

**Institut für Rundfunkökonomie
an der Universität zu Köln**

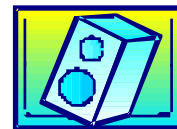
Udo Hadamer

**Planungs- und Rechnungslegungsinstrumente
im Rahmen des WDR-Finanzcontrolling;
Stand und mögliche Weiterentwicklung**

**Arbeitspapiere
des Instituts für Rundfunkökonomie
an der Universität zu Köln**

Nr. 51/1996

Köln, im Juni 1996



Institut für Rundfunkökonomie an der Universität zu Köln

Direktoren: Prof. Dr. K. - H. Hansmeyer, Prof. Dr. G. Sieben

Hohenstaufenring 57a

D-50674 Köln

Telefon: (0221) 23 35 36

Telefax: (0221) 24 11 34

Sie erreichen uns im Internet unter der Adresse
<http://www.rrz.uni-koeln.de/wiso-fak/rundfunk/index.html>

ISSN 0945-8999

ISBN 3-930788-40-3

Schutzgebühr 7,- DM

Udo Hadamer

Planungs- und Rechnungslegungsinstrumente im Rahmen des WDR-Finanzcontrolling; Stand und mögliche Weiterentwicklung

1. Darstellung bereits vorhandener Planungs- und Abrechnungsinstrumente -----	1
1.1. Planungssysteme -----	1
1.1.1. Die unterschiedlichen Planungsebenen-----	1
1.1.2. Strategische Finanzplanung -----	1
1.1.3. Dispositive Finanzplanung (Finanz- und Aufgabenplan)-----	2
1.1.4. Operative Finanzplanung (Haushaltsplan, Teilpläne) -----	3
1.2. Jahresabschluß -----	7
1.3. Kosten- und Leistungsrechnung -----	8
1.3.1. Entwicklung der WDR-Kosten- und Leistungsrechnung seit ihrer Einführung-----	8
1.3.2. Derzeitige Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung	10
2. Weiterentwicklung der Planungs- und Abrechnungsinstrumente -----	13
2.1. Erhöhung der Kostentransparenz im Bereich der anteiligen Betriebskosten -----	13
2.1.1. Erweiterung der Produktionskalkulation-----	13
2.1.2. Kapazitäts- und Leistungsplanüberwachung -----	15
2.1.3. Steuerung über die vorhandenen Planungs- und Abrechnungsinstrumente -----	16
2.2. Erhöhung der Kostentransparenz im Bereich der Gemeinkosten -----	18
2.3. Nutzbarkeit der Prozeßkostenrechnung -----	20
3. Fazit -----	25



1. Darstellung bereits vorhandener Planungs- und Abrechnungsinstrumente

Die folgenden Darstellungen beschränken sich auf eine Beschreibung der wesentlichen Elemente des WDR-Haushaltswesens und der Kosten- und Leistungsrechnung. Weitere Instrumente im Rahmen des WDR-Finanzcontrolling, wie beispielsweise angewendete Methoden im Rahmen von Wirtschaftlichkeitsvergleichen, werden nicht betrachtet.

Das Planungs- und Abrechnungsverfahren beim WDR ist spezialgesetzlich im WDR-Gesetz, in der Satzung und insbesondere in der Finanzordnung des WDR geregelt. Insgesamt ist das Planungs- und Abrechnungsverfahren des WDR eine „Eigenschöpfung“, die mit Planungs- und Abrechnungssystemen anderer öffentlicher Organisationen oder privater Unternehmen unmittelbar nicht vergleichbar ist.

1.1. Planungssysteme

1.1.1. Die unterschiedlichen Planungsebenen

Je nach Komplexität und zeitlichem Horizont der zu planenden Gegenstände kann grundsätzlich zwischen einer strategischen, einer dispositiven und einer operativen Planungsebene unterschieden werden.¹ Daher werden nach dem zeitlichen Aspekt Planungen mit mehr als fünfjährigem Wirkungsfeld als strategisch definiert. Planungen mit einem Betrachtungsfeld von mehr als einem Jahr und höchstens fünf Jahren sind als dispositiv zu bezeichnen, während Planungen mit maximal einjähriger Ausrichtung als operative Planungsebene gesehen werden.

1.1.2. Strategische Finanzplanung

Die Aufgabe einer langfristig orientierten Planung resultiert aus dem Programmauftrag, der eine auf Dauer angelegte Aufgabenstellung definiert und somit zur Sicherung der Zielerreichung ein entsprechendes Instrumentarium erfordert.²

Vor dem Aufkommen privater Konkurrenzveranstalter auf dem Rundfunksektor war eine strategische Planung, die auf z. B. Wettbewerbsvorteile ausgerichtet war, weitgehend entbehrlich. Erst mit Entwicklung des dualen Systems

¹ Vgl. Sieben G./Ossadnik, W./Wachter, A., Planung für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten, Baden-Baden 1988, S. 66 ff.

