

CONTROLLING

ZEITSCHRIFT FÜR ERFOLGSORIENTIERTE UNTERNEHMENSSTEUERUNG

# CONTROLLING

www.zeitschrift-controlling.de

Herausgegeben von Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Péter Horváth, Prof. Dr. Thomas Reichmann,  
Prof. Dr. Ulrike Baumöl, Prof. Dr. Andreas Hoffjan, Prof. Dr. Klaus Möller, Prof. Dr. Burkhard Pedell

+++ Aktuell: Steueroptimierung und öffentliche Wahrnehmung +++

## CONTROLLING-SCHWERPUNKT

### Finance Factory

#### Bündelung und Industrialisierung von Finanzprozessen – Shared Services als Finance Factory

Fischer/Hirsch

#### Erfolgsfaktoren bei der Organisation und Steuerung von Shared Service Centern – Erfahrungen aus einem qualitativen Benchmarking

Fritze

#### Service Management in der Shared Service Organisation – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung zum Reifegrad von Shared Service Organisationen

Möller/Reimann/Fritze/Bartesch

#### Controllingprozesse in Shared Services – Theoretischer Stand und praktische Erfahrungen am Beispiel der *Deutschen Telekom*

Lechky/Wiesehahn

#### Optimierung von Finanzprozessen im Spannungsfeld von finanziellen Zielen und Kundenorientierung – Am Beispiel des Credit & Collection Prozesses bei *Hilti*

Dalla-Rosa/Wirnsperger/Hausmann

## CONTROLLING-WISSEN

#### Umsetzungsstand des Target Costing – Ergebnisse einer empirischen Erhebung

Becker/Ulrich/Güler

#### Finanzcontrolling in der Unternehmenspraxis – Ergebnisse einer empirischen Analyse

Derfuß/Fietz/Tramm

## CONTROLLING-DIALOG

#### Die Digitale Transformation als Treiber für die *thyssenkrupp-IT* – ein „Mega-Change“

Mühleck/Baumöl

## CONTROLLING-COMPACT

#### Die betriebswirtschaftliche Abbildung von Innovationsprojekten

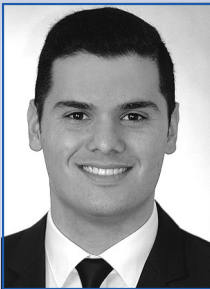
Grawe



Prof. Dr. Dr. habil. Wolfgang Becker ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmensführung und Controlling an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg.



Prof. Dr. habil. Patrick Ulrich lehrt Unternehmensführung und -kontrolle an der Hochschule Aachen und ist Privatdozent an der Universität Bamberg.



Hasan Andaç Güler, B.Sc., ist Projektmitarbeiter am Lehrstuhl für Unternehmensführung und Controlling an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg.

## Umsetzungsstand des Target Costing – Ergebnisse einer empirischen Erhebung

Wolfgang Becker, Patrick Ulrich und Hasan Andaç Güler

Target Costing hat sich als ein Management-Instrument erwiesen, das die Entwicklung profitabler Produkte innerhalb eines wettbewerbsintensiven Umfelds ermöglicht. Der vorliegende Beitrag beschreibt kurz die Methodik dieses Instruments und zeigt den Umsetzungsstand anhand aktueller Ergebnisse einer empirischen Studie mit 60 deutschen Unternehmen auf.

### 1. Problemstellung

Wie Pedell (2015, S. 143) in dieser Zeitschrift treffend beschrieben hat, erfuhr das Target Costing seit seiner Konzeptualisierung Anfang der 1990er Jahre eine breite Anwendung in der deutschen betriebswirtschaftlichen Lehre und Forschung sowie der Unternehmenspraxis. Im gleichen Heft weist Seidenschwarz (2015, S. 146) jedoch auch darauf hin, dass der Implementierungsstand ebenso wie die methodische Weiterentwicklung des Instruments bis zur Finanz- und Wirtschaftskrise 2008/2009 dann eher ab- denn zugenommen hatte. Zeitgleich ergab sich in den letzten Jahren wiederum eine ansteigende Tendenz in Forschung und Lehre.

Grundsätzlich wird das Target Costing als eines der Instrumente des Kostenmanagements betrachtet, das die Unternehmensführung im Rahmen der Erreichung strategischer Ziele unterstützen soll (vgl. Himme, 2009, S. 1055). Weitere, in diesem Kontext diskutierte Instrumente sind z. B. das Lifecycle Costing (vgl. Hoch et al., 2015), das Benchmarking sowie die Prozesskostenrechnung (vgl. Knauer/Möslang, 2015, S. 160).

Bisherige Studien konzentrierten sich aus empirischer Sicht auf den Verbreitungsgrad des Instruments (u. a. Brede, 1994; Franz/Kajüter, 1997) sowie die konkrete methodische Umsetzung – dies wurde von Arnaout (2001) in seiner umfangreichen Dissertation thematisiert. In Heft 3/2015 dieser Zeitschrift ergänzen Knauer/Möslang (2015, S. 160 ff.) diese Perspektive, indem sie das Target Costing mit der Wettbewerbsstrategie kombinieren und

zu weiterführenden Ergebnissen kommen. Die Autoren können u. a. zeigen, dass sich der Einsatz des Target Costing zwischen Unternehmen mit einer Differenzierungs- und einer Kostenführerschaftsstrategie zumindest aus empirischer Sicht nicht unterscheidet. Dabei bezieht sich diese Aussage auf die Einsatzintensität des Target Costing auf aggregierter Ebene (vgl. Knauer/Möslang, 2015, S. 162). Zudem wird herausgestellt, dass das Lifecycle-Costing sowie das Benchmarking als flankierende Instrumente eingesetzt werden (vgl. ebenda).

In den letzten Jahren hat die Publikationsdichte zu Themen der Kostenrechnung und des Kostenmanagements im Vergleich zu Beiträgen aus dem Bereich Performance Management abgenommen (vgl. Becker et al., 2015). Der vorliegende Beitrag verfolgt das Ziel, existierende theoretische und empirische Befunde zum Target Costing auf den Prüfstand zu stellen und einem Zeitvergleich zu unterziehen, da – abgesehen vom Beitrag von Knauer/Möslang (2015) – die Mehrheit der Beiträge bereits über 15 Jahre alt ist. Zudem soll jedoch dem veränderten Wettbewerbsumfeld (vgl. Seidenschwarz, 2015, S. 146 ff.) Rechnung getragen werden. Hier besteht die Vermutung, dass das Target Costing mittlerweile nicht mehr (nur) als Instrument des Kostenmanagements, sondern als umfassendes Instrument des Strategischen Managements verstanden wird, dass ggf. an mehreren Stellen des Unternehmens in verschiedenen Ausprägungen und zu unterschiedlichen Zwecken zum Einsatz kommt.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: Nach einer kurzen Einführung zur Methodik

#### Stichwörter

- Forschung
- Kostenmanagement
- Strategisches Controlling
- Target Costing
- Zielkosten

des Target Costing in Kapitel 2 widmet sich Kapitel 3 der Forschungsmethodik der eigenen empirischen Untersuchung. Kapitel 4 stellt explorative und deskriptive Erkenntnisse zur Stichprobe vor, während Kapitel 5 schließende Statistiken zum Einfluss von Wettbewerbsintensität und Unternehmensgröße enthält. Der Beitrag schließt in Kapitel 6 mit Handlungsempfehlungen und einem kurzen Fazit.

