praxis als der am weitesten verbreitete.¹⁴ Nach dieser Auffassung werden Kosten als der bewertete leistungsbezogene Verbrauch von Gütern interpretiert¹⁵:

1. Es muss ein Verbrauch an Gütern vorliegen. Güter sind nicht nur Sachgüter, sondern auch immaterielle Güter, wie etwa Dienstleistungen. Sobald Güter im Leistungserstellungs- und -verwertungsprozess vollständig oder teilweise durch ihren Einsatz ihre Fähigkeit verlieren, alternativen Verwendungsmöglichkeiten zugeführt zu werden, liegt ein Verbrauch an Gütern vor.¹⁶
2. Es muss ein leistungsbezogener Güterverbrauch vorliegen. Falls der Güterverbrauch in Beziehung zum Betriebszweck der Unternehmung (Sachziel der Unternehmung) steht, dann liegt ein leistungsbezogener beziehungsweise sachzielbezogener Güterverbrauch vor.¹⁷ Nach dem so genannten Kostenverursachungsprinzip liegt eine Sachzielbezogenheit des Güterverbrauchs vor, wenn der Güterverbrauch durch die betriebliche Leistungserstellung ausgelöst wird.¹⁸ Falls der Güterverbrauch nicht leistungsbezogen ist, so liegt ein Güterverbrauch vor, der keinen Kostencharakter besitzt.

¹² Vgl. Busse von Colbe/Laßmann (1991), S. 76.

¹³ Vgl. Schneeweiß (1993), S. 1032.

¹⁴ Vgl. Vodrazka (1992), S. 20.

¹⁵ Vgl. Hummel/Männel (1986), S. 73.

¹⁶ Vgl. Männel (1993), S. 73 f.

¹⁷ Vgl. Hummel/Männel (1986), S. 74.

¹⁸ Vgl. Kilger (1993), S. 3 ff.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

3. Es muss eine Bewertung des leistungsbezogenen Güterverbrauchs vorliegen. Sobald der Güterverbrauch mit monetären Größen (Preisen) bewertet wird, kann eine Geldgröße ermittelt werden. Somit sind einzelne Verbrauchsmengen vergleichbar und innerhalb der Rechnungssystematiken addierbar.¹⁹ Unbestimmt bleibt allerdings der Preis, der zur Bewertung heranzuziehen ist. Dieser kann beispielsweise der effektive Anschaffungspreis, der erwartete Wiederbeschaffungspreis, der Festpreis, die Opportunitätskosten oder der innerbetriebliche Verrechnungspreis sein.²⁰ Je nach dem, welcher Preis zur Bewertung des Güterverbrauchs verwendet wird, ergeben sich bei gleichem leistungsbezogenen Güterverbrauch unterschiedlich hohe wertmäßige Kosten.²¹ Folglich liegen bei der Bewertung des Güterverbrauchs Gestaltungsspielräume vor.

Der *pagatorische* Kostenbegriff bezieht sich auf Zahlungsströme.²² Der pagatorische Ansatz geht davon aus, dass Kosten spezifische Kategorien von Ausgaben sind. Kosten sind also „die mit Herstellung und Absatz einer Erzeugniseinheit beziehungsweise einer Periode verbundenen nicht kompensierten Ausgaben“.²³ Kosten sind demnach alle betrieblichen Ausgaben, welche nicht Ausgaben für Kredittilgungen und – gewährungen darstellen und durch entsprechende Einnahmen (z.B. Kreditanspruchnahme, Rückempfang eines gewährten Kredites) kompensiert werden.²⁴ Die Bewertung des Güterverbrauchs erfolgt mit historischen Anschaffungskosten. Folglich liegt beim pagatorischen Ansatz der Kostendefinition kein Bewertungsspielraum vor.²⁵

Der *entscheidungsorientierte* Kostenbegriff ist auf Riebel zurückzuführen. Dieser orientiert sich wie der pagatorische Kostenbegriff an Zahlungsgrößen.²⁶ Riebel definiert Kosten demnach als „die durch die Entscheidung über das betrachtete Objekt ausgelösten zusätzlichen – nicht kompensierten – Ausgaben.“²⁷ Kosten entstehen folglich nicht durch den betrieblichen Leistungserstellungsprozess und den dadurch eintreten-

¹⁹ Vgl. Küpper (1993), Sp. 1179 f.

²⁰ Vgl. Kilger (1993), S. 3.

²¹ Vgl. Schneeweiß (1978), S. 147.

²² Vgl. Vodrazka (1992), S. 20.

²³ Koch (1958), S. 361.

²⁴ Vgl. Koch (1958), S. 361 f.

²⁵ Vgl. Adam (1997), S. 264.

²⁶ Vgl. Riebel (1990), S. 409 ff.

²⁷ Vgl. Riebel (1990), S. 427.

den Güterverbrauch; sondern Kosten entstehen durch eine vorgelagerte Entscheidung, die dem betrieblichen Leistungserstellungsprozess zu Grunde liegt.²⁸ Beim pagatorischen Kostenbegriff handelt es sich um einen spezifischen Kostenbegriff, der auf die rechnerische Vorbereitung und Kontrolle von Entscheidungen ausgerichtet ist.²⁹

Der *investitionstheoretische* Kostenbegriff wurde von Küpper geprägt. Er basiert ebenfalls auf Zahlungsgrößen. Zudem wird eine Verknüpfung von Aspekten der Kostenrechnung mit Aspekten der Investitionsrechnung vorgenommen.³⁰ Als wichtige betriebliche Planungsinstrumente sollen Kosten eine einheitliche Zielgröße für die Investitions- und Kostenrechnung liefern.³¹ Kosten werden nach Küpper als negative Änderungen des Kapitalwertes definiert³² und auf die Entscheidungen bezogen, die Kosten auslösen.³³ Die Höhe der Kosten wird mit Hilfe einer Kapitalwertfunktion aus den Zahlungsströmen abgeleitet. Die Zahlungsströme sind die Folgen von Güterverbräuchen, die wiederum auf betriebliche Entscheidungen zurückzuführen sind.³⁴ Auch der investitionstheoretische Kostenbegriff wird wie der entscheidungsorientierte als spezifischer Kostenbegriff bezeichnet.³⁵

2.3 Begriffsabgrenzung ‚Fixe Kosten‘

2.3.1 Kostenkategorische Betrachtung

Fixe Kosten sind eine Kostenkategorie, deren Höhe sich bei Veränderung einer Kosteneinflussgröße innerhalb eines angegebenen Intervalls nicht ändert. Eine Differenzierung der fixen Kosten erfolgt in sprungfixe und absolut fixe Kosten. Nur durch das Treffen von Entscheidungen

²⁸ Vgl. Riebel (1990), S. 388.

²⁹ Vgl. Hummel/Männel (1986), S. 75.

³⁰ Vgl. Küpper (1990), S. 254.

³¹ Vgl. Küpper (1985), S. 26 ff.

³² Vgl. Schweitzer/Küpper (1998), S. 215.

³³ Vgl. Rehkugler (1993), Sp. 2323.

³⁴ Vgl. Küpper (1992), S. 48 f.

³⁵ Vgl. Küpper (1985), S. 27 ff.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

über die Kapazität des Unternehmens ist eine Veränderung der Fixkostenhöhe herbeiführbar. Im Rahmen einer Fixkostenpolitik, als Teilbereich der Kostenpolitik, können Maßnahmen zum Abbau und zur Flexibilisierung von fixen Kosten im Unternehmen eingeleitet werden. Eine Transparenz der Fixkosten kann durch Gestaltung der fixen Kosten in Bezug auf personelle, technologische und rechtliche Leistungspotentiale erreicht werden. Allerdings sind hierzu Informationen über die sachliche und zeitliche Disponierbarkeit der fixen Kosten erforderlich. Es ist notwendig, zu wissen, zu welchem Zeitpunkt welche Potentiale in welchem Umfang abgebaut werden können und welche Konsequenzen daraus resultieren. Durch den Aufbau von kapazitätsorientierten Kostenanalysen kann die Nutzbarkeit von Fixkosten begründenden Leistungspotentialen bestimmt werden. Eine weitere Maßnahme im Rahmen einer umfassenden Fixkostenbeeinflussung sowie -politik ist zudem die Zurechenbarkeit der fixen Kosten zu Produkten, Produktgruppen, Sparten sowie dem gesamten Unternehmen.³⁶ Schmalenbach stellte bereits 1930 fest, dass bei Abnahme proportionaler Kosten der Anteil der fixen Kosten so groß werde, dass diese für die Produktionsgestaltung bestimmend sind.³⁷ Die Gründe für diese Entwicklung sagte Schmalenbach ebenfalls voraus: eine zunehmende Bürokratisierung in Folge einer wachsenden Betriebsgröße und eine steigende Kapitalintensität. Auch die immer steigende Automatisierung, welche bis heute in nahezu allen Industrien bestimmend ist, führt zu einer Erhöhung der fixen Kosten.³⁸

2.3.2 Ursachen für die Entstehung fixer Kosten

Im nachfolgenden Abschnitt soll näher erläutert werden, welche Ursachen die Entstehung fixer Kosten hat. Die Ursachen der Entstehung fixer Kosten sind stets Entscheidungen.³⁹ Solche Entscheidungen können beispielsweise der Kauf einer neuen Produktionsmaschine sein, die

³⁶ Vgl. Becker (2007), S. 80.

³⁷ Vgl. Schmalenbach (1930), S. 92.

³⁸ Vgl. Schmalenbach (1934), S. 61.

³⁹ Vgl. Heinen (1983), S. 25.

