

Zielkostenmanagement als Instrument zur Verbindung von Kostenplanung und Effektivitätssteuerung in der öffentlichen Verwaltung

Corinna Siems

Inhalt

1. Einleitung
2. Anpassung der Elemente des Target Costing an die Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung
3. Funktionsweise des Public Target Costing
4. Integration des Public Target Costing in das Kontraktmanagement der öffentlichen Verwaltung
5. Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Public Target Costing – Konzepts
6. Literatur

1 Einleitung

Zu den nach wie vor ungelösten Problemen der Verwaltungsmodernisierung gehört die Frage, wie sich Kostensteuerung einerseits und Effektivitätssteuerung andererseits durch geeignete Controllinginstrumente miteinander verbinden lassen. Während der Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung insbesondere auf der Ebene der Kommunalverwaltungen zu ersten Erfolgen hinsichtlich einer verbesserten Entscheidungsgrundlage für die Verwaltungsführung geführt hat, bleibt weiterhin unklar, wie gleichzeitig sichergestellt werden soll, dass politische Zielsetzungen und daraus abgeleitete Qualitätsstandards für die Leistungserstellung eingehalten werden können. Besonders deutlich wird dies in Verwaltungen, die bereits eine produktorientierte Budgetierung einsetzen, also eine Finanzmittelzuweisung auf der Basis produktbezogener Kostenrechnungsdaten durchführen. Eine ausschließlich an den Ergebnissen der Kostenrechnung orientierte Steuerung des Ressourceneinsatzes mit entsprechenden produktbezogenen Einsparvorgaben ist unzureichend, wenn gleichzeitig Effektivitätsziele und weitere Qualitätsziele der Leistungserstellung verfolgt werden sollen.

Die Verbindung von Kostensteuerung und Qualitätssteuerung muss demnach über das Budgetierungssystem hergestellt werden. Notwendig ist die Ergänzung

des Budgetierungssystems um konkrete Zielvorgaben und entsprechende Qualitätsstandards. Die Integration von Zielvorgaben und Qualitätsstandards in das Budgetierungssystem kann dabei zwei Funktionen haben: Zum einen kann über die Festlegung von Mindeststandards verhindert werden, dass eine Kostenspirale nach unten mit einem gleichzeitigem Absinken des Qualitätsniveaus der Leistungserstellung in Gang gesetzt wird. Zum anderen kann durch die Integration von Zielvorgaben in das Budgetierungssystem ein Anreizsystem geschaffen werden, das die Einhaltung von Zielvorgaben unterstützt.

Das zunächst für die Nutzung im Privatsektor entwickelte Konzept des Target Costing (Zielkostenmanagement), bei dem es sich um einen marktorientierten Kostenmanagementansatz handelt, der explizit die Kundensicht und den Faktor Qualität einbezieht, weist Elemente auf, die für eine derartige Ergänzung des Budgetierungssystems genutzt werden können.

2 Anpassung der Elemente des Target Costing an die Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung

Um das Zielkostenmanagement in der öffentlichen Verwaltung anwenden zu können, sind zunächst grundlegende Anpassungen des Kostenmanagementkonzeptes unter Berücksichtigung der Besonderheiten der öffentlichen Leistungserstellung notwendig.

Hauptmerkmal des Zielkostenmanagements ist dessen Marktorientierung, die sich in der Art und Weise der Festlegung der Zielkosten ausdrückt: Die Zielkosten werden bei der Reinform des Target Costing aus dem Marktpreis abgeleitet. Zielkosten sind damit "an Kunden- und Wettbewerbsbedingungen ausgerichtete Plankosten in Abhängigkeit marktnotwendiger Technologie- und Verfahrensanpassungen im Unternehmen" (Seidenschwarz 1993: 117). Die aus dem Marktpreis abgeleiteten Zielkosten eines Produktes stellen eine absolute Kostenobergrenze dar und geben durch die Information, zu welchen Kosten die Konkurrenten am Markt produzieren können, einen Hinweis auf mögliche Einsparpotentiale innerhalb der betrachteten Organisation. Gleichzeitig drückt der Marktpreis die Zahlungswilligkeit des Kunden und damit den Kundennutzen eines Produkts bzw. eine Bewertung der mit der Produktleistung verbundenen Wirkung aus (Haiber 1997: 396).

Die Herleitung der Zielkostenvorgabe aus dem Marktpreis eines Produktes ist für einige marktnahe Leistungen der öffentlichen Verwaltung, wie beispielsweise IT-Leistungen, Personalverwaltungsleistungen oder auch Leistungen der Grünflächenpflege durchaus möglich. Für eine Vielzahl von Produkten, die aufgrund politischer Zielsetzungen (Bedarfsdeckung, verteilungspolitische Ge-

sichtspunkte) zu administrierten Preisen oder unentgeltlich angeboten werden, lässt sich dagegen ein Marktpreis nur schwer ermitteln.

Als Alternative zur Marktpreisermittlung bieten sich für öffentliche Leistungen vor allem die Herleitung der Zielkostenvorgabe aus dem monetären Wert des Nutzens einer Leistung sowie die Herleitung aus den Kosten vergleichbarer Einrichtungen an.¹ Die erstgenannte Möglichkeit setzt allerdings voraus, dass sich die Preisbereitschaft der Kunden ermitteln lässt, was für die überwiegende Zahl der öffentlichen Leistungen aufgrund ihrer Marktferne problematisch ist. Die Ableitung der Zielkosten aus den Produktkosten vergleichbarer Einrichtungen bedeutet, dass eine Orientierung an der Einrichtung mit den niedrigsten Produktkosten im Sinne eines Benchmarking erfolgt. Dieses Verfahren bietet sich insbesondere dann an, wenn das Produkt von sowohl verwaltungsinternen als auch verwaltungsexternen Anbietern erstellt wird.

