



Karlsruher Hochschulschriften für Wirtschaftsingenieurwesen und International Management

FERDINAND PIOTROWSKI*; PROF. DR. STEFAN BLEIWEIS*

Target Costing für Dienstleistungen

Zusammenfassung

Um wirtschaftliche Fehlentscheidungen zu vermeiden, ist ein planmäßiges Vorgehen bei der Entwicklung von Dienstleistungen von entscheidender Bedeutung. Neu entwickelte Absatzleistungen müssen einerseits die Kundenbedürfnisse befriedigen, andererseits aber auch Kosten und Preis so in Einklang bringen, dass sich aus der Differenz eine attraktive Rendite für das Unternehmen ergibt. Das Definieren von Leistungsmerkmalen sowie die Kalkulation der korrelierenden Kosten sind wichtige Bestandteile dieses Prozesses. Der vorliegende Artikel schlägt die Anwendung von Target Costing, einer aus Japan stammenden Methodik zur planmäßigen Produktentwicklung, in Verbindung mit einer Prozesskostenrechnung vor, um den genannten Problemstellungen gerecht zu werden.

Schlagworte

Dienstleistungscontrolling, Target Costing, Prozesskostenrechnung, Kalkulation, Kostenmanagement

Impressum

Ausgabe: 2/2013

Herausgeber:

Fakultät für Wirtschaftswissenschaften

Hochschule Karlsruhe – Technik und Wirtschaft

Moltkestraße 30

76133 Karlsruhe

<https://www.hs-karlsruhe.de/fakultaeten/w/lehre-und-forschung.html>

ISSN 2198-2007

1 Einleitung

Unter dem Begriff „Dienstleistung“ können äußerst heterogene Leistungen verstanden werden, z. B. Zubereitung von Fast-Food, Gebäudereinigung oder eine Unternehmensberatung. Ebenso komplex wie eine Systematisierung des Leistungsspektrums sind die kostenrechnerischen Aspekte. Eigenschaften wie Immaterialität und die Integration des Kunden in den Leistungserstellungsprozess („Integrativität“) erschweren die Kalkulation der Absatzobjekte. Ein gemeinsames Merkmal aller Dienstleistungen ist der Leistungserstellungsprozess, an dessen Ende ein materielles oder immaterielles Ergebnis steht. Auf Grund dieser Tatsache bietet sich die Prozesskostenrechnung (PKR) als Grundlage des Kostenmanagements im Dienstleistungsbereich an. Sie eignet sich vor allem zur gegenwartsbezogenen Prozessdarstellung und -optimierung.¹ Als „Kernstück marktorientierten Kostenmanagements“² bildet das Target Costing den die PKR umgebenden, konzeptionellen Rahmen.

2 Modell

Target Costing ist ein umfassendes Kostenplanungs-, Kostensteuerungs- und Kostenkontrollkonzept, dessen Prinzipien eine Kostenbeeinflussung in den frühen Phasen der Produktentwicklung sowie die strenge Ausrichtung an Marktanforderungen sind.³ Das Konzept ist Teil einer japanischen Managementphilosophie namens Total Cost Management (TCM), welche auf ganzheitliches, abteilungsübergreifendes Kostenmanagement über den gesamten Produktlebenszyklus setzt.⁴ Bezogen auf die Produktion von Sachgütern lässt sich ein gegenläufiger Trend hinsichtlich Kostenfestlegung und Kostenentstehung feststellen.⁵ So sind die Kosten der Entwicklung eines Automobils gegenüber der Summe der Kosten in späteren Phasen des Lebenszyklus vergleichsweise gering. Nach Produktionsbeginn können selbst kleine Änderungen an Produkt oder Produktionsprozessen extreme Kosten verursachen. Im Dienstleistungsbereich erscheint diese Problematik auf Grund der Immaterialität des Leistungsergebnisses nicht ganz so gravierend zu sein. Dass dies ein Trugschluss ist, soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

Eine Unternehmensberatung, die bisher prozessorientierte IT-Beratung anbot, möchte ihr Leistungsportfolio in Richtung der Strategieberatung ausbauen. Diese neue Leistung ist immateriell sowie kundenindividuell und -integrativ. Um die Leistung anbieten zu können, muss das Unternehmen unter anderem

- neue Mitarbeiter mit dem nötigen Know-how anwerben und/oder vorhandene Mitarbeiter schulen,
- Prozesse zur Leistungserbringung entwickeln,
- Infrastruktur schaffen (z. B. Arbeitsraum für die neuen Mitarbeiter),
- Marketing betreiben, um am Markt als Strategieberater wahrgenommen zu werden (Abbau von Unsicherheiten auf der Kundenseite hinsichtlich des Leistungsergebnisses) und
- Kapazitäten in indirekten Bereichen schaffen (z. B. Back-office).