## 2. Methodik des Target Costing

Abb. 1 stellt den grundlegenden Ablauf des Target Costing dar. Der geplante Absatzpreis sowie die korrespondierende Absatzmenge werden mit Hilfe von primärer oder sekundärer Marktforschung ermittelt. Werden die Marktinformationen selbst erhoben, so ist hier von Market into Company die Rede, was zugleich die originäre Reinform des Target Costing darstellt (vgl. Horváth et al., 1993, S. 10 f.). Es gibt jedoch auch weitere Verfahren, die den Aufwand und die Schwierigkeiten der primären Marktforschung umgehen, indem sie die zulässigen Kosten auf Basis gegenwärtiger Unternehmensgegebenheiten (Out of Company), eines Kompromisses aus den beiden genannten Methoden (In and out of Company), der zulässigen Kosten von ihren Wettbewerbern (Out of Competitor) oder auf Basis der Standardkosten abzüglich der Kostensenkungspotenziale (Out of Standard Costs) ableiten (vgl. Horváth et al., 1993, S. 10 f.). Zieht man diesem Preis die gewünschte Rendite ab, so ergibt dies die maximal zulässigen Kosten (allowable costs). Da das Erreichen der zulässigen Kosten einen langfristigen und äußerst anspruchsvollen Kostensenkungsprozess impliziert, sind diese nicht als Zielkosten sondern mehr als ein langfristiges Kostenziel, an das es sich im Laufe des Lebenszyklus anzunähern gilt, anzusehen (vgl. Hiromoto, 1988, S. 24; Sakurai, 1989). Die zulässigen Kosten werden auf einzelne Kostenspaltungsebenen (z. B. Kostenstellen, Komponenten usw.) unter Berücksichtigung der Präferenzen der Kunden aufgespalten. Somit wird es möglich, die verdichteten allowable costs auf einzelne Bestandteile zu verteilen und anschließend operativ zu steuern sowie eine möglichst kundenorientierte Produktentwicklung zu gewährleisten. Auf Grundlage der derzeitigen Gegebenheiten

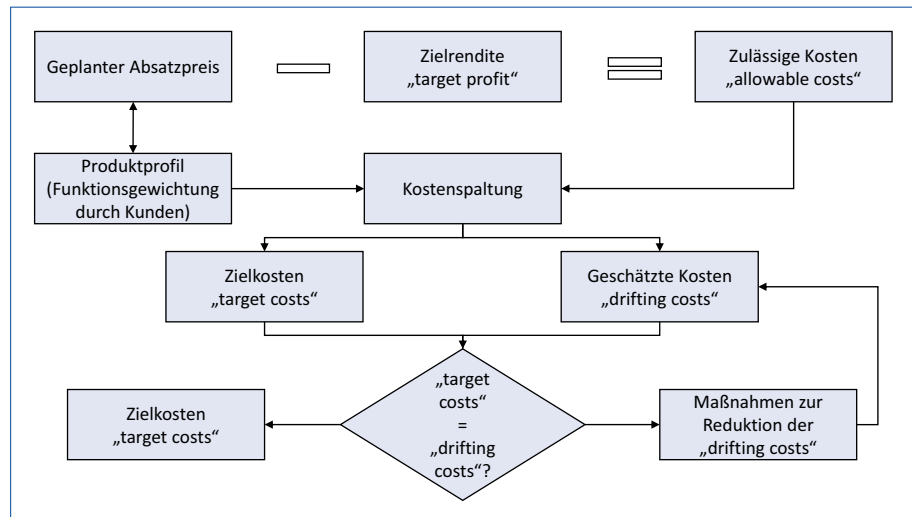


Abb. 1: Prozess des Target Costing (in Anlehnung an Coenberg et al., 2012, S. 559)

ten im Unternehmen werden die Standardkosten für ein Neuprodukt kalkuliert bzw. geschätzt und den allowable costs gegenübergestellt. Die Differenz wird Zielkostenlücke bezeichnet, diese gilt es im Laufe des Produktlebenszyklus durch Kostensenkungsmaßnahmen (Kaizen-Aktivitäten) weitestgehend zu schließen (vgl. Monden, 1999, S. 328). Die letztendlichen Zielkosten einzelner Kostenspaltungsebenen, die häufig zwischen geschätzten und zulässigen Kosten liegen, werden fortlaufend neu festgelegt und geben somit den Kostensenkungsbedarf einzelner Bestandteile wieder.

## 3. Forschungsmethodik

### Zielsetzung und Aufbau der Studie

Zielsetzung der Studie war es, den Praxisstand des Target Costing in der deutschen Unternehmenspraxis zu erheben und mit existierenden Erhebungen zu kontrastieren. Im Speziellen waren die Einsatzintensität, die Art der Umsetzung, Gründe für die Nichtanwendung, der Zielerreichungsgrad sowie identifizierte Schwachstellen des Target Costing von Interesse. Die Befragung richtete sich an deutsche Unternehmen mit mehr als 50 Mitarbeitern, der Rechtsformen GmbH, GmbH & Co. KG, AG und KG sowie aller Wirtschaftszweige. Obwohl diese Einschränkung der Mitarbeiteranzahl negativen Einfluss auf Gütekriterien der Erhebung nehmen (wie zum Beispiel auf die Repräsentativität), wurde diese bewusst in Kauf genommen, da aufgrund von der Komplexität dieses Instruments kein Praxis-

einsatz von Unternehmen mit weniger als 50 Mitarbeitern angenommen wurde. Arnaout geht in diesem Aspekt deutlich weiter und kontaktiert lediglich Unternehmen ab 1.000 Mitarbeitern (vgl. Arnaout, 2001, S. 171).

Durchgeführt wurde die Umfrage mittels eines standardisierten Online-Fragebogens. Die Teilnehmer wurden per E-Mail mit Angabe des Links zur Umfrage zur Teilnahme eingeladen. Der Erhebungszeitraum erstreckte sich vom 4. November 2014 bis zum 7. Dezember 2014. Zu Vergleichszwecken im Zeitablauf wurden mehrere der Fragen von Arnaout (2001) übernommen, um hier eine zeitliche Entwicklung von Implementierung und Anwendungsstand darstellen zu können.

