

Frühzeitige markt- und rentabilitätsorientierte Kostensteuerung

- Die unternehmerische Praxis sucht derzeit mit Nachdruck nach Möglichkeiten, dem zunehmenden Kostendruck durch wirksame Maßnahmen begegnen zu können.
- Entsprechende Erfordernisse bestehen prinzipiell unabhängig von der jeweils aktuellen wirtschaftlichen Lage.
- Ansätze zur markt- und rentabilitätsorientierten Kostensteuerung hat die Kostenlehre speziell mit dem in Japan entwickelten Instrumentarium der sogenannten Zielkostenrechnung bereits zur Verfügung gestellt.
- In der Praxis tätige Controller stehen allerdings derartigen Methoden oftmals eher skeptisch gegenüber.
- Methodische Informationsdefizite der Praxis sind deshalb abzubauen und Controller zur Nutzung leistungsfähiger kostenpolitischer Instrumente zu motivieren.

Strukturelle Kostenkrisen als Ursachen der unternehmerischen Existenzgefährdung

Die gegenwärtige wirtschaftliche Lage vieler Unternehmen resultiert aus tiefgreifenden *Störungen des erfolgswirtschaftlichen Gleichgewichts*. Diese Situation ist dadurch gekennzeichnet, daß Unternehmen in unmittelbarer Nähe ihrer Gewinnschwelle agieren und daher bereits geringfügige Auftragsrückgänge deutliche *Gefährdungen des operativen Erfolgs* bewirken. Dies kann vielfach darauf zurückgeführt werden, daß die in Zeiten einer nachhaltig prosperierenden Wirtschaft hingenommenen Kostenstrukturveränderungen sich in rezessiven Zeiten – trotz der Existenz von Differenzierungsvorteilen – offenkundig nicht mehr problemlos durch entsprechende Preiserhöhungen kompensieren lassen. Insofern befinden sich viele Unternehmen in *strukturellen Kostenkrisen*, die besonders hohe Anforderungen an wirksame kostenpolitische Maßnahmen stellen.

Das in einer derartigen Situation zu verzeichnende *Auftreten kostenpolitischer Problemfelder* kann nicht nur die wettbewerbsstrategische Position von Unternehmen im Markt empfindlich stören, sondern auch die Existenz von Unternehmen nachhaltig bedrohen. Die in *Abbildung 1* im Überblick zusammengestellte Problemlandkarte weist auf praktisch bedeutsame *Veränderungen im Kostengefüge* von Unternehmen hin und verdeutlicht die daraus resultierenden *Führungsprobleme*.

So resultieren *Verschiebungen in der Verursachung der Kosten* insbesondere aus der stark zunehmenden Vorverlagerung der Bestimmungsfaktoren der Kostenentstehung in sehr frühe Phasen des Lebenszyklus von Produkten, speziell in die Phasen der Forschung, Entwicklung und Konstruktion. Dies bewirkt, daß



Prof. Dr. Wolfgang Becker, Universität Bamberg, 96045 Bamberg.

Der Autor vertritt den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Unternehmensführung und Controlling an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg. Dort befaßt er sich nicht nur mit den Themengebieten des Controlling sowie der Kostenrechnung und Kostenpolitik, sondern auch mit dem Strategischen Management, dem Make or buy-Management und dem Technologie-Management.

Wolfgang Becker

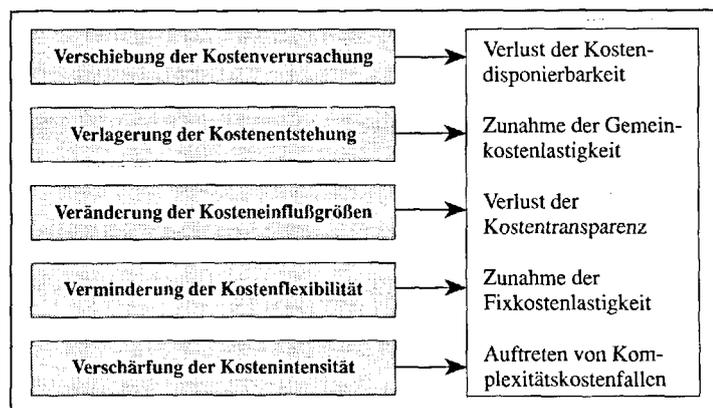


Abb. 1: Problemlandkarte der unternehmenspolitischen Kostensteuerung

die Möglichkeiten zur Kostenbeeinflussung mit der zunehmenden Konkretisierung eines Produktes stark schwinden.

Eine zweite Gruppe von Problemen in der Kostensphäre betrifft die zunehmende *Verlagerung der Kostenentstehung.* Diesbezüglich sind vor allem Veränderungen innerhalb der Kostenstrukturen zu verzeichnen. Diese wirken sich auf die absolute Höhe sowie auf die Relationen zwischen bedeutsamen Kostenartengruppen (Material-, Dienstleistungs-, Personal- und Anlagenkosten) ebenso aus, wie auf die Relationen zwischen den Vorleistungskosten, den Kosten der eigentlichen Leistungserstellung und -verwertung sowie den Entsorgungskosten.

Eng verbunden mit den beiden zuvor skizzierten Problemfeldern sind *Veränderungen der relevanten Kosteneinflußgrößen.* Mit der zunehmenden Verlagerung einer Vielzahl unternehmerischer Aktivitäten von den direkten Produktionsbereichen in die indirekten Bereiche ist unmittelbar auch ein Wechsel in der Gewichtung der Kosteneinflußgrößen verbunden. Insofern muß hier nicht erneut auf die hohe Bedeutung verwiesen werden, die der Identifizierung von Kostentreibern in den indirekten Bereichen von Unternehmen beizumessen ist.

Aus den angeführten Verlagerungen der Kostenentstehung resultieren zudem Konsequenzen für die *Kostenflexibilität.* Unternehmen sind heute mehr denn je mit absolut und relativ steigenden Fixkostenbelastungen konfrontiert. Gerade die Kategorie der Fixkosten entzieht sich aber innerhalb konventioneller Kostenrechnungssysteme einer wirksamen Steuerung. Damit einhergehend entstehen nicht unerhebliche Bedrohungen der Existenz von Unternehmen, da die Fähigkeit zur Risikoabwehr und zur Wahrnehmung von Chancen zumindest kurz- bis mittelfristig, in zunehmendem Maße aber auch längerfristig limitiert wird.

Der Effekt der zunehmenden *Verschärfung der Kostenintensität* betrifft sowohl Erhöhungen des absoluten Kostenniveaus bestimmter Kostenkategorien und Kostenarten als auch Veränderungen des Kostenverhaltens, das sich insbesondere durch zunehmend progressive Stückkostenverläufe äußert. Das damit verbundene *Entstehen von Komplexitätskostenfallen* muß als besonders gefährliche Entwicklung eingestuft werden und bedarf nicht selten des Einleitens sofort wirksamer Maßnahmen zur Kostenreduzierung.

