

IFZ Working Paper Series ISSN 1662-520X

IFZ Working Paper No. 0017/2011

Januar 2011

Einflussfaktoren bei der Einführung von Target Costing im Dienstleistungssektor

Autoren:

Renée Digel

Ulrich Egle

Hochschule Luzern – Wirtschaft
Institut für Finanzdienstleistungen Zug IFZ
E-Mail: ulrich.egle@hslu.ch

Abstract:

Die Studie untersucht anhand eines qualitativen Vorgehens die Einflussfaktoren, welche bei der Einführung von Target Costing in der Dienstleistungsbranche bei Schweizer Unternehmen einen Einfluss haben. Die Einflussfaktoren wurden bei sieben Schweizer Dienstleistungsunternehmen anhand von Experteninterviews untersucht. Die Unternehmen sind in den Teilbranchen Gesundheitswesen (Spitäler), Gastronomie und Hotellerie sowie Wirtschaftsprüfung und -beratung tätig. Grundlage der Untersuchung ist ein Modell mit vier Einflussfaktoren (externe, interne, prozessuale und transformationelle) in Anlehnung an Waggoner, Neely und Kennerly (1999). Der Einfluss ist unterschiedlich stark ausgeprägt. Es dominieren die externen. Die internen Faktoren spielen im Vergleich zu den externen Faktoren eine sekundäre Rolle. Die einflussreichsten internen Faktoren sind die Grosskunden und die Aktuelle Performance. Des Weiteren spielen die Prozessfaktoren ebenfalls eine Rolle bei der Einführung von Target Costing. Allerdings sehen die Unternehmen diese Faktoren nicht als auslösende Momente, sondern eher als begünstigende Voraussetzungen für eine Einführung. Wie die Prozessfaktoren werden die Transformationsfaktoren ebenfalls als begünstigende Faktoren betrachtet. Die Wichtigsten sind hierbei die Top-Management Unterstützung sowie die Unternehmenskultur. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass insbesondere die externen Faktoren (steigende Wettbewerbsintensität und Erhöhung des Drucks vom Markt) ausschlaggebend für die Einführung von Target Costing sind. Zudem hat sich gezeigt, dass der Einsatz von Target Costing innerhalb der Dienstleistungsbranche von teilbranchenspezifischen Merkmalen abhängt.

Key Words:

Target Costing, Zielkostenrechnung,
Dienstleistungsbranche, Qualitative Studie

JEL Classification: M10, M11, M40

Einflussfaktoren bei der Einführung von Target Costing im Dienstleistungssektor

Renée Digel und Ulrich Egle

01. Januar 2011

1 Einleitung

Der durch konjunkturelle Schwächeperioden ausgelöste Nachfragerückgang sowie der zunehmende globale Wettbewerb setzen Unternehmen zunehmend unter Kostendruck. Auch die Dienstleistungsbranche wird vermehrt dazu gezwungen, sich konsequent mit dem Thema Kosten zu beschäftigen, um nicht ihre Wettbewerbsfähigkeit zu verlieren (Himme, 2009, S. 402; Seidenschwarz, 2008, S. 618). Grundsätzlich können beim Controlling von Dienstleistungen allgemeine Controllingansätze angewendet werden (Bruhn, 2006, S. 26). Es gilt jedoch zu beachten, dass im Gegensatz zu industriellen Produkten bei der Anwendung von Controllinginstrumenten einige Besonderheiten zu berücksichtigen sind. Ausgangspunkt für die spezielle Betrachtung des Dienstleistungscontrolling sind die Dienstleistungseigenschaften die mangelnde Lagerfähigkeit, die Immaterialität des Leistungsergebnisses und die Integration des Kunden (Bruhn und Strauss, 2006, S. 5). Neben den kostenfokussierten Instrumenten ist das marktorientierte Target Costing ein vielversprechender Ansatz, um die Kosten von Dienstleistungen zu steuern. Das Target Costing wird bei Schweizer Unternehmen unterdurchschnittlich oft eingesetzt (Egle, 2008, S. 149). Es dominieren immer noch traditionelle Instrumente wie z. B. die Deckungsbeitragsrechnung oder das Benchmarking. Die Resultate decken sich mit anderen Studien im deutschsprachigen Raum (Franz und Kajüter, 2002, S. 579; Gerling et al., 2004, S. 13f.; Himme, 2009, S. 14f.). Die Studien zeigen auf, dass in der Dienstleistungsbranche das Target Costing bisher nur wenig eingesetzt wird. Dabei ist das Target Costing unter Berücksichtigung der Prozesskostenrechnung im Dienstleistungssektor von besonderer Relevanz: So führt die mangelnde Transport- und Lagerfähigkeit von Dienstleistungen zur Notwendigkeit permanenter Leistungsbereitschaft, deren Fixkosten als Gemeinkosten zunächst nur wenige Ansatzpunkte für Optimierungspotentiale bieten (Bruhn und Strauss, 2006, S. 27).

2 Konzeptionelle Grundlagen des Target Costings

2.1 Begriffliche Abgrenzung

Das Target Costing ist durch eine umfassende Marktorientierung charakterisiert. Im Vordergrund steht die Frage „Was darf ein Produkt kosten?“ (Horváth, 2009, S. 479). Das Target Costing zeigt ausgehend vom Markt die Kostenlücken und damit den Handlungsbedarf für das eigene Unternehmen auf (Franz und Kajüter,

2002, S. 14). Das Ergebnis dieser Vorgehensweise soll ein Produkt sein, das über die vom Kunden gewünschten Leistungsmerkmale verfügt und gleichzeitig zu den Kosten hergestellt werden kann, die am Markt maximal entstehen dürfen („Target Costs“). Die Zielkosten sind damit die Steuerungsgröße für die Planung und Koordination aller Unternehmensaktivitäten (Coenenberg et al. 2009, S. 544). Die wichtigsten Ziele im Zusammenhang mit Target Costing sind „Kostensenkung“, „Erhöhung der Kostentransparenz“, „Beeinflussung der Kostenstrukturen“ und „Vorverlagerung der Kostenbeeinflussungszeitpunkte“. Auch das F&E-bezogene Ziel „Erhöhung der Markt-/ Kundenorientierung in der Produktentwicklung“ hat eine ähnlich hohe Bedeutung (Arnaout, 2001, S. 292). Die Erreichung von Kostenzielen wird tendenziell bei steigender Anwendungsintensivität von Target Costing positiv beeinflusst (Kajüter, 2005, S. 95). Das Target Costing wird oft mit der Prozesskostenrechnung verbunden, um den Bezug zwischen internen, gemeinkostenverursachenden Prozessen und dem Markt herzustellen.

2.2 Grundlegende Vorgehensweise

Nachfolgend wird die Vorgehensweise beim Target Costing verdeutlicht (vgl. Abbildung 1). In einem ersten Schritt werden mit Unterstützung der Marktforschung ein potentieller Marktpreis („Target Selling Price“) sowie die damit verbundenen Stückzahlen für das Produkt ermittelt (Coenenberg et al., 2009, S. 544). Parallel werden die aus Kundensicht wichtigsten Produktmerkmale (z. B. Conjoint-Analyse) erhoben und gewichtet (Weber und Schäffer, 2008, S. 246). Als nächstes werden die sogenannten „Allowable Costs“ bestimmt. Diese ergeben sich aus dem prognostizierten Umsatz abzüglich der geforderten Rendite („Target Profit Margin“). Zu diesen Kosten muss das Produkt hergestellt werden, wenn das Produkt zum Marktpreis verkauft wird und die geforderte Rendite erreicht werden soll (Cooper und Slagmulder, 1997, S. 105).

