

Vahlens Kurzlehrbücher

# Kostenrechnung

von  
Dr. Andreas Dahmen

4. Auflage

## Kostenrechnung – Dahmen

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](http://beck-shop.de) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Kostenrechnung und Controlling – Fit für Studium und Ausbildung

Verlag Franz Vahlen München 2014

Verlag Franz Vahlen im Internet:

[www.vahlen.de](http://www.vahlen.de)

ISBN 978 3 8006 4697 5

## 8 Target Costing

### 8.1 Grundidee

Das Target Costing hat seine Ursprünge in Japan und hat über den Umweg USA inzwischen auch Eingang in die deutsche Kostenrechnungsdiskussion gefunden. Aufgrund seiner eher strategischen Ausrichtung sollte das Target Costing weniger als eigenständiges Kostenrechnungssystem, sondern als Kostenplanungs-, Kostensteuerungs- und Kostenkontrollprozess (*Zielkostenmanagement*) verstanden werden.

Das Ziel des Target Costing besteht in einer durchgängigen und möglichst direkt marktorientierten Steuerung des Unternehmens und seiner Teilbereiche nach ergebnisorientierten Gesichtspunkten im strategischen Kostenmanagement.

Beantwortet wird nicht die Frage „*Was wird ein Produkt kosten?*“, sondern „*Was darf ein Produkt kosten?*“. Produktdefinition, wie z. B. Gebrauchswert- sowie Geschmackswertfunktionen, und Preisbildung (als retrograde Kalkulation) der betrieblichen Leistungen orientieren sich also nicht an der eigenen Situation des Unternehmens, sondern an Kundenwünschen und den Konkurrenzverhältnissen.

Deshalb findet dieser Ansatz insbesondere in solchen Unternehmen Verwendung, die auf wettbewerbsintensiven Märkten kurzen Produktlebenszyklen und hohem Preisdruck ausgesetzt sind. Um heutzutage auf den Märkten bestehen zu können oder gar Marktführerschaft zu erlangen und zu halten, muss ein Unternehmen für sein Produkt die maximal zulässigen Kosten vom „Markt“ her bestimmen, d. h. die Preise diktieren die Kosten.

Die Zielsetzungen des Target Costing lassen sich in den folgenden Punkten zusammenfassen:

- Verstärkung der Marktorientierung des Unternehmens, insbesondere eine Kunden-, Konkurrenz- und Lieferantorientierung bei der Produktplanung.
- Kontinuierliche Strategieorientierung durch markt- und zielorientierte Forschung und Entwicklung im Unternehmen.
- Einsatz des Kostenmanagements schon in den früheren Entwicklungsphasen eines neuen Produktes.
- Unbedingte Dynamisierung des Kostenmanagements durch eine ständig vom Markt geforderte Überprüfung der vorgegebenen Kostenziele.
- Verbesserte Motivation aller Mitarbeiter, da das Verhalten durch konkrete Marktanforderungen und nicht durch abstrakte, top-down vorgegebene Unternehmensziele gesteuert wird.

Da das Target Costing kein Kostenrechnungssystem wie die Voll- Teil- und Prozesskostenrechnung ist, kann das Target Costing auch nicht gemäß der bisher beschriebenen Ablauf- und Aufbauschemata dargestellt werden. Vielmehr ist die Beschreibung in zwei Phasen vorzunehmen:

- Zielkostenfindungsphase
- Zielkostenerreichungsphase

Im Folgenden sollen die beiden Phasen ausführlich erläutert werden.

## 8.2 Ablauf des Target Costing

### 8.2.1 Zielkostenfindungsphase (Zielkostenbestimmung)

In der *Zielkostenfindungsphase* sind alle marktbezogenen Teilschritte des Target Costing zusammengefasst. Zielsetzung dieses ersten Schrittes des Target Costing ist die Bestimmung der Zielkosten:

$$\text{Zielkosten} = \text{Erzielbarer Produktpreis} - \text{geplanter Zielgewinn}$$

Die so vorgenommene Zielkostenbestimmung wird auch als „*market into company*“ bezeichnet und stellt den Normalfall im Rahmen des Zielkostenmanagements dar. Daneben lassen sich die Zielkosten auch aus der Kostensituation der Wettbewerber ableiten. Dabei kann man unter Zielkosten sowohl die im Rahmen einer Marktuntersuchung ermittelten zulässigen Zielkosten (*allowable costs*) verstehen, als auch die dann für die Produktion festgelegten Zielkosten (*target costs*). Beide können voneinander abweichen: Wenn z. B. im Unternehmen die allowable costs durch eine effiziente Produktion unterboten werden können, liegen die target costs unterhalb der allowable costs.