Erweiterung der Energieversorgung mittels einer Solaranlage, die Einstellung von neuem Service-Personal oder die Gründung einer neuen Unternehmenseinheit. Diese und andere betriebliche Entscheidungen lösen spezifische Prozesse aus und erzeugen schließlich fixe Kosten. Nach Gutenberg und Heinen werden folgende Ursachen für die Entstehung fixer Kosten unterschieden:

1. Mangelnde Teilbarkeit von bestimmten Produktionsfaktoren der Unternehmung,
2. Betriebspolitische Entscheidungen der Unternehmensführung aufgrund bestimmter Erwartungen hinsichtlich zukünftiger Geschäftsentwicklungen sowie
3. Juristische und institutionelle Bindungen, die zu einer beschränkten Anpassungsfähigkeit der Unternehmung führen.⁴⁰

Die mangelnde Teilbarkeit von Produktionsfaktoren betrifft insbesondere Produktionsanlagen sowie Personal und muss unter rein technischen Gesichtspunkten interpretiert werden. Bei Rückgang der Beschäftigung kann weder eine Maschine noch ein Angestellter geteilt werden. Folglich können die fixen Kosten nicht an die zurückgegangene Beschäftigung angepasst werden. Diese Fixkosten, die aufgrund der mangelnden Teilbarkeit der Produktionsfaktoren entstehen, sind für jede Unternehmung unvermeidbar.⁴¹

Unter Beachtung bestimmter geschäftspolitischer Entwicklungen trifft die Unternehmensführung betriebspolitische Entscheidungen, die zur Entstehung von Fixkosten führen können. Es wird hierbei unterstellt, dass die Unternehmung mehr Fixkosten verursachende Produktionsfaktoren bereithält, als dies die aktuelle Lage erfordert.⁴² Die Unternehmensführung ist dabei überzeugt, dass sich die Geschäftslage in Richtung Vollausnutzung auch der bevorrateten Fixkosten verursachenden Produktionsfaktoren ändern wird. Diese fehlerhafte Unternehmenspla-

⁴⁰ Vgl. Gutenberg (1983), S. 350 ff.; Heinen (1983), S. 517 ff. sowie die Sichtweise von Heitmann (1980), S. 67 f.

⁴¹ Vgl. Gutenberg (1983), S. 351 f.

⁴² Vgl. Gutenberg (1983), S. 352.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

nung führt schließlich zu fixen Kosten, die bei korrekter betriebswirtschaftlicher Planung vermeidbar wären.⁴³

Juristische und institutionelle Bindungen sind eine weitere Entstehungsursache fixer Kosten. Diese fixe Kosten sind weder aus technischen Gründen für den gegebenen Beschäftigungsgrad noch aufgrund der Erwartungen der Unternehmensführung über die zukünftige Geschäftsentwicklung gerechtfertigt.⁴⁴ Solche juristischen und institutionellen Bindungen können beispielsweise Verträge mit Lieferanten oder Arbeitsverträge sein. Diese Verträge sind in der Regel über einen bestimmten Zeitraum geschlossen und können nur unter Einhaltung der jeweiligen Kündigungsfristen gekündigt werden. Folglich können diese fixen Kosten bei eintretenden Beschäftigungsschwankungen nicht reduziert werden, da die vertraglichen Bindungen unabhängig von der Entwicklung der Beschäftigung bestehen.⁴⁵

2.3.3 Ausgewählte praxisrelevante Probleme durch Fixkosten

Die Überkapazitäten in einzelnen Industriezweigen in Deutschland werden auf mindestens 20 Prozent geschätzt. Darüber hinaus kann eine durchschnittliche Umsatzrendite vieler Hersteller von unter einem Prozent festgestellt werden. Diese Situation hat bereits schon in den vergangenen Jahren zu massiven Kostensenkungsinitiativen geführt. Der Fokus lag hierbei insbesondere im Bereich der Prozess- und Einkaufsoptimierung. Der Rückgang des Marktwachstums im Zuge einer weltweiten Absatzkrise wird den Kosten- und Margendruck auf Grund der fortbestehenden Überkapazitäten noch weiter ansteigen lassen.

Den Herstellern gelingt es nur begrenzt, wachsende Kundenanforderungen sowie den Einzug neuer Technologien durch Preiserhöhungen an den Kunden weiterzugeben. Zusätzliche Kosten müssen vielmehr an anderen Stellen in der Wertschöpfungskette kompensiert werden. Durch Personalabbau und Senkung der Einkaufskosten ist es vielen

⁴³ Vgl. Küpper (1993), Sp. 650 f.

⁴⁴ Vgl. Heinen (1983), S. 521.

⁴⁵ Vgl. Heinen (1983), S. 521.

Herstellern gelungen, ihre eigene Kostensituation nachhaltig zu verbessern.

Eine weitere Maßnahme im Rahmen dieser Kostenpolitik ist sicherlich auch die Abgabe kostenintensiver Prozesse an vorgelagerte Wertschöpfungsstufen, wodurch die eigene Wertschöpfungstiefe verringert und die eigene Kostensituation positiv beeinflusst werden kann.

Fixkosten in Höhe von 30 Prozent erzeugen innerhalb einzelner Industrien einen hohen Wettbewerbsdruck und gleichzeitig die Notwendigkeit, die Kapazitäten auszulasten, was letztlich nur über Preissenkungen realisiert werden kann.

Sinkende Umsatzrenditen können unter anderem aus hohen Fixkosten resultieren. Diese Fixkosten entstehen wegen der hohen Anlagenintensität in einer Vielzahl von Industriezweigen. Anlagen erfordern Abschreibungen, die Fixkosten darstellen und im Krisenfall die Unternehmensgewinne aufzehren. Folglich ist die Kapazitätsauslastung eine extrem kritische Größe. Nur die Hersteller, die über flexible Kapazitäten verfügen, haben die Möglichkeit, positiv zu wirtschaften.⁴⁶

Fixkosten entstehen allerdings auch auf Grund hoher Zinsbelastungen. Folglich gilt es auch, den Verschuldungsgrad von Unternehmen zu untersuchen. Eine Analyse der Kapitalstruktur liefert Aufschluss über die Höhe des Eigenkapitals gemessen an der Höhe des Fremdkapitals. Je größer der Eigenkapitalanteil ist, desto abgesicherter ist ein Unternehmen gegenüber Krisen.⁴⁷ Insgesamt kann argumentiert werden, dass ein geringer Verschuldungsgrad die Handlungsfähigkeit eines jeden Unternehmens verbessert und so zur Stärkung von Erfolgspotentialen beitragen kann.

Das Problem der fixen Kosten ergibt sich insbesondere auf Grund der Unveränderlichkeit der Höhe der fixen Kosten bei Beschäftigungsänderungen. Dieses Phänomen wird als Beschäftigungsrisiko bezeichnet.⁴⁸

In dieser Arbeit soll unter dem Begriff ‚Risiko‘ die Gefahr von zukünftigen, mit negativen Konsequenzen verbundenen Abweichungen zwi-

⁴⁶ Vgl. Marschner (2004), S. 146.

⁴⁷ Vgl. Meyer (1959), S. 103.

⁴⁸ Vgl. Backhaus/Funke (1997), S. 30.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

schen geplanten und tatsächlich eintretenden Werten verstanden werden.⁴⁹ Auf Basis dieses Risikobegriffs wird der Begriff des Beschäftigungsrisikos wie folgt definiert: Das Beschäftigungsrisiko kennzeichnet die Gefahr, dass aufgrund von fixen Kosten ein tatsächlicher realisierter Verlust eintritt.⁵⁰

Falls fixe Kosten vorliegen, kann ein Sinken der Umsatzerlöse dazu führen, dass die Kosten nicht mehr durch die Umsatzerlöse gedeckt werden können. Treten fixe Kosten und Unsicherheit hinsichtlich der Umsatzerlöse gleichzeitig auf, so entsteht ein Beschäftigungsrisiko.

Grafisch lassen sich die Zusammenhänge zwischen Fixkosten, Umsatzerlösen und Beschäftigungsrisiko anhand der Break Even-Analyse veranschaulichen.⁵¹ Mit Hilfe dieser Analyse wird die kritische Beschäftigung, bei der der Gewinn in einen Verlust umschlägt, ermittelt. Diese kritische Beschäftigung kann anhand der grafischen Analyse aus dem Schnittpunkt der Gesamtkostenkurve mit der Kurve der Umsatzerlöse, dem sogenannten Break Even-Punkt, an dem weder ein Gewinn noch ein Verlust vorliegt, abgeleitet werden.⁵²

Bereits Schmalenbach stellte 1928 fest, dass das Beschäftigungsrisiko tendenziell umso höher ist, je höher die Fixkosten beziehungsweise die Fixkostenintensität ist, je höher die Abbauhemmnisse prinzipiell vermeidbarer fixer Kosten sind, je geringer die Sicherheit bezüglich einer Prognose der Umsatzerlöse ist und je geringer die Anpassungsfähigkeit einer Unternehmung an Beschäftigungsrückgänge ist.⁵³

Ein weiteres Problem, welches im Rahmen von Fixkosten entsteht, ist das Problem der Kostenremanenz.⁵⁴ Kostenremanenz kennzeichnet ein empirisches Phänomen. Kosten passen sich in ihrer Höhe nicht sofort an die Änderung des Beschäftigungsgrades an, sondern mit einer zeitli-

⁴⁹ Vgl. Macharzina (1999), S. 502 f.

⁵⁰ Vgl. Backhaus/Funke (1997), S. 30.

⁵¹ Vgl. Coenenberg (1992), S. 253 ff.

