

WOLFGANG OSSADNIK
ELLEN VAN LENGERICH
DAVID BARKLAGE

Controlling mittelständischer Unternehmen

Empirischer Status quo
und Handlungsempfehlungen



Physica-Verlag

Ein Unternehmen
von Springer

Controlling mittelständischer Unternehmen

Wolfgang Ossadnik · Ellen van Lengerich ·
David Barklage

Controlling mittelständischer Unternehmen

Empirischer Status quo und
Handlungsempfehlungen



Physica-Verlag

Prof. Dr. Wolfgang Ossadnik
Universität Osnabrück
FB Wirtschaftswissenschaften
Betriebswirtschaftslehre
Rolandstr. 8
49069 Osnabrück
Germany
wolfgang.ossadnik@uni-osnabrueck.de

Ellen van Lengerich
Darmer Hafenstr. 14
49808 Lingen
Germany
ellenvanlengerich@ewetel.net

David Barklage
VITOGAZ Deutschland GmbH
Stau 169
26122 Oldenburg
Germany
d.barklage@vitogaz.de

ISBN 978-3-7908-2427-8 e-ISBN 978-3-7908-2428-5
DOI 10.1007/978-3-7908-2428-5
Springer Heidelberg Dordrecht London New York

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2010

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Einbandentwurf: WMXDesign GmbH, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem Papier

Physica-Verlag ist eine Marke von Springer-Verlag Berlin Heidelberg
Springer-Verlag ist ein Teil von Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Vorwort

Mittelständische Unternehmen bedürfen einer Führungsunterstützung, die ihrer begrenzten Ressourcenlage angemessen ist. Da sie nicht über den Grad an Segmentierung bzw. Dezentralisierung verfügen, den das Koordinationsparadigma voraussetzt, das die moderne, für Großunternehmen entwickelte Controllingidee leitet, ist letztere nicht unmittelbar auf mittelständische Unternehmen übertragbar. Eine geeignete Führungsunterstützung für Unternehmen dieses Typs könnte sich indes an historischen Vorläufern der aktuellen Controllingkonzeption orientieren und Controlling als eine Integration steuerungsbezogener Funktionen wie Planung und Kontrolle, z. B. über eine entsprechende informatorische Fundierung, verstehen.

Von einem solchen konzeptionellen Verständnis ausgehend wird in dieser Monographie Controlling als eine Führungshilfe für mittelständische Unternehmen rekonstruiert. Zunächst werden in diesem Rahmen empirische Befunde zur Ausgestaltung von Funktionen, Institutionen und Instrumenten analysiert, die in praxi als „Controlling“ oder als „controllingähnlich“ angesehen werden. Auf dieser Basis wird ein Konzept entwickelt, wie Controlling in mittelständischen Unternehmen standardmäßig ausgestaltet werden sollte. Dabei wird der Grundtenor der Untersuchung auf der Konzeption eines „lernenden Systems“ als Basis eines Controllinginstrumentariums für mittelständische Unternehmen liegen.

Unser Dank gilt den Unterstützern dieses Buchprojekts, insbesondere den Herren Dipl.-Kfm. Dirk Wilmsmann und Dipl.-Kfm. Matthias Holtsch für formattechnische Einrichtungen, Herrn Dipl.-Kfm. Benedikt Niemann für seine kritischen Anmerkungen zum dritten Kapitel, Herrn Dipl.-Kfm. André Kröger für dessen Literaturlauswertungen sowie Frau Ursula Bertels, Frau Maria Brüggemann und Frau Bianca Schönwalder für deren Arbeiten an den Dateien. Für die harmonische Kooperation sind wir den Herren Dr. Niels Thomas und Christian Rauscher vom Physica Verlag herzlich verbunden.

