ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Himme, Alexander

Working Paper — Digitized Version

Eine kritische Analyse bestehender empirischer Arbeiten zum Kostenmanagement

Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 618

Provided in Cooperation with:
Christian-Albrechts-University of Kiel, Institute of Business Administration

Suggested Citation: Himme, Alexander (2007) : Eine kritische Analyse bestehender empirischer Arbeiten zum Kostenmanagement, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 618, Universität Kiel, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Kiel

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/147671

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Manuskripte
aus den
Instituten für Betriebswirtschaftslehre
der Universität Kiel

Nr. 618

Eine kritische Analyse bestehender empirischer Arbeiten zum Kostenmanagement

Alexander Himme

Februar 2007

Dipl.-Kfm. Alexander Himme, Lehrstuhl für Controlling, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, Olshausenstr. 40, 24098 Kiel

E-Mail: himme@bwl.uni-kiel.de
URL: http://www.bwl.uni-kiel.de/bwlinstitute/Controlling/index.html

Die Manuskripte aus dem Institut für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel erscheinen in unregelmäßiger Folge unter der Herausgeberschaft der Direktoren des Instituts im Selbstverlag. Das Copyright ist vorbehalten. Jegliche Vervielfältigung bedarf der ausdrücklichen schriftlichen Genehmigung des Herausgebers.

Eine kritische Analyse bestehender empirischer Arbeiten zum Kostenmanagement

Zusammenfassung

Kostenmanagement ist auf theoretisch-konzeptioneller Ebene in breiter Form behandelt worden. Selten findet jedoch eine empirische Fundierung der Aussagen statt. Daneben existieren empirische Studien, die wiederum nicht auf einen konzeptionellen Bezugsrahmen zurückgreifen und zumeist nur den Anwendungsstand verschiedener Instrumente (insbesondere Benchmarking und Target Costing) des Kostenmanagements erheben. Zudem basieren die vorliegenden empirischen Studien zumeist nur auf Fallstudien oder kleinzahligen Erhebungen und beziehen sich auf die Anwendung von Kostenmanagementinstrumenten in einem spezifischen Unternehmenskontext. Die Datenauswertung erfolgt zum Großteil deskriptiv und lässt wenig Rückschlüsse auf die Bedeutung verschiedener Einflussfaktoren des Kostenmanagements zu. Die Relevanz personenbezogener und organisatorischer Aspekte des Kostenmanagements wird zwar auf theoretischer Ebene postuliert, jedoch fehlt es an einem empirischen Nachweis. Dementsprechend sollten zukünftige empirische Arbeiten im Kostenmanagement auf einem geschlossenen konzeptionellen Bezugsrahmen aufbauen und leistungsstärkere Auswertungsmethoden zugrunde legen.

Abstract

Cost management is widely discussed on a conceptual basis. In contrast, empirical results with regard to cost management are very fragmented. Most of the empirical studies focus on the implementation and distribution of a certain cost management tool (especially benchmarking and target costing) in management practice. The 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. Moreover, the analyzed empirical research neglects behavioral and organizational aspects of cost management. Therefore, future research should be based on a conceptual basis including these behavioral and organisational factors and apply more sophisticated analyzing methods.

Inhalt

1 Einleitung **1**

2 Abgrenzung der empirischen Forschung zum Kostenmanagement und anzuwendende Analysekriterien **2**

2.1 Kennzeichnung der empirischen Kostenmanagementforschung 2

2.2. Analysekriterien 5

3 Zusammenfassung und kritische Würdigung der empirischen Befunde zum Kostenmanagement **6**

3.1 Auswahl der empirischen Arbeiten 6

3.2 Untersuchte Kostenmanagementinstrumente und weitere Schwerpunkte der empirischen Kostenmanagementforschung 17

3.3 Methodische Vorgehensweise 20

3.3.1 Datengrundlage *20*

3.3.2 Datenauswertung *21*

3.4 Darstellung eines konzeptionellen Bezugsrahmens als Basis der empirischen Forschung zum Kostenmanagement 22

4 Leitlinien für die weitere empirische Vorgehensweise **25**

4.1. Leitlinien zu inhaltliche Zielen 25

4.1 Leitlinien zur Datengrundlage und zur methodischen Vorgehensweise 26

5 Ausblick **27**

Literaturverzeichnis **29**

1 Einleitung

In der Betriebswirtschaftslehre werden international wie auch im zunehmenden Maße national verstärkt empirische Untersuchungen durchgeführt. Generelle empirische Überblicksarbeiten zeigen, dass beim Controlling im Vergleich zu anderen Fachgebieten noch eine relativ unterentwickelte empirische Ausrichtung vorliegt. So sind nach einer Auswertung von Hauschildt (2003), S. 10, von 165 empirischen Arbeiten, die in den Zeitschriften „Zeitschrift für Betriebswirtschaft", Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung" und „Die Betriebswirtschaft" in den Jahren 1997 bis 2000 veröffentlicht worden sind, gerade einmal 12 % dem Rechnungswesen und Controlling zuzuordnen. Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangen auch Krafft, Haase und Siegel (2003), S. 90 f., die die Jahrgänge 1990 bis 2001 der oben genannten Zeitschriften untersucht haben.[1] Littkemann und Derfuß (2004) liefern einen ersten Teil-Überblick über empirische Arbeiten im Controlling und Beteiligungscontrolling. Dabei zeigt sich, dass sich durchaus zahlreiche empirische Arbeiten finden lassen, wenn der Fokus über die drei genannten Zeitschriften hinaus erweitert wird. Geht man über den deutschsprachigen Raum hinaus, so ist insbesondere die Überblicksarbeit von Shields (1997) zu beachten, die eine Zusammenfassung von 152 theoretischen und empirischen Beiträgen in den international führenden Zeitschriften zum Thema Management Accounting liefert.

Eine weitere aktuelle Zusammenfassung nationaler und internationaler empirischer Beiträge zum Controlling erscheint daher durchaus lohnenswert und ist bis auf die Arbeit von Littkemann und Derfuß (2004) noch nicht existent. Da sich eine Vielzahl von Arbeiten finden lässt, ist aus Gründen der Übersichtlichkeit eine Fokussierung auf einen Teilbereich notwendig. Gerade in den letzten Jahren hat im weit gefassten Rahmen des Controlling das Thema Kostenmanagement eine zunehmende Bedeutung gefunden. In der Praxis häufig mit „Kostensenkung" oder „Rationalisierung" gleichgesetzt, zeigen allein einzelne Meldungen aus der Wirtschaftspraxis, dass der insbesondere vom asiatischen Raum ausgehende, zunehmende Wettbewerbsdruck und geringere Wachstumsraten eine Konzentration auf die Kostenseite erforderlich gemacht haben. Einige Schlagzeilen des Handelsblatts und der Frankfurter Allgemeinen Zeitung seien hier als Beispiele von Nachrichten aus Firmen unterschiedlichster Branchen aufgeführt, die sich mit Kostendruck und damit verbundenen Widerständen auseinanderzusetzen hatten bzw. haben:

- „Michelin verordnet deutschen Werken ein Sparprogramm. Europas Branchenprimus will die Kosten drastisch senken" (Handelsblatt (2004) Nr. 184, S. 19).

[1] Controlling wurde hier zusammengefasst mit den Bereichen Produktion und Beschaffung erhoben.

- „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).

Es ist offensichtlich, dass sich die Wirtschaftspraxis branchenübergreifend mit dem Thema Kostenmanagement auseinandersetzen muss und nach Entscheidungsunterstützung verlangt. Auch Controllingleiter führender deutscher Unternehmen bestätigen die hohe Relevanz von Kostensenkungsmaßnahmen (vgl. Weber und Hirsch (2005), S. 12). Daher ist es von Interesse, zu betrachten, inwieweit Forschungsarbeiten zum Thema Kostenmanagement dem Bedürfnis nach Entscheidungsunterstützung bisher nachgekommen sind (vgl. Hauschildt (2003), S. 9). Dementsprechend ist es das vorrangige Ziel dieses Beitrags, einen Überblick über empirische Arbeiten zu liefern, die sich mit spezifischen Fragen des Kostenmanagements auseinandergesetzt haben. Insbesondere die folgenden Fragen sollen im Rahmen des Beitrags beantwortet werden:

- Nach welchen Kriterien können die vorliegenden Arbeiten der empirischen Forschung zum Kostenmanagement untersucht werden?
- Lassen sich hinsichtlich der Kriterien Schwerpunkte erkennen und Gemeinsamkeiten ableiten?
- Welche Kritikpunkte lassen sich an den bestehenden Arbeiten festmachen und wo liegt weiterer Forschungsbedarf?

Bevor diese Fragen beantwortet werden können, ist es jedoch systematisch notwendig, die empirische Forschung zum Kostenmanagement definitorisch abzugrenzen, um eine Grundlage für die in die Analyse einzubeziehenden Arbeiten zu schaffen.

2 Abgrenzung der empirischen Forschung zum Kostenmanagement und anzuwendende Analysekriterien

2.1 Kennzeichnung der empirischen Kostenmanagementforschung

In einem ersten Schritt ist festzulegen, was unter einem „empirischen Beitrag“ zu subsumieren ist. Zunächst einmal kann nach dem Ausschlussprinzip vorgegangen werden, d. h. Beiträge, die sich nicht mit Theoriebildung oder der formalen Analyse von betriebswirtschaftlichen Organisationen und Prozessen, sondern mit Phänomen der Praxis beschäftigen, können als

„empirisch" eingestuft werden. Da aber auch über die empirische Forschung eine gewisse Verallgemeinerung der Aussagen angestrebt wird, sind sicherlich auch Einzelfallstudien bzw. Arbeiten, die einfach illustrierende Praxisbeispiele verwenden, auszuschließen (vgl. Hauschildt (2003), S. 4 f.). Da gerade im Controlling bzw. Kostenmanagement spezielle unternehmungsinterne Fragestellungen untersucht werden, ist ein Rückgriff auf allgemeine Datenbanken wie beispielsweise bei der empirischen Marketingforschung nicht möglich. Daher stützt sich die empirische Controlling- bzw. Kostenmanagementforschung auf eigenständige Erhebungen und Auswertungen, die vorrangig als schriftliche oder mündliche Befragungen und vergleichende Fallstudien durchgeführt werden.[2] Zusammenfassend werden demnach im Folgenden Beiträge als „empirisch" klassifiziert, wenn Aussagen über die Realität mithilfe einer Datenerhebung in Form von Befragungen bzw. Fallstudien angestrebt werden.[3] Legt man dieses Kriterium zugrunde, so lassen sich durchaus eine Vielzahl empirischer Arbeiten im Controlling finden (siehe zu einer Auswahl empirischer Arbeiten bezüglich des Controllings und Beteiligungscontrollings in organisatorischer Perspektive Littkemann und Derfuß (2004)). Um sich auf den Teilbereich des Kostenmanagements zu konzentrieren, ist dieses zunächst definitorisch abzugrenzen. Die Literatur, die sich theoretisch-konzeptionell mit dem Kostenmanagement auseinandergesetzt hat, bietet hier eine große Definitionsvielfalt. Gemeinsam ist diesen Abgrenzungen, dass der wertmäßige Kostenbegriff nach Schmalenbach (1963), S. 5 ff., zugrunde gelegt wird. Hinsichtlich der Funktion des Kostenmanagements lassen sich die Abgrenzungen danach unterscheiden, ob eine informations-, gestaltungs- oder entscheidungsorientierte Sichtweise zugrunde gelegt wird (siehe zu einer ausführlichen Übersicht der verschiedenen Sichtweisen Konle (2003), S. 6 ff.). So definieren beispielsweise Fischer (1993), Hansen und Mowen (2003), Fröhling (1994) sowie Shank und Govindarajan (1993) Kostenmanagement als **Informationsbereitstellung** für das strategische Management. Die **gestaltungsorientierte** Sichtweise geht über diese Abgrenzung 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), Männel (1995)). Da bei diesen gestaltungsorientierten Ansätzen jedoch der Ansatzpunkt der Kostengestaltung weitgehend unbestimmt bleibt, präzisiert Friedl (1997) den gestaltungsorientierten Ansatz hinsichtlich der Kostenbestimmungs-

[2] 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.

