

# **Management Accounting Change am Beispiel der Energiewirtschaft**

*Empirische Studie; Energieversorgungsunternehmen; Energiewende; Energiewirtschaft; Kostenmanagement; Liberalisierung; Management Accounting Change; Regulierung*

*Energieversorgungsunternehmen (EVU) standen und stehen vor massiven Herausforderungen, welche die Energiewirtschaft als Branche disruptiv verändert haben und in Zukunft noch weiter verändern werden. Vor diesem Hintergrund adressiert der Beitrag die Einfluss- und Erfolgsfaktoren des Kostenmanagements in EVU. Um diese zu analysieren, wird als theoretische Fundierung das Management Accounting Change im Allgemeinen bzw. das Management Accounting Change Modell im Speziellen verwendet. Im Rahmen des Modells werden die empirisch ermittelten Determinanten in verschiedene Kategorien eingeteilt und bieten so Anknüpfungspunkte für Theorie und Praxis.*

## **I. Motivation und Problemstellung**

Energieversorgungsunternehmen (EVU) sehen sich in den vergangenen Jahren mit stetigen Veränderungen konfrontiert. Basierend auf der Liberalisierung des Energiemarktes zum Ende der 90er Jahre wurde der Netzbereich als bestehendes natürliches Monopol einer Regulierungsbehörde unterstellt. Des Weiteren wurden und werden die Erzeugungsbereiche der EVU insofern verändert, als dass regenerative Energien fossile Energieträger substituieren. Diese Veränderungen sind als dramatisch zu betrachten, da sie das Geschäftsmodell der Energiewirtschaft grundlegend ändern. Die Unternehmen stehen damit vor großen wirtschaftlichen Herausforderungen, die sowohl die Kosten- als auch die Erlösseite beeinflussen. Der vorliegende Beitrag befasst sich eingehend mit der Kostenseite, indem das Kostenmanagement vor dem Hintergrund der geschilderten Herausforderung analysiert wird. Kostenmanagement wird dabei nach Kajüter aufgefasst als „[...] die bewusste Beeinflussung der Kosten mit dem Ziel, die Wirtschaftlichkeit des Unternehmens zu erhöhen“ (Kajüter 2000, S. 11). Das Jahresergebnis bzw. dessen positive Ausgestaltung ist die oberste Zielsetzung wirtschaftlichen Handelns. Unter dem Eindruck veränderter Kostenpositionen ist es vice versa unabdingbar, dass das Ergebnis in selbige Richtung tendiert oder Eingriffe notwendig sind, um die Jahresergebnisse stabil zu halten oder gar zu steigern. Im Zentrum des Beitrags steht demnach die Veränderung in vorhandener aber auch erwartbarer Form, denn Kostenmanagement sollte proaktiv ausgelegt sein, um frühzeitig zu handeln, „[...] ehe die Umwelt das Unternehmen zu (reaktiven) Maßnahmen zwingt“ (Scholz 1989, S. 13). Kostenseitige Veränderungen bedeuten mit tradierten Vorgehensweisen zu brechen und neue Maßnahmen einzuführen.

Die Energiewirtschaft ist auf Grund der Leitungsgebundenheit, der volkswirtschaftlichen Bedeutung, der Homogenität der Endprodukte, etc. eine von spezifischen Kontingenzfaktoren betroffene Branche. Aus diesem Grund erscheint ein Rückgriff auf bereits vorhandene Daten aus anderen, branchenfremden Studien nicht zielführend. In zahlreichen empirischen Arbeiten wurde auf die branchenspezifischen bzw. kontextspezifischen Besonderheiten und den Anpassungsbedarf des Kostenmanagements hingewiesen (Esser 2011, S. 226; Kajüter 2000, S. 71; Schäffer/Steiners 2005, S. 325). Basierend auf einer strukturierten Literaturanalyse wird konkludiert, dass bis dato keine empirischen Arbeiten zum Kostenmanagement in EVU durchgeführt worden sind, so dass sich an dieser Stelle eine Forschungslücke identifizieren lässt.

Im Rahmen dieses Beitrags sollen die Einflussfaktoren und Barrieren des Kostenmanagements in deutschen EVU herausgestellt werden. Diese Einflussfaktoren und Barrieren werden vor dem Hintergrund eines möglichen Management Accounting Change ausgebreitet, das als theoretisches Rahmenwerk dient. Die Forschungsfrage lautet demnach: Welche Einflussfaktoren und Barrieren des Kostenmanagements können vor dem Hintergrund des Management Accounting Change in deutschen EVU identifiziert werden? Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund des radikalen Wandels in der Energiewirtschaft besonders relevant.

Im Lichte dieser Zielsetzung wird im nächsten Abschnitt das Management Accounting Change als theoretisches Rahmenwerk eingeführt und grundlegende Arbeiten des noch vorzustellenden Modells beschrieben. Anschließend wird das methodische Vorgehen dargelegt. Auf dieser Basis werden die empirischen Erkenntnisse in Abschnitt IV erörtert und anschließend in Abschnitt V im Kontext grundlegender Forschungsarbeiten zum Management Accounting Change Modell diskutiert. Seinen Abschluss findet der Forschungsbeitrag mit einem Fazit.

## II. Management Accounting Change

Der englische Begriff des Management Accounting kann als internes Rechnungswesen (enges Verständnis) bzw. Controlling (umfassenderes Verständnis) übersetzt und interpretiert werden (Hoffjan 2008, S. 655 f.). Der Zusatz ‚Change‘ prophezeit einen Wandel im Controlling, dessen Ursachen, Ausprägungen und Auswirkungen im Rahmen des Management Accounting Change erforscht werden sollen. Einige Autoren sehen die Ausarbeitung von Hopwood, der vorhält, dass das Wissen über die Voraussetzungen, den Prozess und die organisationalen Konsequenzen des Wandels im Management Accounting gering ist (Hopwood 1987), als Ausgangspunkt der Forschungsarbeiten zum Management Accounting Change (Arroyo 2012, S. 286; Lukka 2007, S. 79; Schwarze/Wüllenweber/Hackethal 2007, S. 3). Andere Autoren sehen Johnson/Kaplan als Begründer des wissenschaftlichen Diskurses zum Management Accounting Change, die kritisch herausstellen, dass das Management Accounting und somit auch das deutschsprachige Pendant, das Controlling, wenig Veränderungen in der Ausgestaltung erfahren haben (Alsharari/Dixon/Youssef 2015, S. 479; Finger 2014, S. 27; Johnson/Kaplan 1987, S. 22ff.).

