
Aktuelle Trends und Entwicklungen im Controlling in und für KMU: Eine Einführung der Gastherausgeber

Von Birgit Feldbauer-Durstmüller, Linz
und Martin R. W. Hiebl, Linz und Siegen

I. Trends und Entwicklungen in der Forschung zu Controlling in und für KMU

Klein- und Mittelunternehmen (KMU) stellen nicht nur im deutschsprachigen Raum, sondern international den Großteil aller Unternehmen dar (Ayyagari et al. 2007). Mit dieser enormen Anzahl an Unternehmen fällt der Unternehmensform „KMU“ auch eine entsprechend große volkswirtschaftliche Bedeutung zu (Beck et al. 2005a). Gleichzeitig kämpfen viele KMU mit spezifischen Herausforderungen. In der Literatur wird etwa sehr häufig eine im Vergleich mit Großunternehmen geringe Ressourcenausstattung von KMU angemerkt (z.B. Storey 1994). Insbesondere scheinen knappe Ressourcen in den Bereichen Finanzen und Kapitalausstattung (z.B. Beck et al. 2005b; Beck und Demircuc-Kunt 2006; Günther und Schomaker 2012; Mitter 2012; Richter et al. 2014), Humankapital (z.B. Hayton 2003), Sozialkapital (z.B. Rößl et al. 2010) oder weniger komplex bzw. professionell gestaltete Prozesse und betriebswirtschaftliche Instrumente (z.B. Brandl und Fink 2008; Falkner und Hiebl 2015; Littkemann et al. 2015; Taschner 2012) die Gestaltungsspielräume in KMU zu limitieren.

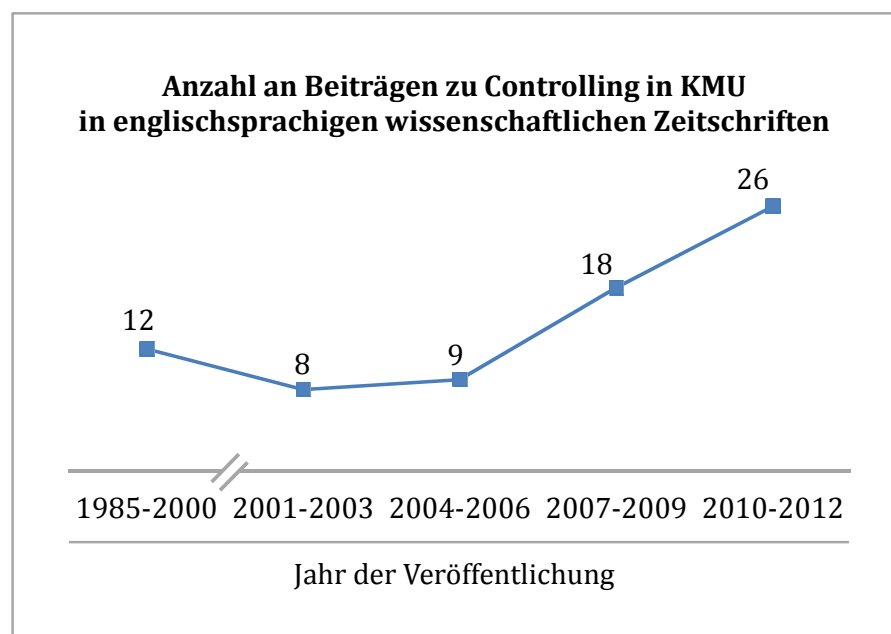
Ähnliches kann auch für die Ressource „Controlling“¹ berichtet werden: Der Forschungsüberblick von Lavia López und Hiebl (2015) zeigt, dass internationale empirische Studien zu Controlling in KMU einhellig zum Ergebnis kommen, dass KMU im Vergleich zu Großunternehmen Controlling weniger bzw. weniger intensiv betreiben, was auch durch einen Beitrag dieses Sonderhefts für Kostenrechnungssysteme bestätigt wird (Becker et al. 2015). Die geringere Nutzung von Controlling in KMU kann wiederum in vielen Fällen mit knappen Human- und Finanzressourcen, die für Controlling aufgewendet werden könnten, erklärt werden. Dies mag auch ein entscheidender Grund sein, warum KMU als Forschungsobjekt in der Controlling-Forschung lange Zeit als nicht „modisch“ bzw. kaum interessant galten (Mitchell und Reid 2000).

Gleichwohl zeigt der genannte Literaturüberblick von Lavia López und Hiebl (2015) auch, dass KMU Controlling nicht einfach nur weniger, sondern Controlling zum Teil auch anders betreiben als Großunternehmen. So zeigen etwa mehrere jüngere Forschungsergebnisse (z.B. Halabi et al. 2010; Lohr 2012), dass KMU Controlling-Informationen oftmals nicht als interne Entscheidungsgrundlage oder für Planungs- und Kontrollzwecke einsetzen, sondern zur Kommunikation mit externen Stakeholdern – in erster Linie mit externen Kapitalgebern. Ebenso mag als Besonderheit in KMU – insbe-

¹ In diesem einführenden Beitrag wird gleichermaßen auf deutschsprachige Forschungsergebnisse zurückgegriffen, die „Controlling“ oder artverwandte Phänomene behandeln als auch auf englischsprachige Beiträge, die Phänomene des „Management Accounting“ oder „Management Control“ thematisieren. Obwohl „Controlling“ nicht 1:1 mit „Management Accounting“ oder „Management Control“ übersetzbar ist, bestehen große Überlappungen zwischen den Aspekten, die diese Begriffe üblicherweise abdecken (Günther 2013; Messner et al. 2008; Schäffer 2013; Wagenhofer 2006). Daher wird im Folgenden „Controlling“ als Sammelbegriff verwendet – auch für Arbeiten, die sich im – meist englischen – Originaltext mit „Management Accounting“ und/oder „Management Control“ befassen.

sondere für die Subgruppe der Klein- und Kleinstunternehmen – gelten, dass diese Controlling häufig nicht intern und mit fest angestellten Controllern betreiben, sondern hierfür auf externe Rechnungswesen-Experten wie etwa Steuerberater zurückgreifen (Becker und Ulrich 2009b; Hiebl et al. 2013a; Ossadnik et al. 2004; Rautenstrauch und Müller 2005; Taschner 2012). Diesem Phänomen widmet sich auch der Entrepreneurship-kompakt-Beitrag in diesem Sonderheft (Mayr 2015).

