

**Institut für Rundfunkökonomie
an der Universität zu Köln**

Jan Usadel

Target Costing für TV-Produktionsunternehmen

**Arbeitspapiere
des Instituts für Rundfunkökonomie
an der Universität zu Köln**

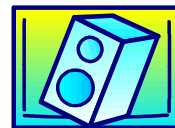
Heft 155

Köln, im Februar 2002

Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie
ISSN der Arbeitspapiere: 0945-8999
ISBN des vorliegenden Arbeitspapiers 155: 3-934156-45-2
Schutzgebühr 9,-- €

Die Arbeitspapiere können im Internet eingesehen
und abgerufen werden unter der Adresse
<http://www.rundfunkoekonomie.uni-koeln.de>

Mitteilungen und Bestellungen richten Sie bitte per Email an:
rundfunk-institut@uni-koeln.de
oder an die unten genannte Postanschrift



**Institut für Rundfunkökonomie
an der Universität zu Köln**

Hohenstaufenring 57a
D-50674 Köln
Telefon: (0221) 23 35 36
Telefax: (0221) 24 11 34

Target Costing für TV-Produktionsunternehmen

Abbildungsverzeichnis	V
Tabellenverzeichnis	V
1. Einleitung	1
1.2. Neue Herausforderungen an TV-Produktionsunternehmen.....	1
1.2. Gang der Untersuchung	2
1.3. Kostenrechnung versus Kostenmanagement	3
1.4. Definition und Überblick	4
2. Target Costing: Management der Kostenhöhe	7
2.1. Einführung und Charakterisierung	7
2.2. Die Organisation von Target Costing im Unternehmen	10
2.2.1. Das Target Costing Team.....	10
2.2.2. Das Produktmanagement	13
3. Zielkostenfindung	15
3.1. Theorie der Zielkostenfindung	15
3.1.1. Market into Company.....	16
3.1.2. Out of Competitor	17
3.1.3. Out of Company.....	17
3.1.4. Out of Standard Costs	18
3.1.5. Into and Out of Company.....	19
3.2. Zielkostenermittlung und Vorgabe	19
3.2.1. Produktprofil und Kundennutzen.....	19
3.2.1.1. Die Conjoint Analyse.....	20
3.2.1.2. Merkmale des Produktes TV-Programm.....	22
3.2.1.3. Das KANO – Modell.....	22
3.2.2. Strategischer Preis	25
3.2.3. Geplante Gewinnmarge	26
3.2.4. Modifizierung und Festlegung der Zielkosten	27



4. Zielkostenspaltung	33
4.1. Methodik der Zielkostenspaltung.....	33
4.1.1. Komponentenmethode.....	33
4.1.2. Funktionsmethode.....	33
4.2. Value Control Chart / Ein Modell der Zielkostenspaltung.....	34
4.3. Zielkostenspaltung bei einer TV-Produktion.....	37
5. Zielkostenerreichung	45
5.1. Benchmarking..	45
5.2. Produkt Life Cycle Costing / Lebenszykluskosten.....	48
6. Target Costing für TV-Produktionsunternehmen - Fazit und Perspektive	55
 Literatur und Quellenverzeichnis	57
 Anhang	67

**Abbildungsverzeichnis**

Nr.	Inhalt	Seite
1	Festlegung, Entstehung, Beeinflussbarkeit der Kosten im Produktlebenszyklus.....	5
2	Anwendungsmöglichkeiten von Target Costing	6
3	Target Costing im Überblick.....	10
4	Phasenspezifische Zusammensetzung der Funktionsbereiche	12
5	Die Methoden zur Ermittlung der Zielkosten	15
6	Zielkostenfindung nach der Methode „Market into Company“.....	16
7	Zielkostenfindung nach der Methode „Out of Competitor“.....	17
8	Zielkostenfindung nach der Methode „Out of Company“	18
9	Zielkostenfindung nach der Methode „Out of Standard Costs“	18
10	Zielkostenfindung nach der Methode „Into and Out of Company“	19
11	Mögliche Marketinginstrumente	20
12	Das KANO – Modell.....	24
13	Strategischer Preis und Zielkosten	26
14	Umsatzrendite und Kapitalumschlaghäufigkeit	27
15	Übergang von den gesamten zu den gespaltenen „allowable costs“	28
16	Spezifische Differenzierung produktnaher Kosten	30
17	Formeln zur Berechnung des Zielkostenindex.....	35
18	Value Control Chart / Optimale Zielkostenzone	36
19	Funktionen des „Produktes TV-Show“	38
20	Gewichtung der Funktionen aus Kundensicht.....	39
21	Komponenten und modifizierte Komponenten der TV-Show	40
22	Value Control Chart mit bewerteten Produktkomponenten	43
23	Managementinstrumente zur Zielkostenerreichung	45
24	Der Benchmarking-Prozess	47
25	Zahlungsverläufe innerhalb des allgemeinen Lebenszyklusmodells.....	50
26	Ressourcenbezogene Trade-Offs innerhalb des Produktlebens.....	52
27	Target Costing: Gesamtübersicht	54

Tabellenverzeichnis

Nr.	Inhalt	Seite
1	Kostenanteile ermittelter Komponenten	41
2	Funktions-Komponenten-Matrix I	41
3	Funktions-Komponenten-Matrix II	42
4	Komponentenbezogene Zielkostenindizes der TV-Show.....	43

Jan Usadel

Target Costing für TV-Produktionsunternehmen^{*}

1. Einleitung

1.1. Neue Herausforderungen an TV-Produktionsunternehmen

Die Produktion von TV-Programm ist im allgemeinen sehr eigenen Regeln unterworfen, die aus der Besonderheit des Produktes resultieren. So handelt es sich etwa bei allen Programmformen um Unikate. Des weiteren ist die Attraktivität des Produktes in hohem Maße von den Fähigkeiten einzelner, an der Entstehung beteiligter Protagonisten abhängig. In erster Linie sind dies kreativ oder künstlerisch wirkende Personen, die einen „sichtbaren“ Teil des Produktes darstellen, wie z. B. Moderatoren, Schauspieler oder auch diejenigen, die „verdeckt“ arbeiten, wie etwa Autoren und Regisseure. Zum Dritten ist die Arbeit eines TV-Produzenten dadurch erschwert, dass der Erfolg einer Produktion nur in sehr eingeschränktem Maße vorhersehbar ist, da die Akzeptanz der Rezipienten vielen unbestimmten Einflüssen unterworfen ist und sich oftmals sehr schnell ändern kann.

Auf der anderen Seite handelt es sich bei TV-Produktionsunternehmen um Organisationen, die klare und unternehmerische Zielsetzungen wie etwa Gewinnorientierung, dauerhafte Tätigkeit und Wachstum verfolgen (sollten). Das Erreichen dieser Ziele ist für viele TV-Produktionsunternehmen aber eine schwer zu lösende Aufgabe. So existieren in Deutschland neben einigen wenigen „großen Firmen“ zumeist „kleine bis mittelständische Betriebe“, die häufig nur ein Produkt anbieten, welches ihr Bestehen sichert.¹ Problematisch ist auch, dass die Produktion von TV-Programm im allgemeinen einen sehr hohen Kapitaleinsatz erfordert. Erschwerend wirken weiterhin aktuelle Konzentrationstendenzen deutscher Fernsehanbieter (sprich: auf der Abnehmerseite), die den Druck auf die Produktionsunternehmen erhöhen.

Die hiermit einleitend und exemplarisch genannten Charakteristika zeigen die Notwendigkeit, ein geeignetes betriebswirtschaftliches Instrument anzuwenden, welches TV-Produktionsfirmen hilft, ihre Liquidität zu wahren und unternehmerisches Wachstum zu generieren. Hierbei soll das Instrument in der Lage sein, durch ein gewisses Maß an Flexibilität den speziellen Anforderungen bzw. dem besonderen Mechanismus der Branche und des Produktes Rechnung zu tragen.

^{*} Überarbeitete Fassung einer im Sommersemester 2001 an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln angenommenen Diplomarbeit

¹ Vgl. z. B. „Medienhandbuch Köln, die audiovisuellen Medien, hrsg. von Christel Steinmetz in Zusammenarbeit mit der Stadt Köln, 5 Aufl., Köln, 2000.



Dazu wird das Konzept *Target Costing* vorgeschlagen. Target Costing ist ein modernes und komplexes Instrument des Controlling. Definiert man Controlling als ein unterstützendes Subsystem der Führung, das die Planung, Kontrolle und Informationsversorgung koordiniert,² so ist Target Costing primär im Bereich der Steuerung und Planung anzusiedeln. Es fokussiert dabei die „Achillesferse“ eines jeden Unternehmens, den Komplex aus Gewinn, Preis und Kosten, welcher über die Komponenten Produkt und Markt den Erfolg eines Unternehmens bestimmt.

1.2. Gang der Untersuchung

Target Costing (als „Management Tool“) bedient sich in seiner Grundkonzeption einer Vielzahl bekannter Instrumente, welche je nach Problemstellung kombiniert und mobilisiert werden. Hierzu besteht heute eine recht umfassende Sichtweise, da das Konzept innerhalb der letzten zehn Jahren von vielen Autoren aufgegriffen und z. T. weiterentwickelt wurde.³ Somit soll ein Schwerpunkt dieser Arbeit die weitreichende Darstellung des Target Costing Ansatzes sein, welche sich auf eine umfassende Literaturrecherche stützt und den aktuellen Forschungsstand wiedergibt. Nach einer grundsätzlichen Einordnung und Erklärung von Target Costing in den ersten beiden Kapiteln orientiert sich die Gliederung der Arbeit an den Hauptschritten von Target Costing, nämlich der Zielkostenfindung, der Zielkostenspaltung und der Zielkostenerreichung. Dabei werden jeweils Bezüge zu TV-Produktionsunternehmen hergestellt. Dies erfolgt an ausgewählten Stellen, wo etwa begriffliche Fragen zu klären sind oder die für TV-Produktionsunternehmen relevante markt- und produktionsbedingte Situation besonders zu berücksichtigen und zu untersuchen ist. In Kapitel 4, welches mit der Zielkostenspaltung „das Herz des Target Costing“ behandelt, wird mit der Konstruktion eines praxisnahen Beispiels die grundsätzliche Anwendbarkeit des Konzeptes Target Costing im Bereich der TV-Produktion geprüft. Das dort behandelte Beispiel orientiert sich an der „Harald Schmidt Show“, die als „Late Night Show“ von „Bonito-TV“ in Köln produziert und bei „Sat.1“ gesendet wird. Hier konnten durch Unterstützung von „Bonito-TV“ hilfreiche Informationen verarbeitet werden.

² Vgl. Reichmann, Thomas: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, München, 1995, 4. Aufl., S. 2 ff.

³ Die vielzitierte, 1992 erschienene Dissertation „Target Costing“ von Werner SEIDEN-SCHWARZ machte diesen Ansatz im deutschsprachigen Raum „populär“.

1.3. Kostenrechnung versus Kostenmanagement

Target Costing ist ein Instrument des *Kostenmanagements*. Diese Positionierung erfordert eine Abgrenzung zu der *Kostenrechnung*: Die traditionelle Kostenrechnung geht von *festen* betrieblichen Strukturen aus, welche durch das Produktdesign, das Produktionsverfahren und die jeweiligen Prozessabläufe determiniert werden. Innerhalb dieses Gefüges versucht die Kostenrechnung die anfallenden Kosten zu analysieren und zu minimieren. Die Grundlage der Preisbildung für ein Produkt sind somit weitgehend statische Kostenstrukturen, die mit einem „dynamischen Marktverständnis“, innerhalb dessen der Preis eine zentrale Funktion besitzt, nicht in Einklang zu bringen sind.

Ein Kostenmanagement zu betreiben bedeutet hingegen, die Hintergründe der Kostenentstehung zu analysieren und dort die Kosten aktiv und zielspezifisch zu gestalten. Dieses Vorgehen stützt sich auf die empirisch belegte Erkenntnis, dass die Gestaltbarkeit von Kosten in der Entwicklungs- und Designphase eines Produktes mit Abstand am größten ist, wohingegen der Großteil der Kostenentstehung auf die nachgelagerten (Lebenszyklus-) Phasen entfällt.⁴ Die Kostenbeeinflussbarkeit läuft so der Kostenentstehung zeitlich voraus. Sind also die Kosten Gegenstand von Gestaltungsmaßnahmen, dann lassen sich die Maßnahmen bzw. Instrumente zur Beeinflussung der Kosten unter dem Begriff „Kostenmanagement“ zusammenfassen. Dabei sind a) das Kostenniveau (resp. die Kostenhöhe), b) die Kostenstruktur und c) der Kostenverlauf als Gestaltungsobjekte des Kostenmanagements klassifizierbar;⁵ während mit a) Target Costing, b) Prozesskostenrechnung und Life Cycle Costing, c) Wertzuwachsanalysen, Prozessanalysen (und Life Cycle Costing) die dazugehörigen Instrumente des Kostenmanagements beschrieben werden.⁶ Target Costing als Instrument des Managements der Kostenhöhe ist dabei in der Lage, bei der Produktentwicklung explizit sowohl die eigene Wettbewerbsposition als auch die Kundenwünsche zu berücksichtigen. Die Leitfrage lautet: „Wie viel kostet das Unternehmen die Herstellung eines Produktes und wie viel dürfte es aus Sicht des Marktes kosten? Und nicht: Was wird ein Produkt kosten und wie können die Kosten auf die Kunden übergewälzt werden“.⁷

⁴ Vgl. z. B.: Serfling, Klaus; Schultze, Roland: Target Costing – Kundenorientierung, in Kostenmanagement und Preiskalkulation. Frühzeitiges Kostenmanagement, hrsg. von Männel, Wolfgang, Wiesbaden 1997, S. 55.

⁵ Vgl. Burger, Anton: Kostenmanagement, München 1994, S. 5.

⁶ Die Aufzählung ist exemplarisch und stellt eine Übersicht dar.

⁷ Vgl. Seidenschwarz, Werner: Nie wieder zu teuer! 10 Schritte zum marktorientierten Kostenmanagement, Stuttgart, 1997, S. 35.



1.4. Definition und Überblick

Für Target Costing existiert keine einheitliche Definition. HORVÁTH beschreibt Target Costing als ein „Instrument des strategischen Kostenmanagements, welches in der Lage ist, Produkte, Märkte und Ressourcen unter strategischen Gesichtspunkten zu kombinieren und diese Informationen in quantitative und operative Maßgrößen zu transformieren“;⁸ kurz, als ein „Bündel von Kostenkontroll-, Kostenplanungs- und Kostenmanagementinstrumenten, die schon in den frühen Phasen der Produkt- und Prozessgestaltung zum Einsatz kommen“.⁹ SAKURAI definiert Target Costing als „ein Instrument des Kostenmanagements, mit dessen Hilfe die gesamten Kosten eines Produktes über dessen gesamten Lebenszyklus hinweg unter Einbindung der Bereiche Produktion, Konstruktion, F&E (Forschung und Entwicklung), Marketing und Controlling gesenkt werden sollen“;¹⁰ oder mit anderen Worten als „ein Verfahren zur Kostenreduzierung im Stadium der Planung in Zusammenarbeit mit den beschriebenen Funktionsbereichen“;¹¹ also kurz als „integrierter Prozess zur Kostenreduzierung in der Planungs- und Entwicklungsphase“.¹²

Target Costing ist also kein neues Kostenrechnungssystem, sondern operiert mit bereits bekannten und bewährten Instrumenten und Methoden und ist in diesem Sinn nicht gänzlich innovativ. „Neu“ ist allerdings die Stringenz, mit der diese bestehenden Elemente des Kostenmanagements zu einem geschlossenen Ansatz, einem Management Tool, vereint werden.

Für ein besseres Verständnis der genannten Definitionen sollen die Unterschiede der beschriebenen Planungs-, Steuerungs- und Kostenziele erörtert werden: Die *Kostenplanung* stellt Informationen zu betrieblichen Entscheidungen, etwa im Rahmen der Preis- oder Produktionspolitik bereit. Dabei werden zur zielspezifischen Bewertung von Handlungsalternativen Prognoseinformationen benötigt, welche durch produkt- oder prozessorientierte Verfahren der Plankostenrechnung auf Voll- oder Teilkostenbasis bereitgestellt werden. Die *Kostensteuerung* unterstützt die Umsetzung der im Rahmen der Planung getroffenen Entscheidungen. Dabei geht es um die Ermittlung geeigneter Vorgaben für die Kostenstellen, um bei ihren Entscheidungsträgern ein plankonformes Verhalten zu erzeugen. Target Costing ist in engerem Sinn dem Bereich der Kostensteue-

⁸ Vgl. Horváth, Peter; Niemand, Stefan; Wolbold, Marcus: Target Costing – State of the Art, in: Target Costing, hrsg von Horváth, Peter, Stuttgart 1993, S. 4.

⁹ Vgl. ebenda, S. 4.

¹⁰ Vgl. Sakurai, Michiharu: Target Costing and How to Use it, in: Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 1989, S. 41.

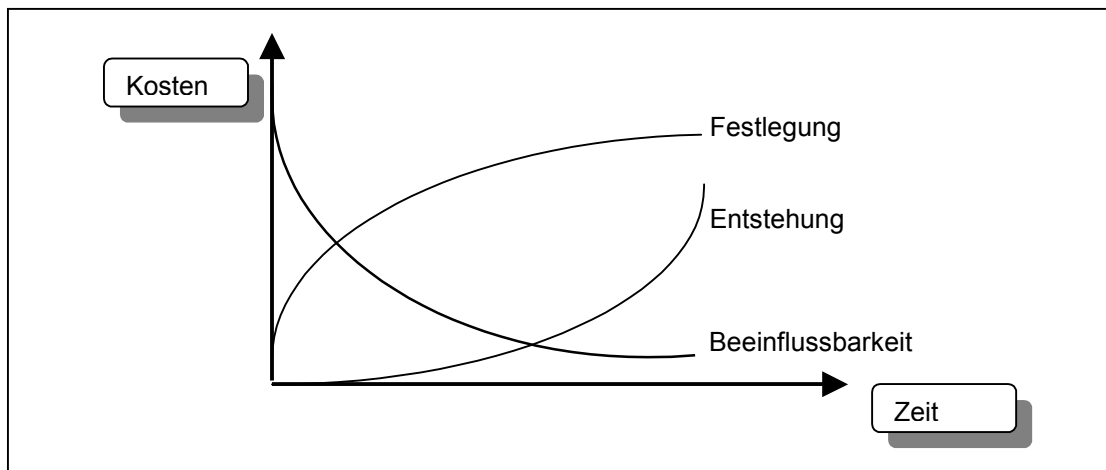
¹¹ Vgl. Sakurai, Michiharu; Keating, Patrick: Target Costing und Activity-Based Costing, in: Controlling, Heft 2/1994, S. 85 f.

¹² Vgl: ebenda, S. 86. (Dieser Ausdruck lässt sich auch als Kosten/Qualitätsprogramm (jap.: Tsukurikomi katsudou) bezeichnen).

zung zuzurechnen. Weitgehender umfasst das Konzept aber auch Planungs- und Kontrollziele, etwa wenn produktfunktional Zielkostenbeiträge als Kostenobergrenzen den einzelnen Abteilungen oder Mitarbeitern vorgegeben werden.¹³

Kosten lassen sich etwa im laufenden Produktionsprozess eines bereits etablierten Produktes gestalten resp. beeinflussen. Wesentlich effizienter und effektiver ist es allerdings, die Kosten schon frühzeitig durch *strategische Entscheidungen* zu planen. An diesem Punkt setzt Target Costing an, indem strategisch bereits die Produktgestaltung vor dem Hintergrund erst später anfallender Funktionsschritte, wie Prozessorganisation oder Produktionsabläufe, realisiert wird. Dies folgt der Erkenntnis, dass die Kostenbeeinflussbarkeit in den Phasen der Produktgestaltung mit Abstand am größten ist.

Abbildung 1:
Festlegung, Entstehung und Beeinflussbarkeit von Produktkosten



In Anlehnung an Coenenberg, 1999, S. 453.

Hierbei erfolgt die beschriebene frühzeitige Gestaltung der Kostendeterminanten nach Maßgabe eines vom Markt definierten Leistungsprofils. Denn die Preisfestlegung und die Produktgestaltung (bzw. die Bestimmung der Produktcharakteristika) orientiert sich streng an Erkenntnissen der Marktforschung. Dieses Vorgehen folgt der Notwendigkeit, alle Aktivitäten des Unternehmens bzw. der Unternehmensbereiche am Markt auszurichten. Im Unterschied zu dem „herkömmlichen“ Ansatz, bei dem die Kosten erst nach Beendigung der „wichtigsten Schritte“ ins Spiel kommen, kann so durch Target Costing sofort die Verknüpfung mit der Marktstrategie über den Preis vorgenommen werden.

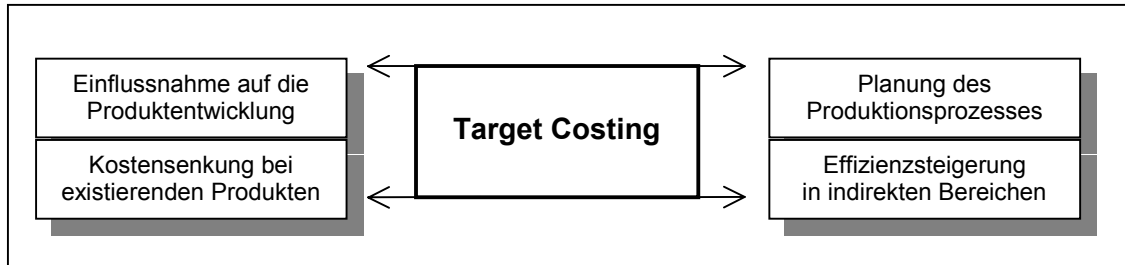
Des Weiteren kann Target Costing konzeptionell allerdings auch bei bereits bestehenden Produkten angewendet werden. So können etwa auch in der Fer-

¹³ Vgl. Rudolph, Bernd: Zielkostenmanagement bei Kreditinstituten; Stuttgart, 1998, S.15f.



tigungsphase etablierter Produkte *Produktionsänderungen* nach Target Costing „Gesichtspunkten“ vorgenommen werden.¹⁴

Abbildung 2:
Anwendungsmöglichkeiten von Target Costing



In Anlehnung an Horváth, Niemand, Wolbold, 1993, S. 5.

Die praktische Anwendbarkeit von Target Costing konnte vor allem in Industriezweigen, die komplexe, hoch technisierte Produkte entwickeln und in Massenfertigung herstellen, wie z. B. in der Automobilindustrie, unter Beweis gestellt werden.¹⁵ Prinzipiell ist der Ansatz des Target Costing aber auf sehr viele Produkte und Wirtschaftsbereiche¹⁶ mit entsprechender, spezifischer Modifikation anwendbar.¹⁷ Das Vorliegen bestimmter *Anwendungsvoraussetzungen* unterstützt dabei die erfolgreiche Implementierung von Target Costing. So wird betont, dass Target Costing für Käufermärkte konzipiert ist und in erster Linie Unternehmen unterstützen soll, die auf besonders wettbewerbsintensiven Märkten mit kurzen Produktlebenszyklen einem hohen Preisdruck ausgesetzt sind. Des Weiteren sollte das Produkt eine gewisse „Zerlegbarkeit“ aufweisen,¹⁸ der Produktmanager sollte einen großen Einfluss ausüben können, die Kostenkultur des Unternehmens ist idealer Weise sehr ausgeprägt, während die betroffenen Funktionsbereiche über eine Marktorientierung verfügen.

¹⁴ Vgl. Shank, John, Fisher, Joseph: Target Costing als Preisstrategische Waffe, in: Harvard Business Manager, Heft 3/2000, S. 97 f.

¹⁵ Vgl. z. B. Coenenberg, Adolf Gerhardt; Fischer, Thomas; Schmitz, Jochen: Target Costing und Product Life Cycle Costing, a.a.o, 1994, S. 3.

¹⁶ Vgl. Niemand, Stefan: Target Costing für industrielle Dienstleistungen, in: Controller Magazin 2/94, S. 66 ff. (Nach umfassender Diskussion Anfang und Mitte der 90er Jahre, wurde Target Costing zunehmend auch „für andere Bereiche (wie etwa Dienstleistung) entdeckt“).

¹⁷ Vgl. z. B. Graßhoff, Jürgen: Ausgewählte Erfordernisse zur erfolgreichen Anwendung des Target Costing, in: Controller Magazin 4/2000, S. 346 ff.

¹⁸ Vgl. z. B. Jentsch, Klaus; Weidt, Thorsten: Target Costing-Implementation – Ein kommentierter Kriterienkatalog zur Unterstützung der Einführung des marktorientierten Zielkostenmanagements-, in: Controller Magazin, 4/1996, S. 243 ff.

2. Target Costing – Management der Kostenhöhe

2.1. Einführung und Charakterisierung

Target Costing (japanisch: genka kikaku) wurde bereits 1965 von Toyota entwickelt; es wird seit den 70er Jahren in japanischen Unternehmen angewendet.¹⁹ In den 80er Jahren hat das Konzept Einzug in die englischsprachige Literatur gefunden; in Deutschland ist es seit den 90er Jahren Gegenstand einer umfassenden Diskussion.²⁰

Die Grundidee des Target Costing ist unmittelbar einleuchtend. Der Ausgangspunkt einer retrograden Kalkulation ist der am Markt erzielbare Preis. Mit Hilfe geeigneter Marktforschungsinstrumente wird der potentielle Marktpreis (sowie die damit korrespondierende Absatzmenge) auf dem Zielmarkt ermittelt. Aus den geäußerten Präferenzen potentieller Konsumenten werden ebenfalls entscheidende Informationen darüber gewonnen, für wie wichtig die Kunden einzelne Produktmerkmale und deren Ausprägung halten. Ausschlaggebend ist hierbei der vom Kunden subjektiv wahrgenommene Nutzen. Der prognostizierte Umsatz abzüglich einer geforderten Rendite²¹ bestimmt die sog. „allowable costs“. Diese „vom Markt erlaubten Kosten“ enthalten alle Kosten, die während des gesamten Produktlebenszyklus mit den (um die Rendite gekürzten) Verkaufserlösen noch gedeckt werden können. Zur Operationalisierung der „allowable costs“ für das Produkt als Ganzes ist eine Differenzierung dieses Kostenblocks in die einzelnen Funktionen und Komponenten notwendig. Dabei orientiert sich diese Kostenspaltung strikt an den Erkenntnissen der Marktforschung. Gemäß seines (subjektiven) Nutzens hat der Kunde das in Funktionen und Komponenten aufgeschlüsselte Produktprofil bewertet. Die Zuteilung der Kosten erfolgt nun gemäß dieser Gewichtung. Damit können vom Kunden nicht honorierte Produktmerkmale entsprechend vernachlässigt werden, während diejenigen Komponenten, die einen hohen Nutzen stiften, mit adäquatem Mittelein-

¹⁹ Vgl: Tani, Takeyuki: Genka Kikaku und marktorientiertes Zielkostenmanagement, in: Controlling, Heft 2/1996, S. 80. Target Costing wurde in japanischen Betrieben im Gefolge der ersten Ölkrise 1973 eingeführt. Die ersten Veröffentlichungen erschienen Ende der 70er Jahre in Japan (Saitoh, 1978).