Der Fragebogen bildet mit allgemeinen Fragen zu Unternehmenscharakteristika sowie methodischen Fragen zum Target Costing eine Einheit. Im Rahmen der Gestaltung wurde bewusst auf das Festlegen von Pflichtfragen verzichtet, da teilweise sensible oder sehr spezifische Fragen gestellt wurden, die ggf. den Rücklauf negativ beeinflusst hätten.

Von den 3.355 per E-Mail eingeladenen Unternehmen haben 213 den Link zur Umfrage angeklickt. Davon haben 139 Probanden die Umfrage begonnen (stichprobenrelevante Ausfallquote: ~35%). 60 der 139 Teilnehmer haben die Umfrage abgeschlossen, 82 vorzeitig abgebrochen, was einer Rücklaufquote von insgesamt 1,7 Prozent entspricht. Es ist somit nicht von einer Repräsentativität von Stichprobe und Ergebnissen für die Grundgesamtheit auszugehen. Aufgrund

der explorativen Natur der Studie scheint dies jedoch gerechtfertigt.

**Stichprobencharakteristika**

Die Teilnehmercharakteristika sind nachfolgend tabellarisch dargestellt (vgl. Abb. 2).

**4. Empirische Ergebnisse**

**Ergebnisse zum Einsatz des Target Costing**

Rund 45 % der Teilnehmer gaben an, Target Costing nicht anzuwenden. Unter den verbleibenden ca. 55 % der Anwender des Target Costing verteilt sich die Einsatzintensität zu 5 % auf sehr gering, 19 % gering, 13 % mittel, 16 % hoch sowie 3 % auf sehr hoch. Rund 31 % der Teilnehmer wenden Target Costing bei bestimmten Projekten an, 35 % bei bestimmten Produkten, 4 % bei Programmen, 6 % bei allen Projekten, 10 % bei allen Produkten, 10 % unternehmensweit sowie weitere 2 % auf sonstigen Leistungsebenen. Der häufigste Grund für die Nichtanwendung des Target Costing stellt mit ca. 30 % aller Nennungen die fehlende Kenntnis über das Instrument dar. Darüber hinaus gaben ca. 28 % den hohen Aufwand an, 19 % sehen die Umsetzung des Target Costing als unmöglich an, 7 % prüfen derzeit den Einsatz, weite-

<b>Mitarbeiter (Geschäftsjahr 2013)</b>	33% 50-250, 32% 251-1.000, 12% 1.001-3.000, 23% >3.000.
<b>Unternehmensgröße (in Bezug auf Mitarbeiteranzahl)</b>	65% KKK (Kleinst- und kleine Unternehmen), 35% MGU (mittlere und große Unternehmen). KKU bis 1.000 Mitarbeiter, MGU ab 1.001 Mitarbeitern
<b>Wirtschaftszweige</b>	17% Automobilbranche, 15% Chemie/Pharma, je 12% Maschinenbau und Elektronik/Elektrotechnik/Medizintechnik, 10% IT/Telekommunikation/Datenverarbeitung, 8% Professional Service Firms, je 7% Bauindustrie sowie Groß- und Einzelhandel, 5% Gastronomie/ Hotel/Touristik, je 3% Luft- und Raumfahrt sowie Banken/Versicherungen, 2% Konsumgüter.
<b>Wettbewerbsintensität auf dem Absatzmarkt</b>	5% gering, 33% mittel, 32% hoch, 23% sehr hoch, 7% keine Angabe.
<b>Marktstellung</b>	28% nicht marktbestimmend, 53% marktmitbestimmend, 13% marktbestimmend, 5% keine Angabe.
<b>Grundsätzliche Wettbewerbsstrategie</b>	5% Kostenführerschaft (KF), 35% Differenzierung (DF), 2% Nischenstrategie KF, 28% Nischenstrategie DF, 3% Outpacing, 10% andere, 17% keine Angabe.
<b>Fertigungstiefe</b>	7% sehr gering, 15% gering, 28% mittel, 23% hoch, 22% sehr hoch, 5% keine Angabe.
<b>Produkt-/Dienstleistungs-komplexität</b>	2% sehr gering, 17% gering, 10% mittel, 30% hoch, 38% sehr hoch, 3% keine Angabe.

Abb. 2: Teilnehmercharakteristika

re 7 % sehen die Umsetzung als unrealistisch oder unnötig an, 5 % als zu komplex, 2 % setzen aufgrund von organisatorischen Vorgaben Target Costing nicht um, 2 % aller Nennungen entfallen auf weitere Gründe.

Target Costing stellt unter den Teilnehmern ein aktuelles Thema dar. Rund 8 % haben Target Costing vor 1990 eingeführt, 3 % zwischen 1990 und 1995, je

13 % nach 1995 und bis 2000 sowie nach 2000 und bis 2005, 5 % nach 2006 bis 2010 sowie 18 % nach 2010. 41 % gaben keine Angabe oder wussten den Zeitpunkt der Implementierung nicht. Das Controlling stellt mit rund 37 % aller Nennungen die mit Abstand am häufigsten genannte organisierende Funktionseinheit des Target Costing dar. Danach folgen: Forschung und Entwicklung (14 %), Produktplanung (10 %),

