

Liebe Leserinnen und Leser,

die Krise ist in vielen Branchen zum Ende des Jahres 2020 noch nicht vorüber. Eigentlich noch vor der Covid19-Krise gestartet, aber durch diese uns alle betreffende Krise so aktuell wie nie, haben wir in diesem Jahr das Thema „Krise & Controlling“ behandelt und mit einer Publikation abgeschlossen. Diese wird im Februar 2021 im Haufe-Verlag erscheinen.

Ein Thema, mit dem Unternehmen sich nach Krisenbewältigung unbedingt auseinandersetzen müssen, ist die Neuausrichtung ihres Geschäftsmodells. Daher haben wir uns als nächstes Schwerpunkt-Thema Service-basierte Geschäftsmodelle ausgesucht, die aus Sicht des Controllings noch wenig behandelt werden und mit zunehmender Digitalisierung an Bedeutung gewinnen. In diesem Quarterly wollen wir Ihnen schon einen ersten Einblick in das neue Thema der ICV Ideenwerkstatt geben: „Servitization & Controlling“.

Wir wünschen Ihnen eine frohe Weihnachtszeit und ein ruhigeres Jahr 2021.

Prof. Dr. Heimo Losbichler
Vorstandsvorsitzender des ICV

Prof. Dr. Ronald Gleich
Leiter der Ideenwerkstatt im ICV

Stefan Tobias
Leiter der Ideenwerkstatt im ICV

Lesetipp

Im Buch **Servitization als Wettbewerbsfaktor: Chancen für Geschäftsmodelle und interne Prozesse**, herausgegeben von Andreas Klein, werden



diverse Dimensionen der Servitization, d.h. die Veränderung und Weiterentwicklung produktbasierter Geschäftsmodelle durch verschiedene Formen von Dienstleistungen, vorgestellt. Das

Buch unterstützt dabei sowohl Manager als auch Controller, sich einen grundlegenden Überblick über die notwendigen Änderungen zu verschaffen, die bei der Einführung von z.B. produktbegleitenden Dienstleistungen nötig werden. Neben einem Beitrag zur Bepreisung von digitalen Services geht ein Beitrag explizit auf das Controlling von produktbegleitenden Dienstleistungen ein. Dabei werden Herausforderungen und potenzielle Lösungsansätze für die Umsetzung gegeben. Über das Thema Servitization hinaus ist ein Fokus des Buchs die Analyse und Steuerung digitaler Prozesse und die Weiterentwicklung der Geschäftsmodelle.

Grundelemente von Subscription Models | Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerung

Subscription Models sind die Geschäftsmodelle der Zukunft. Welche Merkmale haben sie und wie wirken sie sich auf die Unternehmenssteuerung aus?

Zwei Wochen nach der Einführung des Subscription Models von Walmart nutzten bereits 11% der US-Amerikaner dieses Angebot (vgl. Vena 2020). Dieses und weitere Beispiele wie der Erfolg von Subscription-Diensten wie Disney+ oder Netflix zeigen die Relevanz von Subscription Models. Subscription Models sind Geschäftsmodelle, in denen der Kunde regelmäßig einen Preis für den Zugang zu einem Produkt bezahlt. Sie zeichnen sich durch vier Merkmale aus (vgl. Abb. 1): Sie funktionieren ohne Eigentumsübertrag, ermöglichen eine kurze Kündigungsfrist, werden über Pay-per-X Modelle abgerechnet und werten Nutzungsdaten zur kontinuierlichen Verbesserung aus (vgl. Seiter/Kenner, 2020).