¹ Witt (2003, 63)

² Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 50)

³ Horváth (Controlling 2009, 232)

⁴ Monden und Hamada (1991, 17)

⁵ Sakurai (1989, 40f)

Sind alle diese Investitionen getätigt und

- die Leistung kann nicht den erwarteten Preis erzielen (zu niedrige Stundensätze der Berater),
- die Prozesse sind falsch gestaltet (ineffiziente Arbeitsabläufe und somit zu hohe Kosten),
- das Unternehmen wird am Markt nicht als Strategieberater akzeptiert (möglicherweise bedingt durch falsche Zusammensetzung des Leistungsbündels, falsche Markenwahrnehmung, falsche Zielkundengruppe),

so kann dies zu erheblichen Problemen führen, denn analog zu einem Automobilbauer wären die Investitionen des Beratungsunternehmens dann mittelfristig „Sunk Costs“. Neu eingestellte Strategieberater sind beispielsweise nicht zwingend in der Lage, IT-Beratung durchzuführen. Weiterhin ergeben sich durch die Investitionen, vor allem in Personal, hohe Fixkostenbelastungen, welche bei nachhaltig negativem Cash-Flow die Substanz des Unternehmens angreifen.

Somit wird deutlich, dass auch im Dienstleistungsbereich der vorausschauenden, planmäßigen Entwicklung der Absatzobjekte eine große Bedeutung zukommt. Target Costing soll im Folgenden schrittweise anhand des Prozessablaufs erläutert werden. Hierbei kann zwischen den folgenden Phasen unterschieden werden:⁶

1. Bestimmung von Zielpreis und Zielfunktionen
2. Bestimmung der Zielkosten
3. Kostenspaltung und Prozessbewertung
4. Prozesswertanalyse und Zielkostenrealisierung
5. Fortlaufende Prozesskostenverbesserung

Eine Illustration des vorgestellten Modells zeigt Abbildung 1. Der Schwerpunkt der Betrachtung soll dabei im Rahmen dieses Artikels auf den ersten vier Phasen liegen. Diesen Phasen misst man vor allem deshalb die größte Bedeutung zu, da hier die größten Freiheitsgrade hinsichtlich der Kostenfestlegung bestehen.

2.1 Zielpreis und Zielfunktionen

Preisfindung zählt nicht zu den primären Aufgaben des Controllings, vielmehr ist sie dem Marketing zugeordnet. Der Zielverkaufspreis (Target Price, Target Selling Price) hat jedoch als Ausgangspunkt des Target Costing eine elementare Bedeutung, weshalb kurz auf das Thema eingegangen werden soll. Wesentliche Determinanten der Preisbildung sind:⁷

- Konkurrenz/Wettbewerbssituation
- Kosten der Unternehmung und
- Nachfrage.

Es ergeben sich folglich drei grundsätzliche Möglichkeiten zur Preisbestimmung, wobei man, je nachdem, ob der Preis als Datum aufgefasst wird, zwischen progressiven und retrograden Vorgehensweisen unterscheidet.

⁶ Hinsichtlich des Prozessablaufs des Target Costing existieren leicht unterschiedliche Ansätze. In dieser Arbeit wurde der Ansatz nach Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 649ff) adaptiert und modifiziert.

⁷ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 635)

Bei wettbewerbsbasierter Preisbildung (auch: konkurrenzbasierte Preisbildung, „Out of Competitor“-Ansatz⁸) dienen die Preise der Konkurrenz, bspw. Preise des Marktführers oder Durchschnittspreise der Branche, als Entscheidungsgrundlage für die eigene Preisfestsetzung. Die große Individualität von Dienstleistungen stellt bei dieser Methode jedoch eine Schwierigkeit dar.⁹