² Sieben G./Ossadnik, W./Entwicklungsmöglichkeiten der strategischen Planung in Rundfunkanstalten vor dem Hintergrund unserer strategischen Konzeptionen, in: Rundfunk im Umbruch: Stand und Entwicklung der finanziellen und wirtschaftlichen Situation der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten Hrsg. v. Lüder, K. Bd. 95, Berlin 1985, S. 93.



werden in zunehmendem Maße wettbewerbsstrategische Überlegungen ange stellt, ohne daß diese Planung Teil des formalisierten Planungs- und Abrech nungssystems der Rundfunkanstalten wäre.³

Im Rahmen einer strategischen Finanzplanung bedarf es einer Schätzung von zu erwartenden Finanzmittelzu- bzw. abflüssen, die über den zeitlichen Horizont der auf vorsichtigen Schätzungen beruhenden mittelfristigen Finanzplanung hinausreicht. Im Unterschied zur mittelfristigen Finanzplanung (Mifrifi) muß eine strategische Finanzplanung den Grad der Ungewißheit langfristig orientierter Schätzungsgrundlagen beschreiben, in dem z. B. Einnahmeerwartungen darge stellt werden.⁴

Eine solche, auf der Grundlage der Szenario- oder Delphi-Methode⁵ erarbei tete Bandbreitenschätzung in Form eines pessimistischen, eines optimistischen und eines erwartungsähnlichen mittleren Wertes vermag realistische Informatio nen über die finanziellen Spielräume zu liefern, die sich möglicherweise über vorsichtig, d. h. pessimistisch geschätzte Planungsansätze hinaus abzeichnen. Bei der Bandbreitenschätzung sind die jeweiligen Erwartungen über die etwa den Rundfunkanstalten künftig zufließenden Gebühren- und Werbeeinnahmen unter Berücksichtigung der Unsicherheiten über das Ergebnis eines künftigen Staatsvertrages zur Anhebung der Rundfunkgebühr oder über die Verteilung von Werbemärkten im Rahmen der Konkurrenzsituation zwischen privaten und öffentlich-rechtlichen Anbietern von Rundfunkleistungen den Einnahmeschät zungen zugrunde zu legen.

1.1.3. Dispositive Finanzplanung (Finanz- und Aufgabenplan)

Der WDR legt seiner Haushalts- und Wirtschaftsführung einen fünfjährigen Finanzplan zugrunde, der entsprechend der Gliederung des jährlichen Haus haltsplans aufzustellen ist und der jeweils nach Aufstellung eines Haushalts planes und nach Vorlage eines Jahresabschlusses fortzuschreiben und den Auf sichtsgremien (Verwaltungsrat und Rundfunkrat) vorzulegen ist (§ 35 WDR-G).⁶

Bedeutsam ist die Mifrifi für den WDR vor allem auch deshalb, weil seine Selbstverwaltungsautonomie (§ 1 WDR-G) sich zwar auf seine Aufgaben- und

³ Vgl. Kayser, H.J., Controlling für Rundfunkanstalten, Schriften zur öffentlicher Ver waltung und Wirtschaft, Bd. 141, S. 190.

⁴ Vgl. Seidel, N., Libertus, M., Rundfunkökonomie, Wiesbaden 1993, S. 143.

⁵ Ausführlich zu diesen Methoden Lehnen, F., Die Szenariotechnik in der Unterneh mensplanung, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung - Kontaktstudium 1979, S. 71; Geschka, H., Delphi, in: Bruckmann, G. (Hrsg.), Langfristige Progno sen - Möglichkeiten und Methoden der Langfristprognostik komplexer Systeme, 2. Auflage, Würzburg/Wien 1987, S. 42.

⁶ Vgl. hierzu näheres bei Seidel, N., Betriebliche Planungssysteme öffentlich-rechtli cher Rundfunkanstalten, ZögU 1983, Beiheft 5, S. 122.

Programmplanung erstreckt, nicht aber auf die Festsetzung der Höhe der Rundfunkgebühren als dem wesentlichsten Teil seiner Finanzmittel, so daß eine sinnvolle Planung zumindest einen Gebührenzeitraum umfassen sollte, der zwischen vier und fünf Jahren liegt.

Aus der Forderung, daß der mittelfristige Finanzplan des WDR die Grundlage seiner Haushaltswirtschaft sein soll (§ 35 FinO-WDR), ergibt sich die Notwendigkeit zu einer permanenten Anpassung an geänderte Verhältnisse und zur Fortschreibung um jeweils ein weiteres Jahr. Die so weitgehend gesicherten Daten des mittelfristigen Finanzplans - bezogen auf die entsprechenden Jahre - werden dann als Eckwerte in die jährlichen Haushaltspläne übernommen.

