

Target Costing

Internationaler Controller Verein eV
Geschäftsstelle
Postfach 11 68, D-82116 Gauting
Leutstettener Str. 2, D-82131 Gauting
Telefon +49 - 89 - 89 31 34 - 20
Telefax +49 - 89 - 89 31 34 - 31
www.controllerverein.com
verein@controllerverein.de

Controlling-Kompetenz-Adresse



**Internationaler
Controller Verein**

Controlling-Kompetenz-Adresse



**Internationaler
Controller Verein**

Target Costing

1	Vorbemerkung und Grundanliegen	3
2	Arbeitsschritte bei der Anwendung des Target Costing	6
3	Erfordernisse zur erfolgreichen Anwendung des Target Costing	12
3.1	Integration des Target Costing in den unternehmerischen Gesamtprozess	12
3.2	Ermittlung und Begründung des Target Price	16
3.3	Ableitung des Target Profit	16
3.4	Ableitung und Behandlung der Target Cost	17
4	Ausblick und Empfehlungen	23
4.1	Ausblick: Entwicklung zu einem Target-Management	23
4.2	Wirkungen und Empfehlungen	25
5	Zitierte Literatur und weitergehende Literaturhinweise	26

1 Vorbemerkung und Grundanliegen

Target Costing ist seit mehreren Jahren in aller Munde. Die Theorie versucht, **ein eigentlich ganz normales betriebswirtschaftliches Denken** theoretisch und methodisch zu durchdringen und Handlungsanleitungen für die Praxis zu erarbeiten. Die Praxis ist bemüht, dieses Denken möglichst effizient umzusetzen.

Seit Mitte der 90er Jahre des vorigen Jahrhunderts gibt es – nach schwerfälligem Beginn – eine Vielzahl von theoretischen Darstellungen sowie von Informationen über praktisches Handhaben. Nachfolgend wird auf das **wesentliche** Anliegen fokussiert.

Eine sinnvolle, erfolgreiche Unternehmensführung erfordert, aus dem Markt abgeleitete Produkte und Produktentwicklungen mit vom Markt geforderten Gebrauchseigenschaften (Produktfunktionen) umfassend zu realisieren. **Kundenorientierung** (Marktorientierung) ist der Maßstab.

Es gilt also, insbesondere mit neuen Erzeugnissen solche Gebrauchswerte bereitzustellen, die den aktuellen und künftigen Anforderungen der Kunden entsprechen und über möglichst niedrige Kosten realisiert werden. Zum Zeitpunkt der Entscheidung über ein neues Produkt ist deshalb die Einhaltung der Relation

$$I_{GW} > I_P > I_K$$

zu fordern, womit Hersteller- und Anwendernutzen erzielt werden. Es bedeuten:

I_{GW} Index (der Entwicklung) des Gebrauchswertes als Gesamtheit der vom Anwender nutzbaren, durch die Gebrauchseigenschaften vermittelten Funktionen;

I_P Index (der Entwicklung) des Preises des neuen Erzeugnisses gegenüber dem Vergleichserzeugnis;

I_K Index (der Entwicklung) der Kosten des neuen Erzeugnisses gegenüber einem Vergleichserzeugnis.

(Bei dieser Betrachtung wird davon ausgegangen, dass die meisten neuen Produkte irgendein Vorgängerprodukt mit einer gewissen Vergleichbarkeit aufweisen.)

Um das zu erreichen, ist ein aktives Zielkostenmanagement erforderlich. Dieses besteht aus einer marktorientierten Planung der Zielkosten, den Maßnahmen zu einer möglichst frühzeitigen Beeinflussung der Kosten sowie der kostenorientierten Koordination **aller** Beteiligten am Prozess der Produktrealisierung.

Target Costing, ein aktuelles Instrument des Zielkostenmanagements, das in den siebziger Jahren in japanischen Unternehmen konsequent eingeführt wurde, geht in seiner Reinform auf Sakurai zurück, der das „Grundmodell des Genka-Kikaku“ (siehe Abb. 1) entwickelte.

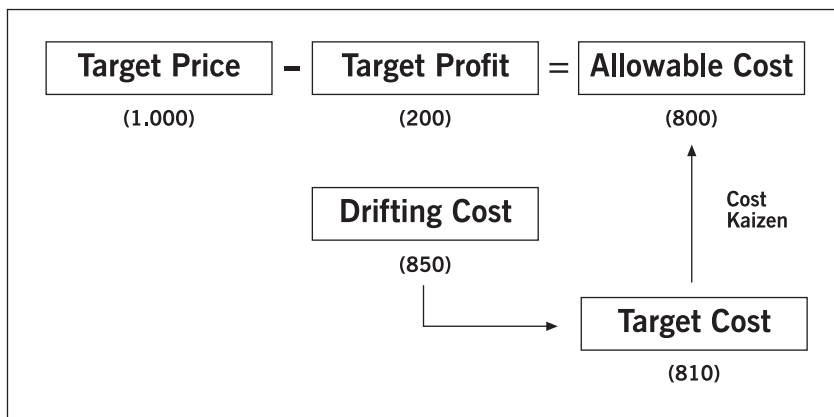


Abb. 1: Grundmodell des Genka-Kikaku

Ausgangspunkt ist der auf Grund konkreter Kundenwünsche (Marktanforderungen) bestimmte bzw. möglicherweise zu realisierende Preis (Target Price). Unter Abzug eines durch das Produkt, aus der Unternehmensstrategie abgeleiteten, zu erbringenden Gewinns (Target Profit) ergeben sich maximal zulässige, vom Markt erlaubte Kosten (Allowable

Cost). Diese Kosten (was **darf** das Produkt kosten) bilden eine Obergrenze, die unbedingt eingehalten werden muss, weil anderenfalls Gewinnbestandteile verloren gehen oder Verluste eintreten. Diesen Allowable Cost werden geschätzte Kosten auf der Grundlage **vorhandener** Fertigungs- und Entwicklungsbedingungen gegenübergestellt (Drifting Cost), die normalerweise höher sind und demzufolge einen Kostenreduzierungsbedarf auslösen. Daraus werden **Zielkosten** (Target Cost) abgeleitet, die unter Berücksichtigung im späteren Produktrealisierungsprozess gegebener weiterer Kostensenkungswirkungen (Cost-Kaizen) die Einhaltung der Allowable Cost sichern.

Das **Neue** dieses Denkansatzes besteht in dem **Ausgangspunkt „Markt“**. Durch eine Vielzahl marketingorientierter Instrumente, insbesondere unter Anwendung der Conjoint Analyse u.a. Instrumente zur Ableitung und Wichtung von Kundenwünschen, wird ermittelt, was ein Produkt kosten **darf!** Eigentlich doch eine sehr normale betriebswirtschaftlich orientierte unternehmerische Denkweise!