Im Vergleich zu einem Produktkauf findet kein Eigentumsübertrag statt. Im Subscription Model bleibt der Anbieter der Eigentümer. Dies bedeutet für den Kunden ein geringeres Investitionsvolumen und somit auch einen geringeren Finanzierungsbedarf. Durch die kürzeren Kündigungsfristen gewinnen die Kunden an Flexibilität. Gleichzeitig nimmt das Risiko des Anbieters zu. Für Ihn ist es somit wichtiger die Kundenbeziehung langfristig durch Leistung aufzubauen, nicht durch Vertragslaufzeiten. Bei Pay-per-X Modellen wird dem Kunden regelmäßig die Leistung in Rechnung gestellt, entweder nach einer Zeit- oder Leistungsgröße. Ein Beispiel für so eine Leistungsgröße ist die Stückzahl, die mit einer Maschine im Abrechnungszeitraum produziert wird. Eine Weiterentwicklung dieser Leistungsgröße wäre die Stückzahl fehlerfreier Teile. Mit dem Pay-per-X Abrechnungsmodell hat der Kunde also nur Kosten, wenn er Leistungen bezieht. Damit wird seine Kostenstruktur variabler. Dieses Abrechnungsmodell unterstreicht nochmals den Risikoübergang vom Kunden zum Anbieter. Der Anbieter hat mit der ständigen Datenerfassung jedoch den Vorteil, dass er sein Angebot anhand dieser Daten nicht nur für einen, sondern für alle Kunden optimieren kann.

Zwei weitere Beispiele sind Walmart+ der amerikanischen stationären Einzelhandelskette Walmart und Apple One von Apple. Walmart+ bietet den Walmart-Kunden über den eigenen Onlineshop unlimitierte kostenlose Lieferungen noch am selben Tag. Darüber hinaus können die Kunden im Supermarkt ihre Artikel selbst mit dem Smartphone scannen und sparen sich damit den Gang zur Kasse. Zudem bekommen die Kunden Benzin zu Sonderkonditionen an eigenen und ausgewählten Partner-Tankstellen. Motivation für dieses Angebot ist der Erfolg der Konkurrenz aus dem Internet. Walmart möchte sich langfristig als Online-Plattform für jeglichen Bedarf positionieren. Apple ist mit iTunes und dem Apple Store neben dem Hauptgeschäft mit Hardware bereits seit Jahren Anbieter einer

Online-Plattform für digitale Inhalte. Die Neuerung mit dem Subscription Model Apple One ist die Bündelung der digitalen Services von Apple. Damit sollen Netzwerkeffekte für die neuen digitalen Services wie Gaming und Fitness erreicht werden. Langfristig könnte Apple damit auch versuchen sein Hardware- und Servicegeschäft per Subscription Model zusammenzuführen und so zum Beispiel jährlichen exklusiven Austausch eines iPhones mit einem Neugerät gewähren. Subscription Models mit noch stärkerer Einbindung eines physischen Produkts finden sich bei Tesla oder Trumpf. Tesla will die Freischaltung des vollständigen Fahrassistenzsystems auch per Subscription zulassen. Bei Trumpf sollen künftig Laserschneidemaschinen per Subscription Model angeboten werden. Finanzierungspartner ist dabei die Munich Re, die das Investitionsrisiko der Maschinen trägt.

Eine der Herausforderungen für die Unternehmenssteuerung ist an diesem Beispiel bereits gut erkennbar. Die Prüfung von Finanzierungsoperationen muss vom Controlling vorbereitet und unterstützt werden. Dabei müssen auch die Finanzierungsbedingungen sichergestellt werden. Weitere Herausforderungen für die Unternehmenssteuerung ergeben sich aus der kürzeren Kündigungsfrist, dem veränderten Cash-Flow Profil sowie der kontinuierlichen Kundendatenanalyse. Die kürzere Kündigungsfrist und die sich daraus ergebende Umsatzvolatilität bedarf der ständigen Churn Analyse, der Vorhersage von Kündigungen anhand der Nutzungsprofile und weiterer Kundendaten. Zusätzlich muss die Kundenstruktur regelmäßig überprüft werden, um kein Klumpenrisiko in einer Industrie anzusammeln. Um das veränderte Cash-Flow Profil zu antizipieren müssen moderne Forecasting-, Analytics- und Machine Learning-Methoden angewendet werden. Das Controlling muss hier mit seiner Expertise rund um die Unternehmensdaten zur Verfügung stehen. Diese Expertise ist auch wichtig, wenn die Kundendaten zur ständigen Verbesserung analysiert werden. Das Controlling muss also die Geschäftsmodelltransformation mit Analysen unterstützen und gleichzeitig für das neue Geschäftsmodell Analysen für das Tagesgeschäft entwickeln.