[3] Wie auch bei Hauschildt (2003), S. 5, wird bei der Aufnahme der verschiedenen Beiträge in diesen Überblick vorerst keine Bewertung vorgenommen, inwieweit es sich beispielsweise nur um eine reine Bestandsaufnahme oder theoriegeleitete Hypothesentests handelt.

faktoren dahingehend, dass im Rahmen des Kostenmanagements eine zielorientierte Einflussnahme auf **Entscheidungen** über die Produkte, Programme, Potenziale und Prozesse einer Unternehmung vorzunehmen ist. Die genauen Definitionen sind in Tabelle 1 dargestellt.

Tabelle 1: Beispiele zu den verschiedenen Kostenmanagement-Konzeptionen

Konzeptioneller Ansatz	Autor(en) und Definition
Informationsorientierter Ansatz	*Fischer (1993), S. 127:* „Welche Informationen sind zur Realisierung von vorab getroffenen, strategischen Entscheidungen erforderlich?" *Hansen/Mowen (2003), S. 2:* „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." *Fröhling (1994), S. 77:* „Im Sinne einer **Arbeitsdefinition** ist unter einem **dynamischen Kostenmanagement** 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) *Shank/Govindarajan (1993), S. 8:* "In short, strategic cost management (SCM) is the managerial use of cost information explicitly directd at one or more of the four stages of strategic cost management."
Gestaltungsorientierter Ansatz	*Fischer (2002), Sp. 1090:* „Als *Kosten- und Erlösmanagement* 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) *Franz (1992), S. 1492:* "Die *Maßnahmen zur Beeinflussung der Kosten* werden hier unter dem Begriff *Kostenmanagement* zusammengefaßt." (Hervorhebung im Original) *Horváth/Seidenschwarz (1991), S. 300:* „Kostenmanagement ist die kostenoptimierende bzw. minimierende Gestaltung der Kostenbestimmungsfaktoren." *Kajüter (2000), S. 11:* „Kostenmanagement bedeutet die bewusste Beeinflussung der Kosten mit dem Ziel, die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens zu erhöhen." *Männel (1995), S. 27:* „Mit dem Begriff Kostenmanagement ist **eine Dimension der Kostenbeeinflussung** angesprochen, die über das primär aus ex-post-Kostenvergleichen steuernde Kostencontrolling hinausgeht. Es handelt sich hierbei um **eine Aufgabe der Unternehmensführung**, die sich **über mehrere Beziehungsebenen** hinweg vollzieht." (Hervorhebung im Original)
Entscheidungsorientierter Ansatz	*Friedl (1997), S. 419:* „Einflußnahme auf die Planung und Steuerung der Potentiale, Programme und Prozesse zur zielorientierten Gestaltung der Unternehmungskosten, die durch die Realisation eines vorgegebenen Sachziels verursacht werden."

Quelle: In Anlehnung an Konle (2003), S. 8 ff.

Die informationsorientierten Sichtweise wird hier nicht als Maßstab verwendet, da es die Aufgabe der Kostenrechnung ist, Informationen bereit zu stellen bzw. die Gestaltung von Informationssystemen dem Controlling zuzuordnen ist. Das Kostenmanagement wird dann

nachgelagert diese Informationen für weitere Zwecke nutzen (z. B. Kajüter (2000), S. 12). Kostenmanagement ist demnach weiter zu fassen als eine reine Aufgabe der Informationserfassung und -aufbereitung. Daher wird die gestaltungs- bzw. entscheidungsorientierte Sichtweise hier zugrunde gelegt, d. h. von Kostenmanagement wird im Rahmen dieses Beitrags dann gesprochen, wenn es um die bewusste und zielorientierte Gestaltung von Kosten geht.

2.2. Analysekriterien

Um sich einen systematischen Überblick über empirische Beiträge zu erarbeiten, ist es zielführend, eine grundsätzliche Unterscheidung in inhaltliche und methodische Analysekriterien vorzunehmen (siehe auch Shields (1997) zu einer vergleichbaren Vorgehensweise). **Inhaltlich** sollte zunächst die **zentrale Forschungsfrage** abgegrenzt werden, um den Gegenstand der Untersuchung zu verdeutlichen. Wie sich im Folgenden zeigen wird, konzentriert sich die empirische Kostenmanagementforschung häufig auf ein einzelnes Instrument des Kostenmanagements und dessen Anwendungsgrad (vgl. zu einer Übersicht über verschiedene Kostenmanagementinstrumente z. B. Burger (1999) und Götze (2004), S. 267 ff.), sodass die Art des untersuchten Instruments hier besonders hervorgehoben wird. Des Weiteren gilt hinsichtlich der inhaltlichen Kriterien, dass mit dem Kostenmanagement bestimmte Ziele verfolgt werden. Daher wird herausgearbeitet, inwieweit im Rahmen der empirischen Untersuchungen der **Erfolg** in Form der **Zielerreichung** gemessen wird (vgl. auch Littkemann und Derfuß (2004), S. 114, die dort den Controllingerfolg in ihr Analyseraster aufnehmen). Schließlich wird unter Bezugnahme auf die Forschungsfrage das **zentrale Ergebnis** der Untersuchungen dargestellt.

Methodisch lassen sich eine Reihe von Kriterien zur Beurteilung empirischer Beiträge heranziehen (siehe z. B. Krafft, Haase und Siegel (2003), S. 88). Charakteristisch für empirische 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 Zusammenfassung und kritische Würdigung der empirischen Befunde zum Kostenmanagement

3.1 Auswahl der empirischen Arbeiten

Eine Begrenzung hinsichtlich der Sichtung der Beiträge ist notwendig, um den Überblick in einem überschaubaren Rahmen zu halten. Die Auswahl wurde dabei hinsichtlich der Zeitschriftenbeiträge sowohl in qualitativer als auch zeitlicher Form begrenzt. International wurden die Jahrgänge 1996 bis 2006 der führenden amerikanischen Management Accounting Zeitschriften gesichtet.[4] Für den deutschsprachigen Raum wurden ebenfalls für die Jahrgänge 1996 bis 2006 neben den drei betriebswirtschaftlichen Zeitschriften („Die Betriebswirtschaft", „Zeitschrift für Betriebswirtschaft", „Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung"), die auch bei Hauschildt (2003) sowie Krafft, Haase und Siegel (2003) die Auswahlgrundlage bildeten, auch die hinsichtlich des Controlling fachlich spezialisierten Zeitschriften „Controlling", „Zeitschrift für Controlling und Management" (früher: „Kostenrechnungspraxis") sowie „Zeitschrift für Planung" untersucht. Die zeitliche Begrenzung auf diese letzten elf komplett vorliegenden Jahrgänge bietet eine solide Basis für die Untersuchung der empirischen Kostenmanagementforschung, da erst in den vergangenen Jahren eine zunehmende Bedeutung der empirischen Vorgehensweise im Controlling zu erkennen ist (vgl. Homburg und Klarmann (2003), S. 73 ff.). Darüber hinaus wurden ohne zeitliche Begrenzung Beiträge in Sammelwerken, Dissertationen etc. in die Betrachtung einbezogen, da sich wichtige Forschungsleistungen zwar häufig in Monographien, aber nicht immer in Zeitschriftenartikeln wiederfinden lassen (vgl. Hauschildt (2003), S. 4)

Gemäß der Abgrenzung der empirischen Kostenmanagementforschung sind zunächst Einzelbetrachtungen (vgl. 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. Des Weiteren wurde im Rahmen der Analyse auf die Auswertung von Arbeiten verzichtet, die sich empirisch mit dem Activity-Based Costing bzw. der Prozesskostenrechnung auseinander gesetzt haben. Insbesondere im eng-

[4] Als "führend" wurden alle gemäß des Zeitschriftenrankings des Verbands der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. (VHB-JOURQUAL) mit mindestens einem „A" bewerteten Zeitschriften angesehen. Dazu zählen (in der bei VHB-JOURQUAL dargestellten Rangfolge): Journal of Accounting Research; Accounting, Organizations & Society; Contemporary Accounting Research; Journal of Financial and Quantitative Analysis; Review of Accounting Studies; Journal of Accounting and Economics; Accounting Review; Journal of Accounting and Public Policy; Management Accounting Research; Journal of Business Finance Accounting; Behavioral Research in Accounting.

lischsprachigen Raum sind zahlreiche empirische Arbeiten zum Activity-Based Costing veröffentlicht und dem Kostenmanagement zugeordnet worden (vgl. z. B. Innes und Mitchell (1991), Innes und Mitchell (1995)). Dies ist dadurch begründet, dass dort der informationsorientierte Ansatz des Kostenmanagements vorherrschend ist (siehe Abschnitt 2.1). Dementsprechend geht es in den Problemstellungen zumeist um Fragen nach der Verwendung der Informationen, die das Activity-Based Costing liefert, oder um die Zufriedenheit mit diesem System der Kostenrechnung (siehe z. B. McGowan und Klammer (1997), Swenson (1995)). Offenbar angelehnt an diese Veröffentlichungen, wird auch vereinzelt im deutschsprachigen Raum die Prozesskostenrechnung als Instrument des Kostenmanagements aufgeführt (siehe z. B. Brede (1994), S. 336; Franz und Kajüter (2002), S. 579). Die Prozesskostenrechnung selbst ist jedoch wie das Activity-Based Costing als ein System der Kostenrechnung lediglich ein möglicher Informationslieferant und enthält keine Aussagen zur Kostengestaltung (vgl. Friedl (2004), S. 389 ff.). Daher werden Arbeiten, die sich ausschließlich mit den Gründen und Konsequenzen der Einführung einer Prozesskostenrechnung auseinandersetzen, aber hinsichtlicht des Managements von Prozesskosten keine Aussagen enthalten, beim Überblick über die empirischen Ergebnisse nicht mit einbezogen (z. B. Chenhall (2004); Innes und Mitchell (1997), Innes und Mitchell (2000)).[5]

Insgesamt wurden unter Berücksichtigung der genannten Abgrenzung der empirischen Kostenmanagementforschung 27 Arbeiten ausgewählt.[6] Tabelle 1 fasst die wesentlichen Merkmale der untersuchten Arbeiten zusammen. Im Folgenden werden die Arbeiten hinsichtlich ihrer wichtigsten inhaltlichen und methodischen Merkmale näher beschrieben.

[5] Die Arbeiten von Raubach (1996) und Stoi (1999) sind dagegen aufgenommen worden, da sie auch Aussagen zur Kostengestaltung enthalten.

[6] Bei einigen Beiträgen (Brede (1994), Davila und Wouters (2004), Graßhoff und Gräfe (1997), Shields und Young (1994) sowie Swenson et al. (2003)) wurde wegen ihrer großen inhaltlichen Nähe zur empirischen Kostenmanagementforschung von diesen Abgrenzungskriterien abgewichen.