Zudem entstehen durch moderne Technologien, die auch für KMU den Einsatz professioneller Rechnungswesen- und Controlling-Software erschwinglicher machen (Christauskas und Miseviciene 2012; Strauß et al. 2015), neue Formen des Controllings in KMU. Diesem Trend folgend widmen sich auch zwei Beiträge in diesem Sonderheft den Auswirkungen neuer Informationstechnologien auf das Controlling in KMU (Gärtner und Slacik 2015; Kristandl et al. 2015). Insgesamt mögen diese und andere Beobachtungen als Begründungen dafür dienen, dass – wie in Abbildung 1 ersichtlich – in den letzten Jahren die Anzahl der international publizierten Artikel zu Controlling in KMU deutlich angestiegen ist. Das Forschungsinteresse an Controlling in KMU nimmt also merklich zu.



*Abbildung 1: In englischsprachigen wissenschaftlichen Zeitschriften veröffentlichte Beiträge zu Controlling in KMU bis inkl. 2012
(Datenquelle: Lavia López und Hiebl 2015, 88-89)*

Ein weiterer verwandter Trend in der Controlling-Forschung liegt in der vermehrten Betrachtung der Besonderheiten des Controllings in Familienunternehmen (für einen Überblick siehe Mitter 2014). Dieses zunehmende Interesse manifestiert sich nicht nur in einem höheren Ausmaß an internationaler Forschung zu diesem Themenfeld (Prencipe et al. 2014; Salvato und Moores 2010; Songini et al. 2013), sondern auch in deutschsprachigen wissenschaftlichen Zeitschriften steigt das Forschungsinteresse an den Controlling-Spezifika von Familienunternehmen (vgl. z.B. Feldbauer-Durstmüller et al. 2007; Hiebl et al. 2013a; Posch und Speckbacher 2012; Schachner et al. 2006). Zwar sind die Begriffe „KMU“ und „Familienunternehmen“ nicht als Synonyme zu verstehen (Becker und Ulrich 2009a), aber empirische Daten zeigen, dass viele Familienunter-

nehmen ob ihrer relativ geringen Größe als KMU klassifiziert werden können (z.B. IFERA 2003; Klein 2000). Dieser Umstand macht die Forschungsergebnisse zu Controlling in Familienunternehmen auch für das Forschungsfeld „Controlling in KMU“ relevant.

Eine gesonderte Betrachtung des Controllings von Familienunternehmen erscheint aus mehreren Gründen interessant. So verfolgen Familienunternehmen häufig nicht nur rein monetäre Ziele, sondern in einem hohen Ausmaß auch nicht-monetäre Ziele wie etwa den Erhalt des Unternehmens in Familieneigentum und die dafür notwendige Einbindung von nachrückenden Generationen an Familienmitgliedern (z.B. Chini 2004; Hack 2009; Kraus et al. 2011; Kropfberger und Mödritscher 2002; Neubauer 2003). Da Controlling-Instrumente vielfach der Planung, Umsetzung und Kontrolle unternehmerischer Ziele dienen, stellt sich für das Controlling in Familienunternehmen daher die Herausforderung, entsprechend auch nicht-monetäre Zielsetzungen abzubilden und zu steuern (Mitter 2014). Zudem zeichnen sich Familienunternehmen häufig durch eine intensive Einbindung der Unternehmenseigentümer in das Management ebendieser Unternehmen aus (Rohlfing-Bastian und Sandner 2014). In Folge der hierdurch entstehenden Personalunion aus Eigentümern und Managern kann von einem geringeren Grad an sogenannten Agency-Konflikten ausgegangen werden, die in nicht eigentümergeführten Unternehmen durch die Trennung von Management und Eigentum entstehen können (Jensen und Meckling 1976; Chrisman et al. 2004).

Da Controlling-Instrumente als ein Mittel zur Linderung oder Vermeidung von Agency-Konflikten gelten (Ewert und Wagenhofer 2014; Seal 2006; Wagenhofer 2010), kann angenommen werden, dass Familienunternehmen weniger intensiv als Nicht-Familienunternehmen auf Controlling-Instrumente zurückgreifen (Prencipe et al. 2014). Die im Vergleich zu Nicht-Familienunternehmen geringere Nutzung von Controlling-Instrumenten in Familienunternehmen wird weitestgehend einhellig auch durch quantitativ-empirische Studien bestätigt (z.B. Feldbauer-Durstmüller et al. 2012; García Pérez de Lema und Duréndez 2007; Hiebl et al. 2012, 2015; Posch und Speckbacher 2012; Speckbacher und Wentges 2012). Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass dieser Zusammenhang v.a. beim Vergleich kleinerer Familien- und Nicht-Familienunternehmen besteht. Große Familien- und Nicht-Familienunternehmen scheinen sich bei der Controlling-Nutzung hingegen kaum zu unterscheiden (Hiebl et al. 2013b; Speckbacher und Wentges 2012). Somit erscheint auch bezüglich der Controlling-Nutzung eine Unterscheidung verschiedener Formen von Familienunternehmen notwendig. Allgemein wird in der Familienunternehmensforschung in den letzten Jahren intensiver diskutiert, dass auch in der Gruppe der Familienunternehmen ein breites Spektrum an unterschiedlichen Typen und unterschiedlichen Governance-Strukturen existiert (z.B. Chrisman und Patel 2012; Dekker et al. 2013; Garcia-Castro und Casasola 2011; Klein 2008; Klein 2009; Westhead und Howorth 2007). Dass verschiedene Governance-Strukturen in Familienunternehmen auch in Zusammenhang mit dem Controlling in diesen Unternehmen stehen, wurde bereits durch empirische Untersuchungen erläutert (Duller et al. 2011; Hiebl und Feldbauer-Durstmüller 2012). Diesem Umstand folgt ein weiterer Beitrag in diesem Sonderheft (Küpper et al. 2015), in welchem ein Untersuchungsrahmen sowie erste empirische Ergebnisse zu den Zusammenhängen zwischen den Typen von Familienunternehmen, deren Corporate Governance sowie der Ausgestaltung des Controllings vorgestellt wird.