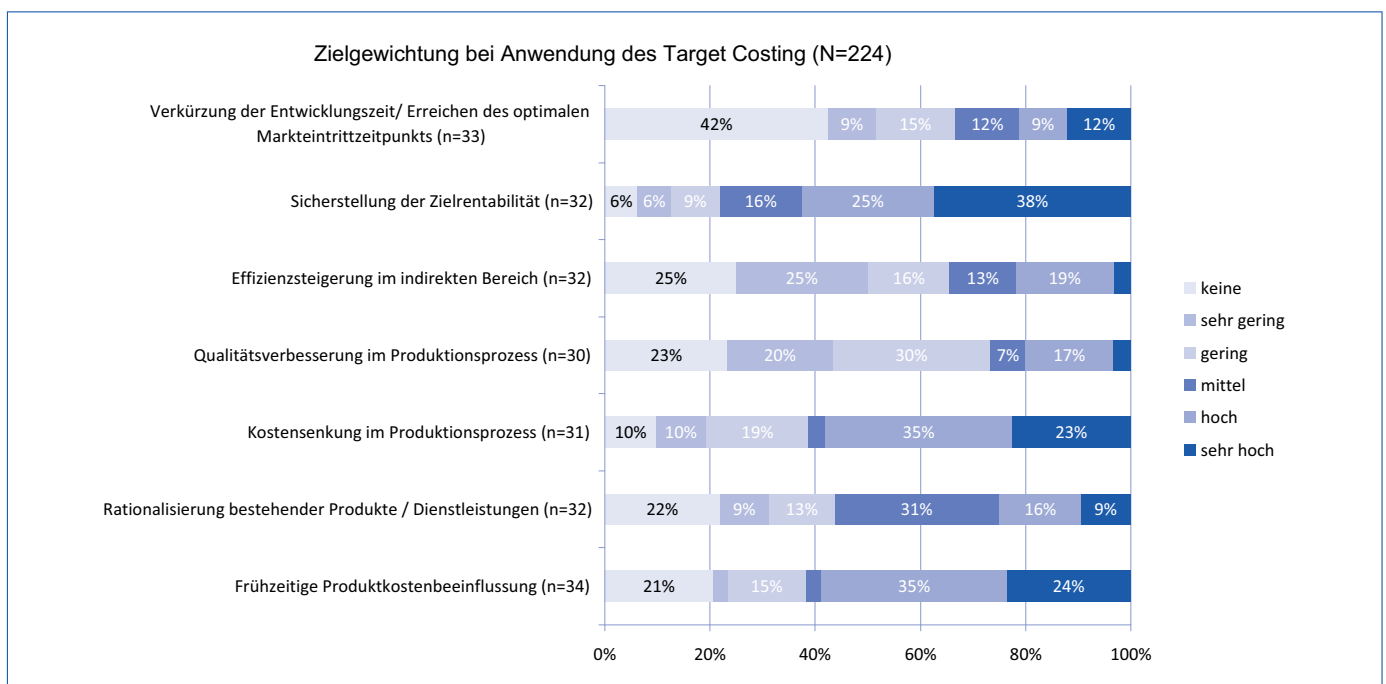


Abb. 3: Einsatzgründe und -ziele

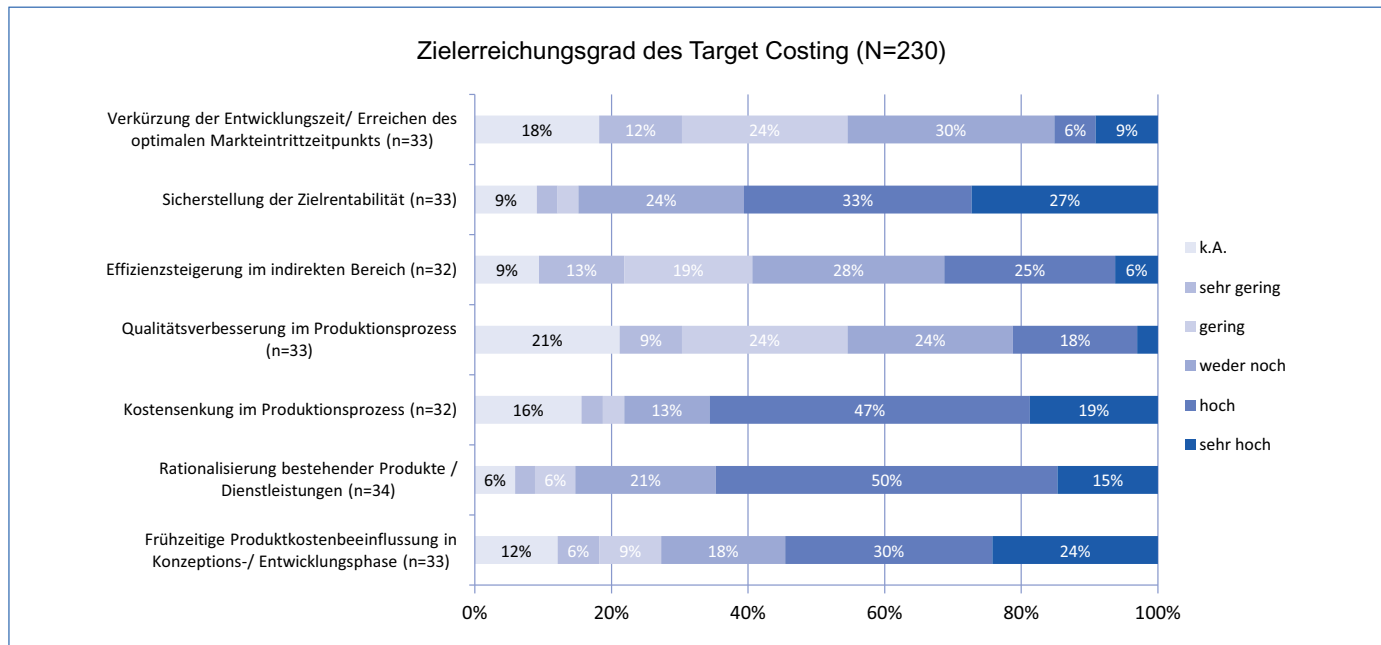


Abb. 4: Zielerreichungsgrad des Target Costing

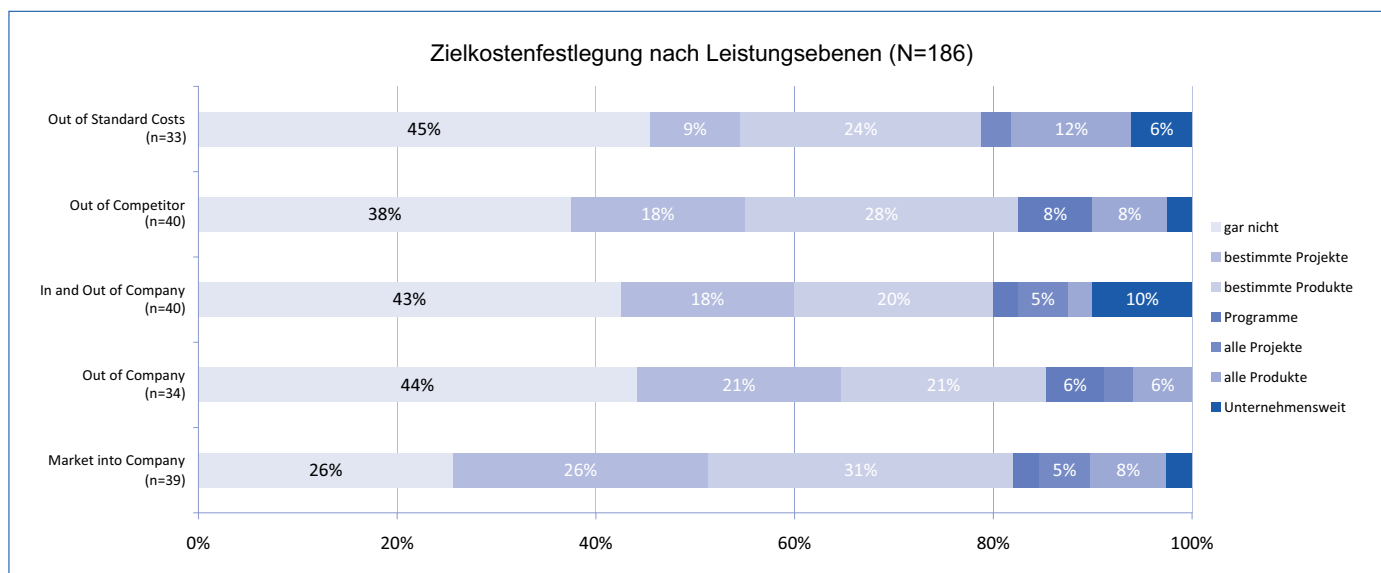


Abb. 5: Zielkostenfestlegungsformen

Vorstand/Marketing/Einkauf (je 7 %), Konstruktion/Projektmanagement/Vertrieb (je 3 %), Qualitätsmanagement/eigene Organisationseinheiten/andere (je 2 %). 3 % gaben an, dass keine konkrete Funktionseinheit die alleinige Verantwortung für das Target Costing übernimmt.