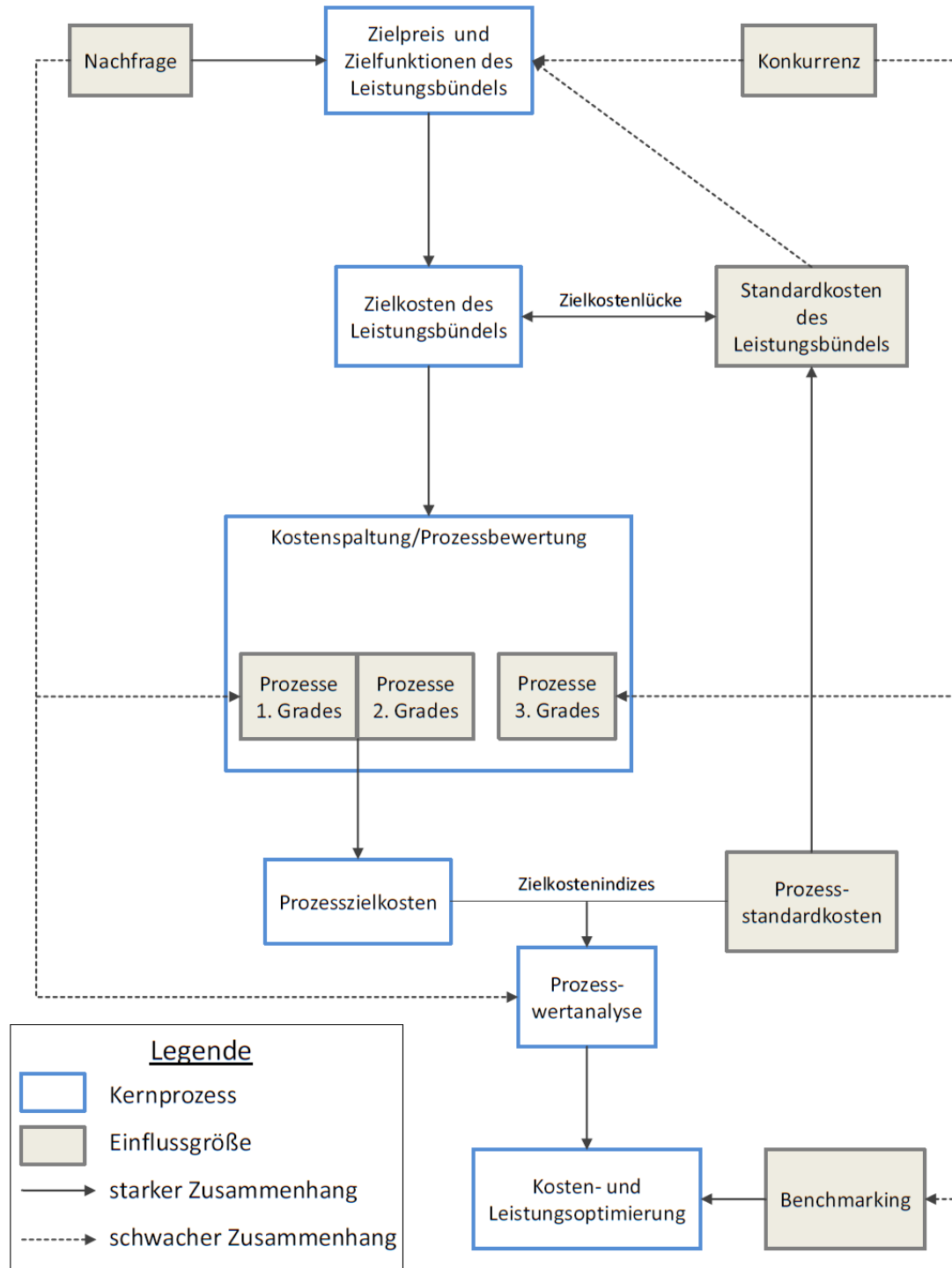


Abbildung 1: Modellhafte Darstellung des Target Costing für Dienstleistungen. Eigene Darstellung in Anlehnung an Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 649).

⁸ Seidenschwarz (1993, 128f)

⁹ Fischer (2000, 204)

Diese spezifischen Eigenschaften erschweren dem Nachfrager den Leistungsvergleich hinsichtlich des Angebotsumfangs, also der Zusammensetzung des Leistungsbündels, sowie der Qualität der angebotenen Leistung. Auf Grund dieser Schwierigkeiten ist die konkurrenz-basierte Preisfindung für Dienstleistungsunternehmen nur begrenzt anwendbar.¹⁰

Bestimmt man den Preis auf Grundlage der eigenen Kosten, die sich aus dem aktuellen Prozessstand ableiten, so ist von der „Out of standard costs“-Methode die Rede.¹¹ Bei diesem „Kosten-plus“-Ansatz handelt es sich um ein progressives Vorgehen.¹² Da dem Target Costing jedoch retrogrades (marktorientiertes) Vorgehen zugrunde liegt, ist von dieser Vorgehensweise abzusehen.

Nutzt man die Nachfrage als bestimmenden Parameter der Preisbildung, so wird auch von der abnehmerorientierten Methode¹³ oder der „Market into Company“- Methode¹⁴ gesprochen. Hierbei ist es der durch die Marktnachfrage und Zahlungsbereitschaft der Kunden determinierte Preis, der die aus Unternehmenssicht hinsichtlich der eigenen Kosten (inkl. Gewinn) zu unterbietende Messlatte vorgibt.