Neben dem Entwurf der MifriFi hat der Intendant gemäß WDR-G einen solchen für einen Aufgabenplan, aus dem sich die wesentlichen Veränderungen der Aufgaben des WDR, insbesondere im Programm- und Investitionsbereich, für die weiteren Jahre der Finanzplanung ergeben, aufzustellen. Dieser Aufgabenplan wird nach Beratung im Verwaltungsrat vom Rundfunkrat festgestellt.⁷ Aufgrund der engen Verknüpfungen zwischen mittelfristigem Finanzplan und mittelfristigem Aufgabenplan werden beide Pläne in einem gemeinsamen Planungswerk (mittelfristiger Finanz- und Aufgabenplan) zusammengefügt.

1.1.4. Operative Finanzplanung (Haushaltsplan, Teilpläne)

Die betrieblichen Teilpläne sind wesentliche Bestandteile des Planungssystems öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten und somit als ein Informationsinstrument im operativen Controlling nutzbar. Diese Teilpläne konzentrieren sich insbesondere auf den kostenintensiven Bereich der Fernsehproduktion. Im wesentlichen handelt es sich um die folgenden Planungsinstrumente:⁸

- Sendebedarfsplan,
- Kapazitätsplan,
- Produktionsplan und
- Leistungsplan.

Der *Sendebedarfsplan* ist die Grundlage für die Programmplanung der Sendeleistungen. Unter Berücksichtigung des Programmschemas weist der Sendebedarfsplan die im Planjahr vorgesehenen Sendezeiten für die einzelnen Programmbereiche aus. Parallel zum Sendebedarfsplan wird der *Kapazitätsplan* erstellt, der die Optimierung des Einsatzes der Produktionsressourcen zum Ziele hat. Der Kapazitätsplan gibt Auskunft darüber, wieviele Sendeminuten des

⁷ Vgl. hierzu auch, Seidel, N., Libertus, M., *Ökonomie* (FN 4), S. 145.

⁸ Ausführliche Darstellung der Teilpläne s. auch Kemmer, P., *Zielkonzeption und Rechnungssystem von Rundfunkanstalten*, in: (Hrsg.) Eichhorn, P., Friedrich, P., *Schriften für öffentliche Verwaltung und Wirtschaft*, Band 49, Baden-Baden 1986, S. 83 ff.



Sendebedarfs mit anstaltseigenen Produktionskapazitäten hergestellt werden können⁹. Der hierdurch nicht abzudeckende Sendebedarf ist letztendlich durch andere Programmstehungsarten wie z. B. Auftrags- oder Kaufproduktionen zu realisieren, deren Anteil im *Programmproduktions- bzw. -beschaffungsplan* dokumentiert wird¹⁰. Abgeleitet aus den Ergebnissen des Sendebedarfs- und Kapazitätsplanes wird der *Leistungsplan* erstellt, der die Sendeleistungen der einzelnen Redaktionen im Planjahr nach Programmstehungsarten und Sendepätzen definiert. Der Leistungsplan ist somit eine wesentliche Informationsgrundlage für die Ermittlung des Finanzbedarfs des Programmes.

Nach § 34 WDR-Gesetz ist der WDR verpflichtet, einen jährlichen Haushaltsplan nach dem Kalenderjahr aufzustellen, der der Feststellung und Deckung zur Erfüllung seiner Aufgaben notwendigen Finanzbedarfs dient. Einzelheiten zur Aufstellung, zum Vollzug und zur Abrechnung des Haushaltsplanes regelt die Finanzordnung des WDR (Fin-O) ergänzend zum WDR-Gesetz, weshalb diese en detail hier nicht weiter erläutert werden sollen.¹¹

Die Vorschriften über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans sind beim WDR von bestimmten Grundsätzen beherrscht. Im einzelnen handelt es sich hierbei um die Grundsätze

- der Vollständigkeit, wonach die zu erwartenden Einnahmen und voraussichtlichen Ausgaben zu veranschlagen sind,
- des Haushaltsausgleichs, wonach die Einnahmen die Ausgaben nicht überschreiten dürfen,
- der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit,
- der Gesamtdeckung, wonach sämtliche Einnahmen zur Deckung aller Ausgaben dienen und
- der Bruttoveranschlagung, wonach Einnahmen und Ausgaben in voller Höhe und getrennt voneinander zu veranschlagen sind.¹²

Der Gesamthaushaltsplan besteht aus dem Betriebshaushaltsplan (Ertrags- und Aufwandsplan) und aus dem Finanzhaushaltsplan.

Der Betriebshaushaltsplan

Der Betriebshaushalt erfaßt in erster Linie alle diejenigen Aufwendungen, die durch den laufenden Leistungsprozeß zur Erfüllung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben verursacht werden, und alle hierfür verfügbaren Erträge als

⁹ Vgl. auch Seidel, N., Libertus, M. (FN 4), S. 194.

¹⁰ Vgl. auch Seidel, N. (FN 6), S. 124.

¹¹ ausführlich hierzu auch: Seidel, N., Libertus, M. (FN 4), S. 150 ff.

¹² Vgl. auch Wössner, W., Methoden und Probleme der Haushaltsplanung und -überwachung beim WDR, in Sieben, G. (Hrsg.), Beiträge zur Rundfunkökonomie, Köln, S. 57.

