

2 Grundlagen und Terminologien

2.1 Mittelständische Unternehmen als Untersuchungsobjekt

Bevor die Frage nach der Abgrenzung mittelständischer Unternehmen von Großunternehmen geklärt werden kann, ist zunächst zu erläutern, welche definitorische Grundlage des Begriffs „Unternehmen“ dieser Arbeit zu Grunde liegt.

2.1.1 Definition mittelständischer Unternehmen

Nach DEUSCHLE ist ein Unternehmen ein offenes, dynamisches und komplexes System interner und externer Faktoren, welches Leistung erbringt.⁶⁹ Häufig untergliedert die betriebswirtschaftliche Literatur Unternehmungen nach der Art der erbrachten Leistung. Hierbei werden Dienstleistungsbetriebe (wie Handels-, Verkehrs-, Bank- oder Versicherungsbetriebe) und Sachleistungsbetriebe, also Betriebe, die Stoffe gewinnen oder verarbeiten, unterschieden.⁷⁰

Allerdings gibt es eine Vielzahl von Unternehmungen, die nicht eindeutig als Sachleistungs- bzw. Dienstleistungsbetriebe bezeichnet werden können. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der betriebliche Leistungserstellungsprozess zunehmend mit einem Anteil an internen und externen Dienstleistungen versehen wird. So können heute Unternehmungen als sogenannte integrierte Produktions- und Dienstleistungsunternehmen bezeichnet werden, da sie sowohl Dienstleistungen als auch Sachleistungen erbringen.⁷¹

Gegenstand dieser Arbeit stellen sowohl Sachleistungs- als auch Dienstleistungsbetriebe dar. Sachleistungsbetriebe werden im Folgenden als Industriebetriebe bezeichnet, da diese Bezeichnung für die vorzunehmenden Analysen eine eindeutige Abgrenzung von Dienstleistungsbetrieben ermöglicht. Innerhalb der – in Kapitel 6 aufzuzeigenden – Fallstudienanalysen spielt insbesondere das nachfolgend aufgezeigte abstrakte Grundschema des Industriebetriebes eine Rolle.

So werden unter einem stetigen Einfluss von Umweltfaktoren aus Inputleistungen innerhalb eines – wie auch immer gearteten – innerbetrieblichen Transformationsprozesses Outputleistungen erzeugt. Eigenschaften und Anforderungen, die aus diesem Leistungserstellungsprozess abzuleiten sind, sollen innerhalb der Analysen dieser Arbeit

⁶⁹ Vgl. Deuschle (1995), S. 6.

⁷⁰ Vgl. Heinen (1985).

⁷¹ Vgl. Eversheim (1996), S. 5ff.

berücksichtigt werden. Das hier erläuterte systematische Grundschemata eines Industriebetriebs zeigt Abbildung 3.

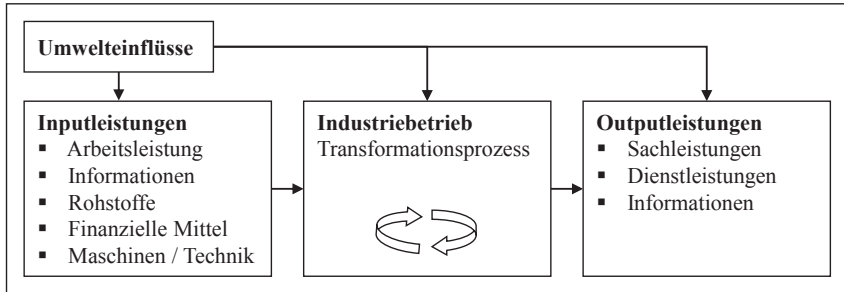


Abbildung 3: Systematisches Grundschemata eines Industriebetriebs⁷²

In der betriebswirtschaftlichen und volkswirtschaftlichen sowie auch politischen Literatur gibt es eine Vielzahl von Definitionen bezüglich des Begriffes „Mittelstand“.⁷³ GANTZEL konnte bereits im Jahre 1962 insgesamt 190 verschiedene Mittelstandsdefinitionen feststellen.⁷⁴ Die einzelnen Definitionsansätze unterscheiden sich häufig danach, inwiefern ein qualitativer und/oder quantitativer Ansatz gewählt wurde sowie hinsichtlich der Festlegung der Grenzen zwischen Kleinstunternehmen, Kleinunternehmen, Mittleren Unternehmen und Großunternehmen. Die vorliegende Arbeit basiert auf der Mittelstandsdefinition des Europäischen Kompetenzzentrums für Angewandte Mittelstandsforschung an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg.⁷⁵ Einen Überblick über die wichtigsten Eckdaten, die dieser Mittelstandsdefinition zu Grunde liegen, liefert Abbildung 4.

⁷² In Anlehnung an Heinen (1985).

⁷³ Vgl. hierzu auch die Typologie mittelständischer Unternehmen von Becker/Ulrich/Krämer (2013).

⁷⁴ Vgl. Gantzel (1962), S. 293ff.

⁷⁵ Vgl. Becker/Ulrich (2009), S. 3.

Unternehmensklassifikation	Beschäftigtenzahl	Jahresumsatz
<i>Kleinstunternehmen</i>	Bis ca. 30	Bis ca. 6 Mio. €
<i>Kleinunternehmen</i>	Bis ca. 300	Bis ca. 60 Mio. €
<i>Mittlere Unternehmen</i>	Bis ca. 3.000	Bis ca. 600 Mio. €
<i>Große Unternehmen</i>	Über 3.000	Über 600 Mio. €

Abbildung 4: Mittelstandsdefinition des EKAM⁷⁶

Die Mittelstandsdefinition Europäischen Kompetenzzentrums für Angewandte Mittelstandsforschung (EKAM)⁷⁷ an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg⁷⁸ verfolgt einen zunächst vorrangig qualitativen Fokus. Hierbei wird zwischen managergeführten und eigentümergeführten Unternehmen differenziert. Die eigentümergeführten Unternehmen sind stets als mittelständisch geprägte Unternehmen anzusehen. Dies kann durch die folgende Tatsache begründet werden: Der Eigentümer – egal ob er operativ und/oder strategisch in die Geschäftstätigkeit involviert ist – nimmt eine so zentrale Stellung für jegliche Belange des Unternehmens ein, dass eigentümergeführte Unternehmen stets als mittelständische Unternehmen anzusehen sind. Managergeführte Unternehmen klassifiziert die Definition des Europäischen Kompetenzzentrums für Angewandte Mittelstandsforschung (EKAM) an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als „Mittelstand“, solange diese nicht mehr als 3.000 Mitarbeiter beschäftigen und/oder solange deren Umsatz nicht größer ist als 600 Millionen Euro (€).⁷⁹

Die EU definiert als kleine und mittlere Unternehmen eigenständige Unternehmen mit weniger als 250 Beschäftigten, max. 50 Mio. € Umsatz und max. 43 Mio. € Bilanzsumme. Das Institut für Mittelstandsforschung, Bonn (IfM), erklärt die Obergrenze bei 500 Beschäftigten und ebenfalls 50 Mio. € Umsatz. Jedes Unternehmen, das größer ist, würde demnach als ein Großunternehmen bezeichnet werden. Allerdings gibt es jedoch unterhalb der Großunternehmen und oberhalb der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) eine weitere Klasse von Unternehmen, die als große mittelständische Unternehmen (GMU) benannt werden können.⁸⁰

⁷⁶ Vgl. Becker/Staffel/Ulrich (2008), S. 20. EKAM ist das Europäische Kompetenzzentrum für Angewandte Mittelstandsforschung an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg.

⁷⁷ Vgl. auch Becker/Ulrich (2014a), S. 32ff.

⁷⁸ Vgl. Becker/Ulrich (2014b).

⁷⁹ Vgl. Becker/Staffel/Ulrich (2008) sowie Becker/Ulrich (2011), S. 15ff.

⁸⁰ Vgl. Krebs/Jung (2013), S. 1.

2.1.2 Bedeutung mittelständischer Unternehmen in Deutschland

„Im Jahr 2009 gab es laut Unternehmensregister in Deutschland rund 3,597 Millionen (Mio.) Unternehmen mit steuerbarem Umsatz und/oder mit sozialversicherungspflichtig Beschäftigten (SV-Beschäftigten). 99,7 Prozent (%) von diesen waren kleine und mittlere Unternehmen (KMU) nach Definition des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn (IfM) [...]“.⁸¹

Aufgrund der Besonderheiten des deutschen Mittelstands verwendet das IfM Bonn eine andere Definition als die Europäische Union. So definiert es seit 01.01.2002 Unternehmen mit bis zu neun Beschäftigten und weniger als einer Million Euro Jahresumsatz als kleine Unternehmen und Unternehmen mit 499 Beschäftigten und einem Jahresumsatz von unter 50 Millionen € als mittlere Unternehmen.⁸² Gemäß der Definition der EU-Kommission zählt ein Unternehmen dann zu den kleinen und mittleren Unternehmen (KMU), wenn es nicht mehr als 249 Beschäftigte hat und einen Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen Euro erwirtschaftet oder eine Bilanzsumme von maximal 43 Millionen Euro aufweist. Zugleich muss es unabhängig sein, d. h. Unternehmen, die zu mehr als 25 % zu einer Unternehmensgruppe gehören, fallen weder unter die KMU-Definition der Europäischen Kommission noch unter die des IfM Bonn.⁸³

Die Förderung des Mittelstands gilt als ein Schwerpunkt der deutschen Wirtschaftspolitik.⁸⁴ Die Bedeutung des Mittelstands resultiert in diesem Zusammenhang u. a. aus folgenden statistischen Daten: Wird ein mittelständisches Unternehmen als Unternehmen, das weniger als 500 Beschäftigte aufweist und einen Jahresumsatz von weniger als 50 Millionen € erwirtschaftet⁸⁵, von Großunternehmen abgegrenzt, so weist die Bundesrepublik rund 3,5 Millionen der so definierten kleinen und mittelgroßen Unternehmen auf. Sie beschäftigen in Summe rund 60 Prozent aller Arbeitnehmer in

⁸¹ Günterberg (2012), S. 3.

⁸² Vgl. Institut für Mittelstandsforschung Bonn (IfM Bonn) (2014a).

⁸³ Vgl. Institut für Mittelstandsforschung Bonn (IfM Bonn) (2014b).

⁸⁴ Dies belegt z. B. die Vielzahl von staatlich geförderten Forschungsprojekten zu Themenfeldern, die u. a. auch für mittelständische Unternehmen von Relevanz sind. Zu nennen ist hierbei eine vom Bundesministerium für Bildung und Forschung (BMBF) in Auftrag gegebene Untersuchung zur Unternehmensnachfolge. Vgl. Kugler/Mäder/Möller (2008).

⁸⁵ Für statistische Erhebungen verwendet die Bundesregierung die genannten Grenzwerte zur Definition mittelständischer Unternehmen. Für EU-Beihilferegulungen und für Programme zur Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) wird jedoch die Definition der EU-Kommission verwendet. Die EU-Kommission definiert kleine und mittlere Unternehmen (KMU) als Unternehmen, die bis zu 250 Beschäftigte besitzen und bis zu 50 Millionen Jahresumsatz bzw. eine Bilanzsumme von bis zu 43 Millionen € verzeichnen. Vgl. Deutscher Bundestag (2008), S. 2.