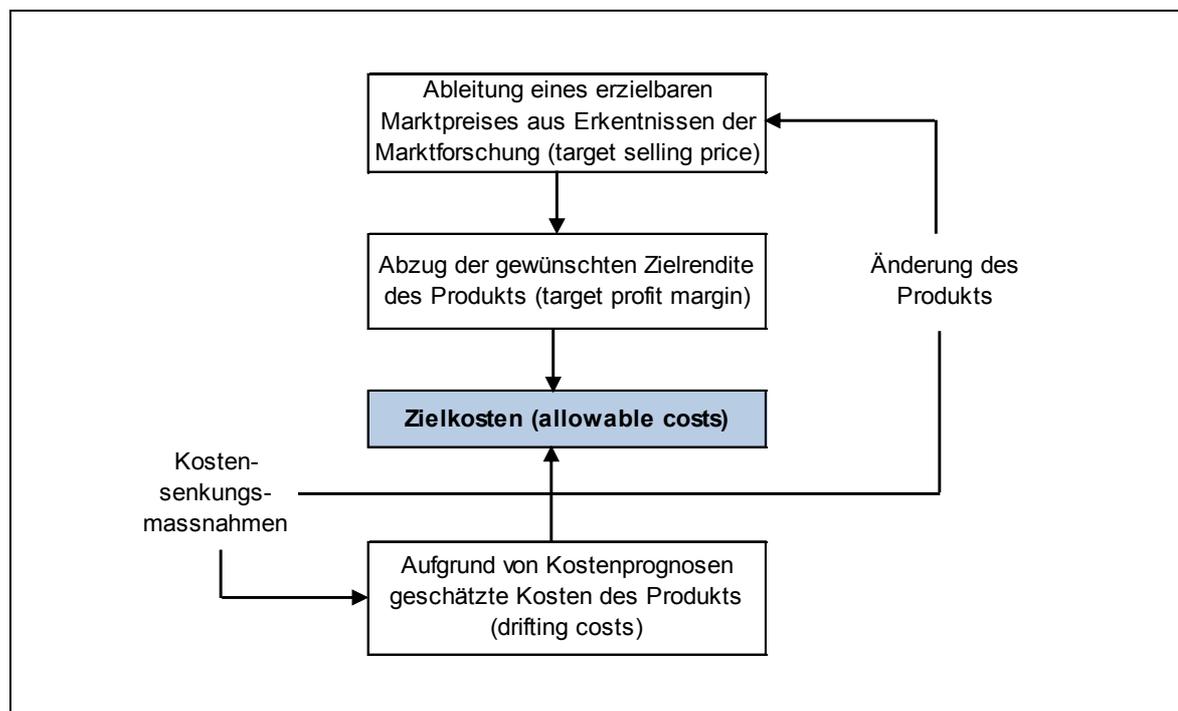


Abbildung 1: Grundsätzliches Vorgehen beim Target Costing

In einem weiteren Schritt werden die „Allowable Costs“ nach Funktionskosten, Produktkomponentenkosten und Teilkosten aufgespalten (Horváth, 2009, S. 483). Nach der Kostenprognose für die Produktkomponenten wird eine interne Kostenschätzung für die einzelnen Produktkomponenten („Drifting Costs“) abgegeben und der prozentuale Anteil jeder Komponente an den Gesamtkosten aus der vorhandenen Kostenrechnung abgeleitet oder geschätzt (Weber und Schäffer, 2008, S. 347). „Drifting Costs“ sind diejenigen Kosten, welche unter Beibehaltung der vorhandenen Technologien, Potentiale und Prozesse bei der Leistungserstellung entstehen würden (Horváth, 2009, S. 484; Coenenberg et al, 2009, S. 554). Anschliessend werden die marktorientierten Kostenvorgaben („Allowable Costs“) mit den prognostizierten Herstellkosten („Drifting Costs“) verglichen. Solange die „Drifting Costs“ über den „Allowable Costs“ liegen sind diese durch Kostensenkungsmassnahmen an die „Allowable Costs“ anzugleichen (Coenenberg et al., 2009, S. 544). Als Hilfsmittel dient hierzu das Zielkostenkontrolldiagramm, welches jedem ermittelten Teilnutzenwert den entsprechenden Kostenteil für die Komponente gegenüberstellt (Coenenberg et al., 2009, S. 557).

3 Einsatz von Target Costing bei Dienstleistungen

3.1 Begriffliche Grundlagen des Dienstleistungscontrollings

Dienstleistungen lassen sich von den Sachleistungen durch Leistungseigenschaften klar abgrenzen (Reckenfelderbäumer, 2006, S. 34; Bruhn, 2006, S. 5f.):

- Permanente Aufrechterhaltung der Leistungspotentiale (Potentialdimension)
- Integration externer Faktoren in den Leistungserstellungsprozess (Prozessdimension)
- Immaterialität der Leistungsergebnisse (Ergebnisdimension)

Die Leistungserstellung ist grundsätzlich nicht ohne Mitwirkung des Kunden möglich. Somit entstehen Unsicherheiten beim Leistungserstellungsprozess sowie beim konkreten Ergebnis (Reckenfelderbäumer, 2006, S. 35). Dienstleistungscontrolling kann als „spezifische Funktion der Sicherstellung eines rationalen Dienstleistungsmanagements“ verstanden werden, wobei diese Funktion insbesondere der Integrativität und Immaterialität gerecht werden muss (Schäffer und Weber, 2002, S. 6). Die Art und Weise wie diesem Umstand Rechnung getragen wird, kann innerhalb einer Branche und eines Unternehmens sehr unterschiedlich sein (Reckenfelderbäumer, 2006, S. 36). Im Dienstleistungscontrolling können traditionelle und wertorientierte Instrumente Anwendung finden (Weber und Schäffer, 2008, S. 170f.). Im Zuge der Einführung von Target Costing sind unternehmensbezogene Determinanten der Dienstleistungserstellung und diesbezügliche Controllinginstrumente von Bedeutung (Bruhn, 2008, S. 409). Kundenbezogene Determinanten unterstützen das laufende Controlling. Bei der Messung der Effizienz der Dienstleistungsprozesse umfasst das Controlling die drei Indikatoren Kostenstruktur, Ertragsstruktur und Produktivität (Bruhn, 2008, S. 409). Die Kostenstruktur von Dienstleistungen betreffend sind die Prozesskostenrechnung und das Target Costing von Bedeutung (Bruhn, 2008, S. 409). Das Ertragscontrolling bezieht sich auf die Leistungsebene, bei dem die Deckungsbeiträge von Einzelleistungen sowie Leistungsgruppen betrachtet

werden. Hier gilt anzumerken, dass insbesondere die Zurechnung von Wertschöpfungsanteilen aufgrund der Immaterialität schwierig ist. Dies gilt insbesondere bei Dienstleistungen, welche eine Zusammenstellung mehrerer Einzelleistungen sind. Hierzu gibt es verschiedene Ansatzpunkte zur Berechnung: Berechnung von Nutzenanteilen nach Massgabe der Kosten der Leistungserstellung und die Berechnung nach Nutzenanteilen aus Kundensicht. Eine Conjoint Measurement¹ erleichtert wiederum die Berechnung nach Nutzenanteilen aus Kundensicht (Bruhn, 2008, S. 410). Das Produktivitätscontrolling misst grundsätzlich das Verhältnis des Inputs zum Output. Es verwendet hierfür Kennzahlen, welche die erforderliche Grösse ausweisen. Hierbei spielen bei der Dienstleistungserstellung die Leistung der Mitarbeitenden eine grosse Rolle. Es lassen sich jedoch in einem Dienstleistungsunternehmen nicht die gleichen Schlüsse ziehen wie bei einem Produktionsunternehmen. So ist beispielsweise eine Reduktion der Zeit und der Kosten nicht automatisch mit erhöhter Produktivität gleichzusetzen (Bruhn, 2008, S. 410).

3.2 Besonderheiten der Zielkostenermittlung

Bei Dienstleistungen besteht generell das Problem, dass die Leistung aufgrund variierender Kundeneinflüsse kaum einheitlich definierbar ist. So können Unterschiede in den Leistungsbestandteilen und der Leistungsqualität bestehen (Sibbel und Hartmann, 2005, S. 78f.). Die Immaterialität von Dienstleistungen erschwert zudem die eindeutige Zuordnung von einzelnen Leistungsbestandteilen zu allgemeinen nutzenstiftenden Funktionen. Zudem spielen bei Dienstleistungen insbesondere die weichen, unspezifischen Faktoren eine wichtige Rolle. Für diese lässt sich schwierig eine Aussage treffen, über welche einzelne Leistungskomponenten oder -prozesse sie hervorgerufen werden. Aus diesem Grund erweist sich eine Zielkostenermittlung auf Basis der Leistungsfunktionen als kaum realisierbar (Büttgen, 2006, S. 385). Ein Ansatz existiert zumindest für bestehende und wenig innovative Dienstleistungen. Diese können über die Zahlungsbereitschaft von Teilleistungen, welche in variabler Zusammensetzung die Gesamtleistung ergeben, erfasst werden (Baukastensystem). Dazu werden die verschiedenen Präferenzen der Leistungskonstellationen und die damit verbundenen Preise berechnet. Auf dieser Basis kann ermittelt werden, „wie hoch der Nutzenbeitrag einer Übernahme optionaler Anbieter-/ Kundenaktivitäten durch den Anbieter ist, bzw. ab welcher Preisschwelle der Kunde die entsprechende Aktivitäten selber übernehmen würde“ (Büttgen, 2006, S. 385). Kann der Anbieter die entsprechende Teilleistung bzw. Leistungsaktivität nicht gemäss der Zahlungsbereitschaft erfüllen, empfiehlt sich eine Externalisierung an den Kunden (Büttgen, 2006, S. 386).

3.3 Besonderheiten der Standardkostenbestimmung

Eine Herausforderung bei Dienstleistungen ist die verursachergerechte Zurechnung der Kosten. Idealerweise werden diese zurechenbaren Kosten im Rahmen einer Prozesskostenrechnung erfasst. Reckenfelderbäumer (1998, S. 394f.) unterscheidet diesbezüglich zwischen drei Arten von Prozessen: Die Prozesse 1. Grades, welche direkter Bestandteil der hergestellten Dienstleistung

¹ Bruhn (2008, S. 410) definiert Conjoint Measurement wie folgt: „(...), das analog der Vorgehensweise des Target Costing auf der Basis der Preisbereitschaft für unterschiedliche Leistungsvarianten Nutzenwerte auf einzelne Leistungskomponenten herunterbricht.“

sind, die Prozesse 2. Grades, welche die unterstützenden Aktivitäten mit nur mittelbarem Bezug zur Dienstleistung sind und schliesslich die Prozesse 3. Grades, welche kaum einen Bezug zur hergestellten Dienstleistung haben und eher der Funktionstüchtigkeit des ganzen Betriebes dienen. Die Prozesse 1. und 2. Grades können den konkreten Dienstleistungen direkt zugeordnet werden. Die Prozesse 1. Grades sind jedoch oft integrativer Art und damit sehr stark vom Kundeneinfluss abhängig. Deshalb sind sie nur schwer kalkulierbar und ein Vergleich zwischen den Zielkosten („Allowable Costs“) und den Standardkosten („Drifting Costs“) ist nur schwer möglich. Die Prozesse 3. Grades lassen sich in der kundenbezogenen Kostenkalkulation nur schwer verrechnen, da ein Nutzen für den Kunden schwer beurteilbar ist (Büttgen, 2006, S. 387). Um die Prozesskosten den einzelnen Kunden oder Dienstleistungen zurechnen zu können, ist eine vorausschauende Kostenkalkulation und -planung notwendig. Dazu muss die Kundenbeteiligung mit der dazugehörigen Kostenwirkung definierbar sein. Eine Lösung kann darin bestehen, Kostenbandbreiten oder Durchschnittskostenwerte, für die Prozesse, welche dem Kundeneinfluss unterliegen, zu ermitteln. Damit können Wahrscheinlichkeiten für die Prozesskostenausmasse geschätzt werden, mit denen wiederum ein gewichteter Mittelwert als Vergleichsbasis definiert werden kann (Büttgen, 2006, S. 387). Dieser Ansatz wird jedoch einer kundengerechten Kostenkalkulation nicht gerecht, da nur die Realisierung eines bestimmten Preises für eine gesamte Dienstleistung berechnet wird. Hierzu würde sich eine kundenindividuelle Durchführung von Target Costing empfehlen, das jedoch nur bei Kunden mit einem hohen Umsatzvolumen (Büttgen, 2006, S. 388).