Als wichtigster Grund (vgl. Abb. 3) für den Einsatz des Target Costing wird die Sicherstellung der Zielrentabilität genannt. Des Weiteren spielen auch die frühzeitige Produktkostenbeeinflussung sowie die Kostensenkung im Produk-

tionsprozess eine wichtige Rolle. Weniger wichtig werden die Verkürzung der Entwicklungszeit, die Rationalisierung bestehender Produkte, Qualitätsverbesserungen im Produktionsprozess

Abb. 4 zeigt die Zielerreichungsgrade der mit dem Einsatz des Target Costing angestrebten Ziele. Auffällig ist, dass gerade der Zielerreichungsgrad im Bereich der Rationalisierung bestehender Produkte und Dienstleistungen besonders hoch ist.

Abb. 5 und Abb. 6 untersuchen die Zielkostenfestlegungsformen sowie die Zielkostenstapungsebenen im Target Cos-

ting im Detail. Gerade das „In and Out of Company“ wird häufiger als andere Zielkostenfestlegungsformen unternehmensweit eingesetzt.

Die Verteilung hinsichtlich der Zielkostenstapungsebenen (vgl. Abb. 6) ist hingegen recht heterogen und zeigt keine eindeutigen Tendenzen.

#### Begleitende Methoden und Instrumente

Abweichend zu Knauer/Möslang (2015) stellt die Make-or-Buy-Rechnung mit rund 18 % aller Nennungen das am häufigsten genannte begleitende Instrument

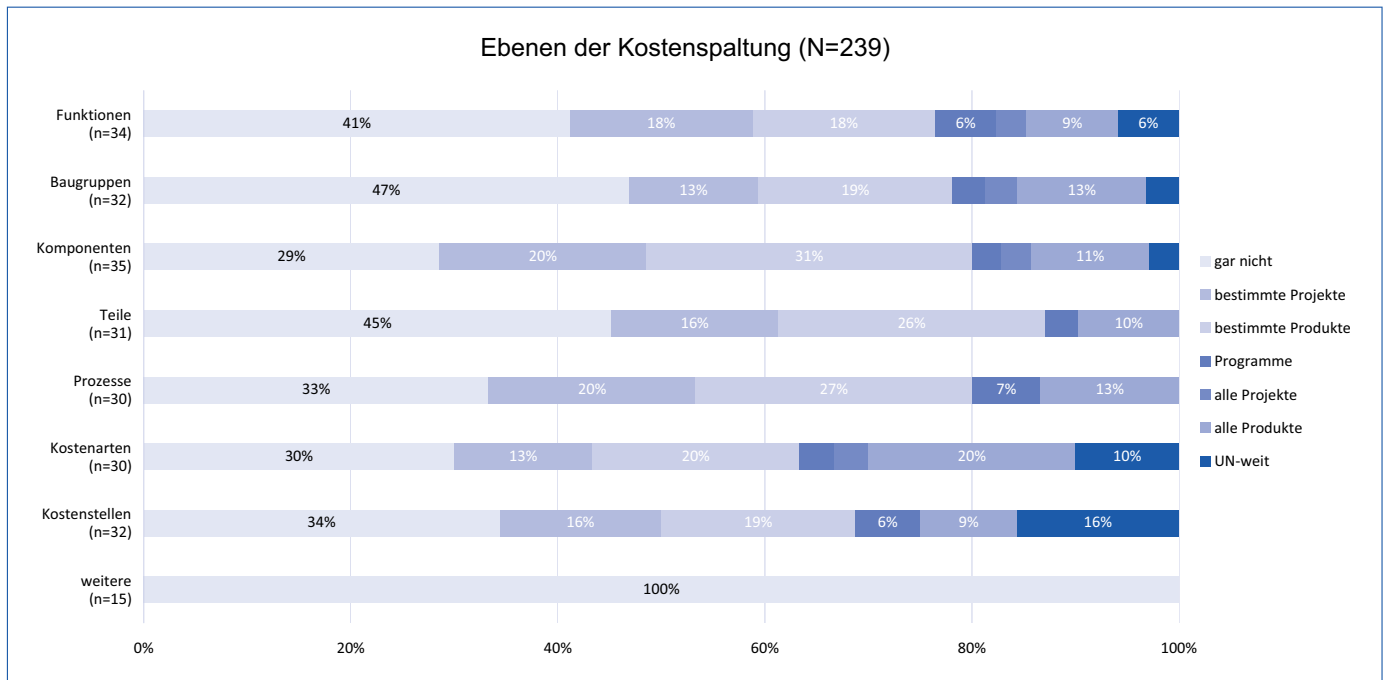


Abb. 6: Zielkostenspaltungsebenen

dar. Darauf folgt das Benchmarking (17 %), ABC-Analysen (14 %), Kostentableaus (13 %), die Wertgestaltung (13 %), die Prozesskostenrechnung (12 %), die Zuliefererintegration (6 %) sowie das Total Quality Control (4 %). 2 % gaben an, keine der genannten Methoden und Instrumente zu nutzen.

### Gegenwärtige Schwachstellen

Die am häufigsten genannte Schwachstelle stellen die fehlenden oder qualitativ unzureichenden strategischen Marktinformationen (rund 23 % aller Nennungen) dar. Darauf folgt der hohe administrative Aufwand (18 %), die schlechte Vereinbarkeit mit radikalen Innovationen sowie die Einbindung begleitender Methoden und Instrumente (je 13 %), eine Tendenz zum Over-Engineering sowie die fehlende Vereinbarkeit mit der Unternehmensstrategie (je 11 %), die hohe Komplexität (7 %), die Überforderung der Kostenrechnung, die Überforderung der technischen Innovations-/Anpassungsfähigkeiten sowie die Schwierigkeiten mit der Auftragsfertigung (je 2 %). Die verhältnismäßig hohe Ausprägung der Aussagen dahingehend, dass Target Costing zum Over-Engineering verleite, überrascht, da dies durch die markt- und kundenorientierte Entwicklung von Produkten und Dienstleistungen verhindert werden soll. An dieser Stelle ist folglich eine Diskrepanz zwischen Theorie und

Praxis erkennbar. Im Folgenden werden die Ergebnisse der Erhebung einer schließenden Analyse unterzogen.