Abbildung 1: Merkmale von Subscription Modellen



Der Megatrend „Servitization“ stellt das Controlling vor neue Herausforderungen

Der Wandel von einem Produktangebot hin zu einem Serviceangebot hat weitreichende Auswirkungen auf Unternehmen und ihre Geschäftsmodelle. Nicht umsonst wird die Servitization auch als Geschäftsmodellinnovation bezeichnet. So wird auch das Controlling durch den Megatrend vor neue Herausforderungen gestellt werden. Doch wie sehen diese aus?

Gerade im Zeitalter der Digitalisierung und dem Aufkeimen neuer Technologien streben Kunden nach individuellen, ganzheitlichen Leistungsangeboten. Das Angebot eines reinen Produktes ist nicht mehr ausreichend und erfordert ein Umdenken in der produzierenden Industrie, um Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten geschweige denn zu stärken.

Folglich kommt es zu Veränderungen im Wertversprechen produzierender Unternehmen: das Angebot von Dienstleistungen für den Kunden wird zunehmend zentraler Bestandteil. Im Vordergrund wird nicht mehr das eigentliche Produkt, sondern das Ziel den Kunden in seinen wesentlichen Prozessen zu unterstützen, stehen (DHL Trend Research, 2018, S. 4).

Unter Servitization versteht man „den Trend, dass sich immer mehr Anbieter vom reinem Produkthersteller zum Serviceanbieter verändern“ (Braun, 2016, S. 1) und beschreibt einen „Wandel von herkömmlichen einzelnen Serviceangeboten zu komplexen Service-Paketen“ (Wachs et al., 2019, S. 3). Ein weit bekanntes und genanntes Beispiel der Servitization stellt Rolls Royce mit seinem Angebot „Power-by-the-hour“ dar, womit der Triebwerkhersteller den Sprung vom reinen Hersteller hin zum Dienstleistungsanbieter schaffte. So verkauft der Hersteller seine Triebwerke nicht, sondern lässt seine Kunden für die jeweilige Leistung des Triebwerks stündlich zahlen (Neely, 2008).

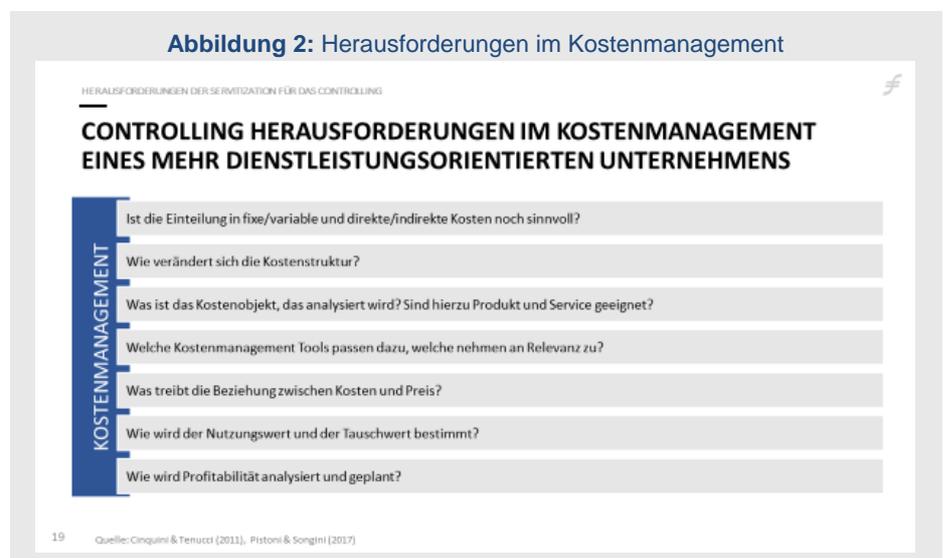
Die **Leistungserstellung** ist insofern betroffen, da Sach- und Dienstleistungen zusammengeführt werden. Folglich findet eine Kombination von klassischen Instrumenten des Controllings aus der Industrie mit Instrumenten aus dem Dienstleistungscontrolling statt. Dies umfasst beispielsweise, dass Ergänzungen vorgenommen werden müssen - wie bei der **Produktkalkulation**. Hier wäre es sinnvoll eine Ergänzung vorzunehmen, die sich auf einen erfahrungsbasierten Ansatz beruft: die Prozesskostenrechnung. Da durch die Kombination von Produkten und Dienstleistungen neue Geschäftsmodelle entstehen,

