

# Voraussetzungskomplexe für die Durchführung des erfolgreichen Target Costing

Von

Takuzo Hasegawa

1. Einleitung — Bedeutung des Target Costing
2. Entstehung der Target-Costing-Aktivitäten in Japan
3. Anwendungsgebiete des Target Costing
4. Verschiedene Rechnungsansätze des Target Costing
5. Japanisches Management Accounting und Target Costing
6. Target Costing und gesamtes Unternehmensführungssystem
7. Schlußbetrachtung

## **1. Einleitung — Bedeutung des Target Costing**

Das Target Costing (ein Verfahren des Kennzahlen-Managements durch Genka-Kikaku) ist eigentlich der in japanischen Unternehmen entwickelte Ansatz der Kostenplanung. Der Aufgabenschwerpunkt des Target Costing ist die Durchführung der Kostenplanung schon in der Entwicklungs- bzw. Konstruktionsphase des neuen Produktes, um einen sogenannten Target Profit zu erreichen. Daher ist das Target Costing nicht nur ein Instrument der Kostensteuerung, sondern auch ein Instrument des Profit-Management für eine langfristige Strategie. Schließlich ist das Target Costing ein Instrument zur Erreichung des langfristigen Target Profit über die Entwicklungsstrategie eines neuen Produktes.

Hier liegt ein wesentlicher Unterschied des Target Costing zum traditionellen Standard Costing als Instrument des Kostenmanagement. In

diesem Sinne wollen wir Target Costing als Bestandteil des strategischen Rechnungswesens ansehen.

Das Target Costing hat in Japan eigentlich seit 1973, d.h. seit der Öl-Krise, in der verarbeitenden Montage-Industrie, besonders in der Automobilindustrie und in der Elektromaschinenindustrie weite Verbreitung gefunden, auch wenn die Literatur erwähnt, daß man in der Praxis schon vor 1973 im Rahmen von Wertanalysen und Value Engineering die Einführung eines Target Costing versucht hat. Nämlich wird das Target Costing erst seit 1973 in seiner heutigen Struktur in großen Unternehmen angewandt.

Als wirtschaftliche und soziale Faktoren, die für die Entstehung des Target Costing verantwortlich waren, werden häufig folgende erwähnt<sup>1</sup>:

1. Durch die hohe Vielfalt der Kundenanforderungen und die Verkürzung der Produktlebenszyklen hat sich die Produktionsphase, in der eine Kostensenkung mit ausreichendem Effekt realisiert werden kann, verkürzt.
2. Durch die Entwicklung der Kostensteuerung in der Produktionsphase sind die Möglichkeiten der Kostensenkung geringer geworden.

## **2. Entstehung der Target-Costing-Aktivitäten in Japan**

Die Grundlagen der Target-Costing-Methode setzen sich aus der Erweiterung des Value Engineering, dem Gewinn- und Kostendenken des Direct Costing und dem Denken der Abweichungsanalyse im Rahmen des Standard Costing (insbesondere bei Toyota) zusammen. Die meisten dieser Grundelemente haben sich nach dem zweiten Weltkrieg die USA zum Vorbild genommen, wenn auch das Target Costing eigentlich ein in Japan entwickelter Ansatz ist. Natürlich liegt ein wesentlicher Unterschied zwischen dem Target Costing, dem Direct Costing und dem Standard Costing darin, daß das Target Costing sich auf die Serienfertigung

mit klar abgrenzbaren Produktionsbereichen richtet. Im Gegensatz dazu zielen das Direct Costing und das Standard Costing auf die Massenfertigung mit wenigen Sorten. Außerdem ist es für die Target-Costing-Methode kennzeichnend, daß der Preis eines neuen oder geänderten Produktes aus dem Markt und den Kundenwünschen abgeleitet wird.<sup>2</sup>

Folgende Faktoren führten zur Entstehung und raschen Verbreitung des Target Costing in japanischen Unternehmen:

Im Jahr 1973, d.h. während der Ölkrise, gingen die Absatzzahlen der Automobilindustrie und der Elektroindustrie in Japan stark zurück, da die Waren dieser Industrien eigentlich einen dauerhaften Gebrauchswert haben und eine Marksättigung eintrat. Um die ungünstige Absatzentwicklung zu überwinden, brauchten diese Industrien dringend eine neue Managementstrategie und vor allem eine neue Produktstrategie.