Dieser Ansatz repräsentiert die „Reinform des Zielkostenmanagements“¹⁵. Die Schwierigkeit hierbei liegt jedoch darin, dass Kunden die eigene Zahlungsbereitschaft für abstrakte Bestandteile einer Dienstleistung nur schwer definieren können. Die Dienstleistung muss daher als Problemlösung verstanden werden, welche für den Nachfrager bestimmte Funktionen erfüllt und somit Nutzen spendet. Die Zahlungsbereitschaft ist folglich abhängig von der Höhe des durch das Leistungsergebnis erzielbaren Nutzens. Anders als bei Sachleistungen besteht jedoch Unsicherheit über die genaue Gestalt des Dienstleistungsergebnisses und somit auch darüber, wie hoch sein Nutzen ist. Daher gilt es, für den Kunden wesentliche Funktionen der zu erbringenden Leistung zu bestimmen, diese anhand ihres Nutzenbeitrages zu bewerten und somit die Zahlungsbereitschaft festzustellen. In der Literatur wird für diese Aufgabe die Conjoint-Analyse als geeignetes Instrument genannt.^{16, 17}

Gleichzeitig muss den Besonderheiten der Dienstleistung bei der Kalkulation der Kosten Rechnung getragen werden, um so die Realität der Unternehmung möglichst getreu abzubilden. Schließlich ist es für den Anbieter entscheidend, ob er auf Grundlage seiner Kostensituation das vom Nachfrager gewünschte Leistungsbündel zu einem Preis anbieten kann, der einerseits kompetitiv ist und andererseits das Erwirtschaften eines angemessenen Gewinns erlaubt.¹⁸ Zur Preisbestimmung nach dieser Methode sollten Controlling und Marketing eng zusammenarbeiten.¹⁹

¹⁰ Fischer (2000, 104)

¹¹ Seidenschwarz (1993, 129ff)

¹² Fischer (2000, 204)

¹³ Fischer (2000, 104)

¹⁴ Seidenschwarz (1993, 124ff)

¹⁵ Horváth (Controlling 2009, 482)

¹⁶ Siehe z.B. Horváth (Controlling 2009, 487), Büttgen (2005, 383).

¹⁷ Für weitere Ausführungen bzgl. der Methodik der Conjoint-Analyse wird hier aus Platzgründen auf Seidenschwarz (1993, 199ff) verwiesen.

¹⁸ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 644f)

¹⁹ Fischer (2000, 104)

2.2 Zielkosten

Der Bestimmung des Zielpreises folgt eine Festlegung des Zielgewinns (Target Profit). Die Festlegung dieser Größe leitet sich aus übergeordneten Zielen ab, meist der angestrebten mittelfristigen Kapitalrendite.^{20,21}

Aus der Differenz von Zielverkaufspreis und Zielgewinn ergeben sich im nächsten Schritt die vom Markt erlaubten Kosten, die sog. „Allowable Costs“.²²

Bei vollkommener Marktorientierung zur Zielkostenbestimmung muss nun gelten:

$$\text{Erlaubte Kosten} = \text{Zielkosten}$$

Verfolgt man diesen Ansatz, so sind die Begriffe Zielkosten und erlaubte Kosten synonym zu verwenden. Die Zielkostenbestimmung nach dieser Art geht vor allem auf die NISSAN MOTOR COMPANY zurück.^{23,24}

Den erlaubten Kosten werden nun die Kosten der Leistungserstellung auf Grundlage aktueller Prozessabläufe gegenübergestellt. Dies sind die sog. Standardkosten (Drifting Costs, Standard Costs).²⁵ Sie werden mit Hilfe der PKR bestimmt. In der Regel liegen diese Standardkosten betragsmäßig über den erlaubten Kosten. Daher ergibt sich aus der Differenz beider Größen eine Zielkostenlücke.

$$\text{Standardkosten} - \text{Zielkosten} = \text{Zielkostenlücke}$$

Diese wird im weiteren Verlauf des Prozesses so weit wie möglich geschlossen, so dass am Ende gilt:

$$\text{Standardkosten} = \text{Zielkosten} = \text{Erlaubte Kosten}$$

Dieses Vorgehen ist strikt marktorientiert und eröffnet somit die größtmögliche Ausrichtung der Dienstleistungskonzeption an den Kundenwünschen und Marktgegebenheiten. Im Zusammenhang mit der Zielkostenerreichung sprechen COOPER UND CHEW von der „grundlegenden Regel“ des Zielkostenmanagements und postulieren:

“If you cannot meet the targets, you cannot launch the product.”²⁶

Es darf also im Prozessverlauf keine Aufweichung der Ziele erfolgen. Dies setzt voraus, dass unter den am Prozess Beteiligten eine Übereinstimmung und Bindung an diese Ziele herrscht.

²⁰ Monden und Hamada (1991, 17)

²¹ Hiromoto (1988, 24)

²² Hiromoto (1988, 24)

²³ Horváth (Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis 1993, 11)

²⁴ Ist die Differenz zwischen Drifting Costs und Allowable Costs sehr groß, so werden die Target Costs häufig als motivierendes Zwischenziel genutzt. Die verbleibende Differenz soll in diesem Fall im Rahmen des kontinuierlichen Verbesserungsprozesses nach Markteinführung überwunden werden (Buggert u. Wielpütz (1995, 224), Seidenschwarz (1993, 147ff), Cooper u. Chew (1996, 95)).

