

Controlling

4.2. Marketing-Controlling

4.2.1. Ursprung und Aktualität des Marketing-Controllings

Marketing-Controlling wird auch heute noch gelegentlich als „Kontrolle des Marketing“ missverstanden; im folgenden Beitrag wird Marketing-Controlling als unterstützende Funktion bei der Planung und Durchführung von Marketing-Maßnahmen verstanden, insbesondere zum Zweck einer ausreichenden Informationsversorgung.

Die Praxis der Unternehmen kennt sowohl das Marketing-, wie das Vertriebs-Controlling; das Vertriebscontrolling richtet sich dabei unmittelbar auf die Analyse der konkreten Verkaufsergebnisse, während das Marketingcontrolling stärker auf die Analyse absatzpolitischer Maßnahmen und deren Wirkung ausgerichtet ist.

Im folgenden Beitrag wird nicht nach Vertriebs- und Marketing-Controlling unterschieden; im amerikanischen Sprachgebrauch bildet das „Sales & Marketing-Controlling“ eine Einheit, in der intern nach unterschiedlichen Funktionen und Ausrichtungen differenziert wird.

Marketing-Controlling wird in diesem Beitrag also im Sinne eines Vertriebs- und Marketing-Controlling behandelt.

Zunächst einige Worte zum Gegenstand des Marketing-Controllings, dem Marketing selbst.

Marketing¹ beschäftigt sich mit der Planung und Organisation der marktbezogenen Aktivitäten in Unternehmen, im Kern mit der Planung und Organisation von Produkt-Markt-Beziehungen².

Dies erfolgte bis in die 80er Jahre im wesentlichen auf einer operativen Ebene im Sinne der Planung und Durchführung absatzpolitischer Maßnahmen und der konkreten Ausgestaltung absatzpolitischer Instrumente („Marketing-Mix“); seit Anfang der 80er Jahre erhielt das Marketing eine vermehrt strategische Ausrichtung im Sinne einer dauerhaften Sicherung von Erfolgspotentialen durch die langfristige Gestaltung von Produktprogrammen und Marktbeziehungen.

Marketing hat daher neben absatzpolitisch ausgerichteten operativen Funktionen, die sich mit konkreten Maßnahmen, Instrumenten und Verkaufsergebnissen

¹ Vgl. die Definitionen von Marketing bei J. Becker 1992, H. Meffert 1991 und Kotler / Biemel 1992

² vgl. dazu R. Köhler 1991, S. 20 ff

beschäftigen, zunehmend auch strategische Aufgaben, die in den Bereich der strategischen Unternehmensplanung hinein reichen³.

Beiden Funktionsbereichen soll das Marketing-Controlling mit der Bereitstellung ausreichender Informationsgrundlagen zur Hand gehen; Marketing-Controlling ist daher nicht in erster Linie Kontrolle, sondern vielmehr eine systematische *unterstützende Informationsversorgung des Marketings*, auf deren Grundlage sich eine gewisse Sicherheit bei der Planung und Beurteilung marktgerichteter Entscheidungen ergeben soll.

Die Ursprünge des Marketing-Controllings liegen in der Konsum- und Gebrauchsgüter-Industrie, speziell in der sog. Markenartikel-Industrie, die bereits frühzeitig Informationen über die Wert- und Mengenströme in ihren Märkten benötigte. Bei einer zunehmenden Differenzierung der Produkt-, Markt- und Nachfragestrukturen wurden Informationssysteme zur analytischen Verfolgung von Umsätzen, Mengeneinheiten und Deckungsbeiträgen zum Zweck der Steuerung marktorientierter Unternehmensaktivitäten unverzichtbar.

Zunächst handelte es sich um vergleichsweise simple Auswertungen mit tabellarischen Umsatz- und Absatzwerten, die, sofern Planwerte vorlagen, mit Soll-Ist-Vergleichen ergänzt wurden⁴.

Die „Urformen“ des Marketing-Controlling bildeten zum einen die Kunde-Artikel-Periode-Umsatz-Auswertung („Vertriebs-Sicht“) bzw. die Artikel-Kunde-Periode-Umsatz-Auswertung („Marketing-Sicht“), zum anderen mehr oder weniger automatisierte Erfolgsrechnungen für Absatzsegmente (Produkte, Märkte), die zumeist auf Tabellenkalkulationsprogrammen erstellt wurden.

In jedem Fall geht es um den Versuch, die Produkt-Markt-Beziehung analytisch auf Erlöse und Kosten zu durchdringen und die auf der Zeitachse abgebildeten Informationen zu Zwecken der Planung und Entscheidung zu verwenden.

Inzwischen wurden die Instrumente und Methoden des Marketing-Controllings deutlich verfeinert. Heute geht es um intelligente Methoden und DV-gestützte Instrumente einer feinteiligen, marktorientierten Unternehmenssteuerung: Die Basis des Marketing-Controlling besteht so in einer systematischen Verknüpfung zwischen betriebswirtschaftlichen Methoden, prozessorientierter Organisation und moderner Informationstechnologie⁵.

Ohne moderne analytische Instrumente wären in der Tat die komplexen Erlös- und Kostenstrukturen heutiger Marktbeziehungen kaum noch nachvollziehbar, wären

³ vgl. R. Köhler a.a.O.

⁴ vgl. M. Schiava 1994, S. 150 f.

⁵ vgl. R. Franzky und H.U. Wegener 1999

die immer gezielter auf einzelne Segmente gerichteten Strategien modernen Marketings weder planbar, noch bezüglich ihrer Wirkungen analysierbar. Nimmt man den Tatbestand hinzu, dass die Zeit eine immer kritischere Größe darstellt, so wird verständlich, dass neben der Weiterentwicklung betriebswirtschaftlicher Methoden die informations-technologische Aufrüstung im Marketing-Controlling eine wesentliche Rolle spielt. Denn neben „time-to-market“ ist heute die Geschwindigkeit im Sinne eines „time-to-information“ zu einer entscheidenden Größe geworden.

4.2.2. Gegenstand und Aufgaben des Marketing-Controllings

Die zentrale Aufgabe des Marketing-Controllings besteht in der Herstellung eines *betriebswirtschaftlichen Informationssystems zur Planung, Steuerung und Kontrolle marktbezogener Unternehmensaktivitäten*.

Eine marktorientierte Unternehmenssteuerung bedingt zwangsläufig die koordinierte Überwachung des gesamten absatzwirtschaftlichen Leistungsprozesses. Zu diesem Zweck wird vor allem ein systematischer Zugriff auf die Daten des Rechnungswesens, insbesondere auf die Daten der Kosten- und Leistungsrechnung, erforderlich. Bereits an dieser Stelle sei deshalb darauf hingewiesen, dass der Verbindung zwischen Marketing und Rechnungswesen höchste Aufmerksamkeit zu widmen ist. Diese Schnittstelle zwischen Marketing und Rechnungswesen ist keineswegs unproblematisch, denn den entscheidungsrechnerischen Fragestellungen im Marketing-Controlling steht häufig ein Rechnungswesen gegenüber, dessen interne Gliederungs- und Zuordnungsstrukturen (Erlöse, Kosten) keineswegs den Bedürfnissen des Marketing-Controlling entspricht.

Eine betriebswirtschaftliche Steuerung des Marketings z.B. durch Ergebnisanalysen wie Absatzsegmentrechnungen ist nur dann zufrieden stellend möglich, wenn das Rechnungswesen eine adäquate Auflösung bzw. Zuordnung von Erlösen und (Einzel-)Kosten auf Ergebnisobjekte (z.B. Kunden) anbietet. Deshalb muss vorweg darauf hingewiesen werden, dass Marketing-Controlling nur dann erfolgreich sein kann, wenn eine systematische Abstimmung mit dem Rechnungswesen bzgl. der Zurechnung von Erlösen und Kosten auf Ergebnisobjekte vorgenommen wurde⁶.

Gegenstand und Aufgaben des Marketing-Controllings lassen sich für die betriebliche Praxis wie folgt in einzelne Aufgaben- und Methodenbereiche differenzieren:

⁶ vgl. R. Köhler 1991, S. 215 ff.

4.2.2.1. Informationsversorgung

Die elementare Aufgabe des Marketing-Controllings besteht in einer *koordinierten Informationsversorgung der marktgerichteten Unternehmensfunktionen*.

Dies betrifft in erster Linie die analytische Verfolgung der Wert- und Mengenströme in bestehenden Märkten, d.h. die zeitnahe Analyse bestehender Produkt-Markt-Beziehungen. Im Vordergrund steht die Entwicklung von Erlösen, Mengen und Preisen von Produkten und Produktkategorien in Kundensegmenten, Absatzkanälen und Vertriebsregionen. Die wesentlichen Anforderungen sind Zeitnähe, Aktualität und strukturierte, entscheidungsorientierte Darstellung.

