

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft  
*The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics*

Himme, Alexander

Preprint

## Kostenmanagement: Bestandsaufnahme und kritische Beurteilung der empirischen Forschung

Arbeitspapiere des Lehrstuhls für Innovation, Neue Medien und Marketing

**Provided in cooperation with:**

Christian-Albrechts-Universität Kiel (CAU)

Suggested citation: Himme, Alexander (2008) : Kostenmanagement: Bestandsaufnahme und kritische Beurteilung der empirischen Forschung, Arbeitspapiere des Lehrstuhls für Innovation, Neue Medien und Marketing, <http://hdl.handle.net/10419/22072>

**Nutzungsbedingungen:**

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche, räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen> nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die erste Nutzung einverstanden erklärt.

**Terms of use:**

*The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use the selected work free of charge, territorially unrestricted and within the time limit of the term of the property rights according to the terms specified at*

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>  
*By the first use of the selected work the user agrees and declares to comply with these terms of use.*

# **Kostenmanagement: Bestandsaufnahme und kritische Beurteilung der empirischen Forschung**

Alexander Himme

## **Zusammenfassung**

Seit Beginn der 1990er Jahre wird das Kostenmanagement intensiv in der deutschen Betriebswirtschaftslehre diskutiert. Entsprechende empirische Untersuchungen haben sich mit verschiedenen Einzelaspekten des Kostenmanagements beschäftigt. Insbesondere das Target Costing, das neben dem Benchmarking im deutschen Sprachraum am weitesten verbreitet ist, wurde intensiv untersucht. Dem Target Costing wird die größte Erfolgswirksamkeit zugewiesen, die jedoch teilweise durch den hohen Implementierungsaufwand und ein potenzielles Over-Engineering geschmälert wird. Inhaltlich lässt sich an den existierenden Arbeiten kritisieren, dass es ein Großteil der Beiträge versäumt, die empirische Untersuchung auf einen geschlossenen konzeptionellen Bezugsrahmen zu stützen. Die Erhebung personenbezogener Aspekte zur Überwindung potenzieller Widerstände gegen Kostensenkungsmaßnahmen fand zudem bisher weitgehend nicht statt. In methodischer Hinsicht basieren die Studien vorwiegend auf vergleichenden Fallstudien oder kleinzahligen Erhebungen sowie rein deskriptiven Auswertungen. Dementsprechend mangelt es auch an empirisch validierten Aussagen zu den Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements.

## **Summary**

Since the beginning of the 1990s cost management is widely discussed on a conceptual basis. Empirical research is mainly focused on special aspects of cost management. Especially, target costing is empirically analyzed. The results indicate the effectiveness of target costing, while some studies criticize its complexity and its results in terms of overengineered products. In general, empirical results with regard to cost management are very fragmented and ignore very often theoretical contributions. Particularly, empirical research neglects behavioral aspects of cost management. These behavioral aspects are important since theoretical research implies that cost management provokes opposition in business companies. With regard to the methodology the derived results are mainly based upon case studies and small samples within a special industrial environment. The data analysis is generally descriptive and does not allow to derive any managerial implications. Therefore, there is a lack of empirical conclusions which success factors are relevant in the context of cost management.

# 1 Einführung

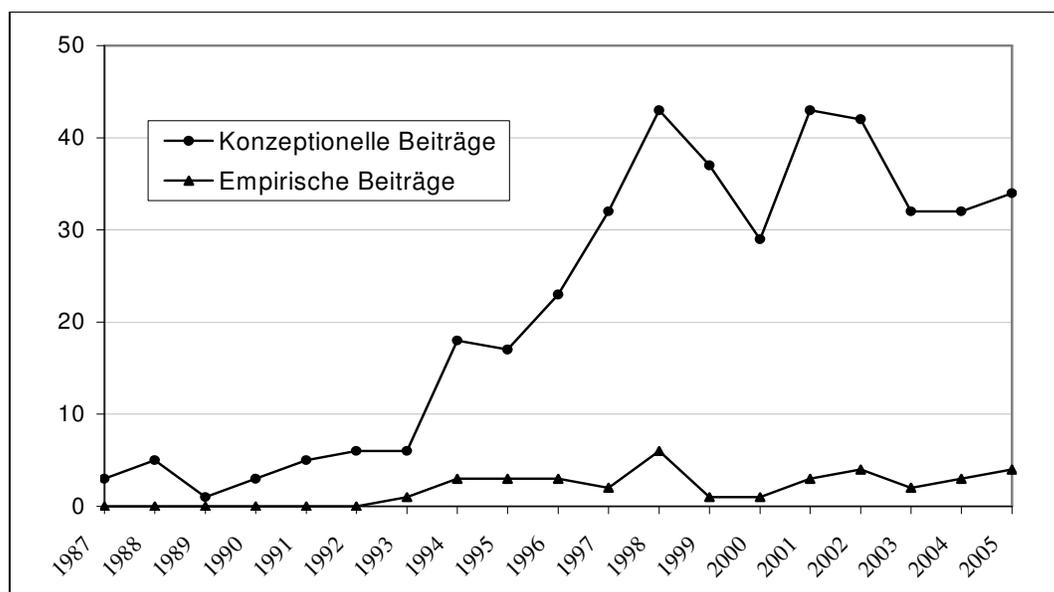
Konjunkturelle Schwächeperioden und zunehmender Wettbewerbsdruck zwingen die Unternehmen zu einem konsequenten Kostenmanagement. Insbesondere Ende des letzten und Anfang dieses Jahrhunderts sind in den Unternehmen Rationalisierungsmaßnahmen durchgeführt worden.<sup>1</sup> So bestätigen auch Controllingleiter führender deutscher Unternehmen verschiedener Branchen die hohe Relevanz von Kostensenkungsmaßnahmen, deren Schwerpunkte vorwiegend in produzierenden Unternehmensbereichen sowie Service-Abteilungen liegen (Weber und Hirsch 2005). Aktuelle Studien führender Unternehmensberatungen sind ein weiteres Zeichen für die Aktualität des Themas in der Unternehmenspraxis (KPMG 2007; PwC 2007).

Die betriebswirtschaftliche Forschung hat sich dieser Entwicklung angenommen, indem verschiedene konzeptionelle und empirische Beiträge zum Kostenmanagement verfasst worden sind. Abbildung 1 gibt einen Überblick über die Anzahl konzeptioneller und empirischer Beiträge zum Thema Kostenmanagement seit 1987.<sup>2</sup> Der Begriff Kostenmanagement, der sich in der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur zuerst bei Jehle (1982) finden lässt, begann sich jedoch erst einige Jahre später durchzusetzen. Abbildung 1 zeigt, dass die deutsche Betriebswirtschaftslehre Mitte der 90er Jahre des vorherigen Jahrhunderts angefangen hat, sich ausführlich mit dem Kostenmanagement zu beschäftigen. Insbesondere eine zunehmende Anzahl von Dissertationen, häufig zum Target Costing, ist hier festzustellen. Der in Abbildung 1 zu verzeichnende Rückgang der Veröffentlichungen im Jahr 2000 lässt sich vermutlich damit erklären, dass das Thema Kostenmanagement im „Boomjahr“ 2000 nicht aktuell war. Die Anzahl der empirischen Beiträge zum Kostenmanagement, die ausschließlich in jüngerer Vergangenheit erschienen sind, befindet sich im Vergleich zur vielfältigen konzeptionellen Literatur auf einem überschaubaren Niveau. Hier spiegelt sich sicherlich auch wider, dass die empirische Vorgehensweise erst seit Kurzem im Controlling – und damit im Kostenmanagement – an Bedeutung gewinnt (Homburg und Klarmann 2003, S. 73ff.).

<sup>1</sup> Einzelne Meldungen aus der Wirtschaftspraxis stehen exemplarisch für diese Entwicklung: „Michelin verordnet deutschen Werken ein Sparprogramm. Europas Branchenprimus will die Kosten drastisch senken“ (Handelsblatt 2004, Nr. 184, S. 19); „Streit um Sparprogramm bei Heidelberger Druck. Der erste offene Konflikt zwischen Management und Betriebsrat seit Jahrzehnten“ (Frankfurter Allgemeine Zeitung 2005, Nr. 86, S. 14); „Commerzbank-Aufsichtsrat sucht Weg aus der Kostenklemme. Angeblich ist jeder zehnte Arbeitsplatz in Gefahr“ (Frankfurter Allgemeine Zeitung 2001, Nr. 239, S. 20); „Pharmakonzerne müssen ihre Kostenstruktur überprüfen. Rationalisierung wird für die Gewinnstruktur immer wichtiger“ (Handelsblatt 2004, Nr. 7, S. 12).

<sup>2</sup> Die Abbildung basiert auf einer Recherche vom 01.10.2007, die in den Datenbanken wiso Wirtschaftswissenschaften und Business Source Premier (Ebsco) durchgeführt worden ist. Die Suche erfolgt mit dem Begriff „Kostenmanagement“ bzw. „cost management“ in Titel, Zusammenfassung (Abstract) oder Schlüsselwort. Es wurden nur Artikel in begutachteten Zeitschriften und Dissertationen berücksichtigt.

Abbildung 1: Anzahl der Veröffentlichungen zum Thema „Kostenmanagement“



Festzuhalten ist, dass die vielfältigen Beiträge selten empirisch fundiert bzw. ausgerichtet worden sind. Hauschildt (2003), S. 9, verweist in diesem Zusammenhang auf den Gestaltungsauftrag der Betriebswirtschaftslehre und das damit verbundene Ziel, der Wirtschaftspraxis Empfehlungen für die effiziente Gestaltung von Entscheidungs- und Durchsetzungsprozessen zu geben. Derartige Empfehlungen werden jedoch besser, d. h. vor allem realitätsnäher ausfallen, wenn sie von empirischen Befunden unterstützt werden. Daher ist die Frage naheliegend, inwieweit die existierenden Forschungsarbeiten zum Thema Kostenmanagement dem Bedürfnis nach Entscheidungsunterstützung auf empirische Weise bisher nachgekommen sind. Auch wenn das empirische Aktivitätsniveau im Vergleich zu anderen Teildisziplinen der Betriebswirtschaftslehre gering ist, liegt mit etwa 30 Arbeiten bereits ein solider Fundus empirischer Ergebnisse vor, den es zu erfassen und zu systematisieren gilt. Dementsprechend ist das vorrangige Ziel dieses Beitrags, einen Überblick über die Aussagen der empirischen Arbeiten zu liefern. Insbesondere die folgenden Fragen sollen beantwortet werden:

- Welche empirischen Befunde zum Kostenmanagement liegen aktuell vor?
- Welche inhaltlichen und methodischen Schwerpunkte lassen sich bei den existierenden Arbeiten identifizieren? Lassen sich generelle Erfolgsfaktoren bzw. Managementimplikationen aus den existierenden Arbeiten ableiten („lessons learnt“)?
- Wie sind die existierenden Arbeiten zu beurteilen? In welchen Bereichen besteht weiterer Forschungsbedarf?

Einzelne Arbeiten thematisieren bereits den empirischen Forschungsstand zum Kostenmanagement, das häufig den Bereichen Controlling bzw. Management Accounting untergeordnet wird. Littkemann und Derfuß (2004) liefern einen ersten Teil-Überblick über empirische Arbeiten im Controlling und Beteiligungscontrolling und greifen dabei auch vereinzelt Arbeiten aus dem Bereich des Kostenmanagements auf. Shields (1997) liefert eine Zusammenfassung von 152 konzeptionellen und empirischen Beiträgen in den international führenden Zeitschriften zum Thema Management Accounting. Beiden Arbeiten ist gemeinsam, dass sie aufgrund ihrer breiten Fokussierung auf die Themen Controlling und Management Accounting keinen systematischen und detaillierten Beitrag zum Kostenmanagement liefern.<sup>3</sup> Hervorzuheben ist dagegen die Analyse zum Stand der Forschung zum Kostenmanagement von Kajüter (2000). Neben einer Analyse konzeptioneller Ansätze des Kostenmanagements wird das Kostenmanagement aus der Perspektive verschiedener Teildisziplinen (betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Controlling, Strategielehre etc.) betrachtet (Kajüter 2000, S. 27ff.) und entsprechend kritisch gewürdigt (Kajüter 2000, S. 53ff. und S. 234ff.). Kajüter (2000), S. 43, stellt u. a. fest, dass sich die verschiedenen Beiträge sehr stark auf spezifische Teilaspekte konzentrieren. So ist der Fokus von Beiträgen aus dem Controlling vorrangig auf Methoden gerichtet, die das Kostenmanagement unterstützen (z. B. Kostenrechnung, Budgetierung), wohingegen Beiträge aus dem ingenieurwissenschaftlichen Bereich primär Fragen zum produktorientierten Kostenmanagement analysieren. Darüber hinaus weist Kajüter (2000), S. 44, auf den Mangel an empirischen Erkenntnissen hin. Die hier vorliegende Untersuchung erweitert diesen Erkenntnisstand in verschiedener Hinsicht: Erstens sind nach dem Jahr 2000 national und international weitere zahlreiche empirische Arbeiten zum Kostenmanagement erschienen (z. B. Arnaut 2001a; Cooper und Slagmulder 2004; Davila und Wouters 2004; Kajüter 2005; Kim et al. 2002; Swenson et al. 2003). Bezogen auf die hier vorgenommene Auswahl der untersuchten Arbeiten hat sich die Anzahl der empirischen Beiträge seit 2000 etwa verdoppelt,<sup>4</sup> sodass auf eine wesentlich breitere Datengrundlage zurückgegriffen werden kann. Zweitens können dementsprechend neue Ergebnisse dargestellt werden, die den Erkenntnisstand zum Kostenmanagement erheblich erweitern. Insbesondere kann auch untersucht werden, inwieweit die von Kajüter (2000) aufgezeigten Defizite abgebaut worden sind. Drittens werden die empirischen Arbeiten anhand eines konzeptionellen Bezugsrahmens untersucht. Dieser ermöglicht zum einen eine systematische und detaillierte Ergebnisbetrachtung sowie das Aufzeigen von

<sup>3</sup> Hinzu kommt für den englischsprachigen Bereich, dass unter „Cost Management“ hauptsächlich Fragen zur Kostenrechnung verstanden werden (siehe dazu Kapitel 2).

<sup>4</sup> Konkret werden in diesem Beitrag 31 Arbeiten analysiert. 15 davon sind nach dem Jahr 2000 erschienen.

Beziehungen zwischen den Arbeiten. Zum anderen bildet er die Grundlage, um existierende Forschungslücken aufzuzeigen. Viertens werden auch Beiträge aus Praktikerzeitschriften und Untersuchungen von Unternehmensberatungen bei der Analyse berücksichtigt. Diese genügen zwar in der Regel nicht hohen wissenschaftlichen Ansprüchen, jedoch lassen sich auch aus den Schnittmengen der Ergebnisse Implikationen und weiterer Forschungsbedarf ableiten. Schließlich ist festzustellen, dass die inhaltlichen Aussagen von der methodischen Vorgehensweise beeinflusst sind. Daher wird fünftens auf die Methodik im Rahmen der kritischen Würdigung ein stärkerer Fokus gelegt.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: Im folgenden Kapitel wird der Begriff des Kostenmanagements diskutiert und auf Basis der konzeptionellen Literatur ein Bezugsrahmen abgeleitet, der als Leitfaden für die Analyse der empirischen Arbeiten dient. Nach einer kurzen Darstellung der Untersuchungsmethode werden anschließend die zentralen Ergebnisse der Arbeiten vorgestellt und kritisch gewürdigt. Der Beitrag schließt mit einem Ausblick auf weiteren Forschungsbedarf.

## **2 Konzeptionelle Grundlagen und Bezugsrahmen des Kostenmanagements**

### **2.1 Definitorische Abgrenzung des Kostenmanagements**

Die konzeptionelle Literatur zum Kostenmanagement ist durch eine große Definitionsvielfalt geprägt. Gemeinsam ist diesen Abgrenzungen, dass der wertmäßige Kostenbegriff nach Schmalenbach (1963), S. 5ff., zugrunde gelegt wird. Hinsichtlich der Funktion des Kostenmanagements lassen sich im Wesentlichen die informations- und die gestaltungsorientierte Sichtweise unterscheiden (Friedl 2004, S. 49f.; Konle 2003, S. 6ff.). Einen Überblick über die genauen Definitionen bietet Tabelle 1. So definieren beispielsweise Fröhling (1994), Hansen und Mowen (2003) sowie Shank und Govindarajan (1993) Kostenmanagement als *Informationsbereitstellung* für das strategische Management. Diese informationsorientierte Sichtweise, die insbesondere im englischen Sprachraum verbreitet ist, wird hier nicht verwendet, da es die Aufgabe der *Kostenrechnung* ist, Kosteninformationen bereitzustellen. Das Kostenmanagement wird dann nachgelagert diese Informationen für weitere Zwecke nutzen (siehe z. B. Kajüter 2000, S. 12). Die *gestaltungsorientierte* Sichtweise geht über eine reine Informationserfassung und -aufbereitung hinaus, indem dem Kostenmanagement auch die Gestaltung der Kosten zugeordnet wird. Diese Abgrenzung wird von einem Großteil der Autoren vertreten (z. B. Fischer 2002; Franz 1992; Horváth und Seidenschwarz 1991; Kajüter 2000). Insbesondere Franz (1992), S. 1493ff., Friedl (2004), S. 50ff., und Kajüter (2000), S. 161ff., präzisieren den

Ansatzpunkt der Kostengestaltung dahingehend, dass im Rahmen des Kostenmanagements eine zielorientierte Einflussnahme auf unternehmerische Entscheidungen über die Produkte, Programme, Potenziale/Ressourcen und Prozesse vorzunehmen ist.

