

Die ständige Bedeutungszunahme des Dienstleistungssektors wird derzeit in Wissenschaft und Praxis einheitlich und mit besonderem Nachdruck betont. Dabei kommt der Entwicklung von Marketingkonzepten für Dienstleistungsunternehmen besondere Bedeutung zu. Das Rechnungswesen soll dazu entscheidungsrelevante Daten liefern.

DIENTSTLEISTUNGSMARKETING-ACCOUNTING



GERNOT R. REITER

Dipl.-Ing.; Jahrgang 1968; Studium Wirtschaftsingenieurwesen-Maschinenbau an der TU Graz; nach einjähriger Industrietätigkeit seit 1994 Universitätsassistent am Institut für Wirtschafts- und Betriebswissenschaften, Abteilung Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der TU Graz; Forschungsschwerpunkte: Dienstleistungsmarketing, Management-Accounting; Lehrbeauftragter für Betriebswirtschaftslehre am WIFI Steiermark.

In den hochentwickelten Industriegesellschaften gewinnen Dienstleistungen mehr und mehr an Bedeutung. Dieses starke Wachstum führt zu einem zunehmenden Interesse und einem verstärkten Einsatz des Dienstleistungsmarketings.

Marketingentscheidungen bedürfen dabei der Unterstützung zuverlässiger und relevanter Informationen aus dem Rechnungswesen, sowohl in der Planungs- als auch in der Implementierungs- und Kontrollphase.

Der vorliegende Artikel untersucht, inwieweit das betriebliche Rechnungswesen, insbesondere die Kostenrechnung, als umfassendes, führungsbezogenes Informationssystem im Rahmen des gesamten Marketingprozesses eingesetzt werden kann.

Marketing-Accounting bedeutet dabei die Bereitstellung und Verwendung von Kosten und Erlösinformationen für Marketingentscheidungen. Marketing-Accounting ist somit entscheidungsorientiertes Kosten- und Erlösmanagement.

1. DIE HETEROGENITÄT VON DIENSTLEISTUNGEN

Beim Versuch, eine Abgrenzung und betriebswirtschaftliche Systematisierung des Begriffes Dienstleistung vorzunehmen, sind in der Literatur zwei Wege zu beobachten, nämlich die Ableitung allgemein-

gültiger Dienstleistungsdefinitionen bzw. die Bildung von Dienstleistungstypologien.

Allgemeingültige Dienstleistungsdefinitionen basieren meist auf der Identifikation konstitutiver Merkmale. Solche Merkmale fundieren jede Dienstleistung und heben sie gleichzeitig von allen anderen Absatzobjekten ab. Die wichtigsten konstitutiven Merkmale sind

- die Bereitstellung von Potentialen (in Form von Leistungsfähigkeiten)
- die Immaterialität der Leistung (z.B. Know-how eines Unternehmensberaters)
- die Integration eines externen Faktors (z.B. Modehaarschnitt) sowie
- die Individualität (z.B. Maßanfertigung eines Anzugs).

In Hinblick auf die Zielsetzung des Artikels erscheint es jedoch zweckmäßig, relevante Eigenschaften einzelner Dienstleistungen zu analysieren, um auf dieser Basis Konsequenzen für das Marketing-Accounting von Dienstleistungsunternehmen ableiten zu können.

An Hand des dreidimensionalen Dienstleistungs panoramas (Abb.1) werden daher Dienstleistungstypologien aufgezeigt, die für das Marketing-Accounting bedeutende Implikationen liefern. Typologien sind besonders geeignet, um Abgrenzungsprobleme zwischen

Wir lassen uns ständig *Neues einfallen*,...



Ein Mitarbeiter des VERBUND bei Wartungsarbeiten.

... damit in der Natur alles beim alten bleibt.