Deutschland und stellen über 80 Prozent aller Ausbildungsplätze zur Verfügung. Zudem erwirtschaftet der Anteil dieser Unternehmungen rund 39,1 Prozent des gesamten deutschen Umsatzvolumens.⁸⁶

In Deutschland ist die Grenze zwischen kleinen und mittleren bzw. mittelständischen Unternehmen nicht einheitlich geregelt. Volkswirtschaftliche Statistiken, wie etwa die des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie (BMWi), ordnen alle Unternehmen mit einer Beschäftigtenzahl von zehn bis maximal 499 Mitarbeitern und einem Jahresumsatz von mindestens einer Million € bis maximal 50 Millionen € der Betriebsgröße „Mittelbetrieb“ zu. Demnach entfallen 19,7 Prozent aller Betriebe in Deutschland auf die Kategorie mittelständisches Unternehmen. Folglich sind 61,3 Prozent aller Beschäftigten dem Mittelstand zuzuordnen.⁸⁷

Differenzierung Betriebsgröße	Anzahl sozialversicherungs-pflichtig Beschäftigter per Betriebsgrößen-definition	Absolute Anzahl der sozialversicherungs-pflichtig Beschäftigten in Deutschland (Stichtag 31.12.2010)	Prozentualer Anteil an Gesamtzahl aller sozialversicherungs-pflichtig Beschäftigten in Deutschland (Stichtag 31.12.2010)
Kleine Betriebe	bis 9	4.804.580	17,1 %
Mittlere Betriebe	10 bis 499	17.262.064	61,6 %
Große Betriebe	500 und mehr	5.966.776	21,3 %

Abbildung 5: Betriebe und deren SV-Beschäftigte in Deutschland in 2010⁸⁸

Abbildung 5 verdeutlicht anhand von quantitativen Merkmalen die genannten Unterschiede zwischen Klein-, Mittel- und Großbetrieb. Abbildung 5 veranschaulicht zudem, dass die überwiegende Anzahl aller Betriebe in Deutschland und demnach fast drei Viertel aller Beschäftigten der Betriebsgröße Klein- und Mittelbetrieb zuzuordnen sind.

⁸⁶ Vgl. Institut für Mittelstandsforschung Bonn (IfM Bonn) (2011a).

⁸⁷ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (BMWi) (2012). Das BMWi greift innerhalb seiner Mittelstandsdefinition wiederum auf die Arbeiten des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn (IfM Bonn) zurück.

⁸⁸ Vgl. Institut für Mittelstandsforschung Bonn (IfM Bonn) (2013). Die obigen, tabellarischen Daten beruhen auf einer Sonderauswertung der Beschäftigtenstatistik im Auftrag des IfM Bonn. Die Basisdaten lieferte die Bundesagentur für Arbeit (Statistik-Service West). Berechnungen wurden seitens des IfM Bonn durchgeführt.

Die finanzwirtschaftliche Bedeutung von kleineren und mittleren Unternehmen wird darüber hinaus darin deutlich, dass Aktienfonds aufgelegt werden, die sich auf die Investition in Aktien von kleinen (Small Caps) und mittleren Unternehmen (Mid Caps) mit Sitz in Deutschland konzentrieren.⁸⁹

2.1.3 Qualitative Besonderheiten mittelständischer Unternehmen

Eine Analyse qualitativer Merkmale mittelständischer Unternehmen erscheint u. a. auch für Zwecke der Forschungen im Rahmen des Managements der fixen Personalkosten in mittelständischen Unternehmen von hoher Relevanz. Mögliche Problemfelder und Analysebereiche können so aufgezeigt werden.

Folgend ausgewählte, qualitative Kriterien werden u. a. in Bezug auf die Charakterisierung mittelständischer Unternehmungen in der Literatur diskutiert⁹⁰:

- Einheit von Eigentum und Leitung⁹¹,
- Einheit von Haftung und Risiko⁹²,
- Machtposition des Unternehmers⁹³,
- Ressourcenknappheit⁹⁴,
- Selbstfinanzierungsaktivitäten⁹⁵,

⁸⁹ Vgl. Münster (2013), S. 46f.

⁹⁰ Vgl. Portisch (2005), S. 5ff.

⁹¹ Vgl. z. B. Schlautmann (2013), S. 22. Die Rolle der Eigentümer(familie) spielt im deutschen Mittelstand eine bedeutende Rolle. Die Eigentumsverhältnisse eines Unternehmens können strategische, finanzielle und/oder personelle Entscheidungen innerhalb der Politik einer Unternehmung massiv beeinflussen.

⁹² Aktuell wird u. a. die Rolle von Familienverfassungen, welche von der Gesamtheit der Gesellschafter erstellt wird und welche Regelungen, die im Gesellschaftsvertrag münden, enthalten kann, diskutiert. Vgl. hierzu z. B. Schween et al. (2011), S. 10.

⁹³ Beispielsweise erkennen Steuerrechtsexperten eine Zurückhaltung vor der Rechtsform der Societas Europaea (SE) innerhalb mittelständischer Unternehmungen. Dies ist u. a. darauf zurückzuführen, dass mittelständische Eigentümer hierbei eine Schmälerung ihrer Machtposition erkennen bzw. fürchten. Vgl. Wocher (2012), S. 24f.

⁹⁴ Als knappe Ressourcen in mittelständischen Betrieben können derzeit Fachkräfte angesehen werden. Vgl. z. B. Schulze (2012), S. 6.

⁹⁵ Die Rolle der so genannten „Hausbank“ eines Mittelständlers spiegelt u. a. dessen Wunsch nach Selbstfinanzierung wieder. Dieser Sachverhalt wird in letzter Zeit verstärkt in den Geschäftsmodellen großer deutscher Kreditinstitute aufgegriffen. Vgl. Goebel (2012); Motte (2012) oder Afhüppe et al. (2012).

- Abhängigkeiten zu Kunden und Lieferanten innerhalb der Wertschöpfungskette⁹⁶,
- persönliche Kontakte zu Kunden und Lieferanten⁹⁷ sowie
- Flexibilität⁹⁸.

Im Folgenden wird eine Auswahl der Charakteristika mittelständischer Unternehmen vorgestellt, um deren Relevanz für das Forschungsfeld des Personalkostenmanagements in mittelständischen Unternehmen zu verdeutlichen. Allerdings können einzelne, hier aufgeführte Ausprägungen von Unternehmung zu Unternehmung abweichen.

⁹⁶ Auf die Rolle mittelständischer Unternehmen innerhalb der automobilen Wertschöpfungskette machen z. B. die Studien der Forschungsstelle Automobilwirtschaft (FAW) aufmerksam. Vgl. beispielsweise die Forschungsergebnisse zur Zufriedenheit fabrikatsgebundener Kfz-Händler bei Meinig/Mallad (2012), S. 26ff.

⁹⁷ Dies ist auch auf die Organisation und damit auf die Betriebsgröße des Mittelstandes in Deutschland zurückzuführen. Flache Hierarchien ermöglichen persönlichen Kontakt zu Kunden (Endverbraucher oder Großkunden) oder einzelnen vorgeschalteten Wertschöpfungsstufen.

⁹⁸ Flexibilität beschreibt die Anpassungsbereitschaft der Unternehmung, sich auf ändernde Rahmenbedingungen einzustellen. Vgl. hierzu u. a. Löhner/Lux (2012), S. 72.

Charakteristika mittelständischer Unternehmen		
<i>Lage am Markt</i>	Produkt	▪ Eingeschränktes Produktspektrum ▪ Unzureichende Strukturierung ▪ Hohe Fertigungstiefe
	Kunden	▪ Starke Kundenausrichtung ▪ Intensive Zusammenarbeit ▪ Häufige Marktmacht des Abnehmers
	Positionierung	▪ Nische oder kleines Segment ▪ Spezialisierung ▪ Flexibilisierung
	Anforderungen	▪ Zunehmend Komplettlösungen ▪ Steigende Leistungskomplexität
<i>Finanzwirtschaftliche Situation</i>	Kapitalbindung	▪ Hoher Anteil des Kapitals im Unternehmen gebunden ▪ Risikoübernahme durch Unternehmer
	Fremdkapital	▪ Geringes Machtpotential gegenüber Banken ▪ Verstärkte Kreditfinanzierung
	Eigenkapital	▪ Eingeschränkte Möglichkeiten der Eigenkapitalbeschaffung ▪ Geringes Investitionspotential ▪ Hoher Verschuldungsgrad ▪ Geringe Eigenkapitalquote
<i>Organisation</i>	Unternehmensführung	▪ Entscheidungsfreudigkeit ▪ Überlastung durch Routinetätigkeiten ▪ Personaler Führungsstil
	Aufbauorganisation	▪ Flache Struktur ▪ Funktionale Gliederung ▪ Keine formale Manifestierung
	Ablauforganisation	▪ Kurze Informationswege ▪ Historisches Wachstum ▪ Informale Organisation
<i>Personalwirtschaft</i>	Unternehmer	▪ Patriarchische Grundhaltung gegenüber Arbeitnehmern ▪ Zentral personalpolitische Entscheidungen ▪ Emotionale Beziehung zwischen Mitarbeitern und Unternehmer ▪ Mitarbeiter als Familienangehörige
	Organisation	▪ Lohn- bzw. Personalbüro ▪ Direkte Weisungen durch kaufmännische Geschäftsführung
	Flexibilität	▪ Schwierigkeiten im Abfedern von Kapazitätsschwankungen ▪ Quantitative Anpassungen durch Kurz- bzw. Mehrarbeit
	Vergütung	▪ Personalkosten als Kostenargument ▪ Selten freiwillige, soziale Leistungen ▪ Selten Erfolgsbeteiligung der Mitarbeiter

Abbildung 6: Charakteristika mittelständischer Unternehmen⁹⁹

⁹⁹ Vgl. Deuschle (1995) sowie Böhl (2000).

Innerhalb der Forschungen zu betriebswirtschaftlichen Besonderheiten mittelständischer Unternehmen werden zunehmend „mittelständische“ Geschäftsmodelle untersucht, um so Analysen zum Betriebstypus „Mittelstand“ differenzierter als in der Vergangenheit durchführen zu können. So konnten in einer kürzlich veröffentlichten Studie vier Archetypen mittelständischer Geschäftsmodelle identifiziert werden. Nicht nur aus wissenschaftlicher Sicht, sondern auch aus Sicht der Praxis können unter anderem anhand solcher Erkenntnisse (qualitative) Einflussfaktoren auf die Unternehmenspraxis mittelständisch geprägter Unternehmenstypen deutlich gemacht werden.¹⁰⁰

2.2 Kostentheoretische Grundlagen

Das Kapitel 2.2 dieser Arbeit widmet sich dem Haupttheoriestrang „Kostentheorie“. Zunächst werden allgemeine kostentheoretische Grundlagen zum Begriff der Kosten (Kapitel 2.2.1) erläutert. Dem Untersuchungsgegenstand der Arbeit – dem Management der fixen Personalkosten in mittelständischen Unternehmen – soll sich anschließend innerhalb der Ausführungen zu fixen Kosten (Kapitel 2.2.2) sowie zu Personalkosten (Kapitel 2.2.3) genähert werden. Erläuterungen zur „Wertschöpfungsorientierten Controlling-Konzeption“ sowie ihrer Schnittstellen zum Controlling im Mittelstand, Fixkostenmanagement und Personalcontrolling sind am Ende des Kapitels 2.2 aufgeführt.

2.2.1 Kostenbegriff

Die vorliegende Arbeit trägt den Titel „Fixkostenmanagement in mittelständischen Unternehmen“. Um mit der eigentlichen Betrachtung dieser Thematik beginnen zu können, soll zunächst an dieser Stelle der Arbeit geklärt werden, was in der betriebswirtschaftlichen Literatur unter dem Begriff der „Kosten“ verstanden wird. Sofern eine Klärung dieses Begriffes erfolgt ist, sollen in einem weiteren Schritt allgemeine Wesensmerkmale von Kosten abgeleitet werden.

Kostenmanagement ergänzt in diesem Zusammenhang die traditionelle Kosten- und Leistungsrechnung, die als Voraussetzung des Kostenmanagements angesehen werden kann, da ein Kostenmanagement nur dann erfolgreich sein kann, wenn im Rahmen der Kostenrechnung eine korrekte Erfassung und Zuordnung der Kosten erfolgt. Ziel des

¹⁰⁰ Die vier Archetypen mittelständischer Unternehmen sind: (1) Mittelständischer Nischenanbieter mit einfacher Organisation, (2) Bürokratischer Mittelständler mit standardisiertem Produktprogramm, (3) Innovativer Mittelständler mit geringem Formalisierungsgrad und (4) Diversifizierter Mittelständler mit hoher Produktvielfalt. Vgl. Becker/Krämer/Ulrich (2013).