Da die mit der Marktorientierung bezweckte Kundenorientierung für eine Vielzahl von öffentlichen Leistungen nicht über die Bestimmung eines Marktpreises gewährleistet werden kann, ist stattdessen die Festlegung von Zielvorgaben zu der Effektivität der Leistungserstellung notwendig. Dabei ist der Kundenbegriff um die für die jeweilige Leistungserstellung relevanten Anspruchsgruppen zu erweitern. Entsprechend der oben genannten Funktionen des Marktpreises beim Target Costing wird die Zielkostenvorgabe somit ergänzt um eine Vorgabe zur Wirkungszielerreichung, um auf diese Weise die Qualität der Leistungserstellung auf Outcome-Ebene ebenfalls steuern zu können.

Die Berücksichtigung der Marktanforderungen erfolgt beim Target Costing aber nicht nur auf gesamtproduktbezogener Ebene, sondern auch die Aufspaltung der Zielkosten auf die einzelnen Produktkomponenten soll unter Berücksichtigung der Kundenanforderungen an die Funktionen und Eigenschaften des Produkts vorgenommen werden (Zielkostenspaltung).² Voraussetzung hierfür ist die Festlegung einer Produktfunktionsstruktur. Die Produktfunktionsstruktur zeigt die relative Bedeutung verschiedener Qualitätsmerkmale eines Produkts aus Kundensicht, die sich mittels Kundenbefragungen ermitteln lässt und stellt damit eine Gewichtung der Qualitätsmerkmale des Produktes aus Kundensicht dar. Die Produktkomponenten sind die zur Realisierung der Produktfunktionen notwendigen Bestandteile einer Produkteinheit.

¹ Zu möglichen Verfahren der Zielkostenfestlegung für nicht marktgängige öffentliche Leistungen vgl. insbesondere Funke 1998: 92ff.

² Siehe zu Funktion und Ablauf der Zielkostenspaltung insbesondere Horváth/Seidenschwarz 1992: 145ff.

Für die hier dargestellte verwaltungsspezifische Variante des Target Costing, im Folgenden als Public Target Costing bezeichnet (Siems 2005: 142), werden sowohl die Produktfunktionsstruktur als auch die Produktkomponenten abweichend definiert. Das definierte Wirkungs- bzw. Effektivitätsziel wird durch Unterziele konkretisiert. Mithilfe einer durch Befragung der relevanten Anspruchsgruppen ermittelten Gewichtung der Unterziele wird eine Funktionsstruktur für das Produkt festgelegt.

Statt einer Aufspaltung des Produkts in die einzelnen Produktkomponenten erfolgt eine Aufspaltung des Gesamtangebotes des Produkts in einzelne Leistungserstellungs- bzw. Produktionsvarianten. Dies soll im Folgenden anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.³

Betrachtet wird das Produkt 'Tagesbetreuung von Kindern im Alter von drei bis sechs Jahren'. Das Produkt ist aus dem strategischen Ziel 'Förderung der Entwicklung, Bildung und Erziehung von Kindern' abgeleitet und zeichnet sich dadurch aus, dass es zielgruppenspezifisch und organisationsunabhängig definiert ist. Die insgesamt angebotene Produktmenge kann damit durch verschiedene Leistungsersteller, also sowohl durch kommunale als auch durch gemeinnützige Einrichtungen zur Verfügung gestellt werden. Für das Produktangebot insgesamt besteht ein quasi-marktlicher Wettbewerb zwischen verschiedenen 'Produktionsvarianten' unterschiedlicher Leistungsersteller, der einen Vergleich von Kosten und Qualität der Leistungen ermöglicht. Im Beispielfall werden die Produktionsvarianten Tagesbetreuung in städtischen Einrichtungen, in Einrichtungen freier Träger und in Eltern-Initiativ-Kindertagesstätten unterschieden. Die beispielhaft dargestellten Produktionsvarianten stellen die Produktkomponenten im Sinne des Target Costing dar.

Die unterschiedlichen Leistungsersteller oder Provider erstellen ein und dasselbe Produkt mit möglichen unterschiedlichen Zielsetzungen auf der Ebene der Prozess- und Potentialqualität.⁴ Ziele auf der Ebene der Ergebnisqualität werden dagegen einheitlich definiert. Die Ergebnisqualität bezieht sich dabei sowohl auf das prozessuale Endergebnis einer Leistung als auch auf die mit der Leistung bezweckte Wirkung (= Outcome) beim Leistungsempfänger bzw. bei der Zielgruppe des Produkts (Haiber 1997: 407, Schubert 2000: 92ff.). Mit der Differenzierung des Leistungsangebotes in verschiedene Produktionsvarianten kann somit der Beitrag jeder Produktionsvariante zur Wirkungszielerreichung differenziert ausgewiesen werden.

³ Zur ausführlichen Darstellung des Beispiels siehe Siems 2005: 162ff.

⁴ Zur Unterscheidung der verschiedenen Qualitätsdimensionen der öffentlichen Leistungserstellung vgl. u.a. Broekmate/Dahrendorf/Dunker 2005: 39ff.

Die gegenüber dem Target Costing vorgenommenen Anpassungen sind in Abbildung 1 aufgeführt.