Statistische Auswertungen dieser Art auf der Erlösseite verarbeiten die operativen Daten von Warenwirtschaft und Rechnungswesen und zeigen sie in einer aggregierten bzw. strukturierten Form zusammen mit Abweichungsanalysen (Ist/Ist-Vergleiche = laufendes Jahr / Vorjahr sowie, sofern Planungen vorliegen, mit Soll-/Ist-Vergleichen).

So simpel eine solche Absatzstatistik zu sein scheint, bereits hier ist eine Synchronisierung von Analysebedarfen im Marketing mit dem Aufbau des Rechnungswesens erforderlich (Gliederungs- und Zuordnungserfordernisse); dies betrifft zum einen die Synchronisierung von Kennzahlen (z.B. Netto-Netto-Umsatz), als auch die Anlage brauchbarer Stammdatenstrukturen im Sinne marktbezogener Merkmalshierarchien (z.B. für Kunden, Artikel, Vertriebswege usw.).

Ein zweiter Bereich grundlegender Informationsversorgung bezieht sich auf die Analyse externer Markt- und Wettbewerbsdaten und deren Verknüpfung mit den internen Datenbeständen.

Informationen über die Entwicklung des Wettbewerbs sowie über die allgemeine Entwicklung genutzter, benachbarter und möglicher Märkte geben in vergleichenden Auswertungen der Analyse der eigenen Daten erst den Hintergrund für konkrete Beurteilungen und Entscheidungen. So kann ein Unternehmen intern durchaus eine positive Entwicklung von Produkten, Kundensegmenten oder Preisen analysieren, zugleich aber feststellen, dass im Vergleich mit Wettbewerbs- und Marktdaten Marktanteilsverluste oder Preisgeständnisse hingenommen werden mussten.

Beobachtungen in der Praxis zeigen freilich, dass Informationen aus der Markt- und Wettbewerbsforschung oftmals auch heute noch unzureichend genutzt und als Informationsgrundlagen verwertet werden.

4.2.2.2. Strategische Marketing-Planung

Eine seit Anfang der 80er Jahre immer wichtiger gewordene Aufgabe des Marketing-Controllings ist die Unterstützung der strategischen Marketing-Planung⁷. Eine zunehmende Sättigung von Märkten, hohe Wettbewerbsdichten und aggressive Preisstrategien in traditionellen Märkten zwingen dazu, systematisch nach neuen Lösungsangeboten und neuen Problemlösungsgebieten auf künftigen Märkten Ausschau zu halten.

Dies betrifft die Definition aussichtsreicher Produkt-Markt-Segmente, die Konzeption von Marketing-Strategien sowie die begleitende Erstellung von Kosten-/Nutzen- bzw. von Aufwands-/Erfolgsrechnungen.

Das Marketing-Controlling unterstützt den Prozess der strategischen Marketing-Planung dabei durch die Analyse der Gesamtheit der Produkt-Markt-Beziehungen, durch die Diagnose der strategischen Marktposition, durch systematische Kunden- und Konkurrenzanalysen sowie durch Stärken-/Schwächen- bzw. Chancen-/Risiko-Profile.

4.2.2.3. Planung, Budgetierung

Eine zentrale Aufgabe des Marketing-Controllings ist - unterhalb der Ebene des strategischen Marketings - die Budgetierung, Lenkung und Kontrolle des operativen Ressourceneinsatzes in Produkt- und Marktbereiche. Die operative Marketing-Planung impliziert die Konkretisierung von Zielen und Maßnahmen sowie die Ausstattung von Ziel- und Maßnahmenbereichen mit den erforderlichen Ressourcen (Finanz-, Personal- und Sachmittel). Das Marketing-Controlling nimmt entsprechend einer Schätzung der kurzfristigen Erfolgsaussichten eine Budgetierung der Mittel vor und berechnet die voraussichtlichen Kosten im Verhältnis zu zukünftigen Erlösen und Ergebnissen.

Dazu sind allererst die zu erreichenden Ziele zu konkretisieren, wobei neben monetären Größen auch nichtmonetäre Ziele eine wesentliche Rolle spielen (z.B. Bekanntheitsgrad), die zu Zwecken der späteren Kontrolle (Zielerreichung) in jedem Fall zu quantifizieren sind. Anschließend werden den quantifizierten Zielen Maßnahmen zugeordnet sowie die Ressourcen, mit denen die Maßnahmen umgesetzt werden sollen. Dies erfolgt auf der Basis von Wirkungsprognosen, die das Marketing-Controlling zu erstellen hat.

⁷ vgl. J. Becker 1992 und Kotler / Bliemel 1992

Ein wesentlicher Punkt ist dabei die Konkretisierung der zu erwartenden Ergebnisse in der Form messbarer *monetärer* und *nichtmonetärer* Größen⁸, mit deren Hilfe eine periodische Erfolgs-/Ergebniskontrolle durchgeführt werden kann.

4.2.2.4. Ergebniskontrollen

Ergebniskontrollen für durchgeführte Marketingmaßnahmen und den zugeordneten Budgeteinsatz sind traditionell ein genuines, wenngleich noch immer schwieriges Aufgabenfeld des Marketing-Controlling. Die Durchführung von Erfolgs- und Wirkungsanalysen für Maßnahmen und Budgeteinsatz setzt voraus, dass die Zielerreichung konkret überprüfbar gehalten wird (siehe oben). Dies ist nur dann möglich, wenn Ziele und Maßnahmen grundsätzlich in operationalisierter und quantifizierter Form geplant bzw. die Ergebnisse in eindeutiger Form erhoben werden können.

Die Frage, ob die verfügbaren Mittel in Form von Maßnahmen optimal eingesetzt wurden (*Lenkungsaspekt*), in welchem Umfang die Ziele erreicht werden konnten (*Erfolgsaspekt*) und ob die eingesetzten Mittel das gemessene Ergebnis tatsächlich bewirkt bzw. ursächlich beeinflusst haben (*Wirkungsaspekt*), ist analytisch nicht immer so konkret zu beantworten, wie dies für eine weitere Unternehmenssteuerung wünschenswert wäre.

Grundsätzlich ergeben sich in der Kontrolle von Erfolgen und Wirkungen vielfältige Unschärfen, die allein dadurch bedingt sind, dass nichtmonetäre Ziele oft nicht eindeutig quantifiziert werden, Ergebnisgrößen nicht trennscharf einer Maßnahme zugeordnet und kausale Wirkungszusammenhänge zwischen Aufwendungen und Ergebnissen vielfach nur unterstellt werden können.

Eine Objektivierung des Wirkungszusammenhangs zwischen Mitteleinsatz und Marktergebnissen ist daher oft schwierig, stellt aber gerade eine der wesentlichen Herausforderungen des Marketing-Controllings dar.

4.2.2.5. Ergebnissteuerung

Die operative Ergebnissteuerung im Sinne der Absatzsegment- bzw. Marktsegmentrechnung ist heute zur Kernaufgabe des Marketing-Controllings geworden. Im Unterschied zur oben gestellten Frage, welcher Mitteleinsatz welche Marktergebnisse bewirkt, wird hier die Frage gestellt, welche Absatzsegmente welche Deckungsbeiträge zum Gesamtergebnis beisteuern.

In der Absatzsegmentrechnung geht es darum, eine Erfolgsaufspaltung nach unterscheidbaren Absatzsegmenten vorzunehmen, um daraus Erkenntnisse über

⁸ vgl. R. Köhler 1991 a.a.O.

ihren jeweiligen Ergebnisbeitrag zu gewinnen. Die möglichst genaue Identifikation von *Gewinn- und Verlustquellen* ist die Grundlage, auf der eine konkrete Steuerung von Teil- und Gesamtergebnissen aufsetzen soll.

Voraussetzung ist, dass die jeweiligen Erlöse und Kosten den einzelnen Absatzsegmenten verursachungsgerecht zugeordnet werden.

Als wichtigste Absatzsegmente gelten traditionell Produkte, Kunden, Absatzwege, Verkaufsgebiete und Aufträge.

Elementares Thema und vordringliche Aufgabe des Marketing-Controllings ist heute die entscheidungsorientierte Kunden-Artikel-Deckungsbeitragsrechnung. In den letzten Jahrzehnten wurde zunächst die Artikelerfolgsrechnung aufgebaut, dann kamen stärker kundenorientierte Fragestellungen hinzu (Kundendeckungsbeitragsrechnung); auf der Grundlage der inzwischen verfügbaren DV-technischen Werkzeuge sind heute mehrdimensionale Darstellungen der Erfolgsrechnung (Kunde-Artikel-Vertriebsgebiet)⁹ möglich.