Neben diesem eben genannten Beitrag sollen auch die weiteren Beiträge in diesem Sonderheft im Folgenden kurz vorgestellt werden.

II. Beiträge in diesem Sonderheft

Untersuchungsrahmen der Beziehungen zwischen Typen von Familienunternehmen, Corporate Governance und Controlling

Hans-Ulrich Küpper, Petra Moog und Kai Sandner entwickeln in ihrem Beitrag einen Untersuchungsrahmen für die Zusammenhänge zwischen unterschiedlichen Typen von Familienunternehmen sowie der Ausgestaltung der Corporate Governance und des Controllings in diesen Unternehmen. Unterstützt durch erste empirische Erkenntnisse zeigt der Beitrag die große Vielfalt an unterschiedlichen Formen von Familienunternehmen und deren Corporate-Governance-Strukturen auf. Die Autoren argumentieren, dass diese Heterogenität auch starken Einfluss auf die Gestaltung des Controllings in Familienunternehmen habe. Der Beitrag bildet damit eine umfassende Basis für weitere Forschungsvorhaben in diesem Feld und macht klar, dass in der zukünftigen Forschung die vielfältigen Familienunternehmestypen stärker unterschieden werden sollten, um treffsicherere Aussagen zur Ausgestaltung des Controllings in diesen Unternehmen generieren zu können.

Einfluss der Unternehmensgröße auf den Implementierungsstand von Kostenrechnungssystemen in deutschen Unternehmen

Als historischer Kern des Controllings spielt die Kostenrechnung in vielen deutschsprachigen KMU nach wie vor eine bedeutende Rolle. Gleichwohl kann angenommen werden, dass Rechnungswesen-Trends der letzten Jahre (z.B. die zunehmende Harmonisierung von internem und externem Rechnungswesen) auch Auswirkungen auf die Ausgestaltung der Kostenrechnung in KMU haben. Der Beitrag von Wolfgang Becker, Patrick Ulrich und Tim Botzkowski bietet daher einen aktuellen Blick auf den Implementierungsstand von Kostenrechnungssystemen in deutschen Unternehmen und untersucht schwerpunktmäßig, ob sich KMU hierbei von Großunternehmen unterscheiden. Die Ergebnisse des Beitrags zeigen, dass KMU nach wie vor weniger häufig Kostenrechnungssysteme einsetzen als Großunternehmen. Obwohl manche Kostenrechnungssysteme einander eher ergänzen als ersetzen, legen die Ergebnisse interessanterweise zudem nahe, dass KMU – falls überhaupt – meist nur ein Kostenrechnungssystem verwenden.

Controlling und Cloud Computing: Wie die Cloud den Informationsfluss in KMU ändert

Gerhard Kristandl, Martin Quinn und Erik Strauß widmen sich in ihrem Beitrag den Auswirkungen einer jüngeren IT-Entwicklung – des Cloud Computing – auf das Controlling in KMU. Neben einer kontingenztheoretischen Betrachtung dieser Auswirkungen liefert der Beitrag auch erste explorativ-empirische Erkenntnisse, die sowohl auf

Experteninterviews als auch einer Fragebogen-Erhebung unter den Mitgliedern des WHU-Controllerpanels beruhen. Die Ergebnisse zeigen, dass Cloud-Computing-Technologien zu einem verbesserten und kosteneffizienteren Informationsfluss für Controlling-Zwecke in KMU beitragen können. Einschränkend merken die Autoren jedoch auch an, dass Cloud Computing zwar die technischen Voraussetzungen für eine effektivere Informationsbasis für das KMU-Controlling schafft, dass der tatsächliche Informationsfluss in KMU aber auch durch typische Organisationsstrukturen in KMU beschränkt werden kann.

Die Rolle des Controllers bei der ERP-System-Nutzung: Qualitativ-empirische Ergebnisse aus deutschsprachigen Mittelunternehmen

Ebenfalls mit einem IT-Aspekt des Controllings in KMU beschäftigt sich der Beitrag von Bernhard Gärtner und Johannes Slacik. Konkret untersuchen die Autoren, wie sich die Nutzung von ERP-Systemen, die mittlerweile vermehrt auch von mittelgroßen Unternehmen angewendet werden, auf die Rolle der Controller in ebendiesen Unternehmen auswirkt. Basierend auf einer multiplen Fallstudie unter sechs österreichischen Mittelunternehmen liefert der Beitrag Erkenntnisse zu veränderten Funktionen, Aufgaben und Anforderungen von bzw. an Controller in Folge einer ERP-System-Einführung. Die empirischen Ergebnisse zeigen, dass die Tätigkeit von Controllern in Mittelunternehmen selbst bei einer ERP-System-Nutzung nach wie vor schwerpunktmäßig durch traditionelle Controlling-Funktionen – wie etwa Planung, Informationsversorgung, Kontrolle und Koordination – geprägt ist. Gleichzeitig können sich Controller mithilfe der Entlastung durch ERP-Systeme vermehrt weitergehenden Aufgaben widmen, wie etwa einer verstärkten Beschäftigung mit Analysetätigkeiten.

Controlling in Klein- und Kleinstunternehmen durch Steuerberater

Schließlich gibt Albert Mayr in einem *Entrepreneurship kompakt* einen Überblick über eine in Klein- und Kleinstunternehmen sehr häufig anzutreffende Organisationsform des Controllings: externes Controlling durch Steuerberater. Der Autor zeigt, dass diese Form des Controllings helfen kann, betriebswirtschaftliche und informatorische Defizite in KMU zu verringern. Gleichzeitig geht Mayr jedoch auch auf die Limitationen des externen Controllings durch Steuerberater ein, die unter anderem im Abhängigkeitsverhältnis der Steuerberater vom beauftragenden Unternehmen und einer stark betonten Vergangenheitsorientierung liegen können.