Abbildung 1: Anpassung der Elemente des Target Costing für die Anwendung in der öffentlichen Verwaltung

	Target Costing	Public Target Costing
Art der Zielkostenvorgabe	Marktpreis	aus Produktkosten vergleichbarer Einrichtungen (Cost Benchmark) abgeleitete Budgetvorgabe und Vorgabe zur gewünschten Wirkungszielumsetzung
Funktion der Zielkostenvorgabe	Kostenobergrenze und Ausdruck der Zahlungswilligkeit des Kunden und damit des Kundennutzens des Produktes	Budgetobergrenze und Steuerung der Zielerreichung im Hinblick auf vorgegebene Effektivitätsziele
Produktfunktionsstruktur	mittels Kundenbefragung gewichtete Produktfunktionen mit jeweils festgelegten Merkmalsausprägungen	mittels Befragung der relevanten Anspruchsgruppen gewichtete Unterziele, die das übergeordnete Wirkungsziel konkretisieren
Produktkomponenten	zur Realisierung einer Produkteinheit notwendige Bestandteile	unterschiedliche Leistungserstellungs- (= Produktions-)varianten zur Realisierung eines Produktangebotes

Quelle: Siems 2005: 201

Ausgehend von dem dargestellten Beispiel wird im Folgenden die Funktionsweise des Public Target Costing in den Grundzügen dargestellt.⁵

3 Funktionsweise des Public Target Costing

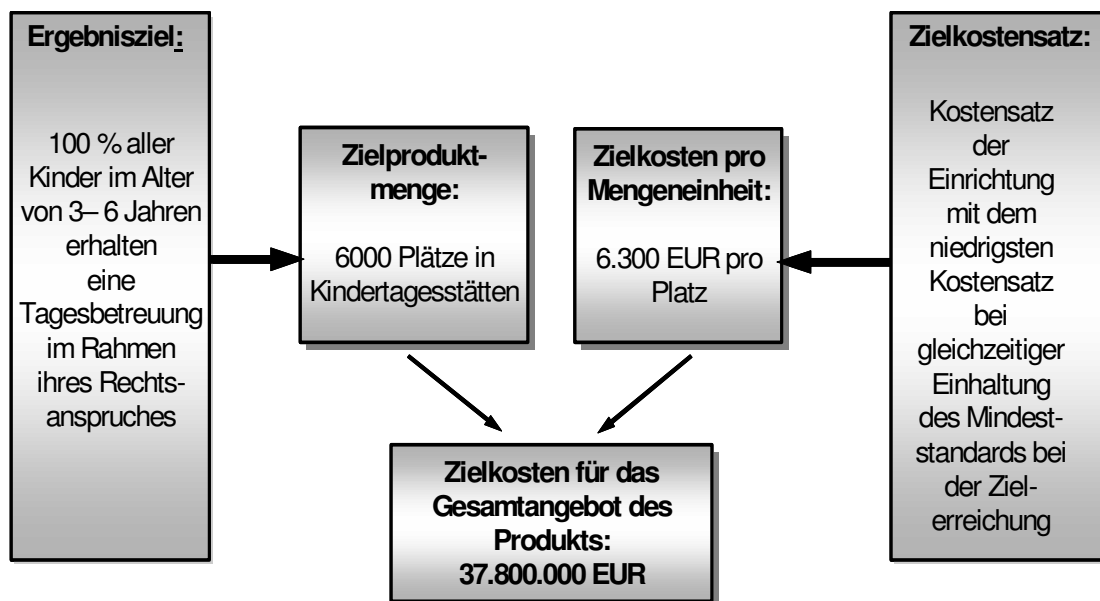
3.1 Bestimmung der Zielvorgabe und Festlegung der Funktionsstruktur des Produktangebotes

Für das Produktangebot muss zunächst eine Zielvorgabe entwickelt werden, die wie oben erläutert sowohl eine Kostenobergrenze als auch einen Sollmesswert zu der mit dem Produkt verbundenen qualitativen Sachzielerreichung (= Wirkungszielumsetzung) umfasst.

⁵ Siehe dazu ausführlich Siems 2005: 171ff.

Die Zielkostenvorgabe wird aus dem Produktmengenziel und aus den Stückkosten derjenigen vergleichbaren Einrichtung übernommen, die für das zu betrachtende Produkt den niedrigsten Kostensatz aufweist (vgl. Abbildung 2). Die Auswahl des Cost Benchmark ist dabei an eine Nebenbedingung gebunden: Für das ausgewählte Produkt muss gleichzeitig ein Mindestzielerreichungsgrad von 90 % in Bezug auf das mit dem Produkt verbundene Wirkungsziel realisiert sein. Die Zielmenge wird aus dem von Politik und Verwaltungsführung festgelegten quantitativen Ergebnisziel für das Produkt abgeleitet.

Abbildung 2: Ableitung der Zielkostenvorgabe



Quelle: Siems 2005: 173

Gleichzeitig wird eine Zielmenge pro Produktionsvariante, also eine Mengenstruktur festgelegt, die für das betrachtete Beispiel folgendermaßen aussieht: Tagesbetreuung in städtischen Einrichtungen: 50% des Platzangebotes, Tagesbetreuung in Einrichtungen freier Träger: 37,5% des Produktangebotes, Tagesbetreuung in Eltern-Initiativ-Einrichtungen: 12,5% des Platzangebotes.

Für das Produktangebot wird außerdem ein Wirkungsziel definiert, das durch die Definition von gewichteten Unterzielen konkretisiert wird. Für die einzelnen Unterziele werden Indikatoren definiert, mit deren Hilfe das gewünschte Zielniveau festgelegt werden kann und dessen Erreichung überprüft werden kann. Für das Fallbeispiel wird das folgende übergeordnete Wirkungsziel definiert: 'Förderung des körperlichen, sozialen und intellektuellen Wohlbefindens und der Entwicklung der Kinder in diesen Bereichen und Unterstützung der Familien in ihrer Betreuungs- und Erziehungsaufgabe'. Abbildung 3 zeigt die aus dem Wir-

kungsziel abgeleiteten Unterziele und deren Gewichtung sowie entsprechende Indikatoren einschließlich Messverfahren und möglichen Sollmesswerten.⁶

⁶ Das im Fallbeispiel aufgeführte übergeordnete Wirkungsziel bezieht sich auf eine bei Tietze aufgeführte Definition pädagogischer Qualität (Tietze 1998: 340f.). Die genannten Unterziele und Indikatoren sind abgeleitet aus ersten Vorschlägen der Stadtverwaltung Rüsselsheim zur Definition von Wirkungszielen und Erfolgskriterien für das wirkungsorientierte Produkt Kindertagesbetreuung für Kinder im Alter von 3 bis 6 Jahren sowie aus beispielhaften aufgeführten Indikatoren zur Messung der Wirkungs- und Ergebnisqualität, die von der KGSt als Teil des Qualitätsmanagementkonzepts für den Bereich der Kindertagesbetreuung entwickelt wurden (Lidke 1999: 197 und KGSt 2000: 27).