3.4 Ansätze zur Zielkostenerreichung

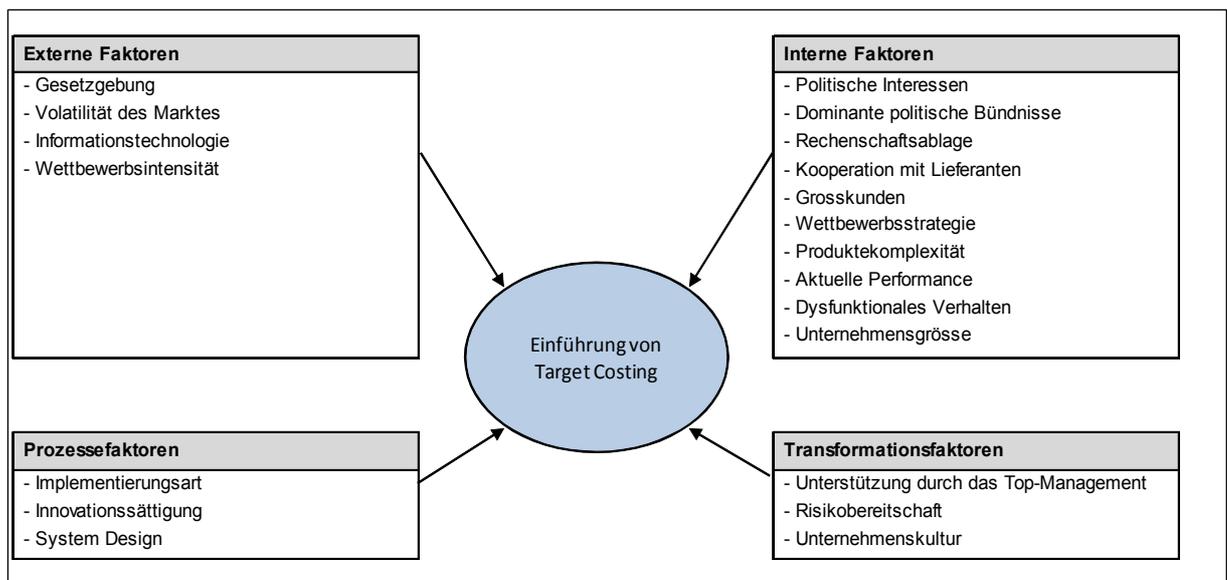
Aus der Gegenüberstellung der „Allowable Costs“ mit den „Drifting Costs“ resultiert in der Regel ein Anpassungsbedarf, welcher mit geeigneten Kostenbeeinflussungsmassnahmen erreicht werden soll. Hierbei ist die Berücksichtigung des Kundeneinflusses sehr wichtig, denn dadurch sind bestimmte Kostengrößen durch den Hersteller nur bedingt beeinflussbar und andererseits können „prozessbezogene Massnahmen zur Kostensenkung einen gegensätzlichen Effekt auf die kundenseitigen Beteiligungskosten und damit auch auf die Preisbereitschaft haben“ (Büttgen, 2006, S. 388). Massnahmen sollten deshalb in erster Linie dort ansetzen, wo die Kundenbeteiligung möglichst gering ist. Dies ist vor allem bei Prozessen 3. Grades der Fall, denn hier besteht kein Risiko der Erhöhung der Beteiligungskosten des Kunden (Sibbel und Hartmann, 2005, S. 78f.). Des Weiteren ist das Externalisierungspotential zu analysieren (Alternative Ausführung durch den Kunden), das bei den optionalen Anbieteraktivitäten ansetzt und die Kosten-Nutzen-Wirkung untersucht (Büttgen, 2006, S. 389). Bei integrativen Leistungsaktivitäten ist eine direkte Kostenbeeinflussung meistens nicht möglich, da ein Teil der Kosten durch den Kunden verursacht wird. Hier können idealerweise Instrumente eingesetzt werden, welche die Integrationsqualität des Kunden (z.B. Schulungs- oder Informationsmassnahmen) erhöhen oder eine Reduktion des Kundeneinflusses durch erhöhte Standardisierung der Aktivitäten auslösen (Büttgen, 2006, S. 389).

Dem gegenüber fördert die Prozesskostenrechnung die Kostentransparenz und trägt zur Identifikation der Kostentreiber bei. Somit kann die Prozesskostenrechnung die Voraussetzungen schaffen, damit kostensenkende Massnahmen zielgerichtet durchgeführt werden können. Aufgrund des zunehmenden Globalisierungsdruck hat der Einsatz von Target Costing in der

Dienstleistungsbranche zugenommen nachdem sie ursprünglich für die Industrie entwickelt worden war (Seidenschwarz, 2008, S. 618). Das Target Costing wird in den nächsten Jahren neben dem laufenden Rechnungswesen für bestehende Produkte und Dienstleistungen ein ebenbürtiges Gewicht erlangen (Horváth, 2009, S. 488).

4 Einflussfaktoren auf die Einführung eines neuen Management Performance Systems

Die Innovationsforschung stellte zahlreiche Modelle zur Verfügung, um die Einflussfaktoren auf die erfolgreiche Produkt-, Dienstleistungs- und Prozesseinführung zu untersuchen. Auf dieser Grundlage sollen die Einflussfaktoren auf die Einführung von Target Costing untersucht werden. Die Basis der nachfolgenden Untersuchung basiert auf dem Modell von Waggoner, Neely und Kennerly (1999, S. 53f.), die in ihrem Modell die Einflussfaktoren in vier Kategorien „Externe Einflussfaktoren“, „Interne Einflussfaktoren“, „Prozessfaktoren“ und Transformationsfaktoren“ einteilen. Das beschriebene Modell ist branchenneutral und nicht explizit auf die Dienstleistungsbranche ausgerichtet. Aus diesem Grund wird der Begriff Produkt verwendet und nicht



Dienstleistung. Das Modell beschreibt Einflussfaktoren auf die Veränderung von Performance Measurement Systemen. Performance Measurement System wird hier als Überbegriff für Controllingssysteme und -instrumente verstanden, welche im Zusammenhang mit einer unternehmensweiten Leistungsmessung stehen. Das Modell wurde mit weiteren Elementen von Himme (2009, S. 402f.) sowie Kennerley und Neely (2002, S. 1222f.) ergänzt. Die Abbildung 2 zeigt die Einflussfaktoren auf die Einführung von Target Costing auf.

Abbildung 2: Mögliche Einflussfaktoren

Es gibt zahlreiche Wechselwirkungen und Beziehungen, welche bei der Einführung eines Controllinginstrumentes eine Rolle spielen. Aus diesem Grund ist es sinnvoll, bei einer Analyse die internen, externen, prozessualen und transformationellen Faktoren zu kombinieren (Jazayeri und Scapens, 2008, S. 52; Waggoner et al.,

1999, S. 56). Zudem sind die Einflussfaktoren nach Land oder Branche unterschiedlich zu gewichten oder es ist eine andere Kombination der unterschiedlichen Faktoren relevant (Waggoner et al., 1999, S. 58). Nachfolgende sollen die Einflussfaktoren auf das Target Costing näher untersucht werden.

5 Charakteristika der Fallstudien

Das Ziel der Arbeit ist die Untersuchung der Einflussfaktoren auf die Einführung von Target Costing in der Dienstleistungsbranche. Deshalb wurden für die vorliegende Arbeit sieben Unternehmen aus der Dienstleistungsbranche ausgewählt. Qualitative Interviews sollen aufzeigen, welche Faktoren einen Einfluss darauf haben, dass das Target Costing eingeführt wird. Vier der sieben interviewten Unternehmen sind einzig in der Schweiz tätig. Die anderen drei Unternehmen sind auf dem Schweizer Markt tätig, gliedern sich jedoch in einer weltweiten bzw. im deutschsprachigen Raum vertretenen Organisation ein. Aufgrund ihrer autonomen Geschäftsführung repräsentieren sie dennoch die Verhältnisse des Schweizer Marktes. Da bei zunehmender Unternehmensgrösse der Einsatz von Controllinginstrumenten zunimmt (Schiller et al., 2008, S. 33), wurde bei der Auswahl der befragten Unternehmen ausserdem darauf geachtet, dass es sich um Grossunternehmen² handelt.

Die ausgewählten Unternehmen sind im Gesundheitswesen (drei Spitäler), in der Gastronomie und Hotellerie (zwei Unternehmen) sowie in der Wirtschaftsprüfung und -beratung (zwei Unternehmen) tätig. Diese Bereiche wurden ausgewählt, weil sie in jüngster Zeit einem verändernden Marktumfeld ausgesetzt sind. Der Gesundheitsbereich steht aufgrund der diagnosebezogene Fallpauschale (DRG)³ einem veränderten Marktumfeld gegenüber (SwissDRG, online). Die Gastronomie und Hotellerie hat mit der veränderten Wirtschaftslage, welche ein verändertes Kundenverhalten nach sich zieht und damit die Unternehmen unter (Preis-) Druck setzt, stark zu kämpfen (Staatssekretariat für Wirtschaft, 2010, S. 2f.). Auch die Wirtschaftsprüfung und -beratung leidet unter der veränderten Wirtschaftslage, sodass die Preise unter Druck geraten sind (Kanning, 2009; Metzger 2009; Speck, 2010). Diese Markteinflüsse lassen die Vermutung zu, dass Unternehmen aus diesen Branchen sich den veränderten Verhältnissen anpassen müssen und aufgrund dessen neue Controllinginstrumenten evaluieren oder bereits eingeführt haben.

Die Auswahl von jeweils mindestens zwei Interviewpartner aus verschiedenen Teilbranchen soll eine – im Rahmen dieser Arbeit – angemessene Breite und Tiefe garantieren und damit eine erhöhte Adäquanz sicherstellen. Zudem wird damit nebst der Bildung von abweichenden Fällen auch die Vergleichsgruppe gebildet (Lamnek, 2005, S. 192). Die Fallstudien sollen die Wirklichkeit abbilden, den Charakter des untersuchten Gegenstands bestimmen und die Übertragbarkeit auf ähnliche Fragen gewährleisten (Flick et al., 2007, S. 291). Um eine hohe Datenqualität zu erreichen wurden in erster Linie die Leiter Finanzen der einzelnen Unternehmen angeschrieben. Damit fand die Auswahl der Experten zielgerichtet

² Die Definition Grossunternehmen stützt sich auf die Definition des Schweizerischen Bundesamtes für Statistik, wonach Unternehmen mit mehr als 250 Beschäftigten zu den Grossunternehmen zählen.

