

Himme, Alexander

**Working Paper**

## Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung

Arbeitspapiere des Lehrstuhls für Innovation, Neue Medien und Marketing, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Universität Kiel

*Suggested Citation:* Himme, Alexander (2008) : Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, Arbeitspapiere des Lehrstuhls für Innovation, Neue Medien und Marketing, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Universität Kiel, ZBW - Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft, Kiel, Hamburg

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/22073>

**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.*

# **Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung**

Alexander Himme

## **Zusammenfassung**

Kostenmanagement ist konzeptionell in breiter Form untersucht worden. Ergänzend dazu sind einige empirische Beiträge vorzufinden, die insbesondere die Verbreitung und Ausgestaltung verschiedener Kostenmanagement-Instrumente (z. B. Target Costing) und methodische Aspekte (z. B. Formen der Kostenplanung) untersucht haben. Konzeptionell wird darauf hingewiesen, dass Kostenmanagement nur dann erfolgreich sein kann, wenn auf das Verhalten der Betroffenen entsprechend eingewirkt und Widerständen gegenüber Veränderungen entgegengewirkt wird. Die vorliegende empirische Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass insbesondere dem Engagement des Top Managements und der Partizipation der Betroffenen eine zentrale Bedeutung für den Erfolg des Kostenmanagements zukommt.

## **Summary**

Cost management has been broadly discussed on a conceptual basis. However, so far empirical research is mainly focused on the design of cost management instruments (e. g. target costing) and methodical issues (e. g. cost planning methods). It is argued that human behavior and resistance to change play an important role in cost management. Therefore, this study examines the relevance of behavioral factors in comparison to methodical issues in respect of the implementation of cost management projects. Data were collected from 131 chief controllers and employees of controlling departments of medium-size and large German companies, and the relations were tested using path analysis. The results indicate that besides the quality of the planning process top management commitment and participation are of particular importance for implementing a successful cost management.

# 1 Problemstellung

Kostenmanagement ist aufgrund zunehmender Wettbewerbsintensität und zyklisch wiederkehrender konjunktureller Schwächeperioden ein Dauerthema, mit dem sich Unternehmen auseinandersetzen haben. Controllingleiter führender deutscher Unternehmen bestätigen die hohe Relevanz von Kostensenkungsmaßnahmen, die häufig als Reaktion auf Unternehmenskrisen und aufgrund schlechter gesamtwirtschaftlicher Rahmendaten durchgeführt werden (Weber und Hirsch 2005, S. 12). Aktuelle Studien führender Unternehmensberatungen sind ein weiterer Beleg für die anhaltende Bedeutung des Kostenmanagements (KPMG 2007; PwC 2007). Um kurzfristig die Ertragsprobleme zu lösen, werden häufig pauschale Budgetkürzungen durchgeführt, die insbesondere den F&E-Bereich sowie Werbe- und Fortbildungsaktivitäten betreffen (Kajüter 2000). Weitergehende Rationalisierungsmaßnahmen führen beispielsweise zu Anpassungen der Fertigungstiefe oder einem Personalabbau und verändern damit grundlegend die Arbeitsbedingungen der betroffenen Mitarbeiter. Dies gilt auch für Kostenmanagement-Maßnahmen, die antizipativ und kontinuierlich angelegt sind, um die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen zu steigern. Aufgrund dieser Konsequenzen ist davon auszugehen, dass Willens- und Wissensbarrieren bei den Mitarbeitern auftreten.<sup>1</sup> So ist fast täglich der Wirtschaftspresse zu entnehmen, wie die Ankündigung von derartigen Kostenmanagement-Maßnahmen und der damit verbundene Unternehmenswandel Widerstände bei den Betroffenen hervorrufen (Franz und Kajüter 2002; Reiß 2002).

In der Betriebswirtschaftslehre wird Kostenmanagement intensiver seit Beginn der 1990er Jahre diskutiert. Inzwischen ist hier ein breites Spektrum an Arbeiten vorzufinden. Dieses reicht von der generellen Definition und Kennzeichnung der Ziele und Aufgaben des Kostenmanagements bis hin zur Beschreibung einzelner Kostenmanagement-Instrumente.<sup>2</sup> Neben der ausführlichen konzeptionellen Diskussion gibt es vereinzelte empirische Beiträge zum Kostenmanagement (z. B. Arnaout 2001; Brede 1994; Schiller et al. 2007; Stoi 1999). Der Großteil der Arbeiten konzentriert sich auf die Verbreitung und konkrete Ausgestaltung eines speziellen Kostenmanagement-Instruments. Nur wenige Arbeiten lösen sich von der Untersuchung eines speziellen Instruments und erfassen, inwieweit Kostenmanagement allgemein in den Unternehmen durchgeführt wird (Franz und Kajüter 1997; Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2005).

---

<sup>1</sup> Siehe allgemein zu Widerständen gegenüber Veränderungen beispielsweise Hauschildt und Salomo (2007), S. 173ff.

<sup>2</sup> Siehe zu einem Überblick über den Forschungsstand Kajüter (2000), S. 27ff. und zu einer Beschreibung der Instrumente z. B. Burger (1999); Götze (2007).

Empirisch ist bisher noch nicht untersucht worden, inwieweit den angesprochenen Widerständen beim Kostenmanagement begegnet wird. Im Vordergrund stand bisher die Betrachtung sog. „harter Faktoren“ (z. B. Planungsmethoden, Kostenanalysen, eingesetzte Kostenmanagement-Instrumente) und deren Einfluss auf eine erfolgreiche Umsetzung des Kostenmanagements. Ziel der folgenden Ausführungen ist es daher, einen empirischen Beitrag zum Kostenmanagement zu leisten, der sich von einzelnen Instrumenten des Kostenmanagements löst und insbesondere die Überwindung von Widerständen beleuchtet. Diese sog. „weichen Faktoren“ werden hier neben einigen harten Faktoren bei verschiedenen Kostenmanagementprojekten betrachtet. Die Faktoren werden dazu nicht isoliert, sondern in einem interdependenten Gesamtmodell untersucht, sodass Mechanismen bestimmt werden können, die für den Erfolg des Kostenmanagements relevant sind.

Die Mehrzahl der empirischen Studien ist dadurch gekennzeichnet, dass es sich um Fallstudien bzw. kleinzahlige Erhebungen handelt, die zudem Kostenmanagement in einem spezifischen Unternehmenskontext untersuchen.<sup>3</sup> Deskriptive Auswertungen und bivariate Korrelationsanalysen werden als Analyseinstrumentarium vorrangig eingesetzt. Demgegenüber stellt der vorliegende Beitrag die Ergebnisse einer großzahligen, branchenübergreifenden Feldstudie dar. 131 Leiter bzw. Mitarbeiter des Controlling mittelgroßer und großer deutscher Unternehmen haben an der empirischen Studie zur Bestimmung von Erfolgsfaktoren teilgenommen. Da es sich bei den vorliegenden potenziellen Erfolgsfaktoren um latente Konstrukte handelt und dementsprechend Messfehler berücksichtigt werden müssen, wird auf Strukturgleichungsmodelle zurückgegriffen, die mithilfe des varianzbasierten Partial Least Squares-Ansatzes analysiert werden.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: Nach einer Abgrenzung des Kostenmanagements wird ein Überblick über empirische Arbeiten zum Kostenmanagement gegeben. Anschließend werden das Untersuchungsmodell und die entsprechenden Hypothesen abgeleitet. Danach werden die Ergebnisse der empirischen Untersuchung vorgestellt. Der Beitrag schließt mit Implikationen der Untersuchung und einem Ausblick auf zukünftigen Forschungsbedarf.

## **2 Abgrenzung des Kostenmanagements**

Die Literatur grenzt Kostenmanagement auf unterschiedliche Weise ab. Im Wesentlichen lassen sich hinsichtlich der Funktion des Kostenmanagements zwei Definitionsgruppen unterscheiden (Kajüter 2000, S. 9ff.; Konle 2003, S. 6ff.).

<sup>3</sup> Kajüter (2005) formuliert eine ähnliche Kritik.

*Kostenmanagement als Informationsbereitstellung.* Kostenmanagement wird als Informationsbereitstellung für das strategische Management abgegrenzt (z. B. Fröhling 1994; Hansen und Mowen 2003; Shank und Govindarajan 1993). Diese Abgrenzung ist im englischen Sprachraum vorherrschend. Sie steht im Gegensatz zur deutschsprachigen Sichtweise, bei der es Aufgabe der Kostenrechnung ist, Kosteninformationen bereit zu stellen (Kajüter 2000, S. 12).

*Kostenmanagement als Kostengestaltung.* Die gestaltungsorientierte Sichtweise wird von einer Mehrzahl der Autoren vertreten (z. B. Fischer 2002, Sp. 1090; Franz 1992, S. 1492; Friedl 2004, S. 50ff.; Horváth und Seidenschwarz 1991, S. 300; Kajüter 2000, S. 11). Sie geht über die informationsorientierte Abgrenzung hinaus, indem dem Kostenmanagement die Gestaltung der Kosten – mithilfe der Informationen der Kostenrechnung – zugeordnet wird. Kostenmanagement drückt sich demnach dadurch aus, dass eine zielorientierte Einflussnahme auf unternehmerische Entscheidungen über die Produkte, Programme, Potenziale/Ressourcen und Prozesse vorzunehmen ist (Franz 1992, S. 1493ff.; Friedl 2004, S. 50ff.; Kajüter 2000, S. 161ff.). Hinsichtlich des Zeitpunkts der Kostengestaltung lässt sich zwischen einem reaktiven und proaktiven Kostenmanagement unterscheiden. Kostenmanagement wird häufig als Reaktion auf Unternehmenskrisen und konjunkturelle Schwächeperioden reaktiv und damit unsystematisch durchgeführt (Franz und Kajüter 2007, Sp. 975). Beim proaktiven Kostenmanagement dagegen wird eine antizipative, kontinuierliche und auf das gesamte Unternehmen bezogene Kostengestaltung angestrebt.<sup>4</sup>

### **3 Überblick über Ergebnisse empirischer Arbeiten zum Kostenmanagement**

Empirische Arbeiten zum Kostenmanagement lassen sich allgemein danach differenzieren, ob sie sich auf die Verbreitung bzw. spezielle Implementierung eines bestimmten Kostenmanagement-Instruments konzentrieren oder aber generell die Ausgestaltung des Kostenmanagements untersuchen.

Hinsichtlich der *Verbreitung* verschiedener Kostenmanagement-Instrumente zeigt sich über unterschiedliche Erhebungen hinweg, dass das Benchmarking im deutschsprachigen Raum die höchste, die Produktlebenszyklusrechnung dagegen die geringste Verbreitung in der Unternehmenspraxis aufweist (Brede 1994; Franz und Kajüter 1997; Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2005; Schiller et al. 2007). Dazwischen liegen das Target Costing und die Prozesskostenrechnung. Trotz des hohen Verbreitungsgrads des Benchmarking konzentrieren sich die Arbeiten zur Untersuchung der speziellen *Ausgestaltung* der Instrumente auf das Target

---

<sup>4</sup> Kajüter (2000), S. 14ff., nennt als weitere Merkmale des proaktiven Kostenmanagements: Marktorientierung, Partizipation, Interdisziplinarität.

Costing (z. B. Arnaout 2001; Tani, Horváth und von Wangenheim 1996; Tani et al. 1994). In Bezug auf die Kostenplanung wird festgestellt, dass sich die Unternehmen bei der Zielkostenfestlegung vorrangig nach den vom Markt erlaubten Kosten („Market into Company“) richten, während andere Varianten wie z. B. die Ausrichtung an den Standardkosten und der zu erwartenden Kostensenkungsrate („Out of Standard Costs“) oder eine Ausrichtung an den Wettbewerbern („Out of Competitor“) weniger weit verbreitet sind (Arnaout 2001, S. 190ff.; Graßhoff und Gräfe 1997; Tani, Horváth, von Wangenheim 1996). Zumeist müssen die Zielkostenvorgaben nachträglich aufgrund von Entwurfsveränderungen angepasst werden, sodass viele Unternehmen dazu übergehen, wenig detaillierte Zielkostenvorgaben zu machen (Arnaout 2001, S. 190ff.; Binder 1998, S. 101ff.). Das Target Costing wird vorrangig in der Entwicklungs- und Konstruktionsphase durch Such- und Ähnlichkeitskalkulationen, die Wertanalyse sowie die entwicklungsbegleitende Kostenrechnung ergänzt (Heine 1995, S. 170ff.; Tani, Horváth und von Wangenheim 1996; Swenson et al. 2003; Welp, Endebröck und Albrecht 1998). Neben diesen Arbeiten existieren einige Beiträge, die sich mit dem Benchmarking und der Prozesskostenrechnung als Ausgangspunkt des Prozesskostenmanagements beschäftigen (Lamla 1995; Raubach 1996; Stoi 1999). Wesentliches Ergebnis ist, dass das Benchmarking stark kennzahlengetrieben durchgeführt wird. Durch die Prozesskostenrechnung wird die Transparenz der Kosten und Leistungen erhöht und damit die Basis zur Ermittlung von Kostensenkungspotenzialen und Prozessflussverbesserungen geschaffen.<sup>5</sup>

Nur wenige empirische Arbeiten lösen sich von der Betrachtung eines konkreten Instruments und untersuchen generell den *Anwendungsstand des Kostenmanagements* und Einflussgrößen auf dessen Ausgestaltung (Franz und Kajüter 1997; Kajüter 2000; Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2005). So berücksichtigt Kajüter (2005) in seiner Untersuchung neben den Instrumenten ebenso Aufgaben (Planung und Implementierung kostenwirksamer Maßnahmen), Objekte (Produkte, Prozesse, Ressourcen), Kontextfaktoren und Einflussgrößen auf die Effizienz und Effektivität des Kostenmanagements. Er identifiziert beispielsweise die Wettbewerbsintensität und -dynamik als wichtige Kontextfaktoren. Des Weiteren stellt er fest, dass bei den Aufgaben des Kostenmanagements die unternehmensinterne Analyse der Kostensituation sowie die Prozessoptimierung im eigenen Unternehmen dominieren. Ein unternehmensübergreifendes Kostenmanagement, d. h. eine Kooperation mit Partnern der Wertschöpfungskette wie es beispielsweise in Japan als Standard vorgesehen ist (Cooper und Slagmulder 2004), wird relativ selten

---

<sup>5</sup> Anzumerken ist, dass eine reine Betrachtung der Prozesskostenrechnung nicht als Kostenmanagement verstanden werden kann. Die Prozesskostenrechnung ist als ein System der Kostenrechnung nur ein möglicher Informationslieferant.

betrieben. Vereinzelt wird auch der Einfluss interner und externer Unternehmensfaktoren auf die Ausgestaltung des Kostenmanagements untersucht. Hier wird festgestellt, dass ein Zusammenhang zwischen der Wettbewerbsstrategie und der Ausgestaltung des Kostenmanagements besteht (Kajüter 2005; Stoi 1999, S. 201; Wu 2002). Bei Unternehmen, die eine Kostenführerschaft verfolgen, hat die Kostensenkung als Kostenmanagement-Ziel eindeutig die oberste Priorität. Unternehmen mit Differenzierungsstrategie stellen neben die Kostensenkung insbesondere das Ziel, das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter zu verstärken (siehe dazu und im Folgenden Kajüter (2005)). Des Weiteren setzen Differenzierer zur Beherrschung der Differenzierungskosten im Vergleich zu Kostenführern eine größere Bandbreite an Kostenmanagement-Instrumenten ein. In Bezug auf unternehmensexterne Faktoren zeigt sich, dass Unternehmen, die unter einem starken Wettbewerbsdruck leiden, ein intensiveres Kostenmanagement betreiben. Eine erhöhte Wettbewerbsintensität hat jedoch keinen Einfluss auf die Einsatzhäufigkeit der Kostenmanagement-Instrumente. Teilweise neigen die Unternehmen sogar dazu, bei hoher Wettbewerbsintensität weniger in Kostenmanagement-Instrumente zu investieren (Kajüter 2005).