Tabelle 1: Beispiele zu den verschiedenen Kostenmanagement-Konzeptionen<sup>5</sup>

Konzeptioneller Ansatz	Autor(en) und Definition
Informationsorientierter Ansatz	<p><i>Fröhling (1994), S. 77:</i> „Im Sinne einer <b>Arbeitsdefinition</b> ist unter einem <b>dynamischen Kostenmanagement</b> allgemein die „empfängerorientierte Erfassung, Sammlung, Aufbereitung und Weiterleitung von operativ und strategisch unternehmensproblemrelevant erscheinenden Kosten-, Leistungs- und Erlösinformationen auf der Basis eines flexiblen instrumentellen Methodenvorrats“ zu verstehen. (Hervorhebung im Original)</p> <p><i>Hansen/Mowen (2003), S. 2:</i> „Cost management identifies, collects, measures, classifies, and reports information that is useful to managers for determining the cost of products, customers, and suppliers, and other relevant objects and for planning, controlling, making continuous improvements, and decision making.“</p> <p><i>Horngren/Sundem/Stratton (2002), S. 130:</i> “cost management system (CMS): Identifies how management’s decisions affect costs, by first measuring the resources used in performing the organization’s activities and then assessing the effects on costs of changes in those activities.”</p> <p><i>Shank/Govindarajan (1993), S. 8:</i> “In short, strategic cost management (SCM) is the managerial use of cost information explicitly directed at one or more of the four stages of strategic cost management.”</p>
Gestaltungsorientierter Ansatz	<p><i>Fischer (2002), Sp. 1090:</i> „Als <i>Kosten- und Erlösmanagement</i> wäre somit die Gesamtheit aller Steuerungsmaßnahmen durch das Management von Unternehmen zu bezeichnen, die der zielorientierten, antizipativen Beeinflussung des Niveaus sowie der Strukturen und Verläufe von Kosten bzw. Erlösen dient.“ (Hervorhebung im Original)</p> <p><i>Franz (1992), S. 1492:</i> “Die <i>Maßnahmen zur Beeinflussung der Kosten</i> werden hier unter dem Begriff <i>Kostenmanagement</i> zusammengefaßt.” (Hervorhebung im Original)</p> <p><i>Friedl (2004), S. 50:</i> „Gesamtheit der Aufgaben zur zielorientierten Gestaltung der Kosten, die durch die Realisation eines kundenorientiert geplanten Leistungsprogramms (Sachziel) verursacht werden, über die Einflussnahme auf Potential-, Programm-, Produkt- und Prozessentscheidungen.“</p> <p><i>Horváth/Seidenschwarz (1991), S. 300:</i> „Kostenmanagement ist die kostenoptimierende bzw. -minimierende Gestaltung der Kostenbestimmungsfaktoren.“</p> <p><i>Kajüter (2000), S. 11:</i> „Kostenmanagement bedeutet die bewusste Beeinflussung der Kosten mit dem Ziel, die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens zu erhöhen.“</p> <p><i>Streitferdt (1993), Sp. 1216f.:</i> „Unter <i>Kostenmanagement</i> versteht man die Gesamtheit aller Maßnahmen, die in einem Betrieb mit der Absicht ergriffen werden, die Kosten unter Berücksichtigung der gesamtbetrieblichen Zielsetzung vorteilhaft zu gestalten.“</p>

Kostenmanagement wird in der Unternehmenspraxis häufig dann betrieben, wenn auf drohende Verluste bzw. Unternehmenskrisen reagiert werden soll (Franz und Kajüter 2007, Sp. 975). Ein derartiges reaktives Kostenmanagement führt in der Regel zu undifferenzierten, pauschalen Kostensenkungsmaßnahmen. Demgegenüber steht das proaktive Kostenmanagement, bei dem frühzeitig (d. h. ohne akuten Anlass wie beispielsweise ein Gewinneinbruch)

<sup>5</sup> In Anlehnung an Friedl (2004), S. 50ff.

und kontinuierlich eine wettbewerbsfähige Kostenposition angestrebt wird (Kajüter 2000, S. 14ff.).<sup>6</sup> Ein Aspekt proaktiven Kostenmanagements besteht darin, Kostenmanagement als eine Art „Philosophie“ aufzufassen, die auf das Verhalten der Mitarbeiter und der Unternehmensführung einwirkt und sie zu einem kostenbewussten Verhalten anregt (siehe dazu Freedman 1993, S. 265: „Cost management must not be just another programme but a way of life“). Kostenmanagement ist danach ein elementarer Bestandteil der Unternehmenskultur. Ostrenga (1990), S. 42, prägt in diesem Zusammenhang den Begriff des Total Cost Managements. Hier wird die gestaltungsorientierte Sichtweise im proaktiven Sinne zugrunde gelegt, d. h. von Kostenmanagement wird im Rahmen dieses Beitrags dann gesprochen, wenn es um die bewusste, frühzeitige und zielorientierte *Gestaltung* von Kosten geht.

## 2.2 Konzeptioneller Bezugsrahmen der Untersuchung

Basis für die Analyse der empirischen Arbeiten bildet ein konzeptioneller Bezugsrahmen.<sup>7</sup> Dieser Bezugsrahmen stellt verschiedene Faktoren zusammen, die den Erfolg des Kostenmanagements beeinflussen. Bei der Analyse der verschiedenen empirischen Arbeiten wird auf diesen Bezugsrahmen zurückgegriffen und überprüft, inwiefern diese Faktoren in den Untersuchungen berücksichtigt bzw. welche empirischen Aussagen dazu gemacht worden sind. Neben den Ausprägungen der verschiedenen Faktoren des Bezugsrahmens sollen die empirischen Arbeiten auch dahingehend untersucht werden, welches Ausmaß diese Wirkungsbeziehungen annehmen.

Die Umsetzung der bewussten, frühzeitigen und zielorientierten Kostengestaltung in Form eines Kostenmanagement-Systems steht im Zentrum des Kostenmanagements. Dieses kann durch funktionale, instrumentelle, institutionale und objektbezogene Gestaltungsparameter beschrieben werden (Kajüter 2000, S. 84ff.; Schweitzer und Friedl 1999), die in einem interdependenten Verhältnis zueinander stehen.

Hinsichtlich der *Aufgaben* (funktionale Ausprägung) des Kostenmanagements ist in sach- und personenbezogene Aufgaben zu unterscheiden (Friedl 1997, S. 419ff.; Konle 2003, S. 31 und S. 49; Schweitzer und Friedl 1999, S. 279ff.). Die *sachbezogenen Aufgaben* umfassen die Planung, Durchsetzung, Kontrolle und Sicherung der kostenzielorientierten Vorgaben sowie die Suche nach Kostensenkungspotenzialen, um dementsprechend auf Unternehmensentscheidungen Einfluss nehmen zu können. *Personenbezogene Aufgaben* sind zum einen darauf

<sup>6</sup> Kajüter (2000), S. 14ff., nennt als weitere Merkmale eines proaktiven Kostenmanagements: Marktorientierung, Ganzheitlichkeit, Partizipation, Interdisziplinarität.

<sup>7</sup> Dieser Bezugsrahmen setzt sich aus verschiedenen Elementen zusammen, die detailliert bei Friedl (2004), S. 53ff., Kajüter (2000), Kajüter (2005) sowie Schweitzer und Friedl (1999) diskutiert werden.

ausgerichtet, Entscheidungsträger von vorneherein zu einem kostenbewussten Entscheidungsverhalten zu motivieren.<sup>8</sup> Zum anderen sind Widerstände gegen Kostensenkungsmaßnahmen zu überwinden. Insbesondere bei einem proaktiven Kostenmanagement geht es darum, Kostenmanagement bei den Entscheidungsträgern aller Hierarchieebenen zu etablieren (Franz und Kajüter 1997, S. 500f.). Beispielsweise spielen in diesem Zusammenhang die Unterstützung durch die Unternehmensleitung und die Schaffung einer entsprechenden Unternehmenskultur eine zentrale Rolle (Chenhall 2004; Kajüter 1997; Shields und Young 1992). So ist es für die Erarbeitung von Kostensenkungsmaßnahmen erforderlich, ein kreativitäts- und innovationsfreundliches Umfeld zu schaffen. Diese Maßnahmen können die Arbeitsbedingungen verändern und im Extremfall auf einen Arbeitsplatzabbau hinauslaufen. Daher ist bei der Umsetzung dieser Maßnahmen mit Widerständen aufgrund von Willens- und Wissensbarrieren bei den Betroffenen zu rechnen (Konle 2003, S. 42ff.; Schewe, Schaecke und Nentwig 2004; Shields und Young 1991, S. 452ff.). Diese können beispielsweise durch die Partizipation bei der Ermittlung von Kostenvorgaben oder bei der Planung von Kostensenkungsmaßnahmen sowie entsprechende Informations- und Kommunikationsmaßnahmen abgebaut werden.

Eine Vielzahl von *Instrumenten* kann das Kostenmanagement unterstützen (siehe zu einem Überblick beispielsweise Burger 1999 und Götze 2007). Horváth und Brokemper (1998), S. 590f., heben insbesondere die Instrumente Target Costing, Prozesskostenrechnung, (Cost-) Benchmarking und das Product Life Cycle Costing (Produktlebenszyklusrechnung) als Instrument des Kostenmanagements hervor (siehe z. B. auch Brede 1994 oder Kajüter 2005). Generell können alle Instrumente dem Kostenmanagement zugerechnet werden, die Kostensituationen analysieren, Kosteneinflussgrößen identifizieren, das Entscheidungsverhalten beeinflussen oder die Planung von Maßnahmen zur Kostengestaltung unterstützen (Friedl 1997, S. 419; Kajüter 2000, S. 227ff.).

Aufgrund der Komplexität des Kostenmanagements sind *institutionale Aspekte* in einen Bezugsrahmen zum Kostenmanagement zu integrieren (Kajüter 2000, S. 233; Konle 2003, S. 59). Die Aufbauorganisation (Frost 2004, Sp. 46ff.) legt die Aufgaben- und Kompetenzverteilung, d. h. die institutionale Verankerung des Kostenmanagements fest (Konle 2003, S. 62ff.). Grundsätzlich kommen als Aufgabenträger des Kostenmanagements unternehmensinterne und -externe Mitarbeiter in Frage (Kajüter 2000, S. 237ff.). Bei der unternehmensinternen Verankerung kann zwischen einer zentralisierten und dezentralisierten Ausgestaltungsform unterschieden werden. Bei einer Zentralisierung wird eine spezielle organisatorische Einheit eingerichtet,

<sup>8</sup> Dies wird auch durch den Begriff *Kostenmanagement* zum Ausdruck gebracht: Management bezieht sich auf die Beeinflussung des Verhaltens und die Führung von Mitarbeitern (Chenhall 2004, S. 25ff.; Laux und Liermann 2005, S. 119ff.; Wild 1974, S. 153ff.).

die alle Aufgaben übernimmt („cost management departments“; siehe dazu Sakurai 1989, S. 44f.). Alternativ können dezentral mehrere Arbeitsgruppen oder in die Unternehmenshierarchie eingebundene organisatorische Einheiten geschaffen werden, die für verschiedene spezielle Teilaspekte des Kostenmanagements verantwortlich sind (Kajüter 2000, S. 240). Als unternehmensexterne Mitarbeiter sind insbesondere Unternehmensberater von Bedeutung. Hinsichtlich der Ablauforganisation (Frost 2004, Sp. 49f.; Reiß 1999, S. 249ff.) stellt sich die Frage, inwieweit Kostenmanagementaufgaben in Form von geregelten Abläufen erfüllt werden. Die Suche nach Kostensenkungspotenzialen sowie die Planung, Sicherung, Kontrolle und Durchsetzung der kostenorientierten Vorgaben bilden die Grundstruktur des Kostenmanagementprozesses (Konle 2003, S. 68). Die Ablauforganisation beschreibt, in welcher Reihenfolge und mit welcher Häufigkeit diese Arbeitsprozesse durchgeführt werden.

Produkte, Prozesse und Potenziale/Ressourcen sind die *Objekte* der Kostenmanagement-Maßnahmen (Friedl 2004, S. 50f.; Kajüter 2000, S. 161ff.).<sup>9</sup> Bei der Produktentwicklung werden bereits etwa 70 % der Gesamtkosten eines Produkts festgelegt (Blanchard 1978, S. 14f.; Ehrlenspiel, Kiewert und Lindemann 2007, S. 13). Daher ist es von Bedeutung, bereits im Entstehungszyklus die kostenverursachenden Produktmerkmale unter Berücksichtigung der Kundenanforderungen zielorientiert zu gestalten (Franz und Kajüter 2007, Sp. 978). Das prozessorientierte Kostenmanagement bezieht sich auf die kostenzielorientierte Gestaltung von Arbeitsabläufen. Diese kostenzielorientierte Prozessgestaltung kann permanent und in kleinen Schritten (kontinuierliche Prozessverbesserung) oder in unregelmäßiger und radikaler Form (Business Process Reengineering) erfolgen (Davenport 1993, S. 10ff.; Franz und Kajüter 2007, Sp. 979; Friedl 2003, S. 317ff.; Hammer und Champy 1994, S. 47ff.). Die Mittel, die für die Prozessdurchführung zur Verfügung stehen (z. B. Material, Personal, Betriebsmittel), werden allgemein als Ressourcen bezeichnet (Kajüter 2000, S. 197). Der Preis und die Menge der eingesetzten Ressourcen bilden jeweils Ansatzpunkte für das potenzialorientierte Kostenmanagement. Der Fokus kann hier nicht nur auf dem jeweiligen Unternehmen liegen, sondern auch über Unternehmensgrenzen hinausgehen, wenn beispielsweise die Beschaffung von Einsatzgütern betrachtet wird (Cooper und Slagmulder 2004).

Die Ausgestaltung des Kostenmanagement-Systems wird durch *unternehmensinterne und -externe Faktoren* beeinflusst. Der situative Ansatz (Kontingenztheorie) der Organisationstheorie besagt, dass sich unterschiedliche Organisationsstrukturen und Verhaltensweisen auf unterschiedliche Situationen zurückführen lassen, in denen sich das entsprechende Unternehmen

<sup>9</sup> Des Weiteren nennt Friedl (2004), S. 50, Programme als Objekt des Kostenmanagements. Aufgrund fehlender empirischer Aussagen zum programmorientierten Kostenmanagement wird dieses hier nicht weiter betrachtet.

zurzeit befindet (Kieser 2006, S. 218ff.). Empirische Ansätze, die auf der Kontingenztheorie basieren, setzen sich demnach zum Ziel, Bedingungen aufzuzeigen, unter denen bestimmte organisatorische Gestaltungsalternativen vorteilhafter sind als andere. Dieser Grundgedanke wurde auch im Management Accounting (Otley 1980; Waterhouse und Tiessen 1978) und bei der Ausgestaltung von Informationssystemen zur Entscheidungsunterstützung (Chenhall 2003) aufgegriffen. Es ist daher naheliegend, ebenfalls eine Abhängigkeit des Kostenmanagements von der Ausprägung verschiedener interner und externer Unternehmensfaktoren zu vermuten (Kajüter 2005, S. 80f.). Externe Faktoren (z. B. Wettbewerbsintensität, Technologiedynamik) sind im Gegensatz zu den internen Faktoren (z. B. Größe, Wettbewerbsstrategie) von Unternehmen nicht zu beeinflussen (Kieser 2006, S. 221f.). In Bezug auf das Kostenmanagement werden insbesondere die Wettbewerbsintensität sowie die Kunden-, Lieferanten- und Technologiedynamik als relevante externe Faktoren genannt (siehe z. B. Arnaout 2001a, S. 168ff.; Kajüter 2005, S. 81; Stoi 1999, S. 143ff. und S. 200f.). Bei den internen Faktoren wird neben der Unternehmensgröße (siehe z. B. Kajüter 2000, S. 478) vorherrschend auf die Wettbewerbsstrategie und stückkostenorientierte Kosteneinflussgrößen abgestellt. So schlagen Schweitzer und Friedl (1997), S. 456ff., eine grundsätzlich unterschiedliche Ausgestaltung des Kostenmanagements vor, je nachdem ob eine Kostenführerschafts- oder Differenzierungsstrategie verfolgt wird. Die stückkostenorientierten Kosteneinflussgrößen (z. B. Fertigungsintensität, Produktkomplexität, Variantenvielfalt) sind wesentliche Gestaltungsparameter des Kostenmanagements, da sie einen bedeutenden Einfluss auf die Unternehmenskosten ausüben.<sup>10</sup>

Die *Zielerreichung* bzw. der *Erfolg des Kostenmanagements* stellen schließlich den Maßstab für das implementierte Kostenmanagement-System dar. Da die Durchführung des Kostenmanagements selbst mit Kosten verbunden ist, sollte das Kostenmanagement immer einer Effizienzbetrachtung im Sinne einer Gegenüberstellung von Kosten und Nutzen unterworfen werden (Kajüter 2005, S. 81). Des Weiteren kann der Erfolg auch im Sinne einer Effektivität interpretiert werden, indem erfasst wird, inwieweit die formulierten Kostenmanagement-Ziele (z. B. Kostensenkung, Kostenflexibilisierung, Verbesserung des Kostenbewusstseins; siehe dazu ausführlich Männel 1995, S. 27ff.) erreicht worden sind.<sup>11</sup>

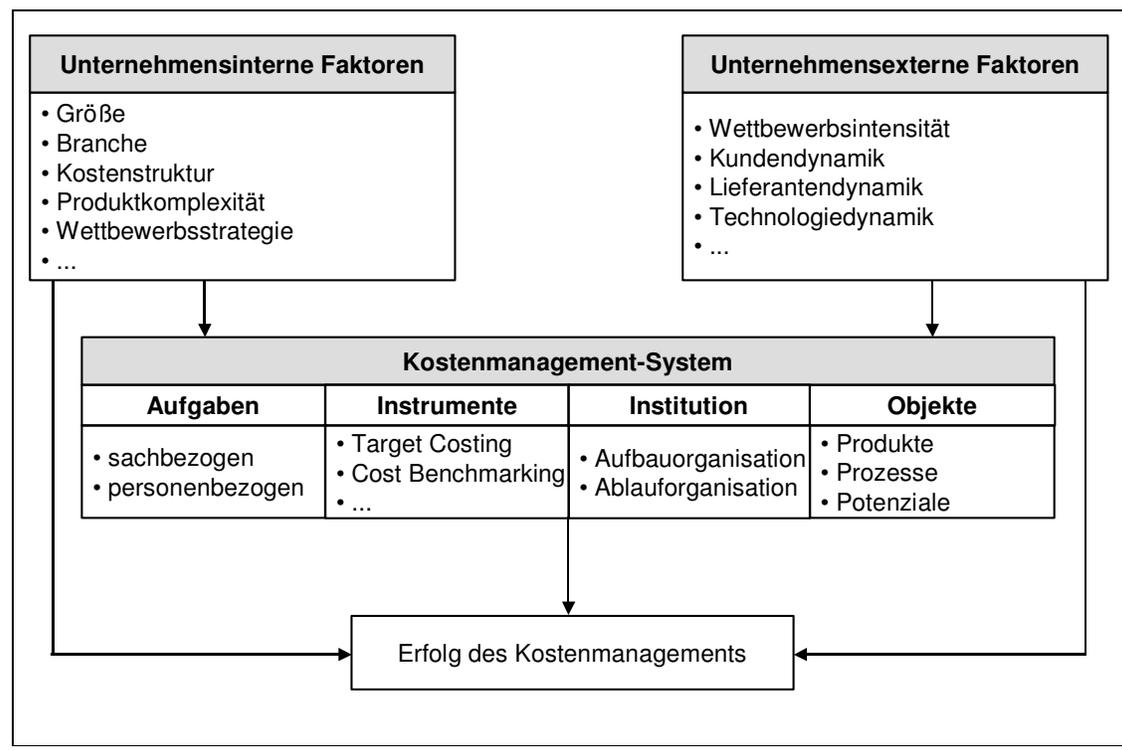
Abbildung 2 gibt einen abschließenden Überblick über die Gestaltungsparameter des Kostenmanagement-Systems und potenzieller interner sowie externer Unternehmensfaktoren. Die Pfeile drücken zu vermutende Wirkungsbeziehungen aus. So ist davon auszugehen, dass die

<sup>10</sup> Siehe dazu exemplarisch die Kosteneinflussgrößensysteme von Gutenberg (1983), S. 344ff., und Kilger, Pampel und Vikas (2007), S. 109ff.