²⁵ Hiromoto (1988, 24)

²⁶ Cooper u. Chew (1996, 96))

2.3 Kostenspaltung und Prozessbewertung

Sind die Zielkosten festgelegt, so folgt im nächsten Schritt die Zielkostenanalyse (auch: Zielkostenspaltung). Dieser Schritt dient der näheren Spezifizierung der Zielkostenlücke und als Grundlage der späteren Prozesswertanalyse. Hierzu werden die Standardkosten auf die einzelnen (Prozess-)Komponenten der Absatzleistung verteilt und nachfolgend den Zielkosten je Funktion gegenübergestellt.²⁷ Grundlage für Kostenspaltung und Prozessbewertung bilden einerseits Informationen über die Zusammensetzung des Leistungsbündels, welche die Conjoint-Analyse liefert, und die PKR andererseits. Zur Anwendung im Rahmen der Dienstleistungskonzeption empfiehlt sich die „Funktionsmethode“.²⁸ Der einer Funktion zugesprochene Wert richtet sich hierbei nicht nach der Wahrnehmung des Leistungsanbieters, sondern nach der des Kunden. Mit anderen Worten gilt es, „Ressourcen so einzusetzen, wie dies den vom Kunden gewünschten Produktwertrelationen [Leistungsmerkmalen, Anm. d. Verf.] entspricht.“²⁹ Das Ergebnis ist eine Gegenüberstellung der anhand ihres Nutzenbeitrags gewichteten Teilfunktionen des Leistungsbündels und der Kosten, die bei der Durchführung der entsprechenden Prozesse entstehen. Die Ergebnisse der Funktionsanalyse werden in einer Funktionskostenmatrix dargestellt. Hierbei werden den betrieblichen Prozessen die Leistungsfunktionen gegenübergestellt und deren Nutzenbeiträge bewertet. Es ergeben sich prozentuale Zielkostenanteile der einzelnen Prozesse.³⁰ Zum Zwecke der Kostenspaltung muss eine Bestimmung der Prozessstandardkosten erfolgen. Die Prozesse werden hierzu anhand ihrer Nähe zur Absatzleistung sowie hinsichtlich ihrer Integrativität differenziert, woraus sich drei Prozessgrade ergeben:^{31,32}

1. Grad: Direkter Leistungsbezug

Der Prozess entspricht einer Absatzleistung oder bildet einen Teil einer solchen (z.B. Konzeption einer Kostenrechnung für einen Mandanten).

2. Grad: Indirekter Leistungsbezug

Der Prozess ist notwendig zur Leistungserstellung im Allgemeinen, hat jedoch keinen konkreten Bezug zu einer einzelnen Leistung (z.B. Schulung der eigenen Mitarbeiter). Ein Prozess 2. Grades kann bei einmaliger Durchführung in eine Vielzahl von Absatzobjekten eingehen.

3. Grad: Kein Leistungsbezug

Die Leistungserstellung könnte auch ohne diese Prozesse erfolgen (z.B. Kantinenmahlzeit, Büroreinigung, medizinische Checks des Beratungspersonals). Sie liefern dem Nachfrager keinen Mehrwert.

Prozesse 1. Grades sind in diesem Zusammenhang am schwierigsten handhabbar. Durch ihre Nähe zum Kunden und dessen mögliche Einbeziehung in die Abläufe entsteht Unsicherheit – gleichzeitig sind es jedoch häufig diese Prozesse, welche der Kunde als nutzenstiftend wahrnimmt. Handelt es sich bei einem Prozess 1. Grades um eine obligatorische Anbieteraktivität, so besteht zwar in der Regel ein gewisser Koordinationsaufwand, der

²⁷ Büttgen (2005, 383)

²⁸ Zur alternativen „Komponentenmethode“, welche primär zur Ermittlung der Kosten anhand eines Referenzmodells genutzt wird, siehe z. B. Fischer (2000, 103) oder Tanaka (1993, 5ff). Diese Methode findet vor allem in der Automobilindustrie Anwendung, wo Hersteller in regelmäßigen Abständen Neuauflagen ihrer Modelle entwickeln.

²⁹ Horváth/Seidenschwarz (1992, 145) zitiert nach Seidenschwarz (1993, S. 152).