Abbildung 3: Funktionsstruktur des Produktangebots

Unterziel (=Funktion)	Gewichtungsfaktor	Indikatoren zur Messung der Zielerreichung	Messverfahren	Sollmesswert
Bedarfsgerechte Betreuung	0,15	Zufriedenheit der Eltern mit Betreuungszeiten in der Einrichtung	Befragung von Eltern	mindestens 90 % der Eltern sind mit den Betreuungszeiten in der Einrichtung zufrieden oder sehr zufrieden
		Anteil der Betreuungstageausfälle an allen satzungsgemäßen Betreuungstagen	statistische Auswertung	der Anteil der Betreuungstageausfälle ist nicht höher als 1 %
Hohes Wohlbefinden der Kinder	0,25	Zufriedenheitswertungen von Eltern, Fachpersonal, Kindern	Befragung von Eltern und Kindern, Bewertung durch Erzieherinnen	das Wohlbefinden ist bei min. 90 % der Kinder als gut oder sehr gut
Altersentsprechende Entwicklungsförderung	0,4	Entwicklungsstand der Kinder in aus pädagogischer Sicht wesentlichen Entwicklungsbereichen im Zusammenhang mit der Gesamtheit des pädagogischen Angebotes der Einrichtung	Evaluation und Dokumentation der Entwicklung der Kinder z.B. über regelmäßige Entwicklungsbeobachtung Bewertung durch Kitaleitung, Erzieherinnen, Eltern etc.	die altersentsprechende Entwicklung ist bei mind. 90 % der Kinder zufriedenstellend oder besser
Ausreichende pädagogische Kooperation mit den Eltern	0,1	Erfolgreiche Beratungen in individuellen Erziehungsfragen aufgrund von Eltern- und Erzieherinneninitiativen	Auswertung des Elterngesprächs, Elternbefragung	mind. 90 % der initiierten Beratungen werden erfolgreich durchgeführt
		Anzahl der Angebote an Elternabenden etc.	Zählung	mindestens 4 Angebote pro Jahr und Betreuungsgruppe
Allgemeine Zufriedenheit der Eltern	0,1	Zufriedenheitswertungen von Eltern	Befragung von Eltern	mindestens 90 % der Eltern sind mit der Betreuung ihrer Kinder in der Einrichtung zufrieden oder sehr zufrieden

Quelle: Siems 2005: 175

In der Tabelle sind sowohl subjektive Indikatoren (z.B. Zufriedenheitsindices) als auch objektive Indikatoren (z.B. Anzahl der Betreuungstageausfälle) aufgeführt. In der Praxis setzt insbesondere die Messung der subjektiven Indikatoren die Durchführung eines umfassenden Qualitätsmanagementprozesses in den ein-

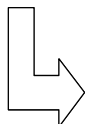
zelenen Betreuungseinrichtungen voraus. Die Auswahl der konkreten Inhalte der Funktionsstruktur sollte durch die Fachverantwortlichen der Jugendhilfe, die Leitung und Mitarbeiter/innen des Bereichs Kindertagesbetreuung sowie ggf. mit Unterstützung externer Fachexperten erfolgen. Insbesondere bei der Festlegung der Gewichtung der Unterziele sollten neben den Fachverantwortlichen weitere Anspruchsgruppen, also vor allem die Eltern als Kunden bzw. Leistungsempfänger sowie die politische Ebene miteinbezogen werden.

Die zu den Indikatoren festgelegten Sollmesswerte, die auf unterschiedlichen kardinalen Skalierungen basieren, werden vereinheitlicht, indem alle Sollmesswerte über eine Transformationsfunktion mit dem Wert 100 einer Punktskala bewertet werden, so dass die Ist-Werte entsprechend als prozentuale Zielerreichungsgrade ausgedrückt werden können. Unter Berücksichtigung der Gewichtung der Unterziele kann auf diese Weise ein Gesamtzielerreichungsgrad für das übergeordnete Wirkungsziel bestimmt werden.

Auf Basis der festgelegten Funktionsstruktur werden für jede Produktionsvariante (und zuvor in jeder einzelnen Einrichtung der Produktionsvariante) die Zielerreichungsgrade bei den definierten Unterzielen gemessen und zu einem Gesamtzielerreichungsgrad verdichtet. Die Zielerreichungsgrade der Produktionsvarianten werden entsprechend ihres Anteils an der Produktgesamtmenge gewichtet und auf 100 % normiert. Die so ermittelten Zielerreichungsbeiträge geben den jeweiligen Anteil einer Produktionsvariante zur Realisierung der Gesamtzielerreichung an (vgl. Abbildung 4).