⁵² Vgl. Schweitzer/Troßmann (1998), S. 14.

⁵³ Vgl. Schmalenbach (1928), S. 241 ff.

⁵⁴ Remanenz ist ein physikalisches Phänomen. Remanenz (remanere, lateinisch = zurückbleiben) kennzeichnet eine naturwissenschaftliche Gesetzesmäßigkeit, die den remanenten Magnetismus bezeichnet. Remanente Kosten folgen dieser Gesetzesmäßigkeit nicht, da sie keine zwangsläufige Erscheinung darstellen.

chen Verzögerung.⁵⁵ Der Begriff der Kostenremanenz bezieht sich sowohl auf Beschäftigungsausweitungen als auch auf Beschäftigungsrückgänge. Bei Beschäftigungsrückgang gehen die Kosten nicht in gleichem Maße zurück, wie sie bei einer Beschäftigungsausweitung ursprünglich entstanden sind. Ursachen für Beschäftigungsrückgänge können beispielsweise sein: Konjunkturbrüche oder Entscheidungen über Produktionseinstellungen seitens der Unternehmung. In letztgenanntem Beispiel können die remanenten Kosten sogar so hoch sein, dass eine Produktionseinstellung unter Kostengesichtspunkten unwirtschaftlich ist und folglich eine Weiterführung der Produktion erfolgt. Remanente Kosten sind in diesem Fall als Barriere für eine Produktionseinstellung zu sehen.⁵⁶

Die Ursachen für das Auftreten von remanenten Kosten können unterschiedlich sein. Kostenremanenzen treten aufgrund zeitlicher Verzögerungen auf. So genannte ‚time lags‘ zwischen dem Eintritt der Handlungsnotwendigkeit, die durch einen Beschäftigungsrückgang gekennzeichnet ist, und der Wirkung der eingeleiteten Maßnahmen, hier in Form des tatsächlichen Abbaus der Kosten, entstehen. Die zeitlichen Verzögerungen werden unterteilt in Erkenntnisverzögerung, Handlungsverzögerung sowie Wirkungsverzögerung.⁵⁷

Kostenremanenzen treten auch aufgrund von rechtlichen, unternehmenspolitischen sowie personalpolitischen Maßnahmen auf. Rechtliche Ursachen sind beispielsweise Kündigungsschutzbestimmungen oder langfristig abgeschlossene Kaufverträge. Unternehmenspolitische Ursachen lassen sich auf Entscheidungen der Unternehmensführung zurückführen. Personalpolitische Maßnahmen können ebenfalls beispielsweise unter Rücksicht auf die Knappheit von speziell qualifiziertem Personal am Arbeitsmarkt zu Kostenremanenzen führen.⁵⁸

Kostenremanenzen gefährden die Existenz der Unternehmung. Deshalb werden sie im Rahmen eines ganzheitlichen Fixkostenmanagements immer stärker in den Fokus der Unternehmensführung gerückt.

⁵⁵ Vgl. Busse von Colbe (1958), Sp. 3460.

⁵⁶ Vgl. Schuh (1997), S. 35.

⁵⁷ Vgl. Welge/Hüttemann (1993), S. 64ff.

⁵⁸ Vgl. Heinen (1966), S. 9ff.

2.4 Begriffsabgrenzung ‚Controlling‘

Um im weiteren Verlauf der Ausführungen näher auf das Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen einzugehen, bietet es sich an, zunächst zu definieren, auf welcher Controlling-Definition und auf welcher Controlling-Konzeption die nachfolgenden Ausführungen basieren. Zu diesem Zweck wird im Folgenden erläutert, welches Verständnis des Begriffs ‚Controlling‘ vorliegt. Darüber hinaus wird untersucht, welche unterschiedlichen Controlling-Konzeptionen in der Literatur vorherrschend sind. Schließlich wird auch die – den vorliegenden Ausführungen zu Grunde liegende – Controlling-Konzeption nach Becker näher erläutert. In einem abschließenden Abschnitt soll darüber hinaus betrachtet werden, wie sich der aktuelle Forschungsstand zum Themenfeld ‚Controlling in mittelständischen Unternehmen‘ darstellt. Ähnlich wie hinsichtlich der Klärung des Begriffes ‚Mittelstand‘ liegen auch hinsichtlich der Klärung des Begriffes ‚Controlling‘ verschiedene Auffassung innerhalb der betriebswirtschaftlichen Literatur vor. Sinn dieses Beitrags soll es allerdings nicht sein, die Menge dieser Definitionen aufzuzeigen. An dieser Stelle soll lediglich untersucht werden, welche Controlling-Konzeption den folgenden Aussagen zu Grunde liegt. Der vorliegende Beitrag basiert auf der Controlling-Definition nach Becker. Demnach ist Controlling eine integrierte Aufgabe der Unternehmensführung, die im Dienste der Optimierung von Effektivität und Effizienz das initialisierende Anstoßen sowie das wertschöpfungsorientierte Ausrichten des Handelns von Betrieben sicherzustellen hat.⁵⁹ Wertschöpfung definiert Becker gleichrangig als die Bedarfsdeckung, die Bedürfnisbefriedigung sowie die Entgelterzielung.⁶⁰

2.4.1 Controllingkonzeptionen im Überblick

Controlling-Konzeptionen in der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur der letzten 20 Jahre machen unter anderem folgendes

⁵⁹ Vgl. Becker (1999), S. 3.

⁶⁰ Vgl. Becker (1996), S. 28.

deutlich: Controlling wird überwiegend als Teilfunktion der Führung verstanden.⁶¹ Dem Controlling kann stets eine Entscheidungs- und eine Verhaltenssteuerungsfunktion zugeordnet werden.⁶² Die Entscheidungsfunktion des Controlling basiert auf der Annahme, dass auf Grund begrenzter menschlicher Informationsverarbeitungskapazitäten die Gesamtentscheidungsaufgabe eines Unternehmens in Teilentscheidungen zerlegt wird und auf dezentrale Entscheidungsträger delegiert werden muss. Zwischen den einzelnen Teilentscheidungen bestehen Interdependenzen, die einen sachlichen Abstimmungsbedarf hervorrufen, welcher durch das Controlling gestützt werden soll.⁶³ Neben der Entscheidungsfunktion wird in vielen Controlling-Konzeptionen auch eine Verhaltenssteuerungsfunktion des Controlling propagiert. Controlling bewältigt in diesem Zusammenhang auftretende Verhaltensinterdependenzen innerhalb der Unternehmung.⁶⁴ Es trägt folglich zur Entschärfung (der Folgen) von Zielkonflikten bei asymmetrisch verteilten Informationen zwischen Unternehmensleitung und Entscheidungsträgern bei.⁶⁵

2.4.2 Controllingkonzeption nach Becker

Der vorliegende Beitrag basiert auf der Controlling-Konzeption von Becker. Die Controlling-Konzeption nach Becker kann als eine führungsintegrative beziehungsweise führungs-generische Sicht auf das Controlling verstanden werden.⁶⁶ Controlling soll einen Beitrag zur Erfüllung des unternehmerischen Oberziels leisten. Das unternehmerische Oberziel sieht Becker in der langfristigen Existenzsicherung des Unternehmens.⁶⁷ Folglich soll das Controlling die Effektivität und Effizienz des unternehmerischen Handelns erhöhen. Das Oberziel einer

⁶¹ Vgl. Wall (2008), S. 466.

⁶² Vgl. Ewert/Wagenhofer (2005), S. 7.

⁶³ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2005), S. 9.

⁶⁴ Vgl. Ewert/Wagenhofer (2005), S. 7.

⁶⁵ Vgl. Küpper (2007), S. 14.

⁶⁶ Vgl. Becker (1999), S. 22.

⁶⁷ Vgl. Becker (1999), S. 10.

jeden Unternehmung wird demnach spezifiziert in: Wertziele, Produkt- und Marktziele, Prozessziele sowie Ressourcenziele.⁶⁸ Die originäre Funktion des Controlling ist nach Becker die so genannte Lokomotionsfunktion des Controlling, die allerdings nur dann wahrgenommen werden kann, wenn die derivativen Funktionen des Controlling erfüllt werden. Die derivativen Funktionen des Controlling sind demnach einerseits die Sicherung wechselseitiger Abstimmung (Integration, Koordination und Adaption) von Führung und Ausführung sowie andererseits die Schaffung von Informationskongruenz innerhalb von Führung und Ausführung.⁶⁹ Die Erfüllung der originären Funktion des Controlling, der Lokomotion, beruht auf der entsprechenden Information und Abstimmung (Koordination) von Führung und Ausführung auf Grundlage von pretialen Lenkungsmechanismen. Das Management übernimmt die Aufgabe der Lokomotion, während die Controller die Abstimmung im Unternehmen sicherstellen sowie Informationskongruenz herstellen. Informationskongruenz liegt jeweils bei Abstimmung von Informationsbedarf, -angebot und -nachfrage vor.⁷⁰

2.5 Controlling im Mittelstand

2.5.1 Notwendigkeit und Besonderheiten

Viele mittelständische Unternehmen sind gewachsene Kleinunternehmen. Ihre Unternehmensorganisation basiert in hohem Maß auf Improvisation, Intuition und Koordination durch persönlichen Kontakt. Steigt die Größe des Unternehmens, sinkt gleichzeitig die Möglichkeit, die Unternehmensstruktur zu überschauen. Gleichzeitig steigt die Spezialisierung der Mitarbeiter. Dies alles lässt den Koordinationsbedarf überproportional ansteigen. Ab einer bestimmten Größe beziehungsweise bei Überschreiten von spezifischen Wachstumsschwellen besteht der Bedarf einer personalen, auf den Leiter des Unternehmens zuge-

⁶⁸ Vgl. Becker (1999), S. 11.

