

## **Target Costing als Instrument zur Erzielung einer langfristigen Produktrentabilität**

### **1. Definition**

Target Costing ist eine systematische Methode die es ermöglicht, Produkte zu entwickeln, die zu vorgegebenen Zielkosten und mit einem Zielgewinn gefertigt werden können.

Die Zielsetzung besteht darin, bei hoher Wettbewerbsintensität und hohen Kundenanforderungen, eine gleichzeitige Optimierung von Qualität und Kosten zu gewährleisten.

Dementsprechend hat dieses Kosten- und Preismanagement seinen Ursprung in den Bedürfnissen des Kunden (Marktes) und richtet die Kostenstruktur und Preisgestaltung des Produktes konsequent an den Erfordernissen des Marktes aus.

### **2. Grenzen der traditionellen Kostenrechnung**

Das traditionelle Kostenmanagement ist aufgrund seiner Orientierung am klassischen, führungsorientierten Rechnungswesen als operativ ausgerichtet zu bezeichnen. Eine Kostenoptimierung wird hierbei im Rahmen der bestehenden Strukturen (Kapazitäten, Produktprogramm, Wettbewerbsposition etc.) angestrebt. Entscheidend für den Erfolg eines modernen Kostenmanagementsystems wird es jedoch sein, inwieweit es einerseits strategische Merkmale und Zielsetzungen berücksichtigt, es sich andererseits mit der zielgerichteten und verhaltensorientierten Steuerung bestehender Prozesse auseinandersetzt und es schließlich in der Lage ist, den Entscheidungsträgern zuverlässige Führungsinformationen für die Lenkung des Gesamtunternehmens, der Bereiche und Produkte zur Verfügung zu stellen.

Ein strategisches Kostenmanagement impliziert die Ausrichtung der Unternehmensstrukturen sowohl auf die langfristigen Ziele als auch auf die frühzeitige Optimierung der Produktionsstrukturen, entsprechend den vom Markt vorgegebenen Anforderungen. Aus strategischem Blickwinkel sind dabei sämtliche Kosten als variabel zu betrachten. Auch wenn bei dem Konzept der Deckungsbeitragsrechnung die progressive Kalkulation der Selbstkosten bereits durch eine retrograd vom Marktpreis ausgehende Bruttoerfolgsrechnung (und deren Weiterentwicklung durch die Vorgabe von Deckungsbudgets zu einem Instrument der Zieldurchsetzung) ersetzt wurde, ist die notwendige Marktorientierung in der Preisgebung und Steuerung der Produktgestaltung noch nicht in der gebührenden Konsequenz vollzogen worden.

Demgemäß liegt der Schluss nahe, dass die traditionelle Kosten- und Leistungsrechnung in Form der flexiblen Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung nicht zur adäquaten Abbildung des Betriebsgeschehens in der Lage ist und möglicherweise für strategische Fragestellungen falsche Signale liefert. In Bezug auf das Produktmanagement stellt sich nicht mehr die Frage:

„Was wird ein Produkt kosten?“, sondern es rückt vielmehr die Frage: „Was darf ein Produkt kosten?“ in den Vordergrund. Traditionelle Kostenrechnungssysteme sind nicht in der Lage, hierauf befriedigende Antworten zu geben.

### **3. Strategiebezug**

Modernes Kostenmanagement sollte zur Unterstützung der Produktpolitik Informationen bereitstellen, die Aussagen über die langfristige Gesamtrentabilität der Produkte aufzeigen. Stimmt das Angebot des Unternehmens nicht mit den Marktanforderungen überein, bietet das traditionelle Kostenmanagement nur kurzfristig orientierte Lösungsansätze, was sich gerade in wettbewerbsintensiven Märkten nachteilig auswirkt. Beschränkt sich das Kostenmanagement auf die Anpassung bestehender Strukturen, so kann dies zur Verminderung der Produktqualität und zur Unzufriedenheit des Kunden führen.

Zur Absicherung einer umfassenden Marktorientierung ist daher eine stärkere Anlehnung des Kostenmanagements an das Marketing und die Unternehmensstrategie erforderlich. Ziel hierbei ist die „Ausrichtung der Unternehmensaktivitäten an den vom Markt gewünschten Produktmerkmalen und -eigenschaften“. Dazu gehören, neben Preis und Design, die Faktoren Kosten, Qualität und Zeit.