Mit Hilfe dieser aufgegliederten Bruttoerfolgsrechnungen betreibt das Marketing-Controlling die möglichst feinteilige Kontrolle der Ergebnisbeiträge und versucht, durch Maßnahmen im Bereich der Vertriebs- und Preispolitik sowie der Selektion von Kunden, Produkten und Aufträgen steuernd in die Ergebnisentwicklung einzugreifen.

Die Analyse der Ergebnisbeiträge im Sinne einer stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung verlangt freilich eine entsprechend verursachungsgerechte Zuordnung, Aufbereitung und Kennzeichnung der Daten (Erlöse, Kosten) im Rechnungswesen. Traditionelle Systeme des Rechnungswesens haben sich in der Praxis als weitgehend ungeeignet für die Zwecke der Absatz- und Marktsegmentrechnung erwiesen, da meist keine ausreichenden Merkmale für die trennscharfe Zuordnung von Erlösen und Einzelkosten zu Absatzsegmenten existieren; dies gilt insbesondere für die immer wichtiger werdende Einzelkunden-Erfolgsrechnung.

Ein weiteres Thema der Erfolgsrechnung im Marketing-Controlling ist zunehmend die Analyse des Ergebnisbeitrags organisatorischer Einheiten (Profit-Center); je mehr sich das Organisationsprinzip des Profit-Center durchsetzt, ist das Marketing-Controlling gehalten, Bruttoerfolgsrechnungen zur Ergebnissteuerung in den marktorientierten Organisationseinheiten des jeweiligen Unternehmens (Profit-Center-Erfolgsrechnung) aufzubauen.

⁹ vgl. R. Franzky u. H.U. Wegener 1999

4.2.2.6. Organisations- und Prozesscontrolling

Der letzte Aufgabenbereich des Marketing-Controllings, die Reorganisation des Marketing-Ablaufs sowie des Controlling-Prozesses selbst, ist in den vergangenen Jahren mehr und mehr in den Vordergrund gerückt.

Zum einen steht hier die Analyse der Zweckmäßigkeit der marketing- und vertriebsspezifischen Aufbau- und Ablauforganisation im Zentrum, d.h. die Frage, ob der Marketing-/Vertriebsprozess unter den Gesichtspunkten Zeit, Kosten und Qualität optimal gestaltet ist, zum anderen werden Aufgaben und Ablauf des Controlling selbst zum analytischen Gegenstand des Marketing-Controlling.

Marketing-Controlling beschäftigt sich daher in verstärktem Umfang mit Prozess-Management im Sinne der Reorganisation von Funktionen, Aufgaben und Abläufen in den marktnahen Unternehmensbereichen. Ein wesentlicher Trend besteht heute darin, operative Controllingfunktionen unter Nutzung moderner Informationstechnologien an die Fachabteilungen und Aufgabenträger „zurück zu geben“, d.h. Lenkung, Steuerung und Kontrolle (Erfolgsrechnungen) in die operative Ausführung von Marketing- und Vertriebsaufgaben zu integrieren.

4.2.3. Schichten und Methoden des Marketing-Controllings in der Praxis

Für den praxisorientierten Einsatz des Marketing-Controllings kann man die folgende Einteilung in einzelne Schichten und zugeordnete Methoden vornehmen:

- *Schicht 1* *Planung*
- *Schicht 2* *Ergebnis-/Erfolgsrechnung*
- *Schicht 3* *Steuerung mit Kennzahlen*
- *Schicht 4* *Reporting und Berichtswesen*
- *Schicht 5* *Organisation des Controlling-Prozesses*

In jeder dieser Schichten spielen die Verbindungen zwischen Marketing-Controlling und Rechnungswesen eine entscheidende Rolle; die Anforderungen, die das Marketing-Controlling zur Lösung absatzwirtschaftlicher Analyse- und Steuerungsaufgaben an das Rechnungswesen stellt, sind nicht nur vielfältig, sondern bedingen für die einzelnen Aufgabenbereiche auch eine entsprechende „Anpassung“ des Rechnungswesens an die Bedürfnisse des Marketings.

Es ist daher nützlich, sich zunächst zu vergegenwärtigen, *welche* Analyse- und Entscheidungsdimensionen im Marketing Vorrang genießen, um annähernd zu erkennen, welche Arten der Kennzeichnung der Daten des Rechnungswesens erforderlich werden, damit sie für die Zwecke des Marketing-Controllings Verwendung finden können.

Die wesentlichen *absatzwirtschaftlichen Analyse- und Entscheidungsdimensionen*, die wir in der Marketing-Praxis wieder finden, lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- *Zielinhalte und Zeitdimensionen*
- *Absatzpolitische Maßnahmen*
- *Absatz- und Marktsegmente (Produkt-Markt-Beziehungen)*
- *Absatzwirtschaftliche Organisationseinheiten*

Zielinhalte und Zeitdimensionen bezeichnen die Analyse-, Planungs- und Entscheidungsaufgaben des Marketings für absatzpolitische Ziele bzw. Zielinhalte unterschiedlicher (zeitlicher) Reichweite und Blickrichtung (vergangenheitsbezogen, zukunftsbezogen, kurzfristig, langfristig, jährlich, unterjährig, rollierend usw.). Eine entscheidende Erfolgsvoraussetzung für das Marketing-Controlling in der Praxis ist, dass das Rechnungswesen in seinen Planungskennzahlen, Planungsinhalten, Planungsobjekten und Planungsperioden auf die Bedürfnisse des Marketing abgestimmt ist; dies betrifft noch heute vor allem eine entsprechend abgestimmte und differenzierte Erlösplanung (Zurechnung auf Planungsobjekte) sowie die Bereitstellung von Plankosten für entscheidungsorientierte Kalkulationsrechnungen (Standardkosten).

Die Entscheidungsdimension *absatzpolitischer Maßnahmen* bedarf einer gezielten Unterstützung durch das Rechnungswesen besonders durch Informationen, die zum Zweck der Entscheidungs- oder Planungsrechnung benötigt werden. Hierbei handelt es sich vor allem um Kosteninformationen, die eine Zurechnung nach dem Identitätsprinzip erlauben, also jene abgegrenzten Einzelkosten, die ohne die Realisierung der Maßnahme nicht entstehen würden. Kosteninformationen, die z.B. geschlüsselte fixe Gemeinkosten enthalten, sind hierzu ungeeignet, da bei einer maßnahmenbezogenen Entscheidungsrechnung nur die direkt durch die Maßnahme bewirkten Veränderungen der Erlöse und Kosten betrachtet werden sollen.

Gleiches gilt für die Analyse- und Entscheidungsdimension der *Absatz- und Marktsegment-Rechnung*. Die Analyse von Produkt-Markt-Beziehungen untersucht die spezifische Erlös- und Kostenverursachung von Produkten, Kunden, Absatzwegen usw. und setzt daher (wie oben) eine Zurechenbarkeit von Erlösen und Kosten nach dem Identitätsprinzip voraus. Bei der Erlöszurechnung treffen wir in der Praxis auf geringere Probleme, als bei der eindeutigen Zurechnung von Kosten, die in der Form relativer Einzelkosten verfügbar sein müssen. Vor allem bei der konkreten Zurechnung von Einzelkosten zu Kunden und Kundengruppen versagt das Rechnungswesen in der Praxis in fast allen Fällen.

Für die Analyse- und Entscheidungsdimension *absatzwirtschaftlicher Organisationsformen* gilt im Prinzip das Vorgesagte; hier werden aus der internen Betriebsabrechnung trennscharfe zurechenbare Kosten und Erlöse erwartet, die es erlauben, die Beurteilung der Profitabilität von absatzwirtschaftlichen Einheiten nach verursachungsgerecht abgegrenzten Erlösen und Kosten vorzunehmen.

Diese Hinweise auf die Verknüpfung von Marketing-Controlling und Rechnungswesen dienen dem Zweck, die Bedeutung der operativen „vorgelagerten“ Datensysteme für das Marketing-Controlling transparent zu machen. In der Praxis treffen wir zumeist noch auf weitgehend getrennte bzw. auf schlecht synchronisierte Systeme. Z.B. entspricht die Zuordnung von Erlösen zu Erlösarten selten der im Marketing praktizierten Gliederung von Marktsegmenten; die Verbuchung von Kosten erfolgt ohne nachvollziehbare Zuordnung zu Produkten / Produktgruppen und Kunden / Kundengruppen; die Kennzahlen des Rechnungswesens (Netto-Netto-Umsatz) sind oft nicht umstandslos für Zwecke des Marketing-Controlling zu verwenden, weil z.B. Erlösschmälerungen erst zu späteren Abrechnungszeitpunkten und ohne jede Kundenzuordnung als Sachkosten verbucht werden.