⁶⁹ Vgl. Becker (1999), S. 3.

⁷⁰ Vgl. Becker (2007), S. 46.

schnittenen Führung und der Bedarf einer formalen Führungsorganisation.⁷¹

Bestandteil dieser Führungsorganisation ist unter anderem auch ein Controllingssystem, welches ein Planungs-, Kontroll- und Berichtssystem beinhaltet sowie der Steuerung des Unternehmens dient.⁷²

So sind auch mittelständische Unternehmen einer steigenden Dynamik, die nicht zuletzt durch einen globalen Wettbewerb ausgelöst wird, ausgesetzt. Dies führt unter anderem dazu, dass viele unternehmerische Entscheidungen auf strategischer Ebene getroffen werden müssen. Sofern eine personale Führungsorganisation vorliegt, besteht die Gefahr, dass durch die hohen Belastungen im operativen Bereich strategische Aspekte vernachlässigt werden.⁷³

An das Führungssystem in mittelständischen Unternehmen müssen hohe Anforderungen gestellt werden, die sich unter anderem durch hohe Flexibilität, die diese Unternehmen aufweisen müssen, um im Markt wettbewerbsfähig zu sein, begründen lässt. Das Führungssystem kleiner und mittlerer Unternehmen muss folglich ein hohes Maß an ökonomischer Rationalität aufweisen. Diese Rationalität kann nur durch ein ausgebautes Planungs- und Kontrollsystem realisiert werden. Eine Entlastung findet die Unternehmensführung dabei mit Hilfe des Controlling, welches die Unternehmensführung mit Informationen versorgt, Entscheidungen vorbereitet, einen Teil der Koordination übernimmt und mit betriebswissenschaftlichen Methodenwissen unterstützt.⁷⁴

Darüber hinaus erfordern auch gesetzliche und ökonomische Rahmenbedingungen zunehmend die Implementierung von Planungs-, Kontroll- und Berichtssystemen. Diese Systeme haben eine hohe Bedeutung für die Sicherung des unternehmerischen Erfolgs. Sie sind daher nicht selten auch Gegenstand der Bewertung von Banken und Rating-Agenturen bei der Kreditvergabe.⁷⁵

⁷¹ Vgl. Kieser/Walgenbach (2007), S. 320-324.

⁷² Vgl. Dintner (1999), S. 61f.; Kosmider (1994), S. 78f.

⁷³ Vgl. Lengenhausen (1998), S. 42.; Berens/Wüller (2007), S. 397.

⁷⁴ Vgl. Kosmider (1994), S. 78ff.

⁷⁵ Vgl. Wambach/Wunderlich (2002), S. 43.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

Am 01. Mai 1998 ist zudem das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) in Kraft getreten. Es fordert von der Unternehmensleitung die Einrichtung eines Frühwarnsystems für Risiken. Dieses Frühwarnsystem könnte auch im Rahmen eines strategischen Controlling zum Einsatz kommen. Zwar enthält das Gesetz nur verbindliche Vorschriften für Aktiengesellschaften, allerdings erwarten Experten auf Grund der Begründung des Gesetzes auch, dass die Sorgfaltspflichten für Geschäftsführer anderer Rechtsformen entsprechend erweitert werden.⁷⁶ Weiterhin ist die Geschäftsführung von prüfungspflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) verpflichtet, im Lagebericht über potentielle Risiken zu berichten. Wird hiergegen verstoßen, drohen Strafbarkeit der Geschäftsleitung und deren persönliche Haftung.

2.5.2 Besondere Anforderungen und Einsatzbedingungen

Die Hauptaufgabe des Controlling in mittelständischen Unternehmen unterscheidet sich nicht von der in Großunternehmen. Sie besteht in Aufbau und Pflege eines Informationssystems, welches an das Unternehmen angepasst ist und der Führungsunterstützung dient. Es hat die Aufgabe, die Unternehmung und deren Umwelt zu analysieren. Darüber hinaus soll es Ziele planen, Strategien und Maßnahmen zur Zielerreichung unterstützen sowie eine Kontrolle der Zielerreichung vornehmen.⁷⁷ Dieses Informationssystem soll die Unternehmensleitung entlasten und somit als Führungsunterstützung dienen.⁷⁸

Häufig gibt es in mittelständischen Unternehmen keine dezidierte Controllerstelle. Dies wird häufig damit begründet, dass ein Controller als hochqualifizierter Mitarbeiter zu teuer für das Unternehmen sei. Es wird weiterhin befürchtet, dass ein Controller das Kompetenz- und Machtgefüge eines Unternehmens verändern könnte und durch die Aufdeckung von Managementfehlern ein Autoritäts- oder Machtverlust

⁷⁶ Vgl. Faißt (2002), S. 33.

⁷⁷ Vgl. Horváth/Weber (1997), S. 337f.

⁷⁸ Vgl. Neumann (1999), S. 29-32.

der Unternehmensleitung herbeigeführt werden könnte.⁷⁹ Inwiefern eine Controllerstelle eingerichtet wird, hängt nicht nur von der Größe des Unternehmens ab, sondern auch vom Führungsstil der Geschäftsleitung.

In kleinen Unternehmen erscheint die Einrichtung einer Controllerstelle aus Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen heraus oftmals nicht lohnenswert. Die Controlleraufgaben werden den bereits im Unternehmen vorliegenden Stellen zugeordnet. Oft ist dies der Leiter des Rechnungswesens, da er die Informationsversorgung des Unternehmens koordiniert. Das moderne Controlling entfernt sich zunehmend vom vergangenheitsorientierten Rechnungswesen. Folglich könnte der Controller von einer zukunftsorientierten und funktionsübergreifenden Controllingkonzeption überfordert sein.⁸⁰ Es wäre daher vorteilhafter, innerhalb der Geschäftsleitung eine Stabstelle für einen Controller einzurichten.⁸¹

Die Einführung des Controlling wird zusätzlich dadurch erschwert, dass in vielen mittelständischen Unternehmen ein geringes methodisches betriebswirtschaftliches Wissen vorliegt.⁸² Der Controller muss daher über ein gewisses didaktisches Geschick verfügen. Er sollte als Generalist agieren und über ein breitgefächertes Allgemein- und Fachwissen verfügen.⁸³

Häufig ist das Controlling in mittelständischen Unternehmen nicht wie in Großunternehmen nach Funktionsbereichen gegliedert. So muss der Controller über Kenntnisse aus Marketing-, Finanz-, Produktion- und Beschaffungscontrolling verfügen. So sind die Ansprüche an den mittelständischen Controller sehr viel umfassender als die an den Controller eines Großunternehmens.

Auf Grund der begrenzten Ressourcen ist in mittelständischen Unternehmen ein schlankes und effizientes Controlling erforderlich. Die Informationsbereitstellung muss durch Wirtschaftlichkeitsüberlegun-

⁷⁹ Vgl. Dintner (1999), S. 64f.; Lengenhausen (1998), S. 43.

⁸⁰ Vgl. Neumann (1999), S. 34.; Kosmider (1994), S. 84.; Dintner (1999), S. 65.

⁸¹ Vgl. Kosmider (1994), S. 84.

⁸² Vgl. Lengenhausen (1998), S. 46f.

⁸³ Vgl. Horváth/Weber (1997), S. 340.

gen gesteuert und am Bedarf der Empfänger ausgerichtet werden.⁸⁴ So muss der Controller durch Vermittlung von Controllingwissen versuchen, möglichst viele Entscheidungsträger zum Selbstcontrolling zu bewegen. Dies erreicht er durch Vermittlung von Controlling- und Methodenwissen. Bei der Entwicklung eines Planungs- und Kontrollsystems muss stets darauf geachtet werden, dass die für den Mittelstand typische Flexibilität erhalten bleibt. So darf das Controlling die unternehmerische Institution nicht beeinträchtigen, sondern lediglich unterstützen, überprüfbar machen und zielorientiert gestalten.⁸⁵

3. Status Quo der Forschung

3.1 Aktueller Forschungsstand zum Controlling im Mittelstand

Nicht gerade im Mittelpunkt der Controllingforschung stand bislang die Analyse der Gestaltung des Controlling in mittelständischen Unternehmen.⁸⁶ Es gibt nur wenige konzeptionelle Beiträge wie etwa den von Horváth und Weber, die sich explizit mit den Besonderheiten, die die Gestaltung des Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen beeinflussen, beschäftigen.⁸⁷ Die konzeptionellen bisherigen Überlegungen zum Controlling in mittelständischen Unternehmen haben sich ausschließlich damit befasst, wie die Instrumente des Controlling, die ursprünglich für große Unternehmen konzipiert wurden, auf kleinere und mittlere Unternehmen übertragen werden können beziehungsweise wie hoch der Nutzungs- und Verbreitungsgrad von Controlling-Instrumenten im Mittelstand tatsächlich ist. Diese Forschungen kommen in der überwiegenden Zahl zu dem Schluss, dass innerhalb der Controlling-Praxis in kleinen und mittleren Unternehmen ein Defizit festgestellt werden muss. Dieses Defizit bezieht sich allerdings nicht nur auf die Nutzungsintensität und/ oder den Verbreitungsgrad von

⁸⁴ Vgl. Horváth (1992), S. 4.

⁸⁵ Vgl. Kosmider (1994), S. 80.

⁸⁶ Vgl. Scheytt (2003), S. 119.

⁸⁷ Vgl. Horvath/Weber (1997), S. 340.