Abbildung 4: Ermittlung der Zielerreichungsbeiträge der Produktionsvarianten

Produktionsvarianten	Wirkungsziele des Produkts					Zielerreichungsgrad pro Produktionsvariante
	Bedarfsgerechte Betreuung	Wohlbefinden der Kinder	Altersentsprechende Entwicklungsförderung	Pädagogische Kooperation mit den Eltern	Allgemeine Zufriedenheit der Eltern	
<i>Gewichtung der Ziele</i>	<i>0,15</i>	<i>0,25</i>	<i>0,40</i>	<i>0,10</i>	<i>0,10</i>	
Produktionsvariante 1:	83,00%	77,00%	81,00%	80,00%	79,00%	80,00%
Produktionsvariante 2:	79,00%	87,00%	88,00%	86,00%	86,00%	86,00%
Produktionsvariante 3:	77,00%	85,00%	85,00%	90,00%	82,00%	84,00%



Produktionsvarianten	Gewichtungsfaktor	gewichteter Zielerreichungsgrad	Zielerreichungsbeitrag
Produktionsvariante 1:	0,5	40,00%	48,34%
Produktionsvariante 2:	0,375	32,25%	38,97%
Produktionsvariante 3:	0,125	10,50%	12,69%
Summe	1	82,75%	100,00%

Quelle: Siems 2005: 190 f.

3.2 Durchführung der Zielkostenspaltung

Wie bereits eingangs bei den Ausführungen zum Target Costing erläutert sollen mit der Zielkostenspaltung die Gesamtzielkosten auf die einzelnen Produktkomponenten entsprechend der durch sie realisierten Produktfunktionen verteilt werden. Beim Public Target Costing wird die mit der Zielkostenspaltung zu erfüllende Anforderung in abgewandelter Form formuliert: Die festgelegten Gesamtzielkosten des Produktangebotes müssen so auf die einzelnen Produktionsvarianten aufgeteilt werden, dass sie deren Beitrag an der Gesamtzielerreichung des Produktangebotes entsprechen.

Voraussetzung hierfür ist zum einen die Ermittlung der Kostenanteile der Produktionsvarianten auf Basis der geschätzten Standardkosten, also derjenigen Plankosten, die unter Beibehaltung der bisherigen Infrastruktur und Ablauforganisation erreicht werden können (Müller 1998: 55). Auf Basis der ermittelten Stückkostensätze und der geplanten Produktmenge pro Produktionsvariante können die Standardkosten und entsprechenden Kostenanteile der Produktionsvarianten berechnet werden. Die Höhe der Planmenge sowie deren Aufteilung auf die Produktionsvarianten entsprechen dabei der als Ergebnisziel festgelegten Gesamtmenge von 6000 Plätzen und der geplanten Angebotsstruktur.

Zudem müssen Soll-Zielerreichungsbeiträge auf Basis der gewünschten Zielerreichung pro Produktionsvariante ermittelt werden. Hierzu müssen je Variante Sollwerte für die einzelnen Unterziele vorgegeben werden, um daraus entsprechend der in Abbildung 4 dargestellten Vorgehensweise Soll-Zielerreichungsbeiträge ableiten zu können. Im betrachteten Beispiel wird von einheitlichen Zielerreichungsvorgaben für die Produktionsvarianten ausgegangen, so dass die Soll-Zielerreichungsbeiträge der Produktmengenstruktur entsprechen (vgl. Abbildung 5).

Durch die Gegenüberstellung von den Zielerreichungsbeiträgen der Produktionsvarianten und den Kostenanteilen der Produktionsvarianten kann ein 'Wirkungs-/Kostenindex' (Siems 2005: 192) berechnet werden, der den Handlungsbedarf zur Erreichung der Zielkosten aufzeigt (vgl. ebenfalls Abbildung 5).⁷

Der berechnete Wirkungs-/Kostenindex ermöglicht Aussagen zur notwendigen Anpassung der Kostenstruktur und beantwortet die Frage, ob die bisher - also vor Einsatz des Zielkostenmanagements - geplante Aufteilung der Ressourcen dem von den Anspruchsgruppen gewünschten Kosten-/Nutzenverhältnis pro Produktionsvariante entspricht. Dabei gilt:

Wirkungs-/Kostenindex < 1: Der Kostenanteil der Variante ist im Verhältnis zu dem von der Variante zu leistenden Beitrag zur Gesamtzielerreichung des Produktangebotes zu hoch.

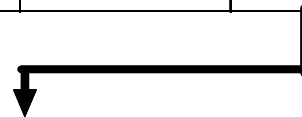
Wirkungs-/Kostenindex > 1: Der Kostenanteil der Variante ist im Vergleich zu dem von der Variante zu leistenden Beitrag zur Gesamtzielerreichung zu niedrig. Dies kann einen Hinweis darauf geben, dass die mit der Realisierung der jeweiligen Produktionsvariante angestrebte Zielerreichung noch nicht erreicht ist oder aber dass die gewünschte Zielerreichung auch bei einem relativ niedrigen Kostenniveau der Produktionsvariante erreicht werden kann.⁸

⁷ Der Wirkungs-/Kostenindex ist unter den eingangs aufgestellten Prämissen vergleichbar mit dem beim Target Costing berechneten Zielkostenindex. Zur Ermittlung des Zielkostenindex siehe Coenenberg 1997: 464f.

⁸ Vgl. dazu die Interpretation eines Zielkostenindexes > 1 bei Niemand 1996: 64.

Abbildung 5: Ermittlung des Wirkungs-/Kostenindexes

Produktionsvarianten	Stückkosten	Anzahl der Plätze	Standardkosten pro Jahr	Kostenanteil
Produktionsvariante 1:	6.500 €	3.000	19.500.000 €	50,57%
Produktionsvariante 2:	6.370 €	2.250	14.332.500 €	37,17%
Produktionsvariante 3:	6.300 €	750	4.725.000 €	12,25%
Produktangebot insgesamt	6.426 €	6.000	38.557.500 €	100,00%



Produktionsvarianten	Soll-Zielerreichungsbeitrag	Kostenanteil	Wirkungs-/Kostenindex
Produktionsvariante 1:	50,00%	50,57%	0,989
Produktionsvariante 2:	37,50%	37,17%	1,009
Produktionsvariante 3:	12,50%	12,25%	1,020

Quelle: Siems 2005: 187 f.