Dies führt in der betrieblichen Praxis zu umfangreichen Nebenrechnungen und Umrechnungen von Daten der Leistungs- und Kostenrechnung, mithin zu einem Aufwand, der nicht nur in hohem Maße unnötig ist, sondern vor allem die wünschenswerte Durchgängigkeit, Konsistenz und Einheitlichkeit des innerbetrieblichen Datenmaterials beeinträchtigt.

4.2.3.1. Planung

Die erste Schicht, die wir in der Praxis des Marketing-Controllings regelmäßig antreffen, ist die der Unterstützung des Marketings bei der kurz-, mittel- und langfristigen Planung. Planungsaufgaben unterschiedlicher Inhalte und Reichweiten kennzeichnen einen wesentlichen Tätigkeitsbereich im Marketing-Controlling¹⁰.

In der Praxis wird generell zwischen *strategischen* und *operativen* Planungstätigkeiten unterschieden.

- *Strategische Marketing-Planung*

Den *ersten Schritt* in der Planung sollten generell strategische Überlegungen darstellen.

¹⁰ vgl. R. Köhler 1991, S. 20 ff.

Strategische Planung oder auch strategisches Marketing bezieht sich auf Fragen der Suche, Auswahl und Konzeption künftiger Märkte und Lösungsangebote; das Marketing selbst hat die Aufgabe, im Rahmen der allgemeinen Unternehmensstrategie neue Problemlösungsgebiete und Geschäftsfeldstrategien zu definieren, das Marketing-Controlling unterstützt diesen Prozess durch Analysen und Prognoserechnungen.

Kern jedes strategischen Planungsprozesses sollte zunächst die Definition grundsätzlicher *Problemlösungsbereiche* der Unternehmenstätigkeit sein. Dieses „Defining the Business“¹¹ sollte über das in der Praxis verbreitete Verfahren, das Aufgaben- und Tätigkeitsspektrum des Unternehmens über Produkte zu definieren, hinausgehen und die Frage des Angebots grundsätzlicher Problemlösungsmöglichkeiten in das Zentrum der Überlegungen rücken.

In einer Beurteilung potentieller Nachfragesektoren und Käufergruppen werden im strategischen Planungsprozess *Marktsegmente* ausgewählt und abgegrenzt.

Das Marketing-Controlling unterstützt diesen Prozess aktiv durch Untersuchungen zu potentiellen Käufergruppen, durch Analysen segmentspezifischer Anforderungen an das künftige Leistungsangebot, durch Schätzungen der erreichbaren Marktpotentiale und Marktvolumina, d.h. insgesamt durch die Beurteilung der voraussichtlichen Erfolgspotentiale bestehender und potentieller Geschäftsfelder.

Untersuchungsobjekte des Marketing-Controlling auf dieser Ebene sind vor allem sog. Strategische Geschäftsfelder¹², d.h. konkrete Produkt-Markt-Kombinationen, die sich hinsichtlich Nachfrage, Wettbewerb und Kostensituation unterscheiden lassen und daher unterschiedliche betriebswirtschaftliche Vorgehensweisen erfordern.

Die in der Praxis gängige Methode der Untersuchung Strategischer Geschäftsfelder bzw. der eigenen Marktposition ist die *Portfolio-Analyse*¹³, in der Strategische Geschäftsfelder anhand erfolgsrelevanter Schlüsselfaktoren bewertet werden. In der Praxis haben sich Portfolio-Analysen mit den Schlüsselfaktoren Marktanteil / Marktwachstum und Marktattraktivität / Wettbewerbsstärke hinlänglich bewährt und bilden auch heute noch die wesentliche methodische Grundlage für die Bewertung von Marktsegmenten und die Diagnose bzw. Konzeption der eigenen Marktposition.

Im Rahmen der Untersuchung und Bewertung strategischer Geschäftsfelder greift das Marketing-Controlling zunächst weniger auf Daten des eigenen

¹¹ vgl. D.F. Abell 1980

¹² vgl. J. Becker 1992

¹³ in diesem Fall die „Vier-Felder-Methode“ nach Boston Consulting

Rechnungswesens, sondern auf externe Daten der Marktforschung und der Wettbewerbsanalyse zurück.

Das Marketing-Controlling unterstützt aber die laufende Diagnose der eigenen strategischen Marktposition in bestehenden Märkten durch permanente intensive Analysen der eigenen Kunden- und Produktentwicklung in den bestehenden Marktsegmenten, um Veränderungen in der Absatzstruktur frühzeitig zu erkennen und um den strategischen Planungsprozess durch aktuelle absatzstatistische Daten abzustützen

Parallel zur Diagnose der eigenen Marktposition sind *Erfassung und Analyse der wesentlichen Wettbewerber* ein unerlässlicher Bestandteil der Arbeit des Marketing-Controlling. Dazu bietet sich die Sammlung von Wettbewerbsinformationen in strukturierten Datenbanktabellen an, die eine Auswertung der Informationen nach unterschiedlichen Gesichtspunkten „auf Knopfdruck“ ermöglichen. In jedem Fall sind Wettbewerbsinformationen nach den Kategorien

- *Geschäftsfeld-Merkmale*
- *Marktanteile und Wachstum*
- *produktbezogene Merkmale* (objektive und subjektive Produkteigenschaften)
- *kundenbezogene Merkmale* (Kundenstruktur, Abnehmer-Merkmale)
- *aktivitätsbezogene Merkmale* (F&E, Vertriebs- und Preispolitik usw.)

gegliedert zu sammeln und regelmäßig auszuwerten.

Vergleiche der Wettbewerbsauswertung mit der diagnostizierten eigenen Marktposition lassen sich in Stärken-Schwächen-Profilen (SWOT-Analysen) darstellen und mit der bereits erwähnten Portfolio-Methode auswerten. Mit Hilfe der Portfolio-Methode lassen sich Vor- und Nachteile dem Wettbewerb gegenüber rasch ausmachen und zu einer konkreteren Bewertung strategischer Geschäftsfelder bzw. zu einer Abwägung der voraussichtlichen Chancen und Risiken nutzen.

In der Praxis vor allem mittelständischer Unternehmen werden die Möglichkeiten des Einsatzes von Marketing-Controlling-Methoden zu Zwecken strategischer Planung noch allzu selten genutzt; in der Regel werden vor allem absatzstatistische Vergangenheitsdaten zu Planungszwecken herangezogen, um dann auf der Ebene bestehender Produktkategorien kurzfristige Planungen durchzuführen; Planungen im Sinne der Analyse neuer Problemlösungsstrategien in neuen Geschäftsfeldern bilden auch heute noch in kleinen und mittleren Unternehmen eher die Ausnahme.

- *Zielbildung*

Der *zweite Schritt* im Planungsprozeß ist die Umsetzung von strategischen Planungsvorgaben in *operative Zielgrößen*. Dabei definieren Zielgrößen angestrebte Zustände in den Marktbeziehungen.

Im Unterschied zu den Zielgrößen des gesamtbetrieblichen Controllings spielen hier nichtmonetäre Größen eine wesentliche Rolle. Bekanntheitsgrade, Einstellungen von Käufern, Distributionsgrade und Wiederkaufraten sind wesentliche Ziel-Parameter, die das Marketing-Controlling als Vorstufen des monetären Erfolgs zu planen und festzuhalten hat.

Im Sinne eines späteren Ergebnis-Controllings sind diese nichtmonetären Zielgrößen eindeutig zu quantifizieren, damit später eine Erfolgskontrolle (Vergleich von Mitteleinsatz, Maßnahme und Ergebnis) gelingen kann.

Grundlage der Festlegung von Zielgrößen sind aber auch im Marketing Größen wie Preise, Erlöse, Kosten und Ergebnisse. Aufgabe des Marketing-Controllings ist die eindeutige Quantifizierung von Zielvorstellungen in monetären Größen des Rechnungswesens.

Dies dient zum einen dem Zweck, die Marketing-Planung mit der Gesamtplanung des Unternehmens zu verbinden und sie als marktbezogene Teilplanung in die Gesamtplanung zu integrieren.