³ DRG steht für „Diagnosis Related Groups“ oder Diagnosebezogene Fallkostenpauschalen. Bei diesem System wird jeder Spitalaufenthalt anhand von bestimmten Kriterien, wie Hauptdiagnose, Nebendiagnosen, Behandlungen und Schweregrad, einer Fallgruppe zugeordnet und pauschal vergütet. Das DRG ist im Krankenversicherungsgesetz verankert (Art. 49 KVG). Die schweizweite, tarifwirksame Einführung erfolgt am 1. Januar 2012 (SwissDRG, online).

und nicht nach dem Zufallsprinzip statt. Von sieben angeschriebenen Unternehmen erklärten sich alle zu einem Interview bereit.

6 Interpretation und Analyse der Ergebnisse

6.1 Target Costing in den untersuchten Unternehmen

6.1.1 Begriffliche Abgrenzung und Durchführung von Target Costing

Die Mehrheit der befragten Unternehmen werden durch die Vorgabe von finanzwirtschaftlichen Zielen (Kosten-, Margen- oder Umsatzziele) geführt. Steht die Leistung im Vordergrund, hängen die Kosten bei Dienstleistungen oft von den individuellen Kundenwünschen ab und sind vom Mitarbeitenden daher nur beschränkt steuerbar. Die Leistungen sind aufgrund variierender quantitativer und qualitativer Kundeneinflüsse kaum einheitlich definierbar (Sibbel und Hartmann, 2005, S. 78). Interessant ist der Unterschied, dass die beiden öffentlich rechtlichen Spitäler unterschiedliche Zielvorgaben machen, obwohl die beiden Unternehmen einen öffentlichen Auftrag haben. So führt ein Spital über Kostenvorgaben und das andere über Leistungsvorgaben. Das hängt vermutlich mit der unterschiedlichen Grundhaltung zu den Themen Anreizsysteme und erwünschte Verhaltensweisen zusammen. Für die befragten Unternehmen ist charakteristisch, dass Target Costing fließend eingeführt wurde. Target Costing wird sowohl bei neuen wie auch bei bestehenden Dienstleistungen durchgeführt. Ein Grossteil der Unternehmen führt kein vollständiges Target Costing durch, weshalb weniger Implementierungs- sowie Unterhaltsaufwand notwendig ist. So sind die Kostenfolgen von einem weniger ausgeprägten Target Costing-Ansatz geringer als in der Industrie, da Dienstleistungsmodifikationen zu einem späteren Zeitpunkt auch noch gut möglich sind. In der Gastronomie/ Hotellerie und Wirtschaftsprüfung lassen sich zudem Ansätze einer kundenindividuellen Durchführung von Target Costing ausmachen.

Bei den involvierten Mitarbeitenden in den Target Costing-Prozess ist auffallend, dass nur in den drei Spitälern die Controllingabteilung genannt wird. In den restlichen Unternehmen liegt die Verantwortung bei Nicht-Finanzmitarbeitern, welche sowohl im operativen wie auch strategischen Geschäft tätig sind. Das sind in der Luxushotellerie Mitarbeitende im Verkaufsbereich bis hin zur Geschäftsleitung und in der Wirtschaftsprüfung und -beratung insbesondere Directors und Partner. Dabei handelt es sich jeweils um Mitarbeitende, welche einen Einfluss auf die Verkaufspreisentscheidung haben. Das Know-How und die Erfahrung sind wichtige Faktoren, damit ein Wechsel bei der Zielkostenermittlung in einem Unternehmen möglich ist (Burns und Scapens, 2000, S. 17).

Fünf der sieben Unternehmen führen keine Prozesskostenrechnung durch. Damit wird in den Unternehmen kein Bezug zwischen dem Markt und den internen, gemeinkostenverursachenden Prozessen hergestellt. Offen ist auch, wie die Unternehmen ohne die Prozesskostenrechnung die Kostentransparenz fördern und die Kostentreiber identifizieren. Zwei Unternehmen haben eine Prozesskostenrechnung und vernetzen diese auch mit dem Target Costing. Zusätzlich setzen die befragten Unternehmen die Deckungsbeitragsrechnung, die Balanced Scorecard, die Kostenträgerrechnung und das Benchmarking ein. Den simultanen Einsatz mehrerer Controllinginstrumente bestätigen diverse Studien, wonach in den meisten Unternehmen zwei bis drei moderne

Kostenrechnungsinstrumente parallel eingesetzt werden (Arnaout, 2001, S. 295; Himme, 2009, S. 405; Schiller et al., 2008, S. 27). Gemäss Himme (2009, S. 405) wird Target Costing am meisten in Kombination mit Benchmarking eingesetzt. Das bestätigen auch die befragten Unternehmen.

6.1.2 Erwartungshaltung und Zukunftspotential

Die Unternehmen nennen als Erwartungshaltung die Erreichung von finanzwirtschaftlichen Zielen. Es zeigt sich also nur eine geringe Bandbreite von Erwartungshaltungen, wobei kostenorientierte Ziele dominieren. Diese Erkenntnis bestätigt diverse empirische Untersuchungen (Arnaout 2001, S. 292; Kajüter, 2005, S. 85; Schiller et al., 2008, S. 13; Shields, 1995, S. 156). F&E-bezogene Ziele sowie produktbezogene Ziele werden nicht genannt, sodass deren Bedeutung als gering eingestuft werden kann. Dieser Zusammenhang lässt sich allerdings nicht auf alle Teilbranchen übertragen, so haben beispielsweise in den Spitälern diese Faktoren eine grosse Bedeutung. Insbesondere die Unternehmen der Gastronomie und Hotellerie sowie der Wirtschaftsprüfung und -beratung bemerken, dass sie das Potential von Target Costing für standardisierte Dienstleistungen grösser einschätzen als für High-End respektive Luxusdienstleistungen. Standardisierte Dienstleistungen lassen sich besser messen und untereinander vergleichen. Zudem herrscht bei standardisierten Dienstleistungen eine grössere Markttransparenz, was die Preise unter Druck setzt und sich daher die Einführung von Target Costing anbietet. Das geringere Einsatzpotential von Target Costing bei High-End Dienstleistungen ist mit einem anderen Kostenbewusstsein verbunden; eine High-End Dienstleistung definiert sich nicht in erster Linie über den Preis, sondern über die Dienstleistungsqualität. Das bestätigt ein Unternehmen mit der Aussage: „Auf dem Luxusmarkt kann der Anbieter zudem besser den Preis bestimmen als wir.“ Bei den drei Spitälern spielt diese Unterscheidung zwischen Standarddienstleistungen und Luxusdienstleistungen keine Rolle. Gemäss deren Einschätzung wird sich Target Costing unabhängig davon mittel- bis langfristig in Spitälern durchsetzen. Externe Einflussfaktoren, insbesondere die Gesetzgebung, werden die Einführung von Target Costing stark beeinflussen.

6.2 Externe Einflussfaktoren

6.2.1 Gesetzgebung

Der Faktor Gesetzgebung hat branchenunabhängig einen grossen Einfluss auf die Einführung von Target Costing. Hierbei spielen insbesondere die Einführung der DRGs und die VLK⁴ bei Spitälern eine wichtige Rolle. In den Branchen Gastronomie und Hotellerie sowie Wirtschaftsprüfung und -beratung haben gesetzliche Vorgaben einen kostentreibenden Effekt auf die Dienstleistungserstellung (z.B. die Lebensmittelhygienevorschriften und die Deklarationspflicht in der Gastronomie und Hotellerie sowie das Revisionsaufsichtsgesetz in der Wirtschaftsprüfung und -beratung). Für die befragten Unternehmen ist Target Costing das richtige Controllinginstrument, um unter den gegebenen Rahmenbedingungen erfolgreich wirtschaften zu können.

⁴ Verordnung über die Kostenermittlung und Leistungserfassung durch Spitälern, Geburtshäuser und Pflegeheime in der Krankenversicherung

6.2.2 Volatilität

Unter Volatilität wird die Dynamik des Unternehmensumfeldes verstanden. Das bezieht sich auf die Häufigkeit und Schnelligkeit von Veränderungen in der Kunden- und Preisstruktur, wie auch bei der Produkt- und Fertigungstechnologie (Kajüter, 2005, S. 84). Eine hohe Dynamik erfordert eine häufigere Anpassung der unternehmensinternen und unternehmensübergreifenden Prozesse. Die Marktvolatilität ist in der Gastronomie und Hotellerie sowie der Wirtschaftsprüfung und

-beratung sehr stark ausgeprägt. Aus der Gastronomie und Hotellerie stammt folgende Aussage: „Die Auslastungssensibilität eines Luxushotels kann man nicht durch ein Target Costing auffangen (sehr hoher Fixkostenanteil). Zudem hängt der Luxusmarkt viel stärker vom Markt ab (hohe Volatilität) und dann nützt das Target Costing nichts mehr“. Bei hoher Volatilität wird folglich Target Costing nur sehr begrenzt eingesetzt. Die drei Spitäler befinden sich im Vergleich zu den anderen Unternehmen in einem stabilen, stark regulierten Markt und verneinen aus diesem Grund den Einfluss der Volatilität auf das Target Costing. Mit der freien Spitalwahl ab 2012 kann aber davon ausgegangen werden, dass sich die Volatilität der Kundenstruktur verändert, nicht aber die Volatilität der Preisstruktur.

6.2.3 Informationstechnologie

Die Informationstechnologie (IT) hat als einziger Faktor bei keinem Unternehmen einen Einfluss auf die Einführung von Target Costing. Sie wird von den Unternehmen jedoch als wichtige Voraussetzung für die Durchführung von Target Costing betrachtet. Aus den Interviews ist hingegen nicht klar hervorgegangen, ob mit der IT ebenfalls verbesserte Produktionsmethoden und damit eine verbesserte Ressourcenplanung erreicht werden kann. Die vorhandene IT ermöglicht aber eine schnellere und vernetztere Arbeitsweise, was sicher auch die Intensität der Kostenrechnung erhöht. Der geringe direkte Einfluss der IT kann damit begründet werden, dass die IT in den letzten Jahren auf einem konstant hohen Niveau bewegt und in der Dienstleistungsbranche grundsätzlich einen unterstützenden Charakter besitzt.