²⁰ Ein sehr früher Anwendungsfall von produktbezogenem Kostenmanagement ist die Entwicklung des Volkswagens in den 30er Jahren: Unter der Voraussetzung, einen Verkaufspreis von 990 Reichsmark nicht zu überschreiten, wurde der Volkswagen letztlich nicht mit hydraulischen Bremsen, sondern mit Seilzugbremsen ausgestattet, weil dies eine Kostenersparnis von ca. 25 Reichsmark pro Automobil mit sich brachte. Vgl. Franz, Klaus-Peter: Target Costing, Konzept und kritische Bereiche, in: Controlling, Heft 3/1993, S. 124.

²¹ Target Costing verwendet in der Regel die *Umsatzrendite* (ROS: Return On Sales).



satz realisiert werden sollen. Teures overengineering wird so vermieden.²² Aus der Kostenprognose der am Markt erhobenen Produktmerkmale bzw. –eigenschaften wird anhand der im Unternehmen bestehenden Lösungstechnologien (status quo) eine sukzessive Kostenschätzung (für z. B. ein Neuprodukt) betrieben. Das Ergebnis sind die sog. „drifting costs“; jene Standardkosten, die bei der Produktion unter Beibehaltung der aktuellen Technologie und Verfahren im Unternehmen entstehen würden. Sie liegen in der Regel deutlich über den „allowable costs“. Die Differenz (target gap) aus „drifting costs“ und „allowable costs“ beschreibt einen Korridor, innerhalb dessen die Zielkosten, unter Berücksichtigung markt- und unternehmensspezifischer Parameter, festgelegt werden.²³

Ausgehend von dem dargestellten Grundgedanken marktgetriebener Preisfindung und Kostengestaltung lässt sich Target Costing anhand folgender Merkmale weitgehender charakterisieren:

Marktorientierung: Ausgangspunkt sind die Anforderungen des Marktes an die Eigenschaften und den Preis des Produktes, nicht der gegenwärtige status quo (Machbarkeitsstand im Unternehmen) im Unternehmen. Die Aufgabe ist die Erfüllung aller von einem Kunden an ein Produkt gestellten Anforderungen inklusive produktnaher Zusatzleistungen. Da der Impuls unmittelbar vom Markt ausgeht, ersetzt Target Costing die kostenorientierte Preisbildung durch eine preisinduzierte Kostensteuerung.²⁴ Damit ist Target Costing ein marktgeleiteter Top-Down-Ansatz, bei dem die Zielkosten ressourcenadäquat über mehrere Ebenen heruntergebrochen werden.²⁵ Ressourcen werden nur so disponiert, wie es dem Kundenwunsch entspricht. Kosten werden nur dort verursacht, wo diese auch vom Kunden honoriert werden.

Frühzeitigkeit: Target Costing ermöglicht eine frühzeitige Etablierung eines niedrigen Produktkostenniveaus (denn es ist leichter, von einem geringen Produktkostenniveau aus Produktwert hinzuzufügen, als von einem hohen Produktleistungsstandard aus auf geringere Kosten zu kommen).²⁶ Die traditionelle Kostenrechnung setzt erst ein, wenn das Produkt konzipiert ist und das Ferti-

²² *Overengineering* meint die Ausgestaltung eines Produktes mit Merkmalen, die dem Kunden keinen Nutzen stiften oder die er nicht wahrnimmt.

²³ Die Zielkosten werden unter Berücksichtigung der Geschäftspolitik von der Unternehmensführung festgelegt.

²⁴ Vgl. Hoffjan, Andreas; Liske, Stefan: Kostensenkung durch Target Costing, in: Bank Magazin 10/95, S. 55.

²⁵ Vgl. Niemand, Stefan, Target Costing für industrielle Dienstleistungen, in: Controller Magazin 2/1994, S. 68.

²⁶ Vgl. (insb.) Seidenschwarz, Werner: Target Costing - verbindliche Umsetzung markt-orientierter Strategien, in: Kostenrechnungspraxis 1/94, S. 75. Diese Aussage gilt vor allem in Verbindung mit der verfolgten Unternehmensstrategie (und der Gefahr einer „Outpacing-Strategiefalle“).

gungsverfahren bestimmt wurde. Target Costing betont indes die frühen Phasen der Produktentstehung, denn in der Planungs- und Entwicklungsphase werden etwa 80 Prozent der späteren Herstellungskosten determiniert. Die Planung gewinnt damit gegenüber der Kontrolle an Bedeutung.²⁷ Da die Genauigkeit einer operativen Kostenrechnung natürlich nicht erreicht werden kann, gilt vielmehr die Devise: „Lieber mit 70– bis 80prozentiger Sicherheit möglichst früh die richtigen Dinge beeinflussen, als später mit 100prozentiger Sicherheit die falschen Dinge zu kontrollieren“.²⁸

Dynamisierung: Die Zielkosten beziehen sich auf die gesamte Lebensphase des Produktes. Auf Veränderungen in der Präferenzstruktur des Kunden oder bezüglich signifikanter Marktdaten kann durch zielkonforme Anpassung des Produktes reagiert werden. Erreichte Kostenstandards werden durch eine marktgetriebene Überprüfung der Kostenziele permanent in Frage gestellt.

Strategieorientierung: Über die Lebensphase hinweg soll langfristig jedes Produkt seine Kosten und eine Gewinnspanne erwirtschaften.²⁹ Dieser strategischen Ausrichtung entsprechend versucht Target Costing die Kostenbestimmungsfaktoren (wie Durchlaufzeit, Preis, Qualität und Menge) frühzeitig zu planen und zu gestalten, um so langfristig die betrieblichen Ressourcen und daraus resultierend die damit verbundenen Kosten zielgerichtet zu beeinflussen (denn Kosten sind nur Symptome, die auf seine Bestimmungsfaktoren hinweisen).

Integration und Motivation: Target Costing versucht die drei Elementarmodule Preis, Gewinn und Kosten – vergleichbar einem Transmissionsriemen – marktbezogen zu koordinieren.³⁰ Dies verlangt eine Überwindung technologischer Hürden und Abteilungsgrenzen innerhalb des Unternehmens. Hierzu werden übergreifend alle Betriebsbereiche und -aktivitäten einbezogen. Dabei ist die Einführung und Überwachung von Target Costing die Aufgabe des („Top“) Managements. Den Mitarbeitern gegenüber werden die Unternehmens-(bereichs-) und Kostenziele („Target Costing Ziele“) allerdings leichter kommunizierbar, da sie direkt aus den Marktanforderungen abgeleitet werden („Erhöhung der Akzeptanz durch Schaffung von Einsicht“).

Abbildung 3 zeigt eine erste Übersicht der im folgenden zu erörternden Komponenten des Target Costing Komplexes.

²⁷ Vgl. Peemöller, Volker: Zielkostenrechnung für die frühzeitige Kostenbeeinflussung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 6/1993, S. 376.

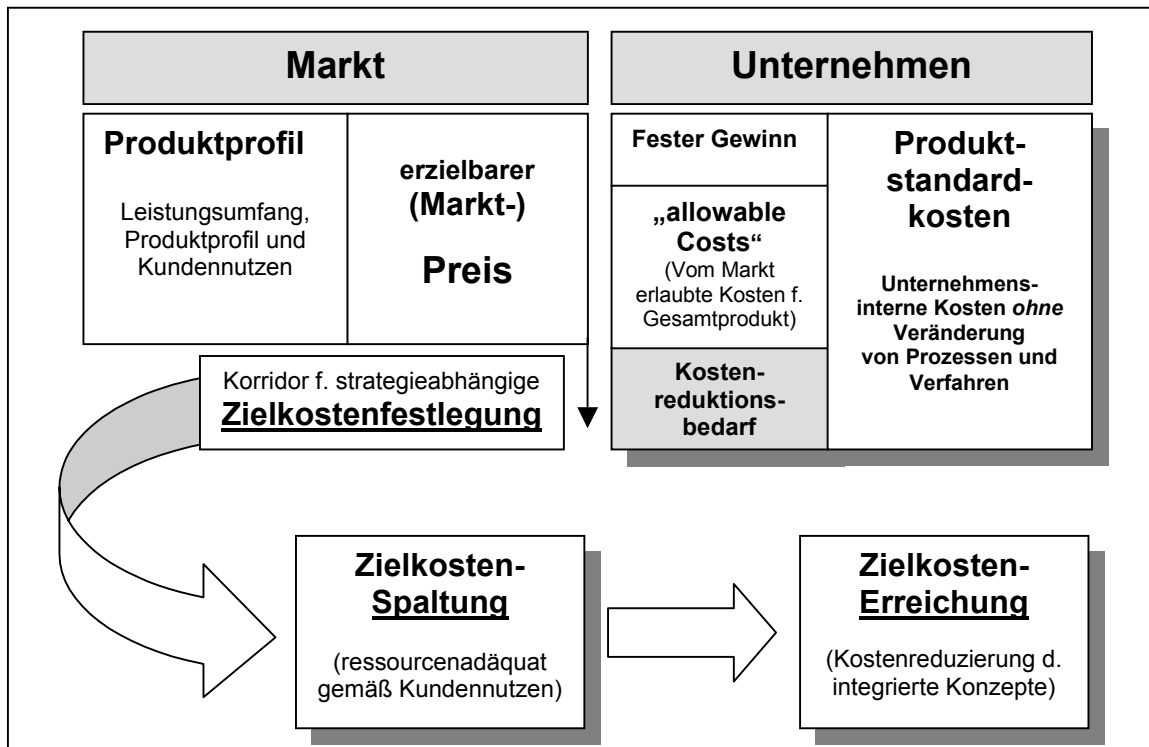
²⁸ Vgl. Seidenschwarz, Werner: Target Costing. Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, in: Controlling, Heft 4/1991, S. 201.

²⁹ Bei langfristiger Betrachtung sind aber alle Kosten variabel. Die Zielkostenrechnung ist deshalb konsequenterweise eine Vollkostenrechnung (allerdings kann sie auch als Teilkostenrechnung betrieben werden). Hierzu Horvath/Seidenschwarz, 1992, S. 144.

³⁰ Vgl. Seidenschwarz, 1991, S. 12. ff.



Abbildung 3:
Target Costing im Überblick



Quelle: eigene Darstellung

2.2. Die Organisation von Target Costing im Unternehmen

2.2.1. Das Target Costing Team

Eine erfolgreiche Implementierung des Zielkostenmanagements setzt voraus, dass Target Costing die Prozesse des gesamten Unternehmens von der Produktplanung und dem Produktentwurf bis hin zur Produktion systematisch unterstützt.³¹ Dies erfordert, dass die traditionellen seriellen Entscheidungsketten bei der Produktentwicklung (erst Marketing, dann Entwurf, dann Konstruktion usw.) aufgegeben werden.³² Statt dessen realisiert ein interdisziplinär

³¹ "Amerikanische Firmen entwickeln ein Produkt, indem sie es über die Wand von einer Abteilung in die andere werfen, vom Marketing zum Engineering usw. Am Ende der Designphase, wenn etwa 85% der Produktkosten eingebaut sind, werden die Details zu den Kostenrechnern gebracht, die ihnen sagen, was das Produkt kosten wird" (Steven Horne von Anderson Consulting). Vgl. Klingler, Bernhard: Target Cost Management, in: Controlling, 4/1993, S. 201.

³² Vgl. z. B.: Rummel, Klaus-Dieter: Zielkostenmanagement - der Weg, Produktkosten zu halbieren und Wettbewerber zu überholen, in: Effektives und schlankes Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart, 1992, S. 239.

besetztes Team verantwortlicher Experten in einem schnellen Rückkopplungsprozess eine simultane Produktentwicklung.³³ Dabei gibt es weder für die organisatorische Verankerung des Target Costing-Teams noch für seine fachliche Besetzung eine festgeschriebene Methode.³⁴ Dadurch können bei der Target Costing Implementierung explizit produkt- und unternehmensspezifische Strukturen berücksichtigt werden. In der Regel wird in den frühen Phasen des Target Costing gewöhnlich zuerst eine Art Komitee gebildet, innerhalb dessen z. B. der Leiter der Produktionsentwicklung Fragen mit Mitarbeitern aus den Bereichen Entwicklung, Marketing und Geschäftsleitung diskutiert. Je nach Produkt- und Unternehmensspezifika lassen sich hierbei weitere Funktionsbereiche, wie Konstruktion, Fertigung, Produktion, Technik, Controlling, Einkauf und Zuliefermanagement, in das Team integrieren, wobei sich seine Zusammensetzung im zeitlichen Ablauf je nach Entwicklungsstand ändert.³⁵ Über ein solches Management der kleine Wege gelingt es am besten, Schnittstellenprobleme zu bewältigen, die in der Regel ein ausgewogenes und effizientes „Verhältnis“ zwischen den Funktionsbereichen verhindern. Eine wesentliche Voraussetzung ist hierbei, dass die Vertreter der Abteilungen hinreichend über Kostenkompetenz verfügen.³⁶ Zeitlich kann der Prozess der Produktentwicklung in Phasen gegliedert werden, in denen die Fachbereiche mit unterschiedlicher Intensität zusammenwirken.³⁷

³³ Vgl. Dambrowski; Jürgen: Wie man mit Target Costing effizient arbeiten kann, in: Effizientes und schlankes Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1992, S. 284.

³⁴ Vgl. Sakurai, Michiharu, Keating, Patrick: Target Costing und Activity-Based Costing, in: Controlling 4/1994, S. 86.

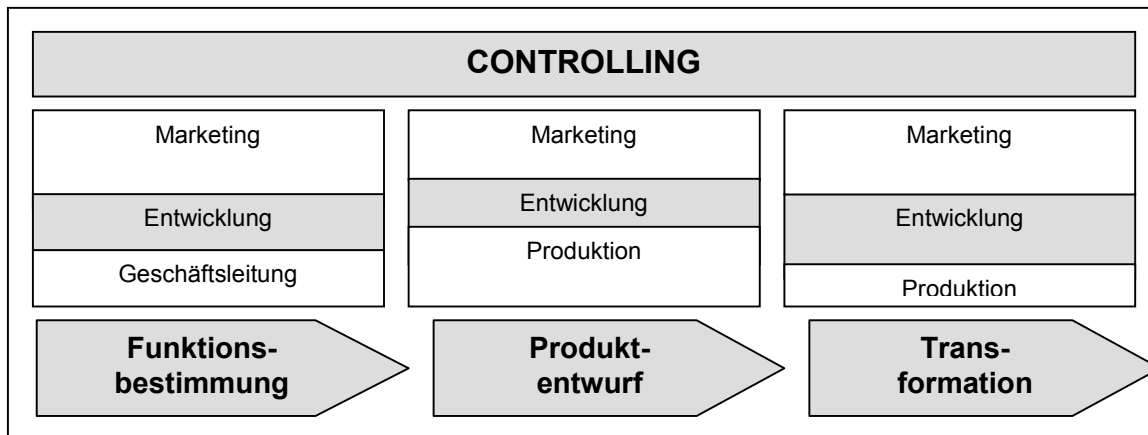
³⁵ Vgl. ebenda, S. 86.

³⁶ Vgl. ebenda, S. 86 f.

³⁷ Vgl. Deisenhofer; Thomas: Marktorientierte Kostenplanung auf Basis von Erkenntnissen der Marktforschung bei der Audi AG. In: Target Costing, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart, 1993, S. 107f. (Die Darstellung drückt *eine* mögliche, phasenspezifische Zusammensetzung aus). Dabei kann „der Kern“ auch als simultanes Marktteam bezeichnet werden, dem im Idealfall neben den bereits beschriebenen möglichen Bereichsvertretern auch die Kunden, resp. Vertreter der Kunden angehören.



Abbildung 4:
Phasenspezifische Zusammensetzung der Funktionsbereiche



In Anlehnung an: Deisenhofer, Thomas, 1993

Dem *Marketing* kommt hierbei die Erforschung und Erfassung der vom Kunden gewünschten Leistungsprofile zu. Marketing meint hierbei diejenigen Einheiten des Unternehmens, welche in direkter Auseinandersetzung mit potentiellen Kunden stehen, den Markt kennen (Marktbeobachtung) und neue Produktvorschläge generieren. Diese Aufgaben werden je nach TV-Produktion beispielsweise von der Redaktion oder von einzelnen Personen (z. B. den Drehbuch-, Format-Autoren oder auch dem Produzenten) wahrgenommen. Nach Maßgabe des Marketing garantieren die Vertreter der *Entwicklung (und Konstruktion)* die technische Umsetzung des Produktes und definieren die objektiv-technischen Produkteigenschaften. Da ein TV-Programm kein „physisches“ Produkt ist, (sondern in seiner Endform ein Art Erfahrungsgut),³⁸ beziehen sich in diesem Kontext die Produkteigenschaften auf die Produktherstellung.³⁹ Bei der TV-Produktion sind die Kostenwirkungen einzelner Fertigungsalternativen mitunter immens.⁴⁰ Um die Kostenwirkung einzelner Produktkomponenten resp. möglicher Alternativkonzeptionen hinreichend zu berücksichtigen, sollen die Beteiligten auch hier über Kostenkompetenz verfügen. Des weiteren kann an dieser Stelle ein Marktbezug über eine Konkurrenzanalyse und ein Produktbench-

³⁸ Vgl. Dietl, Helmut; Franck, Egon: Free-TV, Abo-TV, Pay per View-TV – Organisationsformen zur Vermarktung von Unterhaltung. In: Schmalensbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Heft 6/2000, S. 594.

³⁹ Somit klären diese Stellen Fragen bezüglich einzelner technischer Elemente wie z. B. (bei einer Show) die Studioausgestaltung, die Anzahl der Kameras, der Umfang des Publikums, die Realisation von Ton und Licht.

⁴⁰ Die Vielzahl unterschiedlicher Produktionsformen berücksichtigend werden hier nur plakativ Beispiele genannt: so sind etwa Live-Sendungen oder Aufzeichnungen im Regen oder nachts „in der Regel sehr teuer“; Aufzeichnungen in einem Studio im Schichtbetrieb hingegen „verhältnismäßig günstig“.

marking ermöglicht werden.⁴¹ Das *Controlling* besitzt in allen Fällen eine Art übergreifende Moderatorenfunktion. Der Produktmanager setzt dabei die ihm vom Controlling bereitgestellten Daten zielspezifisch ein (siehe Kap. 2.2.2.). Die *Geschäftsleitung* verantwortet, dass das Produkt und dessen Produktmerkmale die strategischen Unternehmensziele unterstützt bzw. mit ihnen konform sind. Wenn die Funktionen des Produktes bestimmt sind, wird in Zusammenarbeit mit Vertretern der *Produktion* ein erster Konzeptentwurf des Produktes erarbeitet, der die technischen Komponenten der Produktrealisation berücksichtigt.⁴² Für eine fertigungsgerechte Konstruktion des Produktes sind in dieser Phase ebenso Mitarbeiter der Fertigung, Träger späterer operativer Aufgaben,⁴³ mit einzubeziehen.

2.2.2. Das Produktmanagement

Eine fundierte Implementierung von Target Costing – also die organisatorische Verankerung einer Steuerung durch marktorientierte Kostenplanung – wird durch die Einrichtung eines Produktmanagements unterstützt. Dabei soll der Produktmanager über weitreichende Verantwortung für das gesamte Produkt verfügen.⁴⁴ Diese Position sollte gekennzeichnet sein durch eine etablierte Führungskraft mit direktem und indirektem Einfluss über alle Funktionen und Prozesse hinweg. Das Hineinwirken in die Funktionalbereiche ermöglicht so die Verantwortung einer schnellen, produktionsseitigen Umsetzung des Produktes und bedingt, dass er von Beginn der Produktplanung an voll involviert ist.⁴⁵ Diese genannten Kriterien des Produktmanagements entsprechen bei der TV-Produktion weitgehend dem Aufgabenspektrum eines sog. ausführenden Produzenten,⁴⁶ wobei allerdings keine hinreichend präzise Definition dieses Begriffes existiert und die Grenzen zum „Produktionsleiter, Herstellungsleiter und Producer“ fließend sind.⁴⁷ Insofern bilden die oben beschriebenen Voraussetzungen des TV-Produktmanagements im Target Costing Prozess eine „pragmatische Positionierung“.

⁴¹ Vgl. Kapitel 5.1.

⁴² Vgl. Klingler, Bernhard: Target Cost Management, in: Controlling, Heft 4/1993, S. 203f.

⁴³ Das sind z. B. Kameraleute, Licht und Tontechniker etc. Auch die Zusammensetzung dieser, an der Fertigung beteiligten Stellen, variiert je nach Format und Produktionsform erheblich.

⁴⁴ Also kein Produktmanager mit „Moderatorenfunktion“ oder als „Stabstellenbesitzer“. SEIDENSCHWARZ spricht von einem „schwerem Produktmanager“.

Vgl. Seidenschwarz, Werner: Target Costing, a.a.o., S. 269.

⁴⁵ Vgl. ebenda, S. 270.

⁴⁶ Vgl. Ijine, Diana; Keil, Klaus: Der Produzent: Das Berufsbild des Film- und Fernsehproduzenten in Deutschland, Versuch einer Definition, in Reihe „Filmproduktion“, hrsg. von Keil, Klaus, München, 1997, S. 101 ff.

⁴⁷ Vgl. ebenda, S. 104 und S. 122 ff.



In diesem Kontext ist auch die Differenzierung zwischen strategischem und operativem Target Costing sinnvoll. Dabei ist der Produktmanager ein Bindeglied zwischen der Geschäftsleitung, welche die strategische Zielrichtung nach Maßgabe der Geschäftspolitik vorgibt, und dem operativ agierenden Target Costing Team, dessen Aufgabe die entsprechende Zielerreichung ist.⁴⁸

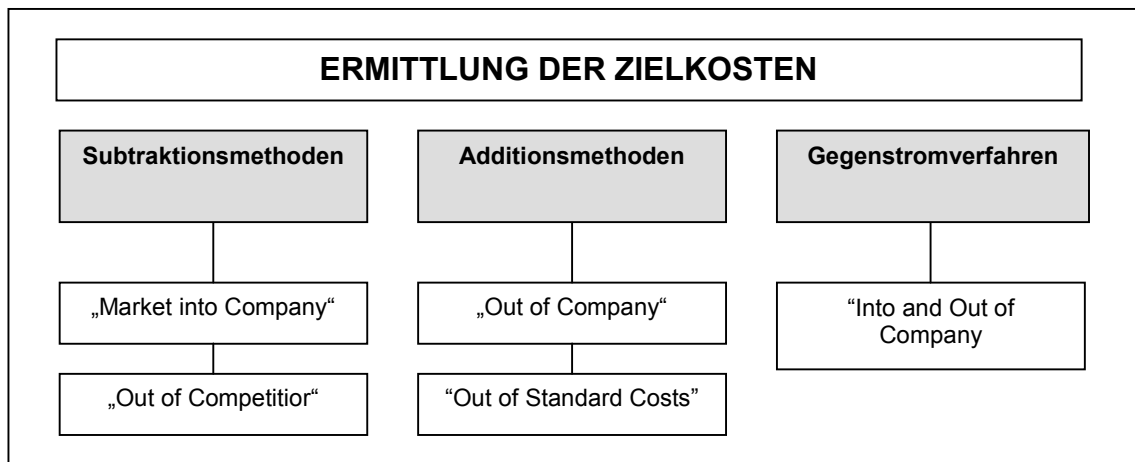
⁴⁸ Vgl. Sakurai, Michiharu; Keating, Patrick: Target Costing und Activity-Based- Costing, a.a.o., S. 85 f.

3. Zielkostenfindung

3.1. Theorie der Zielkostenfindung

Zielkosten lassen sich auf fünf verschiedene Arten herleiten.⁴⁹ Hierbei schlägt SAKURAI folgende Einteilung in drei Gruppen vor:⁵⁰

Abbildung 5:
Die Methoden zur Ermittlung der Zielkosten



Quelle: in Anlehnung an Sakurai, 1989, S.41

Bei den *Subtraktionsmethoden* werden die Zielkosten nach dem „top-down-Prinzip“ aus dem Zielpreis und dem Zielgewinn abgeleitet. Die *Additionsmethoden* besitzen eine unternehmensinterne Ausrichtung und orientieren sich an vorhandenem Erfahrungsschatz (hinsichtlich Fertigungs-verfahren o. ä.) und den Produktionskapazitäten etc. Im Vordergrund steht die interne Kostensituation. Die Zielkostenermittlung erfolgt „bottom-up“, also analog herkömmlicher Produktkalkulationsverfahren. Das *Gegenstromverfahren* stellt eine Kombination der beiden erstgenannten Verfahren dar und versucht die Zielkosten durch eine Symbiose aus Markt- und Unternehmensorientierung zu ermitteln.

⁴⁹ Die folgenden Ausführungen stützen sich auf folgende Beiträge. Burger, Anton: Kostenmanagement.1994, S. 41 ff.; Seidenschwarz, Werner: Target Costing, a.a.o., 1993, S. 127 ff.; Seidenschwarz, Werner: Target Costing: Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, in: Controlling, Heft 4 / 1991, S. 199 f.; Horváth, Peter; Niemand, Stefan; Wolbold, Marcus: Target Costing, State of the Art. In: Target Costing, Stuttgart 1993, S. 10 ff.; Freidank, Carl-Christian, Zäh, Philip: Spezialfragen des Target Costing und des Kostenmanagements, a.a.O., 1997, S. 237 ff.; Peemüller, Volker: Zielkostenrechnung für eine frühe Kostenbeeinflussung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 6 / 1993, S. 376 ff.

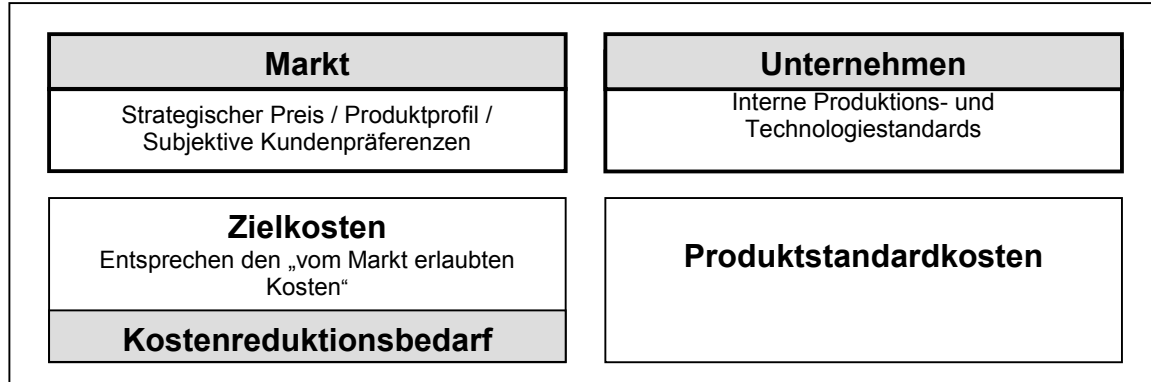
⁵⁰ Vgl. Sakurai, Michiharu: Target Costing and how to use it, in: Journal of cost management for the Manufacturing Industrie 1989, S. 41.