Controlling-Instrumenten, sondern nimmt auf das Controllingverständnis generell, die Verzahnung von internen und externen Rechnungswesen oder auch die Nutzung eines konzeptionell geschlossenen Ergebniscontrollings Bezug.⁸⁸

Eine Untersuchung von Flacke aus dem Jahr 2007 macht die beschriebenen Defizite deutlich: Von den insgesamt 157 untersuchten mittelständischen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes mit einer Mitarbeiterzahl zwischen zehn und 499 Mitarbeitern verfügen lediglich 22 Prozent über eine eigenständige Controlling-Abteilung.⁸⁹

Zu ähnlichen Ergebnissen gelangt die empirische Untersuchung/ Analyse von Rautenstrauch und Müller aus dem Jahr 2005: 34 Prozent der insgesamt 188 befragten mittelständischen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes mit einer Mitarbeiterzahl zwischen 20 und 500 Mitarbeitern verfügen über eine eigenständige Controlling-Abteilung.⁹⁰ Diese und andere Untersuchungen zum Controlling im Mittelstand belegen, dass in mittleren und kleinen Unternehmen zumindest erkannt worden ist, wie wichtig die Existenz einer eigenständigen Controllingstelle und/ oder Controllingabteilung tatsächlich ist.

Hoogen und Lingnau, die die empirischen Untersuchungen der letzten 20 Jahre zum Controlling im Mittelstand betrachten, können in diesem Zusammenhang eine insgesamt positive Entwicklung hin zu einem institutionalisierten Controlling verzeichnen. Allerdings stellen sie fest, dass sich diese Entwicklung recht langsam und abhängig von der Unternehmensgröße vollzieht.⁹¹

3.1.1 Kosmider

Kosmider hat 1998 eine Erhebung von 110 Unternehmen der verarbeitenden Industrie im Bezirk der Industrie- und Handelskammer Koblenz durchgeführt. Die Unternehmen wiesen eine Mitarbeiterzahl von mindestens 20 Mitarbeitern auf. Ausgewertet wurden 440 Fragebögen. Die

⁸⁸ Vgl. Männel (2002), S. 5.

⁸⁹ Vgl. Flacke (2008), S. 279.

⁹⁰ Vgl. Rautenstrauch (2005), S. 202.

⁹¹ Vgl. Hoogen/Lingnau (2008), S. 112.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

Auswertung basierte zum einen auf einer deskriptiven Analyse des Controlling im Mittelstand und zum anderen auf einer Überprüfung von Forschungshypothesen mittels Kontingenzkoeffizienten nach Pearson.⁹² Inhaltliche Themenschwerpunkte der Studie waren Funktion, Ausmaß und Träger des Controlling sowie systematische Einflussfaktoren auf die Gestaltung des Controlling. Die Untersuchung zeigte, dass Kontrollfunktionen und Schwachstellenermittlung den Schwerpunkt der Controllingaufgaben bilden. Darüber hinaus ließ sich beobachten, dass sich das Controlling im Mittelstand auf operative Instrumente fokussiert. Träger des Controlling waren überwiegend die Geschäftsführung oder die Leitung des Rechnungswesens. Folglich lagen häufig gar keine Controllerstellen in den befragten Unternehmen vor. Die Unternehmensgröße erwies sich zudem als zentraler Einflussfaktor auf die Ausgestaltung des Controlling.⁹³

3.1.2 Lengenhausen

Die Befragung von Lengenhausen stützt sich auf Daten aus dem Jahr 1992. Insgesamt hat er 1084 Unternehmen mit 20 bis 500 Mitarbeitern im Bereich der Handelskammer Bremen angeschrieben. So konnte er 139 Fragebögen in seine Auswertung einbeziehen. Die Auswertung basierte auf einer deskriptiven Analyse des Controlling. Darüber hinaus wurden vermutete Abhängigkeiten mittels einer Regressionsanalyse überprüft.⁹⁴

Als grundsätzliches Ergebnis der Erhebung kann festgestellt werden, dass in Bezug auf Einsatzhäufigkeiten und Verbreitung von Controllinginstrumenten offensichtlich massive Mängel vorliegen. Diese Mängel treten zudem mit abnehmender Betriebsgröße verstärkt auf.⁹⁵

So nutzen 70 Prozent der in der Stichprobe vertretenen Unternehmen eine Liquiditätsplanung und -überwachung; 58 Prozent eine Kosten- und Erlösrechnung auf Ist-Kostenbasis und 8,5 Prozent setzen eine

⁹² Vgl. Kosmider (1994), S. 90f.

⁹³ Vgl. Kosmider (1994), S. 171ff.

⁹⁴ Vgl. Lengenhausen (1998), S. 63.

⁹⁵ Vgl. ebenda, S. 147-154.

Grenzplankostenrechnung ein. Dynamische Verfahren und Kennzahlen werden in 55 Prozent der Unternehmen genutzt – allerdings überwiegend in größeren Unternehmen.

Lengenhäuser stellt darüber hinaus fest, dass lediglich 25 Prozent der in der Stichprobe vertretenen Unternehmen eine Controllingstelle aufweisen. Häufig werden die Aufgaben eines Controllers lediglich von der Geschäftsführung übernommen. Festgestellt werden kann, dass die Qualifikation der Controllingträger einen hohen Einfluss auf die Ausgestaltung und die Einsatzhäufigkeiten der Controllinginstrumente hat.⁹⁶

3.1.3 Ossadnik et al.

Ossadnik et al. führten 2002 eine empirische Studie in der Region Osnabrück-Emsland durch. Erfasst wurden hierbei 1.470 mittelständische Unternehmen. Die Adressen basierten auf der Datenbank des Instituts für Mittelstandsfragen an der Universität Osnabrück. 169 Fragebögen wurden auf Basis einer deskriptiven Analyse untersucht. Weiterhin wurden vermutete Wirkungszusammenhänge mittels Korrelationskoeffizienten überprüft.⁹⁷

64 Prozent der befragten Unternehmen verfügen laut der Studie von Ossadnik et al. über eine eigene Controllingstelle. Die in der Stichprobe vertretenen Unternehmen gaben an, dem Controlling eine hohe Bedeutung für den Erfolg des Unternehmens beizumessen. Sie waren darüber hinaus bestrebt, ein adäquates Controllingsystem zu implementieren. Instrumentell wurde festgestellt, dass eine Konzentration auf operative Instrumente der Planung, Kontrolle und Informationsversorgung vorliegt. Laut Meinung der Probanden liegt der Schwerpunkt der Controllingaufgaben in der Identifikation betrieblicher Schwachstellen und Engpässe.

Als Einflussfaktor auf das Controllingsystem stellen Ossadnik et al. ebenfalls die Betriebsgröße dar: Je größer das Unternehmen desto höher die Wahrscheinlichkeit für das Vorhandensein eines institutionalisierten Controllingsystems.

⁹⁶ Vgl. Lengenhäuser (1998), S. 151.

⁹⁷ Vgl. Ossadnik et al. (2003), S. 46ff.

sierten Controllings, desto höher das Maß, in dem das Controllingverständnis umgesetzt wird und desto höher das Bedeutungsgewicht des Controlling. Laut der Studie haben allerdings Einflussfaktoren wie Organisationsstruktur oder Rechtsform keinen signifikanten Einfluss auf das Controlling.

3.1.4 Rautenstrauch/ Müller

In 2003 haben Rautenstrauch und Müller eine Fragebogenaktion postalischer Art durchgeführt. Befragt wurden 1.568 Unternehmen des produzierenden Gewerbes mit 20 bis 50 Beschäftigten in den Bezirken der Industrie- und Handelskammer Lippe und Ostwestfalen. 188 Fragebögen wurden einer deskriptiven Analyse unterzogen. Dabei wurden sowohl Aspekte des strategischen Controlling als auch der Investitionsplanung betrachtet. Die antwortenden Unternehmen haben zu 50 Prozent nicht mehr als 50 Beschäftigte und zu 45 Prozent einen Jahresumsatz von weniger als zehn Millionen Euro.

Die Untersuchung von Rautenstrauch und Müller zeigt, dass kleine und mittlere Unternehmen verstärkt eine operative und weniger eine strategische Ausrichtung aufweisen. Den geringsten Einsatzgrad weisen unter allen abgefragten Instrumenten die Stärken-Schwächen-Analyse sowie die Balanced Scorecard auf. Allerdings waren diese Instrumente auch der Hälfte der befragten Unternehmen bekannt.

Ein weiteres Ergebnis der Untersuchung von Rautenstrauch und Müller ist, dass mit zunehmender Größe des Unternehmens die Wahrscheinlichkeit für den Einsatz der Balanced Scorecard steigt. Zudem weisen erfolgreiche Unternehmen einen höheren Einsatzgrad der Balanced Scorecard auf als Unternehmen, die gemessen am Branchendurchschnitt weniger erfolgreich sind.⁹⁸

50 Prozent der Befragten treffen ihre Investitionsentscheidungen auf Grundlage von Schätzungen und Erfahrungswerten. 20 Prozent der Unternehmen in der Stichprobe verwenden dynamische Investitionsver-

⁹⁸ Vgl. Rautenstrauch/Müller (2006a), S. 17.

fahren, was für eine geringe Bedeutung dieser Verfahren in kleinen und mittleren Unternehmen spricht.⁹⁹

Während die bisher aufgeführten empirischen Studien hinsichtlich der Abgrenzung ihres Untersuchungsobjekts das Controlling als Ganzes betrachten, beziehen sich die folgenden Ausführungen jeweils auf spezifische Elemente des Controlling in mittelständischen Unternehmen.