Mit dem Auftreten derartiger Probleme zeigt sich deutlich, daß die in der Praxis übliche Kostenbeeinflussung, wie sie etwa im Rahmen einer leistungsfähigen Grenzplankostenrechnung und der darin enthaltenen *mit- und nachlaufenden Kostensteuerung aus Abweichungen* vorgenommen werden kann, offensichtlich nicht ausreicht. Eine kostenpolitisch wirksame Prävention gegen erfolgsbedrohende Entwicklungen erfordert vielmehr die konsequente *Ergänzung dieser operativen Kostensteuerung um eine strategische Kostenlenkung,* die sich durch ein besonders frühzeitig ansetzendes und durchgängig *wertschöpfungsorientiertes Ergreifen kostenpolitischer Maßnahmen* auszeichnet.

Kostenpolitik als Führungsaufgabe des Controlling

Die wirksame Vermeidung bzw. zumindest *Eindämmung struktureller Kostenprobleme* muß als bedeutsamer Beitrag zur

nachhaltigen *Sicherung der Existenz von Unternehmen* gewertet werden. Diese strategisch bedeutsame Aufgabe kann als Funktion, zugleich aber auch als *Bewährungsprobe des Controlling* betrachtet werden.

Das *Controlling* hat – sieht man einmal von spezifischen Steuerungs-, Regelungs-, Anpassungs- und Informationsfunktionen ab (Becker 1990) – insbesondere eine nach Ganzheitlichkeit des unternehmerischen Handelns strebende *Gesamtabstimmung der Unternehmensführung* zu bewirken. Ob man diese Grundfunktion „nur“ als Koordination bezeichnet (Weber 1993, S. 46), oder aber den Kreis der zu erfüllenden (Führungs-) Funktionen weiter ziehen muß (Becker 1993c), kennzeichnet zunächst eher akademische Interessen. Weitgehend unabhängig davon vollzieht sich die Erfüllung dieser Grundfunktion in der Praxis wohl in starkem Maße über die Wertsphäre, spezieller über die Erfolgssphäre von Unternehmen. Die *Wahrnehmung kostenpolitischer Aktivitäten* kann insofern als bedeutsamer Kristallisationskern einer tatsächlichen *Führungsfunktion des Controlling* gelten. Erst die möglichst umfassende Erfüllung dieser Führungsfunktion bietet Gewähr dafür, daß sich die *Kostenpolitik* als wirksames *Instrument der Gestaltung und Lenkung unternehmerischen Handelns* präsentieren kann (Becker 1993a, S. 13). In diesem Zusammenhang muß eine dem unternehmerischen Denken verpflichtete *Kostenpolitik* insbesondere darauf gerichtet sein, den Kostenstatus eines Unternehmens durch geeignete vorsteuernde Maßnahmen der *markt- und rentabilitätsorientierten Kostenkonfiguration* sowie der *wettbewerbsorientierten Kostenpositionierung* zu beeinflussen (Becker 1993b, S. 297 ff.).

Ergänzung der operativen Kostenkalkulation durch strategische Kostensteuerung

Möglichkeiten zur markt- und rentabilitätsorientierten Kostenkonfiguration offerieren vor allem die methodischen Konzepte, die für das bereits in den 70er Jahren in Japan entwickelte – und auch erfolgreich umgesetzte (!) – *Target Costing* kennzeichnend sind. Dieses kostenpolitische Instrument strebt, wie dies auch *Abbildung 2* erkennen läßt, nicht die Ablösung, sondern vielmehr eine konsequente Ergänzung der laufenden Kostenrechnung an. Um also möglichen und typischen Mißverständnissen vorzubeugen, sei insofern explizit betont, daß Zielkostenrechnungen prinzipiell als kostenpolitische Controllinginstrumente einzustufen sind, die ergänzend zu bestehenden kostenrechnerischen Konzepten eingesetzt werden können.

Die Darstellung verdeutlicht, daß *Zielkostenrechnungen* speziell genutzt werden können, progressiv orientierte Kostenkalkulationen, die die unternehmerischen Wertschöpfungsprozesse begleiten, um eine *retrograd wirksame Kostensteuerung* zu ergänzen und zu erweitern. Diese wird bereits im Vorfeld der unternehmerischen Leistungserstellung und -verwertung tätig und kann dadurch die Wertschöpfung in ihren Strukturen und Prozessen beeinflussen. Während also *laufende Kostenrechnungen zur operativen Steuerung des Tagesgeschäfts* einzusetzen sind, bedienen *Zielkostenrechnungen* eher den *strategischen Entscheidungshorizont* des unternehmerischen Handelns.