<sup>11</sup> Siehe zu einem ähnlichen Vorgehen Littkemann und Derfuß (2004), S. 114, die den Controllingenerfolg in entsprechender Weise in ihre Untersuchung aufnehmen.

unternehmensinternen und -externen Faktoren nicht nur direkt, sondern auch indirekt über die Beeinflussung der Ausgestaltung des Kostenmanagementsystems auf den Erfolg des Kostenmanagements einwirken. Ein direkter Einfluss geht von der Ausgestaltung des Kostenmanagement-Systems auf die Zielerreichung aus.

Abbildung 2: Bezugsrahmen zum Kostenmanagement



### 3 Untersuchungsmethode

#### 3.1 Inhaltliche und methodische Analysekriterien

Um einen systematischen Überblick über empirische Beiträge zu erarbeiten, wird eine grundsätzliche Unterscheidung in inhaltliche und methodische Kriterien vorgenommen.<sup>12</sup> Inhaltlich werden die Arbeiten hinsichtlich der Bestandteile des Bezugsrahmens untersucht und gegliedert. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Arbeiten in der Regel zu mehreren Bestandteilen des Bezugsrahmens Aussagen machen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die Arbeiten aber in den entsprechenden Überblickstabellen nur einmal aufgeführt (siehe Kapitel 4). Methodisch lässt sich eine Reihe von Kriterien zur Beurteilung empirischer Beiträge heranziehen (siehe z. B. Krafft, Haase und Siegel 2003, S. 88). Charakteristisch für em-

<sup>12</sup> Siehe auch Shields (1997) zu einer vergleichbaren Vorgehensweise im Rahmen des Management Accounting.

pirische Untersuchungen sind vor allem die Form der *Datenerhebung* (Beobachtung, Befragung, Experiment etc.) sowie die Datenauswertung (deskriptive Analysen, Regressionsverfahren, Faktorenanalysen, Clusteranalysen etc.). Darüber hinaus wird die Datengrundlage genau betrachtet, um eine Einordnung der empirischen Untersuchung (kleinzahlig vs. großzahlig, branchenspezifisch vs. branchenübergreifend) vornehmen zu können.

### 3.2 Auswahl der empirischen Arbeiten

Zunächst ist festzulegen, was unter einem „empirischen Beitrag“ zu subsumieren ist. Da über die empirische Forschung eine gewisse Verallgemeinerung der Aussagen angestrebt wird, werden Einzelfallstudien bzw. Arbeiten ausgeschlossen, die lediglich illustrierende Praxisbeispiele verwenden (siehe zu einem ähnlichen Vorgehen z. B. Hauschildt 2003, S. 4f.).<sup>13</sup> Da gerade im Kostenmanagement spezielle unternehmensinterne Fragestellungen untersucht werden, ist ein Rückgriff auf allgemeine Datenbanken wie beispielsweise bei der empirischen Marketingforschung nicht möglich. Daher stützt sich die empirische Forschung zum Kostenmanagement auf eigenständige Erhebungen in Form schriftlicher oder mündlicher Befragungen sowie vergleichender Fallstudien.<sup>14</sup> Im Folgenden werden demnach Beiträge als „empirisch“ klassifiziert, wenn Aussagen über die Realität mithilfe einer Datenerhebung in Form von Feldstudien oder vergleichenden Fallstudien angestrebt werden.

Hinsichtlich der Literaturrecherche wurde auf die drei führenden betriebswirtschaftlichen Datenbanken „ABI/INFORM Global (ProQuest)“, „Business Source Premier (Ebsco)“ und „Wiso Wissenschaften: Wirtschaftswissenschaften“ zurückgegriffen, sodass sowohl der nationale als auch der internationale Sprachraum abgedeckt sind.<sup>15</sup> Über „Wiso Wissenschaften: Wirtschaftswissenschaften“ konnten auch Beiträge in Sammelwerken und Dissertationen in die Betrachtung einbezogen werden. Dies ist von Bedeutung, da sich wichtige Forschungsleistungen zwar häufig in Monographien, aber nicht immer in Zeitschriftenartikeln wiederfinden lassen (Hauschildt 2003, S. 4). Zwei Kriterien wurden bei der Recherche berücksichtigt: Ers-

---

<sup>13</sup> Sicherlich kommt diesen Arbeiten insofern eine Bedeutung zu, dass sie in diesem recht jungen Forschungsfeld eine wichtige explorative Funktion erfüllen. Die Aussagen sind jedoch sehr speziell auf das jeweilige betrachtete Unternehmen ausgerichtet und würden bei ihrer Berücksichtigung den Rahmen dieser Untersuchung sprengen.

<sup>14</sup> Eine weitere Möglichkeit der Datenerhebung würde in der Form von Dokumentenanalysen bestehen, z. B. durch die Kostenstrukturanalyse aus Geschäftsberichten. Empirische Anwendungen dieser Form liegen jedoch bisher noch nicht vor.

<sup>15</sup> National wurden so u. a. Die Betriebswirtschaft (DBW), die Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), die Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (zbf) und auf das Controlling spezialisierte Zeitschriften wie Controlling, Zeitschrift für Controlling und Management (ZfCM) und Zeitschrift für Planung (zp) gesichtet; international wurden u. a. das Journal of Accounting Research (jar) und Accounting, Organizations & Society (aos) gesichtet.

tens müssen sich die Beiträge explizit mit dem Thema Kostenmanagement in der hier festgelegten Form der Kostengestaltung befassen. Zweitens muss es sich um empirische Beiträge im oben definierten Sinne handeln. Dazu wurden als Ausgangsbasis Beiträge herausgefiltert, die im Titel, in der Zusammenfassung (Abstract) oder bei den Schlagwörtern die Begriffe „Kostenmanagement“ und „empirisch“ (bei den internationalen Datenbanken in entsprechender englischer Übersetzung) aufweisen.

Aufgrund der Abgrenzung des Kostenmanagements und der Charakterisierung empirischer Beiträge wurde auf die Auswertung von Arbeiten verzichtet, die sich empirisch mit dem Activity-Based Costing auseinandergesetzt haben. Insbesondere im englischsprachigen Raum sind zahlreiche empirische Arbeiten zum Activity-Based Costing veröffentlicht und dem Kostenmanagement zugeordnet worden.<sup>16</sup> Dies ist dadurch begründet, dass dort der informationsorientierte Ansatz des Kostenmanagements vorherrschend ist (siehe Kapitel 2.1). Offenbar angelehnt an diese Veröffentlichungen wird auch im deutschsprachigen Raum die Prozesskostenrechnung als Instrument des Kostenmanagements aufgeführt (siehe z. B. Brede 1994, S. 336; Franz und Kajüter 2002, S. 579; Horváth und Brokemper 1998, S. 590f.). Die Prozesskostenrechnung selbst ist jedoch wie das Activity-Based Costing als ein System der Kostenrechnung vor allem ein möglicher Informationslieferant für das Kostenmanagement (Friedl 2004, S. 389ff.). Daher wurden die Arbeiten in Bezug auf die Prozesskostenrechnung nur aufgenommen, wenn sie sich nicht nur mit den Gründen und Konsequenzen der Einführung einer Prozesskostenrechnung auseinandersetzen, sondern auch weitergehende Aussagen hinsichtlich des Managements von Prozesskosten enthalten (Raubach 1996; Stoi 1999). Die gleiche Argumentation gilt auch für die Produktlebenszykluskostenrechnung, da sie lediglich als Informationssystem dient. Schließlich sind Einzelbetrachtungen (z. B. Greulich et al. 2004; Horváth und Brokemper 1998; Kajüter 2002; Rösler 1996; Seidenschwarz 1993; Seuring 2002; Werner 1997) sowie Arbeiten, die Praxisbeispiele zur reinen Veranschaulichung der konzeptionellen Inhalte wählen (z. B. Monden 1999), ausgeschlossen worden.

---

<sup>16</sup> Siehe dazu z. B. Chenhall 2004; Innes und Mitchell 1991; Innes und Mitchell 1995; Innes und Mitchell 1997; Innes und Mitchell 2000; McGowan und Klammer 1997; Swenson 1995.

## 4 Ergebnisse der empirischen Forschung zum Kostenmanagement

### 4.1 Generelle Verbreitung und spezielle Ausgestaltung von Kostenmanagement-Instrumenten

#### 4.1.1 Generelle Verbreitung

Eine Betrachtung der empirischen Arbeiten zeigt, dass als Ausgangspunkt zumeist die Anwendung eines Kostenmanagement-Instruments gewählt wird.<sup>17</sup> Tabelle 2 führt Arbeiten auf, die neben anderen Aspekten auch die generelle Verbreitung der Instrumente untersucht haben.

Tabelle 2: *Empirische Arbeiten zum Verbreitungsgrad von Kostenmanagement-Instrumenten*

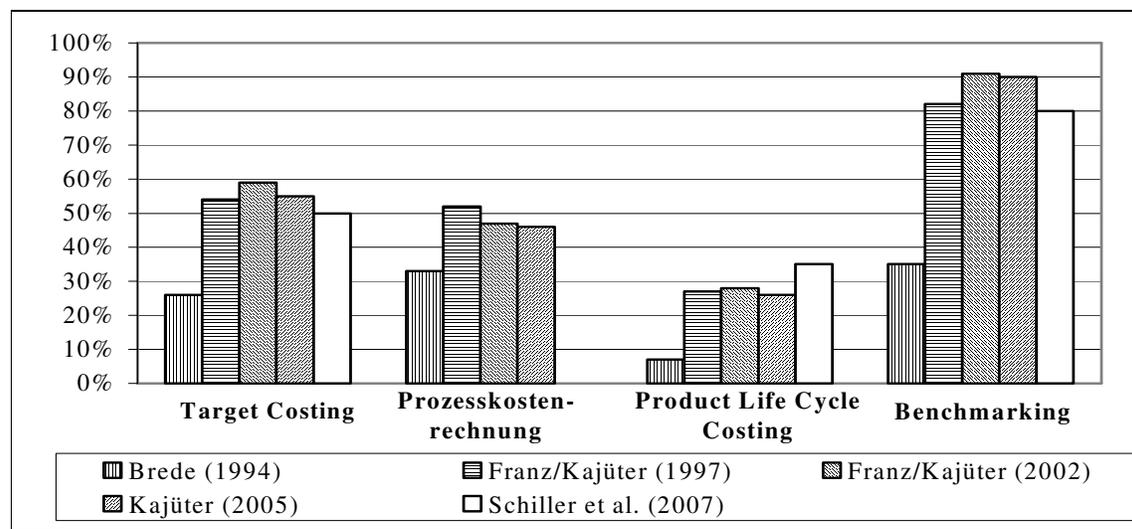
Autor(en)	Forschungsmethode/Datenbasis <sup>1)</sup> / Auswertungsmethode	Zentrale Fragestellung
Bergmann (2003)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/74 Öffentliche Nahverkehrsunternehmen in Deutschland (Rücklaufquote = 36 %)/Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Ermittlung der Rahmenbedingungen und der instrumentellen Ausstattung bei öffentlichen Unternehmen und Entwicklung einer Konzeption eines Kostenmanagementmodells für öffentliche Unternehmen
Brede (1994)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/55 Leiter Rechnungswesen der umsatzgrößten schweizerischen Handels- und Industrieunternehmen (Rücklaufquote = 18,4 %)/Häufigkeitsanalysen	Inwieweit haben neuere Entwicklungen des Kostenmanagements Eingang in die betriebliche Praxis schweizerischer Großunternehmen gefunden?
Franz/Kajüter (1997)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/89 Leiter Controlling/Geschäftsführung deutscher Großunternehmen (Rücklaufquote = 18,8 %)/Häufigkeitsanalysen	Ermittlung des Entwicklungsstandes und der Perspektiven des Kostenmanagements in deutschen Unternehmen
Franz/Kajüter (2002)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/ 98 Leiter Controlling deutscher Großunternehmen (Rücklaufquote = 14 %)/ Häufigkeitsanalysen	Vergleich der Ergebnisse mit Franz/Kajüter (1997) und Ableitung von Entwicklungstendenzen und Perspektiven
Kajüter (2005)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/116 Leiter Controlling deutscher Großunternehmen (Rücklaufquote = 16,6 %); erweiterte Datenbasis gegenüber Franz und Kajüter (2002)/Häufigkeits-, Korrelationsanalysen	Einblick in aktuellen Stand des Kostenmanagements und Überprüfung von Beziehungen in einem Bezugsrahmen
Schiller et al. (2007)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/539 CFOs, Controller u. a. bei schweizerischen Unternehmen (Rücklaufquote = 18 %)/Häufigkeitsanalysen	Erhebung des Anwendungsstandes verschiedener Instrumente des Kostenmanagements bei Schweizer Unternehmen

<sup>1)</sup> Rücklaufquoten sind immer auf die Anzahl der tatsächlich versendeten Fragebögen bezogen.

<sup>17</sup> Wesentliche Ausnahmen bilden hier die Arbeiten von Franz und Kajüter (1997) sowie (2002) und Kajüter (2005), die ohne Fokussierung auf ein Instrument generell die Implementierung des Kostenmanagements untersuchen.

Abbildung 3 gibt einen Überblick über die Ergebnisse dieser Arbeiten hinsichtlich der Verbreitung der Kostenmanagement-Instrumente. Der Beitrag von Bergmann (2003) wird in der Übersicht aus Gründen der Vergleichbarkeit nicht aufgeführt, da hier nur Unternehmen des öffentlichen Nahverkehrs untersucht worden sind.<sup>18</sup> Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass sich die Ergebnisse von Franz und Kajüter (2002) und Kajüter (2005) sehr ähneln, da sie weitestgehend auf dem gleichen Datensatz basieren.

Abbildung 3: Verbreitungsgrad verschiedener Kostenmanagement-Instrumente<sup>1)</sup>



<sup>1)</sup> Der Verbreitungsgrad der Prozesskostenrechnung wurde von Schiller et al. (2007) nicht erhoben.

Trotz der Vielzahl möglicher Instrumente konzentrieren sich die Arbeiten auf das Target Costing, die Prozesskostenrechnung, die Produktlebenszyklusrechnung (Product Life Cycle Costing) und das Benchmarking.<sup>19</sup> Diese Fokussierung ist vermutlich dadurch zu begründen, dass es sich um die neueren Instrumente handelt, die Ende des letzten Jahrhunderts verstärkt diskutiert worden sind. Gegenüber der Arbeit von Brede (1994) zeigt sich eine deutliche Zunahme im Anwendungsgrad. Dieser zunehmende Einsatz der Instrumente ist auch ein Beleg dafür, dass aufgrund hoher Wettbewerbsintensität und des konjunkturell bedingten Ertragsrückgangs das Kostenmanagement an Bedeutung gewonnen hat (Franz und Kajüter 2002, S. 573). Das Benchmarking ist das in den Unternehmen am weitesten verbreitete Instrument. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass viele Unternehmen den traditionellen Betriebsvergleich mit

<sup>18</sup> Die Verteilung ist jedoch sehr ähnlich: 93 % der befragten Unternehmen nutzen das Benchmarking, 41 % das Zielkostenmanagement, 32 % die Lebenszykluskostenrechnung, 19 % die Prozesskostenrechnung.

<sup>19</sup> Die Arbeit von Schiller et al. (2007) untersucht noch weitere „Instrumente“ des Kostenmanagements, wie beispielsweise die Deckungsbeitrags- oder Grenzplankostenrechnung. Hier ist jedoch erneut anzumerken, dass es sich dabei lediglich um Kostenrechnungssysteme handelt, die Informationen für das Kostenmanagement liefern.

dem Benchmarking gleichsetzen (Franz und Kajüter 1997, S. 486f.; Franz und Kajüter 2002, S. 580; Schiller et al. 2007, S. 305). Inhaltlich handelt es sich dabei um grundsätzlich unterschiedliche Konzepte. Während beispielsweise beim traditionellen Betriebsvergleich vorrangig monetäre Größen betrachtet und Vergleiche mit Branchenwerten durchgeführt werden, bezieht das Benchmarking auch nichtmonetäre Größen in die Analyse ein und legt die Bestleistungen innerhalb der betrachteten Leistungsdimension zugrunde (Lamla 1995, S. 54f.). Des Weiteren handelt es sich beim Benchmarking um eine festgelegte, in formal-logischen Stufen zu durchlaufende Planungsmethodik, die auch die Realisation von Aktionsprogrammen zur Schließung der Leistungslücken beinhaltet (Brokemper 1998, S. 42ff.; Friedl 2003, S. 337ff.), wohingegen der traditionelle Betriebsvergleich weder einem genau festgelegten Ablaufschema folgt noch die Planung und Realisation von Maßnahmen vorsieht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Anzahl der Unternehmen, die Benchmarking derart systematisch einsetzen, deutlich geringer ist, als es den Erhebungen nach den Eindruck macht.