Die theoretische Fundierung der Ausarbeitung wird unter Zuhilfenahme eines Modells durchgeführt. Der Vorteil der theoretischen Fundierung anhand eines Modells liegt darin, dass theorieübergreifende Erkenntnisse generiert werden können und das Untersuchungsobjekt so aus mehreren Gesichtspunkten betrachtet werden kann. Ein Nachteil der theoretischen Fundierung

mittels eines Modells liegt darin, dass dieses im Vergleich zu Theorien häufig weniger weit verbreitet ist (da es spezifischer ist). Aus diesem Grund wird ein Modell ausgewählt, welches bereits mehrfach angewandt und erweitert worden ist. Es konnte daher in anderen Branchen bereits seine Zweckdienlichkeit unter Beweis stellen. Den Grundstein des verfolgten Modells zum Management Accounting Change legten Innes/Mitchell bereits 1990 (Innes/Mitchell 1990, S. 1ff.). Basierend auf sieben Feldstudien in der schottischen Elektronikindustrie wurden mögliche Einflussfaktoren auf das Management Accounting Change erforscht. Als Hauptergebnis der Untersuchung sehen Innes/Mitchell selbst die an die kontingenztheoretische Forschung angelehnte, teils übereinstimmende, teils aber auch darüber hinausgehende Identifikation dreier Einflussbereiche (Motivators, Catalysts, Facilitators) (Innes/Mitchell 1990, S. 16). Innes/Mitchell kommen zu der Erkenntnis, dass die Veränderungen im Controlling nicht nur von einem Faktor abhängig sind, sondern von mehreren Faktoren, die in drei Kategorien eingeteilt werden können (Innes/Mitchell 1990, S. 12). Der erste Einflussfaktor sind die Motivators, welche die Veränderungen in genereller Art und Weise beeinflussen; als Beispiel nennen Innes/Mitchell die Produktionstechnologie, die Wettbewerbsdynamik und die Produktkostenstruktur (Innes/Mitchell 1990, S. 12f.). Die zweite Klasse sind die Catalysts also die beschleunigenden Faktoren, welche direkt Einfluss auf die Veränderungen im Controlling haben (z. B. Verlust von Marktanteilen, ein neuer Controller oder eine Verschlechterung der Rentabilität) (Innes/Mitchell 1990, S. 13). Der dritte Bereich sind die Facilitators (unterstützende Faktoren); diese Faktoren sind notwendig aber nicht ausreichend für eine Veränderung im Controlling (Innes/Mitchell 1990, S. 12). Als Beispiele werden die Verfügbarkeit adäquater Controller und EDV-Ressourcen sowie die Autorität des Controllings innerhalb der Organisation genannt (Innes/Mitchell 1990, S. 12).

Aufbauend auf diesen Erkenntnissen haben Cobb et al. die drei genannten Einflussbereiche aufgegriffen und zu einem Management Accounting Change-Modell (MACH-Modell) erweitert (Cobb/Helliar/Innes 1995, S. 155ff.). Basierend auf empirischen Erkenntnissen der Veränderungen des Management Accounting in einer multinationalen britischen Bank werden Barrieren der Veränderung (Barriers to Change), die Leitung/Führung (Leaders) sowie der Veränderungsimpuls (Momentum for Change) als weitere Modell-Determinanten eingeführt (Cobb/Helliar/Innes 1995, S. 155). Grundsätzlich werden die Bestimmungsfaktoren des Wandels nach internen und externen Einflüssen unterschieden. Als externe Faktoren identifizieren Cobb et al. die fortwährende Globalisierung, gesunkene Technologiekosten sowie die Produktinnovation. Auf der internen Seite stehen der Finanzdruck sowie die Initiative des Senior Managements als wesentliche Determinanten des Veränderungsprozesses. Als Haupttreiber der Veränderungen werden vor allem die externen Faktoren angesehen. In Folge veränderter Marktbedingungen wurden vermehrt Informationsansprüche an das Controlling gestellt, welche durch das vorhandene Managementinformationssystem nicht abgedeckt werden konnten. Allerdings wurde auch deutlich, dass Einzelpersonen wie neue Vorstandsmitglieder, der neue Chief Financial Officer oder der neue Divisional Financial Controller, wichtige Rollen im Veränderungsprozess spielten. Hierbei ist zu jedoch zu beachten, dass Veränderungen nicht von einer Person, sondern nur von der gesamten Führungsmannschaft geleistet werden können. Im Kern der Ausarbeitung von Cobb et al. geht es jedoch, neben der deskriptiven Dokumentation der Veränderungen, um die Erweiterung des als unzureichend klassifizierten Modells (Cobb/Helliar/Innes 1995, S. 172)

von Innes/Mitchell und im Speziellen um die Identifikation von Barrieren der Veränderungen. Die Barrieren der Veränderungen im Controlling werden zwar beispielhaft genannt, jedoch nicht weiter untergliedert wie es in der Ausarbeitung von Innes/Mitchell bei den Einflussbereichen der Fall ist. Auf Basis dieser Limitation hat Kasurinen das Modell von Cobb et al. weiter spezifiziert (Kasurinen 2002, S. 328). Ausgehend von einer literaturgeleiteten Identifikation der Einflussfaktoren und empirischen Erkenntnissen beim Implementierungsversuch einer Balanced Scorecard in einem finnischen Stahlkonzern werden die Barrieren in drei Bereiche (Confusers, Frustrators, Delayers) eingeteilt. Durch die Untergliederung der Barrieren sollen die Rollen dieser einzelnen Hindernisse im Veränderungsprozess deutlicher werden, um dadurch Veränderungen (oder eben Probleme/Widerstände) erklären zu können. Confusers können als Störfaktoren des Implementierungsvorhabens angesehen werden und liegen im beschriebenen empirischen Fall in Form einer zunehmenden Verunsicherung in Zusammenhang mit dem Projekt und dessen zukünftigen Stellenwert im Unternehmen sowie den verschiedenen Zielsetzungen des Projektes vor. Als Frustrators bezeichnet KASURINEN die Faktoren, welche den Veränderungsprozess im Unternehmen unterdrücken bzw. behindern können. Als Beispiel werden das existierende Berichtswesen und die 'engineering culture' also die ingenieursgeprägte Unternehmenskultur angeführt. Den letzten Barrierenblock markieren die Delayers, welche den Implementierungsprozess verzögern können und beispielhaft in Form von unklar formulierten bzw. abgegrenzten Strategien und einem inadäquaten Informationssystem vorliegen. Das überarbeitete MACH-Modell von Kasurinen bzw. die Zusammenführung der drei Modelle von Innes/Mitchell, Cobb et al. und Kasurinen ist in Abbildung 1 dargestellt.