III. Weitere Forschungsbedarfe

Wie auch die eben dargestellte Kurzzusammenfassung der Beiträge dieses Sonderhefts zeigt, ist die Forschung zu Controlling in und für KMU mittlerweile sehr breit gefächert und deckt unterschiedlichste Aspekte ab. Wir sind überzeugt, dass die in diesem Sammelheft zusammengestellten Beiträge zum Erkenntnisfortschritt in diesem Forschungsfeld positiv beitragen. Gleichzeitig lassen die Vielfalt von KMU und deren Ausgestaltung des Controllings noch viele Fragen für die zukünftige Forschung offen. Im Folgen-

den sollen daher drei Forschungsfelder vorgestellt werden, die aus unserer Sicht besonders lohnenswert wären. Wir hoffen, dass die folgenden Zeilen eventuell weitere Forschung zu Controlling in und für KMU inspiriert.

Controlling-Packages in KMU

In der internationalen Controlling-Forschung wird unter den Schlagworten „Management Control as a Package“ oder „Management Control as a System“ derzeit relativ intensiv diskutiert, in wie weit in einem Unternehmen die Gesamtheit an Controlling-Instrumenten als Paket oder System funktioniert (z.B. Ferreira und Otley 2009; Grabner und Moers 2013; Malmi 2013; Malmi und Brown 2008).² Der Unterschied zwischen diesen beiden Perspektiven liegt in der gegenseitigen Abhängigkeit von Controlling-Instrumenten (Grabner und Moers 2013). Während der System-Ansatz auf der Annahme basiert, dass die betreffenden Controlling-Instrumente voneinander abhängig sind und daher die Ausgestaltung einzelner Controlling-Instrumente durch die anderen vorhandenen Controlling-Instrumente bedingt ist (Grabner und Moers 2013), geht der Package-Ansatz von einer mehr oder weniger losen Ansammlung von Controlling-Instrumenten aus, die zusammen das Controlling-Package in einem Unternehmen darstellen. Der weiteren Annahme folgend, dass all jene betrieblichen Instrumente, die das Verhalten von Mitarbeitern steuern, als Teil eines Controlling-Packages interpretiert werden können, sind neben formalen Controlling-Instrumenten wie Budgets oder Performance-Management-Systemen auch weniger formalisierte Aspekte wie Unternehmenswerte oder soziale Normen Teil des Controlling-Packages (Malmi und Brown 2008).

Folgt man dem Package-Ansatz, erscheint es wahrscheinlich, dass unterschiedliche Unternehmen auf unterschiedliche Kombinationen an Controlling-Instrumenten setzen, die in Summe eine effiziente Steuerung des Unternehmens ermöglichen sollen (Malmi und Brown 2008; Sandelin 2008). Geht man ferner von der in der Literatur einigermaßen gefestigten Annahme aus, dass KMU ihr Controlling nicht nur in kleinerem Umfang, sondern auch anders als Großunternehmen gestalten (Lavia López und Hiebl 2015), so stellt sich zunächst die offene Forschungsfrage, in wie weit auch Controlling-Packages in KMU anders zusammengesetzt sind als in Großunternehmen. Für eine andere Gestaltung von Controlling-Packages in KMU sprechen auch die in diesem Sonderheft publizierten Ergebnisse von Becker et al. (2015), die zeigen, dass sich KMU zumindest in Puncto Kostenrechnungssystem (was als Teil eines Controlling-Packages verstanden werden kann) insofern von Großunternehmen unterscheiden, als dass sie – wenn überhaupt – nur ein Kostenrechnungssystem einsetzen und nicht mehrere parallel. Darüber hinaus sind nicht nur Unterschiede zwischen KMU und Großunternehmen zu erwarten, sondern auch innerhalb der großen Gruppe der KMU – etwa bedingt durch verschiedene Größenklassen wie Kleinst-, Klein- und Mittelunternehmen (Lavia López und Hiebl 2015), oder zum Beispiel auch – wie von Küpper et al. (2015) in diesem

² Kritisch mag zu dieser aktuellen Diskussion angemerkt werden, dass in der deutschsprachigen Controlling-Forschung bereits seit mehreren Jahrzehnten alternative Konzeptionen von Controlling-Packages bzw. Controlling-Systemen intensiv diskutiert wurden, die aber – wahrscheinlich aufgrund von Sprachbarrieren und einer lange Zeit wenig international ausgerichteten deutschsprachigen Controlling-Forschung – in der aktuellen Diskussion in der internationalen Forschung weitestgehend nicht Berücksichtigung finden (Günther 2013; Schäffer 2013).

Sonderheft vorgeschlagen – durch unterschiedliche Gestaltungen der Corporate Governance und verschiedene Grade des Familieneinflusses. Darüber hinaus legen die in diesem Heft vorgestellten Ergebnisse von Kristandl et al. (2015) und Gärtner und Slacik (2015) nahe, dass auch Informationstechnologien in KMU einen entscheidenden Einfluss auf die Gestaltung des Controllings haben können. Daher wäre eine weitere Forschungsfrage, ob KMU, die moderne Informationstechnologien einsetzen, andere Controlling-Packages aufweisen als KMU, die solche Technologien nicht oder nur in einem geringen Umfang nutzen.

Neben derlei eher deskriptiv ausgerichteten Studien zu unterschiedlichen Controlling-Packages in KMU im Vergleich zu Großunternehmen oder innerhalb der Gruppe der KMU wäre es ferner von Interesse, Controlling-Packages in KMU auch mit deren Auswirkungen zu verknüpfen. Nicht nur aus Forschungsinteresse, sondern auch für die Unternehmenspraxis wäre es wohl spannend zu untersuchen, ob und inwiefern sich Muster erkennen lassen, dass manche Controlling-Packages mit einer treffsicheren Strategieumsetzung, höheren Wachstumsraten oder allgemein mit einer besseren Performance in KMU korrelieren.