Ebenfalls weit verbreitet ist das Target Costing, das in den 1990er Jahren eine deutliche Zunahme des Einsatzgrads aufweist. Insbesondere für montageintensive Industrieunternehmen (z. B. Automobil-, Elektronik-/Elektrotechnikindustrie, Maschinenbau), die einem hohen Qualitäts- und Preiswettbewerb ausgesetzt sind, gehört das Target Costing zum Standardinstrumentarium (Arnaout 2001a, S. 171ff.; Franz und Kajüter 2002, S. 579; Kajüter 2005; Kim et al. 2002; Tani et al. 1994). Dies sind vorrangig auch die Branchen, die das Product Life Cycle Costing einsetzen, insbesondere wenn es sich um Großserienprodukte handelt (Franz und Kajüter 2002, S. 580). Der gegenüber dem Benchmarking geringere Verbreitungsgrad dieser Instrumente lässt sich dadurch erklären, dass sie bei Unternehmen des Dienstleistungssektors aufgrund ihrer mangelnden Eignung für diesen Bereich kaum eingesetzt werden (Kajüter 2005, S. 92). Die Prozesskostenrechnung wird dagegen auch im Dienstleistungsbereich, insbesondere bei Banken, intensiver genutzt (Kajüter 2005, S. 92). Die Klassifizierung als Kostenmanagement-Instrument ist jedoch zu hinterfragen (siehe Kapitel 3.2).

#### **4.1.2 Spezielle Ausgestaltung**

Neben den Arbeiten zur Anwendungshäufigkeit verschiedener Kostenmanagement-Instrumente existieren weitere Beiträge, die ihre konkrete Ausgestaltung in den Unternehmen untersuchen. Tabelle 3 gibt einen Überblick über diese Beiträge, die das Kostenmanagement auf der Basis eines Instruments analysiert haben. Aufgeteilt ist die Übersicht nach dem untersuchten Instrument und sortiert nach dem Einsatzgrad in der Unternehmenspraxis.

Tabelle 3: Empirische Arbeiten zum Anwendungsstand verschiedener Kostenmanagement-Instrumente

Autor(en)	Forschungsmethode/Datenbasis <sup>1</sup> / Auswertungsmethode	Zentrale Fragestellung
<b>Benchmarking</b>		
Lamla (1995)	Vergleichende Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/Unternehmen aus der Branche Antriebstechnik/keine quantitative Auswertung	Entwurf einer Benchmarking-Konzeption für interne Geschäftsprozesse angesichts der im Rahmen der Interviews festgestellten Probleme der Antriebstechnikunternehmen und Überprüfung der Konzeption anhand weiterer Interviews
<b>Target Costing</b>		
Arnaout (2001a), (2001b)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/68 Leiter Controlling, Rechnungswesen oder Finanzen deutscher Unternehmen mit mehr als 1.000 Beschäftigten (Rücklaufquote = 61,8 %)/Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Untersuchung zum Stand und zur Implementierung des Target Costing in deutschen Großunternehmen</li> <li>– Aus welchen Elementen bestehen Target-Costing-Systeme?</li> <li>– Welche unternehmensinternen und -externen Faktoren beeinflussen die Ausgestaltung der Instrumente?</li> <li>– Wie wird die Effektivität des Target Costing eingeschätzt?</li> </ul>
Binder (1998)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/103 Unternehmen aus der Elektronik- und Maschinenbaubranche (Rücklaufquote = 48 %)/Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Konzepterstellung und Handlungsempfehlungen für die erfolgsorientierte Steuerung von Produktkosten in der Entwicklungs- und Konstruktionsphase (allgemein Produktkostenmanagement unter Berücksichtigung des Target Costing)
Davila/Wouters (2004)	Vergleichende Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/12 Abteilungen von sieben Herstellern medizinischer Geräte und 8 Hersteller von Computer-Hardware/keine quantitative Auswertung	Welche Alternativen zum Target Costing setzen Hochtechnologieunternehmen ein, um Kostenmanagement während der Produktentwicklung zu betreiben?
Graßhoff/Gräfe (1997)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/52 Entwicklungscontroller deutscher Unternehmen (Rücklaufquote = k. A.)/Häufigkeitsanalysen	Erfassung des Kenntnis- und Anwendungsstandes des proaktiven Kostenmanagements (insbes. Target Costing) in der Produktentwicklung (Fokus auf Entwicklungskosten eines Serienerzeugnisses).
Heine (1995)	Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/42 Mitarbeiter verschiedener Funktionsbereiche eines Automobilherstellers/Häufigkeitsanalysen	Wie können die Kostenzielfestlegung am Beginn des Entwicklungsprozesses und die Kostenziel-einhaltung bis zum Serienlauf verbessert werden?
Kim/Ansari/Bell/Swenson (2002)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse) und vergleichende Fallstudie/Mitglieder der Fachgruppe Kostenmanagement des AICPA <sup>2</sup> ; Unternehmen, die CAM-I <sup>3</sup> bzgl. Target Costing kontaktiert hatten; Lieferanten des amerikanischen Verteidigungsministeriums, die als Anwender des Target Costings bekannt sind (insgesamt 120 Antworten; Rücklaufquote = 6 %); zudem Besuch von vier „Best Practices“-Unternehmen/Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ableitung von Charakteristika amerikanischer Unternehmen, die Target Costing implementiert haben</li> <li>– Bestimmung von Problemen bei der Implementierung des Target Costing</li> <li>– Ermittlung der Erfolgsresultate des Target Costing</li> <li>– Bestimmung von „Best Practices“</li> </ul>

(wird fortgesetzt)

Autor(en)	Forschungsmethode/Datenbasis <sup>1</sup> / Auswertungsmethode	Zentrale Fragestellung
Swenson et al. (2003)	Vergleichende Fallstudie/4 amerikanische „Best Practice“-Unternehmen/keine quantitative Auswertung	Ermittlung der Einsatzart des Target Costing; Ableitung messbarer Verbesserungen; Bestimmung von Einflussfaktoren des Target Costing-Erfolgs
Tani/ Horváth/ von Wangenheim (1996)	Vergleichende Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/10 Unternehmen verschiedener Branchen/Häufigkeitsanalysen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Vergleich der Anwendung und Ausgestaltung des Target Costing in Japan und Deutschland (Vergleich mit Ergebnissen von Tani et al. (1994))</li> <li>– Organisation des Target Costing-Prozesses in den jeweiligen Ländern</li> <li>– Welche Kostenkategorien und welche unterstützenden Instrumente werden einbezogen?</li> </ul>
Tani et al. (1994)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/180 Chief Accounting Officers bzw. Target Costing-Verantwortliche japanischer Industrieunternehmen (Rücklaufquote = 26 %)/Häufigkeitsanalysen	Ermittlung des Anwendungsstandes und Ausgestaltung (Ziele, Organisation, unterstützende Instrumente etc.) des Target Costing bei produzierenden Unternehmen
Welp/Endebrock/AIbrecht (1998)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/28 Konstruktionsleiter von Unternehmen des Maschinen- und Fahrzeugbaus/Häufigkeitsanalysen; Mittelwertvergleiche	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Welche Bedeutung besitzen Herstellkostenziele bei der Produktentwicklung?</li> <li>– Welche Verbreitung/Anwendungshäufigkeit weisen Strategien, Methoden und Systeme zur entwicklungs-/konstruktionsbegleitenden Kostenbeurteilung auf?</li> <li>– Welche strukturellen Defizite (Organisation, Kommunikation) behindern die entwicklungs- und konstruktionsbegleitende Kostenbeurteilung?</li> </ul>
<b>Prozesskostenrechnung</b>		
Raubach (1996)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/29 Unternehmen, die als „Pioniere“ bei der Einführung der Prozesskostenrechnung bekannt sind (Rücklaufquote = 78 %)/Häufigkeitsanalysen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Bestimmung des Beitrags der Prozesskostenrechnung zur Steigerung der Kosten- und Leistungstransparenz</li> <li>– Herleitung eines umfassenden Prozesskostenmanagements durch Verknüpfung der Prozesskostenrechnung mit dem Prozessmanagement</li> </ul>
Stoi (1999)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/86 Leiter Controlling, Rechnungswesen, Finanzen deutscher Unternehmen mit mehr als 1.000 Beschäftigten (Rücklaufquote = 32 %)/Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Einführung und Anwendungsstand des Prozesskostenmanagements in Deutschland erfassen: Strukturmerkmale bestehender Prozesskostenmanagementsysteme; Einfluss von Kontextfaktoren auf die Ausgestaltung; Ergebnisse des Einsatzes (u. a. Untersuchung, ob ein positiver Einfluss auf den Unternehmenserfolg vorliegt)

<sup>1</sup>) Rücklaufquoten sind immer auf die Anzahl der tatsächlich versendeten Fragebögen bezogen.

<sup>2</sup>) AICPA = American Institute of Certified Public Accountants

<sup>3</sup>) CAM-I = Consortium of Advanced Manufacturing – International

Trotz des großen Einsatzgrads hat nur Lamla (1995) die Ausgestaltung des *Benchmarking* mit dem Ziel des Kostenmanagements untersucht. Verallgemeinerbare Aussagen sind daher nicht abzuleiten. Auch hier zeigt sich, dass das Benchmarking bei den untersuchten Unternehmen (in

diesem Fall Unternehmen der Antriebstechnik) nur oberflächlich bekannt und der traditionelle Betriebsvergleich vorherrschend ist (Lamla 1995, S. 66f.). Als Problem des Benchmarking erweist sich die Beschaffung von Informationen über die Leistungsfähigkeit der internen Abläufe der Konkurrenten und die Vergleichbarkeit. Alle Anwendungen des Benchmarking sind kennzahlengetrieben und stark fokussiert auf einen speziellen Unternehmensbereich.

Untersuchungen zum *Target Costing* dominieren eindeutig die empirische Forschung zum Kostenmanagement. Das Target Costing begann sich Mitte und Ende der 1990er Jahre nach Erfolgen in japanischen Unternehmen auch in Deutschland zu etablieren. Hauptinitiator bzgl. der Einführung des Target Costing in Unternehmen ist das Controlling, in Japan dagegen Ingenieure, die für die Konstruktions- und Fertigungsplanung verantwortlich sind. In Deutschland wird das Target Costing zumeist als reine Rechenmethodik betrachtet, wohingegen es in Japan als ganzheitlicher Ansatz interpretiert wird (Tani, Horváth und von Wangenheim 1996). Das Target Costing gewann nicht nur als Reaktion auf einen zunehmenden Kostendruck, sondern auch aufgrund einer mangelnden Kundenorientierung bei der Produktgestaltung in Deutschland an Bedeutung (Binder 1998, S. 94ff.). Dadurch kam es in den Unternehmen zu einer Verhaltensänderung im Methodeneinsatz. Methoden, die im Marktzyklus der Produkte eingesetzt werden (z. B. die Wertanalyse), wurden ergänzt durch das Target Costing, das im Entwicklungszyklus den Schwerpunkt auf die Bildung und Festsetzung von Kostenzielen legt.

Weitere Arbeiten nutzen die Prozesskostenrechnung als Ausgangsbasis, um sich grundlegend mit dem *Prozesskostenmanagement* zu beschäftigen (Raubach 1996; Stoi 1999). Wesentliches Ergebnis dieser Studien ist, dass durch die Prozesskostenrechnung die Transparenz der Kosten und Leistungen erhöht und eine stärker prozessorientierte Kalkulation der Produktkosten vorgenommen werden kann (Raubach 1996, S. 83 und S. 143ff.; Stoi 1999, S. 149ff.). Dadurch wird die Basis zur Ermittlung von Kostensenkungspotenzialen und damit für das Prozesskostenmanagement geschaffen, indem Prozessflussverbesserungen quantifiziert werden können (Raubach 1996, S. 182ff.). Neben dem Produktionsbereich wird die Prozesskostenrechnung insbesondere im Beschaffungsbereich eingesetzt (Stoi 1999, S. 149ff.).

Die Darstellung der verschiedenen Kostenmanagement-Instrumente verdeutlicht, dass die Unternehmen diese weitestgehend isoliert einsetzen (Bergmann 2003, S. 302ff.; Brede 1994). Dies verwundert, da davon auszugehen ist, dass durch die Kombination der Instrumente Synergien und größere Erfolgswirkungen erzielt werden können (z. B. Produktlebenszyklusrechnung oder Prozesskostenrechnung in Kombination mit Target Costing; siehe dazu beispielsweise Kajüter 2000, S. 227ff.; Stoi 1999, S. 189).

## 4.2 Untersuchung funktionaler und institutionaler Aspekte des Kostenmanagements

Im Folgenden sollen die wichtigsten Ergebnisse zur speziellen institutionalen und funktionalen Ausgestaltung der Instrumente und damit des Kostenmanagements, die sich in mehreren Arbeiten finden, dargestellt werden. Neben den in Tabelle 2 und Tabelle 3 enthaltenen Arbeiten, die ebenfalls zu diesen Elementen Aussagen machen, sind in Tabelle 4 Arbeiten aufgeführt, die sich vorrangig mit den funktionalen und institutionalen Aufgaben beschäftigt haben.

Tabelle 4: Empirische Arbeiten zu funktionalen und institutionalen Aspekten

Autor(en)	Forschungsmethode/Datenbasis <sup>1)</sup> / Auswertungsmethode	Zentrale Fragestellung
Kajüter (2000)	Vergleichende Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/4 Hersteller der deutschen Automobilindustrie/Häufigkeitsanalysen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Spezifische Merkmale des proaktiven Kostenmanagements erarbeiten</li> <li>– Empirische Fundierung der idealtypischen Konzeption des proaktiven Kostenmanagements</li> </ul>
KPMG (2007)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/427 leitende Angestellte (50 % C-Level Executives); ergänzt durch 21 Interviews mit Fachleuten bzw. Praktikern im Bereich Kostenmanagement (Rücklaufquote = k.A.)/Häufigkeitsanalysen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Bestimmung aktueller Herausforderungen für das Kostenmanagement</li> <li>– Bestimmung der Kostenverantwortung, Kostendisziplin und Erfolgswirkungen von Kostensenkungsmaßnahmen</li> </ul>
PwC (2007)	Teilstrukturierte Interviews (Querschnittsanalyse)/207 Geschäftsführer sowie Leiter Controlling bzw. Rechnungswesen in deutschen Automobilunternehmen (Rücklaufquote = k.A.)/Häufigkeitsanalysen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Dokumentation des aktuellen Anwendungsstandes des Kostenmanagements in der deutschen Automobilindustrie</li> <li>– Erfassung der Ziele und Organisation des Kostenmanagements sowie der Kostentreiber</li> </ul>
Shields/Young (1994)	Voruntersuchung (vergleichende Fallstudie): vier bis acht F&E-Mitarbeiter (fünf Unternehmen); Hauptuntersuchung (schriftliche Befragung): 160 F&E-Mitarbeiter in vier Chemieunternehmen (Rücklaufquote = 56 %)/Häufigkeits-, Korrelations-, Regressionsanalysen	Basierend auf Fallstudien und entsprechender Literatur zum Innovationsmanagement Entwicklung eines Fragenkatalogs, um das Ausmaß und die Determinanten des Kostenbewusstseins bei F&E-Mitarbeitern zu bestimmen
Weber/Hirsch (2005)	Schriftliche Befragung (fünf offene Fragen)/5 Controllingleiter führender deutscher Unternehmen/keine quantitative Auswertung	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Frage nach der Bedeutung, den inhaltlichen Schwerpunkten, dem Erfolg und dem Beitrag des Controlling bei Kostensenkungsmaßnahmen</li> <li>– Frage, ob Kostensenkungsmaßnahmen auch für den Controllingbereich geplant sind</li> </ul>

<sup>1)</sup> Rücklaufquoten sind immer auf die Anzahl der tatsächlich versendeten Fragebögen bezogen.

### 4.2.1 Aufgaben des Kostenmanagements

#### 4.2.1.1 Sachbezogene Aufgaben

Als Ausgangspunkte der Kostenplanung und -steuerung wird in der Regel die Analyse der Kostensituation genannt. Hier ist festzustellen, dass die Analyse vorrangig unternehmensin-

tern erfolgt, was durch die gute Verfügbarkeit von Kostendaten über die Kostenrechnung zu erklären ist (Kajüter 2005). Weitere Aussagen zur Kostenplanung sind aufgrund des Charakters der Mehrzahl der Arbeiten zumeist auf die Zielkostenplanung im Rahmen des Produktkostenmanagements bezogen. Diese Konzentration der Arbeiten ist ein Beleg dafür, dass Kostensenkungspotenziale bevorzugt bei den Produkten selbst gesucht werden (Kajüter 2000, S. 447ff.). Generell lassen sich die Aussagen dazu wie folgt zusammenfassen:

- Die Unternehmen richten sich bei der Zielkostenfestlegung insbesondere nach den vom Markt erlaubten Kosten („Market into Company“). Daneben werden aber auch andere Varianten eingesetzt wie z. B. die Ausrichtung an den Standardkosten und der zu erwartenden Kostensenkungsrate („Out of Standard Costs“). Eine Ausrichtung an Wettbewerbern findet dagegen kaum statt (Arnaout 2001a, S. 190ff.; Graßhoff und Gräfe 1997; Tani, Horváth und von Wangenheim 1996).
- Zumeist müssen die Zielkostenvorgaben jedoch nachträglich aufgrund von Entwurfsveränderungen angepasst werden. Daher gehen viele Unternehmen dazu über, wenig detaillierte Zielkostenvorgaben zu machen (Arnaout 2001a, S. 190ff.; Binder 1998, S. 101ff.).
- Das Target Costing bzw. das Produktkostenmanagement in der Entwicklungs- und Konstruktionsphase wird weniger qualitativ (z. B. mittels Relativkostentabellen als Erfahrungsdatenbank) sondern mehr quantitativ (z. B. mittels Such- und Ähnlichkeitskalkulationen, Wertanalyse, entwicklungsbegleitende Kostenrechnung) durchgeführt (Heine 1995, S. 170ff.; Tani, Horváth und von Wangenheim 1996; Swenson et al. 2003; Welp, Endebrock und Albrecht 1998).<sup>20</sup>

#### 4.2.1.2 Personenbezogene Aufgaben

Es lassen sich nur wenige und zumeist recht oberflächliche empirische Aussagen zu den personenbezogenen Aufgaben finden. Zwei mögliche, sich gegenseitig bedingende Ursachen können diesbezüglich genannt werden: Erstens scheinen in den Unternehmen die personenbezogenen Aufgaben bei der Umsetzung des Kostenmanagements eher eine untergeordnete Rolle zu spielen. Zweitens haben sich die empirischen Arbeiten nur rudimentär mit verhaltensbezogenen Fragestellungen beschäftigt. Dabei wird durchaus von den Unternehmen angemerkt, dass bei den Mitarbeitern hinsichtlich des Kostenbewusstseins und der Motivation zu kosten-

---

<sup>20</sup> Qualitative Methoden werden vornehmlich bei der Produktsynthese eingesetzt, um die Frage zu beantworten, wie das Produkt kostengünstiger werden kann. Quantitative Methoden dagegen unterstützen analysierende Tätigkeiten dabei, die zukünftigen Kosten von Bauteilen, Baugruppen oder dem Gesamtprodukt zu bestimmen (Welp, Endebrock und Albrecht 1998).

orientiertem Verhalten erhebliche Defizite vorliegen (Bergmann 2003, S. 624; Binder 1998, S. 104; KPMG 2007).