## 5. Kontrastierung der Stichprobe

### Beschreibung der Vorgehensweise

Mittels der univariaten Varianzanalyse mit SPSS wurden Zusammenhänge zwischen Unternehmenscharakteristika und der Einsatzintensität des Target Costing untersucht. Dies bietet den Vorteil, dass neben der Überprüfung der statistischen Signifikanz gleichzeitig die Effekt- und Teststärke für die empirischen Befunde ermittelt werden. Es wurde ein Signifikanzniveau von  $\alpha = 5\%$  gewählt. Mit Hilfe des  $\eta^2$ -Werts können Befunde in kleine (und somit unbedeutende) und große (bedeutende) Effekte untergliedert werden (vgl. Bortz/Döring, 2006, S. 726). Cohens Leitfadens wird nachfolgend als Grundlage zur Einordnung von Effektstärken genutzt (vgl. Cohen, S. 283 ff.). Der Schwellenwert für einen kleinen Effekt beträgt demnach  $\eta^2 = 0,01$ ,  $\eta^2 = 0,06$  für einen mittleren sowie  $\eta^2 = 0,14$  für einen großen Effekt. Mit Hilfe der Angabe der Teststärke wird eine Aussage darüber möglich, mit welcher Wahrscheinlichkeit ein Effekt mit der zugrunde liegenden Fallzahl erzielt werden kann, was unter anderem für die Definition einer benötigten Fallzahl für weitere

Untersuchungen genutzt wird (vgl. Bortz/Döring, 2006, S. 726).

### Zusammenhang der Einsatzintensität des Target Costing mit der Unternehmensgröße

Die Betriebsgröße wird in der Controlling-Literatur als ein wichtiger, wenn nicht der wichtigste Kontingenzfaktor für den Einsatz von Instrumenten angesehen (vgl. Becker et al., 2012, S. 208 ff.). Anhand der deskriptiven Auswertung (s. Abb. 7) ist bereits deutlich ersichtlich, dass mittlere und große Unternehmen (MGU) mit einer Einsatzintensität von ca. 86 % deutlich häufiger Target Costing anwenden als kleinste und kleine Unternehmen (KKU) mit 36 %. Die Varianzanalyse ergab, dass dieser Zusammenhang ein Signifikanzniveau von 99,9 % besitzt, was in dieser Studie einem statistisch signifikanten Zusammenhang zwischen der Unternehmensgröße und der Einsatzintensität des Target Costing entspricht. Der  $\eta^2$ -Wert  $\eta^2 = 0,175$  entspricht einem großen Effekt, die Teststärke beträgt 93,2 %.

### Zusammenhang der Einsatzintensität des Target Costing mit der Wettbewerbsintensität

Bei Betrachtung der deskriptiven Auswertung der beiden Variablen Wettbewerbsintensität und Einsatzintensität des