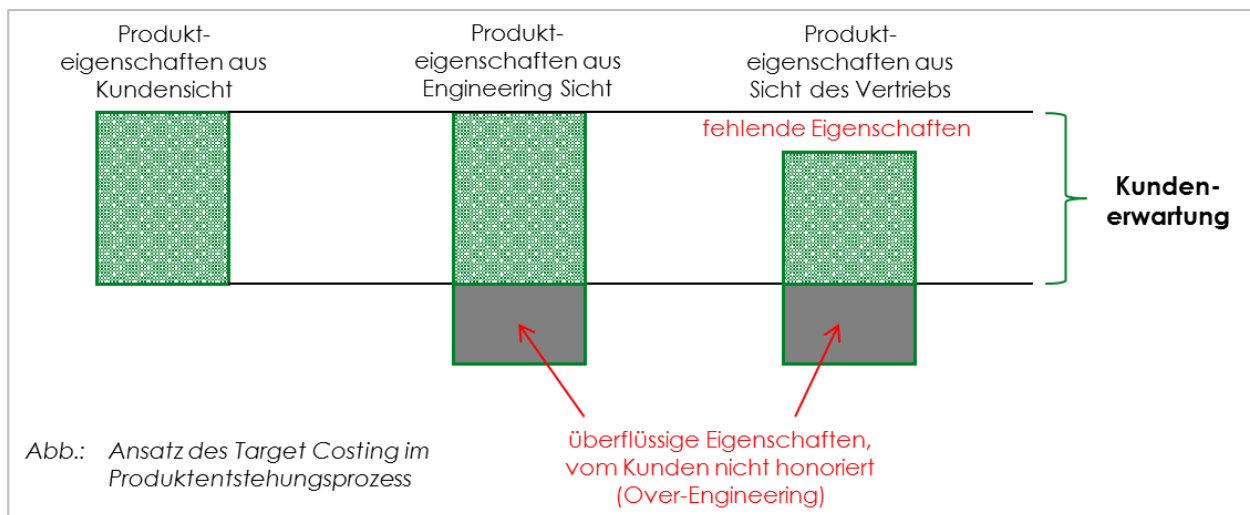


Abb. 1

#### 4. Fehlende Marktorientierung

Moderne Produktions- und Informationstechnologien führen in der Folge zu einer ansteigenden Komplexität betrieblicher Strukturen und Abläufe. Weiterhin sind kürzere Innovationszyklen und abruptere Technologiesprünge zu verzeichnen. Verbunden ist diese Entwicklung mit einem sinkenden Anteil direkter Kosten an den Gesamtkosten bei gleichzeitig rapide zunehmenden indirekten Kosten.

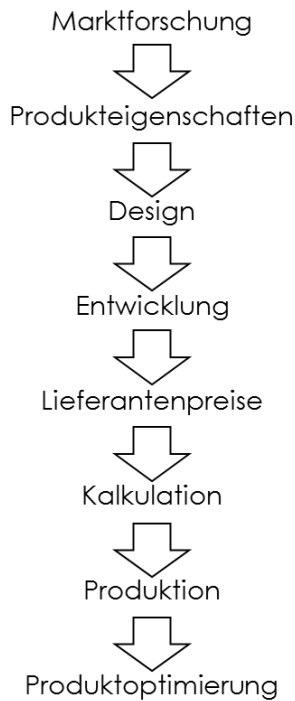
Verschiedene Autoren verweisen darauf, dass gerade in Deutschland der Abgleich von technologischen Möglichkeiten mit den festgestellten Marktanforderungen häufig nicht intensiv genug durchgeführt wird und sich eine Verschiebung zugunsten der Technologie ergibt. Dieser Umstand kommt darin zum Ausdruck, dass ein Produkt Funktionen beinhaltet, die der Kunde nicht benötigt oder wünscht. Man spricht in diesem Fall von Over-Engineering.