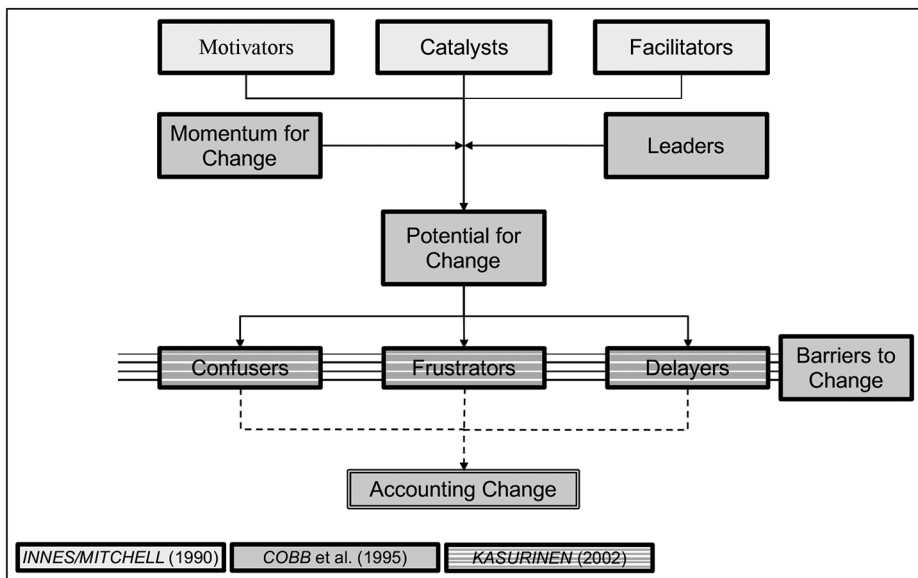


Abbildung 1: Überarbeitetes MACH-Modell

Quelle: Zusammenführung aus den Modellen von: Cobb/Helliar/Innes 1995, S. 173; Innes/Mitchell 1990, S. 14; Kasurinen 2002, S. 338

Um das theoretische Rahmenwerk mit den Spezifika der Energiewirtschaft zu verknüpfen und zur Generierung von empirischen Erkenntnissen, die sowohl einen wissenschaftlichen als auch praktischen Erkenntnisfortschritt ermöglichen, wurde eine empirische Forschungsstrategie ausgewählt, die im folgenden Abschnitt beschrieben wird.

### III. Methodisches Vorgehen

Basierend auf der theoretischen Einordnung und übereinstimmend mit der Zielsetzung dieser Ausarbeitung fiel die Auswahl auf eine empirische Forschungsstrategie. Kongruent zum explorativen und hypothesengenerierenden Ansatz der Forschungsarbeit erhält der qualitative Forschungsansatz in Form von Experteninterviews den Vorzug gegenüber quantitativen Hypothesen überprüfenden Forschungsansätzen. Als Experten gelten in diesem Kontext Geschäftsführer, kaufmännische Leiter, Leiter der Abteilung Controlling/Finanzen sowie offen adressiert die Verantwortlichen des Kostenmanagements im jeweiligen EVU. Als EVU gelten „[...] natürliche oder juristische Personen, die Energie an andere liefern, ein Energieversorgungsnetz betreiben oder an einem Energieversorgungsnetz als Eigentümer Verfügungsbefugnis besitzen; [...]“ (§ 3 Nr. 18 EnWG v. 7. Juli 2005 (BGBl. I S. 1970, 3621), zuletzt geändert durch Artikel 2 Absatz 6 des Gesetzes v. 20. Juli 2017 (BGBl. I S. 2808, 2018 I 472)).

Insgesamt wurden in fünf Bundesländern der Bundesrepublik Deutschland 21 Experteninterviews mit 26 Experten geführt. Das Ungleichgewicht zwischen Experteninterviews und interviewten Experten beruht auf einer partiellen dyadischen Befragung in fünf Fällen, in denen jeweils die operativ ausführenden Mitarbeiter des Kostenmanagements sowie dessen übergeordnete Bereichsleiter als Verantwortliche interviewt werden konnten. Das Sample setzt sich final aus sechs Geschäftsführern, sechs kaufmännischen Leiter, neun Leitern der Abteilung Controlling/Finanzen, vier Controllern und einem sonstigen Angestellten zusammen. Bei 21 Interviews ergibt sich eine Gesamtdauer von 33 Stunden und 18 Minuten und eine Standardabweichung von 22,63 Minuten. Die Auswertung des transkribierten Datenmaterials orientiert sich an der qualitativen Inhaltsanalyse nach *MAYRING*. Die Auswahl zu Gunsten der qualitativen Inhaltsanalyse fiel aus folgenden Gründen: Als notwendiges wenn auch nicht hinreichendes Kriterium wird resümiert, dass die qualitative Inhaltsanalyse ein in der Wissenschaft anerkanntes und in der qualitativen Sozialforschung weit verbreitetes Verfahren zur Datenauswertung von Experteninterviews darstellt (Beck/Campbell/Shrives 2010, S. 207 ff.; Döring/Bortz 2016, S. 542). Als zentrales Unterscheidungskriterium zwischen der qualitativen Inhaltsanalyse und den anderen Textanalyseansätzen wirkt die Kategoriengeleitetheit (Mayring 2016, S. 114). Um dem der qualitativen Sozialforschung anhaftenden Vorwurf der Unstrukturiertheit und Nichtnachvollziehbarkeit zu begegnen (Kelle 2008, S. 28; Lamnek/Krell 2016, S. 260), ist dies ein, wenn nicht sogar das entscheidende(s) Kriterium für die Anwendung der qualitativen Inhaltsanalyse. Der Datenauswertungsprozess besteht aus den drei Stufen Zusammenfassung, Explikation und Strukturierung. Innerhalb der Strukturierung folgt die induktive Kategorienbildung nach dem von Mayring vorgeschlagenem Vorgehen (Mayring 2016, S. 115ff.).

## IV. Empirische Erkenntnisse

Die Diskussion der empirischen Erkenntnisse lehnt sich eng an das in Abbildung 1 dargestellte Management Accounting Change-Modell an und folgt dessen Ablauf. Ausgehend von den Einflussbereichen über die Leaders, dem Momentum for Change und dem Potential for Change werden mögliche Barrierearten diskutiert, die schlussendlich zum Accounting Change führen können bzw. selbigen determinieren.

Die Diskussion der Einflussbereiche erfolgt nach den von Innes/Mitchell aufgestellten drei Einflusskategorien (Innes/Mitchell 1990, S. 12). Im Kontext von Management Accounting Change Prozessen konnten aus den Aussagen der Experten insgesamt 19 verschiedene Einflussfaktoren extrahiert werden.