3.1.5 Reitmeyer/ Frank

Reitmeyer und Frank führten 1998 eine Befragung von 500 Unternehmen mit 50 bis 1000 Mitarbeitern durch. Die Unternehmen entstammten fünf verschiedenen Branchen des produzierenden Gewerbes. Unter anderem wurden die Gestaltungsmöglichkeiten und die Erfolgswirksamkeit von Kostenrechnungssystemen im Mittelstand untersucht. Die Autoren stellten einen positiven Zusammenhang zwischen der Plan-, Prozess- und Deckungsbeitragsrechnung zur instrumentellen Nutzung der Kostenrechnung zur Fundierung von Entscheidungen fest. Für die Vollkostenrechnung konnte allerdings kein positiver Effekt auf die Fundierung von Entscheidungen festgestellt werden. Der Einsatz der Plankostenrechnung – so die Ergebnisse der Studie – ist in starkem Maße abhängig von der Größe des Unternehmens. Ein vorwiegend geringer Nutzungsgrad dieses Instruments lässt – so die Autoren – auf eine geringe kostenrechnerische Durchdringung des betrieblichen Ablaufs schließen.¹⁰⁰

3.1.6 Zimmermann

Im Jahr 2000 hat Zimmermann 84 Interviews in international tätigen mittelständischen Unternehmen durchgeführt. Ziel dieser persönlichen Befragung war die Untersuchung des Stands des Controlling in diesen Unternehmen. Auf Basis einer Spearman-Korrelationsanalyse testete Zimmermann ein Modell zu Erklärung von Gründen, Barrieren und des

⁹⁹ Vgl. Rautenstrauch/Müller (2006b), S. 101f.

¹⁰⁰ Frank/Reitmeyer (1999), S. 17.

Erfolgs der Einführung des Controlling in international tätigen mittelständischen Unternehmen.¹⁰¹

Auf eine ausführliche Darstellung der Ergebnisse wird an dieser Stelle verzichtet, da die Einführung eines Controlling-Systems in mittelständischen Unternehmen in diesem Beitrag nicht fokussiert werden soll.

3.2 Aktueller Forschungsstand zum Fixkostenmanagement im Mittelstand

3.2.1 Definition Fixkostenmanagement

Die Analyse der Fixkosten steht nicht gerade im Mittelpunkt der traditionellen Kostenkontrolle. Dies ist unter anderem darauf zurückzuführen, dass fixe Kosten als wenig beeinflussbar angesehen werden und eine Vielzahl von Controllinginstrumenten die variablen Kostenanteile betonen.¹⁰² Allerdings ist die Nichtbeachtung der Fixkosten unter Controllinggesichtspunkten unbefriedigend, da ein hoher Teil der Kosten in Unternehmen – egal ob mittelständischer Prägung oder nicht – fixen Charakter hat.¹⁰³

Auch fixe Kosten sind beeinflussbar – ihr Kostencharakter entspringt schließlich dem kurzfristigen, operativen Zeithorizont der Kostenrechnung. Fix heißt allerdings nicht, dass diese Kosten unweigerlich fix sind. So können etwa Fixkostenabbaupotentiale im Rahmen eines Kostenmanagements wirkungsvoll identifiziert werden. Darüber hinaus sollte jedes Unternehmen Interesse an der Etablierung eines prophylaktischen Fixkostenmanagements haben. Gerade Unternehmen mit sehr hohen Fixkostenanteilen könnten sich so vor Kostenstrukturproblemen schützen beziehungsweise frühzeitig Maßnahmen eines Fixkostenabbaus ergreifen.¹⁰⁴

¹⁰¹ Die Studienergebnisse wurden 2001 veröffentlicht. Vgl. dazu Zimmermann (2001).

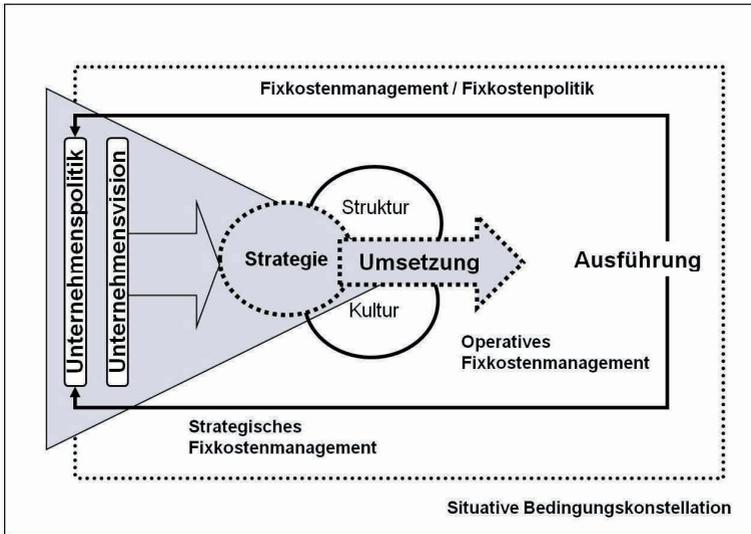
¹⁰² Vgl. Stelling (2005), S. 107.

¹⁰³ Vgl. hierzu Backhaus/Funke (1997).

¹⁰⁴ Vgl. Stelling (2005), S. 107.

Der konzeptionelle Rahmen, der zum einen die Definition des Fixkostenmanagement liefert und zum anderen den Ausgangspunkt der weiteren Betrachtungen darstellt, kann der nachfolgenden Abbildung entnommen werden.

Abbildung 2: Fixkostenmanagement¹⁰⁵



3.2.2 Fixkostenmanagement im Mittelstand

Dass sich die Kostenstrukturen zugunsten der Fixkosten verändern, darauf verweisen gerade im Bereich des Rechnungswesens eine kaum überschaubare Anzahl von Publikationen. Allerdings wird dies nur in sehr wenigen empirischen Untersuchungen fundiert dargestellt. Die Forschung im Bereich Fixkostenentwicklung und Fixkostenmanagement der letzten Jahre können auf zwei Forschungsarbeiten zurückgeführt werden.

¹⁰⁵ In Anlehnung an Becker (2009), S. 109.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

So beschäftigt sich die Dissertation (1995)¹⁰⁶ von Funke mit der Thematik ‚Fixkosten und Beschäftigungsrisiko‘. Er greift dabei zwei wesentliche Analyserichtungen auf:

1. Analyse von Veränderungen der Kostenstruktur (Fixkostenstruktur) und
2. Analyse von Auswirkungen der Veränderungen der Kostenstruktur auf das Beschäftigungsrisiko (Hypothese eines zunehmenden Beschäftigungsrisikos).

Huther nimmt in seiner Dissertation aus dem Jahre 2005 unter anderem zu folgenden Aspekten des Fixkostenmanagements Bezug¹⁰⁷:

3. Allgemeine Einschätzung der Bedeutung;
4. Ziele und Wirksamkeit;
5. Ursachen, Anwendungsbereiche und Einfluss im Unternehmen sowie
6. Bekanntheitsgrad, Anwendung, Einschätzung der Leistungsfähigkeit und Hemmnisse für die Anwendung von Instrumenten.

4. Empirische Analyse

4.1 Forschungsansatz ‚Fallstudie‘

Die Fallstudie soll als empirische Methode des noch durchzuführenden, empirischen Vorhabens gewählt werden. Bei einer Fallstudie handelt sich nicht um eine Erhebungsmethode, sondern um einen Forschungsansatz.¹⁰⁸ Witzel (1982) betont, dass der Ansatz der Fallanalyse das gesamte Spektrum der sozialwissenschaftlichen Erhebungsmethoden subsumiert. Deshalb werden Fallanalysen auch als ‚approach‘ bezeichnet.¹⁰⁹ Yin betont, dass das Verwenden von quantitativen Analysen neben qualitativen Beobachtungen die Chance vergrößert, eine valide Fallstudienforschung zu betreiben.¹¹⁰ Wichtig dabei ist nur, alle notwendi-

¹⁰⁶ Vgl. Funke (1995).

¹⁰⁷ Vgl. Huther (2005).

¹⁰⁸ Vgl. Lamnek (1995), S.4).

¹⁰⁹ Vgl. Witzel, 1982, S. 78.

¹¹⁰ Vgl. Yin (1994), S. 14 und Lamnek (1995), S. 8.

gen Datenquellen zu beschreiben, um das Forschungsobjekt (Phänomen) in angemessener Art und Weise wiederzugeben. Die Fallstudienforschung ist ein offenes Konzept. Es werden also weder die Eingrenzung der Datenquellen noch die Ausgestaltung der Fallstudie selbst strikt vorgegeben.¹¹¹