³⁰ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 654f)

³¹ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 653)

³² Büttgen (2005, 386f)

Prozessablauf ist jedoch gut steuerbar. Bei stärker integrativen Prozessen gilt es, die Einflussnahme des externen Faktors quantifizierbar zu machen.³³ Hierzu bieten sich als alternative Vorgehensweisen das Bestimmen von Kostenbandbreiten oder Durchschnittskostenwerten oder die Anwendung der flexiblen PKR³⁴ an. Zur Bestimmung von Kostenbandbreiten oder Durchschnittskostenwerten werden Prozesse auf Grundlage der Eingriffsintensität eingestuft. Diese wird anhand der zu erwartenden Variabilität des Prozessverlaufs, der Prozessdauer und der erforderlichen Inputfaktoren bestimmt. Somit ergeben sich zu erwartende Prozesskosten, die mit den Zielkosten verglichen werden können. Die Genauigkeit dieser Analyse kann verbessert werden, indem Erfahrungswerte über Ausmaß und Qualität der Kundenbeteiligung in die Kalkulation mit einbezogen werden.³⁵ Fraglich ist hierbei allerdings, ob der zu betreibende Aufwand gerechtfertigt werden kann und das Vorgehen entsprechende Ergebnisse liefert. Andernfalls bietet sich die Anwendung der flexiblen PKR an. Diese ist zwar mit hohem Aufwand verbunden, liefert jedoch auf Grundlage zu bestimmender Kostenkurven auch exaktere Ergebnisse als das Arbeiten mit Kostenbandbreiten.

Die Kalkulation von Prozessen 2. Grades ist unproblematischer, da es sich ausschließlich um obligatorische Anbieteraktivitäten ohne Kundenkontakt handelt. Einzig die Tatsache, dass ein Prozess dieser Art gegebenenfalls in verschiedene Absatzleistungen eingeht, kann die Kalkulation erschweren. In diesem Fall ist eine Verteilung der Prozesskosten auf Kunden oder Absatzleistungen auf Grundlage der Prozessinanspruchnahme notwendig.³⁶

Prozesse 3. Grades liegen außerhalb der Wahrnehmung des Kunden, erfüllen aus dessen Sicht keine Funktion im Rahmen der Absatzleistung und sind somit auch nicht nutzen- bzw. wertsteigernd. Als absatzleistungsferne Gemeinkosten werden sie nicht in die Kostenspaltung mit einbezogen. Eine Zielkostenermittlung für diese Prozesse kann bspw. auf Grundlage eines Benchmarkings durchgeführt werden, zur Ermittlung der Standardkosten wird die PKR verwendet.^{37,38} Aus der Gegenüberstellung der funktionalen Zielkosten- und Standardkostenanteile ergeben sich sog. „Zielkostenindizes“. Diese geben an, wie das Verhältnis zwischen Nutzen (Zielkostenanteil) und Kosten (Standardkostenanteil) eines Prozesses ist. Es ergeben sich drei Möglichkeiten:^{39,40}

- Zielkostenindex > 1: Aus Kundensicht übersteigt der Nutzen eines Prozesses dessen momentane Kosten. In diesem Fall sollte versucht werden, die Prozessqualität weiter zu verbessern (ohne dabei die Kosten zu erhöhen).
- Zielkostenindex < 1: Der Prozess kostet mehr als er dem Kunden nutzt. Es besteht eine Notwendigkeit zur Kostensenkung. Möglicherweise ist ein Prozess aufwendiger gestaltet als er es sein müsste.
- Zielkostenindex = 1: Kosten und Nutzen des Prozesses sind ausgewogen.

Aus den Zielkostenindizes lassen sich Kostenreduktionsziele je Prozess ableiten. Um diese Ziele zu erreichen und somit am Ende die Zielkosten realisieren zu können, folgt im nächsten Schritt die Prozesswertanalyse.

³³ Büttgen (2005, 387)

³⁴ Aus Platzgründen sei an dieser Stelle auf Salman (2004, 177ff) verwiesen, der die Anwendung der Methodik sowie deren Vor- und Nachteile ausgiebig behandelt.

³⁵ Büttgen (2005, 387f)

³⁶ Büttgen (2005, 387)

³⁷ Büttgen (2005, 387)

³⁸ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 656)

³⁹ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 656)

⁴⁰ Witt (2003, 96f)