Kat.	Einflussfaktor	Begründung
Motivator	Aufsichtsrat	Informationsbedürfnis, Kontrollorgan und häufig kommunale Besetzung führen zu generellem Einfluss.
	Energiewende (KKE)	Eher genereller Einfluss auf das Tagesgeschäft bei EVU, die keine konventionelle Erzeugung (KKE) unterhalten oder nicht in diesem Bereich investiert sind.
	Führungskräfte	Vorbildfunktion für Kostenbewusstsein, Budgettreue, Arbeitsweise. Sowohl in negativer als auch positiver Form.
	Kommunaler Anteilseigner	Nicht zwingend Gewinnmaximierung als Ziel, daher Beeinflussung in genereller Art und Weise.
	Mitarbeiter	Schlüsselrolle. Verhalten der Mitarbeiter nimmt generellen Einfluss auf das Kostenmanagement bzw. Veränderungen.
	Sonstige gesetzgebende Faktoren	Aus der Kostenperspektive führen die zusätzlichen Anforderungen zu zusätzlichen Kosten, denen keine Erlösposition gegenübersteht. Der Druck auf das Kostenmanagement nimmt demnach zu.
	Unternehmensgröße	Rahmengebender Einfluss der Unternehmensgröße. Spezifische Fragestellungen und Besonderheiten EVU aller Größen, aber auch größenspezifisch. Kleine/mittlere EVU haben Vorteile, aber auch Nachteile gegenüber großen EVU.
	Wettbewerbsstrategie	Alle befragten EVU verfolgen Nischenstrategien (Qualität), daher lediglich Einfluss in genereller Art und Weise.
Catalyst	Energiewende (KE)	Kostendruck durch Ausstieg aus konventioneller Erzeugung (KE).
	Liberalisierung	Disruptive Veränderung des wirtschaftlichen Umfeldes im Vertrieb hat einen treibenden Einfluss auf das Kostenmanagement der EVU.
	Neue Geschäftsführung	Möglichkeit der katalysierenden Einflussnahme durch Eintritt einer neuen Geschäftsführung.
	Private Anteilseigner	Existenz eines privaten Anteilseigners kann aufgrund der Anforderung der Ergebnismaximierung zu einer stärkeren Fokussierung des Kostenmanagements beitragen.
	Regulierung	Zusätzliche Anforderungen führen zu Dokumentationspflichten etc. und demnach zu zusätzlichen Kosten, denen keine Erlösposition gegenübersteht. Zusätzliche Stellen (z. B. Regulierungsmanager) haben erhöhte Kosten zur Folge.

Kat.	Einflussfaktor	Begründung
	Sinkende Jahresergebnisse	Wesentlicher Aspekt, warum in den befragten EVU überhaupt Kostenmanagement betrieben wird.
	Verändertes Wettbewerbsumfeld	Die erhöhte Wettbewerbsintensität beeinflusst die Jahresergebnisse tradierter EVU und nimmt damit mittelbaren Einfluss auf das Kostenmanagement.
Facilitator	Compliance	Basis für Gleichbehandlung. Erst eine Regel kann zu dessen Berücksichtigung, Thematisierung und Einhaltung führen.
	Datengrundlage	Daten allein bewirken noch keine Veränderung, sondern erst deren Interpretation und die daraus folgende Handlung. Sie sind jedoch Entscheidungsgrundlage.
	Mitarbeiteranzahl	Eine ausreichende Anzahl an Mitarbeitern ist rahmengebend für Veränderungen im Kostenmanagement.
	Witterungsbasierte Planung	Wetter hat massiven Einfluss auf Jahresergebnisse. Prognose muss daher diesen Faktor inkludieren, um das Ergebnis bzw. die Erlöse und Kosten zu prognostizieren.

Tabelle 1: Kategorisierung der Einflussfaktoren

Quelle: Eigene Darstellung

Der Gesetzgeber scheint einen gravierenden Einfluss auf das Kostenmanagement der EVU zu nehmen (40 Nennungen). Der Einflussfaktor Gesetzgeber kann in drei maßgebliche Einflussfaktoren unterteilt werden: Regulierung (16), Liberalisierung (11) und Energiewende (7). Ergänzt um sonstige gesetzgebende Faktoren (6) bildet der Gesetzgeber den in den befragten EVU am häufigsten genannten Einflussfaktor auf das Kostenmanagement. In ähnlicher Ausprägung folgen der Einfluss der Anteilseigner (12), der Wettbewerbsstrategie (12), des veränderten Wettbewerbsumfeldes (11) sowie der Mitarbeiter (10). Mit jeweils fünf Nennungen komplettiert das Jahresergebnis und der Aufsichtsrat ergänzt um sonstige Einflussfaktoren (3) die genannten Determinanten auf das Kostenmanagement der befragten EVU. Tabelle 1 gibt eine Übersicht über die genannten Einflussfaktoren und unternimmt eine begründete Zuordnung selbiger in die oben genannten Kategorien (Kat.).

Es wird deutlich, dass einige Faktoren einen gravierenden Einfluss auf Veränderungen im Kostenmanagement nehmen können. Besonders hervorzuheben ist an dieser Stelle der Einfluss des Gesetzgebers und damit mittelbar das veränderte Wettbewerbsumfeld durch die Liberalisierung, die Regulierung und die Energiewende. Die daraus resultierenden Gesetze determinieren sowohl die Kosten als auch die Erlöse der EVU. Aus der Kostenperspektive führen die zusätzlichen Anforderungen, Dokumentationspflichten etc. zu zusätzlichen Kosten, denen keine Erlösposition gegenübersteht. Zusätzliche Kosten bedeuten ceteris paribus sinkende Jahresergebnisse. Sechs der befragten EVU verfolgen feste Zielergebnisse, die beispielsweise in Form fester Ausschüttung an die Anteilseigner definiert sind. Wenn diese fokussierten Jahresergebnisse zum Beispiel infolge der bereits diskutierten Energiewende, dem volatilen Wettbewerbsumfeld, etc., nicht erreicht werden, wird dem Kostenmanagement ein höherer Stellenwert im Unternehmen beigemessen. Für die Motivation und die Akzeptanz der Kostenmanagementaktivitäten in der Belegschaft sind der Grund und der Startpunkt der Maßnahmen von großer Bedeutung. So kann ein eingebrochenes Jahresergebnis und die damit einhergehende existenzbedrohende Lage

des Unternehmens einen positiven Einfluss auf die Mitarbeitermotivation zur Kostensenkung nehmen. Auf der anderen Seite kann eine Ergebnisverbesserungsabsicht des Anteilseigners etwa von einer auf zwei Millionen Euro hemmende Wirkungen und Akzeptanzprobleme zur Folge haben. Das Jahresergebnis scheint vor dem Hintergrund von Veränderungen im Kostenmanagement ein entscheidender Knotenpunkt zu sein. So gibt eine Veränderung des Jahresergebnisses auf der einen Seite die Existenzberechtigung für ein Kostenmanagement und wird auf der anderen Seite durch selbiges determiniert. Aus den Aussagen der Experten wird deutlich, dass das Kostenmanagement im Unternehmen im Wesentlichen durch das kleinteilige Kostenmanagement eines jeden Mitarbeiters determiniert wird. Ein wesentlicher Faktor ist dabei die individuelle Kostenevidenz (Kostenbewusstsein) der Mitarbeiter. Es gibt auf der einen extremen Seite die kostenbewussten Mitarbeiter, die den eigenen und vielleicht sogar andere Bereiche aus Effizienzgesichtspunkten wahrnehmen und Optimierungsgedanken hegen. Auf der anderen Seite gibt es jedoch auch die Mitarbeiter, denen Kostenbewusstsein eher fremd ist. Die Gründe dafür können vielseitig sein. So ist es bei einigen vielleicht in der Persönlichkeit verankert, dass Kosten bzw. sinnbildlich ausgedrückt Geld nicht so wichtig ist und stattdessen andere Faktoren relevant sind. Vielleicht liegt es bei einigen Mitarbeitern aber auch daran, dass sie die komplexen Zusammenhänge und Veränderungen der Energiewirtschaft nicht voll umfassen können.