Das war der Start zur Entwicklung neuer, diversifizierter Produkte, die bei den Kunden einen neuen Bedarf weckten. Die neue Produktentwicklungsstrategie zielte darauf, die Kunden zum Neukauf der Produkte in kürzeren Zeitintervallen zu bewegen. Es wurde letztlich eine Verkürzung der Produktlebenszyklen angestrebt. Dabei sollte das neue Produkt so mit Funktionen, Qualität und Preis ausgestattet werden, daß die Bedürfnisse der Kunden durch den Neukauf des Produktes befriedigt werden. Als Folge davon und der scharfen Konkurrenz wurden hohe Investitionen für Produktentwicklung bzw.-konstruktion erforderlich, gleichzeitig verbunden mit einer starken Kostensenkung. Dabei erwies es sich als vorteilhaft, Funktionen, Qualität, Preis und Kostensenkung schon in der Entwicklungs- bzw. Konstruktionsphase zu sichern. Dagegen sind die Möglichkeiten der Kostensenkung in der Produktionsphase geringer geworden. Die wichtigsten Bestandteile der Kostensenkung in der Produktionsphase sind das Follow-up des Target Costing und die Kaizen-Aktivitäten.<sup>3</sup>

Die japanischen Unternehmen wurden auf internationalen Märkten sehr spät aktiv. Daher ist es selbstverständlich, daß sie zur Entwicklung von Produkten mit hoher Qualität und niedrigen Preis gezwungen waren, um ihre Konkurrenzfähigkeit zu stärken.

Diese Weiterentwicklung ist darauf ausgerichtet, das mit dem Just-in-Time-System übereinstimmende Management System und das dazugehörige Rechnungswesen aufzubauen. Das dazu entwickelte Management System ist vor allem das Target Costing.<sup>4</sup>

### **3. Anwendungsgebiete des Target Costing**

Bekanntlich haben Automobilfirmen wie Toyota, Nissan und Daihatsu in Japan in besonders starkem Maße die Einflüsse der Veränderungen in der Unternehmensumwelt und der Produktionsaktivitäten gespürt. Außerdem brauchen diese Firmen auch besonders hohe Investitionen in der Entwicklungs- und Planungsphase, und müssen die Produktkosten im allgemeinen in dieser Phase festlegen. Daher war es ganz natürlich, daß in Japan zuerst die Automobilfirmen nach Möglichkeiten der Kostensenkung suchten und das Target Costing einführten.

Außerdem wurde die rasche Verbreitung der Automatisierung von Fertigungsanlagen in der Automobilindustrie ein wichtiger Faktor für die Entwicklung des Target Costing. Vor allem in der verarbeitenden Montage-Industrie wie z.B. der Automobilindustrie hat sich Target Costing früher verbreitet. Auch in der Elektroindustrie hat die Einführung des Target Costing relativ früh stattgefunden.

Das können wir aus den verschiedenen empirischen Untersuchungen in Japan über die Verbreitung des Target Costing erkennen. Nach allgemeiner Meinung eignet sich das Target Costing gut für den Einsatz in der Automobil- und Elektroindustrie, für die Grundstoffindustrie jedoch eher schlecht.

Darüber gibt es einige Gründe. Zur Erreichung der Ziele des Target Costing müssen wichtige Voraussetzungen im internen und externen Bereich einer Unternehmung erfüllt sein. Solange von den Unternehmen diese Voraussetzungen nicht geschaffen worden sind, ist es schwierig, ein erfolgreiches Target Costing zu realisieren. Z.B. ist die Serienfertigung mit klar abgrenzbaren Produktionsbereichen notwendig. In einem

großen Teil der Grundstoffindustrie herrscht jedoch heute noch keine Serienfertigung, sondern Massenfertigung mit wenigen Sorten.

Trotzdem wurden in letzter Zeit häufiger andere Meinungen in Japan laut. Einer Umfrage zufolge wurde bis 1985 das Target Costing in der Grundstoffindustrie kaum eingesetzt, 1988 dagegen verwendeten es bereits 24% der befragten Unternehmen.<sup>5</sup> Die Umfrage ergab, daß das Target Costing sich zunehmend in der Grundstoffindustrie etabliert. Es ist jedoch erforderlich, den Grad der Verbreitung des Target Costing noch weiter zu untersuchen.