Auf der Basis dieser Grundüberlegung erfolgt die **Entscheidung über ein neues Produkt**. Das setzt voraus, dass die Zielkosten (Target Cost) durch detaillierte **Aufspaltung** nach Produktfunktionen, diese realisierende Produktkomponenten (-baugruppen) und -einzelteile aufgeschlüsselt werden. Eine solche Zielkostenspaltung ermöglicht, auf **jeder** „Ebene“ konkrete Maßnahmen zur Kostensenkung bis zur Zielkostenerreichung durchzusetzen.

Hierbei ergibt sich eine weitere (relativ) neue Anforderung, nämlich eine detaillierte Aufschlüsselung der Zielkosten **bereits im Entscheidungsprozess**. Gut arbeitende Unternehmen haben ein solches Anliegen ebenfalls schon realisiert. In zahlreichen Unternehmen ergeben sich jedoch teilweise erhebliche Probleme bei der Realisierung. Deshalb werden nachfolgend im Punkt 2 die Arbeitsschritte des Target Costing (Genka-Kikaku) nach Tanaka am Beispiel eines Füllfederhalters kurz erläutert. Zuvor sei ergänzt, dass analoge Überlegungen selbstverständlich auch bei bereits in der Produktion befindlichen Erzeugnissen anwendbar sind.

2 Arbeitsschritte bei der Anwendung des Target Costing

Auf der Grundlage konkreter Marktanforderungen, selbstverständlich unter Einbringung **eigener** Gestaltungspotenziale im Unternehmen, wird die Funktionsstruktur des neuen Produkts bestimmt. Hierbei unterscheidet man häufig in sogenannte harte (die technische Funktionalität widerspiegelnde) und weiche (die unmittelbare Handhabung beeinflussende) **Funktionen** (siehe Abb. 2 und 3). Diese detaillierten Funktionen werden durch Expertengremien unter Einbeziehung ergänzender Hilfsmittel wie Kundenbefragungen, Analyse von Konkurrenzprodukten u.ä. entsprechend ihrem Anteil an der Gesamtfunktionserfüllung gewichtet (siehe Abb. 4). Anschließend wird weiterhin durch Expertengremien bestimmt, welche **Komponente/Baugruppe** des künftigen Produkts welchen Anteil an der Funktionserfüllung hat (siehe Abb. 5). Wenn, abgeleitet aus der Produktstruktur, daraufhin der Anteil der Kosten der Komponente/Baugruppe an den Gesamtkosten (Zielkosten) des neuen Produkts ermittelt wird, kann eine Gegenüberstellung zwischen anteiliger Funktionsrealisierung und Komponentenkostenanteil erfolgen (siehe Abb. 6).

Input für eine kundenorientierte Zielkostenspaltung muss demzufolge eine Gewichtung der Produktmerkmale aus der subjektiven Kundensicht sein. Hierfür bietet sich die Conjoint Analyse in Verbindung mit dem Quality Function Deployment (QFD) an. Mit Hilfe der Conjoint Analyse werden Nutzenbeiträge der Produktmerkmale gewonnen, die eine Gewichtung der Merkmale aus Kundensicht widerspiegeln. Mit dem QFD werden anschließend diese relativen Wertigkeiten der Produktmerkmale in relative Wertigkeiten der Produktkomponenten „übersetzt“. Hierzu wird zunächst unternehmensintern ermittelt, welche Komponenten in welchem Maße die Produktmerkmale erfüllen. Der dazu nötige Diskussionsprozess hat sich als wertvoller Bestandteil des gesamten Target Costing-Prozesses erwiesen. Ergebnis des QFD sind die Bedeutungsgrade einer Komponente, ausgedrückt in Prozentzahlen.

Harte Funktionen am Beispiel eines Füllfederhalters

h1	=	markieren
h2	=	mit Tinte versorgen
h3	=	Tinte führen
h4	=	Spitze befestigen
h5	=	Tinte speichern
h6	=	Schaftraum bereitstellen
h7	=	Federhalter bereitstellen
h8	=	vor dem Auslaufen schützen
h9	=	Inneres schützen
h10	=	innere Teile versorgen
h11	=	Federring befestigen
h12	=	Verschlusskappe befestigen
h13	=	vor Tintenverdunstung schützen
h14	=	Tinte ansaugen
h15	=	Spitze schützen

Abb. 2: Definition harter Funktionen

Weiche Funktionen am Beispiel eines Füllfederhalters

w1	=	Schreibgefühl	w4	=	Schreibbild
w1-1	=	Geschmeidigkeit	w4-1	=	Farbqualität
w1-2	=	Federstrich	w4-2	=	Einheitlichkeit der Linienführung
w1-3	=	Tintenversorgung	w4-3	=	Farbkonsistenz
w1-4	=	Ausgeglichenheit der Spitze	w4-4	=	Tintenklecksen
			w4-5	=	Farbgleichmäßigkeit
w2	=	Design			
			w5	=	Gebrauchskomfort
w3	=	Aufmachung	w5-1	=	Kappen- und Federhalterpassform
w3-1	=	Darst. des Herstellernamens	w5-2	=	Größenkomfort
w3-2	=	Darst. des Produktnamens	w5-3	=	Halterungshandling
w3-3	=	Darst. der Tintenfarbe	w5-4	=	Fingerbeschmutzung
			w5-5	=	Handhabbarkeit

Abb. 3: Definition weicher Funktionen

Harte Funktionen	h1	h2	h3	h4	h5	h6	h7	h8	h9	h10	h11	h12	h13	h14	h15	Total
Teilgewichte	16,2	13,6	12,5	5,3	8,3	4,1	5,3	6,7	3,9	3,9	3,3	3,0	4,6	6,0	3,3	100%

Teilgewichte der harten Funktionen

Weiche Funktionen	w1	w2	w3	w4	w5	Total														
	w1-1	w1-2	w1-3	w1-4	w2-1	w2-2	w2-3	w2-4	w3-1	w3-2	w3-3	w4-1	w4-2	w4-3	w4-4	w4-5	w5-1	w5-2	w5-3	w5-4	w5-5
Teilgewichte	5,5	6,6	5,9	5,8	17,4	3,7	3,6	6,1	3,8	4,9	4,6	5,5	5,0	3,7	3,9	3,5	5,8	4,7	100%	