Um den Handlungsbedarf zur Erreichung der Zielkostenvorgabe bestimmen zu können, muss außerdem der absolute Kostenreduktionsbedarf pro Produktionsvariante berechnet werden (vgl. Abbildung 6). Ausgangspunkt sind die geschätzten Standardkosten, die insgesamt auf das vorgegebene Zielkostenniveau gesenkt und gemäß der Soll-Zielerreichungsbeiträge auf die Produktionsvarianten aufgeteilt werden müssen. Die jeweilige Differenz zwischen den Standardkosten und Zielkosten zeigt den Kostenreduktionsbedarf pro Produktionsvariante.

Abbildung 6: Kostenreduktionsbedarf zur Erreichung der Zielkosten

Produktionsvarianten	Standardkosten absolut	Soll-Zielerreichungsbeitrag	Zielkosten	Kostenreduktionsbedarf
Produktionsvariante 1:	€ 19.500.000	50,00%	€ 18.900.000	€ 600.000
Produktionsvariante 2:	€ 14.332.500	37,50%	€ 14.175.000	€ 157.500
Produktionsvariante 3:	€ 4.725.000	12,50%	€ 4.725.000	€ 0
Produktangebot insgesamt	€ 38.557.500	100,00%	€ 37.800.000	€ 757.500

Quelle: Siems 2005: 210

Die in Abbildung 6 aufgeführten Ergebnisse scheinen teilweise von den Ergebnissen in Abbildung 5 abzuweichen: So ist auf den ersten Blick nicht ersichtlich, warum der Kostenanteil der Produktionsvariante 2 zwar im Vergleich zu deren Zielerreichungsbeitrag zu niedrig ist, aber dennoch ein absoluter Kostenreduktionsbedarf für die Variante ermittelt wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass

der Wirkungs-/Kostenindex nur die notwendige Anpassung der Kostenstruktur des Produktangebotes zeigt, die notwendig ist, um bei allen Produktionsvarianten dasselbe Verhältnis von Outcome zu Kosten (= einheitliche Werte der Kosteneffektivität) realisieren zu können. Das absolute Zielniveau der vorgegebenen Kosteneffektivität wird bei allen Produktionsvarianten erst dann erreicht, wenn das Kostenniveau auf die Zielkostenhöhe gesenkt wird und zusätzlich die Zielerreichung an die vorgegebene Sachzielerreichung angepasst wird.

Die Ermittlung des Kostenreduktionsbedarfs für die einzelnen Produktionsvarianten erscheint im vorliegenden Beispiel zunächst rechnerisch trivial: Auch ohne Berechnung der Soll-Zielerreichungsbeiträge könnte ausgehend von den Stückkosten, die bei der Berechnung der relativen Kostenanteile zugrunde gelegt wurden (vgl. Abbildung 5), der Reduktionsbedarf zur Erreichung des Zielkostensatzes berechnet werden (vgl. Abbildung 2). Dies ändert sich aber, sobald für die einzelnen Produktionsvarianten unterschiedliche Zielerreichungsgrade vorgegeben werden, so dass der Soll-Zielerreichungsbeitrag nicht mehr der Produktmengenstruktur entspricht.

Grundsätzlich gilt folgendes: Die dargestellten Kennzahlen, also der Wirkungs-/Kostenindex und der Kostenreduktionsbedarf dienen der Planung der Ressourcenaufteilung unter Berücksichtigung einer gewünschten Zielerreichung. Die Zielvorgabe besteht aus einem Zielkostensatz, einer Zielmenge sowie einer qualitativen Sachzielvorgabe. Geht man davon aus, dass die Aufteilung der Produktmenge auf die einzelnen Varianten der Zielverteilung entspricht, also als konstant betrachtet werden kann, müssen demnach im vorliegenden Beispiel die Zielerreichung und der Stückkostensatz bei den einzelnen Varianten an die Gesamtvorgabe angenähert werden.

Nach Ablauf einer Planperiode kann mithilfe der Kennzahlen eine Überprüfung der Ressourcenaufteilung unter Berücksichtigung der tatsächlich realisierten Zielerreichung vorgenommen werden. Abweichungen zu der vorgegebenen Zielerreichung können in Kostenabweichungen umgerechnet werden (vgl. Abbildung 7).

Abbildung 7: Kostenreduktionsbedarf aufgrund der Soll-/Ist-Abweichung der Zielerreichung in t1

Produktionsvarianten	Zielkosten	Ist - Zielerreichungsbeitrag (ZEB) in t1	Kostenvorgabe auf Basis Ist-Zielerreichungsbeitrag in t1	Kostenreduktionsbedarf aufgrund Abweichung Soll-/Ist- ZEB
Produktionsvariante 1:	€ 18.900.000	48,85%	€ 18.465.517	434.483
Produktionsvariante 2:	€ 14.175.000	38,79%	€ 14.663.793	-488.793
Produktionsvariante 3:	€ 4.725.000	12,36%	€ 4.670.690	54.310
Gesamt	€ 37.800.000	100,00%	€ 37.800.000	0

Quelle: Siems 2005: 215

Dabei werden die zu Beginn der Planungsperiode als Plankosten verabschiedeten Zielkosten den nach Ablauf der Planungsperiode erreichten Ist-Zielerreichungsbeiträgen gegenübergestellt. Bei unverändertem Zielkostenniveau werden die Kostenvorgaben für die einzelnen Produktionsvarianten auf Basis der Ist-Zielerreichungsbeiträge berechnet. Die Differenz zwischen den Zielkosten und der Kostenvorgabe auf Basis der Ist-Zielerreichungsbeiträge zeigt den Kostenreduktionsbedarf aufgrund der Abweichung von dem vorgegebenen Soll-Zielerreichungsbeitrag. Mit anderen Worten: Wenn eine Produktionsvariante nach Ablauf der Planungsperiode einen geringeren als den vorgegebenen Zielerreichungsbeitrag erreicht, hätte nur ein entsprechend geringeres Kostenvolumen anfallen dürfen. Es entsteht ein Kostenreduktionsbedarf (vgl. beispielsweise Variante 1 in der Abbildung 7). Die ermittelten Abweichungen können als Sanktionen bzw. Gratifikationen in den Planungsprozess integriert werden. Die auf diese Weise berechneten qualitätsbedingten Mehr- oder Mindereinnahmen können im Planungs- und Kontrollprozess der öffentlichen Verwaltung als Anreizinstrument zur Verbesserung der Zielerreichung der Produktionsvarianten genutzt werden.