In diesen Fällen wird das Produkt mit technologiegetriebenen Merkmalen angereichert, die zusätzliche Kosten verursachen, ohne dass die Präferenz beim Kunden dadurch erhöht würde und der Kunde dementsprechend auch nicht bereit wäre, diese Kosten über den Preis zu übernehmen (Abb. 1)

Dies zeigt sich darin, dass die Kosten für ein neues Produkt ausgehend von der bestehenden Produktionstechnologie geplant werden und man danach fragt „Wie können wir das Produkt herstellen?“, statt zu fragen „Wie muss das Produkt hergestellt werden?“

Ein modernes Kostenmanagement darf demnach nicht nur auf die Herstellungsphase zielen, sondern muss vielmehr zum frühestmöglichen Zeitpunkt in Abhängigkeit von den Kundenanforderungen Ansatzpunkte und Vorgaben für die Produktplanung liefern und eine marktorientierte Kosten- und Erlösplanung ermöglichen. Dabei ist seitens des Kostenmanagements stets der Tatsache Rechnung zu tragen, dass nicht die Kosten das Preisniveau bestimmen, sondern die Preise das Niveau der im Markt durchsetzbaren Kosten determinieren.

## Herkömmlicher Produktentstehungsprozess



### Nachteile:

#### Mangelnder Strategiebezug bei intensivem Wettbewerb

- Gefahr der ungenügenden Fixkostendeckung bei Grenzkostenkalkulation
- Evtl. „Hinauskalkulieren aus dem Markt bei einer vollen Verteilung der Fixkosten

#### Unzureichende Marktorientierung

- Gefahr des „Over-Engineering“ durch späte Berücksichtigung der Zahlungsbereitschaft der Kunden.

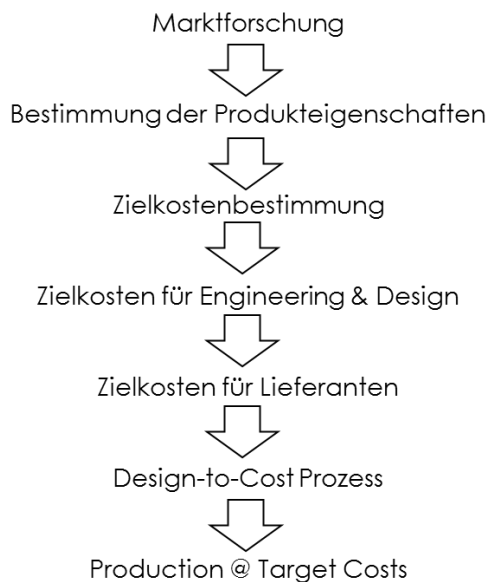
- Geringe Änderungsmöglichkeiten infolge bereits fortgeschrittener Kostenfestlegung

#### Zeitlicher Verzug der Entwicklung

- Durchlauf langer Regelkreise bei Kostensenkungsbestrebungen

Abb. 2

## PEP mit Target Costing



**Target Costing** ist ein Instrument des strategischen Kostenmanagements, das eine **marktorientierte Kostenplanung** ab der **Produktentwicklung** ermöglicht.

### Vorteile

- Deutlicher **Anstieg** der **Marktakzeptanz** durch frühe **Berücksichtigung** von **Marktpreisen** und **Kundenbedürfnissen**
- **Reduzierung** von **Entwicklungskosten** durch weniger Konstruktionsänderungen
- Hoher Druck seitens des Markts, **innovative Produkte** zu **entwickeln**
- **Anstieg** des **Kostenbewusstseins** ab der frühen Entwicklungsphase
- **Gezielte Steuerung** der **Produktkosten** und **-erträge**

Abb. 3

## 5. Zeitlicher Verzug durch sequentielles Entwicklungsmanagement

Wesentliche Ursachen für die übermäßige Betonung der Produkttechnologie liegen insbesondere in einem ungenügenden Projektmanagement und der fehlenden Schnittstellenkoordination zwischen den verschiedenen und der Produktentwicklung beteiligten Bereichen begründet. Bezogen auf traditionelle Kostenrechnungskonzepte bezieht sich die Kritik auf eine mangelnde Unterstützung der Konstruktion. Nachfolgend wird verdeutlicht, dass ein Hauptgrund für die Entstehung technologieorientierter Produkte in der für westliche Unternehmen charakteristischen, stark arbeitsteiligen Organisation und dem damit in engem Zusammenhang stehenden sequentiellen Entwicklungsmanagement begründet ist (Abb. 2 und 3).

Wie die Abbildungen erkennen lassen, zeichnet sich der arbeitsteilige Prozess dadurch aus, dass die einzelnen Tätigkeiten sequentiell ausgeführt werden, d.h. eine nachfolgende Tätigkeit wird erst dann begonnen, wenn die vorangehende vollständig abgeschlossen ist. Dabei setzt die Kalkulation erst mit einem erheblichen zeitlichen Verzug zur Konstruktion ein.