Teilgewichte der weichen Funktionen

KOMponente	HARTE FUNKTION							.....	Total
	h1	h2	h3	h4	h5	h6	h7		
Teilgewichte (%)	Markieren	Tintenversorgung	Tintenführung	Spitzenhalterung	Tintenspeicher	Schaffraummarkierung	Federhalterventilation		
	16,2	13,6	12,5	5,3	8,3	4,1	5,3	.....	100,0
K1 Tinte	35 5,7	40 5,4	33 4,1					.....	17,3
K2 Federspitze	35 5,7	60 8,2	33 4,1					.....	18,3
K3 Federring	10 1,6		10 1,3	100 5,3				.....	10,9
K4 Tintensauger			6 0,7		100 8,3			.....	9,7
K5 Griffel			4 0,5			50 2,0	32 1,7	.....	4,9
K6 Federhalter	20 3,2		10 1,3			50 2,1	32 1,7	.....	28,8
K7 Abschlusskappe								.....	2,8
K8 Luftraum			4 0,5				36 1,9	.....	3,4
K9 Schutzkappe								.....	3,9
	100	100	100	100	100	100	100	.....	100,0

Abb. 5: Teilgewichte der Komponenten für die harten Funktionen

Abb. 4: Teilgewichte der harten bzw. weichen Funktionen

Komponenten	Kostenanteil	Harte Funktionen		Weiche Funktionen	
		Teilgewichte	Zielkostenindex	Teilgewichte	Zielkostenindex
K1: Tinte	6,9	17,3	2,51	22,0	3,19
K2: Federspitze	18,5	18,3	0,99	16,9	0,91
K3: Federring	6,5	10,9	1,68	5,2	0,80
K4: Tintensauger	11,6	9,7	0,84	1,2	0,10
K5: Griffel	1,2	4,9	4,08	2,0	1,67
K6: Federhalter	36,3	28,8	0,79	31,0	0,85
K7: Abschlusskappe	3,9	2,8	0,72	1,7	0,44
K8: Luftraum	1,1	3,4	3,09	2,2	2,00
K9: Schutzkappe	14,0	3,9	0,28	17,8	1,27
Total:	100 %	100 %		100 %	

Abb. 6: Zielkostenindex für Komponenten

Der sich ergebende **Zielkostenindex** zeigt das Verhältnis von anteiliger Funktionserfüllung (unterteilt nach harten und weichen Funktionen) je Komponente und anteiligen Komponentenkosten. Anzustreben, aber praktisch nicht realisierbar, wäre ein Zielkostenindex von 1,0, weil in diesem Falle Grad der Funktionserfüllung und Kostenanteil je Komponente/Baugruppe übereinstimmen. Ein Zielkostenindex > 1 besagt, dass ein relativ hoher Grad der Funktionserfüllung mit relativ geringem Kostenanteil realisiert wird. Umgekehrt zeigt ein Zielkostenindex < 1 , dass die Funktionsrealisierung je Komponente/Baugruppe mit zu hohem Kostenanteil erfolgt. Hier ergeben sich unter Berücksichtigung der Bedeutung der Funktion und der realisierenden Komponente Erfordernisse zur gezielten Verbesserung dieses Verhältnisses. Schwerpunkte einer gezielten Einflussnahme lassen sich mit Hilfe eines auf dieser Grundlage gestalteten Zielkostenkontrolldiagramms (siehe Abb. 7) ableiten.

Diese Überlegungen sind sowohl für harte als auch für weiche Funktionen anzustellen. Dabei ist zu bedenken, welchen Stellenwert harte bzw. weiche Funktionen bei dem jeweiligen Produkt haben. Gegebenenfalls ist der Zielkostenindex aus der komponentenbezogenen Gesamtfunktionserfüllung abzuleiten.

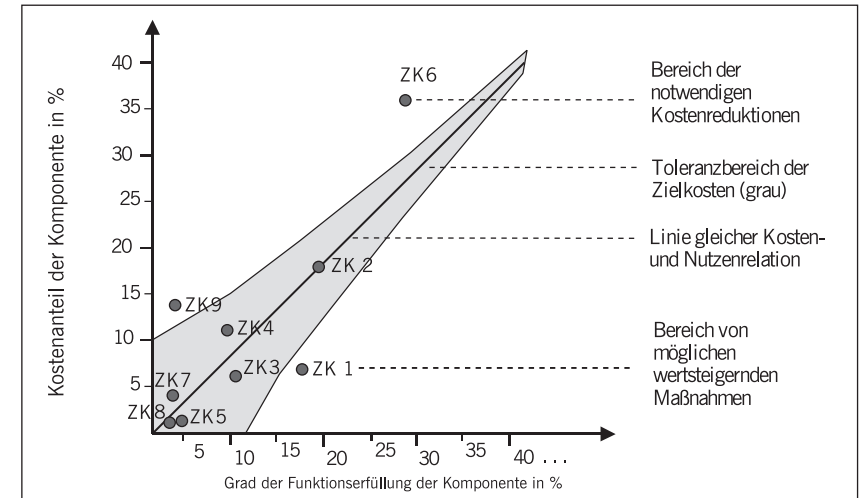


Abb. 7: Zielkostenkontrolldiagramm für harte Funktionen

Bei der Erarbeitung der dargestellten Arbeitsschritte des Genka-Kikaku ist zu bedenken, dass zahlreiche der zugrundeliegenden Aussagen **subjektiv** geprägt sind. Je besser es gelingt, diese Arbeitsschritte in hoher Qualität auszuführen, um so qualifizierter wird die darauf basierende Entscheidung und damit die Chance der künftigen Realisierung! Um subjektive Aussagen möglichst zu objektivieren, sollte Target Costing durch ein **kompetentes Team** geleitet und durchgesetzt werden. Dieses Team muss Vertreter aller am Produktentstehungs- und -realisierungsprozess Beteiligten, also beispielsweise aus Entwicklung, Konstruktion, Produktionsvorbereitung, Fertigung, Marketing, von Zulieferern und den (Produkt-)Controller integrieren.

Es muss nicht besonders betont werden, dass alle Überlegungen, die in dieser **Zielkostenfindungsphase** (= Bestimmung der Zielkosten insgesamt sowie deren fundierte Aufspaltung) erfolgen, innerhalb der nachfolgenden **Zielkostenrealisierungsphase** (Zielkostenerreichungsphase) verwirklicht werden müssen.

Soweit das Grundanliegen!

3 Erfordernisse zur erfolgreichen Anwendung des Target Costing

3.1 Integration des Target Costing in den unternehmerischen Gesamtprozess

Dieser kundenorientierte Denkansatz wirft vor allem bei der Entwicklung und Realisierung neuer Produkte in der Praxis eine Fülle von Problemen auf. Ein entscheidender Gradmesser für den W.E.G. (Wachstum, Entwicklung, Gewinn) eines Unternehmens zur langfristigen Existenzsicherung ist die Produktion neuer Erzeugnisse mit hohem Gebrauchswert und niedrigsten Herstellkosten, die kurzfristig und in bedarfsdeckenden Stückzahlen bereitgestellt werden.