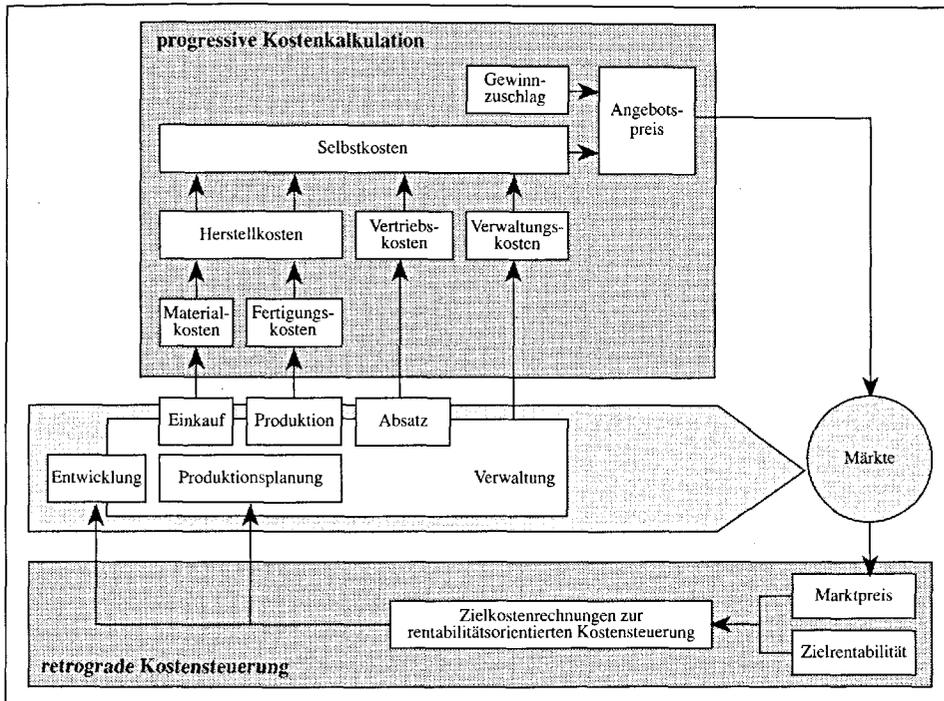


Abb. 2: Progressive Kostenkalkulation und retrograde Kostensteuerung

- der durchgängigen *Wertschöpfungsorientierung* durch eine kostenpolitische Integration von Markterfordernissen, Mitarbeitermotivation und Kooperationsverhalten der Zulieferer,
 - der zielstrebigem *Innovationsorientierung* durch eine kostenpolitische Beeinflussung der einzusetzenden Produkt-, Potential- und Prozeßtechnologien,
 - der permanenten *Zeitorientierung* durch eine frühzeitige und zudem dynamische Kostenbeeinflussung im Produktlebenszyklus sowie
 - der impliziten *Teamorientierung* durch eine integrierte Einbeziehung sämtlicher (unternehmensinterner und -externer) Wertschöpfungsträger in den Produktentstehungsprozess.
- Insgesamt erfolgt im Rahmen der Zielkostenpolitik eine frühzeitige Zusammenführung der sich auf die Leistungs- und Erfolgssphäre von Unternehmen erstreckenden Führungsaktivitäten, um letztlich eine auf nachhaltige Existenzsicherung zielende *Wettbewerbsstrategie der integrierten Kosten- und Leistungsführerschaft* (vgl. Becker 1993b, S. 250 ff.) wirksam zu unterstützen.

Konzepte der Zielkostenpolitik

Die derzeit in der Literatur diskutierten *Konzepte der Zielkostenpolitik* zeigen ein zunächst uneinheitlich erscheinendes Bild. Unterschiede zeigen sich bereits in der von den verschiedenen Autoren jeweils gewählten Terminologie. So wählt vor allem Michiharu Sakurai die auch in Deutschland mittlerweile durchaus gebräuchliche Bezeichnung „*Target Costing*“ (Sakurai 1989). Demgegenüber bezeichnet Yahuhiro Monden das Vorgehen, wohl aufgrund der in hohem Maße erforderlichen Ganzheitlichkeit des Denkens, als „*Total Cost Management*“ (Monden 1989). Toshiro Hiromoto benennt das Vorgehen schließlich schlicht als „*Japanese Mangement Accounting*“ (Hiromoto 1988) und verdeutlicht damit, daß nicht die Gestaltung eines neuen Kostenrechnungsinstrumentes, sondern eine grundlegende Veränderung der Denkansätze der Unternehmensführung (vgl. Seidenschwarz 1993, S. 69) im Vordergrund steht.

Trotz solcher Differenzen sowie weiterer Detailunterschiede basieren die Konzepte der Zielkostenpolitik prinzipiell auf einheitlichen Grundideen: Während sich die Kostenplanung und -steuerung aus der konventionellen kostenrechnerischen Perspektive regelmäßig erst an die Leistungsplanung (Markt- und Produktforschung, Produktentwicklung, Konstruktion und Produktionsplanung) anschließt, intendiert die Zielkostenpolitik eine bereits zu Beginn der Wertschöpfung einsetzende und diese auch begleitende, *ganzheitliche Kosten- und Leistungs politik im Gegenstrom*. Der unternehmenspolitische Charakter von Zielkostenrechnungen resultiert insbesondere aus:

- der konsequenten *Kundenorientierung* durch eine direkte Berücksichtigung der dort vorherrschenden Produktnutzen- und Produktpreiserwartungen,

Methodisches Vorgehen der Zielkostenpolitik

Die japanischen Methoden zur Zielkostenpolitik beinhalten nicht nur die zuvor angeführten Divergenzen, sondern weisen auch *Unterschiede in den methodischen Vorgehensweisen* auf. So wird beispielsweise in den von Michiharu Sakurai und Yahuhiro Monden beschriebenen Methoden der *Einsatz innovativer Potential- und Prozeßtechnologien* (Sakurai 1989 und 1990 sowie Monden 1989) favorisiert, während in der von Masayasu Tanaka erläuterten Methode die kostenpolitische *Beeinflussung der Produkttechnologien* (Tanaka 1989) im Vordergrund steht. Diese zuletzt angeführte Methode, die auch den nachfolgenden methodischen Ausführungen zugrunde liegt, scheint zudem den höchsten instrumentellen Reifegrad aufzuweisen, so daß hier Klarheit über die detaillierte Vorgehensweise entsteht.

Grundstruktur der kostenpolitischen Koordination unterschiedlicher Kostenwertansätze

Der wesentliche Grundgedanke von Zielkostenrechnungen besteht darin, daß *unternehmensinterne Vorstellungen und unternehmensexterne Erwartungen* über ein neues Produkt besonders frühzeitig, also bereits im Rahmen des Produktentwurfs abzustimmen sind. Die in diesem Zusammenhang vorzunehmende Abstimmung umfaßt zudem sowohl den *Produktnutzen* als auch

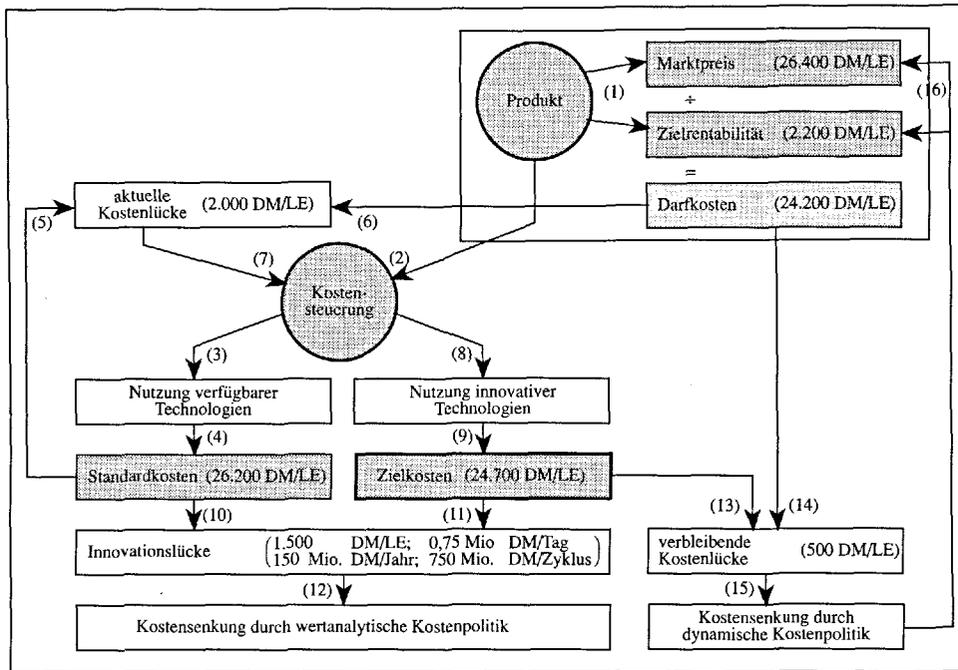


Abb. 3: Gesamtzusammenhang der Kostensteuerung im Rahmen der Zielkostenpolitik

den Produktwert und bezieht grundsätzlich den gesamten Produktlebenszyklus ein. Der sich diesbezüglich entfaltende Prozeß der kostenpolitischen Koordination beinhaltet ein mehrstufiges Vorgehen der Ermittlung potentieller Kostenwertansätze und entsprechender Kostenlücken. Dieses Vorgehen ist in Abbildung 3 in seiner Grundstruktur dargestellt und dort mit exemplarischen Kostenangaben, wie sie für die Entwicklung eines Automobils der Mittelklasse gelten könnten, hinterlegt.