4 Integration des Public Target Costing in das Kontraktmanagement der öffentlichen Verwaltung

Die im Public Target Costing-Prozess entwickelten Zielvorgaben zu Kosten und Wirkungszielen können in den Prozess der ergebnisorientierten Steuerung der Kommunalverwaltung, also in das Kontraktmanagement integriert werden. Durch die Fachbereichs- bzw. Ressortleitungen (Leistungskäufer) werden Zielvereinbarungen mit den einzelnen verwaltungsinternen und –externen Anbietern (Leistungsersteller) in Form von Produkterstellungsaufträgen abgeschlossen. Zielvereinbarungen zu Kosten und Wirkungszielen können dabei für die jewei-

ligen Produktionsvarianten insgesamt aber auch für einzelne Einrichtungen der Provider abgeschlossen werden.

Notwendig für die Erreichung der Zielkosten und der Qualitätsziele ist die Festlegung einer konkreten Zielkostenerreichungsstrategie, die ebenfalls Teil der Zielvereinbarungen sein sollte. Diese Zielkostenerreichungsstrategie umfasst die verbindliche Festlegung von Maßnahmen zur notwendigen Kostensenkung sowie zur Erhöhung der Wirkungsqualität auf der Ebene der einzelnen Produktionsvarianten, die dann für die einzelnen Einrichtungen noch konkretisiert werden müssen.

Voraussetzung zur Festlegung der Zielkostenerreichungsstrategie ist eine detaillierte Analyse der im Rahmen der Zielkostenspaltung ermittelten Abweichungen. Dazu müssen die ermittelten Kennzahlen disaggregiert und auf der Ebene der einzelnen Einrichtungen der jeweiligen Produktionsvarianten betrachtet werden (vgl. Abbildung 8). Dies gilt sowohl für die Kosten als auch für die Zielerreichung der Produktionsvarianten, bei der neben der organisatorischen Aggregation auch eine Verdichtung über die verschiedenen Unterziele zu einer Gesamtzielerreichung erfolgt ist.

Analog einer in Zielvereinbarungen üblicherweise festgelegten Regelung zum Umgang mit Budgetüber- bzw. -unterschreitungen können Vereinbarungen darüber getroffen werden, wie mit Abweichungen gegenüber den vereinbarten Zielvorgaben zur Wirkungszielerreichung bei den einzelnen Providern umgegangen werden soll. Wie oben beschrieben kann mithilfe der entwickelten Kennzahlen eine Unterschreitung der Zielvorgaben in eine kostenwirksame Sanktion bzw. Gratifikation für die Produktionsvariante umgerechnet werden.

Abbildung 8: Analyse der Abweichungen nach Durchführung der Zielkostenspaltung



Quelle: Siems 2005: 213

5 Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Public Target Costing - Konzepts

Geht man zunächst von dem dargestellten Beispiel aus, so können folgende Prämissen für die Anwendbarkeit des Konzepts in verschiedenen Bereichen der öffentlichen Leistungserstellung definiert werden:

- Die Angebotssituation des betrachteten Produkts sollte durch einen quasi-marktlichen Wettbewerb zwischen kommunalen, gemeinnützigen und ggf. privaten Anbietern gekennzeichnet sein.
- Zu den Kosten der verschiedenen Produktionsvarianten müssen vergleichbar strukturierte Informationen vorliegen, was zumindest einen gewissen Grad der Vereinheitlichung von Kostenrechnungsverfahren und Kostenrechnungsstandards bei den Leistungsanbietern voraussetzt.
- Ebenso sollten für die Planung, Steuerung und Kontrolle der Effektivitätsziele des betrachteten Leistungsbereichs vergleichbare Verfahren der Wirkungsmessung bei den internen und externen Leistungsanbietern eingesetzt werden.
- Wenn Leistungsvarianten ein und desselben Produktes betrachtet werden, sollte es sich um hinreichend komplexe, nicht programmierbare Leistungen handeln, die sich hinsichtlich der zu ihrer Erstellung notwendigen Prozesse durchaus unterscheiden können, für die aber einheitliche übergeordnete Wirkungsziele definiert werden können.

- Dies setzt gleichzeitig voraus, dass es sich um einen Leistungsbereich handelt, der sich für eine wirkungsorientierte Steuerung eignet und für den die Steuerung über Effektivitätsziele eine relativ hohe Bedeutung hat.
- Da der Einsatz des Public Target Costing bei einer sehr kleinteiligen Produktabgrenzung aufgrund des damit verbundenen Aufwands nicht sinnvoll ist, sollte ein möglichst weit gefasster Produktbegriff gewählt werden. Auch ein Einsatz des Instrumentes auf Produktgruppenebene ist möglich soweit die in der Produktgruppe enthaltenen Produkte einheitliche Bezugsgrößen aufweisen.

Unter diesen Voraussetzungen kommen als Anwendungsbereiche insbesondere Leistungen aus dem Bereich Jugend und Soziales in Betracht, die in nachgeordneten Einrichtungen auf kommunaler Ebene angeboten werden, wie neben den Tagesbetreuungseinrichtungen für Kinder beispielsweise Einrichtungen der Jugendförderung oder Einrichtungen der Altersbetreuung und -pflege.