2.4 Prozesswertanalyse und Zielkostenrealisierung

Nachdem soeben einzelne Teile der Absatzleistung hinsichtlich ihres Kosten-Nutzen-Verhältnisses aus Sicht des Nachfragers beurteilt wurden, gilt es nun, aufgezeigte Potenziale zur Kostensenkung und Leistungsoptimierung umzusetzen. Grundsätzlich ist zu beachten, dass Kostensenkungen nicht durch Minderungen der Leistungsqualität erzielt werden dürfen.⁴¹ Das Verfahren, dessen man sich in diesem Abschnitt des Target Costing bedient, ist unter dem Namen „Prozesswertanalyse“ bekannt.⁴² Es leitet sich aus dem im japanischen Target-Costing-Modell verankerten „Value Engineering“ ab.⁴³ Ziel der Prozesswertanalyse ist das Hinterfragen sämtlicher Teilprozesse des betrachteten Leistungsbündels hinsichtlich ihrer Kosten und ihres Nutzens. Hierbei werden sowohl die Prozessergebnisse als auch die Abläufe und Einsatzfaktoren betrachtet.^{44,45} Es bietet sich an, bei Prozessen 3. Grades anzusetzen, da diese aus Kundensicht ohnehin entbehrlich sind. Ihr Standardkostenanteil sollte so weit wie möglich reduziert werden, da eine Berücksichtigung im Rahmen der Zielkosten bei strikter Marktorientierung nicht möglich ist.⁴⁶ Für Prozesse 1. und 2. Grades ist im Rahmen der Zielkostenerreichung zu beachten, dass mit internen Kosteneinsparungen möglichst keine Erhöhung des Beteiligungsaufwandes für den Nachfrager einhergehen sollte, da dies sich negativ auf die Preisbereitschaft auswirken könnte.⁴⁷ Die Externalisierung von Teilprozessen ist nur dann in Betracht zu ziehen, wenn komparative Kostenvorteile auf Seiten des Nachfragers bestehen sowie die Nutzenstiftung gering ist (z. B. Bedienung im Fast-Food-Restaurant).⁴⁸ Die einseitige Kostenreduktion im Bereich der integrativen Prozesse ist häufig schwierig realisierbar, da hier sowohl der Kundeneinfluss als auch die wahrgenommene Wertschöpfung am größten sind. Daher empfehlen sich indirekte Steuerungsinstrumente wie Schulungs- und/oder Informationsmaßnahmen, welche die Integrationsqualität erhöhen. Weiterhin kann versucht werden, die Unberechenbarkeit des Kundeneinflusses durch eine Standardisierung der Leistungsaktivitäten zu reduzieren. Hierbei muss jedoch wieder beachtet werden, dass kein kundenseitig wahrnehmbarer Nutzenverlust entsteht. So ist es ein Nutzenbestandteil vieler integrativer Dienstleistungen, dass der Kunde die Individualität der Leistung wahrnimmt.⁴⁹

2.5 Laufende Prozesskostenverbesserung

Es ist Teil der das Target Costing umgebenden Philosophie, dass das System eine gewisse Eigendynamik entwickelt. Das bedeutet, dass die Mitarbeiter nach Markteinführung der Leistung selbstständig Prozessverbesserungen anstoßen.⁵⁰ Weiterhin ist davon auszugehen, dass es mit steigender Erfahrung der Mitarbeiter zu Verbesserungen hinsichtlich der Effizienz und Effektivität kommt. Gerade deshalb ist es für die Erbringung komplexer Dienstleistungen essenziell, die Mitarbeiterfluktuation möglichst gering zu halten. Denn Verlust von Know-how einerseits und die Notwendigkeit von Investitionen in die Schulung neuer Mitarbeiter andererseits wirken sich im Falle hoher Fluktuation negativ auf die Erstellungskosten

⁴¹ Tanaka (1993, 10)

⁴² Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 657f)

⁴³ Value Engineering wurde erstmals in den 1960er Jahren von GENERAL ELECTRIC zur Reduktion der Kosten von Zukaufteilen angewandt. Die Japaner griffen das System später auf und integrierten es in den Target-Costing-Prozess (Monden u. Hamada (1991, 18)).

⁴⁴ Horváth (Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis 1993, 231)

⁴⁵ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 657)

⁴⁶ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 656)

⁴⁷ Büttgen (2005, 387f)

⁴⁸ Büttgen (2005, 389)

⁴⁹ Büttgen (2005, 388)

⁵⁰ Lee (1994, 71)

des Anbieters aus. In den späteren Phasen des Produktlebenszyklus nimmt durch den kontinuierlichen Verbesserungsprozess die Bedeutung nicht-finanzieller Kennzahlen zu, um so vor allem „weiche“ Leistungsmerkmale stärker ausprägen (z. B. Liefertreue, Qualität, etc.). SEIDENSCHWARZ schlägt daher eine Fokussierung auf Kostenkennzahlen in den frühen Phasen der Produktentstehung vor.⁵¹ Eine Substitution derselben durch nichtfinanzielle Kennzahlen in den späteren Phasen ist sinnvoll, da mit fortschreitender Produktlebensdauer die Möglichkeit zur Kostenbeeinflussung abnimmt. Man spricht daher auch von den frühen Phasen als „Kern (des) marktorientierten Zielkostenmanagements“⁵².