Daher ist der Problemlösungszyklus bei der Feststellung von Kostenüberschreitungen besonders lang. Änderungen bedeuten einen hohen Aufwand an Zeit und Kosten. Je später die Kostenrechnung (Kalkulation) einsetzt, umso mehr wird sie zum bloßen Zahlenlieferanten degradiert, der lediglich die durch bereits getroffene Entscheidungen determinierten Kosten nachträglich quantifiziert.

In Bezug auf die Produktentwicklung sollte die Aufgabe der Kalkulation darin bestehen, die kostenmäßigen Konsequenzen alternativer konstruktiver Lösungen aufzuzeigen, um so eine frühzeitige Steuerung der Produktkosten zu ermöglichen. Moderne Kalkulationsverfahren müssen demnach die Fähigkeit zur interdisziplinären Begleitung der verschiedenen Projektschritte einer Neuentwicklung besitzen und sich durch ihre frühzeitige Einsatzmöglichkeit auszeichnen.

## **6. Spezifische Problembereiche in der Kostensituation der deutschen Industrie**

Aufgrund des zunehmend härteren globalen Wettbewerbs, dem Eintritt von Schwellenländern mit vergleichsweise niedrigem Lohnniveau und weltweiten Überkapazitäten, gelingt es kaum mehr, kostensteigernde Faktoren mittels einer progressiven Kalkulation über den Preis auf den Kunden abzuwälzen.

Für den Erhalt und den Ausbau der Leistungsfähigkeit des Unternehmens muss das Rechnungswesen Daten liefern, die auch Vorteile im Kosten-, Qualitäts- und Innovationswettbewerb erkennen lassen und sichern helfen. Dabei ist die konsequente Steuerung des Unternehmensgeschehens vom Markt her und die Entscheidungsunterstützung des Managements im Hinblick auf diese Zielsetzung als Hauptanliegen des strategischen Kostenmanagements anzusehen. Es sind folglich Kosteninformationen für die Qualitätspolitik, für moderne Logistik-Konzepte, für ein frühzeitiges und innovationsbegleitendes Kosten- und Erfolgsmanagement sowie zur Erhöhung der Kosten- und Ergebnistransparenz bei kundennaher und schlanker Produktion bereitzustellen.

Die Kosten sind dazu bereits in den frühen Phasen der Produktgestaltung durch eine durchgängige, entwicklungs- und konstruktionsbegleitende Kalkulation zu erfassen und zur Verfügung zu stellen, um den Ausgangspunkt für Entscheidungen über den angestrebten Grad der technischen Perfektion, das Qualitätsniveau, die optimalen Produktionsverfahren und die Fertigungstiefe des Faktors Kosten bei allen Produktentscheidungen sowie die gleichzeitige Betonung der kundenorientierten Herstellung und Gestaltung der einzelnen Produkte auf den Markt hin auszurichten, um hierbei die Produktrentabilität auch bei steigender Wettbewerbsintensität zu gewährleisten. Der vom Markt vorgegebene Preis bildet den Ausgangspunkt, der retrograd in Kostenvorgaben transformiert wird.

## **7. Phasen und Methodologie des Target-Costing-Prozesses**

Die Ableitung der Zielkosten geschieht in Übereinstimmung mit den grundlegenden Vorstellungen der Unternehmensplanung und den darin implizierten Strategien. Der Mittelfristplanung kommt dabei eine besondere Rolle insofern zu, da hier Aussagen über Verkaufszahlen, Umsätze, Kosten etc. getroffen werden.

Im langfristigen Bereich können beispielsweise Überlegungen zur strategischen Programmierung, Wettbewerbsperspektiven oder vorhersehbare Umweltschutz-Auflagen die Produktentwicklung auf Basis von Target Costs beeinflussen. Das Ergebnis ist ein Modellentwicklungsplan, auf dessen Grundlage konkrete Entwicklungsprojekte gestartet werden können. Inhalt derartiger Grundpläne können auch Produktspezifikationen, beispielsweise die angestrebte Preisgruppe, Positionierung, Image usw. sein.

Die Einbindung der Gewinnplanung in die Berechnung der Zielkosten ist von großer Bedeutung, da hierdurch das Unternehmensziel transparent wird. Dieses besteht nicht nur in der Kostensenkung, sondern in der Erzielung eines langfristig angemessenen Gewinns.