Kostenmanagements ist es durch konkrete Maßnahmen die Kosten von Produkten, Prozessen und Ressourcen derart zu beeinflussen, dass ein angemessener Unternehmenserfolg erzielt und die Kosten von Produkten, Prozessen und Ressourcen derart zu beeinflussen, dass ein angemessener Unternehmenserfolg erzielt und die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens nachhaltig verbessert wird.¹⁰¹

Innerhalb der betriebswirtschaftlichen Forschungen lassen sich vielzählige Begriffsverständnisse in Hinblick auf den Begriff „Kosten“ finden. Allerdings kann bezüglich des Kostenbegriffs keine einheitliche Definition vorgefunden werden.¹⁰² Die Ursache hierfür ist darin begründet, dass aufbauend auf differierenden Zwecksetzungen unterschiedlicher Kostenrechnungssysteme beziehungsweise Kostentheorien verschiedene Definitionen für den Begriff Kosten entwickelt worden sind.¹⁰³

Allen Kostenbegriffen ist gemeinsam, dass Kosten als zeitraumbezogene, monetäre Größe verstanden werden. Kosten drücken den Verbrauch von Produktionsfaktoren, welche zur betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung verwendet werden, aus.¹⁰⁴ Produktionsfaktoren sind hierbei die Güter, welche für die Leistungserstellung und -verwertung, die Erhaltung der Betriebsbereitschaft sowie die Leitung der Unternehmung erforderlich sind.¹⁰⁵

Allerdings bestehen bei den Kostenbegriffen innerhalb der betriebswirtschaftlichen Literatur Unterschiede in Bezug auf die Mengenkomponente des Produktionsfaktorenverbrauchs sowie in Bezug auf die Bewertung dieser Mengen.¹⁰⁶ Einem vollständigen Überblick über Kostenbegriffsverständnisse aus Wissenschaft und Praxis kann nur durch Aufarbeitung aller Werke zu diesem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre Rechnung getragen werden. Abbildung 7 zeigt eine mögliche Auswahl über die Entwicklung des Kostenbegriffsverständnisses im Zeitraum von 1922 bis 1964 auf, um zumindest in Ansätzen die historisch theoriegeleitete Diskussion dieses Phänomens der Betriebswirtschaftslehre aufzeigen zu können. Neuere Entwicklungen u. a. im Bereich des Kostenmanagements und des Controllings greifen diese Definitionen immer wieder auf, um ihre Forschungen bzw. konzeptionellen Ansätze auf diesen zu fundieren. Abbildung 7 macht deutlich, dass mit gleichlautenden Formulierungen Verschiedenes

¹⁰¹ Vgl. Franz/Kajüter (1997), S. 8.

¹⁰² Vgl. Weber (1999).

¹⁰³ Vgl. Vodrazka (1992), S. 22ff.

¹⁰⁴ Vgl. Adam (1970), S. 18.

¹⁰⁵ Vgl. Busse von Colbe/Laßmann (1991), S. 76.

¹⁰⁶ Vgl. Schneeweiß (1993), S. 1032.

und mit verschiedenen Worten Gleiches gemeint sein kann. Das heißt, Autoren sprechen von „Kosten“, sehen allerdings jeweils unterschiedliche Bedeutungen hinter diesem Begriff. Andere Autoren benutzen jeweils unterschiedliche Begrifflichkeiten, verbinden mit diesen Begrifflichkeiten allerdings die jeweils gleiche Bedeutung.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Vgl. Menrad (1965), S. 97.

Schule	Definition Kostenbegriff
<i>Niklisch (1922)</i>	Die Kosten im genauesten Sinne sind dem Unterschiede sämtlicher Betriebsausgaben und der Summe der bezahlten Gehälter, Löhne und sonstigen Anteile am Ertrage gleich. Das Bestimmungswort „Betrieb“ schließt alle Ausgaben, die unmittelbar mit dem Arbeitsvorgängen zu tun haben, aus.
<i>Leitner (1930)</i>	Kosten sind Ausgaben.
<i>Schmidt (1930)</i>	Alle Güter, Nutzungen, Dienste, die für die Erzeugung eines Produktes aufgewendet werden, sind Kosten.
<i>Lorentz (1931)</i>	Kosten sind der in Geld ausgedrückte Wert des Verbrauchs.
<i>Niklisch (1938)</i>	Kosten sind Ausgaben für einen Gegenstand, der erworben ist, wird oder werden soll.
<i>Linnhardt (1952)</i>	Kosten sind als Ausgaben zu definieren.
<i>Fettel (1954)</i>	Kosten werden als wertmäßiger Güter- und Dienste-Verzehr zur Erstellung von Leistungen definiert.
<i>Schneider (1954)</i>	Kosten sind der in Geld bewertete Verzehr von Gütern im Zuge der Durchführung des Produktionsprozesses.
<i>Schäfer (1956)</i>	Ausgaben sind dem Aufwand gleichzustellen und dieser ist den Kosten gleichzustellen.
<i>Mellerowicz (1957)</i>	Kosten sind der wertmäßige, betriebsnotwendige Normalverbrauch an Gütern und Leistungen zur Erstellung des Betriebsproduktes.
<i>Koch (1958)</i>	Kosten sind die mit Herstellung und Absatz einer Erzeugniseinheit bzw. Periode verbundenen, nicht kompensierten Ausgaben.
<i>Kosiol (1958)</i>	Kosten sind der in Geld ausgedrückte Wert des Verbrauchs.
<i>Fettel (1959)</i>	Kosten sind leistungsverbundene Ausgaben.
<i>Meier (1959)</i>	Kosten sind der mit Tagespreisen und möglichst Wiederbeschaffungspreisen bewertete leistungsverbundene Güterverbrauch.
<i>Seischab (1961)</i>	Werte der – bei der Erstellung der Leistung verzehrten Stoffe – sind Kosten.
<i>Pohmer (1964)</i>	Kosten sind der bewertete (Real-)Güterverzehr.

Abbildung 7: Kostenbegriffe in der betriebswirtschaftlichen Literatur¹⁰⁸

¹⁰⁸ Vgl. Niklisch (1922), S. 182f.; Leitner (1930), S. 52; Schmidt (1930), S. 22; Lorentz (1931), S. 27ff.; Niklisch (1938), S. 97; Linnhardt (1952), S. 124ff.; Fettel (1954), S. 90; Schneider (1954), S. 33; Schäfer (1956), S. 196f.; Mellerowicz (1957), S. 6; Koch (1958), S. 355ff.; Kosiol (1958), S. 7ff.; Fettel (1959), S. 567f.; Meier (1959), S. 13f., Seischab (1961) sowie Pohmer (1964), S. 305ff.

Folglich liegt es nahe, die Vielzahl der hier genannten Kostendefinitionen näher zu erörtern. Dies soll in Form der nachfolgend dargestellten Systematisierung aller bisher genannten Kostendefinitionen erfolgen. Somit können nach MENRAD folgende Kategorien von Kostendefinitionen unterschieden werden¹⁰⁹:

- Autoren, die einen Kostenbegriff, der mit den Rechengrößen der Kostenrechnung nicht in Verbindung gebracht werden kann, verwenden.
- Autoren, die einen Kostenbegriff verwenden, der sich auf betriebswirtschaftliche Vorgänge bezieht und diesen (allgemein) theoretisch betrachten und schließlich potentiell mit den Rechengrößen der Kostenrechnung in Verbindung bringen.
- Autoren, die einen Kostenbegriff verwenden, der mit den Rechengrößen der Kostenrechnung in Verbindung gebracht werden kann.

Im Folgenden sollen für die Arbeit relevante Kostenbegriffe erläutert werden. Die dargestellten Kostenbegriffe lauten: wertmäßiger, pagatorischer, entscheidungsorientierter sowie investitionsorientierter Kostenbegriff.

Die Arbeit stützt sich auf den *wertmäßigen* Kostenbegriff. Dieser geht zurück auf SCHMALENBACH.¹¹⁰ Er gilt sowohl in der Literatur, als auch in den Kostenrechnungen der Praxis als der am weitesten verbreitete.¹¹¹ Nach dieser Auffassung werden Kosten als der bewertete leistungsbezogene Verbrauch von Gütern interpretiert¹¹²:

- Es muss ein Verbrauch an Gütern vorliegen. Güter sind nicht nur Sachgüter, sondern auch immaterielle Güter, wie etwa Dienstleistungen. Sobald Güter im Leistungserstellungs- und -verwertungsprozess vollständig oder teilweise durch ihren Einsatz ihre Fähigkeit verlieren, alternativen Verwendungsmöglichkeiten zugeführt zu werden, liegt ein Verbrauch an Gütern vor.
- Es muss ein leistungsbezogener Güterverbrauch vorliegen. Falls der Güterverbrauch in Beziehung zum Betriebszweck der Unternehmung steht, liegt ein leistungsbezogener beziehungsweise sachzielbezogener Güterverbrauch vor. Nach dem so genannten Kostenverursachungsprinzip liegt eine Sachzielbezogenheit des Güterverbrauchs vor, wenn der Güterverbrauch durch

¹⁰⁹ Vgl. Menrad (1965).

¹¹⁰ Vgl. Schmalenbach (1930).

¹¹¹ Vgl. Vodrazka (1992), S. 20.

¹¹² Vgl. hierzu insbesondere Hummel/Männel (1986), S. 73ff.

die betriebliche Leistungserstellung ausgelöst wird.¹¹³ Falls der Güterverbrauch nicht leistungsbezogen ist, so liegt ein Güterverbrauch vor, der keinen Kostencharakter besitzt.

- Es muss eine Bewertung des leistungsbezogenen Güterverbrauchs vorliegen. Sobald der Güterverbrauch mit monetären Größen (Preisen) bewertet wird, kann eine Geldgröße ermittelt werden. Somit sind einzelne Verbrauchsmengen vergleichbar und innerhalb der Rechnungssystematiken addierbar.¹¹⁴ Unbestimmt bleibt allerdings der Preis, der zur Bewertung heranzuziehen ist. Dieser kann beispielsweise der effektive Anschaffungspreis, der erwartete Wiederbeschaffungspreis, der Festpreis, die Opportunitätskosten oder der innerbetriebliche Verrechnungspreis sein.¹¹⁵ Je nachdem, welcher Preis zur Bewertung des Güterverbrauchs verwendet wird, ergeben sich bei gleichem leistungsbezogenen Güterverbrauch unterschiedlich hohe wertmäßige Kosten.¹¹⁶ Folglich liegen bei der Bewertung des Güterverbrauchs Gestaltungsspielräume vor.

Der *pagatorische* Kostenbegriff bezieht sich auf Zahlungsströme.¹¹⁷ Der pagatorische Ansatz geht davon aus, dass Kosten spezifische Kategorien von Ausgaben sind. Kosten sind also die – mit Herstellung und Absatz einer Erzeugniseinheit beziehungsweise einer Periode verbundenen – nicht kompensierten Ausgaben.¹¹⁸ Kosten sind demnach alle betrieblichen Ausgaben, welche keine Ausgaben für Kredittilgungen und -gewährungen darstellen und welche nicht durch entsprechende Einnahmen, wie etwa Kreditinanspruchnahme oder Rückempfang eines gewährten Kredites, kompensiert werden.¹¹⁹ Die Bewertung des Güterverbrauchs erfolgt mit historischen Anschaffungskosten. Folglich liegt innerhalb des pagatorischen Ansatzes der Kostendefinition kein Bewertungsspielraum vor.¹²⁰

¹¹³ Vgl. hierzu auch Kilger (1993).

¹¹⁴ Vgl. hierzu auch Küpper (1993a), Sp. 1179f.

¹¹⁵ Vgl. Kilger (1993), S. 3.

¹¹⁶ SCHNEEWEIß stellt in diesem Zusammenhang Überlegungen zur Kostenwerttheorie an. Vgl. Schneeweiß (1993).

¹¹⁷ Vgl. Vodrazka (1992), S. 20.

¹¹⁸ Vgl. Koch (1958), S. 361.

¹¹⁹ Vgl. Koch (1958), S. 361f.

¹²⁰ Vgl. Adam (1998), S. 264.