Zur Verwirklichung einer solchen Zielstellung sind u.a. zwei Kriterien zu erfüllen:

- Dem Innovationsprozess müssen klare ökonomische Ziele zugrunde liegen.
- Diese ökonomischen Ziele müssen bereits im Entscheidungsprozess über die Innovation gesetzt werden. Das verlangt, bereits in Vorbereitung der Entscheidung die Wirkungen auf Kosten und Ergebnis des künftigen Erzeugnisses **über den gesamten Produktlebenszyklus sowie auf die unternehmerische Gesamteffizienz umfassend einzubeziehen**, um daraufhin die günstigsten Varianten und Lösungswege bestimmen zu können. Daraus folgt die Notwendigkeit, die Einflussfaktoren auf Kosten und Ergebnis zu diesem frühen Zeitpunkt besser beherrschbar zu machen.

Das wiederum erfordert, den vorbereitenden Prozessen (das sind die Prozesse **vor** der Fertigung) besonderes Augenmerk in der Unternehmensführung und damit auch im Controlling zu geben. Hier werden „die Tore geschossen“! Zahlreiche Autoren, u.a. Ehrlenspiel und Lindemann, belegen, dass in diesen Prozessen bereits über 70 % - 80 % der Kosten eines künftigen Erzeugnisses festgelegt werden, aber erst ca. 10 % - 20 % der Kosten entstehen (siehe Abb. 8).

Produktentwicklung ohne Prozess-Reengineering ist häufig nur die „halbe Miete“ - d.h. verschenkt Möglichkeiten zu höherer Effektivität und Effizienz. Insofern ist **immer** die Einheit von Produktentwicklung, Prozessentwicklung - auf der Grundlage der vorhandenen, ggf. zu schaffenden Potenziale - zu sehen!

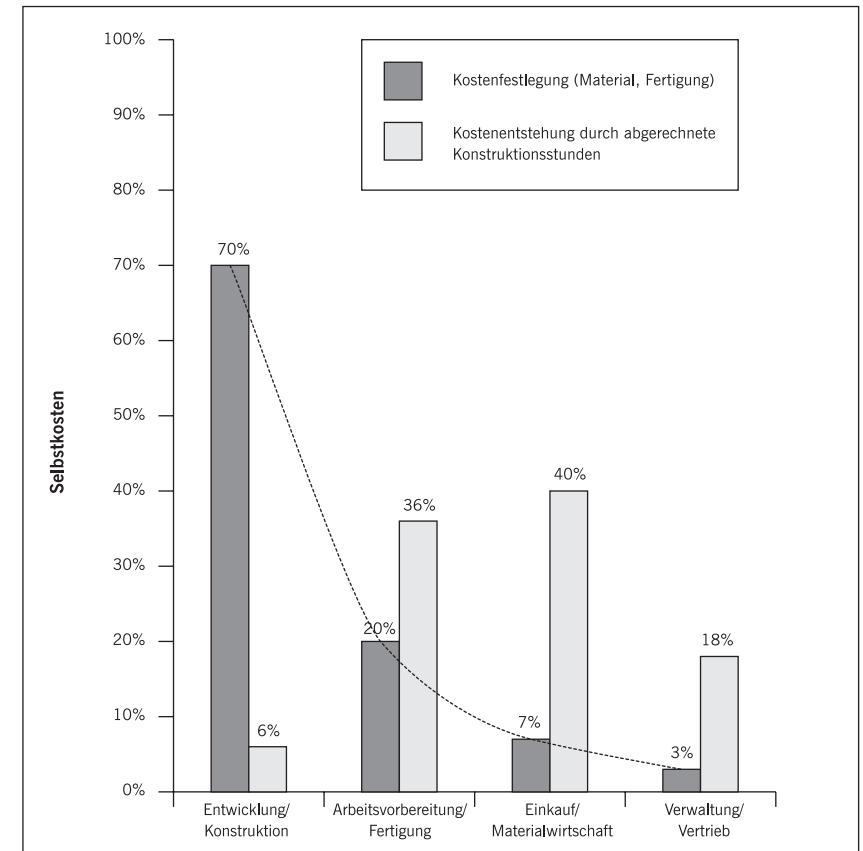


Abb. 8: Kostenfestlegung und -entstehung

Fundierte Entscheidungen im Rahmen der Produktentwicklung erfordern detaillierte analytische Vorbereitung. Durch die Analyse sind die Möglichkeiten zur qualifizierten Zielbestimmung einerseits und zur Beurteilung der Zielrealisierung, d.h. der konzipierten Produktentwicklung mit ihren Effekten, andererseits zu schaffen. Dabei ist die Analyse im Sinne des Target Costing nicht nur auf die Kosten zu orientieren. Vielmehr ist die Analyse der Kosten bei der Vorbereitung der Entscheidung **als Bestandteil der Gesamtanalyse aller effizienzbeeinflussenden Wirkungen** anzusehen, d.h. als Teil einer komplexen Aussage.

Aus Untersuchungen über Entscheidungsprozesse im Maschinen- und Fahrzeugbau ergeben sich vielfältige Erfahrungen, die auch für andere Bereiche und Zweige, teilweise modifiziert, genutzt werden sollten. Daraus resultieren folgende Fragen, die für fundierte Entscheidungen u.a. zu stellen sind:

- Wie ist die spezifische Marktsituation? Rechtfertigen die Marktanalysen und das mit der Neuentwicklung zu konzipierende Produktionsprofil die Durchführung der Produktentwicklung? Welche Vergleichsergebnisse wurden für die Entscheidung herangezogen?
- Welche Qualität besitzt das Rahmen-/Pflichten-/Lastenheft als inhaltliches Spiegelbild des F&E-Prozesses?
- Sind Effizienz u.a. Ziele vorgegeben und wie werden sie eingehalten?
- Ist die festgelegte lebenszyklusbezogene Kostenobergrenze unter den konkreten Realisierungsbedingungen einzuhalten bzw. welche Möglichkeiten müssen dazu noch erschlossen werden?
- Welcher finanzielle Aufwand unter Berücksichtigung der erforderlichen Investitionen ist notwendig, um die technische Zielstellung zu erreichen und die Aufnahme der Produktion zielgerecht sicherzustellen?
- Welcher personelle Aufwand ist notwendig, um die Zielstellung zu erreichen bzw. weiter zu verkürzen? Wie kann er abgedeckt werden?
- In welchem Maße sind Prozessanalysen zugrunde gelegt worden?