wird der Controller sich neuen Anforderungen im Sinne der Wirtschaftlichkeitsberechnung bewusst machen müssen (Krees, 2019, S. 110 auf Basis von Steven/Grandjean, 2017, S. 487).

Die Autoren *Cinquini* und *Tenucci* haben bereits 2011 eine umfangreiche Forschungsagenda zum Thema „Management Accounting in Services“ erstellt. Dabei haben sie u.a. offene Fragen für **Kostenmanagement** und **Management Control** im Kontext von Dienstleistungsunternehmen herausgearbeitet. Diese Fragen stellen künftige Herausforderungen für das Controlling produzierender Unternehmen dar, die sich dem Servitizationprozess unterziehen werden. Das **Kostenmanagement** sieht sich mit folgenden neuen Herausforderungen konfrontiert (vgl. Abb. 2): *Ist die Einteilung in fixe/variable und direkte/indirekte Kosten noch sinnvoll? Wie verändert sich die Kostenstruktur? Was ist das Kostenobjekt, das analysiert wird? Sind hierzu Produkt und Service geeignet? Welche Kostenrechnungsinstrumente passen dazu, welche nehmen an Relevanz zu? Was treibt die Beziehung zwischen Kosten und Preis? Wie werden der Nutzungswert und der Tauschwert gemessen? Sind Profitabilitätsanalyse und relevante Kostenanalyse noch sinnvoll?* (Cinquini & Tenucci, 2011, S. 11) In Bezug auf **Planungsprozesse** erwartet das Controlling folgende Herausforderungen: *Ist es möglich, das Maß der verkauften Dienstleistung zu forecasten, und ist die Verwendung des Budgets noch sinnvoll? Wie werden langfristige Investments in einem solchen Kontext bewertet? Wie wird Performance innerhalb einer Firma gemessen? Ist es möglich den Wertbeitrag zu messen, den Kunden durch Co-Kreation leisten?* (Cinquini & Tenucci, 2011, S. 11)

Es lässt sich also festhalten, dass gerade das Controlling sich einer erhöhten Komplexität und Unsicherheit stellen muss (Krees, 2019, S. 110 auf Basis von Steven/Grandjean, 2017, S. 487).

Abbildung 2: Herausforderungen im Kostenmanagement



Wie sich die Geschäftsmodelltransformation auf die IT eines Softwareentwicklers auswirkt | Impulse aus der digitalen Transformation der DATEV für das IT-Controlling

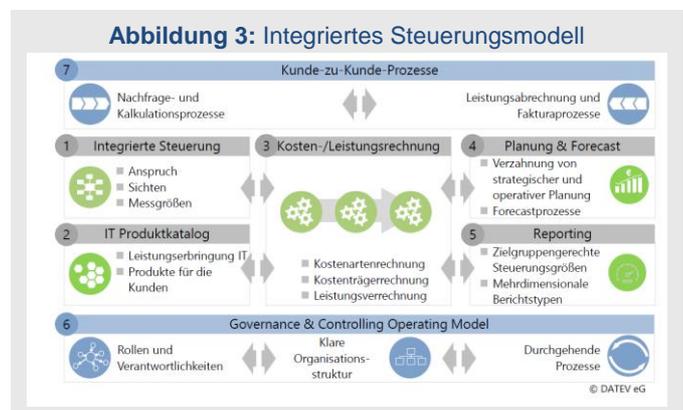
Software wird in Unternehmen traditionell gekauft, auf eigenen Servern und Datenbanken installiert und selbst betrieben. Mit Software aus der Cloud können Kunden Softwarelösungen per Subscription Modell nutzen. Für Softwareanbieter bedeutet dies meist nicht nur eine Umstellung des Geschäftsmodells, sondern auch einem zunehmenden Bedarf an den Leistungen der IT-Funktion. Wie die IT in der Transformation gesteuert wird, zeigt das Beispiel DATEV.