6.2.4 Wettbewerbsintensität

Eine steigende Wettbewerbsintensität ist eine weitere Einflussgrösse, um Target Costing einzuführen, denn sie kann zugleich die Erträge mindern und die Kosten erhöhen (Franz und Kajüter, 2002, S. 460). So betreiben Unternehmen in einem intensiven Wettbewerbsumfeld ein intensiveres Controlling (Cooper und Slagmulder, 1997, S. 167; Himme, 2009, S. 403; Kim et al. 2002, S. 607f; KPMG, 2007, S. 4; Stirzel und Zeibig, 2009, S. 325). Es besteht zudem ein Zusammenhang zwischen der Konjunktur und der Wettbewerbsintensität: Ein positives konjunkturelles Umfeld im Zusammenhang mit steigenden Umsätzen hat einen negativen Einfluss auf die Kostendisziplin (KPMG, 2007, S. 4). Die Hochkonjunktur ist – im Zusammenspiel mit den einhergehenden steigenden Nachfrage nach High-End Produkten – einer der „natürlichen Feinde“ von Target Costing (Seidenschwarz, 2008, S. 618). Alle Unternehmen bestätigen, dass sie aufgrund der Wirtschaftskrise in den letzten Jahren genauer auf die Kosten achten mussten und deshalb Target Costing einführten. Der wirtschaftliche Abschwung hat eine Überkapazität im Markt hinterlassen, die zu einem erhöhten Wettbewerb führt, was wiederum die Preise unter Druck setzt. Wie die Ergebnisse zeigen, ist

die Wettbewerbsintensität ein sehr wichtiger Einflussfaktor, wenn nicht sogar einer der wichtigsten Faktoren. Kritisch betrachtet widerspricht dieser Zusammenhang jedoch dem Ansatz eines proaktiven Kostenmanagement, welches eine antizipative, kontinuierliche und auf das gesamte Unternehmen ausgerichtete Kostengestaltung anstrebt (Himme, 2009, S. 403). Mit diesem reaktiven Verhalten vergeben die Unternehmen die Chance, ihren Handlungsspielraum frühzeitig optimal ausnützen zu können.

Zusammenfassend kann bestätigt werden, dass die externen Faktoren einen Einfluss auf die Einführung von Target Costing haben. Insbesondere die beiden Faktoren Gesetzgebung und Wettbewerbsintensität haben (unabhängig von der Teilbranche) einen grossen Einfluss auf die Einführung. Betrachtet man die Ergebnisse nach Teilbranchen, so haben die externen Faktoren mehrheitlich bei den Gastronomie und Hotellerie sowie bei der Wirtschaftsprüfung und -beratung einen grossen Einfluss. Bei den Spitälern ist der Einfluss etwas geringer.

6.3 Interne Einflussfaktoren

6.3.1 Politische Interessen und dominante Interessensgruppen

Mitarbeitende können die Controllingsysteme institutionalisieren, um ihre Interessen durchzusetzen. Die Ergebnisse zeigen, dass politische Dimensionen keine Rolle bei der Einführung von Target Costing spielen. Die Unternehmensgrösse verhindert, dass Einzelpersonen eine zu grosse Macht haben, um das Controllingssystem nach ihren Wünschen beeinflussen zu können. Da die meisten untersuchten Unternehmen ein kostenbasiertes Anreizsystem haben, sind die Mitarbeitenden an adäquaten Controllingsystem interessiert und sehen darin einen persönlichen Nutzen. In sechs der sieben Unternehmen konnte das Target Costing ohne grossen Widerstand eingeführt werden. Interessant ist zudem, dass alle Unternehmen, welche über finanzwirtschaftliche Zielvorgaben führen, den Einfluss der politischen Dimension auf das Target Costing verneinen. Unternehmenspolitische Interessensdurchsetzung einzelner im Sinne eines Stuserhalts oder einer verbesserten Kontrolle über die Arbeit sowie Arbeitsplanung konnte in den Untersuchungen nicht festgestellt werden. Vier der sieben Unternehmen bejahen den Einfluss dominanter Interessensgruppen auf die Einführung von Target Costing. Das Verhalten von rivalisierenden Interessensgruppen wurde insbesondere in den öffentlich rechtlichen Spitälern beobachtet. So sind zwischen der Finanzabteilung und den Ärzten Differenzen bezüglich der Wichtigkeit von finanziellen Fragestellungen auszumachen. Die beiden in der Wirtschaftsprüfung und -beratung tätigen Unternehmen sehen keinen Einfluss dominanter Interessensgruppen auf das Target Costing. Laut Aussage eines Unternehmens „hat die Geschäftsleitung Interesse daran, dass wir gut kalkulieren, aber wir initiieren das Target Costing nicht direkt.“ Flache Hierarchien verhindern den Einfluss dominanter Interessensgruppen und können auf den ersten internen Einflussfaktor politische Dimensionen übertragen werden.

6.3.2 Rechenschaftsablage

Neue Controllingsysteme können ebenfalls als Rechenschaftsablage gegenüber internen wie auch externen Akteuren dienen. Diese Rechenschaftsablage sichert die eigene Position. Die beiden Spitälern haben eine Rechenschaftsablage gegenüber der Öffentlichkeit aufgrund des öffentlichen Leistungsauftrages wie

auch die regulatorischen Vorgaben. Target Costing wird hier als Mittel eingesetzt, um die finanzwirtschaftlichen Ziele erreichen zu können. Im Gegensatz dazu verwenden die beiden in der Wirtschaftsprüfung und -beratung tätigen Unternehmen Target Costing nur als Rechenschaftsablage gegenüber internen Anspruchsgruppen.

6.3.3 Kooperation mit Lieferanten

Im Zusammenhang mit Lieferantenkooperationen kann eine langjährige und enge Partnerschaft ein unternehmensübergreifendes Controlling beeinflussen (Cooper und Slagmulder, 1997, S. 181f.). Die unternehmensübergreifende Kostenoptimierung wird in Industrieunternehmen intensiver praktiziert als im Dienstleistungssektor (Kajüter, 2005, S. 90; Himme, 2009, S. 404). Es gibt ein grösseres Interesse an den der Wertschöpfungskette vorgelagerten Unternehmen, da Kosteneinsparungen dort in der Regel zwischen Lieferant und Hersteller geteilt werden und die Kostenanteile von Material höher sind (Kajüter, 2005, S. 90). Im Dienstleistungssektor werden Prozesse hingegen meistens abnehmerseitig optimiert. Die Kooperation mit Lieferanten wird nur von einem Unternehmen als Einflussfaktor bestätigt. Mit einer Ausnahme haben alle Unternehmen eine geringe Verhandlungsmacht gegenüber ihren Lieferanten. Es lässt sich bestätigen, dass diese Unternehmen, die Preise der Lieferanten als unveränderbare Zielkosten übernehmen müssen. Sie führen Target Costing durch, um unter den gegebenen Vorgaben erfolgreich wirtschaften zu können, nicht aber um Zielkosten an die Lieferanten weitergeben zu können. Die in der Wirtschaftsprüfung und -beratung tätigen Unternehmen betrachten die Lieferantenpreise nicht als Kostentreiber. Das lässt sich darauf zurückzuführen, dass in ihrer Branche keine Produkte weiterverarbeitet oder direkt dem Kunden weiterverkauft werden. Die Leistungserstellung basiert in erster Linie auf dem Humankapital, welches in dieser Branche einer der Hauptkostentreiber darstellt. Gesamthaft lässt sich sagen, dass in allen befragten Unternehmen die Kostenoptimierung vor allem abnehmerseitig vorgenommen wird und es keine Hinweise darauf gibt, dass ein unternehmensübergreifendes Controlling stattfindet.

6.3.4 Grosskunden

Mit Grosskunden sind diejenigen Kunden gemeint, welche ein im Verhältnis zum Gesamtumsatz verhältnismässig grosses Umsatzvolumen ausmachen (Cooper und Slagmulder, 1997, S. 183). Bei geringer Verhandlungsmacht herrscht grosser Druck auf den Verkäufer und seiner Zielkostenplanung. Die Mehrheit der Unternehmen bejaht den Einfluss von Grosskunden auf die Einführung von Target Costing. Diese Unternehmen befinden sich in einem Umfeld mit starker Wettbewerbsintensität. Für das in der Hotellerie tätige Luxusunternehmen sind Grosskunden insbesondere Anlassveranstalter, die mit einer klaren Budgetvorstellung an das Unternehmen herantreten. Der Grossteil der Geschäftstätigkeit machen jedoch Individualkunden mit einem hohen Bedürfnis an Luxus aus. In diesem Bereich besitzt das Unternehmen die Marktmacht und das Target Costing kommt aus diesem Grund nicht zur Anwendung.