- Ist ein detaillierter Ablaufplan oder ein entsprechendes Netzwerk erarbeitet? Wird die vorgesehene Bearbeitungsdauer des Projekts eingehalten? Welche Arbeitsstufen werden für die Realisierung als notwendig angesehen?
- Sollen Zwischenverteidigungen durchgeführt werden? Mit welchem Inhalt?
- Entspricht die technische und ökonomische Aufgabenstellung den Anforderungen an eine hohe Leistungs- und Effizienzentwicklung des Unternehmens?
- Welche Recherchen zur Ermittlung nutzbarer technischer Ergebnisse sind durchgeführt worden?
- Welche Möglichkeiten der Kooperation und Lizenznahme wurden untersucht? Erfolgte eine Analyse der Schutzrechtsituation und die Durchführung schutzrechtlicher und lizenzwirtschaftlicher Maßnahmen?
- Wurden eine Einschätzung der Realisierbarkeit der materiell-technischen Voraussetzungen und eine Klärung der Zulieferungen vorgenommen?
- Erfolgt der zeitliche Forschungsablauf (Entwicklungstempo-Zeitvorlauf) nach am Markt orientierten Maßstäben?
- Kann mit der Produktionsaufnahme des neuen Erzeugnisses das Vorgängerzeugnis als veraltet erklärt werden?

3.2 Ermittlung und Begründung des Target Price

Der Kunde bestimmt, was er als Gebrauchswert (= Gesamtheit der vom Anwender nutzbaren, über die Gebrauchseigenschaften vermittelten Funktionen) will und folglich bereit ist zu bezahlen. Dabei ist zu beachten, dass auf der Grundlage einer strategischen Analyse, die die **Markt-, Unternehmens- und Technologieentwicklung** einbezieht, die Produktinnovation i.a. eine **Einheit** von Kundenwünschen und Realisierungsmöglichkeiten darstellt.

Ein wesentliches Instrument zur Objektivierung ist die **Conjoint Analyse**. Mit der Conjoint Analyse wird die Brücke zum Kunden geschlagen. Sie ist ein Verfahren zur Messung psychologischer Werturteile und wird der Wahrnehmungs- und Präferenzforschung zugeordnet. Sie hat grundsätzlich zwei Ziele. Einerseits soll sie den Beitrag von Merkmalsausprägungen und ihrer Teilnutzen auf die Präferenzbildung eines Konsumenten bestimmen. Andererseits soll sie ein aussagefähiges Modell zum Vorhersagen der Präferenzwirkungen von nicht abgefragten Merkmalskombinationen eines Produktes liefern.

3.3 Ableitung des Target Profit

Zur langfristigen Existenzsicherung des Unternehmens kann die spezifische Ableitung des Target Profit ausgewählter Produktinnovationen nur aus der Sicht des gesamten Produktions- und Leistungsprogramms erfolgen. Grundlage müssen das Gesamtunternehmen und seine strategischen Entwicklungstendenzen sein.

Als ein spezielles Instrument zur Profit-Vorgabe und -Beurteilung wird z.B. in der BMW AG seit Jahren eine „Modellrenditenrechnung“ genutzt. Die in diese Modellrendite einfließenden Faktoren Volumen, Preis, Projektkosten, Produktkosten, Investitionen, Vertriebskosten, Schlüsselumfänge wirken in unterschiedlicher Intensität auf die Rendite einer Modellklasse. Anhand von **Sensitivitäten** kann man ablesen, wie sich die Veränderung eines Faktors auf die Rendite auswirkt (siehe Abb. 9).

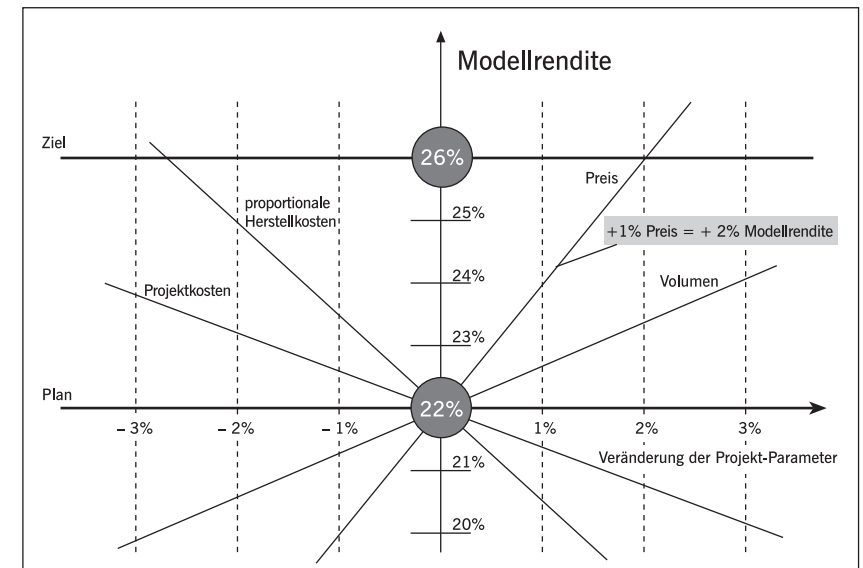


Abb. 9: Sensitivitätsspinne zur Modellrendite

3.4 Ableitung und Behandlung der Target Cost

Ein **besonderer Schwerpunkt** in der praktischen Umsetzung sind die Target Cost. Die Zielkostenspaltung, d.h. das Herunterbrechen der Targets nach Produktfunktionen **und/oder** Produktkomponenten, nach über den Produktlebenszyklus verteiltem anteiligen Einmalaufwand (= Projektkosten) sowie (wo sinnvoll und möglich) nach periodisch verteilten anteiligen Gemeinkosten stellt die Praxis vor besondere Probleme. Die Beziehungen zeigt Abb. 10.

Besonders wichtig ist es, die Target Cost zunächst aus einer (Grob-)Vorkalkulation, bereits im Entscheidungsprozess, abzuleiten (siehe Abb. 11) und daraufhin durch „Mitlaufende Kalkulation“ (siehe Abb. 12) die spezifische Zieluntersetzung der Produktkosten nach Produktkomponenten und -einzelteilen vorzugeben sowie den Zielerreichungsgrad kontinuierlich zu begleiten, d.h. zu kontrollieren und ggf. gegenzusteuern. Selbstverständlich wird mit zunehmender technisch/technologischer auch die betriebswirtschaftliche Realisierung immer fundierter. Wichtig ist jedoch, bereits mit dem Projektanstoß erste betriebswirtschaftliche Ziele vorzugeben, die mit jedem Erkenntnisfortschritt qualifiziert werden. Eine Einbeziehung von Benchmarking wird auch hierbei unerlässlich.