## 7.1 Market into Company

Beim Market into Company wird in einem ersten Schritt derjenige Preis ermittelt, der am Markt für ein geplantes Produkt erzielt werden kann. Der Target (Sales) Price stellt die vom Markt bestimmte Preisobergrenze dar. Nach Abzug einer nach gesamtunternehmerischen Gesichtspunkten festgelegten Gewinnspanne (Target Margin) ergeben sich in einer retrograden Vorgehensweise die Allowable Costs. Diese liegen in der Regel „far beyond what realistically can be attained“.

Den Allowable Costs werden die "Drifting Costs" (Standardkosten) gegenübergestellt, die auf zwei Wegen ermittelt werden können. Zum einen sind sie eher technischer Natur und basieren auf vorhandenem Zahlenmaterial, das beispielsweise von Vorgängermodellen übernommen und umgerechnet wird. Den zweiten Weg beschreibt Hahn, indem er betont, dass die durch Prozess-, Potential- und Verbrauchsfaktoränderungen bewirkten Innovationen und Kostenmodifikationen der Neuprodukte bei der progressiven Kalkulation der Drifting Costs zu prognostizieren und einzubeziehen sind.

Die eigentlichen Target Costs werden nun aus der sich ergebenden Spanne zwischen Allowable und Drifting Costs abgeleitet; diese Spanne wird als Target Gap bezeichnet. Aufgabe des Managements ist es, dabei einen Wert zu etablieren, der für den weiteren Entwicklungs- und Produktionsprozess maßgeblich sein soll.

Er soll ferner ein Zwischenziel auf dem Weg zur Erreichung der Allowable Costs darstellen und aufgrund seiner Höhe die Kreativität und Motivation der Mitarbeiter zur Kostensenkung herausfordern.

## 7.2 Anforderungen an Zielkosten

Die für die Zielkostenplanung relevanten Eigenschaften sind:

- Obere Grenze für die Produktkosten
- In ihrer Höhe begründet
- Motivierend auf die Konstrukteure wirkend
- Die Rentabilität des Produktes sichern
- Durch zusätzliche Anstrengung der Konstruktion realisierbar

## 7.3 Zielkostenspaltung

**1. Schritt:** Basis der Zielkostenspaltung ist die Zerlegung des Produktes in seine Funktionen, wobei an der Differenzierung zwischen „hard functions“ und „soft functions“ festgehalten wird. Harte Funktionen sind objektiv physische, technische oder mechanische Eigenschaften und weiche Funktionen dagegen solche, die der Befriedigung geschmacklicher und prestigeorientierter Kundenanforderungen dienen.

Die Summierung aller geforderten Funktionen ergibt die Funktionsstruktur des Produktes, d.h. das Verhältnis von harten zu weichen Funktionen wird auf Basis von Kundenbefragungen ermittelt und innerhalb der beiden Kategorien wird eine Gewichtung der Teilfunktionen vorgenommen (**2. Schritt**).

Auf Basis dieser Gewichtung kann ein Grobentwurf des neuen Produktes erstellt werden (**3. Schritt**), der die Produktkomponenten unter Zielkostengesichtspunkten sowie unter Beachtung der Funktionsstruktur und Bedeutung der Teilgewichte determiniert.

Im **4. Schritt** erfolgt die Kostenplanung der einzelnen Produktkomponenten, die gleichermaßen Aufschluss über die Zusammensetzung der Gesamtkosten durch die Verteilung der Kosten auf die einzelnen Bestandteile gibt.

Anschließend werden im Rahmen des **5. Schrittes** die Funktionskategorien in einer Matrix den sie realisierenden Produktkomponenten gegenübergestellt, wobei die Verknüpfung beider Kategorien durch die Frage „Mit welchem Gewicht einzelner Komponenten werden die einzelnen harten und weichen Teilfunktionen realisiert?“ erfolgt. Der jeweilige Anteil der Funktionserfüllung durch die einzelnen Komponenten wird im Wege einer Schätzung bestimmt.

Die Vorgehensweise der Zielkostenspaltung findet ihren Anschluss (**6. Schritt**) in der Bestimmung von komponentenbezogenen Zielkostenindizes mit Hilfe der Formel: Bedeutungsgrad der Produktkomponente: Kostenanteil der Komponente.