Die Vorbildfunktion der Führungskräfte kann ebenso entscheidend für das Kostenbewusstsein der einzelnen Mitarbeiter sein. Sämtliche befragte Experten gaben klar zum Ausdruck, dass das Vorleben der Führungskräfte eine wesentliche Determinante für den Erfolg von Kostenmanagementaktivitäten darstellt. Für die Führungskräfte ist es eine große Herausforderung die Mitarbeiter zu einem kostenbewussteren Handeln zu motivieren. Als negatives Vorbild bieten Führungskräfte den zu motivierenden Mitarbeitern eine simple Ausrede, wenn die Führungskraft selbst nicht mit gutem, in diesem Fall kostenbewusstem Handeln als Vorbild fungiert. Es könnte zudem der Eindruck entstehen, dass die Notwendigkeit zur Kostenreduktion gar nicht so massiv vorhanden ist, wie es vielleicht von den Führungskräften suggeriert wird, da das Verhalten der Führungskräfte nicht den Ausführungen entspricht. Der gleiche Mechanismus kann bei der Budgettreue im positiven aber auch bei der Unbeachtung selbiger im negativen Fall wirken. Durch die Vorbildfunktion der Führungskräfte wird deren übergeordnete Bedeutsamkeit zur Überwindung von Barrieren deutlich, so dass die Positionierung und Darstellung der Leaders im Modell von Cobb et al. nachvollziehbar erscheint und durch die Expertenaussagen untermauert wird. Den Leaders kommt daher, wie im Modell von Cobb et al., als Treiber des Veränderungspotenzials zur Überwindung von Barrieren eine gesonderte Stellung im Management Accounting Change zu.

Der englische Begriff ‚Momentum‘ kann einerseits mit ‚bewegende Kraft‘ oder ‚Schwung‘ übersetzt werden, andererseits aber auch mit ‚Augenblick‘ oder ‚Zeitpunkt‘ und damit eher der im Deutschen gebräuchlichen Auffassung der Begrifflichkeit. Sowohl in der Ausarbeitung von COBB et al. als auch in der von Kasurinen wird dem Momentum for Change eher die Rolle des Impulses zuteil. Die vorliegende Ausarbeitung erweitert diesen Blickwinkel um den Zeitpunkt des Impulses. Vor dem Hintergrund des Kostenmanagements konnten in zeitlicher Hinsicht einige Beispiele identifiziert werden, die Veränderungen im Kostenmanagement begünstigen können. So bietet beispielsweise der Eintritt einer neuen Geschäftsführung die Möglichkeit, ein



Signal (Impuls) der Veränderung an die Belegschaft zu senden. Ein neuer Vorstandsvorsitzender kann demnach mit seinem Eintritt einen neuen Impuls geben, um bisher etablierte Vorgehensweisen, Denkweisen, Ausgabeverhalten, etc. zu verändern. Auf der anderen Seite kann eine neue Geschäftsführung allerdings auch konträre Impulse zur Straffung des Kostenbewusstseins senden. So könnte ein möglicher Veränderungsimpuls durch eine neue (ausufernde) Büroausstattung oder auch einen neuen Dienstwagen torpediert werden. Es ist daher nicht nur der Zeitpunkt, sondern auch das Ausmaß des Impulses, der in positiver aber auch negativer Form Einfluss auf eine Veränderung im Kostenmanagement nehmen kann. Nichtsdestotrotz bietet die Einführung einer neuen Geschäftsführung ein Momentum als Ausschlag für Veränderungen.

Die größten Kostenblöcke der EVU sind die Personalkosten sowie die Beschaffungskosten für Energie. Sämtliche befragte EVU distanzieren sich von betriebsbedingten Kündigungen und haben diese bisher noch in keinem Fall angewandt. Die Personalkosten sind unter anderem daher im Wesentlichen als fixe Kosten einzustufen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Personalkosten häufig im Fokus vergangener Kostensenkungsaktivitäten waren, erscheint die fixe Kostenstruktur der Personalkosten suspekt. Vor dem Hintergrund des Momentum for Change wird jedoch deutlich, dass in zeitlicher Hinsicht irgendwann die Möglichkeit besteht, diese Fixkosten beeinflussen zu können. Die Verrentung von Mitarbeitern oder das Ausschöpfen von Altersteilzeitpotenzialen sind ein prägnantes Anwendungsbeispiel, um zu verdeutlichen, dass einige Veränderungsmöglichkeiten nur in einer gewissen Zeitspanne möglich sind. Sie zeigen aber auch, dass ein Momentum den Ausschlag geben kann über Kostenmanagementaktivitäten nachzudenken, respektive diese anzuwenden. Dieses Momentum beschränkt sich nicht nur auf auslaufende Arbeitsverträge, sondern gilt auch für Lieferantenrahmenverträge, Konzessionsverträge, Kooperationsvereinbarungen, etc. Ein Momentum kann sogar soweit aufgefasst werden, dass bereits im Vorfeld der Kostenmanagementaktivitäten nach einem idealen Zeitpunkt, respektive perfektem Moment, gesucht wird, um die Maßnahmen zu kommunizieren und durchzuführen. So ist es nach Auffassung der Experten einfacher Kosten zu senken, wenn das Unternehmen auf Grund der Ergebnisse in einer schlechten oder schlechteren wirtschaftlichen Lage ist. Die Veröffentlichung der Jahresergebnisse könnte daher Ausschlag für ein Kostensenkungsprogramm sein. Die unterstützende Wirkung des Momentum for Change kann als Chancenmanagement verstanden werden. Die erfolgreiche Umsetzung bedingt allerdings ein proaktives Vorgehen der Verantwortlichen, um aus temporären Gelegenheiten einen Impuls und im weiteren Verlauf einen Nutzen zu generieren.

Das Veränderungspotenzial ist sowohl bei Kasurinen als auch bei Cobb et al. die Summe der Einflussfaktoren, die sich als Potential for Change den Barrieren der Veränderung entgegenstellt. Im Anwendungsfall des Kostenmanagements muss dieser Aspekt jedoch erweitert werden. Vor dem Hintergrund der strategischen Komponente des Kostenmanagements gilt es mögliche Kostensenkungspotenziale zu identifizieren, die es mit Hilfe des Kostenmanagements zu heben gilt. Für den Faktor Potential for Change gilt daher: Das Veränderungspotenzial ist nicht nur die Aggregation der Einflussfaktoren, sondern auch die Summe möglicher Potenziale. Schwerpunkt der Potenziale bilden eindeutig mit sechs Nennungen eine Prozessoptimierung im Allgemeinen und das Marketing als Sachkostenart mit fünf Angaben. Des Weiteren wurden in zweifacher Ausprägung der Netzbereich (als Wertschöpfungsstufe), die EDV-Kosten, die Personalkosten und Self-Services durch Kunden genannt. Mit je einer Angabe komplettieren die

Bezugskosten (Energie), der Fuhrpark und der Overhead die Angaben zu den Kostensenkungspotenzialen. Um diese Potenziale zu heben, ein verändertes Kostenbewusstsein aber auch neue Instrumente und Ansätze des Kostenmanagements ins Unternehmen zu transportieren, müssen die im Folgenden zu diskutierenden Barrieren überwunden werden.