Deckungsmittel. Grundsätzlich werden im Betriebshaushalt nur solche erfolgswirksamen Vorgänge erfaßt, die sich in der Planungsperiode auch kassenmäßig niederschlagen, also zu Einnahmen und Ausgaben werden. Da aber ein genaues Bild über die tatsächlichen Aufwendungen des gesamten Leistungsprozesses geplant werden soll, müssen auch solche Aufwendungen miteinbezogen werden, die außerhalb des Planungszeitraums zu Ausgaben führen. Hierunter sind die jährlichen Wertminderungen von Sachanlagen in Form von Abschreibungen zu verstehen sowie die Ansammlung von später fällig werdenden Zahlungen durch Zuführungen zu den Rückstellungen. Auf der anderen Seite werden auch noch nicht kassenwirksam gewordene Erträge erfaßt.¹³ Damit ist der Betriebshaushalt erfolgswirtschaftlich geprägt.¹⁴

Der Betriebshaushaltsplan besteht aus einem Einzelplan der Einnahmen sowie den Einzelplänen der Ausgaben (§ 5 Abs. 2 der FinO-WDR). Die Einzelpläne werden weiterhin in Kapitel eingeteilt, wobei hier verschiedene Möglichkeiten gegeben sind: zum einen eine Einteilung nach Einnahmen- und Ausgabenarten (z. B. Urheber-, Leistungsvergütungen), zum anderen eine Einteilung nach bestimmten Aufgabengebieten (z. B. Hörfunk, Fernsehen I. Programm) oder - im Programmbereich - nach der Programmstehung (z. B. Eigenproduktionen, Auftragsproduktionen). Während die Erträge nach Arten geplant werden, werden die Aufwendungen grundsätzlich gemäß den Aufgaben der Anstalt veranschlagt.

Basierend auf den Vorschriften der FinO-WDR ist der Betriebshaushalt in folgende Einzelpläne aufgegliedert:¹⁵

Einzelplan A	Erträge,
Einzelplan B	Personalaufwendungen,
Einzelplan C	Sachaufwendungen Organe,
Einzelplan D	Sachaufwendungen Hörfunk Programm,
Einzelplan E	Sachaufwendungen Fernsehen Programm,
Einzelplan F	Sachaufwendungen Fernsehen Produktion,
Einzelplan G	Sachaufwendungen Technik,
Einzelplan H	Sachaufwendungen Verwaltung,
Einzelplan J	Sachaufwendungen Finanz.anteil d. WDR an GSEA, ¹⁶
Einzelplan K	Abschreibungen, Steuern, andere Aufwendungen,
Einzelplan L	außerordentliche Aufwendungen.

¹³ Vgl. Wössner, W. (FN 12), S. 58 ff.

¹⁴ Vgl. Seidel, N. (FN 6), S. 126.

¹⁵ Die weitere Unterteilung der Einzelpläne ist z. B. dem WDR-Haushaltsplan 1996 zu entnehmen.

¹⁶ GSEA = Gemeinschaftssendungen, -einrichtungen und -aufgaben der ARD.



Finanzplan

Neben dem Betriebshaushaltsplan (Ertrags- und Aufwandsplan) besteht der Gesamthaushaltsplan des WDR weiterhin aus dem Finanzplan. Werden im Betriebshaushalt die durch den laufenden Leistungsprozeß unmittelbar verursachten Aufwendungen sowie die zur Verfügung stehenden laufenden Deckungsmittel erfaßt, so werden im Investitionshaushalt die vermögenswirksamen Ausgaben, also die langfristigen Finanzierungsbedürfnisse des WDR und ihre Deckung veranschlagt.

Neben der Erfassung dieser längerfristigen Finanzierungsposten hat der Finanzplan den Überschuß bzw. den Fehlbetrag aus dem Betriebshaushaltsplan zu übernehmen. Hierbei stellt ein Betriebsüberschuß für die Finanzrechnung eine Mittelaufbringung, dagegen die Deckung eines Fehlbetrages eine Mittelverwendung dar.

Als problematisch erweisen sich hierbei die im Betriebshaushalt ausgewiesenen nicht kassenwirksamen Erträge bzw. Aufwendungen. Da der Haushaltsplan insgesamt finanzwirtschaftlich ausgerichtet ist, werden die nicht zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen im Finanzplan korrigiert. Entsprechendes gilt für die Einnahmen und Ausgaben, die nicht Erträge und Aufwendungen sind und somit nicht im Betriebshaushaltsplan veranschlagt werden. Der Finanzplan ermittelt somit das liquide Ergebnis, um das im Falle eines Überschusses Rücklagemittel erhöht werden können bzw. im Falle eines Fehlbetrages zum Ausgleich des Finanzplanes Rücklagemittel in Anspruch zu nehmen sind.¹⁷

Als Mittelaufbringung sind die im Betriebshaushalt veranschlagten nicht kassenwirksamen Aufwendungen wie z. B. die Abschreibungen, Abgänge von Sach- und Finanzanlagen und Zuführungen zur Rückstellung für die Alters- und Hinterbliebenenversorgung veranschlagt. Auf der Mittelverwendungsseite werden den Einnahmen die Ausgaben des Investitionshaushalts gegenübergestellt. Dies sind in erster Linie die Investitionen in das Anlagevermögen, die Gewährung langfristiger Darlehen und die Zuführungen zum Deckungsstock für die Alters- und Hinterbliebenenversorgung des WDR. Für die Investitionen wird eine gesonderte Darstellung beigefügt, worin die Erst- und Erneuerungsinvestitionen bis in die einzelnen Kostenstellen geteilt und zusammengefaßt nach Bereichen dargestellt werden.