Die Darstellung verdeutlicht den folgenden Gesamtzusammenhang der strategischen Kostensteuerung. Auf der Grundlage einer ersten, auf Produktnutzererwartungen der Kunden beruhenden Produktidee sind zunächst die *Produktpreiserwartungen der Kunden* sowie die *Rentabilitätsenerwartungen der Unternehmensleitung* gegenüberzustellen. Als Differenz resultieren die vom Markt erlaubten (durchschnittlichen) Produktkosten, die hier kurz als *Darfkosten* bezeichnet werden. Darüber hinaus werden auch die im Falle der Nutzung verfügbarer Technologien zu erwartenden *Standardkosten* (Plankosten) bestimmt. Diese markt- und unternehmensorientiert ermittelten *Produktkostenwerte* bilden die wesentlichen *Ausgangsdaten der Kostenvorsteuerung* (Sakurai 1989, S. 45, Exhibit 5).

In einem weiteren Schritt sind die prognostizierten *Standardkosten* den zuvor bestimmten *Darfkosten* gegenüberzustellen. Etwaige Differenzen zwischen beiden Größen lassen eine *aktuelle Kostenlücke* zwischen den (zukünftigen) Markterfordernissen und den (bisherigen) Handlungsmöglichkeiten des Unternehmens erkennen. Derartige Kostenlücken initiieren nunmehr die *Durchführung kostenvorsteuernder Maßnahmen*, in deren Zusammenhang insbesondere die Nutzung innovativer Technologien zu überprüfen ist. Diese bilden schließlich die Grundlage für die *Vereinbarung von Zielkosten*, die in ihrer absoluten Höhe deutlich näher bei den Darfkosten als bei den Standardkosten liegen sollten.

Die durch Gegenüberstellung der prognostizierten *Standardkosten* und der vereinbarten *Zielkosten* entstehende Differenz kennzeichnet schließlich die *Innovationslücke*, die noch im Rahmen der Produktentwicklung zu schließen ist, um ein marktgerechtes Produkt erstellen und verwerten zu können. Diesbezügliche *Kostensenkungspotentiale* lassen sich durch wertanalytische Maßnahmen der Kostenpolitik erschließen. Schwerpunkte dafür liegen, dies belegen empirische Untersuchungen aus Japan (Tanaka 1989, S. 49 f.), in der *Produkttechnologie*, in den *Prozess Technologien* sowie nicht zuletzt auch im *Zulieferer-Management*.

Die schließlich im Rahmen eines derartigen Vorgehens noch *verbleibende Kostenlücke* zwischen den *marktdeterminierten Darfkosten* und den *technologiedeterminierten Zielkosten* beeinträchtigt zu Beginn der Produkterstellung und -verwertung die angestrebte Zielrentabilität. Diese Kostenlücke ist mithin im Anschluß an die Produktentstehung

durch arrondierende *Maßnahmen einer dynamischen Kostenpolitik*, also durch eine potential-, prozeß- und produktbezogene Beeinflussung der Kostenstrukturen, des Kostenverhaltens sowie schließlich des absoluten Kostenniveaus zu reduzieren bzw. völlig zu beseitigen.

Insgesamt findet also eine durch das Controlling wahrzunehmende *kostenpolitische Koordination im gesamten Produktlebenszyklus* statt. Die erforderlichen Abstimmungsaktivitäten beziehen sich innerhalb der Produktentstehungsphase auf *potentielle Kostenwerte* und innerhalb der Produktvermarktungsphase auf *faktische Kostenwerte* eines neuen Produktes. Das Ziel der Koordination besteht darin, *markt- und rentabilitätsgerechte Produktkosten* durch *frühzeitige Kostenvorsteuerung* zu gewährleisten.

Ermittlung und Vereinbarung von Zielkosten

Innerhalb des zuvor erläuterten kostenpolitischen Gesamtzusammenhangs ist zweifellos der Ermittlung und Vereinbarung von *Zielkosten* eine besondere Bedeutung beizumessen. Das dazu erforderliche methodische Vorgehen ist durch die simultane *Berücksichtigung sowohl exogener als auch endogener Lenkungsgrößen* (Kundennutzen und Produktkosten) gekennzeichnet und erfüllt auch insofern die aus der strategischen Perspektive zu stellende Anforderung einer ganzheitlich geprägten Gestaltung und Lenkung der unternehmerischen Wertschöpfung. Die produktbezogene *Ermittlung und Vereinbarung von Zielkosten* erfolgt in einem mehrstufigen Verfahren (vgl. dazu originär Tanaka 1989, S. 56 ff. sowie sekundär auch Franz 1992, S. 1501 ff., Horváth/Seidenschwarz 1992, S. 145 ff. und Niemand 1992, S. 120 f.), das die nachfolgend kurz erläuterten *Phasen* umfaßt.

(1) Bestimmung des Kundennutzens

Die erste Phase beinhaltet die Bestimmung des mit einem neuen Produkt anzustrebenden Kundennutzens. Dazu sind die von potentiellen Kunden eines neuen Produktes ausgehenden Nutzen- bzw. Leistungsanforderungen möglichst umfassend sowie hinreichend detailliert zu erfassen. Die resultierende *Produktfunktionsstruktur*, die zudem noch in technisch-objektivierbare Funktionen („hard functions“) und in subjektive Funktionen („soft functions“) unterteilt werden kann, ist schließlich auf der Grundlage der diesen Funktionsgruppen sowie den einzelnen Funktionen zuerkannten Kundenpräferenzen zu ordnen und zu gewichten. Grundsätzlich handelt es sich somit in dieser ersten Phase um den (altbekannten) Einsatz von geeigneten *Methoden der Marktforschung* zur Gewinnung von Informationen für die Produktgestaltung.

Exemplarisch vermittelt *Abbildung 4* einen Überblick über typische und bedeutsame Kriterien für die aus der Kundenperspektive vorzunehmende Bestimmung von Leistungsanforderungen an ein Automobil.