Ausgangspunkt der Zielkostenbestimmung ist ein marktgerechter – vom Kunden gewünschter – Produktpreis. Zusätzlich wird das Produkt in seine einzelnen Produktfunktionen und Produkteigenschaften zerlegt, um dann vom Kunden die Wichtigkeit dieser Funktionen bewerten zu lassen.

#### Beispiel:

Die Casto AG stellt Sportuhren her. Aufgrund einer revolutionären Entwicklung kann eine neue voll digitalisierte Produktvariante auf den Markt gebracht werden. Zunächst ist mittels einer Marktumfrage der Produktpreis zu ermitteln, den die Kunden für diese neue „Wunderuhr“ bereit wären zu bezahlen. Ein eingeschaltetes renommiertes Marktforschungsinstitut stellt in einem ersten Schritt einen erzielbaren Produktpreis für die Sportuhr „Cyberspace“ von 250 EUR fest.

Nach dieser Markterhebung wird das Institut weiter beauftragt, potentielle Kunden nach den Produkteigenschaften zu fragen, die für sie beim Kauf einer Sportuhr wichtig sind. Außerdem sollen die Probanden diese Funktionen bezüglich ihrer Wichtigkeit bewerten.

Im Rahmen dieses Auftrages wurden die von den potentiellen Kunden genannten Funktionen, die „Cyberspace“ zu erfüllen hätte, ermittelt und anschließend entsprechend ihrer Bedeutung mit einer Gewichtung von 0–10 bewertet. Die summierte Bewertungsziffer (53) wurde dann ins Verhältnis zu 100 gesetzt, um aus den absoluten Teilgewichten den prozentualen Funktionsanteil für „Cyberspace“ zu erhalten:

Funktionen		Teilgewicht	in %
F <sub>1</sub>	Ablesbarkeit Uhrzeit	9	16,98
F <sub>2</sub>	Einstellbarkeit Laufzeit	7	13,21
F <sub>3</sub>	Genauigkeit	6	11,32
F <sub>4</sub>	Design	9	16,98
F <sub>5</sub>	Leiser Gang	3	5,66
F <sub>6</sub>	Ablesbarkeit Dunkelheit	6	11,32
F <sub>7</sub>	Klang Signalton	2	3,77
F <sub>8</sub>	Lebensdauer	4	7,55
F <sub>9</sub>	Robuster Aufbau	7	13,21
<b>Summe</b>		<b>53</b>	<b>100</b>

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass die Ablesbarkeit der Uhrzeit (F<sub>1</sub>) und das Design (F<sub>4</sub>) die bedeutendsten Funktionen und damit die wichtigsten Kaufkriterien sind. Demgegenüber wird dem Klang des Signaltons (F<sub>7</sub>) keine große Bedeutung beigemessen.

Als nächstes stellt sich der Casto AG die Frage, welche Produktkomponenten in welchem Umfang zur Realisierung der vom Kunden gewünschten Funktionen beitragen. Eine oftmals sehr schwierige von den Entwicklern und Technikern zu beantwortende Frage, weil sich einzelne Funktionen nur bedingt in Produktkomponenten auflösen lassen und eine Vielzahl von Abhängigkeiten untereinander bestehen.

Aus der Entwicklungs- und Fertigungsabteilung der Casto AG werden den Funktionen, die die Probanden als wichtig angesehen haben, die Produktkomponenten und ihr Funktionserfüllungsgrad (in %) zugeordnet:

Funktionen	F <sub>1</sub>	F <sub>2</sub>	F <sub>3</sub>	F <sub>4</sub>	F <sub>5</sub>	F <sub>6</sub>	F <sub>7</sub>	F <sub>8</sub>	F <sub>9</sub>
Funktionsanteile aus Kundensicht in %	16,98	13,21	11,32	16,98	5,66	11,32	3,77	7,55	13,21
Fertigstellungsgrad der Produktkomponenten in %:									
Batterie	---	---	---	---	---	10	---	64	---
Schwingkreis	---	---	78	---	---	---	---	---	---

Funktionen	F <sub>1</sub>	F <sub>2</sub>	F <sub>3</sub>	F <sub>4</sub>	F <sub>5</sub>	F <sub>6</sub>	F <sub>7</sub>	F <sub>8</sub>	F <sub>9</sub>
Elektronik und Motor	40	---	1	---	60	---	---	21	25
Zeiger und Getriebe	55	5	4	5	35	---	---	2	5
Signalrad und Kontakt	---	95	17	3	---	---	---	---	---
Gehäuse	5	---	---	82	5	---	2	---	70
Summer	---	---	---	---	---	---	98	---	---
Beleuchtung	---	---	---	10	---	90	---	13	---
Summe	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Beispielsweise ist bei „Cyberspace“ die Erfüllung der Funktion Ablesbarkeit in der Dunkelheit (F<sub>6</sub>) von der Art und Größe der Batterie zu 10% und von der Leistungsfähigkeit und Helligkeit der Beleuchtung zu 90% abhängig.