Die Gesamtbetrachtung der empirischen Beiträge zum Kostenmanagements zeigt, dass sich vorrangig auf das Vorgehen bei der Kostenplanung und -analyse und damit Faktoren konzentriert wird, die in der Regel objektiv quantifiziert und dokumentiert werden („harte Faktoren“). Dies ist auch nachvollziehbar, da sich diese Faktoren empirisch relativ eindeutig erheben lassen. Die Kostenplanung, die Kostensteuerung sowie die Kostenkontrolle werden konzeptionell auch als sachbezogene Aufgaben des Kostenmanagements bezeichnet (Friedl 2004, S. 51ff.; Kajüter 2000, S. 84ff.). Ergänzend dazu wird auf potenzielle Widerstände hingewiesen, die sich aufgrund der durch das Kostenmanagement hervorgerufenen Veränderungen der Arbeitsbedingungen ergeben können (Kajüter 2000, S. 136ff.; Reiß 2002; Shields und Young 1991). Daher werden neben den sachbezogenen auch personenbezogene Aufgaben aufgeführt, die vom Kostenmanagement zu erfüllen sind (Friedl 2004, S. 51ff.; Schweitzer und Friedl 1999, S. 279ff.). Hierzu zählen beispielsweise die Motivation der Mitarbeiter zu einem kostenorientierten Verhalten, ihre Einbindung bei der Planung von Kostenvorgaben sowie die Partizipation der Betroffenen bei der Planung von Kostensenkungsmaßnahmen. Diese personenbezogenen Aufgaben, die sich als „weiche Faktoren“ charakterisieren lassen, und ihre möglichen Auswir-

kungen auf den Erfolg des Kostenmanagements sind in empirischen Beiträgen bisher nicht berücksichtigt worden.<sup>6</sup>

In methodischer Hinsicht handelt es sich bei den vorliegenden empirischen Arbeiten in Bezug auf die Datenbasis und die Untersuchungsmethode vorrangig um vergleichende Fallstudien und kleinzahlige Erhebungen (siehe zu dieser Kritik auch Kajüter 2000, S. 44, und Kajüter 2005). Die Datenauswertung erfolgt zumeist bei vergleichenden Fallstudien in qualitativer und bei den Feldstudien in deskriptiver Form. Eine Untersuchung von Zusammenhängen unterbleibt zumeist bzw. erfolgt über bivariate Korrelationsanalysen (Arnaout 2001; Kajüter 2005; Stoi 1999). Auf multivariate Auswertungsmethoden wird nicht zurückgegriffen. Bedingt durch die angewendeten Methoden werden keine Aussagen dazu gemacht, welche Einflussgrößen welchen Beitrag zu einem erfolgreichen Kostenmanagement leisten. Des Weiteren wird Kostenmanagement auf einem sehr aggregierten Niveau betrachtet. Konkrete Abläufe einzelner Projekte sind bisher nicht untersucht worden.

Der vorliegende Beitrag baut auf dem bestehenden empirischen Kenntnisstand zum Kostenmanagement auf. Untersucht wird der Einfluss harter wie auch weicher Faktoren auf ein erfolgreiches Kostenmanagement. Auf Basis der Literatur werden im folgenden Abschnitt potenzielle Einflussfaktoren hergeleitet und Hypothesen zu ihren Wirkungsbeziehungen formuliert.

## 4 Bezugsrahmen und Hypothesenbildung

### 4.1 Bezugsrahmen der Untersuchung

Die Grundlage für die empirische Untersuchung bildet ein konzeptioneller Bezugsrahmen (siehe Abbildung 1). Die Elemente des Bezugsrahmens setzen sich aus Faktoren zusammen, deren Relevanz in unterschiedlichen konzeptionellen und empirischen Arbeiten zum Kostenmanagement aufgezeigt worden ist (z. B. Friedl 2004; Kajüter 2000; Kajüter 2005; Streitferdt 1993). Im Zentrum des Bezugsrahmens befindet sich der *Kostenmanagement-Prozess*, der verschiedene Phasen von der Planung bis zur Umsetzung umfasst. Am Anfang des Kostenmanagement-Prozesses steht die Planung von Kostenvorgaben. Diese legen fest, welche Kostenkategorie gestaltet und in welchem Ausmaß eine Kostensenkung erreicht werden soll. Die geplanten Kostenvorgaben dienen dazu, das individuelle Verhalten der betroffenen Entscheidungsträger in den

---

<sup>6</sup> Peters und Waterman (1982) haben bereits früh die These aufgestellt, dass neben harten Faktoren (Strategie, Struktur, Systeme) auch weiche Faktoren (gemeinsame Werte, Führungsstil, Fähigkeiten, Personal) für den Unternehmenserfolg verantwortlich sind.



verschiedenen Unternehmensbereichen (Beschaffung, Produktion, Absatz etc.) an den Kostenzielen auszurichten. In der nächsten Phase erfolgt die Durchsetzung der Kostenvorgaben, indem beispielsweise die Betroffenen über die Inhalte und Ziele der Kostenvorgaben informiert werden (Wild 1974, S. 42ff.). Die Kostenvorgaben bilden den Ausgangspunkt für die Planung und Durchsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen. Das Ergebnis dieser Planung ist ein Maßnahmenplan, dessen Qualität von der Sorgfalt und Konsistenz des Planungsprozesses abhängt (Planqualität). Abschließend werden die Kostenmanagement-Maßnahmen realisiert und ihre Umsetzung entsprechend kontrolliert (z. B. Kajüter 2000, S. 115ff.). Diesbezüglich bilden die geplanten Kostenvorgaben die Voraussetzung und den Maßstab dafür, inwieweit mit den umgesetzten Maßnahmen die Kostenziele erreicht werden (Wild 1974, S. 44). Zu berücksichtigen ist, dass bei der Durchführung dieser verschiedenen Aufgaben Informationen (Kostenziele, Rahmenbedingungen der Planung, Kontrollergebnisse etc.) generiert werden. Diese bilden in ihrer Gesamtheit die Informationsbasis für die am Kostenmanagement bzw. an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten. Insgesamt handelt es sich um sachbezogene Aufgaben, die sich objektiv und ergebnisorientiert erfassen lassen. Sie sind demnach als „harte Faktoren“ des Kostenmanagements zu charakterisieren.

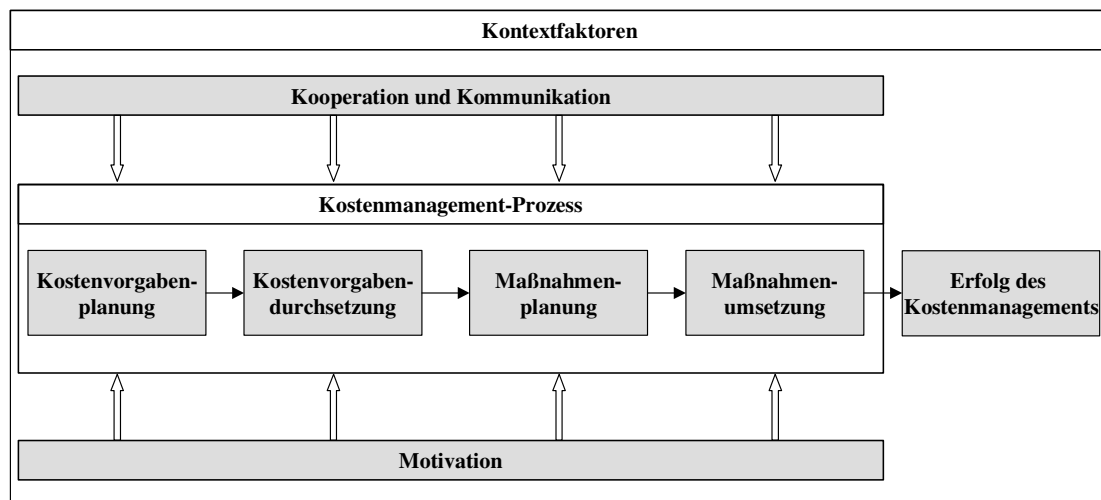
Parallel zum Kostenmanagement-Prozess ist die *Motivation* der Beteiligten und Betroffenen des Kostenmanagements zu fördern, sodass die mit dem Kostenmanagement verbundenen Veränderungen größere Akzeptanz finden. Des Weiteren ist die *Kooperation* und *Kommunikation* zwischen den Beteiligten und Betroffenen zu sichern, um einen optimalen Ablauf des Kostenmanagement-Prozesses zu gewährleisten. Es ist für den Erfolg des Kostenmanagements von Bedeutung, dass die Beteiligten motiviert sind und die Kooperation sowie die Kommunikation alle Phasen des Kostenmanagement-Prozesses begleiten. Als potenzieller Faktor, der die Motivation für das Kostenmanagement steigert, wird erstens die Partizipation der Entscheidungsträger in den vom Kostenmanagement betroffenen Bereichen bei der Ermittlung von Kostenvorgaben und der Planung von Kostenmanagement-Maßnahmen genannt (z. B. Friedl 2004, S. 52.; Kajüter 2000, S. 18). Zweitens wird in Bezug auf die Motivation zu einem kostenorientierten Verhalten auf die Unterstützung durch die Unternehmensleitung (Top Management Commitment) hingewiesen (z. B. Chenhall 2004; Richardson 1988; Shields und Young 1991). Drittens wird zur Förderung des Kostenbewusstseins der Mitarbeiter die Schaffung einer entsprechenden Unternehmenskultur in Form einer Kostenkultur gefordert (z. B. Kajüter 1997; Shields und Young 1992). Insgesamt handelt es sich bei der Förderung und Sicherung der Motivation, Kooperation sowie Kommunikation um personenbezogene Aufgaben des Kostenmanagements, die konkret auf die Mitarbeiter der Unternehmen ausgerichtet sind (Franz und Kajüter 1997, S. 500f.; Kajü-

ter 2000, S. 14ff.; Shields und Young 1991, S. 452ff.). Sie betreffen „weiche Faktoren“ des Kostenmanagements. Ihr Beitrag zum Erfolg des Kostenmanagements ist empirisch bisher nicht näher untersucht worden.

Als *Erfolgsgröße* wird die Effektivität der geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen betrachtet. Diese gibt an, inwieweit die geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen in zufriedenstellender Weise umgesetzt, die formulierten Kostenvorgaben dadurch erreicht und Ergebnisverbesserungen erzielt worden sind. Zu berücksichtigen ist aufgrund des situativen Ansatzes (siehe dazu z. B. Kieser 2006, S. 218ff.), dass verschiedene interne und externe *Kontextfaktoren* die Ausgestaltung des Kostenmanagements beeinflussen können (z. B. Kajüter 2005). Als potenzielle interne Kontextfaktoren werden beispielsweise die Branche, die Unternehmensgröße oder die Wettbewerbsstrategie sowie als externe Kontextfaktoren die Umweltdynamik und Wettbewerbsintensität aufgeführt. Um den Rahmen der Untersuchung nicht zu sprengen, wird sich auf die externen Kontextfaktoren konzentriert.

Abbildung 1 stellt den Bezugsrahmen der Untersuchung dar, wobei angesichts der Komplexität des Kostenmanagement-Prozesses der Fokus auf den Beziehungen zwischen der Motivation, Kooperation sowie Kommunikation und der Planung sowie Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen hinsichtlich des Kostenmanagement-Erfolgs liegt. Die Kostenvorgaben werden demnach als bereits gegeben angenommen.

Abbildung 1: Bezugsrahmen der Untersuchung



Im folgenden Abschnitt werden die einzelnen Elemente des Bezugsrahmens detaillierter aus der Perspektive des Kostenmanagements abgegrenzt.<sup>7</sup> Auf Basis der bestehenden konzeptionellen und empirischen Literatur zum Kostenmanagement und verwandter Forschungsgebiete werden anschließend verschiedene Einzelhypothesen bezüglich dieser Elemente abgeleitet.

## 4.2 Hypothesenbildung und Untersuchungsmodell

*Partizipation.* Die Partizipation wird hier als das Ausmaß definiert, in dem die von kostenzielorientierten und damit die Arbeitsumgebung verändernden Kostenmanagement-Maßnahmen betroffenen Mitarbeiter in die Planung dieser Maßnahmen eingebunden werden. Ihr wird eine zentrale Bedeutung beim Kostenmanagement zugewiesen (Kajüter 2000, S. 18; Reiß 2002; Schewe, Schaecke und Nentwig 2004). Insbesondere für die Akzeptanz der geplanten Maßnahmen ist eine frühzeitige Einbindung der Betroffenen in den Entscheidungsprozess von Bedeutung, indem den Mitarbeitern Einfluss- und Mitsprachemöglichkeiten eingeräumt werden (Reiß 1997). Eine erhöhte Glaubwürdigkeit sowie ein größeres Verständnis für bzw. eine erhöhte Identifikation mit dem Maßnahmenplan sind das Resultat (Campion, Medsker und Higgs 1993; Laux und Liermann 2005, S. 158; Lechler 1997, S. 102ff.; Wild 1974, S. 187). Insgesamt wird mit der Partizipation die Vermeidung von Widerständen und die Antizipation von Willensbarrieren verbunden (Stahle 1994, S. 314ff. und S. 507ff.; Schewe, Schaecke

<sup>7</sup> Siehe generell zu so zentralen Begriffen der Betriebswirtschaftslehre wie Partizipation, Kommunikation und Information beispielsweise Laux und Liermann 2005, S. 158ff.; Stahle 1994, S. 204ff.

und Nentwig 2004). Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass die Planqualität gesteigert wird, indem Wissen der Betroffenen genutzt werden kann (Stahle 1994, S. 507ff.; Vroom und Jago 1991, S. 19ff.). Demgegenüber sind auch negative Effekte der Partizipation denkbar: Beispielsweise können sich Entscheidungsprozesse verzögern (Schäffer und Zyder 2007). Des Weiteren besteht die Gefahr, dass nachteilige Kompromisse geschlossen werden, wenn zu viele oder zu verschiedene Mitarbeiter beteiligt werden (Lechler 1997, S. 103).

Empirisch liegen Belege aus der Sozialpsychologie und der Teamforschung zum Gruppenverhalten vor, die einen positiven Effekt der Partizipation auf die Mitarbeitermotivation und den Teamerfolg nachweisen (Campion, Medsker und Higgs 1993; Joseph, Knauth und Gemünden 1992; Marrow, Bowers und Seashore 1967). Beim Budgetierungsprozess wird außerdem nachgewiesen, dass durch die Partizipation dezentraler Manager die Effektivität der Planung gesteigert wird (Schäffer und Zyder 2007; Shields und Young 1993). Schwaninger und Kaiser (2007) identifizieren ein partizipatives Management ebenfalls als Erfolgsfaktor bei Projekten des organisatorischen Wandels. Im Rahmen des Kostenmanagements weisen Shields und Young (1994) nach, dass die Partizipation bei Budgetfestsetzungen das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter erhöht. Darüber hinaus wird in Arbeiten zum Target Costing und zur Reorganisation von den Befragten die Bedeutung eines starken Einbezugs der Mitarbeiter hervorgehoben (Binder 1998, S. 106ff.; Hansmann und Höck 1998; Kim et al. 2002; Krüsi Schädle 2001, S. 180; Perlitz et al. 1996). Es ist demnach davon auszugehen, dass durch die Partizipation die Qualität der geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen gesteigert werden kann. Diese Qualität drückt sich darin aus, dass Pläne entstehen, die realitätsnäher und besser akzeptiert sind (Wild 1974, S. 55f.). Da der resultierende Plan die Grundlage für die Umsetzung dieser Maßnahmen bildet, wirkt sich die Partizipation damit indirekt auf den Umsetzungserfolg aus. Hinsichtlich der Auswirkungen der Partizipation beim Kostenmanagement wird daher die folgende Hypothese gebildet:

*H1: Eine größere Partizipation steigert die Qualität der geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen (Planqualität).*

*Kostenkultur.* Der Unternehmenskultur wird eine zentrale Bedeutung für den Unternehmenserfolg zugewiesen (Baetge et al. 2007). In vielfältiger Form hat sich die betriebswirtschaftliche Forschung mit Formen und Wirkungen der Unternehmenskultur auseinandergesetzt (siehe z. B. Baetge et al. 2007; Steinle, Eggers und ter Hall 1994). Generell drückt sich die Unternehmenskultur in gemeinsamen Werten und Normen aus, die das Verhalten der Organisationsmitglieder prägen (Baetge et al. 2007). Auch in Bezug auf das Kostenmanagement ist darauf hingewiesen worden, dass eine entsprechende kostenorientierte Unternehmenskultur

(Kostenkultur) eine wichtige Voraussetzung für ein erfolgreiches Kostenmanagement sein kann (Freedman 1993; Kajüter 1997; Ostrenga 1990; Richardson 1988, S. 13f. und S. 120ff.; Shields und Young 1991; Shields und Young 1992). Richardson (1988) sowie Shields und Young (1992) nennen verschiedene Maßnahmen, eine Kostenkultur in Unternehmen zu etablieren. Beispielsweise hat das Management eine Vorbildfunktion wahrzunehmen, indem es regelmäßig auf die Bedeutung von Kostensenkungsmaßnahmen hinweist und selbst kostenorientiertes Verhalten demonstriert. Prägend für eine entsprechende Kultur ist des Weiteren, dass jeder einzelne Mitarbeiter als Träger des Kostenmanagements verstanden wird.<sup>8</sup> Schulungsmaßnahmen können darüber hinaus dafür sorgen, dass die Mitarbeiter die Auswirkungen ihrer Verhaltensweisen auf die Unternehmenskosten besser nachvollziehen können. Als übergeordnetes Ziel der Entwicklung einer Kostenkultur ist die Schaffung eines ausgeprägten Kostenbewusstseins anzusehen. Dementsprechend ist bei Vorliegen einer gewachsenen Kostenkultur zu vermuten, dass es für die Mitarbeiter eines Unternehmens eine Selbstverständlichkeit darstellt, offen und regelmäßig innerhalb des Unternehmens Kosteninformationen auszutauschen und für Transparenz hinsichtlich der Kostenwirkungen ihrer Aktivitäten zu sorgen (Kajüter 1997; Shields und Young 1992). Erfahrungen aus Budgetierungsprozessen zeigen, dass dieses Verhalten durchaus keine Selbstverständlichkeit darstellt (z. B. Shields und Young 1993). Es ist daher davon auszugehen, dass die Umsetzung von geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen bei einer ausgeprägten Kostenkultur auf einer häufigen Kommunikation und breiten Basis an Kosteninformationen aufbauen kann (Richardson 1988, S. 120ff.).