3.1.1. Market into Company

Als „Market into Company“ wird diejenige die Art der Zielkostenfindung bezeichnet, die den Grundgedanken der Target Costing Philosophie am konsequentesten verfolgt. Mit Hilfe des vermutlich am Markt erzielbaren Preises und Umsatzes (beides durch Marktforschungsaktivitäten ermittelt) und dem geplanten Gewinn werden die sogenannten „Allowable Costs“ ermittelt. Diesen nur „unter größtmöglichen Anstrengungen erreichbaren Kosten“ werden die sog. „Drifting Costs“ gegenüber gestellt. Dies sind Produktstandardkosten, welche unter Beibehaltung bestehender Technologien- und (i.w.S.) Praktiken erzielt werden würden. Die tatsächlichen Target Costs werden dann aus der Spanne zwischen „Allowable Costs“ und „Drifting (Standard) Costs“ abgeleitet. Die genaue Festlegung der Target Costs ist in Abhängigkeit der Wettbewerbsintensität und der Strategie zu sehen, wobei sie umso näher an die erlaubten Kosten heranzubringen sind, je höher die Konkurrenz ist und je intensiver eine Strategie der Kostenführerschaft angestrebt wird. In der Extremsituation sind die vom Markt erlaubten Kosten gleich den Zielkosten.⁵¹ Prinzipiell gilt es, Zielkosten anzustreben, die marktorientiert, realistisch und in ein Budget überführbar sind.

Abbildung 6:
Zielkostenfindung nach der Methode „Market into Company“



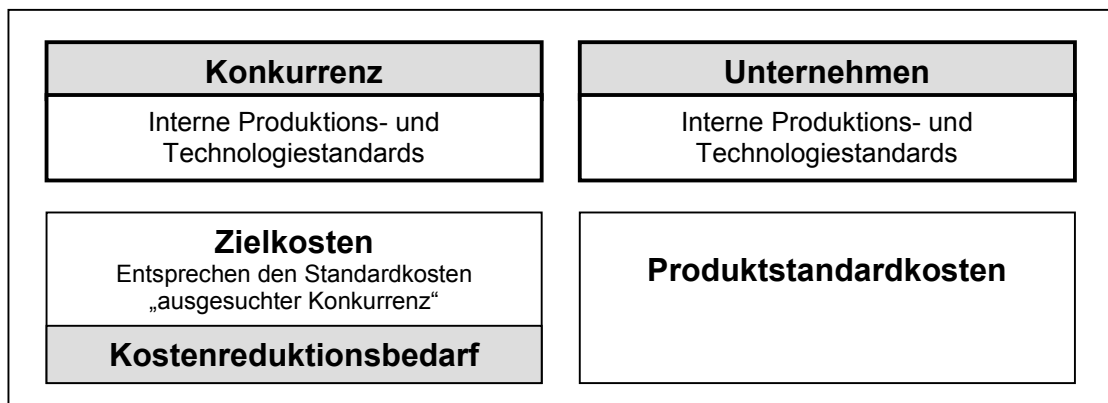
Quelle: eigene Darstellung

⁵¹ Realiter scheint dies eher die Ausnahme zu sein. Von Nissan Motors wird berichtet, dass sich diese Variante dort erfolgreich etablieren konnte.

3.1.2. Out of Competitor

Diese Form der Zielkostenfindung reduziert den Marktbezug auf die Betrachtung ausgewählter Konkurrenzunternehmen. Die Standardkosten und die am Markt angebotene Produktgestaltung eines oder mehrerer Konkurrenten werden mit denen des eigenen Unternehmens verglichen. Da die Beschaffung sensibler (Kosten-)Informationen und ihr zwangsläufiger ex-post Charakter sehr bedenklich erscheint, eignet sich diese imitatorische Strategie nur für den Versuch, große Wettbewerbsnachteile gegenüber dem „besten Konkurrenten aufzuholen; nicht aber zu überholen“.⁵²

Abbildung 7:
Zielkostenfindung nach der Methode „Out of Competitor“



Quelle: eigene Darstellung

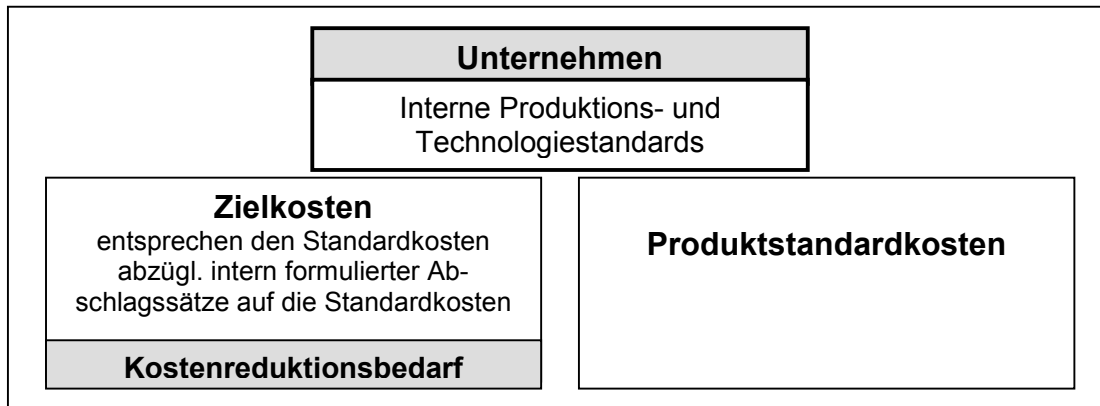
3.1.3. Out of Company

Bei dieser Variante der Zielkostenfindung werden die Zielkosten aus dem eigenen Unternehmen heraus gewonnen. Betrachtet werden dabei die unternehmensspezifischen Fertigungs- und Produktionsstrukturen in Verbindung mit existierenden Fähigkeiten und vorhandenem Erfahrungsschatz. Derart abgeleitete Zielkostenvorgaben sind jedoch permanent auf ihre „Markttauglichkeit“ hin zu bewerten. Dies erfordert einen hohen Kenntnisstand der an der Produktrealisation beteiligten Mitarbeitern über den Markt (Markttransparenz). Weiter bedarf dieses Vorgehen eines hohen Abstimmungsbedarfs aller Unternehmensbereiche, da externe Informationen und daraus gewonnene Vorgaben durch interne Datenanalysen substituiert werden müssen. Die Charakterisierung des Verfahrens macht seine eingeschränkte Anwendbarkeit deutlich. Da die Kostensenkung nicht nach Maßgabe des Marktes erfolgt, ist es nur bei Produkten sinnvoll einsetzbar, deren Märkte vom Unternehmen beherrscht werden und die durch eine geringe Preiselastizität der Nachfrage gekennzeichnet sind, wie beispielsweise hoch innovative Produkte.

⁵² Im Rahmen eines Reverse Engineering für Marktstandardkomponenten und -teile hingegen eignet sich dieses Vorgehen hingegen sehr gut.



Abbildung 8:
Zielkostenfindung nach der Methode „Out of Company“

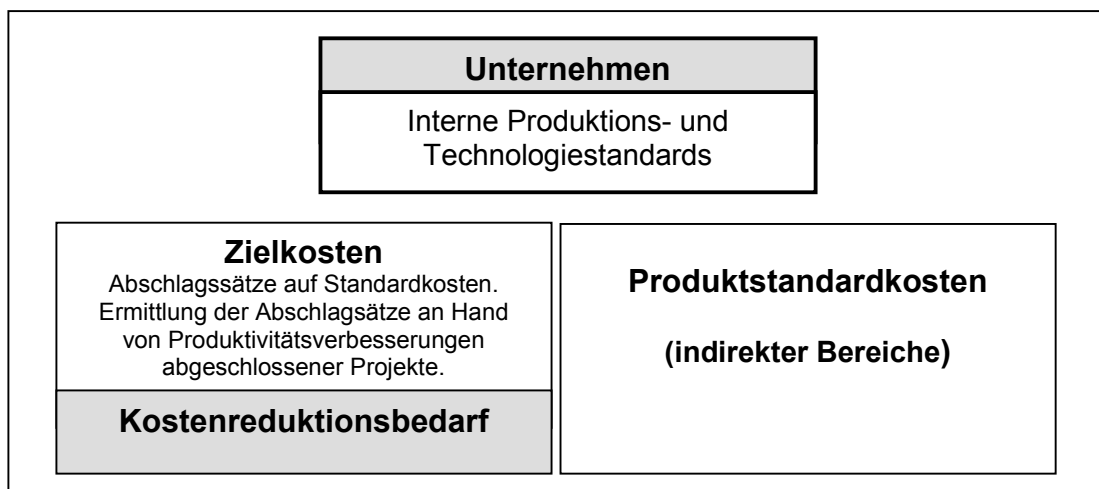


Quelle: eigene Darstellung

3.1.4. Out of Standard Costs.

Diese Art der Zielkostenfindung entfernt sich weitgehend von der Philosophie des Target Costing. Die Ableitung basiert wie bei der Methode „Out of Company“ auf einem vorhandenen Erfahrungsschatz und angewendeten (Produktions-)Technologien des Unternehmens. Dabei wird die Höhe der Senkungsabschläge über eine Auswertung früherer Projekte, der Berücksichtigung identifizierter Kostensenkungspotentiale und der Mobilisierung von Erfahrungspotential festgelegt. Dieses Vorgehen eignet sich primär zu der Ermittlung marktorientierter Abschlagsätze für die indirekten bzw. unterstützenden Unternehmensbereiche wie z. B. das Informations- und Softwaremanagement.

Abbildung 9:
Zielkostenfindung nach der Methode „Out of Standard Costs“

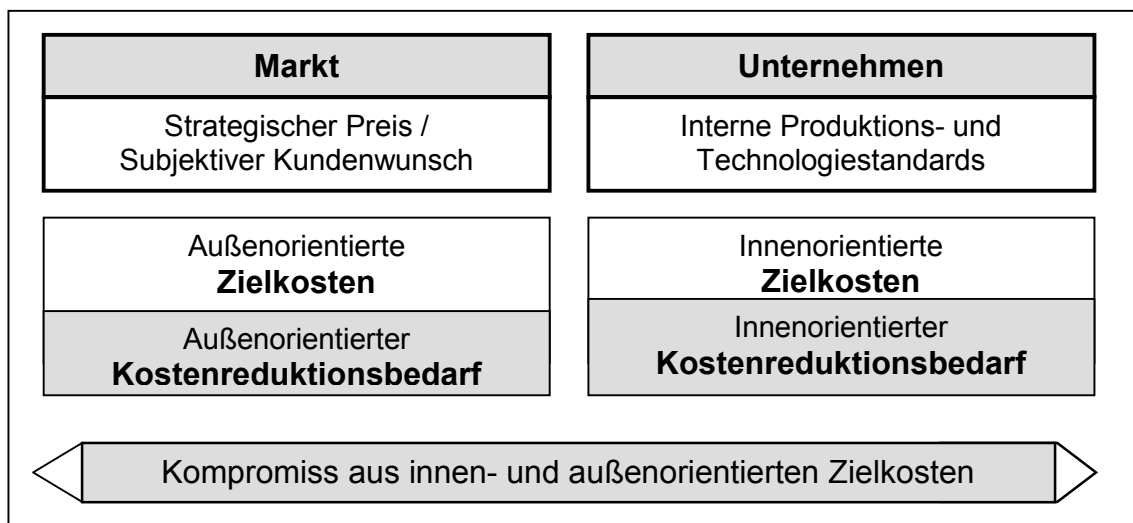


Quelle: eigene Darstellung

3.1.5. Into and out of Company

Bei diesem Verfahren handelt es sich um eine Kombination der Ansätze „Market into Company“ und „Out of Company“. In einer Gegenüberstellung der Anforderungen des Marktes und den Möglichkeiten des Unternehmens werden die Zielkosten abgeleitet. Dieser Kompromiss aus außen- und innenorientierten Zielkosten birgt allerdings die Gefahr, dass dem Marktbezug zu wenig Gewicht beigemessen wird.

Abbildung 10:
Zielkostenfindung nach der Methode „Into and Out of Company“



Quelle: eigene Darstellung

3.2. Zielkostenermittlung und Vorgabe

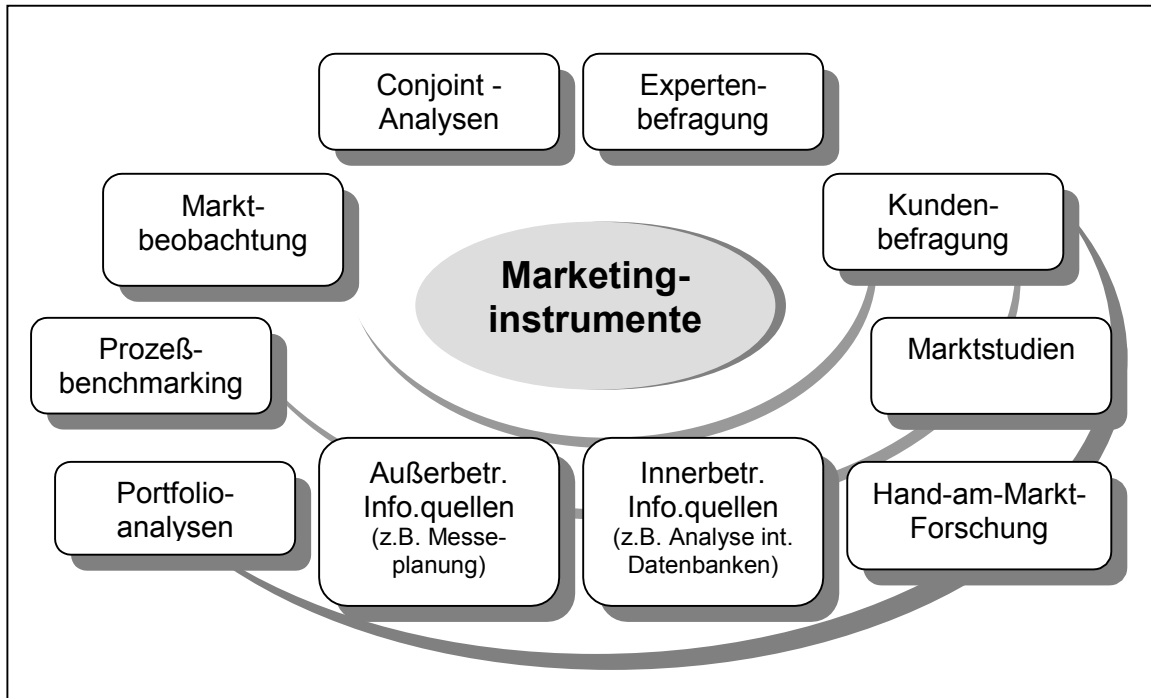
3.2.1. Produktprofil und Kundennutzen

Der Kern der Zielkostenermittlung ist die Kenntnis des vom Kunden an das Produkt gestellten Anforderungsprofils. Dabei verlangt vor allem das Verfahren „Market into Company“ zunächst fundierte Marktforschungsaktivitäten, um dezidierte Informationen zu erlangen, die die weiteren Planungsschritte determinieren. Diese sollen möglichst exakt abbilden, welchen Wert bzw. welchen subjektiven Nutzen der Kunde einzelnen Produkteigenschaften beimisst und welchen Preis er schließlich dafür zu zahlen bereit ist. Hierzu existiert eine Reihe in der Literatur diskutierter Marketinginstrumente, mit deren Hilfe Kundenwünsche ermittelt werden können.⁵³

⁵³ Vgl. Steinmetz, Peter/Weis, Hans: Moderne Marktforschung für Studium und Praxis, 4. Aufl., Ludwigshafen am Rhein, 2000, S. 354f. Vgl. Kastin, Klaus: Marktforschung mit einfachen Mitteln, München 1995, S. 15; Kotler, Philip; Bliem, Friedhelm: Marketing-Management, Analyse, Planung und Steuerung, 9. Aufl., Stuttgart, 1999, S. 530 ff.



Abbildung 11:
Mögliche Marketinginstrumente



Quelle: eigene Darstellung

In Zusammenhang mit dem Target Costing Prozedere werden vor allem die direkte Kundenbefragung, die indirekte Kundenbefragung (Conjoint-Analyse und Analytic Hierarchy Process), die Hand-am-Markt-Forschung⁵⁴ und die Expertenbefragung⁵⁵ hervorgehoben.

3.2.1.1. Die Conjoint-Analyse

Die Conjoint-Analyse bzw. das Conjoint-Measurement ist ein variables Verfahren, bei dem von der Gesamtbetrachtung eines Produktes auf den Nutzen einzelner Produktmerkmale geschlossen wird.⁵⁶ Durch die Konstruktion realitätsorientierter Entweder-Oder-Situationen wird die Nutzenmessung vor einer

⁵⁴ Vgl. Buggert, Willi; Wielpütz, Axel: Target Costing, München, 1995, S. 77 ff.

⁵⁵ Vgl. Simon, Hermann: Preismanagement - Analyse, Strategie, Umsetzung, 2. Aufl., Wiesbaden, 1992, S. 110 ff.

⁵⁶ Es wird ein additives Teilnutzenmodell mit unabhängigen Merkmalen unterstellt, bei der sich der Gesamtnutzen aus der Summe der Teilnutzen ergibt. In der Literatur wird die Conjoint-Analyse übergreifend als *das* zentrale Instrument zur Bestimmung eines optimalen Produktprofils genannt. Dies ist vor allem dadurch zu erklären, dass die Art der merkmals- bzw. komponentenbezogenen Betrachtung eines Produktes mit der komponentenbezogenen Zielkostenspaltung innerhalb des Target Costing Prozedere korrespondiert. Ausführlich Balderjahn, Ingo: Der Einsatz der Conjoint Analyse zur Bestimmung von Preisresponsefunktionen, in: Marketing, Heft 1 / 1994, S. 12 ff.

„Anspruchsinflation geschützt“, da der Nutzenbeitrag einzelner Merkmale im Gesamtkontext aller Eigenschaften ermittelt wird.⁵⁷ Die Conjoint-Analyse kann in fünf Schritte gegliedert werden.⁵⁸

1. Festlegung der einzubeziehenden Merkmale: Die selektierten Merkmalsausprägungen entscheiden wesentlich über die Brauchbarkeit der Analyse. Es dürfen nur Merkmale verwendet werden, die für den Befragten bedeutsam sind und von dem Anbieter des Produktes auch realisiert werden können. (Um zu den charakteristischen Eigenschaften des Produktes zu gelangen, existieren verschiedene Möglichkeiten der Experten- oder Konsumentenbefragung).⁵⁹

2. Festlegung der Ausprägung für jedes Merkmal: Hierbei ist eine gleiche Anzahl von Merkmalsausprägungen pro Merkmal anzustreben, da der befragte Kunde ansonsten tendenziell den Merkmalen mit höherer Ausprägungsanzahl mehr Bedeutung beimessen wird.

3. Design eines Fragebogens und Durchführung der Befragung: Bei der Voll-Profil-Methode wird das gesamte Produktprofil vorgelegt, d. h. alle Merkmale werden gleichzeitig präsentiert. Alternativ kann die Befragung per Trade-Off-Matrix erfolgen, bei welcher der Kunde nur jeweils zwei Merkmale gegeneinander abwägen muss.

4. Berechnung der Präferenzfunktionen / Teilnutzenwerte: Die Berechnung der Teilnutzenwerte erfolgt am besten auf individueller Basis, da so noch eine Einordnung der befragten Kunden in die für sie „relevanten Marktsegmente“ möglich ist. Weiter werden die individuellen Teilnutzenwerte aggregiert, um den entsprechenden Teilnutzen für das Merkmal zu erhalten.

5. Addition der Teilnutzenwerte: Durch Addition der einzelnen Teilnutzenwerte der Merkmale zu einem Gesamtnutzenwert kann das vom Kunden bevorzugte Produktprofil bestimmt werden.

Die Grenzen der Conjoint-Analyse liegen in der Annahme der Additivität der Teilnutzen, von der nicht immer auszugehen ist. Wenn etwa eine Merkmalsausprägung von so großer Wichtigkeit für den Kunden ist, dass seine Existenz über Kauf oder Nichtkauf entscheidet, liegt möglicherweise z. B. ein multiplikativer Zusammenhang vor. Ein weiteres Problem besteht in der Schwierigkeit, bestimmte Merkmale, wie z. B. Image, Design oder Anmutung, überhaupt verbal beschreiben zu können.⁶⁰

⁵⁷ Alle relevanten Nutzenmerkmale werden gleichzeitig betrachtet (*consider joint-ly*).

⁵⁸ Vgl. Henze, Arno: Marktforschung – Grundlagen für Marketing und Marktpolitik, Stuttgart, 1994, S. 53 ff.

⁵⁹ Vgl. Coenenberg, Adolf Gerhard; Fischer, Thomas; Schmitz, Jochen: Target Costing und Produkt Life Cycle Costing als Instrumente des Kostenmanagements. In: Zeitschrift für Planung, 1/1994. S. 6.

⁶⁰ Vgl. Dittmar, Jutta: Konzeptioneller Weiterentwicklungsbedarf bei der Zielkostenplanung, in Zeitschrift für Planung, Heft 7/1996, S. 187 f.



3.2.1.2. Merkmale des Produktes TV-Programm⁶¹

Primär ist das Produktprofil durch seine *strukturelle* Komponente, wie Format oder Genre, charakterisierbar. Eine in diesem Kontext sinnvollere und weitgehendere Möglichkeit ist die Differenzierung des Produktprofils hinsichtlich quantitativer und qualitativer Komponenten. Zu den *quantitativen* Merkmalen zählen neben dem Preis des Produktes (üblicherweise durch den Minutenpreis ausgedrückt) etwa der durch das Produkt erreichbare Marktanteil (Reichweite, Quote) und die Erreichung der relevanten Zielgruppe.⁶² Die quantitativen Komponenten sind mit Hilfe geeigneter Instrumente gut messbar.⁶³ Die *qualitativen* Komponenten eines „TV-Produktes“ sind hingegen schwerer zu extrahieren. Zu ihnen zählen z. B. die Qualität, das Image, der Beitrag zur Markenbildung oder der soziale Nutzen eines Sendebeitrags.⁶⁴ Die Messung und Beurteilung der qualitativen Faktoren erfolgt auf Basis subjektiver Einschätzung und Meinungsbildung.

Diese genannten „harten und weichen Faktoren“ werden von den Fernseh Anbietern als Kunden gemäß ihres Zielsystem differenziert bewertet und honoriert. Für den Produzenten von TV-Programm ist dabei die in Deutschland bestehende Koexistenz werbetreibender kommerzieller Fernsehveranstalter und öffentlich rechtlicher Rundfunkanstalten von großer Bedeutung.⁶⁵

3.2.1.3. Das KANO-Modell

KANO hat ein recht einfaches Modell zur Untersuchung von Kundenanforderungen (oder -wünschen) an ein Produkt erarbeitet. Hierbei werden die Kunden-

⁶¹ Vgl. hierzu Kapitel 4.3. und den Exkurs im Anhang dieser Arbeit.

⁶² Der Fernsehzuschauer erfüllt in diesem Kontext eine wichtige, reziproke Funktion, denn durch seinen Konsum wird die Produktattraktivität determiniert.

⁶³ Siehe hierzu z. B. die „GfK – Fernsehforschung“, vgl.: Standard-Lexikon für Mediaplanung und Mediaforschung in Deutschland, hrsg. von Koschnik, Wolfgang, München, 2. Aufl, 1995, S. 710 ff.

⁶⁴ Vgl. hierzu auch Kapitel 4.3. dieser Arbeit.

⁶⁵ Tendenziell werden die werbetreibenden Anbieter die Erfüllung quantitativer Eigenschaften gemäß ihres erwerbswirtschaftlichen Handelns präferieren. Je nach Fall wird aber auch ein Sendungsbeitrag, der signifikant die Imagebildung oder die Markenbildung eines Senders unterstützt, den Kundennutzen entsprechend erhöhen. Bei der Bestimmung des Kundennutzens lassen die Zielsetzungen öffentlich-rechtlicher Sendeanstalten hingegen eine differenziertere Betrachtung zu. Dabei wird der Focus neben den quantitativen Faktoren auf die Erfüllung „weicher“ Merkmale wie Qualität, sozialer Nutzen, Bildung und Beratung, Beitrag zur Meinungsbildung etc. gelegt). Siehe hierzu: Knobloch, Silvia; Schneider, Beate: Besonderheiten von Medien als Wirtschaftsunternehmen; Controlling-Praxis in Medien-Unternehmen, Neuwied, 1999, S. 5f.

anforderungen in sogenannte Basis-, Leistungs- und Begeisterungsanforderungen unterteilt.⁶⁶

Der Basisnutzen (oder die „expected attributes“) gewährleistet auch bei hohem Erfüllungsgrad keine ausreichende Kundenzufriedenheit. Fehlt er hingegen, führt dies zu gänzlicher Ablehnung des Kunden. Beispiele für Basisanforderungen bei dem Produkt TV-Programm sind etwa die einwandfreie Qualität von Ton und Bild, das Funktionieren einer Schalte etc. Bei der Produktion soll eine vollständige und kostenminimale Erfüllung der Basisanforderungen realisiert werden, denn seitens des Kunden wird seine Erfüllung vorausgesetzt und damit nicht weiter honoriert. Eine Abgrenzung gegenüber der Konkurrenz ist mittels Basisanforderungen folglich nicht möglich.

Leistungsanforderungen beeinflussen die Kundenzufriedenheit proportional zu ihrem Erfüllungsgrad. Darüber hinaus vergleicht der Kunde den Erfüllungsgrad genau mit der Konkurrenz. Leistungsanforderungen spiegeln insofern einen aktuellen und potentiellen Marktstandard wieder. Da mittels der Leistungsanforderungen ein deutliches Maß an Differenzierung möglich ist, sollte das eigene Produkt bzw. sollten eigene Produktmerkmale einem vergleichbaren Konkurrenzobjekt überlegen sein.⁶⁷ Als Merkmale seien hier neben der Quote und des Marktanteils auch qualitative Faktoren genannt, wie das Bühnen-, Set- oder Lichtdesign, eine spezifische Brillanz des Tons, der Unterhaltungswert von Gästen bzw. Protagonisten einer Sendung oder die Gestaltung von Beiträgen.

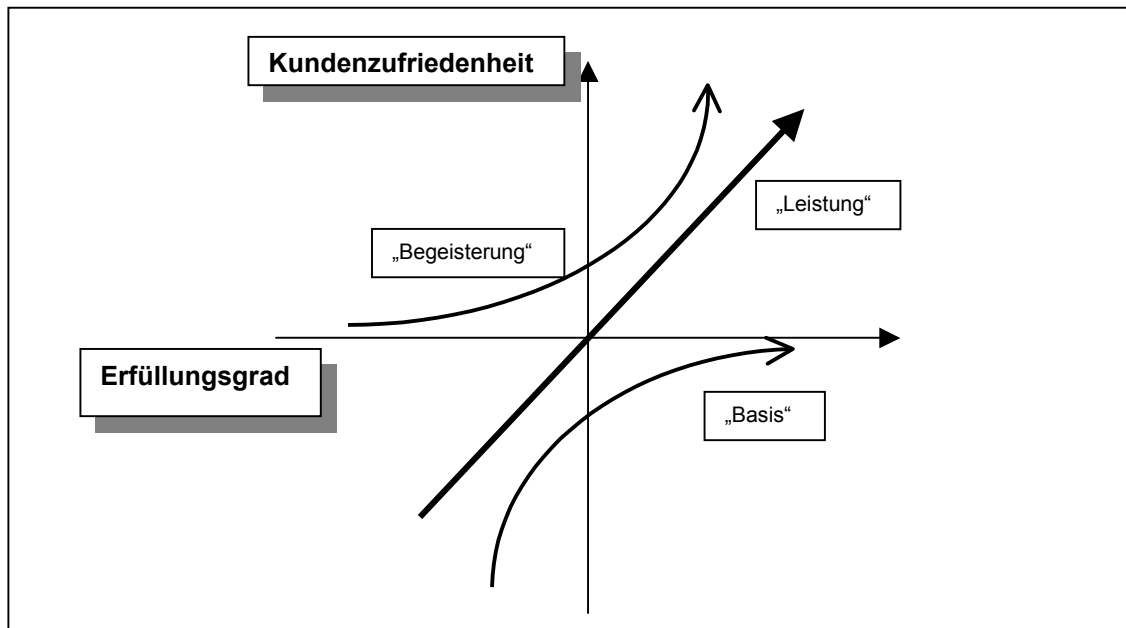
Begeisterungsanforderungen spielen eine Schlüsselrolle bei der Produktgestaltung. Ihre Abwesenheit „schadet“ zwar nicht dem Produkt an sich, jedoch wird ihre Anwesenheit positiv bewertet und honoriert. Begeisterungsanforderungen sind nicht vom Markt abfragbar, sondern stellen bedingt steuerbare Innovationen und Unikatleistungen dar, die das Resultat der Kreativität oder Kernkompetenz des Unternehmens sind. Begeisterungsanforderungen werden bei dem Produkt TV-Programm zumeist durch die kreativen Fähigkeiten resp. Wirkungsweisen einzelner Protagonisten wie etwa „(Star-) moderatoren, -schauspielern, -gästen oder -regisseuren“ erfüllt. Dies gilt auch für technische Leistungen wie z. B. innovative Spezialeffekte oder konzeptionelle Leistungen wie Formatinnovationen.