Es gibt ein Kraftwerk, das Sie auf keiner Landkarte finden können. Denn dieses sogenannte „Sparkraftwerk“ steht nur in der Erzeugungsstatistik und nicht in der Landschaft. Mit Hilfe modernster Technik erzeugt der VERBUND in bestehenden Anlagen heute mehr Strom als noch vor wenigen Jahren. Dieses „Sparkraftwerk“ liefert jährlich rund 250 Millionen Kilowattstunden oder Strom für rund 60.000 Haushalte. Denn wir vom VERBUND setzen auf höchste Effizienz zugunsten unserer Partner Wirtschaft und Natur. Wenn Sie mehr über dieses „unsichtbare Kraftwerk“ erfahren wollen, schreiben Sie uns: VERBUND, Abteilung Kommunikation, Postfach 67, 1011 Wien.



Energie für unser Leben.

Dienst- und Sachleistungen deutlich zu machen.

2. KOSTENRECHNUNGSSYSTEME VON DIENSTLEISTUNGSUNTERNEHMEN

Stellt man sich die Frage nach der Verwendbarkeit der klassischen Ko-

stenrechnung in Dienstleistungsunternehmen, muß primär die Frage nach einem geeigneten Kostenträger im Rahmen der Dienstleistungserstellung geklärt werden. In der klassischen Kostenrechnung ist der Kostenträgerbegriff traditionell Produkten vorbehalten. Das erwähnte Dienstleistungs-panorama legt jedoch den Schluß nahe, daß

das Ergebnis einer Dienstleistung dem Wesen eines Produktes entspricht, sozusagen ein „immaterielles Produkt“ darstellt. Der Kostenträgerbegriff im Dienstleistungsbereich entspricht daher dem Produktgedanken, muß in bestimmten Fällen jedoch auf definierte Leistungsprozesse mit überschaubarer Komplexität erweitert werden.

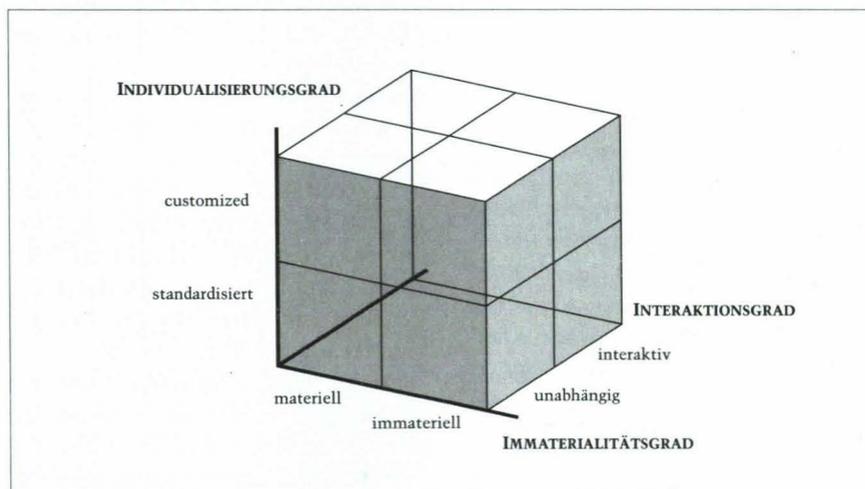


ABB.1: DIENSTLEISTUNGS-PANORAMA IN DREI DIMENSIONEN

Der oft verwendete Ausspruch der hohen Fixkosten in einem Dienstleistungsunternehmen erweist sich nach näherer Betrachtung des Dienstleistungskosten-Modells (Abb.2) als falsch.

Denn nur die Kosten, die nicht direkt an der „physischen Erstellung“ einer Dienstleistung beteiligt sind, sind fix. Der Rest ist variabel, Dienstleistungskosten i.e.S. Der tendenziell hohe Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten im Dienstleistungsbereich bleibt jedoch bestehen. Hier erscheint der Ansatz der Prozeßkostenrechnung

sehr hilfreich, insbesondere bei der Analyse und Verrechnung der Gemeinkosten im Rahmen des Marketing-Accounting.