Zur Schaffung eines innovations- und kreativitätsfreundlichen Umfelds, das die Kostenplanung unterstützt, wird eine aktive und unterstützende Rolle der Unternehmensleitung („Top Management Commitment“) häufiger genannt (Heine 1995, S. 236; Kim et al. 2002; Perlitz et al. 1996; Welp, Endebrock und Albrecht 1998). Generell ist jedoch festzustellen, dass sich die Unternehmen erst während der Durchführung von Kostenmanagement-Maßnahmen stärker personenbezogenen Aspekten zuwenden anstatt diese von vorneherein zu berücksichtigen. Hervorgehoben wird, dass sich bei den Unternehmen im Laufe der Umsetzung des Kostenmanagements Promotoren herauskristallisieren, die zur Überwindung von Willens- und Wissensbarrieren beitragen (Franz und Kajüter 2002; Raubach 1996, S. 99; Stoi 1999, S. 203).<sup>21</sup> Partizipation der Betroffenen wird als weiteres wesentliches Merkmal von den Unternehmen in Bezug auf relevante personenbezogene Aufgaben genannt (Heine 1995, S. 236; Kim et al. 2002; Perlitz et al. 1996; Welp, Endebrock und Albrecht 1998). Diese äußert sich in der verstärkten Bildung und Kooperation interdisziplinärer Planungs- und Umsetzungsteams und der Einforderung und Berücksichtigung von Mitarbeitervorschlägen (Arnaut 2001a, S. 213ff.; Kajüter 2000, S. 464; Kim et al. 2002; Tani, Horváth und von Wangenheim 1996). Hinsichtlich der Partizipation haben Shields und Young (1994) bei der Untersuchung des Kostenbewusstseins von F&E-Mitarbeitern des Weiteren gezeigt, dass die Beteiligung an der Festlegung von Kostenbudgets einen positiven Einfluss auf das Kostenbewusstsein ausübt. Dagegen zeigten sich keine Auswirkungen einer auf Kostenbudgets basierenden Entlohnung, einer straffen Budgetierung, einer in Bezug auf die Kosten gesteigerten Aufmerksamkeit des Top Managements oder der Unternehmenskultur.

Weitere genannte Ansätze zur Akzeptanzförderung, von denen aber keiner eine dominante Stellung einnimmt, sind eine kostenorientierte Anreizgestaltung, die Information und offene Kommunikation über geplante Maßnahmen und Ziele sowie die Qualifikation der Mitarbeiter (Franz und Kajüter 2002; Heine 1998, S. 192ff.; Stoi 1999, S. 174). Als problematisch erweist sich jedoch zum einen die Kommunikation zwischen technischen und wirtschaftlichen Bereichen in den Unternehmen und über das Unternehmen hinaus (Welp, Endebrock, Albrecht 1998). Zum anderen werden Qualifizierungsmaßnahmen auf einen zu kleinen Teilnehmerkreis beschränkt (Stoi 1999, S. 202). Auf eine Verknüpfung von Entlohnungssystem und Ergebnis des Target Costing Prozesses wird in der Regel verzichtet (Kim et al. 2002).

---

<sup>21</sup> Siehe zum Promotoren-Modell z. B. Hauschildt und Chakrabarti (1988).

### 4.2.2 Institutionale Aufgaben

Hinsichtlich der institutionalen Aufgaben konzentrieren sich die Arbeiten ausschließlich auf die Aufbauorganisation des Kostenmanagements. Aussagen zur Ablauforganisation lassen sich nicht ableiten. Die Ursache dafür ist vermutlich darin zu sehen, dass in den untersuchten Unternehmen das Kostenmanagement bzw. der Einsatz eines neuen Instruments neuartig bzw. einmalig war und dementsprechend keine Regelungen zur zeitlichen Reihenfolge oder Häufigkeit der Arbeitsprozesse existieren. Darüber hinaus existieren keine Aussagen zur Übertragung von Aufgaben an unternehmensexterne Mitarbeiter.

Es ist festzustellen, dass Kostenmanagement in der Regel in Projektform durchgeführt wird und neben der Unternehmensleitung das Controlling als Initiator der Projekte auftritt (Franz und Kajüter 1997; Weber und Hirsch 2005; Tani, Horváth und von Wangenheim 1996). Eine Einrichtung von Kostenmanagement-Abteilungen findet nicht statt. Dementsprechend sind es auch das Top Management und das Controlling, die vorrangig die Verantwortung für das Kostenmanagement tragen und die Projektleitung übernehmen (Franz und Kajüter 1997; PwC 2007; Weber und Hirsch 2005). Eine möglichst breit angelegte Verantwortung jedes einzelnen Mitarbeiters zur Steigerung des Kostenbewusstseins wird dagegen von den Unternehmen nicht in Betracht gezogen (Franz und Kajüter 1997). Die starke Konzentration auf das Controlling führt dazu, dass sich andere Bereiche wie beispielsweise die Forschung und Entwicklung oder die Fertigung aus der Verantwortung entlassen fühlen (KPMG 2007; PwC 2007).

### 4.3 Untersuchung der Objekte des Kostenmanagements

Im Folgenden sollen die wichtigsten Ergebnisse zu den Objekten des Kostenmanagements präsentiert werden. In Bezug auf das Produkt als Objekt des Kostenmanagements sei insbesondere auf die Ausführungen zum Target Costing verwiesen. Das Gleiche gilt für das Prozesskostenmanagement in Form einer kontinuierlichen Verbesserung auf Basis einer Prozesskostenrechnung. Tabelle 5 nennt Arbeiten, die sich in Bezug auf die Prozesse mit einer grundlegenden Neugestaltung und in Bezug auf die Potenziale/Ressourcen mit einem unternehmensübergreifenden Kostenmanagement beschäftigt haben.

Tabelle 5: Empirische Arbeiten zu Objekten des Kostenmanagements

Autor(en)	Forschungsmethode/Datenbasis <sup>1)</sup> / Auswertungsmethode	Zentrale Fragestellung
<i>Prozesse</i>		
Hansmann/ Höck (1998)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/68 große deutsche Mittelständler und Großunternehmen (Rücklaufquote = 23 %)/Häufigkeitsanalysen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Erfassung des Erfahrungsstandes mit Business Process Reengineering</li> <li>– Ableitung von Vorschlägen für eine erfolgreiche Reorganisation</li> </ul>
Hess/Schuller (2005)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/26 deutsche Großunternehmen aus dem DAX, MDAX und SDAX (Rücklaufquote = 26 %)/Häufigkeitsanalysen	Erfassung der Bedeutung des Business Process Reengineering in der Praxis
Krüsi Schädle (2001)	Vergleichende Fallstudie (Experteninterviews)/22 Interviews zu vier Business Process Reengineering Projekten (Versicherungs-, Energie- Elektrizitätsunternehmen)/Häufigkeitsanalysen, Mittelwertvergleiche	Erarbeitung und Bewertung von Unterschieden zwischen erfolgreichen und nicht-erfolgreichen Business Process Reengineering-Projekten
Perlitz et al. (1996)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/93 europäische Großunternehmen (Rücklaufquote = 20 %)/Häufigkeits-, Cluster-, Diskriminanz- und Regressionsanalyse	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Entwicklung eines theoretischen Bezugsrahmens zum branchenübergreifenden Vergleich von Business Process Reengineering Projekten</li> <li>– Empirischer Nachweis der 30-40 %-igen Quantensprünge</li> <li>– Bestimmung der Erfolgsfaktoren von Reengineering-Projekten</li> </ul>
Wu (2002)	Schriftliche Befragung (Querschnittsanalyse)/174 Chief Information Officers oder IT-Leiter internationaler Unternehmen (Rücklaufquote = 17 %)/Häufigkeits-, Korrelationsanalysen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Entwicklung eines integrativen, mehrstufigen und strategiebasierten Ansatzes zur Umsetzung des Business Process Reengineering</li> <li>– Empirischer Nachweis dieses Ansatzes</li> </ul>
<i>Potenziale</i>		
Cooper/ Slagmulder (2004)	Vergleichende Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/7 japanische Industrieunternehmen (3 Unternehmen mit dem jeweiligen Hauptlieferanten; zusätzlich noch ein weiterer Lieferant bei einem Unternehmen)/keine quantitative Auswertung	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Bestimmung der Arbeitsgebiete des unternehmensübergreifenden Kostenmanagements im Rahmen der Produktentwicklung</li> <li>– Ermittlung des Zusammenhangs zwischen Ausmaß der Unternehmensbeziehung und Ausgestaltung des unternehmensübergreifenden Kostenmanagements</li> </ul>
Kajüter/ Kulmala (2005)	Vergleichende Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/ 4 Netzwerke (ein deutscher Automobilhersteller, drei finnische Unternehmen)/keine quantitative Auswertung	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Gründe für ein erfolgreiches Open-Book-Accounting herleiten</li> <li>– Unter Berücksichtigung der Kontingenztheorie Bestimmung von Grenzen, die Unternehmen eines Netzwerks daran hindern, Kostendaten untereinander auszutauschen</li> </ul>

<sup>1)</sup> Rücklaufquoten sind immer auf die Anzahl der tatsächlich versendeten Fragebögen bezogen.

Neben der Prozesskostenrechnung und der damit verbundenen inkrementalen Prozessgestaltung wurde in den 1990er Jahren das Business Process Reengineering als radikalere Form der Prozessveränderungen intensiv von Managementtheorie und -praxis behandelt (Davenport 1993, S.

23ff.; Hammer und Champy 1994; Hess und Schuller 2005). Nach Hess und Schuller (2005) besitzt das Business Process Reengineering in der deutschen Unternehmenspraxis weiterhin eine große Bedeutung, wobei jedoch aufgrund der Überforderung und damit verbundener Widerstände der Mitarbeiter weniger die im grundlegenden Ansatz von Hammer und Champy (1994), S. 47ff., vorgesehene radikale Neugestaltung in den Unternehmen angestrebt wird. Vielmehr wird von den Unternehmen die schrittweise Weiterentwicklung der Geschäftsprozesse in den Unternehmen verfolgt und dieses Vorgehen dann als Business Process Reengineering bezeichnet (Hansmann und Höck 1998; Hess und Schuller 2005). Entsprechende Projekte beziehen sich abteilungsübergreifend vorrangig auf die Bereiche Marketing und Vertrieb sowie Produktion, also produktnahe Bereiche (z. B. Hansmann und Höck 1998; Hess und Schuller 2005).

In Bezug auf ein unternehmensübergreifendes Kostenmanagement zeigt sich für den deutschen Bereich, dass nur eine geringe Einbindung von Kunden und Lieferanten stattfindet und der Kostendruck einzig über den Preis an den Lieferanten weitergegeben wird (Arnaut 2001a, S. 242ff.; Hansmann und Höck (1998); Kajüter 2005; PwC 2007; Tani, Horváth und von Wangenheim 1996).<sup>22</sup> Cooper und Slagmulder (2004) betrachten in ihrer vergleichenden Fallstudie die Leistungsverflechtungen japanischer Automobilhersteller und -zulieferer und zeigen Potenziale eines unternehmensübergreifenden Kostenmanagements bei der Produktentwicklung auf. Drei mögliche Ausgestaltungen dieser Kooperation werden beobachtet, die sich danach unterscheiden, in welchem Stadium der Produktplanung die Kooperation stattfindet: (1) Beim FPQ-Ausgleich („functionality-price-quality (FPQ) trade-off“) wird der Lieferant zwar nicht in die Produktplanung einbezogen, dafür wird ihm aber die Möglichkeit eingeräumt, in Abstimmung mit dem Abnehmer Modifikationen der Funktionalität und Qualität vorzunehmen und dadurch Kostensenkungen zu erzielen. (2) Bei unternehmensübergreifenden Kostenanalysen („interorganizational cost investigations“) arbeiten die Entwicklungsteams der Lieferanten und Abnehmer bei der Durchführung von Wertanalysen parallel zur Komponentenentwicklung zusammen. (3) Beim dritten Ausgestaltungstyp kommt es in Form der gemeinsamen kostenorientierten Produktplanung („concurrent cost management“) zur weitreichendsten Form der Kooperation, indem der Lieferant nicht nur bei der Entwicklung, sondern bereits bei der Konzeptplanung der für das Endprodukt notwendigen Komponenten

---

<sup>22</sup> Sicherlich wird eine Integration von Lieferanten nur bei Industrieunternehmen durchführbar sein (siehe dazu auch Kajüter 2005).

eingebunden wird.<sup>23</sup> Welche Ausgestaltungsform gewählt wird, steht insbesondere im Zusammenhang mit der Art der Unternehmensbeziehung (siehe Kapitel 4.4).

Ein Schritt zum unternehmensübergreifenden Kostenmanagement wird in der Einrichtung eines *Open-Book-Accounting* gesehen (Kajüter und Kulmala 2005), bei dem es zu einer Übertragung von Kostendaten in mindestens eine Richtung von einem Supply Chain Partner zum anderen kommt (Hoffjan und Kruse 2006, S. 603). Die genannten Ursachen dafür, dass Open-Book-Accounting nicht zustande kommt, sind u. a. die Angst der Lieferanten vor Ausbeutung verbunden mit einer mangelnden Vertrauensbasis und der unzureichende Entwicklungsstand der Kostenrechnungssysteme bei den Lieferanten. Zusätzlich wird festgestellt, dass der Kunde keine Win-Win-Situation anbieten und keine Übereinstimmung bzgl. der Organisation des Open-Book-Accounting erzielt werden kann.<sup>24</sup> Schließlich ist weiterhin die Meinung vorherrschend, dass Kosteninformationen intern bleiben sollten (Kajüter und Kulmala 2005).

#### 4.4 Einfluss interner und externer Unternehmensfaktoren auf das Kostenmanagement

Nachstehend werden die wichtigsten Ergebnisse zum Einfluss spezieller interner und externer Unternehmensfaktoren auf das Kostenmanagement dargestellt, die sich in der Mehrzahl der verschiedenen Arbeiten finden. Neben den in Tabelle 2, Tabelle 3, Tabelle 4 und Tabelle 5 genannten Arbeiten, die ebenfalls dazu Aussagen machen, ist in Tabelle 6 die Arbeit von Brokemper (1998) aufgeführt, die sich ausschließlich mit internen Kosteneinflussgrößen beschäftigt.

Tabelle 6: Empirische Arbeiten zu internen und externen Unternehmensfaktoren

Autor(en)	Forschungsmethode/Datenbasis/ Auswertungsmethode	Zentrale Fragestellung
Brokemper (1998)	Vergleichende Fallstudie (insbes. Experteninterviews)/10 Unternehmen aus der Branche der Antriebstechnik/Häufigkeits-, Korrelations-, Regressionsanalysen; Mittelwertvergleiche	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Identifikation von Bestimmungsgrößen des langfristigen Kostenverhaltens</li> <li>– Ableitung von Ursache-Wirkungsbeziehungen zwischen Kostentreibern und Erfolgs-/Kostengrößen</li> </ul>

<sup>23</sup> Die aufgrund der Fallstudie zu erwartenden Kosteneinsparungen bei den verschiedenen Ausgestaltungen betragen 0-5 % (FPQ trade-off), 5-10 % (Interorganizational Cost Management) und 10-15 % (Concurrent Cost Management).

<sup>24</sup> McIvor (2001) kommt bei einer Einzelfallstudie zu einem ähnlichen Befund: Hier führt die Kooperation dazu, dass vorwiegend der Kunde von den Kostenreduzierungsmaßnahmen profitiert.

#### 4.4.1 Interne Unternehmensfaktoren

Hinsichtlich der Unternehmensgröße wird insbesondere festgestellt, dass größere Unternehmen mehr Instrumente einsetzen (Kajüter 2000, S. 465; Kim et al. 2002). Sicherlich ist das dadurch zu erklären, dass ihnen mehr Ressourcen zur Verfügung stehen.

Deutlich intensiver ist der Einfluss der Wettbewerbsstrategie auf die Ausgestaltung des Kostenmanagements untersucht worden. Allgemein wird zunächst festgestellt, dass ein Einfluss von der Wettbewerbsstrategie auf das Kostenmanagement ausgeht (z. B. Kajüter 2005; Stoi 1999, S. 201; Wu 2002). Bei Unternehmen, die eine Kostenführerschaft verfolgen, hat die Kostensenkung als Kostenmanagement-Ziel eindeutig die oberste Priorität. Bei Unternehmen mit Differenzierungsstrategie tritt neben die Kostensenkung insbesondere das Ziel, das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter zu stärken (Kajüter 2005). Zum einen kann ein Grund für diesen Befund darin liegen, dass bei Kostenführern bereits ein ausgeprägtes Kostenbewusstsein existiert. Zum anderen ist es für Differenzierer bedeutsam, die Mitarbeiter zunächst einmal für Differenzierungskosten zu sensibilisieren, bevor in einem nächsten Schritt Kostensenkungsziele verfolgt werden können (Kajüter 2005; Schweitzer und Friedl 1997). Kostenmanagement stellt für Differenzierer aufgrund der damit verbundenen Differenzierungskosten eine wesentlich komplexere Aufgabe dar. Dies drückt sich auch dahingehend aus, dass Differenzierer mehr Kostenmanagement-Instrumente einsetzen als Kostenführer (Kajüter 2005). Hinzu kommt, dass Kostenführer sich vermutlich auch auf weniger Instrumente konzentrieren, um die mit dem Einsatz verbundenen Kosten im Rahmen zu halten.