⁶⁶ Vgl. Rösler, Frank: Target Costing in der Automobilindustrie – Ein Anwendungsbeispiel des Zielkostenmanagements, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl Christian; Götze, Uwe; Burkhard; Weber, Jürgen, 1997, S. 284 ff.

⁶⁷ Dabei kann die eigene Positionierung mit Hilfe von Benchmarks optimiert werden (vgl. Kap. 5.1.).



Abbildung 12:
Das KANO – Modell



In Anlehnung an Seidenschwarz, 1995, S. 122.

Die Prämisse des idealen Ressourceneinsatzes erfüllend - entsprechend einer vom dem Kunden gewünschten Produktwertrelationen⁶⁸ - ist folgendes abzuleiten: Der Zusammenhang zwischen Erfüllungsgrad (und den daraus resultierenden Kosten) und dem Kundennutzen ist nicht für alle Komponenten des Produktes proportional. Die Erfüllung von Basisanforderungen verursacht Kosten, ohne dass diesen ein hinreichend gut artikulierbarer Nutzen gegenübersteht. Bei Begeisterungsanforderungen kann es sich genau umgekehrt verhalten. Nur für Leistungsanforderungen erscheint die Target-Costing Prämisse vom idealen Ressourceneinsatz sinnvoll anwendbar. Werden in den folgenden Schritten die Komponentenzielkosten aus den Anforderungen des Kunden an das Produkt abgeleitet, können die stabilsten Daten primär durch die Untersuchung der Leistungsanforderungen gewonnen werden.⁶⁹ Da bei dem Produkt TV-Programm allerdings gerade Begeisterungsanforderungen eine mitunter sehr große und Rolle spielen und so das Konsumverhalten bestimmen, sollten diese in dem Target Costing Procedere differenziert berücksichtigt werden. Hierzu wird in Kap. 3.2.4. ein mögliche Vorgehensweise herausgearbeitet, welche die Spezifika der TV-Produktion explizit berücksichtigen.

⁶⁸ Vgl. Horváth, Peter; Seidenschwarz, Werner, a.a.o. 1992, S. 145.

⁶⁹ Vgl. Rösler, Frank: Target Costing in der Automobilindustrie – Ein Anwendungsbeispiel des Zielkostenmanagements, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl Christian; Götze, Uwe, Burkhard; Weber, Jürgen, 1997, S. 284 ff.

3.2.2. Strategischer Preis

Durch den Einsatz der aufgezeigten Instrumente lässt sich der spezifische Preis für ein TV-Produkt ermitteln. Da marktorientiertes Zielkostenmanagement langfristig orientiert ist (und sich auf die Produktlebenszeit bezieht), handelt es sich bei dem Preis folglich um einen strategischen Preis.⁷⁰ Bleibt der Preis im Zeitablauf konstant, dann ist die Frage der Zielkostenerreichung nach erfolgreicher Markteinführung beendet. Geht man hingegen von dem (üblichen) Fall der Preisdynamik aus, ändert sich mit der Preisbereitschaft des Kunden auch der für ein Produkt am Markt erzielbare Preis.⁷¹

So kann z. B. die Akzeptanz der Rezipienten für ein in Staffel oder Serie produziertes TV-Produkt im Zeitablauf signifikant sinken. Dadurch wird die Preisbereitschaft des Fernsehanbieters als Kunde ebenfalls sinken (dies kann beispielsweise über den Mechanismus von Marktanteil und Werbung erfolgen).⁷² Um nun gleichzeitig eine Steuerung von Marktbearbeitung und Zielkostenmanagement zu ermöglichen, ist für ein bestimmtes Absatzvolumen, einen langfristigen Zeitraum und einer spezifischen Wettbewerbskonstellation der Durchschnittspreis zu bilden, den die Kunden für ein Produkt zu zahlen bereit sind und der in Zukunft mit hoher Wahrscheinlichkeit realisierbar sein wird.⁷³

⁷⁰ Vgl. Seidenschwarz, Werner: Target Costing: Marktorientiertes Zielkostenmanagement. München 1993, zugl.: Stuttgart, Univ. Diss., 1992, S. 117.

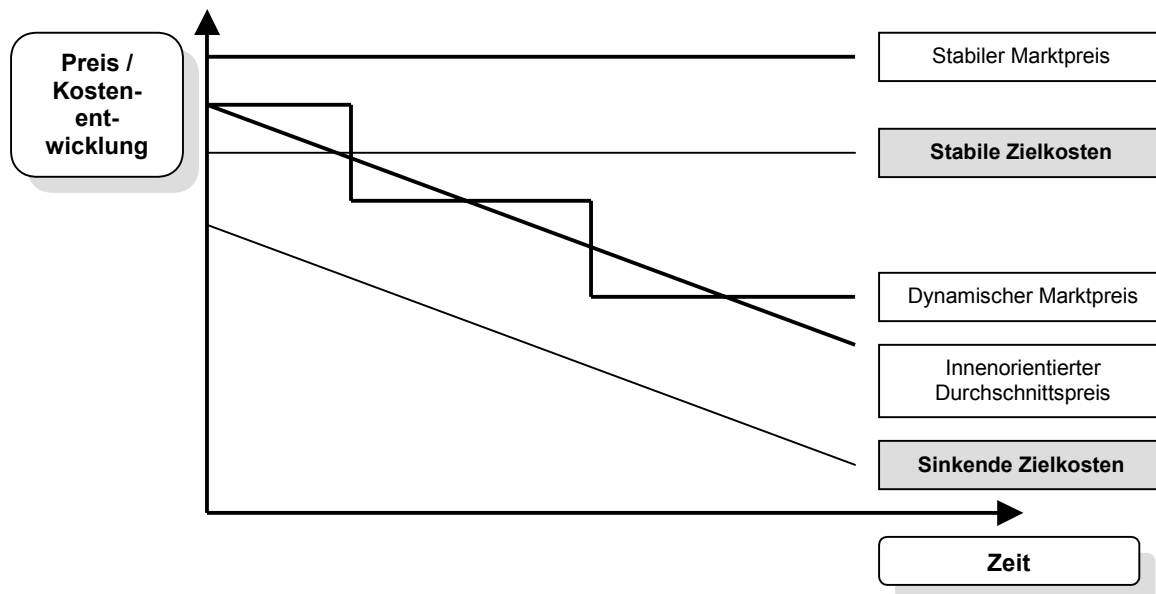
⁷¹ Des weiteren ist der Preis ein Produktmerkmal, das in einer direkten Beziehung zu den weiteren Produktmerkmalen steht. Setzt man ihn entsprechend als variabel, so kann er nicht mehr als Fixpunkt für ein Kostenmanagement dienen. Dieses Problem kann gelöst werden, indem ein langfristiger Preis bestimmt wird, dem weitere Produktmerkmale zugeordnet werden. Die Frage lautet deshalb: Welche Produktmerkmale muss das Produkt besitzen, das für einen bestimmten Zeitraum zum Preis X verkauft wird? Vgl. hierzu Seidenschwarz, Werner: Target Costing: Marktorientiertes Zielkostenmanagement, a.a.o., 1992, S. 117.

⁷² Vgl. hierzu den *Exkurs* im Anhang dieser Arbeit.

⁷³ Vgl. ebenda, S. 118.



Abbildung 13:
Strategischer Preis und Zielkosten



In Anlehnung an Niemand, 1993, S.166.

3.2.3. Geplante Gewinnmarge

Nach Ermittlung des gewünschten Produktprofils können in einem nächsten Schritt die vom Markt erlaubten Kosten durch Subtraktion der gewünschten Gewinnspanne (Target Margin oder Target Profit) von dem ermittelten Preis berechnet werden. Die geplante Gewinnmarge ist als „verbindliche und unverrückbare“ Vorgabe anzusehen, denn eine flexible Gewinnkomponente könnte das festgelegte Kostenziel verwässern.⁷⁴ Zur Bemessung der Gewinnspanne wird in japanischen Unternehmen in der Regel die Umsatzrendite (return of sales, kurz: ROS) anstelle der (in „westlichen“ Unternehmen üblichen) Kapitalrendite (return of investment, kurz: ROI) verwendet.⁷⁵ Dies liegt zum einen in der einfacheren Ermittlung der Umsatzrendite, da das in einer Produkteinheit gebundene Kapital nicht ermittelt werden muss.⁷⁶ Weiter müssen die zur Berechnung notwendigen Daten ohnehin durch Marktforschungsaktivitäten für das Procedere des Target Costing bereitgestellt werden. Die zur Bemessung der Umsatzrendite notwendige Bezugsgrundlage ist im Zielkostenkonzept mit dem abzuschätzenden bzw. vorgegebenen Zielpreis unmittelbar gegeben.⁷⁷ Beinhalt-

⁷⁴ Vgl. Seidenschwarz, Werner : Target Costing, 1993, a.a.o., S. 122.

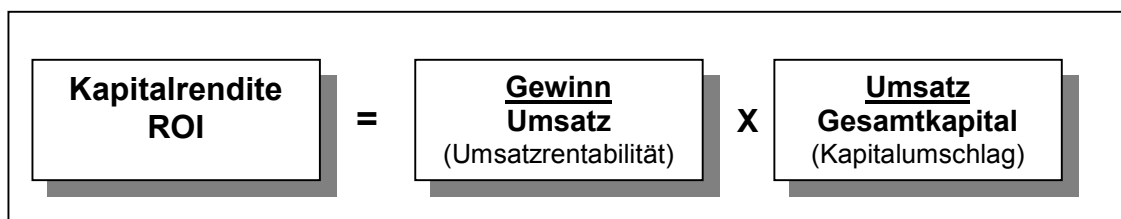
⁷⁵ Vgl. Franz, Klaus Peter: Target Costing, Konzept und kritische Bereiche, in: Controlling, Heft 3/1993, S. 127.

⁷⁶ Vgl. Freidank, Carl-Christian; Zaeh, Philipp: Spezialfragen des Target Costing und des Kostenmanagements, S. 240.

⁷⁷ Vgl. Franz, Klaus Peter, Target Costing, a.a.o., S. 127.

tet die Zielphilosophie zusätzlich die Faktoren Klarheit, Einfachheit und Verständlichkeit in Bezug auf das Anwendungsverständnis, so gewinnt die Umsatzrendite zusätzlich an Bedeutung.⁷⁸

Abbildung 14:
Umsatzrendite und Kapitalumschlaghäufigkeit



In einem folgendem Schritt werden durch Subtraktion des geplanten Gewinns („Target Margin“) von dem erzielbaren Preis („Target Price“) die vom Markt erlaubten Zielkosten („allowable costs“) ermittelt.

3.2.4. Modifizierung und Festlegung der Zielkosten

„We work incredibly hard with many hours of overtime to reduce the cost of our product by \$3, and the marketing people casually spend the amount to make a calendar.“⁷⁹

Nach Bestimmung der vom Markt erlaubten Kosten, der Ermittlung der Produktstandardkosten und des Kostenreduktionsbedarfs stellt sich die Frage nach dem Umfang der in das Target Costing Konzept bzw. in die Zielkostenspaltung einzubeziehenden Kosten. Die beschriebenen „allowable costs“ sind nämlich eine zu stark aggregierte und zu wenig aussagekräftige Größe und müssen daher weiter differenziert werden.⁸⁰ Da Target Costing primär beim Produkt ansetzt, sollten hierbei nicht alle Kosten von Beginn an dem Produkt zugerechnet und von dort aus beeinflusst werden: *Produktferne* Kosten (nicht gleichzusetzen mit Gemeinkosten) sowie die temporär nicht beeinflussbaren Kosten sollten abgespalten werden.⁸¹ Sämtliche *produktnahe* Kosten sollen hingegen unbedingt zu den Zielkosten hinzugerechnet werden (und damit im nächsten

⁷⁸ Vgl. Seidenschwarz, Werner: Target Costing, a.a.o., S. 122.

⁷⁹ „Beschwerde eines Konstrukteurs.“ Vgl. Dittmar, Jutta: Konzeptioneller Weiterentwicklungsbedarf bei der Zielkostenplanung, in: Zeitschrift für Planung, 7/1996, S. 187.

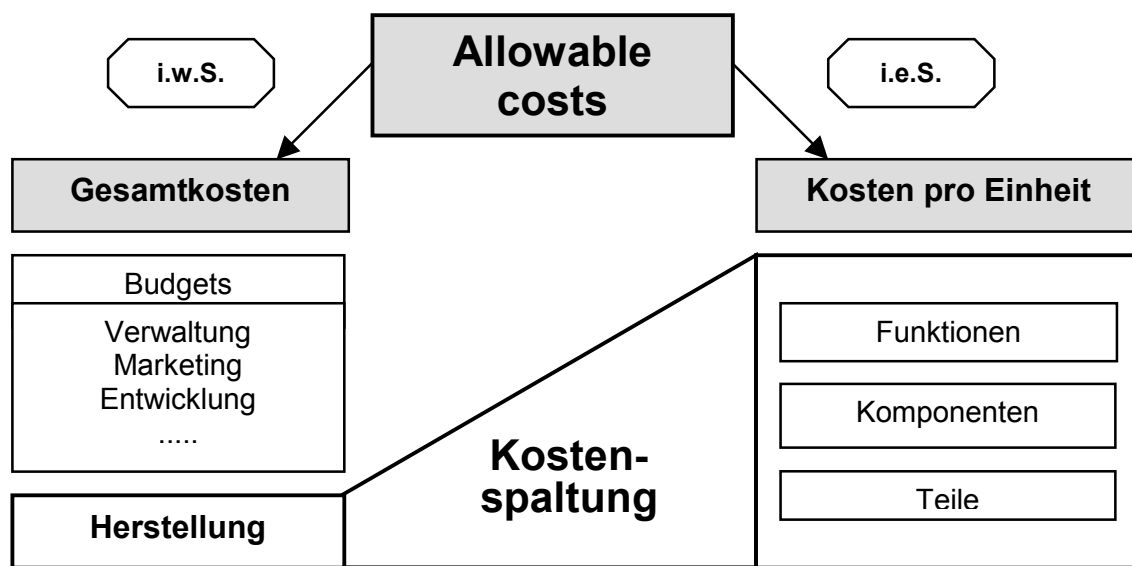
⁸⁰ Vgl. Coenenberg, Adolf Gerhard: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4.AL, Landsberg am Lech, 1999, S. 462.

⁸¹ Vgl. Seidenschwarz, Werner: Target Costing – verbindliche Umsetzung markt-orientierter Strategien, in: Controlling, 1/94, S. 74.



Schritt auf Komponenten und Teileebene heruntergebrochen werden).⁸² Zu einer adäquaten, die oben beschriebene Unterteilung berücksichtigende, Differenzierung bietet sich eine funktionsorientierte Vorgehensweise an, bei der die Unternehmensfunktionen, wie z. B. Entwicklung, Herstellung, Marketing und Verwaltung, jeweils getrennt bewertet werden. Hierbei wird es für die produktfernen Funktionsbereiche Entwicklung, Marketing und Verwaltung im allgemeinen zweckmäßig sein, die Kostenbudgets aus Erfahrungswerten zu bestimmen.⁸³ Abbildung 15 verdeutlicht diese Zusammenhänge.

Abbildung 15:
Übergang von den gesamten zu den gespaltenen „allowable costs“



In Anlehnung an Coenenberg, 1999, S. 462.

Folgt man dieser Vorgehensweise, dann ist die Zielkostenplanung in erster Linie herstellungsbezogen und berücksichtigt primär die direkt zurechenbaren Kosten wie den Materialeinsatz und die (Fertigungs-) Löhne,⁸⁴ evtl. ergänzt um herstellungsbezogene Kosten produktnaher Bereiche, wie Materialwirtschaft, Qualitätssicherung, Produktionsplanung, Logistik, Maschinen (und Abschrei-

⁸² Produktnähe beinhaltet alle unmittelbar den Kundenwunsch betreffenden Produktleistungen.

⁸³ „Es wäre aber auch hier opportun, Kostenbudgets nach Kostenmanagementgesichtspunkten vorzugeben“. Vgl. Coenenberg, Adolf Gerhard: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4. AL, Landsberg am Lech, 1999, S. 462.

⁸⁴ Vgl. Freidank, Carl-Christian; Zaeh, Phillip: Spezialfragen des Target Costing und des Kostenmanagements, S. 244.

bungen) usw., wenn diese durch konstruktive Maßnahmen in den frühen Phasen der Produkt- und Kostengestaltung beeinflussbar sind.⁸⁵

Damit diese oben dargestellten Einschränkungen der Grundphilosophie des Target Costing nicht zu sehr begegnen, sollte prinzipiell der Umfang dieser nicht unmittelbar von Beginn an dem Produkt zuzurechnenden Kosten so gering wie möglich gehalten werden. Respektive sollten nach Möglichkeit auch diese Bereiche über einen indirekten Marktbezug, z. B. mit Hilfe von Benchmarks, einem marktinduziertem Verbesserungsprozess unterliegen.

Die erläuterte herstellungsorientierte Differenzierung der Zielkosten greift für die TV-Produktion bzw. das Produkt TV-Programm nicht weit genug, denn hier werden neben dem technischen Realisationsprozess die „produktnahen Leistungen“ vor allem durch das Wirken von Schauspielern, Moderatoren etc. erbracht. Diese besitzen in ihrer Funktion allerdings oftmals ein zu großes „Standing“, als dass realiter ihre Kostenverursachung im Rahmen der Zielkostengestaltung sinnvoll beeinflusst werden kann.⁸⁶ Daher wird in diesem Zusammenhang die Berücksichtigung eines in der Filmproduktion entwickelten kalkulatorischen Vorgehens, der sog. „*Line-Production*“, vorgeschlagen: Die anglo-amerikanische (Film-)Kalkulation wird durch eine gedachte Linie geteilt. In einer pragmatischen Abgrenzung werden Positionen entweder „above the line“ oder „below the line“ behandelt.⁸⁷ „*Above the line*“ deckt die großen künstlerischen und kreativen Elemente und Personen ab, wie Drehbuch, Autor, Regie, Hauptdarsteller, insbesondere Stars, inkl. aller dazugehörigen Nebenkosten. „*Below the line*“ beinhaltet andere Kosten, wie Nebendarsteller, Geräte, Material, Bauten, Verbrauch aller Art, Transporte, Verpflegung, Kamera, Kostüm, Maske, Komparserie, Technik und technische Effekte, inklusive aller „dazugehörenden Personalkosten“. Diese Positionierung ist insofern dynamisch, als dass z. B. auch Kameramänner, Maskenbildner oder Effekttechniker

⁸⁵ Diese herstellungsbezogene „Beschränkung“ ist durch den Ursprung des Target Costing Ansatzes in der Automobilindustrie zu erklären. Dabei wird in der Literatur eine Weiterentwicklung des rein herstellungsbezogenen Target Costing (um die Planung der Kosten von Entwicklung, Beschaffung, Vertrieb, Marketing und Verwaltung) propagiert. Vgl. Dittmar, Jutta: Konzeptioneller Weiterentwicklungsbedarf bei der Zielkostenplanung. In: Zeitschrift für Planung, 7/1996, S. 187 ff.

In der Praxis werden bzgl. Umfangs der dem Produkt zuzurechnenden Kosten ebenfalls unterschiedliche Ansichten diskutiert. Realiter teilen bspw. japanische Unternehmen im Vergleich zu deutschen Unternehmen dem „Target Costing Produkt“ bedeutend weniger Kostenarten zu. Vgl. Hierzu Sakurai, Michiharu, Keating, Patrick, Target Costing, a.a.o., 2/1994, S. 89.

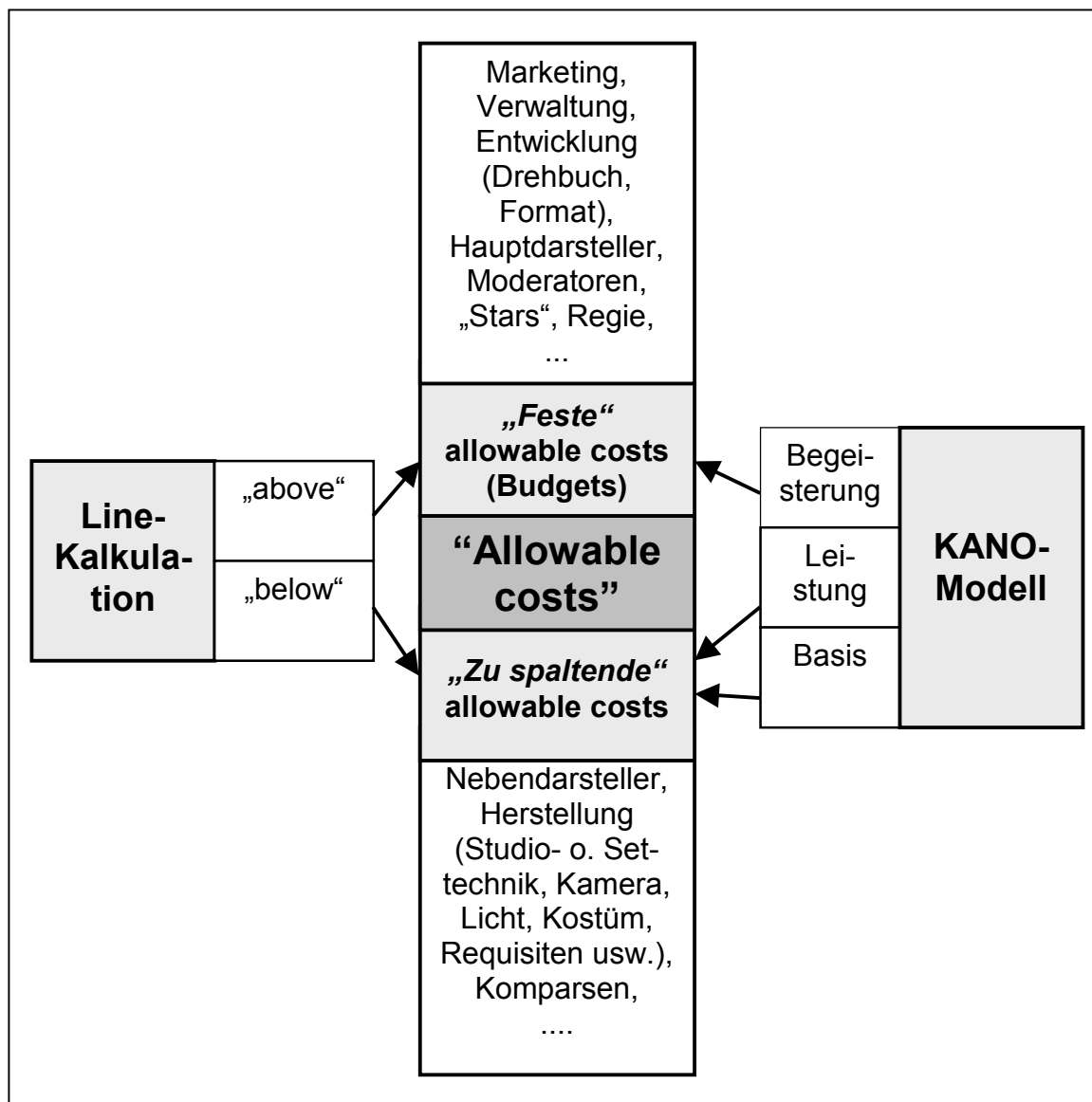
⁸⁶ So kann z. B. die „Harald Schmidt Show“ natürlich nicht ohne Harald Schmidt produziert werden.

⁸⁷ Vgl. Iijine, Diana: Der Produzent: das Berufsbild eines Film und Fernsehproduzenten in Deutschland; Versuch einer Definition; Reihe Filmproduktion, Band 1, hrsg. von Keil, Klaus. München 1997, S. 116 f.



den „above the line“ Positionen zugerechnet werden können, wenn ihrem kreativen Potential eine signifikante Bedeutung für die Produktrealisation beigegeben wird. Die Differenzierung der Line-Production kann für die TV-Produktion hinsichtlich des Umfangs der zu berücksichtigenden Kosten im Target Costing Prozess bzw. der Differenzierung der „allowable costs“ berücksichtigt werden. Dafür bietet sich eine Unterteilung an in: „zwar produktnahe, aber temporär nicht sinnstiftend zu beeinflussende Größen wie etwa Hauptdarsteller, Moderatoren, Regie (und Entwicklung, Marketing, Verwaltung) auf der einen Seite und im weiten Sinn herstellungsbezogene Positionen wie Nebendarsteller, Komparsen, Technik, Kamera, Studio, Gebäude etc. (inklusive der entsprechenden Personalkosten) auf der anderen Seite“.

Abbildung 16:
Spezifische Differenzierung produktnaher Kosten



Quelle: eigene Darstellung



Darüber hinaus erscheint diese Einteilung unter Berücksichtigung des in Kapitel 3.2.1.3 dargestellten KANO-Modells sinnvoll, denn die dort dargelegte Einteilung in Basis-, Leistungs- und Begeisterungsanforderungen (bzw. -nutzen) und die sie erfüllenden Komponenten korrespondieren eng mit den oben aufgezeigten Elementen der „Line-Kalkulation“. Abbildung 16 verdeutlicht die beschriebenen Zusammenhänge.

4. Zielkostenspaltung

Nach Ermittlung des Kostensenkungsbetrags müssen operationale Vorgaben für einzelne Unternehmensabteilungen, resp. Mitarbeiter gefunden werden. Dieses wird durch Dekomposition d.h. durch Aufspaltung der modifizierten Zielkosten („allowable costs i.e.S.“) erreicht. Mit der Zielkostenspaltung lassen sich die Gesamtzielkosten konkret auf einzelne Komponenten (oder auch Prozesse, Teile oder Baugruppen) verteilen.⁸⁸ Als Spaltungsstrategien lassen sich die Komponentenmethode und die Funktionsmethode unterscheiden.⁸⁹

4.1. Methodik der Zielkostenspaltung

4.1.1. Komponentenmethode

Die Komponentenmethode nimmt eine Aufspaltung der Zielkosten auf einzelne Produktteile nach spezifischen Kostenrelationen eines Referenzmodells (z. B. Vorgängerproduktes) vor. Das zentrale Problem dieses Ansatzes ist darin zu sehen, dass sich hinter einzelnen Produktteilen unterschiedlich hohe Rationalisierungspotentiale verbergen können. So könnten etwa bereits effizient hergestellte Produktteile ihre Zielvorgabe kaum erreichen, während anderen Baugruppen zu moderate Zielvorgaben auferlegt werden. Damit birgt die Komponentenmethode die Gefahr einer strukturellen Kostenfortschreibung. Darüber hinaus ist eine Bewertung der einzelnen Produktkomponenten nach Maßgabe des Marktes, insbesondere nach subjektiven Kundenwünschen, nicht möglich.