Zum anderen sind die Konsequenzen der Ziele für zukünftige Erlöse und Kosten in der Form von Prognoserechnungen abzuschätzen und so weit als möglich zu konkretisieren. Diese Prognoserechnungen sind ein schwieriges Feld, da es dem Marketing-Controlling gelingen muss, künftige Wirkungszusammenhänge zwischen Märkten, Nachfragen, Wettbewerbseinflüssen, möglichen Maßnahmen, Mitteleinsatz sowie Erlösen und Ergebnissen abzuschätzen und in quantifizierter Form plausibel darzustellen.

Um die in Prognoserechnungen zwangsläufig enthaltenen komplexen Einflussfaktoren und Unwägbarkeiten zu beherrschen, wird in der Regel zur Szenariotechnik gegriffen, mit deren Hilfe einzelne wahrscheinliche Konstellationen mit Zielen, Mitteln, Einflussfaktoren und Ergebnissen beschrieben werden.

Das Ergebnis der operativen Zielplanung aus der Sicht des Marketing-Controlling ist eine *operationalisierte Erfolgszielplanung* mit konkreten Erlös-, Kosten- und Ergebniszielen für Produkt-Markt-Segmente bzw. Geschäftsfelder, d.h. mit konkreten, nach Segmenten differenzierten Plandaten zur

- Absatzentwicklung (Produkte, Mengen)
 - Preisentwicklung
 - Erlösentwicklung
 - Kostenentwicklung (Vertriebskosten, Zielkosten für Produkte)
 - Erfolgs- / Ergebnisentwicklung.
-
- *Maßnahmen und Budgetierung*

Der *dritte Schritt* in der Marketing-Planung, den das Marketing-Controlling führend unterstützt, ist die Planung von Maßnahmen und die Budgetierung, d.h. die Ausstattung der Maßnahmen mit Finanzmitteln und die Erstellung eines Budgetplans.

In die Planung absatzpolitischer Maßnahmen gehen die vorgenannten Prognoserechnungen ein, d.h. Annahmen über die Erlöswirksamkeit des Mitteleinsatzes und die Kostenwirksamkeit von Marktzielen.

Das Marketing-Controlling integriert hier die Sicht auf Märkte, Kunden und nichtmonetäre Marktergebnisse mit der Sicht auf die Kosten und die voraussichtlichen Unternehmenserfolge in Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnung.

Das Marketing-Controlling bedient sich bei der Planung absatzpolitischer Aktivitäten der sog. Entscheidungs- bzw. Veränderungsrechnung, d.h. einer Teilkostenrechnung, in der nur die Kosten berücksichtigt werden, die sich durch die geplante Maßnahme verändern. Wenn daher geplant wird, ein neues Kundensegment mit einer bestimmten Produkt-Preis-Kombination anzugehen, dürfen in der Entscheidungsrechnung auch nur die Kosten herangezogen werden, die sich bei einer Durchführung der Maßnahme tatsächlich ändern und die dieser Maßnahme direkt zurechenbar sind. Kosten, die durch diese Maßnahme nicht beeinflusst werden (z.B. fixe Gemeinkosten) sollten in einer Entscheidungsrechnung nicht berücksichtigt werden.

Nach Festlegung der absatzpolitischen Maßnahmen ist es Aufgabe des Marketing-Controlling, diese in *Teil- und Gesamtplänen* zusammenzufassen und anschließend Mittelzuweisungen vorzuschlagen. Dies erfolgt in einem *Budgetplan*, der diese Mittel auf Grundlage der organisatorischen Zuständigkeit von Personen und Einheiten für die Umsetzung der Maßnahmen in Form von Einzelbudgets zuteilt.

Die bis hierher beschriebenen *drei Stufen des Planungsprozesses* werden in vielen Unternehmen weder sinnvoll genutzt, noch durch Controlling-Prozesse ausreichend unterstützt. Planung besteht immer noch in zu vielen Fällen aus einer simplen Fortschreibung bzw. Hochrechnung von Vergangenheitsdaten in die

Zukunft; Zielplanungen werden weder präzise dokumentiert, noch durch Prognoserechnungen ausreichend unterstützt; dies erschwert vor allem eine spätere Erfolgskontrolle; Budgetzuweisungen erfolgen noch immer vornehmlich durch Fortschreibung bestehender Mittelzuweisungen ohne strategische Lenkung. Marketing-Controlling ist hier vor allem bei der Aufgabe gefordert, den Planungsprozess in seinem Ablauf zu organisieren und auf eine durchgängige Methoden- und Datengrundlage zu stellen.

4.2.3.2. Ergebnisrechnung und Ergebniskontrollen

Die zweite Schicht des Marketing-Controllings macht in der Praxis den dominierenden Anteil an Aufgaben und Tätigkeiten aus. Die Analyse der Gewinn- und Verlustquellen in Form von Absatzsegment- und Marktsegmentrechnungen bildet den Fokus der praktischen Beschäftigung von Marketing-Controllern. Es geht um die Analyse der Erfolgsbeiträge von Absatzsegmenten und Teilmärkten, vor allem um die Ergebnisbeiträge der folgenden Ergebnisobjekte

- Kundenbezogene Ergebnisobjekte:
 - Kunden*
 - Kundengruppen*
 - Branchen*
- Produktbezogene Ergebnisobjekte
 - Produkte*
 - Produktgruppen*
 - Sortimente*
 - Sparten*
 - Erzeugnisformen*
- Vorgangsbezogene Ergebnisobjekte
 - Auftragsarten*
 - Auftragsgrößen*
- Organisationsbezogene Ergebnisobjekte
 - Absatzgebiete*
 - Absatzwege*
 - Profit-Center*
 - Divisionen usw.*

Als Methode steht dazu die stufenweise Deckungsbeitragsrechnung¹⁴ zur Verfügung, in der grundsätzlich eine sog. „verursachungsgerechte“ Zuordnung von Kosten und Erlösen vorgenommen werden soll.

¹⁴ vgl. hierzu die verschiedenen Diskussionen und Modelle, unter anderem bei J. Weber 1992

Die Unterscheidung in die zwei differenzierbaren Methoden der Deckungsbeitragsrechnung, die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung als Weiterentwicklung der Plangrenzkostenrechnung und die Relative Einzelkostenrechnung¹⁵ spielt für die Praxis kaum eine Rolle.

Empirisch ist festzustellen, dass unter dem Titel der „stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung“ in den Unternehmen jeweils auf die eigenen Zwecke angepasste mehrstufige Rechenmodelle existieren, in denen eine recht unterschiedlich gehandhabte Zurechnung von Einzelkosten und Gemeinkosten stattfindet.

Die Möglichkeiten der Zurechnung von Einzelkosten und –erlösen hängt dabei wesentlich von der Verarbeitung und dem Differenzierungsgrad der Kosten- und Erlösdaten im Rechnungswesen ab.

Entscheidend für das Verständnis von Rechenmodellen und –methoden ist die Frage, zu welchem *Zweck* und mit welchem *Erkenntnisinteresse* eine Ergebnisrechnung aufgebaut wird.

Die Zielsetzung des Marketing-Controlling besteht vornehmlich in einer *zeitnahen und aktiven Steuerung marktorientierter Leistungen*, während auf der Gesamtunternehmensebene vor allem der periodische Ergebnisausweis für Unternehmensteile und Gesamtunternehmen im Vordergrund steht.

Erklärtes Ziel des Marketing-Controllings ist das *zeitnahe Überwachen* und Disponieren der relevanten *Erfolgsquellen*, während sich die buchhalterische Ergebnisrechnung mehr auf den Ergebnisausweis in *Konten* konzentriert.

Insofern bevorzugt das Marketing-Controlling eher kalkulatorische Rechnungen nach dem Umsatzkostenverfahren mit Standardkosten (offene Rechnung). In der *kalkulatorischen Ergebnisrechnung* werden Erlöse und Kosten entsprechend eines Deckungsbeitragsschemas aufgeführt, das für den Bereich der Herstellkosten i.d.R. dem Aufbau der Erzeugniskalkulation (Herstell- / Bezugskostenelemente) entspricht.

Die aus dem Rechnungswesen übernommenen gebuchten Erlöse und Erlösschmälerungen werden dabei um kalkulatorische Erlösschmälerungen und kalkulatorische Kosten (Kosten des Umsatzes, sonstige Einzel- und Gemeinkosten) ergänzt.

Die Bevorzugung der kalkulatorischen Ergebnisrechnung durch das Marketing-Controlling ist allein dadurch verständlich, dass die Ist-Kosten-Daten des

¹⁵ vgl. P. Riebel 1995 und 1988

Rechnungswesens erst vergleichsweise spät verfügbar sind und den dispositiven Zwecken einer kurzfristigen Erfolgsbeeinflussung wenig dienen können.