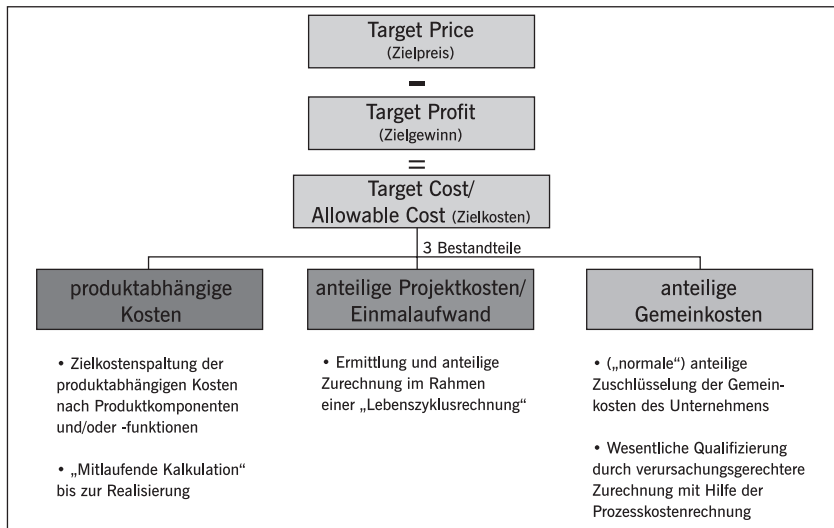


Abb. 10: Grundzusammenhänge des Target Costing

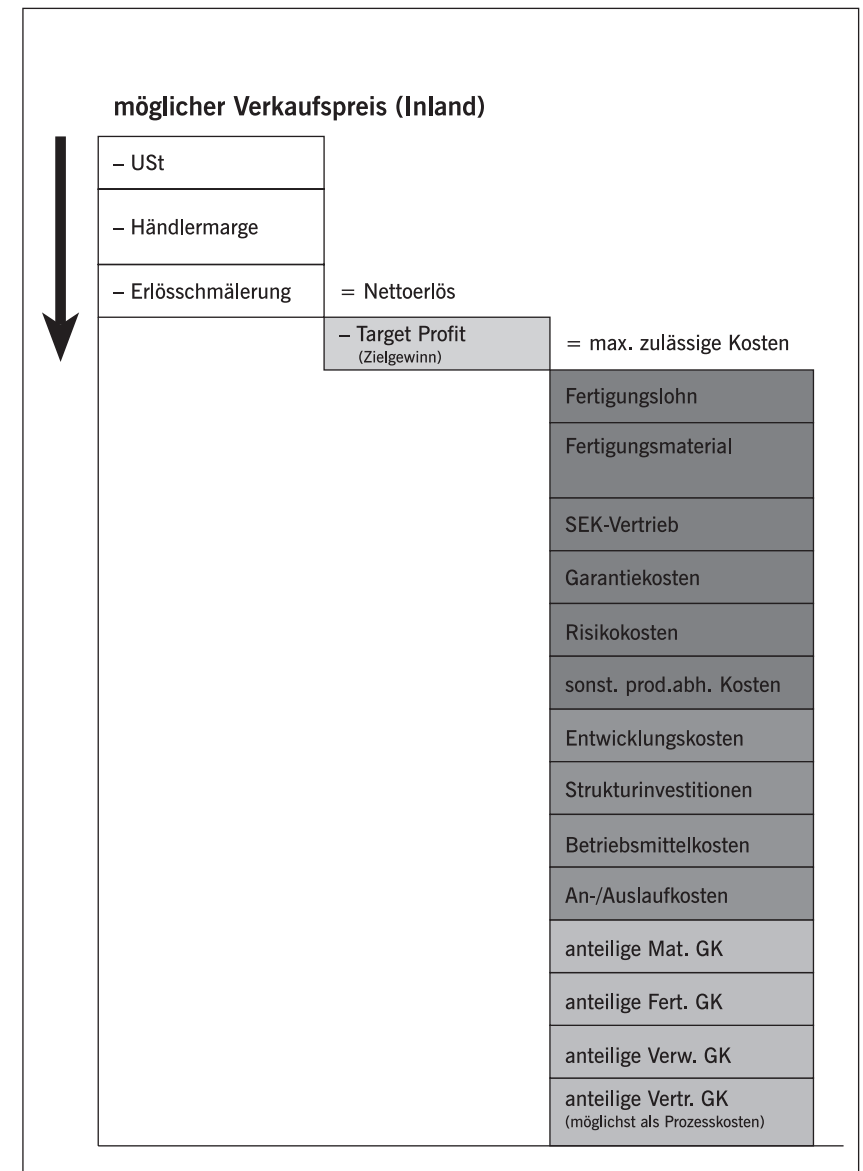


Abb. 11: (Grob-)Vorkalkulation als Entscheidungsgrundlage für Produktinnovation

Karosserie		Mitlaufende Kalkulation - Einzelkostenübersicht			
Datum: 27/01/03		Limousine, Typ . . . Monatsbericht 12/02			
Bereich: . . .		Konstruktionsgruppe: . . .			
Sachnummer (Position) lt. Grobkonzept, Stückliste o.ä	Gleich- teil, Neuteil	Titel/Bemerkung evtl. Maßnahmen gegenüber Vorgänger	Vorgabe Euro je Fzg.	MLK Euro je Fzg.	Differenz zu Vorgabe Euro je Fzg.
Stand 12/02					
		Rohkarosse Radlaufschalen, Vorstrebung, Abdicht. Ltr.hi., Boden, Tunnel, Res.r.mulde, Fed.b.tr. Windfang, Wasserk., Stirnwand Radh.vo.,Ltr.I,II, Kotflügel vorn Dach Radh.hi., Säule B/C/D, Seitenteil hi. Hinterwagen, Rückwand, Hutablage Frontklappe, Heckklappe Scharniere, Abschleppösen, Fanghaken, Puffer Peripherie Tank (Tankklappe) Halter Lack Abdichtungen Schall- u. Wärmedämmungen Stoßfänger, Pralldämpfer Dachleisten, Ziergitter, Blenden, Staukästen Preisreduz., Schrotterlös Teilezuordnung Vorhaltung Kaufteile Zuordnung auf Einzelteile Vorhaltung Mehrzeit Pressw; Rohb.; Lack; Rohrquerträger Sonstige etc.			
Stand 12/02					
Differenz zu Vormonat					

Abb. 12: Mitlaufende Kalkulation (Ausschnitt)

Nachfolgend sind in Anlehnung an Lindemann **ausgewählte Schritte zur Kostensenkung bei Produktentwicklungen** formuliert (siehe Abb. 13). Für die Grundschrirte Aufgabe klären, Lösungsalternativen suchen, die beste Variante auswählen sowie realisieren sind Teilschritte zur Erreichung und Unterbietung des Kostenziels mit Verantwortlichkeiten genannt sowie notwendige Informationen und Instrumente aufgezeigt. Nach einem solchen Algorithmus können neben Projekten zur Produktentwicklung auch andere Projekte systematisch bearbeitet werden.