Schließlich will ich hier betonen, daß zur Einführung des Target Costing und seiner wirkungsvollen Verwendung folgende wichtige Bedingungen und Voraussetzungen bestehen müssen, nämlich Management-Instrumente wie Value Engineering, Total Quality Control und Just in Time, außerdem Matrixorganisation und Serienfertigung.

Nun können wir heute sicher ein zunehmendes Interesse am Target Costing in der Praxis und auch in der Literatur feststellen.

#### **4. Verschiedene Rechnungsansätze des Target Costing**

Betrachtet man aktuelle Entwicklungen wie die Differenzierung der Kundenanforderungen, die Verkürzung der Produktlebenszyklen, das Sinken des Beitrags des Standard Costing zur Kostensenkung und dem verschärften Wettbewerb, so sehe ich auch eine Notwendigkeit des Target-Costing-Ansatzes. Doch gibt es heute noch keinen einheitlichen Ansatz des Target Costing in Japan, denn jedes Unternehmen hat aufgrund seiner speziellen Eigenschaften das Target Costing oft mit etwas unterschiedlicher Konzeption benutzt, z.B. sind bei Toyota „Differenzkosten-Methode“ verwendet worden, bei Nissan dagegen „Gesamtkosten-Methode“<sup>6</sup> (vgl. Abb. 1).

Bei der „Gesamtkosten-Methode“ stellen die Allowable Costs die Zielgröße (Target Costs) für die gesamten Produktkosten dar. Bei der „Differenzkosten-Methode“ wird als Zielgröße die Differenz zwischen



gen passender neuer Ansatz zur Erreichung des Target Profit.

An dieser Stelle müssen wir folgende Frage noch ausführlich klären:

Warum hat sich der Ansatz des Target Costing, vor allem in Japan, so entwickelt?

Das hängt mit der besonderen japanischen Entwicklung der Unternehmensführung in Japan und insbesondere mit dem Management-Accounting-System zusammen. Durch die Betrachtung dieser Entwicklung können das Wesen des Target Costing und die Bedingungen für seinen wirkungsvollen Einsatz ausreichend erklärt werden.

## **5. Japanisches Management Accounting und Target Costing**

Die moderne Unternehmensführung, vor allem das Management Accounting in Japan hat sich nach dem zweiten Weltkrieg die USA zum Vorbild genommen. Außerdem hat bei der Bildung und der Entwicklung des Management Accounting in den Unternehmungen die japanischen Regierung eine große Rolle gespielt.

Damals erließ das Ministerium für Handel und Industrie die folgenden Berichte und leitete damit die Einführung des Management Accounting in den Unternehmungen ein:

- Die Grundzüge der internen Kontrolle in Unternehmungen vom Juli 1951.
- Die Zusammenfassung des Verfahrens über die Durchführung der internen Kontrolle vom Februar 1953.
- Die Gewinnplanung als Instrument der Unternehmenspolitik vom Juli 1959.
- Die Gewinnplanung für divisionale Organisationen vom September 1960.
- Das Kostenmanagement vom November 1966.

Darin können wir den Charakter der japanischen Management Accounting Praxis erkennen.<sup>7</sup>

So leitete und unterstützte z.B. die japanische Regierung von 1950 bis in die 60er Jahre die Vorbereitung der Gewinnplanung und Budgetkontrolle in den Unternehmungen, weil damals in Japan der Zustrom großen ausländischen Kapitals dringend nötig war und zahlreiche Unternehmen große Schulden hatten. Aus diesem Grunde wurde die Gewinnplanung und Budgetkontrolle in japanischen Unternehmungen früher eingeführt als das Standard Costing und das Direct Costing. Gleichzeitig haben die von der Regierung geleiteten Bestrebungen der Produktivitätserhöhung und Rationalisierung die Gewinnorientierungs- und die Kostenorientierungs-idee im Denken der Menschen verankert.<sup>8</sup>