4.1.2. Funktionsmethode

Die Funktionsmethode ist eine marktorientierte Erweiterung der Komponentenmethode. Bei der Funktionsmethode werden die Kosten zunächst auf die subjektiv vom Kunden geforderten Produktfunktionen, zu deren Erfüllung die Komponenten oder Prozesse beitragen, herunter gebrochen. Die Funktions-

⁸⁸ Die Zielkostenspaltung gilt als „das Herz des Target Costing“.

⁸⁹ Die folgende Darstellung und Erläuterungen der Komponentenmethode und Funktionsmethode stützen sich auf folgende Beiträge: Coenenberg, Adolf Gerhard; Fischer, Thomas; Schmitz, Jochen: Target Costing und Life Cycle Costing, in: Zeitschrift für Planung 1/1994, S.11 ff.; Stops, Michael: Target Costing als Controlling-Instrument, in: Das Wirtschaftstudium, Heft 7, 1996, S. 625 ff.; Freidank, Carl-Christian, Zaeh, Phillip: Spezialfragen des Target Costing und des Kostenmanagements, in: Kostenmanagement - Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl-Christian; Götze, Uwe; Burkhard, Huch; Weber, Jürgen, München, 1997, S. 243 f.; Seidenschwarz, Werner: Nie wieder zu teuer! 10 Schritte zum Marktorientierten Kostenmanagement. Stuttgart, 1997, S. 67.; Rummler, Klaus: Zielkostenmanagement – der Weg, Produktkosten zu halbieren und Wettbewerber zu überholen, in: Effektives und schlankes Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart, 1992, S. 236.



analyse hat gerade bei komplexen und innovativen Produkten den Vorteil, dass man im Stadium der Produktentwicklung das Augenmerk auf die eigentlichen Funktionen richtet und sich nicht zu sehr auf die physisch-technische Umsetzung konzentriert. Hierbei werden die Komponentengewichtungen aus einer Funktionsanalyse ermittelt: Die Zielkostenspaltung beginnt so mit der Bestimmung der Funktionsstruktur des Produktes anhand des vom Markt definierten Leistungsprofils. Weiter wird eine Gewichtung dieser Funktionen nach Maßgabe der auf sie anfallenden Nutzenanteile vorgenommen. Damit kann explizit der subjektive Kundennutzen berücksichtigt werden.

4.2. Value Control Charts / Ein Modell der Zielkostenspaltung

Die Methodik der Zielkostenspaltung wird im Folgenden durch ein allgemeines Modell dargestellt, welches auf der Arbeit von TANAKA beruht und durch HORVÁTH und SEIDENSCHWARZ ergänzt wurde.⁹⁰ Der Ausgangspunkt für Entwicklung und Kostenplanung eines (z. B. innovativen) Produktes ist das vom Markt definierte Leistungsprofil. Die Leistung wird durch Produktfunktionen bestimmt.

1. Bestimmung der Funktionsstruktur des Produktes: Die Zielkostenspaltung beginnt mit der Zerlegung eines Produktes in Funktionen, wobei eine Differenzierung hinsichtlich harter und weicher Funktionen möglich ist. Harte Funktionen beziehen sich auf technische Realisationsformen und stellen physische, technische oder mechanische Eigenschaften eines Produktes dar. Weiche Funktionen hingegen definieren einen „Wert“ für den Kunden.⁹¹ Dabei handelt es sich um subjektiv wahrgenommene und bewertete Eigenschaften.

2. Gewichtung der (Produkt-) Funktionen: Im zweiten Schritt werden die Teilfunktionen mit den geschätzten oder ermittelten Kundenanforderungen bewertet. Dies entspricht der Grundannahme der Dekomposition der Zielkosten, wonach ihre Verteilung gemäß der Gewichtung der einzelnen Teilfunktionen vorzunehmen ist. Die notwendigen Informationen hierzu werden durch den Einsatz adäquater Marketing Instrumente gewonnen (vgl. Kapitel 3.2.1). Bei Bedarf kann ebenfalls eine Gewichtung harter und weicher Funktionen zueinander vorgenommen werden. Die Bestimmung der Gewichtungsstärke ist von zentraler Bedeutung, da sie im folgenden die Verteilung der Zielkosten begründet.

3. Erstellung eines Grobentwurfes: Auf Grundlage der oben dargestellten Gewichtung kann ein Grobentwurf des Produktes erarbeitet werden. Dabei werden erstmals die zur Realisation notwendigen (Produkt-) Komponenten definiert, durch welche die Produktfunktionen insgesamt realisiert werden.

⁹⁰ Vgl. z. B. Horváth, Péter; Seidenschwarz, Werner: Zielkostenmanagement; in: Controlling, Heft 3/1992, S. 142 ff.

⁹¹ Weiche Funktionen erfüllen z. B. geschmackliche oder prestigeorientierte Kundenanforderungen?

4. Ermittlung der Kostenanteile: Der Grobentwurf ermöglicht eine erste Erueirung der Kostenanteile einzelner Produktkomponenten. Dies kann durch eine Kostenschätzung (bei neuen Produkten) oder durch Ableitung aus früheren Kostenrechnungen (bei etablierten Produkten) erfolgen.

5. Gewichtung der (Produkt-) Komponenten: Die *gewichteten* Funktionskategorien und die sie realisierenden Komponenten werden in einer Matrix gegenübergestellt, wobei die Verknüpfung durch die Frage „welchen (prozentualen) Anteil haben die einzelnen Komponenten bei der Erfüllung der jeweiligen (harten, bzw. weichen) Funktion?“ vorgenommen wird. Die Verknüpfung von Funktionen und Komponenten erfolgt durch Schätzung (meist unter Beteiligung von Experten, bzw. durch das jeweilige Entwicklungs- oder Konstruktionsteam).

6. Bestimmung des Zielkostenindex: Die Zuordnung der anteiligen Zielkosten soll dem Verhältnis der Teilgewichte der Funktionen entsprechen. Ein Zielkostenindex gibt Aufschluss über den Grad der Übereinstimmung der Teilgewichte der einzelnen Komponenten mit den Kostenanteilen der Komponenten. Der Zielkostenindex lässt anhand folgender Formel berechnen:

Abbildung 17:
Formeln zur Berechnung des Zielkostenindex

$$\text{Zielkostenindex: } \frac{\text{Teilgewicht der (Produkt-) Komponente}}{\text{Kostenanteil der (Produkt-) Komponente}}$$

Bzw.:⁹²

$$\text{Zielkostenindex} = \text{ZI} = \text{ZI(H)} \times \text{X\%} + \text{ZI(W)} \times \text{Y\%}$$

Quelle: Seidenschwarz, 1992, S. 147.

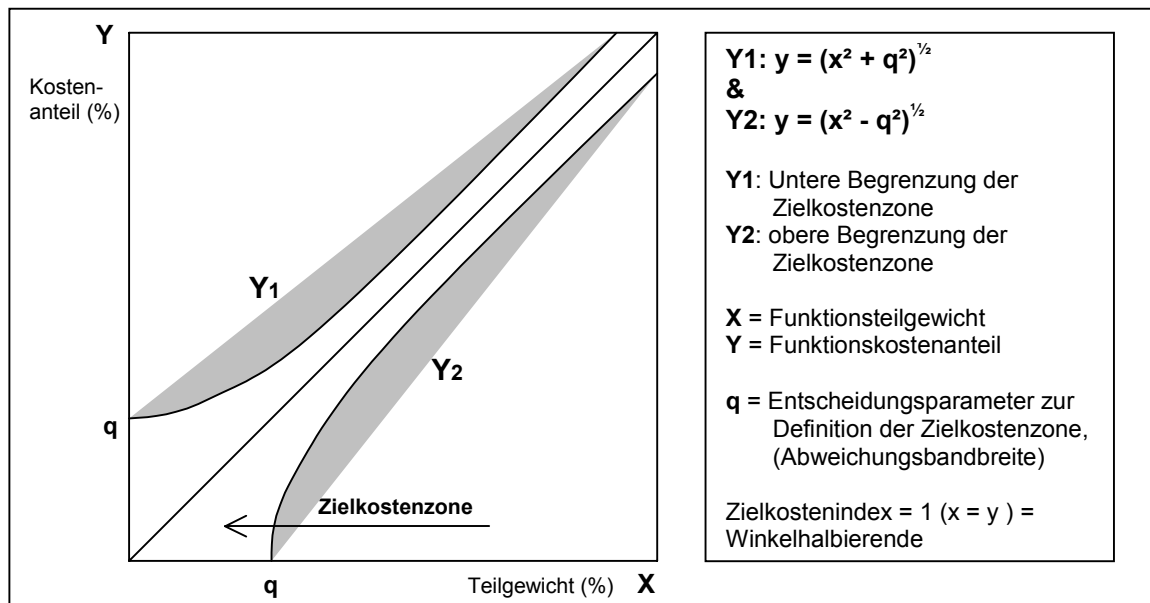
Bei einem Zielkostenindex von 1 ist die Forderung einer ressourcenspezifisch optimalen Realisation des Kundenwunsches erfüllt, da hierbei der Kostenanteil einer Komponente genau dem Gewicht entspricht, mit dem die Komponente zur Realisation der Produktfunktion beiträgt. Ein ermittelter Zielkostenindex kleiner als eins weist die jeweilige Komponente als zu teuer aus, während ein Wert größer als eins die Möglichkeit einer Nachbesserung aufzeigt.

7. Optimierung der Zielkostenindizes: In einem Zielkostenkontrolldiagramm (Value Control Chart) werden die Zielkostenindizes überprüft und optimiert:

⁹² Bei einer Unterteilung in harte (H) und weiche (W) Funktionen.



Abbildung 18:
Value Control Chart / Optimale Zielkostenzone



In Anlehnung an Tanaka, 1989, S. 68.

Die Winkelhalbierende stellt dabei den optimalen Zielkostenindex von eins dar. Da dieser Wert ein zu enger Standard ist, um realiter Grundlage einer Entscheidung zu sein, wird ein Toleranzbereich erarbeitet, deren Ausgestaltung von der spezifischen Unternehmens- und Produktsituation abhängt. TANAKA schlägt eine Zielkostenzone vor, die durch die Funktionen $Y1: y = (x^2 + q^2)^{1/2}$ und $Y2: y = (x^2 - q^2)^{1/2}$ begrenzt ist. Dadurch sind die erlaubten Abweichungen vom Optimalwert im Bereich niedriger Teilgewichte größer als im Bereich hoher Teilgewichte (und Kostenanteile), da bei Komponenten mit hohen Teilgewichten und Kostenanteilen eine Optimierung effizienter ist. Die Festlegung der Abweichungsbandbreite q ist Aufgabe des Managements, wobei mit zunehmender Bedeutung des Verkaufspreises kleinere q -Werte gewählt werden sollen.⁹³ Liegen Zielkostenpunkte einzelner Komponenten außerhalb der Zielkostenzone, sind entsprechende Gestaltungsmaßnahmen einzuleiten. Dabei weisen Punkte oberhalb der Kurvenfunktion $Y2$ auf eine im Verhältnis zum Kundennutzen zu aufwendige Realisation der Komponente hin („zu teuer“). Zielkostenpunkte unterhalb der Kurve $Y2$ hingegen sind hinsichtlich ihres Beitrags zum Kundennutzen zu einfach gestaltet, resp. weisen auf eine Funktionsverbesserung hin.

⁹³ In der Automobilindustrie werden beispielsweise „ q -Werte“ zwischen 10 und 15 gewählt. Vgl. hierzu Deisendorfer, Thomas: Marktorientierte Kostenplanung, a.a.o., 1993, S. 106 f.

8. Ausschöpfung weiterer Kostensenkungspotentiale: Neben der Optimierung des Zielkostenindexes sind weitere Kostensenkungspotentiale wahrzunehmen um nicht auf einem erreichten Stand zu verharren, sondern einer Marktdynamik mit permanenter Überprüfung des Status Quo zu entsprechen.⁹⁴

4.3. Zielkostenspaltung bei der TV-Produktion

Im folgenden soll das oben dargestellte allgemeine Modell der Zielkostenspaltung anhand eines konkreten Beispiels erörtert und seine Anwendbarkeit geprüft werden. Dabei wird eine Modifizierung des Ansatzes nach Maßgabe der Spezifika einer TV-Produktion erarbeitet. Hierfür dient als exemplarisch gewähltes Produkt die Unterhaltungssendung „die Harald Schmidt Show“, welche von BONITO-TV in Köln produziert wird und bei SAT1 als „Late Night Show“ ausgestrahlt wird. Die im Folgenden dargestellten Funktionen und Komponenten sowie deren Gewichtung zueinander konnten in einer Diskussion mit dem Redaktionsleiter MANUEL ANDRACK von Bonito-TV gewonnen werden. Die beschriebene Unterhaltungssendung ist an vier Tagen pro Woche im Abendprogramm platziert und soll eine relevante Zielgruppe der vierzehn bis neunundvierzigjährigen Personen erreichen. Mit dem Kunden konnte ein zwölfmonatiger Abnahmevertrag geschlossen werden. Neben dem Moderator existiert ein Co-Moderator, weitere regelmäßig in der Sendung erscheinende Protagonisten und eine Band. Es werden regelmäßig Talk-Gäste eingeladen, des weiteren finden Live-Musik-Aktionen, Comedy-Aktionen und Live-Schalten zu ausgesuchten Plätzen statt. Da die Kosten sehr gestiegen sind, soll im Rahmen der Jahresplanung das gesamte Format einer „Target Costing Überprüfung“ unterzogen werden.⁹⁵

In einem ersten Schritt werden die einzubeziehenden Funktionen und Merkmale des Produktes bestimmt. Diese Festlegung erfolgt durch die Geschäftsleitung in Absprache mit dem Marketing bzw. Mitgliedern der Redaktion. Dabei einigt man sich auf folgende, wesentliche (Haupt-) Funktionen:

⁹⁴ Als die „wichtigsten“ Maßnahmen werden genannt: Überprüfung der Funktionen, Konstruktionsänderungen und Wertanalyse. Vgl. hierzu Horváth, Péter; Seidenschwarz, Werner: Zielkostenmanagement, in: Controlling, Heft 3/1992, S. 149.

⁹⁵ Bei den Datenangaben zu den *Kosten* in diesem Kapitel handelt es sich um rein exemplarisch gewählte Größen, die der Anschaulichkeit dienen sollen.



Abbildung 19:
Funktionen des „Produktes TV-Show“

Funktionen der Sendung
1. Quote / Marktanteil
2. Unterstützung zur Werbung
3. Beitrag zur Markenbildung
4. Unterhaltung
5. Bildung
6. Promotion

Quelle: eigene Darstellung

Auf eine Unterteilung in weiche und harte Funktionen sowie deren Gewichtung zueinander wird verzichtet.⁹⁶ Zu den Funktionen wird folgendes angemerkt: Die *Quote bzw. der Marktanteil* ist von zentraler Bedeutung und sichert in erster Linie das Überleben eines jeden Formates. Die *Unterstützung zur Werbung* meint die Schaffung eines „werbefreundlichen Ambientes“. Der *Beitrag zur Markenbildung* zeigt, wie und in welchem Ausmaß das durch die Sendung erzeugte Image mit dem geforderten Image des Kunden korrespondiert resp. wie es dieses unterstützt und zu einem übergreifenden corporate identity bzw. corporate image beiträgt.⁹⁷ Die *Unterhaltung* als sehr diffuser Begriff konkretisiert sich als das spezifische Verständnis des Begriffes Unterhaltung im Rahmen der redaktionell selbstdefinierten und formateigenen Positionierung. Unter *Bildung* als geistige Formung werden Adjektive wie interessant, lehrreich, aufschlussreich und eigenartig subsumiert, welche ebenfalls dem spezifischen Verständnis formatbezogener Positionierung folgen. *Promotion* zielt ab auf eine Unterstützung der an der Sendung involvierten Personen oder eine Unterstützung von sonstigen Vorhaben des Kunden.

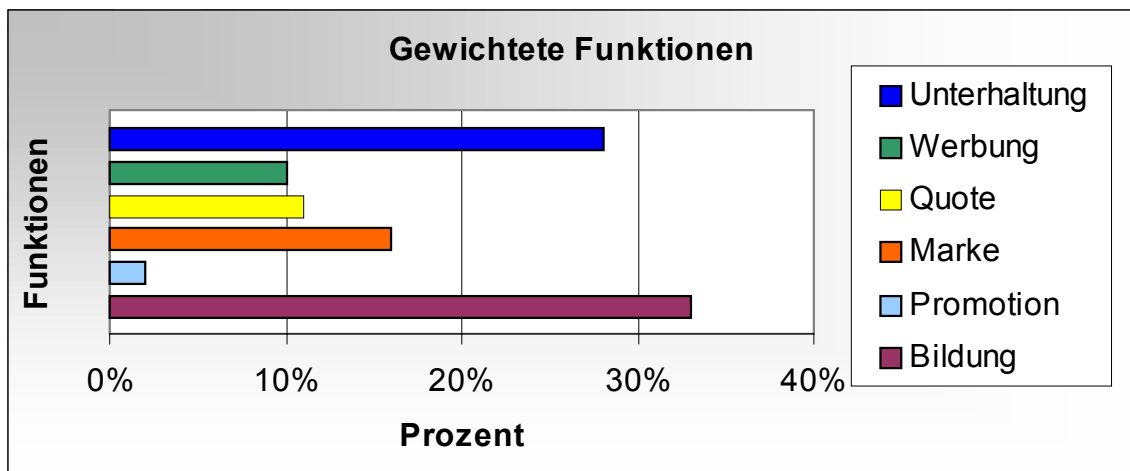
In einem nächsten Schritt werden die ermittelten Funktionen zueinander gewichtet. Die notwendigen Informationen hierzu werden durch Kundenbefragung gewonnen, also mit einer direkten Befragung der entscheidungstragenden (und redaktionell verantwortlichen) Abteilung des Fernsehanbieters. Mit Hilfe der Befragungsmethode „Analytic Hierarchy Process“ als gegenseitiges Abwägen

⁹⁶ Diese Trennung könnte etwa in modifizierter Form vorgenommen werden. Dabei würden artikulierbare Faktoren in gut messbare Faktoren (wie etwa die Quote) und bedingt messbare Faktoren (wie der Unterhaltung und Bildung) unterteilt werden Vgl. Kapitel 3.2.1.2.

⁹⁷ Fernsehanbieter unterliegen einem „Zwang zur Marke“ um sich (gegenüber der Konkurrenz und hinsichtlich der Zuschauer) sichtbar zu positionieren. Die jeweiligen ausgestrahlten Einzelsendungen leisten als „sichtbarer Bestandteil“ des Fernsehanbieters hierzu einen zentralen Beitrag. Siehe hierzu (z. B.) Karstens, Eric; Schütte, Jörg: Firma Fernsehen: Wie TV-Sender arbeiten, Hamburg 1999, S. 106 ff.

der Funktionen kann ihre Gewichtung sehr sicher bestimmt werden. Darüber hinaus wird die Funktionsbewertung durch die Nutzung eigener Erfahrungswerte verfeinert. Als Ergebnis konnten folgende Werte bestimmt werden: Quote: 11 %, „Werbung“: 10 %, „Marke“: 16 %, Unterhaltung: 28 %, Bildung: 32 % und Promotion: 3 % (siehe Fragebogen im Anhang dieser Arbeit).

Abbildung 20:
Gewichtung der Funktionen aus Kundensicht



Quelle: eigene Darstellung

In einem nächsten Schritt wird das Produkt Unterhaltungssendung in seine Komponenten zerlegt, d. h. das Produkt wird in seine relevanten Einzelteile resp. „Baugruppen“ aufgeschlüsselt. Den Komponenten wird dann ihr prozentualer Kostenanteil am Gesamtprodukt zugeordnet. Die Geschäftsleitung hat in Zusammenarbeit mit dem Redaktion (Marketing) und Autoren (welche i.S.v. „Konstruktion und Entwicklung“ für die Generierung von Inhalten verantwortlich sind) folgend aufgezeigte siebzehn Komponenten der Show ermittelt. Zur einfacheren Handhabung im Rahmen dieser Arbeit werden diese der Ähnlichkeit nach aggregiert. Darüber hinaus werden für den weiteren Verlauf diejenigen Komponenten eliminiert, welche nicht sinnvoll gestaltet werden können. Dies betrifft den Moderator und Co-Moderator. Dieses Vorgehen folgt des im Kapitel 3.2.4. herausgearbeiteten Postulats, dass es zweckmäßig ist, die Kosten von Hauptakteuren aufgrund ihres „Standings“ gesondert zu behandeln und als Budget auszuweisen (obwohl die Hauptakteure „produktnahe Komponenten“ darstellen).⁹⁸

⁹⁸ Vgl. Kap 3.2.4.



Abbildung 21:
Komponenten und modifizierte Komponenten der TV-Sendung

Komponenten der Sendung	Komponenten der Sendung	Komponenten der Sendung
K1: Moderator	K1: Moderator	(K1: Moderator)
K2: Co-Moderator	K2: Co-Moderator	(K2: Co-Moderator)
K3: Sonst. Protagonisten	K3: Protagonisten	K3: Protagonisten
K4: A – Gäste	K4: Gäste	K4: Gäste
K5: B – Gäste	K5: Inhalte / Autoren	K5: Inhalte / Autoren
K6: C – Gäste	K6: Aktionen	K6: Aktionen
K7: Band	K7: Live-Aktionen	K7: Live-Aktionen
K8: Musik - Aktionen	K8: Einspieler	K8: Einspieler
K9: Comedy - Aktionen	K9: Band	K9: Band
K10: Zuschauer - Aktionen	K10: Studio / Technik	K10: Studio / Technik
K11: Themen - Aktionen		
K12: Live – Sendungen		
K11: Live - Schalten		
K12: Einfache Einspieler		
K13: Aufwendige Einspieler		
K14: Inhalte / Autoren		
K16: Technische Sonderleistung		
K17: Studiodesign außer Plan		

Zusammenfassung
nach
Ähnlichkeitsmerkmalen

→

Ausschluss nicht sinnvoll
gestaltbarer
Komponenten

Quelle: eigene Darstellung

In Zusammenarbeit mit dem Controlling können den einzelnen Komponenten ihre Kostenanteile, welche sich aus früheren Kalkulationen entnehmen oder aufgrund von geplanten Kostenanteilen abschätzen lassen, relativ genau zugeordnet werden. Diese schließen *sämtliche* zur Bereitstellung der jeweiligen Komponente notwendigen Kosten mit ein (d.h. neben „Materialkosten“ und auch die Gehälter und Löhne).⁹⁹

⁹⁹ Da einzelne Komponenten nicht in *jeder* Sendung vorkommen, sondern nur sporadisch, bedient man sich einer Hilfsrechnung und schätzt die gesamten Kosten einer Komponente für ein Jahr (Vertragsdauer, die dem „Produktleben“ entspricht) und dividiert sie durch die Anzahl der im Jahr zu produzierenden Sendungen. Bei den dargestellten Kostenanteilen handelt es sich um *exemplarisch* gewählte Größen, die der Anschaulichkeit dienen sollen.

Tabelle 1:
Kostenanteile ermittelter Komponenten

Komponenten der Sendung	Kostenanteile
K1: Protagonisten	2 %
K2: Gäste	18 %
K3: Inhalte / Autoren	26 %
K4: Aktionen	6 %
K5: Live-Aktionen	14 %
K6: Einspieler	12 %
K7: Band	19 %
K8: Studio / Technik	3 %
Summe	100%

Quelle: eigene Darstellung

In einem nächsten Schritt werden die Funktionen den Komponenten in einer ersten Matrix (Funktions-Komponenten-Matrix I) gegenübergestellt, wobei die Verknüpfung durch die Frage "Mit welchem Gewicht einzelner Komponenten werden die einzelnen Teilfunktionen realisiert?" erfolgt. Die Informationen bezüglich der Gewichtung kann der Produktmanager¹⁰⁰ in Absprache mit verschiedenen Funktionsbereichen und in Diskussionsrunden mit (redaktionellen) Experten gewinnen. Dies ist notwendig, da (im Gegensatz zu etwa technischen Komplexen) die Verknüpfung einer subjektiven Beurteilung der Entscheidungsträger folgt. Flankierend bedient man sich auch hier der Methode „Analytic Hierarchy Process“.

Tabelle 2:
Funktions-Komponenten-Matrix I

Funktionen Komponenten	Funktionen					
	1. Quote	2. Werbung	3. Markenbild.	4. Unterhaltung	5. Bildung	6. Promotion
K1: Protagonisten	27%	27%	25%	25%	26%	22%
K2: Gäste	23%	15%	10%	14%	15%	25%
K3: Autoren / Inhalte	18%	7%	7%	11%	7%	3%
K4: Aktionen	11%	20%	22%	21%	19%	14%
K5: Live-Aktionen	11%	20%	19%	18%	23%	18%
K6: Einspieler	7%	7%	3%	7%	10%	7%
K7: Band	-	4%	14%	4%	-	11%
K8: Technik / Studio	3%	-	-	-	-	-
Summe	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Quelle: eigene Darstellung

¹⁰⁰ Zu der Bedeutung des Produktmanagers bei der TV-Produktion vgl. Kap. 2.2.2.



Die Werte der Funktions-Komponenten-Matrix I werden mit den im ersten Schritt ermittelten Bedeutungsstärken der einzelnen Funktionen verknüpft. Das Ergebnis ist der prozentuale Beitrag einer Komponente zur Realisation der jeweiligen, *gewichteten* Funktion und lässt sich ebenfalls in einer Matrix darstellen.