3 Erfolgsfaktoren

Target Costing ist kein Selbstläufer. Die wesentlichen Faktoren für den Erfolg der Methodik sollen im Folgenden dargestellt werden. Das System fußt auf der Zusammenarbeit und dem Engagement der beteiligten Mitarbeiter. Um erstere zu verbessern, schlagen BUGGERT UND WIELPÜTZ die Abkehr von der funktionalen Unternehmensorganisation vor. Diese müsse durch ein stark interdisziplinär agierendes Projektmanagement ersetzt werden.⁵³ Dieser Punkt spricht jedoch für eine Anwendung des Target Costing in Dienstleistungsunternehmen, in denen eine strikte funktionale Abgrenzung im klassischen Sinne oftmals ohnehin nicht gegeben ist. Damit sich Mitarbeiter zum Zielkostenmanagement bekennen und eine markt- und kundenorientierte Sichtweise im Unternehmen Einzug hält, muss ein Paradigmenwechsel einsetzen. Die Durchführung des Target Costing muss daher auf einem transparenten Zielsystem aufsetzen und das Bekenntnis zur Methodik von Führungskräften vorgelebt werden.⁵⁴ Ebenso ist ein kooperativer Führungsstil Grundvoraussetzung für den Erfolg, denn der Prozess lebt davon, dass jeder Mitarbeiter Änderungs- oder Verbesserungsvorschläge einbringen kann.⁵⁵ Das Zielkostenmanagement ist ein Instrument des strategischen Kostenmanagements. Daher ist eine Vollkostensichtweise sinnvoll. Somit kann sichergestellt werden, dass sämtliche von einer Absatzleistung verursachten Kosten durch ihre Erlöse gedeckt werden.^{56,57} Kritisch in diesem Zusammenhang ist die Frage, inwieweit Prozesse 3. Grades in den Zielkosten berücksichtigt werden sollten.

Eine aussagekräftige Kostenrechnung ist elementarer Bestandteil des Zielkostenmanagements. Hierbei ist es wichtig, ein Bewusstsein für die Stärken und Schwächen der eingesetzten Kostenrechnungssysteme – idealerweise klassische bzw. flexible PKR – zu schaffen, um so die Ergebnisqualität realistisch beurteilen zu können. Ebenso entscheidend ist jedoch die Qualität der zugrundeliegenden Marktinformationen. Die Zielkostenspaltung wird in der Literatur als einer der kritischsten Schritte im Rahmen des Target-Costing-Prozesses beschrieben.^{58,59} Speziell für (höchst) individuelle Leistungen werden hier hohe Anforderungen an ein zu erstellendes Kennzahlensystem zur Qualitätsmessung sowie an die Ergebnisse der Conjoint-Analyse gestellt.

⁵¹ Seidenschwarz (1993, 145)

⁵² Seidenschwarz (1993, 145)

⁵³ Buggert und Wielpütz (1995, 226)

⁵⁴ Horváth (Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis 1993, 32f)

⁵⁵ Buggert und Wielpütz (1995, 227)

⁵⁶ Buggert und Wielpütz (1995, 225)

⁵⁷ Horváth (Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis 1993, 33)

⁵⁸ Buggert und Wielpütz (1995, 225)

⁵⁹ Paul und Reckenfelderbäumer (1998, 656)

Literaturverzeichnis

Buggert, W., und A. Wielpütz. *Target Costing – Grundlagen und Umsetzung des Zielkostenmanagements*. Carl Hanser Verlag, 1995.

Büttgen, M. „Kundenorientiertes Kostenmanagement bei beteiligungsintensiven Dienstleistungen.“ In *Dienstleistungscontrolling – Forum Dienstleistungsmanagement*, von M. Bruhn und B. Stauss, 369-395. 2005.

Cooper, R., und W. B. Chew. „Control tomorrow's costs through today's designs.“ *Harvard Business Review*, 1996: 88-97.

Fischer, R. *Dienstleistungs-Controlling*. Gabler, 2000.

Hiramoto, T. „Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting.“ *Harvard Business Review*, 1988: 22-25.

Horváth, P. *Controlling*. Vahlen, 2009.

—. *Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*. Schäffer-Poeschel Verlag, 1993.

Lee, J. Y. „Use target costing to improve your bottom-line.“ *CPA Journal*, 1994: 68-71.

Monden, Y., und K. Hamada. „Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies.“ *Journal of Management Accounting Research*, 1991: 16-34.

Paul, M., und M. Reckenfelderbäumer. „Preisbildung und Kostenrechnung bei Dienstleistungen.“ In *Handbuch Dienstleistungsmanagement*, von M. Bruhn und H. Meffert. 1998.

Sakurai, M. „Target Costing and How to Use It.“ *Journal of Cost Management*, 1989: 39-50.

Salman, R. *Kostenerfassung und Kostenmanagement von Kundenintegrationsprozessen*. Gabler, 2004.

Seidenschwarz, W. *Target Costing*. Vahlen, 1993.

Tanaka, T. „Target costing at Toyota.“ *Journal of Cost Management*, 7 1993: 4-11.

Witt, F.-J. *Dienstleistungscontrolling*. Vahlen, 2003.

Bisher in der Schriftenreihe erschienene Beiträge

01/2013 **Anne-Kathrin Blum, Marco Braun:**

Potentialanalyse für das Demand Side Management im deutschen Industrie-
sektor und die Integration in die Stromwirtschaft