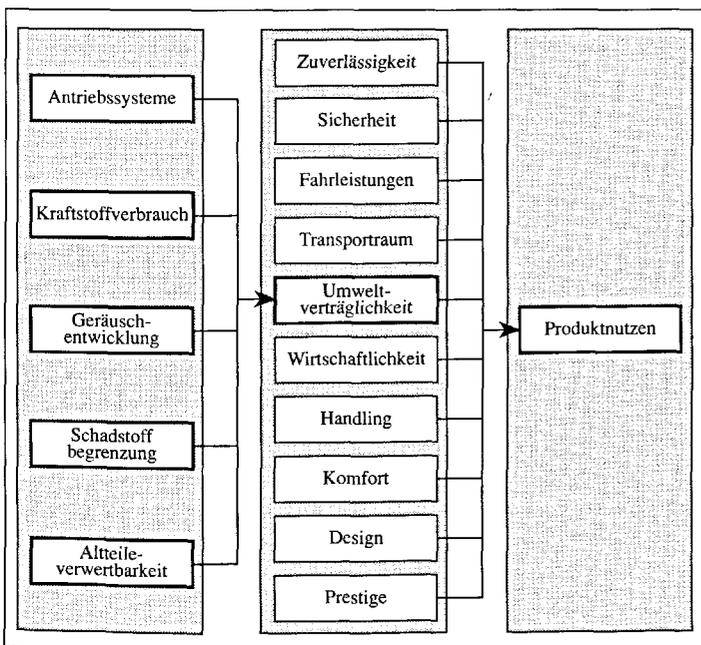


Abb. 4: Kriterien zur Bestimmung des funktionalen Produktnutzens von Automobilen

Diese den angestrebten Produktnutzen charakterisierenden Merkmale sind im jeweiligen Einzelfall zu spezifizieren und mit Hilfe geeigneter Informationen zu operationalisieren. Der *Erfüllungsgrad sämtlicher Leistungsmerkmale gemeinsam* kennzeichnet den in der Produktentwicklungsphase zu konzipieren-

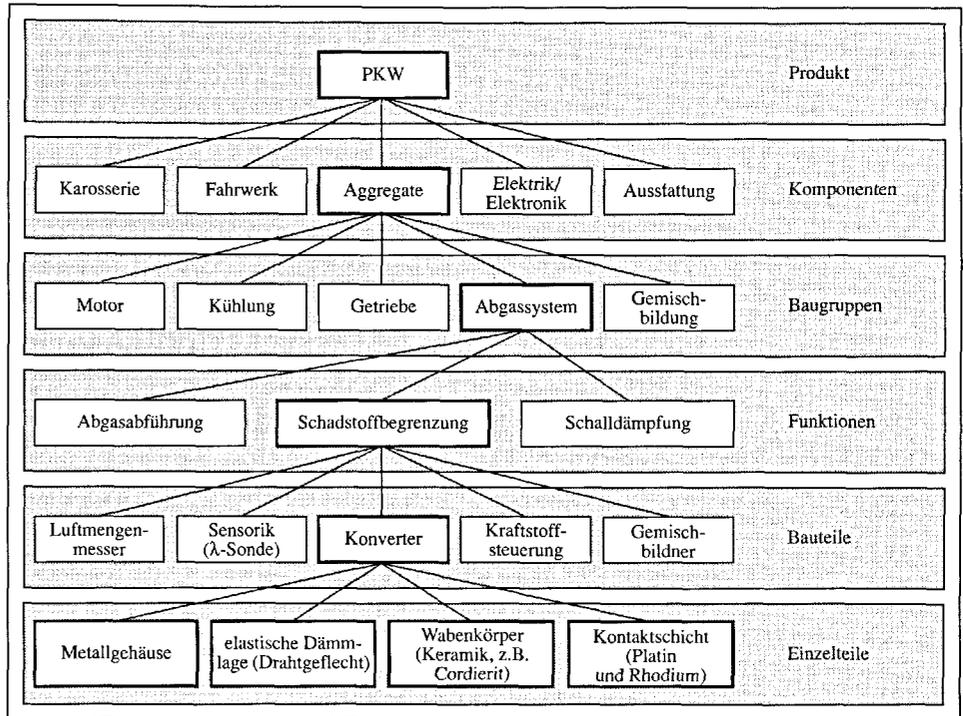


Abb. 5: Beispiel einer Produktanalyse im Rahmen der Zielkostenrechnung

den und in der Produktvermarktungsphase zu realisierenden *Produktnutzen*, der sich durch die Produktverwendung schließlich als *Kundennutzen* ausprägt.

(2) Produktentwurf und Produktanalyse

Die zweite Phase umfasst die sich an die Bestimmung des Kundennutzens anschließende *Umsetzung der Marktanforderungen im Rahmen der Produktentwicklung*. Als Ergebnis der hier einsetzenden Aktivitäten der Entwicklungs- und Konstruktionsabteilung entsteht ein *Grobentwurf des neuen Produktes*. Die sich anschließende *Produktanalyse* bewirkt eine schrittweise Dekomposition des resultierenden Produktentwurfs, in dessen Zusammenhang eine systematische und hierarchisch strukturierte *Disaggregation des Produktes* erfolgt, die das Produkt in Komponenten, Baugruppen, Bauteile und Einzelteile zerlegt. Grundsätzlich kann die sich anschließende Bestimmung von Zielkosten zwar auf jeder Ebene der Produktdekomposition stattfinden. Allerdings sollte eine für den Aussagegehalt der Zielkostenfestlegung hinreichende Disaggregation des Produktes erfolgen.

Exemplarisch vermittelt *Abbildung 5* einen Eindruck in derartige *Produktanalysen für ein Automobil*. Das hier dargelegte Beispiel greift die gestellten Kundenanforderungen an die Umweltverträglichkeit auf der Baugruppenebene auf und betrachtet – mit dem Ziel der kostenpolitischen Beeinflussung des entsprechenden Zulieferers – den Katalysator (Konverter) eines Fahrzeugs.

(3) Bestimmung und Optimierung der Zielkosten

Die beiden zuvor dargelegten Phasen beinhalten grundsätzlich bekannte und bewährte Vorgehensweisen der marktorientierten Produktentwicklung. In der nunmehr zu betrachtenden Phase schließt sich die eigentliche *Bestimmung und Optimierung der Zielkosten* an. Zu diesem Zweck sind in einem ersten Schritt die

einzelnen Produktkomponenten auf der Ebene der angestrebten Zielkostenbestimmung hinsichtlich ihres Anteils an der Funktionserfüllung des Gesamtproduktes zu gewichten, um den jeweiligen *Beitrag der Produktkomponenten zum Kundennutzen* zu bestimmen. In einem zweiten Schritt schließt sich – beispielsweise unter Verwendung der geläufigen Methoden der konstruktionsbegleitenden Kalkulation – die *Bestimmung der Kostenanteile der Produktkomponenten* an.