Technische und gesetzliche Veränderungen erfordern eine stärkere Digitalisierung der Geschäftsprozesse – beim Steuerberater und im Unternehmen. DATEV unterstützt mit Software und Cloud-Lösungen, diese digitale Transformation konsequent zu nutzen (vgl. [DATEV-Rechenzentrum - das "Herz" der Genossenschaft](#)). Von der Transformation, die eine solche Umstellung des Geschäftsmodells auslöst, ist auch die IT betroffen. Die DATEV Cloud im DATEV-Rechenzentrum ermöglicht es dabei, Software und IT für die bedarfsgerechte Nutzung auszulagern (Cloud – Sourcing), mit Online-Lösungen vernetztes Arbeiten zwischen Steuerberatern und Unternehmen möglich zu machen (Cloud-Anwendungen) und durch automatische Datensicherung oder revisionssichere Archivierung (Cloud-Dienste) abzurufen. Die Grundlage der technischen Migration in die Cloud-Infrastruktur bildet eine Plattform-as-a-Service Infrastruktur (PaaS) auf Basis von Cloud Foundry. Einhergehend mit den technischen Veränderungen stieg der Bedarf nach höherer Transparenz und Nachvollziehbarkeit, um den Anforderungen an eine betriebswirtschaftliche Steuerung der IT gerecht zu werden.

In der Vergangenheit wurde die IT funktional über eine Vollkostenrechnung gesteuert. Damit waren die Kosten zwar zu 100% aufgeschlüsselt, die Transparenz und Nachvollziehbarkeit von einzelnen Leistungen war jedoch nicht mehr gegeben. Um den Einfluss von Mengen und Preisen auf die später angebotenen Produkte und Lösungen planen und bewerten zu können, musste diese Transparenz geschaffen werden. Dazu wurden Leistungen der IT in IT-Produkte strukturiert, Verantwortungsebenen getrennt und eine danach orientierte Ergebnisrechnung eingeführt. Das Ziel hierbei: die IT wie eine Fabrik zu managen. Der erste Schritt war daher das Steuerungsprinzip „Manage IT like a Factory“ zu verankern. Im zweiten Schritt wurde ein integriertes Steuerungsmodell aufgesetzt. Dadurch konnte im dritten Schritt Transparenz über die eigenen Leistungen und deren Kosten gewonnen werden. Im vierten Schritt konnten mit dieser Transparenz ein interner IT-Produktkatalog inklusive Verrechnungspreisen entwickelt werden.

Für den ersten Schritt, die Verankerung des Steuerungsprinzips, war es wichtig ein gemeinsames Verständnis der IT als interner Dienstleister zu schaffen, dessen Leistungen von internen Kunden angefragt wird. Im zweiten Schritt wurden darauf aufbauend die Voraussetzungen für ein integriertes Steuerungsmodell analysiert und ein Zielbild definiert (vgl. Abb.3). In diesem Zielbild stehen die Kosten- und Leistungsrechnung im Mittelpunkt, durch die die Transparenz erreicht werden soll.

Den Eckpfeiler der betriebswirtschaftlichen Steuerung bildet eine mehrstufige Managementerfolgsrechnung mit Differenzierung nach ServiceCenter und Cost-Centern. Erste verantworten sowohl Umsätze als auch Kosten mit dem Ziel der Produktivitätssteigerung. Die hier erbrachten Leistungen werden daher auf Basis von Mengen und Preisen abgerechnet. Für die Unterstützungsfunktionen der IT wurde eine Cost-Center-Logik gewählt, die mit Gemeinkostenaufschlag vergütet wird. Mit diesem Modell lässt sich zum einen zeigen, wie erfolgreich die IT im Geschäft mit Ihren Kunden arbeitet. Zum anderen können die IT-Produktkosten so differenziert gemanagt werden.