Die von Kasurinen eingeführten Barrieren (Confusers, Frustrators, Delayers) erlauben auf den ersten Blick keine eindeutige Unterscheidung. Klar wird jedoch, dass die Frustrators die massivste Barriere darstellen und der Veränderungsprozess partiell oder vollständig verhindert wird. Confusers beeinflussen die Veränderung in der Form, dass vom Ziel abweichende Veränderungen umgesetzt werden. Der Einfluss der Delayers wirkt über die zeitliche Verzögerung der Veränderung. Zur besseren Unterscheidung werden daher folgende Leitlinien zu den Barrieren formuliert:

- Confusers: Störfaktoren führen zu einer zielabweichenden Veränderung
- Delayers: Die Veränderung wird in zeitlicher Hinsicht verzögert
- Frustrators: Es kommt zu keiner oder nur zu einer partiellen Veränderung

Kat.	Barriere	Begründung
Confusers	Betriebsrat*	Der Betriebsrat nimmt besonders bei Fragen der Personalwirtschaft Einfluss auf die Entscheidungen im Unternehmen. Es können durchaus Beispiele konstruiert werden, in denen der Betriebsrat Kostensenkungsmaßnahmen als Barriere gegenübersteht und einen zielabweichenden Einfluss ausüben kann.
	Fehlerhafte Steuerungsparameter	Sowohl das opportunistische Verhalten als auch die zeit- und damit kostenintensive Diskussion über die Zuordnung angefallener Kosten sind praktische Beispiele für den störenden Einfluss fehlerhafter Steuerungsparameter.
	Gute/konstante Jahresergebnisse (MA)	Ein kommunizierter Veränderungswille im Kostenmanagement kann in Verbindung mit guten bzw. konstanten Jahresergebnissen dazu führen, dass die Mitarbeiter (MA) verunsichert sind und die Sinnhaftigkeit der Maßnahmen nicht erkennen.
	Regulierung	Konträrer Impuls kann zur Produktion zusätzlicher Kosten anregen. Regulierung würde als Störfaktor zu erhöhten Kosten beitragen und daher zielkonträr fungieren.
	Technisch orientierte Unternehmenskultur*	Techniker haben primär die technische Verfügbarkeit der Anlagen im Fokus und betrachten Kosten eher nachrangig.
Frustrators	Fehlende Managementunterstützung	Bsp.: Vom Mitarbeiter initiierte Kostenmanagementaktivitäten (Verbesserungsvorschläge mit dem Ziel der Kostenreduktion) werden missachtet und es kommt nicht zu dessen Umsetzung.
	Fehlende persönliche Verantwortlichkeit	Eine fehlende persönliche Verantwortlichkeit der Führungskräfte kann dazu führen, dass Kostensenkungsmaßnahmen verhindert werden.
	Gute/konstante Jahresergebnisse (UF)	Gute/konstante Jahresergebnisse können dazu führen, dass Kostenmanagementaktivitäten gänzlich unterbleiben, da eine Notwendigkeit seitens der Unternehmensführung (UF) nicht gegeben ist.
	Kommunaler Anteilseigner	Ergebnisabführung, keine Gewinnmaximierung und operativer Eingriff in unternehmerische Entscheidungen aus kommunaler Perspektive.

Delays	Angst vor Veränderung*	Die menschlich inhärente Angst vor Veränderungen kann zeitlich verzögernde Wirkung ausstrahlen (ähnlich wie Gewohnheit).
	Auslastung der Mitarbeiter*	Eine hohe Auslastung der Mitarbeiter kann dazu führen, dass Veränderungen im Kostenmanagement zeitverzögert umgesetzt werden.
	Bereichsdenken*	Stark ausgeprägtes Bereichsdenken kann Veränderungen im Kostenmanagement in zeitlicher Hinsicht beeinträchtigen und zu einem erhöhten Aufwand führen (z. B. erhöhter Kommunikationsaufwand).
	Fehlendes Verständnis*	Sammelposition verschiedener Parameter (Bildungsabschluss, Kommunikation des Managements, Gewohnheit, etc.). Je nach Ausprägung des Belegschaftsanteils der Mitarbeiter mit geringem Verständnis für die Notwendigkeit der Veränderungen zeitverzögerte Wirkung.
	Gewohnheit*	Traditionelle Verhaltensweisen können zeitliche Verzögerungen anvisierter Veränderungen zur Folge haben.
	Regulierung	Verursacht zusätzlichen Aufwand, dem keine erhöhten Erlöse gegenüber stehen. Anreizregulierung regt nicht zum kosteneffizienten Handeln an (sinkende Erlösobergrenze in folgenden Perioden).

Tabelle 2: Barrieren im Management Accounting Change

Quelle: Eigene Darstellung

Angaben zu Veränderungen im Kostenbewusstsein beziehen sich sowohl auf das operative Kostenmanagement (Berichtswesen, Budgetierung, etc.) als auch auf Veränderungen bei den Zielgrößen und Kosteneffizienzpotenzialen.

Insgesamt konnten in den befragten EVU 15 verschiedene Barrieren identifiziert und den drei von Kasurinen unterschiedenen Barrierearten zugeordnet werden. Bei der Analyse der einzelnen Barrieren fällt auf, dass diese mehrheitlich auf der sozialen/persönlichen Ebene angesiedelt sind (in Tabelle 2 mit einem \* markiert). Diese Erkenntnis untermauert die besondere Rolle der Mitarbeiter bzw. der Führungskräfte im Veränderungsprozess.

Die identifizierten Barrieren wurden teils nur in wenigen EVU als Barriere genannt. Besonders der Betriebsrat, die fehlende Managementunterstützung und die Angst vor Veränderungen wurden jeweils nur in einfacher Ausprägung als Barriere formuliert. Die Tatsache, dass zahlreiche Barrieren ungestützt von den Experten (anhand von Beispielen) formuliert wurden, lässt jedoch die Vermutung zu, dass zumindest die Gewohnheit, die kommunalen Anteilseigner, die technisch orientierte Unternehmenskultur sowie die Regulierung branchenübliche Barrieren im Rahmen von Veränderungen im Kostenmanagement darstellen.

## V. Diskussion der Ergebnisse

Geprägt durch die Kategorisierung der Einflussfaktoren nach Innes/Mitchell konnten aus den Aussagen der Experten zahlreiche Einflussfaktoren extrahiert werden. Hervorzuheben ist hier insbesondere die Einflussnahme des Gesetzgebers (besonders durch Regulierung und Liberalisierung), der Anteilseigner, der Wettbewerbsstrategie, des veränderten Wettbewerbsumfelds so-

wie der Mitarbeiter. Auf Grund der besonderen Stellung der EVU (reguliertes natürliches Monopol, langjährige Monopolstellung der Lieferanten, auferlegte Energiewende, etc.) sind zahlreiche Veränderungen wie beispielsweise Personalfreisetzen, Übernahme von Konzessionsverträgen, Stilllegung von Kraftwerken, etc. nur zu bestimmten Zeitpunkten möglich. Dem Momentum for Change kommt daher mehr als Zeitpunkt denn als Impuls eine besondere Bedeutung zu.