Denn neben den Unternehmensleitern haben auch alle Mitarbeiter wie Ingenieure, Verkäufer und Arbeiter die Gewinnorientierungs- und Kostenorientierungs-idee verinnerlicht. Damit hat es in japanischen internen Unternehmensaktivitäten ermöglicht, daß sich die Einstellung der Unternehmensleitung durch das mittlere Management und die unteren Leitungsebenen hindurch auf die Tätigkeitsprozesse der Fabrikarbeiter und der Verkäufer übertragen hat. Das vereinfacht die Kommunikation aller Mitarbeiter auch über Stellen- und Bereichsgrenzen hinweg und ermöglicht somit die Einführung der Matrixorganisation in den Unternehmen. Damit kann man die gesamte Unternehmensführung, d.h. auch die Funktionsbereichsleiter, auf die Zielsetzung des Rechnungswesens auszurichten. Außerdem wurden die hierarchische Zuliefer-Systemen in Japan gebildet, und darin wurde die japanische Zulieferer-Kontrolle durch Value Analysis (VA) durchgeführt. Darüber hinaus wurde es ermöglicht, Just in Time und Total Quality Control in den Unternehmungen einzuführen.

Wenn man das japanische Management Accounting und auch das Target Costing betrachtet, muß man darauf achten, daß das japanische Führungskonzept mit den Bestrebungen zur Produktivitätserhöhung in Verbindung stand, die besonders dem menschlichen Faktor (Mitarbeiter) und der Zulieferer-Kontrolle Bedeutung beimessen.

## 6. Target Costing und gesamtes Unternehmensführungssystem

Durch die zunehmende Verschärfung des Wettbewerbs auf dem Weltmarkt während der letzten 20 Jahre und durch die Verbereitung der Automatisierung von Fertigungsanlagen wurden neue Verhältnisse geschaffen. Unter diesen Verhältnissen beding die zunehmende Differenzierung der Kundenanforderungen einen Wandel der Produktionsform von der Massenfertigung zur Sorten- und Serienfertigung. Als die wichtigste Strategie wird deshalb in der Praxis die sogenannte Produkt-Strategie geplant. Somit ist es wichtig, welches Management Accounting System man aufbauen soll, um den Zielgewinn und die Zielkosten des neuen Produktes zu schätzen.

Wie oben erwähnt, in japanischen Unternehmen wurde es schon auf den internen Unternehmensaktivitäten und -prozesse gestaltet, daß sich die Einstellung der Unternehmensleitung durch das mittlere Management und die unteren Leitungsebenen hindurch auf die Tätigkeitsprozesse der Fabrikarbeiter und der Verkäufer übertragen hat. Das ist eine wichtige Voraussetzung für die Durchführung des japanischen Management, hier besonders des Produktkostenmanagement, d.h. des Target Costing. Solange von den Unternehmen diese Verhältnisse nicht geschaffen werden, ist es schwierig, eine erfolgreiche Target-Costing-Aktivität zu realisieren. Zur Erreichung der Ziele der erfolgreichen Target-Costing-Aktivität müssen nämlich alle Mitarbeiter ihre Aktivitäten auf die Zwecke des gesamten Unternehmens ausrichten. Für diese Ausrichtung ist es notwendig, daß alle Mitarbeiter jeweils die ihnen zugeteilten Aufgaben erfüllen.

Dafür wird bei Toyota die Differenzkosten-Methode bei Target Costing verwendet. Wir können folgendermaßen die Differenzkosten-Methode erkennen:

Bei Toyota werden die Kosten eines neuen Autos nicht durch die Addition der Kosten aller Komponenten ermittelt. Die Höhe der

Kosten wird folgendermaßen bestimmt: Kosten des bereits vorhandenen Modells plus die mit Design-Änderungen zunehmenden Kosten minus die mit Design-Änderungen abnehmenden Kosten. Es werden also bei Toyota nur die zunehmenden Kosten und die abnehmenden Kosten betrachtet. Diese Kosten sind mit anderen Worten die Differenzkosten (zwischen altem und neuem Modell). Dies ist ein besonders Merkmal der Target-Costing-Aktivitäten Toyotas. Die Abschreibungen der bereits vorhandene Anlagen sind ebenfalls nicht in den Differenzkosten enthalten, weil diese Abschreibungen schon in den Kosten des alte Modells eingeschlossen sind. Die Entwicklungskosten sind in den Differenzkosten nicht enthalten.<sup>9</sup>

Durch die Verwendung der Differenzkosten-Methode wird es allen Mitarbeitern erleichtert, ihre Ziele (d.h. ihre Aufgaben) zu definieren. Auf diese Weise erkennen alle Mitarbeiter den Zweck des gesamten Unternehmens und verbinden diesen mit ihren Arbeitsinnovationen.