6.3.5 Wettbewerbsstrategie

In Abhängigkeit von der verfolgten Wettbewerbsstrategie wählen Unternehmen die Controllinginstrumente aus (Kajüter, 2005, S. 79f.). Unternehmen mit einer

Differenzierungsstrategie setzen wesentlich mehr Instrumente ein, als solche mit einer Kostenführerschaft. Kostenführer konzentrieren sich auf weniger Instrumente, weil sie die Kosten der Implementierung und laufende Anwendung einer Methode möglichst tief halten wollen. Zudem dürfte bei ihnen schon ein erhöhtes Kostenbewusstsein vorhanden sein, wo hingegen die Mitarbeitenden einer Differenzierungsstrategie zuerst auf die Differenzierungskosten aufmerksam gemacht werden müssen (Himme, 2009, S. 27). Die Mehrheit der Unternehmen (vier von sieben) verneint den Einfluss der Wettbewerbsstrategie auf die Einführung von Target Costing. Die Spitäler, das in der Systemgastronomie tätige Unternehmen und die Unternehmen aus der Wirtschaftsprüfung und -beratung befinden sich in einem Konfrontationsmarkt. Für die Unternehmen nützt das Target Costing nichts, um ihre Wettbewerbsstrategie umzusetzen. Dies im Gegensatz zur Theorie, wonach sie unter diesen Marktbedingungen von einem Target Costing profitieren sollten. Das liegt daran, dass alle drei Unternehmen eine Qualitätsstrategie verfolgen und diese unabhängig davon, ob sie sich in einem Konfrontationsmarkt befinden oder nicht, auch durchsetzen können. Die anderen Unternehmen, welche alle keine Qualitätsstrategie verfolgen, profitieren im Umfeld des Konfrontationsmarktes vom Target Costing. Es kann nicht nachgewiesen werden, dass ein Unternehmen in einem intensiveren Wettbewerbsumfeld von Target Costing profitiert. Eine hohe Wettbewerbsintensität bedeutet auch nicht automatisch die Umsetzung einer Kostenführerschaftstrategie. So kann ein Unternehmen, dessen erhöhte Wettbewerbsintensität die Einführung von Target Costing positiv beeinflusst, gleichzeitig eine Qualitätsführerschaft verfolgen und den Einfluss der Wettbewerbsstrategie verneinen. Da keines der Unternehmen sich in einem Umfeld von geringer Wettbewerbsintensität befindet, kann der Einfluss einer geringen Wettbewerbsintensität kombiniert mit der Kostenführerschafts- und Differenzierungsstrategie auf die Einführung von Target Costing nicht nachgewiesen werden.

6.4 Dienstleistungskomplexität

Eine zunehmende Produktkomplexität wirkt kostentreibend und fördert den Einsatz von Target Costing, um Massnahmen zur Kostensenkung anzuregen (Kajüter, 2005, S. 94). Fünf der sieben Unternehmen bejahen den Einfluss der Dienstleistungskomplexität auf die Einführung von Target Costing. Aus den Ergebnissen ist deutlich ersichtlich, dass diejenigen Unternehmen (zwei Spitäler), welche den Einfluss bejahen, auch eine hohe Dienstleistungskomplexität aufweisen. Target Costing soll in diesen Unternehmen die Komplexität reduzieren, beispielsweise mit einer Dienstleistungskostenrechnung auf aggregierter Stufe. Nicht eindeutig ist, inwiefern die Komplexität kostentreibend wirkt und sich durch Target Costing die Kostentreiber identifizieren lassen. Das in der Luxushotellerie tätige Unternehmen weist darauf hin, dass gewisse Dienstleistungen zum Standardangebot gehören und deren Rentabilität eine sekundäre Rolle spielt. Target Costing macht daher bei solchen Dienstleistungen keinen Sinn. Interessant ist zudem auch die Definition der Dienstleistungen von den zwei oben genannten Spitälern. Für das eine Spital ist der Kunde eine Einzelanfertigung, für das andere Spital hingegen ist der Kunde eine Massenabfertigung. Diese Differenz lässt sich vermutlich auf die unterschiedliche Positionierung und Denkhaltung der Spitäler zurückführen. So hat das Privatspital viel mehr privatversicherte Patienten, welche für eine Dienstleistung mehr bezahlen und daher einen persönlicheren Service erwarten als in einem öffentlich rechtlichen Spital.

6.4.1 Aktuelle Performance

Die aktuelle (finanzielle) Performance hat einen starken Einfluss auf die Implementierung einer Kostenrechnung (Kennerly und Neely, 2002, S. 1227). Eine neue Kostenrechnung benötigt oftmals mehr Ressourcen und wird nur eingeführt, wenn daraus ein Mehrwert generiert wird (Waggoner et al., 1999, S. 57). Für sechs der sieben Unternehmen ist die aktuelle Performance ein wichtiger Einflussfaktor hinsichtlich der Einführung von Target Costing. Die aktuelle Performance hängt sehr stark mit der Wettbewerbsintensität zusammen. Mit einer Ausnahme bejahen alle Unternehmen die aktuelle Performance und die Wettbewerbsintensität als Einflussfaktor. Eine schlechtere Performance aufgrund einer verstärkten Wettbewerbsintensität äussert sich bei vier Unternehmen in tieferen Margen. Das war der Auslöser, um Target Costing einzuführen. Zwei Unternehmen erwarten zukünftig eine schlechtere Performance und streben deshalb ein proaktives Kostenmanagement an. Anhand der Aussagen lässt sich die Theorie bestätigen, wonach bei einem eher schwierigen konjunkturellen Umfeld der Fokus auf den Kosten liegt und gezielt Kostenrechnungsinstrumente eingesetzt werden.

6.4.2 Dysfunktionales Verhalten

Je intensiver die eigene Kostensituation und diejenige der Lieferanten analysiert wird, desto mehr wird das Kostenbewusstsein der Mitarbeitenden gestärkt (Kajüter, 2005, S. 96). Das Target Costing kann somit als wichtiger Erfolgsfaktor betrachtet werden, um kostenorientiertes Handeln bei den Mitarbeitenden zu fördern (Büttgen, 2006, S. 379; Himme, 2009, S. 404). Dysfunktionales Verhalten hat nur bei zwei Unternehmen einen Einfluss, um das Kostenbewusstsein der Mitarbeitenden stärken. Bei den in der Gastronomie und Hotellerie tätigen Unternehmen ist das dysfunktionale Verhalten in Form von fehlendem Kostenbewusstsein vorhanden. Es fehlt das finanzwirtschaftliche Denken und Know-How bei vielen Mitarbeitenden. Bei den in der Wirtschaftsprüfung und -beratung tätigen Unternehmen finden sich hingegen viele gut ausgebildete Mitarbeitende mit einem betriebswirtschaftlichen Hintergrund. Das könnte ein Indiz dafür sein, dass das Kostenbewusstsein in den Unternehmen grösser ist und der Einflussfaktor keine Rolle spielt.

6.3.9. Unternehmensgrösse

Die Unternehmensgrösse kann ebenfalls einen Einfluss auf die Einführung von Target Costing haben. So sind grössere Unternehmen eher in der Lage die Ressourcen dafür bereitzustellen (Kajüter, 2005, S. 88). Eine Unternehmensgrösse von mehr als 5'000 Mitarbeitenden hat einen positiven Einfluss auf die Einführung von Target Costing (Kajüter, 2005, S. 140; Schiller et al., 2008, S. 33). Da die befragten Grossunternehmen Target Costing einsetzen, lassen sich die Ergebnisse aus der Theorie anhand der untersuchten Unternehmen bestätigen.

Abschliessend kann die aufgestellte These bestätigt werden, dass die internen Faktoren einen Einfluss auf die Einführung von Target Costing haben. Insbesondere die beiden Faktoren Grosskunden und Aktuelle Performance sind von grosser Bedeutung. Des Weiteren haben auch die beiden Faktoren dominante Interessensgruppen und Rechenschaftsablage einen Einfluss. Die Faktoren politische Dimension, Kooperation mit Lieferanten, Wettbewerbsstrategie,

Dienstleistungskomplexität und dysfunktionales Verhalten haben nur einen geringen bis keinen Einfluss auf die Einführung von Target Costing. Betrachtet man die Ergebnisse nach Teilbranchen, so haben die internen Faktoren mehrheitlich bei den Spitälern einen grossen Einfluss. Bei den anderen beiden Teilbranchen ist der Einfluss wesentlich geringer.

6.5 Prozessfaktoren

6.5.1 Implementierungsart

In Unternehmen ist der Top-Down-Ansatz zur Implementierung von Target Costing weit verbreitet (Arnaout, 2001, S. 298). Fünf der sieben befragten Unternehmen betrachten die Implementierungsart als begünstigenden Faktor. Ist die Implementierung stark institutionalisiert, wird die Implementierungsart als begünstigenden Faktor wahrgenommen. Zwei Unternehmen verneinen den Einfluss der Implementierungsart auf die Einführung von Target Costing. Die beiden Unternehmen haben in diesem Zusammenhang den Einflussfaktor dysfunktionales Verhalten hervorgehoben, da das Kostenbewusstsein der Mitarbeitenden gering ausgeprägt ist.

6.5.2 Innovationssättigung

Unternehmen mit einem hohen Innovationsgrad sind mit steigenden Kosten konfrontiert und können weniger auf historische Kostendaten zurückgreifen (Cooper und Slagmulder, 1997, S. 177). Zudem ist es schwierig, die durch den Einsatz neuer Technologien und den Einbezug neuer Lieferanten entstehenden Kosten abzuschätzen (Cooper und Slagmulder, 1997, S. 186). Sechs Unternehmen bejahen den Einfluss der Innovationssättigung auf die Einführung von Target Costing. Die These von Cooper und Slagmulder (1997, S. 177), dass bei einem hohen Produktinnovationsgrad Target Costing von geringerem Nutzen ist, lässt sich bestätigen. Einschränkend ist anzumerken, dass sich diese These auf den Industriesektor bezieht, in dem eine Innovation insbesondere in der Forschungs- und Entwicklungszeit mit mehr finanziellen Risiken verbunden ist. Zudem sind bei Produktinnovationen im Industriesektor seltener Marktpreise gegeben. Dagegen ist bei Dienstleistungen oftmals ein Marktpreis vorgegeben. Das ist insbesondere bei den Spitälern mit der Einführung der DRGs der Fall. Aber auch bei dem in der Systemgastronomie tätigen Unternehmen sind die Marktpreise gegeben. Bei den Spitälern ist auffallend, dass die Dienstleistungsinnovationstätigkeit einen hohen Einfluss auf die Einführung von Target Costing hat. Der Einfluss von neuen Technologien und neuen Lieferanten scheint in diesem Zusammenhang nicht gegen die Einführung von Target Costing zu sprechen. Die Wirtschaftsberatung argumentiert, dass es sich bei ihren Dienstleistungen um Commodities handelt. Diese sind einem starken Wettbewerb ausgesetzt, sodass Target Costing von hohem Nutzen ist.