Neben produktbezogenen Zielen sind auch für den **Einmalaufwand** (= Projektkosten) Targets vorzugeben. In Theorie und Praxis gibt es bereits Erfahrungen zur Bildung von Target Investments. Forschungsergebnisse und deren praktische Umsetzung für Projektkostenziele, insbesondere für Forschung und Entwicklung, liegen ebenfalls vor.

Besonders schwerwiegend ist die Entscheidung, in welchem Umfang **anteilige Gemeinkosten** dem neuen Produkt zugerechnet werden. Es ist bekannt, dass jede Gemeinkostenschlüsselung im Rahmen einer Vollkostenrechnung (Target Costing verlangt eine solche) zu fehlerhaften Entscheidungen führen kann (muss). Insofern ist es besonders wichtig, die Zurechnungsprozesse möglichst zu objektivieren und die geschlüsselten Volumina zu minimieren. Hierzu kann entscheidend die Prozesskostenrechnung beitragen (vgl. Statement Prozesskostenrechnung).

Zunehmend sind, gerade in Entwicklungsprozessen, auch materielle **und** zeitliche Vorgaben einzubeziehen. Häufig sind sie sogar die Grundlage für wertmäßige Entscheidungen. Ohne beispielsweise Entwicklungs- und Realisierungszeiten sowie in vorbereitenden Prozessen vorhandene und nutzbare materielle und zeitliche Kapazitäten (Musterbau, Erprobung, Modellbau) zu berücksichtigen, sind qualifizierte Entscheidungen nicht möglich.

4 Ausblick und Empfehlungen

4.1 Ausblick: Entwicklung zu einem Target-Management

Die unternehmerischen Realisierungsbedingungen für Leistung, Kosten und damit Gewinne haben sich in den letzten Jahren stark verändert. Wettbewerbsintensität und Umweltdynamik haben enorm zugenommen.

Die **Anforderungen an eine qualifizierte Umsetzung des Target Costing** sind hoch. Wer bereits Entscheidungen über künftige Produkte oberflächlich und fehlerhaft vorbereitet und trifft, verschenkt Erfolge in der Zukunft und gefährdet damit die längerfristige Existenz des Unternehmens. Insofern wird stärkere Kundenorientierung durch erfolgreiche Anwendung des Target Costing zu einem unerlässlichen Denken und Handeln.

In der Praxis gibt es, wie bereits kurz skizziert, zumindest in bestimmten Unternehmen sehr gute Erfahrungen bei der Umsetzung des Target Costing. Wichtig ist, dass sich **jedes** Unternehmen diesem Anliegen stellen muss. Was im Wesentlichen am Beispiel von Produktentwicklungen dargestellt wurde, gilt ähnlich auch für übrige Projekte. Auch kleine und mittlere Unternehmen müssen sich stellen, wenn sie längerfristig überleben wollen. Für unterschiedliche Branchen gilt es analog!

Untersuchungen über spezifische Anwendungen des Target Costing bei Dienstleistungen liegen teilweise bereits vor. Praxisergebnisse belegen, dass die dargestellten Grundsätze übertragbar und zumindest modifiziert anwendbar sind. Der Charakter von Handelsprozessen ist anderer Art und folglich höchstens ansatzweise für das Target-Costing-Denken zugänglich zu machen. Inwieweit Target Costing in Non-Profit-Organisationen genutzt werden kann, muss erst noch fundierter untersucht werden.

Um den genannten Anforderungen zukünftig besser gerecht werden zu können, **muss** unsere Informationsbasis aussagefähiger werden. Je qualifizierter die Information, um so besser ist die Entscheidung. Es müssen folglich, insbesondere auch durch die Kosten- und Leistungsrechnung, qualitative und quantitative Informationen für heutige und in die Zukunft gerichtete Entscheidungen bereitgestellt werden. Das führt weg von monatlichen o.ä. Informationsberichten hin zu für ausgewählte

(Ausgangspunkt: Welches Produkt mit welchen Funktionen wünscht der Kunde, und was ist er bereit, dafür zu bezahlen?)		Informationen und Hilfsmittel
Grundsätze 1 Aufgaben klären, Forderungen formulieren	Teilschritte zur Kostensenkung 1.1 Kostenziel, Wirtschaftlichkeitsziel (Produkt, Gesamt-, Selbst-, Herstellkosten) → Chef 1.2 Analyse ähnlicher Produkte. Kostenstruktur nach Produkt-Gesamtkosten und/oder nach Herstellkosten, bezogen auf Bauteile, Funktionen (z.B. Material-, Fertigungskosten aus Einzelzeiten, Rüstkosten). Fertigungsverfahren, Fremd-, Eigenfertigung, werksinterner Normung ... 1.3 Aufgabenstellung im Einzelnen → Team . Wo sind Schwerpunkte zum Kostensenken? Was (welche Baugruppe) kann geändert werden, was nicht? Kostenziel aufteilen . 1.4 Tendenzangaben : Regeln zum Kostensenken im Schwerpunkt	Marktvolumen, Eigenanteil, Konkurrenzprodukte, -preise, Liefertermine, Vertriebsweise, Leistung, Sicherheit Zeichnungen, Stücklisten, Arbeitspläne, Zeiten, Kosten, Kostenstrukturen, ABC-Analyse
2 Lösungssuche, Alternativen für Vorentwurf suchen	2.1 Weniger/mehr Funktionen? 2.2 Anderes Prinzip (Konzept) bei Nebenfunktionen? Baugrößenverringerung? 2.3 Anderer Gestaltung : Weniger Teile? Werksinterne Normung : Gleichteile, Wiederholteile, Teilerfamilien, Baureihe, Baukasten 2.4 Material : Weniger Material? Abfall? Kostengünstigeres Material? Norm-, Serienmaterial, Kaufteile? 2.5 Fertigung : Andere Verfahren? Weniger Fertigungsgänge? Andere Vorrichtungen ... Betriebsmittel? Weniger Genauigkeit? Eigen- oder Fremdfertigung? Montagevarianten?	Kundenwünsche Informationen aus Teamarbeit (Konstruktion, Fertigung, Einkauf, eventuell Verkauf, Projektierung) für alternative Lösungen Kostenwissen: Regeln, Tendenzangaben, Ähnlichkeitsgesetze, Relativkosten, Grenzstückzahlen
3 Lösungsauswahl	3.1 Analyse und Bewertung der Lösungsalternativen Kostenschätzung; Kostenkalkulation 3.2 Auswahl einer Lösung	Kostenschätzungen: Unterschieds-Kostenkalkulation, Kurzkalkulation, Ähnlichkeitsgesetze, Kosten von Wiederholteilen und Kaufteilen Vorkalkulation
4 Durchführung der Konstruktion	Kontrolle des Kostenziels → Chef	Nachkalkulation
5 Fertigung und Versuch		