Der *entscheidungsorientierte* Kostenbegriff ist auf RIEBEL zurückzuführen. Dieser orientiert sich ebenfalls wie der pagatorische Kostenbegriff an Zahlungsgrößen.¹²¹ RIEBEL definiert Kosten demnach als „durch die Entscheidung über das betrachtete Objekt ausgelöst, zusätzlichen, nicht kompensierten Ausgaben“¹²². Kosten entstehen folglich nicht durch den betrieblichen Leistungserstellungsprozess und den dadurch eintretenden Güterverbrauch, sondern durch eine vorgelagerte Entscheidung, die dem betrieblichen Leistungserstellungsprozess zu Grunde liegt.¹²³ Beim pagatorischen Kostenbegriff handelt es sich um einen spezifischen Kostenbegriff, der auf die rechnerische Vorbereitung und Kontrolle von Entscheidungen ausgerichtet ist.¹²⁴

Der *investitionstheoretische* Kostenbegriff wurde von KÜPPER geprägt. Er basiert ebenfalls auf Zahlungsgrößen. Zudem wird eine Verknüpfung von Aspekten der Kostenrechnung mit Aspekten der Investitionsrechnung vorgenommen.¹²⁵ Kosten sollen einheitliche Zielgrößen für Investitions- und Kostenrechnungen, welche als wichtige betriebliche Planungsinstrumente fungieren, liefern.¹²⁶ Kosten werden als negative Änderungen des Kapitalwertes definiert¹²⁷ und auf Entscheidungen¹²⁸, die Kosten auslösen, bezogen. Die Höhe der Kosten wird mit Hilfe einer Kapitalwertfunktion aus den Zahlungsströmen abgeleitet. Die Zahlungsströme sind Folgen von Güterverbräuchen, die wiederum auf betriebliche Entscheidungen zurückzuführen sind.¹²⁹ Auch der investitionstheoretische Kostenbegriff wird wie der entscheidungsorientierte als spezifischer Kostenbegriff bezeichnet.¹³⁰

2.2.2 Fixe Kosten

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

¹²¹ Vgl. Riebel (1990), S. 409ff.

¹²² Riebel (1990), S. 427.

¹²³ Vgl. Riebel (1990), S. 388.

¹²⁴ Vgl. Hummel/Männel (1986), S. 75.

¹²⁵ Vgl. Küpper (1990).

¹²⁶ Vgl. Küpper (1985), S. 26ff.

¹²⁷ Vgl. Schweitzer/Küpper (2008), S. 205ff. zu den kapitaltheoretischen Ansätzen und Systemen der Kosten- und Erlösrechnung.

¹²⁸ Vgl. Rehkugler (1993), Sp. 2323.

¹²⁹ Vgl. Küpper (1992), S. 48f.

¹³⁰ Vgl. Küpper (1985), S. 27ff.

rung der Fixkostenhöhe herbeiführbar. Im Rahmen einer Fixkostenpolitik, als Teilbereich der Kostenpolitik, können Maßnahmen zum Abbau und zur Flexibilisierung von fixen Kosten im Unternehmen eingeleitet werden.

Fixkostenmanagement umfasst als eine Teilaufgabe des Controlling Kostenanalysen und Kostenkontrollen, es schafft Transparenz in Bezug auf die Fixkostensituation in Unternehmungen, plant und gestaltet den Auf- und Abbau von Fixkosten in Abhängigkeit von den erwarteten Auslastungsschwankungen, umfasst eine frühzeitige Gestaltung der Fixkostensituation im Rahmen von Absatzprognosen, beinhaltet die Bewertung der Unternehmensaktivitäten, integriert Maßnahmen zur Variabilisierung der Fixkosten und es schafft ein verschärftes Kostenbewusstsein unter den Mitarbeitern.¹³¹

Fixkostenmanagement zählt zu den Instrumenten des Kostenmanagements und somit zu den Instrumenten für das Management von Kostenniveau und Kostenstruktur. Zu den Instrumenten des Fixkostenmanagement zählen u.a. die mehrstufige Fixkostendeckungsrechnung, die fixkostenmanagementorientierte Plankostenrechnung, Eigentumspotential- und Vertragsdatenbanken, Fixkosten-Markt-Portofolio sowie Instrumente des Prozess- und Gemeinkostenmanagements.

Eine Transparenz der Fixkosten kann durch Gestaltung der fixen Kosten in Bezug auf personelle, technologische und rechtliche Leistungspotentiale erreicht werden. Allerdings sind hierzu Informationen über die sachliche und zeitliche Disponierbarkeit der fixen Kosten erforderlich. Es ist notwendig zu wissen, zu welchem Zeitpunkt welche Potentiale in welchem Umfang abgebaut werden können und welche Konsequenzen daraus resultieren. Durch den Aufbau von kapazitätsorientierten Kostenanalysen kann die Nutzbarkeit von fixkosten-begründenden Leistungspotentialen bestimmt werden. Eine weitere Maßnahme im Rahmen einer umfassenden Fixkostenbeeinflussung sowie -politik ist zudem die Zurechenbarkeit der fixen Kosten zu Produkten, Produktgruppen, Sparten sowie dem gesamten Unternehmen.¹³² SCHMALENBACH stellte bereits 1930 fest, dass bei Abnahme proportionaler Kosten der Anteil der fixen Kosten so groß werde, dass diese für die Produktionsgestaltung bestimmend seien.¹³³ Die Gründe für diese Entwicklung sagte SCHMALENBACH ebenfalls voraus: Eine zunehmende Bürokratisierung infolge einer wachsenden Betriebsgröße und eine steigende Kapitalintensität. Auch die immer steigende Automatisierung, welche bis heute in nahezu al-

¹³¹ Vgl. hierzu u.a. auch Wildemann (2011).

¹³² Vgl. Becker/Lutz/Back (2011), S. 83 oder u. a. auch die Ausführungen zum Fixkostenmanagement bei Wildemann (2011).

¹³³ Vgl. Schmalenbach (1930), S. 92.

len Industrien bestimmend ist, führe zu einer Erhöhung der fixen Kosten.¹³⁴

Die Ursache der Entstehung fixer Kosten sind stets Entscheidungen.¹³⁵ Solche Entscheidungen können beispielsweise der Kauf einer neuen Produktionsmaschine sein, die Erweiterung der Energieversorgung mittels einer Solaranlage, die Einstellung von neuem Service-Personal oder die Gründung einer neuen Unternehmenseinheit. Diese und andere Entscheidungen lösen spezifische Prozesse aus und erzeugen schließlich fixe Kosten. Nach GUTENBERG, HEINEN und HEITMANN werden unterschiedliche Ursachen für die Entstehung fixer Kosten unterschieden¹³⁶. Sie werden in Abbildung 8 vorgestellt.

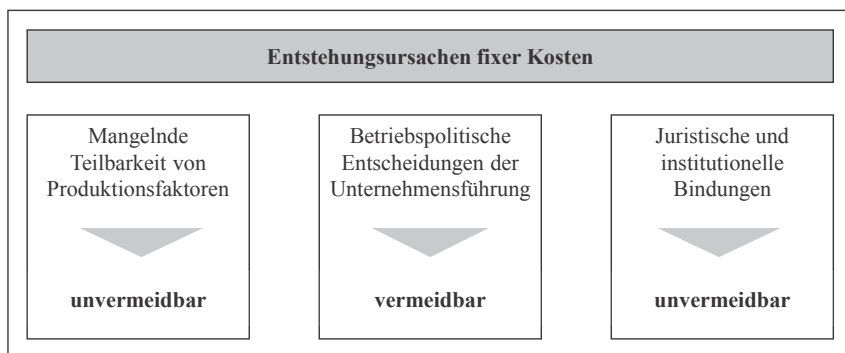


Abbildung 8: Entstehungsursachen fixer Kosten

Die mangelnde Teilbarkeit von Produktionsfaktoren betrifft insbesondere Produktionsanlagen sowie Personal und muss unter rein technischen Gesichtspunkten interpretiert werden. Bei Rückgang der Beschäftigung kann weder eine Maschine noch ein Angestellter geteilt werden. Folglich können die fixen Kosten nicht an die zurückgegangene Beschäftigung angepasst werden. Diese Fixkosten, die aufgrund der mangelnden Teilbarkeit der Produktionsfaktoren entstehen, sind für jede Unternehmung unvermeidbar.¹³⁷

Unter Beachtung bestimmter geschäftspolitischer Entwicklungen trifft die Unternehmensführung betriebspolitische Entscheidungen, die zur Entstehung von Fixkosten

¹³⁴ Vgl. Schmalenbach (1934), S. 61.

¹³⁵ Vgl. Heinen (1983), S. 25.

¹³⁶ Vgl. zu den folgenden Ausführungen Gutenberg (1983), S. 350 ff. und Heinen (1983), S. 517ff. sowie die Sichtweise von Heitmann (1980), S. 67f.

¹³⁷ Vgl. Gutenberg (1983), S. 351f.

führen können. Es wird hierbei unterstellt, dass die Unternehmung mehr Fixkosten-verursachende Produktionsfaktoren bereithält, als dies die aktuelle Lage erfordert.¹³⁸ Die Unternehmensführung ist überzeugt, dass sich die Geschäftslage – in Richtung einer Vollausnutzung der bevorrateten Fixkosten-verursachenden Produktionsfaktoren – ändern wird. Diese Unternehmensplanung führt schließlich zu fixen Kosten, die bei korrekter betriebswirtschaftlicher Planung vermeidbar wären.¹³⁹

Juristische und institutionelle Bindungen sind eine weitere Entstehungsursache fixer Kosten. Die hierauf zurückzuführenden fixen Kosten sind weder aus rein technischen Gründen für den gegebenen Beschäftigungsgrad noch allein aufgrund der Erwartungen der Unternehmensführung über die zukünftige Geschäftsentwicklung gerechtfertigt.¹⁴⁰ Solche juristischen und institutionellen Bindungen können beispielsweise Verträge mit Lieferanten oder Arbeitsverträge sein. Diese Verträge sind in der Regel über einen bestimmten Zeitraum geschlossen und können nur unter Einhaltung der Kündigungsfristen gekündigt werden. Folglich können diese fixen Kosten bei eintretenden Beschäftigungsschwankungen nicht ohne Einhaltung rechtlicher Bindungsfristen reduziert werden, da vertragliche Bindungen häufig unabhängig von der Entwicklung der Beschäftigung bestehen.¹⁴¹

Die Überkapazitäten in einzelnen Industriezweigen in Deutschland werden auf mindestens 20 Prozent geschätzt. Diese Situation hat bereits in den vergangenen Jahren zu massiven Kostensenkungsinitiativen geführt. Der Fokus lag hierbei insbesondere im Bereich der Prozess- und Einkaufsoptimierung. Der Rückgang des Marktwachstums im Zuge einer europäischen und/oder weltweiten Absatzkrise wird den Kosten- und Margendruck aufgrund der fortbestehenden Überkapazitäten weiter ansteigen lassen.¹⁴² Hinzu kommt, dass Betriebswirte Kostensenkungsprogramme u. a. als Management- und Führungsaufgabe – verbunden mit höchsten analytischen Anforderungen an das Controlling – klassifizieren.¹⁴³

Unternehmungen gelingt es nur begrenzt, wachsende Kundenanforderungen sowie den Einzug neuer Technologien durch Preiserhöhungen an den Kunden weiterzugeben. Zusätzliche Kosten müssen vielmehr an anderen Stellen in der Wertschöpfungskette

¹³⁸ Vgl. Gutenberg (1983), S. 352.

¹³⁹ Vgl. Küpper (1993b), Sp. 650f.

¹⁴⁰ Vgl. Heinen (1983), S. 521.

¹⁴¹ Vgl. Heinen (1983), S. 521.

¹⁴² Vgl. zu einer genauen Analyse der Kostenstrukturen u. a. Wildemann (2011), S. 2.

¹⁴³ Vgl. hierzu u. a. Kley (2012), S. 208.

kompensiert werden. Durch Personalabbau und Senkung der Einkaufskosten ist es Unternehmen in der Vergangenheit gelungen, ihre eigene Kostensituation nachhaltig zu verbessern. Eine weitere Maßnahme im Rahmen dieser Kostenpolitik ist sicherlich auch die Abgabe kostenintensiver Prozesse an vorgelagerte Wertschöpfungsstufen, wodurch die eigene Wertschöpfungstiefe verringert und die eigene Kostensituation positiv beeinflusst werden kann.