Die bisherigen Überlegungen stellen die Nutzung des Public Target Costing als Controllinginstrument aus Auftraggebersicht bei einer Produkterstellung durch verschiedene verwaltungsinterne und -externe Leistungsersteller in den Vordergrund: Der Ressourceneinsatz für die verschiedenen verwaltungsinternen und -externen Produktionsvarianten kann unter Berücksichtigung der vorgegebenen und tatsächlich erreichten Effektivität der Leistungserstellung geplant und überprüft werden.

Darüber hinaus ist es aber auch denkbar, unterschiedliche Maßnahmenbündel bzw. Produkttypen eines Produktes oder einer Produktgruppe (Hauser/Furch 1998: 55 ff.) zu betrachten, die zur Erreichung übergeordneter Wirkungsziele eingesetzt werden (Beispiel: unterschiedliche Interventionsstrategien zur Integration benachteiligter Jugendlicher). Hier kann es sich um alternative aber teilweise auch um einander ergänzende Maßnahmen handeln, die zu den definierten Wirkungszielen in unterschiedlichem Maße beitragen sollen. Mithilfe des Public Target Costing kann möglicherweise eine verbesserte Steuerung des Ressourceneinsatzes unter Berücksichtigung der tatsächlichen Zielerreichung verschiedener Maßnahmenbündel unterstützt werden.

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung eines Zielkostenmanagements für die öffentliche Verwaltung sind mit dem Einsatz eines Controllinginstrumentes, das eine rechnerische Verknüpfung von Ressourcen und Outcomes vorsieht, grundsätzliche Risiken verbunden. Dies betrifft insbesondere die Schwierigkeit, aussagefähige Wirkungsziele zu bestimmen und geeignete Indikatoren zu definieren, die den Ursache-Wirkungs-Zusammenhang zwischen eingesetzten Res-

sources und den realisierten Outcomes möglichst genau abbilden. Die Ermittlung der Zielerreichungsbeiträge ist zudem durch ein hohes Maß an Subjektivität gekennzeichnet, insbesondere was die Festlegung der Gewichtung der Unterziele sowie die Messung der Zielerreichung anhand subjektiver Indikatoren betrifft.

Trotz der möglichen Schwachstellen wird dafür plädiert, nicht nur ein outcome-orientiertes Managementsystem zu installieren, sondern dieses auch mit der Ressourcensteuerung in den dafür geeigneten Leistungsbereichen zu verbinden. Andernfalls besteht die Gefahr, dass mit der Definition von Zielen nur ein weiteres Element des Neuen Steuerungsmodells eingeführt wird, das unzureichend mit den übrigen Reformelementen verzahnt ist und deswegen nicht in der gewünschten Weise zu einer Erhöhung der Effizienz und Effektivität der öffentlichen Leistungserstellung beiträgt.

6 Literatur

- Broekmate, Loes; Dahrendorf, Katharina;Dunker, Klaus (2001): Qualitätsmanagement in der öffentlichen Verwaltung, München; Berlin: Jehle.
- Coenenberg, Adolf G. (1997): Kostenrechnung und Kostenanalyse. Landsberg/Lech: Moderne Industrie, 3., überarbeitete und erweiterte Auflage.
- Funke, Anja (1998): Zielkostenmanagement in öffentlichen Betrieben und Verwaltungen. Frankfurt a. M.: Lang.
- Haiber, Thomas (1997): Controlling für öffentliche Unternehmen. München: Vahlen.
- Hauser, Thomas; Furch, Kristian (1998): Aufbau und Weiterentwicklung des Berlinweiten Querschnittscontrolling in der Senatsverwaltung für Finanzen: April 1998; Version vom 30. Oktober 1998, Kelkheim: hfp Unternehmensberatung.
- Horváth, Peter; Seidenschwarz, Werner (1992): Zielkostenmanagement. In: Controlling, Heft 3, S. 142 - 150.
- KGSt (2000): Kommunales Qualitätsmanagement von Bildung, Erziehung und Betreuung in Tageseinrichtungen für Kinder. KGSt-Bericht 2/2001. Köln: KGSt.
- Lidke, Dietmar (1999): Wirkungsorientierte Produkte für das Qualitätsmanagement im Jugend- und Sozialbereich - Ein Erfahrungsbericht aus der Stadtverwaltung Rüsselsheim. In: Eberhard Goebel (Hrsg.): Qualitätsmanagement in Kindertagesstätten. Kassel: Goebel, S. 183-206.
- Müller, Mischa (1998): Target Costing im Krankenhaus: Entwurf eines objekt-orientierten EDV-Systems zur Unterstützung einer retrograden Deckungsbeitragsrechnung. Lohmar/Köln: Eul.
- Niemand, Stefan (1996): Target Costing für industrielle Dienstleistungen. München: Vahlen.
- Seidenschwarz, Werner (1993): Target costing: marktorientiertes Zielkostenmanagement. München: Schäffer-Poeschel.
- Siems, Corinna (2005): Public Target Costing: Zielkostenmanagement als Controllinginstrument für die öffentliche Verwaltung. Frankfurt a. M.: Lang.

Schubert, Bernd (2000): Controlling in der Wohlfahrtspflege: Entwicklung eines Konzepts zur Unterstützung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit von Sozialdienstleistungsunternehmen der stationären Eingliederungshilfe für Behinderte als Bezugsrahmen für die Umsetzung der Anforderungen nach dem BSHG. Hamburg: Lit.

Tietze, Wolfgang (Hrsg.) (1998): Wie gut sind unsere Kindergärten? Eine Untersuchung zur pädagogischen Qualität in deutschen Kindergärten. Neuwied; Berlin: Luchterhand.