Osnabrück, im Dezember 2009

Wolfgang Ossadnik

Ellen van Lengerich

David Barklage

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	XI
Tabellenverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung und Vorgehensweise	3
2 Controlling mittelständischer Unternehmen: Begrifflich- konzeptionelle Basisprobleme und empirische Ausgestaltung	5
2.1 Controlling und Unternehmensgröße: Ein mittelstandsadäquater Controllingbegriff.....	5
2.1.1 Grundlagen	5
2.1.2 Begriff und Bedeutung des Mittelstands	9
2.1.3 Controllingkonzeption und Controllingsystem für den Mittelstand.....	17
2.2 Controlling in mittelständischen Unternehmensstrukturen: Empirischer Status quo im deutschsprachigen Raum.....	22
2.2.1 Bezugsrahmen	22
2.2.2 Studie von Kosmider	24
2.2.2.1 Untersuchungsdesign.....	24
2.2.2.2 Mittelstands begriff	26
2.2.2.3 Controllingbegriff.....	27
2.2.2.4 Controllinggestaltung	28
2.2.3 Studie von Legenhausen.....	40
2.2.3.1 Untersuchungsdesign.....	40
2.2.3.2 Mittelstands begriff	41

2.2.3.3 Controllingbegriff.....	42
2.2.3.4 Controllinggestaltung	43
2.2.4 Studie von Dintner/Schorcht	57
2.2.4.1 Untersuchungsdesign.....	57
2.2.4.2 Mittelstandsbeginn	58
2.2.4.3 Controllingbegriff.....	59
2.2.4.4 Controllinggestaltung	60
2.2.5 Studie von Kappler/Scheytt.....	71
2.2.5.1 Untersuchungsdesign.....	71
2.2.5.2 Mittelstandsbeginn	72
2.2.5.3 Controllingbegriff.....	73
2.2.5.4 Controllinggestaltung	73
2.2.6 Studie von Zimmermann	76
2.2.6.1 Untersuchungsdesign.....	76
2.2.6.2 Mittelstandsbeginn	78
2.2.6.3 Controllingbegriff.....	78
2.2.6.4 Controllinggestaltung	79
2.2.7 Studie von Ossadnik/Barklage/van Lengerich.....	92
2.2.7.1 Untersuchungsdesign.....	92
2.2.7.2 Mittelstandsbeginn	93
2.2.7.3 Controllingbegriff.....	93
2.2.7.4 Controllinggestaltung	94
2.2.8 Fazit zum empirischen Status quo	101
2.3 Bezugsrahmen für die (Weiter-)Entwicklung eines mittelständischen Controllings	108
2.3.1 Controllingbaustein „Aufgaben“	108
2.3.2 Controllingbaustein „Instrumentarium“	109
2.3.3 Controllingbaustein „Organisation“	110
2.4 Zwischenfazit.....	111

3 Konzeption eines mittelständischen

Controllinginstrumentariums als „lernendes System“.....	113
3.1 Konzeptionelles	113
3.1.1 Grundsätzliches	113
3.1.2 Differenzierungsmerkmale	119
3.1.3 Rechnungszweck und Instrumentenauswahl	120
3.1.4 Strategische Steuerung	125
3.1.4.1 Qualitative Steuerungsinstrumente.....	125
3.1.4.2 Quantitative Steuerungsinstrumente.....	129
3.1.4.2.1 Investitionsrechnungen	130
3.1.4.2.2 Dynamische Liquiditäts- und Finanzrechnungen.....	135

3.1.4.2.3 Strategische Budgetierung	138
3.1.4.2.4 Strategische Kennzahlensysteme	140
3.1.5 Operative Steuerung	144
3.1.5.1 Kosten- und Leistungsrechnung	145
3.1.5.2 Operative Liquiditäts- und Finanzrechnungen	152
3.1.5.3 Operative Budgetierung	153
3.1.5.4 Operative Kennzahlensysteme	156
3.1.6 Kennzahlen zur Datenauslese und -verdichtung.....	159
3.1.6.1 Kennzahlenauswahl mit Hilfe von Datenkollektiven	160
3.1.6.2 Unternehmensindividuelle Kennzahlenbestimmung für mittelständische Unternehmen – Ein Beispiel.....	162
3.1.6.3 Kausale Fundierung von Kennzahlen.....	172
3.2 Implementierung und Weiterentwicklung des Controllinginstrumentariums als „lernendes System“	174
4 Schlussbemerkungen	179
Literaturverzeichnis	183
Verzeichnis der verwendeten Internetquellen.....	193
Sachverzeichnis	195