Ausgehend von diesen Vorarbeiten kann in einem dritten Schritt die *Bestimmung der Zielkostenindizes für die Produktkomponenten* erfolgen. Dazu dient die folgende Formel:

$$\frac{\text{Anteil an der Funktionserfüllung}}{\text{Kostenanteil}} = \text{Zielkostenindex}$$

Diese Formel beruht auf der Vorstellung, daß – unter völlig optimalen Bedingungen – jede Produktkomponente einen gerade dem jeweiligen Produktnutzenanteil entsprechenden Produktkostenanteil aufweisen sollte. Insofern ist eine optimale Komponentenbeschaffenheit durch eine *proportionale Kosten-Nutzen-Relation* (Zielkostenindex = 1) gekennzeichnet. Da allerdings eine solche Bedingungskonstellation in der Praxis unrealistisch ist, wird man – in Abhängigkeit von der jeweiligen Kosten-Nutzen-Relation der Produktkomponenten sowie von der wettbewerbsstrategischen Gesamtsituation – auch angemessene Abweichungen, also ein *Zielkostentoleranzspektrum* zulassen.

Die anzustrebende *Optimierung der Zielkosten* umfaßt die folgenden Handlungsbedarfe:

- Produktkomponenten, die einen Zielkostenindex aufweisen, der kleiner als 1 ist, sind zu kostenintensiv gestaltet und beinhalten folglich *Kostensenkungspotentiale*, die durch entsprechende Entwicklungsmaßnahmen auszuschöpfen sind;
- Produktkomponenten, die einen Zielkostenindex aufweisen, der größer als 1 ist, sind zu kostengünstig und beinhalten folglich *Leistungssteigerungspotentiale*, die sich ebenfalls durch entsprechende Entwicklungsmaßnahmen ausschöpfen lassen.

Grundsätzlich ist dieser Prozeß der Bestimmung und Vereinbarung von Zielkosten fortzusetzen, bis sich sämtliche Produktkomponenten im Zielkostentoleranzspektrum befinden und insofern einen *marktanforderungsgerechten Zustand des neuen Produktes* markieren.

Koordination der Wertschöpfung durch Zielkostenpolitik

Die zuvor – unter eher formalen Gesichtspunkten – differenzierten Phasen der *Bestimmung und Vereinbarung von Zielkosten* werden sich allerdings in der praktischen Anwendung solcher Führungskonzepte nicht derart strikt trennen lassen. Dies gilt zunächst aus der sachlichen Perspektive, da mit Hilfe der Zielkostenpolitik eine *Koordination der gesamten Wertschöpfung* ermöglicht werden soll.

Eine formale Zergliederung dieser ganzheitlichen Aufgabenstellung ist aber auch unter zeitlichen Aspekten abzulehnen. So beinhaltet Zielkostenpolitik nicht nur eine frühzeitige, also bereits in der Produktentwicklung ansetzende *Schaffung von Kostentransparenz und Kostenbewußtsein*, sondern setzt prinzipiell

auch einen *permanent fortdauernden Prozeß der Kostenbeeinflussung* voraus. Darüber hinaus lassen sich die zuvor dargelegten einzelnen Phasen der Zielkostenvereinbarung auch nicht in einer streng linearen Abfolge abwickeln, sondern bilden vielmehr einen *revolvierenden Planungsprozeß*, der nur dann zur angestrebten Effizienzsteigerung führt, wenn die einzelnen Phasen auch strukturell eng miteinander verzahnt werden.

Produktmanagement im Team als aufbauorganisatorische Voraussetzung der Zielkostenpolitik

Im Rahmen der *Anwendung der Zielkostenpolitik in der unternehmerischen Praxis* ist aus den soeben genannten Gründen insbesondere die *Organisation des Produktmanagements* grundlegend zu überdenken. Diesbezüglich ist davon auszugehen, daß die angestrebte *Koordination von Kundennutzen und Produktkosten* wohl erst durch die gemeinsame Durchführung der erforderlichen Aktivitäten in entsprechend zusammengesetzten *Produktmanagement-Teams* garantiert werden kann. *Abbildung 6* veranschaulicht, welche Unternehmensfunktionen zu diesem Zweck zusammenzuführen sind.

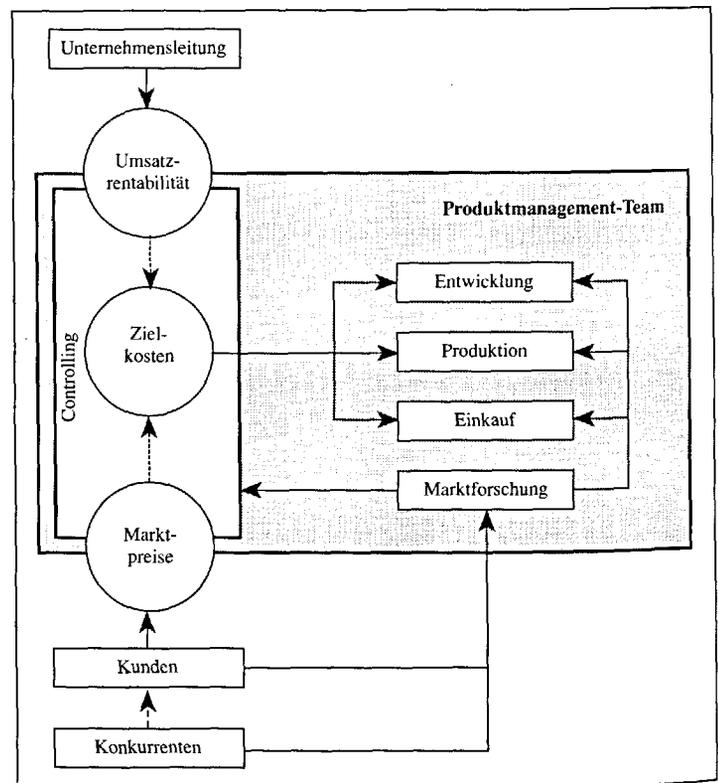


Abb. 6: Zielkostenorientiertes Produktmanagement im Team

Innerhalb eines derartigen Teams fungieren die *Zielkosten* als zentrale Führungsgröße. Sie dienen insofern insbesondere der kostenorientierten *Information, Motivation und Koordination* aller beteiligten Unternehmensbereiche. Daher erscheint es auch zweckmäßig, die *Funktion der Teamleitung* dem Controlling zu

übertragen. Der zuständige *Produkt-Controller* hat allerdings hohe Anforderungen zu erfüllen: Er muß speziell die von faktischen und potentiellen Konkurrenten realisierten und beabsichtigten *Wettbewerbsaktivitäten*, die von den Kunden erwarteten *Kosten-Nutzen-Relationen*, die Möglichkeiten und Grenzen der unternehmenseigenen *Produkt-, Potential- und Prozeßtechnologien* und auch die seitens der *Zulieferer* bestehenden Restriktionen miteinander unter erfolgswirtschaftlichen Aspekten abstimmen.