Betriebshaushalt und Investitionshaushalt bilden somit den Gesamthaushaltsplan des WDR, der vom Intendanten dem Verwaltungsrat vorzulegen, von diesem festzustellen und vom Rundfunkrat endgültig zu genehmigen ist (s. WDR-Gesetz).

¹⁷ Vgl. Seidel, N., Libertus, M. (FN 4), S. 166.

1.2. Jahresabschluß

Der WDR hat einen Jahresabschluß zu erstellen, der aus einer Haushaltsrechnung und einer Vermögensrechnung besteht; er ist durch einen Geschäftsbericht zu ergänzen (s. § 41 WDR-G)¹⁸. Das Ergebnis des Jahresabschlusses wird vom WDR dem Landesrechnungshof (LRH) vorgelegt und dort geprüft (s. § 43 WDR-G). Der LRH übermittelt sein Prüfungsergebnis dem WDR und der Landesregierung als Trägerin der Rechtsaufsicht (s. § 44 WDR-G).

Der vom Verwaltungsrat festgestellte und vom Rundfunkrat endgültig genehmigte Haushaltsplan ist für die Anstalt verbindlich. Da die Haushaltsrechnung die Einnahmen und Ausgaben für das laufende Haushaltsjahr nach der im Haushaltsplan vorgesehenen Gliederung nachzuweisen hat, kann die Haushaltswirtschaft des WDR nur dann ordnungsgemäß geführt sein, wenn die im Haushaltsplan als verbindlich veranschlagten Ansätze während des laufenden Jahres auch eingehalten werden.

Somit ist die wichtigste Funktion der Haushaltsrechnung die Rechenschaftslegung über die Verwendung der Mittel in Form eines kontrollierenden Soll/Ist-Vergleichs, also einer Gegenüberstellung der tatsächlich realisierten Werte mit den im Haushaltsplan veranschlagten Ansätzen. Die Haushaltsabrechnung muß deshalb sowohl formal (nach Kostenstellen) als auch vom Inhalt her insgesamt (überwiegend finanzwirtschaftlich) das Spiegelbild des Haushaltsplans darstellen.¹⁹

Neben dem Vergleich mit den Zahlen des Haushaltsplans wird in der Haushaltsabrechnung das Jahresergebnis ermittelt, das sich aus der Gegenüberstellung der Haushaltsverbesserungen (Mehreinnahmen und Wenigerausgaben) und den Haushaltsverschlechterungen (Wenigereinnahmen und Mehrausgaben) ergibt. Das Ergebnis der Haushaltsabrechnung ist deshalb weitgehend ein sich liquiditätsmäßig auswirkender Überschuß oder Fehlbetrag, wobei die im abgelaufenen Haushaltsjahr nicht kassenwirksam gewordenen Aufwendungen wie z. B. Zuführungen zu Rückstellungen wie Haushaltsausgaben behandelt werden. Die Haushaltsrechnung ist schließlich mit der Vermögensrechnung (Bilanz) zu verbinden. Bei der Bewertung der einzelnen Positionen der Vermögensrechnung werden weitgehend aktienrechtliche Bewertungskriterien angewandt.

Neben der Erstellung des Jahresabschlusses ist der WDR verpflichtet, einen ergänzenden Geschäftsbericht anzufertigen (s. § 41 WDR-G). In diesem wird die Vermögens- und Ertragslage der Anstalt incl. ihrer Beziehungen zu den Beteiligungsunternehmen dargestellt. Weiterhin enthält der Geschäftsbericht um-

¹⁸ Vgl. ebenda, S. 169 ff.

¹⁹ Wössner, W. (FN 12), S. 62



fassende Erläuterungen zur Abrechnung des Betriebs- und Finanzhaushalts und der Vermögensrechnung.