Abbildungsverzeichnis

Abb. 2.1	Controllingkonzeption und Controllingsystem.....	18
Abb. 2.2	Elemente des Bezugsrahmens.....	23
Abb. 2.3	Soll-Ist-Vergleich zur Studie von Kosmider (1993).....	39
Abb. 2.4	Soll-Ist-Vergleich zur Studie von Legenhausen (1998).....	56
Abb. 2.5	Soll-Ist-Vergleich zur Studie von Dintner/Schorcht (1999)..	70
Abb. 2.6	Soll-Ist-Vergleich zur Studie von Zimmermann (2001).....	91
Abb. 2.7	Soll-Ist-Vergleich zur Studie von Ossadnik/Barklage/van Lengerich (2003).....	100
Abb. 3.1	Controllinginstrumentarium als „lernendes System“.....	115
Abb. 3.2	Marktwachstum-Marktanteils-Matrix (Ist- und Soll- Portfolio).....	128
Abb. 3.3	Erfolgsportfolio.....	129
Abb. 3.4	Berichtsformular einer Balanced Scorecard.....	144
Abb. 3.5	Datenbasis strategischer und operativer Kennzahlen- systeme.....	159
Abb. 3.6	OCF/Personalintensität und OCF/Arbeitsintensität der Logistiksparte.....	170
Abb. 3.7	Kennzahlensystem für die Unternehmenssparten.....	171
Abb. 3.8	Instrumentenmatrix.....	176

Tabellenverzeichnis

Tabelle 2.1	Größenklasseneinteilungen mit Relevanz für die Praxis...	11
Tabelle 2.2	Größenklasseneinteilungen mittelständischer Unternehmen in den relevanten empirischen Untersuchungen...	11
Tabelle 2.3	Betriebe nach Beschäftigtengrößenklassen im Jahr 2008..	16
Tabelle 2.4	Struktur der Erhebung nach Beschäftigtengrößenklassen..	29
Tabelle 2.5	Struktur der Erhebung nach Beschäftigtengrößenklassen..	80
Tabelle 2.6	Controllingaufgaben und Controllinginstrumente.....	85
Tabelle 2.7	Struktur der Erhebung nach Beschäftigtengrößenklassen..	94
Tabelle 2.8	Konstituierende Merkmale der verschiedenen Mittelstands begriffe.....	102
Tabelle 2.9	Konstituierende Merkmale der verschiedenen Controllingbegriffe.....	103
Tabelle 2.10	Soll-Funktionen eines mittelständischen Controllings.....	105
Tabelle 2.11	Ist-Funktionen eines mittelständischen Controllings.....	105
Tabelle 2.12	Die zehn am häufigsten angewendeten Controllinginstrumente.....	106
Tabelle 2.13	Controllingziele, -aufgaben und -instrumente.....	109
Tabelle 3.1	Rechnungszwecke und -ziele der Instrumente im Kontext der Entscheidungsunterstützung.....	124
Tabelle 3.2	Rechnungszwecke und -ziele der Instrumente im Kontext der Verhaltenssteuerung.....	124
Tabelle 3.3	Unternehmensgrößenspezifische Bedeutung der Kostenrechnungsaufgaben.....	146
Tabelle 3.4	Signifikant korrelierte Kennzahlen der Sparte „Logistik“.....	169