Dies zeigt sich vor allem bei der kalkulatorischen Berücksichtigung von Erlösschmälerungen, die abrechnungstechnisch bedingt erst nach mehreren Monaten in der Finanzbuchhaltung als Ist-Kosten erscheinen, den Bruttoerfolg aber bei jedem Kundenauftrag schmälern. Damit sichert die kalkulatorische Ergebnisrechnung stets eine aktuelle und vollständige Ergebnisinformation.

Die im Marketing-Controlling eingesetzten Rechenmodelle auf der Basis von Grenzkosten (Deckungsbeitragsrechnung) werden in der Praxis recht unterschiedlich eingesetzt. In vielen Unternehmen stoßen entscheidungsorientierte Modelle, die gänzlich auf eine geschlüsselte Zurechnung von Fixkostenbestandteilen verzichten, noch heute auf Unverständnis; häufig wird den Mitarbeitern in Vertrieb und Marketing unterstellt, sie könnten „mit Deckungsbeiträgen nicht umgehen“.

Mehr und mehr verbreitet sich aber das Bewusstsein, dass in einer marktorientierten kalkulatorischen Ergebnisrechnung umsatzproportional umgelegte Fixkosten nichts verloren haben und den entscheidungsorientierten Aussagewert verfälschen.

Insofern wird zunehmend versucht, die kalkulatorische Ergebnisrechnung nach dem Prinzip der relativen Einzelkostenrechnung aufzubauen. „Das Rechnen mit relativen Einzelkosten beziehungsweise –erlösen und Deckungsbeiträgen ist der Ansatz, der bei Absatzsegmentrechnungen dem Identitätsprinzip entspricht. Er setzt die Erfassung von Rechnungswesensdaten in der Weise voraus, die klare Kennzeichen der Zurechenbarkeit auf bestimmte Bezugsgrößen“ (Ergebnisobjekte) „enthält und die Möglichkeit verschiedener segmentbezogener Auswertungen offenhält.“¹⁶

Sofern eine solche Zurechenbarkeit von Ist-Daten im Sinne einer differenzierten Kennzeichnung (Kontierung) nicht gegeben ist, werden in der Praxis des Marketing-Controlling –sofern möglich- ersatzweise kalkulatorische Größen gebildet und eingesetzt.

Der Grundaufbau einer Deckungsbeitragsrechnung im Marketing-Controlling ist zunächst vergleichsweise einfach:

¹⁶ R. Köhler 1991, S. 247

Erlöse

./ Erlösschmälerungen

= *Netto-Erlöse*

./ Kosten des Umsatzes
(Herstell-/Bezugskosten nach Standardkostenkalkulation)

= *DB 1 (Bruttoergebnis)*

./ Einzelkosten der Ergebnisobjekte
(direkt oder stufenweise zurechenbar)

= *DB 2*

./ Fixkosten
(Gruppen-/Bereichsfixkosten, soweit entscheidungs- und steuerungsrelevant,
ggfls. mit stufenweiser Zurechnung)

= *DB 3*

Grundsätzlich sind in die kalkulatorischen Grenzkostenrechnungen des Marketing-Controllings nur die Kostenelemente aufzunehmen, die eine entscheidungsunterstützende Funktion bei der Analyse von Ergebnisobjekten haben.

Werden Kunden oder Kundengruppen nach ihrem Erfolgsbeitrag betrachtet, so sind nur die Kostenelemente zu berücksichtigen, die den Kunden bzw. Kundengruppen direkt zuzurechnen, die in diesem Betrachtungsrahmen beeinflussbar und die geeignet sind, den Kundenerfolg positiv oder negativ zu verändern. Eine Kundendeckungsbeitragsrechnung hat sich daher mit dem Problem zu beschäftigen, wie die spezifische Inanspruchnahme von Leistungen bzw. der *abgrenzbare Ressourcenverzehr* dem Kunden bzw. der Kundengruppe in Form von einzelnen Kostenelementen zuzuordnen ist.

Eine umsatzproportionale Zuordnung von Verwaltungskosten ist dabei wenig hilfreich.

Insofern geht man im Marketing-Controlling zunehmend dazu über, auf eine Umlegung unspezifischer Fixkosten gänzlich zu verzichten, sondern nur noch die beeinflussbaren und veränderlichen Kosten zu berücksichtigen.

Weiterhin wird in den letzten Jahren vermehrt versucht, kundenorientierte Deckungsbeitragsrechnungen prozessorientiert anzulegen, d.h. den abgrenzbaren Ressourcenverzehr eines Kunden in den einzelnen Teilprozessen der Leistungserstellung zu ermitteln. Grundlage der Betrachtung sind differenzierbare Vorgänge, also Teilprozesse, die daraufhin analysiert werden, in welchem Umfang die Leistungsanspruchnahme des Kunden jeweils differiert.

Ein Beispiel aus einem Frischdienst-Unternehmen mag dies verdeutlichen. Die Prozesskette in diesem Unternehmen, das Frischprodukte für die Großformen des Lebensmittelhandels kommissioniert und täglich in die Märkte liefert, kann wie folgt aufgegliedert werden

- Auftragsannahme, Auftragsbearbeitung
- Warenannahme
- Einlagerung
- Auffüllung der Lagerfächer
- Kommissionierung in Containern
- Bereitstellung / Verladung der Container
- Transport / Zustellung an die Märkte
- Rücknahme von Leergut / Leihgut

Das Vorgehen in der Analyse besteht im folgenden Ablauf:

- Definition der Prozesse / Teilprozesse
- Zuordnung von Kostenstellen zu Teilprozessen
- Definition der Kostentreiber je Teilprozess
- Zuordnung von Leistungsmengen
- Zuordnung von Leistungskosten

Es konnte sehr schnell ermittelt werden, dass es in den einzelnen Teilprozessen zu einer sehr unterschiedlichen Ressourcenbeanspruchung durch einzelne Kunden kam. Insbesondere in den Teilprozessen „Auffüllung der Lagerfächer“ und „Kommissionierung“ waren durch die unterschiedlichen Kundenanforderungen extreme Differenzen in der Kostenverursachung festzustellen. Leistungsmengen und Leistungskosten differierten auf Grund der Sortimentsstrukturen und –mengen um bis zu 40 %.

Das Ergebnis dieser Kunden-Erfolgs-Rechnung bestand nicht nur in einer relativ trennscharfen verursachungsgerechten Zuordnung von Kostenelementen, sondern vor allem in einer grundsätzlichen Änderung der Kalkulation bzw. der kundenspezifischen Preisbildung. Waren vorher alle Preiskalkulationen mengenorientiert, so konnten anhand der Analyse nunmehr die kalkulatorischen

Preiselemente vorgangsorientiert, d.h. am realen Leistungsverzehr des Kunden ermittelt werden.

Neben der Hinwendung zur prozessorientierten Deckungsbeitragsrechnung entwickelt sich in den letzten Jahren ein weiteres Thema, das im Marketing-Controlling eine zunehmend bedeutende Rolle spielt. Dies sind die bereits erwähnten „Erlösschmälerungen“, die traditionell in der über die Großformen des Handels distribuierenden Konsum- und Gebrauchsgüter-Industrie den Ergebnisausweis verfälschen.

Es ist ein bekanntes Phänomen, dass die Großformen des Handels der Industrie mit enormer Phantasie ein geradezu unüberschaubares Kompendium an Rabatten, Konditionen, Bonusvereinbarungen und Werbekostenzuschüssen abverlangen, das dem Marketing-Controlling eine Übersicht über die Erlös- und Ergebnisqualität von Artikeln und Kunden erheblich erschwert.

In der Lebensmittelindustrie ist es üblich geworden, dass auf Produkten bis zu 15 hintereinander gestaffelte Abzüge lasten können, die auf verschiedenen Distributions- und Abrechnungsebenen sowie in verschiedenen Formen (Rabatte, Rückvergüten, Netto-Zahlungen usw.) anfallen.

In vielen Unternehmen führen die sehr komplexen Rabatt- und Konditionensysteme zu einem falschen Aufbau der Artikel- und der Kundenerfolgsrechnung sowie zu einer dauerhaften Verfälschung von Ergebnisanalyse und Ergebnisausweis.

Rabattierungen auf der Rechnung werden in aller Regel noch dem Artikel / Kunden, also der Produkt-Markt-Beziehung zugeordnet, d.h. erscheinen debitorisch als Erlös- und Ergebnisminderung. Rückvergütungen oder Werbekostenzuschüsse werden jedoch noch häufig als Aufwand, also kreditorisch und ohne jeden Bezug auf Artikel und Kunden als Sachkosten verbucht, so dass sie nicht mehr automatisch in der Kunden/Artikel-Erfolgsrechnung erscheinen. Die tatsächliche Belastung einer Kunden/Artikel-Beziehung durch Erlösschmälerungen wird mithin intransparent, führt zu falschen Ergebnisanalysen und zu falschen Entscheidungen.