Unternehmerpersönlichkeiten und Controlling in KMU

Wie auch Küpper et al. (2015) in ihrem Beitrag thematisieren, wird die Strategie und Organisationsstruktur in KMU häufig sehr stark von den Eigentümern der KMU bestimmt, die als Unternehmer gleichzeitig auch die betreffenden KMU operativ führen (z.B. Frank et al. 2010; Johnsen und McMahon 2005; Lloyd-Reason und Mughan 2002; Mayr 2010; Moog et al. 2011). Dies wäre auch mit dem Grundgedanken der Upper-Echelons-Theorie konform, die annimmt, dass die Organisationsstruktur und andere strategische Entscheidungen großteils durch die Persönlichkeit der Mitglieder des Top-Management-Teams determiniert werden (Carpenter et al. 2004; Hambrick 2007; Hambrick und Mason 1984). Dass auch die Ausgestaltung des Controllings – zumindest zum Teil – durch die Charakteristika der jeweiligen Top-Manager erklärt werden kann, zeigen in jüngerer Vergangenheit vermehrt empirische Arbeiten (für einen Überblick siehe Hiebl 2014). Erste empirische Ergebnisse aus Belgien legen zudem nahe, dass auch in KMU Top-Management-Charakteristika die Ausgestaltung des Controllings beeinflussen (Reheul und Jorissen 2014). In wie weit sich jedoch auch die Persönlichkeit und Charakteristika von Unternehmern in KMU auf die Ausgestaltung des Controllings auswirken, ist bislang weitestgehend unerforscht.

Für ein besseres Verständnis der Gestaltung des Controllings in KMU sind daher zukünftige Forschungsanstrengungen wünschenswert, die explizit Eigenschaften der Unternehmer in Bezug zu den angewandten Controlling-Systemen setzen. In diesem Zusammenhang wäre es auch denkbar, dass manche Persönlichkeitsstrukturen von Unternehmern besser mit bestimmten Controlling-Systemen harmonieren als mit anderen und dementsprechend die Leistungsfähigkeit der KMU von einem guten Fit zwischen Unternehmer und Controlling-System profitiert. Dieser Umstand würde Forschungsarbeiten aus diesem Strang nicht nur für weitere Erkenntnisfortschritte spannend machen, sondern potenziell auch wertvolle Hinweise für KMU-Eigentümer zur Gestaltung der Controlling-Systeme in Abhängigkeit der Unternehmerpersönlichkeit liefern.

Alternative Formen des KMU-Controllings

Die bisherige Forschung zu Controlling in KMU hat sich v.a. auf die Gestaltung formaler Controlling-Instrumente und -Systeme fokussiert. Wie oben dargestellt, können jedoch auch alternative, sehr stark informelle Controlling-Instrumente Teil eines Controlling-Packages sein (Malmi und Brown 2008). Zum Beispiel können im Unternehmen stark betonte Werte oder soziale Normen insofern auch als Teil eines Controlling-Packages verstanden werden, als dass sie bestimmte Verhaltensweisen von Mitgliedern des Unternehmens bestärken, während andere Verhaltensweisen als nicht konform gekennzeichnet werden. Wenn man also Controlling-Packages so wie Malmi und Brown (2008) generell als Instrumente zur Steuerung des Verhaltens von Mitarbeitern interpretiert, können auch „Cultural Controls“ als Controlling-Instrumente zur Verhaltenssteuerung eingesetzt werden.

Ein im Vergleich zu Großunternehmen höherer Anteil informeller Controlling-Instrumente ist insbesondere für KMU wahrscheinlich, da KMU allgemein durch einen höheren Grad des persönlichen Kontakts zwischen den Unternehmensmitgliedern und einen geringeren Einsatz formalisierter Prozesse charakterisiert werden können (z.B. Falkner und Hiebl 2015; Supyuenyong et al. 2009; Nguyen und Bryant 2004). Allerdings wurde bislang in der Forschung unzureichend thematisiert, in wie weit bzw. wofür derlei informelle Bestandteile eines Controlling-Packages in KMU verwendet werden. Neben dieser eher deskriptiv orientierten Frage wäre wiederum spannend, welche informellen Controlling-Instrumente in bestimmten Typen von KMU bzw. Situationen in KMU besser zur Verhaltenssteuerung geeignet sind, um diesbezüglich Handlungsvorschläge für die KMU-Praxis ableiten zu können.

IV. Abschließende Kommentare

Wie dieser einführende Beitrag zeigen sollte, besteht in der Praxis und Forschung zu Controlling in KMU aktuell eine hohe Dynamik. Mit diesem Sonderheft soll ein Beitrag zum besseren Verständnis der Spezifika und aktuellen Entwicklungen in diesem Feld geleistet werden. Nichtsdestotrotz verbleiben – wie oben skizziert – viele offene und lohnenswerte Forschungsfragen und -themen. Die Beantwortung dieser und weiterer Fragen eröffnet somit genügend Raum für weitere Forschung zu Controlling in und für KMU, was für das Forschungsfeld eine weiterhin fruchtbare Zukunft erahnen lässt.

Wir hoffen, dass die in diesem Sonderheft zusammengestellten Beiträge sowohl bei der Leserschaft der ZfKE als auch bei einem breiteren Publikum auf Interesse stoßen werden. Viele Akteure haben an diesem Sonderheft mitgewirkt und ihnen allen gebührt unser Dank. Zunächst möchten wir uns bei den Autor/innen der Beiträge dieses Sonderhefts bedanken, die in mehreren Überarbeitungsrunden intensiv an der Weiterentwicklung ihrer Manuskripte gearbeitet haben. Wir freuen uns, dass unser Call for Papers auch über den deutschsprachigen Raum hinaus Gehör fand und in diesem Sonderheft nun Autor/innen von Hochschulen aus Deutschland, Irland, Österreich und dem Vereinigten Königreich vertreten sind.