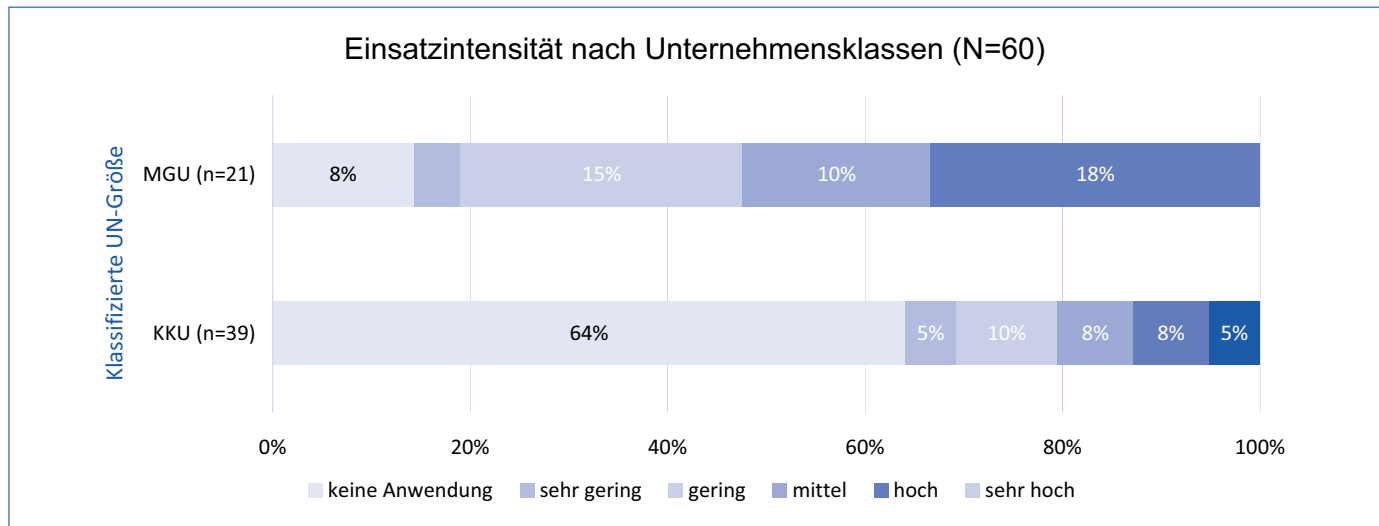


Abb. 7: Zusammenhang Unternehmensgröße und Einsatzintensität des Target Costing

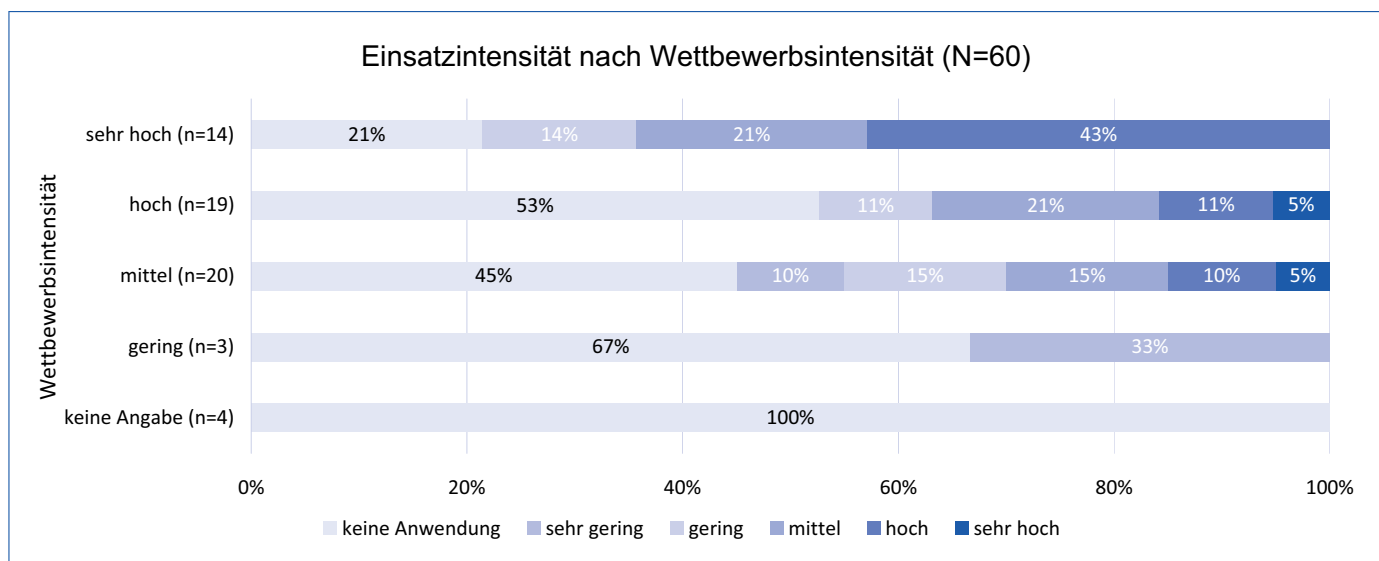


Abb. 8: Zusammenhang Wettbewerbsintensität und Einsatzintensität des Target Costing

Target Costing (vgl. Abb. 8) wird ersichtlich, dass im Wesentlichen bei höherer Wettbewerbsintensität eine höhere Einsatzintensität des Target Costing ersichtlich ist. Die Varianzanalyse ergab ein Signifikanzniveau von 96,8 % und ist somit auch als statistisch signifikant zu bezeichnen. Der Eta<sup>2</sup>-Wert  $\eta^2=0,171$  entspricht hier ebenfalls einem großen statistischen Effekt, während die Teststärke hier 73,9 % beträgt und somit geringer als in der vorherigen Analyse zwischen der Unternehmensgröße und der Einsatzintensität des Target Costing ausfällt.

## 6. Vergleich mit vorhergehenden Untersuchungen

Vor dem Vergleich des Rücklaufs dieser Studie mit der Teilstudie von *Arnaout* ist anzumerken, dass die Art der Erhebung unterschiedlich abgelaufen ist. Während diese Studie 3.355 (selbst ausgewählte) Unternehmen direkt per E-Mail mit einem Link zur Umfrage kontaktierte, sendete *Arnaout* seinen Fragebogen nur an den Teil (110 Unternehmen) der 2.490 (mit Hilfe von Marktforschungsinstituten) kontaktierten Unternehmen, der Interesse an der Teilnahme an der Studie bekundete (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 165). Von diesen insgesamt 2.490 kontaktierten Unternehmen nahmen schlussendlich 68

Unternehmen an der Studie teil (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 164 f.), was einer Rücklaufquote von rund drei Prozent entspricht. Die Rücklaufquote dieser Studie beträgt bei 60 Rückläufern nur rund zwei Prozent. Von den 110 durch *Arnaout* gesendeten Fragebögen wurden 39 nicht beantwortet (vgl. ebenda), was einer stichprobenrelevanten Ausfallquote von rund 35 % entspricht – diese beträgt in dieser Studie rund 59 % und ist somit deutlich höher.

Da sich *Arnaout* an deutlich größeren Unternehmen mit mehr Mitarbeitern orientierte, ist die Verteilung der Unternehmenscharakteristika unterschiedlich. Die vorliegende Studie orientiert sich analog zum Forschungsschwerpunkt des Europäischen Kompetenzzentrums für

angewandte Mittelstandsforschung (EKAM) eher an kleinen und mittelständischen Unternehmen. Dementsprechend ist der Anteil der Unternehmen mit mehr als 3.000 Mitarbeitern (23 %) relativ gering im Vergleich zur Stichprobe von *Arnaout*, wo dieser Anteil nahezu die Hälfte der Stichprobe ausmacht (rund 49 %). Die Verteilung der Branchenzugehörigkeit beider Studien ist jedoch relativ ähnlich, da in beiden Studien jene Unternehmen aus dem Automobil-, dem Maschinenbau- sowie dem Elektronik-Bereich den größten Anteil ausmachen (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 172). Ein auffälliger Unterschied ist lediglich in den Bereichen Chemie/Pharma sowie IT festzustellen, deren Anteil in der vorliegenden Studie deutlich höher ausfällt als bei *Arnaout*.

Die Studie stellt analog zu *Arnaout* fest, dass die Anwendung des Target Costings im deutschen Raum eher bei bestimmten Produkten und Projekten der Fall zu sein scheint, während japanische Unternehmen dieses Instrument vornehmlich unternehmensweit anwenden (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 180).

Bei grober Unterteilung der Einsatzgründe des Target Costings in kosten-, produkt-, F&E-bezogene sowie auch administrativ bezogene (z. B. mit Hilfe der Prozesskostenrechnung) Ziele wurde festgestellt, dass wie bei *Arnaout* auch, kostenorientierte Ziele (wie z. B. Kostensenkung oder Sicherstellung der Rentabilität) den wichtigsten Grund zum Einsatz des Target Costing darstellen (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 181).

Das Market into Company Verfahren wird nach wie vor am häufigsten innerhalb der Zielkostenfestlegungsverfahren verwendet. Während *Arnaout* in seiner Erhebung das Out of Standard Cost-Verfahren als zweit häufigstes Zielkostenfestlegungsverfahren identifiziert, werden in dieser Erhebung das In and Out of Company- sowie das Out of Competitor-Verfahren am zweit häufigsten genannt (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 190).

Hinsichtlich der Zielkostenspaltungsebenen wurden starke Unterschiede festgestellt. Während Funktionen die am häufigsten genannte Zielkostenspaltungsebene bei *Arnaout* darstellen, sind jene gemeinsam mit Einzelteilen und Baugruppen die am wenigsten genutzten Spaltungsebenen in dieser Studie (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 211). Komponenten und –

interessanterweise – Kostenarten stellen in dieser Studie die gängigsten Spaltungsebenen dar.

Abgesehen von Vorkalkulationen stellen das Benchmarking sowie die Prozesskostenrechnung die wichtigsten begleitenden Instrumente bei der Erhebung von *Arnaout* dar (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 236). Während diese Beobachtung hinsichtlich des Benchmarkings bestätigt werden kann, stellt die Prozesskostenrechnung jedoch in dieser Studie mit nur 12 Prozent aller Nennungen ein weniger wichtiges begleitendes Instrument dar. Am häufigsten wurde in dieser Studie die Make or Buy-Rechnung genannt.