Fixkosten erzeugen innerhalb einzelner Industrien einen hohen Wettbewerbsdruck und gleichzeitig die Notwendigkeit, die Kapazitäten auszulasten, was u. a. über Preissenkungen und eine damit möglicherweise verbundene, erhöhte Nachfrage realisiert werden kann. Sinkende Umsatzrenditen können allerdings auch aus hohen Fixkosten resultieren. Diese Fixkosten entstehen wegen der hohen Anlagenintensitäten in einer Vielzahl von Industriezweigen. Anlagen erfordern Abschreibungen, die Fixkosten darstellen und im Krisenfall die Unternehmensgewinne aufzehren. Folglich ist die Kapazitätsauslastung eine extrem kritische Größe. Nur Industriebetriebe, die über flexible Kapazitäten verfügen, haben die Möglichkeit, kostenpolitisch korrekt zu wirtschaften.¹⁴⁴ Fixkosten entstehen allerdings auch aufgrund hoher Zinsbelastungen. Folglich gilt es auch, den Verschuldungsgrad der Unternehmung zu untersuchen. Eine Analyse der Kapitalstruktur liefert Aufschluss über die Höhe des Eigenkapitals gemessen an der Höhe des Fremdkapitals.¹⁴⁵ Je größer der Eigenkapitalanteil ist, desto abgesicherter gilt ein Unternehmen gegenüber Krisen.¹⁴⁶ Insgesamt kann argumentiert werden, dass ein geringer Verschuldungsgrad die Handlungsfähigkeit eines jeden Unternehmens verbessert und so zur Stärkung und zur langfristigen Erhaltung unternehmerischer Erfolgspotentiale beitragen kann.

Das Problem der fixen Kosten ergibt sich insbesondere aufgrund der Unveränderlichkeit der Höhe der fixen Kosten bei Beschäftigungsänderungen. Dieses Phänomen wird als Beschäftigungsrisiko bezeichnet.¹⁴⁷ In dieser Arbeit soll unter dem Begriff „Risiko“ die Gefahr verstanden werden, dass Ereignisse, Entscheidungen, Handlungen oder Unterlassungen das Unternehmen daran hindern, angestrebte Ziele zu erreichen oder

¹⁴⁴ Vgl. Marschner (2004), S. 146.

¹⁴⁵ Im deutschen Mittelstand hat sich die Eigenkapitalquote von 2011 auf 2012 von durchschnittlich 18,4 % auf 21 Prozent gesteigert. Vgl. Finanzgruppe Deutscher Sparkassen- und Giroverband (2014), S. 4.

¹⁴⁶ Vgl. Meyer (1994), S. 103.

¹⁴⁷ Vgl. Backhaus/Funke (1997), S. 30.

Strategien erfolgreich umzusetzen.¹⁴⁸ Auf Basis dieses Risikobegriffs¹⁴⁹ wird der Begriff des Beschäftigungsrisikos wie folgt definiert: Das Beschäftigungsrisiko kennzeichnet die Gefahr, dass aufgrund von fixen Kosten ein tatsächlich realisierter Verlust eintritt.¹⁵⁰ Falls fixe Kosten vorliegen, kann ein Sinken der Umsatzerlöse dazu führen, dass Kosten nicht mehr durch Umsatzerlöse gedeckt werden können. Treten hinsichtlich der Umsatzerlöse fixe Kosten und Unsicherheit gleichzeitig auf, so entsteht ein Beschäftigungsrisiko. Grafisch lassen sich die Zusammenhänge zwischen Fixkosten, Umsatzerlösen und Beschäftigungsrisiko anhand der Break-Even-Analyse veranschaulichen.¹⁵¹ Mit Hilfe dieser Analyse kann die kritische Beschäftigung, bei der der Gewinn in einen Verlust umschlägt, ermittelt werden. Diese kritische Beschäftigung kann u. a. anhand einer grafischen Analyse aus dem Schnittpunkt der Gesamtkostenkurve mit der Kurve der Umsatzerlöse, dem sogenannten Break-Even-Punkt, an dem weder Gewinn noch Verlust vorliegt, abgeleitet werden.¹⁵²

In diesem Zusammenhang stellt auch SCHMALENBACH fest, dass das Beschäftigungsrisiko tendenziell umso höher ist...

- je höher die Fixkosten sind bzw. die Fixkostenintensität ist;
- je höher die Abbauhemmnisse prinzipiell vermeidbarer, fixer Kosten sind;
- je geringer die Sicherheit bezüglich einer Prognose der Umsatzerlöse ist und
- je geringer die Anpassungsfähigkeit der Unternehmung an Beschäftigungsrückgänge ist.¹⁵³

¹⁴⁸ Vgl. Diederichs/Richter (2001), S. 136; Pritzer (1999), S. 149 oder Macharzina/Wolf (2010), S. 666ff. Macharzina/Wolf beschreiben ausführlich die Rolle eines Risikomanagements im Rahmen der Handlungen der Unternehmensführung.

¹⁴⁹ Vgl. Diederichs (2012) hinsichtlich seiner Ausführungen zur Verzahnung von Risikomanagement und Risikocontrolling.

¹⁵⁰ Vgl. hierzu insbesondere auch Backhaus/Funke (1997).

¹⁵¹ Vgl. Coenenberg/Fischer/Günther (2009).

¹⁵² Vgl. Schweitzer/Troßmann (1998), S. 14.

¹⁵³ Vgl. Schmalenbach (1928b), S. 241ff.

Ein weiteres Problem, welches im Rahmen von Fixkosten entsteht, ist das Problem der Kostenremanenz.¹⁵⁴ Kostenremanenz kennzeichnet ein betriebswirtschaftliches Phänomen: Kosten passen sich in ihrer Höhe nicht sofort an Änderungen des Beschäftigungsgrades an, sondern im Regelfall nur mit einer zeitlichen Verzögerung.¹⁵⁵ Der Begriff der Kostenremanenz bezieht sich sowohl auf Beschäftigungsausweitungen als auch auf Beschäftigungsrückgänge. Bei Beschäftigungsrückgang gehen die Kosten nicht in gleichem Maße zurück, wie sie bei einer Beschäftigungsausweitung ursprünglich entstanden sind. Ursachen für die Beschäftigungsrückgänge können beispielsweise sein: Konjunkturerinbrüche oder Entscheidungen über Produktionseinstellungen seitens der Unternehmung. In letztgenanntem Beispiel können die remanenten Kosten sogar so hoch sein, dass eine Produktionseinstellung unter Kostengesichtspunkten unwirtschaftlich ist und folglich eine Weiterführung der Produktion erfolgt. Remanente Kosten sind in diesem Fall als Barriere für eine Produktionseinstellung zu sehen.¹⁵⁶ Die Ursachen für das Auftreten von remanenten Kosten sind vielfältig. Kostenremanenzen treten in der Regel aufgrund zeitlicher Verzögerungen auf. Man spricht von einem sogenannten „time lag“ zwischen Eintritt der Handlungsnotwendigkeit, die durch einen Beschäftigungsrückgang ausgelöst wird und der Wirkung der eingeleiteten Maßnahmen in Form des tatsächlichen Abbaus von Kosten. Diese zeitlichen Verzögerungen werden unterteilt in Erkenntnisverzögerung, Handlungsverzögerung sowie Wirkungsverzögerung. Abbildung 9 erörtert die beschriebenen Zusammenhänge grafisch anhand einer Zeitachse. Kostenremanenzen treten auch aufgrund von rechtlichen, unternehmenspolitischen sowie personalpolitischen Gegebenheiten auf. Rechtliche Ursachen sind beispielsweise Kündigungsschutzbestimmungen oder langfristig abgeschlossene Kaufverträge. Unternehmenspolitische Ursachen lassen sich zumeist auf Entscheidungen der Unternehmensführung zurückführen. Personalpolitische Maßnahmen können beispielsweise im Falle von Knappheit speziell qualifizierten Personals am Arbeitsmarkt zu Kostenremanenzen führen.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Das Wort Remanenz hat seinen Ursprung im Lateinischen (remanere) und bezeichnet ein Zurückbleiben. Remanenz ist ein physikalisches Phänomen. Es kennzeichnet eine naturwissenschaftliche Gesetzmäßigkeit, die den remanenten Magnetismus bezeichnet. Remanente Kosten folgen dieser Gesetzmäßigkeit nicht, da sie keine zwangsläufige Erscheinung darstellen. Vgl. zur Definition remanenter Kosten u. a. Plötner/Sieben/Kummer (2010), S. 20f. und zur Erläuterung der Remanenz aus physikalischer Perspektive u. a. Albach (2008), S. 202f.

¹⁵⁵ Vgl. Busse von Colbe (1958), Sp. 3460.

¹⁵⁶ Vgl. Schuh (1997), S. 35.

¹⁵⁷ Vgl. hierzu ausführlich Heinen (1966), S. 9ff.

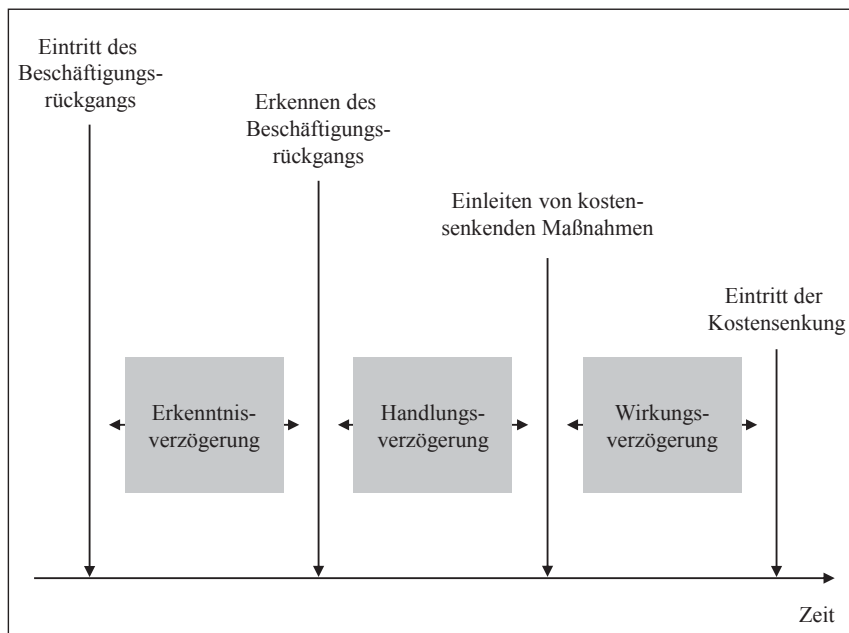


Abbildung 9: Zeitliche Verzögerungen bei Beschäftigungsrückgängen¹⁵⁸

Kostenremanenzen können die Existenz der Unternehmung gefährden und sollten daher im Rahmen eines ganzheitlichen Fixkostenmanagements verstärkt auch in den Fokus der Unternehmensführung und des Controlling eines mittelständischen Betriebes gerückt werden.

2.2.3 Personalkosten

Nach REICHMANN/KIBLER obliegt dem strategischen Controlling die entscheidungsorientierte Informationsversorgung des Managements. Verflechtungen einzelner Wirtschaftsräume und die daraus resultierenden Diskontinuitäten erfordern – auch für das mittelständisch geprägte Management – eine stärkere Beachtung gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen. Im Rahmen eines strategischen Controlling sollten alle ökonomischen, technologischen und gesellschaftlichen Veränderungen erfasst werden. Gemäß der Bedeutung dieser Veränderungen für die Unternehmensführung erfolgt ihre instrumentalisierte Erfassung unter wert- und risikoorientierten Gesichtspunkten im

¹⁵⁸ Vgl. Welge/Hüttemann (1993), S. 64ff.