Hinsichtlich der Kosteneinflussgrößen identifiziert Brokemper (1998), S. 180f., im Rahmen einer vergleichenden Fallstudie die Produkt- und Programmkomplexität, Losgrößen (Economies of Scale) und die Erfahrung mit Produktionsprozessen (Lerneffekte) als wesentliche strukturelle Kostentreiber, indem er einen signifikanten Einfluss auf die Gemeinkostenstruktur und die Prozesskostensätze nachweist.<sup>25</sup> Bei zunehmender Produktkomplexität wird zudem verstärkt auf das Target Costing zurückgegriffen (Graßhoff und Gräfe 1997). Ergänzend dazu wird der Versuch unternommen, durch die häufigere Verwendung von gemeinsamen Einbauteilen die Komplexität zu beherrschen (Davila und Wouters 2004). Es fehlen jedoch weitere Aussagen dazu, inwieweit das Kostenmanagement auf die von Brokemper (1998) identifizierten Kosteneinflussgrößen ausgerichtet wird, sodass lediglich ein empirischer Nachweis der Bedeutung verschiedener, in der Kostentheorie diskutierter Kosteneinflussgrößen vorliegt. Aktuelle Befragungen zeigen darüber hinaus, dass bei den Unternehmen die

---

<sup>25</sup> Ebenso wird in der Befragung von Franz und Kajüter (2002) die Produkt- und Programmkomplexität am häufigsten als wichtigste Kosteneinflussgröße genannt.

Kostenverursacher häufig unbekannt sind bzw. nur oberflächlich identifiziert werden, wenn als wichtigste Kosteneinflussgrößen die Kostenarten Material und Personal genannt werden (KPMG 2007; PwC 2007).

Hinsichtlich der Kooperation mit Lieferanten identifizieren Cooper und Slagmulder (2004) einen Zusammenhang zwischen der Ausgestaltungsform des unternehmensübergreifenden Kostenmanagements und der Kooperationsform. Generell wird festgestellt, dass bei langjährigen und engen Kooperationen ein wesentlich intensiveres unternehmensübergreifendes Kostenmanagement in Form einer gemeinsamen kostenorientierten Produktplanung betrieben wird. In Bezug auf die Anwendung des Open-Book-Accounting sind historisch gewachsene und aufgrund dessen durch gegenseitiges Vertrauen geprägte Netzwerke eine Grundvoraussetzung (Kajüter und Kulmala 2005). Auch die Unternehmensgröße, insbesondere der Lieferanten, begünstigt die Einführung eines Open-Book-Accounting.<sup>26</sup>

#### 4.4.2 Externe Unternehmensfaktoren

Die untersuchten Arbeiten fokussieren sehr stark auf die unternehmensinternen Faktoren, so dass sich zu den Auswirkungen externer Unternehmensfaktoren auf das Kostenmanagement nur rudimentäre Aussagen finden lassen. Dabei geben die Unternehmen in der Regel an, dass sie in einem sehr wettbewerbsintensiven Umfeld agieren (z. B. Kajüter 2005; KPMG 2007). Gerade Unternehmen, die einem starken Wettbewerbsdruck unterliegen, betreiben dementsprechend ein intensiveres Kostenmanagement (Kim et al. 2002). Dieser zunehmende Wettbewerb wurde in einigen Branchen wie Banken/Versicherungen und Energieversorgern durch die Offenlegung von Kostenquoten und deregulierende Maßnahmen verstärkt. Dementsprechend räumen Unternehmen dieser Branchen der Kostensenkung eine hohe Priorität ein (Franz und Kajüter 2002). Eine erhöhte Wettbewerbsintensität hat jedoch keinen Einfluss auf die Einsatzhäufigkeit der Kostenmanagement-Instrumente. Teilweise neigen die Unternehmen sogar dazu, weniger in die Kostenmanagement-Instrumente zu investieren (Kajüter 2005). Diese Entscheidung lässt sich dadurch rational begründen, dass bei zunehmender Konkurrenz die Investitionen in die Instrumente nur über geringere Erlöse gedeckt werden können. Schließlich zeigt sich, dass steigende Umsätze und ein generell positives konjunkturelles Umfeld einen negativen Einfluss auf die Kostendisziplin ausüben (KPMG 2007). Dies kann auch als Indiz dafür gelten, dass Kostenmanagement weiterhin eher reaktiv als proaktiv durchgeführt wird (Bergmann 2003, S. 285ff.; PwC 2007).

<sup>26</sup> Es ist zu vermuten, dass größere Unternehmen weiter entwickelte Kostenrechnungssysteme besitzen und dadurch eine Basis für das Open-Book-Accounting überhaupt erst besteht (Kajüter und Kulmala 2005).

Des Weiteren geben die Unternehmen an, dass sie in einem zunehmend dynamischeren Umfeld agieren (Arnaout 2001a, S. 173f.; Kajüter 2005). Kajüter (2005) stellt diesbezüglich fest, dass Unternehmen, die sich einer starken Kunden- und Lieferantendynamik gegenübersehen, häufiger ihre Prozessabläufe mit anderen Unternehmen in der Wertschöpfungskette abstimmen. Kostenmanagement-Instrumente, deren Implementierung zeitaufwändig ist, werden bei einem derartigen Wettbewerbsumfeld weniger positiv bewertet (Arnaout 2001a, S. 250ff.).

Abschließend sei für die konkrete Anwendung des Target Costing auf den Beitrag von Davila und Wouters (2004) verwiesen. Demnach sollte das Target Costing nur dann eingesetzt werden, wenn die Produktkosten der relevante Wettbewerbsfaktor sind. Bei anderen Faktoren wie beispielsweise der Technologie oder dem rechtzeitigen Markteintritt („time-to-market“) sollte auf Alternativen zum Target Costing zurückgegriffen werden. Durch die Anwendung des Target Costing besteht die Gefahr, dass Entwicklungsteams durch zeitaufwändige und „bürokratische“ Elemente des Target Costing-Prozesses in ihrer kreativen Entwicklungsaufgabe eingeschränkt werden. Bei der Untersuchung von Hochtechnologieunternehmen wurde demnach festgestellt, dass sog. „Kostenmanagement-Teams“ an die Seite der Entwicklungsteams gestellt werden, um diese entsprechend zu entlasten.

## **4.5 Erfolge und Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements**

### **4.5.1 Erfolge**

Die Unternehmen nennen zumeist die Kostensenkung als wichtigstes Ziel des Kostenmanagements. Da aber auch anderen Zielen (Erhöhung der Kostentransparenz, Identifikation von Kostentreibern, Stärkung des Kostenbewusstseins), die im Endeffekt zu einer Kostensenkung beitragen, hohe Priorität eingeräumt wird, belegt dies, dass die Unternehmen beim Kostenmanagement ein hierarchisches, interdependentes Zielsystem zugrunde legen (Arnaout 2001a, S. 180ff.; Franz und Kajüter 1997; Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2005; PwC 2007; Raubach 1996, S. 143ff.; Stoi 1999, S. 152ff.; Welp, Endebrock und Albrecht 1998). Die Kostensenkungsziele werden mit durchschnittlich jährlichen Einsparungen von 2 % zumeist relativ niedrig angesetzt (KPMG 2007). Empirische Aussagen zu tatsächlich erreichten Kostensenkungen sind in den Beiträgen dagegen nicht enthalten. Das wird damit begründet, dass die Unternehmen in der Regel nicht bereit sind, Auskunft über die absolute oder relative Höhe der erzielten Einsparungen zu geben (Arnaout 2001a, S. 250; Franz und Kajüter 2002, S. 583).

Daher existieren nur qualitative Erfolgsaussagen, die in der Regel auf der Selbsteinschätzung der Befragten beruhen. In der Befragung von Franz und Kajüter (2002) wird die Gesamteinschätzung des Kostenmanagements erhoben, indem eine Beurteilung verschiedener Eigen-

schaften (Effektivität der Maßnahmen, methodische Unterstützung, Einbindung der Mitarbeiter und Sozialverträglichkeit) vorgenommen wird. Eine durchschnittliche bis gute Erfüllung wird diesen Eigenschaften zugewiesen.<sup>27</sup> Alternativ wird der Erfolg daran festgemacht, inwieweit Kostenmanagement proaktiv durchgeführt wird. Hier fallen die Befunde weniger positiv aus: Bergmann (2003), S. 285ff., erhält als Ergebnis seiner Befragung von Unternehmen des öffentlichen Nahverkehrs, dass Kostenmanagement vorwiegend reaktiv in Form von Personalabbau und Auslagerung von Leistungen durchgeführt wird. Kajüter (2000) stellt bei einer vergleichenden Fallstudie von vier Automobilunternehmen zwar eine mittlere bis hohe proaktive Ausrichtung des Kostenmanagements bei den untersuchten Unternehmen fest (Kajüter 2000, S. 430). Die Proaktivität ist jedoch noch erheblich zu verbessern.

In Bezug auf einzelne Instrumente des Kostenmanagements wird dem Target Costing die höchste Leistungsfähigkeit und der größte Erfolgsbeitrag zugewiesen (Arnaout 2001a, S. 250ff.; Franz und Kajüter 1997; Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2005). Insgesamt größere Profitabilität, reduzierte Herstellkosten und eine bessere Erfüllung der Kundenerwartungen werden durch das Target Costing erreicht (Kim et al. 2002). Im Gegensatz dazu wird als Problem des Target Costing häufig ein mögliches Over-Engineering der Produkte genannt, also eine Überfunktionalität bzw. zu komplexe technische Lösung zur Erfüllung der Kundenerwartungen (Arnaout 2001a, S. 251). Ebenso sind kleinere Unternehmen häufig unzufrieden mit den Ergebnissen des Zielkostenmanagements, insbesondere aufgrund eines hohen Ressourcenverbrauchs (Kim et al. 2002; PwC 2007). Des Weiteren treten bei der Produktentwicklung hohe Nachbesserungsquoten aufgrund unzureichender Kosteninformationen auf (Welp, Endebrock und Albrecht 1998). Hinsichtlich der Konsequenzen der Einführung einer Prozesskostenrechnung wird eine erhöhte Transparenz der Kosten des indirekten Leistungsbereichs und eine Qualitätsverbesserung bei der Produktkalkulation angegeben (Kajüter 2005; Stoi 1999, S. 191ff.). In Bezug auf das darauf aufbauende Prozesskostenmanagement konnte jedoch keine signifikante Reduzierung des Gemeinkostenblocks erzielt werden.

#### 4.5.2 Erfolgsfaktoren

Abschließend soll dargestellt werden, welche Faktoren bei den verschiedenen Arbeiten in Bezug auf ein erfolgreiches Kostenmanagement genannt worden sind. Zu berücksichtigen ist, dass es sich wie bei den Erfolgsmaßen um Perzeptionsdaten und dementsprechend subjektive Einschätzungen der befragten Personen handelt.

<sup>27</sup> Ebenso wird bei der Befragung von PwC (2007) angegeben, dass Personalabbau keine Option für das Kostenmanagement darstellt bzw. Kostenmanagement sozialverträglich durchgeführt wird. Sicherlich ist in Bezug auf die Sozialverträglichkeit eine Verzerrung in Form sozial erwünschter Antworten zu berücksichtigen.

*Ganzheitliche und systematische Kostenerfassung.* Differenzierte Kostenanalysen und ganzheitliche Kostenerfassungen, unterstützt durch eine Kombination ausgewählter Kostenmanagement-Instrumente, bilden die Basis eines erfolgreichen Kostenmanagements (Kajüter 2005; Stoi 1999, S. 244; Swenson et al. 2003; Welp, Endebrock und Albrecht 1998). Dadurch lassen sich hohe Nachbesserungsquoten bei der Produktentwicklung vermeiden und gezieltere Maßnahmen (anstatt pauschaler Kostensenkungen) ableiten. Des Weiteren können durch differenzierte Kostenanalysen die Kostentreiber besser identifiziert werden, sodass leichter Einsparpotenziale aufgedeckt werden können. Schließlich kann das Wissen über die Kostentreiber das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter beeinflussen und sie damit leichter zu einem kostenorientierten Handeln bewegen.

*Partizipation und Interdisziplinarität.* Ein starker funktions- und hierarchieübergreifender Einbezug der Mitarbeiter, insbesondere der Betroffenen, in die Aufgabenteams ist von Bedeutung, um von dem Wissen der Betroffenen zu profitieren und die Akzeptanz des Kostenmanagements zu steigern (Binder 1998, S. 106ff.; Franz und Kajüter 2002; Hansmann und Höck 1998; Kim et al. 2002; Krüsi Schädle 2001, S. 180; Perlitz et al. 1996). Eine derartige aktive Einbindung setzt jedoch voraus, dass die betroffenen Mitarbeiter von ihren operativen Tätigkeiten entbunden werden und als Team unabhängig agieren können (Kim et al. 2002; Perlitz et al. 1996). Durch die funktionsübergreifenden Strukturen kommt auch die Interdisziplinarität zum Ausdruck, die ebenfalls als ein wichtiger Erfolgsfaktor bezeichnet wird (Binder 1998, S. 191; Heine 1995, S. 205). Da Kostenmanagement bzw. die Umsetzung verschiedener Instrumente (z. B. des Target Costing) in verschiedene Teilbereiche einwirkt, sind die Aufgabenteams entsprechend interdisziplinär zu besetzen. Swenson et al. (2003) stellen fest, dass eine Matrix-Organisation, d. h. eine vertikale, funktionale Organisation kombiniert mit horizontalen, funktionsübergreifenden Teams den Erfolg des Kostenmanagements, insbesondere die Stärke von Target Costing-Teams, fördert.

*Unternehmenskultur.* Von großer Bedeutung ist es, Kostenmanagement auf breiter Basis im Unternehmen zu verankern und es als Bestandteil der Unternehmenskultur zu definieren (Davila und Wouters 2004; Kim et al. 2002; KPMG 2007; PwC 2007). Dabei ist es jedoch von Bedeutung, neben der Kostendisziplin die Kundenorientierung nicht zu vernachlässigen (Perlitz et al. 1996; Swenson et al. 2003). Eine entsprechende, das Kostenmanagement unterstützende Unternehmenskultur („Kostenkultur“) drückt sich beispielsweise in einer offenen Kommunikation über Kosteninformationen innerhalb eines Unternehmens aus (Kajüter 1997). Prägend für eine entsprechende Kultur ist des Weiteren, dass jeder einzelne Mitarbeiter als Träger des

Kostenmanagements aufgefasst wird. Zusammengefasst ist die Unternehmenskultur als Voraussetzung für die Entwicklung eines entsprechenden Kostenbewusstseins anzusehen.

*Top Management Commitment.* Unterstützung durch die Unternehmensleitung bzw. Mitglieder höherer Managementebenen, die in Bezug auf das Kostenmanagement weitreichende Entscheidungsbefugnisse besitzen, werden als Erfolgsfaktor bei der Umsetzung des Kostenmanagements bzw. der Implementierung von Kostenmanagement-Instrumenten genannt (Hansmann und Höck 1998; Kim et al. 2002; Krüsi Schädle 2001, S. 156; Stoi 1999, S. 174). Sie übernehmen eine Promotorenrolle und signalisieren durch ihre Unterstützung die Bedeutung des Kostenmanagements für das Unternehmen (Franz und Kajüter 2002, S. 578; Raubach 1996, S. 99; Stoi 1999, S. 203). Dieses Commitment drückt sich nicht nur durch die Bereitstellung von Ressourcen aus, sondern auch in der Bereitschaft, Unterstützung bei Konfliktlösungen und Krisensituationen zu leisten. Dadurch können Widerstände gegen Kostensenkungsmaßnahmen überwunden und die Veränderungsbereitschaft der Betroffenen erhöht werden, d. h. insgesamt kann durch die entsprechende Einstellung des Top Managements für eine proaktive Ausrichtung des Kostenmanagements gesorgt werden (Kajüter 2000, S. 465).

*Kooperation mit Partnern der Wertschöpfungskette.* Es wird angegeben, dass die Ziele des Kostenmanagements besser erreicht werden, wenn auch die Kostensituation beim Lieferanten in die Kostengestaltung miteinbezogen wird (Cooper und Slagmulder 2004; Kajüter 2005; Kajüter und Kulmala 2005). Dies ist eine wichtige Voraussetzung, um die Gestaltungsmöglichkeiten über die Unternehmensgrenzen hinaus zu erweitern.

*IT-Unterstützung.* Schließlich ist für ein erfolgreiches Kostenmanagement eine umfassende Informationsbasis notwendig. Eine entsprechende Implementierung von IT-Systemen soll Probleme bei der Datenverarbeitung vermeiden und die Identifikation von Kostentreibern erleichtern (Hansmann und Höck 1998; Krüsi Schädle 2001, S. 164f.; Raubach 1996, S. 129; Wu 2002).

## **5 Kritische Würdigung der empirischen Ergebnisse**

### **5.1 Inhaltliche Kritik**

Die empirische Forschung zum Kostenmanagement ist durch eine Vielzahl heterogener Einzelaussagen geprägt. Diese Heterogenität ergibt sich durch die fast ausschließliche Betrachtung einzelner Kostenmanagement-Instrumente und bestimmter Industriezweige<sup>28</sup>. Entgegen dem Verbreitungsgrad der Instrumente dominieren Untersuchungen zum Target Costing bzw.

<sup>28</sup> Siehe dazu die Angaben zur Datenbasis in den Überblickstabellen und bei der methodischen Kritik zur Datengrundlage im folgenden Abschnitt.

Produktkostenmanagement. Eine umfassende Betrachtung des Kostenmanagements, die sich von einzelnen Instrumenten löst und branchenübergreifend durchgeführt wird, ist bis auf wenige Ausnahmen (Franz und Kajüter 1997; Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2005) nicht vorgenommen worden.

Wie aufgezeigt wurde, existieren zahlreiche unterschiedliche Konzeptionen zum Kostenmanagement. Es mangelt aber an Studien, die das Verständnis von Kostenmanagement in der Praxis erheben. Dies ist insofern von Bedeutung, da prinzipiell erst darauf weitere Untersuchungen aufbauen können. Wirkungen und Einflussgrößen auf das Kostenmanagement können immer nur dann korrekt interpretiert werden, wenn gleichzeitig das Verständnis von Kostenmanagement der Befragten geklärt wird.