Tabelle 1: *Überblick über empirische Ergebnisse.*

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Arnaout (2001a), (2001b)	Leiter Controlling / Rechnungswesen / Finanzen deutscher Unternehmen mit mehr als 1.000 Beschäftigten: N = 68 Antworten (Rücklaufquote in Bezug auf verschickte Fragebögen: 61,8 %; Rücklaufquote in Bezug auf insgesamt angeschriebene Unternehmen = 2,7 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Untersuchung zum Stand und zur Implementierung des Target Costing in deutschen Großunternehmen: Aus welchen Elementen bestehen Target Costing-Systeme in deutschen Großunternehmen? Welche unternehmensinternen und -externen Faktoren beeinflussen die Ausgestaltung der Instrumente? Wie wird die Effektivität des Target Costing eingeschätzt? / Target Costing	Konzentration der Anwendung in montageintensiven Branchen, die einem hohen Qualitäts- und Preiswettbewerb ausgesetzt sind. Alle Verfahren zur Zielkostenfestlegung werden eingesetzt, dabei häufige Änderungen der Zielkostenvorgaben. Interdisziplinäre Teams führen Target Costing-Projekte durch. Geringes Ausmaß an Zuliefererintegration. Großteil misst dem Target Costing hohe Effektivität und großen Erfolgsbeitrag bei. Nach Phasen unterschiedene Gestaltungsempfehlungen für die Anwendung des Target Costing (Analyse- / Vorbereitungsphase, erstmalige Anwendung in der Pilotphase, Ausweitung des Target Costing in der Standardisierungsphase).
Bergmann (2003)	Öffentliche Nahverkehrsunternehmen in Deutschland; N = 74 Antworten (Rücklaufquote = 36 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Konzeption eines Kostenmanagementmodells für öffentliche Unternehmen; dazu Befragung zu den Rahmenbedingungen und zum Stand der instrumentellen Ausstattung / u. a. Benchmarking, Lebenszyklusrechnung, Target Costing	Häufigster Einsatz des Benchmarking (93 %), Zielkostenmanagements (41 %) und der Lebenszyklusrechnung (32 %). Instrumente werden isoliert eingesetzt. Aufgrund der vorliegenden Besonderheiten und externer Einflussgrößen wird das Zielkostenmanagement als methodisches Leitbild für öffentliche Unternehmen vorgeschlagen, ergänzt u. a. durch Benchmarking und Lebenszyklusrechnung.
Binder (1998)	Unternehmen aus den Branchen Elektro / Elektronik und Maschinenbau; N = 103 Antworten (Rücklaufquote = 48 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Erstellung eines Konzeptes für die erfolgsorientierte Steuerung von Produktkosten in den Phasen Entwicklung und Konstruktion; Ableitung von instrumentellen, organisatorischen und verhaltensorientierten Handlungsempfehlungen / allgemein Produktkostenmanagement (u. a. Target Costing)	Aktuelle Wettbewerbsprobleme sind Kostendruck und mangelnde Kundenorientierung. Kein Einsatz adäquater Methoden. Zielkostenvorgaben sind wenig detailliert. Neben dem Methodenproblem wird Bewusstseins- bzw. Motivationsproblem bei Entwicklern und Konstrukteuren festgestellt. Signifikante Unterschiede bei der Vorgehensweise zwischen erfolgreichen und weniger erfolgreichen Unternehmen.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Brede (1994)	Leiter Rechnungswesen der umsatzgrößten schweizerischen Handels- und Industrieunternehmen; N = 55 Antworten (Rücklaufquote = 18,4 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen	Inwieweit haben neuere Entwicklungen des Kostenmanagements Eingang in die betriebliche Praxis schweizerischer Großunternehmen gefunden? / Zielkostenrechung, Prozesskostenrechnung, Lebenszyklusrechnung, Benchmarking, Strategisches Kostenmanagement	Bekanntheitsgrad der Instrumente unterscheidet sich deutlich vom tatsächlichen Einsatz. Bekanntheitsgrad schwankt zwischen 36 % (Lebenszyklusrechnung) und 67 % (Prozesskostenrechnung), Einsatz schwankt zwischen 7 % (Lebenszyklusrechnung) und 35 % (Benchmarking).
Brokemper (1998)	N = 10 Unternehmen aus der Branche der Antriebstechnik	Experteninterviews; Häufigkeits-, Korrelations-, Regressionsanalysen; Mittelwertvergleiche	Identifikation von Bestimmungsgrößen des langfristigen Kostenverhaltens; Ableitung konkreter Ursache-Wirkungsbeziehungen zwischen kostentreibenden Faktoren und Erfolgs- / Kostengrößen von Unternehmen / Target Costing, Life-Cycle Costing, Benchmarking, Prozesskostenrechnung	Aufbauend auf den empirischen Ergebnissen wurden Komplexität, Lösgrößen (Economies of Scale) und Erfahrung (Lerneffekte) als wesentliche strukturelle Kostentreiber identifiziert. Kombination dieser Kostentreiber mit den Instrumenten des strategieorientierten Kostenmanagements erforderlich.
Cooper/Slagmulder (2004)	N= 7 japanische Industrieunternehmen (3 Unternehmen mit dem jeweiligen Hauptlieferanten; zusätzlich noch ein weiterer Lieferant bei einem Unternehmen)	Explorative Fallstudie / Experteninterviews; keine quantitative Auswertung	Wie üben Firmen unternehmensübergreifendes Kostenmanagement im Rahmen der Produktentwicklung aus und bei welcher Form der Unternehmensbeziehung wird welche Ausgestaltung des unternehmensübergreifenden Kostenmanagements gewählt? / kein besonderes Instrument	Drei Ausgestaltungen des unternehmensübergreifenden Kostenmanagements werden beobachtet: „functionality-price-quality (FPQ) trade-offs“ (geringe Produkt- und Kostenveränderungen); „interorganizational cost investigations“ (größere Interaktion und Designveränderungen); „concurrent cost management“ (grundlegende Designveränderungen / parallele Entwicklung). Zusammenhang zu fünf, durch verschiedene Attribute (z. B. Ressourcen-Sharing) gekennzeichnete Formen der Unternehmensbeziehung (z. B. Konzernmitglied, Hauptlieferant) wird aufgezeigt.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Davila/Wouters (2004)	N = 12 Abteilungen von sieben Herstellern medizinischer Geräte; N = 8 Hersteller von Computer-Hardware	Explorative Fallstudie / Experteninterviews; keine quantitative Auswertung	Welche Alternativen zum Target Costing setzen Hochtechnologieunternehmen ein, um Kostenmanagement während der Produktentwicklung zu betreiben? / Target Costing und Alternativen	Target Costing geeignet, wenn Produkte vornehmlich über Kosten im Wettbewerb stehen. Bei anderen wettbewerbsrelevanten Faktoren (z. B. Technologie) Alternativen zum Target Costing nötig, die sich auf das Kostenmanagement rund um das Entwicklungsteam beziehen: „Kostenmanagement-Team" als Ergänzung zum Entwicklungsteam, modulares Produktdesign, eindeutig definierte Kostenmanagement-Strategien, Planung eines Produkt-Portfolios.
Franz/Kajüter (1997)	Leiter Controlling bzw. Geschäftsführung deutscher Großunternehmen; N = 89 Antworten (Rücklaufquote = 18,8 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen	Einblick in Entwicklungsstand und Perspektiven des Kostenmanagements in deutschen Unternehmen gewinnen / Target Costing, Prozesskostenrechnung, Benchmarking, Life-Cycle Costing	Kostensenkung als wichtigstes Ziel genannt; bis auf Life Cycle Costing (76 %) Instrumente mit 100 % Bekanntheitsgrad; Benchmarking mit höchstem Einsatzgrad (82 %); dem Target Costing wird die höchste Leistungsfähigkeit zugewiesen; Aussagen zur Entwicklung der Fixkostenintensität waren nicht möglich; bereichsübergreifende Verantwortung für das Kostenmanagement.
Franz/Kajüter (2002)	Leiter Controlling deutscher Großunternehmen; N = 98 Antworten (Rücklaufquote = 14 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen	Vergleich der Ergebnisse mit Franz/Kajüter (1997); Ableitung von Entwicklungstendenzen und Perspektiven / Target Costing, Prozesskostenrechnung, Benchmarking, Life-Cycle Costing	Zunehmende Bedeutung des Kostenmanagements wegen hoher Wettbewerbsintensität und konjunkturell bedingtem Ertragsrückgang; Kostensenkung weiterhin wichtigstes Ziel; vorrangig unternehmensinterne Analyse der Kostensituation; Einsatzgrad des Target Costing und Benchmarking haben sich erhöht; dem Target Costing wird weiterhin die höchste Leistungsfähigkeit zugewiesen; Kostenmanagement wird zumeist sozialverträglich durchgeführt.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Funke (1995)	Voruntersuchung (schriftliche Befragung): N = 374 Investitionsgüterhersteller; Hauptuntersuchung (Experteninterviews): N = 48 Vertreter des Rechnungswesens	Schriftliche Befragung; Experteninterviews; Häufigkeitsanalysen	Analyse von Kostenstrukturveränderungen (Fixkostenstruktur) und deren Auswirkungen auf das Beschäftigungsrisiko (Hypothese eines zunehmenden Beschäftigungsrisikos) / kein besonderes Instrument	Voruntersuchung: Anstieg des Fixkostenanteils von 37,9 % im Jahr 1972 auf 47,0 % im Jahr 1992; Unternehmen mit Serienfertigung mit signifikant niedrigerem Fixkostenanteil als Unternehmen mit Einzelfertigung. Hauptuntersuchung: Deutliche Erhöhung des Fixkostenanteils bei Personal- und Kapitalkosten; Einfluss des Produktionstyps auf die Fixkostenintensität wie in der Voruntersuchung; Material- und Dienstleistungskosten mit höchsten Elastizitäten. Insgesamt deutliche Erhöhung des Beschäftigungsrisikos.
Graßhoff/Gräfe (1997)	Entwicklungscontroller deutscher Unternehmen; N = 52 Antworten (Rücklaufquote = k. A.)	Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen	Erfassung des Kenntnis- und Anwendungsstands des proaktiven Kostenmanagements in der Produktentwicklung (dabei Fokus auf Entwicklungskosten eines Serienerzeugnisses) / Target Costing, (F&E)-Benchmarking, Prozesskostenrechnung	Hersteller einfach-technischkomplexer Produkte: 60 % führen Target Costing durch; Hersteller umfassend komplexer Produkte: 78 % wenden Target Costing an; Zielkosten werden häufig auf Produktkomponenten, aber nicht auf Produktfunktionen heruntergebrochen; Zielentwicklungskosten werden zumeist auf der Basis anderer interner Entwicklungsprojekte hergeleitet.
Heine (1995)	N = 28 Fragebögen von 42 Interviewteilnehmern (Mitarbeiter verschiedener Funktionsbereiche eines Automobilherstellers)	Fragebogengestützte Interviews / Fallstudie; Häufigkeitsanalysen	Wie können die Kostenzielfestlegung am Beginn des Entwicklungsprozesses und die Kostenzieleinhaltung während der gesamten Produkt- / Prozessentwicklung bis zum Serienlauf verbessert werden? / Target Costing	Zur Verbesserung des Produktkostenmanagements müssen alle Führungsteilsysteme (u. a. Wertesystem, Informationssystem, Organisation) in einem geschlossenen, effizienten Regelkreis zusammen wirken. Entwicklungsbegleitende Kostenrechnung für die Verbesserung des Produktkostenmanagements von zentraler Bedeutung.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Hess/Schuller (2005)	N = 26 Antworten deutscher Großunternehmen aus dem DAX, MDAX und SDAX (Rücklaufquote = 26 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen	Erfassung der heutigen Bedeutung des Business Process Reengineering in der betrieblichen Praxis / Business Process Reengineering	Unternehmen messen dem Business Process Reengineering weiterhin einen großen Stellenwert bei. Entsprechende Projekte beziehen sich vorrangig auf produktnahe Bereiche (bes. Marketing und Vertrieb, Produktion); Prozesse werden abteilungsübergreifend, aber nur selten radikal neu gestaltet. Standardisierte Methodiken von untergeordneter Bedeutung.