Unser Dank gilt auch dem früheren Herausgeberteam der ZfKE – insbesondere dem früheren Chefredakteur Prof. Dr. Dr. Sascha Kraus – für die Ermöglichung dieses Sonderhefts. Ebenso möchten wir der aktuellen Chefredakteurin Prof. Dr. Beate Cesigner sowie der Redaktionsleitern Dr. Katharina Fellnhofner für ihre umfangreiche Unter-

stützung danken. Die wissenschaftlichen Beiträge dieses Sonderhefts durchliefen alleamt ein doppelblindes Begutachtungsverfahren über mehrere Runden. Unserer besonderer Dank gilt daher schließlich den externen Gutachter/innen, die mit ihren vielen wertvollen Anregungen und Kommentaren entscheidend dazu beigetragen haben, die besten Einreichungen für die Publikation in diesem Sonderheft auszuwählen und weiterzuentwickeln. Folgende Kolleg/innen haben als externe Gutachter für dieses Sonderheft mitgewirkt (ein/e externe/r Gutachter/in zog es vor, nicht genannt zu werden):

- Prof. Dr. Leo Chini, Wirtschaftsuniversität Wien
- Dr. Klaus Derfuß, Fernuniversität Hagen
- Dr. Bernhard Gärtner, Johannes Kepler Universität Linz
- Ass.-Prof. Dr. Birgit Grüb, Johannes Kepler Universität Linz
- Prof. Dr. Thomas Günther, Technische Universität Dresden
- Prof. Dr. Gernot Mödritscher, Alpen Adria Universität Klagenfurt
- Prof. Dr. Herbert Neubauer, Wirtschaftsuniversität Wien
- Prof. Dr. Andreas Taschner, European School of Business Reutlingen
- Dr. Patrick Ulrich, Otto-Friedrich-Universität Bamberg

Literatur

- Ayyagari, M., Beck, T. und Demirguc-Kunt, A. (2007): Small and Medium Enterprises Across the Globe. In: Small Business Economics, 29 (4), 415–434.*
- Beck, T. und Demirguc-Kunt, A. (2006): Small and medium-size enterprises: Access to finance as a growth constraint. In: Journal of Banking & Finance, 30 (11), 2931–2943.*
- Beck, T., Demirguc-Kunt, A. und Levine, R. (2005a): SMEs, Growth, and Poverty: Cross-Country Evidence. In: Journal of Economic Growth, 10 (3), 199–229.*
- Beck, T., Demirguc-Kunt, A. und Maksimovic, V. (2005b): Financial and Legal Constraints to Growth: Does Firm Size Matter? In: The Journal of Finance, 60 (1), 137–177.*
- Becker, W. und Ulrich, P. (2009a): Mittelstand, KMU und Familienunternehmen in der Betriebswirtschaftslehre. In: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 38 (1), 2–7.*
- Becker, W. und Ulrich, P. (2009b): Spezifika des Controllings im Mittelstand: Ergebnisse einer Interviewaktion. In: Zeitschrift für Controlling & Management, 53 (5), 308–316.*
- Becker, W., Ulrich, P. und Botzkowski, T. (2015): Einfluss der Unternehmensgröße auf den Implementierungsstand von Kostenrechnungssystemen in deutschen Unternehmen. In: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, 63 (3-4).*
- Brandl, J. und Fink, M. (2008): Hat die Betriebsgröße einen Einfluss auf das Spektrum der Maßnahmen zur betrieblichen Gesundheitsförderung? In: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, 56 (3), 127–147.*
- Carpenter, M. A., Geletkanycz, M. A. und Sanders, W. G. (2004): Upper Echelons Research Revisited: Antecedents, Elements, and Consequences of Top Management Team Composition. In: Journal of Management, 30 (6), 749–778.*
- Chini, L. W. (2004): Das Verhalten der Überbergeneration bei der Unternehmensübergabe: Zwei typisierende Fälle. In: Zeitschrift für Organisation, 73 (5), 270–275.*
- Chrisman, J. J., Chua, J. H. und Litz, R. A. (2004): Comparing the Agency Costs of Family and Non-Family Firms: Conceptual Issues and Exploratory Evidence. In: Entrepreneurship Theory and Practice, 28 (4), 335–354.*

- Chrisman, J. J. und Patel, P. C.* (2012): Variations in R&D Investments of Family and Nonfamily Firms: Behavioral Agency and Myopic Loss Aversion Perspectives. In: *Academy of Management Journal*, 55 (4), 976–997.
- Christauskas, C. und Miseviciene, R.* (2012): Cloud–Computing Based Accounting for Small to Medium Sized Business. In: *Engineering Economics*, 23 (1), 14–21.
- Dekker, J. C., Lybaert, N., Steijvers, T., Depaire, B. und Mercken, R.* (2013): Family Firm Types Based on the Professionalization Construct: Exploratory Research. In: *Family Business Review*, 26 (1), 81–99.
- Duller, C., Feldbauer-Durstmüller, B. und Mitter, C.* (2011): Corporate Governance and Management Accounting in Family Firms: Does Generation Matter? In: *International Journal of Business Research*, 11 (1), 29–46.
- Ewert, R. und Wagenhofer, A.* (2014): *Interne Unternehmensrechnung*, 8. Aufl., Heidelberg: Springer.
- Falkner, E. M. und Hiebl, M. R. W.* (2015): Risk management in SMEs: a systematic review of available evidence. In: *The Journal of Risk Finance*, 16 (2), 122–144.
- Feldbauer-Durstmüller, B., Duller, C., Mayr, S., Neubauer, H. und Ulrich, P.* (2012): Controlling in mittelständischen Familienunternehmen: Ein Vergleich von Deutschland und Österreich. In: *Zeitschrift für Controlling & Management*, 56 (6), 408–413.
- Feldbauer-Durstmüller, B., Wimmer, B. und Duller, C.* (2007): Controlling in österreichischen Familienunternehmen: dargestellt am Bundesland Oberösterreich. In: *Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung*, 18 (4), 427–443.
- Ferreira, A. und Otley, D.* (2009): The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. In: *Management Accounting Research*, 20 (4), 263–282.
- Frank, H., Güttel, W. H. und Weismeyer-Sammer, D.* (2010): Ambidexterity in Familienunternehmen: Die Top-Management-Familie als Innovationsinkubator, in: Schreyögg, G. und Conrad, P. (Hrsg.): *Organisation und Strategie: Managementforschung* 20, Wiesbaden: Gabler, 183–222.
- García Pérez de Lema, D. und Duréndez, A.* (2007): Managerial behaviour of small and medium-sized family businesses: An empirical study. In: *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 13 (3), 151–172.
- García-Castro, R. und Casasola, M. J.* (2011): A set-theoretic analysis of the components of family involvement in publicly listed and major unlisted firms. In: *Journal of Family Business Strategy*, 2 (1), 15–25.
- Gärtner, B. und Slacik, J.* (2015): Die Rolle des Controllings bei der ERP-System-Nutzung: Qualitativ-empirische Ergebnisse aus deutschsprachigen Mittelunternehmen. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 63 (3-4).
- Grabner, I. und Moers, F.* (2013): Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. In: *Accounting, Organizations and Society*, 38 (6-7), 407–419.
- Günther, T. W.* (2013): Conceptualisations of ‘controlling’ in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks. In: *Journal of Management Control*, 23 (4), 269–290.
- Günther, T. und Schomaker, M.* (2012): 10 Thesen für mehr Effizienz in der Planung mittelständischer Unternehmen. In: *Zeitschrift für Controlling & Management*, 56 (Sonderheft 3), 18–30.
- Hack, A.* (2009): Sind Familienunternehmen anders? Eine kritische Bestandsaufnahme des aktuellen Forschungsstands. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 79 (Sonderheft 2), 1–29.