Empirisch sind die Auswirkungen der Kostenkultur auf die Umsetzung von Kostenmanagement-Maßnahmen bisher nicht explizit untersucht worden. Vereinzelt wird in einigen empirischen Untersuchungen erwähnt, dass es von Bedeutung ist, Kostenmanagement als Bestandteil der Unternehmenskultur zu definieren (Davila und Wouters 2004; Kim et al. 2002; KPMG 2007; PwC 2007). Aus den konzeptionell diskutierten Konsequenzen einer Kostenkultur werden folgende Hypothesen abgeleitet:

*H2a: Je ausgeprägter die Kostenkultur, desto größer die für die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen vorliegende Informationsbasis.*

*H2b: Je ausgeprägter die Kostenkultur, desto größer das Kommunikationsausmaß in Bezug auf die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen.*

---

<sup>8</sup> Siehe dazu beispielsweise Cooper (1995), S. 7: „Cost management, like quality, has to become a discipline practiced by virtually every person in the firm.“

*Top Management Commitment.* Angelehnt an die Kostenkultur wird in der konzeptionellen Literatur häufig auf die bedeutende Rolle des Top Managements beim Kostenmanagement hingewiesen (Kajüter 1997; Shields und Young 1991; Shields und Young 1992). Mit dem Top Management muss nicht unbedingt die Geschäftsleitung gemeint sein, sondern generell Mitglieder höherer Managementebenen, die in Bezug auf die Kostenmanagementprojekte weitreichende Entscheidungsbefugnisse besitzen (ähnlich bei Lechler 1997, S. 95f.). Top Management Commitment wird hier als das Ausmaß definiert, in dem sich das Top Management zu den Kostenmanagement-Maßnahmen bekennt und sich für diese einsetzt. Ein entsprechendes Commitment drückt sich dadurch aus, dass das Top Management gut über Abläufe und Ziele des Kostenmanagementprojekts informiert ist und die Weitergabe von Informationen sowie die Zusammenarbeit der Beteiligten fördert (Schewe, Schaecke und Nentwig 2004; Shields und Young 1992). Des Weiteren zeigt sich ein Commitment des Top Managements, indem es allen betroffenen Bereichen die Bedeutung des Kostenmanagementprojekts aufzeigt und als Machtpromotor das Projektteam bei Konflikten und in Krisensituationen unterstützt (Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2000, S. 138.; Konle 2003, S. 73; Lechler 1997, S. 96; Shields und Young 1992). Es wird angenommen, dass durch ein entsprechendes Engagement des Top Managements Widerstände gegen Kostensenkungsmaßnahmen überwunden und die Veränderungsbereitschaft der Betroffenen erhöht werden kann, d. h. insgesamt kann durch die entsprechende Einstellung des Top Managements für eine proaktive Ausrichtung des Kostenmanagements gesorgt werden (Kajüter 2000, S. 465). Es sind auch negative Auswirkungen eines ausgeprägten Top Management Commitment denkbar, wenn dadurch zu sehr in die Kostenmanagementprojekte hineinregiert und dadurch die Kooperation derer gestört wird, die für die Umsetzung verantwortlich sind.

Empirische Arbeiten aus dem Projektmanagement bestätigen jedoch die Bedeutung und den positiven Effekt des Top Management Commitment für den Projekterfolg (z. B. Keplinger 1992; Lechler 1997; S. 183ff.; Pinto 1986, S. 150; Pinto und Slevin 1987). Chenhall (2004) stellt bei der Einführung des Activity-Based Costing in Unternehmen einen positiven Einfluss des Top Management Commitment fest, während Shields und Young (1994) hinsichtlich der Beeinflussung des Kostenbewusstseins der Mitarbeiter keine signifikanten Auswirkungen eines ausgeprägten Top Management Commitment nachweisen können. Des Weiteren wird in verschiedenen Befragungen das Engagement des Top Managements als Erfolgsfaktor bei der Umsetzung von Kostenmanagementmaßnahmen bzw. der Implementierung von Kostenmanagement-Instrumenten genannt (Hansmann und Höck 1998; Kim et al. 2002; Krüsi Schädle 2001, S. 156; Stoi 1999, S. 174). Insofern ist zusammenfassend von einem positiven Effekt des Top Management Commitment auf die für das Kostenmanagement bereitstehende Infor-

mationsbasis, das Ausmaß der Kommunikation über die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen sowie die Zusammenarbeit zwischen den für die Umsetzung Verantwortlichen auszugehen, sodass folgende Hypothesen formuliert werden:

- H3a: Je ausgeprägter das Commitment des Top Managements, desto größer die für Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen vorliegende Informationsbasis.*
- H3b: Das Commitment des Top Managements hat einen positiven Einfluss auf das Kommunikationsausmaß in Bezug auf die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen.*
- H3c: Das Commitment des Top Managements wirkt sich positiv auf die Kooperation der für die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Verantwortlichen aus.*

*Planqualität und Kooperation.* Die Planung der Kostenvorgaben und Kostenmanagement-Maßnahmen bildet die Grundlage für die Erreichung der angestrebten Kostenmanagement-Ziele. Die Planung stellt generell ein wichtiges Steuerungs- und Führungsinstrument dar, die insbesondere die Zielausrichtung und Koordination der Aktivitäten des Unternehmens und seiner einzelnen Organisationseinheiten gewährleistet (Wild 1974, S. 18ff. und S. 55f.). Der Plan ist das Ergebnis der Planung, der die Maßnahmen zur Zielerreichung vorausschauend festlegt (Friedl 2003, S. 180). Die Qualität des Plans ist somit ein Indikator dafür, inwieweit eine erfolgreiche Planung stattgefunden hat. Wie bereits angeführt, sollte die Partizipation durch die Betroffenen bei der Planung der Kostenmanagement-Maßnahmen diese Planqualität steigern. Es ist davon auszugehen, dass die Qualität des vorliegenden Planes den Umsetzungserfolg positiv beeinflusst. Eine erfolgreiche Umsetzung kann demnach nur gelingen, wenn realistische und konsistente sowie miteinander abgestimmte Kostenmanagement-Maßnahmen geplant werden.<sup>9</sup> Nur auf diese Weise kann gewährleistet werden, dass sich die an der Maßnahmenumsetzung Beteiligten mit dem Plan identifizieren und entsprechend motiviert die Umsetzung betreiben. Daher ist davon auszugehen, dass die Planqualität und die damit verbundene Akzeptanz des Planes neben dem Umsetzungserfolg auch die Kooperation der an der Umsetzung Beteiligten positiv beeinflusst (Lechler 1997, S. 102ff.). Die positiven Auswirkungen der Planqualität sind in vielfacher Form empirisch nachgewiesen worden (z. B. Jenner 2001; Schäffer und Willauer 2002).

---

<sup>9</sup> Siehe generell zu den Erfolgsauswirkungen der Planung z. B. Jenner (2001) sowie Schäffer und Willauer (2002).

Ebenso sind die positiven Erfolgsauswirkungen der Kooperation frühzeitig theoretisch erklärt worden (z. B. Thibaut und Kelley 1959, S. 60). Das Ausmaß der Kooperation wird hier als der Umfang verstanden, in dem sich die an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten gegenseitig unterstützen (ähnlich bei Bettencourt und Brown 1997; Stock 2005; Wurst, Högl und Gemünden 2001). Diese gegenseitige Unterstützung sorgt für Synergien und eine bessere Zielerreichung bei der Umsetzung. Empirisch sind insbesondere in der Teamforschung die positiven Erfolgsauswirkungen der Kooperation vielfach dokumentiert worden (z. B. Campion, Medsker und Higgs 1993; Stock 2005; Wurst, Högl und Gemünden 2001). Es werden daher die folgenden Hypothesen formuliert:

*H4a: Je höher die Planqualität, desto größer die Kooperation der an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten.*

*H4b: Die Planqualität wirkt sich positiv auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen aus.*

*H5: Das Ausmaß der Kooperation wirkt sich positiv auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen aus.*

*Durchsetzung.* Das Top Management Commitment ist ein weiches Element, um die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen zu unterstützen. Die Unterstützung durch das Top Management kann sich daneben auch in harter, d. h. vor allem materieller Form ausdrücken. Die Durchsetzung der geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen erfordert die Bereitstellung ausreichender finanzieller und sachlicher Ressourcen (Friedl 2003, S. 256f.). Darüber hinaus hat das Top Management dafür zu sorgen, dass den Beteiligten ausreichend Kompetenzen zugewiesen werden, um beispielsweise für die Umsetzung notwendige Weisungen erteilen oder Informationen einfordern zu können. Die Durchsetzung wird hier als das Ausmaß definiert, in dem die an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten mit Ressourcen und Befugnissen ausgestattet werden.

Eine ausreichende Kompetenzausstattung ist für das Kostenmanagement-Projekt von Bedeutung, damit das Projektteam im Unternehmen anerkannt wird und in der Lage ist, bei eventuell auftretenden Widerständen schnell Maßnahmen ergreifen und durchsetzen zu können. Dementsprechend sollten sich positive Auswirkungen auf die Zusammenarbeit der an der Planumsetzung Beteiligten ergeben, da sie ihre Aufmerksamkeit in diesem Fall nicht auf die Beschaffung der für die Umsetzung notwendigen Kompetenzen oder Ressourcen konzentrieren müssen. Des Weiteren sorgt die Kompetenzausstattung dafür, dass Umsetzungsentscheidungen unter Umständen (z. B. in Konfliktsituationen) schneller getroffen werden können.



Insofern ist davon auszugehen, dass sich bei zunehmender Kompetenzausstattung das Kommunikationsausmaß reduziert. Empirisch werden im Projektmanagement die positiven Auswirkungen einer adäquaten Ausstattung der Projektteams mit Ressourcen und Kompetenzen in vielfältiger Weise nachgewiesen (z. B. Keplinger 1992; Lechler 1997, S. 183ff.). Zusammenfassend werden demnach die folgenden Hypothesen formuliert:

*H6a: Das Ausmaß der Durchsetzung hat einen negativen Einfluss auf das Ausmaß der Kommunikation.*

*H6b: Das Ausmaß der Durchsetzung wirkt sich positiv auf die Kooperation der an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten aus.*

*Kontrolle.* Ein weiterer wichtiger Einflussfaktor auf die Umsetzung der geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen ist neben der Durchsetzung die Kontrolle (Friedl 1997, S. 419ff.; Kajúter 2000, S. 141ff.; Konle 2003, S. 80f.). Bei der Kontrolle werden die realisierten bzw. teilweise realisierten Kostenwirkungen der Kostenmanagement-Maßnahmen mit den Kostenvorgaben verglichen (Hahn und Hungenberg 2001, S. 47ff.). Die Kontrolle kann sich auf verschiedene Teilbereiche der Planumsetzung beziehen (Richtigkeit, Vollständigkeit, Zeitrahmen etc. der Umsetzung) und als End- bzw. Planfortschrittskontrolle durchgeführt werden (Friedl 2003, S. 258ff.; Wild 1974, S. 44). Nur die Planfortschrittskontrolle, die während der Umsetzung durchgeführt wird, ermöglicht es, dass beim Auftreten von Abweichungen entsprechende Anpassungsmaßnahmen durchgeführt werden. Insofern wird das Ausmaß der Kontrolle derart definiert, wie häufig verschiedene Elemente bei der Umsetzung der geplanten Maßnahmen (Vollständigkeit, Richtigkeit, Veränderung der Rahmenbedingungen) kontrolliert werden. Von einer umfangreicheren Planfortschrittskontrolle sollten positive Wirkungen auf die Umsetzung der geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen ausgehen, da bei der Feststellung von Abweichungen (z. B. bei den Rahmenbedingungen) beispielsweise die geplanten Maßnahmen angepasst oder weitere Ressourcen bereitgestellt werden können (Hahn und Hungenberg 2001, S. 47ff.; Shields und Young 1991). Des Weiteren erhöhen Kontrollen den Druck auf die bei der Umsetzung Beteiligten. Dieser Druck kann sich eventuell auch negativ auf die Umsetzungsaktivitäten auswirken, wenn die Kontrollen mit zu großer Intensität betrieben werden.<sup>10</sup> Empirisch wird jedoch übereinstimmend ein positiver Einfluss der Kontrollintensität nachgewiesen (z. B. Keplinger 1992; Schäffer und Willauer 2002). Daher wird folgende Hypothese formuliert:

<sup>10</sup> Vorstellbar ist hier ein nichtlinearer Zusammenhang. Die große Anzahl vorliegender empirischer Befunde (siehe zu einem Überblick beispielsweise Lechler (1997), S. 108), die übereinstimmend einen positiven Zusammenhang belegen, sprechen jedoch eher dagegen.

*H7: Das Kontrollausmaß hat einen positiven Einfluss auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen.*

*Informationsbasis und Kommunikation.* Verschiedene, räumlich und zeitlich getrennte Personengruppen können nur dann koordiniert werden, wenn eine entsprechende Informationsversorgung gewährleistet ist und in ausreichendem Maße miteinander kommuniziert wird (Friedl 2003, S. 66f.). Um den Informationsbedarf zu decken, können zum einen institutionalisierte Systeme zur Verfügung stehen (z. B. Laux und Liermann 2005, S. 188ff.). Für die Durchführung von Kostenmanagementprojekten zählen hierzu insbesondere Kostenrechnungssysteme und die Ergebnisse der Planungs-, Durchsetzungs- und Kontrollaktivitäten. Aufgrund der Besonderheiten und des innovativen Charakters von Kostenmanagementprojekten ist jedoch davon auszugehen, dass nicht alle Informationen routinemäßig bereitgestellt werden können (Konle 2003, S. 81ff.). In diesen Fällen ist es von Bedeutung, den Informationsbedarf situations- und problemspezifisch durch eine entsprechende Kommunikation zwischen den Beteiligten zu decken.

Die Breite der Informationsbasis ist hier definiert als das Ausmaß, in dem ohne Probleme auf die für die Umsetzung notwendigen Informationen (z. B. Kosteninformationen, Kostenziele, Umsetzungsstatus) zurückgegriffen werden kann. Sie gibt den Umfang des formalen Informationssystems an, der für das Kostenmanagement-Projekt genutzt werden kann. Das Ausmaß der Kommunikation wird hier definiert als Häufigkeit und Dauer des persönlichen Informationsaustausches zwischen den Beteiligten in Bezug auf das Kostenmanagement-Projekt.<sup>11</sup> Die Breite der Informationsbasis und das Kommunikationsausmaß stehen somit in einem gegensätzlichen Verhältnis. Je weniger Informationen vorliegen, umso wichtiger ist die Kommunikation zwischen den Beteiligten, um dieses Informationsdefizit zu überwinden.

Die Informationsbasis ist auch insofern von Bedeutung, als das Verständnis darüber gesteigert wird, worauf die geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen basieren und welche Ziele mit ihnen erreicht werden sollen. Sind Gründe, Inhalte und Folgen der Maßnahmen bekannt, erleichtert dies die Zusammenarbeit der an der Umsetzung Beteiligten (Lechler 1997, S. 105; Reiß 1997; Pinto und Slevin 1987; Richardson 1988, S. 43). In Bezug auf das Kommunikationsausmaß ist denkbar, dass lang andauernde Kommunikationsprozesse die Beteiligten von der eigentlichen Umsetzungsaktivität abhalten und damit negativ für den Umsetzungserfolg

---

<sup>11</sup> Siehe zu einer ähnlichen Abgrenzung des Kommunikationsausmaßes bei der Untersuchung von Einflussgrößen des Teamerfolgs Dickinson und McIntyre (1997) sowie Stock (2005).

sind. Es dominiert aber die Ansicht, dass ein zunehmendes Kommunikationsausmaß insgesamt mit positiven Erfolgsauswirkungen verbunden ist, da es insbesondere die Abstimmung der Umsetzungsaktivitäten fördert.<sup>12</sup>

Empirisch wurden beispielsweise die positiven Auswirkungen der Kommunikation sowie einer schnellen und fehlerfreien Informationsweitergabe im Rahmen des Projektmanagements und der Teamforschung nachgewiesen (Keller 2001; Keplinger 1992; Pinto 1986, S. 150; Pinto und Slevin 1987; Lechler 1997, S. 183ff.; Stock 2005). In Bezug auf die Informationsbasis und das Kommunikationsausmaß werden folgende Hypothesen aufgestellt.