Kajüter (2000)	N = 4 Hersteller der deutschen Automobilindustrie	Fragebogengestützte Interviews / Fallstudie; Häufigkeitsanalysen	Spezifische Merkmale des proaktiven Kostenmanagements erarbeiten und eine empirische Fundierung der idealtypischen Konzeption des proaktiven Kostenmanagements vornehmen / Frage nach dem Einsatzgrad 20 verschiedener Instrumente	Mittlere bis hohe proaktive Ausrichtung des Kostenmanagements (Differenzierung nach Aufgaben, Objekten, Instrumenten). Hohe Proaktivität bei produktbezogener Kostenplanung. Kostenbeeinflussungspotenziale werden vorrangig bei Produkten und unternehmensübergreifenden Prozessen gesucht. Fokussiertes Kostenmanagement, da sich auf wenige Instrumente konzentriert wird (Flexible Plankostenrechnung, entwicklungsbegleitende Kalkulation, Target Costing).
Kajüter (2005)	Leiter Controlling deutscher Großunternehmen; N = 116 Antworten (Rücklaufquote = 16,6 %); erweiterte Datenbasis gegenüber Franz/Kajüter (2002)	Schriftliche Befragung; Häufigkeits-, Korrelationsanalysen	Einblick in aktuellen Stand des Kostenmanagements gewinnen und Überprüfung von Beziehungen im Bezugsrahmen (Kontextfaktoren, Kostenmanagement-Ziele, -System, -Effizienz) / Target Costing, Prozesskostenrechnung, Benchmarking, Life-Cycle Costing	Kostensenkung wichtigstes Ziel des Kostenmanagements. Benchmarking (90 %) und Target Costing (55%) mit höchstem Einsatzgrad, geringere Verbreitung im Dienstleistungssektor. Unternehmensübergreifendes Kostenmanagement vorrangig beim Automobil- / Elektrosektor zu finden. Strategieabhängigkeit des Kostenmanagements wird aufgezeigt, dagegen keine signifikante Korrelation zwischen Wettbewerbsintensität und dem Einsatz von Kostenmanagementinstrumenten. Differenzierte Kostenanalysen und Prozessoptimierung steigern Effizienz des Kostenmanagements.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Kajüter/Kulmala (2005)	N = 4 Netzwerke (ein deutscher Automobilhersteller, drei finnische Unternehmen)	Halbstrukturierte Interviews / Fallstudie; keine quantitative Auswertung	Gründe für ein erfolgreiches Open-Book Accounting herleiten; Bestimmung von Grenzen, die Unternehmen eines Netzwerks daran hindern, Kostendaten untereinander auszutauschen. Berücksichtigung der Kontingenztheorie / kein besonderes Instrument	Ursachen dafür, dass Open-Book Accounting nicht zustande kommt u.a. Angst der Lieferanten vor Ausbeutung, Kunde kann keine Win-Win-Situation anbieten, Kostenrechnungssysteme der Lieferanten zu wenig entwickelt. Einflussfaktoren für ein Zustandekommen des Open-Book Accounting: Netzwerktyp (langfristig und hierarchisch), Produkttyp (Gebrauchsgüter), Netzwerkinfrastruktur (Unterstützung bei Entwicklung der entsprechenden Kostenrechnung), soziale Natur des Netzwerks (gegenseitiges Vertrauen).
Kim/Ansari/Bell/ Swenson (2002)	Mitglieder der Fachgruppe Kostenmanagement des AICPA; Unternehmen, die CAM-I bzgl. Target Costing kontaktiert hatten; Lieferanten des amerikanischen Verteidigungsministeriums, die als Anwender des Target Costings bekannt sind; N = 120 Antworten (Rücklaufquote = 6 %); zusätzlich Unternehmensvisite von vier „Best Practices"-Unternehmen.	Schriftliche Befragung; Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Welche Charakteristika weisen amerikanische Unternehmen auf, die Target Costing implementiert haben? Welche Probleme treten bei der Implementierung des Target Costing auf? Welche Erfolgsresultate weist das Target Costing auf? Welche „Best Practices" lassen sich ableiten?	Große Unternehmen setzen Target Costing stärker ein als kleine Unternehmen. Anwender sind vornehmlich in fertigungs- / montageintensiven Branchen tätig. Anwender fordern stärker Mitarbeitervorschläge ein und implementieren diese häufiger. Eine Kombination verschiedener Vorteile wird mit dem Einsatz von Target Costing verbunden (z. B. geringere Herstellkosten, stärkere Fokussierung auf Kundennutzen). Probleme bei der Anwendung werden im Ressourcenverbrauch und unzureichender Belohnung der Zielerreichung gesehen. 13 gemeinsame Charakteristika der „Best Practices"-Unternehmen (u.a. Unterstützung durch das Top Management, interdisziplinäre Teamzusammensetzungen).
Lamla (1995)	N = 10 Unternehmen aus der Branche der Antriebstechnik	Experteninterviews / Fallstudie; keine quantitative Auswertung	Entwurf einer Benchmarking-Konzeption für interne Geschäftsprozesse für die im Rahmen der Interviews festgestellten konkreten Probleme der Antriebstechnikunternehmen; Überprüfung der Konzeption anhand zweier weiterer Interviewrunden / Benchmarking	Unternehmen durch eine große Gemeinkostenproblematik gekennzeichnet. Instrument des Benchmarking bei den Unternehmen nur oberflächlich bekannt (traditioneller Betriebsvergleich vorherrschend). Erwartete Nutzeneffekte der entwickelten Benchmarking-Konzeption stellen sich ein; besondere Bedeutung für Erfolg des Prozessbenchmarking sind die Prozessgrobanalyse und qualitative Feinanalyse.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Raubach (1996)	N = 29 Antworten von Unternehmen, die bei der Einführung der Prozesskostenrechnung als Pionierunternehmen aufgetreten sind (Rücklaufquote = 78 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen	Inwieweit kann die Prozesskostenrechnung einen Beitrag zur Steigerung der Kosten- und Leistungstransparenz leisten? Wie sollte die Prozesskostenrechnung mit dem Prozessmanagement verknüpft werden, um zu einem umfassenden Prozesskostenmanagement zu gelangen? / Prozesskostenrechnung	Verbesserung der Kosten- und Leistungstransparenz als wichtigstes Ziel bei der Einführung der Prozesskostenrechnung. Starker Promotor als wichtigster Erfolgsfaktor bei der Einführung. Insbesondere die Implementierung der Prozesskostenrechnung hinsichtlich der Datenverarbeitung bereitet Probleme. Der Großteil der Unternehmen verknüpft die Prozesskostenrechnung mir dem Prozessmanagement (insbesondere Prozessflussverbesserungen).
Scherz (1998)	N = 29 Unternehmen verschiedener Branchen mit modularer Organisationsstruktur (u. a. Geschäftsführer, Controllingleiter)	Experteninterviews, Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen	Weiterentwicklung bestehender, bisher sachleistungsorientierter Verrechnungspreissysteme, um Dienstleistungen einbeziehen zu können; Verbesserung des Gemeinkostenmanagements durch Entwicklung eines Gesamtmodells für die Verrechnung unternehmensinterner Dienstleistungen. Befragung zum Stand der Dienstleistungsverrechnung / kein besonderes Instrument	69 % verrechnen Dienstleistungen über Verrechnungspreise, jedoch relativer Umfang einzelverrechneter zu über eine Kostenumlage verrechneter Dienstleistungen bei 19 % (bei Sachleistungen 50 %). Hauptkriterium für Verrechnungspreisansatz: Sicherstellung der Abgrenzbarkeit und Messbarkeit der Dienstleistung. Basis für Verrechnungspreise: 67 % benutzen Vollkosten, 37 % Marktpreise. Koordinationsfunktion als wichtigstes Ziel, Motivationsfunktion nur nachrangig.
Shields/Young (1994)	Voruntersuchung (Fallstudie): vier bis acht F&E-Mitarbeiter in fünf Unternehmen; Hauptuntersuchung (Befragung): N = 160 Antworten von F&E-Mitarbei-tern in vier Chemieunternehmen (Rücklaufquote = 56 %)	Fallstudie (Experteninterviews); schriftliche Befragung; 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 / kein besonderes Instrument	Beteiligung an der Kostenbudgetierung sowie Kenntnisse und Erfahrungen bzgl. Kostenmanagement als wichtigste Einflussgrößen für das Kostenbewusstsein von F&E-Mitarbeitern. Entlohnung, die auf Kosten basiert, straffe Budgetierung und eine in Bezug auf Kosten gesteigerte Aufmerksamkeit des Top Managements tragen nicht zu einem größeren Kostenbewusstsein bei.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Stoi (1999)	Leiter Controlling / Rechnungswesen / Finanzen deutscher Unternehmen mit mehr als 1.000 Beschäftigten: N = 86 Antworten (Rücklaufquote = 32 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeits-, Korrelationsanalysen; Mittelwertvergleiche	Einführung und Anwendungsstand des Prozesskostenmanagements in Deutschland: Aus welchen Strukturmerkmalen bestehen Prozesskostenmanagementsysteme? Welche Kontextfaktoren beeinflussen die Ausgestaltung? Welche Auswirkungen sind mit dem Einsatz zu erzielen? Wird der Unternehmenserfolg positiv beeinflusst? / Prozesskostenrechnung	Erhöhung der Kosten- und Leistungstransparenz als wichtigstes Ziel der Einführung der prozessorientierten Kostenrechnung; Verwendung hauptsächlich für Produktkalkulation und zur Ermittlung von Kostensenkungspotenzialen. Einsatzgebiet u. a. vorrangig bei Produktion und Beschaffung. U. a. Intensität der Mitarbeiterschulung, Unterstützung durch die Geschäftsführung und Anteil der erfassten Kosten wichtig für Einführungserfolg. Etwa ein Drittel der Unternehmen gelang Reduzierung des Gemeinkostenblocks und Verbesserung des Unternehmenserfolgs.
Swenson et al. (2003)	N = 4 amerikanische „Best Practice"-Unternehmen	Fallstudie; keine quantitative Auswertung	Wie wird Target Costing eingesetzt? Welche messbaren Verbesserungen lassen sich ableiten? Welche Faktoren beeinflussen den Erfolg? Dazu Betrachtung von vier Unternehmen, die „best practices" im Target Costing vorweisen / Target Costing	Matrix-Organisation fördert den Erfolg des Target Costing und die Stärke des Target Costing Teams. Orientierung an den gesamten Lebenszykluskosten im Rahmen des Target Costing Prozesses. Alle Mitglieder der Wertkette nehmen am Target Costing Prozess teil. Hinsichtlich der Kundenwünsche nicht nur Frage nach Funktionswünschen, sondern auch nach Zahlungsbereitschaften.
Tani/Horváth/von Wangenheim (1996)	N = 10 Unternehmen verschiedener Branchen	Experteninterviews; Häufigkeitsanalysen	Vergleich der Anwendung und Ausgestaltung des Target Costing in Japan und Deutschland (Vergleich mit Ergebnissen von Tani et al. (1994)); Organisation des Target Costing Prozesses in den jeweiligen Ländern; Einbezug welcher Kostenkategorien und welcher unterstützenden Instrumente / Target Costing (Benchmarking als unterstützendes Instrument)	Hauptinitiator bzgl. der Einführung des Target Costing ist das Controlling, in Japan Konstruktion und Fertigungsplanung (Ingenieure). Durchschnittliche Erfahrung mit Target Costing in Deutschland 3,5 Jahre, in Japan 12,5 Jahre. Target Costing in Deutschland eher als Rechenmethodik, in Japan als ganzheitlicher Ansatz. Stärkere kooperative Teamansätze in Japan. Nutzung von Cost Tables als Erfahrungsdatenbank und Value Engineering in Japan wesentlich intensiver als in Deutschland. Konsequentere Marktorientierung bzgl. der Zielkostenfindung bei deutschen Unternehmen.