1.3. Kosten- und Leistungsrechnung

Zur Ergänzung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts hat der WDR gemäß § 62 Fin-O eine Kostenrechnung zu führen. Die Kostenrechnung soll die interne Betriebssteuerung unterstützen und die Beurteilung der Wirtschaftsführung unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit erläutern. Dabei hat die Kostenrechnung die aus der Finanzbuchhaltung abgeleiteten Gesamtkosten, die Kosten der jeweiligen Kostenstellen und die Kosten der einzelnen Produktionen (Kostenträger) zu enthalten.²⁰

1.3.1. Entwicklung der WDR-Kosten- und Leistungsrechnung seit ihrer Einführung

Zu Beginn der sechziger Jahre hatte der WDR begonnen, eine Kostenrechnung zu entwickeln. Der entscheidende Anlaß hierfür war der Aufbau eines umfangreichen eigenen Fernsehproduktionsbetriebes. Bei der damals praktizierten Vollkostenrechnung wurden die den Produktionen des Hörfunks und Fernsehens (= Kostenträger) direkt zurechenbaren Kosten (= unmittelbare Programmkosten) direkt auf dem Kostenträger erfaßt. Hierbei handelt es sich um die jeweils nur für eine bestimmte Produktion entstehenden Kosten.

Die den Kostenträgern nicht direkt zurechenbaren Kosten, d.h. die anteiligen Betriebskosten als Kosten der Produktionsbetriebe Hörfunk und Fernsehen, sowie die technischen-, Verwaltungs- und Programmgemeinkosten als Kosten der Infrastruktur des Betriebes und der Programmredaktionen wurden zunächst auf Kostenstellen erfaßt. Hierbei handelte es sich um die Kosten, die für mehrere oder alle Produktionen gemeinsam entstanden sind. Die anteiligen Betriebskosten wurden nach dem sogenannten Einwirkungsprinzip mit Hilfe von Leistungsaufschreibungen für die Produktionsmittel, wie beispielsweise Studios, Schnittplätze und Ü-Wagen, und Bewertungen mit innerbetrieblichen Verrechnungspreisen den Produktionen angelastet.

Die technischen-, Verwaltungs- und Programmgemeinkosten konnten dagegen weder verursachungs- noch einwirkungsgerecht, sondern nur über pauschale Umlageverfahren den Kostenträgern zugeordnet werden. Die Programmgemeinkosten wurden mittels eines Zuschlagssatzes, der aus dem Verhältnis der Kostenstellenkosten der Redaktionen und den abgerechneten und gesendeten Minuten gebildet wurde, auf die einzelnen Kostenträger umgelegt;

²⁰ Zur Begriffserläuterung näheres bei Lindemann, R., Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument der Betriebsführung im Rundfunkbereich, in Sieben, G. (Hrsg): Beiträge zur Rundfunkökonomie, Köln, S. 73 ff.

für die unterschiedlichen Programmgattungen wurden dabei unterschiedliche Zuschlagssätze ermittelt.

Im Ergebnis wurden in der Kostenträgerrechnung letztendlich die vollen Selbstkosten der Produktionen des Hörfunks und Fernsehens ermittelt. Die Information über die Selbstkosten je Produktion wurde ergänzt durch die jeweilige Sendezeit, so daß die durchschnittlichen Selbstkosten je Sendeminute nachgewiesen werden konnten.

Die Erfahrungen mit dem praktizierten Kostenrechnungsverfahren ließ über mehrere Jahre hinweg Schwachstellen der Vollkostenrechnung deutlich werden. Nachteile waren insbesondere:²¹

- die fehlende Preisermittlungsfunktion,
- Fehlsteuerungseffekte hinsichtlich der Nutzung WDR-eigener Kapazitäten,
- die Verschleierung von Verantwortlichkeiten, und
- die mangelnde Akzeptanz.

Da der WDR seine Produkte grundsätzlich nicht auf einem Markt zum Verkauf anbietet, benötigte er keine bezogen auf die Kalkulation von Preisen notwendige Vollkostenrechnung, sondern vielmehr eine insbesondere für die kurzfristige Betriebssteuerung verwendbare Kostenrechnung. Wegen des fehlenden Marktpreises für die Produkte bzw. wegen der fehlenden Kosten-Erlös-Beziehung je Kostenträger konnte die auf der Grundlage der Vollkosten durchgeführte Kostenträgerrechnung keine Hinweise im Hinblick auf eine wirtschaftliche Betriebsführung geben. Darüber hinaus beinhalteten die Schlüsselverfahren zur Verteilung der Gemeinkosten immer Ungenauigkeiten, und selbst bei hinreichender Genauigkeit der Selbstkostenermittlung ist die Aussagefähigkeit der Selbstkosten je Produktion einer Rundfunkanstalt gering, da jede Produktion grundsätzlich andersartig ist (Unikatcharakter).

Im Zusammenhang mit der Auslastung der WDR-eigenen Produktionskapazitäten machte sich ein weiterer schwerwiegender Nachteil der Vollkostenrechnung bemerkbar. Die Belastung der einzelnen Produktionen mit den anteiligen Betriebskosten, die auf der Basis von z.T. im Vergleich zu den Marktpreisen hohen internen Verrechnungspreisen ermittelt wurden, verleitete die Programmverantwortlichen zu einer vermehrten Inanspruchnahme von scheinbar günstigeren Fremdleistungen. Für den WDR entstand hierdurch insgesamt eine unwirtschaftliche Mehrbelastung, da sowohl die Fixkosten für die eigenen, z.T. nicht ausgelasteten Produktionskapazitäten als auch die variablen Kosten für die fremden Produktionskapazitäten entstanden.