-
- Halabi, A. K., Barrett, R. und Dyt, R. (2010):* Understanding financial information used to assess small firm performance. In: *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7 (2), 163–179.
- Hambrick, D. C. (2007):* Upper Echelons Theory: An Update. In: *Academy of Management Review*, 32 (2), 334–343.
- Hambrick, D. C. und Mason, P. A. (1984):* Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers. In: *Academy of Management Review*, 9 (2), 193–206.
- Hayton, J. C. (2003):* Strategic human capital management in SMEs: An empirical study of entrepreneurial performance. In: *Human Resource Management*, 42 (4), 375–391.
- Hiebl, M. R. W. (2014):* Upper echelons theory in management accounting and control research. In: *Journal of Management Control*, 24 (3), 223–240.
- Hiebl, M. R. W., Duller, C., Feldbauer-Durstmüller, B. und Ulrich, P. (2015):* Family Influence and Management Accounting Usage: Findings from Germany and Austria. In: *Schmalenbach Business Review*, 67 (3), 368–404.
- Hiebl, M. R. W. und Feldbauer-Durstmüller, B. (2012):* Corporate-Governance-Strukturen in Familienunternehmen und der Einsatz von Controlling: Einflussfaktoren der Controlling-Nutzung. In: *Zeitschrift für Corporate Governance*, 7 (2), 53–58.
- Hiebl, M. R. W., Feldbauer-Durstmüller, B. und Duller, C. (2013a):* Die Organisation des Controllings in österreichischen und bayerischen Familienunternehmen. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 61 (1-2), 83–114.
- Hiebl, M. R. W., Feldbauer-Durstmüller, B. und Duller, C. (2013b):* The changing role of management accounting in the transition from a family business to a non-family business. In: *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9 (2), 119–154.
- Hiebl, M. R. W., Feldbauer-Durstmüller, B., Duller, C. und Neubauer, H. (2012):* Institutionalisation of Management Accounting in Family Businesses: Empirical Evidence from Austria and Germany. In: *Journal of Enterprising Culture*, 20 (4), 405–436.
- IFERA (2003):* Family Businesses Dominate: Families are the key players around the world, but prefer the backstage positions. In: *Family Business Review*, 16 (4), 235–239.
- Jensen, M. C. und Meckling, W. H. (1976):* Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. In: *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305–360.
- Johnsen, G. J. und McMahon, R. G. P. (2005):* Owner-manager Gender, Financial Performance and Business Growth amongst SMEs from Australia's Business Longitudinal Survey. In: *International Small Business Journal*, 23 (2), 115–142.
- Klein, S. B. (2000):* Family Business in Germany: Significance and Structure. In: *Family Business Review*, 13 (3), 157–181.
- Klein, S. B. (2008):* Corporate Governance in Familienunternehmen. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 56 (1-2), 18–35.
- Klein, S. B. (2009):* Komplexitätstheorem der Corporate Governance in Familienunternehmen. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 79 (Sonderheft 2), 63–82.
- Kraus, S., Harms, R. und Fink, M. (2011):* Family firm research: sketching a research field. In: *International Journal of Entrepreneurship and Innovation Management*, 13 (1), 32–47.
- Kristandl, G., Quinn, M. und Strauß, E. R. (2015):* Controlling und Cloud Computing: Wie die Cloud den Informationsfluss in KMU ändert. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 63 (3-4).