3. DAS MARKETING-ACCOUNTING IM RAHMEN DES DIENSTLEISTUNGS-MARKETING

In Hinblick auf bestehende oder zukünftige Produkt-Markt Kombinationen hat das Marketing-Accounting als entscheidungsorientiertes Kosten- und Erlösmanagement Informationsgrundlagen zu liefern,

- um beratend, informierend und begleitend bei der Entwicklung und Implementierung eines strategischen Unternehmens- bzw. Marketingkonzeptes mitzuwirken,
- um die absatzpolitischen Maßnahmen der Produkt-, Preis-, Kommunikations- und Distributionspolitik auf ihren optimalen Einsatz zu untersuchen und zu steuern sowie
- die Profitabilität von Marketingmaßnahmen im Dienstleistungsbereich aufzuzeigen.

Aus diesen Überlegungen läßt sich einerseits das Postulat zur de-

taillierten kostenmäßigen Betrachtung aller Marketingaktivitäten, andererseits zur Untersuchung der kosten- und erlösseitigen Gegebenheiten aller Produkt-Markt-Kombinationen ableiten.

• DIE MARKETING-KALKULATION IM RAHMEN DES DIENSTLEISTUNGS-MARKETING

Ziel einer prozeßorientierten Marketingkalkulation ist die kostenrechnerische Erfassung und Bewertung sämtlicher Marketingprozesse, die - als kostenstellenübergreifende Aktivitätsbündel - zur "Produktion" der Marketingaktivitäten durchgeführt werden.

Die Prozeßkostenrechnung als "Kostenträgerstückrechnung der Marketingproduktion" weist dabei folgendes Ablaufschema auf:

DIE PROZESSANALYSE

Als erster Schritt ist es notwendig, alle Marketingaktivitäten im Rahmen einer Prozeßanalyse gedanklich nach Prozessen zu strukturieren. Das Prinzip der Prozeßkostenrechnung liegt dabei in der Untersuchung von Tätigkeiten einzelner Kostenstellen, um Teilprozesse und deren Kosten zu bestimmen

und um diese Teilprozesse zu Hauptprozessen kostenstellenübergreifend zusammenzuführen (Abb.3).

FESTLEGEN DER COST DRIVER

Im Rahmen der Bezugsgrößenwahl werden danach die kosten-treibenden Faktoren als Maßgröße zur Quantifizierung des Outputs der Teilprozesse ermittelt. Besondere Sorgfalt ist bei der Auswahl der Cost-Driver angebracht, da der ideale Kostentreiber eines Hauptprozesses mit den jeweiligen Kostentreibern bzw. Maßgrößen der einzelnen Teilprozesse übereinstimmen sollte. Beispiele solcher Kostenantriebskräfte wären etwa die Zahl fertiggestellter Marktfor-schungsstudien oder die Anzahl neu gewonnener Kunden pro Quartal.

PROZESSKOSTENERMITTLUNG

Für die jeweiligen Teilprozesse sind anschließend die Prozeßkosten-sätze aus den Planprozeßmen-gen und den zugehörigen Plankosten anzusetzen. In den einzelnen Teilprozessen verbergen sich damit unterschiedlichste Kostenarten, wie z.B. Personal-, Sach- oder Kapazitätskosten.

DIE PROZESSKALKULATION ALS MARKETING-KALKULATION

Als Ziel der prozeßorientierten Marketing-kalkulation wurde die kostenrechnerische Erfassung und Bewertung sämtlicher Marketing-aktivitäten genannt. Analog zur klassischen Kostenrechnung werden die Einzel- und Gemeinkosten getrennt zugerechnet. Die Einzelkosten werden dem jeweiligen Hauptprozeß direkt verrechnet, während die Gemeinkosten mittelbar mit Hilfe der definierten Prozeßhierarchie und der abgeleiteten Prozeßkostensätze auf den Haupt-prozeß zugerechnet werden.