Im nächsten Schritt werden die Funktionsanteile aus Kundensicht mit den Funktionserfüllungsgraden der Produktkomponenten multipliziert, um für jede Produktkomponente den prozentualen Betrag zu erhalten, mit dem sie die von den Kunden insgesamt gewünschten Funktionen erfüllt.

Funktionen	F <sub>1</sub>	F <sub>2</sub>	F <sub>3</sub>	F <sub>4</sub>	F <sub>5</sub>	F <sub>6</sub>	F <sub>7</sub>	F <sub>8</sub>	F <sub>9</sub>	Σ
Funktionsanteile aus Kundensicht in %	16,98	13,21	11,32	16,98	5,66	11,32	3,77	7,55	13,21	100
Fertigstellungsgrad der Produktkomponenten in %:										
Batterie	---	---	---	---	---	1,13	---	4,83	---	5,96
Schwingkreis	---	---	8,83	---	---	---	---	---	---	8,83
Elektronik und Motor	6,79	---	0,11	---	3,40	---	---	1,59	3,30	15,19
Zeiger und Getriebe	9,34	0,66	0,45	0,85	1,98	---	---	0,15	0,66	14,09
Signalrad und Kontakt	---	12,55	1,93	0,51	---	---	---	---	---	14,99
Gehäuse	0,85	---	---	13,92	0,28	---	0,08	---	9,25	24,38
Summer	---	---	---	---	---	---	3,69	---	---	3,69
Beleuchtung	---	---	---	1,70	---	10,19	---	0,98	---	12,87
Summe	16,98	13,21	11,32	16,98	5,66	11,32	3,77	7,55	13,21	100

Die letzte Spalte der Tabelle zeigt nun den Funktionserfüllungsgrad der einzelnen Produktkomponenten, bezogen auf alle Funktionen der Sportuhr. Aus Sicht der potentiellen Kunden ist damit das Gehäuse mit 24,38% die wichtigste und der Summer mit 3,69% die unwichtigste Komponente.

Neben den Werten für die relativen Funktionsanteile weiß die Casto AG nun, dass ihr neues Produkt „Cyberspace“ am Markt nicht mehr als 250 EUR kosten darf. Nach Abzug einer Umsatzrendite von 10% verbleiben Zielkosten (allowable costs) in Höhe von 225 EUR.

### 8.2.2 Zielkostenerreichungsphase (Zielkostenverfolgung)

In der *Zielkostenerreichungsphase* ergeben sich zunächst durch die Gegenüberstellung der *allowable costs* (Zielkosten aufgrund der retrograden Kalkulation) und *drifting costs* (Selbstkosten/progressive Kalkulation auf Basis eigener Standardkosten) Anhaltspunkte für die Setzung der *target costs* (Zielkosten). Dazu werden die relativen Funktionsanteile zur Funktionserfüllung, die in der Zielkostenfindungsphase ermittelt werden, mit den relativen Kostenanteilen der bisherigen Selbstkosten (Standardkosten) verglichen.

Der Vergleich erfolgt durch Bildung eines sogenannten *Zielkostenindex*, der wie folgt zu berechnen ist:

$$\text{Zielkostenindex} = \frac{\text{Relativer Funktionsanteil}}{\text{Relativer Kostenanteil}}$$

Der Zielkostenindex gibt an, ob die einzelnen Komponenten aus Kundensicht zu teuer sind (Index < 1) oder ob der Kunde auf die damit verbundenen Funktionen mehr Wert legt (Index > 1). Ist der Index kleiner als eins, ist das ein Zeichen dafür, dass bei diesen Komponenten noch Kosten eingespart werden sollten, ist er größer als eins, kann dies Anlass sein, über eine Funktionsverbesserung nachzudenken. Die Ergebnisse können auch graphisch in einem Zielkostenkontrolldiagramm abgebildet werden.