Sinne einer nachhaltigen Unternehmensentwicklung.¹⁵⁹

Traditionell hohe Lohn- und Lohnnebenkosten haben in der Vergangenheit Rationalisierungsmaßnahmen in Deutschland begünstigt. Dies kann als eine mögliche Herausforderung der Unternehmung, die Controlling prognostizieren sollte, verstanden werden. Aktuelle Untersuchungen belegen zudem, dass ein permanenter Wandel von Controllerrollen von Statten geht. Dieser Wandel kann u.a. auf spezifische Bereiche im Kontext unterschiedlicher Aktionsfelder der Controllerarbeit zurückgeführt werden.¹⁶⁰ Die vorliegende Arbeit wählt in diesem Zusammenhang den Bereich des Personalkostenmanagement, der als ein Aktionsfeld des Personalcontrolling und/oder Kostenmanagements verstanden werden soll. Darüber hinaus existiert im deutschen Wirtschaftsraum eine Vielzahl von arbeitsrechtlichen Restriktionen, die betriebsbedingte Kündigungen oder andere arbeitsrechtliche Maßnahmen der Unternehmensführung einschränken und schließlich die Flexibilität der Kostenstruktur seitens der Unternehmen massiv behindern.¹⁶¹

Neben der genannten betriebswirtschaftlichen Bedeutung und arbeitsrechtlichen Dimension von Personalkosten kann auch auf aktuelle, volkswirtschaftliche Entwicklungen der Arbeitskosten verwiesen werden. So ist der Wert einer Arbeitsstunde in Deutschland beispielsweise im Jahr 2009 im Vergleich zum Jahr 2008 um 4,1 Prozent gestiegen. Der Wert einer Arbeitsstunde im Jahr 2009 lag somit bei 30,90 €. Folglich sinkt die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen im EU-Vergleich und gleichzeitig profitieren die Arbeitnehmer nicht – wie erwartet – von diesem Kostenanstieg. Im gesamten Euro-Gebiet lag der Kostenanstieg von 2008 auf 2009 bei 2,7 Prozent. Insbesondere im verarbeitenden Gewerbe stiegen in Deutschland die Arbeitskosten um 5,1 Prozent. Eine Arbeitsstunde im verarbeitenden Gewerbe in Deutschland kostete in 2009 folglich 35,60 €. Grund für den Anstieg der Arbeitskosten in Deutschland ist der starke Rückgang der Arbeitszeiten. Gerade in 2009 versuchten viele Unternehmen durch den Abbau von Überstunden oder den Einsatz von Kurzarbeit Entlassungen zu vermeiden.¹⁶²

¹⁵⁹ Vgl. Reichmann/Kißler (2010), S. 596.

¹⁶⁰ Vgl. die empirischen Erkenntnisse von Weißenberger/Angelkort/Göbel (2012), S. 85ff.

¹⁶¹ Vgl. Reichmann/Kißler (2010), S. 597.

¹⁶² Vgl. DIE WELT (2010b).

Deutlich wird, dass Personalkosten eine hohe betriebswirtschaftliche, arbeitsrechtliche und volkswirtschaftliche Bedeutung aufweisen. Diese sowie andere gesamtwirtschaftliche Entwicklungen und die hieraus resultierenden Chancen und Risiken müssen seitens der Unternehmensführung wahrgenommen werden. Es gilt – insbesondere auch vor dem Hintergrund der zunehmenden Internationalisierung des Mittelstandes – wesentliche Entwicklungen für das Unternehmen zu identifizieren, geeignete Methoden und/oder Instrumente zu implementieren und so in der Lage zu sein, auf einer belastbaren Informationsbasis richtige Entscheidungen für einen nachhaltigen Unternehmenserfolg treffen zu können. In diesem Zusammenhang wird unter anderem auch deutlich, wie wichtig der Rückgriff auf eine stringente Controlling-Konzeption ist. Diese ermöglicht die Konzentration auf wesentliche Variablen und Indikatoren zur Realisierung von Marktchancen sowie zur Identifikation, Bewertung, Steuerung und Überwachung von gesamtwirtschaftlichen Risiken, wie etwa der Entwicklung der Personal- bzw. Arbeitskosten in Deutschland.¹⁶³ In Abhängigkeit von der Bezugsbasis werden Entgelte in Zeit-, Prämienentgelte oder ausbringungsmengenbezogene Entgelte untergliedert. Sofern Gehälter auf einer rein zeitmäßigen Basis beruhen¹⁶⁴, zählen sie zu den Kostenträgereinkosten. Sofern Prämienentgelte in Form von Zusatz- oder Sonderentgelten keinen direkten Bezug zur Ausbringungsmenge haben, sind sie zeitbezogen und folglich den Kostenträgereinkosten zuzuordnen. Sofern eine Prämie in Bezug zu einem Lohn gewährt wird, der unmittelbaren Bezug zur Ausbringungsmenge aufweist, so ist diese Prämie ein ausbringungsbezogenes Entgelt und folglich den Kostenträgerstückkosten zuzurechnen. Falls Löhne direkt mit der Ausbringungsmenge in Beziehung stehen, sind sie den Fertigungslöhnen zuzuordnen. Sofern Löhne nicht direkt, sondern nur indirekt mit der Ausbringungsmenge in Beziehung stehen, werden sie als Gemeinkostenlöhne klassifiziert. Gemeinkostenlöhne sind beispielsweise Löhne für Vorarbeiter, Maschinenausrichter oder Fertigungsdisponenten. Sie sind in der Regel den Kostenträgereinkosten zuzuordnen.¹⁶⁵ Abbildung 10 veranschaulicht die beschriebenen, zuordnungsspezifischen Problemkreise einer Personalkostenpolitik.

¹⁶³ Vgl. hierzu auch Reichmann/Kißler (2010), S. 597.

¹⁶⁴ Diese von Form von Gehältern wird in der Praxis in der Regel als „Monatsgehalt“ bezeichnet.

¹⁶⁵ Vgl. für eine Übersicht zu spezifischen Entgeltbestandteilen von Mitarbeitern u. a. auch Scholz (2011), S. 299ff.

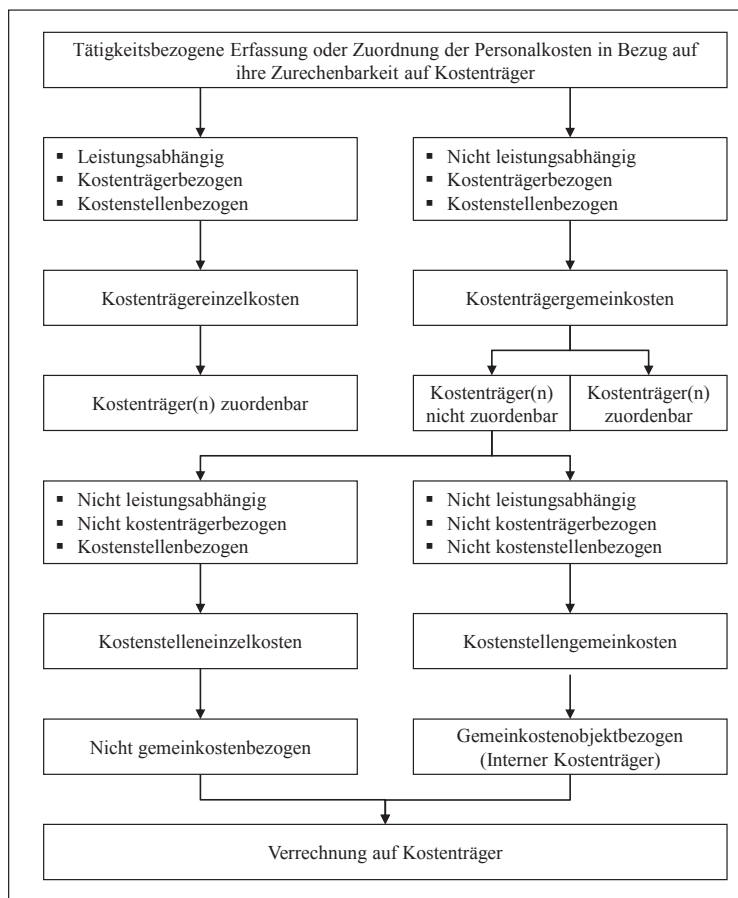


Abbildung 10: Zuordnung von Personalkosten¹⁶⁶

Im nachfolgenden Kapitel werden Controlling-spezifische Grundlagen besprochen. Dabei soll hier zunächst verdeutlicht werden, dass gemäß einem Stufenmodell ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Kosten, Kostenrechnung, Kostencontrolling und Kostenmanagement bzw. Fixkostenmanagement angenommen werden soll. Dies wird in der Abbildung 11 grafisch dargestellt.

¹⁶⁶ Vgl. Walter/Wünsche (2005), S. 113.

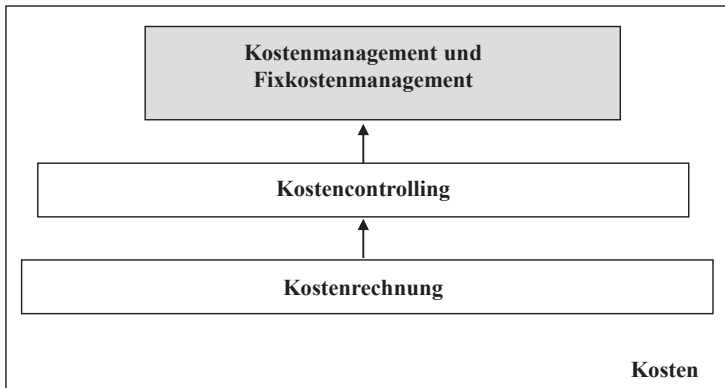


Abbildung 11: Stufenmodell

2.3 Controlling-spezifische Grundlagen

Neben dem Theoriestrang der Kostentheorie (Kapitel 2.2) soll nun ein weiterer wichtiger Theoriestrang – nämlich der der Controlling-spezifischen Grundlagen – in Kapitel 2.3 näher betrachtet werden. Zu diesem Zweck wird im Folgenden erläutert, welches Verständnis des Begriffes „Controlling“ vorliegt. Schließlich wird auch die – den vorliegenden Ausführungen zu Grunde liegende – Controlling-Konzeption nach BECKER¹⁶⁷ näher erläutert. Darüber hinaus soll in einem weiteren Abschnitt betrachtet werden, wie sich der aktuelle Forschungsstand zum Themenfeld Controlling in mittelständischen Unternehmen gestaltet. Nicht zuletzt erläutert die Autorin auch den Bezug des Forschungsgegenstandes zum Themenfeld Fixkostenmanagement sowie Personalcontrolling.

2.3.1 Der Begriff „Controlling“

Ähnlich wie hinsichtlich der Klärung des Begriffes „Mittelstand“ (Kapitel 2.1.1) liegen auch hinsichtlich der Klärung des Begriffes „Controlling“ verschiedene Auffassungen innerhalb der betriebswirtschaftlichen Literatur vor. Sinn dieses Beitrags soll es allerdings nicht sein, die Menge dieser Definitionen aufzuzeigen. An dieser Stelle soll lediglich erörtert werden, welche Controlling-Konzeption den folgenden Aussagen

¹⁶⁷ Controlling nach BECKER basiert auf der Konzeption des wertschöpfungsorientierten Controlling sowie deren Umsetzung. Vgl. hierzu ausführlich Becker/Baltzer/Ulrich (2014).

zu Grunde liegt. Der vorliegende Beitrag basiert auf der Controlling-Definition¹⁶⁸ nach BECKER. Demnach ist Controlling eine integrierte Aufgabe der Unternehmensführung, die im Dienste der Optimierung von Effektivität und Effizienz das initialisierende Anstoßen sowie das wertschöpfungsorientierte Ausrichten des Handelns von Betrieben sicherzustellen hat.¹⁶⁹ Wertschöpfung definiert BECKER gleichrangig als Bedarfsdeckung, Bedürfnisbefriedigung sowie Entgelterzielung.¹⁷⁰ Veränderungen unternehmensexterner und -interner Faktoren beeinflussen die Effektivität und Effizienz des Controlling innerhalb der Unternehmung. Deshalb muss die Rolle des Controlling permanent hinterfragt werden. Dies kann unter anderem anhand von Anpassungen der unternehmensinternen Organisation, die sich auf die Funktionen des Controlling beziehen, erfolgen.¹⁷¹ Diese Arbeit soll hinsichtlich des Managements der fixen Personalkosten im Mittelstand einen möglichen Ansatzpunkt für die Realisierung der angesprochenen Funktionen des Controlling geben.

