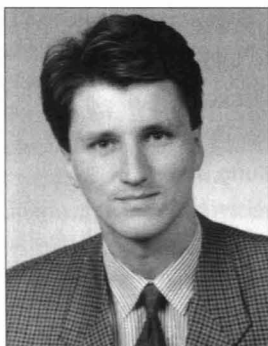


BERND GAISER

Dr. rer. pol., Dipl.-Wirtsch.-Ing., ist Geschäftsführer der Horváth & Partner Management Consulting GmbH Wien und Partner der Horváth & Partner GmbH Stuttgart; Studium an der Technischen Hochschule Darmstadt, Promotion als externer Doktorand an der Universität Stuttgart; seit 8 Jahren ist Herr Dr. Gaiser für die Horváth & Partner GmbH tätig, Beratung mittelständischer und großer Unternehmen zu Themen des Controlling, der Unternehmensführung und der Unternehmensorganisation; Horváth & Partner gilt im deutschsprachigen Raum als die führende Unternehmensberatung auf den Gebieten Target Costing, Prozeßmanagement und Prozeßkostenrechnung.



GEORG KRAUSE

Dr. rer. soc. oec., Mag., ist Prokurist der Horváth & Partner Management Consulting GmbH Wien und Lehrbeauftragter an der Wirtschaftsuniversität Wien; Herr Dr. Krause ist seit 3 Jahren als Berater tätig; Schwerpunkte der Beratungstätigkeit sind Geschäftsprozeßanalysen und Fragen des Controlling.

Wer Kostenvorteile im Vergleich zu Wettbewerbern erzielen will, muß das Augenmerk auf die Produktentwicklung legen. In dieser Phase werden die Weichen für die Höhe der direkten und indirekten Kosten im gesamten Lebenszyklus gestellt. Die Autoren zeigen mit dem Ansatz des Target Costing, wie durch die frühe Vereinbarung marktorientierter Zielkosten und die anschließende Kostenverfolgung während der Produktentwicklung ein effektives Kostenmanagement erreicht werden kann. Der Beitrag greift die Probleme bei der Umsetzung des Target Costing auf und beschreibt bewährte Lösungen.

KOSTENBEEINFLUSSUNG IN DER PRODUKTENTWICK- LUNGSPHASE

EFFEKTIVES KOSTEN- MANAGEMENT

„Kostenkrise, Strukturanpassung, Radikale Kostensenkung“ - diese Schlagworte beherrschen die Budgetvorlagen und die Diskussion in Managementgremien vieler österreichischer und deutscher Unternehmen im Verlauf der heftigen Konjunkturkrise der letzten Jahre. Was hat zu diesem Gewaltakt der kurzfristigen Kostensenkung geführt? Zum einen sind einige Absatzmärkte aus nicht beeinflussbaren Gründen zusammengebrochen. Zum anderen - und in diesem Punkt beeinflussbar - waren die Produkte schlichtweg zu teuer im Vergleich zu Wettbewerbern. Die kurzfristigen Budgetkürzungen waren zwar in der Regel (überlebens)notwendig, jedoch bei genauerem Hinsehen nicht die effektivste Lösung. Eine effektive Kostenbeeinflussung setzt viel früher, nämlich bei der Produktentwicklung und damit bei einer mittelfristigen Perspektive an. Bei der Produktentwicklung werden 70 bis 80% der Lebenszykluskosten beeinflusst, obwohl je nach Branche nur 2 bis 20% der Kosten für F&E tatsächlich entstehen. Wer Kostenvorteile erzielen will, muß demnach Kostenmanagement in der Entwicklungsphase betreiben.

Ein wirksames Kostenmanagement in der Produktentwicklungsphase folgt einigen einfach verständlichen, aber schwer realisierbaren Prinzipien. Sie sind unter den Begriffen Target Costing oder Zielkostenmanagement bekannt und bereits mehrfach ausführlich beschrieben worden (vgl. Seidenschwarz 1993). Im weiteren wird der

Ansatz des Target Costing zunächst kurz vorgestellt. Schwerpunkt des Beitrags werden dann die konkreten Hürden bei der praktischen Umsetzung sein. Was sind die kniffligsten Probleme und wie können sie gelöst werden? Die Verfasser bringen hierzu umfassende Erfahrungen aus mehreren Unternehmen ein.

ANSATZ DES TARGET COSTING

Target Costing ist kein neues Kostenrechnungsverfahren, sondern ein umfassender marktorientierter Produktplanungs- und -steuerungsprozeß, der in der Entwicklungsphase ansetzt. Den Unterschied zwischen der traditionellen Vorgehensweise und dem Target Costing verdeutlicht Abb.1.

Beim traditionellen Vorgehen ist die Produktentwicklung häufig technik- und nicht marktgetrieben. Das technische Know-how des Unternehmens, das in der Vergangenheit vielfach den Unternehmenserfolg begründete, bestimmt welche Funktionen wie in Produkte umgesetzt werden. Entwicklungsziel ist (unausgesprochen) das technisch Machbare, nicht konsequent das vom Kunden Gewünschte. Für die einzelnen Entwicklungsphasen sind Ressorts verantwortlich. Nach Festlegung der Konstruktion durch das F&E-Ressort ist es Aufgabe der Fertigung zu prüfen, wie das vorgegebene Produkt am effizientesten gefertigt werden kann. Die voraussichtlich anfallenden Material- und Fertigungskosten wer-



ABB. 1: ZWEI ENTWICKLUNGSPHILOSOPHIEN

den ermittelt und zu Herstellkosten summiert. Anschließend legt der Vertrieb fest, zu welchem Preis das Produkt aufgrund der Herstellkosten und der Gewinnerwartungen verkauft werden mußte. Überspitzt formuliert ergibt sich der Preis am Ende der Entwicklung durch Addition der verschiedenen Kostenbestandteile und des Gewinnzuschlags.

Ganz anders der Ansatz des Target Costing. Ausgangspunkt der Entwicklung ist die Frage, welche Produktfunktionen der Kunde honoriert und welchen Preis der Markt unter der Prämisse der Erreichung eines bestimmten Marktanteils zuläßt. Die strategischen Unternehmensziele sind nur zu erreichen, wenn das Produkt zu Kosten hergestellt und verkauft werden kann, die bei gegebenem Marktpreis die Realisierung des geplanten Gewinns erlauben. Folglich muß die gesamte Produktentwicklung darauf ausgerichtet sein, die aus strategischen Überlegungen abgeleiteten Zielkosten einzuhalten (Commitment). Für den gesamten Entwicklungsprozeß heißt die Frage nicht, „was wird“, sondern „was darf“ das Produkt kosten. Praktiker wenden an dieser Stelle häufig ein: „Nichts Neues! Produktkosten sind schon immer Bestandteil des Pflichtenhefts.“ Neu und erfolgentscheidend ist die konsequente Einhaltung folgender Prinzipien:

- Am Anfang ist zu analysieren, wie der Kunde die Produktfunktionen bei der Kaufentscheidung gewichtet. Funktionen, denen der Kunde nur einen geringen Nutzen beimißt, dürfen auch nur einen relativ geringen Anteil der

Produktkosten ausmachen und vice versa. Damit werden traditionelle Budget- und somit auch Machtstrukturen im Unternehmen in Frage gestellt.

- Um die Zielkostenerreichung sicherzustellen, müssen Kostenziele bis auf die Komponenten- und Teileebene heruntergebrochen und mit Verantwortlichen adressiert werden.
- Alle am Entwicklungsprozeß Beteiligten werden verpflichtet, auf die Kosteneinhaltung hinzuwirken. Die Kosten sind Gegenstand eines permanenten Knetprozesses.
- Der Target Costing-Prozeß lebt von Beginn an von der interdisziplinären Zusammenarbeit von Marketing, Vertrieb, F&E, Fertigung, Einkauf, Zulieferer und Controller.

Der Leser wird an dieser Stelle möglicherweise reflektieren: „schlüssig“, „einfach verständlich! Hätte mir in einer ruhigen Stunde auch ohne Target Costing Know-how einfallen können“, „konsistent zu Konzepten wie Customer Focus oder Total Quality Management“. Gerade die konsequente Kundenorientierung sowie die Prägnanz, Verständlichkeit und Kommunizierbarkeit für technische und kaufmännische Funktionen sind wesentliche Ursachen für die äußerst positive Aufnahme bei Klein-, Mittel- und Großunternehmen unterschiedlichster Branchen. Japanische Unternehmen praktizieren den Ansatz bereits seit den 70er Jahren vorbildlich. Der japanische Wissenschaftler Tanaka stellte bereits 1989 fest, daß 76% der untersuchten Unternehmen Target Costing mit einer Produkt-

funktionsanalyse einsetzen. Im deutschsprachigen Raum führte erst die Verschärfung der Wettbewerbssituation Anfang unseres Jahrzehnts zu der zunehmenden Verbreitung.

Zur Ernüchterung: Erfahrungen zeigen, daß die Umsetzung des Target Costing bei weitem schwieriger ist als die Idee. Ein erster Grund besteht darin, daß der Target Costing-Prozeß ein hohes Maß an Integration und Abstimmung der an der Produktentwicklung beteiligten Bereiche erfordert. Damit tun wir uns im Vergleich zu den Japanern trotz einiger Fortschritte noch sehr schwer. Desweiteren läßt der Ansatz weitreichende Freiheitsgrade in der detaillierten Ausgestaltung zu, die unternehmens- und produktindividuell genutzt werden müssen.

Zur Unterstützung des Target Costing-Prozesses bestehen bereits einige Darstellungshilfsmittel wie z.B. das Value Control Chart oder die Zielkostenmatrix. Sie und einige Verfahrenseinheiten sind in anderen Veröffentlichungen bereits hinreichend beschrieben (vgl. Kieninger 1994, Seidenschwarz 1993). Im weiteren wird stattdessen auf die aus Verfassersicht wichtigsten Anwendungsprobleme eingegangen.

HÜRDEN BEI DER UMSETZUNG UND DEREN ÜBERWINDUNG

HÜRDE 1:

Target Costing wird nicht als Managementansatz, sondern als reines Instrument des Entwicklungscontrolling verstanden!

Die größte Hürde auf dem Weg zu einem wirkungsvollen Target Costing besteht im Verständnis und in der Sichtweise des Ansatzes. „Target Costing ist dann eingeführt, wenn Instrumente wie das Value Control Chart im Planungshandbuch aufscheinen - nutze oder betreue ich diese nicht, habe ich mit Target Costing nichts zu tun“ provokativ formuliert ist dies vielfach die vorherrschende Denkhaltung. Instrumente sind lediglich ein Teil des Target Costing, mit dem Kommunikation vereinfacht und Entscheidungsprozesse beschleunigt werden können. Target Costing ist ein Managementansatz zur Verhaltensbeeinflussung und damit weit mehr als die reine Erweiterung des Instrumentenkastens.

Die Grundsätze der

- konsequenten Marktorientierung (Kundennutzen von Funktionen und Komponenten!),
- Teamorientierung (Target Costing ist Teamwork! Frühe Einbindung aller Bereiche!) und der
- Durchgängigkeit (Zielkosten für den kompletten Lebenszyklus! Steuerung der Zielkosten in allen Entwicklungsphasen! Beim Produkt nicht nur die Hardwarebestandteile, sondern auch die Dienstleistungsteile sehen! Kosten, Zeit und Qualität integriert sehen!)

sind nicht nur in Instrumenten, sondern auch in der Organisation und im Anreizsystem zu realisieren. Erst dann sind die Voraussetzungen für eine hohe Produktrentabilität gegeben.

Zur Organisation gehört eine Aufbaustruktur mit

- interdisziplinären Produktentwicklungsteams bei möglichst früher Einbindung der Zulieferer und
- einem Produktmanager als bereichsübergreifenden Verantwortlichen für den kompletten Entwicklungsprozess von der Idee bis zum stabilen Produktionslauf. Der Produktmanager ist der eigentliche Kümmerer des Target Costing. An ihn/sie sind hohe Anforderungen an die soziale Kompetenz, Moderationskompetenz, Toolkompetenz und Marktcompetenz gestellt. Von der Unternehmensleitung braucht der Produktmanager eine hohe Machtkompetenz. Sehr treffend ist hier die Bezeichnung des Heavy Weight Product Manager.

Neben der Aufbaustruktur ist der Ablauf der Produktplanung und -steuerung nach den genannten Grundsätzen zu organisieren. Besonders wichtig ist dabei eine strikte Unterscheidung nach den Phasen der Zielkostenbestimmung und der Zielkostenerreichung.

In der Phase der Zielkostenbestimmung wird der zulässige Produktpreis aus dem Markt abgeleitet und die zulässigen Kosten werden unter Berücksichtigung des Kundennutzens bis auf Komponenten- und Teilebene heruntergebrochen. Diese Phase endet mit der Verabschiedung des Pflichten-/Lastenheftes. Die anschließende Zielkostenerreichung erfolgt im eigentlichen Entwicklungsprozess bis zum Anlauf der Produktion.

Bei der Zielkostenbestimmung sind vor allem Produktmanager, Marketing/Vertrieb und Controller gefordert. Wichtig ist, daß die verabschiedeten Zielkosten für Komponenten und Teile von allen Beteiligten als Commitments gesehen werden. Die Zielkosten beziehen sich im Idealfall nicht nur auf einen Zeitpunkt, nämlich den Fertigungsbeginn und/oder die Mitte des Marktzyklus. Werden ergänzend Ziele für die angestrebten Produktivitätssteigerungen in der Produktions- und Vermarktungsphase vereinbart, dann wird Target Costing mit dem Kaizen-Konzept zu einem echten Lebenszyklus-Controlling verbunden. Als Grundregel gilt, daß die laufende Zielkostenverbesserung für das Gesamtprodukt mindestens in gleichem Maße erfolgen soll wie der laufende Preisverfall am Markt. Zusammengefaßt ist das Vorgehen bei der Zielkostenbestimmung straff und stringent marktorientiert.

Anders die Zielkostenerreichung. Im Blickpunkt steht der Konstrukteur. Er braucht schnelle, wenn auch grobe Informationen über die Kosten von Realisierungsalternativen. Werden die Zielkosten bei einem Teil unausweichlich überschritten, sollte hinreichend Flexibilität bestehen, daß der Ausgleich durch eine Kostenunterschreitung bei einem anderen Teil derselben Komponente geschehen kann. Kritisch wird es erst dann, wenn Kostenverschiebungen auf Komponentenebene zu einem Mißverhältnis von Kundennutzen und Budget führen.

Werden die Kostenziele (v.a. für das Gesamtprodukt) zum Fertigungsbeginn nicht erreicht, sollten verbindliche Kai-

zen-Ziele gesetzt werden. Übrigens erreichen die Unternehmen mit gutem Kostenmanagement ihre Kostenziele i.d.R. schon zu Beginn der Hauptserie, so z.B. Toyota, denen dies in den Jahren 1991 bis 1993 immer gelungen ist.

Abschließend zum Anreizsystem, der letzten der 3 Säulen eines effektiven Kostenmanagements mit Target Costing. Anreizmodelle, die sich konsequent an Zielen der Produktentwicklung ausrichten, sind selten anzutreffen. Es besteht eine Lücke zwischen der immensen Bedeutung, Produktziele zu erreichen und den bereichsorientierten Beurteilungs- und Anreizmodellen. Die Veränderung des Anreizsystems wird häufig auf die lange Bank geschoben. Neueinsteiger des Target Costing warten zu recht die Wirksamkeit und Datensicherheit des veränderten Ansatzes ab, bevor Maßnahmen auf dem sensiblen Gebiet der Anreize angegangen werden. Zudem schrecken viele Verantwortliche vor dem oft langwierigen und mühsamen Prozess der Abstimmung mit Personalvertretern zurück.

Ein hohes Verbesserungspotential liegt brach. Denn gerade durch Target Costing liegen nun die für Anreizsysteme wichtigen operationalen Beurteilungsgrößen (neben Kosten auch Zeit und Qualität) vor. Handlungsbedarf besteht vor allem für Mitarbeiter, die in der vorherrschenden Matrixorganisation sowohl den Fachbereichsleitern als auch den Produktmanagern bzw. Projektleitern dienen müssen. In diesem Spannungsfeld kann die positive Sanktionierung von erreichten Produktzielen die hohe Bedeutung der Produktebene deutlich hervorheben. Die Anreize müssen für Teams statt nur für den Projektleiter bzw. Produktmanager gelten, um die Integration von Einzelbeiträgen zu fördern.

HÜRDE 2:

Marktorientierte Verteilung der Produktzielkosten auf die Komponentenzielkosten!

Die Zielkosten sind nach dem vom Kunden beurteilten Nutzen auf die Komponenten zu verteilen. Häufig wiederkehrende Fragen bei der praktischen Umsetzung sind:

- Wie kann der Kundennutzen von Komponenten bestimmt werden?

TECHNISCHE UNIVERSITÄT GRAZ

An der Fakultät für Bauingenieurwesen ist die Planstelle eines/r

ORDENTLICHEN UNIVERSITÄTSPROFESSORS/ORDENTLICHEN UNIVERSITÄTSPROFESSORIN FÜR BAUWIRTSCHAFTS- UND BAUBETRIEBSLEHRE

(Nachfolge: o. Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Norbert Raaber)
am gleichnamigen Institut ab 1.10.1996 wiederzubesetzen.

Der Aufgabenbereich umfaßt die Lehre und Forschung auf dem gesamten Fachgebiet des Baubetriebes und der Bauwirtschaft. Der/Die Bewerber/in sollte als Ingenieur/Ingenieurin hervorragend ausgewiesen sein und über eine gründliche fachbezogene Praxis in leitenden Funktionen verfügen. Vertiefte Erfahrung im Verdingungs- und Rechnungswesen, insbesondere im Kalkulationswesen ist erwünscht. Die Befähigung zur Teamarbeit und zur fachübergreifenden Zusammenarbeit wird vorausgesetzt.

ERNENNUNGSERFORDERNISSE:

- a) eine der Verwendung entsprechende abgeschlossene inländische oder gleichwertige ausländische Hochschulausbildung
- b) eine an einer österreichischen Universität erworbene oder gleichwertige ausländische, facheinschlägige Lehrbefugnis oder eine gleichzuwertende wissenschaftliche Befähigung für das oben bezeichnete Fach
- c) pädagogische Eignung

Die TU-Graz strebt die Erhöhung des Frauenanteils in ihrem Personalstand an und lädt daher qualifizierte Frauen ausdrücklich zur Bewerbung ein. Bewerberinnen und Bewerber mögen ihren Lebenslauf, die Angabe zum beruflichen Werdegang, ein Verzeichnis der Veröffentlichungen und Vorträge sowie eine Darstellung der wesentlichen Objekte, an denen sie maßgeblich Anteil hatten, bis zum 2. Mai 1995 an das Dekanat der Fakultät für Bauingenieurwesen der TU-Graz, Rechbauerstraße 12, A-8010 Graz, senden.

IWB

BWL

STELLENAUSSCHREIBUNG

Wir sind ein innovatives Institut an der Technischen Universität Graz. Zur Unterstützung unseres kreativen, dynamischen Teams der Abteilung für Betriebswirtschaftslehre und Betriebssoziologie suchen wir voraussichtlich ab 1. August 1995

2 UNIVERSITÄTSASSISTENTEN/INNEN

Das Aufgabengebiet umfaßt die Mitarbeit in den Lehrveranstaltungen Betriebswirtschaftslehre, Buchhaltung und Bilanzierung, Kosten- und Erfolgsrechnung und Quantitative Planungsmethoden, des weiteren die Akquisition und Betreuung praxisorientierter Diplomarbeiten und die Forschung auf dem Gebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, mit dem Ziel, eine Dissertation innerhalb von 4 Jahren abzuschließen.

Teamgeist, Kontaktfreude und Eigeninitiative sollten die fachliche Kompetenz ergänzen.

Voraussetzung: Absolvent/in der Studienrichtung Wirtschaftsingenieurwesen/Maschinenbau oder der Studienrichtung Wirtschaftsingenieurwesen/Bauwesen der Technischen Universität Graz.

Sollten Sie an weiteren Informationen interessiert sein, wenden Sie sich persönlich oder telefonisch an einen der Assistenten der Abteilung für Betriebswirtschaftslehre und Betriebssoziologie oder direkt an
o. Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Dr. Walter Veit (Tel. 0316/873-7281).



- Welche Kostenarten sind in die Zielkosten einzubeziehen?

Quellen für die Analyse des Kundennutzens bei zukünftigen Produkten sind vielfältig: Kundenbefragung, interne Expertenrunden, Marktforschungsberichte, Erfahrungsaustausch mit anderen Unternehmen ähnlicher Zielgruppen (z.B. Hersteller hochwertiger Pkws tauscht sich mit einer Fluglinie aus). Die Kernfrage muß stets lauten, wonach trifft der Kunde zukünftig die Kaufentscheidung. Die Antworten liefern in der Regel keine direkte Aussage zu Komponenten, sondern zu Funktionen. Ein Beispiel dazu. Der Befragte gibt nicht an, er trifft die Kaufentscheidung für einen PKW nach einer exklusiven Innenbeleuchtung (Komponente), sondern er beurteilt Funktionen wie Komfort, Sicherheit und Qualität. Diese Funktionen werden durch mehrere Komponenten realisiert. Am Beispiel PKW wird die Sicherheit beträchtlich durch die Karosserie aber auch durch das Fahrwerk und die Innenausstattung bestimmt. Als Grundsatz gilt, daß der Kunde den Nutzen der Produktfunktionen bestimmt und die internen Ressorts den Beitrag der Komponenten zu den Produktfunktionen festlegen.

Der Blickwinkel darf sich bei einem materiellen Produkt nicht nur auf die Sachleistungen als direkt greifbare Komponenten beschränken. Auch Dienstleistungen im Umfeld der Hardware wie z.B. der After Sales Service sind Produktkomponenten, die um einen Anteil an den Produktzielkosten konkurrieren. Der Kostenanteil von Serviceleistungen nimmt in zahlreichen Branchen deutlich zu, wobei die Umsatz-

anteile vielfach unter den Kostenanteilen liegen. Deren Einbeziehung erfordert eine klare Abgrenzung und Kalkulation dieser Leistung. Zur Kalkulation ist eine Prozeßkostenrechnung sehr dienlich.

Eine weitere Frage ist, welche Kosten in die Zielkosten einzubeziehen sind? Grundsätzlich sind es alle in der Entwicklungsphase beeinflussbaren Kosten. Die in der Zielrendite zu berücksichtigende Gemeinkostendeckung sollte so gering wie möglich gehalten werden, um die Kostenverursachung nicht zu verschleiern und alle Kosteneinflussfaktoren zum Gegenstand von Gestaltungsüberlegungen zu machen. Betrachtet man die Bestandteile einer Selbstkostenkalkulation (Entwicklungs-, Material-, Fertigungs-, Vertriebs-, Verwaltungskosten), dann liegen die Probleme im Detail. Allgemeine Verwaltungskosten haben i.d.R. keinen hinreichenden Produktbezug und müssen daher in der Rendite abgedeckt werden. Die Vertriebskostenproblematik wurde bereits oben angesprochen. Die Einbeziehung der direkten Herstellkosten (Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten) ist unstrittig. Die Berücksichtigung von Material- und Fertigungsgemeinkosten wird dagegen unterschiedlich gehandhabt. Manche Unternehmen beziehen nur die Einzelkosten in die Zielkostendefinition ein und begründen dies mit der Beeinflussbarkeit durch Entwickler und Konstrukteure. Diese Argumentation ist aus unserer Sicht nicht stichhaltig. Denn mit der Einführung einer neuen Teilenummer oder der Umstellung von Eigenfertigung auf Fremdbezug beeinflusst der Entwickler nicht nur Material- und Fertigungsaufwand, sondern auch die Kosten für die da-

mit verbundenen Aktivitäten im Gemeinkostenbereich. Ob ein Teil wirtschaftlich gefertigt werden kann, hängt neben den direkten Fertigungskosten genauso von den Kosten z.B. für die administrative Abwicklung des Fertigungsauftrags und der mit dem Auftrag produzierten Losgröße ab. Methodisch gelingt die Einbeziehung dieser Kosten über die Prozeßkostenrechnung.

Eine Prozeßkostenrechnung untergliedert die Gemeinkostenbereiche in abteilungsübergreifende Hauptprozesse und kostentreibende Faktoren und bewertet die Hauptprozesse (detaillierter bei Horváth, Gaiser 1994). Als Resultat kann sich z.B. erweisen, daß ein Hauptprozeß „Teile verwalten“ mit dem Kostentreiber „Anzahl Teilenummern“ pro Kostentreiber 4000 ÖS kostet. Die weitere Verrechnung dieses und anderer typischer Prozesse im Target Costing zeigt Abb.2. Berücksichtigt man, daß Kostenstrukturvorteile heute hauptsächlich in Gemeinkostenbereichen möglich sind, dann wird die Einbindung der Gemeinkosten in den Target Costing-Prozeß bei hohem Gemeinkostenanteil zur absoluten Notwendigkeit.

Ein weiterer Kostenbestandteil sind die Entwicklungskosten. Jedes verkaufte Produkt muß einen Teil der einmaligen Entwicklungskosten tragen. Knifflig wird es bei der Frage, ob die Verteilung des für das Gesamtprodukt zur Verfügung stehenden Entwicklungsbudgets auf die Entwicklungsteilbudgets der Komponenten ebenfalls in Relation zum Kundennutzen der Komponenten vorgenommen wird. Im ersten Moment ist die Überlegung schlüssig, bei geringer Kundenpriorität einer Komponente

Kategorie	Beispiel	Verrechnungsformel		
Betreuungsprozesse	Teile verwalten	Prozeßkostensatz	x Anzahl Neuteile	: erwartete Jahresmenge
	Varianten betreuen	Prozeßkostensatz	x Anzahl Varianten	: erwartete Jahresmenge
	Lieferanten betreuen	Prozeßkostensatz	x Anzahl zusätzl. Lieferanten	: erwartete Jahresmenge
	Kunden betreuen	Prozeßkostensatz	x Anzahl notwendiger Neukunden	: erwartete Jahresmenge
Abwicklungsprozesse	Teile / Material beschaffen	Prozeßkostensatz	x Anzahl Teile	: durchschnittl. Beschaffungslosgröße
	Fertigungsauftrag kommissionieren	Prozeßkostensatz	x Anzahl Stücklistenpositionen	: durchschnittl. Fertigungsauftragslosgröße
	Fertigungsauftrag steuern	Prozeßkostensatz	x Anzahl Arbeitsplanpositionen	: durchschnittl. Fertigungsauftragslosgröße
	Kundenauftrag kommissionieren	Prozeßkostensatz	x Anzahl Auftragspositionen (Durchschnitt)	: durchschnittl. Kundenauftragsgröße
	Kundenauftrag abwickeln	Prozeßkostensatz	: Kundenauftragsgröße (Durchschnitt)	
Produktänderungsprozesse	Produktänderung durchführen	Prozeßkostensatz	x Anzahl erwarteter Änderungen im Gesamtlebenszyklus	: erwartete Gesamtstückzahl

ABB. 2: BERÜCKSICHTIGUNG VON GEMEINKOSTEN MIT HILFE DER PROZEßKOSTENRECHNUNG

ein vergleichsweise geringes Entwicklungsbudget vorzusehen und vice versa. Ist die Komponente für den Kunden nicht besonders kaufentscheidungsrelevant, dann sollte z.B. das Vorgängerteil oder ein Standardteil eingesetzt werden und lediglich das Einbaumaß angepaßt werden. Diese Sicht wirft traditionelle Budget- und Machtstrukturen in der Entwicklung i.d.R. um und hilft das weithin bekannte Problem des Overengineering einzudämmen. Sie darf jedoch nicht unreflektiert eingesetzt werden. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob nicht ggf. ein höherer Entwicklungsaufwand notwendig ist, um eine extreme Herstellkostenreduzierung bei einer Komponente geringer Kundenpriorität zu erreichen. Auch komponentenübergreifende Ziele wie die bessere ökologische Verträglichkeit durch recyclingfähige Werkstoffe können eine Rolle beim Entwicklungsbudget spielen.

HÜRDE 3:

Schnelle Kostenschätzungen von Entwicklungs- und Konstruktionsalternativen

Bei der Vorstellung des Target Costing-Ansatzes im Kreis der Entwickler und Konstrukteure kommt regelmäßig der berechnete Einwand, daß der F&E-Mitarbeiter sich nur zu Zielkosten verpflichten kann, wenn schnell und hinreichend genau die Kostenwirkungen von Realisierungsalternativen auf den Tisch kommen. Das frühzeitige Abschätzen der Kostenwirkungen von Realisierungsalternativen dient nicht nur dem laufenden Vergleich zwischen voraussichtlichen Kosten und Zielkosten, son-

dern beschleunigt gleichzeitig den Entwicklungsprozeß. Unwirtschaftliche Alternativen werden bereits früh erkannt und aufgegeben.

Muß erst eine vorläufige Konstruktionsstückliste und ein Arbeitsplan vorliegen, um erste Kalkulationswerte zu erhalten, sind wichtige Ressourcen und Zeit längst verloren. Deshalb ist es besser, in der Frühphase der Entwicklung ungenauere Kalkulationswerte in Kauf zu nehmen und sie mit der Verfügbarkeit detaillierterer Informationen sukzessive zu verfeinern.

In der Praxis besteht vielfach eine Lücke zwischen diesem Anspruch und der Realität - trotz der seit langem in den Lehrbüchern zur kostenorientierten Konstruktion verfügbaren Instrumente der Relativkostenkataloge, Gewichtskostenkalkulationen etc. Zwei Ursachen stecken hinter diesem Dilemma. Die Personalkapazität für frühe Kostenanalysen fehlt und die Datenbasis für schnelle Kostenschätzungen ist unzureichend.

Zum ersten Punkt ist anzumerken, daß für ein effektives Kostenmanagement natürlich Ressourcen in der Entwicklung notwendig sind. Nach unserer Erfahrung können diese durch Verlagerung von Personal statt durch Hinzunahme bereitgestellt werden. Im Bewußtsein, die Lebenszykluskosten v.a. in der Entwicklung zu beeinflussen, können die Kostenstellenplanungen und Abweichungsanalysen in der Produktion deutlich vereinfacht und dort freiwerdende Kapazität in der Entwicklung eingesetzt werden. Gleiches gilt für Wertanalytiker, die viel wirkungsvollere Arbeit in

der F&E-Phase als in der Produktionsphase tun können.

Eine wesentliche Aufgabe bei der Umsetzung des Target Costing ist die Bereitstellung der Datenbasis für schnelle Kostenschätzungen. Die Betonung liegt hier auf „schnell“. Der teilweise aufwendige Zugriff auf komplexe Datenbanken, in denen Kosten bestehender Teile abgelegt sind, reicht nicht aus. Erforderlich sind Informationen über die Wirtschaftlichkeit von Prozeßalternativen, d.h. über die Kostenwirkungen alternativer Fertigungsverfahren, Materialien, Konstruktionsprinzipien, Prozesse etc. Als Hilfsmittel haben sich sogenannte Kostentableaus oder gleichbedeutend Cost Tables bewährt. Kostentableaus sind nichts anderes als die systematische Auswertung und Aufzeichnung des im Unternehmen vorhandenen Erfahrungswissens. Ergänzend können Daten integriert werden, die im eigenen Unternehmen noch nicht erreicht sind (z.B. Best-Practice-Informationen aus dem Benchmarking). Kostentableaus werden als Matrix dargestellt, in der die Funktionen bzw. Teile den Realisierungsalternativen gegenübergestellt sind. Abb. 3 zeigt ein Beispiel für ein sehr detailliertes Kostentableau. Der Konstrukteur gibt in diesem Beispiel die Schweißlänge an und erhält Orientierungswerte für die Kosten.

Außerdem lassen sich die Kostentableaus als Basis der Prozeßoptimierung in Gemeinkostenbereichen verwenden. Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß bei Kostenstrukturen mit erheblichen Gemeinko-

Arbeitsvorgang Schweißen					
Min.-Sätze der Kostenstellen					verantwortlich:
4711 CNC-Laser ... öS/min.	4712 Laser ... öS/min.	4713 Konvent. Schweißen ... öS/min.			
Pro 10 Stück	Schweißlänge (Standard)	Zuschlag Schutzgas (Inkl. Gem. Kost.)	Zuschlag tiefer Querschnitt (Inkl. Gem. Kost.)	Zuschlag aufwendige Justierung (Inkl. Gem. Kost.)	Benchmark (Standard)
CNC-Laserschweißen ... min/mm	Länge: <input type="text" value="x mm"/> Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	... öS
Laserschweißen ... min/mm	Länge: <input type="text" value="x mm"/> Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	... öS
Konventionelles Schweißen ... min/mm	Länge: <input type="text" value="x mm"/> Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	+ ... % Kosten: ... öS	... öS

ABB. 3: BEISPIEL EINES KOSTENTABLEAUS (TÄTIGKEIT SCHWEIßEN)

stenanteilen die Berücksichtigung der Gemeinkostenwirkungen mit Hilfe von Kostentreibern (z.B. Lieferantenzahl, Teilvervielfalt) unverzichtbar ist. Sie müssen deshalb auch in die Kostentableaus aufgenommen werden.

Die Kostentableaus sollten im direkten Zugriff für den Konstrukteur stehen. Dies ist erforderlich, um die anzustrebende Arbeitsteilung zu realisieren, nach der bis zur Zeichnungsfreigabe die Kostenschätzung durch den Konstrukteur erfolgt, danach durch die Kostenrechnung.

Die mit Kostentableaus erreichbaren Kostenprognosen sind um so zuverlässiger, je breiter und länger die Erfahrungen im Unternehmen ausgewertet und dokumentiert werden. Erwarten sie deshalb am Anfang keine Wunder. Beginnen sie mit den wichtigsten Kosteneinflussfaktoren und verwenden sie für die ersten Schritte PC-Tabellenkalkulationssoftware oder eine einfache PC-Datenbank. Bis zu Schnittstellen und zur Integration zum PPS-System, zur Materialwirtschaft und zur Host-Kalkulation ist es ein langer Weg, der im übrigen nur bei Entwicklungen mit geringem Innovationsgrad sinnvoll ist.

FAZIT

An einem effektiven Kostenmanagement in der Produktentwicklungsphase führt kein Weg vorbei. Die Grundkonzeption muß sich an dem Managementansatz des Target Costing ausrichten.

Die Umsetzung des Target Costing ist ein Prozeß der Organisationsentwicklung und nicht mit der reinen Einführung eines Instruments gleichzusetzen. Zielkostenmanagement beginnt in den Köpfen der Mitarbeiter. Zur Einführung empfiehlt sich die Durchführung eines Pilotprojektes. Wählen sie dazu ein Schlüsselprodukt üblicher Komplexität aus, bei dem mit hoher Wahrscheinlichkeit Kostensenkungserfolge im Vergleich zum Vorgängerprodukt erreicht werden können. Das Pilotprojekt muß die Erfolgsstory sein, die im Unternehmen breit kommuniziert wird.

Parallel zum Pilotprojekt sind organisatorische und instrumentelle Voraussetzungen für einen großflächigen Einsatz zu schaffen. Die entscheidenden Punkte hierzu wurden angesprochen. Die Reihenfolge sollte so gewählt werden, daß zunächst an den Themen gearbeitet wird, die in kurzer Realisierungszeit eine hohe Wirksamkeit versprechen (übrigens sind Realisierungs-

zeit und Wirksamkeit gut als Achsen einer Matrix geeignet). Aus unserer Erfahrung sind Maßnahmen erster Priorität z.B. die Einrichtung eines Produktmanagers, Kundennutzenbetrachtung von Komponenten (wenn auch zunächst sehr grob), die Einarbeitung der wichtigsten Target Costing-Schritte im Standardprozeßplan der Entwicklung. Grundsätzlich gilt, daß effektives Kostenmanagement auch ein Kaizen Prozeß ist. Auch kleine Verbesserungen sollten sofort implementiert werden.

LITERATUR:

- [1] GAISER, B.; KIENINGER, M.: Fahrplan für die Einführung des Target Costing; in: HORVÁTH, P. (Hrsg.): Target Costing – Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, Stuttgart 1993, S. 54 – 73
- [2] GAISER, B.; HORVÁTH, P.: Aufgaben und Einsatz der Prozeßkostenrechnung; in: SEICHT, G. (Hrsg.): Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 1994, Wien 1994, S. 49 – 63
- [3] KIENINGER, M.: Zielkostenmanagement: So bleiben die Kosten konkurrenzfähig; in: Praxis-Lexikon Kostenrechnung und Kalkulation von A – Z, Heft Nr. 3 vom 24.05.94, S. 539 – 558
- [4] SEIDENSCHWARZ, W.: Target Costing – Marktorientiertes Zielkostenmanagement, München 1993

*Das arbeitsfreundliche
Langzeit-Möbel.
Technische Perfektion
in wohnlicher Atmosphäre.*

Svoboda

Svoboda Büromöbel, St. Pölten 545 11-0, Wien 985 55 14-0, Graz 82 72 94, Klagenfurt 51 29 78, Innsbruck 57 15 71, Salzburg 62 76 38, Linz 66 44 62, Budapest 26 96 969, Amsterdam 69 95 857.