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
abs.	absolut
aggreg.	aggregiert
AOaS	Accounting, Organization and Society
ARD	Arbeitsrechtlicher Dienst
ATS	Austrian Schilling
Aufl	Auflage
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BCG	Boston Consulting Group
Bd	Band
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BS	Behavioral Science
BSC	Balanced Scorecard
BWV	Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH
CAR	Contemporary Accounting Research
D	Deckungsbeitrag
DB	Der Betrieb
dbV	Druck-, Beratungs- und Verlagsgesellschaft Graz
DBW	Die Betriebswirtschaft
DCF	Discounted Cash Flow
DStR	Deutsches Steuerrecht
DU	Die Unternehmung
EAR	The European Accounting Review
Ed	Editor
Edn	Edition
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EStG	Einkommensteuergesetz
et al/et al.	et alii
EU	Europäische Union
F&E	Forschung und Entwicklung
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GUC	Gesellschaft für Unternehmensrechnung und Controlling
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg	Herausgeber
HumRel	Human Relations
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWF	Handwörterbuch der Finanzwirtschaft
HWU	Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling
IAS	International Accounting Standards
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
IfM	Institut für Mittelstandsforschung
IfMOS	Institut für Mittelstandsfragen gGmbH an der Universität Osnabrück
IFRS	International Financial Reporting Standards
IHK	Industrie- und Handelskammer
i. S.	im Sinne
ISO	International Organization for Standardization
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
JEB	Journal of Economics and Business
JEDC	Journal of Economic Dynamics and Control
J Econometrics	Journal of Econometrics
Jg	Jahrgang
JoACF	Journal of Applied Corporate Finance
Kap.	Kapitel
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
krp	Kostenrechnungspraxis
KST	Kostenstellenrechnung
KTR	Kostenträgerrechnung
kurzfr.	kurzfristig
lgfr.	langfristig
LRP	Long Range Planning – International Journal of Strategic Management
MAR	Management Accounting Research
MM	Marktwachstum-Marktanteil
MS	Management Science
NJ	New Jersey
Nr	Nummer
OCF	Operative Cash Flow
o V/o. V.	ohne Verfasserangabe
p	page

PIMS	Profit Impact of Market Strategies
PublG	Publizitätsgesetz
PuK	Planung und Kontrolle
r	Bravais-Pearson-Korrelationskoeffizient
Ra	Rationalisierung – Monatszeitschrift des Rationalisierungskuratoriums der deutschen Wirtschaft
ROI	Return on investment
S/S.	Seite
SGE	Strategische Geschäftseinheit
SMEs	small and medium enterprises
Sp/Sp.	Spalte
SPSS	Superior Performing Software System
strateg.	strategisch
Teilk.	Teilkosten
URL	Uniform Ressource Locator (Internetadresse)
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
Vgl./vgl.	Vergleiche
Vol	Volume
Vollk.	Vollkosten
WHU	Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung – Otto-Beisheim Hochschule
WISU	Das Wirtschaftsstudium
WiWo	Wirtschaftswoche
x	unabhängiges Merkmal
y	abhängiges Merkmal
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfCM	Zeitschrift für Controlling und Management
zit.	zitiert
ZOE	Organisationsentwicklung, Zeitschrift für Unternehmensentwicklung und Change Management
ZP	Zeitschrift für Planung bzw. Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung
ZVEI	Kennzahlensystem des Zentralverbandes der Elektrotechnischen Industrie

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Bei der Entstehung, Entwicklung und Umsetzung der Controllingidee spielte die Größe eines Unternehmens – zunächst – keine Rolle. Stattdessen wurde Controlling z. B. als ein Konzept rekonstruiert, das speziell auf Rechnungswesen und Informationswirtschaft Bezug nimmt oder Planung und Kontrolle integriert.¹ Mit dem Aufkommen und der Konsensualisierung des so genannten Koordinationsparadigmas² wurde Controlling dann implizit an der Unternehmensgröße festgemacht: Indem Controlling der Koordination segmentierter Führungssysteme dienen soll, stellt es auf dezentralisierte Unternehmen mit einem hinreichenden Segmentierungsgrad der Führungssysteme ab. Ein solcher Grad liegt jedoch primär nur bei größeren Unternehmen vor. Nach dem aktuell die Controllingidee theoretisch fundierenden Koordinationsparadigma ist Controlling eine Führungshilfe für größere Unternehmen, da nur diese über segmentierte Führungs(sub-)systeme verfügen, die einen Koordinationsbedarf auslösen. Ein solcher Bedarf besteht indes nicht für kleine und mittlere Unternehmen, die im Regelfall nicht über hochdifferenzierte Führungssysteme verfügen.