*H8a: Die Breite der Informationsbasis wirkt sich negativ auf das Kommunikationsausmaß aus.*

*H8b: Die Breite der Informationsbasis wirkt sich positiv auf die Zusammenarbeit der an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten aus.*

*H9: Das Ausmaß der Kommunikation wirkt sich positiv auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen aus.*

*Kontextfaktoren.* 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 (Kieser 2006, S. 218ff.). Dieser Grundgedanke wurde auch im Management Accounting bzw. bei der Budgetierung sowie der Ausgestaltung von Informationssystemen zur Entscheidungsunterstützung aufgegriffen (Chenhall 2003; Otley 1980; Schäffer und Zyder 2007; Waterhouse und Tiessen 1978). Daher werden hier ebenfalls gängige Kontextfaktoren aufgenommen, die die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen beeinflussen können. Insbesondere die Umweltdynamik sowie die Wettbewerbsintensität werden bei der Gestaltung von Kostenrechnung und Kostenmanagement als relevante externe Unternehmensfaktoren angesehen (Frank 2000, S. 102ff.; Jenner 2001; Kajüter 2005; Schäffer und Zyder 2007). Bei erhöhter Wettbewerbsintensität, die sich in der hohen Anzahl von Wettbewerbern und der Verfolgung aggressiver Wettbewerbsstrategien ausdrückt (Kieser 1974), ist von einer größeren Notwendigkeit auszugehen, Kostenmanagement-Maßnahmen durchzuführen (Kajüter 2005). Sie erhöht zudem den Druck, dass Kostenmanagementprojekte erfolgreich abgeschlossen werden (Franz und Kajüter 2002). Die Umweltdynamik drückt sich durch die Häufigkeit und Schnelligkeit aus, mit der sich lieferanten- und kundenbezogene Faktoren verändern (z. B. Nachfrageveränderungen, Veränderungen in der Lieferantenstruktur, Schwankungen der Einsatzgü-

<sup>12</sup> Siehe generell zu positiven Auswirkungen der Kommunikation beispielsweise Thibaut und Kelley (1959), S. 60, und Wurst, Högl und Gemünden (2001).

terpreise; siehe Frank 2000, S. 105; Kajüter 2005; Kieser 1974; Schäffer und Zyder 2007). Diese Veränderungen sind beim Kostenmanagement zu berücksichtigen, da sie Einfluss auf die Unternehmenskosten ausüben. Bei hoher Umweltdynamik ist davon auszugehen, dass die Abstimmung und Umsetzung der geplanten Kostenmanagement-Maßnahmen schwerer fällt, da es zu einer häufigen Veränderung der Rahmenbedingungen kommt (Kajüter 2005). Empirisch sind bereits früh Beziehungen zwischen der Organisationsstruktur und der Wettbewerbsintensität sowie der Umweltdynamik nachgewiesen worden (z. B. Kieser 1974).

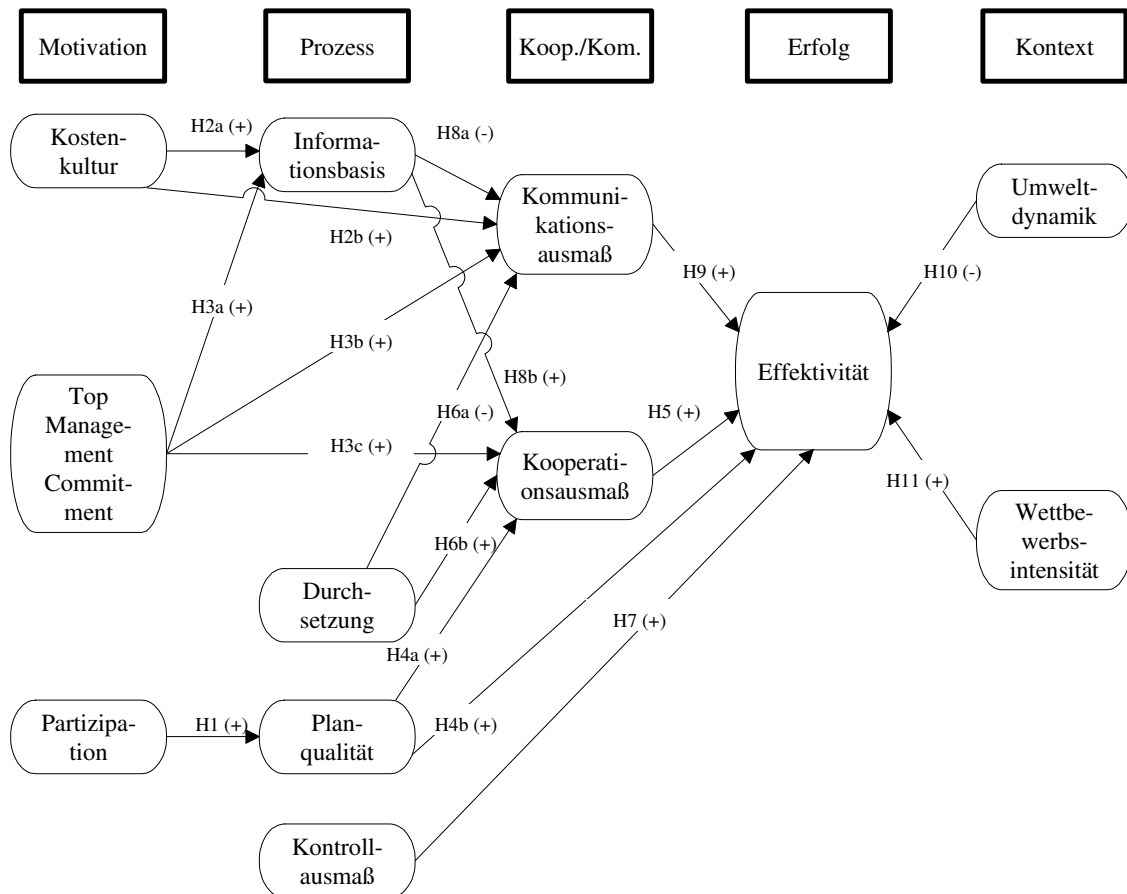
In Bezug auf die Umweltfaktoren werden daher die folgenden Hypothesen formuliert:

*H10: Die Wettbewerbsintensität wirkt sich positiv auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen aus.*

*H11: Die Umweltdynamik wirkt sich negativ auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen aus.*

Abbildung 2 verdeutlicht unter Rückgriff auf den Bezugsrahmen (siehe Abbildung 1) zusammenfassend das formulierte Hypothesensystem. Die Motivation zum Kostenmanagement (weiche Faktoren) wirkt sich einerseits auf die Ausprägungen der Aufgaben des Kostenmanagement-Prozesses (harte Faktoren), andererseits auf die Kooperation und die Kommunikation aus. Dadurch nehmen sie indirekt Einfluss auf den Umsetzungserfolg. Durch die Betrachtung der totalen Effekte kann somit auch explorativ untersucht werden, welchen Faktoren die größere Bedeutung für den Erfolg des Kostenmanagements zukommt.

Abbildung 2: Hypothesensystem im Überblick



## 5 Ablauf der empirischen Untersuchung

### 5.1 Datenerhebung und Datenbasis

Zur Hypothesenüberprüfung wurde eine schriftliche Befragung durchgeführt. Nach der Fertigstellung des ersten Fragebogenentwurfs wurde dieser zusammen mit der Operationalisierung der verschiedenen Konstrukte ausführlich mit mehreren Fachkollegen diskutiert. Des Weiteren wurden sechs Pretests mit Controllingleitern deutscher Industrie- und Dienstleistungsunternehmen durchgeführt, bei denen auch die Operationalisierung der Konstrukte überprüft worden ist.

Ansprechpartner der Befragung waren Controlling-Leiter von mittelgroßen und großen deutschen Unternehmen, die in jüngster Vergangenheit in einem Kostenmanagementprojekt in-

volviert waren. Aufgrund der in den Unternehmen häufig fehlenden Institutionalisierung des Kostenmanagements konzentrierte sich die Befragung auf durchgeführte Projekte des Kostenmanagements, die exemplarisch für das Kostenmanagement der Unternehmen stehen können. Insgesamt konnte mittels dreier Kanäle (telefonische Kontaktaufnahme, Kontaktaufnahme über die Internetplattform Xing (damals OpenBC), Vermittlung von Ansprechpartnern über die Gesellschaft für Projektmanagement e. V.) 410 Controlling-Leitern der Fragebogen schriftlich zugeschickt bzw. der Online-Fragebogen zugänglich gemacht werden. Durch eine detaillierte Beschreibung des Forschungsprojekts wurde sichergestellt, dass Projekte, die rein kostenrechnerische Aspekte betrafen, ausgeschlossen werden konnten.

Insgesamt haben 136 Personen den Fragebogen beantwortet. Die Rücklaufquote von 33 % kann insbesondere angesichts des Fragebogensumfangs als relativ hoch angesehen werden. Bei den online beantworteten Fragebögen konnte ein „Durchklickverhalten“ ausgeschlossen werden, indem für jede Fragebogenseite die individuelle Bearbeitungsdauer mit der durchschnittlichen Bearbeitungsdauer der gesamten Stichprobe untersucht worden ist. Als Hauptgründe für die Nichtteilnahme wurden Zeitmangel und mögliche Geheimhaltungsprobleme genannt. Aufgrund unvollständiger Angaben, die insbesondere darauf zurückzuführen sind, dass das vorliegende Kostenmanagementprojekt noch nicht abgeschlossen war, mussten fünf Fragebögen von der weiteren Untersuchung ausgeschlossen werden.<sup>13</sup>

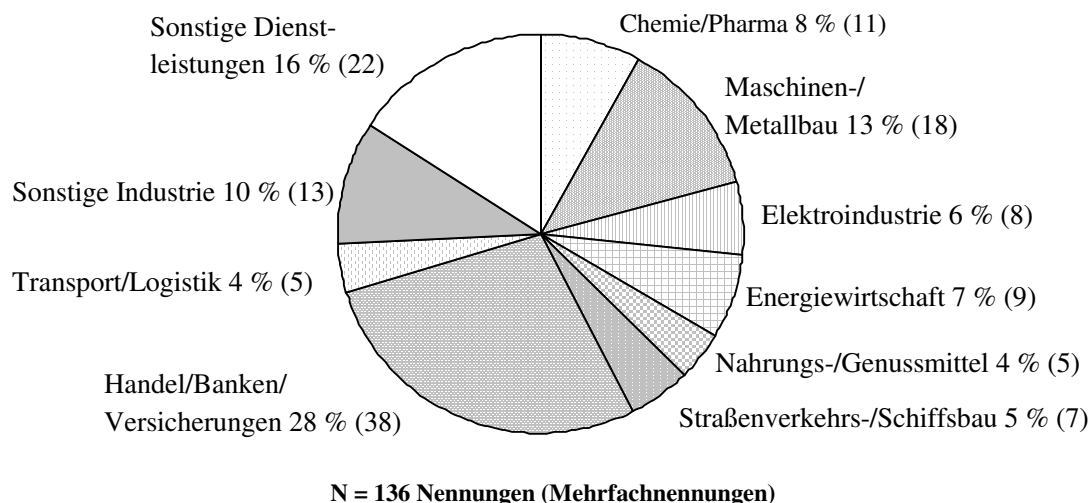
65 % der Teilnehmer gaben an, dass sie in ihrem Unternehmen die Funktion des Controllingleiters einnehmen, 27 % bezeichneten sich als Controllingmitarbeiter.<sup>14</sup> Abbildung 3 zeigt, dass alle wichtigen Branchen in der Stichprobe vorzufinden sind. Handel, Banken und Versicherungen sowie sonstige Dienstleistungsunternehmen (u. a. Telekommunikations-, Tourismus-, Beratungsunternehmen) sind in der Stichprobe großartig vertreten. Dies lässt sich damit erklären, dass sich insbesondere der Dienstleistungsbereich in den vergangenen Jahren stark mit Kostenmanagement auseinandersetzen musste, während sich Industrieunternehmen bereits seit längerer Zeit intensiver mit Kostenmanagement (insbesondere Target Costing) beschäftigt haben (Arnaout 2001, S. 164ff.). Gerade im Versicherungsbereich hat die zunehmende Veröffentlichung von Kostenquoten, insbesondere Verwaltungskostenquoten, zu einem verstärkten Wettbewerb auf der Kostenseite geführt. Es ist daher nicht verwunderlich, dass hier die Befragung zum Kostenmanagement auf reges Interesse gestoßen ist. In der Ka-

<sup>13</sup> Fragebögen wurden nicht verwendet, wenn mehr als 10 % der Fragen nicht beantwortet worden sind. Traten vereinzelt fehlende Werte auf, wurden diese durch Mittelwerte imputiert.

<sup>14</sup> Die dritte Gruppe bestand aus Mitgliedern der Geschäftsführung.

tegorie der sonstigen Industrieunternehmen sind sehr unterschiedliche Branchen zusammengefasst (z. B. Hausbau-, Bergbau-, Mode-, Holz- und Druckunternehmen).

Abbildung 3: Branchenzusammensetzung der Stichprobe



Um zu einer groben Abschätzung der wirtschaftlichen Situation der an der Befragung teilnehmenden Unternehmen zu kommen, wurden Angaben zur Umsatzentwicklung, der Profitabilität und dem Branchenwachstum in den letzten drei Jahren verlangt. Für alle drei Indikatoren gab die Mehrheit der Befragten eine durchschnittliche bis überdurchschnittliche Bewertung ab, d. h. die große Mehrheit der Unternehmen verzeichnete in den letzten Jahren eine positive Entwicklung. Hier zeigt sich, dass die Kostenmanagementprojekte zum Großteil nicht als Reaktion auf konjunkturelle Einbrüche oder Unternehmenskrisen durchgeführt worden sind (reaktives Kostenmanagement), sondern dass derartige Projekte eher kontinuierlich angestoßen werden. Auch in Gesprächen mit Unternehmensvertretern im Vorfeld und während der Befragung hat sich gezeigt, dass die Unternehmen inzwischen Kostenmanagement weniger reaktiv, sondern vermehrt proaktiv interpretieren.

## 5.2 Operationalisierung und Analyseverfahren

Bei den in Abschnitt 4 diskutierten Erfolgsfaktoren handelt es sich um latente Größen. Daher ist es notwendig, zur Operationalisierung auf ein entsprechendes Instrumentarium mittels manifester Variablen zurückzugreifen. Mit Blick auf verwandte Untersuchungsgebiete (Planungsgestaltung, Einführung einer Kostenrechnung, Projektmanagement, Teamforschung usw.) konnte teilweise auf bewährte Skalen zurückgegriffen werden, während andere Skalen selbst entwickelt worden sind (siehe dazu den Anhang). Auf der Basis einer genauen definitio-

rischen Eingrenzung des Konstrukts wurden dazu Indikatoren bestimmt, die die verschiedenen Konstruktfacetten abbilden (Diamantopoulos und Winklhofer 2001). Im Rahmen der Pretests wurde die Plausibilität der Indikatoren überprüft.

Albers und Hildebrandt (2006) sowie Fassott (2006) weisen darauf hin, dass bei der Erfolgsfaktorenforschung die Kausalbeziehung zwischen Indikator und Konstrukt häufig fehlerhaft operationalisiert wird. Zu unterscheiden sind hier reflektive und formative Konstrukte: Bei reflektiven Konstrukten wird das Konstrukt als Ursache für die Ausprägung aller dem Konstrukt zugeordneten Indikatoren interpretiert (Jarvis, MacKenzie und Podsakoff 2003; Götz und Liehr-Gobbers 2004). Bei formativen Konstrukten dagegen präsentieren die Indikatoren verschiedene Eigenschaften des Konstruktes, sodass sich der Konstruktwert ändert, sobald mindestens ein Indikator variiert. Die Entscheidung, welches Messmodell zu wählen ist, hat sich dabei stets an theoretischen Überlegungen auszurichten (Albers und Hildebrandt 2006; Fassott 2006; Götz und Liehr-Gobbers 2004; Herrmann, Huber und Kressmann 2006). Gemäß der Empfehlung von Albers und Hildebrandt (2006) ist als „Default“ von der formativen Natur der Indikatoren auszugehen. Bei der Konstruktbildung wurde zudem gezielt darauf geachtet, unterschiedliche Facetten durch die Indikatoren zu erfassen.<sup>15</sup> Im Rahmen der Pretests wurde dementsprechend überprüft, ob durch die Indikatoren in der Tat unterschiedliche Entscheidungsfelder und gestalterische Maßnahmen abgedeckt werden. Die formative Natur der Konstrukte bestätigte sich.

Um herauszufinden, von welchen Faktoren in der Gesamtheit die stärksten Einflüsse ausgehen, ist eine simultane Prüfung der Hypothesen und Wirkungsbeziehungen erforderlich (Jöreskog und Sörbom 1982, S. 404). Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der Untersuchung der Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements um ein neuartiges Forschungsgebiet handelt. Damit verbunden steigt die Wahrscheinlichkeit, dass bei der Operationalisierung der latenten Variablen Messfehler auftreten, die wiederum auf Falschaussagen der Befragten oder die fehlende Präzision der Messinstrumente zurückzuführen sind (Bagozzi 1994, S. 26ff.). Daher sollten im Rahmen der Modellschätzung Messfehler explizit berücksichtigt werden, um Ergebnisverzerrungen zu vermeiden (Fornell und Larcker 1981, S. 39). Dementsprechend ist für die Analyse der zwischen den Faktoren postulierten Beziehungen auf Strukturgleichungsmodelle zurückgegriffen worden.