Kosten- und Leistungssteuerung im Gegenstrom als ablauforganisatorische Voraussetzung der Zielkostenpolitik

Die zuvor skizzierten Abstimmungsergebnisse, die letztlich den gesamten Wertschöpfungsprozeß umschließen, sind unter Verwendung der *Zielkosten als Koordinationsmechanismus* zu erfüllen. Insofern besteht – aus dem Blickwinkel der Kostenlehre betrachtet – in dem hier aufgezeigten kostenpolitischen Kontext ein prinzipiell anderes Vorgehen als im bekannten kostenrechnerischen Kontext. Dies verdeutlicht *Abbildung 7*, die eine vereinfachende Darstellung der unterschiedlichen Denksätze kostenrechnerischer und kostenpolitischer Steuerungskonzepte beinhaltet.

Insgesamt basieren ganzheitlich geprägte Lenkungskonzepte auf einer *Koordination der gesamten Leistungs- und Wertkette im Markt*. Die Erfüllung der gestellten Anforderung nach Ganzheitlichkeit bedingt insbesondere, daß – wie dies in *Abbildung 8* dargestellt wird – *kosten- und leistungspolitische Entscheidungssequenzen im Gegenstrom* zu organisieren sind.

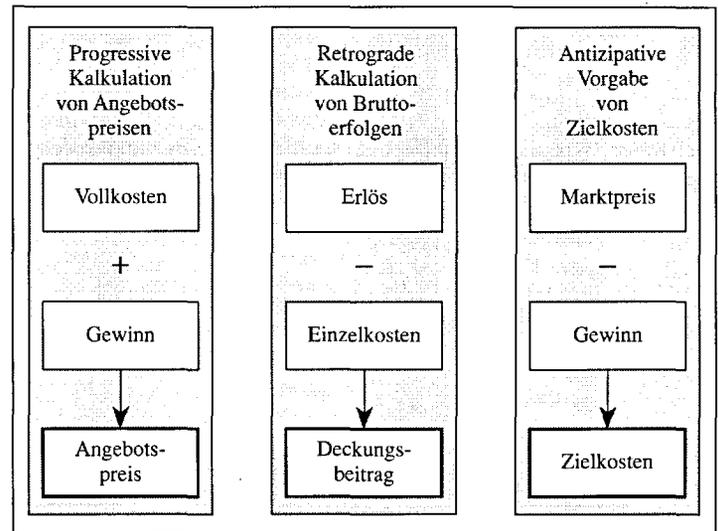


Abb. 7: Denksätze kostenrechnerischer und kostenpolitischer Steuerungskonzepte

Das sich im Rahmen der meist evolutorischen Unternehmensentwicklung allmählich ausprägende *Handlungsgefüge eines Unternehmens* umfaßt vor allem die Leistungspotentiale und Leistungsprozesse, die für die Realisation der Leistungsentwicklung, -erstellung und -verwertung benötigt werden. Dieses Handlungsgefüge wird nicht mehr einseitig aus der technologisch-leistungswirtschaftlichen Perspektive, sondern parallel dazu unter Nutzung *ökonomischer Steuerungsgrößen der Wert-*

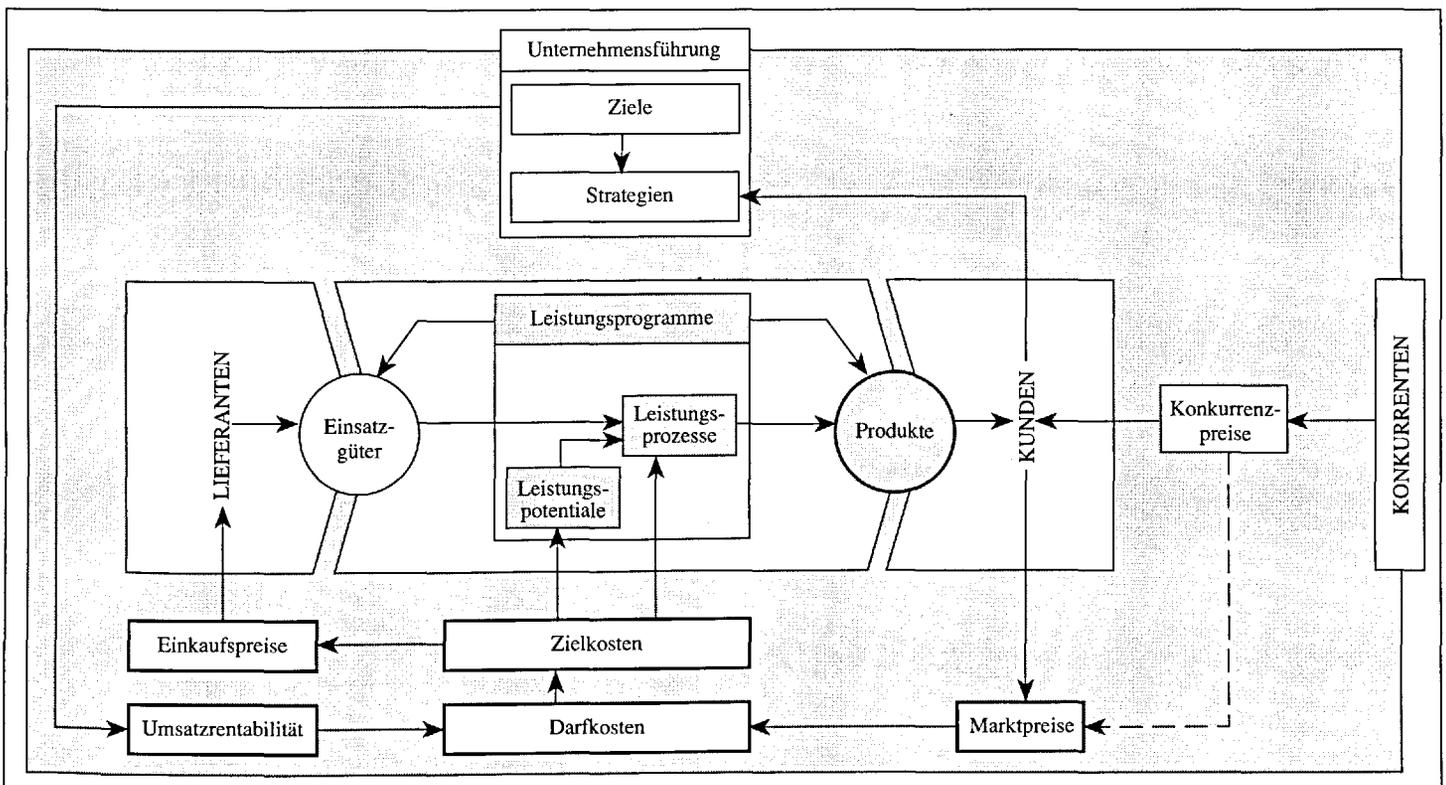


Abb. 8: Koordination der Wertschöpfung durch Kosten- und Leistungssteuerung im Gegenstrom

sphäre, im hier aufgezeigten Zusammenhang speziell unter Verwendung von Zielkosten konfiguriert.