Eine optimale Erfüllung der Kundenanforderung wäre bei einem Zielkostenindex von 1 gegeben, da in diesem Fall der Kostenanteil einer Komponente genau dem Gewicht entspricht, mit dem die Komponente zur Erfüllung der Produktfunktionen beiträgt. Ein Zielkostenindex unter 1 weist die Komponente als zu teuer aus, während ein Wert über 1 auf die Notwendigkeit einer Nachbesserung der Komponente hindeutet.

Der Idealfall entspräche in der Folge einem Ressourceneinsatz, der pro Produktfunktion, Produktkomponente und Produktteil exakt dem entspricht, was Kunden subjektiv den Produktmerkmalen und Produkteigenschaften als Wertrelation beimessen.

Im **7. Schritt** des Zielkostenspaltungsprozesses soll mit Hilfe von Zielkosten-Kontrolldiagrammen der Zielkostenindex der einzelnen Produktkomponenten optimiert werden.

Im **8. Schritt** der Zielkostenspaltung sind nun aufgrund der Positionierung der einzelnen Produktionskomponenten im Zielkostendiagramm weitere Optimierungsmaßnahmen einzuleiten.

Endgültig beendet ist die Zielkostenspaltung, wenn alle Realisierungsvorschläge abgestimmt sind und zwischen allen Beteiligten der Produktplanung weitgehender Konsens besteht. Dabei ist es unumgänglich, alle Lösungsalternativen kostenmäßig zu bewerten und die Kalkulation parallel zum Entwerfen durchzuführen.

#### **7.4 Frühzeitige und zielorientierte Kostensteuerung mit Value Engineering**

Dem wertanalytischen Ansatz kommt im Rahmen des Zielkostenmanagements, insbesondere in Form des Value Engineerings, eine sehr bedeutende Stellung zu. In der Produktentwicklungsphase angewandt, gelingt es ihr, Produktkosten frühzeitig allein auf die durch den Kunden gewünschten Funktionen zu steuern. Unnötige Funktionen und damit preistreibende Kosten werden durch ein wertanalytisches Vorgehen erkannt, eingedämmt und Ressourcen auf die Haupt- und Hilfsfunktionen eines Produktes konzentriert.

Value Engineering zielt letztlich darauf ab, Kosten, Zeit und Wege durch Begrenzung des Konstruktions- und Entwicklungsaufwands zu sparen und zugleich die Kundenanforderungen optimal zu erfüllen.

### **8. Strategische Steuerung der Kosten- und Renditeziele „Design to Cost“**

Ziel des „Design to Cost“ ist die Steuerung der Kosten- und Renditeziele über den gesamten Produktentstehungsprozess. Dabei soll gewährleistet werden, dass die Prozesse der Serienfertigung eine Herstellung der Produkte zu den definierten Kosten- und Rentabilitätsvorgaben ermöglichen.

Die Umsetzung dieser Ziele wird durch einen Regelkreis unter methodischem Einsatz der Kostenmanagement-Instrumente Target Costing, Value Analysis & Value Engineering, Design to Cost und Kaizen Costing im Produktentstehungsprozess gesteuert (Abb. 4).

Dazu werden den Konstrukteuren der Produkte und Komponenten jeweils die kritischen Kostenfaktoren für den Konstruktions- und Fertigungsprozess sowie den Zielkosten zu denen das Produkt später gefertigt werden soll, vorgegeben.

Der frühzeitige Einsatz dieser Instrumente stellt sicher, dass eine rechtzeitige Weichenstellung in Richtung Rentabilitäts- und Kostenoptimierung zum Zeitpunkt der Serienfertigung ermöglicht wird.

Aus diesem Blickwinkel rückt die Konstruktionsphase in den Mittelpunkt der Betrachtung, da Kosten für Neuprodukte entsprechend den Marktanforderungen zu lenken und Produkte gleichzeitig unter Beachtung der später benötigten Technologien und Arbeitsabläufe zu gestalten und zu optimieren sind. Hier liegt die Basis von Design to Cost, das primär darauf abzielt, die Komplexität des Produktes zu senken, notwendige Verfahrensabläufe möglichst schlank zu gestalten, die Inanspruchnahme der Gemeinkostenbereiche zu reduzieren und die Anzahl verwendeter Standardteile zu erhöhen.