Damit wird, abgesehen vom geringfügigen Fehler der Fixkosten-proportionalisierung im Rahmen der Prozeßkostenrechnung, eine ex-akte, verursachungsgerechte Kal-

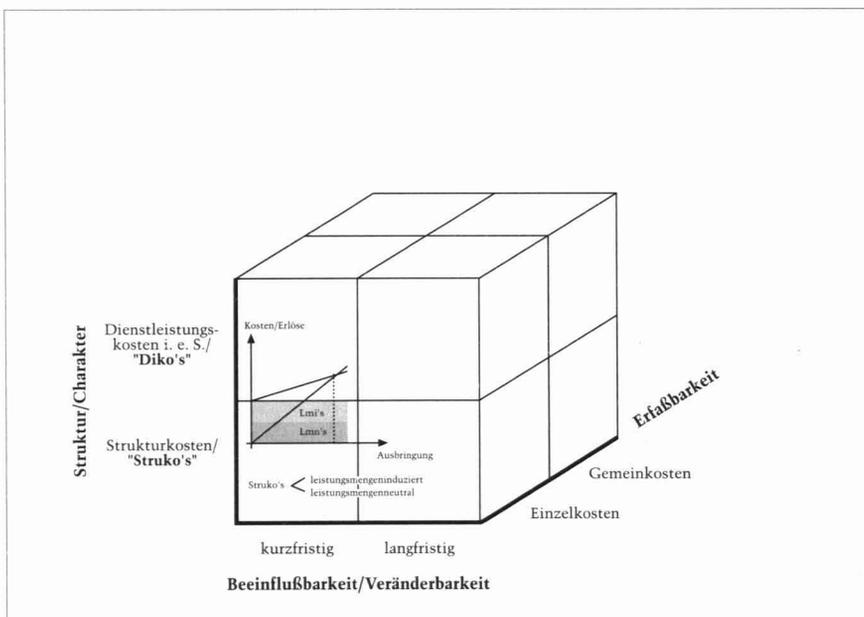


ABB. 2: DAS DIENSTLEISTUNGSKOSTEN-MODELL

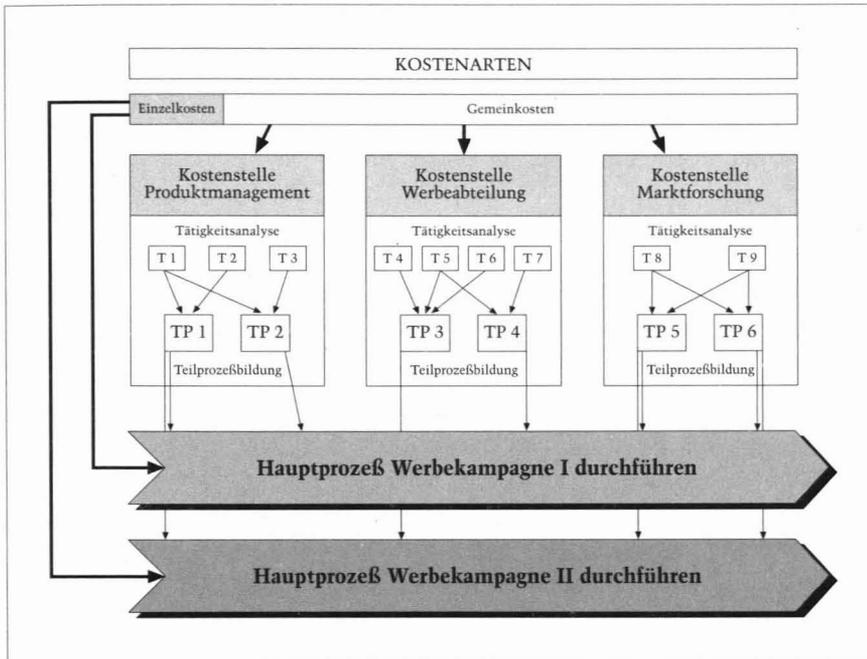


ABB. 3: MARKETING-KALKULATION ANHAND ZWEIER UNTERSCHIEDLICHER WERBEKAMPAGNEN

kulation der Marketingaktivitäten erreicht.