Durch die Überwälzung der gesamten indirekten Kosten auf die einzelnen Produktionen wurden weiterhin die Ursachen und Verantwortlichkeiten für bestimmte Kostenentwicklungen nicht unmittelbar sichtbar. Hinzu kam, daß das

²¹ Vgl. hierzu auch Lindemann, R. (FN 20), S. 69 ff.



arbeitsaufwendige Verfahren zur Umlage der Kosten nicht kurzfristig realisierbar war und die Informationen über die Selbstkosten insgesamt erst relativ spät dem Unternehmen zur Verfügung standen.

Ein weiterer gewichtiger Nachteil war die mangelnde Akzeptanz des Vollkostenrechnungsverfahrens bei den Kostenverantwortlichen. Es war den Mittelverantwortlichen nur schwer zu vermitteln, daß neben der Forderung der Einhaltung ihrer Etatansätze, die - wie gesehen - im Haushaltsplan veranschlagt sind, zusätzliche Wirtschaftlichkeitsanforderungen bezüglich der Herstellung möglichst „billiger“ Sendeminuten gestellt wurden, wobei dabei nicht die Etatmittel Maßstab waren, sondern die im Rahmen der Kostenrechnung ermittelten Vollkosten. Damit wurden in der Konsequenz Kostenträger mit Kosten belastet (z. B. Gemeinkosten), die z. B. vom verantwortlichen Redakteur nicht unmittelbar verursacht worden sind.

Im Laufe der folgenden Jahre wurde die WDR-Kostenrechnung durch eine Leistungsrechnung ergänzt. Diese Leistungsrechnung dient der Dokumentation der Nutzung vorgehaltener Produktionskapazitäten, um Investitions-, Desinvestitions- und/ oder Verfahrensentscheidungen zu fundieren.

1.3.2. Derzeitige Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung

Aufgrund der oben dargestellten Nachteile der Vollkostenrechnung, die insbesondere auch durch die vom Landesrechnungshof im Jahre 1980 durchgeführte Prüfung aufgezeigt wurden, entschloß sich der WDR auf der Grundlage eines Gutachtens von Prof. Sieben, Universität Köln, aus dem Jahre 1982, eine Teilkostenrechnung einzurichten, die vorrangig als ein Instrument für ein betriebliches Controlling, d.h. eines Systems zur kurzfristigen Planung, Steuerung und Kontrolle des betrieblichen Geschehens verwendbar ist. Aufgabe der Kostenrechnung ist es danach, Informationen für eine kurzfristige Planung und laufende Wirtschaftlichkeitskontrolle den jeweiligen Kostenstellenverantwortlichen bereitzustellen. Dabei stehen Informationen der von den Kostenstellenverantwortlichen kurzfristig beeinflussbaren Kosten im Vordergrund. Die von diesen nicht verantwortbaren Kosten, die in erster Linie aufgrund übergeordneter geschäftspolitischer Entscheidungen zustande gekommen sind, sind im Hinblick auf ein kostenverantwortliches Handeln für die Kostenstellenleiter nur von untergeordneter Bedeutung.²²

Im Ergebnis werden somit bei der praktizierten Teilkostenrechnung nur die direkt zurechenbaren und kurzfristig beeinflussbaren Kosten nach dem Verursachungsprinzip den Produktionen bzw. Kostenträgern oder den Kostenstellen zugeordnet. Die kurzfristig nicht beeinflussbaren Kostenstellen, wie z. B. die

²² Vgl. hierzu u.a. Bericht zur WDR-Kostenrechnung 1994, 4. Methodische Hinweise, S. 99 ff.

fixen Personalkosten, Steuern, Abschreibungen sowie Aufwendungen für den Finanzausgleich, werden auf Sammelkostenstellen erfaßt.

Zur Unterstützung seiner entsprechend ausgelegten Kostenstellen- bzw. Kostenträgerrechnung hat der WDR im Jahre 1986 die EDV-Software RK/PUCK (Planungsunterstützende, Controllingorientierte Kostenrechnung) eingeführt. Dieses dialogorientierte EDV-System unterstützt dabei insbesondere die Anforderung an ein Controlling durch die Aktualität, Flexibilität und Entscheidungsorientierung der bereitgestellten Information. Die Realtime-Kostenrechnung ermöglicht somit einen direkten Zugriff auf alle wichtigen Daten der Kosten- und Leistungsrechnung in einem Datenpool.