Der vierte Schritt, die Entwicklung des Produktkatalogs, baute darauf auf. IT-Produkte wurden als Leistungen definiert, die ein interner Kunde bestellen kann. Wenn die Softwareentwicklung so z.B. eine neue Cloud-Lösung entwickelt, kann sie dazu Leistungen von der IT bestellen. Hinter dem Produkt, das dann angeboten wird, stehen Stücklisten. Diese sind in Leistungselemente aufgeteilt, die wiederum IT-intern mit Mengen und Preisen hinterlegt sind. Diese Leistungselemente bestehen meist aus Personaleinsatz sowie Kosten für die IT-Infrastruktur, wie Netz, Server- oder Datenspeicher. Die Mengen und Preise, die sich aus dem Einsatz dieser Ressourcen für die Leistungselemente ergeben, dienen jedoch lediglich dem internen Kosten-Controlling der IT. An die internen Kunden wird ein wertbasierter Preis verrechnet. Solange ein IT-Produkt aber noch in der Softwareentwicklung eingesetzt wird, trägt die Kosten dafür die IT.

Durch die Transformation der IT(-Steuerung) konnte DATEV eine höhere Transparenz über ihre IT-Kosten bekommen und somit die Planungs- und Steuerungsprozesse in der IT an die Geschäftsmodelltransformation anpassen.

Literaturverzeichnis

- Seiter, M; Kenner, K. (2020): Subscription Models. Merkmale, Beispiele und Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerung. Stuttgart.
- Vena, D. (2020), 11% of Americans Have Already Subscribed to Walmart+. Abgerufen am 18.12.2020 unter <https://www.zuora.com/2020/09/30/11-of-americans-have-already-subscribed-to-walmart/>.
- Braun, C. (2016). Servitization – Erfolgsfaktoren aus Kundensicht. Abgerufen am 21.10.2020 unter <https://www.spot-on-marketing.com/beitraege/servitization>.
- Cinquini, L., Tenucci, A. (2011). Management Accounting for Service: A Research Agenda. Conceptual Paper.
- DHL Trend Research. (2018). The Advanced Services Group And DHL - Servitization And Supply Chains. Abgerufen am 21.10.2020 unter <https://dhl-consulting.com/app/uploads/2018/11/DHL-Whitepaper-Servitization-and-Supply-Chains.pdf>.
- Neely, A. (2008). Exploring the financial consequences of the servitization of manufacturing. Operations Management Research (1), S. 103-118.
- Kress, S. (2019). Controlling produktbegleitender Dienstleistungen. In: Klein, A. (2019). Servitization als Wettbewerbsfaktor – Chancen für Geschäftsmodelle und interne Prozesse. Freiburg: Deutschland, S. 107-126.
- Wachs, D., Auer, D., Eckard, S., Gehrmann, S., Schuster, L. (2019). Digitalisierung im technischen Service - Warum bleiben greifbare Verbesserungen ungenutzt? Frankfurt/Main: Deutschland, S. 1-13.

Impressum**Herausgeber und Urheberrechte**

Internationaler Controller Verein eV
Ideenwerkstatt
Prof. Dr. Heimo Losbichler
Prof. Dr. Ronald Gleich
Stefan Tobias

Redaktion

EBS Universität für Wirtschaft und
Recht
Dr. Jan Christoph Munck
Rheingastr. 1
65375 Oestrich-Winkel
Telefon: +49 (611) 7102-1380
Telefax: +49 (611) 7102-10-1380
christoph.munck@ebs.edu

Kernteam der Ideenwerkstatt

Manfred Blachfellner
Prof. Dr. Ronald Gleich
Dr. Lars Grünert
Prof. Dr. Heimo Losbichler
Claudia Maron
Dr. Jan Christoph Munck
Stefan Patzke
Prof. Dr. Mischa Seiter
Stefan Tobias

Internationaler Controller Verein eV

Geschäftsstelle
Münchner Str. 8
82237 Wörthsee
Telefon: +49 (0) 8153 88 974 - 20
Telefax: +49 (0) 8153 88 974 - 31
www.icv-controlling.com
verein@icv-controlling.com