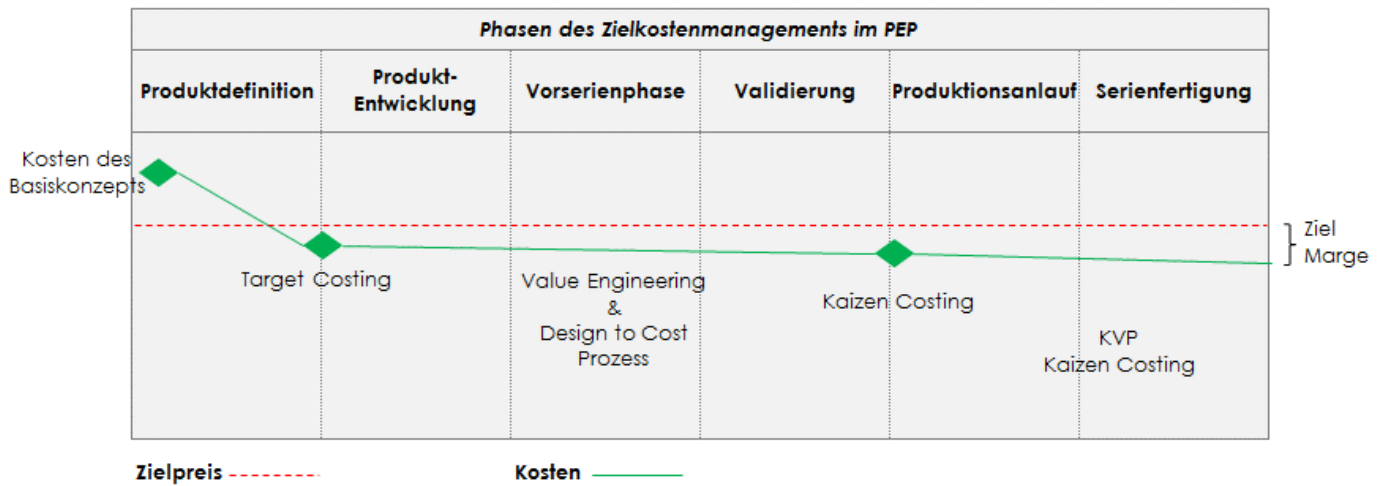


Abb. 4

## 9. Instrumente und Methodik

Das Anliegen einer kostengünstigen Konstruktion kann nur dann durchgesetzt werden, wenn den Konstrukteuren Informationen über die Kostenwirkung ihrer Tätigkeit zur Verfügung stehen. Eine konstruktionsbegleitende Kostenrechnung, deren Rechnungszweck in der Abbildung ökonomischer Konsequenzen von Konstruktionsalternativen liegt, kann daher zielkostenadäquate Verhaltensweisen bei den Konstrukteuren unterstützen.

Die Kosten- und Ertragsziele (Zielkostenspaltung) werden gemeinsam von den Abteilungen Marketing, Vertrieb, Einkauf, Controlling und Produktentwicklung ermittelt.

Die Bewertungen der Kostenmerkmale erfolgen durch den Konstrukteur in Zusammenarbeit mit dem Kostenkalkulator.

Die Vorgaben an den Konstrukteur erfolgen über eine Beschreibung der kostenbeeinflussenden Konstruktionsmerkmale. Im Rahmen einer Projektbesprechung werden dem Konstrukteur somit die finanziellen und konstruktiven Ziele erläutert sowie Maßnahmen zu deren Erreichung vermittelt.

Nach Abwicklung von definierten Entwicklungsschritten werden im Anschluss daran, in kurzzeitig aufeinander folgenden Soll-Ist Vergleichen, diese Schritte im Grad ihrer Zielerreichung bewertet, um notwendige Korrekturmaßnahmen vorzunehmen.

Die Sicherstellung des Erreichens der durch das Target Costing festgelegten Kosten- und Ertragsziele, wird in der Produktionsphase des Produkts durch Methodik und Instrumente des Kaizen Costing kontinuierlich fortgesetzt.

Die ORAGO GmbH ist spezialisiert auf Software, Beratung und Seminare auf dem Gebiet des strategischen und operativen Kostenmanagements und Controllings. ORAGO bietet Leistungen in allen zuvor genannten Bereichen für das Target Costing, als Teil des strategischen Kostenmanagements und Controllings an.

Quelle: Buggert/Wielpütz (Target Costing)

Jörg Millotat  
ORAGO GmbH  
Mettmann, April 2014