4.2 Skizzierung des Forschungsvorhabens

4.2.1 Analyseniveau

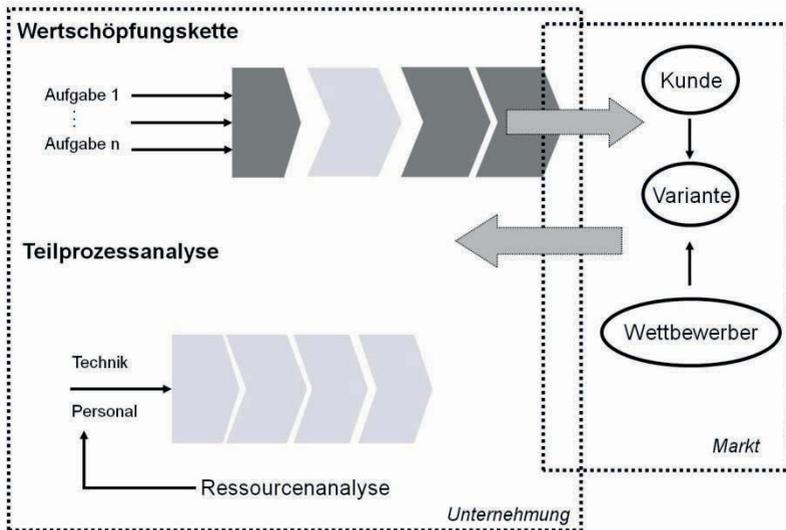
Ausgangspunkt für die Analyse des Fixkostenmanagements in mittelständischen Unternehmen bildet der Wertschöpfungsgedanke. Dabei wird die Unternehmung als Wertschöpfungskette betrachtet. Die Unternehmung bearbeitet Aufgaben, welche in verschiedene Teilaufgaben (Aufgabe 1 bis n) zerlegt werden sollen. Jede Teilaufgabe durchläuft die Wertschöpfungskette der Unternehmung. Teilaufgaben können nacheinander oder parallel bearbeitet werden. Darüber müssen nicht alle Teilaufgaben alle Wertschöpfungsstufen durchlaufen, sondern können einzelne Teile der Wertschöpfungskette auch überspringen. Jede Wertschöpfungskette endet mit der Befriedigung von Kundenbedürfnissen am Markt. Dabei wird die Ausgestaltung einer jeden Wertschöpfungskette erheblich durch die jeweiligen Kunden einer Unternehmung beeinflusst, da diese mittels ihrer Bedürfnisse die Ausgestaltung der Wertschöpfungskette beeinflussen. Darüber hinaus agiert jede Unternehmung in einem Wettbewerbsumfeld, so dass neben Kunden auch Wettbewerber einen erheblichen Anteil an der Ausgestaltung der Wertschöpfungskette der Unternehmung haben.

Im Rahmen der angestrebten Fallstudienuntersuchung sollen nicht alle Prozesse innerhalb einer Wertschöpfungskette untersucht werden. Vielmehr wird eine Wertschöpfungsstufe ausgewählt und deren Tätigkeit in einzelne Teilprozesse zerlegt. Alle Teilprozesse der ausgewählten Wertschöpfungsstufe werden hinsichtlich ihres Ressourceneinsatzes analysiert. Die Ressourcenanalyse bezieht sich sowohl auf die Ressource

¹¹¹ Vgl. Lamnek (1995), S. 17.

Technik als auch auf die Ressource Personal. Diese Vorgehensweise, die das Analyseniveau des Forschungsvorhabens beschreibt, kann der nachfolgenden Abbildung entnommen werden.

Abbildung 3: Analyseniveau¹¹²



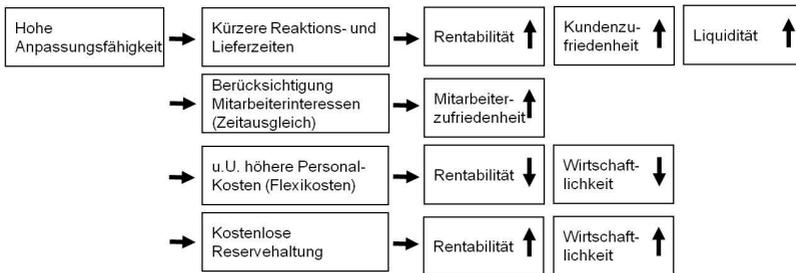
4.2.2 Analyse des Flexibilisierungspotentials der Personalkosten

Einen möglichen Ansatzpunkt bildet die Analyse der Personalkosten. Dabei werden die gesamten Erlös- und Kostenstrukturen der Unternehmung betrachtet und jährliche Belastungsschwankungen im Sinne der Kapazitätsauslastung der Unternehmung analysiert. Dabei könnte die Analyse auf das Flexibilisierungspotential der Personalkosten im Sinne einer Jahresarbeitszeitbetrachtung unter dem Einfluss flexibler Arbeitszeitregelungen fokussiert werden, so dass schließlich ein Modell zur Flexibilisierung der Personalkosten-Strukturen einer Unternehmung

¹¹² Eigene Darstellung

mung abgeleitet werden könnte. So entstünde eine Art Erfolgsmatrix. Diese soll aufzeigen, welche betriebswirtschaftlichen Wirkungen aus einer erhöhten Anpassungsfähigkeit der Unternehmung resultieren. Beispielhaft wird dies in der nachfolgenden Abbildung dargestellt.

Abbildung 4: Erfolgsmatrix Flexibilisierungspotential¹¹³



5. Ausblick

Die noch zu erarbeitende Fallstudienanalyse soll aufzeigen, welches Potential eine planvolle und unternehmensindividuelle Gestaltung der Arbeitszeit im Sinne einer weitreichenden Fixkostenflexibilisierung bietet.

Dabei darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass jede Flexibilisierung an Grenzen stößt. So bietet der gesetzliche Rahmen in Deutschland insbesondere aus tarifpolitischer Sicht Spielräume. Gesetzliche Rahmenbedingungen können und dürfen allerdings innerhalb der Fallstudienanalyse nicht unberücksichtigt bleiben.

Des Weiteren wird jede Unternehmung auch innerbetriebliche Anlässe vorfinden, die eine proaktive Gestaltung der Kosten- und Erlösstrukturen erzwingen. Letztlich könnte so die gesamte Kostenstruktur im Sinne des Ausbaus strategischer Wettbewerbsvorteile verbessert werden.

¹¹³ In Anlehnung an Beyer (1990), S. 41.

Ökonomische Effizienz, die sich letztlich aus einer flexiblen Gestaltung von Arbeitszeiten ableiten lässt, sollte daher verstärkt als Instrument einer markt- und wettbewerbsorientierten Unternehmensführung betrachtet werden.

6. Literatur

- Ackermann, Karl-Friedrich/Hofmann, Mathias (Hrsg., 1990): Innovatives Arbeitszeit- und Betriebszeitmanagement, Frankfurt am Main.
- Adam, Dietrich (1970): Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden.
- Adam, Dietrich (1997): Produktions-Management, 8. vollst. überarb. u. wesentl. erw. Aufl., Wiesbaden.
- Backhaus, Klaus/Funke, Stephan (1997): Fixkostenmanagement, in: Franz/Kajüter (Hrsg., 1997), S.29-43
- Becker, Wolfgang (1996) : Stabilitätspolitik für Unternehmen: Zukunftssicherung durch integrierte Kosten- und Leistungsführerschaft, Wiesbaden.
- Becker, Wolfgang (1999) : Begriff und Funktionen des Controlling, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, No. 106.
- Becker, Wolfgang (2007) : Gabler Kompakt-Lexikon: Modernes Rechnungswesen, Wiesbaden.
- Becker, Wolfgang et al. (2008a): Implementierungsstand von Unternehmensführung und Controlling in mittelständischen Unternehmen, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Band 149, Bamberg.
- Becker, Wolfgang et al. (2008b) : Mittelstand und Mittelstandsforschung, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, No. 153
- Becker, Wolfgang (2009): Strategie und Performance, in: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, 9. Auflage, Bamberg.
- Berens, Wolfgang/Wüller, Florian (2007): Strategisches Controlling in KMU – Bedeutung, Umsetzungsstand und edv-technische Unterstützung, in: Controlling, 19. Jg., Heft 7, Juli 2007, S. 393-403.

- Bernau, Varinia (2009): Mittelstand. Hausgemachte Pleiten, in: Süddeutsche Zeitung, Nr. 268, 16. Juli 2009, <http://www.sueddeutsche.de/finanzen/268/480746/text/> (10/8/2009; 9:30 MEZ).
- Beyer, Horst-Thilo (1990): Strategische Perspektiven des Arbeitszeitmanagements, in: Ackermann, Karl-Friedrich/Hofmann, Matthias (Hrsg., 1990): Innovatives Arbeitszeit- und Betriebszeitmanagement, S. 29-41.
- Busse von Colbe, Walther (1958): Kostenremanenz, in Seischab, Hans/Schantag, Karl (Hrsg., 1958), Sp. 3460-3465.
- Busse von Colbe, Walther/Laßmann, Gert (1991): Betriebswirtschaftstheorie, Band 1: Grundlagen, Produktions- und Kostentheorie, 5., durchges. Aufl., Berlin.
- Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcel (Hrsg., 1993): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3: Auflage, Stuttgart 1993.
- Coenberg, Adolf G. (1992): Kostenrechnung und Kostenanalyse, Landsberg/Lech 1992.
- Dintner, Rolf (1999): Controlling in kleinen und mittelgroßen Unternehmen: Klassifikation, Stand und Entwicklung, Dissertation Frankfurt am Main.
- Ewert, Ralf/Wagenhofer, Alfred (2005): Interne Unternehmensrechnung, Berlin.
- Faißt, Boris (2002): Die Bedeutung des Riskikomanagements für das Controlling, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/2002: Mittelstandscontrolling, S. 33-36.
- Flacke, Klaus (2008): Controlling in mittelständischen Unternehmen: Ergebnisse einer empirischen Studie', in: Horváth, Peter (Hrsg., 2008), pp. 275-298.
- Frank, Stefan/Reitmeyer, Thorsten (1999): Gestaltung und Erfolgsfaktoren der Kostenrechnung im Mittelstand, in Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/1999: Kostenrechnung im Mittelstand, S. 15-25.
- Franz, Klaus-Peter/Kajüter, Peter (Hrsg., 1997): Kostenmanagement. Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung. Schriften für Führungskräfte, Band 33, Stuttgart.
- Funke, Stephan (1995): Fixkosten und Beschäftigungsrisiko, München.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