2.3.2 Controlling im Mittelstand

Viele mittelständische Unternehmen sind gewachsene Kleinunternehmen. Ihre Unternehmensorganisation basiert in hohem Maß auf Improvisation, Institution und Koordination durch persönlichen Kontakt.¹⁷² Steigt die Größe des Unternehmens, sinkt allerdings die Möglichkeit, die Unternehmensstruktur zu überschauen. Gleichzeitig steigt die Spezialisierung der Mitarbeiter. Dies alles lässt den Koordinationsbedarf überproportional ansteigen. Ab einer bestimmten Größe beziehungsweise bei Überschreiten von spezifischen Wachstumsschwellen besteht der Bedarf einer personalen – auf den Leiter des Unternehmens zugeschnittenen – Führung sowie der Bedarf nach einer formalen Führungsorganisation.¹⁷³

¹⁶⁸ Es sei darauf verwiesen, dass aus Vereinfachungsgründen „Controlling-Begriff“, „Controlling-Definition“ und „Controlling-Konzeption“ in dieser Arbeit synonym verwendet werden, da die hier vorgestellten Forschungen nicht das Ziel verfolgen, einen Beitrag zur Diskussion um die Rolle des Controlling selbst zu leisten. Es soll lediglich aufgezeigt werden, welches grundsätzliche Controlling-Verständnis der Arbeit zu Grunde gelegt wird.

¹⁶⁹ Vgl. Becker (1999), S. 3.

¹⁷⁰ Vgl. Becker (1996), S. 28.

¹⁷¹ Vgl. zur Transformation des Controlling u. a. Küpper/Möller/Pampe (2012), S. 93ff.

¹⁷² Vgl. hierzu u. a. die Ausführungen zum Controlling im mittelständischen Bekleidungseinzelhandel von Becker/Ulrich/Ebner (2013) oder Becker/Ulrich (2013a).

¹⁷³ Vgl. Kieser/Walgenbach (2007), S. 320ff.

Bestandteil dieser Führungsorganisation ist unter anderem auch ein Controllingsystem¹⁷⁴, welches ein Planungs-, Kontroll- und Berichtssystem aufweist und der Steuerung der Unternehmung dient.¹⁷⁵ So sind u. a. auch mittelständische Unternehmungen einer steigenden Dynamik, die nicht zuletzt durch einen globalen Wettbewerb ausgelöst wird, ausgesetzt.¹⁷⁶ Dies führt dazu, dass viele unternehmerische Entscheidungen auf strategischer Ebene getroffen werden müssen. Sofern eine personale Führungsorganisation vorliegt, besteht die Gefahr, dass durch die hohen Belastungen im operativen Bereich strategische Aspekte vernachlässigt werden.¹⁷⁷ An das Führungssystem in mittelständischen Unternehmen werden hohe Anforderungen gestellt, die sich unter anderem durch hohe Flexibilität¹⁷⁸, die diese Unternehmen aufweisen müssen, um im Markt wettbewerbsfähig zu sein, begründen lassen. Das Führungssystem kleiner und mittlerer Unternehmen muss folglich ein hohes Maß an ökonomischer Rationalität aufweisen. Diese Rationalität kann nur durch ein ausgebautes Planungs- und Kontrollsystem realisiert werden. Eine Entlastung findet die Unternehmensführung dabei mit Hilfe des Controlling, welches die Unternehmensführung mit Informationen versorgt, Entscheidungen vorbereitet, einen Teil der Koordination übernimmt und mit betriebswissenschaftlichem Methodenwissen unterstützt.¹⁷⁹ Darüber hinaus erfordern auch gesetzliche und ökonomische Rahmenbedingungen zunehmend die Implementierung von Planungs-, Kontroll- und Berichtssystemen. Diese Systeme haben eine hohe Bedeutung für die Sicherung des unternehmerischen Erfolgs. Sie sind daher nicht selten auch Gegenstand der Bewertung von Banken und Ratingagenturen bei der Kreditvergabe.¹⁸⁰ Darüber hinaus agieren mittelständische Unternehmen zunehmend auf internationalen Märkten. Betriebswirtschaftliche Analysen erfordern ein vergleichbares Verständnis von Controlling als Führungsaufgabe, welches unter Umständen zwischen einzelnen Ländern abweichen kann.¹⁸¹

Die Hauptaufgabe des Controlling in mittelständischen Unternehmen unterscheidet

¹⁷⁴ Vgl. hierzu auch Becker/Ebner/Meyer/Ulrich (2013).

¹⁷⁵ Vgl. Dintner (Hrsg., 1999), S. 61f. und Kosmider (1994), S. 78f.

¹⁷⁶ Vgl. hierzu auch Becker/Ulrich (2014c).

¹⁷⁷ Vgl. Legenhausen (1998), S. 42 und Berens/Wüller (2007), S. 397.

¹⁷⁸ Jedes Unternehmen, das nachhaltig wirtschaften will, braucht Strukturen und Flexibilität. Labilität birgt im Falle auftretender Risiken und Herausforderungen Gefahren. Starrheit verhindert unter Umständen Entwicklungen und schafft Bedrängnisse. Vgl. Haftlmeier-Seiffert (2013), S. 31.

¹⁷⁹ Vgl. Kosmider (1994), S. 78ff.

¹⁸⁰ Vgl. Wambach/Wunderlich (2002), S. 43.

¹⁸¹ Vgl. beispielsweise zur Gegenüberstellung zwischen dem Verständnis des Controlling in mittelständischen Betrieben in Russland und denen in Deutschland die Ausführungen von Becker/Ulrich/Häusser/Staffel (2013), S. 3ff.

sich nicht von der in Großunternehmen. Sie besteht in Aufbau und Pflege eines Informationssystems, welches an das Unternehmen angepasst ist und der Führungsunterstützung dient.¹⁸² Es hat die Aufgabe, die Unternehmung und deren Umwelt zu analysieren. Darüber hinaus soll es Ziele planen, Strategien und Maßnahmen zur Zielerreichung unterstützen und eine Kontrolle der Zielerreichung vornehmen.¹⁸³ Dieses Informationssystem soll die Unternehmensleitung entlasten und somit als Führungsunterstützung agieren.¹⁸⁴

2.3.3 Personalcontrolling

Personalcontrolling kann nie unabhängig vom Controlling-System der Unternehmung betrachtet werden. Es sollte in seiner Grundkonzeption den anderen Controlling-Bereichen der Unternehmung entsprechen, um eine leistungsfähige Funktion der Unternehmung zu bilden. Seine Funktion besteht insbesondere in der Koordination innerhalb des Personalbereichs, zwischen Personalbereich und anderen Unternehmensbereichen sowie des gesamten Unternehmens. ZDROWOMYSLAW unterscheidet hierbei drei ökonomische Bewertungsstufen des Personalcontrolling. Er differenziert zwischen Kosten-, Effizienz- und Effektivitäts-Controlling. Unter Kosten-Controlling wird die Aufgabe der Budgeteinhaltung im Personalmanagement verstanden. Effizienz-Controlling orientiert sich an einem effizienten Ressourceneinsatz des Personalmanagements und Effektivitäts-Controlling am Erfolgsbeitrag des Personalmanagements.¹⁸⁵

Wenn man von spezifischen Aufgaben des Controlling ausgeht, so werden an der Schnittstelle von Personalwesen und anderen Bereichen des Unternehmens eigenständige Problembereiche sichtbar. Das Personalcontrolling soll Problemfelder, die ansonsten von keiner anderen Funktion abgedeckt werden, erkennen sowie ihre Bedeutung für die Unternehmung analysieren und Lösungswege entwickeln. Folglich wird es zu einem Führungsteilsystem, welches einerseits im Personalbereich und andererseits im Controlling verankert ist.¹⁸⁶

1987 führten WUNDERER und SAILER¹⁸⁷ eine Umfrage unter 90 Probanden in der Praxis durch. Befragt wurden insbesondere Personalabteilungen und Vertreter der Un-

¹⁸² Vgl. Becker/Ulrich (2013b).

¹⁸³ Vgl. Gleich/Hofmann (2006), S. 337f.

¹⁸⁴ Vgl. Neumann (1999), S. 29ff.

¹⁸⁵ Vgl. Zdrowomyslaw (2007), S. 55ff.

¹⁸⁶ Vgl. Küpper (2008), S. 498.

¹⁸⁷ Vgl. Wunderer/Sailer (1988) sowie Wunderer/Schlagenhauer (1994), S. 21f.

ternehmensführung. Lediglich in einem Drittel der befragten Organisationen war ein Personalcontrolling existent. Kernfunktion des Personalcontrolling war – laut Angabe der Befragten – die Entscheidungsvorbereitung und Beratung. So hatte das Personalcontrolling Mitentscheidungsfunktion bei Ausbildungsentwicklungsprogrammen, der Lohn- und Gehaltsstruktur und dem Budget für die Personalarbeit.¹⁸⁸ Wichtigste Aufgabe des Personalcontrolling ist laut Umfrage von WUNDERER und SAILER die Verbesserung der Übersicht über Struktur und Entwicklung der Personalkosten sowie der Entscheidungsgrundlagen für personalwirtschaftliche Aktivitäten.¹⁸⁹ Insgesamt zeigte die Umfrage ein Bedürfnis nach Stärkung der Controlling-Funktion im Personalbereich.¹⁹⁰ Aufgaben, Kompetenzen und Problemfelder des Personalcontrolling zeigt Abbildung 12 auf.

Personalcontrolling		
Aufgaben	Kompetenzen	Probleme
▪ Personalstruktur ▪ Entscheidungsgrundlagen für personalwirtschaftliche Aktivitäten ▪ Personalengpässe ▪ Personalfluktuaton ▪ Arbeitsproduktivität ▪ Personalkosten ▪ Leitungsmotivation	▪ Ausbildungsprogramme ▪ Lohn- und Gehaltsstruktur ▪ Personalpolitik ▪ Rekrutierung ▪ Selektionsverfahren	▪ Kompetenzkonflikte ▪ Widerstände aus Mitbestimmung ▪ Selbstverständnis der Personalabteilung ▪ Fehlende Methoden & Instrumente ▪ Fehlende Ressourcen & Kapazitätsengpässe

Abbildung 12: Personalcontrolling in der Praxis¹⁹¹

Das Personalcontrolling erfüllt eine sogenannte Brückenfunktion, da es an der Schnittstelle zwischen Personalbereich und anderen Unternehmensbereichen agiert. Diese Brückenfunktion wird anhand der folgenden, vier Komponenten deutlich: (1) Verbindung von Erfolgs- und Sozialausrichtung, (2) Verknüpfung zwischen Rechnungs- und Verhaltensorientierung, (3) Verbindung von strategischen und operativen Gesichtspunkten sowie (4) Verankerung des Personalbereichs innerhalb der Gesamtunterneh-

¹⁸⁸ Vgl. Wunderer/Sailer (1988), S. 121.

¹⁸⁹ Vgl. Wunderer/Sailer (1988), S. 119ff.

¹⁹⁰ Vgl. Wunderer/Sailer (1988), S. 123 und Wunderer/von Arx (2002).