6.5.3 System Design

Das Target Costing muss für eine dauerhafte Anwendung instrumental und institutionell in das Controllingsystem eingebunden sein (Arnaout, 2001, S. 298). Alle Unternehmen bejahen das System Design als begünstigenden Faktor für die Einführung von Target Costing. Aufgrund der Antworten im Zusammenhang mit der Informationstechnologie sowie Innovationssättigung kann davon ausgegangen

werden, dass die Systeme für eine erfolgreiche Implementierung und Integration vorhanden sind. Mit dieser IT-Infrastruktur können die nötigen Daten für Reporting und Analyse gewonnen werden.

Abschliessend kann bestätigt werden, dass die Prozessfaktoren einen Einfluss auf die Einführung von Target Costing haben. Dabei haben alle Faktoren (Implementierungsart, Innovationssättigung und System Design) einen ähnlich hohen Einfluss auf die Einführung von Target Costing. Allerdings stellen die Prozessfaktoren für die Unternehmen keine auslösenden Faktoren dar. Die Prozessfaktoren haben unterstützenden Charakter, welche die Einführung begünstigen und keinen direkten Einfluss auf die Einführungsentscheidung haben. Betrachtet man die Ergebnisse nach Teilbranchen, so haben die Prozessfaktoren bei allen Teilbranchen einen grossen Einfluss.

6.6 Transformationsfaktoren

6.6.1 Unterstützung durch das Top-Management

In einer Unternehmung werden die Mitarbeitenden einen Systemwechsel seriös nehmen, wenn deren Top-Management diesen unterstützt und vorlebt (Hammer, 1990, S. 112; Arnaout, 2001, S. 298). Ein reines „Bottom-Up-Empowerment“ durch die Mitarbeitenden führt alleine nicht zu einer erfolgreichen Implementierung des Target Costings. Sechs der sieben Unternehmen bejahen den Einfluss auf die Einführung von Target Costing. Die Unterstützung durch das Top-Management ist in der Wirtschaftsprüfung und -beratung, Gastronomie und Hotellerie sehr hoch. Dies ist insbesondere in der Wirtschaftsprüfung auf die Homogenität der Mitarbeitenden und auf das geringe Hierarchiegefälle zurückzuführen. So haben die Mitarbeitenden den gleichen Hintergrund (wie z.B. Ausbildung), was das Verständnis für die gemeinsame Zielsetzung und deren Umsetzung ermöglicht.

6.6.2 Risikobereitschaft

Die Risikobereitschaft hängt davon ab, was die Mitglieder eines Unternehmens bei einer Änderung des Controllingsystems gewinnen oder verlieren. Eine zu starke Loyalität gegenüber bestehenden, etablierten Denk- und Arbeitsweisen erschwert einen Wechsel des Controllingsystems (Burns und Scapens, 2000, S. 17). Eine knappe Mehrheit der Unternehmen (vier von sieben) verneint den Einfluss der Risikobereitschaft auf die Einführung von Target Costing. Sie schätzen sich als nicht extrem risikofreudig ein, bezeichnen sich jedoch auch nicht als extrem risikoavers. Unabhängig davon, ob ein Unternehmen den Einfluss bejaht oder nicht, zeigt sich, dass die Risikobereitschaft stark von einem potentiellen Nutzen der Mitarbeitenden abhängt. Das heisst, die Mitarbeitenden sind umso risikofreudiger, je mehr sie einen Nutzen darin sehen (Waggoner et al., 1999, S. 58). Die in der Wirtschaftsprüfung und -beratung tätigen Unternehmen sind sich als einzige Teilbranche einig, dass die Risikobereitschaft keinen Einfluss auf die Einführung von Target Costing hat. Der Markt zwingt die Unternehmen zu Veränderungen und nicht die Risikofreudigkeit an sich. Die Unternehmen fördern durch ihre Offenheit die Verbesserung des Bestehenden und geben damit den Mitarbeitern die Möglichkeit, Risiken wo nötig und sinnvoll, eingehen zu können.

6.6.3 Unternehmenskultur

Wenn die Unternehmenskultur die Risikobereitschaft und die Innovationsfähigkeit fördert, erhöht dies die Wahrscheinlichkeit eines Wechsels des Controllinginstrumentes (Waggoner et al., 1999, S. 58). Eine Unternehmenskultur, in welcher die Arbeit von ausführenden Mitarbeitenden wichtiger angesehen wird als diejenige von überwachenden Mitarbeitenden, schafft die Voraussetzung für einen Wechsel (Hammer, 1990, S. 112). Zudem schafft eine Kultur des Kostenbewusstseins einen eindeutigen Wettbewerbsvorteil (KPMG, 2007, S. 6). Diese beinhaltet Anreize zur Vermeidung von Verschwendung mit einem Weitblick in die Zukunft, sodass die Unternehmung sich auch in guten Zeiten auf die Kosten fokussiert. Die Unternehmenskultur wird von der Mehrheit der Unternehmen als wichtiger Einflussfaktor bejaht. Grundsätzlich kann die Theorie anhand der Interviews bestätigt werden, wonach eine Unternehmenskultur, welche die Effektivität der Performancemessung erhöhen will, die Einführung eines neuen Kostenrechnungsinstrumentes begünstigt (Kennerly und Neely, 2002, S. 1240). Abschliessend kann bestätigt werden, dass die Transformationsfaktoren einen Einfluss auf die Einführung von Target Costing haben. Dabei haben vor allem die beiden Faktoren Unterstützung durch das Top-Management und Unternehmenskultur einen starken Einfluss. Die Risikobereitschaft ist für die Mehrheit der Unternehmen kein relevanter Faktor. Analog zu den Prozessfaktoren ist ebenfalls wichtig, dass die Transformationsfaktoren für die Unternehmen unterstützende Faktoren darstellen, welche die Einführung begünstigen aber keinen direkten Einfluss auf die Einführungsentscheidung haben. Betrachtet man die Ergebnisse nach Teilbranchen, so haben die Transformationsfaktoren bei den Teilbranchen Gastronomie und Hotellerie sowie Wirtschaftsprüfung und -beratung einen grossen Einfluss. Bei den Spitälern ist der Einfluss des Faktors etwas geringer.

7 Fazit und Ausblick

Anhand von sieben Fallstudien bei Schweizer Unternehmen konnte mit dieser Arbeit aufgezeigt werden, welche Faktoren einen Einfluss auf die Einführung von Target Costing in der Dienstleistungsbranche haben. Insbesondere die externen Einflussfaktoren Gesetzgebung und Wettbewerbsintensität sind für die Einführung von Target Costing relevant. Wie die Unternehmen festhalten, setzt der Markt aufgrund verschärfter Wettbewerbsintensität die Kostenstruktur der Unternehmen unter Druck, sodass Target Costing als passendes Instrument angesehen wird. Unklar ist hingegen, ob Target Costing bei verbesserter Wirtschaftslage wieder an Bedeutung verliert, worauf einzelne Hinweise in den Interviews hindeuten. Die einflussreichsten internen Faktoren sind die Grosskunden und die Aktuelle Performance. Die beiden Faktoren hängen sehr stark mit dem externen Umfeld (Wettbewerbsintensität) zusammen. Stark nach innen gerichtete Faktoren wie politische Dimensionen, Dienstleistungskomplexität und dysfunktionales Verhalten spielen eine untergeordnete Rolle. Aus diesem Grund kann davon ausgegangen werden, dass Target Costing bisher in der Schweiz in der Dienstleistungsbranche nicht aufgrund von internen Gründen wenig eingesetzt wurde. Die Prozessfaktoren (Implementierungsart, Innovationssättigung, System Design) werden alle als gleich wichtig bewertet, wo hingegen bei den Transformationsfaktoren die Top-Management-Unterstützung sowie die Unternehmenskultur am einflussreichsten sind. Allerdings sehen die Unternehmen die Prozess- und Transformationsfaktoren

nicht als auslösendes Moment, sondern eher als begünstigende Voraussetzung für eine Einführung. Nebst den externen Einflussfaktoren spielen die internen, prozessualen und transformationellen Faktoren eine untergeordnete Rolle.

Daneben ist immer der spezifische Kontext wichtig, in dem sich ein Unternehmen befindet (Burns und Scapens, 2000, S. 17). Die Studie hat gezeigt, dass innerhalb der Dienstleistungsbranche unterschiedliche Strukturen bestehen, welche unter anderem auch die Einführung von Target Costing beeinflussen. So beispielsweise die flache Hierarchie in der Wirtschaftsprüfung und -beratung, das fehlende Kostenbewusstsein in der Gastronomie und Hotellerie sowie die Unternehmenskultur in den öffentlich rechtlichen Spitälern. Abschliessend ist festzuhalten, dass die vorliegende qualitative Analyse eine subjektive Momentaufnahme von Expertenmeinungen widerspiegelt. Die geringe Fallzahl und die teils subjektiv gewählten Teilbranchen schränken die Repräsentativität der Aussage ein.