(wird fortgesetzt)

Autor (Jahr)	Datenbasis	Art der Datenerhebung und Analysemethode	Zentrale Fragestellung / Betrachtetes Kostenmanagement-Instrument	Ausgewählte zentrale Ergebnisse
Weber et al. (2003)	N = 11 deutsche Großunternehmen (Vertreter des zentralen Controlling)	Fallstudie (Benchmarkingrunden); Häufigkeitsanalysen	Welche Ausgestaltungsformen von Controllingprozessen erweisen sich im Hinblick auf gegebene Zielsetzungen als effizient? Welche Kontextfaktoren beeinflussen die Effizienz? / Benchmarking	Benchmarking wurde für drei Prozesse durchgeführt, da hier Vergleichsmöglichkeiten bestehen (Bearbeitung von Investitionsanträgen, Planung, Kostenrechnung). Erhöhung der Controllingeffizienz nur über Verbesserung des Leistungsspektrums möglich. Fertigungstyp und rechtlich-organisatorische Faktoren (z. B. Rechtsform) beeinflussen Controllingprozesse und sind somit Parameter bei der Wahl von Benchmarking-Partnern.
Weber/Hirsch (2005)	N = 5 Controllingleiter führender deutscher Unternehmen	Schriftliche Befragung (fünf offene Fragen); keine quantitative Auswertung	Frage nach der Bedeutung, den inhaltlichen Schwerpunkten, dem Erfolg und dem Beitrag des Controlling bei vom Controlling begleiteten Kostensenkungsmaßnahmen; Frage, ob Kostensenkungsmaßnahmen auch für den Controllingbereich geplant sind / kein besonderes Instrument	Reihe von Kostensenkungsmaßnahmen wurde in den letzten drei Jahren durchgeführt; hohe Relevanz des Themas. Schwerpunkte der Maßnahmen (z. B. Bündelung von Aktivitäten) waren produzierende Bereiche sowie Service-Abteilungen. Controlling fungiert als Initiator, Antreiber und Kontrolleur der Kostensenkungsmaßnahmen (Projektleitung). Das Controlling selbst steht dabei weniger im Fokus von Kostensenkungsmaßnahmen.
Welp/Endebrock/Albrecht (1998)	Konstruktionsleiter von Unternehmen des Maschinen- und Fahrzeugbaus: N = 28 Antworten (Rücklaufquote = 47 %)	Schriftliche Befragung; Häufigkeitsanalysen; Mittelwertvergleiche	Welche Bedeutung besitzen Herstellkostenziele bei der Produktentwicklung? Welche Verbreitung / Anwendungshäufigkeit haben Strategien, Methoden und Systeme zur entwicklungs- / konstruktionsbegleitenden Kostenbeurteilung? Welche strukturellen Defizite (Organisation, Kommunikation) behindern die entwicklungs- und konstruktionsbegleitende Kostenbeurteilung? / Target Costing, Wertanalyse	Funktionserfüllung und niedrige Herstellkosten mit der größten Wichtigkeit. Hohe Nachbesserungsquoten treten auf, was sich auf unzureichende Kosteninformationen zurückführen lässt. Qualitative Methoden (z. B. Relativkostentabellen) werden selten, quantitative Methoden (z. B. Such- und Ähnlichkeitskalkulation) und die daraus gewonnenen Informationen werden dagegen häufig eingesetzt. Target Costing und Wertanalyse besitzen eine hohe Verbreitung. Unterstützung der interdisziplinären Kommunikation im Sinne des Simultaneous Engineering wird gefordert.

N = Stichprobenumfang; AICPA = American Institute of Certified Public Accountants; CAM-I = Consortium of Advanced Manufacturing - International

Quelle: Eigene Darstellung.

3.2 Untersuchte Kostenmanagementinstrumente und weitere Schwerpunkte der empirischen Kostenmanagementforschung

Die empirischen Arbeiten zum Kostenmanagement konzentrieren sich sehr stark auf das **Produktkostenmanagement** bzw. **Target Costing** (vgl. z. B. Arnaout (2001a), Binder (1998), Graßhoff und Gräfe (1997), Heine (1995), Kim et al. (2002), Swenson et al. (2003)). Gerade in den 1990er Jahren sind zahlreiche Arbeiten dazu entstanden, da in dieser Zeit diese in Japan entwickelte Methode in Europa in zunehmenden Maße von den Unternehmen eingesetzt worden ist (vgl. Tani, Horváth und von Wangenheim (1996), S. 81). Inhaltlich wird dabei insbesondere auf den Verbreitungsgrad und die methodische Vorgehensweise im Rahmen des Produktkostenmanagements eingegangen. So beschäftigen sich beispielsweise Welp, Endebrock und Albrecht (1998), S. 261 ff., mit der Frage, welche qualitativen und quantitativen Methoden, d. h. welche Kalkulationsverfahren, im Rahmen der entwicklungs- und konstruktionsbegleitenden Kostenbeurteilung Anwendung finden. Arnaout (2001a), S. 189 ff., untersucht in methodischer Hinsicht u. a., welche Verfahren der Zielkostenfestlegung beim Target Costing berücksichtigt werden. Aufgrund der starken Ausrichtung auf das Produktkostenmanagement ist dementsprechend ein Großteil der Studien auch auf industrielle Unternehmen bezogen. Generell fällt auf, dass sich sehr stark auf die einzelnen Planungsschritte des Produktkostenmanagements konzentriert wird, da diese gut erfasst und abgefragt werden können. Andere Einflussfaktoren, wie beispielsweise die Organisation des Target Costing-Prozesses oder die Einbindung der beteiligten Mitarbeiter werden nur am Rande behandelt (vgl. z. B. Arnaout (2001a), S. 213 ff.). Selten wird sich auch bei der Betrachtung des Produktkostenmanagements vom Target Costing gelöst (vgl. Davila und Wouters (2004)). Dabei ist insbesondere bei technologisch hochwertigen Produkten davon auszugehen, dass ein Target Costing-Ansatz allein nicht ausreicht, um ein wettbewerbsfähiges Produkt zu entwickeln (vgl. Davila und Wouters (2004), S. 15).

Ein weiterer Schwerpunkt der empirischen Arbeiten liegt in der Betrachtung des **Benchmarking**. Dabei geht es in den Arbeiten weniger um die konkrete Ausgestaltung und den Erfolg des Benchmarking (vgl. Lamla (1995), Weber et al. (2003)), sondern vielmehr wird nach der Verbreitung des Benchmarking in der Unternehmenspraxis gefragt (vgl. Brede (1994), Franz und Kajüter (2002), die auch nach der Verbreitung anderer Instrumente gefragt haben). Benchmarking stellt demnach das am häufigsten verwendete Instrument dar (vgl. Brede (1994), S. 336 f.; Franz und Kajüter (2002), S. 579 f.; Kajüter (2005), S. 91 f.). Zu berücksichtigen ist jedoch, dass viele Unternehmen den traditionellen Betriebsvergleich mit dem Benchmarking gleichsetzen (vgl. Franz und Kajüter (2002), S. 580; Kajüter (1997), S. 486 f.). Inhaltlich handelt es sich jedoch um grundsätzlich unterschiedliche Konzepte. Während beispielsweise beim trad

len Betriebsvergleich vorrangig monetäre Größen betrachtet und Vergleiche mit Branchenwerten durchgeführt werden, werden beim Benchmarking auch nichtmonetäre Größen in die Analyse einbezogen und immer die Bestleistungen innerhalb der betrachteten Leistungsdimension zugrunde gelegt (vgl. Lamla (1995), S. 54 f.). 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 (vgl. Brokemper (1998), S. 42 ff.; Friedl (2003), S. 337 ff.), wohingegen der traditionelle Betriebsvergleich weder einem genau festgelegten Ablaufschema folgt noch die Planung von Realisationsmaßnahmen vorsieht. Es ist daher davon auszugehen, dass die Unternehmen, die Benchmarking derart systematisch einsetzen, deutlich geringer ist, als es den Erhebungen nach den Eindruck macht. Zusätzlich gilt, dass beim Benchmarking Kennzahlen in den drei Dimensionen Kosten, Zeit und Qualität analysiert werden (vgl. Brokemper (1998), S. 43). Eine genauere Differenzierung des Benchmarking hinsichtlich dieser drei Dimensionen und eine Konzentration auf das **Cost-Benchmarking** (vgl. Hoffjan (1995), S. 160 ff.) findet jedoch bei den vorliegenden Arbeiten nicht statt.

Weitere Arbeiten nutzen die Prozesskostenrechnung, um sich grundlegend mit dem **Prozesskostenmanagement** zu beschäftigen (vgl. Raubach (1996), Stoi (1999)). Beispielsweise wird hier festgestellt, dass durch Prozesskostenmanagement die Transparenz der Kosten und Leistungen erhöht und eine stärker prozessorientierte Kalkulation der Produktkosten vorgenommen werden kann (vgl. Raubach (1996), S. 83 und S. 143 ff.; Stoi (1999), S. 149 ff.). Wie beim Produktkostenmanagement wird auch hier vornehmlich auf methodische Aspekte abgestellt. Verhaltensorientierte Aspekte beziehen sich hauptsächlich auf die Einführung der Prozesskostenrechnung und weniger auf das anschließende Kostenmanagement (vgl. Raubach (1996), S. 95 ff.; Stoi (1999), S. 149 ff.).

In den 1990er Jahren wurde das **Business Process Reengineering** intensiv von Managementtheorie und -praxis behandelt (vgl. Hess und Schuller (2005)). Geprägt wurden die empirischen Beiträge von der Betrachtung verschiedener Einzelfälle. Da sich in der jüngsten Vergangenheit nur noch wenig Arbeiten mit dem Thema beschäftigt haben, scheint es sich beim Business Process Reengineering um ein Modeerscheinung zu handeln (vgl. Hess und Schuller (2005), S. 356). In der deutschen Unternehmenspraxis hat dieses Instrument jedoch weiterhin eine große Bedeutung (vgl. Hess und Schuller (2005), S. 360 ff.), wobei jedoch weniger die im grundlegenden Ansatz von Hammer und Champy (1994), S. 49, vorgesehene radikale Neugestaltung, sondern vielmehr die schrittweise Weiterentwicklung der Geschäftsprozesse angestrebt wird. Da es sich bei der Erhebung von Hess und Schuller (2005) um eine reine Erfassung des Status

Quo handelt, können keine Aussagen über Einflussfaktoren für eine erfolgreiche Gestaltung des Business Process Reengineering abgeleitet werden.

Auch wenn es sich nicht um ein konkretes Instrument handelt, so ist ein weiterer Schwerpunkt der empirischen Arbeiten im Bereich des **unternehmensübergreifenden Kostenmanagements** zu sehen (vgl. Cooper und Slagmulder (2004); Kajüter und Kulmala (2005)). Cooper und Slagmulder (2004) haben anhand der Leistungsverflechtungen einiger japanischer Unternehmen verschiedene Abstufungen der Kooperation von Kunden und Lieferanten hinsichtlich der Produktentwicklung abgeleitet. Da die Möglichkeiten des Kostenmanagements innerhalb des Unternehmens insbesondere bei japanischen Unternehmen ausgereizt worden sind, wird der Fokus des Kostenmanagements zunehmend über die Unternehmensgrenzen hinaus gerichtet. Als ein mögliches Instrument zur Unterstützung des unternehmensübergreifenden Kostenmanagements wird das **Open-Book Accounting** genannt (vgl. Kajüter und Kulmala (2005)). Hier sorgt jedoch häufig eine unzureichende Vertrauensbasis dafür, dass das Open-Book Accounting nicht realisiert wird.

Neben den genannten Schwerpunkten existieren weitere Arbeiten, die sich mit Einzelaspekten des Kostenmanagements beschäftigt haben. Ein Ansatz besteht darin, sich von der Fokussierung auf das Produktkostenmanagement zu lösen und andere Unternehmensarten oder -bereiche zu betrachten. Bergmann (2003) entwickelt ein **Kostenmanagementmodell für die öffentliche Verwaltung** (öffentlicher Nahverkehr), das auf empirischen Erkenntnissen aufbaut. Scherz (1998) spricht in seiner Arbeit zwar nicht explizit von Kostenmanagement, jedoch ist die Entwicklung von **Verrechnungspreisen für unternehmensinterne Dienstleistungen** als Ansatz eines Gemeinkostenmanagements anzusehen. Ein alternativer Ansatz besteht darin, andere Ziele des Kostenmanagements zu untersuchen. Vorrangig geht es in den betrachteten Untersuchungen um die Kostensenkung. Funke (1995) beschäftigt sich dagegen mit der **Kostenstruktur** von Unternehmen und zeigt Wege auf, wie dem gestiegenen Fixkostenanteil und dem damit verbundenen erhöhten Beschäftigungsrisiko durch eine Variabilisierung der Kosten entgegengewirkt werden kann (vgl. Funke (1995), S. 213 ff.). Ein weiteres Ziel, das im Endeffekt auch zur Kostensenkung beiträgt, ist in der Beeinflussung des **Kostenbewusstseins** der Mitarbeiter zu sehen. Shields und Young (1994) haben sich mit diesem schwer zu erfassenden Konstrukt beschäftigt und gehen davon aus, dass allein schon die stärkere Einbindung der Mitarbeiter z. B. im Rahmen von Budgetierungsprozessen zu einem erhöhten Kostenbewusstsein führen kann.