Des Weiteren sind die empirischen Untersuchungen selten mit einer theoretischen Basis in Form eines konzeptionellen Bezugsrahmens verknüpft (Kajüter 2000, S. 44 und S. 456f.; siehe als Ausnahme beispielsweise Arnaout 2001a, S. 144ff.). Stattdessen werden die Datenerhebungen an den einzelnen Planungs- und Umsetzungsschritten des betrachteten Kostenmanagement-Instruments (z. B. Target Costing) ausgerichtet und so der Status Quo des Kostenmanagements in der Unternehmenspraxis erfasst. Es ist zu vermuten, dass diese Konzentration stattfindet, da die Planungsschritte im Allgemeinen in der Unternehmenspraxis gut erfasst werden und daher relativ einfach abzufragen sind.

Zusammenfassend ist unter Rückgriff auf den Bezugsrahmen aus Kapitel 2.2 festzustellen, dass hinsichtlich der Instrumente ein sehr solider Erkenntnisstand vorliegt. Dies gilt insbesondere für den Verbreitungsgrad verschiedener Kostenmanagement-Instrumente und für die spezielle Ausgestaltung des Target Costing. Weitere breite Erkenntnisse liegen zu den sachbezogenen Aufgaben, zur Ablauforganisation (Aufgabenträger), den Objekten und einigen internen und externen Unternehmensfaktoren (Wettbewerbsstrategie, Wettbewerbsintensität) vor. In aktuelleren Arbeiten zeigt sich die Tendenz, dass personenbezogene Aufgaben stärker angesprochen werden (z. B. Einbindung der vom Kostenmanagement betroffenen Mitarbeiter). Diese werden jedoch zumeist nur oberflächlich untersucht. Eine detailliertere Betrachtung wäre hier jedoch vermutlich von Bedeutung, da es in verwandten Untersuchungen (z. B. zu Widerständen bei der Einführung des Activity-Based Costing, siehe Chenhall 2004) durchaus Hinweise gibt, dass weniger die methodischen Aspekte („harte Faktoren“), sondern vielmehr die Maßnahmen zur Überwindung von Widerständen gegen Kostensenkungsmaßnahmen („weiche Faktoren“) relevant für den Erfolg des Kostenmanagements sind (Shields und Young 1991). Was den Erfolg des Kostenmanagements anbelangt, existieren lediglich qualitative Aussagen. Des Weiteren ist zu beachten, dass die oben abgeleiteten Erfolgsfaktoren

isoliert, basierend auf Einschätzungen der Befragten, in den jeweiligen Beiträgen angegeben worden sind. Eine interdependentes Gesamtmodell von entsprechenden Erfolgsfaktoren ist dagegen nicht vorzufinden. Die Frage, welche Faktoren für ein erfolgreiches Kostenmanagement zu beachten sind, wird daher empirisch nur unzureichend beantwortet. Dies hängt auch mit der methodischen Vorgehensweise zusammen, die im folgenden Kapitel diskutiert wird.

## 5.2 Methodische Kritik

### 5.2.1 Datengrundlage

Die vorliegenden empirischen Arbeiten basieren zumeist auf vergleichenden Fallstudien und kleinzahligen Erhebungen, bei denen ausschließlich Querschnittsanalysen vorzufinden sind. Die Datenbasis entstammt zudem häufig einem sehr speziellen Unternehmensumfeld (z. B. Unternehmen der Antriebstechnik bei Brokemper (1998) und Lamla (1995), Automobilhersteller bei Kajüter (2000), Chemieunternehmen bei Shields und Young (1994) etc.), sodass fraglich ist, inwieweit die Aussagen auf andere Wirtschaftszweige übertragen werden können. Einen Schwerpunkt bilden fertigungsintensive Industrien. Dies lässt sich sicherlich mit der starken Ausrichtung auf das Produktkostenmanagement erklären. Darüber hinaus sind diese Industrien durch gut erfassbare Prozesse und relativ klare Input-Output-Relationen gekennzeichnet, was die Erhebung von Daten erleichtert. Festzuhalten ist, dass Untersuchungen in großzahliger und branchenübergreifender Form (z. B. Kajüter 2005), die generalisierbare und repräsentative Aussagen ermöglichen würden, deutlich unterrepräsentiert sind (siehe zu dieser Kritik auch Kajüter 2000, S. 44 sowie Kajüter 2005, S. 80).

Bei allen Arbeiten werden Teilerhebungen (Stichproben) vorgenommen, was angesichts des Aufwands und der Kosten von Vollerhebungen nachzuvollziehen ist. Kritisch ist dabei jedoch, dass häufig eine nichtzufällige Auswahl vorgenommen wird, indem beispielsweise Unternehmen befragt worden sind, zu denen bereits Kontakte vorlagen (z. B. Brokemper 1998, S. 53f.). Neben der geringen Fallzahl sorgt auch diese nichtzufällige Auswahl dafür, dass die Arbeiten keinen Anspruch auf Repräsentativität erheben und die Aussagen nicht verallgemeinert werden können (Böhler 2004, S. 135; Good 2002, S. 34).

Die explorative Anwendung vergleichender Fallstudien für die Untersuchung verschiedener Fragestellungen des Kostenmanagements ist angemessen. Jedoch wird zu speziellen Problemen von Fallstudien (insbesondere im Vergleich zu Mängeln von Feldstudien) wenig Stellung bezogen.<sup>29</sup> Als problematisch ist hier die selektive Auswahl und Interpretation von Ereignis-

---

<sup>29</sup> Ausnahmen bilden hier die Arbeiten von Cooper und Slagmulder (2004) und von Kajüter (2000), S. 65ff.

sen und der Einfluss des Interviewers anzusehen. Der begrenzte Einblick, den der Interviewer erhält, kann dazu führen, dass Außergewöhnliches als zum beobachteten Phänomen dazugehörend betrachtet wird. Potenzielle Verzerrungen sind dementsprechend bei der Betrachtung der Ergebnisse zu berücksichtigen.

### 5.2.1 Datenauswertung

Die Daten werden bei den vergleichenden Fallstudien in qualitativer und bei den Feldstudien zum Großteil in deskriptiver Form ausgewertet. Selten wird der Versuch unternommen, Zusammenhänge zwischen den einzelnen untersuchten Variablen herzustellen. Wenn Beziehungen zwischen Variablen untersucht werden, wird dafür in der Regel auf bivariate Korrelationsanalysen zurückgegriffen (Arnaout 2001a; Kajüter 2005; Stoi 1999). Als problematisch erweist sich in diesem Zusammenhang, dass die Korrelationen kausal interpretiert werden. Korrelationen können jedoch auch dadurch entstehen, dass beispielsweise dahinter liegende, unbeobachtete Variablen zu Variationen der beobachteten Variablen führen können. Generell kann es sich hier um Scheinkorrelationen handeln, da die Beziehung der Variablen isoliert, d. h. ohne Berücksichtigung weiterer möglicher, verstärkender oder abschwächender Einflussgrößen betrachtet wird.

Verfahren der inferentiellen Statistik bzw. multivariate Ansätze, insbesondere die Kausalanalyse, haben bisher im deutschsprachigen Raum im Rahmen der empirischen Forschung zum Kostenmanagement keine Anwendung gefunden. Amerikanische Beiträge dagegen verwenden multivariate Methoden, um zugrunde liegende Strukturen aufzudecken (siehe z. B. Shields und Young 1994). Die daraus gewonnenen Aussagen sind somit detaillierter und können in einem Gesamtzusammenhang betrachtet werden. Zusätzlich gilt, dass durch die Anwendung deskriptiver und bivariater Auswertungsmethoden keine Aussagen darüber gemacht werden können, welche Einflussgrößen welchen Beitrag zu einer erfolgreichen Gestaltung des Kostenmanagements leisten. Dementsprechend müssten auch methodisch anspruchsvollere Erfolgsmessungen vorgenommen werden, die über subjektive Einschätzungen der Befragten hinsichtlich der Zielerreichung hinausgehen. Im Hinblick auf abzuleitende Managementempfehlungen bleibt somit auch aufgrund methodischer Mängel die Frage offen, welche Maßnahmen besondere Bedeutung für das Kostenmanagement haben.

## 6 Ausblick

Die Zunahme empirischer Arbeiten in der jüngeren Vergangenheit deutet darauf hin, dass das Kostenmanagement in seinem empirischen Werdegang einer ähnlichen Entwicklung folgt,

wie ihn andere Fachbereiche (z. B. Marketing oder Organisation) bereits durchlebt haben (Littkemann und Derfuß 2004, S. 116). Zu Beginn steht die konzeptionelle Diskussion, was unter Kostenmanagement zu verstehen und wie es auszugestalten ist. Anschließend erfolgt die Erfassung des Anwendungsstandes in der Praxis, der wiederum Anregungen für die theoretische Diskussion liefert. Entsprechende resultierende Fragestellungen verlangen anschließend nach anspruchsvolleren empirischen Methoden. Im Vergleich zu Kajüter (2000) ist festzustellen, dass durch die steigende Zahl der empirischen Untersuchungen das Empiriedefizit teilweise abgebaut werden konnte. Problematisch ist, dass durch die Beschränkung auf ein Kostenmanagement-Instrument und die Datengrundlage einige Untersuchungsansätze weiterhin eng begrenzt sind. Daneben sind jedoch auch zahlreiche empirische Ergebnisse beispielsweise zu Arbeitsschritten beim unternehmensübergreifenden Kostenmanagement oder zum Einfluss der Wettbewerbsstrategie auf das Kostenmanagement zu verzeichnen, die den Erkenntnisstand erheblich erweitert haben.

Angesichts der inhaltlichen Kritik und dem vorliegenden Bezugsrahmen sind im Folgenden einige zukünftige Forschungsfelder und Anforderungen an die empirische Herangehensweise aufgeführt, die sich aus dem Status Quo der empirischen Untersuchungen zum Kostenmanagement ergeben.

*Untersuchung anderer Instrumente als das Target Costing.* Die zukünftige Forschung sollte andere Instrumente als das Target Costing (z. B. Benchmarking) in den Vordergrund stellen, zumal die Konzentration auf das Target Costing nicht der festgestellten Einsatzintensität in der Unternehmenspraxis entspricht. Untersuchungen zur Ausgestaltung des Benchmarking in der Form des Cost-Benchmarking (Hoffjan 1995, S. 160ff.) existieren soweit nicht. Generell mangelt es an Untersuchungen, die die Auswirkungen einer Kombination der Instrumente explizit untersuchen. Beispielsweise finden sich ebenso keine empirischen Untersuchungen zur Umsetzung der Produktlebenszyklusrechnung in Verbindung mit einem entsprechenden Produktkostenmanagement.

*Erhebung des Kostenmanagements bei Dienstleistungen.* Durch die Konzentration auf das Target Costing sind vorrangig Industrieunternehmen untersucht worden. Empirisch fundierte Aussagen zum Kostenmanagement bei Dienstleistungsunternehmen fehlen (siehe auch Franz und Kajüter 2002, S. 584). Diese könnten auf bereits zahlreich existierenden konzeptionellen Beiträgen zum Kostenmanagement bei Dienstleistungen aufbauen (z. B. Baumöl 1999; Konle 2003, S. 118ff.; Niemand 1996).

*Untersuchung der Wirkungen von Maßnahmen zur Konfliktvermeidung.* Das systematische Entgegenwirken von Konflikten (z. B. mittels Partizipation), d. h. die personenbezogenen Auf-

gaben, sind bisher empirisch nur rudimentär untersucht worden. Ein möglicher Ansatz wäre eine Übertragung des Promotoren-Modells aus dem Innovationsmanagement (Hauschildt und Chakrabarti 1988, S. 381ff.) und eine entsprechende Untersuchung der Ausprägung sowie des Einflusses der verschiedenen Promotorenrollen (siehe dazu beispielsweise Konle 2003, S. 73ff.; Seidenschwarz 1993, S. 273).<sup>30</sup> Auch Verknüpfungen zum Change-Management (Stock-Homburg 2007), um die Akzeptanz der mit dem Kostenmanagement zwangsläufig verbundenen Veränderungen (z. B. neuen Arbeitsaufgaben) zu steigern, wären hier denkbar. Im Falle eines proaktiven Kostenmanagements wäre zu untersuchen, inwieweit Maßnahmen ergriffen werden, die Mitarbeiter zur Entwicklung kreativer Ideen zur Kostengestaltung zu motivieren und welche Wirkungen diese haben. Generell fehlt der Nachweis, dass die Berücksichtigung personenbezogener Aspekte einen Einfluss auf die Effektivität des Kostenmanagements besitzt.

*Untersuchung alternativer Ziele des Kostenmanagements.* Der Erfolg des Kostenmanagements wird zumeist mit der Zielsetzung der Kostensenkung in Verbindung gebracht. Selten werden in Ergänzung dazu die Kostenstrukturen in den Unternehmen einer Betrachtung unterzogen. Bei den Unternehmen ist ein deutlicher Anstieg der Fixkosten zu verzeichnen (z. B. Backhaus und Funke 1997; Funke 1995, S. 148), der bei Beschäftigungsschwankungen die Handlungsspielräume der Unternehmen einschränkt („Beschäftigungsrisiko“). Empirisch sind die Wirkungen verschiedener Maßnahmen zur Kostenvariabilisierung (z. B. Verringerung der Fertigungstiefe) und entsprechende Einflüsse auf das Kostensenkungsziel nicht untersucht worden (siehe dazu beispielsweise Backhaus und Funke 1997; Funke 1995, S. 213ff.).

*Bestimmung von Einflussfaktoren für ein erfolgreiches internes und unternehmensübergreifendes Kostenmanagement.* Vereinzelt Erfolgsfaktoren sind aus den vorliegenden empirischen Arbeiten abzuleiten. Offen bleibt die relative Bedeutung dieser Erfolgsfaktoren. Dazu müsste ein Gesamtmodell entwickelt und dieses empirisch untersucht werden. Ebenso bleibt weitgehend offen, warum in Deutschland das unternehmensübergreifende Kostenmanagement im internationalen Vergleich weniger stark ausgeprägt ist. Weitere Untersuchungen, welche Einflussfaktoren und Instrumente für das Zustandekommen einer Kostengestaltung über Unternehmensgrenzen hinweg von Bedeutung sind, könnten hier den Erkenntnisstand vergrößern.

*Untersuchung der Auswirkungen des Kostenmanagementenerfolgs auf die Kapitalmarkt-Performance.* Auswirkungen des Kostenmanagementenerfolgs auf verschiedene Kategorien des Unternehmenserfolgs sind bisher unberücksichtigt geblieben. Beispielsweise ist zu beobachten, dass Ankündigungen bzw. Durchführungen von Kostenmanagement-Maßnahmen Kapital-

---

<sup>30</sup> Shields und Young (1991), S. 454f., sprechen in diesem Zusammenhang von “Champions”, die für ein erfolgreiches Kostenmanagement notwendig sind.

marktreaktionen auslösen. Bisher ist nicht untersucht, wie sich das Kostenmanagement auf die Performance von Unternehmen am Kapitalmarkt auswirkt.

*Durchführung von Längsschnittanalysen.* Es sind aktuell ausschließlich Querschnittsanalysen durchgeführt worden, sodass der Zeithorizont vernachlässigt wird. Die Frage, ob die verfolgten Ziele (insbesondere die Kostensenkung) nur kurzfristig oder aber wirklich nachhaltig erreicht worden sind, wurde bisher nicht untersucht. Voraussetzung dafür ist eine ausführliche Längsschnittbetrachtung, die dann auch Aussagen zu Veränderungen des Kostenmanagements im Zeitablauf (z. B. als Reaktion auf Veränderungen von Kontextfaktoren) oder zu Auswirkungen auf die Kapitalmarkt-Performance ermöglichen würde.

*Konzentration auf großzahlige Erhebungen.* Insbesondere eine simultane Gesamtbetrachtung verschiedener Einflussfaktoren des Kostenmanagements verlangt nach großen Stichproben, um genügend Freiheitsgrade zu besitzen. Daher sollten verstärkt großzahlige empirische Untersuchungen angestrebt werden.

*Verwendung leistungsfähiger Auswertungsmethoden.* In Bezug auf die Datenauswertung ergibt sich aus der Forderung nach Berücksichtigung verschiedener Einflussfaktoren, dass stärker auf anspruchsvollere und leistungsfähigere quantitative Auswertungsmethoden (z. B. Kausalanalysen) zurückgegriffen werden sollte. Insbesondere die intensivere Auseinandersetzung mit verhaltensorientierten Fragestellungen führt zu nicht direkt beobachtbaren Größen (latenten Konstrukten). Hinsichtlich der Messung derartiger latenter Konstrukte (siehe dazu z. B. Jarvis, MacKenzie und Podsakoff 2003) sollten vorrangig formative Messmodelle zugrunde gelegt werden, da es für das Kostenmanagement von Bedeutung ist, die Relevanz einzelner Managementmaßnahmen für den Kostenmanagementenerfolg zu bestimmen (Albers und Hildebrandt 2006, S. 10ff.).