Noch dazu haben sich die Praktiker in Japan besonders nach 60er Jahren mit der Entwicklung des Management Systems ohne Lagerbestände befasst, um das von der Bestandsmenge verursachte Liquiditätsproblem zu lösen. Das daraus gebildete Management System wurde als das Just-in-Time-System zum Zweck des Bestandscontrolling bekannt. Wir sollen jedoch unter dem heutigen Just-in-Time-Prinzip das gesamte Unternehmensführungssystem verstehen, weil dieses System eben ein Managementinstrument ist, mit dem man nur dann die notwendige Material-, Bauteil- und Zubehörmenge einkauft, sie verarbeitet und fertigt, wenn Bedarf besteht. Daher umfaßt dieses System neben dem Bestandscontrolling auch noch das Produktionscontrolling, Qualitätscontrolling und Vertriebscontrolling.<sup>10</sup> Um diese Controllingbereiche miteinander zu verbinden, wird der Aufbau einer Matrixorganisation erforderlich. Konkret bedeutet das: Um das Just-in-Time System wirksam einzuführen, muß man im allgemeinen (wie z.B. bei Toyota) in das Marketing-System ein Zuliefer-Kontroll-System, ein Kanban-System und ein Qualitätscontrolling-System einbinden. Wie vorher erwähnt, ist das Just-in-Time System eine der wichtigsten Voraussetzungen für das Target

Costing in Japan.

Nun, wie schon erkannt, erfordert die Differenzierung der Kundenanforderungen in der letzten Zeit und die daraus abgeleitete Verkürzung der Produktlebenszyklen ein neues Instrumentarium zur Kostensteuerung, bei dem sowohl Marktanforderungen als auch Erfolanforderungen des Unternehmens neben den Produktionanforderungen beachtet werden.

Hieraus ist das neue Management Accounting besonders als ein marktorientiertes und langfristig erfolgsorientiertes Rechnungswesen entwickelt worden. Genau das ist Target Costing.

## **7. Schlußbetrachtung**

Die großen japanischen Unternehmungen haben nach dem zweiten Weltkrieg das moderne Management Accounting als Instrument der gesamten Unternehmungsführung mit Hilfe des Staates, besonders des Ministeriums für Handel und Industrie, eingeführt. Sie haben die Denken und Verfahren des traditionelle Standard Costing, der Wertanalyse, des Value Engineering, des Quality Control, des traditionelle Direct Costing und der Budgetkontrolle den tatsächlichen gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Veränderungen entsprechend weiterentwickelt, und dann die internationale Konkurrenzfähigkeit der Produkte immer mehr erhöht.<sup>11</sup>

Besonders seit den 70er Jahren ist das Bemühen bis heute darauf ausgerichtet, das mit dem Just-in-Time-System übereinstimmende Management System und das dazugehörige Rechnungswesen aufzubauen. Das entwickelte typische Kennzahlen-Management-System dafür ist das Target Costing.

Vor allem in der japanischen Automobilindustrie und Elektromaschinenindustrie ist das Target Costing in dieser Form bekannt. Daß das Target Costing in diesen Industrien früh entwickelt und dann bis vor kurzem erfolgreich angewendet worden ist, steht mit den besonderen

Eigenschaften dieser Industrien und mit den wichtigsten Bedingungen in Zusammenhang.

Als besondere Eigenschaften, d.h. Unternehmensformen seien folgende genannt:

1. Produktionsunternehmungen mit verschiedenen Sorten beziehungsweise Serien und kurzen Produktlebenszyklen,
2. High-Tech-Unternehmungen,
3. Produktionsunternehmungen mit sehr hohen Kosten der Fremdbezugsteile.

Als Bedingungen werden genannt:

1. Der Aufbau einer Matrixorganisation,
2. Die Einrichtung von Just-in-Time-Systemen,
3. Die Einführung von Total Quality Management,
4. Die Einrichtung von Zuliefer-Kontroll-Systemen,
5. Die Einführung von Computer-integrated-manufacturing,
6. Die Verankerung der Gewinnerorientierungsidee und Kostenorientierungsidee im Bewußtsein der Mitarbeiter.

Diese Eigenschaften und Bedingungen sind Voraussetzungs komplexe für die Durchführung des erfolgreichen Target Costing.

Zum Schluß müssen wir auf folgende Wirklichkeit achten.