Der Überblick über die Schwerpunkte der betrachteten Arbeiten macht deutlich, dass sich die Ergebnisse der empirischen Arbeiten häufig auf einen speziellen Aspekt des Kostenmanage-

ments, wie z. B. den Einsatzgrad verschiedener Kostenmanagementinstrumente konzentrieren (z. B. Brede (1994), Franz und Kajüter (1997)). Des Weiteren fällt auf, dass eine sehr starke Fokussierung auf methodische Aspekte des Kostenmanagements vorliegt, insbesondere dann, wenn die Arbeiten aus dem Controlling stammen (siehe auch Kajüter (2000), S. 43). Daneben beschäftigen sich ingenieurswissenschaftliche Beiträge vorrangig mit dem Produktkostenmanagement. Bis auf wenige Ausnahmen (vgl. Brokemper (1998), S. 201 ff.) findet zudem keine Verknüpfung der verschiedenen Instrumente statt. Ebenso fehlt es zumeist an einer Einordnung der Instrumente in einen übergeordneten konzeptionellen Rahmen (vgl. Kajüter (2000), S. 44 und S. 465 f.). Zusammenfassend ist festzustellen dass das Kostenmanagement hier vorrangig anhand eines Instruments dargestellt, wobei andere relevante Einflussfaktoren aus dem organisatorischen und verhaltensbezogenen Bereich, wie beispielsweise Wiederstände der beteiligten Personen (vgl. Konle (2003), S. 42 ff.), vernachlässigt werden.

3.3 Methodische Vorgehensweise

3.3.1 Datengrundlage

Die vorliegenden empirischen Arbeiten basieren zumeist auf Einzelfallstudien und kleinzahligen Erhebungen. Untersuchungen in großzahliger Form, die generalisierbare und repräsentative Aussagen ermöglichen würden, sind relativ selten zu finden. Darüber hinaus entstammt die Datenbasis 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 Industriezweige 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. Daher lassen sich auch keine empirischen Arbeiten finden, die sich empirisch mit einem Kostenmanagement bei Dienstleistungen beschäftigen. Da Vollerhebungen zu aufwändig und kostspielig sind, ist allen Arbeiten der empirischen Kostenmanagementforschung gemeinsam, dass eine Teilerhebung (Stichprobe) vorgenommen worden ist. Die Auswahl erfolgte dabei häufig nichtzufällig, indem beispielsweise Unternehmen befragt worden sind, zu denen bereits Kontakte vorlagen (vgl. z. B. Brokemper (1998), S. 53 f.; Scherz (1997), S. 97). Neben der geringen Fallzahl sorgt auch diese nichtzufällige Auswahl dafür, dass die Arbeiten keinen Anspruch auf Repräsentativität erheben und die Aussagen verallgemeinert werden können (vgl. Böhler (2004), S. 135; Good (2002), S. 34).

3.3.2 Datenauswertung

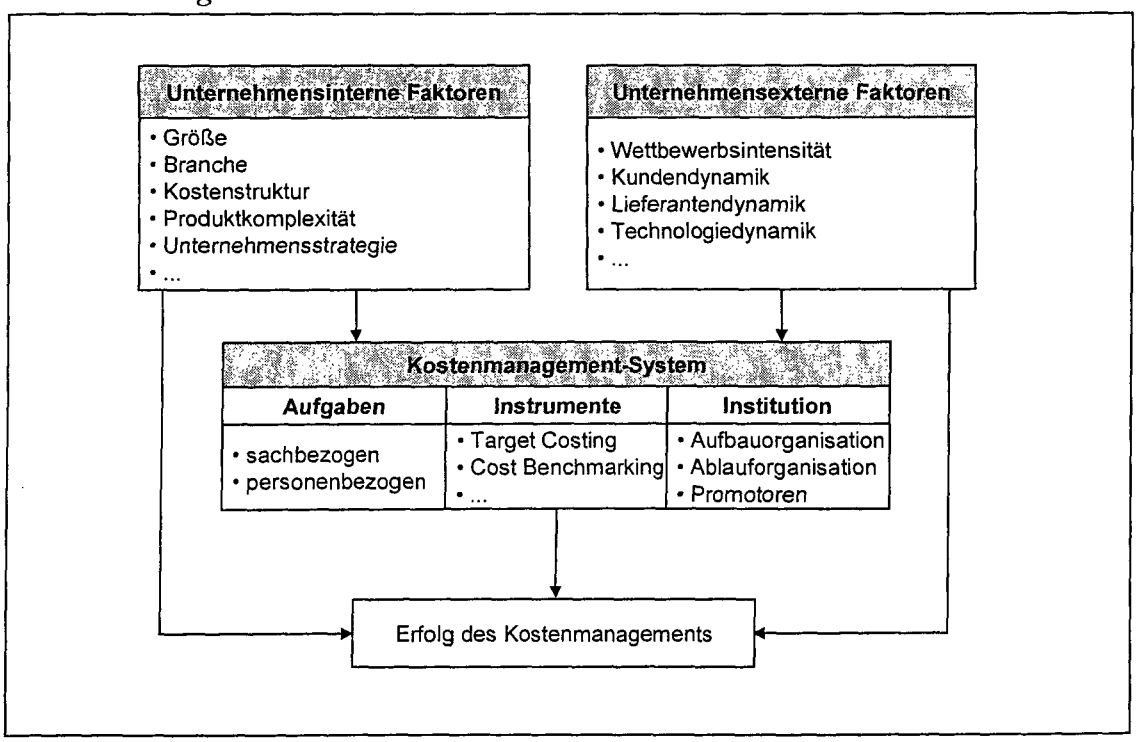
Die Daten werden insbesondere bei Einzelfallstudien in qualitativer Form ausgewertet. Vergleichende Fallstudien (vgl. Kajüter (2000), S. 265 ff.) finden dabei in der Regel kaum Anwendung (siehe auch Kajüter (2000), S. 44). Daneben werden bei schriftlichen Befragungen die vorliegenden Daten zumeist deskriptiv ausgewertet. Zudem mangelt es vielen Arbeiten an einer objektiv nachvollziehbaren Operationalisierung der theoretischen Überlegungen (vgl. Kajüter (2000), S. 53). Selten wird auch der Versuch unternommen, Zusammenhänge zwischen den einzelnen untersuchten Variablen herzustellen. Ist dies der Fall, so wird dies in der Regel über bivariate Korrelationsanalysen durchgeführt (vgl. Arnaout (2001a), Kajüter (2005), Stoi (1999)). Problematisch dabei ist jedoch, dass die festgestellten Zusammenhänge auch Scheinkorrelationen ausdrücken können, weil der Zusammenhang der Variablen isoliert, d. h. ohne Berücksichtigung weiterer möglicher, verstärkender oder abschwächender Einflussgrößen betrachtet wird. Insgesamt befinden sich die angewandten Methoden zur Datenauswertung auf einem vergleichsweise niedrigen Niveau. Multivariate Ansätze, die derartige Effekte berücksichtigen würden, haben bisher im deutschsprachigen Raum im Rahmen der empirischen Forschung zum Kostenmanagement keine Anwendung gefunden. Die amerikanischen Beiträge dagegen verwenden multivariate Methoden (z. B. Faktorenanalysen, Regressionsanalysen), 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 leisten. Gerade hinsichtlich von Gestaltungsempfehlungen und angesichts knapper Ressourcen ist es notwendig, sich zunächst einmal auf Faktoren zu konzentrieren, die den größten Einfluss auf eine erfolgreiche Gestaltung des Kostenmanagements aufweisen.

Schließlich sollte jede empirische Untersuchung Aussagen zur Qualität des Messvorgangs enthalten. Insbesondere bei schriftlichen Befragungen muss geprüft werden, inwieweit die Reliabilität (Zuverlässigkeit) und Validität (Gültigkeit) der Befragung gewährleistet wurde (vgl. Himme (2006), S. 383). Aussagen dazu finden sich jedoch in den Arbeiten nicht, sodass eine Beurteilung der Aussagefähigkeit der Ergebnisse nicht möglich ist.

3.4 Darstellung eines konzeptionellen Bezugsrahmens als Basis der empirischen Forschung zum Kostenmanagement

Durch die Konzentration auf einzelne Instrumente und bestimmte Industriezweige ist die empirische Kostenmanagementforschung durch zahlreiche Einzelaussagen geprägt. Eine umfassende Betrachtung des Kostenmanagements ist bisher nur in unzureichender Form vorgenommen worden. Sicherlich ist der Erhebungsaufwand und die Vielzahl zu berücksichtigender Faktoren ein Grund, warum eine Fokussierung auf Einzelaspekte stattfindet. Der Beitrag von Kajüter (2005) zeigt jedoch, dass es durchaus möglich ist, Aussagen losgelöst von bestimmten Industrien und Instrumenten abzuleiten und die Einzelergebnisse in ein Gesamtmodell zu integrieren. Wie oben gezeigt wurde, sollten dabei neben den instrumentellen auch funktionale und institutionale Elemente des Kostenmanagements bei empirischen Untersuchungen Berücksichtigung finden. Abbildung 1 stellt ein idealtypisches Modell dar, das als konzeptioneller Bezugsrahmen für empirische Untersuchungen dienen kann und über die instrumentelle Sichtweise hinausgeht (siehe zu einem ähnlichen Modell Kajüter (2005), S. 82).

Abbildung 1: *Idealtypisches Modell zur empirischen Untersuchung des Kostenmanagements*



Quelle: Eigene Darstellung.

Hinsichtlich der **Aufgaben** des Kostenmanagements sollte in sach- und personenbezogene Aufgabe unterschieden werden (vgl. Friedl (1997), S. 419 ff.; Konle (2003), S. 31 und S. 49; Schweitzer und Friedl (1999), S. 279 ff.). Die **sachbezogenen Aufgaben** umfassen die Planung, Durchsetzung und Kontrolle der kostenzielorientierten Vorgaben. Da das Unterneh-

mensziel als Restriktion des Kostenmanagements anzusehen ist, gehört auch die Leistungssicherung und -beurteilung mittels eines geeigneten Performance Measurements zu den sachbezogenen Aufgaben. Die im Rahmen bestehender Kostenmanagement-Konzeptionen bisher weitgehend vernachlässigten **personenbezogenen Aufgaben** beziehen sich auf die kostenzielorientierte Verhaltensbeeinflussung der Entscheidungsträger. Insbesondere bedeutet dies, dass die Mitarbeiter durch geeignete Maßnahmen zu einem Erfolg versprechenden Kostenmanagement motiviert werden müssen. Empirische Arbeiten in einem anderen, jedoch ähnlichen Kontext belegen, dass der Berücksichtigung verhaltensorientierter Faktoren eine entscheidende Rolle beigemessen wird. Hervorzuheben ist hier die Arbeit von Chenhall (2004), der die Rolle von kognitiven (aufgabenbezogenen) und affektiven Konflikten bei der Einführung von Activity-Based Costing-Systemen untersucht hat. Als Ergebnis zeigt sich, dass weniger methodischen Aspekten, sondern vielmehr dem systematischen Entgegenwirken von Konflikten (z. B. über Partizipation und Schulungen) die entscheidende Rolle für den Erfolg der Einführung des Activity-Based Costing zukommt. Dies kann als Indiz gelten, auch im Rahmen des Kostenmanagements derartige Verhaltenskomponenten mit zu untersuchen. Daneben sind **institutionale Aspekte** des Kostenmanagements in eine umfassende Kostenmanagement-Konzeption zu integrieren, da nur so eine effektive und effiziente Aufgabenerfüllung und Zielerreichung gelingen kann. So wäre im Rahmen der **Aufbauorganisation** (vgl. Frost (2004), Sp. 46 ff.) zu untersuchen, welche Faktoren die Aufgaben- und Kompetenzverteilung für ein erfolgreiches Kostenmanagement beeinflussen und wie Kostenmanagement in Unternehmen institutional verankert wird (vgl. Konle (2003), S. 62 ff.). Hinsichtlich der **Ablauforganisation** (vgl. Frost (2004), Sp. 49 f.; Reiß (1999), S. 249 ff.) stellt sich die Frage, inwieweit Kostenmanagementaufgaben in Form von geregelten Abläufen erfüllt werden. Die Planung, Sicherung, Kontrolle und Durchsetzung der kostenorientierten Vorgaben bilden dabei sicherlich die Grundstruktur des Kostenmanagementprozesses (vgl. Konle (2003), S. 68). Schließlich zeigen die Untersuchungen teilweise auf, dass der Existenz von **Promotoren** beim Kostenmanagement besondere Bedeutung zukommt (vgl. Kajüter (2002), S. 578; Raubach (1996), S. 99, der dies jedoch im Zusammenhang mit der Einführung der Prozesskostenrechnung feststellt). Da beim Kostenmanagement mit massiven Wiederständen zu rechnen ist (vgl. Shields und Young (1991), S. 452 ff.), sollte auch in Erwägung gezogen werden, das Promotoren-Modell aus dem Innovationsmanagement (vgl. Hauschildt und Chakrabarti (1988), S. 381 ff.) zu übertragen und die Ausprägung und den Einfluss der verschiedenen Promotorenrollen zu untersuchen (siehe dazu Konle (2003), S. 73 ff.).[7] Auch für

[7] Shields und Young (1991), S. 454 f., sprechen in diesem Zusammenhang von "Champions", die für ein erfolgreiches Kostenmanagement notwendig sind.

spezielle Instrumente des Kostenmanagements (z. B. Target Costing) wird konzeptionell auf die Bedeutung von Promotoren hingewiesen (vgl. Seidenschwarz (1993), S. 273).