<sup>15</sup> Siehe zur Operationalisierung den Anhang. Bei einigen Konstrukten wurde teilweise auf bestehende Skalen zurückgegriffen. Die übernommenen Skalen waren ursprünglich als reflektive Messmodelle formuliert. Durch die Kombination verschiedener Skalen, um unterschiedliche Konstruktfacetten abbilden zu können, ergibt sich jedoch ein formatives Messmodell.



Zur Schätzung der Strukturgleichungsmodelle stehen varianz- und kovarianzbasierte Methoden zur Verfügung. In der empirischen Controllingforschung ist die Anwendung von kovarianzbasierten Verfahren vorherrschend, die auf der etablierten Software LISREL basiert.<sup>16</sup> Im Unterschied dazu werden die Daten hier mithilfe des Partial Least Squares-Verfahrens (PLS) ausgewertet. Albers und Hildebrandt (2006) sowie Herrmann, Huber und Kressmann (2006) zeigen die Unterschiede der beiden Verfahren auf. Darüber hinaus nennen sie verschiedene Voraussetzungen, wann PLS gegenüber LISREL vorzuziehen ist. Diese sind hier erfüllt: Erstens handelt es sich bei der Bestimmung von Erfolgsfaktoren für das Kostenmanagement um eine managementorientierte Problemstellung mit Entscheidungsrelevanz. Dementsprechend interessiert eine möglichst gute Vorhersage der abhängigen Variablen. Zweitens liegen ausschließlich formative Konstruktoperationalisierungen vor, sodass ein kovarianzbasiertes Strukturgleichungsmodell nicht eindeutig zu schätzen, d. h. nicht identifiziert wäre. Drittens ist PLS in der Lage, aufgrund fehlender Verteilungsannahmen bereits bei kleinen Stichproben umfangreiche Modelle zu schätzen, wohingegen für eine Schätzung mithilfe kovarianzbasierter Verfahren eine Mindeststichprobengröße von 200 gefordert wird (Chin und Newsted 1999; Herrmann, Huber und Kressmann 2006).

Nach der Operationalisierung, der Auswahl des Schätzverfahrens und der Berechnung der Modellzusammenhänge ist die Güte der Modellschätzung zu beurteilen (Herrmann, Huber und Kressmann 2006). Zu berücksichtigen ist, dass die gängigen Gütekriterien für reflektive Messmodelle (siehe dazu beispielsweise Homburg und Giering (1996)) aufgrund der umgekehrten Kausalitätsrichtung und der damit verbundenen anderen Interpretation nicht auf formative Messmodelle übertragen werden können (Götz und Liehr-Gobbers 2004). Bei formativen Messmodellen ist eine mögliche Multikollinearität der Indikatoren zu überprüfen (Diamantopoulos und Winklhofer 2001; Götz und Liehr-Gobbers 2004). Zur Feststellung von Multikollinearität wurden mehrere Kriterien herangezogen. Zunächst wurden die Korrelationskoeffizienten der Indikatoren betrachtet.<sup>17</sup> Darüber hinaus gibt der Variance Inflation Factor (VIF) einen Hinweis auf starke Multikollinearität, wenn sich ein Wert größer als 10 ergibt (Belsley, Kuh und Welsch 1980, S. 93; Chatterjee und Price 1977, S. 182). Schließlich ist von mäßiger Multikollinearität auszugehen, wenn der Konditionsindex den Wert von 10 übersteigt (Belsley, Kuh und Welsch 1980, S. 100f.). Für die jeweiligen Messmodelle wurden diese Krite-

<sup>16</sup> Siehe z. B. die verschiedenen Beiträge in Weber und Kunz (2003) bzw. die Beiträge von Schäffer und Willauer (2002) sowie Schäffer und Zyder (2007).

<sup>17</sup> Vgl. Cohen (1992). Ab einem Korrelationskoeffizienten von 0,5 wird von einer hohen Multikollinearität ausgegangen.

rien zur Beurteilung der Multikollinearität bestimmt. Wenn mindestens einer der genannten Grenzwerte überschritten worden ist, wurden die Indikatoren zu einem Index zusammengefasst. Da die Indikatoren kompensierbare Komponenten der Konstrukte darstellen, wurde dazu das arithmetische Mittel der betroffenen Indikatoren gebildet (Albers und Hildebrandt 2006).

Für eine weitere Gütebeurteilung des Messmodells werden die multiplen Regressionskoeffizienten zwischen dem Konstrukt und den Indikatoren betrachtet (siehe hierzu und im Folgenden Herrmann, Huber und Kressmann (2006)). Die Höhe des Regressionskoeffizienten gibt Auskunft über die Vorhersagevalidität eines Indikators. Von größerer Bedeutung ist jedoch die Beurteilung der Signifikanz der Regressionskoeffizienten. Dazu werden hier über die Resampling-Technik des Bootstrapping t-Werte approximiert.<sup>18</sup> Bei einem zu niedrigen Signifikanzniveau können jedoch Indikatoren nur auf der Basis inhaltlicher Überlegungen eliminiert werden. Aufgrund hoher Signifikanzniveaus war dies hier jedoch nicht notwendig.<sup>19</sup> Schließlich gibt die Korrelationsmatrix der Konstruktwerte Auskunft darüber, ob ausreichend Diskriminanz zwischen den Konstrukten vorliegt.<sup>20</sup>

Für die Gütebeurteilung des Strukturmodells werden ebenso die Höhe und Signifikanzen der Strukturparameter (Pfadkoeffizienten) betrachtet, um auf diese Weise die hypothetischen Beziehungen zu bewerten (Chin 1998). Darüber hinaus drückt das Bestimmtheitsmaß  $R^2$  der endogenen Konstrukte den Anteil der Streuung an der Gesamtstreuung aus, der durch die auf das Konstrukt einwirkenden unabhängigen Variablen erklärt wird.

Bevor im folgenden Abschnitt die Ergebnisse dieser Parameterschätzung dargestellt werden, werden zunächst einige deskriptive Ergebnisse präsentiert, die Aussagen über die Charakteristika der untersuchten Kostenmanagementprojekte liefern.

## **6 Ergebnisse der empirischen Untersuchung**

### **6.1 Charakteristika der Kostenmanagementprojekte**

*Ziele der Kostenmanagementprojekte.* Die Teilnehmer wurden gebeten, die Bedeutung verschiedener Ziele (u.a. sofortige/kurzfristige Kostensenkung, kontinuierliche/langfristige Kostensenkung, Verbesserung des Kostenbewusstseins) im Rahmen der Kostenmanagementpro-

<sup>18</sup> Siehe zum Bootstrapping ausführlich Efron und Tibshirani (1993).

<sup>19</sup> Siehe Hansen (1993), S. 88. Einen Beitrag zur Modellerklärung liefern die Variablen, wenn die t-Werte größer als eins sind.

<sup>20</sup> Vgl. Herrmann, Huber und Kressmann (2006). Die Korrelationen sollten kleiner als 0,9 sein.

jekte zu bewerten. Der kontinuierlichen und langfristigen Kostensenkung wurde die höchste Bedeutung zugemessen, gefolgt von der sofortigen und kurzfristigen Kostensenkung. Auch hier zeigt sich, dass bezüglich des Kostenmanagements die langfristige, proaktive Perspektive bei den Unternehmen inzwischen größere Bedeutung hat und es den Unternehmen beim Kostenmanagement relativ betrachtet weniger darum geht, in kurzer Zeit in einer Art „Hauruck-Verfahren“ die Kosten zu senken. Die hier vorliegenden Ergebnisse decken sich auch mit Ergebnissen anderer Befragungen, bei denen die Kostensenkung als wichtigstes Ziel genannt worden ist (Franz und Kajüter 1997, S. 484ff.; Franz und Kajüter 2002, S. 574; Kajüter 2005).

*Intensität der Kostenanalyse und betroffene Unternehmensbereiche.* Für die Planung der Kostenvorgaben sowie der Kostenmanagement-Maßnahmen ist eine Analyse der Kostensituation eine wichtige Voraussetzung (vgl. hierzu und im Folgenden Kajüter (2005)). Neben der unternehmensinternen Perspektive können dafür auch Informationen über die Kosten wichtiger Wettbewerber, Lieferanten und Abnehmer herangezogen werden. Das Befragungsergebnis zeigt, dass die interne Kostenanalyse deutlich Vorrang vor den anderen drei Perspektiven besitzt (siehe zu einem vergleichbaren Ergebnis Kajüter (2005)). Die häufig in Japan angewendete Praxis des unternehmensübergreifenden Kostenmanagements ist demnach im deutschen Unternehmensumfeld weniger stark verbreitet. Intern stand insbesondere der Verwaltungsbereich im Fokus der Kostenmanagementprojekte.<sup>21</sup> Das zahlreiche Auftreten von Mehrfachnennungen belegt, dass die Projekte häufig abteilungsübergreifend durchgeführt worden sind.

*Eingesetzte Kostenmanagement-Instrumente.* Das Benchmarking (59 %) und Target Costing (30 %) sind zur Unterstützung des Kostenmanagements am häufigsten eingesetzt worden. Ebenso traten hier einige Mehrfachnennungen auf, d. h. die Instrumente werden zumeist nicht isoliert, sondern in Kombination eingesetzt. Auch in anderen Befragungen wird das Benchmarking als das am häufigsten verwendete Instrument angegeben (Brede 1994; Franz und Kajüter 2002; Kajüter 2005).

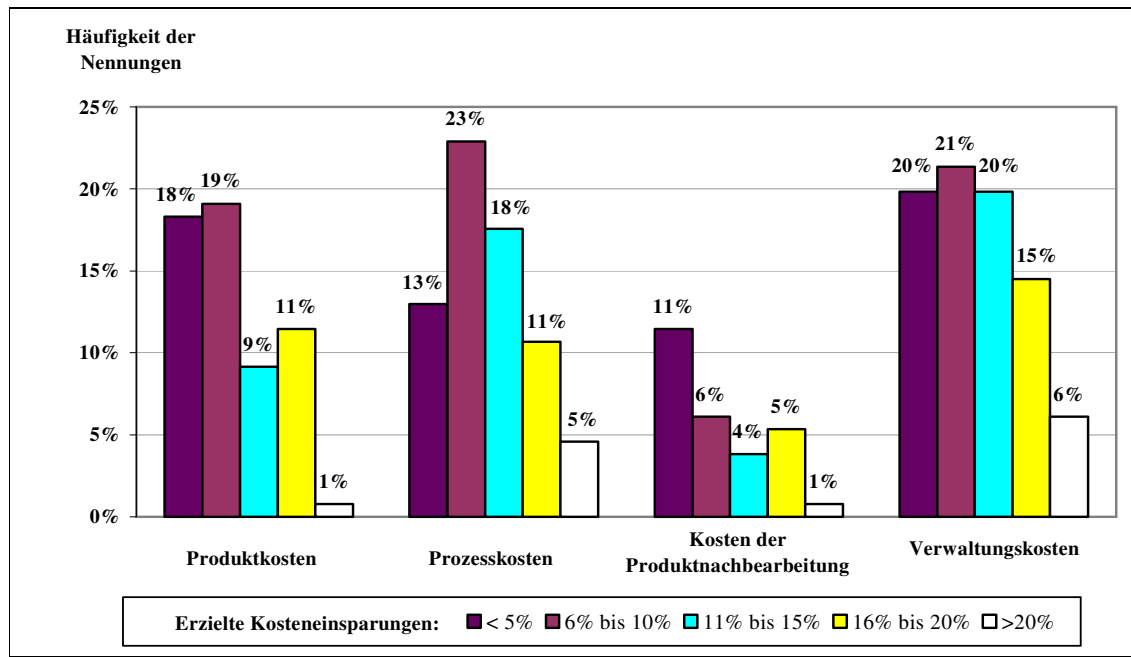
*Erzielte Kosteneinsparungen.* Häufig werden Bedenken geäußert, dass die befragten Unternehmen nicht bereit sind, Auskunft über erzielte Kosteneinsparungen zu geben (Arnaut 2001, S. 250; Franz und Kajüter 2002). In der hier vorliegenden Befragung waren die Unter-

---

<sup>21</sup> 66 % der Befragten gaben an, dass sich das Kostenmanagementprojekt auf den Verwaltungsbereich bezogen hat. Die Beschaffung (46 %), die Fertigung (44 %) und der Vertrieb (40 %) wurden darüber hinaus häufig genannt. Mehrfachnennungen waren hier möglich.

nehmen jedoch durchaus sehr auskunftsbereit. Abbildung 4 gibt einen Überblick über die von den Befragten genannten Kosteneinsparungen.

Abbildung 4: Erzielte Kosteneinsparungen



Auffällig ist, dass teilweise sehr hohe Kosteneinsparungen genannt werden, was zumindest in Bezug auf die Kostensenkung auf eine erfolgreiche Umsetzung der Kostenmanagementprojekte schließen lässt. Eine quantitative Erfolgsmessung liegt damit vor. Bei der Messung des Umsetzungserfolgs im Rahmen des Strukturgleichungsmodells ist jedoch aufgrund der mangelnden Vergleichbarkeit bewusst darauf verzichtet worden, die erzielten Kosteneinsparungen als Erfolgsgröße zu verwenden. Hinzu kommt, dass sich die Projekte auf verschiedene Bereiche bezogen haben.<sup>22</sup> Daher wurde als qualitatives Erfolgsmaß die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen verwendet.

## 6.2 Ergebnisse der Parameterschätzung

Bevor eine Diskussion der Ergebnisse stattfindet, ist die nomologische Validität des Untersuchungsmodells zu beurteilen. Nomologische Validität liegt vor, wenn die unterstellten Wirkungszusammenhänge empirisch wiedergegeben werden können (Bagozzi 1980, S. 129). Eine erste Überprüfung der Korrelationen zwischen den Konstrukten zeigt, dass die Zusammenhänge weitestgehend ein hypothesenkonformes Vorzeichen aufweisen (siehe Tabelle 1). Le-

<sup>22</sup> 59 % der Befragten gaben Auswirkungen auf Produktkosten, 69 % auf Prozesskosten, 28 % auf Kosten der Produktnachbearbeitung, 82 % auf Verwaltungskosten an.

diglich beim Zusammenhang von Kostenkultur und Kommunikationsausmaß sowie Umweltdynamik und Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen ergibt sich ein Vorzeichen entgegen der Erwartung. Eine ausreichende Diskriminanz der Konstrukte liegt vor, da keine Korrelationen größer als 0,9 vorliegen.

*Tabelle 1: Korrelationsmatrix latenter Variablen*

	KOS	TOP	PAR	DUR	INF	PLQ	KON	KOM	KOO	KME	WET	UMW
KOS	1,00											
TOP	0,40	1,00										
PAR	0,31	0,13	1,00									
DUR	0,45	0,41	0,27	1,00								
INF	0,43	0,44	0,20	0,33	1,00							
PLQ	0,48	0,43	0,46	0,37	0,34	1,00						
KON	0,08	0,16	0,03	0,12	0,01	0,12	1,00					
KOM	-0,21	0,14	-0,21	-0,18	-0,11	-0,03	0,07	1,00				
KOO	0,47	0,44	0,26	0,44	0,43	0,50	0,05	-0,04	1,00			
KME	0,30	0,31	0,27	0,37	0,26	0,50	0,15	0,14	0,54	1,00		
WET	0,15	0,15	-0,04	0,22	0,13	0,08	0,16	0,03	0,21	0,26	1,00	
UMW	0,12	0,12	0,20	0,15	0,06	0,14	0,05	-0,17	0,16	0,24	0,23	1,00

Anmerkung: KOS = Kostenkultur; TOP = Top Management Commitment; PAR = Partizipation; DUR = Durchsetzung; INF = Informationsbasis; PLQ = Planqualität; KON = Kontrollausmaß; KOM = Kommunikationsausmaß; KOO = Kooperation; KME = Effektivität der Kostenmanagementmaßnahmen; WET = Wettbewerbsintensität; UMW = Umweltdynamik

Die Schätzung des Strukturmodells gibt detailliert Auskunft über das Ausmaß und die Signifikanz der Wirkungsbeziehungen zwischen den einzelnen Konstrukten. Die Auswertung erfolgte mithilfe des Software-Programms SmartPLS (Ringle, Wende und Will 2005). Tabelle 2 stellt die Ergebnisse der Parameterschätzung dar und gibt Auskunft über den erklärten Varianzanteil der abhängigen latenten Konstrukte.