• DIE ERFOLGSANALYSE VON PRODUKT-MARKT-BEZIEHUNGEN

Der zweite Rechenzweig des Marketing-Accounting ist die Erfolgsanalyse von Produkt-Markt-Beziehungen als kostenrechnerisches Instrument zur quantitativen Beurteilung absatzpolitischer Maßnahmen im Dienstleistungsbereich. Diese Periodenrechnung dient dazu, absatzwirtschaftliche Gewinn- oder Verlustquellen eines Dienstleistungsunternehmens zu identifizieren und daraus operativ/strategische Maßnahmen für bestehende oder zukünftige Produkt-Markt-Kombinationen abzuleiten:

Im Mittelpunkt der Marketing-erfolgsanalyse steht dabei die Absatzsegmentrechnung, die als Produkterfolgs-, Vertriebserfolgs- und als Kundenerfolgsrechnung ausgeführt werden kann und daher für unterschiedliche Objekthierarchien wie Zuständigkeiten für bestimmte Produkte bzw. Produktgruppen (Product-Management), für Kunden bzw. Kundengruppen (Key-Account-Management) oder

für einzelne Absatzregionen anzusetzen ist.

Die Absatzsegmentrechnung wird als prozeßorientierte, mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung ausgeführt, wobei die im Rahmen der Dienstleistungsproduktion anfallenden Dienstleistungskosten i.e.S. mit Hilfe der klassischen oder einer prozeßkonformen Grenzplankostenrechnung ermittelt werden.

Die absatzsegmentbezogenen Prozeßkosten des Vertriebs, wie z.B. die Kosten der Auftragsbearbeitung, von Verkaufsabschlüssen oder Kundenbesuchen sowie die Prozeßkosten der Kommunikation, wie Werbeaktionen, diverse Betreuungsaktionen u.ä. werden im Rahmen der Bildung unterschiedlicher Deckungsbeitragsstufen prozeßorientiert berücksichtigt. Die Prozeßkosten des Vertriebs und der Kommunikation werden dabei durch eine begleitende Prozeßkostenträgerkalkulation in der Abrechnungsperiode ermittelt, wobei die Anzahl der ausgeführten Teil- bzw. Hauptprozesse mit den jeweiligen Plankostensätzen multipliziert wird.

Die restlichen unternehmensbezogenen Gemeinkosten werden pauschal auf der höchsten Stufe der Ergebnisrechnung berücksichtigt.

Daraus ergibt sich das Gesamtergebnis der betrachteten Periode.

• DIE PROFITABILITÄT VON MARKETINGMASSNAHMEN

Eines der Hauptziele des Marketing-Accounting, die Analyse der Profitabilität von Marketingmaßnahmen im Dienstleistungsbereich, kann nun aus der Gegenüberstellung der Prozeßkosten der Marketingaktivitäten mit den ermittelten Erfolgsgrößen geschehen. Grundsätzlich ist also zu prüfen, ob die verursachten Marketingkosten durch zusätzliche Einnahmen wieder eingespielt werden können.

SCHLUSSBETRACHTUNG

Die Prozeßorientierung im Rahmen der Marketingkalkulation und der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung bringt eine wesentliche Erweiterung und Verfeinerung der bestehenden Rechenverfahren mit sich, da keine willkürlichen Zuschlüsselungen von Overheads erfolgen. Ein neues Kostenrechnungssystem stellt es selbstverständlich nicht dar.

LITERATUR:

[1] Deyhle, A.: Controller Handbuch, 4. Aufl., Gauting 1996
 [2] Köhler, R.: Kosteninformationen für Marketing-Entscheidungen, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden 1992, S. 837 - 857
 [3] Meffert, H; Bruhn, M.: Dienstleistungsmarketing, Wiesbaden 1995
 [4] Meyer, A.: Dienstleistungsmarketing - Erkenntnisse und praktische Beispiele, 4. Aufl., Augsburg 1990
 [5] Vikas, K.: Neue Konzepte für das Kostenmanagement, 3. Aufl., Wiesbaden 1996