## Literaturverzeichnis

- Albers, Sönke und Lutz Hildebrandt (2006): Methodische Probleme bei der Erfolgsfaktorenforschung: Messfehler, formative versus reflektive Indikatoren und die Wahl des Strukturgleichungs-Modells. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Jg. 58, Nr. 1, S. 2-33.
- Arnaut, Ali (2001a): Target Costing in der deutschen Unternehmenspraxis, München.
- Arnaut, Ali (2001b): Anwendungsstand des Target Costing in deutschen Großunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Controlling, Jg. 13, Nr. 6, S. 289-300.
- Backhaus, Klaus und Stephan Funke (1997): Fixkostenmanagement. In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart, S. 29-43.
- Baumöl, Ulrike (1999): Target Costing bei der Softwareentwicklung: Eine Controlling-Konzeption und instrumentelle Umsetzung für die Anwendungssoftware, München.
- Bergmann, Michael (2003): Kostenmanagement in den öffentlichen Unternehmen. Dargestellt unter besonderer Bezugnahme auf den öffentlichen Personennahverkehr in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin.
- Binder, Markus (1998): Produktkostenmanagement in Entwicklung und Konstruktion, Wiesbaden.
- Blanchard, Benjamin S. (1978): Design and Manage to Life Cycle Cost, Portland/Oregon.
- Böhler, Heymo (2004): Marktforschung. 3. Aufl., Stuttgart et al.: Kohlhammer.
- Brede, Hauke (1994): Verbreitung des Kostenmanagements in schweizerischen Großunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Die Unternehmung, Jg. 48, Nr. 5, S. 335-350.
- Brokemper, Andreas (1998): Strategieorientiertes Kostenmanagement, München.
- Burger, Anton (1999): Kostenmanagement. 3. Aufl., München et al.
- Chenhall, Robert H. (2003): Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings From Contingency-Based Research and Directions for the Future. In: Accounting, Organizations & Society, Vol. 28, Nr. 2/3, S. 127-168.
- Chenhall, Robert H. (2004): The Role of Cognitive and Affective Conflict in Early Implementation of Activity-Based Cost Management. In: Behavioral Research in Accounting, Vol. 16, S. 19-44.
- Cooper, Robin und Regine Slagmulder (2004): Interorganizational Cost Management and Relational Context. In: Accounting, Organizations & Society, Vol. 29, Nr. 1, S. 1-26.
- Davenport, Thomas H. (1993): Process Innovation: Reengineering Work through Information Technology. Boston: Harvard Business School Press.
- Davila, Antonio und Marc Wouters (2004): Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management. In: Accounting Horizons, Vol. 18, Nr. 1, S. 13-26.
- Ehrlenspiel, Klaus, Kiewert, Alfons und Udo Lindemann (2007): Kostengünstig Entwickeln und Konstruieren. Kostenmanagement bei der integrierten Produktentwicklung. 6. Aufl., Berlin et al.
- Fischer, Thomas M. (2002): Kosten- und Erlösmanagement. In: Küpper, H.-U. und A. Wagenhofer (Hrsg.): Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre; Bd. 3: Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 1089-1098.
- Franz, Klaus-Peter (1992): Moderne Methoden der Kostenbeeinflussung. In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, S. 1492-1505.
- Franz, Klaus-Peter und Peter Kajüter (1997): Kostenmanagement in Deutschland – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Großunternehmen. In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart, S. 481-502.

- Franz, Klaus-Peter und Peter Kajüter (2002): Kostenmanagement in Deutschland – Empirische Befunde zur Praxis des Kostenmanagements in deutschen Großunternehmen. In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, 2. Aufl., Stuttgart, S. 569-585.
- Franz, Klaus-Peter und Peter Kajüter (2007): Kostenmanagement. In: Köhler, R., Küpper, H.-U. und A. Pfingsten (Hrsg.): Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart, Sp. 974-983.
- Freedman, M. (1993): Strategic Cost Management. In: Journal of Strategic Change, Vol. 2, S. 261-265.
- Friedl, Birgit (1997): Strategieorientiertes Kostenmanagement in der Industrieunternehmung. In: Küpper, H.-U. und E. Trossmann (Hrsg.): Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management. Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Berlin, S. 413-432.
- Friedl, Birgit (2003): Controlling, Stuttgart.
- Friedl, Birgit (2004): Kostenrechnung. Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, München et al.
- Fröhling, Oliver (1994): Dynamisches Kostenmanagement: konzeptionelle Grundlagen und praktische Umsetzung im Rahmen eines strategischen Kosten- und Erfolgs-Controlling, München.
- Frost, Jetta (2004): Aufbau- und Ablauforganisation. In: Schreyögg, G. und A. von Werder (Hrsg.): Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Handwörterbuch der Unternehmensführung und Organisation, 4. Aufl., Stuttgart, Sp. 45-53.
- Funke, Stephan (1995): Fixkosten und Beschäftigungsrisiko: eine theoretische und empirische Analyse, München.
- Good, Phillip I. (2002): Resampling Methods: A Practical Guide to Data Analysis. 2. Aufl., Boston et al.
- Götze, Uwe (2007): Kostenrechnung und Kostenmanagement. 4. Aufl., Berlin et al.
- Graßhoff, Jürgen und Christian Gräfe (1997): Projektbezogenes Kostenmanagement in der Produktentwicklung – Ergebnisse einer Fragebogenaktion. In: Controller-Magazin, Jg. 22, Nr. 5, S. 313-316.
- Greulich, Peter A., Kalbfell, Ulrich, Lengsfeld, Stephan und Ulf Schiller (2004): Kapazitätsdimensionierung durch aktivitätsorientiertes Kostenmanagement am Beispiel eines Fernsehansichters. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Jg. 56, Nr. 5, S. 470-486.
- Gutenberg, Erich (1983): Die Produktion (Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band I). 24. Aufl., Berlin et al.
- Hammer, Michael und James Champy (1994): Business Reengineering: Die Radikalkur für das Unternehmen. 2. Aufl., Frankfurt/Main et al.
- Hansen, Don R. und Maryanne M. Mowen (2003): Cost Management: Accounting and Control. 4. Aufl., Mason (Ohio).
- Hauschildt, Jürgen (2003): Zum Stellenwert der empirischen betriebswirtschaftlichen Forschung. In: Schwaiger, M. und D. Harhoff (Hrsg.): Empirie und Betriebswirtschaft. Entwicklungen und Perspektiven, Stuttgart, S. 3-24.
- Hauschildt, Jürgen und Alok K. Chakrabarti (1988): Arbeitsteilung im Innovationsmanagement. Forschungsergebnisse, Kriterien und Modelle. In: Zeitschrift für Führung und Organisation, Jg. 57, Nr. 6, S. 378-388.
- Hansmann, Karl-Werner und Michael Höck (1998): Business Process Reengineering in deutschen Unternehmen: Eine empirische Untersuchung. Arbeitspapier Nr. 1, Institut für Industriebetriebslehre und Organisation, Universität Hamburg.
- Heine, Andreas (1995): Entwicklungsbegleitendes Produktkostenmanagement: Gestaltung des Führungssystems am Beispiel der Autoindustrie, Wiesbaden.

- Hess, Thomas und Dagmar Schuller (2005): Business Process Reengineering als nachhaltiger Trend? Eine Analyse der Praxis in deutschen Großunternehmen nach einer Dekade. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Jg. 57, Nr. 4, S. 355-373.
- Hoffjan, Andreas (1995): Cost Benchmarking als Instrument des strategischen Kostenmanagement. In: Zeitschrift für Planung, Jg. 6, Nr. 2, S. 155-166.
- Hoffjan, Andreas und Holger Kruse (2006): Open book accounting. In: Die Betriebswirtschaft, Jg. 66, Nr. 5, S. 603-606.
- Homburg, Christian und Martin Klarmann (2003): Empirische Controllingforschung - Anmerkungen aus der Perspektive des Marketing. In: Weber, J. und B. Hirsch (Hrsg.): Zur Zukunft der Controllingforschung: Empirie, Schnittstellen und Umsetzung in der Lehre, Wiesbaden, S. 65-88.
- Horngrén, Charles T., Sundem, Gary L. und William O. Stratton (2002): Introduction to Management Accounting. 12. Aufl., Upper Saddle River (New Jersey).
- Horváth, Péter und Andreas Brokemper (1998): Strategieorientiertes Kostenmanagement. Thesen zum Einsatz von Kosteninformationen im strategischen Planungsprozess. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 68, Nr. 6, S. 581-604.
- Horváth, Péter und Werner Seidenschwarz (1991): Strategisches Kostenmanagement der Informationsverarbeitung. In: Heinrich, L. J., Pomberger, G. und R. Schauer (Hrsg.): Die Informationswirtschaft im Unternehmen, Linz, S. 297-322.
- Innes, John und Falconer Mitchell (1991): ABC: A Survey of CIMA Members. In: Management Accounting, Vol. 69, Nr. 9, S. 28-30.
- Innes, John und Falconer Mitchell (1995): A Survey of Activity-based Costing in the UK's Largest Companies. In: Management Accounting Research, Vol. 6, Nr. 2, S. 137-153.
- Innes, John und Falconer Mitchell (1997): The Application of Activity-based Costing in the United Kingdom's Financial Institutions. In: Service Industries Journal, Vol. 17, Nr. 1, S. 190-203.
- Innes, John und Falconer Mitchell (2000): Activity-based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. In: Management Accounting Research, Vol. 11, Nr. 3, S. 349-362.
- Jarvis, Cheryl Burke, Mackenzie, Scott B. und Philip M. Podsakoff (2003): A Critical Review of Construct Indicators and Measurement Model Misspecification in Marketing and Consumer Research. In: Journal of Consumer Research, Vol. 30, Nr. 2, S. 199-218.
- Jehle, Egon (1982): Gemeinkosten-Management: Effizienzsteigerung im Gemeinkostenbereich von Unternehmen durch Overhead-Value-Analysis (OVA), Zero-Base-Budgeting (ZBB) und Administrative Wertanalyse. In: Die Unternehmung, Jg. 36, Nr. 1, S. 59-76.
- Kajüter, Peter (1997): Unternehmenskultur: Erfolgsfaktor für das Kostenmanagement? In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart, S. 81-94.
- Kajüter, Peter (2000): Proaktives Kostenmanagement: Konzeption und Realprofile, Wiesbaden.
- Kajüter, Peter (2002): Proactive Cost Management in Supply Chains. In: Seuring, S. und M. Goldbach (Hrsg.): Cost Management in Supply Chains, Heidelberg, S. 31-51.
- Kajüter, Peter (2005): Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis. Empirische Befunde einer branchenübergreifenden Feldstudie. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Jg. 57, Nr. 1, S. 79-100.
- Kajüter, Peter und Harri I. Kulmala (2005): Open-book Accounting in Networks. Potential Achievements and Reasons for Failures. In: Management Accounting Research, Vol. 16, Nr. 2, S. 179-204.
- Kieser, Alfred (2006): Der Situative Ansatz. In: Kieser, A. und M. Ebers (Hrsg.): Organisationstheorien, 6. Aufl., Stuttgart, S. 215-245.

- Kilger, Wolfgang, Pampel, Jochen und Kurt Vikas (2007): Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 12. Aufl., Wiesbaden.
- Kim, Il-woon, Ansari, Shahid, Bell, Jan und Dan Swenson (2002): Target Costing Practices in the United States. In: Controlling, Jg. 14, Nr. 11, S. 607-614.
- Konle, Matthias (2003): Entwurf einer Konzeption für das potentialorientierte Kostenmanagement in Dienstleistungsunternehmen, Berlin.
- KPMG (2007): Executive Summary: Kostenstrukturen überdenken – Nachhaltige Wettbewerbsvorteile schaffen. Online-Quelle am 11.10.07: [http://www.kpmg.at/de/files/Re-thinkingCostStructures\\_AT.pdf](http://www.kpmg.at/de/files/Re-thinkingCostStructures_AT.pdf)
- Krafft, Manfred, Haase, Kerstin und André Siegel (2003): Statistisch-ökonometrische BWL-Forschung: Entwicklung, Status Quo und Perspektiven. In: Schwaiger, M. und D. Harhoff (Hrsg.): Empirie und Betriebswirtschaft. Entwicklungen und Perspektiven, Stuttgart, S. 83-104.
- Krüsi Schädle, Monika (2001): Unterschiede zwischen erfolgreichen und nicht-erfolgreichen Business-Process-Reengineering-Projekten, Zürich.
- Lamla, Joachim (1995): Prozessbenchmarking: dargestellt an Unternehmen der Antriebstechnik, München.
- Laux, Helmut und Felix Liermann (2005): Grundlagen der Organisation: die Steuerung von Entscheidungen als Grundproblem der Betriebswirtschaftslehre. 6. Aufl., Berlin et al.
- Littkemann, Jörn und Klaus Derfuß (2004): Stand der empirischen Forschung zum Controlling und zum Beteiligungscontrolling. In: Littkemann, J. und H. Zündorf (Hrsg.): Beteiligungscontrolling: eine Handbuch für die Unternehmens- und Beratungspraxis, Herne, S. 111-143.
- McGowan, Annie S. und Thomas P. Klammer (1997): Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation. In: Journal of Management Accounting Research, Vol. 9, S. 217-237.
- McIvor, Ronan (2001): Lean Supply: The Design and Cost Reduction Dimensions. In: European Journal of Purchasing & Supply Management, Vol. 7, S. 227-242.
- Monden, Yasuhiro (1999): Wege zur Kostensenkung: Target Costing und Kaizen Costing, München.
- Niemand, Stefan (1996): Target Costing für industrielle Dienstleistungen, München.
- Ostrenga, Michael R. (1990): Activities: The Focal Point of Total Cost Management. In: Management Accounting, Vol. 71, S. 42-49.
- Otley, David T. (1980): The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. In: Accounting, Organizations & Society, Vol. 5, Nr. 4, S. 413-428.
- Perlitz, Manfred, Bufka, Jürgen, Offinger, Andreas, Reinhardt, Michael und Klaus Schug (1996): Reengineering-Projekte erfolgreich umsetzen: Ergebnisse einer Erfolgsfaktorenstudie. In: Perlitz, M., Offinger, A., Reinhardt, M. und K. Schug: Reengineering zwischen Anspruch und Wirklichkeit: ein Managementansatz auf dem Prüfstand, Wiesbaden, S. 181-207.
- PwC (2007): Kostenmanagement in der Automobilindustrie: Bestandsaufnahmen und Zukunftspotenziale, Stuttgart/Hannover.
- Raubach, Christian J. (1996): Steigerung der Kosten-Leistungs-Transparenz durch Prozesskostenmanagement in der Industrie, St. Gallen.
- Reiß, Michael (1999): Führung. In: Corsten, H. et al. (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., München et al., S. 209-304.
- Rösler, Frank (1996): Target Costing in der Automobilindustrie, Wiesbaden.
- Sakurai, Michiharu (1989): Target Costing and How to Use It. In: Journal of Cost Management, Vol. 3, Nr. 2, S. 39-50.
- Schewe, Gerhard, Schaecke, Mirco und Sandra Nentwig (2004): Personenbedingte Widerstände bei Reorganisationsprozessen – Identifikation und Überwindung. Arbeitspapier Nr.

- 26 des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Organisation, Personal und Innovation der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.
- Schiller, Ulf, Keimer, Imke, Egle, Ulrich und Hugo Keune (2007): Kostenmanagement in der Schweiz: Eine empirische Studie. In: *Controlling*, Vol. 19, Nr. 6, S. 301-307.
- Schmalenbach, Eugen (1963): *Kostenrechnung und Preispolitik*. 8. Aufl., Köln/Opladen.
- Schweitzer, Marcell und Birgit Friedl (1997): Kostenmanagement bei verschiedenen Wettbewerbsstrategien. In: Becker, W. und J. Weber (Hrsg.): *Kostenrechnung: Stand und Entwicklungsperspektiven*. Wolfgang Männel zum 60. Geburtstag, Wiesbaden, S. 447-463.
- Schweitzer, Marcell und Birgit Friedl (1999): Unterstützung des Kostenmanagement durch Kennzahlen. In: Seicht, G. (Hrsg.): *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen '99: Euroumstellung, Shareholder-Value, Konzernrechnungslegung, Kostenrechnung, Kennzahlen, Controllingpraxis*, Wien, S. 273-303.
- Seidenschwarz, Werner (1993): *Target Costing. Marktorientiertes Zielkostenmanagement*. München.
- Seuring, Stefan (2002): Supply Chain Target Costing – An Apparel Industry Case Study. In: Seuring, S. und M. Goldbach (Hrsg.): *Cost Management in Supply Chains*, Heidelberg, S. 111-125.
- Shank, John K. und Vijay Govindarajan (1993): *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, New York.
- Shields, Michael D. (1997): Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. In: *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, S. 3-61.
- Shields, Michael D. und S. Mark Young (1991): A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems. In: Cooper, R. und R. S. Kaplan (Hrsg.): *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*, Englewood Cliffs (New Jersey) et al., S. 450-460.
- Shields, Michael D. und S. Mark Young (1992): Effective Long-Term Cost Reduction: A Strategic Perspective. In: *Journal of Cost Management*, Vol. 6, Nr. 1, S. 16-30.
- Shields, Michael D. und S. Mark Young (1994): Managing Innovation Costs: A Study of Cost Conscious Behaviour by R&D Professionals. In: *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, S. 175-196.
- Stock-Homburg, Ruth (2007): Nichts ist so konstant wie die Veränderung: Ein Überblick über 16 Jahre Change Management-Forschung. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, Jg. 77, Nr. 7/8, S. 795-861.
- Stoi, Roman (1999): *Prozessorientiertes Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis: eine empirische Untersuchung*, München.
- Streitferdt, Lothar (1993): Kostenmanagement. In: Chmielewicz, K. und M. Schweitzer (Hrsg.): *Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre; Bd. 3: Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 3. Aufl., Stuttgart, Sp. 1216-1227.
- Swenson, Dan (1995): The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry. In: *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, S. 167-180.
- Swenson, Dan W., Ansari, Shahid, Bell, Jan und Il-Woon Kim (2003): Best Practices in Target Costing. In: *Management Accounting Quarterly*, Vol. 4, Nr. 2, S. 12-17.
- Tani, Takeyuki, Horváth, Péter und Sascha von Wangenheim (1996): Genka Kikaku und marktorientiertes Zielkostenmanagement. Deutsch-japanischer Systemvergleich zu Entwicklungsstand und Verbreitung. In: *Controlling*, Jg. 8, Nr. 2, S. 80-89.
- Tani, Takeyuki, Okano, Hiroshi, Shimizu, Nobumasa, Iwabuchi, Yoshihide, Fukuda, Junji und Shiran Cooray (1994): Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of the Art. *Management Accounting Research*, Vol. 5, Nr. 1, S. 67-81.
- Waterhouse, J. H. und Peter Tiessen (1978): A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. In: *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 3, Nr. 1, S. 65-76.

- Weber, Jürgen und Bernhard Hirsch (2005): Kostensenkungsmaßnahmen und die Rolle des Controllings - Empirische Erkenntnisse aus deutschen Unternehmen. In: Zeitschrift für Controlling und Management, Jg. 49, Sonderheft 1, S. 11-15.
- Welp, Ewald G., Endebröck, Klaus und Karsten Albrecht (1998): Entwicklungs- und konstruktionsbegleitende Kostenbeurteilung – Ergebnisse einer Befragung unter Konstruktionsleitern. In: Kostenrechnungspraxis, Jg. 42, Nr. 5, S. 257-265.
- Werner, Hartmut (1997): Strategisches Forschungs- und Entwicklungs-Controlling, Wiesbaden.
- Wild, Jürgen (1974): Betriebswirtschaftliche Führungslehre und Führungsmodelle. In: Wild, J. (Hrsg.): Unternehmungsführung. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 75. Geburtstag, Berlin, S. 141-179.
- Wu, Ing-Long (2002): A Model for Implementing BPR Based on Strategic Perspectives: An Empirical Study. In: Information & Management, Vol. 39, Nr. 4, S. 313-324.