Anhang

Interviewauswertung: Gesamtübersicht über den Einfluss der einzelnen Faktoren

| Externe Faktoren | Einfluss (Total) | | davon im Gesundheitswesen (Spitäler) | | davon in der Gastronomie/Hotellerie | | davon in der Wirtschaftsprüfung/-beratung | |
|-------------------------|------------------|-----------------|--------------------------------------|-----------------|-------------------------------------|-----------------|---|-----------------|
| | | | Total 3 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | |
| | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden |
| Gesetzgebung | 6 | 1 | 3 | | 1 | 1 | 2 | |
| Volatilität des Marktes | 4 | 3 | | 3 | 2 | | 2 | |
| Informationstechnologie | 0 | 7 | | 3 | | 2 | | 2 |
| Wettbewerbsintensität | 7 | 0 | 3 | | 2 | | 2 | |
| Total | 17 | 11 | 6 | 6 | 5 | 3 | 6 | 2 |

| Interne Faktoren | Einfluss (Total) | | davon im Gesundheitswesen (Spitäler) | | davon in der Gastronomie/Hotellerie | | davon in der Wirtschaftsprüfung/-beratung | |
|-----------------------------|------------------|-----------------|--------------------------------------|-----------------|-------------------------------------|-----------------|---|-----------------|
| | | | Total 3 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | |
| | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden |
| Politische Interessen | 0 | 7 | | 3 | | 2 | | 2 |
| Dominante polit. Bündnisse | 4 | 3 | 2 | 1 | 2 | | | 2 |
| Rechenschaftsablage | 4 | 3 | 2 | 1 | | 2 | 2 | |
| Kooperation mit Lieferanten | 1 | 6 | 1 | 2 | | 2 | | 2 |
| Grosskunden | 5 | 2 | 2 | 1 | 2 | | 1 | 1 |
| Wettbewerbsstrategie | 3 | 4 | 2 | 1 | 1 | 1 | | 2 |
| Dienstleistungskomplexität | 2 | 5 | 2 | 1 | | 2 | | 2 |
| Aktuelle Performance | 6 | 1 | 3 | | 1 | 1 | 2 | |
| Dysfunktionales Verhalten | 2 | 5 | 1 | 2 | 1 | 1 | | 2 |
| Total | 27 | 36 | 15 | 12 | 7 | 11 | 5 | 13 |

| Prozessfaktoren | Einfluss (Total) | | davon im Gesundheitswesen (Spitäler) | | davon in der Gastronomie/Hotellerie | | davon in der Wirtschaftsprüfung/-beratung | |
|----------------------|------------------|-----------------|--------------------------------------|-----------------|-------------------------------------|-----------------|---|-----------------|
| | | | Total 3 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | |
| | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden |
| Implementierungsart | 5 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | |
| Innovationssättigung | 6 | 1 | 3 | | 1 | 1 | 2 | |
| System Design | 7 | 0 | 3 | | 2 | | 2 | |
| Total | 18 | 3 | 8 | 1 | 4 | 2 | 6 | 0 |

| Transformationsfaktoren | Einfluss (Total) | | davon im Gesundheitswesen (Spitäler) | | davon in der Gastronomie/Hotellerie | | davon in der Wirtschaftsprüfung/-beratung | |
|------------------------------|------------------|-----------------|--------------------------------------|-----------------|-------------------------------------|-----------------|---|-----------------|
| | | | Total 3 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | | Total 2 Unternehmen | |
| | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden | vorhanden | nicht vorhanden |
| Top-Management Unterstützung | 6 | 1 | 2 | 1 | 2 | | 2 | |
| Risikobereitschaft | 3 | 4 | 2 | 1 | 1 | 1 | | 2 |
| Unternehmenskultur | 5 | 2 | 1 | 2 | 2 | | 2 | |
| Total | 14 | 7 | 5 | 4 | 5 | 1 | 4 | 2 |

Literaturverzeichnis

Arnaout, A. (2001). Anwendungsstand des Target Costing in deutschen Grossunternehmen. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. Zeitschrift Controlling, Heft 6, Juni, S. 289-299.

Bruhn, M. (2008). DL-Controlling durch eine ganzheitliche Betrachtung der Erfolgskette des Dienstleistungsmanagements. Zeitschrift Controlling, Heft 8/9, August/September, S. 405-413.

Bruhn, M. & Strauss, B. (2006). Dienstleistungscontrolling. Wiesbaden: Gabler Verlag.

Bundesamt für Statistik BFS. Eidgenössische Betriebszählung 2008. Wirtschaftsstruktur. Online (01.01.2010):
http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/dienstleistungen/publikationen_statistik/publikationskatalog.html?publicationID=3735

Büttgen, M. (2006). Kundenorientiertes Kostenmanagement bei beteiligungsintensiven Dienstleistungen. In: Bruhn, M. & Stauss, B. (2006). Dienstleistungscontrolling. Forum Dienstleistungsmanagement. Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 369-393

Burns, J. & Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. Zeitschrift Management Accounting Research, Heft 11, S. 3-25.

Coenenberg, A.G., Fischer, T.M. & Günther, T. (2009). Kostenrechnung und Kostenanalyse. Stuttgart: Schäffer/ Poeschel.

Cooper, R. & Slagmulder, R. (1997). Target Costing and Value Engineering. Portland: Portland Press.

Corsten, H. (2000). Der Integrationsgrad des externen Faktors als Gestaltungsparameter in Dienstleistungsunternehmen – Voraussetzungen und Möglichkeiten der Externalisierung und Internalisierung. In: Bruhn, M. & Stauss, B. (2000). Dienstleistungsqualität. Konzepte – Methoden – Erfahrungen. Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 145-168.

Franz, K.-P. & Kajüter, P. (Hrsg.) (2002). Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteigerung. Stuttgart: Schäffer/Poeschel.

Gerling, P., Hubig, L., Jonen, A. & Lignau, V. (2004). Aktueller Stand zur Kostenrechnung für den Dienstleistungsbereich in der Theorie und Praxis. Kaiserslauten: Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling (Univ.-Prof. Dr. Volker Lignau, Hrsg.).

Gummesson, E. (1998). Productivity, quality and relationship marketing in service operations. International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. 10, Nr. 1, S. 4-15.

Hammer, M. (1990). Reengineering work – don't automate, obliterate. Zeitschrift Harvard Business Review, Heft 8/9, S. 104-112.

Himme, A. (2009). Kostenmanagement-Projekte in Deutschland. Zeitschrift Controlling, Heft 7, S. 402-408.

Horváth, P. (2009). Controlling. München: Franz Vahlen Verlag.

Horváth, P. & Seidenschwarz, W. (1992). Die Methodik des Zielkostenmanagements. Controlling-Forschungsbericht Nr. 33. Stuttgart: Universität Stuttgart.

Jazayeri, M. & Scapens, R.W. (2008). The Business Values Scorecard within BAE Systems: The Evolution of a Performance Measurement System. Zeitschrift The British Accounting Review, Heft 40, S. 48-70.

Kajüter, P. (2005). Kostenmanagement in der deutschen Unternehmenspraxis. Empirische Befunde einer branchenübergreifenden Feldstudie. Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Jg. 57, Nr. 1, S. 79-100.

Kanning, T. (2009). Krise beendet Wachstum der Wirtschaftsprüfer. Frankfurter Allgemeine. Online (04.06.2010): <http://www.fazfinance.net/Aktuell/Wirtschaft-und-Konjunktur/Krise-beendet-Wachstum-der-Wirtschaftspruefer-0288.html>

Keh, H.T. & Teo, C.W. (2001). Retail customers as partial employees in service provision: A conceptual framework. International Journal of Retail & Distribution Management, Vol. 29, Nr. 8, S. 370-378.

Kennerley, M. & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. Zeitschrift International Journal of Operations & Production Management, Vol. 22, No. 11, S. 1222-1245.

KPMG (2007). Executive Summary: Kostenstrukturen überdenken – Nachhaltige Wettbewerbsvorteile schaffen. Online (21.03.2010): http://www.kpmg.at/de/files/RethinkingCostStructures_AT.pdf

Lamnek, S. (2005). Qualitative Sozialforschung. Lehrbuch. Weinheim/Basel: Beltz Verlag.

Metzger, S. (2009). KPMG gibt keine Entwarnung für 2010. Handelsblatt. Online (04.06.2010): <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handeldienstleister/gewaltige-unsicherheit-kpmg-gibt-keine-entwarnung-fuer-2010;2500738>

Reckenfelderbäumer, M. (1998). Marktorientiertes Kosten-Management von Dienstleistungs-Unternehmen. In: Meyer, A. (1998). Handbuch Dienstleistungs-Marketing. Stuttgart: Schäffer/ Poeschel, S. 394-418.

Reckenfelderbäumer, M. (2006). Konzeptionelle Grundlagen des Dienstleistungscontrollings – Kritische Bestandsaufnahme und Perspektiven der Weiterentwicklung zu einem Controlling der Kundenintegration. In: Bruhn, M. & Strauss, B. (2006). Dienstleistungscontrolling. Wiesbaden: Gabler Verlag, S. 32-51.

Staatssekretariat für Wirtschaft SECO. KMU Portal. Homepage. Online (12.04.2010):
<http://www.kmu.admin.ch/politik/00100/00101/index.html?lang=de>

Staatssekretariat für Wirtschaft SECO (2010). Prognosen für den Schweizer Tourismus. Online (04.06.2010):
http://www.bakbasel.ch/downloads/services/news_media/media/medienmitteilungen/2010/20100520_bakbasel_tourismusprognosen_Bericht_D.pdf

Schäffer, U. & Weber, J. (2002). Herausforderungen für das Dienstleistungs-Controlling. Zeitschrift für Controlling & Management, Nr. 2, S. 5-13.

Schiller, U., Keimer, I., Egle, U. & Keune, H. (2007). Kostenmanagement in der Schweiz. Eine empirische Studie. Zeitschrift Controlling, Heft 6, Juni, S. 301-307.

Seidenschwarz, W. (2008). Die zweite Welle des Target Costing. Zeitschrift Controlling, Heft 11, November, S. 617-626.

Seidenschwarz, W., Huber, Chr., Niemand, St. & Rauch, M. (2002). Target Costing: Auf dem Weg zum marktorientierten Unternehmen. In: Franz, K.-P. & Kajüter, P. (Hrsg.) (2002).

Kostenmanagement. Wertsteigerung durch systematische Kostensteigerung. Stuttgart: Schäffer/ Poeschel, S. 135-172.

Shields, M. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. Journal of Management Accounting Research, Nr. 7, S. 148-166.

Sibbel, R. & Hartmann, F. (2005). Target Costing für Dienstleistungen (I). Zeitschrift WISU, Jg. 24., Nr. 1, S. 78-82.

Speck, K. (2010). Firmenabschlüsse fallen schlechter aus. Handelszeitung. Online (04.06.2010): http://www.handelszeitung.ch/artikel/Unternehmen-_Firmenabschluesse-fallenschlechter-aus_680373.html

Stirzel, M. & Zeibig, S. (2009). Target Costing. Zeitschrift Controlling, 21 Jg., Heft 6, S. 322-325.

SwissDRG. Informationen zu SwissDRG. Homepage. Online (02.04.2010):
<http://www.swissdrg.org>

Waggoner, D.B., Neely, A.D. & Kennerley, M.P. (1999). The forces that shape organisational performance measurement systems: An interdisciplinary review. Zeitschrift International Journal of Production Economics, Heft 60-61, S. 53-60.

Weber, J. & Schäffer, U. (2008). Einführung in das Controlling. Stuttgart: Schäffer/ Poeschel.