Tabelle 2: Ergebnisse der Strukturmodellsschätzung

Hypothese	Unabhängige Variablen	Abhängige Variablen	Pfadkoeffizient	R <sup>2</sup>
H1(+)	Partizipation	Planqualität	0,46***	0,21
H2a(+)	Kostenkultur	Informationsbasis	0,31***	0,27
H3a(+)	Top Management Com.	Informationsbasis	0,32***	
H2b(+)	Kostenkultur	Kommunikationsausmaß	-0,22*	0,14
H3b(+)	Top Management Com.	Kommunikationsausmaß	0,35**	
H6a(-)	Durchsetzung	Kommunikationsausmaß	-0,19*	
H8a(-)	Informationsbasis	Kommunikationsausmaß	-0,11	
H3c(+)	Top Management Com.	Kooperationsausmaß	0,13	0,39
H4a(+)	Planqualität	Kooperationsausmaß	0,30***	
H6b(+)	Durchsetzung	Kooperationsausmaß	0,21**	
H8b(+)	Informationsbasis	Kooperationsausmaß	0,20**	
H4b(+)	Planqualität	Effektivität Kostenm.-Maßn.	0,29***	0,43
H5(+)	Kooperationsausmaß	Effektivität Kostenm.-Maßn.	0,36***	
H7(+)	Kontrollausmaß	Effektivität Kostenm.-Maßn.	0,06	
H9(+)	Kommunikationsausmaß	Effektivität Kostenm.-Maßn.	0,18**	
H10(-)	Umweltdynamik	Effektivität Kostenm.-Maßn.	0,14*	
H11(+)	Wettbewerbsintensität	Effektivität Kostenm.-Maßn.	0,12	

\*p < 0,10; \*\*p < 0,05; \*\*\*p < 0,01

Die Ergebnisse zeigen, dass ein Großteil der Hypothesen nicht abgelehnt werden kann. Ebenfalls kann die jeweilige Erklärungsgüte als zufriedenstellend bezeichnet werden. Die Beziehung zwischen der Partizipation und der *Planqualität* ist hochsignifikant und erklärt allein bereits einen erheblichen Teil der Varianz. Offenbar sorgt die Beteiligung der von den Kostenmanagement-Maßnahmen Betroffenen in hohem Ausmaß dafür, dass abgestimmte, vollständige, realistische und vor allem akzeptierte Pläne entstehen. Dieser zentrale Einfluss ist vor allem insofern von großer Bedeutung, als die Planqualität auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen einen hochsignifikanten Einfluss ausübt (Pfadkoeffizient von 0,29) und sie sich damit als wichtiger Baustein des Umsetzungserfolgs erweist. Aufgrund dieses Ergebnisses ist festzuhalten, dass Kostenmanagement sich nicht auf einige wenige Spezialisten (z. B. Controller) beschränken darf, sondern auf die Mithilfe, das Wissen und die Kreativität aller Mitarbeiter zurückgreifen sollte. Auf diese Weise wird nicht nur von dem

Wissen der Betroffenen profitiert, sondern es steigt auch die Selbstverpflichtung, die Kostenvorgaben zu erreichen.

Der Einfluss der Kostenkultur und des Top Management Commitment auf die *Informationsbasis* zeigt das erwartete Vorzeichen und ist zudem ebenfalls hochsignifikant. Diese beiden weichen Faktoren sorgen demnach dafür, dass für die Beteiligten bei der Umsetzung die relevanten Informationen zur Verfügung stehen. Eine Kostenkultur ist das Ergebnis eines langfristigen Entwicklungsprozesses, die für Transparenz hinsichtlich der Kosteninformationen sorgt. Dieses generelle Klima wirkt sich offenbar auch positiv auf die Umsetzung konkreter Kostenmanagement-Maßnahmen aus, indem es zu einer vollständigen und rechtzeitigen Bereitstellung der Informationen kommt. Das Commitment des Top Managements ergibt sich nicht zwangsläufig aus einem langfristigen Entwicklungsprozess. Es zeigt sich bei der konkreten Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen. Hier erweist es sich für die Verfügbarkeit der Informationen als Vorteil, wenn das Top Management konkret auf die Beteiligten einwirkt, die Informationen bereit zu stellen. Die annähernd gleiche Höhe der Pfadkoeffizienten bringt zum Ausdruck, dass der Kostenkultur und dem Top Management Commitment in Bezug auf die Informationsverfügbarkeit eine vergleichbare Bedeutung zukommt.

Die hypothesierten Beziehungen zwischen dem Top Management Commitment sowie der Durchsetzung und dem *Kommunikationsausmaß* erweisen sich als signifikant mit den erwarteten Vorzeichen. Ein entsprechendes Engagement des Top Managements drückt sich in der Aufmerksamkeit aus, die das Top Management dem Kostenmanagement-Projekt entgegenbringt. Ein engagiertes Top Management signalisiert laufend allen betroffenen Unternehmensbereichen die Bedeutung des Kostenmanagement-Projekts, während es sich selbst laufend über den Umsetzungsstatus informieren lässt. Folglich ergibt sich insgesamt ein höheres Kommunikationsausmaß. Umgekehrt verhält es sich mit der Durchsetzung. Durch die Übertragung von entsprechenden Weisungs- und Entscheidungsbefugnissen besteht weniger Bedarf zur Kommunikation, da in diesen Fällen offenbar weniger Diskussionsspielraum eingeräumt wird.

Die Beziehung zwischen der Informationsbasis und dem Kommunikationsausmaß zeigt zwar das erwartete Vorzeichen, ist jedoch nicht signifikant. Demgegenüber ergibt sich zwischen der Kostenkultur und dem Kommunikationsausmaß eine signifikante Beziehung entgegen der Erwartung. Eine mögliche Erklärung ist, dass es eine generell existierende offene Kommunikation über Kosteninformationen aufgrund der dadurch allgemein bekannten Informationen

weniger notwendig macht, bei der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen miteinander zu kommunizieren. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass ein erhöhtes Ausmaß an Kommunikation auch als Indikator für aufgetretene Konflikte und Meinungsverschiedenheiten zwischen den an dem Kostenmanagement-Projekt Beteiligten interpretiert werden könnte.<sup>23</sup> Liegt eine Kostenkultur vor, kann diese konfliktmindernd wirken, sodass es aufgrund dessen zu einem geringeren Kommunikationsausmaß kommt.

In Bezug auf die *Kooperation* der an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten erweist sich der Einfluss der harten Faktoren (Planqualität, Durchsetzung, Informationsbasis) im Unterscheid zum weichen Faktor (Top Management Commitment) als signifikant. Den höchsten Einfluss hat die Planqualität, d. h. die Güte des Planungsergebnisses fördert maßgeblich die Zusammenarbeit der Beteiligten. Dies ist verständlich, da ein vollständiger und realistischer Plan weniger Anlass zu Konflikten bietet. Des Weiteren sorgt eine weitreichende Ressourcenausstattung und die Zuteilung von Weisungsbefugnissen offenbar für eine größere Kooperation, da sich in diesem Fall die Beteiligten auf die Maßnahmenumsetzung konzentrieren können und sich weniger um die Abstimmung von Ressourcennutzung oder Befugnissen kümmern müssen. Ähnlich verhält es sich mit dem positiven Einfluss der Informationsbasis. Die problemlose Informationsverfügbarkeit sorgt dafür, dass alle an der Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen Beteiligten von dem gleichen Kenntnisstand ausgehen können. Insofern sorgt eine breite Informationsbasis dafür, dass sich die Beteiligten besser bei der Umsetzung unterstützen können.

Bezüglich der verschiedenen direkten Einflussfaktoren auf den Umsetzungserfolg in Form der *Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen* gehen die stärksten Effekte vom Kooperationsausmaß und der Planqualität aus. Die Zusammenarbeit und gegenseitige Unterstützung der an der Maßnahmenumsetzung Beteiligten sind die Ausgangsbasis für ein erfolgreiches Kostenmanagement. Daher ist es von großer Bedeutung, durch die oben aufgeführten Faktoren diese Zusammenarbeit zu fördern. Ebenso stellt eine erfolgreiche Planung eine Grundvoraussetzung für den Umsetzungserfolg dar, d. h. ungeplante „Ad-hoc-Maßnahmen“ sind im Kostenmanagement nicht erfolgversprechend. Das Kommunikationsausmaß wirkt sich ebenfalls positiv auf die Effektivität aus. Es lohnt sich demnach, auch eventuelle Verzögerungen bei der Umsetzung zugunsten mehr Kommunikation zwischen den Beteiligten in Kauf zu neh-

---

<sup>23</sup> Siehe zu einer ähnlichen Interpretation z. B. Smith et al. (1994).



men. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Kommunikation dazu dient, nicht nur über Ergebnisse zu berichten, sondern auch Widerstände und Krisen zu überwinden.

Bei dem Zusammenhang zwischen dem Kontrollausmaß sowie der Wettbewerbsintensität und der Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen zeigt sich zwar das erwartete Vorzeichen, jedoch ist dieser Zusammenhang nicht signifikant. Insbesondere der Befund hinsichtlich des Kontrollausmaßes ist von Interesse, da er darauf hindeutet, dass es im Kostenmanagement für den Umsetzungserfolg mehr auf die anderen genannten Faktoren (Planqualität, Kommunikation, Kooperation) ankommt.<sup>24</sup> Bei der Beziehung zwischen Umweltdynamik und Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen ergibt sich ein signifikanter Zusammenhang entgegen der Erwartung. Zur Erklärung des positiven Einflusses der Umweltdynamik wären weitere Charakteristika der untersuchten Unternehmen zu analysieren. So wird in der Organisationsforschung davon ausgegangen, dass Unternehmen in dynamischen Umwelten flachere Hierarchien, geringere Formalisierungsgrade und offenere Planungsprozesse aufweisen (Jenner 2001; Kieser 1974). Möglich ist, dass die Unternehmen entsprechend der vorliegenden Umweltdynamik durch derartige Organisationsstrukturen gekennzeichnet sind, wodurch die Umsetzung der Kostenmanagement-Maßnahmen leichter zum Erfolg führt. Um diese Vermutung zu bestätigen, müssten jedoch weitere Variablen erhoben werden.

Neben der Betrachtung der direkten Beziehungen zwischen den einzelnen Faktoren und dem Umsetzungserfolg ist von Interesse, welcher Einfluss von der Motivation zum Kostenmanagement, d. h. den weichen Faktoren, neben den Kostenmanagementaufgaben im Endeffekt auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen ausgeht. Daher fasst Tabelle 3 die *totalen Effekte* der exogenen und endogenen latenten Variablen auf die verschiedenen Zielkonstrukte zusammen. In Bezug auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen erweisen sich neben der Planqualität noch die beiden weichen Faktoren Top Management Commitment und Partizipation als signifikant.<sup>25</sup> Dies verdeutlicht, dass sich die weichen Faktoren über die oben beschriebenen Mechanismen in zählbaren Ergebnissen niederschlagen, sodass sie bei der Durchführung von Kostenmanagement-Maßnahmen zu berücksichtigen sind.

---

<sup>24</sup> Die Ergebnisse stehen damit im Gegensatz zu den Ergebnissen von Schäffer und Willauer (2002). Diese haben bei einer reinen Betrachtung der Beziehung von Planungseffektivität und Kontrollintensität einen signifikant positiven Zusammenhang nachgewiesen.

<sup>25</sup> Es ist davon auszugehen, dass sich bei den anderen Faktoren kein signifikanter Totaleffekt auf die Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen ergibt, da sich die positiven und negativen Einflüsse egalalisieren.

Tabelle 3: Totale Effekte

	Totaler Effekt	t-Wert
<b>Kommunikationsausmaß</b>		
Kostenkultur	-0,25	1,42
Top Management Commitment	0,32	1,61
<b>Kooperationsausmaß</b>		
Kostenkultur	0,06*	1,83
Top Management Commitment	0,19**	2,27
Partizipation	0,14***	3,04
<b>Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen</b>		
Kostenkultur	-0,02	0,67
Top Management Commitment	0,13***	2,81
Partizipation	0,18***	4,13
Durchsetzung	0,04	0,90
Informationsbasis	0,05	1,21
Planqualität	0,39***	5,05

Signifikanzniveaus: \*p < 0,10; \*\*p < 0,05; \*\*\*p < 0,01

## 7 Fazit

### 7.1 Implikationen für Wissenschaft und Praxis

In der vorliegenden Untersuchung wurde die Relevanz verschiedener Einflussfaktoren für die Gestaltung und den Erfolg des Kostenmanagements aufgezeigt. Für die Forschung hat sich gezeigt, dass es im Kostenmanagement von Bedeutung ist, neben methodischen Aspekten (Kostenmanagement-Instrumente) personenbezogenen Elementen eine größere Aufmerksamkeit zukommen zu lassen. Die personenbezogenen Aufgaben des Kostenmanagements scheinen zu Unrecht vernachlässigt zu werden. Konzeptionell sind daher weitere Forschungsbestrebungen wünschenswert, die die Ausgestaltung und Umsetzung personenbezogener Aufgaben konkretisieren. Empirisch können einzelne dieser personenbezogenen Aufgaben näher betrachtet werden, um detailliertere Aussagen zu deren Ausprägungen ableiten zu können. Die verwendeten Messmodelle könnten diesbezüglich einen Ausgangspunkt für Weiterentwicklungen darstellen. Darüber hinaus hat sich die Anwendung des PLS-Verfahrens als sehr nützlich erwiesen, sodass die varianzbasierten Verfahren im Controlling stärker als Alternative zu den kovarianzbasierten Verfahren eingesetzt werden sollten.

Für die Unternehmenspraxis lässt sich ableiten, dass neben der soliden Planung der Kostenmanagement-Maßnahmen auch ein ausreichendes Engagement der Beteiligten große Relevanz besitzt. Im Rahmen eines Top-Down-Prozesses ist dieses Engagement von oberen Führungsebenen vorzuleben und auf untergeordnete Bereiche zu übertragen. Ergänzend dazu zeigt die Untersuchung auf, dass es im Sinne eines Bottom-Up-Prozesses wichtig ist, dass die von den Kostenmanagement-Maßnahmen Betroffenen an der Planung partizipieren können. Dies sollte auch flächendeckend passieren, d. h. es sollte nicht nur informiert, sondern auch mitentschieden und damit die Verantwortung mit getragen werden. Dadurch, dass die Betroffenen zu Beteiligten werden (Reiß 2002), kann die Veränderungsbereitschaft, die für das Kostenmanagement notwendig ist, erzeugt werden. Die Gestaltung der Unternehmenskultur als Kostenkultur wirkt sich positiv auf die für das Kostenmanagement zur Verfügung stehende Informationsbasis aus. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass eine Gestaltung der Unternehmenskultur nur im Rahmen eines Gesamtkonzepts möglich ist (Steinle, Eggers und ter Hell 1994). So wird eine Kostenkultur keine sinnvolle Wirkung entfalten können, wenn dafür die Kundenorientierung verloren geht. Erste Voraussetzungen für eine Entwicklung der Kostenkultur könnten darin bestehen, bestehende Kommunikations- und Informationsprozesse zu ändern und Mitarbeitern zeitnah über Kosten zu berichten. Auch eine Förderung des Kostenbewusstseins durch gezielte Schulungsmaßnahmen schafft die Grundlage für eine Kostenkultur (siehe zu weiteren potenziellen Maßnahmen z. B. Shields und Young 1992). Dem Top Management kommt hier eine Vorbildfunktion zu, die durch entsprechendes Engagement zum Ausdruck gebracht werden muss. Da die Unternehmenskultur nur auf lange Sicht zu beeinflussen ist, ist es von Bedeutung, nicht erst in Krisenzeiten, sondern frühzeitig auf die Entwicklung einer Kostenkultur hinzuarbeiten.

## 7.2 Limitationen und Ausblick

Nach dem Kenntnisstand des Verfassers handelt es sich um die erste Studie, die sich mit personenbezogenen Aufgaben des Kostenmanagements empirisch auseinandersetzt. Daher sind einige Limitierungen des vorliegenden Beitrags zu nennen, die als Ausgangspunkt für die weitere Forschung dienen können.

Nicolai und Kieser (2002) haben verschiedene Grenzen und Kritikpunkte an Erfolgsfaktorenstudien geäußert. Die aufgeführten Kritikpunkte sind durch verschiedene Entgegnungen relativiert worden.<sup>26</sup> Beispielsweise zeigt sich, dass die Erfolgsfaktorenforschung entgegen der

---

<sup>26</sup> Vgl. Schwaninger und Kaiser (2007). Siehe zu Entgegnungen z. B. Bauer und Sauer (2004); Homburg und Krohmer (2004).

geäußerten Kritik durchaus zu übereinstimmenden Ergebnissen gekommen ist. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass Nicolai und Kieser (2002) Beiträge kritisieren, bei denen finanzwirtschaftliche Kennzahlen die Erfolgsgröße abbilden. Darauf ist hier – wie oben angeführt – bewusst verzichtet worden. Sicherlich ist hervorzuheben, dass es sich bei den Ergebnissen um Tendenzaussagen und keine Gesetzmäßigkeiten handelt. In Einzelfällen unter besonderer Berücksichtigung unternehmensspezifischer Besonderheiten (z. B. Fähigkeiten der Beteiligten) können die Zusammenhänge von den festgestellten Beziehungen abweichen. Zudem sind weitere Erfolgsfaktoren denkbar, deren Berücksichtigung den hier vorliegenden Rahmen der Untersuchung jedoch sprengen würde. Beispielsweise wäre auch unter dem Motivationsaspekt zu untersuchen, inwieweit Anreizsystemen eine Bedeutung bei der Umsetzung von Kostenmanagement-Maßnahmen zukommt. Auch weitere Kontextfaktoren wie die Organisationsstruktur könnten berücksichtigt werden. Weitere Forschungsbemühungen könnten sich daher darauf ausrichten, inwieweit die Ergebnisse unter Berücksichtigung zusätzlicher Faktoren repliziert werden können.