Wenn wir das Target Costing, wie oben erwähnt, von der Konzeption her auch als ein langfristig erfolgsorientiertes Rechnungswesen, d.h. als Bestandteil des strategischen Rechnungswesens, beobachten, liegt der hauptsächliche Zweck des Target Costing in der Senkung der variablen Kosten, nicht in der starken Unterstützung der erfolgreichen Fixkostenplanung, die ein wichtiger Teil der strategischen Planung ist.<sup>12</sup> Besonders seit dem vergangenen Jahr sind die tatsächlichen Absatzmengen in zahlreichen Unternehmen, einschließlich der Automobilindustrie und der Elektromaschinenindustrie, wesentlich geringer als Planmenge bzw. Zielmengen. Infolgedessen sind die Beiträge zur Deckung der hohen Abschreibungen stark gesunken.

Daher ist es noch weiter zu untersuchen, ob das bisherige Target-Costing-Verfahren in Japan in einer sich schnell verändernden Unterneh-

umgebungsumwelt als Teil des strategischen Rechnungswesens erfolgreich angewendet werden kann. Außerdem müssen wir es aufmerksam beobachten, ob das Target Costing in anderen Ländern erfolgreich eingesetzt wird oder in welcher Form es dort verändert und angepaßt wird.

### Anmerkungen

1. Vgl. hierzu Tanaka, Takao, Genka-Kikaku und Kaizenbudget bei Toyota, in: Tanaka, Takao (Hrsg.), *Modern Management Accounting*, Tokyo 1991, S. 33.
2. Diese Kennzeichen werden auch oft von Forscher in USA und Deutschland beachtet. Vgl. z.B. Johnson, H. Thomas, *Relevance Regained — From Top-Down to Bottom Up Empowerment*, New York, The Free Press, 1992, S. 124; Horváth, Péter, *Revolution im Rechnungswesen — Strategisches Kostenmanagement*, in: Horváth, Péter (Hrsg.), *Strategieunterstützung durch das Controlling — Revolution im Rechnungswesen?*, Stuttgart 1990, S. 184.
3. Siehe hierzu Hasegawa, Takuzo, *Entwicklung des Management Accounting Systems und der Management Organisation in japanischen Unternehmen*, in: *Controlling*, 1/1994, S. 5.
4. Vgl. hierzu Nishimura, Akira, *Die Entwicklung und Perspektiven des Management Accounting in Japan*, in: *Kaikei (Rechnungswesen)*, Vol. 139, Nr. 2. 1991, S. 227. Zum Verhältnis zwischen Target Costing und JIT vgl. auch Monden, Yasuhiro, *Cost Management in the New Manufacturing Age*, Cambridge / Mass. 1992, S. 65-78.
5. Sakurai, Michiharu, *Die Veränderung der Unternehmensumwelt und Management Accounting*, Tokyo, 1991, S. 317-318.
6. Vgl. hierzu Tanaka, Takao, *Management Accounting für die Zukunft*, in: Tanaka, Takao (Hrsg.), *Modern Management Accounting*, a. a. O., S. 238.
7. Vgl. z.B. Nishimura, Akira, a. a. O., S. 223-224.: Ito, Hiroshi, *Die Entwicklung und Perspektiven des Kostenmanagement in Japan*, in: *Kigyō-Kaikei (Unternehmensrechnungen)*, Vol. 44, Nr. 8. 1992, S. 17-18.
8. Vgl. hierzu Nishimura, Akira, a. a. O., S. 224.
9. Vgl. hierzu Tanaka, Takao, Genka-Kikaku und Kaizenbudget bei Toyota, a. a. O., S. 39-43.: Monden, Yasuhiro, *Kostenmanagement in der Automobilindustrie*, Tokyo, 1991, S. 22-27.
10. Vgl. hierzu Nishimura, Akira, a. a. O., S. 226.
11. Vgl. ebd., a. a. O., S. 225-226.
12. Vgl. hierzu Hasegawa, Takuzo, *Betrachtungen über das Merkmal und die eigentlichen Funktion des Target Costing*, in *Gifu-Keizai-Daigaku-Ronshū* (Zeit-

schrift für Ökonomie (Gifu-Keizai Universität)), Vol. 27, Nr. 2. 1993, S. 92-93. und S. 95., vgl. ferner zur eigentlichen Funktion des Target Costing ders., S. 88-90.