-
- Kropfberger, D. und Mödritscher, G. (2002):* Der Generationenwechsel als Herausforderung in der Entwicklung von Familienunternehmen. In: *MER - Journal für Management und Entwicklung*, 4 (2), 108–114.
- Küpper, H.-U., Moog, P. und Sandner, K. (2015):* Untersuchungsrahmen der Beziehungen zwischen Typen von Familienunternehmen, Corporate Governance und Controlling. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 63 (3-4).
- Lavia López, O. und Hiebl, M. R. W. (2015):* Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. In: *Journal of Management Accounting Research*, 27 (1), 81–119.
- Littkemann, J., Derfuß, K., Fietz, A. und Weyrauch, K. (2015):* Besonderheiten der Unternehmensbewertung von KMU aus Sicht eines Kaufinteressenten, in: Becker, W. und Ulrich, P. (Hrsg.): *BWL im Mittelstand: Grundlagen - Besonderheiten - Entwicklungen*, Stuttgart: Kohlhammer, 654–669.
- Lloyd-Reason, L. und Mughan, T. (2002):* Strategies for internationalisation within SMEs: the key role of the owner-manager. In: *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 9 (2), 120–129.
- Lohr, M. (2012):* Specificities of Managerial Accounting at SMEs: Case Studies from the German Industrial Sector. In: *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 25 (1), 35–55.
- Malmi, T. (2013):* Management control as a package: The need for international research. In: *Journal of Management Control*, 23 (4), 229–231.
- Malmi, T. und Brown, D. A. (2008):* Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. In: *Management Accounting Research*, 19 (4), 287–300.
- Mayr, A. (2015):* Controlling in Klein- und Kleinstunternehmen durch Steuerberater. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 63 (3-4).
- Mayr, S. (2010):* Stakeholdermanagement in der Unternehmenskrise: Eine unternehmensethische Betrachtung, Wiesbaden: Gabler.
- Messner, M., Becker, A., Schäffer, U. und Binder, C. (2008):* Legitimacy and Identity in Germanic Management Accounting Research. In: *European Accounting Review*, 17 (1), 129–159.
- Mitchell, F. und Reid, G. C. (2000):* Problems, challenges and opportunities: The small business as a setting for management accounting research. In: *Management Accounting Research*, 11 (4), 385–390.
- Mitter, C. (2012):* Banken in der Krise kleiner und mittlerer Unternehmen: ein Forschungsüberblick. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 60 (4), 261–293.
- Mitter, C. (2014):* Controlling in Familienunternehmen. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 62 (4), 345–352.
- Moog, P., Mirabella, D. und Schleppehorst, S. (2011):* Owner orientations and strategies and their impact on family business. In: *International Journal of Entrepreneurship and Innovation Management*, 13 (1), 95–112.
- Neubauer, H. (2003):* The Dynamics of Succession in Family Businesses in Western European Countries. In: *Family Business Review*, 16 (4), 269–281.
- Nguyen, T. V. und Bryant, S. E. (2004):* A Study of the Formality of Human Resource Management Practices in Small and Medium-Size Enterprises in Vietnam. In: *International Small Business Journal*, 22 (6), 595–618.
- Ossadnik, W., Barklage, D. und van Lengerich, E. (2004):* Controlling im Mittelstand: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: *Controlling*, 16 (11), 621–630.
- Posch, A. und Speckbacher, G. (2012):* Führung in Familienunternehmen: Besonderheiten der Entscheidungsfindung und Verhaltenssteuerung und deren Auswirkung auf

- den Unternehmenserfolg. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 82 (Sonderheft 3), 5–23.
- Prencipe, A., Bar-Yosef, S. und Dekker, H. C.* (2014): Accounting Research in Family Firms: Theoretical and Empirical Challenges. In: *European Accounting Review*, 23 (3), 361–385.
- Rautenstrauch, T. und Müller, C.* (2005): Verständnis und Organisation des Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen. In: *Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung*, 16 (2), 189–209.
- Reheul, A.-M. und Jorissen, A.* (2014): Do management control systems in SMEs reflect CEO demographics? In: *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 21 (3), 470–488.
- Richter, C., Alwis, R. S.-d. und Jötten, M.* (2014): Crowdsourcing als Chance für mittelständische Unternehmen. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 62 (1), 1–29.
- Rohlfing-Bastian, A. und Sandner, K.* (2014): Optimal Distribution of Earnings between Partners in Family Firm Contracting. In: *Schmalenbach Business Review*, 66 (2), 132–163.
- Rößl, D., Weismeyer-Sammer, D. und Lang, R.* (2010): Sozialkapital als Basis für das Lobbying von KMU. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 58 (2), 141–156.
- Salvato, C. und Moores, K.* (2010): Research on Accounting in Family Firms: Past Accomplishments and Future Challenges. In: *Family Business Review*, 23 (3), 193–215.
- Sandelin, M.* (2008): Operation of management control practices as a package: A case study on control system variety in a growth firm context. In: *Management Accounting Research*, 19 (4), 324–343.
- Schachner, M., Speckbacher, G. und Wentges, P.* (2006): Steuerung mittelständischer Unternehmen: Größeneffekte und Einfluss der Eigentums- und Führungsstruktur. In: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 76 (6), 589–614.
- Schäffer, U.* (2013): Management accounting research in Germany: From splendid isolation to being part of the international community. In: *Journal of Management Control*, 23 (4), 291–309.
- Seal, W.* (2006): Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. In: *Management Accounting Research*, 17 (4), 389–408.
- Songini, L., Gnan, L. und Malmi, T.* (2013): The role and impact of accounting in family business. In: *Journal of Family Business Strategy*, 4 (2), 71–83.
- Speckbacher, G. und Wentges, P.* (2012): The impact of family control on the use of performance measures in strategic target setting and incentive compensation: A research note. In: *Management Accounting Research*, 23 (1), 34–46.
- Storey, D. J.* (1994): *Understanding the small business sector*, London: Thomson Learning.
- Strauß, E., Quinn, M. und Kristandl, G.* (2015): Möglichkeiten und Grenzen eines IT-gestützten Controlling- und Reportingsystems für mittelständische Unternehmen mit mobilen Endgeräten. In: *Controlling*, 27 (6), 313–317.
- Supyuenyong, V., Islam, N. und Kulkarni, U.* (2009): Influence of SME characteristics on knowledge management processes. In: *Journal of Enterprise Information Management*, 22 (1/2), 63–80.
- Taschner, A.* (2012): Umsetzungsoptionen eines KMU-spezifischen Kennzahlen-Managements. In: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship*, 60 (2), 111–135.

- Wagenhofer, A.* (2006): Management Accounting Research in German-Speaking Countries. In: *Journal of Management Accounting Research*, 18, 1–19.
- Wagenhofer, A.* (2010): Corporate Governance und Controlling, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.): *Controlling und Corporate Governance-Anforderungen*, Berlin: Erich Schmidt, 1–22.
- Westhead, P.* und *Howorth, C.* (2007): ‘Types’ of private family firms: An exploratory conceptual and empirical analysis. In: *Entrepreneurship & Regional Development*, 19 (5), 405–431.