Tabelle 3:
Funktions-Komponenten-Matrix II

Funktionen Komponenten	1. Quote	2. Werbung	3. Markenbild.	4. Unterhaltung	5. Bildung	6. Promotion	Teilgewichte
Gewichtung	11%	10%	16%	28%	32%	3%	100%
K1: Protagonisten	3%	2,7%	4%	7%	8,3%	0,66%	25,66%
K2: Gäste	2,5%	1,5%	1,6%	4%	4,8%	0,75%	15,15%
K3: Autoren / Inhalte	2%	0,7%	1,1%	3%	2,2%	0,09%	9,09%
K4: Aktionen	1,2%	2%	3,5%	5,9%	6%	0,42%	19,02%
K5: Live-Aktionen	1,2%	2%	3%	5%	7,4%	0,54%	19,14%
K6: Einspieler	0,77%	0,7%	0,5%	2%	3,2%	0,21%	7,38%
K7: Band	-	0,4%	2,2%	1,2%	-	0,33%	4,13%
K8: Technik / Studio	0,33%	-	-	-	-	-	0,33%

Quelle: eigene Darstellung

Anschließend wird der Zielkostenindex durch Division des Bedeutungsgrads einer Komponente und dem Kostenanteil der Komponente, welche Tabelle 1 zu entnehmen ist, bestimmt. Dessen Ermittlung ist Voraussetzung für die anschließende Optimierung der Komponentenkosten durch das Ausschöpfen vorhandener Kostensenkungspotentiale. In einem weiteren Schritt werden die Zielkostenindizes mit Hilfe eines Zielkostenkontrolldiagramms (Value Control Chart) überprüft und optimiert. Auf der Abszisse werden die prozentualen Nutzwerte der Komponenten und auf der Ordinate die zugehörigen prozentualen Kostenanteile abgetragen. Da die Winkelhalbierende als theoretische Idealforderung ein zu enger Standard ist, wird als Toleranzbereich eine Zielkostenzone mit dem Entscheidungsparameter $q=15$ als Abweichungsbandbreite eingeführt.¹⁰¹

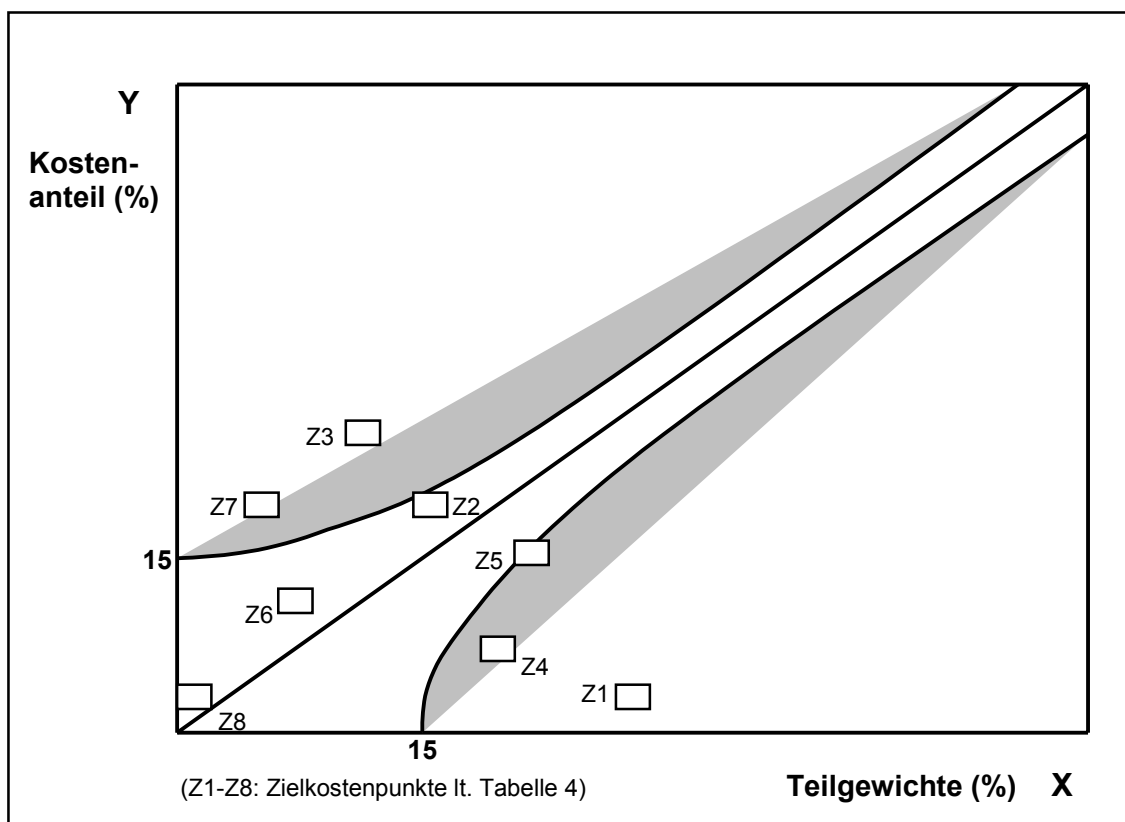
¹⁰¹ Der relativ hohe Wert 15 wird gewählt, weil im Prozess der Zielpunktermittlung mitunter subjektive Entscheidungen verarbeitet wurden „welche ihrem Wesen nach einen gewissen Toleranzbereich benötigen“. Grundsätzlich gilt, dass je näher die Zielkosten für das Gesamtprodukt bei den vom Markt erlaubten Kosten festgelegt werden, desto enger auch die Zielkostenzone gestaltet sein sollte, bzw. desto niedrigere Werte für den Entscheidungsparameter q gewählt werden sollen. Je höher hingegen das Erfah-

Tabelle 4:
Komponentenbezogenen Zielkostenindizes der TV-Show

Komponenten der Sendung	Kostenanteil KA	Teilgewicht TG	Zielkostenindex ZI	Zielpunkt	Abweichung von ZI = 1
K1: Protagonisten	2%	25,66%	12,83	Z1	11,83
K2: Gäste	18%	15,15%	0,84	Z2	0,16
K3: Autoren / Inhalte	26%	9,09%	0,35	Z3	0,65
K4: Aktionen	6%	19,02%	3,17	Z4	2,17
K5: Live-Aktionen	14%	19,14%	1,37	Z5	0,37
K6: Einspieler	12%	7,38%	0,61	Z6	0,39
K7: Band	19%	4,13%	0,22	Z7	0,78
K8: Technik / Studio	3%	0,33%	0,11	Z8	0,89
Summe	100%	100%	-	-	-

Quelle: eigene Darstellung

Abbildung 22:
Value Control Chart mit bewerteten Produktkomponenten



zungspotential bei der Zielkostenerreichung im Unternehmen ist, umso enger kann die Zielkostenzone definiert werden.



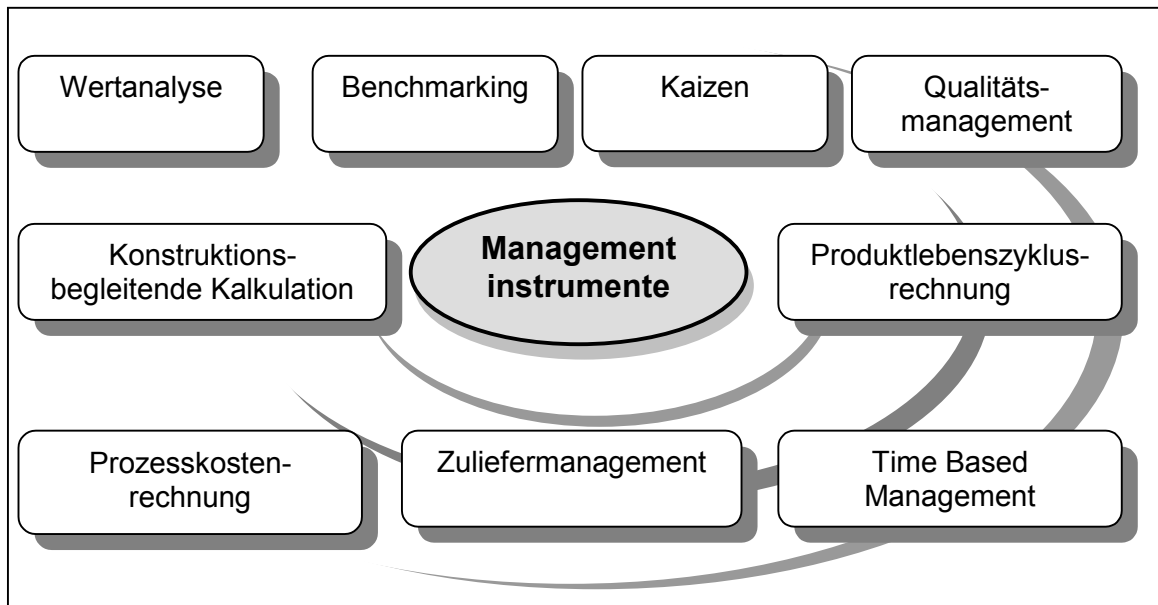
Aus der dargestellten Kostenspaltung ergeben sich noch keine Wirkungen auf die tatsächliche Kostensituation eines Produktes. Gleiches gilt für den Zielkostenindex, der die absolute Höhe der jeweiligen Stückkosten nicht berücksichtigt. Es werden „lediglich“ Voraussetzungen für eine zielgerichtete, d. h. optimale Operationalisierung geschaffen. Durch folgende Ergänzungen kann das Zielkostenkontrolldiagramm zu einem genaueren Analyseinstrument aufgewertet werden:¹⁰² Die relativen Kostenanteile der Komponenten (Standardkosten) sind in absolute Werte zu überführen; die absoluten Standardkosten pro Komponente sind mit den gesamten vom Markt erlaubten Kosten pro Einheit ins Verhältnis zu setzen; die neu gebildeten relativen Kostenanteile (Anteile der Standardkosten pro Komponente an den vom Markt erlaubten des Produktes) sind in das Zielkostenkontrolldiagramm einzutragen. Das Ergebnis dieser Erweiterung sind vertikal verlaufende Kostenpfeile, deren Ausgangspunkte den anteiligen Standardkosten entsprechen und deren Endpunkte die absoluten Anteile der Standardkosten auf Basis der vom Markt erlaubten Kosten aufzeigen. Die Winkelhalbierende als theoretische Idealforderung repräsentiert dann nicht mehr die Standardkosten pro Stück, sondern die vom Markt erlaubten Kosten pro Stück. Nach abgeschlossener Analyse und Identifizierung von Kostensenkungspotentialen sind im Folgenden die notwendigen Maßnahmen zur Kostenreduktion einzuleiten.

¹⁰² Vgl. z. B. Fischer, T; Schmitz, J.: Informationsgehalt und Interpretationsmöglichkeiten des Zielkostenkontrolldiagramms im Target Costing, in: Kostenrechnungspraxis, 1994, S. 429.

5. Zielkostenerreichung

Für die Zielkostenerreichung stellt Target Costing eine Reihe von Managementinstrumenten bereit, welche je nach Problemstellung aktiviert und verknüpft werden (siehe Abbildung 23).

Abbildung 23:
Managementinstrumente zur Zielkostenerreichung



Quelle: eigene Darstellung

Obwohl alle Instrumente der Target Costing Philosophie beisteuern, zeichnen sie sich durch eine gewisse Heterogenität aus.¹⁰³ Im folgenden werden die Instrumente Benchmarking und Life Cycle Costing ausgewählt und erörtert.

5.1. Benchmarking

Benchmarking beschreibt den ständigen Vergleich von Produkten, Dienstleistungen sowie Methoden und Prozessen betrieblicher Funktionen über mehrere Unternehmen hinweg. Das Ziel ist von dem besten Unternehmen der eigenen oder auch fremden Branche zu lernen, d. h. die Ursache für die Unterschiede

¹⁰³ Insbesondere die *Prozesskostenrechnung* wird als ein *zentrales Instrument* der Zielkostenerreichung umfassend in der Literatur diskutiert. Als „Rechensystem“ dient es zur Optimierung von produktbezogenen Prozessen und wurde als Antwort auf die steigenden Gemeinkosten populär. Da die Differenzierung hinsichtlich produktbezogener Teilprozessen mit der Target Costing Philosophie korrespondiert, ergänzen sich die Prozesskostenrechnung und Target Costing „ideal“. An dieser Stelle würde eine Erörterung der Prozesskostenrechnung allerdings den vorgegebenen Rahmen sprengen.



zwischen den Unternehmen aufzudecken und Möglichkeiten zur Verbesserung aufzuzeigen sowie wettbewerbsorientierte Zielvorgaben zu erhalten.¹⁰⁴ Neben dem konkreten Suchen nach Verbesserungsmöglichkeiten der Zielgröße Kosten (Produktkosten im besonderen) werden Prozesse und Methoden als Vergleichsobjekte gewählt, da Kosten letztlich nur die Symptome sind, welche die Wirkung von Methoden und Prozessen abbilden. Dabei sollte die Einschränkung des Benchmarking auf die unmittelbare Konkurrenz vermieden werden, da diese Primärinformationen schwer zu beschaffen sind, während sich bei einem brachenübergreifenden Vergleich mit „dem Besten“ die Chance bietet, sich mit innovativen Lösungen von der eigenen Konkurrenz zu differenzieren.¹⁰⁵ So würde ein Vergleich innerhalb einer Branche bestenfalls zu einem „Aufholen“, nicht aber zum „Überholen“ ausreichen.

Die Ergebnisse des Benchmarking sind nicht „nur abstrakte Zielvorgaben“ (wie sie bei einem Kennzahlenvergleich oder einer Konkurrenzanalyse gewonnen werden) sondern konkrete Hinweise, wie bestimmte Ziele zu erreichen sind.¹⁰⁶ In Verbindung mit Target Costing lassen sich die im Benchmarking-Prozess gewonnenen Ziele als Zielkostenvorgaben einführen. Da die Zielvorgaben aus dem Wettbewerb heraus gewonnen werden, ist die Akzeptanz von Benchmarking Ergebnissen als sehr hoch einzustufen.¹⁰⁷

Die verschiedenen Dimensionen des Benchmarking lassen sich nach dem Benchmarking-Objekt (Produkte, Methoden, Prozesse), der Zielgröße (Kosten, Qualität, Zeit) und dem Zielvergleichspartner (gleiche Branche, andere Branche, Geschäftsbereiche) klassifizieren. Der Benchmarking-Prozeß lässt sich in drei Phasen (Vorbereitung, Analyse und Umsetzung) unterteilen.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Vgl. Horváth, Peter; Herter, Roland: Benchmarking, in: Controlling, Heft 1/1992, S.5.

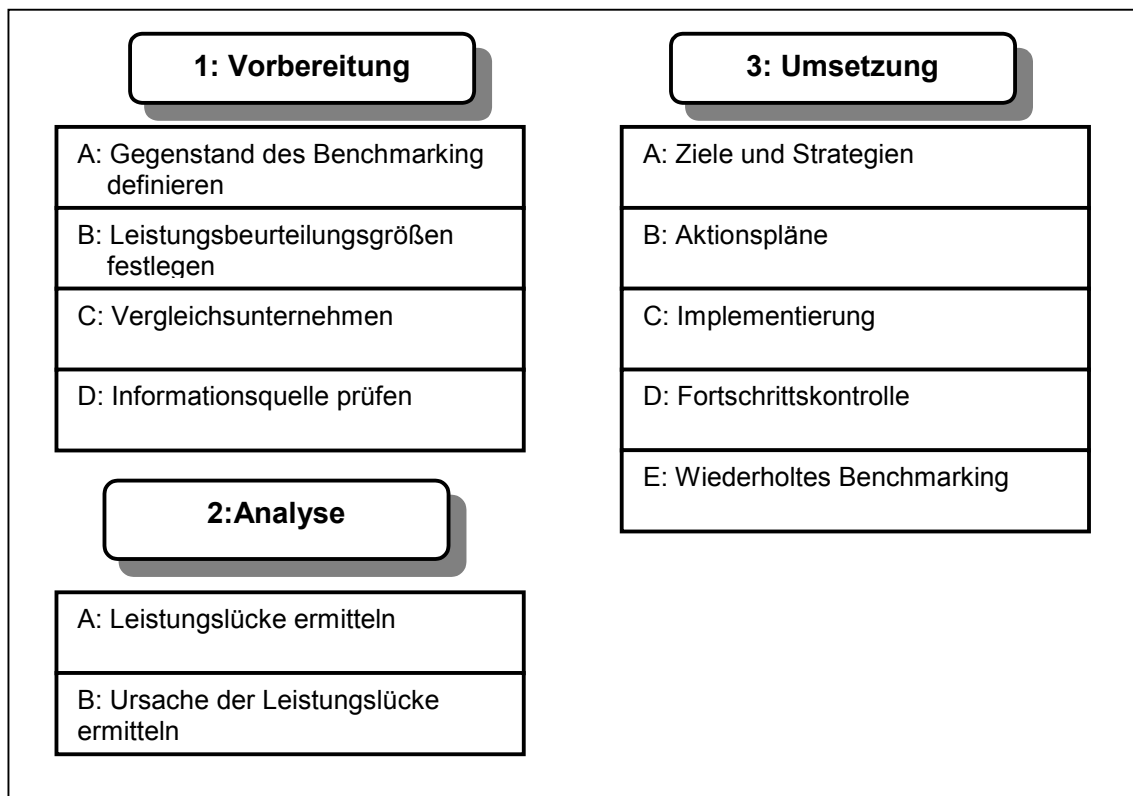
¹⁰⁵ Benchmarking als Methodik entstand bei der Firma *Xerox*, die Anfang der 1980´er Jahre existenzielle Probleme mit der japanischen Konkurrenz hatte. So konnte *Canon* einen Kopierer auf dem Markt positionieren, dessen Verkaufspreis noch unter den Herstellkosten bei *Xerox* lag. Daraufhin hat man einzelne Prozesse der Wertkette einer Analyse unterworfen: Vergleich mit *American Express* bei der Fakturierung; *Sony* in bezug auf die Kapitalumschlaghäufigkeit; Vergleich mit *L.L. Bean* (ein erfolgreiches Versandhaus) in bezug auf Logistik und Vertrieb. Vgl. ebenda, S. 8 f.

¹⁰⁶ Vgl. Schröder, Ernst: Modernes Unternehmens-Controlling, Handbuch für die Unternehmenspraxis, Ludwigshafen, 2000, 7.Af., S. 394.

¹⁰⁷ Vgl. hierzu die Charakterisierung von Target Costing (Kap. 2.1.)

¹⁰⁸ Vgl. Horváth, Péter; Herter, Roland: Benchmarking, in: Controlling. Heft: 1/1992, S. 8.

Abbildung 24:
Der Benchmarking-Prozess



In Anlehnung an Horváth, Herter: Benchmarking, 1992, S. 48

In der *Vorbereitungsphase* wird das Benchmarking-Objekt definiert. Da grundsätzlich „alles gebenchmarkt werden“ kann, sollen der Selektion Überlegungen bzgl. Nutzen/Kosten resp. Zeit/Aufwand vorangegangen sein. Zur (Leistungs-) Beurteilung des Benchmarking-Objekts bieten sich finanzielle Größen wie Funktions-, Teile-, Prozesskosten oder nicht-finanzielle Maßgrößen zur Analyse der Faktoren Zeit und Qualität an. Zur Gewinnung der relevanten Daten eignen sich sowohl primäre Informationsquellen (z. B. Firmenbesichtigungen) als auch sekundäre Quellen (z. B. Publikationen) oder auch gänzlich unkonventionelle Wege.¹⁰⁹ Die Suche nach einem Vergleichsunternehmen ist, wie bereits beschrieben, am besten branchenübergreifend zu gestalten. Hier werden die besten Ergebnisse zu erwarten sein, wenn in einem gegenseitigen Benchmarking beide Partner von der Untersuchung profitieren.¹¹⁰ In der *Analysephase* erfolgt die Bestimmung der Leistungslücke sowie deren Ursachen. Dabei ist neben dem Aufzeigen des Ist-Zustandes eine Prognose hinsichtlich der zukünftigen Entwicklung der Leistungslücken notwendig, wobei erste Maßnahmen zum

¹⁰⁹ So hat sich Xerox zwecks Analyse einfach Kopierer von der Konkurrenz schicken lassen.

¹¹⁰ Vgl. Kühne, Alexander: Benchmarking: ein Mittel zur Leistungssteigerung, in: Business process reengineering, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Heft 2 / 1995. S. 41 f.



Schließen der Leistungslücke erstellt werden.¹¹¹ Aufbauend auf Ergebnissen des Analyseprozesses werden in der *Umsetzungsphase* Ziele und Strategien für eine erfolgreiche Umsetzung abgeleitet und Aktionspläne für die Implementierung entworfen. Hierbei soll es klare Verantwortlichkeiten geben. Es sollen Meilensteine für die Leistungsbeurteilung vorgegeben werden, um gegebenenfalls Gegenmaßnahmen einzuleiten. Weiter sollte Benchmarking als routinemäßig angewendetes Instrument zum Einsatz kommen, um das eigene Leistungsprofil im Umfeld dynamischer Märkte regelmäßig zu überprüfen und zu verbessern.¹¹²

5.2. Produkt Life Cycle Costing / Lebenszykluskosten

Im Rahmen der Optimierung der Kostenhöhe und Kostenstruktur behandelt das Kostenmanagement auch die Frage, zu welchem Zeitpunkt in der Erstellung bzw. Nutzung des Produktes die Kosten anfallen sollen.¹¹³ Hierbei ist Life Cycle Costing ein Instrument zur Optimierung des *Kostenverlaufs*.¹¹⁴ Life Cycle Costing (oder Produktlebenszykluskostenrechnung) versucht alle durch ein Produkt oder eine Dienstleistung ausgelösten monetären Konsequenzen¹¹⁵ über seinen Lebenszyklus hinweg zu erfassen und zu minimieren. Damit entspricht die langfristige resp. strategische Ausrichtung dieses Ansatzes der Philosophie des Target Costing Konzepts, dessen „oberstes Ziel“ die Erfolgsoptimierung eines Produktes für seinen gesamten Lebenszyklus ist. Diese ganzheitliche

¹¹¹ Vgl. Horváth, Péter; Herter, Roland: Benchmarking, in: Controlling, Heft: 1/1992, S.8

¹¹² Vgl. Hoffjan, Andreas: Cost-Benchmarking als Instrument des strategischen Kostenmanagements, in: Zeitschrift für Planung, Heft 6/1995, S. 158. Vgl: Karlöf, Bengt; Östblom, Svante: Das Benchmarking Konzept, Wegweiser zur Spitzenleistung in Qualität und Produktivität, München, 1994, S. 192.

¹¹³ Vgl. Rückle, Dieter; Klein, Andreas: Product-Life-Cycle-Cost Management, in: Neuere Entwicklung im Kostenmanagement, hrsg. von Dellmann, Klaus; Franz, Klaus-Peter, Wien, 1994, S. 344. Ursprünglich wurde das Konzept des Life Cycle Costing zur Planung von Großprojekten wie Kraftwerken, öffentlichen Bauten oder Waffensystemen entwickelt. Dabei entspringt der Begriff Produktlebenszyklus einem absatztheoretischem Konzept der Marketingliteratur. Das Lebenszyklusmodell orientiert sich an dem absatzbezogenen Produktlebenszyklus, der in eine Entstehungsphase, eine Marktzyklusphase und eine Nachsorgephase getrennt werden kann.

¹¹⁴ Und ist damit der strengen Terminologie nach dem Target Costing Ansatz „eher begleitend“ zuzuordnen, da Target Costing in erster Linie auf die *Kostenhöhe* abzielt (vgl. Kap. 1.3.). Da durch den Einsatz von Produkt-Life-Cycle-Costing aber letztlich auch die Kostenhöhe beeinflusst wird, kann dieses Konzept unter den Instrumenten zur Zielkostenerreichung subsumiert werden.

¹¹⁵ Der Begriff Kosten ist in diesem Zusammenhang unpräzise, denn gerade die Totalbetrachtung des Lebenszyklus bietet die Möglichkeit ohne die den Kosten immanente Periodisierung auszukommen. Somit sind die in diesem Zusammenhang verwendeten Rechengrößen vielmehr Ein- und Auszahlungen. Vgl. hierzu Coenenberg, Adolf: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4.Aufl., Landsberg am Lech, 1999, S. 484.

Sichtweise ist der grundlegende Vorteil des Produkt Life Cycle Costing, denn hierdurch lässt sich untersuchen, ob etwa durch Kostenerhöhung in den Phasen vor der Produkteinführung Kostensenkungen in den späteren Phasen erzielt werden können. Dabei werden implizit vorhandene Entscheidungsinterdependenzen aufgezeigt und eine Teiloptimierung einzelner Phasen zu Gunsten einer Gesamtoptimierung des Projektes vermieden.¹¹⁶ Diese Entscheidungsinterdependenzen meinen zum einen die Bedeutung von Entscheidungen im Entstehungszyklus für spätere Auszahlungen und zum anderen Interdependenzen zwischen einzelnen Auszahlungen (z. B. zwischen Entwicklung und Herstellung). Zur Generierung der entsprechenden, als Entscheidungsgrundlage dienenden Daten, nennt Life Cycle Costing eine Vielzahl bekannter Methoden zur quantitativen und qualitativen Bewertung wie die Kennzahlenanalyse, Risikobewertung, dynamische Investitionsrechnung, Kostenprognosemodelle oder Nutzwertanalyse, welche phasenadäquat einzusetzen sind.¹¹⁷

Das *allgemeine Lebenszyklusmodell* orientiert sich an einem absatzbezogenen Produktlebenszyklus, der in eine Entstehungsphase, eine Marktzyklusphase und eine Nachsorgephase getrennt werden kann. Die folgende Abbildung zeigt idealisierte Zahlungsverläufe über den allgemeinen Lebenszyklus eines Produktes hinweg.¹¹⁸

Für eine genauere Untersuchung der Ein- und Auszahlungen kann das dargestellte allgemeine Lebenszyklusmodell anwendungsbezogen erweitert werden. Damit können betriebliche Ressourcen, einzelne Produkte und Kunden in jeweils *spezifischen Lebenszyklusmodellen* getrennt erfasst werden.¹¹⁹

¹¹⁶ Vgl. Fröhling, Oliver; Spilker, Dirk: Life Cycle Costing. In: Management-Zeitschrift, Heft 10/1990, S. 75.

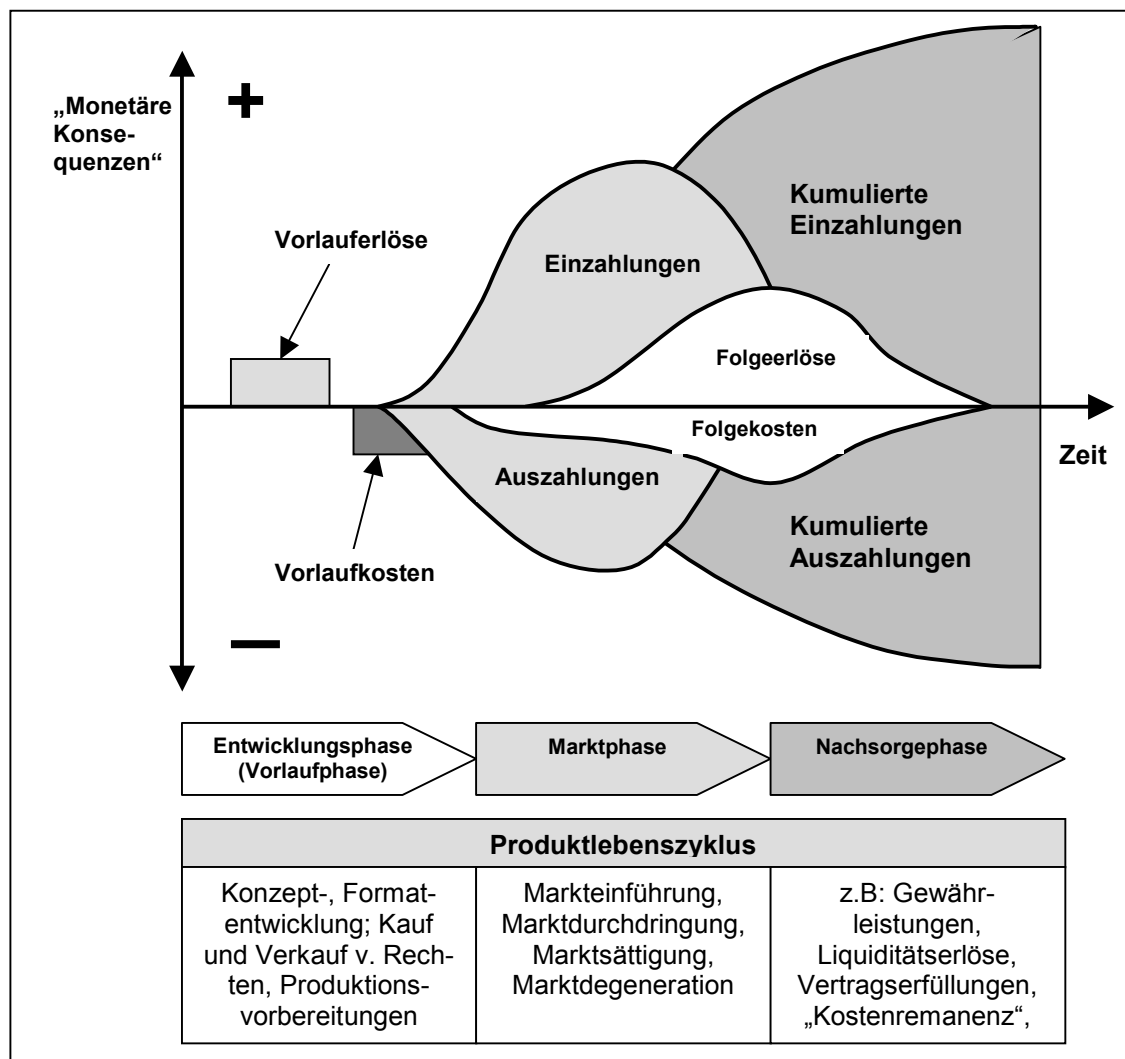
¹¹⁷ Vgl. ebenda, S. 78.