- Gantzel, Klaus-Jürgen (1962) : Wesen und Begriff der mittelständischen Unternehmung, Schriften zur Mittelstandsforschung, No. 4, pp.12, 293-310.
- Gutenberg, Erich (1983): Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Die Produktion, 24. Aufl., Berlin.
- Heinen, Edmund (1966): Zum Problem der Kostenremanenz, in ZfB 1/1966, S. 1-18.
- Heinen, Edmund (1983): Betriebswirtschaftliche Kostenlehre: Kostentheorie und Kostenentscheidungen, 6. Auflage, Wiesbaden.
- Heitmann, Wilhelm (1980): Die Fixkosten in der Deckungsbeitragsrechnung, Dissertation Berlin.
- Hoogen, Michael/Lingnau, Volker (2008): Perspektiven eines kognitionsorientierten Controllings für KMU, in: Müller, Davin (Hrsg., 2008), S. 101-126.
- Horváth, Péter (1992): Effektives und schlankes Controlling – Herausforderungen an den Controller, in: Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart 1992, S. 1-9.
- Horváth, Péter/Weber, Jürgen (1997): Controlling, in: Pfohl, Hans-Christian (Hrsg., 1997), S. 335-376.
- Horváth, Péter (Hrsg., 2008): Erfolgstreiber für das Controlling. Konzepte und Praxislösungen, Stuttgart.
- Hummel, Siegfried/Männel, Wolfgang (1986): Kostenrechnung. Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Auflage, Wiesbaden.
- Huther, Heiko (2005): Instrumente des industriellen Fixkostenmanagements, Dissertation, Frankfurt am Main.
- Kilger, Wolfgang (1993): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 10. Aufl., vollst. Überarb. u. erw. von Kurt Vikas, Wiesbaden.
- Kieser, Alfred/Walgenbach, Peter (2007): Organisation, 5. Aufl., Berlin, New York.
- Koch, Helmut (1958): Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfhF, 10/1958, S. 355-399.
- Kosmider, Andreas (1994): Controlling im Mittelstand. Eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controllings in mittelständischen Industrieunternehmen, in: Schriftenreihe der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung Koblenz, Forschung / 5, 2.Auflage, Stuttgart.

- Küpper, Hans-Ulrich (1985): Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung, in: ZfbF 1/1985, S. 26-46.
- Küpper, Hans-Ulrich (1990): Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung, in: ZfbF 1/1985, S. 26-46.
- Küpper, Hans-Ulrich (1992): Theoretische Grundlagen der Kostenrechnung, in: Männel, Wolfgang (Hrsg., 1992), S. 38-53.
- Küpper, Hans-Ulrich (1993): Kostenbewertung, in: Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcel (Hrsg., 1993), Sp. 1179-1188.
- Küpper, Hans-Ulrich (2007) : Betriebswirtschaftslehre als Wertschöpfungstheorie – Perspektiven für die Entwicklung einer mehrdimensionalen Theorie der Unternehmung', in: ZfbF-Sonderheft: Zukunft der Betriebswirtschaftslehre, 56. Jg. (2007), Heft 56/07, S. 1-26.
- Lammnek, Siegfried (1995): Qualitative Sozialforschung, Band 2: Methoden und Techniken, Weinheim.
- Lengenhäuser, Claas (1998): Controllinginstrumente für den Mittelstand, Dissertation Wiesbaden.
- Macharzina, Klaus (1999): Unternehmensführung: das internationale Managementwissen. Konzepte - Methoden – Praxis, 3., aktual. u. erw. Aufl., Wiesbaden.
- Männel, Wolfgang (Hrsg., 1992): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden.
- Männel, Wolfgang (1993): Kostenrechnung, Kostencontrolling und Kostenmanagement für Forschung und Entwicklung, in: krp – Kostenrechnungspraxis, No.3/1993, S. 165-170.
- Männel, Wolfgang (2002): Aktuelle Anforderungen an das Controlling mittelständischer Unternehmen, in: krp – Kostenrechnungspraxis, Sonderheft: Mittelstandscontrolling, 46.Jg., Heft 1, S. 5-12.
- Marschner, Karina (2004): Wettbewerbsanalyse in der Automobilindustrie. Ein branchenspezifischer Ansatz auf Basis strategischer Erfolgsfaktoren, Dissertation.
- Meffert, Heribert (1999): Marktorientierte Unternehmensführung im Wandel, Wiesbaden.
- Meyer, Carl W. (1959): Probleme der Betriebsführung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Otto R. Schnutenhaus, Berlin.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

- Müller, David (Hrsg., 2008): Controlling für kleine und mittlere Unternehmen, München.
- Müller-Merbach, Heiner (Hrsg., 1978): Quantitative Ansätze in der Betriebswirtschaftslehre, München.
- Munich Strategy Group (2009): Stresstest - Mittelstand Made in Germany, <http://www.munich-strategy.com/pages/de/veroeffentlichungen/studien/stresstest> (10/8/2009; 10:00 MEZ).
- Neumann, Imke (1999): Controllingberatung im Mittelstand: Entwicklung einer Morphologie, Dissertation Aachen.
- Ossadnik, Wolfgang et al. (2003): Controlling mittelständischer Unternehmen in der Region Osnabrück-Emsland: Empirische Bestandsaufnahme, Evaluierung und Handlungsempfehlungen, Abschlussbericht eines vom IfMOS geförderten Projekts, Osnabrück.
- Pfohl, Hans-Christian (Hrsg., 1997): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe: Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung, 3. Aufl., Berlin.
- Rautenstrauch, Thomas/Müller, Christof (2005) : Verständnis und Organisation des Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen, Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, 16. Jg., Heft 2, S. 189-209.
- Rautenstrauch, Thomas/Müller, Christof (2006a): Strategisches Controlling in mittelständischen Unternehmen: Wunsch oder Wirklichkeit?, in: Controller Magazin, Heft 3, o. Jg. (2006), S. 226-229.
- Rautenstrauch, Thomas/Müller, Christof (2006b): Investitionscontrolling in kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), in: Zeitschrift für Controlling und Management, 49. Jg., Heft 2, S. 100-105.
- Rehkugler, Heinz (1993): Kostenbegriffe, Kostenarten und Kostenkategorien, in: Wittmann, Waldemar et al. (Hrsg., 1993), Sp. 2320-2329.
- Reichmann, Thomas (Hrsg., 1995): Handbuch Kosten- und Erfolgscontrolling, München.
- Riebel, Paul (1990): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 6. wesentl. erw. Aufl., Wiesbaden.

- Scheytt, Tobias (2003) : Die Bedeutung ethnographischer Methoden für die Controllingforschung, in: Weber, Jürgen (Hrsg., 2003), S. 117-141.
- Schmalenbach, Eugen (1928): Die fixen Kosten und ihre Wirkungen, in: Saar-Wirtschaftszeitung, Jahrgang (1928), S. 883-887.
- Schmalenbach, Eugen (1930): Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 5. Auflage, Leipzig.
- Schmalenbach, Eugen (1934): Selbstkostenrechnung und Preispolitik, 6. Aufl., Leipzig.
- Schneeweiß, Christoph (1978): Zum Begriff der wertmäßigen Kosten, in: Müller-Merbach, Heiner (Hrsg., 1978), S. 147-158.
- Schneeweiß, Christoph (1993): Kostenbegriffe aus entscheidungstheoretischer Sicht – Überlegungen zu einer Kostenwerttheorie, in: ZfbF 12/1993, S. 1025-1039.
- Schuh, Günter (1997): Wohin bewegt sich das Kostenmanagement?: Methoden zur verursachungsgerechten Zuweisung von Gemeinkosten auf die einzelnen Produkte, in KRP 1/1997, S. 34-39.
- Schweitzer, Marcell/Küpper, Hans-Ulrich (1998): Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 7. überarb. u. erw. Aufl., München.
- Schweitzer, Marcel/Troßmann, E. (1998): Break-Even-Analysen: Methodik und Einsatz, neubearb. u. erg. Aufl., München.
- Seischab, Hans/Schwantag, Klaus (Hrsg. 1958): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Band, 3. Auflage, Stuttgart.
- Stelling, Johannes N. (2005): Kostenmanagement und Controlling, 2. Aufl., München.
- Vodrazka, Karl (1992): Pagatorischer und wertmäßiger Kostenbegriff, in Männel, Wolfgang (Hrsg., 1992), S.19-30.
- Wall, Friederike (2008) : Controlling zwischen Entscheidungs- und Verhaltenssteuerungsfunktion: Konzeptionelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede innerhalb des Fachs, in: Die Betriebswirtschaft, 68. Jg. (2008), Heft 4/2008, S. 463-482.
- Wambach, Martin/Wunderlich, Dieter (2002): Die Bedeutung des Controlling für das Rating mittelständischer Unternehmen, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 1/2002: Mittelstandscontrolling, S. 37-43.
- Weber, Jürgen (Hrsg., 1992): Kostenrechnung im Mittelstand, Stuttgart.

Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen

- Welge, Martin K./Hüttemann, Hans - H. (1993): Erfolgreiche Unternehmensführung in schrumpfenden Branchen, Stuttgart.
- Wittmann, Waldemar et al. (Hrsg., 1993): Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Teilband 2, 5., völlig neu gest. Aufl., Stuttgart.
- Witzel, Andreas (1982): Verfahren der qualitativen Sozialforschung, Überblick und Alternativen, Frankfurt.
- Yin, Robert K. (1994): Case Study Research – Design and Methods, 2. Auflage, London.
- Zimmermann, Christian (2001): Controlling in international tätigen mittelständischen Unternehmen. Einführung - Gestaltung - Performance, Dissertation Wiesbaden.