Ob des Wissens über mögliche Einflussfaktoren des Kostenmanagements bzw. mögliche Veränderungen können Indikationen abgeleitet werden, welche Maßnahmen zu ergreifen sind, um die Einflussfaktoren im Sinne der Unternehmensziele einschätzen und gegebenenfalls beeinflussen zu können.

Für den Erfolg potenzieller Veränderungen ist die Rolle der Leaders von zentraler Bedeutung. Leaders können dabei der obersten Führungsebene zugeordnet werden aber auch direkte Vorgesetzte (z. B. Abteilungsleiter) sein. Die Führungskräfte können selbst Initiator von Veränderungen sein oder als Kommunikator anderweitig auferlegter Maßnahmen (zum Beispiel durch den Anteilseigner oder den Gesetzgeber) fungieren. Weitergehend orientieren sich Mitarbeiter der Unternehmen an den Führungskräften (Vorbild) und tendieren dazu, deren Kostenevidenz zu adaptieren. Durch dieses kongruente Verhalten will der Mensch (in diesem Fall der Mitarbeiter) Spannungen vermeiden, um in der Folge kognitive Konsistenz herzustellen (Festinger 1962, S. 1). Bedenkt man zudem den Umstand, dass Leaders zur Überwindung von Barrieren eingesetzt werden, so wird deutlich, dass Veränderungen (im Kostenmanagement und in der Kostenevidenz) nur durch die Unterstützung und die Vorbildfunktion der Leaders erfolgreich durchgeführt werden können. Hilfreich könnte in diesem Zusammenhang aber ein Gesamtprojekt zur Veränderung sein.

Trotz des Wissens über die Einflussfaktoren wurde im Rahmen der empirischen Ausarbeitung deutlich, dass Veränderungen durch teils massive Barrieren determiniert werden. Das Jahresergebnis scheint der Knotenpunkt von Kostenmanagementbestrebungen zu sein; so gibt eine Veränderung des Jahresergebnisses auf der einen Seite die Existenzberechtigung für ein Kostenmanagement und wird auf der anderen Seite durch selbiges determiniert. In negativer Ausprägung können sinkende Jahresergebnisse als Trigger für Kostenmanagementaktivitäten fungieren oder gar eine notwendige Bedingung sein, dass sich EVU dem Thema Kostenmanagement annehmen. Dieser Umstand wird dadurch untermauert, dass aus den Aussagen der Experten deutlich wurde, dass konstant gute Jahresergebnisse als Barriere für Veränderungen im Kostenmanagement fungieren und diese partiell oder in Gänze verhindern können. So liegt die Vermutung nahe, dass ohne eine Verschlechterung der Jahresergebnisse oder zumindest die Erwartung, dass die Jahresergebnisse in Zukunft geringer ausfallen werden, in den EVU keine Veränderungen im Kostenmanagement durchgeführt werden.

Das MACH-Modell ist in seiner Grundform auf Veränderungen im Kostenmanagement von EVU anwendbar. In den Aussagen der Experten wurde deutlich, dass sich das Controlling im Allgemeinen, vor allem aber das Kostenmanagement im Speziellen, in den letzten Jahren massiv verändert hat bzw. erst in der jüngeren Vergangenheit entstanden ist. Die Erkenntnis von Innes/Mitchell, dass Veränderungen nicht nur von einem Einflussfaktor determiniert werden, konnte durch die Identifikation von 19 verschiedenen Einflussfaktoren untermauert werden (Innes/Mitchell 1990, S. 12). Zwar divergiert die von Innes/Mitchell untersuchte schottische Elek-

tronikindustrie (auf Grund der Regulierung, Kostenstruktur, etc.) deutlich von der Energiewirtschaft in Deutschland, die herausgestellten Gründe für Veränderungen im Kostenmanagement konnten jedoch größtenteils auch in den befragten EVU ermittelt werden. So konnten ein dynamisches Wettbewerbsumfeld, ein Veränderungsdruck des Managements und eine Verschlechterung der finanziellen Leistungsfähigkeit in Form des veränderten Wettbewerbsumfeldes (Catalyst), der Führungskräfte (Motivators) bzw. einer neuen Geschäftsführung (Catalyst) sowie sinkende Jahresergebnisse (Catalyst) identifiziert werden. Der Einfluss einer veränderten Produktionstechnologie und veränderte Strukturen bei den Produktkosten können nur im übertragenen Sinne durch die Energiewende (KE) als Catalyst bzw. die Energiewende (KKE) als Motivator herausgestellt werden. Die identifizierten Einflussfaktoren decken sich im Wesentlichen mit den von Cobb et al. ermittelten Einflussfaktoren (Finanzdruck, Initiative des Senior Managements, veränderte Marktbedingungen, höhere Informationsansprüche und neue Vorstandsmitglieder) (Cobb/Helliar/Innes 1995, S. 173). Die von Cobb et al. hervorgehobene Rolle der Leaders konnte ebenso in den geführten Experteninterviews herausgestellt werden (Cobb/Helliar/Innes 1995, S. 169). So kommt den Leaders, wie im Modell von Cobb et al. dargestellt, als Treiber des Veränderungspotenzials und zur Überwindung von Barrieren eine gesonderte Stellung im Management Accounting Change zu. Diese besondere Bedeutung wird einerseits durch die separierte Darstellung der Leaders aber auch durch die Kategorisierung als Motivator (Führungskräfte) und Catalyst (neue Geschäftsführung) deutlich. Hinsichtlich möglicher Barrieren konnten 15 verschiedene Parameter identifiziert werden, die in Abgrenzung zu Kasurinen teils divergierend kategorisiert worden sind (Kasurinen 2002, S. 337 f.). So wird beispielsweise der Einfluss einer technisch orientierten Unternehmenskultur in Abgrenzung zu Kasurinen nicht als Frustrator, sondern als Confuser eingeschätzt (Kasurinen 2002, S. 337).