¹¹⁸ Vgl. Riezler, Stefan: Lebenszyklusrechnung. Instrument des Controlling strategischer Projekte, Wiesbaden, 1996, S. 9.

¹¹⁹ Vgl. Götze, Uwe: Lebenszykluskosten, in: Kostencontrolling, neue Methoden und Inhalte, hrsg. von Fischer, Thomas, Stuttgart, 2000, S. 272.



Abbildung 25:
Zahlungsverläufe innerhalb des allgemeinen Lebenszyklusmodells



z.T. in Anlehnung an Riezler (modifiziert), 1996, S. 9.

Für das TV-Produktionsunternehmen ist eine Analyse der bei der Produktion eingesetzten *Ressourcen* bzw. Produktionsmittel sinnvoll, wenn diese über relativ lange Zeiträume im Unternehmen genutzt werden. In diesem Fall handelt es sich bei den Produktionsmitteln um komplexe Systeme, bei denen mit der Entscheidung über alternative Ausgestaltungsformen Wechselwirkungen zwischen den Kosten in verschiedenen Lebenszyklusphasen verbunden sind.¹²⁰ Diese können beispielsweise die Wahl der Ausgestaltung von Ressourcen wie Gebäude (z. B. Studio), technische Anlagen und Fahrzeugen betreffen.¹²¹

¹²⁰ Vgl. ebenda, S. 273.

¹²¹ Als weitere Ressourcen der TV-Produktion sind zu nennen: Studio-Technik, Übertragungstechnik, technisches Equipment einschließlich Kameras, Schnittplätze, EB-Technik (EB: Elektronische Berichterstattung), besondere Technik (etwa für die Erzeu-

Neben einem phasenbezogenen Vergleich der entsprechenden Auszahlungen ist auch der im Anschluss an die Nutzung etwaige Liquiditätserlös zu berücksichtigen.¹²²

Des Weiteren sind die in Zusammenhang mit den Mitarbeitern („Mitarbeiter - Ressourcen“) anfallenden Kosten lebenszyklusorientiert zu strukturieren. Dies betrifft z.B. die Kosten der Einstellung, der Bereithaltung, des Einsatzes und der Freistellung von Personal, insb. von Fachpersonal.¹²³ Die optimale Ausgestaltung der Ressourcen wird durch den Umstand erleichtert, dass sich im Laufe der Expansionsphase der TV-Branche für alle genannten Produktionsfaktoren ein komplexer Markt entwickelt hat.¹²⁴ Dieses ermöglicht die für die Modellanalyse notwendige Informationsbeschaffung und zeigt die potentielle Möglichkeit einer im Anschluss an die Analyse erfolgenden Umsetzung der Ergebnisse auf.

Der Einsatz der dargestellten möglichen Ressourcen der TV-Produktion ist nun in Abhängigkeit von der Geschäftspolitik und vor allem von den Rahmenbedingungen des herzustellenden Produktes zu optimieren. So konnte bei dem in Kapitel 4.3. angeführten Beispiel der Produktion einer TV-Show mit dem Kunden ein zwölfmonatiger Abnahmevertrag vereinbart werden. Dieser relativ lange Zeitraum erzeugt z. B. die Frage, ob die Erstellung und der Unterhalt des Produktionsstudios mit unternehmenseigenen Mitteln realisiert werden soll oder die Option der Nutzung fremder Ressourcen die Optimierung der Lebenszykluskosten gewährleistet.¹²⁵ Die folgende (idealisierte) Graphik verdeutlicht diesen Zusammenhang.

gung von Spezial-Effekten in der Postproduktion, Pyrotechnik etc.), Gebäude inkl. Fazi-
litäten, Sicherheitsdienst, Catering etc.

Um weiter Zins und Zinseszinsseffekte zu berücksichtigen, bietet sich die dynamische Investitionsrechnung an, die bei zusätzlicher Beachtung möglicher Unsicherheiten um eine Sensitivitätsanalyse ergänzt werden kann.

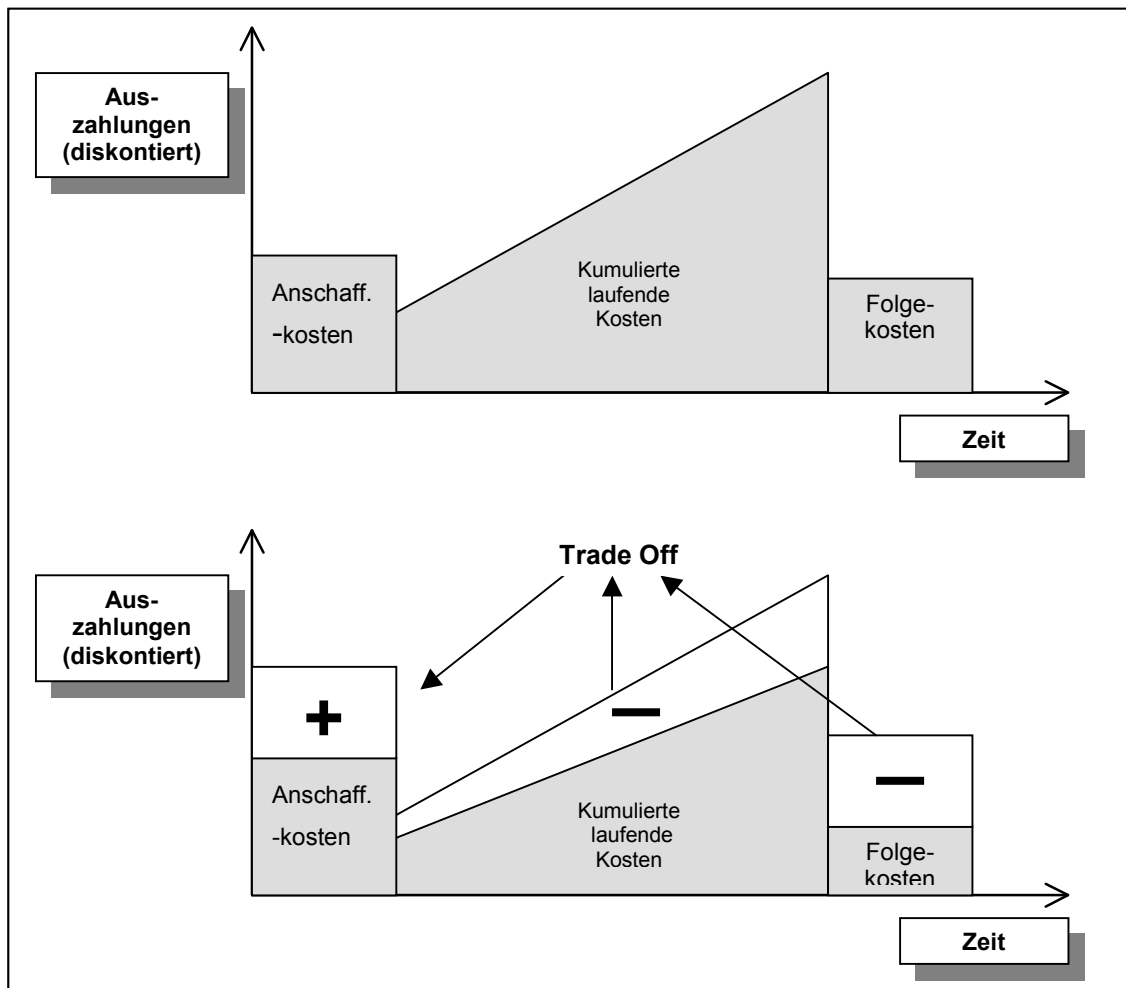
¹²³ Vgl. ebenda, S. 273.

¹²⁴ Dieser ist in Deutschland räumlich vor allem in den Gebieten Köln, München, Hamburg und Berlin etabliert. Vgl. z. B.: Medienhandbuch Köln, hrsg. von Christel Steinmetz, 5. Aufl., Köln, 2000.

¹²⁵ Die Anschaffungskosten setzen sich zusammen aus den Ressourcenkosten des Studios und der Studioteknik. Die laufenden Kosten bestehen aus Mietzahlungen und sonstigen laufenden Kosten. Folgekosten meinen die Kosten für den Abbau und die Entsorgung. Durch Liquiditätserlöse können die Folgekosten gemindert werden. Diese *exemplarisch* gewählten „Kostenarten“ stehen in einer „Trade-Off Beziehung“ zueinander. Diese Konstellation der Ressourcen kann beliebig um die Kosten weiterer Ressourcen wie z. B. die dazugehörenden Personalkosten ergänzt werden.



Abbildung 26:
Ressourcenbezogene Trade-Offs innerhalb des Produktlebens



In Anlehnung an Günther, 1997, S. 112.

Ein weiteres *Beispiel* ist die für ein TV-Produktionsunternehmen wichtige Frage der *Behandlung entstehender Rechte*, wie das Senderecht, das Tonträgerrecht, das Merchandisingrecht etc. So können die monetären Konsequenzen dieser durch die Produktion entstehenden Verwertungsrechte lebensphasenbezogen optimiert werden.¹²⁶ Als geschäftspolitische Ausrichtung der Rechteübertragung

¹²⁶ Bei jeder Produktion von TV-Material stellt sich die Frage nach dem Eigentum an den dazugehörigen (Verwertungs-) Rechten. In der Regel liegen diese Rechte bei dem Produzenten, der durch ein entsprechendes Vertragswerk „gegen sein“ unternehmerisches Risiko die geistigen Rechte der kreativen, an dem Entstehungsprozess beteiligten Personen erlangt. Handelt es sich bei der TV-Produktion um eine Auftragsproduktion i. e. S., so liegen die Rechte bei dem beauftragenden Fernsehanbieter. Bei einer „freien“ Produktion hingegen sollten die Rechte bei dem Produzenten verbleiben. Realiter aber tritt der Produzent in den meisten Fällen seine Rechte im Vorfeld gegen Liquidität ab, um das Projekt überhaupt zu finanzieren. In den meisten Fällen der freien Produktion sind schon vor Produktionsbeginn sämtliche Rechte veräußert. So ist es für das Produktionsunternehmen schwer möglich, einen „Rechtestock“ aufzubauen, der

lassen sich zwei strategische Alternativen erkennen. Zum ersten besteht die Möglichkeit der Abtretung bzw. des Verkaufs der Verwertungsrechte an den Kunden mit dem Vorteil der für die Dauer des Leistungssystems verhältnismäßig gesicherten Liquiditätsversorgung d.h. die monetären Konsequenzen sind gut planbar.¹²⁷ Die zweite Alternative beschreibt die Strategie der Sicherung weitgehender (selbsterstellter) Rechte.¹²⁸ Damit erfolgt der Verkauf einer produzierten Sendung an den Fernsehanbieter als temporäre Übertragung der Senderechte gegen ein entsprechendes Entgelt. Diese Strategie erfordert eine Produktion auf eigene Rechnung.¹²⁹ Eine lebensphasenbezogene Betrachtungsweise beider Strategien ermöglicht es nun, Entscheidungsinterdependenzen zwischen einzelnen Phasen zu erkennen und die damit verbundenen monetären Konsequenzen unter Berücksichtigung der verfolgten Geschäftspolitik zu optimieren.

Umgekehrt lassen sich die oben dargestellten Erkenntnisse auch auf die Sichtweise des Kunden projektieren. So verdeutlicht das Life Cycle Costing aus Konsumentensicht die mit dem Erwerb des Produktes beim Kunden anfallenden Ausgaben.¹³⁰ Hier kann das TV-Produktionsunternehmen einen höheren Preis durchsetzen wenn es gelingt Nachfolgekosten beim Kunden zu reduzieren.¹³¹ Abbildung 23 zeigt die wesentlichen Komponenten des Target Costing Konzeptes im Überblick.

als Grundlage einer Expansion dienen kann. Viele deutsche Produktionsunternehmen fangen so nach jeder Produktion wieder bei „Null an“. Zu dieser Problematik: vgl. Clève, Bastian: Wege zum Geld: Film-, Fernseh-, und Multimediafinanzierung, 2. Aufl., Gerlingen, 1997, S. 143 ff.; Donner, Wolf: Polemische Thesen zur Filmförderung: In: Filmproduktion, Filmförderung; Filmfinanzierung, hrsg. von Hickethier, Knut; Berg, Jan, Berlin, 1994, S. 35 ff.; Iljine, Diana: Der Produzent, a.a.o., S. 224 ff.

¹²⁷ Bei erfolgreicher Artikulation wird diese Handlung die Durchsetzung eines entsprechend hohen Verkaufspreises ermöglichen, bzw. eine umfassende Unterstützung seitens des Kunden für Maßnahmen wie Formatentwicklung, Bereitstellung von Produktionsmittel etc.

¹²⁸ Diese Unternehmensstrategie zeichnet z. B. die TV - Produktionsunternehmen *Brainpool* und *Endemol* aus. Brainpool betreibt primär die Sicherung und Auswertung von Sende-, Tonträger- und Merchandising- rechten. Endemol hingegen die Sicherung von Produktionsrechten (Formatrechte).

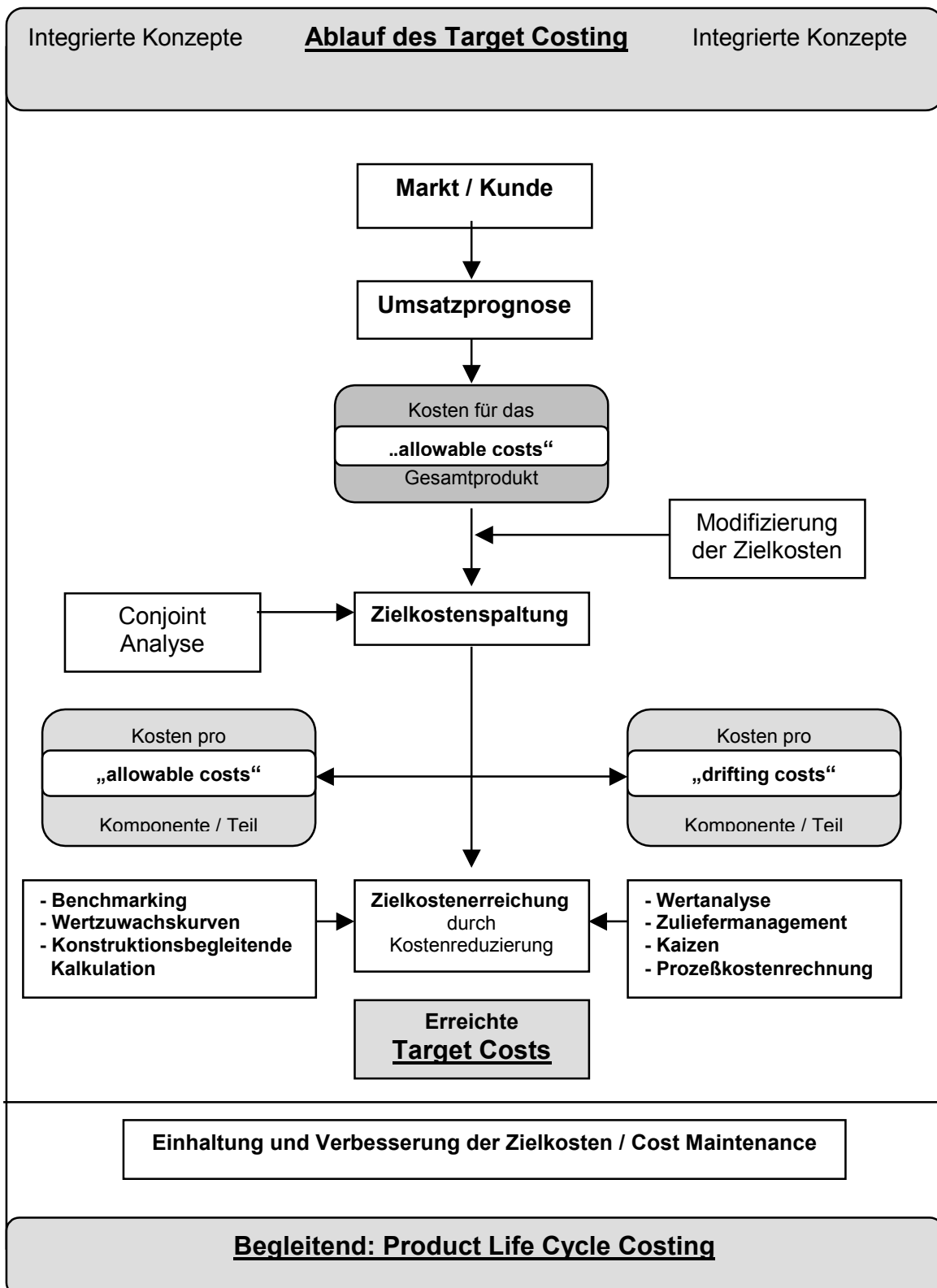
¹²⁹ Damit muss das TV-Produktionsunternehmen alle (kapitalintensiven) Schritte von der Planung (etwa Formatentwicklung, Produktion eines Piloten etc.) bis hin zur Endproduktion mit unternehmenseigenen Mitteln finanzieren.

¹³⁰ Vgl. Günther, Thomas: Neuentwicklung der Kostenrechnung- eine Antwort auf geänderte Fragestellungen, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl Christian; Götze, Uwe; Huch, Burkhard; Weber, Jürgen, Berlin, S. 112.

¹³¹ Vgl. ebenda, S. 113.



Abbildung 27:
Target Costing: Gesamtübersicht



z.T. in Anlehnung an Coenberg (modifiziert), Kostenrechnung, 1999, S. 489

6. Target Costing für TV-Produktionsunternehmen - Fazit und Perspektive

In der vorliegenden Arbeit wurde Target Costing dargestellt und kritisch gewürdigt. Die Darstellung berücksichtigt sowohl theoretische Grundlagen als auch Beispiele aus der Praxis. Dabei wurde versucht, innerhalb des beschränkten Umfangs der Arbeit möglichst umfassend den in der Fachliteratur diskutierten Stand und die Entwicklungstendenzen des Target Costing Ansatzes zu reflektieren.

Mit den Managementinstrumenten Benchmarking und Life Cycle Costing wurden zwei Instrumente ausgewählt und erörtert, welche wirksam zur Zielkostenerreichung beitragen und gleichzeitig aufgrund ihrer Flexibilität gut auf TV-Produktionsunternehmen zu übertragen sind.

Weiter konnte gezeigt werden, dass bezüglich der grundsätzlichen Konstruktion und der zugrundeliegenden Zielphilosophie des Target Costing prinzipiell keine wesentlichen Hindernisse zu erkennen sind, welche einer Anwendbarkeit des Target Costing bei TV-Produktionsunternehmen entgegenstünden. Vielmehr erscheint eine Reihe von typischen Merkmalen der TV-Produktion, wie z. B. ein kurzer Produktlebenszyklus oder eine ausgeprägte Konkurrenzsituation, als sehr geeignete Voraussetzung für eine Implementierung des Target Costing Ansatzes. Darüber hinaus konnte aufgezeigt werden, dass unter Berücksichtigung branchentypischer Verfahren eine effektive Modifizierung von Target Costing vorgenommen werden kann. Hierzu versuchte die Arbeit an mehreren Stellen einen Beitrag zu leisten: etwa die spezifische Aufschlüsselung des „Kano-Modells“, die Nutzung der „Line-Kalkulation“ für Target Costing und die generelle Prüfung von Target Costing anhand der „Harald Schmidt Show“.

In Gesprächen über Target Costing mit „Praktikern der TV-Produktion“ ergab sich gelegentlich der Gedanke, dass Target Costing ja insofern schon „unbewusst“ angewendet werden würde, als den TV-Produktionsunternehmen für ein bestimmtes Produkt in der Regel ein festes Budget zur Verfügung steht, welches nach Abzug einer „Produzentengage“ optimiert wird. Hierzu sei angemerkt, dass dieser Sachverhalt weiterhin zeigt, dass die Anwendung von Target Costing bei TV-Produktionsunternehmen sehr geeignet erscheint und dass, wenn die Target Costing Philosophie in der Unternehmensorganisation „einrastet“ und die unterstützenden Managementinstrumente zielbezogen eingesetzt werden, eine nachhaltige Steigerung der Effizienz und Effektivität zu erwarten ist. Um der Gefahr zu entgehen, Target Costing auf ein Konzept zu reduzieren, das lediglich eine andere Rechenmethodik verfolgt, muss es sehr konsequent angewendet werden. Um Target Costing wirklich erfolgreich zu implementieren, sollte so die *Target Costing Philosophie zur einer umfassenden Unternehmensphilosophie werden*.

Literatur- und Quellenverzeichnis

- Adam, H. ; Keipert, S.; Kurz, P.M.: Kontinuierlicher Verbesserungsprozeß; FB / IE: Zeitschrift für Unternehmensentwicklung und Industrial Engineering, Heft 6 / 1995, S. 314 f.
- Balderjahn, Ingo: Der Einsatz der Conjoint-Analyse zur empirischen Bestimmung von Preisresponsefunktionen, in: Marketing, Heft 1 / 1994, S.12 f.
- Baum, Heinz; Coenenberg, Adolf; Günther, Thomas: Strategisches Controlling, 2. Aufl., Stuttgart 1999, S. 133f.
- Berens, W.; Hoffjan, A.; Kopplin, W.; Zahn, W.: Das Management von Gemeinkosten im Target Costing – Prozeß am Beispiel eines Automobilzulieferers, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 5/1995, S. 261 f.
- Betz, S.: Die Erfahrungskurve als Instrument der Zielkostenspaltung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 6 / 1995, S. 609 ff.
- Bohnenkamp, Peter: Target Reengineering im Bankbereich, in Controller Magazin 2/1999
- Braun, Karlheinz; Lawrence, Christian: Benchmarking, in: Zeitschrift für Führung und Organisation, Heft 1 / 1997, S.16 f.
- Brede, H.: Entwicklungstrends in Kostenrechnung und Kostenmanagement, in: Die Unternehmung, Heft 4/1993, S.333 f.
- Brede, H.: Verbreitung des Kostenmanagements in schweizerischen Großunternehmen, Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: Die Unternehmung, Heft 5/1994, S.335 ff.
- Bromwich, Michael: The economic foundation of Activity Based Costing (ABC), in: Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, hrsg. von: Dellmann, Klaus; Franz, Klaus Peter; Bern; Stuttgart; Wien 1994, S.167 ff.
- Brühl, Rolf: Die Produktlebenszyklusrechnung zur Informationsversorgung des Zielkostenmanagements, in: Zeitschrift für Planung, Heft 4/1996, S.319 ff.
- Büschken; Joachim: Conjoint-Analyse, in: Thexis 1994, S.72 f.
- Buggert, Willi; Wielpütz, Axel: Target Costing als Instrument der Qualitätssicherung, Zeitschrift für wirtschaftliche Fertigung und Automatisierung, Heft 11/1995, S.533 f.
- Buggert, Willi: Target Costing: Grundlagen und Umsetzung des Zielkostenmanagements, München, 1995.
- Burckhardt, Werner : Benchmarking; in: Gablers Magazin, Heft 2/1995, S.14 ff.
- Burckhardt, Werner: Lernen durch Benchmarking: In Führung gehen durch Neugestalten, in: Office-Management, Heft 10/1994, S.70 f.
- Burger, Anton: Kostenmanagement, München 1994.



- Burkhardt, Rainer: Volltreffer mit Methode: Target Costing, in: Top-Business, Heft 2/1994, S.94 f.
- Camp, Robert, C.: Benchmarking, München 1994.
- Cervellini, Udo: Marktorientierung und Wettbewerbsfähigkeit realisieren, Zielkostenmanagement auf dem Prüfstand, in: Tagungsband Controlling 1994 / 9, Deutscher Controlling-Congress, 5.-6. Mai 1994, Düsseldorf.
- Cibis, Claudius; Niemand, Stefan: Planung und Steuerung funktioneller Dienstleistungen mit Target Costing- dargestellt am Beispiel der IBM Deutschland GmbH, in: Target Costing: Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1993.
- Claassen, Utz: Produkt-Business-Pläne als operative Umsetzung von Target Costing, in: Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart 1997.
- Cleve, Bastin: Finanzierungen von Film- und Fernsehproduktionen, Gerlingen 2000, S.184 ff.
- Coburn, Steve; Grove, Hugh; Fukami, Cynthia: Benchmarking with ABCM, in: Management Accounting, Heft 7/1995, S. 56 f.
- Coenberg, Adolf Gerhard; Fischer, Thomas; Schmitz, Jochen: Target Costing und Product Life Cycle Costing als Instrumente des Zielkostenmanagements, Zeitschrift für Planung, Heft 1/1994, S.1 ff.
- Coenberg, Adolf Gerhard: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 4Aufl., Landsberg am Lech 1999, S. 449 ff.
- Dambrowski, Jürgen: Wie man mit Lean Target Costing effizient arbeiten kann, in: Effektives und schlankes Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1992.
- Deisenhofer, T.: Marktorientierte Kostenplanung auf Basis von Erkenntnissen der Marktforschung bei der AUDI AG, in: Target Costing: Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1993.
- Dietl, Helmut; Franck, Egon: Free-TV, Abo-TV, Pay per View-TV – Organisationsformen zur Vermarktung von Unterhaltung, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftlich Forschung, Heft 6/2000, S. 592 ff.
- Dittmar, Jutta: Konzeptioneller Weiterentwicklungsbedarf bei der Zielkostenplanung, in: Zeitschrift für Planung, Heft 2/1996, S. 181 f.
- Döpfer, Klaus: Target orientiertes Controlling bei Toshiba in Europa, in: Effektives und schlankes Controlling, hrsg. von Horváth, Péter; Stuttgart 1992.
- Drees, Joachim; Koppensteiner, Roland: Privates Fernsehen, in: Controllingpraxis in Medien-Unternehmen, hrsg. von: Schneider, Beate; Knobloch, Silvia, Neuwied, 1999, S. 71 ff.
- Ederer, Franz: Instrumente des strategischen Kostenmanagements: Gemeinkostenwertanalyse, in: Betrieb und Wirtschaft, Berlin 1997.