Das Ziel der Phase der Zielkostenverfolgung ist die Erreichung der Zielkosten durch eine produktfunktionale Budgetierung. Die Produktgestaltung orientiert sich dabei an den Wertrelationen der vom Kunden gewünschten Produktfunktionen. Entsprechend müssen Vorhersagen getroffen werden

- zur Länge des Produktionszyklus,
- zu den Absatzmengen insgesamt und in einzelnen Jahren,
- zur Preisentwicklung der Produktionsfaktoren im Betrachtungszeitraum,
- zur Höhe der Forschungs- und Entwicklungskosten,
- zur Höhe und Entwicklung der laufenden Periodenselbstkosten unter Berücksichtigung von Fremdbezug und Eigenfertigung bei künftiger Technologie und Organisation der Produktionsdurchführung sowie
- zu den aus den genannten Daten resultierenden künftigen durchschnittlichen Stückselbstkosten als Grundlage der festzusetzenden Zielkosten.

## Beispiel:

Die Casto AG stellt in der Zielkostenerreichungsphase zunächst die ermittelten relativen Funktionsanteile den relativen Kostenanteilen gegenüber. Dazu werden Daten aus der Kostenrechnungsabteilung angefordert, die die geplanten Standardkosten für die Sportuhr „Cyberspace“ ausweisen. Die nachfolgende Tabelle gibt für die einzelnen Produktkomponenten die absoluten und relativen Kostenanteile an:

Produktkomponenten	Kostenanteile in €	Kostenanteile in %
Batterie	24,01	8,70
Schwingkreis	52,16	18,90
Elektronik und Motor	28,43	10,30
Zeiger und Getriebe	47,20	17,10
Signalrad und Kontakt	32,01	11,60
Gehäuse	47,75	17,30
Summer	14,63	5,30
Beleuchtung	29,81	10,80
<b>Summe</b>	<b>276,00</b>	<b>100</b>

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die Standardkosten (276 EUR) höher als die allowable costs (225 EUR) sind.

Im Anschluss an die Aufbereitung der Daten aus der Kostenrechnungsabteilung erfolgt eine Gegenüberstellung der relativen Kostenanteile und der relativen Funktionsanteile, in dem die entsprechenden Zielkostenindizes gebildet werden:

Produktkomponenten	Relative Funktionsanteile in %	Relative Kostenanteile in %	Zielkostenindizes
Batterie	5,96	8,70	0,69
Schwingkreis	8,83	18,90	0,47
Elektronik und Motor	15,19	10,30	1,47
Zeiger und Getriebe	14,09	17,10	0,82
Signalrad und Kontakt	14,99	11,60	1,29
Gehäuse	24,38	17,30	1,41
Summer	3,69	5,30	0,70
Beleuchtung	12,87	10,80	1,19
<b>Summe</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	

Der Zielkostenindex von 0,70 beim Summer zeigt beispielsweise, dass die Kunden dem Wecksignal nicht die Bedeutung beimessen, die es unter Berücksichtigung der Kosten haben müsste. Dies wäre beispielsweise ein Anstoß für die Entwicklungsabteilung, um über eine preisgünstigere Variante des Wecksignals nachzudenken, um dadurch die allowable costs zu erreichen, die nicht unerheblich unter den Standardkosten liegen.

Ähnlich verhält es sich bei der Batterie. Die Funktionen, die von der Batterie realisiert werden (im Beispiel Laufzeit und Beleuchtung) werden von den Kunden nicht für so wichtig eingestuft, dass ein Kostenanteil von 8,7% gerechtfertigt wäre. Eventuell kann hier eine kleinere Batteriegröße die Kosten senken.

Der Zielkostenindex von 1,41 beim Gehäuse zeigt an, dass die Kunden im Gegensatz zum jetzigen Kostenanteil bedeutend mehr Wert auf diese Komponente legen. Der Zielkostenindex größer als 1 bedeutet nicht zwangsläufig, dass das Gehäuse teurer werden muss, schließlich soll das gesamte Produkt ja kostengünstiger werden. Es signalisiert nur, dass der Schwerpunkt eher auf einer Funktionsverbesserung als auf Kostensenkung liegen sollte.