Controlling wäre demnach für mittelständische Unternehmen ein kaum anwendbares und nützliches Konzept, wenn es nach dem Inhalt des Koordinationsparadigmas verstanden würde. Auf der anderen Seite benötigen auch mittelständische Unternehmen zur Lösung ihrer Führungsprobleme eine Hilfestellung, die ihre oft nur rudimentär ausgeprägten Führungssysteme nicht zu liefern vermögen.

Angesichts des hohen gesamtwirtschaftlichen Stellenwertes des Mittelstands in Deutschland, der Zunahme der Umweltkomplexität und -dynamik und speziell des steigenden Einflusses der Globalisierung auf mittelständische Unternehmen bedürfen diese einer wirksamen Führungsunterstützung. Dabei stellt sich die Frage, ob nicht historische Vorläufer der aktuellen, auf dem Koordinationsparadigma basierenden Controlling-

¹ Vgl. zur Entwicklung der Controllingidee auch Ossadnik (2009), S. 5–30.

² Zum Akzeptanzstatus dieses Paradigmas unter den Hochschullehrern der Betriebswirtschaft vgl. Ahn (1999), S. 109–114.

idee geeignet wären, eine Führungshilfe für mittelständische Unternehmen zu liefern. Wie eine Führungshilfe „Controlling“ strukturell auszugestalten wäre, soll im Weiteren betrachtet werden. Dabei untersucht die vorliegende Arbeit den Gesamtkomplex eines Controllings für mittelständische Unternehmen aus einer semantischen, empirischen, deduktiven sowie konstruktivistischen Perspektive.

In den wenigen Arbeiten zum Controlling mittelständischer Unternehmen³ werden üblicherweise die auf Großunternehmen ausgerichteten Controllingkonzepte in reduzierter (bzw. komprimierter) Form auf mittelständische Unternehmensstrukturen übertragen. Beim Koordinationsparadigma⁴ und auch in neueren Ansätzen⁵ der Diskussion um alternative theoretische Begründungsfundamente für das Controlling wird nicht nach Größenklassen von Unternehmen differenziert. Koordinationsorientierte Controllingkonzeptionen sind erst bei hinreichendem Segmentierungsgrad des Führungssystems gerechtfertigt. Dieser liegt aber im Regelfall bei mittelständischen Unternehmen nicht vor. Eine undifferenzierte und unreflektierte Übertragung des implizit von den Voraussetzungen eines Großunternehmens ausgehenden Controllingkonzeptes auf mittelständische Unternehmen würde deren Charakteristika und Bedarfe nicht hinreichend berücksichtigen. Stattdessen ist angesichts der hohen gesamtwirtschaftlichen Relevanz des Mittelstands im deutschsprachigen Raum eine Auseinandersetzung der Betriebswirtschaftslehre mit den Möglichkeiten und der konkreten Ausgestaltung einer Führungsunterstützung auch für gering segmentierte Unternehmen erforderlich. Für eine solche Führungsunterstützung ebenfalls den Begriff des Controllings zu verwenden, ist nicht nur im Sinne eines positiven Vorurteils der Praxis und deren wünschenswerter Akzeptanz gegenüber einer solchen Führungshilfe angebracht, sondern erleichtert auch die inhaltliche Diskussion durch mögliche Bezugnahmen auf ältere Ausprägungen der Controllingkonzeption, sofern diese eine Unterstützung bei der Bewältigung der Führungsprobleme mittelständischer Unternehmen in Aussicht stellen.

³ Vgl. z. B. Berens/Püthe/Siemes (2005); Dintner/Schorcht (1999); Frank (2000); Jahns (2000); Kosmider (1993); Legenhäuser (1998); Zimmermann (2001).

⁴ Vgl. z. B. Küpper (2008); Ossadnik (2009), S. 12–31.

⁵ Vgl. Pietsch/Scherm (2000a), (2000b), (2001a), (2001b); Weber/Schäffer (2001).