- Ehrlenspiel, Klaus: Produktkostencontrolling und Simultaneous Engineering, in: Effektives und schlankes Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1992.
- Eversheim, Walter: Benchmarking als Grundlage der strategischen Planung, in: VDI-Z, Heft 6 / 1995, S. 51 f.
- Eversheim, Walter; Sesterhenn, Marc, Frank, Albin, Reuter, Uwe: Target Costing im Maschinen- und Anlagenbau am Beispiel der Druckmaschinenindustrie, in: Kostenrechnungspraxis, 6/1999.
- Ewert, Ralf: Target Costing und Verhaltenssteuerung, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl-Christian; Götze, Uwe; Huch, Burkhard; Weber, Jürgen, 1997.
- Fickert, R.: Management Accounting – quo vadis?, in: Die Unternehmung, Heft 3/1993, S. 203 ff.
- Fieten, Robert: Design to Cost: Integration von Entwicklung, Produktion und Beschaffung: Markt- und Kundenausrichtung statt Technikdominanz, in: Beschaffung aktuell, Heft 9/1994, S. 52 f.
- Fischer, T. M.; Schmitz, J.: Informationsgehalt und Interpretationsmöglichkeiten des Zielkostendiagramms im Target Costing, in: Kostenrechnungspraxis, 1994, S. 427 f.
- Fischer, T. M.: Kosten frühzeitig erkennen und beeinflussen, in: IO Management Zeitschrift, Heft 9 / 1993, S. 67 f.
- Fischer, T. M.; Schmitz, J.: Zielkostenmanagement, in: Die Betriebswirtschaft, Heft 3 / 1994, S. 417 f.
- Fischer, T. M.; Schmitz, J.: Zielkostenmanagement: Die Fallstudie aus der Betriebswirtschaftslehre, in: Das Wirtschaftsstudium Teil 1: Heft 10/ 1995, S. 832 f. und Teil 2 : Heft 11/ 1995, S. 947 f.
- Franz, Klaus Peter: Target Costing: Konzept und kritische Bereiche, in: Controlling, Heft 3/ 1993, S. 124 ff.
- Frech, J.: Target Costing, REFA Nachrichten, Heft 1 / 1995, S. 16 f.
- Freidank, Carl-Christian: Kostenrechnung: Einführung in die begrifflichen, theoretischen, verrechnungstechnischen sowie planungs- und kontrollorientierten Grundlagen des innerbetrieblichen Rechnungswesens, München 1994.
- Freidank, Carl-Christian: Unterstützung des Target Costing mit Hilfe der Prozeßkostenrechnung, in: Marktnähe und Kosteneffizienz schaffen, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1993, S. 207 ff.
- Freidank, Carl-Christian; Zaeh, Philipp: Spezialfragen des Target Costing und des Kostenmanagements, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl-Christian; Götze, Uwe; Huch, Burkhard; Weber, Jürgen, 1997.



- Frey, Beatrix; Geisler, Rainer: Funktionen und Instrumente des Controlling, in: Controlling-praxis in Medien-Unternehmen, hrsg. von: Schneider, Beate; Knobloch, Silvia, Neuwied, 1999, S.71ff.
- Fröhling, Oliver; Spilker, Dirk: Life Cycle Costing Management, in: Zeitschrift IO, Heft 10 / 1990, S. 74 f.
- Fröhling, Oliver; Zdora, Holger: Catcost – Conjoint Activity Target Costing als integriertes PC – Werkzeug, in: Controller Magazin, 4/97.
- Gaiser, B., Kieninger, M.: Fahrplan zur Einführung des Target Costing, in: Target Costing, Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, hrsg. von Horváth, Péter; Stuttgart 1993.
- Glaser, Horst: Möglichkeiten und Grenzen der Prozesskostenrechnung als Controllinginstrument, in: Synergien durch Schnittstellen-Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1991, S. 227 ff.
- Gleich, Ronald: Target Costing für die montierende Industrie, München 1996.
- Götze, Uwe: ZP-Stichwort: Target Costing, in: Zeitschrift für Planung, Heft 4 / 1993, S. 381 f.
- Götze, Uwe: Lebenszykluskosten, in Kostencontrolling, neue Methoden und Inhalte, hrsg. von Fischer, Thomas, Stuttgart, 2000: S. 265 ff.
- Graßhoff, Jürgen: Ausgewählte Erfordernisse zur Erfolgreichen Anwendung des Target Costing, in Controller Magazin, 4/2000, 346 ff.
- Gröner, Lothar: Konstruktionsbegleitende Kalkulation innerhalb Target Costing, in: Betrieb und Wirtschaft, Heft 17 / 1993, S. 565 f.
- Groenerus, Ulrika: Benchmarking, in: Reengineering in der Unternehmung, Heft 1 / 1996, S. 27 ff.
- Günther, T.: Neuentwicklungen der Kostenrechnung – eine Antwort auf geänderte Fragestellungen, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl-Christian; Götze, Uwe; Huch, Burkhard; Weber, Jürgen, 1997.
- Hahn, Dietger: Target Costing – ein überlebenswichtiges Konzept, in: Controlling, Heft 2 / 1993, S.110 f.
- Hasegawa, Takuzo: Entwicklung des Management Accounting Systems und der Management Organisation in japanischen Unternehmungen, Controlling, Heft 1 / 1994, S. 4 f.
- Henze, Arno: Marktforschung – Grundlagen für Marketing und Marktpolitik, Stuttgart 1994, S. 53 ff.
- Hessen, Hans-Peter; Wessler, Stefan: Marktorientierte Zielkostensteuerung bei der AUDI AG, in: Controlling, Heft 3/ 1994, S. 148 f.
- Hieke, Hans: Rechnen mit Zielkosten als Controllinginstrument, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Jg. 23 /1994, S. 498 f.



- Hoffjan, A.; Liske, S.: Strategisches Kostenmanagement im Massengeschäft von Kreditinstituten, in: Bank-Archiv, Heft 9/ 1995, S. 680 f.
- Hoffjan, A.; Liske, S.: Kostensenkung durch Target Costing, in: Bankmagazin, Heft 10/1995, S. 55 f.
- Hoffjan, Andreas: Cost Benchmarking als Instrument des strategischen Kostenmanagement, in: Zeitschrift für Planung, Heft 2 / 1995, S. 155 ff.
- Horváth, P.; Herter, Ronald N.: Benchmarking, in: Controlling, Heft 1 / 1992, S. 4 f.
- Horváth, Péter; Niemand, Stefan; Wolbold, Markus: Target Costing – State of the Art, in: Target Costing, hrsg. von Peter Horváth. Stuttgart, 1993.
- Horváth, P.; Seidenschwarz, W.; Sommerfeldt, H.: Von Genka Kikaku bis Kaizen, in: Controlling, Heft 1/ 1993, S. 10 f.
- Horváth, P.: Cost Benchmarking und Kaizen Costing, in: Handbuch Kosten- und Erfolgscontrolling, hrsg. von Reichmann, T., München 1995, S. 63 ff.
- Horváth, P.; Niemand, S.; Wolbold, S.: Target Costing- State of the Art, in: Target Costing: Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1993.
- Horváth, P.; Seidenschwarz, W.: Die Methodik des Zielkostenmanagements, in: Controlling Forschungsbericht 33, 1992.
- Horváth, P.; Seidenschwarz, W.: Zielkostenmanagement, in: Controlling, Heft 3/ 1992, S. 142 f.
- Howaldt, Jürgen: KVP- Aktivitäten in Deutschland, in: Arbeit, Heft 4/ 1994, S. 320 ff.
- Iijine, Diana: Der Produzent: Das Berufsbild des Film und Fernsehproduzenten in Deutschland; Versuch einer Definition. In: Reihe „Filmproduktion“, hrsg. von Keil, Klaus, München, 1997.
- Imai, Masaaki: Kaizen: der Schlüssel zum Erfolg der Japaner im Wettbewerb, München 1992.
- Jentsch, K.; Weidt, T.: Das moderne Target Costing- Unternehmen – Ein Idealmodell, in: Controller Magazin, Heft 6/ 1995, S. 367 f.
- Jentsch, K.; Weidt, T.: Target Costing – Implementation, in: Controller Magazin, Heft 4/ 1996, S. 243 f.
- Kaluza, Bernd: Kostenmanagement bei neuen Technologien, in: Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, hrsg. von Dellmann, Klaus; Franz, Klaus Peter, Bern; Stuttgart; Wien, 1994.
- Karloef, Bengt: Das Benchmarking-Konzept: Wegweiser zur Spitzenleistung, in Qualität, München 1994.
- Karmasin, Matthias, Grundlagen des Medienmanagements, hrsg. von Winter, Carsten, München 2000.



- Karstens, Eric; Schütte, Jörg: Firma Fernsehen, wie TV-Sender arbeiten, Hamburg, 1999.
- Kato, Yutaka: Target costing in business process reengineering, in: Reengineering zwischen Anspruch und Wirklichkeit, Wiesbaden 1996.
- Kato, Yutaka: Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies, in: Management accounting research, London (u.a.), Nr. 1, 1997, S. 33 ff.
- Klingler, Bernhard F.: Target Cost Management: Durch marktorientiertes Zielkostenmanagement können Automobilhersteller ihre Produktkosten senken, in: Controlling, Heft 4/ 1993, S. 200 f.
- Kotler, Philip; Bliem, Friedhelm: Marketing-Management, Analyse, Planung und Steuerung, 9. Aufl., Stuttgart, 1999, S: 530 ff.
- Kreuz, Werner: Kosten-Benchmarking: Konzept und Praxisbeispiel in: Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung Stuttgart 1997.
- Kreuz, Werner: Mit Benchmarking zur Weltspitze aufsteigen: Strategien neu gestalten, Landsberg (Lech) 1995.
- Krogh, H.: Target Costing – Kunden im Visier, in: Manager Magazin, Heft 12/ 1992, S. 260 f.
- Kucher, E.: Market pricing als Basis des target costing, in: Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart 1997.
- Kühne, A.: Benchmarking: Ein Mittel zur Leistungssteigerung, in: Business process reengineering, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Heft 2/ 1995, S. 41 f.
- Kunze, C.: Neue Instrumente zur besseren Steuerung, in: Betriebswirtschaftliche Blätter, Heft 12/ 1996, S. 571 f.
- Kütting, Karlheinz; Lorson, Peter: Neue Technologien: Instrumente und Objekte von Kostenrechnung und antizipativem Kostenmanagement, in: Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, hrsg. von Dellmann, Klaus; Franz, Klaus Peter, Bern; Stuttgart; Wien, 1994.
- Laker, M.: Produkt- und Preisstrategie und Target Costing, in: Reengineering / 48, Deutscher Betriebswirtschaftler-Tag, 1994.
- Laker, M.: Target Costing nicht ohne Target Pricing: Was darf ein Produkt kosten?, in: Gablers Magazin, Heft 3/ 1993, S. 61 f.
- Lampe, Joachim; Mewes, Peter: Öffentlich - rechtlicher Rundfunk, in: Controlling-praxis in Medien-Unternehmen, hrsg. von: Schneider, Beate; Knobloch, Silvia, Neuwied, 1999, S. 49ff.
- Leibfried, Kathleen H.: Benchmarking: Von der Konkurrenz lernen, die Konkurrenz überholen, Freiburg 1994.

- Leidig, Guido: Vorgehensweise zur Kalkulation von Multimediaprodukten, in Controller Magazin, 4/1997, S. 222.
- Link, Hans-Dieter; Schnell, Jutta; Niemand, Stefan: Die entwicklungsbegleitende Kalkulation als Unterstützung eines Target Costing – Gesamtkonzeptes für die Schuhindustrie, in: Controlling, Heft 6/ 1994, S. 346 f.
- Löffler, Ferdinand: Die praktische Anwendung des Target Costing, in: Controllingprozesse optimieren, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1995.
- Lücke, Wolfgang: Einheitskalkulation, Einflußgrößenrechnung und Prozesskostenrechnung, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl-Christian; Götze, Uwe; Huch, Burkhard; Weber, Jürgen, 1997.
- Medienhandbuch Köln, die audiovisuellen Medien, hrsg. von Christel Steinmetz in Zusammenarbeit mit der Stadt Köln, 5.A1, Köln, 2000.
- Mertins, Kai: Benchmarking: Praxis in deutschen Unternehmen, Berlin 1995 .
- Meyer, Jürgen: Benchmarking: Spitzenleistungen durch Lernen von den Besten, Stuttgart 1996.
- Michels, Jochen K.: Benchmarking und Best Practice, in: Controller Magazin, Heft 6/ 1994, S. 382 f.
- Morwind, K.: Praktische Erfahrungen mit Benchmarking, in: Business process reengineering, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Heft 2/ 1995, S. 25 ff.
- Müller, Hansjörg; Wolbold, Markus: Target Costing im Entwicklungsbereich der „Elektro Werk AG“, in: Target Costing: Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1993.
- Niemand, S.; Scholl, K.: Benchmarking und Target Costing, in: Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering, Heft 3/ 1995, S. 100 f.
- Niemand, Stefan: Target Costing: Konsequente Marktorientierung durch Zielkostenmanagement, in: Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering, Heft 3/ 1992, S.118 f.
- Niemand, Stefan: Target Costing für industrielle Dienstleistungen, München 1995.
- Niemand, Stefan: Target Costing, in: Controller Magazin, Heft 2/ 1994, S. 66 f.
- Osten, M.; Sander, P.: Benchmarking- ein Erfahrungsbericht, in: REFA Nachrichten, Heft 3/ 1996, S. 26 f.
- Peemöller, Volker H.: Zielkostenrechnung für die frühzeitige Kostenbeeinflussung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 6/ 1993, S. 375 f.
- Pieske, Reinhard: Benchmarking: Das Lernen von anderen und seine Begrenzungen, in: IO, Heft 6/ 1994, S. 19 f.
- Pieske, Reinhard: Benchmarking in der Praxis: Erfolgreiches Lernen von führenden Unternehmen, Landsberg (Lech) 1995.



- Rau, Harald: Mit Benchmarking an die Spitze, Wiesbaden 1996.
- Rau, Harald: Benchmarking: Die Fehler der Praxis, in: Harvard Business Manager, Heft 4/ 1996, S. 21 f.
- Reichmann, T.; Fröhlich, O.: Produktlebenszyklusorientierte Planungs- und Kontrollrechnung als Bausteine eines dynamischen Kosten- und Erfolgscontrolling, in: Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, hrsg. von Dellmann, Klaus; Franz, Klaus Peter. Bern; Stuttgart; Wien, 1994.
- Reichmann, Thomas: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten, Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption, München, 1995, 4. Aufl., S.2 ff.
- Renner, A.; Sauter, R.: Targetmanager, in: Controlling, Heft 1/ 1997, S. 64 f.
- Renner, A.: Komplexität meistern – Gemeinkosten senken, in: Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering, Heft 1/ 1994, S. 16 f.
- Richert, Uwe: Benchmarking: Ein Werkzeug des Total Quality Management, in: QZ – Zeitschrift für industrielle Qualitätssicherung, Heft 3/ 1995, S. 283 f.
- Riegler, Christian: Zielkosten, in Kostencontrolling, neue Methoden und Inhalte, hrsg. von Fischer, Thomas, Stuttgart, 2000: S. 237.
- Riezler, Stefan: Lebenszyklusrechnung. Instrument des Controlling strategischer Projekte, Wiesbaden 1996.
- Rösler, Frank: Target Costing in der Automobilindustrie – Ein Anwendungsbeispiel des Zielkostenmanagement, in: Kostenmanagement – Aktuelle Konzepte und Anwendungen, hrsg. von Freidank, Carl-Christian; Götze, Uwe; Huch, Burkhard; Weber, Jürgen, 1997.
- Rückle, Dieter; Klein, Andreas: Product-Life-Cycle-Cost Management, in: Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, hrsg. von Dellmann, Klaus; Franz, Klaus Peter, Bern; Stuttgart; Wien, 1994.
- Rudolph, Bernd; Zielkostenmanagement bei Kreditinstituten, Stuttgart, 1998, S. 15f
- Rummel, Klaus D.: Zielkostenmanagement – der Weg Produktkosten zu halbieren und Wettbewerber zu überholen, in: Effektives und schlankes Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1992.
- Sakurai, Michiharu; Keating, Patrick J.: Target Costing und Activity-Based Costing, in: Controlling, Heft 2/ 1994, S. 84 f.
- Sakurai, Michiharu: Target Costing and How to Use it. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 1998.
- Schmidt, G.: Qualitätsleistungsziele, Benchmarking und Kaizen, in: Brauwelt, Heft 8/ 1995, S. 356 f.
- Scholl, K.; Mees, A.; Hagmeier, B.: Die vernachlässigte Phase im Target Costing: Konstruktionsbegleitende Kalkulation, Controller Magazin, Heft 6/ 1996, S. 338 f.

- Schwartzel, Uwe: Benchmarking für Rundfunkveranstalter, in Schriften zur Rundfunkökonomie, Band 4, Berlin, 1997.
- Schröder, Ernst: Modernes Unternehmenscontrolling, Handbuch für die Unternehmenspraxis, Ludwigshafen, 2000.
- Seeberg, Thomas; Seidenschwarz, Werner: 6 Schritte zum marktorientierten Kostenmanagement, in: Marktnähe und Kosteneffizienz schaffen, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1993, S. 155 ff.
- Seeli, Peter: Kaizen: Das schrittweise Verändern und Vervollkommen: Wo der Weg zum Ziel wird, in: Index, Heft 4/ 1994, S. 44 f.
- Seidenschwarz, Werner: Nie wieder zu teuer ! 10 Schritte zum Marktorientierten Kostenmanagement, Stuttgart 1997.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing – durch marktgerechte Produkte zu operativer Effizienz oder: Wenn der Markt das Unternehmen steuert, in: Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1993.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing und die Rolle des Controllers darin, in: Controllingprozesse optimieren, hrsg. von Horváth, Peter, Stuttgart 1995.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing – Verbindliche Umsetzung marktorientierter Strategien, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 1/ 1994, S.74 f.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing: Auf dem Weg zum marktorientierten Unternehmen, in: Kostenmanagement: Wettbewerbsvorteile durch systematische Kostensteuerung, Stuttgart 1997.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing: Ein japanischer Ansatz für das Kostenmanagement, Heft 1/ 1991, S. 198 f.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing: Schnittstellenbewältigung mit Zielkosten, in: Synergien durch Schnittstellen- Controlling, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1991, S. 191 ff.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing und die Rolle des Controlling darin, in: Controllingprozesse optimieren, hrsg. von Horváth, Péter, Stuttgart 1995, S. 107 ff.
- Seidenschwarz, Werner: Target Costing: Marktorientiertes Zielkostenmanagement, München 1993.
- Seidenschwarz, Werner; Niemand, Stefan: Zuliefererintegration im marktorientierten Zielkostenmanagement, in: Controlling, Heft 5/ 1994, S. 262 f.
- Shank, John, Fisher, Joseph: Target Costing als Preisstrategische Waffe, in Harvard Business Manager 3/2000, S. 96 ff.
- Simon, Hermann: Preismanagement Analyse, Strategie, Umsetzung, 2.Af, Wiesbaden, 1992.
- Simon, Hermann: Preismanagement kompakt – Probleme und Methoden des modernen Pricing, Wiesbaden, 1995, S. 40 ff.



- Steinmetz, Peter; Weis, Hans; Moderne Marktforschung für Studium und Praxis, 4. Al., Ludwigshafen am Rhein, 2000, S. 354 f.
- Stahl, Hans-Werner: Target Costing, in: Controller Magazin, Heft 2/ 1995, S. 113 f.
- Stops, Michaela: Target Costing als Controlling-Instrument, in: Das Wirtschaftsstudium, Heft 7/ 1996, S. 625 f.
- Tanaka, Masayasu: Cost Planning and Control Systems in the Design Phase of a New Product, in: Japanese Management Accounting. A World Class Approach to Profit Management, hrsg. von Monden, Y.; Sakurai, M., Cambridge; Massachusetts, 1989, S. 49 ff.
- Tanaka, Masayasu; Amagasa, M; Aman, T: Determination of Manufacturing Cost Target by Design Parameter in Development off new Products
- Tani, Takeyuki: Interactive control in target cost management, in: Management Accounting Research, Heft 4/ 1995, S. 399 ff.
- Tani, Takeyuki: Target cost management in Japanese companies: current state of the art, in: Management Accounting Research, Heft 1/ 1994, S. 67 ff.
- Tani, Takeyuki: Genka Kikaku und marktorientiertes Zielkostenmanagement, in: Controlling, Heft 2/ 1996, S.80 f.
- Tani, T.; Kato, Y.: Target Costing in Japan, in: Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement, hrsg. von Dellmann, Klaus; Franz, Klaus Peter, Bern; Stuttgart; Wien, 1994.
- Warschburger, Volker; Hans, Lothar: Target Costing als Instrument des Produktcontrolling, in: Controller Magazin 2/1998.
- Weiber, R.: Einsatzmöglichkeiten alternativer Untersuchungsansätze der Conjoint-Analyse, in: Marketing und Marktforschung, Münster 1996, S. 557 ff.
- Wullenkord, A.; Reichmann, T.: Target Costing: das Managementkonzept für Kfz-Zulieferer, in: Handbuch Kosten - und Erfolgscontrolling, hrsg. von Reichmann, T., München 1995.
- Zahn, Wolfgang: Target Costing bei einem Automobilzulieferer, in: Controlling, Heft 3/ 1995, S. 148 f.
- Zillmer, Detlev: Target Costing – Japanische und amerikanische Erfahrungen, in: Controller Magazin, Heft 5/ 1992.

Anhang

1. Exkurs zum Markt und Zielsystem der Fernsehanbieter in Deutschland

Der deutsche Fernsehmarkt¹³² lässt sich als ausgesprochen wettbewerbsintensiv charakterisieren. Er hat sich (seit Beginn der Privatisierung des Fernsehens in Deutschland) mit insgesamt 179 lizenzierten Anbietern (1997) zum größten Markt Europas mit der höchsten Konkurrenzdicke entwickelt und gilt als gesättigt. Der Markt in Deutschland ist geprägt durch die Koexistenz werbefinanzierter Fernsehanstalten und öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten. Beide unterscheiden sich hinsichtlich ihres Zielsystems grundlegend.

Werbefinanzierte Fernsehanstalten erzielen ihre Einnahmen auf dem Werbemarkt. Durch die Ausstrahlung eines Programms, in welches Werbebotschaften eingebettet sind, schaffen sie Kontaktmöglichkeiten zwischen dem Zuschauer und der werbetreibenden Industrie, an welche diese Kontaktmöglichkeiten schließlich gegen Entgelt verkauft werden. Das Sachziel besteht also in der Erstellung potentieller Konsumentenkontakte. Das in diesem Kontext dominante Formalziel ergibt sich aus dem erwerbswirtschaftlichen (gewinnorientierten) Handeln des werbefinanzierten Fernsehveranstalters. Die Differenz aus den Erlösen und den Kosten (Einzel- und Gemeinkosten) ergibt den Gewinn. Hierbei wird die Höhe des Erlöses durch die Sendungsreichweite (Technische Reichweite und Marktanteile), den Tausend-Kontakt-Preis und die Auslastung determiniert (die Sendungsreichweite gibt den Durchschnitt der Zuschauer für eine Sendung an. Sie hängt ab von der technischen Reichweite des Sendesignals und von der relativen Nutzung, also dem Marktanteil, bezogen auf die gesamte Fernsehnutzung zur jeweiligen Sendezeit). Der Tausend-Kontakt-Preis ist ein Maßstab für die Preiswürdigkeit eines Mediums und beschreibt die Kosten für die werbetreibende Industrie, um eintausend Kontakte in einer präferierten Zielgruppe zu erreichen.

Gehören öffentlich-rechtliche Sendeanstalten zu den Kunden eines TV-Produktionsunternehmens, so sind hinsichtlich ihres Zielsystems wesentliche Unterschiede festzumachen, die sich aus den Rundfunkstaatsverträgen ergeben. Kern dieser Gesetze-, resp. Verträge ist der Programmauftrag, welcher die Aufgabe definiert, die der Gesetzgeber der entsprechenden Rundfunkanstalt in Ausübung seiner Rundfunkhoheit zugeordnet hat. Das inhaltliche Spektrum des Programms kennzeichnen Begriffe wie Information, Bildung, Beratung und

¹³²Siehe hierzu z. B. die Darstellungen von Lampe, Joachim; Mewes, Peter: Öffentlich-rechtlicher Rundfunk, 1999, S. 49ff.; Frey, Beatrix; Geisler, Rainer: Funktionen und Instrumente des Controlling, 1999, S. 71ff.; Knobloch, Silvia; Schneider, Beate: Besonderheiten von Medien als Wirtschaftsunternehmen, S. 5 f.; Drees, Joachim; Koppensteiner, Roland: Privates Fernsehen, S. 71 ff., in: Controllingpraxis in Medien-Unternehmen, hrsg. von: Schneider, Beate; Knobloch, Silvia, Neuwied, 1999.



Unterhaltung, die ihrerseits den Begriff Grundversorgung geprägt haben. Diese skizzierten Faktoren bedingen u. a., dass öffentlich-rechtliche Rundfunkveranstalter ihr Programm nicht nur an massenattraktiven und damit werberelevanten Sendeformen ausrichten. Dennoch wird die Akzeptanz des Kunden als wesentlich erachtet, für dessen Beurteilung das Strategische- und Vertriebscontrolling z.B. Zahlen der GFK (Gesellschaft für Konsumforschung) nutzt. Die Finanzierung dieser Rundfunkveranstalter wird ebenfalls per Gesetz über Gebühren gesichert, deren Höhe der Kommission zur Ermittlung des Finanzbedarfs (kurz: KEF) unterliegt.

Die Beschaffung der auszustrahlenden Programme erfolgt je nach Grad der vertikalen Integration als Inhouse- oder Auftragsproduktion oder als Zukauf von Fremdprogrammen. Inhouse-Produktionen sind vom Sender selbst und mit eigenen (finanziellen und technischen) Mitteln hergestellte Programme. Auftragsproduktionen werden von einem externen Produktionsbetrieb realisiert, wobei meist eine spezifische Produktionsverquickung mit dem TV-Sender besteht (etwa durch die Bereitstellung eines Konzeptes oder durch redaktionelle Unterstützung seitens des Senders). Fremd oder Lizenzprogramme werden von dem Sender meist als Paket im Rahmen eines Output-Deals oder als einzelne Lizenz erworben.



2. Muster der verwendeten Fragebögen

Analytic Hierarchy Process (Paarvergleich)

Funktionen der Sendung

1. Quote
2. Werbung
3. Markenbildung
4. Unterhaltung
5. Bildung
6. Promotion

Bitte bestimmen sie die gemäß des ermittelten Zielsystems die jeweils „wichtigere“ der sich gegenüberliegenden Funktionen.

- | | |
|------------------|--------------|
| 1. Quote | Unterhaltung |
| 2. Marke | Promotion |
| 3. Quote | Promotion |
| 4. Unterhaltung | Bildung |
| 5. Werbung | Marke |
| 6. Quote | Marke |
| 7. Bildung | Promotion |
| 8. Werbung | Promotion |
| 9. Quote | Bildung |
| 10. Marke | Bildung |
| 11. Quote | Werbung |
| 12. Werbung | Bildung |
| 13. Marke | Unterhaltung |
| 14. Werbung | Unterhaltung |
| 15. Unterhaltung | Promotion |

ISSN 0945-8999
ISBN 3-934156-45-2