Zudem werden quartalsweise oder zum Jahresende anfallende Rückvergütungen erst mit der Auszahlung erfasst und führen, da sie nicht als kalkulatorische Rückstellungen ergebniswirksam berücksichtigt werden, zu einer gravierenden Verfälschung der Ergebnisrechnung. Dies betrifft die Ergebnisrechnung nach Gesamtkosten in gleicher Weise wie die kalkulatorische Ergebnisrechnung.

Erhebliche Teile der Erlösschmälerungen werden im Sachkostenaufwand angesiedelt und damit für die Zwecke einer genauen Erfolgsquellenanalyse unbrauchbar.

Inzwischen hat sich die Auffassung durchgesetzt, dass alle Rabatte, Konditionen und Vergütungen, die Kunden / Artikel-Kombinationen belasten, als Erlösschmälerungen erfasst und sowohl im externen Ergebnisausweis, wie in der kalkulatorischen Ergebnisrechnung auf der Erlösseite zu berücksichtigen sind. Freilich setzt dies eine erhebliche Anpassung des Rechnungswesens voraus.

Dem Thema Erlösschmälerungen ist bei der Konzeption entscheidungsorientierter Ergebnisrechnungen im Marketing-Controlling allerhöchste Aufmerksamkeit zu widmen, da insbesondere in diesem Bereich erhebliche Fehlerquellen vorhanden sind.

Erlös- und Ergebnisrechnungen im Marketing-Controlling sind in der Regel „multidimensional“, d.h. sie beziehen sich auf eine Kombination von mehreren Merkmalen und Kennzahlen. Nicht die Ergebnisqualität eines Artikels oder einer Artikelgruppe allein, sondern jene eines Artikels in Kombination zu einem Kunden oder zu einem Absatzweg ist die interessante Frage, auf die das Marketing-Controlling Antworten bereitstellen muss.

„Welchen Umsatz x und welchen Deckungsbeitrag n habe ich in der Artikelgruppe A im Absatzweg B beim Kunden C in der Verkaufsregion E in der Periode y “ ist eine der typischen Fragestellungen im Marketing-Controlling.

Analysen und mithin Ergebnisrechnungen im Marketing-Controlling haben eine „natürliche Mehrdimensionalität“, die in der Vergangenheit nur schwer beherrschbar war, da hierzu die geeigneten Methoden und Werkzeuge fehlten. Merkmalsdimensionen, Kennzahlen und Perioden (Zeit) bilden dabei den Grundaufbau der spezifischen marketing- und vertriebsorientierten Analyseansätze.

Auf diesen Aspekt des Marketing-Controllings werden wir unter dem Stichwort Reporting noch weiter eingehen.

4.2.3.3. Steuerung und Kennzahlen

Die Steuerungsfunktionen des Marketing-Controllings werden zunehmend in der Form von Kennzahlvorgaben und der Messung von Zielerreichungsgraden wahrgenommen. Aus der Fülle möglicher Kennzahlen sind durch systematische Auswahl diejenigen zu ermitteln, die die Entwicklung der kritischen Erfolgspotentiale des Unternehmens aus der Sicht von Marketing und Vertrieb präzise indizieren können.

Die Konzentration auf wenige, aussagekräftige und erfolgskritische Kennzahlen hat sich in der Praxis als erfolgreich erwiesen, diese aber müssen unbedingt quantifizierbar, messbar und nachvollziehbar sein.

Kaplan und Norton¹⁷ haben in ihrer Methode der „Balanced Scorecard“ ein Verfahren der Kennzahlbildung beschrieben, das im Marketing-Controlling in z.T. vereinfachter Form als Grundlage der Kennzahlbildung und –anwendung Verwendung finden sollte.

Inzwischen kann das BSC-Vorgehensmodell bei der Entwicklung der sog. „Key-Performance-Indicators“ als Standard-Modell gelten.

In diesem Modell wird in einem *ersten Schritt* die strategische Positionierung des Unternehmens bestimmt, d.h. es werden die strategischen Produkt-Markt-Beziehungen (Geschäftsfelder), die strategischen Erfolgsfaktoren und die strategischen Kernfähigkeiten festgelegt, also die Strategie, auf welche Weise für den Kunden besondere Nutzen geschaffen werden sollen; an diesem Prozess ist das Marketing-Controlling (siehe oben) in bedeutendem Maße beteiligt.

Die Fokussierung auf Elemente der Kostenführerschaft, Produkt- und Innovationsführerschaft oder Kundenpartnerschaft definiert das konkrete Profil der erfolgsrelevanten Unternehmensfähigkeiten.

In einem *zweiten Schritt* werden auf der Grundlage des strategischen Positionsrasters Unternehmensziele entwickelt, deren konkrete Definition aus vier Perspektiven erfolgt. Norton und Kaplan geben diese Perspektiven wie folgt vor:

- Finanzen
- Kunden
- Prozess / Organisation
- Innovation / Entwicklung & Wachstum.

In einem *dritten Schritt* werden die gebildeten Ziele bewertet und schrittweise in Kennzahlen „umgesetzt“; hierzu ist eine Priorisierung der Erfolgsfaktoren erforderlich. Im weiteren Vorgehen sind die selektierten Kennzahlen (Key Performance Indicators) in quantitative Messgrößen umzusetzen.

Dabei stößt man im Marketing-Controlling bei den sog. „weichen Faktoren“, d.h. den nichtmonetären Größen, oftmals auf erhebliche Operationalisierungsprobleme.

Kennzahlen bzw. Messgrößen des Marketing-Controlling können dabei u.a. sein

¹⁷ R Kaplan und D. Norton 1997

- Erlös- / Absatzleistung
- Erlösschmälerungen
- Deckungsbeiträge
- Ergebnisgrößen für Erfolgsquellen
- Distributionsgrade, Distributionsqualitäten
- Prozesszeiten (z.B. für Kundenprozesse)
- Erfüllungsgrade
- Messgrößen für Kundenwerte (Zufriedenheiten)
- Reklamations- und Fehlerquoten
- Messgrößen für Innovationsfähigkeiten (Neuprodukte, Produktentwicklung).

Die Voraussetzung für die Verwendbarkeit dieser oder vergleichbarer Parameter zu Steuerungszwecken ist grundsätzlich

- die Quantifizierbarkeit
- die Messbarkeit
- die eindeutige Zuordnung zu Erfolgsquellen, Leistungsträgern bzw. Leistungsprozessen
- die Beeinflussbarkeit bzw. Gestaltbarkeit.

Nach Festlegung der Kennzahlen werden für einzelne oder gruppierte Kennzahlen meßbare Zielerreichungsgrade festgelegt und in einer Kennzahlstruktur für eine Anzahl von Perioden als verbindliche Vorgaben festgeschrieben. Ein Beispiel gibt die folgende Graphik.

Mit diesen oder vergleichbaren Kennzahlen lassen sich im Marketing-Controlling auf der Grundlage strategischer Positionierungen konkrete Steuerungsaufgaben wahrnehmen bzw. die Entwicklungen kritischer Erfolgsfaktoren im operativen Prozess zeitnah kontrollieren.

Zweckmäßig ist es nun, diese Kennzahlen in der Form DV-gestützter Controlling-Modelle, d.h. in der Form mehrdimensionaler Management-Informations-Systeme zu verwalten.

4.2.3.4. Reporting, Berichtswesen

Das Berichtswesen war traditionell sowohl eine der herausragenden Anforderungen, als auch einer der herausragenden Schwachpunkte im Marketing-Controlling.

Die Gründe dafür können wie folgt schematisiert werden:

- Komplexität und technische Unterstützung multidimensionaler Auswertungen und Fragestellungen
- Abgrenzung, Erfassung und Zuordnung von Kostenelementen zu Erfolgsquellen
- Hierarchische Organisation des Controlling-Prozesses.

Waren anfangs zweidimensionale Absatzstatistiken mit einem Merkmal, einer Kennzahl und einer Betrachtungsperiode (Umsatz der Kunden im Monat Januar) ausreichend, wuchsen die Anforderungen an das Marketing-Controlling schnell in die Richtung mehrdimensionaler Analysen (zwei oder mehr Merkmale) mit mehreren Kennzahlen (Erlöse, Ergebnisse) über längere Zeitreihen (n-Perioden).