Die betriebswirtschaftliche Literatur weist auf Messprobleme bei der empirischen Erforschung der Auswirkungen der Unternehmenskultur hin (z. B. Gabele 1993). Die hier vorliegende Untersuchung stellt einen ersten Versuch dar, eine Kostenkultur und deren Effekte zu erfassen. Es sind sicherlich weitere Forschungsbemühungen notwendig, um die Auswirkungen und Ausgestaltungsformen der Kostenkultur detaillierter darstellen zu können.

In methodischer Hinsicht sind weitere Grenzen der Untersuchung zu nennen. Für die Befragung wurde auf das für Erfolgsfaktorenstudien weit verbreitete sog. „Key Informant Design“ zurückgegriffen (siehe z. B. Homburg 1995), d. h. pro Unternehmen wurde ein qualifizierter Ansprechpartner ausgewählt und um Auskunft gebeten. Der Ablauf der Kostenmanagementprojekte kann jedoch durchaus zwischen verschiedenen Personen unterschiedlich und selektiv wahrgenommen werden. Aufgrund der vom Controlling in der Regel eingenommenen vermittelnden und für das Kostenmanagement verantwortlichen Position ist zu erwarten, dass die Befragten den weitestgehenden Gesamtüberblick über den Ablauf des Projekts haben. Potenziellen Verständnisproblemen in Bezug auf den Fragebogen wurde zudem im Rahmen der Pretests mittels Think-aloud-Protokollen (siehe Hurrell und Kieser 2005) entgegengewirkt. Als schwerwiegend erweist sich, dass ein potenzieller Single Source Bias vorliegen kann (Podsakoff et al. 2003). Dieser ergibt sich dadurch, dass die unabhängigen wie auch die abhängigen Variablen von einer einzelnen Datenquelle erhoben werden. Aufgrund mangelnder zeitlicher Ressourcen

von Seiten der Befragten war es nicht möglich, im Rahmen der Projekte mindestens zwei Teilnehmer getrennt zu den unabhängigen und abhängigen Variablen zu befragen. Hier besteht daher auch ein möglicher Anknüpfungspunkt für die zukünftige Forschung. Indem mehrere Teilnehmer von Kostenmanagementprojekten befragt werden, kann untersucht werden, inwieweit sich die hier vorliegenden Ergebnisse bestätigen lassen.

Strukturgleichungsmodelle beschränken sich auf die Untersuchung linearer Zusammenhänge (Schäffer und Zyder 2007). Vorstellbar ist, dass auch nicht-lineare Beziehungen vorliegen (z. B. bei der Beziehung von Kommunikationsausmaß und Umsetzungserfolg). Methodisch können derartige Beziehungen aktuell nicht geschätzt werden. Fallstudien könnten hier die Möglichkeit bieten, derartige Zusammenhänge aufzudecken.

Schließlich handelt es sich um eine Querschnittsstudie. Da sich die Kostenmanagementprojekte über einen längeren Zeitraum erstrecken, wäre es von Interesse, die zeitliche Stabilität der festgestellten Wirkungszusammenhänge näher zu untersuchen. Längsschnittstudien könnten hier einen entsprechenden Beitrag leisten.

## Anhang

Tabelle 4: Informationen zu den Skalen der Konstruktmessung

Konstrukt	Quellen, aus der (denen) die Indikator(en) stammen	Indikatoren
<i>Motivation</i>		
<b>Partizipation</b>	Angelehnt an Lechler (1997).	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bei der Maßnahmenplanung wurden Vorschläge der Betroffenen aufgenommen.</li> <li>▪ Die Betroffenen konnten bei der Maßnahmenplanung mitentscheiden.</li> </ul>
<b>Kostenkultur</b>	Eigene Darstellung.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Unsere Geschäftsleitung ist ein Vorbild in Sachen „kostenbewusstes Verhalten.“</li> <li>▪ Bei uns wird intern (z. B. im Rahmen von Meetings, internen Berichten) sehr offen über Kosten und die eigene Kostensituation gesprochen.</li> </ul>
<b>Top Management Commitment</b>	Angelehnt an Frank (2000); Lechler (1997).	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Die Geschäftsleitung (höheres Management) hat die Bedeutung des Kostenmanagementprojektes anerkannt.</li> <li>▪ Die Geschäftsleitung (höheres Management) hat dafür gesorgt, dass die notwendigen Informationen von den Beteiligten bereit gestellt werden.</li> <li>▪ Die Geschäftsleitung (höheres Management) hat dem Projekt- / Umsetzungsteam mit konstruktiver Kritik und Verbesserungsvorschlägen geholfen.</li> <li>▪ Die Geschäftsleitung (höheres Management) hat das Kostenmanagementprojekt in einer Krise (z. B. Konflikte, Stillstand) unterstützt.</li> <li>▪ Die Geschäftsleitung (höheres Management) hat sich hinter das Projekt- / Umsetzungsteam gestellt, wenn Widerstände gegen des Projekt überwunden werden mussten.</li> </ul>

(wird fortgesetzt)

<i>Kostenmanagement-Prozess</i>		
<b>Planqualität</b>	Eigene Darstellung.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Der vorliegende Plan bzw. dessen Teilpläne waren <i>realitätsnah</i>.</li> <li>▪ ... <i>vollständig</i>.</li> <li>▪ ... <i>abgestimmt</i>.</li> <li>▪ ... <i>eindeutig</i>.</li> <li>▪ ... <i>akzeptiert</i>.</li> <li>▪ Der Plan ließ eine eindeutige Verbesserung gegenüber dem vorherigen Zustand erwarten.</li> </ul>
<b>Durchsetzung</b>	Eigene Darstellung.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Die Geschäftsleitung (höheres Management) hat dem Projekt- / Umsetzungsteam die notwendigen Befugnisse (z. B. fachliche Weisungsbefugnisse, Sanktionsmöglichkeiten) übertragen.</li> <li>▪ Für die Geschäftsleitung (höheres Management) hatte es zu Projektbeginn eine hohe Priorität, Ressourcen (Zeit und Kapital) für die Projektumsetzung zur Verfügung zu stellen.</li> <li>▪ Für die Geschäftsleitung (höheres Management) hatte es während des Projektverlaufs eine hohe Priorität, Ressourcen (Zeit und Kapital) für die Projektumsetzung zur Verfügung zu stellen.</li> </ul>
<b>Kontrollausmaß</b>	Eigene Darstellung.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Während der Umsetzung des Planes fanden ausführliche Kontrollen der <i>Vollständigkeit</i> statt.</li> <li>▪ ... <i>Richtigkeit</i> ... .</li> <li>▪ ... <i>Umsetzungsfortschritts</i> ... .</li> <li>▪ ... <i>Rahmenbedingungen</i> ... .</li> <li>▪ Bei der Umsetzung wurde überprüft, ob die Arbeitsleistung der Betroffenen beibehalten wurde (z. B. anhand eines Performance Measurement/Kennzahlensystems).</li> <li>▪ Bei der Umsetzung wurde überprüft, ob die Qualität der Arbeitsleistung der Betroffenen beibehalten wurde (z. B. anhand eines Performance Measurement/Kennzahlensystems).</li> </ul>

(wird fortgesetzt)

<b>Informationsverfügbarkeit</b>	Eigene Darstellung.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Es gab Informationsquellen zur Unterstützung des Projekt- / Umsetzungsteams (z. B. Datenbanken, Kostenrechnungssysteme, Fallstudien-sammlungen etc.).</li> <li>▪ Alle Mitglieder des Projekt- / Umsetzungsteams konnten problemlos auf die für sie relevanten Daten zurückgreifen.</li> <li>▪ Die für die Umsetzung notwendigen Informationen wurden <i>rechtzeitig</i> bereitgestellt.</li> <li>▪ ... <i>vollständig</i> ...</li> <li>▪ ... <i>in verständlicher Form</i>...</li> </ul>
<i>Kooperation und Kommunikation</i>		
<b>Kooperationsausmaß</b>	Bettencourt/Brown (1997); Stock (2005).	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Im Projekt- / Umsetzungsteam waren die einzelnen Mitglieder in hohem Maße bereit, die anderen bei maßnahmenbezogenen Problemen zu unterstützen.</li> <li>▪ Im Projekt-/Umsetzungsteam arbeiteten die Mitglieder gut zusammen.</li> </ul>
<b>Kommunikationsausmaß</b>	Angelehnt an Campion/Medsker/Higgs (1993); Stock (2005).	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Das Projekt- / Umsetzungsteam traf sich zum Austausch fachlicher Informationen ...</li> <li>▪ Informationen über den Projektfortschritt wurden systematisch (z. B. mit Hilfe schriftlicher Berichte, Meetings) weitergegeben an ... <ul style="list-style-type: none"> <li>– ... die Geschäftsleitung (höheres Management).</li> <li>– ... die Teammitglieder.</li> <li>– ... die Betroffenen.</li> </ul> </li> </ul>
<i>Erfolg</i>		
<b>Effektivität der Kostenmanagement-Maßnahmen</b>	Angelehnt an Lechler (1997); Stock (2005).	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Das Projekt- / Umsetzungsteam leistete insgesamt qualitativ sehr hochwertige Arbeit.</li> <li>▪ Die Umsetzung der geplanten Maßnahmen erfüllte die übergeordneten Ziele (z. B. Kostenvorgaben).</li> <li>▪ Die Umsetzung hat zu einer eindeutigen Verbesserung gegenüber dem vorherigen Zustand geführt.</li> <li>▪ Auch nach Abschluss des Projekts sind die umgesetzten Maßnahmen weiterhin beibehalten worden.</li> </ul>

(wird fortgesetzt)



<i>Kontextfaktoren</i>		
<b>Umweltdynamik</b>	Angelehnt an Frank (2000) und eigene Darstellung.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Unsere Unternehmensumwelt ist gekennzeichnet durch häufige Schwankungen der ...               <ul style="list-style-type: none"> <li>– ... Lieferantenzahl.</li> <li>– ... Einsatzgüterpreise.</li> <li>– ... tariflichen Vorgaben.</li> <li>– ... Wettbewerberanzahl.</li> <li>– ... Qualität der Einsatzgüter.</li> <li>– ... Preise auf dem Absatzmarkt.</li> <li>– ... Nachfrage auf dem Absatzmarkt.</li> <li>– ... gesetzlichen Rahmenbedingungen.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Wettbewerbsintensität</b>	Angelehnt an Frank (2000).	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Die Zahl unserer Wettbewerber ist sehr hoch.</li> <li>▪ Es ist sehr schwierig, sich von den Wettbewerbern in unserem Markt zu differenzieren.</li> <li>▪ Unsere Wettbewerber verfolgen sehr aggressive Verkaufsstrategien (z. B. starker Preiswettbewerb).</li> </ul>

Alle Indikatoren wurden auf einer 5fach abgestuften Skala gemessen (1 = stimme gar nicht zu, ..., 5 = stimme voll zu). Beim Kommunikationsausmaß wurde folgende Skala verwendet: 1 = Wöchentlich, 2 = Monatlich, 3 = Quartalsweise, 4 = Seltener, 5 = Nie.

## Literaturverzeichnis

- Albers, Sönke und Lutz Hildebrandt (2006): Methodische Probleme bei der Erfolgsfaktorenforschung: Messfehler, formative versus reflektive Indikatoren und die Wahl des Strukturgleichungs-Modells. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 58. Jg., Nr. 1, S. 2-33.
- Arnaout, Ali (2001): Target Costing in der deutschen Unternehmenspraxis, München.
- Baetge, Jörg, Schewe, Gerhard, Schulz, Roland und Henrik Solmecke (2007): Unternehmenskultur und Unternehmenserfolg: Stand der empirischen Forschung und Konsequenzen für die Entwicklung des Messkonzepts. In: Journal für Betriebswirtschaft, 57. Jg., Nr. 3-4, S. 183-219.
- Bagozzi, Richard P. (1980): Causal Models in Marketing, New York et al.
- Bagozzi, Richard P. (1994): Measurement in Marketing: Basic Principles of Questionnaire Design. In: Bagozzi, R. P. (Hrsg.): Principles of Marketing Research, Cambridge (Mass.), S. 1-49.
- Bauer, Hans H. und Nicola E. Sauer (2004): Die Erfolgsfaktorenforschung als schwarzes Loch? Stellungnahme zum Beitrag von Alexander Nicolai und Alfred Kieser „Trotz eklatanter Erfolglosigkeit: Die Erfolgsfaktorenforschung weiter auf Erfolgskurs“. In: Die Betriebswirtschaft, 64. Jg., Nr. 4, S. 621-623.
- Belsley, David A., Kuh, Edwin und Roy E. Welsch (1980): Regression Diagnostics: Identifying Influential Data and Sources of Collinearity, New York et al.
- Bettencourt, Lance A. und Stephen W. Brown (1997): Contact Employees: Relationships Among Workplace Fairness, Job Satisfaction and Prosocial Service Behaviors. In: Journal of Retailing, Vol. 73, Nr. 1, S. 39-61.
- Binder, Markus (1998): Produktkostenmanagement in Entwicklung und Konstruktion, Wiesbaden.
- Brede, Hauke (1994): Verbreitung des Kostenmanagements in schweizerischen Großunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Die Unternehmung, 48. Jg., Nr. 5, S. 335-350.
- Burger, Anton (1999): Kostenmanagement, 3. Aufl., München et al.
- Campion, Michael A., Medsker, Gina J. und A. Catherine Higgs (1993): Relations Between Work Team Characteristics and Effectiveness: Implications for Designing Effective Work Groups. In: Personnel Psychology, Vol. 46, Winter, S. 823-850.
- Chatterjee, Samprit und Bertram Price (1977): Regression Analysis by Example, New York et al.
- Chenhall, Robert H. (2003): Management Control Systems Design Within Its Organizational Context, Findings From Contingency-Based Research and Directions for the Future. In: Accounting, Organizations & Society, Vol. 28, No. 2/3, S. 127-168.
- Chenhall, Robert H. (2004): The Role of Cognitive and Affective Conflict in Early Implementation of Activity-Based Cost Management. In: Behavioral Research in Accounting, Vol. 16, S. 19-44.
- Chin, Wynne W. (1998): The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling. In: Marcoulides, G.A. (Hrsg.): Modern Methods for Business Research, Mahwah (New Jersey), S. 295-336.
- Chin, Wynne W. und Peter R. Newsted (1999): Structural Equation Modeling Analysis With Small Samples Using Partial Least Squares. In: Hoyle, R.H. (Hrsg.): Statistical Strategies for Small Sample Research, Thousand Oaks (California), S. 307-341.
- Cohen, Jacob (1992): A Power Primer. In: Psychological Bulletin, Vol. 112, Nr. 1, S. 155-159.
- Cooper, Robin (1995): When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation, Boston.