Durch Eintragen der Werte in ein Zielkostenkontrolldiagramm und die Definition einer Zielkostenzone können akzeptable und nicht akzeptable Abweichungen selektiert werden. Dabei ist es sinnvoll, bei weniger wichtigen Hauptgruppen eine größere relative Abweichung zuzulassen als bei den bedeutenden

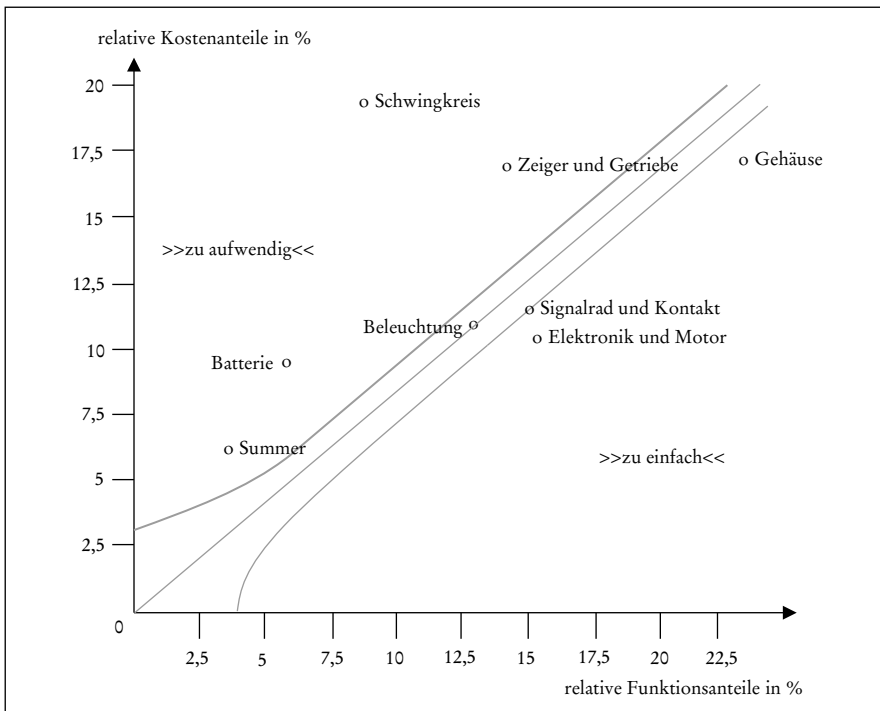


Abbildung 8.1: Zielkostenkontrolldiagramm



Hauptgruppen, weil bei den unbedeutenden die absoluten Kostenabweichungen nicht so groß werden.

Das *Zielkostenkontrolldiagramm* soll zeigen, ob die anteiligen Zielkosten in einem „richtigen“ Verhältnis zu den Teilgewichtssummen der Komponenten stehen. Idealerweise sollte sich der Wert 1 ergeben; dann wären die Kosten proportional zu den Komponenten verteilt. Bei einem Zielkostenindex  $< 1$  gilt die Ausgestaltung der Komponenten als zu aufwendig, bei  $> 1$  als zu „billig“. Es kann also überprüft werden, ob die getroffene Einschätzung des Kostenanteils der Erzeugniskomponenten deren Anteil am Zustandekommen der Produktfunktion entspricht.

Je näher die Punkte an der Mittelgeraden liegen, umso genauer entspricht die Komponentengewichtung dem Kostenanteil. Differenzen sind umso mehr zu beachten, je höher ihr prozentualer Anteil ist. Deshalb können als Toleranzband entsprechende Zielkostenzonen (gekrümmte Linien) eingetragen werden, bei denen im unteren Bereich eine größere Abweichung zugelassen wird als im oberen Bereich.

Der *Zielkorridor* zeigt, dass die Abweichungen vom Optimalwert bei niedrigeren Teilgewichten größer sein dürften als bei höheren. Im Rahmen des Controlling besteht das Ziel darin, weitere Kostensenkungspotentiale zu erschließen, um den Zielkostenindex immer weiter an den Wert 1 anzunähern. Dem Forschungs- und Entwicklungsbereich sowie anderen beteiligten Stellen, können regelmäßig stimulierend wirkende Kosten vorgegeben werden, die dann auch Gegenstand von Abweichungsanalysen sind (Sollkostencharakter).

Auf der Basis der Information, welche Hauptkomponenten des Produkts gemessen am Kundenwunsch zu teuer sind, setzt eine ‚Knetphase‘ im Target Costing Prozess ein. In dieser Phase werden Funktionen überprüft, Konstruktionsänderungen eingeführt oder Wertanalysen durchgeführt, um das Kostenniveau an die Sollvorgaben anzupassen.

### 8.3 Anwendungsmöglichkeiten

Der Ablauf des Target Costing in den Phasen Zielkostenfindung und Zielkostenreichung lässt sich mit Abbildung 8.2 noch einmal zusammenfassen: