

WHU-Forschungspapier Nr. 29 / März 1995

TARGET COSTING FÜR KOMPLEXE PRODUKTE

EIN DISKUSSIONSBEITRAG ZUR
ANWENDUNGSPROBLEMATIK DES
ZIELKOSTENMANAGEMENTS

Von Frank Rösler *

Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU)
- Otto-Beisheim-Hochschule -
Burgplatz 2
56179 Vallendar

* Dipl.-Kfm. Frank Rösler, Doktorand am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Controlling und Logistik, von Professor Dr. Jürgen Weber an der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung (WHU), - Otto-Beisheim-Hochschule -, Burgplatz 2, 56179 Vallendar

Target Costing für komplexe Produkte

Ein Diskussionsbeitrag zur Anwendungsproblematik des Zielkostenmanagements

Dipl.- Kfm. Frank Rösler
Doktorand am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Controlling und Logistik, von Prof. Dr. Jürgen Weber
Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung (WHU)
- Otto-Beisheim-Hochschule -

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	1
1. Einleitung	2
2. Target Costing	3
2.1. Definition	3
2.2. Prozeß des Target Costing.....	4
2.2.1. Zielkostenfestlegung	4
2.2.2. Zielkostenspaltung	5
2.2.3. Zielkostenrealisation	6
3. Kostenspaltung als Kernproblem des Target Costing	8
3.1. Übertragbarkeit auf komplexere Produkte.....	8
3.2. Differenzierte Abbildung von Kundenanforderungen	9
4. Ein neuer Ansatz	10
4.1. Strukturierung von Kundenanforderungen.....	10
4.2. Zielkosten auf Basis Kundenanforderungsstruktur	13
4.2.1. Basisanforderungen.....	14
4.2.2. Leistungsanforderungen.....	15
4.2.3. Begeisterungsanforderungen	17
4.3. Aggregation zu Komponentenzielkosten	17
5. Schlußbemerkungen	19
<i>Literaturverzeichnis</i>	20

1. Einleitung

Die strategischen Wettbewerbsvorteile von Unternehmen liegen heutzutage nicht mehr in ihrer Produktivität oder Fertigungstechnik, sondern im Markt: „Kundennähe ist strategisch wichtiger als Kostenbewußtsein in der Produktion.“¹ Durch die Kundenorientierung wird bezüglich der Produktgestaltung zum einen erreicht, daß das Produkt den Vorstellungen des Kunden entspricht. Zum anderen wird sichergestellt, daß die beschränkten „Kostenressourcen“ optimal im Kundensinne eingesetzt werden und hierdurch die vom Kunden wahrgenommene Leistung für den geforderten Preis relativ hoch ist.

Aus Controlling-Sicht verlagert sich damit durch eine stärkere Kundennähe der Fokus vom Kostenbewußtsein in der Produktion zur Kostenbeeinflussung in der Produktentwicklungsphase. So sind die Voraussetzungen zu schaffen, im Wettbewerb um die zunehmend aufgeklärteren und rationaler handelnden Kunden optimale Preis-Leistungsverhältnisse anbieten zu können.² Dabei stellt sich insbesondere für Hersteller von Standardartikeln das Problem, daß sie sich von einem gegebenen Marktpreis allenfalls geringfügig absetzen können, durch z.B. eine besonders hohe Funktionalität ihres Produktes, ihre Innovationsgeschwindigkeit oder ein gutes Logistikkonzept.³ Hieraus folgt zweierlei: Ist das Preisniveau als in engen Grenzen gegeben hinzunehmen, muß die Erlös- und Kostenplanung an den Anfang produktpolitischer Entscheidungen gestellt werden.⁴ Um die vom Kunden wahrgenommene Leistung zu diesem Preis möglichst hoch zu gestalten, sind die Produkte aus den Anforderungen des Kunden abzuleiten.⁵ Genau an diesen beiden Punkten setzt das Target Costing an.

So einfach die Grundidee des Target Costing sein mag, so schwierig zeigt sich dessen Umsetzung in der Praxis. Im vorliegenden Beitrag wird gezeigt, daß die Eignung der in der Literatur diskutierten Vorgehensweise des Target Costing für einfachere Produkte gegeben sein mag, für komplexe Produkte jedoch in Frage gestellt werden muß. Es wird ein alternatives Verfahren vorgestellt, welches die Anwendung des Target Costing-Gedankens auf Produkte höherer Komplexität ermöglicht.

¹ Albach, H.: Kosten, Transaktionen und externe Effekte, 1988, S. 1159.

² Vgl. Laker, M.: Target Pricing, 1993, S. 246.

³ Vgl. Männel, W.: Frühzeitige Kostenkalkulation, 1994, S. 108.

⁴ Vgl. Bauer, H.; Herrmann, A.: Nutzenkalkulation, S. 239.

⁵ Vgl. Laker, M.: Target Pricing, 1993, S. 246.

2. Target Costing

2. 1. Definition

Target Costing ist ein Kostenmanagementkonzept, das seit den 70er Jahren in japanischen Unternehmen angewendet wird. Mit Beginn der 80er Jahre findet Target Costing auch Eingang über japanische Autoren in die englischsprachige Literatur,⁶ während es im deutschsprachigen Raum erst seit Anfang der 90er Jahre intensiv diskutiert wird.⁷

Sakurai definiert Target Costing „as a cost management tool for reducing the overall cost of a product over its entire life cycle with the help of the production, engineering, R&D, marketing, and accounting departments.“⁸

Betrachtet man, was die japanischen Unternehmen aus dieser eher weiten Definition des Target Costing entwickelt haben, so zeigt sich bei der Durchsicht der Veröffentlichungen der japanischen Autoren, daß es nicht um eine einheitliche Konzeption des Target Costing geht, sondern unternehmensindividuelle Lösungen entwickelt wurden.⁹ Das gemeinsame Gedankengut dieser unterschiedlichen Ausprägungen von Kostenrechnungssystemen stellen *Horoáth*, *Seidenschwarz* und *Sommerfeldt* nach einer Japanreise mit zahlreichen Firmenbesichtigungen heraus: So findet das Konzept des Target Costing in der Produktentwicklung flächendeckend Anwendung und wird von einer Philosophie der Marktorientierung und der frühzeitigen Kostenbeeinflussung getragen: „Nicht Kostenrechnung, sondern Kostenmanagement beherrscht die Praxis.“¹⁰

So ist auch Target Costing nicht als ein Kostenrechnungsverfahren zu sehen: Target Costing wird hier definiert als ein Kostenmanagementinstrument, das in der frühen Phase der Produkt- und Prozeßgestaltung zum Einsatz kommt, um im Rahmen einer kostenorientierten Koordination aller am Produktentstehungsprozeß beteiligten Bereiche die Kostenstrukturen frühzeitig im Hinblick auf die Markt- und Kundenanforderungen gestalten zu können.¹¹

⁶ Vgl. *Seidenschwarz, W.*: Target Costing, 1991, S. 198.

⁷ Vgl. *Seidenschwarz, W.*: Target Costing, 1993, S. 1.

⁸ *Sakurai, M.*: Target Costing, 1989, S. 41.

⁹ Vgl. *Peemöller, V. H.*: Zielkostenrechnung, 1993, S. 379.

¹⁰ *Horoáth, P.*; *Seidenschwarz, W.*; *Sommerfeldt, H.*: Von Genka Kikaku bis Kaizen, 1993, S. 13.

¹¹ Vgl. *Horoáth, P.*; *Niemand, S.*; *Wohlbold, M.*: Target Costing, 1993, S. 4; *Sakurai, M.*: Target Costing, 1989, S. 41.

2. 2. Prozeß des Target Costing

Target Costing läßt sich nicht mit vertretbarem Aufwand für alle im Unternehmen zu entwickelnden Produkte betreiben. So wendet beispielsweise Omron, ein japanisches Unternehmen der Elektronikbranche, Target Costing in aller Ausführlichkeit nur für zwanzig von in Summe 400.000 verschiedenen Produkten an.¹² Ausgehend von einem solchen Grundprodukt kann über die produktfunktionale Modifikation sowohl sachzielorientiert - über die produktfunktionsbezogene Marktforschung - als auch formalzielorientiert - über die daraus hervorgehenden Änderungen der produktfunktionalen Budgetvorgaben - eine gezielte Ableitung weiterer Produkte bzw. Produktvarianten erfolgen.¹³

2.2.1. Zielkostenfestlegung

In der Literatur werden verschiedene Verfahren der Zielkostenfestlegung diskutiert.¹⁴ Da nur das Market into Company, die Reinform des Target Costing, der Kundenorientierung explizit Rechnung trägt, erfolgt hier eine Beschränkung auf diese Vorgehensweise. Es handelt es dabei um ein Management durch Zielfestlegung von außen - durch den Kunden.¹⁵ Die vom Markt erlaubten Kosten sind damit üblicherweise sehr anspruchsvoll, weil sie vom Markt vorgegeben und deshalb nicht verhandelbar sind - im Gegensatz zu einem Management durch Zielvereinbarung.¹⁶

Während *Laker* von einem gegebenen Produktkonzept ausgeht, den für dieses Produkt vom Kunden akzeptierten Preis ermittelt und daraus über eine Gewinn-Minus-Kalkulation die Zielkosten des Produktes ableitet,¹⁷ ist nach *Horváth, Niemand* und *Wohlbold* das Produktkonzept von der Entwicklung erst zu entwerfen, nachdem die Zielkosten vereinbart wurden.¹⁸

¹² Vgl. *Tateisi, K.*: Unternehmensevolution, 1992, S. 1 ff.; *Horváth, P.*; *Seidenschwarz, W.*; *Sommerfeldt, H.*: Von Genka Kikaku bis Kaizen, 1993, S.14. Im Zusammenhang mit dieser Beschränkung der Aktivitäten auf wenige Schlüsselprodukte, die ausschlaggebend für die weitere Entwicklung des Unternehmens sind, findet auch der Begriff Lean Target Costing Anwendung; vgl. *Dambrowski, J.*: Lean Target Costing, 1992, S. 281.

¹³ Vgl. *Horváth, P.*; *Seidenschwarz, W.*: Zielkostenmanagement, 1992, S. 144.

¹⁴ Die fünf Verfahren sind: Market into Company, Out of Company, Into and out of Company, Out of Competitor, Out of Standard Costs; vgl. *Seidenschwarz, W.*: Target Costing, 1993, S. 116 ff..

¹⁵ Vgl. *Seidenschwarz, W.*: Target Costing, 1991, S. 200.

¹⁶ Vgl. *Seidenschwarz, W.*: Target Costing, 1994, S. 74; *Seidenschwarz, W.*: Target Costing, 1991, S. 200.

¹⁷ Vgl. *Laker, M.*: Target Pricing, 1993, S. 247.

¹⁸ Vgl. *Horváth, P.*; *Niemand, S.*; *Wohlbold, M.*: Target Costing, 1993, S. 13.

Mit dem ersten Ansatz ist die Gefahr verbunden, daß das Produktkonzept den Vorstellungen des Kunden nicht entspricht; aus der dadurch resultierenden, mäßigen Preisbereitschaft des Kunden folgen zwangsläufig niedrige Zielkosten, die der ohnehin dürftigen Attraktivität des Produktes nicht unbedingt dienlich sein dürften. Auch *Ehrlenspiel* orientiert sich stark am Produktkonzept und der dahinterstehenden Technik: „Funktionskosten können nur gebildet werden, wenn die Funktionsträger nach Technik und Kosten bekannt sind.“¹⁹

Dem gegenüber vertreten *Horoáth* und *Seidenschwarz* die Ansicht, daß nicht die Technik, sondern der Kunde der Ausgangspunkt ist und die Zielkosten so zu bilden sind, „wie dies dem Kundenwunsch entspricht, unabhängig davon, ob die Technik, mit der der Kundenwunsch vom Unternehmen verwirklicht werden könnte, diesem bereits bekannt ist und unabhängig davon, ob die vom Markt erlaubten Kosten zur Verwirklichung des Kundenwunsches zum Zeitpunkt dessen Definition bereits als erreichbar erscheinen.“²⁰

2.2.2. Zielkostenspaltung

Im ersten Schritt des Target Costing-Prozesses wurden im Rahmen der Zielkostenfestlegung die Zielkosten für das Gesamtprodukt bestimmt. Um aus dieser Vorgabe Detailvorgaben für die einzelnen Produktkomponenten zu erhalten, ist eine eindeutige und praktikable Dekompositionsmethodik erforderlich.²¹ Es sind hierfür die vom Markt definierten Produktmerkmale und die sie realisierenden Produktkomponenten in einen Zusammenhang zu setzen.²² Dabei wird klassischer Weise unterstellt, daß die Teilgewichte der Produktmerkmale durch analoge Kostenanteile der Zielkosten realisiert werden sollen: „Ein idealer Ressourceneinsatz ist deshalb der, Ressourcen so einzusetzen, wie dies den vom Kunden gewünschten Produktwertrelationen entspricht.“²³

Der weitestgehende Ansatz zur differenzierten Beschreibung und Bewertung der subjektiven Kundensicht von Produktmerkmalen ist die Durchführung einer umfassenden Marktforschung.²⁴ In der Diskussion um geeignete

¹⁹ *Ehrlenspiel, K.*: Kostengünstig konstruieren, 1985, S. 264.

²⁰ *Horoáth, P.; Seidenschwarz, W.*: Die Methodik des Zielkostenmanagements, 1991, S. 4.

²¹ Vgl. *Horoáth, P.; Seidenschwarz, W.*: Zielkostenmanagement, 1992, S. 145.

²² Dabei wird hier die Komponentenmethode zur Zielkostenspaltung unterstellt. Denkbar wäre ebenfalls, über den Zwischenschritt der Produktfunktionen im Rahmen der Funktionsmethode auf die Produktkomponenten zu gelangen. Vgl. *Seidenschwarz, W.*: Target Costing, 1994, S. 79 f.

²³ *Horoáth, P.; Seidenschwarz, W.*: Zielkostenmanagement, 1992, S. 145.

²⁴ Vgl. *Gaiser, B.; Kieninger, M.*: Einführung des Target Costing, 1993, S. 61.

Marktforschungstechniken wird immer häufiger die Conjoint-Analyse angeführt, mit der sich Vorgänger-Produkte, innovative Merkmalsausprägungen und Nutzenbeiträge von Merkmalen beurteilen lassen.²⁵ Was für eine Marktforschung im allgemeinen gilt, ist für die Conjoint-Analyse in besonderem Maße zutreffend: Der Aufwand zur Ermittlung differenzierter Kundenurteile mit diesem Verfahren ist ausgesprochen hoch und dürfte deshalb nur bei bedeutenden Neuentwicklungen von großer Tragweite in Betracht kommen.²⁶

Auch bei Durchführung einer Target Costing-spezifischen Marktforschung wird ein mechanistisches Herunterbrechen von den Produktmerkmalen auf die Produktkomponenten durch die stets begrenzte Anzahl der maximal in die Kundenbefragung eingehenden Produktmerkmale und Merkmalsausprägungen begrenzt. Daher ist die Fähigkeit der am Target Costing-Prozess Beteiligten, die Anforderungen des Kunden in die entsprechende Technik eines Produkts umzusetzen, von entscheidender Bedeutung.²⁷ Unterstützung kann hierbei das Quality Function Deployment bieten, welches die Strukturierung der Zusammenhänge zwischen Kundenmerkmalen und technischen Komponenten ermöglicht.²⁸

2.2.3. Zielkostenrealisation

Unter diesem Begriff sind alle Verfahren und Maßnahmen zu fassen, die die Erreichung der Zielkosten auf Komponenten- und Gesamtproduktebene sicherstellen sollen.

So sind zum Beispiel mit Hilfe der Wertanalyse Kostensenkungspotentiale aufzudecken und Wege zur Umsetzung dieser Potentiale in Konstruktionsalternativen aufzuzeigen.²⁹ Berichte über japanische Unternehmen zeigen auf, daß die Wertanalyse die wichtigste Methodik zur Zielkostenerreichung ist und deshalb von japanischen Autoren auch häufig als integrativer Bestandteil des Target Costing gesehen wird.³⁰

Ein weiteres Hilfsmittel sind Kostentableaus, die in Form von Entscheidungsunterstützungssystemen Informationen über die kritischen

²⁵ Vgl. Rummel, K. D.: Zielkosten-Management, 1992, S. 232 f.; Seidenschwarz, W.: Target Costing, 1994, S. 79.

²⁶ Vgl. Gaiser, B.; Kieninger, M.: Einführung des Target Costing, 1993, S. 61 f.

²⁷ Vgl. Seidenschwarz, W.: Target Costing, 1994, S. 79.

²⁸ Vgl. Akao, Y.: QFD, 1992, S. 15 ff.

²⁹ Vgl. Horváth, P.; Niemand, S.; Wohlbold, M.: Target Costing, 1993, S. 13 f.

³⁰ Vgl. Horváth, P.; Niemand, S.; Wohlbold, M.: Target Costing, 1993, S. 18.

Kostentreiber liefern und die kostenrelevanten Wirkungen der Wahl verschiedener Materialien, Fertigungsverfahren etc. aufzeigen. Solche Kostentableaus, die die Herstellkosten einer Komponente in Abhängigkeit der gewählten Variablen darstellen, werden in vielen japanischen Unternehmen seit über 20 Jahren angewendet und gepflegt.³¹

³¹ Vgl. *Seidenschwarz, W.: Target Costing, 1993, S. 196 f.*

3. Kostenspaltung als Kernproblem des Target Costing

Betrachtet man die Probleme der Praxis bei der Umsetzung des Target Costing, so fällt auf, daß die Schwierigkeiten in erster Linie bei der Zielkostenspaltung, nicht aber so sehr bei der Zielkostenfestlegung oder bei der Zielkostenrealisation liegen. Das darf eigentlich auch nicht überraschen, da es sich bei letzteren beiden Themen nicht um völlig neue Verfahren handelt. So wird in vielen Branchen bereits seit langem mit Gesamtproduktzielkosten gearbeitet; durch den oftmals kleinen Preisspielraum gegenüber dem Vorgängerprodukt entstehen fast automatisch „marktorientierte“ Zielkosten für das Gesamtprodukt. Auch die Wertanalyse als Instrument der Zielkostenrealisation ist bestens bekannt und wird in vielen Branchen flächendeckend angewandt.

Was am Ansatz des Target Costing - neben der Konsequenz in der Markt- und Kundenorientierung und der Stringenz des Verfahrens - aber vollkommen neu ist, ist die Vorgehensweise, von Kundenanforderungen auf die Zielkosten einzelner Komponenten zu schließen. Auf zwei damit verbundene Probleme wird im folgenden eingegangen.

3. 1. Übertragbarkeit auf komplexere Produkte

Die Vorgehensweise des Target Costing wurde von *Tanaka* am Beispiel eines Tinten- oder Filzschreibers ausführlich beschrieben.³² Auf dieses klassische Beispiel wird gerne Bezug genommen,³³ doch wirft das Beispiel - wie *Franz* ausführt - eine zentrale Frage auf: „Allerdings fällt es schwer, sich die vernünftige Anwendung des sehr detaillierten Verfahrens bei einem komplexeren Produkt als einem Filzschreiber - etwa einem Auto - vorzustellen. Hier würden Fallstudien aus der Unternehmungspraxis sicherlich eine gute Hilfe bieten.“³⁴ *Claassen* und *Hilbert* (Volkswagen AG) stellen für ihre angesprochene Branche fest, daß „die Übertragung auf komplexere Produkte nur eingeschränkt möglich [ist]. Die Komplexität im Zusammenhang mit der Handhabung von über 7.000 Einzelteilen eines Automobils erfordert die Implementierung individueller Methoden.“³⁵ Die Übertragbarkeit der in der

³² Vgl. *Tanaka, M.*: Cost planning and control systems, 1989, S. 49-71.

³³ Vgl. z.B. *Horváth, P.*; *Seidenschwarz, W.*: Zielkostenmanagement, 1992, S. 145 ff.

³⁴ *Franz, K.-P.*: Target Costing, 1993, S. 129.

³⁵ *Claassen, U.*; *Hilbert, H.*: Zielpreisindex und Teilekosten, 1994, S. 35.

Literatur diskutierten Vorgehensweise des Target Costing auf Produkte höchster Komplexität muß in Frage gestellt werden.

3. 2. Differenzierte Abbildung von Kundenanforderungen

Wie oben bereits ausgeführt, wird bei der Zielkostenspaltung die Prämisse unterstellt, daß die Teilgewichte der Produktmerkmale durch analoge Kostenanteile der Zielkosten realisiert werden sollen: „Ein idealer Ressourceneinsatz ist deshalb der, Ressourcen so einzusetzen, wie dies den vom Kunden gewünschten Produktwertrelationen entspricht.“³⁶

Franz hinterfragt diesen Ansatz kritisch und stellt fest, daß die Prämisse, einer Funktion mit höherer Wertschätzung auch höhere Zielkosten zuzubilligen, sicherlich nicht für alle Funktionen Gültigkeit haben kann: „Es wird vermutlich Fälle geben, in denen eine Funktionsverbesserung auch durch relativ kostenneutrale, kreative Maßnahmen möglich erscheint.“³⁷

Auch wenn man solche „Fälle“ noch als mit der Prämisse vereinbar erklären wollte, stellt sich aber erneut bei komplexeren Produkten ein Anwendungsproblem: Es gibt zahlreiche Anforderungen des Kunden an das Produkt, die er nicht artikuliert, sondern - wie die Erfüllung gesetzlicher Anforderungen - als selbstverständlich voraussetzt. Wird das Beispiel eines Automobils mit 7.000 Einzelteilen von *Claassen* und *Hilbert* aufgegriffen,³⁸ so ist festzustellen, daß der Kunde der Existenz zahlreicher Bauteile auch bei einer sehr umfassenden Kundenbefragung keinen Nutzen beimessen würde - im Zweifelsfall, weil er von ihrer Existenz gar nichts weiß. Das Problem, welches hier zum Vorschein kommt, ist die zu undifferenzierte Berücksichtigung der Kundenanforderungen. Alle Anforderungen werden identisch behandelt, unabhängig von der Fähigkeit und dem Willen des Kunden, zu diesen Anforderungen Stellung zu beziehen. In Kombination mit obiger Target Costing-Prämisse bezüglich des idealen Ressourceneinsatzes müssen bei komplexeren Produkten zwangsläufig Unplausibilitäten in der Zielkostenbildung auftreten.

³⁶ *Horváth, P.; Seidenschwarz, W.: Zielkostenmanagement, 1992, S. 145.*

³⁷ *Franz, K.-P.: Target Costing, 1993, S. 130.*

³⁸ *Vgl. Claassen, U.; Hilbert, H.: Zielpreisindex und Teilekosten, 1994, S. 35.*

4. Ein neuer Ansatz

4. 1. Strukturierung von Kundenanforderungen

Bevor eine Spaltung der Gesamtzielkosten erfolgen kann, müssen die Anforderungen des Kunden, d.h. die gewünschten Produktmerkmale und deren Relationen zueinander, in Erfahrung gebracht werden. Auf dieser Basis können den Komponenten - gegebenenfalls über den „Umweg“ der Produktfunktionen - Zielkosten zugewiesen werden.³⁹ Dabei wird von der Prämisse ausgegangen, daß ein Produkt als ein Bündel von Eigenschaften aufgefaßt werden kann, die für ein Individuum in unterschiedlichem Maße nutzenstiftend sind.⁴⁰ Dieses unterschiedliche Maß der Nutzenstiftung drückt sich in unterschiedlichen Präferenzen für die einzelnen Eigenschaften aus.⁴¹

Die vollständige Erfassbarkeit eines Produktes mittels Eigenschaften, wie sie hierbei vorausgesetzt wird, ist jedoch eine nicht unproblematische Prämisse. Während die objektiven Eigenschaften eines komplexeren Produktes vielleicht noch bestimmbar wären, ist eine komplette Erfassung aller vom Kunden wahrgenommenen subjektiven Eigenschaften nicht möglich. Es ist also sehr schwer, alle für den Kunden relevanten Produkteigenschaften zu erfassen.⁴² Eine Verschärfung dieser Problematik entsteht, wenn man sich ein komplexes Produkt mit mehreren tausend Einzelteilen vorstellt, deren Zielkosten mit Hilfe einer Conjoint-Analyse auf Basis von fünfzehn, bestenfalls achtzehn Produktmerkmalen bestimmt werden sollen.⁴³

Abhilfe bringt hier eine Strukturierung der Kundenanforderungen. *Kano* hat seine Ergebnisse der Untersuchung von Kundenanforderungen in einem recht einfachen Modell dargestellt, in dem er zwischen Basis-, Leistungs- und Begeisterungsanforderungen unterscheidet:

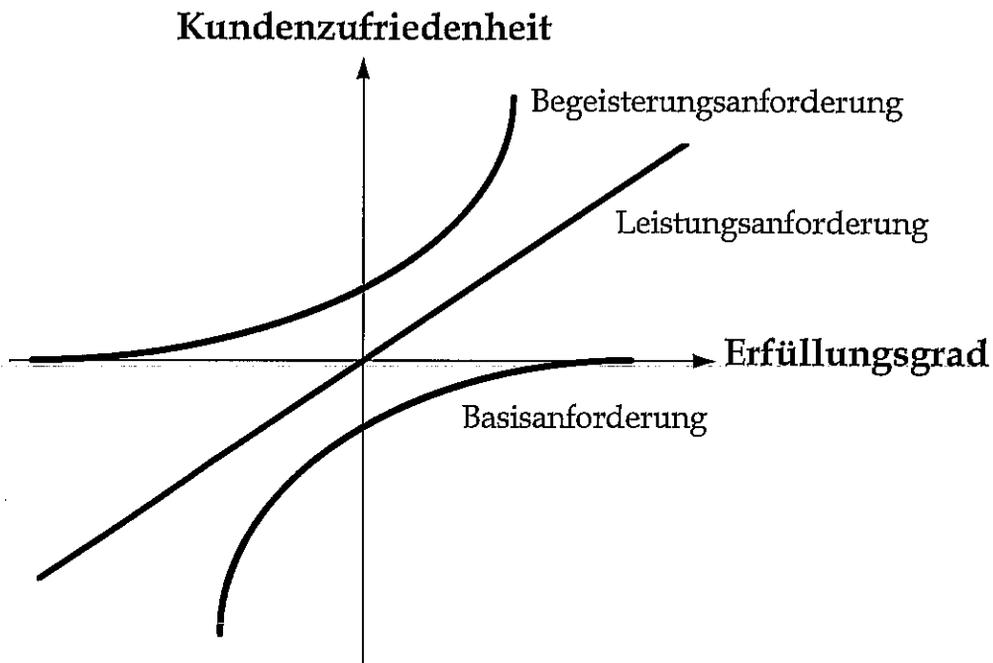
³⁹ Vgl. *Deisenhofer, T.*: Marktorientierte Kostenplanung, 1993, S. 98.

⁴⁰ Vgl. *Brockhoff, K.*: Produktpolitik, 1988, S. 10 ff.; *Müller, W.*: Am Nutzen orientiert, 1987, S. 86; *Weber, M.*: Produkteigenschaften, 1986, S. 1.

⁴¹ Vgl. *Deisenhofer, T.*: Marktorientierte Kostenplanung, 1993, S. 98.

⁴² Vgl. *Deisenhofer, T.*: Marktorientierte Kostenplanung, 1993, S. 99.

⁴³ Die Anzahl der Merkmale und Ausprägungen ist begrenzt, da der Beurteilungsaufwand für die Befragten mit steigender Merkmals- bzw. Ausprägungsanzahl überproportional zunimmt; vgl. *Mengen, A.*; *Tacke, G.*: Conjoint Measurement, 1995, S. 222 f. Bei 15 Merkmalen mit je drei Ausprägungen ergeben sich 3^{15} verschiedene Produktprofile, und auch die Einsatzmöglichkeiten reduzierter Befragungsdesigns auf Basis orthogonaler Haupteffekte-Felder stoßen hier an ihre Grenzen; vgl. *Addelman, S.*: Orthogonal Main-Effect Plans, 1962, S. 21 ff.



Darstellung 1: *Kano-Modell*⁴⁴

Basisanforderungen oder „expected attributes“ erzeugen auch bei hohem Erfüllungsgrad keine ausreichende Kundenzufriedenheit.⁴⁵ Beispiele für Basisanforderungen sind die Kühlleistung eines Kühlschranks oder die Funktionstüchtigkeit eines Textverarbeitungsprogramms.⁴⁶ Fehlt eine Basisanforderung, so führt dies - wie dem Schaubild zu entnehmen ist - zu vollständiger Kundenunzufriedenheit: „The downside risk is high, but there is little reward on the upside.“⁴⁷

Leistungsanforderungen oder „desired attributes“ beeinflussen die Kundenzufriedenheit in Abhängigkeit von ihrem Erfüllungsgrad.⁴⁸ Beispiele sind das Kühlschrankdesign oder die einfache Bedienbarkeit eines Textverarbeitungsprogramms.⁴⁹

⁴⁴ Vgl. *Kano, N.; Seraku, N.; Takahashi, F.; Tsuji, S.*: Quality, 1984, S. 39-48; Darstellung entnommen aus: *King, B.*: Better design, 1989, S. 3-5.

⁴⁵ Vgl. *Rich, L.*: Quality Service, 1993, S. 14; *King, B.*: Better design, 1989, S. 3-5.

⁴⁶ Vgl. *Meinberg, U.; Bandow, G.*: Kundenorientierte Qualitätsplanung, 1993, S. 30.

⁴⁷ *Rich, L.*: Care and feeding, 1993, S. 13.

⁴⁸ Vgl. *Rich, L.*: Quality Service, 1993, S. 14.

⁴⁹ Vgl. *Meinberg, U./Bandow, G.*: Kundenorientierte Qualitätsplanung, 1993, S. 30.

Begeisterungsanforderungen oder „*exciting/surprising attributes*“ helfen ganz erheblich, die Kundenzufriedenheit zu erhöhen.⁵⁰ Ihre Abwesenheit tut dem Produkt zwar keinerlei Abbruch, jedoch wird ihre Anwesenheit vom Kunden positiv aufgenommen und honoriert.⁵¹ Ein Beispiel hierfür könnte die Umweltverträglichkeit eines Kühlschranks sein.⁵²

	Basis- anforderungen	Leistungs- anforderungen	Begeisterungs- anforderungen
Ermittlung	Schwer zu ermitteln, da vom Kunden nicht mehr explizit erwähnt	Leicht zu ermitteln, da vom Kunden erfragbar	Schwer zu ermitteln, da für Kunden oft noch nicht bekannt
Dimension der Wichtigkeit	Wichtig, da es über Erfolg/Mißerfolg des Produktes entscheidet	Wichtig, da Kunde hier mit Wettbewerb vergleicht	Wichtig, wenn Wettbewerber diese schon oder bald erfüllt
Verkaufsargument	Selten	Bei Vorteil gegenüber Wettbewerber	Wenn Preis-/Leistungsverhältnis stimmt
Beispiel	Kühlleistung eines Kühlschranks	Design des Kühlschranks	Umweltverträglichkeit des Geräts

Darstellung 2: Basis-, Leistungs- und Begeisterungsanforderungen⁵³

Im *Kano-Modell* spiegelt sich die Klassifizierung der Anforderungen stets als Momentaufnahme wider, die jedoch der Dynamik der gesellschaftlichen, technischen und marktbestimmenden Faktoren ausgesetzt ist.⁵⁴ Mit anderen Worten: Die Produktwertschätzung der Kunden unterliegt einer zeitlichen

⁵⁰ Vgl. Göppel, R.: Was begeistert Ihren Kunden, 1992, S. 27; Rich, L.: Quality, 1993, S. 15; King, B.: Better design, 1989, S. 3-5.

⁵¹ Vgl. Rich, L.: Care and feeding, 1993, S. 14.

⁵² Vgl. Meinberg, U./Bandow, G.: Kundenorientierte Qualitätsplanung, 1993, S. 31.

⁵³ Vgl. Göppel, R.: Was begeistert Ihren Kunden, 1992, S. 27.

⁵⁴ Vgl. Meinberg, U./Bandow, G.: Kundenorientierte Qualitätsplanung, 1993, S. 31.

Erosion, und so wird in absehbarer Zeit auch die Umweltverträglichkeit von Kühlschränken keine Begeisterungsanforderung mehr sein. Was heute aufgrund der Begeisterung des Kunden zu einer hohen Zufriedenheit führt, kann in einigen Jahren, bedingt durch den Wettbewerb, schon zur Basisanforderung werden.⁵⁵

4. 2. Zielkosten auf Basis Kundenanforderungsstruktur

Betrachtet man nun auf Basis des *Kano*-Modells die Prämisse des Target Costing, daß ein idealer Ressourceneinsatz der ist, Ressourcen so einzusetzen, wie dies den vom Kunden gewünschten Produktwertrelationen entspricht,⁵⁶ so ist zweierlei festzuhalten.

Der Zusammenhang zwischen Erfüllungsgrad und damit Kosten des Produktes einerseits und dem daraus resultierenden Kundennutzen andererseits kann nicht als für alle Komponenten des Produktes proportional bezeichnet werden. Bei den Basisanforderungen muß ein gewisses Niveau durch das Produkt erzielt werden, welches Kosten verursacht, ohne daß dem ein entsprechend proportionaler, vom Kunden artikulierter Nutzen gegenübersteht; genau umgekehrt verhält es sich bei den Begeisterungsanforderungen. Lediglich für die Leistungsanforderungen erscheint die Target Costing-Prämisse vom idealen Ressourceneinsatz sinnvoll.

Sollen die Komponentenzielkosten aus den Anforderungen des Kunden abgeleitet werden, so bedingt dies eine Kundenbefragung, mit der die gewünschten Produktmerkmale und deren Relationen zueinander in Erfahrung gebracht werden können. Fundierte Ergebnisse lassen sich vom Kunden aber nur für Leistungsanforderungen, nicht aber für Basis- und Begeisterungsanforderungen erwarten. So wird der Käufer eines Kühlschranks kaum explizit zum Ausdruck bringen, daß er ein Gerät wünscht, welches er ohne Bedenken für seine persönliche Gesundheit an die Steckdose anschließen kann. Auch wird dieser Kunde kaum beantworten können, welche Innovation an einem Kühlschrank ihn in zwei Jahren überraschen und begeistern wird.

Es ist zusammenzufassen, daß der Ansatz des Target Costing nur für Leistungsanforderungen seine Gültigkeit und Umsetzbarkeit behält, für Basis- und Begeisterungsanforderungen sind andere Wege zu beschreiten. Im folgenden wird gezeigt, wie jede einzelne Gruppe von Kundenanforderungen im Target Costing differenziert berücksichtigt werden kann.

⁵⁵ Vgl. Claassen, U.; Hilbert, H.: Zielpreisindex und Teilekosten, 1994, S. 35.

⁵⁶ Vgl. Horváth, P.; Seidenschwarz, W.: Zielkostenmanagement, 1992, S. 145.

4.2.1. Basisanforderungen

Unter den Basisanforderungen des Kunden an ein Produkt ist die Funktionsfähigkeit eines Produktes unter Erfüllung gesetzlicher oder quasi-gesetzlicher Bestimmungen zu verstehen. Das Basisprodukt erfüllt lediglich diese Anforderungen und stellt damit ein in der Regel seiner Produktklasse nicht wettbewerbsfähiges Produkt dar. Es handelt sich vielmehr um ein fiktives Produkt, welches lediglich die Frage zu beantworten hat: Welche Kosten sind für die einzelnen Produktkomponenten erforderlich, um die Funktionsfähigkeit und Gesetzmäßigkeit des Produktes und (damit) die vom Kunden nicht artikulierten Anforderungen zu gewährleisten.

Zur Definition eines solchen Basisprodukts sind drei Verfahren denkbar.

Zum einen könnte als Ausgangsbasis das Vorgängerprodukt dienen, welches um alle kostenintensiven, aber vom Kunden honorierten Produktmerkmale entfeinert wird und damit die Kosten auf ein wesentlich niedrigeres Niveau reduziert werden. Problematisch ist dieser Ansatz, wenn das Vorgängerprodukt hinsichtlich seiner Herstellkosten nicht wettbewerbsfähig ist, weil bei diesem Verfahren gegenwärtige Kostenstrukturen des Unternehmens bedingt zementiert werden.

Die zweite Möglichkeit ist, als Ausgangsbasis ein Produkt aus einer „kleineren“ Produkt-/Baureihe zu wählen und entsprechend anzupassen. Dahinter steht der Gedanke, daß zum Beispiel ein Kühlschrank in einer Preisklasse von ca. 400 DM für den Käufer eines Produkts der Spitzenklasse zu ca. 600 DM nicht viel mehr als die Basisanforderungen verkörpert.

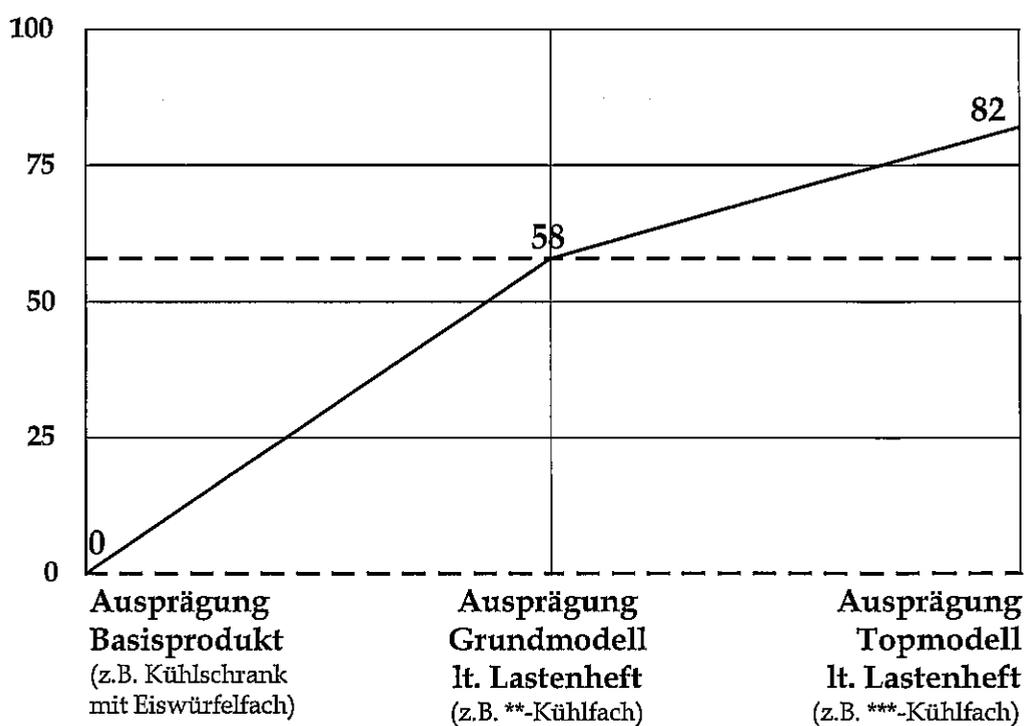
Das dritte Verfahren stellt auf Erkenntnisse aus dem Reverse Engineering oder dem Benchmarking ab. Bei jeder Basisfunktion ist die Frage zu stellen, welche Kosten die Erfüllung dieser Funktion beim besten Wettbewerber erfordert. Dies setzt die sehr detaillierte Kenntnis der Wettbewerberprodukte voraus.

Unter Umständen kann die Kombination der drei Verfahren sinnvoll sein und je nach Produktkomponente und vorliegenden Informationen das entsprechende Verfahren gewählt werden. Wesentlich ist bei der Definition des Basisproduktes - unabhängig vom gewählten Verfahren -, daß das Produkt in sich technisch abgestimmt ist und sich tatsächlich produzieren ließe.

4.2.2. Leistungsanforderungen

Werden von den in Summe erlaubten Zielkosten des Produktes die Kosten des Basisproduktes (zur Realisierung der Basisanforderungen) sowie die Kosten des Innovationsprogramms⁵⁷ (zur Realisierung der Begeisterungsanforderungen) abgezogen, so ergibt sich das Kostenpotential zur Verwirklichung der Leistungsanforderungen. Dieser Betrag kann nun mit Hilfe einer Marktforschung kundenorientiert auf die einzelnen Komponenten des Produktes aufgeteilt werden. Bezogen auf die Leistungsanforderungen unterscheidet sich die weitere Vorgehensweise nicht wesentlich vom klassischen Ansatz des Target Costing.

Zur Beurteilung der Wichtigkeiten einzelner Produktmerkmale bietet sich die Conjoint-Analyse an.⁵⁸ Mit ihr läßt sich eine Verknüpfung der Leistungsanforderungen mit dem Basisprodukt erreichen.



Darstellung 3: Fiktive Teilnutzenwerte eines Produktmerkmals „Gefriermöglichkeiten eines Kühlschranks“, normiert auf Ausprägung Basisprodukt = 0

⁵⁷ Vgl. das nächste Kapitel 3.2.3. Begeisterungsanforderungen, in dem auf das Innovationsprogramm zur Verwirklichung von Begeisterungsanforderungen eingegangen wird.

⁵⁸ Vgl. Rummel, K. D.: Zielkosten-Management, 1992, S. 232 f.; Seidenschwarz, W.: Target Costing, 1994, S. 79.

Dazu wird bei der Festlegung der Merkmalsausprägungen, mit denen die Produktmerkmale abgefragt werden sollen, die schlechteste Ausprägung entsprechend dem Niveau des Basisproduktes gewählt. So wird im Beispiel unterstellt, daß das Basisprodukt kein **- oder ***-Gefrierfach besitzt, sondern lediglich ein Eiswürfelfach. Wird die mittlere Ausprägung entsprechend dem Lastenheft des zu entwickelnden Produktes gewählt (im Beispiel ein **-Gefrierfach), so läßt sich aus den Teilnutzenwerten als Ergebnis der Conjoint-Analyse der Nutzenzuwachs über das Basisprodukt hinaus ermitteln (im Beispiel: 58 Teilnutzeneinheiten). Wäre für das zu entwickelnde Produkt auch ein Topmodell mit einem ***-Gefrierfach vorgesehen, so ließe sich dieses auf die gleiche Weise abbilden. Werden die Nutzenzuwächse von der Basisprodukt-Ausprägung zur Ausprägung entsprechend Lastenheft aller Produktmerkmale in Relation zueinander gesetzt, so ergeben sich als Ergebnis der Conjoint-Analyse die prozentualen Wichtigkeiten der abgefragten Produktmerkmale (Summe = 100 %). Die Prozentwerte beantworten die Frage, welchen Nutzenwert der Kunde bei der Niveauverbesserung vom Basisprodukt zum Produkt gemäß Lastenheft den einzelnen Produktmerkmalen beimißt.

Werden diese Prozentwerte mit dem für die Leistungsanforderungen zur Verfügung stehenden Kostenpotential multipliziert, so ergeben sich die Zielkostenbudgets für die einzelnen Produktmerkmale. Mit Hilfe der aus dem QFD entlehnten Merkmals-Komponentenmatrix lassen sich diese Kostenbudgets auf die einzelnen Produktkomponenten - entsprechend ihres Beitrags zu den jeweiligen Produktmerkmalen - aufteilen.⁵⁹

Die Vorgehensweise unterscheidet sich damit nur insoweit von der des klassischen Target Costing, als daß nicht die Gesamtzielkosten auf die Komponenten aufgespalten werden, sondern lediglich den für die Verwirklichung der Leistungsanforderungen zur Verfügung stehenden Kostenanteil.

⁵⁹ Dabei wird hier die Komponentenmethode zur Zielkostenspaltung unterstellt. Denkbar wäre ebenfalls, über den Zwischenschritt der Produktfunktionen im Rahmen der Funktionsmethode auf die Produktkomponenten zu gelangen. Vgl. *Seidenschwarz, W.: Target Costing, 1994, S. 79 f.*

4.2.3. Begeisterungsanforderungen

Hinter den Begeisterungsanforderungen stehen Innovationen und Überraschungen, die sich - wie bereits festgestellt wurde - in der Regel vom Kunden nicht erfragen lassen, da sie ihm häufig (noch) nicht bekannt sind. Insbesondere in Branchen, deren Produkte eine Entwicklungsdauer von mehreren Jahren haben, ist vom Kunden nicht zu erwarten, daß er heute bereits Auskunft darüber geben kann, von welcher Eigenschaft eines bestimmten Produktes er in Zukunft überrascht werden möchte.

Diese Neuerungen oder Innovationen müssen daher aus dem Unternehmen (oder der Branche) heraus entwickelt werden. Es bietet sich dabei an, einen Prozentsatz oder einen Betrag der Gesamtzielkosten eines zu entwickelnden Produktes frühzeitig zu bestimmen, der zur Verwirklichung von Innovationen bereitgehalten werden soll. Dieses Innovationsprogramm⁶⁰ ist frühzeitig im Entwicklungsprozeß auszuplanen, um durch zu spät entwickelte Innovationen nicht die Serienreife des Produktes zu gefährden.

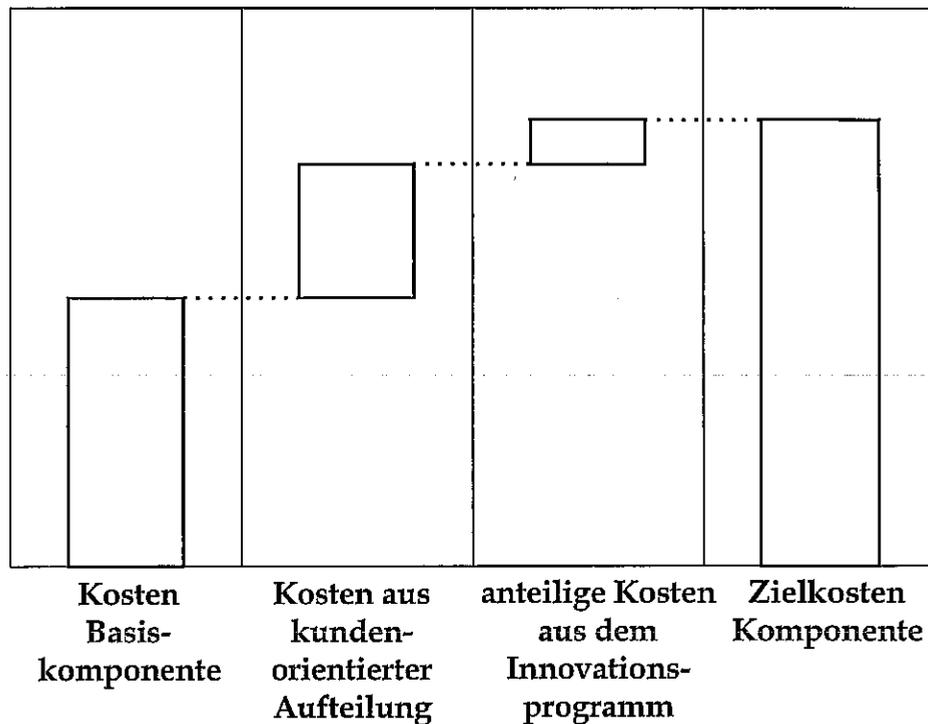
Dabei ist auf den Kundennutzen der Innovationen ein wesentliches Augenmerk zu legen: Nicht jede Innovation wird vom Kunden wahrgenommen, und nicht jede wahrgenommene Innovation wird deshalb zwangsläufig positiv oder begeistert aufgenommen.

Die Höhe des Innovationsprogramms ist abhängig von der Branche, dem Produkt, dem Wettbewerb, der Kostensituation des Unternehmens sowie der strategischen Bedeutung von Innovationen für den Hersteller und sein Image.

4. 3. Aggregation zu Komponentenzielkosten

Die Gesamtzielkosten des zu entwickelnden Produkts lassen sich gliedern in Kosten des Basisprodukts (Basisanforderungen), Kosten aus kundenorientierter Aufteilung (Leistungsanforderungen) und dem Innovationsprogramm (Begeisterungsanforderungen). Diese Strukturierung, die ebenso für die einzelnen Produktkomponenten vorliegt, ist die Ausgangsbasis für die Aggregation zu Komponentenzielkosten.

⁶⁰ Der vielleicht naheliegendere Begriff „Innovationspauschale“ wird hier nicht verwendet, um damit sprachlich zum Ausdruck zu bringen, daß dieser Betrag kundenwertig auszuplanen ist und nicht pauschal vorgehalten wird, um im Verlaufe des Entwicklungsprozesses zwangsläufig auftretende Änderungen zu „finanzieren“.



Darstellung 4: Zielkostenstruktur einer Produktkomponente

Für jede Produktkomponente sind die Kosten der entsprechenden Basiskomponente, die über die Merkmals-Komponenten-Matrix zugeteilten Kosten sowie ein eventueller Anteil am Innovationsprogramm bekannt. Das Ergebnis der Summation dieser drei Beträge sind die Zielkosten der Produktkomponente. Die Summe aller Komponentenzielkosten entspricht den im Rahmen der Zielfindung ermittelten Gesamtzielkosten des Produktes.

5. Schlußbemerkungen

Target Costing als ein Kostenmanagementinstrument, das im Rahmen einer kostenorientierten Koordination aller am Produktentstehungsprozeß beteiligten Bereiche die Kostenstrukturen frühzeitig im Hinblick auf die Markt- und Kundenanforderungen ausrichtet, ist ein wichtiges Instrument im immer härter werdenden Wettbewerb um den Kunden.

Für komplexere Produkte erscheint jedoch die Prämisse vom idealen Ressourceneinsatz entsprechend der vom Kunden gewünschten Produktwertrelationen problematisch. Es wurde gezeigt, daß eine differenzierte Betrachtung der Kundenanforderungen zu einer anderen Vorgehensweise der Zielkostenspaltung führt.

Der Nachweis, daß dieses Verfahren die Problematik der Anwendung des Zielkostenmanagements für komplexere Produkte reduzieren kann, muß in der Praxis erbracht werden.

Literaturverzeichnis

Addelman, S.: **Orthogonal Main-Effect Plans** for Asymmetrical Factorial Experiments, in: *Technometrics* 4 (1962), Heft 1, S. 21-46.

Akao, Y.: **QFD - Quality Function Deployment**, Landsberg/Lech 1992

Albach, H.: **Kosten, Transaktionen und externe Effekte** im betrieblichen Rechnungswesen, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 58 (1988), Heft 11, S. 1143-1170

Bauer, H.; Herrmann, A.: Preisfindung durch „**Nutzenkalkulation**“ am Beispiel einer PKW-Kalkulation, in: *Controlling* 5 (1993), Heft 5, S. 236-240

Brockhoff, K.: **Produktpolitik**, 2. Auflage, Stuttgart 1988

Claassen, U.; Hilbert, H.: Target Costing als Brücke zwischen **Zielpreisindex** und **konkreten Teilekosten** am Beispiel eines europäischen Automobilherstellers, in: *Horváth, P.* (Hrsg.): *Jahrbuch Controlling 1994*, Düsseldorf 1994, S. 34-41

Dambrowski, J.: Wie man mit **Lean Target Costing** effizient arbeiten kann, in: *Horváth, P.* (Hrsg.): *Effektives und schlankes Controlling*, Stuttgart 1992, S. 277-288

Deisenhofer, T.: **Marktorientierte Kostenplanung** auf Basis von Erkenntnissen der Marktforschung bei der Audi AG, in: *Horváth, P.* (Hrsg.): *Target Costing*, Stuttgart 1993, S. 93-117

Ehrlenspiel, K.: **Kostengünstig konstruieren**, Berlin 1985

Franz, K.-P.: **Target Costing** - Konzept und kritische Bereiche, in: *Controlling* 5 (1993), Heft 3, S. 124-130

Gaiser, B.; Kieninger, M.: Fahrplan für die **Einführung des Target Costing**, in: *Horváth, P.* (Hrsg.): *Target Costing*, Stuttgart 1993, S. 53-73

Göppel, R.: **Was begeistert Ihren Kunden** und was setzt er voraus?, in: *Readme.TQU*, Information des Steinbeis-Transferzentrums Qualität Ulm, Dezember 1992 - März 1993, S. 26-27

Horváth, P.; Niemand, S.; Wohlbold, M.: **Target Costing** - State of the Art, in: *Horváth, P.* (Hrsg.): *Target Costing*, Stuttgart 1993, S. 1-27

Horváth, P.; Seidenschwarz, W.: Die **Methodik des Zielkostenmanagements**, in: Universität Stuttgart, Betriebswirtschaftliches Institut (Hrsg.): Controlling-Forschungsbericht Nr. 33, Stuttgart 1991

Horváth, P.; Seidenschwarz, W.: **Zielkostenmanagement**, in: Controlling 4 (1992), Heft 3, S. 142-150

Horváth, P.; Seidenschwarz, W.; Sommerfeldt, H.: **Von Genka Kikaku bis Kaizen** - Wie japanische Unternehmen ihre Kosten im Griff haben, Erfahrungen einer Japanreise mit deutschen Managern und Controllern, in: Controlling 5 (1993), Heft 1, S. 10-18

Horváth, P. (Hrsg.): Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart 1992

Horváth, P. (Hrsg.): Target Costing, Stuttgart 1993

Horváth, P. (Hrsg.): Jahrbuch Controlling 1994, Düsseldorf 1994

Kano, N.; Seraku, N.; Takahashi, F.; Tsuji, S.: **Attractive Quality and Must be Quality**, in: Quality 14 (1984), Heft 2, S. 39-48

King, B.: **Better design in half the time**, 3. Auflage, ? 1989

Laker, M.: **Target Pricing** als zentrale Erfolgsdeterminante für das Target Costing, in: *Scheer, A.-W. (Hrsg.):* Rechnungswesen und EDV, 14. Saarbrücker Arbeitstagung 1993, Heidelberg 1993, S. 245-262

Männel, W.: **Frühzeitige Kostenkalkulation** und lebenszyklusbezogene Ergebnisrechnung, in: Kostenrechnungspraxis (1994), Heft 2, S. 106-110

Meinberg, U.; Bandow, G.: **Kundenorientierte Qualitätsplanung**, in: Packung & Transport (1993), Heft 9, S. 30-31

Mengen, A.; Tacke, G.: Methodengestütztes Automobil-Pricing mit **Conjoint Measurement**, in: *Reuss, H.; Müller, W. (Hrsg.):* Wettbewerbsvorteile im Automobilhandel, Frankfurt 1995, S. 220-240

Monden, Y.; Sakurai, M. (Hrsg.): Japanese management accounting, Cambridge 1989

Müller, W.: **Am Nutzen orientiert**, in: Absatzwirtschaft 30 (1987), Heft 12, S. 86-97

Peemöller, V. H.: **Zielkostenrechnung** für die frühe Kostenbeeinflussung, in: *Kostenrechnungspraxis* (1993), Heft 6, S. 375-380

Reuss, H.; Müller, W. (Hrsg.): Wettbewerbsvorteile im Automobilhandel, Frankfurt 1995

Rich, L.: **Quality Service:** Who cares and how much? in: *Limra's Marketfacts* 12 (1993), Heft 3, S. 14-17

Rich, L.: **The care and feeding** of Producers, in: *Limra's Marketfacts* 12 (1993), Heft 5, S. 13-16

Rummel, K. D.: **Zielkosten-Management** - der Weg, Produktkosten zu halbieren und Wettbewerber zu überholen, in: *Horoáth, P. (Hrsg.):* Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart 1992, S. 221-244

Sakurai, M.: **Target Costing** and how to use it, in: *Journal of Cost Management* 3 (1989), Heft 2, S. 39-50

Scheer, A.-W. (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, 14. Saarbrücker Arbeitstagung 1993, Heidelberg 1993

Seidenschwarz, W.: **Target Costing** - Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, in: *Controlling* 3 (1991), Heft 4, S. 198-203

Seidenschwarz, W.: **Target Costing**, München 1993

Seidenschwarz, W.: **Target Costing** - Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien, in: *Kostenrechnungspraxis* (1994), Heft 1, S. 74-83

Tanaka, M.: **Cost planning and control systems** in the design phase of a new product, in: *Monden, Y.; Sakurai, M. (Hrsg.):* Japanese management accounting, Cambridge 1989, S. 49-71

Tateisi, K.: **Unternehmensevolution** - Eine japanische Unternehmensphilosophie, Düsseldorf 1992

Weber, M.: Der Marktwert von **Produkteigenschaften**, Berlin 1986

Forschungspapiere der Wissenschaftlichen Hochschule für Unternehmensführung

<i>Nr.</i>	<i>Autor</i>	<i>Titel</i>
1.	Weber, Jürgen	Theoretische Herleitung eines Controlling in Software-Unternehmen (Juni 1991)
2.	Heinzl, Armin	Spinning off the Information Systems Support Function (Juni 1991)
3.	Setzer, Ralf	Ergebnisse einer Befragung zur Beschaffungsplanung für zentrale Rechnersysteme (August 1991)
4.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Die Messung von Progressionswirkungen (Oktober 1991)
5.	Pfähler, Wilhelm Lambert, Peter	Income Tax Progression and Redistributive Effect: The Influence of Changes in the Pre-Tax Income Distribution
6.	Pfähler, Wilhelm Leder, Thomas	Operative Synergie - von der Theorie zur Unternehmenspraxis (z.Zt. nicht erhältlich, wird überarbeitet)
7.	Wiese, Harald	Network Effects and Learning Effects in a Heterogeneous Dyopoly (Dezember 1991)
8.	Heinzl, Armin Stoffel, Karl	Formen, Motive und Risiken der Auslagerung der betrieblichen Datenverarbeitung (Januar 1992)
9.	Bungenstock, Christian Holzwarth, Jochen Weber, Jürgen	Wegfallkosten als Informationsbasis strategischer Entscheidungen (Januar 1992)
10.	Lehner, Franz	Messung der Software-Dokumentationsqualität (August 1992)
11.	Heinzl, Armin Sinß, Michael	Zwischenbetriebliche Kooperationen zur kollektiven Entwicklung von Anwendungssystemen (August 1992)
12.	Heinzl, Armin	Die Ausgliederung der betrieblichen Datenverarbeitung

<i>Nr.</i>	<i>Autor</i>	<i>Titel</i>
13.	Lehner, Franz	Expertensysteme zur Unterstützung der strukturorganisatorischen Gestaltung von Unternehmen
14.	Lehner, Franz	Brauchen wir eine Theorie der Wirtschaftsinformatik?
15.	Lehner, Franz Setzer, Ralf Hofmann, Hubert	Wartung und Pflege von Wissensbanken
16.	Müller, Wolfgang Klein, Sebastian	Grundzüge einer verhaltensorientierten Preistheorie im Dienstleistungsmarketing
17.	Lehner, Franz	Considerations on Information System Strategies Based on an Empirical Study
18.	Lehner, Franz Hofmann, Hubert Setzer, Ralf	Maintenance of Knowledge Based Systems
19.	Lehner, Franz Sikora, Hermann	Wartung objektorientierter Softwaresysteme
20.	Lehner, Franz Röckelein, Wolfgang	Anwendung der Erfolgsfaktoren-Analyse zur Diagnose der betrieblichen Informationsverarbeitung
21.	Lehner, Franz	Gedanken und Notizen zur Entwicklung von Informatik-Strategien
22.	Albach, Horst	La Economia de la Empresa Como Ciencia
23.	Müller, Wolfgang	Konzeptionelle Grundlagen des Integrativen Dienstleistungsmarketing
24.	Weber, Jürgen Hamprecht, Markus	Stand und Anwendungsperspektiven des Controlling in Verbänden und ähnlichen Non-Profit-Organisationen (März 1994)
25.	Weber, Jürgen Kummer, Sebastian Großklaus, Armin Nippel, Harald Warnke, Dorothee	Methodik zur Generierung von Logistik-Kennzahlen (Juni 1994)

<i>Nr.</i>	<i>Autor</i>	<i>Titel</i>
26.	Kummer, Sebastian	Controlling Logistics in the German Automotive Industry (Juni 1994)
27.	Weber, Jürgen	Zur Bildung und Strukturierung spezieller Betriebswirtschaftslehren (August 1994)
28.	Weber, Jürgen Kaminski, Arndt	Zum Promotionsverhalten in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre (Oktober 1994)
29.	Rösler, Frank	Target Costing für komplexe Produkte (März 1995)

Rektorat / März 1995