- Cooper, Robin und Regine Slagmulder (2004): Interorganizational Cost Management and Relational Context. In: Accounting, Organizations & Society, Vol. 29, No. 1, S. 1-26.
- Davila, Antonio und Marc Wouters (2004): Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management. In: Accounting Horizons, Vol. 18, No. 1, S. 13-26.
- Diamantopoulos, Adamantios und Heidi M. Winklhofer (2001): Index Construction with Formative Indicators: An Alternative to Scale Development. In: Journal of Marketing Research, Vol. 38, Nr. 2, S. 269-277.
- Dickinson, Terry L. und Robert M. McIntyre (1997): A Conceptual Framework for Teamwork Measurement. In: Brannick, M.T., Salas, E. und C. Prince (Hrsg.): Team Performance Assessment and Measurement: Theory, Methods and Applications, New Jersey, S. 19-44.
- Efron, Bradley und Robert J. Tibshirani (1993): An Introduction to the Bootstrap, New York.
- Fassott, Georg (2006): Operationalisierung latenter Variablen in Strukturgleichungsmodellen: Eine Standortbestimmung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 58. Jg., Nr. 1, S. 67-88.
- 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.
- Fornell, Claes und David F. Larcker (1981): Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics. In: Journal of Marketing Research, Vol. 18, Nr. 3, S. 382-388.
- Frank, Stefan (2000): Erfolgreiche Gestaltung der Kostenrechnung: Determinanten und Wirkungen am Beispiel mittelständischer Unternehmen, Wiesbaden.
- Franz, Klaus-Peter (1992): Moderne Methoden der Kostenbeeinflussung. In: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, S. 1492-1505.
- Franz, Klaus-Peter und Peter Kajüter (1997): Kostenmanagement in Deutschland – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Großunternehmen. In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart, S. 481-502.
- Franz, Klaus-Peter und Peter Kajüter (2002): Kostenmanagement in Deutschland – Empirische Befunde zur Praxis des Kostenmanagements in deutschen Großunternehmen. In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, 2. Aufl., Stuttgart, S. 569-585.
- Franz, Klaus-Peter und Peter Kajüter (2007): Kostenmanagement. In: Köhler, Richard, Küpper, H.-U. und A. Pfingsten (Hrsg.): Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart, Sp. 974-983.
- Freedman, M. (1993): Strategic Cost Management. In: Journal of Strategic Change, Vol. 2, S. 261-265.
- Friedl, Birgit (1997): Strategieorientiertes Kostenmanagement in der Industrieunternehmung. In: Küpper, H.-U. und E. Trossmann (Hrsg.): Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management. Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, Berlin, S. 413-432.
- Friedl, Birgit (2003): Controlling, Stuttgart.
- Friedl, Birgit (2004): Kostenrechnung. Grundlagen, Teilrechnungen und Systeme der Kostenrechnung, München et al.
- Fröhling, Oliver (1994): Dynamisches Kostenmanagement: konzeptionelle Grundlagen und praktische Umsetzung im Rahmen eines strategischen Kosten- und Erfolgs-Controlling, München.
- Gabele, Eduard (1993): Unternehmenskultur. In: Hauschildt, J. und O. Grün (Hrsg.): Ergebnisse empirischer betriebswirtschaftlicher Forschung. Zu einer Realtheorie der Unternehmung. Festschrift für Eberhard Witte, Stuttgart, S. 115-134.

- Götz, Oliver und Kerstin Liehr-Gobbers (2004): Analyse von Strukturgleichungsmodellen mit Hilfe der Partial-Least-Squares(PLS)-Methode. In: Die Betriebswirtschaft, 64. Jg., Nr. 6, S. 714-738.
- Götze, Uwe (2007): Kostenrechnung und Kostenmanagement, 4. Aufl., Berlin et al.
- Graßhoff, Jürgen und Christian Gräfe (1997): Projektbezogenes Kostenmanagement in der Produktentwicklung – Ergebnisse einer Fragebogenaktion. In: Controller-Magazin, 22. Jg., Nr. 5, S. 313-316.
- Hahn, Dietger und Harald Hungenberg (2001): PuK: Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsysteme, Planungs- und Kontrollrechnung; wertorientierte Controllingkonzepte; Unternehmungsbeispiele von DaimlerChrysler AG, Stuttgart, Siemens AG, München, Franz Haniel & Cie. GmbH, Duisburg, 6. Aufl., Wiesbaden.
- Hansen, Gerd (1993): Quantitative Wirtschaftsforschung, München.
- Hansen, Don R. und Maryanne M. Mowen (2003): Cost Management: Accounting and Control, 4. Aufl., Mason (Ohio).
- Hauschildt, Jürgen und Sören Salomo (2007): Innovationsmanagement, 4. Aufl., München.
- Hansmann, Karl-Werner und Michael Höck (1998): Business Process Reengineering in deutschen Unternehmen: Eine empirische Untersuchung, Arbeitspapier Nr. 1, Institut für Industriebetriebslehre und Organisation, Universität Hamburg.
- Heine, Andreas (1995): Entwicklungsbegleitendes Produktkostenmanagement: Gestaltung des Führungssystems am Beispiel der Autoindustrie, Wiesbaden.
- Herrmann, Andreas, Huber, Frank und Frank Kressmann (2006): Varianz- und kovarianzbasierte Strukturgleichungsmodelle – Ein Leitfaden zu deren Spezifikation, Schätzung und Beurteilung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 58. Jg., Nr. 1, S. 34-66.
- Homburg, Christian (1995): Kundennähe von Industriegüterunternehmen: Konzeption, Erfolgsauswirkungen, Determinanten, Wiesbaden.
- Homburg, Christian und Annette Giering (1996): Konzeptualisierung und Operationalisierung komplexer Konstrukte. In: Marketing – Zeitschrift für Forschung und Praxis, 18. Jg., Nr. 1, S. 5-24.
- Homburg, Christian und Harley Krohmer (2004): Die Fliegenpatsche als Instrument des wissenschaftlichen Dialogs. Stellungnahme zum Beitrag von Alexander Nicolai und Alfred Kieser „Trotz eklatanter Erfolglosigkeit: Die Erfolgsfaktorenforschung weiter auf Erfolgskurs“. In: Die Betriebswirtschaft, 64. Jg., Nr. 5, S. 626-631.
- Horváth, Péter und Werner Seidenschwarz (1991): Strategisches Kostenmanagement der Informationsverarbeitung. In: Heinrich, Lutz, J., Pomberger, G. und R. Schauer (Hrsg.): Die Informationswirtschaft im Unternehmen, Linz, S. 297-322.
- Hurrle, Beatrice und Alfred Kieser (2005): Sind Key Informants verlässliche Datenlieferanten? In: Die Betriebswirtschaft, 65. Jg., Nr. 6, S. 584-602.
- Jarvis, Cheryl Burke, MacKenzie, Scott B. und Philip M. Podsakoff (2003): A Critical Review of Construct Indicators and Measurement Model Misspecification in Marketing and Consumer Research. In: Journal of Consumer Research, Vol. 30, No.2, S. 199-218.
- Jenner, Thomas (2001): Zum Einfluss der Gestaltung von Planungsprozessen auf den Erfolg strategischer Geschäftsfelder. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 53. Jg., Nr. 2, S. 107-126.
- Jöreskog, Karl G. und Dag Sörbom (1982): Recent Developments in Structural Equation Modeling. In: Journal of Marketing Research, Vol. 19, Nr. 4, S. 404-416.
- Joseph, Jürgen, Knauth, Peter und Hans Georg Gemünden (1992): Determinanten der individuellen Akzeptanz neuer Technologien. Eine empirische Analyse am Beispiel von „Computer Aided Design (CAD)“. In: Die Betriebswirtschaft, 52. Jg., Nr. 1, S. 59-69.
- Kajüter, Peter (1997): Unternehmenskultur: Erfolgsfaktor für das Kostenmanagement?. In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart, S. 81-94.

- Kajüter, Peter (2000): Proaktives Kostenmanagement: Konzeption und Realprofile. Wiesbaden.
- Kajüter, Peter (2002): Proactive Cost Management in Supply Chains. In: Seuring, S. und M. Goldbach (Hrsg.): Cost Management in Supply Chains, Heidelberg, S. 31-51.
- Kajüter, Peter (2005): Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis. Empirische Befunde einer branchenübergreifenden Feldstudie. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 57. Jg., Nr. 1, S. 79-100.
- Keller, Robert T. (2001): Cross-Functional Project Groups in Research and New Product Development: Diversity, Communications, Job Stress, and Outcomes. In: Academy of Management Journal, Vol. 44, Nr. 3, S. 547-555.
- Keplinger, Wolfgang (1992): Erfolgsmerkmale im Projektmanagement. Was Sie von erfolgreichen Projekten lernen können. In: Zeitschrift für Führung und Organisation, 61. Jg., Nr. 1, S. 99-105.
- Kieser, Alfred (1974): Der Einfluss der Umwelt auf die Organisationsstruktur der Unternehmung. In: Zeitschrift für Führung und Organisation, 43. Jg., S. 302-314.
- 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. Jg., Nr. 11, S. 607-614.
- Konle, Matthias (2003): Entwurf einer Konzeption für das potentialorientierte Kostenmanagement in Dienstleistungsunternehmen, Berlin.
- KPMG (2007): Executive Summary: Kostenstrukturen überdenken – Nachhaltige Wettbewerbsvorteile schaffen, Online-Quelle am 11.10.07: [http://www.kpmg.at/de/files/RethinkingCostStructures\\_AT.pdf](http://www.kpmg.at/de/files/RethinkingCostStructures_AT.pdf)
- Krüsi Schädle, Monika (2001): Unterschiede zwischen erfolgreichen und nicht-erfolgreichen Business-Process-Reengineering-Projekten, Zürich.
- Lamla, Joachim (1995): Prozessbenchmarking: dargestellt an Unternehmen der Antriebstechnik, München.
- Laux, Helmut und Felix Liermann (2005): Grundlagen der Organisation: die Steuerung von Entscheidungen als Grundproblem der Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl., Berlin et al.
- Lechler, Thomas (1997): Erfolgsfaktoren des Projektmanagements, Frankfurt am Main et al.
- Marrow, Alfred Jay, Bwoers, David G. und Stanley A. Seashore (1967): Management by Participation: Creating a Climate for Personal and Organizational Development, New York et al.
- Nicolai, Alexander und Alfred Kieser (2002): Trotz eklatanter Erfolglosigkeit: Die Erfolgsfaktorenforschung weiter auf dem Erfolgskurs. In: Die Betriebswirtschaft, 62. Jg., Heft 6, S. 579-596.
- Ostrega, Michael R. (1990): Activities: The Focal Point of Total Cost Management. In: Management Accounting, Vol. 71, S. 42-49.
- Otley, David T. (1980): The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. In: Accounting, Organizations & Society, Vol. 5, No. 4, S. 413-428.
- Perlitz, Manfred, Bufka, Jürgen, Offinger, Andreas, Reinhardt, Michael und Klaus Schug (1996): Reengineering-Projekte erfolgreich umsetzen: Ergebnisse einer Erfolgsfaktorenstudie. In: Perlitz, M., Offinger, A., Reinhardt, M. und K. Schug (Hrsg.): Reengineering zwischen Anspruch und Wirklichkeit: ein Managementansatz auf dem Prüfstand, Wiesbaden, S. 181-207.
- Peters, Thomas J. und Robert H. Waterman, Jr. (1982): In Search of Excellence. Lessons from America's Best-Run Companies, New York.
- Pinto, Jeffrey K. (1986): Project Implementation: A Determination of Its Critical Success Factors, Moderators and Their Relative Importance Across the Product Life Cycle, Pittsburgh.

- Pinto, Jeffrey K. und Dennis P. Slevin (1987): Critical Factors in Successful Project Implementation. In: IEEE Transactions on Engineering Management, Vol. EM-34, Nr. 1, S. 22-27.
- Podsakoff, Philip M., MacKenzie, Scott B., Jeong-Yeon, Lee und Nathan P. Podsakoff (2003): Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies. In: Journal of Applied Psychology, Vol. 88, Nr. 5, S. 879-903.
- PwC (2007): Kostenmanagement in der Automobilindustrie: Bestandsaufnahmen und Zukunftspotenziale, Stuttgart/Hannover.
- Raubach, Christian J. (1996): Steigerung der Kosten-Leistungs-Transparenz durch Prozesskostenmanagement in der Industrie, St. Gallen.
- Reiß, Michael (1997): Instrumente der Implementierung. In: Reiß, M., von Rosenstiel, L. und A. Lanz (Hrsg.): Change-Management: Programme, Projekte und Prozesse, Stuttgart, S. 91-108.
- Reiß, Michael (2002): Kostenmanagement und Change Management. In: Franz, K.-P. und P. Kajüter (Hrsg.): Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, 2. Aufl., Stuttgart, S. 439-455.
- Richardson, Peter R. (1988): Cost Containment: The Ultimate Advantage, New York et al.
- Ringle, Christian Marc, Wende, Sven und Alexander Will (2005): SmartPLS 2.0 (M3) Beta, Hamburg, <http://www.smartpls.de>.
- Schäffer, Utz und Bianca Willauer (2002): Kontrolle, Effektivität der Planung und Erfolg von Geschäftseinheiten – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, 13. Jg., Nr. 1, S. 73-97.
- Schäffer, Utz und Michael Zyder (2007): Eine Analyse des moderierenden Einflusses der Faktoren Wettbewerbsintensität, Marktdynamik und dezentrale Autonomie auf die erfolgreiche Gestaltung der Budgetierung. In: Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, 18. Jg., Nr. 1, S. 7-33.
- Schewe, Gerhard, Schaecke, Mirco und Sandra Nentwig (2004): Personenbedingte Widerstände bei Reorganisationsprozessen – Identifikation und Überwindung, Arbeitspapier Nr. 26 des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Organisation, Personal und Innovation der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.
- Schiller, Ulf, Keimer, Imke, Egle, Ulrich und Hugo Keune (2007): Kostenmanagement in der Schweiz: Eine empirische Studie. In: Controlling, 19. Jg., Nr. 6, S. 301-307.
- Schwaninger, Markus und Christian Kaiser (2007): Erfolgsfaktoren organisatorischen Wandels. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 59. Jg., Heft 2, S. 150-172.
- 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.
- Shank, John K. und Vijay Govindarajan (1993): Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage, New York.
- Shields, Michael D. und S. Mark Young (1991): A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems. In: Cooper, R. und R. S. Kaplan (Hrsg.): The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings, Englewood Cliffs (New Jersey) et al., S. 450-460.
- Shields, Michael D. und S. Mark Young (1992): Effective Long-Term Cost Reduction: A Strategic Perspective. In: Journal of Cost Management, Vol. 6, No. 1, S. 16-30.
- Shields, Michael D. und S. Mark Young (1993): Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical Information. In: Journal of Management Accounting Research, Vol. 5, Fall, S. 265-280.

- Shields, Michael D. und S. Mark Young (1994): Managing Innovation Costs: A Study of Cost Conscious Behaviour by R&D Professionals. In: Journal of Management Accounting Research, Vol. 9, S. 175-196.
- Smith, Ken G., Smith, Ken A., Olian, Judy D., Sims, Jr., Henry P., O'Bannon, Douglas P. und Judith A. Scully (1994): Top Management Team Demography and Processes: The Role of Social Integration and Communication. In: Administrative Science Quarterly, Vol. 39, September, S. 412-438.
- Stahle, Wolfgang (1994): Management. Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive, 7. Aufl., München.
- Steinle, Claus, Eggers, Bernd und Andrea ter Hell (1994): Gestaltungsmöglichkeiten und – grenzen von Unternehmenskulturen. In: Journal für Betriebswirtschaft, 44. Jg., Nr. 3-4, S. 129-148.
- Stock, Ruth (2005): Erfolgsfaktoren von Teams: Eine Analyse direkter und indirekter Effekte. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 75. Jg., Nr. 10, S. 971-1004.
- Stoi, Roman (1999): Prozessorientiertes Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis: eine empirische Untersuchung, München.
- Streitferdt, Lothar (1993): Kostenmanagement. In: Chmielewicz, K. und M. Schweitzer (Hrsg.): Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre; Bd. 3: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart, Sp. 1216-1227.
- Swenson, Dan W., Ansari, Shahid, Bell, Jan und Il-Woon Kim (2003): Best Practices in Target Costing. In: Management Accounting Quarterly, Vol. 4, No. 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. Jg., Nr. 2, S. 80-89.
- Tani, Takeyuki, Okano, Hiroshi, Shimizu, Nobumasa, Iwabuchi, Yoshihide, Fukuda, Junji und Shiran Cooray (1994): Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of the Art. In: Management Accounting Research, Vol. 5, No. 1, S. 67-81.
- Thibaut, John W. und Harold H. Kelley (1959): The Social Psychology of Groups, New York.
- Vroom, Victor H. und Arthur G. Jago (1991): Flexible Führungsentscheidungen: Management der Partizipation in Organisationen, Stuttgart 1991.
- Waterhouse, J. H. und Peter Tiessen (1978): A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. In: Accounting, Organizations & Society, Vol. 3, No. 1, S. 65-76.
- Weber, Jürgen und Jennifer Kunz (2003): Empirische Controllingforschung. Begründung – Beispiele - Ergebnisse, Wiesbaden.
- Weber, Jürgen und Bernhard Hirsch (2005): Kostensenkungsmaßnahmen und die Rolle des Controllings - Empirische Erkenntnisse aus deutschen Unternehmen. In: Zeitschrift für Controlling und Management, 49. Jg, SonderNr. 1, S. 11-15.
- Welp, Ewald G., Endebrock, Klaus und Karstent Albrecht (1998): Entwicklungs- und konstruktionsbegleitende Kostenbeurteilung – Ergebnisse einer Befragung unter Konstruktionsleitern. In: Kostenrechnungspraxis, 42. Jg., Nr. 5, S. 257-265.
- Wild, Jürgen (1974): Grundlagen der Unternehmensplanung, Hamburg.
- Wu, Ing-Long (2002): A Model for Implementing BPR Based on Strategic Perspectives: An Empirical Study. In: Information & Management, Vol. 39, No. 4, S. 313-324.
- Wurst, Katharina, Högl, Martin und Hans Georg Gemünden (2001): Zusammenarbeit in den frühen Phasen von Multi-Team-Entwicklungsprojekten. In: Gemünden, H.G. und M. Högl (Hrsg.): Management von Teams: Theoretische Konzepte und empirische Befunde, Wiesbaden, 2. Aufl., S. 219-236.