Kennzeichnend für die betrachteten Arbeiten ist, dass zumeist einfach der Status Quo erfasst wird und keine kausalen Zusammenhänge herausgearbeitet werden. Insbesondere die Frage nach der **Zielerreichung** bzw. den für den **Erfolg des Kostenmanagements** relevanten Einflussfaktoren wird unzureichend beantwortet, da eine Erfolgsmessung in den meisten Fällen unterbleibt. Einzig in der Arbeit von Kajüter (2005), S. 94 ff., wird mit der Effizienz des Kostenmanagements ein Konstrukt zur Erfolgsmessung verwendet. Dieses wird über die Indikatoren Zielerreichung, Qualität der Methodenunterstützung und Effektivität der Maßnahmen gebildet. Diese sind jedoch noch nicht sehr konkret formuliert bzw. da bis auf die Zielerreichung genauere Angaben zu den Indikatoren fehlen, kann keine detaillierte Beurteilung vorgenommen werden. Dennoch ist festzuhalten, dass hiermit eine mögliche Operationalisierung des Kostenmanagementerfolgs vorliegt.

Schließlich sollten in das idealtypische Modell auch **unternehmensinterne und -externe Faktoren** aufgenommen werden. Der situative Ansatz (Kontingenztheorie) der Organisationstheorie beschreibt, dass sich unterschiedliche Organisationsstrukturen und Verhaltensweisen auf unterschiedliche Situationen zurückführen lassen, in denen sich die entsprechende Organisation zurzeit befindet (vgl. Kieser (2006), S. 218 ff.). 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 (vgl. Otley (1980), Waterhouse und Tiessen (1978)) und bei der Ausgestaltung von Management-Kontroll-Systemen (vgl. Chenhall (2003)) aufgegriffen. Es ist daher naheliegend, ebenfalls eine Abhängigkeit des Kostenmanagements von der Ausprägung verschiedener Umwelt- und Unternehmensfaktoren zu vermuten (siehe auch Kajüter (2005), S. 80 f.). Externe Faktoren (z. B. Wettbewerbsintensität, Technologiedynamik) sind im Gegensatz zu den internen Faktoren (z. B. Größe, Wettbewerbsstrategie) von Unternehmen nicht zu beeinflussen (vgl. Kieser (2006), S. 221 f.). Ein wichtiger Unternehmensfaktor mit zentralem Einfluss auf die Ausgestaltung des Kostenmanagements ist in der Unternehmensstrategie zu sehen. So beschreiben Schweitzer und Friedl (1997), S. 456 ff., die unterschiedliche Ausgestaltung des Kostenmanagements, je nachdem, ob eine Kostenführerschafts- oder Differenzierungsstrategie verfolgt wird. Weitere Kontextfaktoren, die in Abbildung 1 aufgeführt sind, entstammen den untersuchten Arbeiten (vgl. z. B. Arnaout (2001a), S. 168 ff.; Stoi (1999), S. 143 ff.).

4 Leitlinien für die weitere empirische Vorgehensweise

4.1. Leitlinien zu inhaltliche Zielen

1. Da es sich beim Kostenmanagement um ein sehr sensibles Thema handelt, sollten stärker personenbezogene Aspekte in den Vordergrund rücken.

Die Arbeiten konzentrieren sich vorrangig auf Instrumente und die einzelnen zu vollziehenden Planungsschritte. Widerstände, die diesbezüglich auftreten könnten, werden nicht berücksichtigt. Kostenmanagement beinhaltet den Begriff „Management", und Management bedeutet eben nicht nur die Betrachtung von Sachaspekten, sondern auch die Beeinflussung des Verhaltens und die Führung von Mitarbeitern (vgl. Chenhall (2004), S. 25 ff.; Laux und Liermann (2005), S. 119 ff.; Wild (1974), S. 153 ff.). Auch Franz und Kajüter (1997), S. 501, haben bereits darauf hingewiesen, dass Verhaltensaspekte im Kostenmanagement stärker berücksichtigt werden müssten. Die personenbezogenen Aufgaben sind zudem durch eine entsprechende Organisation zu unterstützen (vgl. Abschnitt 3.4). Sicherlich ist die Berücksichtigung personenbezogener Aspekte neben den instrumentellen und institutionalen Elementen mit einem erheblichen Operationalisierungs- und Erfassungsaufwand verbunden. Nimmt man diesen Aufwand jedoch nicht auf sich, bleiben empirische Aussagen zum Kostenmanagement unpräzise und unvollständig.

2. Weitere Arbeiten sollten über eine reine Erfassung des Status Quo hinausgehen und Managementempfehlungen ableiten.

Die Arbeiten sind durch eine Abfrage der existierenden Kostenmanagementsituation gekennzeichnet (z. B. Franz und Kajüter (2002)). Es fehlen jedoch konkrete Handlungsanweisungen, wie bei einem erfolgreichen Kostenmanagement vorzugehen ist. Die Leistung der bestehenden Arbeiten besteht darin, die Bedeutung des Kostenmanagements bzw. verschiedener Instrumente in der Unternehmenspraxis festzustellen. Geht es jedoch nach dem Gestaltungsauftrag der Betriebswirtschaftslehre, so besteht ein Ziel darin, der Wirtschaftspraxis Ratschläge zur effizienteren Gestaltung von Entscheidungsprozessen zu geben (vgl. Hauschildt (2003), S. 9). Diese können zwar sicherlich auch allein auf theoretische Erwägungen zurückgreifen. Liegen aber zusätzliche empirische Befunde vor, können bessere Ratschläge gegeben werden.

3. Eine Berücksichtigung von Kontextfaktoren fand bisher nicht im ausreichenden Maße statt.

Kajüter (2005), S. 81, stellt in Anlehnung an den situativen Ansatz fest, dass das Kostenmanagement je nach Unternehmenssituation unterschiedlich ausgestaltet wird. Gerade weil Kostenmanagement häufig als Reaktion auf das Vorliegen einer bestimmten internen oder externen Situation betrieben wird, sollten interne und externe Kontextfaktoren stärker in die Be-

trachtung einbezogen werden (siehe Abschnitt 3.4.). Es sollten daher in Zukunft insbesondere die Unternehmensgröße, Branchenzugehörigkeit, Kostenstruktur, Produktkomplexität und Unternehmensstrategie als Unternehmensfaktoren sowie die Wettbewerbsintensität und Dynamik des Unternehmensumfelds als Umweltfaktoren in der empirischen Forschung zum Kostenmanagement berücksichtigt werden (vgl. Chenhall (2003), S. 136 ff.; Kajüter (2005), S. 81; Stoi (1999), S. 200 f.).

4.2. Leitlinien zur Datengrundlage und zur methodischen Vorgehensweise

1. *Es sollten größere Datenbasen verwendet werden, um zu stabileren Ergebnissen zu gelangen.*

Auffällig sind die häufig auftretenden kleinen Stichproben. Gerade wenn dem Anspruch gefolgt wird, generalisierbare und repräsentative Gestaltungsempfehlungen abzuleiten, ist eine breite, großzahlige Datenbasis erforderlich. Des Weiteren ergibt sich die Forderung nach einen großen Datenbasis daraus, dass bei Zugrundelegung des konzeptionellen Bezugsrahmens aus Abschnitt 3.4 eine Vielzahl an Paramtern zu schätzen sein wird und eine Auswertung nur dann erfolgreich sein kann, wenn genügend Freiheitsgrade vorliegen. Soll beispielsweise eine einfache lineare Regressionsanalyse durchgeführt werden, wird als Bedingung für die Ermittlung signifikanter Zusammenhänge gefordert, dass die Anzahl der Beobachtungen mindestens das Drei- bis Fünffache der Anzahl der zu schätzenden Parameter beträgt (vgl. Albers und Skiera (2000), S. 218).

2. *Stichproben sollten breit angelegt werden, um verschiedene Branchen miteinander vergleichen zu können bzw. um aus Unterschieden zu lernen.*

Die Stichproben sind zumeist auf einen sehr spezifischen Unternehmenskontext begrenzt. Die Aussagen sind daher auch nur für diesen bestimmten oder sehr ähnliche Industriezweige gültig. Gerade hinsichtlich der institutionellen und verhaltensorientierten Aspekte sollten sich jedoch kontextübergreifende Aussagen und Gestaltungsempfehlungen ableiten lassen. Voraussetzung sind dann aber auch hier die Anwendung von Auswertungsmethoden, die den Einfluss der Kontextfaktoren herausfiltern bzw. kontrollieren.

3. *Es sollten leistungsfähigere Auswertungsmethoden angewendet werden, um zu aussagefähigeren Ergebnissen zu gelangen.*

Die angewendeten Auswertungsmethoden befinden sich zumeist auf einem niedrigeren Niveau. Insbesondere im Hinblick auf abzuleitende Managementempfehlungen kann so nicht dargestellt werden, welche Maßnahmen besondere Bedeutung für das Kostenmanagement haben. Zunächst einmal erscheint dabei problematisch, dass es sich bei den institutionalen, aber vor allem bei den personenbezogenen Aufgaben des Kostenmanagements um nicht direkt

beobachtbare Größen (latente Konstrukte) handelt. Inzwischen gibt es jedoch zahlreiche Beiträge, die sich mit der Messung derartiger latenter Konstrukte beschäftigen (vgl. z. B. Jarvis, MacKenzie und Podsakoff (2003)). Da es für das Kostenmanagement von Bedeutung ist, die Relevanz einzelner Managementmaßnahmen für den Kostenmanagementerfolg zu bestimmen, sollten vorrangig sog. formative Messmodelle zugrunde gelegt werden (vgl. Albers und Hildebrandt (2006), S. 10 ff.). Des Weiteren existieren leistungsstarke, kausalanalytische Auswertungsmethoden, die eine Prioritätensetzung in Bezug auf die Managementmaßnahmen ermöglichen könnten (z. B. das Partial Least Squares-Verfahren; siehe dazu beispielsweise Götz und Liehr-Gobbers (2004)).[8] Diese können jedoch nur angewendet werden, wenn man sich an gewisse Grundregeln für eine gehaltvolle empirische Forschung hält (z. B. bei der Konstruktmessung auf Konsistenz mit existierenden Arbeiten achten und Kontrollvariablen hinreichend berücksichtigen; siehe dazu Homburg und Klarmann (2003), S. 75 ff.).

5 Ausblick

Kostenmanagement ist ein Thema, mit dem sich die Unternehmen in der Vergangenheit stark beschäftigt haben bzw. weiterhin beschäftigen werden. Häufig wird in der Unternehmenspraxis Kostenmanagement vorrangig mit dem Ziel der Kostensenkung verfolgt. Andere Ziele, wie beispielsweise die Variabilisierung der Kosten (vgl. Funke (1995), S. 213 ff.) haben zumeist eine geringere Priorität. Da jedoch die Kostensenkung irgendwann an ihre Grenzen stoßen kann, wäre es von Interesse zu verfolgen, ob andere Ziele zukünftig an Bedeutung zunehmen. Zusätzlich wurde bei der Betrachtung der Ziele der Zeithorizont bisher vernachlässigt. Die Frage, ob die verfolgten Ziele 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) ermöglichen würden.