## VI. Fazit

Auf Basis der Expertenaussagen und dem um beispielhafte Barrieren angereicherten MACH-Modell konnte gezeigt werden, dass diese mannigfaltige Ausprägungen annehmen können und fokussierte Veränderungen in zeitlicher Hinsicht verzögern, zu einer zielabweichenden Veränderung führen oder eine partielle Veränderung bzw. gänzliche Unterbindung dessen möglich ist. Eine Ausweitung der Einflusskategorien und Barrierearten scheint auf Basis der geführten Experteninterviews nicht erforderlich. In Anlehnung an Kasurinen kann resümiert werden, dass die Erkenntnisse des MACH-Modells eine nützliche Möglichkeit darstellen, um Veränderungen, Projekte, Kostensenkungsprogramme etc. vor dessen Beginn aber auch währenddessen und im Anschluss zu analysieren und in einen von Einflussfaktoren und Barrieren determinierten Kontext zu stellen (Kasurinen 2002, S. 338 f.). In Abgrenzung zu den Ausarbeitungen von Innes/Mitchell, Cobb et al. und Kasurinen gehen die Analysen und Ausführungen zum Momentum for Change über den Impuls hinaus und betrachten das Momentum eher aus Sicht der Gelegenheit, um Veränderungen nicht im Kontext konträrer Erscheinungen verpuffen zu lassen. Das MACH-Modell kann als Leitbild verstanden werden, damit fokussierte Veränderungen aus verschiedenen Perspektiven beleuchtet sowie die betroffenen Shareholder und Stakeholder einbezogen werden. Die höchst individuellen Unternehmen und deren fokussierte Veränderungen

sind jedoch so mannigfaltig, dass weder die Kenntnis über die Einflussfaktoren und Barrieren, noch die genannten Kostensenkungspotenziale, eine Erfolgsgarantie für Veränderungen im Kostenmanagement geben können.

In wissenschaftlicher Hinsicht leistet die vorliegende Arbeit substanzielle Beiträge in der Kostenmanagementforschung und im Bereich des Management Accounting Change. Das bereits mehrfach überarbeitete bzw. erweiterte MACH-Modell wurde durch empirische Einflussfaktoren und Barrieren angereichert und in der Form validiert, dass in den Experteninterviews herausgestellt werden konnte, dass Veränderungen im Kostenmanagement durch zahlreiche Einflussfaktoren determiniert werden und dem Veränderungsprozess Barrieren entgegenstehen.

Für EVU ist allein die Tatsache von Bedeutung, dass ihrem Kostenmanagement und vor allem fokussierten Veränderungen sowie etablierten Vorgehensweisen zahlreiche Einflussfaktoren und Barrieren gegenüberstehen, die unterschiedliche Ausprägungen und Auswirkungen haben können. Allein um des Wissens der Einfluss- und Erfolgsfaktoren aber auch der Barrieren können Maßnahmen abgeleitet werden, um beispielsweise durch das verstärkte Vorleben der Führungskräfte, die Ziele der Kostenmanagementaktivität im Sinne des Unternehmens zu beeinflussen.

## Abstract

*Tobias Pieper, Achim Schröder, and Andreas Hoffjan; Management Accounting Change Using the Example of the Utility Sector*

*Empirical Analysis; Utility; Energy Transition; Energy Sector; Cost Management; Liberalisation; Management Accounting Change; Regulation*

*Due to disruptive changes within the industry energy suppliers have been facing massive challenges in recent years. It is expected that these changes will continue even further in the future. In this context, the article addresses determinants and success factors of cost management in the utility sector. In order to analyze this, the theoretical framework used is Management Accounting Change in general respectively the Management Accounting Change Model in particular. Within this framework the empirically identified factors are divided into different categories and thus provide implications for scientific and practical purposes as well.*

## Literaturverzeichnis

- Alsharari, Nizar Mohammad, Robert Dixon und Mayada Abd El-Aziz Youssef (2015), Management accounting change – Critical review and a new contextual framework, in: Journal of Accounting & Organizational Change, 11. Jg., Heft 4, S. 476-502.
- Arroyo, Paulina (2012), Management accounting change and sustainability: an institutional approach, in: Journal of Accounting & Organizational Change, 8. Jg., Heft 3, S. 286-309.
- Beck, A. Cornelia, David Campbell und Philip J. Shrivess (2010), Content analysis in environmental reporting research – Enrichment and rehearsal of the method in a British-German context, in: The British Accounting Review, 42. Jg., Heft 3, S. 207-222.
- Cobb, Ian, Christine Helliär und John Innes (1995), Management accounting change in a bank, in: Management Accounting Research, 6. Jg., Heft 2, S. 155-175.

- Döring, Nicola und Jürgen Bortz (2016), *Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften*, 5., vollst. überarb., akt. u. erw. Aufl., Berlin.
- Esser, Simon (2011), *Produktorientiertes Kostenmanagement in der chemischen Industrie – Eine empirische Analyse*, Frankfurt am Main.
- Festinger, Leon (1962), *A theory of cognitive dissonance*, Stanford.
- Finger, Hendrik (2014), *Ausgestaltung und Kontingenzfaktoren des Investitionscontrollings bei Übertragungsnetzbetreibern – Eine empirische Untersuchung zum Management Accounting Change*, Hamburg.
- Hoffjan, Andreas (2008), *Comparative Management Accounting*, in: *Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung*, 20. Jg., Heft 12, S. 655-662.
- Hopwood, Anthony G. (1987), *The archeology of accounting systems*, in: *Accounting, Organizations and Society*, 12. Jg., Heft 3, S. 207-234.
- Innes, John und Falconer Mitchell (1990), *The process of change in management accounting – Some field study evidence*, in: *Management Accounting Research*, 1. Jg., Heft 1, S. 3-19.
- Johnson, Thomas H. und Robert S. Kaplan (1987), *The rise and fall of management accounting*, in: *Management Accounting*, 68. Jg., Heft 7, S. 22-30.
- Kajüter, Peter (2000), *Proaktives Kostenmanagement – Konzeption und Realprofile*, Wiesbaden.
- Kasurinen, Tommi (2002), *Exploring management accounting change – The case of balanced scorecard implementation*, in: *Management Accounting Research*, 13. Jg., Heft 3, S. 323-343.
- Kelle, Udo (2008), *Die Integration qualitativer und quantitativer Methoden in der empirischen Sozialforschung – Theoretische Grundlagen und methodologische Konzepte*, 2. Aufl., Wiesbaden.
- Lamnek, Siegfried und Claudia Krell (2016), *Qualitative Sozialforschung*, 6., überarb. Aufl., Weinheim-Basel.
- Lukka, Kari (2007), *Management accounting change and stability – Loosely coupled rules and routines in action*, in: *Management Accounting Research*, 18. Jg., Heft 1, S. 76-101.
- Mayring, Philipp (2016), *Einführung in die qualitative Sozialforschung – Eine Anleitung zu qualitativem Denken*, 6., überarb. Aufl., Weinheim-Basel.
- Schäffer, Utz und Daniel Steiners (2005), *Wie nutzen Geschäftsführer und Vorstände in deutschen Industrieunternehmen ihre Kostenrechnung*, in: *Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung*, 17. Jg., Heft 6, S. 321-326.
- Scholz, Christian (1989), *Personalmanagement – Informationsorientierte und verhaltenstheoretische Grundlagen*, München.
- Schwarze, Felix, Kim Wüllenweber und Andreas Hackethal (2007), *Drivers and Barriers to Management Accounting Change – AAA 2008 MAS Meeting Paper*, in: *SSRN Electronic Journal*, S. 1-46.