Auswertungen komplexeren Aufbaus konnten auf der verfügbaren technischen Grundlage Host-basierter relationaler Datenbanken und PC-gestützter Tabellenkalkulationen (Excel) nur mit extrem hohem Aufwand für Abfrageprogrammierung, Rechenzeiten und manuelle Ein- und Ausgaben bewerkstelligt werden.

Insbesondere in der Markenartikelindustrie mit hohen Prozessmengen (Viele Kunden, viele Artikel, viele Vertriebsregionen, viele Produktausprägungen usw.) wurden ganze Controllingstäbe aufgebaut, die letztlich als vielbeschäftigte Rechenknechte ihr Leben verbrachten.

Die Anforderungen aus dem eigenen Marketing (Segmentmarketing, Markt-, Kunden- und Produktdifferenzierung, Absatzförderung durch Erlösschmälerungen usw.) führte zwingend zu kalkulatorischen Erfolgsrechnungen mit deutlich gestiegenem Komplexitätsgrad.

Manuelle Rechenoperationen auf Excel oder eine Host-basierte Auswertungsprogrammierung führten dagegen zu extrem langen Prozesszeiten in der Erzeugung von Analysen und Berichten, die eine zeitnahe Unterstützung von Entscheidungen nicht mehr sichern konnten.

Ab ca. 1994 wurden analytisch orientierte Datenbank-Systeme entwickelt, sog. OLAP-Datenbanken¹⁸, die infolge eines spezifischen Datensatzaufbaus flexible, multidimensionale Auswertungen von Datenstrukturen online, d.h. unmittelbar im Bildschirm ermöglichten.

Diese OLAP-Systeme, in denen die Daten vergleichbar mit einem Würfel angeordnet sind, erlauben mehrperspektivische Betrachtungen und Auswertungen in Echtzeit, d.h. die formulierte analytische Frage wird unmittelbar im Bildschirm durch eine Auswertung beantwortet. Durch Drehen, Wenden und Schneiden des Datenwürfels, also Perspektivwechsel zwischen Merkmalsdimensionen sowie Ein-

¹⁸ OLAP = OnLine Analytical Processing = online-Datenanalyse im Bildschirm

bzw. Ausgrenzungen von Merkmalsbereichen lassen sich flexibel und fast spielerisch Abfragen formulieren, ohne dass jeweils ein Programmiervorgang erfolgen müsste.

Inzwischen sind diese Systeme, die als Grundlage für Management-Informationssysteme mehr und mehr in Gebrauch kommen, technisch soweit ausgereift, dass sie für die Zwecke des Marketing-Controllings eine unverzichtbare Arbeitsgrundlage darstellen.

Die Betrachtung des Controlling-Prozesses unter den Gesichtspunkten Qualität, Zeit und Kosten erzwingt geradezu den Einsatz von OLAP-Systemen.

Dabei kommt dem Aufbau von Datenmodell und Datenstrukturen besondere Bedeutung zu; Datenmodelle bestehen grundsätzlich aus

- Merkmalsdimensionen, die in sich hierarchisch geordnet sein können (Hierarchie- und Konsolidierungsstufen)
Beispiel: Kunden, Artikel, Vertriebswege, Vertriebsregionen usw., jeweils mit ein- oder mehrstufigen Hierarchien = Betrachtungs-/Gruppierungsebenen
- Merkmalsausprägungen = Attribute oder beschreibende Merkmale, die Merkmalsdimensionen zugeordnet werden können;
Beispiel: Produkte: Ausprägungen = Größe, Farbe, Modelle usw.
- Kennzahlen = Werte, Wertekette bzw. Rechen- / Kennzahlmodell
Beispiel: Erlöse, Erlösschmälerungen, DB1, DB2 usw.
- Zeit = Zeitreihen und Zeitfunktionalitäten
Beispiel: Woche, Monat, Quartal, Jahr, usw.

Das Datenmodell bildet den konkreten Aufbau bzw. die Zuordnung von Merkmalen, Attributen, Kennzahlen und Perioden in einem konkreten Datenwürfel ab und erlaubt, sofern die Daten maschinell aus Vorsystemen in geeigneter Qualität übernommen werden können, einen direkten Zugang zu flexiblen Online-Auswertungen.

Der Aufbau eines Datenwürfels verlangt viel Sorgfalt und Abstimmung, da mit ihm die internen und externen Strukturen des Unternehmens sowie alle Betrachtungsebenen, Konsolidierungsstufen und Kennzahl-Sichten festgelegt werden.

Der Vorteil multidimensionalen Datenwürfels ist neben der Auswertbarkeit unbestreitbar die damit in das Unternehmen eingeführte Datenidentität und Datenkonsistenz, d.h. in jeder Auswertungsebene und Auswertungsfunktion

greifen die Benutzer zur Erstellung ihrer Berichte auf identische und konsistente Daten zu.

4.2.3.5. Organisation des Controlling-Prozesses

In der Vergangenheit etablierte sich Marketing-Controlling gleichsam als eigenständige Disziplin unabhängig von operativen Aufgabenflüssen in den absatzorientierten Unternehmensbereichen; Stäbe entstanden, die als Gralshüter analytischer Wissensbestände sowohl die operativen wie die geschäftsführenden Funktionen mit Auswertungen und Berichten belieferten. Marketing-Controlling war nicht als Prozess entlang der konkreten Aufgabenflüsse, sondern in der Form arbeitsteiliger Funktionen organisiert – mit allen Nachteilen und Friktionen, die funktionale Organisationsformen insbesondere dann mit sich bringen, wenn es um die arbeitsteilige Verwaltung von Wissensbeständen geht.

Auswertungen, die bei Entscheidungen innerhalb der Bearbeitung marktbezogener operativer Aufgaben heranzuziehen waren, mussten in einem komplizierten Ablaufverfahren zunächst definiert, dann angefordert, erstellt und schließlich geliefert werden – wobei das Marketing-Controlling zur Erstellung der Auswertungen seinerseits auf interne Vorlieferanten von Datenmaterial in der DV-Abteilung zurückgreifen musste.

Die letztlich gelieferten Auswertungen entsprachen in der Regel weder unter Zeit- noch unter Qualitätsgesichtspunkten den Erwartungen der internen Berichtskunden, so dass zeitkritische Entscheidungen zumeist ohne Unterstützung durch analytische Auswertungen gefällt wurden.

Die Tatsache, dass die traditionelle Organisation des Controlling-Prozesses weder den gestiegenen Zeitansprüchen (sofort), noch den differenzierten Qualitätsanforderungen der unternehmensinternen Nutzer entsprechen konnte, führte in den letzten Jahren zu einer Reorganisation des Controlling-Prozesses, in der vier komplementäre Ziele im Vordergrund stehen:

- Synchronisierung von Aufgaben- und Informationsflüssen
- Synchronisierung von Controlling- und Entscheidungsprozessen
- Vereinfachung der Controlling-Funktionen durch massiven Einsatz moderner Informationstechnik
- Diffusion bzw. Dezentralisierung von Wissensbeständen und Wissensnutzung.

Die Tendenz zu einer deutlichen Dezentralisierung der Controlling-Funktionen, d.h. des Durchreichens der absatzbezogenen Controlling-Aufgaben in die Prozesse der Durchführung von operativen und Führungsaufgaben hat sich als neue Aufgabe an das Marketing-Controlling bereits in vielen Unternehmen massiv gestellt.

Marketing-Controller stehen damit vor der Anforderung, ihre Wissens-Monopole aufzugeben und die von ihnen beherrschten Prozesse der

- Planung
- Ergebnisrechnung
- Steuerung und
- Auswertung

an neue „Eigentümer“ zu übergeben, denen im Prozess der Aufgabendurchführung zum jeweiligen Zeitpunkt der Informationsnachfrage die dazu erforderlichen Controlling-Funktionen zur Verfügung gestellt werden – und dies in einer Form, dass unterschiedliche Nutzer ohne spezifische betriebswirtschaftliche und technische Kenntnisse die erforderlichen Auswertungen selbstständig durchführen können.

Der Gegenstand des Marketing-Controlling ist daher in Bewegung gekommen: gefragt sind in Zukunft weder selbstgefällige Analytiker, noch fleißige Rechenknechte, sondern Prozessverantwortliche, die das Controlling dorthin zurückbringen, wo es hingehört: zur Aufgabe.

Die Planung und Koordination des Controlling-Prozesses sowie die Organisation von aufgabenbezogener betriebswirtschaftlicher Information und nutzerorientierter Informationstechnologie werden zukünftig ein weites Betätigungsfeld im Marketing-Controlling darstellen.

(Siehe hier als weitere Konkretisierung den Teil „Business-Intelligence“)