Das **unternehmensübergreifende Kostenmanagement** ist ein weiteres Forschungsfeld, dessen Erkenntnisstand sicherlich noch zu erweitern ist. Insbesondere weitere Überlegungen und empirische Befunde, welche Einflussfaktoren und Instrumente für das Zustandekommen einer Kostengestaltung über Unternehmensgrenzen hinweg von Bedeutung sind, könnten hier den Erkenntnisstand verbessern.

Schließlich hat sich das empirische Kostenmanagement vorrangig mit direkten und indirekten Leistungsbereichen und Industriegüterunternehmen beschäftigt. Empirisch fundierte Aussagen zum Kostenmanagement bei **internen Dienstleistungen** und **Dienstleistungsunterneh-**

[8] Siehe zu einer Anwendung des Partial Least Squares-Verfahrens im Bereich des Management Accounting beispielsweise Chenhall (2004), S. 31 ff.

men sowie Unterschieden zu Sachleistungen bzw. Industriegüterunternehmen fehlen daher. Die Ursache ist vermutlich in einer fehlenden konzeptionellen Basis und dem Problem der Messbarkeit von Dienstleistungen zu sehen. Inzwischen existieren jedoch verschiedene theoretische Konzepte zum Kostenmanagement von Dienstleistungen (vgl. z. B. Baumöl (1999); Konle (2003), S. 118 ff.; Niemand (1996); Scherz (1998), S. 161 ff.), die als Ausgangspunkt für empirische Beiträge zum Kostenmanagement von Dienstleistungen dienen könnten.

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 (vgl. 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 Anwendungsstands in der Praxis, der wiederum Anregungen für die theoretische Diskussion liefert. Momentan scheint sich die empirische Kostenmanagementforschung in einem Übergang hin zur Erklärung von Zusammenhängen zu befinden. Die Anzahl der Beiträge, die auf der Basis von theoretischen Überlegungen Hypothesen zum Kostenmanagement generieren und diese empirisch überprüfen, sollte daher in der Zukunft steigen.

Literaturverzeichnis

Albers, Sönke und Bernd Skiera (2000): Regressionsanalyse. In: Hermann, A. und C. Homburg (Hrsg.): *Marktforschung*, 2. Aufl., Wiesbaden, S. 203-236.

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*, 58(1), S. 2-33.

Arnaout, Ali (2001a): Target Costing in der deutschen Unternehmenspraxis. München 2001.

Arnaout, Ali (2001b): Anwendungsstand des Target Costing in deutschen Großunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: *Controlling*, 13(6), S. 289-300.

Baumöl, Ulrike (1999): Target Costing bei der Softwareentwicklung: Eine Controlling-Konzeption und instrumentelle Umsetzung für die Anwendungssoftware. München 1999.

Bergmann, Michael (2003): Kostenmanagement in den öffentlichen Unternehmen. Dargestellt unter besonderer Bezugnahme auf den öffentlichen Personennahverkehr in der Bundesrepublik Deutschland. Berlin 2003.

Binder, Markus (1998): Produktkostenmanagement in Entwicklung und Konstruktion. Wiesbaden 1998.

Böhler, Heymo (2004): Marktforschung. 3. Aufl., Stuttgart et al. 2004.

Brede, Hauke (1994): Verbreitung des Kostenmanagements in schweizerischen Grossunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: *Die Unternehmung*, 48(5), S. 335-350.

Brokemper, Andreas (1998): Strategieorientiertes Kostenmanagement. München 1998.

Burger, Anton (1999): Kostenmanagement. 3. Aufl., München 1999.

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*, 28(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*, 16, S. 19-44.

Cooper, Robin und Regine Slagmulder (2004): Interorganizational Cost Management and Relational Context. In: *Accounting, Organizations & Society*, 29(1), S. 1-26.

Davila, Antonio und Marc Wouters (2004): Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management. In: *Accounting Horizons*, 18(1), S. 13-26.

Fischer, Thomas M. (1993): Kostenmanagement strategischer Erfolgsfaktoren. Instrumente zur operativen Steuerung der strategischen Schlüsselfaktoren Qualität, Flexibilität und Schnelligkeit. München 1993.

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.

Friedl, Birgit (1997): Strategieorientiertes Kostenmanagement in der Industrieunternehmung. In: Küpper, H.-U. und E. Trossmann (Hrsg.): *Das Rechnungsfeld im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management. Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag,* Berlin, S. 413-432.

Friedl, Birgit (2003): Controlling. Stuttgart 2003.

Friedl, Birgit (2004): Kostenrechnung. Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung. München et al. 2004.

Fröhling, Oliver (1994): Dynamisches Kostenmanagement: konzeptionelle Grundlagen und praktische Umsetzung im Rahmen eines strategischen Kosten- und Erfolgs-Controlling. München 1994.

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 1995.

Good, Phillip I. (2002): Resampling Methods: A Practical Guide to Data Analysis. 2. Aufl., Boston et al. 2002.

Götz, Oliver und Kerstin Liehr-Gobbers (2004): Analyse von Strukturgleichungsmodellen mit Hilfe der Partial-Least-Squares(PLS)-Methode. In: *Die Betriebswirtschaft,* 64(6), S. 714-738.

Götze, Uwe (2004): Kostenrechnung und Kostenmanagement. 3. Aufl., Berlin et al. 2004.

Graßhoff, Jürgen und Christian Gräfe (1997): Projektbezogenes Kostenmanagement in der Produktentwicklung – Ergebnisse einer Fragebogenaktion. In: Controller-Magazin, 22(5), S. 313-316.

Greulich, Peter A., Kalbfell, Ulrich, Lengsfeld, Stephan und Ulf Schiller (2004): Kapazitätsdimensionierung durch aktivitätsorientiertes Kostenmanagement am Beispiel eines Fernsehanbieters. In: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung,* 56(5), S. 470-486.

Hammer, Michael und James Champy (1994): Business Reengineering: Die Radikalkur für das Unternehmen. 2. Aufl., Frankfurt/Main et al. 1994.

Hansen, Don R. und Maryanne M. Mowen (2003): Cost Management: Accounting and Control. 4. Aufl., Mason (Ohio) 2003.

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,* 57(6), S. 378-388.

Heine, Andreas (1995): Entwicklungsbegleitendes Produktkostenmanagement: Gestaltung des Führungssystems am Beispiel der Autoindustrie. Wiesbaden 1995.

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,* 57(4), S. 355-373.

Himme, Alexander (2006): Gütekriterien der Messung: Reliabilität, Validität und Generalisierbarkeit. In: Albers, S. et al. (Hrsg.): *Methodik der empirischen Forschung,* Wiesbaden, S. 383-400.

Hoffjan, Andreas (1995): Cost Benchmarking als Instrument des strategischen Kostenmanagement. In: *Zeitschrift für Planung,* 6(2), S. 155-166.

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.

Horváth, Péter und Andreas Brokemper (1998): Strategieorientiertes Kostenmanagement. Thesen zum Einsatz von Kosteninformationen im strategischen Planungsprozess. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft,* 68(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 Memebers. In: *Management Accounting,* 69(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,* 6(2), S. 137-153.

Innes, John und Falconer Mitchell (1997): The Application of Acvtivity-based Costing in the United Kingdom's Financial Institutions. In: *Service Industries Journal,* 17(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,* 11(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,* 30(2), S. 199-218.

Kajüter, Peter (2000): Proaktives Kostenmanagement: Konzeption und Realprofile. Wiesbaden 2000.

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,* 57(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,* 16(2), S. 179-204.

Kieser, Alfred (2006): Der Situative Ansatz. In: Kieser, A. und M. Ebers (Hrsg.): *Organisationstheorien,* 6. Aufl., Stuttgart, S. 215-245.

Kim, Il-woon, Ansari, Shahid, Bell, Jan und Dan Swenson (2002): Target Costing Practices in the United States. In: *Controlling,* 14(11), S. 607-614.

Konle, Matthias (2003): Entwurf einer Konzeption für das potentialorientierte Kostenmanagement in Dienstleistungsunternehmen. Berlin 2003.

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.

Lamla, Joachim (1995): Prozessbenchmarking: dargestellt an Unternehmen der Antriebstechnik. München 1995.

Laux, Helmut und Felix Liermann (2005): Grundlagen der Organisation: die Steuerung von Entscheidungen als Grundproblem der Betriebswirtschaftslehre. 6. Aufl., Berlin et al. 2005.

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.

Männel, Wolfgang (1995): Ziele und Aufgabenfelder des Kostenmanagements. In: Reichmann, T. (Hrsg.): *Handbuch Kosten- und Erfolgs-Controlling,* München, S. 25-45.

McGowan, Annie S. und Thomas P. Klammer (1997): Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation. In: *Journal of Management Accounting Research,* 9, S. 217-237.

Monden, Yasuhiro (1999): Wege zur Kostensenkung: Target Costing und Kaizen Costing. München 1999.

Niemand, Stefan (1996): Target Costing für industrielle Dienstleistungen. München 1996.

Otley, David T. (1980): The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. In: *Accounting, Organizations & Society,* 5(4), S. 413-428.

Raubach, Christian J. (1996): Steigerung der Kosten-Leistungs-Transparenz durch Prozesskostenmanagement in der Industrie. St. Gallen 1996.

Reiß, Michael (1999): Führung. In: Corsten, H. et al. (Hrsg.): *Betriebswirtschaftslehre,* 3. Aufl., München/Wien, S. 209-304.

Rösler, Frank (1996): Target Costing in der Automobilindustrie. Wiesbaden 1996.

Scherz, Eduard (1998): Verrechnungspreise für unternehmensinterne Dienstleistungen. Wiesbaden 1998.

Schmalenbach, Eugen (1963): Kostenrechnung und Preispolitik. 8. Aufl., Köln/Opladen 1963.

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 1993.

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 1993.

Shields, Michael D. (1997): Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. In: *Journal of Management Accounting Research,* 9, S. 3-61.

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,* 9, S. 175-196.

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*, Engelwood Cliffs (New Jersey), S. 450-460.

Stoi, Roman (1999): Prozessorientiertes Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis: eine empirische Untersuchung. München 1999.

Swenson, Dan (1995): The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry. In: *Journal of Management Accounting Research,* 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*, 4(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,* 8(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,* 5(1), S. 67-81.

Waterhouse, J.H. und Peter Tiessen (1978): A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. In: *Accounting, Organizations & Society,* 3(1), S. 65-76.

Weber, Jürgen, Aust, René, Riedler, Susanne und Barbara E. Weißenberger (2003): Benchmarking als Instrument empirischer Forschung - Erfahrungen aus dem Benchmarking von Controllerbereichen. In: Weber, J. und J. Kunz (Hrsg.): *Empirische Controllingforschung. Begründung – Beispiele – Ergebnisse,* Wiesbaden, S. 289-319.

Weber, Jürgen und Bernhard Hirsch (2005): Kostensenkungsmaßnahmen und die Rolle des Controllings - Empirische Erkenntnisse aus deutschen Unternehmen. In: *Zeitschrift für Controlling und Management,* 49(Sonderheft 1), S. 11-15.

Welp, Ewald G., Endebrock, Klaus und Karsten Albrecht (1998): Entwicklungs- und konstruktionsbegleitende Kostenbeurteilung – Ergebnisse einer Befragung unter Konstruktionsleitern. In: *Kostenrechnungspraxis,* 42(5), S. 257-265.

Werner, Hartmut (1997): Strategisches Forschungs- und Entwicklungs-Controlling. Wiesbaden 1997.

Wild, Jürgen (1974): Betriebswirtschaftliche Führungslehre und Führungsmodelle. In: Wild, J. (Hrsg.): *Unternehmungsführung. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 75. Geburtstag*, Berlin, S. 141-179.