Abb. 13: Ausgewählte Schritte zur Kostensenkung bei Produktentwicklungen

Entscheidungen erforderlichen Informationen. Das erfordert teilweise ein erhebliches Umdenken. Neue Informationstechnologien können dabei wesentliche Unterstützung geben. Folglich stellt Target Costing neue, höhere Anforderungen an unsere herkömmliche Kosten- und Leistungsrechnung, beispielsweise bezüglich

- von „Mitlaufenden Kalkulationen“,
- von Faktorenanalysen für ausgewählte Entscheidungen,
- der Ermittlung der Drifting Cost u.v.m.

Wenn man das Gesagte in seiner Gesamtheit und Komplexität (schrittweise) realisiert, sollte man künftig eigentlich statt von **Target Costing** von **Target-Management** sprechen. Alles fließt zusammen in richtigen strategischen Entscheidungen und den Möglichkeiten ihrer Realisierung!

Doch dieses Target-Management muss noch früher ansetzen und tiefer greifen. Die aufgezeigten Möglichkeiten der Kostenbeeinflussung im Zeitablauf belegen, dass zunehmend bereits in einer Vorfeldphase angesetzt werden sollte (muss!). Das bedeutet, dass die Unternehmensführung schon bevor Target-Management ansetzt bzw. als **dessen 1. Phase** grundsätzliche strategische Überlegungen anstellen sollte. Das betrifft beispielsweise Überlegungen

- zum Auf-/Ausbau von Kernkompetenzen,
- zum Auf-/Ausbau von Märkten einschließlich Marktsegmentierung und ihrer Mitgestaltung,
- zum Produktportfolio und seiner perspektiven Entwicklung,
- zu Wirkungen von Technologieentwicklungen,
- zu Fertigungs- und Logistikkonzepten,
- zu möglichen Modularisierungs- und Standardisierungsstrategien.

Auf einer solchen Grundlage ist das Instrumentarium des Target Costing zielgerichteter und folglich mit erheblich höherer Wirksamkeit einzusetzen.

4.2 Wirkungen und Empfehlungen

Bei Verwirklichung des Target Costing treten vielfältige kostensenkende und damit effizienzerhöhende **Wirkungen** auf, insbesondere durch

- die frühzeitige Orientierung des Kostendenkens (und folglich auch der Kostenrechnung) auf Markt- und Umwelteinflüsse,
- eine strategisch geprägte Produktsteuerung,
- eine prozess- und produktlebenszyklusbezogene Organisationsgestaltung,
- einen kostenoptimalen (-minimalen) Ressourceneinsatz,
- mögliche Verbesserung von Kostenstrukturen,
- verstärkt maßnahmebezogenes Kostenmanagement,
- Erhöhung des Kostenbewusstseins bei allen integrierten Unternehmensbereichen.

Für eine erfolgreiche Umsetzung sollten folgende **Empfehlungen** beachtet werden:

- Target Costing ist Chefsache (Promoterfunktion)!
- Target Costing ist Bestandteil der Unternehmensstrategie!
Es integriert Produkte, Prozesse und Potenziale!
- Target Costing beginnt beim Kunden!
- Frühzeitiger Beginn ist ein wichtiger Erfolgsfaktor!
- Target Costing muss in den Köpfen aller Beteiligten stattfinden!
- Nicht nur die Führung, jeder Beteiligte muss informiert sein!
Das betrifft auch Zwischenauswertungen/Meilensteine.
- Steuerungsgrößen innerhalb des Target-Costing-Prozesses müssen gut verständlich und nachvollziehbar gestaltet werden!
- Ressortdenken ist zu überwinden!

5 Zitierte Literatur und weitergehende Literaturhinweise

- Ehrlenspiel, Klaus/ Kiewert, Alfons/ Lindemann, Udo Kostengünstig entwickeln und konstruieren, 4. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 2002.
- Graßhoff, Jürgen Betriebliches Rechnungswesen und Controlling, Band II, 3. Aufl., Hamburg 2001, (S. 354 - 363 und S. 374 - 405).
- Graßhoff, Jürgen Stärkere Kundenorientierung durch erfolgreiche Anwendung des Target Costing, in: agplan- Handbuch zur Unternehmensplanung, Nr. 4251, 2001, S. 1-23.
- Gräfe, Christian Kostenmanagement im Entstehungszyklus eines Serienerzeugnisses, Hamburg 1998, (speziell für theoretische Vertiefung).
- Horváth, Peter (Hrsg.) Target Costing, Stuttgart 1993, (Aufsatzsammlung überwiegend aus der Praxis).
- Horváth, Peter/ Seidenschwarz, Werner Zielkostenmanagement, in: Controlling, 4. Jg., Nr. 3, 1992, S. 142-150.
- Horváth, Peter/ Gleich, Ronald/ Voggenreiter, Dietmar Controlling umsetzen, 2. Aufl., Stuttgart 2000, (Aufsatzsammlung überwiegend aus der Praxis).
- Männel, Wolfgang (Hrsg.) Frühzeitiges Kostenmanagement, Wiesbaden 1997, (Aufsatzsammlung).
- Niemand, Stefan Target Costing für industrielle Dienstleistungen, München 1996.
- Nitschke, Friedrich Markt- und prozessorientiertes Kostenmanagement von Entwicklungsvorhaben im Automobilbau, Hamburg 1998, (auch zur Conjoint Analyse).
- Sakurai, Michiharu Target Costing and Management Accounting in Japan, Vortrag auf dem Kongress: Target Costing am 28.09.1992 in Frankfurt am Main.
- Seidenschwarz, Werner Target Costing, 2. Aufl., München 1999.

Ein Verzeichnis aller aktuell verfügbaren Statements des Internationalen Controller Verein eV finden Sie bei www.controllerverein.com unter der Rubrik „Veröffentlichungen & Presseinformation“.

Herausgeber: Internationaler Controller Verein eV, Gauting/München
Erarbeitet von: Prof. Dr. Jürgen Graßhoff, Universität Rostock in
Zusammenarbeit mit dem Arbeitskreis Mecklenburg-Vorpommern.
Stand: April 2003