¹⁹¹ Vgl. Küpper (2008), S. 499.

mung.¹⁹² Personalcontrolling verfügt über ein sehr breites Spektrum an Instrumenten. KARABULUT analysiert nach einer Skizzierung des theoretischen Konzepts des Personalcontrolling beispielsweise folgende Instrumente¹⁹³: Personalkennzahlen Bechmarking, Balanced Scorecard Personalportfolios, Mitarbeiterbefragungen sowie Mitarbeiterbeurteilungen. Die nachfolgende Systematik zur Gliederung und Erläuterung der Instrumente des Personalcontrolling folgt der Trennung in (a) Informationsinstrumente und (b) Koordinationsinstrumente, die sich gemäß der – in dieser Arbeit gewählten – Controlling-Konzeption nach BECKER und der daraus resultierenden originären Lokomotionsfunktion des Controlling erklären lassen.¹⁹⁴

a) Informationsinstrumente

Zu den Informationsinstrumenten des Personalcontrolling zählen unter anderem Instrumente der Informationsversorgung, wie etwa die Lohn- und Gehaltsabrechnung. Als Informationsinstrument kann auch das Personalinformationssystem, welches Instrumente der operativen, taktischen und strategischen Planung enthält, verstanden werden. Das Personalinformationssystem umfasst Instrumente wie Personalbedarfsplanung oder Mitarbeiter-Portfolios. Zur Nutzung der im späteren Verlauf zu erläuternden Koordinationsinstrumente werden nach KÜPPER drei Informationsinstrumente benötigt¹⁹⁵: Personalkostenrechnung, Investitions- und Humanvermögensrechnung sowie Personalkennzahlen. Die Personalkostenrechnung sorgt für die Erfassung der Personalkosten in allen Unternehmensbereichen im Sinne von Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecken. Darüber hinaus wird auf diese Weise eine erfolgsrechnerische Abbildung der Personalarbeit sichergestellt. Bestimmungsgrößen der Kosten im Personalbereich sind Personal und Sachmittel (Anlagen, Maschinen, Räume etc.) und alle personalwirtschaftlichen Aktivitäten der Unternehmung. Eine Personalkostenplanung ist über eine präzise Kostenfunktion, die die Abhängigkeit der einzelnen Kostenarten (Löhne, Gehälter, Sozialkosten etc.) von ihren jeweiligen Bestimmungsgrößen quantitativ wiedergibt, möglich. In produktiven Bereichen werden Lohn-, Gehalts- und Sozialkosten der Mitarbeiter in Abhängigkeit von der Beschäftigung bestimmt. Im Verwaltungsbereich und Vertrieb sind Personalkosten in der Regel ausgehend von Stellenplänen zu berechnen. Mit Hilfe einer Funktionsanalyse können durchschnittliche Personalkosten je Mitarbeiter aus der Summe von Löhnen, Gehältern und Personalneben-

¹⁹² Vgl. Küpper (2008).

¹⁹³ Vgl. Karabulut (2004).

¹⁹⁴ Vgl. Becker/Lutz/Back (2011), S. 48.

¹⁹⁵ Vgl. Küpper (2008), S. 502.

kosten ermittelt werden.¹⁹⁶ Personalwirtschaftliche Maßnahmen haben das Ziel, zukünftige Nutzungspotentiale aufzubauen. Dies wird beispielsweise anhand von Weiterbildungsmaßnahmen deutlich. Um deren Wirtschaftlichkeit bestimmen zu können, bietet sich das Instrumentarium der Investitionsrechnung an. Qualitative und soziale Faktoren können eingesetzt werden, um langfristige Erfolgspotentiale abschätzen zu können. Hierbei können beispielsweise Kosten-Wirksamkeits-Analysen zum Einsatz kommen. Die Humanvermögensrechnung wird beispielsweise zum Zweck der Gesamtbeurteilung der Personalarbeit verwendet werden.¹⁹⁷ Einen Überblick über ein mögliches Kennzahlensystem zur Mitarbeiterstruktur liefert Abbildung 13.

Struktur der Mitarbeiter			
Persönliche Kriterien	Vertragskriterien	Organisationskriterien	Beschäftigungskriterien
▪ Bildung ▪ Alter ▪ Geschlecht	▪ Mitarbeiter-Hauptgruppe ▪ Mitarbeiter-Untergruppe ▪ Mitarbeiter-Sondergruppe	▪ Organisatorische Einheit ▪ Regionale Gliederung	▪ Tätigkeit ▪ Tätigkeitsgebiet ▪ Funktionsbereich ▪ Dienststellung ▪ Einkommen

Abbildung 13: Kennzahlensystem Mitarbeiterstruktur¹⁹⁸

Der Arbeitseinsatz der Mitarbeiter kann über Kennzahlen der Arbeitszeit ermittelt werden. Hierzu zählen das Verhältnis von effektiven Arbeitsstunden zu Normalarbeitszeitstunden, der Anteil von Schichtarbeit, die Höhe der Fehlstunden oder der Ausschusszeiten gemessen an der Gesamtarbeitszeit. Die Produktivität des Arbeitseinsatzes soll gemessen werden, sofern Produktionsmengen oder Umsätze auf die geleistete Arbeit bezogen werden können. Zudem liefert die Aufspaltung der Personalkosten weitere Ansatzpunkte. Das Verhältnis der Personalkosten zu den Gesamtkosten bzw. zu anderen Kostenarten gibt Aufschluss über die Personalkostenintensität. Für die Analyse der Wirtschaftlichkeit der Personalarbeit sind Kennzahlen ein wichtiges Instrument. Diese Kennzahlen können im Zeitablauf betrachtet oder mit anderen Unternehmensdaten verglichen werden. So lassen sich für den Personalbereich wichtige Aussagen der Wirtschaftlichkeit, gerade in Hinblick auf die Entwicklung der Personalkosten, treffen.

b) Koordinationsinstrumente

¹⁹⁶ Vgl. Küpper (2008), S. 502f.

¹⁹⁷ Vgl. Streim (1993), Sp. 1681ff. sowie Breid (1994), S. 231ff.

¹⁹⁸ Potthoff/Trescher (1986), S. 239.

Im Personalbereich können kostenrechnerische Verfahren nur begrenzt angewendet werden, da qualitative Größen einen hohen Einfluss in diesem Bereich aufweisen. Aus diesem Grund bilden Kennzahlensysteme, Zielsysteme und Budgetierungssysteme wichtige Controlling-Instrumente für den Personalbereich.¹⁹⁹ UNGER konstatiert, ein angewandtes Personalcontrolling sei effektiv im Sinne einer Stärkung von Ertrags- und Finanzkraft einer Unternehmung.²⁰⁰ Abbildung 14 zeigt ein – in der Praxis entwickeltes – Kennzahlensystem für ein Personalcontrolling. Die Vielzahl der darin enthaltenen Kennzahlen ist allerdings innerhalb der betrieblichen Realität nur in begrenztem Umfang systematisch miteinander in Verbindung gesetzt.²⁰¹ LISGES/SCHÜBBE konstatieren, Personalcontrolling sei eine junge Disziplin, die sich auf ein – noch immer – überschaubares Literaturangebot stütze. Es fehle an umfassenden, praxisorientierten Gestaltungsempfehlungen, die theoretische Grundlagen als roten Faden integrieren würden.²⁰²

Die vorliegende Arbeit soll vor diesem Hintergrund anhand von Fallstudienanalysen konzeptionelle Gestaltungsempfehlungen für ein Management der fixen Personalkosten in mittelständischen Unternehmen, welche die oben genannten Aspekte der Ausgestaltung des Personalcontrolling einer Unternehmung u.a. berücksichtigen, ableiten.

¹⁹⁹ Vgl. Küpper (2008), S. 504f.

²⁰⁰ Vgl. Unger (2011).

²⁰¹ Vgl. Schulte (2011), S. 9ff.

²⁰² Vgl. Lisges/Schübbe (2009), S. 9.

Personalbedarf und -struktur	Personalbeschaffung	Personaleinsatz	Personalerhaltung und Leistungsstimulation
▪ Nettopersonalbedarf ▪ Qualifikationsstruktur ▪ Durchschnittsalter der Belegschaft ▪ Durchschnittsdauer der Betriebszugehörigkeit	▪ Bewerber pro Ausbildungsplatz ▪ Personalbeschaffungskosten je Einheit ▪ Produktivität der Personalbeschaffung	▪ Leistungsgrad ▪ Arbeitsproduktivität ▪ Überstundenquote ▪ Leistungsspanne	▪ Fluktuationsquote ▪ Krankheitsquote ▪ Lohngruppenstruktur ▪ Erfolgsbeteiligung je Mitarbeiter
Personalentwicklung	Betriebliches Vorschlagswesen	Personalfreisetzung	Personalkostenplanung und -kontrolle
▪ Ausbildungsquote ▪ Übernahmequote ▪ Jährliche Weiterbildungszeit je Mitarbeiter ▪ Anteil der Personalentwicklungskosten an den Gesamtkosten	▪ Verbesserungsvorschlagsrate ▪ Annahmequote ▪ Realisierungsquote ▪ Durchschnittsprämie	▪ Sozialplankosten je Mitarbeiter ▪ Abfindungsaufwand je Mitarbeiter	▪ Personalintensität ▪ Personalzusatzkostenquote ▪ Personalkosten je Mitarbeiter ▪ Personalkosten je Stunde

Abbildung 14: Personalkennzahlensystem²⁰³

2.4 Zwischenfazit

Kapitel 2 legt die notwendigen theoretischen Grundlagen und Terminologien der vorliegenden Forschungsarbeit dar. Mittelständische Unternehmen werden definitorisch abgegrenzt sowie ihre Bedeutung für die Volkswirtschaft in Deutschland aufgezeigt. Die Vielfalt der quantitativen und qualitativen Definitionsansätze macht deutlich, welche Heterogenität das Untersuchungsobjekt „Mittelstand“ aufweist und welche Unterschiede zwischen einzelnen Typen mittelständischer Unternehmen jeweils vorliegen können. Aufgrund finanzieller, personaler und organisationaler Ressourcenrestriktionen, welche im Mittelstand aufzufinden sind, kann eine Abgrenzung zu Großunternehmen allerdings durchaus vorgenommen werden. Die oftmals fehlenden formalisierten Prozessabläufe sowie eine strukturell und methodisch schwach ausgeprägte Controlling-Methodik sind in die Überlegungen hinsichtlich der Konzeption eines Managements der fixen Personalkosten zwingend zu integrieren. Zudem sind die prägende Person des Unternehmers sowie die damit verknüpften, speziell kulturellen Einflusspa-

²⁰³ Vgl. Schulte (2011).

rameter auf Mitarbeiterführung und weitere Aspekte der Unternehmensführung zu berücksichtigen.

Nach einer detaillierten Beschreibung des kostentheoretischen sowie Controlling-spezifischen Bezugsrahmens und den damit verbundenen betriebswirtschaftlichen Besonderheiten kann die Notwendigkeit eines strukturierten Managements der fixen Personalkosten für die genannte Zielgruppe sowohl konzeptionell als auch empirisch aufgezeigt werden. Insbesondere die Darstellung der aktuellen Forschungsergebnisse zum Controlling im Mittelstand macht diverse Forschungslücken zum Fixkostenmanagement in Verbindung mit einem ganzheitlichen Personalkostenmanagement in mittelständisch geprägten Unternehmungen deutlich. Zudem wird aufgezeigt, dass die Vielzahl der Forschungen zum Controlling im Mittelstand keine gesamthafte Diskussion kritischer Variablen eines Personalkostenmanagements, welches die Besonderheiten mittelständischer Unternehmen berücksichtigt, beinhalten.

Aktuell liegen in der betriebswirtschaftlichen Literatur weder theoretisch noch empirisch genügend Erkenntnisse vor, um ein vollständiges Bild des Managements der fixen Personalkosten in mittelständischen Unternehmungen wieder geben zu können. Aus diesem Grunde werden eigene Forschungen notwendig. Hierfür soll zunächst ein konzeptioneller Bezugsrahmen, welcher im nachfolgenden Kapitel 3 aufgezeigt wird, den Ausgangspunkt der konzeptionellen Überlegungen bilden.

Nach der Darstellung der theoretischen Grundlagen wird deutlich, dass das Management der fixen Personalkosten im Mittelstand ein relevantes Forschungsthema ist. Hierbei werden insbesondere die Problemfelder Mittelstand, Kostenmanagement, Fixkostenmanagement und Personalkosten kombiniert. Das Bedeutungsgewicht liegt insbesondere auf dem Untersuchungsgegenstand der mittelständischen Unternehmen in Deutschland.

Management der Personalkosten im Mittelstand
Konzeptualisierung und Empirische Fundierung
Staffel, M.

2015, XXIII, 383 S. 124 Abb. in Farbe., Softcover
ISBN: 978-3-658-12146-4