Ein derartiges Vorgehen läßt somit die *Kosten nicht als nahezu unabänderliche Konsequenzen technologischer Bedingungen* entstehen, wie dies bisher meist der Fall war. In einer solchen Situation können Kosten zwar prospektiv geplant sowie retrospektiv dokumentiert und kontrolliert, aber kaum antizipativ beeinflusst werden. Unternehmen sind dann den oft schleichend stattfindenden Kostenentwicklungen relativ hilflos ausgesetzt und befinden sich am Ende derartiger Entwicklungen nicht selten in tiefgreifenden *Kostenkrisen*, die zu ernsthaften Existenzbedrohungen führen.

Stattdessen strebt eine *marktstrategisch geprägte und zudem rechtzeitig einsetzende Kostenvorsteuerung* an, die Strukturen, das Verhalten und das Niveau der Kosten wieder beeinflussen zu können, so daß der „Unternehmer als Disponent seiner Kosten“ (Henzel 1936) agieren kann. Erst dadurch werden die speziell in Zeiten hoher Wettbewerbsintensität gebotenen *Dispositionsspielräume für eine antizipative Kostenpolitik* und damit die *Voraussetzungen für eine dauerhafte Erfolgsrealisation* geschaffen.

Zusammenfassung

Insgesamt stellen sich die Ansätze der *Zielkostenpolitik als eine Führungskonzeption* dar, die zu einer Umkehr im unternehmerischen Denken führen kann: Nicht mehr die technologischen Möglichkeiten und das daraus resultierende Leistungsgebaren eines Unternehmens determiniert das Kostengefüge, sondern Markt- und Rentabilitätserwartungen prägen die Kosten, die ihrerseits das Leistungsgefüge determinieren.

Aus der in diesem Sinne erfolgenden *Durchführung der Zielkostenpolitik in der Praxis* lassen sich zwar keine Erfolgsgarantien ableiten. Vielmehr ist dazu die im strategischen und operativen Entscheidungshorizont insgesamt erfolgende *Harmonisa-*

Eine ganzheitlich geprägte Kosten- und Leistungs politik basiert wesentlich auf den folgenden, bedeutsamen Charakteristika:

- Schaffung von Kostenbewußtsein durch frühzeitige Marktorientierung und konsequentes Rentabilitätsstreben,
- Beginn der kostenpolitischen Steuerung bereits in frühen Phasen des Produktlebenszyklus durch Initialisierung von innovativen Produkt-, Potential- und Prozeßtechnologien,
- Dynamisierung der Kostensteuerung durch eine permanente und stets wertschöpfungsorientierte Kostenpolitik,
- Beeinflussung des Leistungsverhaltens der Mitarbeiter durch zielkostenorientierte Motivation sowie durch Förderung der bereichsübergreifenden und zugleich engen Zusammenarbeit im Unternehmen.
- Schnittstellen-Management in der Wertkette auf der Basis von kostenpolitischen Kooperationen mit Kunden- und Lieferantenpotentialen,
- Ergänzung der operativen Kostenplanung, Kostenerfassung und Kostenkontrolle durch strategische Kostenpolitik.

tion des unternehmerischen Handelns erforderlich. Dies setzt den *konzertierten Einsatz unterschiedlichster kostenpolitischer Methoden* (Benchmark Costing, Activity-Based Costing, etc.) sowie die *adäquate Weiterentwicklung auch der bewährten kostenrechnerischen Instrumente* (vgl. dazu Männel 1992) voraus. Die Zielkostenpolitik ist insofern eines von vielen Instrumenten, das ohne Zweifel einen wesentlichen Beitrag zur existenzsichernden *Aufrechterhaltung des Regelkreises zwischen den strategischen Erfolgspotentialen und den operativen Erfolgs- sowie Liquiditätsgrößen des unternehmerischen Handelns* liefert.

Literatur

- Becker, W.: Funktionsprinzipien des Controlling, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1990, S. 295–318.
- Becker, W.: Entwicklungslinien der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre, in: Kostenpolitik und Controlling, hrsg. von W. Becker und B. Warnick als Sonderheft 1/1993 der Kostenrechnungspraxis, Wiesbaden 1993a, S. 5–18.
- Becker, W.: Betriebswirtschaftliche Konzepte zur Sicherung der erfolgswirtschaftlichen Stabilität industrieller Unternehmen, Habilitationsschrift Nürnberg 1993b (Publikation in Vorbereitung).
- Becker, W.: Führungsperspektiven des Controlling, Forschungsbericht des Lehrstuhls für Unternehmensführung & Controlling an der Universität Bamberg, Bamberg 1993c (Publikation in Vorbereitung).
- Franz, K.-P.: Moderne Methoden der Kostenbeeinflussung, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. von W. Männel, Wiesbaden 1992, S. 1492–1505.
- Henzel, F.: Der Unternehmer als Disponent seiner Kosten, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1936, S. 139–167.
- Hiramoto, T.: Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting, in: Harvard Business Review 1988, Nr. 4, S. 22–26.
- Horváth, P. und W. Seidenschwarz: Zielkostenmanagement, in: Controlling 1992, S. 142–150.
- Männel, W.: Anpassung der Kostenrechnung an moderne Unternehmensstrukturen, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. von W. Männel, Wiesbaden 1992, S. 105–137.
- Monden, Y.: Total cost management system in Japanese automobile corporations, in: Japanese Management Accounting, hrsg. von Y. Monden und M. Sakurai, Cambridge, Mass. 1989, S. 15–33.
- Niemand, St.: Target Costing – konsequente Marktorientierung durch Zielkostenmanagement, in: Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering 1992, S. 118–123.
- Sakurai, M.: Target Costing and how to use it, in: Journal of Cost Management 1989, Summer, S. 39–50.
- Sakurai, M.: The Influence of Factory Automation on Management Accounting Practices: A Study of Japanese Companies, in: Measures for Manufacturing Excellence, hrsg. von R. S. Kaplan, Boston Mass. 1990, S. 39–62.
- Seidenschwarz, W.: Target Costing, Marktorientiertes Zielkostenmanagement, München 1993.
- Tanaka, M.: Cost planning and control systems in the design phase of a new product, in: Japanese Management Accounting, hrsg. von Y. Monden und M. Sakurai, Cambridge, Mass. 1989, S. 49–71.
- Weber, J.: Einführung in das Controlling, 4. Auflage. Stuttgart 1993.