Die am häufigsten genannte Schwachstelle des Target Costings stellt in der Erhebung von *Arnaout* die Tendenz zum Over-Engineering dar (vgl. *Arnaout*, 2001, S. 253). Dies ist dahingehend eine fast paradoxe Beobachtung, da das Target Costing durch die gezielte Marktorientierung genau dies zu verhindern versucht. Weitere wichtige Schwachstellen stellen fehlende Informationen zu neuen Technologien sowie die schlechte Verknüpfung mit anderen Instrumenten zur Zielkostenreichung dar. In dieser Studie wurde demgegenüber festgestellt, dass das mit Abstand größte Problem die fehlenden strategischen Marktinformationen darstellen. Daraufhin werden vor allem der hohe administrative Aufwand, sowie die schlechte Vereinbarkeit des Target Costings mit begleitenden Instrumenten sowie bei radikalen Innovationen genannt.

## 7. Fazit und Handlungsempfehlungen

Der vorliegende Beitrag widmete sich dem Einsatz und der Ausprägung des Target Costing in der deutschen Unternehmenspraxis anhand einer aktuellen empirischen Studie unter 60 deutschen Unternehmen. Aufgrund der Nicht-Repräsentativität sowie einer möglichen Verzerrung der Stichprobe sollten die Ergebnisse vorsichtig interpretiert werden. Die festgestellte Einsatzintensität ist z. B. bedingt durch das Design des verwendeten Fragebogens möglicherweise leicht verzerrt.

Die empirischen Ergebnisse zeigen einen starken Zusammenhang zwischen Einsatzintensität des Target Costing auf der

einen und Unternehmensgröße sowie Wettbewerbsintensität auf der anderen Seite. Letzterer Aspekt sollte von Unternehmen folglich zusätzlich zu der von *Knauer/Möslang* (2015) thematisierten Wettbewerbsstrategie im Rahmen der Entscheidung zur Implementierung des Target Costing bedacht werden.

Gerade die in der Studie (und analog zur Theorie) geäußerten Schwachstellen in der Umsetzung des Target Costing – fehlende strategische Marktinformationen, hoher Aufwand, schlechte Anwendbarkeit bei radikalen Innovationen, schlechte Verbindung mit begleitenden Instrumenten – zeigen, dass im Bereich des Target Costing noch Entwicklungspotenziale bestehen. Diese liegen u. a. in der stärkeren Integration mit neuen Methoden, die sich aus Big Data und Data Analytics (vgl. die Sonderhefte dieser Zeitschrift zu diesen Themen) sowie den daraus resultierenden Marktinformationen ableiten lassen. Die schlechte Verbindung zu begleitenden Instrumenten könnte ggf. durch ein stärker strategisch interpretiertes, unternehmensübergreifendes Instrumentenmanagement behoben werden, das Stärken und Schwächen bestehender Instrumente erfasst und komplementäre sowie substitutive Situationen beleuchtet. Insofern bestehen sowohl für Theorie als auch Praxis spannende Handlungsfelder im Bereich des Target Costing.

### Keywords

- Cost Management
- Strategic Controlling
- Goal Achievement
- Target Costing
- Target Costs

### Summary

Target costing has proven itself as being a management instrument that enables the development of profitable products within highly competitive environments. However, recent years have shown a decline in fundamentally new insights into target costing theory and practice. This article contrasts existing results with a recent empirical study among 60 German enterprises.

### Literatur

*Arnaout, A.*, Target Costing in der deutschen Unternehmenspraxis, München 2001.

*Becker, W./Ulrich, P./Botzkowski, T.*, Einfluss der Unternehmensgröße auf den Implemen-



tierungsstand von Kostenrechnungssystemen in deutschen Unternehmen, in: Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship, 63. Jg. (2015), (im Erscheinen).

Becker, W./Ulrich, P./Zimmermann, L., Betriebsgröße als Gestaltungsparameter des Controllings: Status Quo und Empfehlungen, in: Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, 24. Jg. (2015), H. 4/5, S. 208–213.

Bortz, J./Döring, N., Forschungsmethoden und Evaluation für Human- und Sozialwissenschaftler, 4. Aufl., Heidelberg 2006.

Brede, H., Verbreitung des Kostenmanagements in schweizerischen Großunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: Die Unternehmung, 48. Jg. (1994), H. 5, S. 335–350.

Coenenberg, A. G./Fischer, T. M./Günther, T., Kostenrechnung und Kostenanalyse, 8. Aufl., Stuttgart 2012.

Cohen, J., Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences, 2. Aufl., New Jersey 1988.

Franz, K.-P./Kajüter, P., Kostenmanagement in Deutschland. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung in deutschen Großunternehmen, in: Franz, K.-P./Kajüter, P. (Hrsg.), Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart 1997, S. 481–502.

Himme, A., Kostenmanagement: Bestandsaufnahme und kritische Beurteilung der empirischen Forschung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 79. Jg. (2009), H. 9, S. 1051–1098.

Hiromoto, T., Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting, in: Harvard Business Review, 66. Jg. (1988), H. 4, S. 22–26.

Hoch, G./Heupel, T./Kachel, T., Life-Cycle-Costing in der Unternehmenspraxis: Techniken, Strategische Bedeutung, Umsetzungs-

probleme, in: Becker, W./Ulrich, P. (Hrsg.), Handbuch Controlling, Wiesbaden 2015.

Horváth, P./Niemand, S./Wölbold, M., Target Costing – State of the Art, in: Horváth, P. (Hrsg.), Target Costing, Stuttgart 1993, S. 1–28.

Knauer, T./Möslang, K., Einsatz und Wirkung von Target Costing in deutschen Unternehmen, in: Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, 27. Jg. (2015), H. 3, S. 160–165.

Monden, Y., Wege zur Kostensenkung: Target Costing und Kaizen Costing, Stuttgart 1999.

Pedell, B., Target Costing – Neue Herausforderungen an eine etablierte Methodik, in: Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, 27. Jg. (2015), H. 3, S. 143.

Sakurai, M., Target Costing and How to Use It, in: Journal of Cost Management, 1989, H. 3, S. 39–50.

Seidenschwarz, W., Profitable Hauptumsatzträger entwickeln – Target Costing in neuen Kundenwelten und veränderten Entwicklungslandschaften, in: Controlling – Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, 27. Jg. (2015), H. 3, S. 146–152.

#### Literaturtipps aus dem [Online-Archiv](#) der CONTROLLING:

- Ali Arnaout, Anwendungsstand des Target Costing in deutschen Großunternehmen – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, Ausgabe 6/2001, S. 289–299.
- Il-woon Kim, Shahid Ansari, Jan Bell und Dan Swenson, Target Costing Practices in the United States, Ausgabe 11/2002, S. 607–614.