Mit der Einführung des EDV-Systems RK/PUCK wurde ebenfalls eine wertmäßige Vorkalkulation der direkten Kosten für einzelne Hörfunk-Fernsehproduktionen nach flexibel definierbaren Varianten (z. B. große und kleine Kalkulationen) realisiert, die dem Herstellungsgruppenleiter bzw. Produktionsleiter eine ständige Kostenkontrolle seiner kalkulierten Daten während der Projektrealisierung ermöglicht. Dieses Verfahren wurde im Jahre 1990 im Rahmen des Projektes „Eckwertkalkulation“ für den Bereich Fernsehen ausgebaut, in dem zunächst für Produktionen mit einer Kalkulationssumme von mindestens 140 TDM direkter Kosten bzw. für alle Standardkostenträger in Tagewerken quantifizierte Eckwerte für den Bedarf an WDR-eigenen Produktionskapazitäten dem EDV-Kalkulationssystem als Soll-Werte vorgegeben werden. Die Eckwerte sind dabei über das Verfahren der Kapazitätsbewilligung analog der Bewilligung der direkten Kosten zu genehmigen. Hinsichtlich der Kalkulation von Fernsehprogrammvorhaben findet also bereits eine Vor- und Nachkalkulation sowohl der direkten Kosten als auch im Ansatz des mengenmäßigen Bedarfs an Produktionskapazitäten statt.

Das System der Eckwertkalkulation sieht weiterhin vor, daß bei Abweichungen zum Zeitpunkt der Realisation gegenüber der ursprünglich bewilligten Summe der Tagewerke der Leiter der Eigenproduktion hierüber informiert wird und gemeinsam mit dem Leiter der Abteilung Programmwirtschaft, in einer Clearingfunktion entscheidet, ob und in welchem Umfang bei Überziehungen der bewilligten Tagewerke Mittelverlagerungen zu Lasten der „überziehenden“ Redaktionen notwendig werden. Die so eingesparten Programmmittel werden einem Fond zugeführt, der die Etats solcher Programmbereiche verstärken soll, die „unfreiwillig“ aufgrund der begrenzten Eigenkapazitäten auf fremde angemietete Produktionsmittel bzw. fremdes Produktionspersonal zugreifen müssen. Zwischenzeitlich ist aktuell im Jahre 1994 ein weiterer Ausbau dieser Kalkulation erfolgt, indem mit DV-technischer Unterstützung die tatsächlich in Anspruch genommenen Produktionsressourcen nicht nur mengenmäßig sondern auch bewertet zu internen Verrechnungspreisen und alternativ zu marktüblichen Preisen darstellbar sind. Voraussetzungen hierfür waren umfangreiche Ermittlungen zur Bildung von WDR-internen Verrechnungspreisen bzw.



Marktpreisen und aufwendige DV-Programmleistungen zur Erfassung und Auswertung der innerbetrieblichen Leistungsaufschreibungen. Ein analoges Verfahren zur Eckwertkalkulation mit bewerteten Leistungsmengen für innerbetriebliche Produktionsleistungen liegt allerdings für den Hörfunk derzeit noch nicht vor.

Auch die WDR-Leistungsrechnung unterliegt einem ständigen Weiterentwicklungsprozeß. So werden zwischenzeitlich in der Jahresbilanz neben den Belegungs- und Ausbringungszeiten nahezu sämtlicher Produktionsmittel im Hörfunk und Fernsehen auch Leistungsmerkmale von „Dienstleistern“ wie Videotechnik, Ausstattung und Niederfrequenztechnik dokumentiert. Für die bedeutendsten Produktionsmittel werden weiterhin unterjährig regelmäßige Auswertungen den Produktionsbetrieben im Rahmen des betrieblichen Produktionscontrolling zur Verfügung gestellt.

2. Weiterentwicklung der Planungs- und Abrechnungsinstrumente

Grundsätzlich stellt sich nach den bisherigen Ausführungen die Frage nach der Notwendigkeit einer Veränderung der genutzten Finanzinstrumente. Nicht zuletzt durch permanente Ausweitung der Programmangebote und damit verbunden eine vermehrte Nachfrage nach Programm- bzw. Produktionsleistungen haben sich gerade die WDR-eigenen Produktionskapazitäten zu einem knappen Gut entwickelt. Besonders durch die „kostenlose“ Zurverfügungstellung dieser Leistungen sind Regularien zu schaffen, die eine gerechte Verteilung dieser Ressourcen gewährleisten. Ähnliches gilt für die Dienste anderer Bereiche im Hause, die kostenrechnerisch im Block der Gemeinkosten subsumiert werden. Beispiele hierfür sind u. a. die Archivleistungen, EDV, Instandhaltungsbereiche wie die Büromaschinenwerkstatt, Videotechnik oder Niederfrequenztechnik. Ziel kann es dabei sein, durch die Schaffung von Kunden-Lieferanten-Beziehungen mehr Kostentransparenz, ein höheres Kostenbewußtsein, eine verursachungsgerechtere Kostenverteilung und in letzter Konsequenz eine Verringerung der Gemeinkosten zu erreichen.

Im folgenden werden für den WDR Anstöße für denkbare Modellalternativen durch Verbesserung der Transparenz und Steuerung von indirekten Kosten skizziert, wobei die konkreten Ausgestaltungen der Modellvarianten im Detail im Rahmen weiterer Überlegungen bzw. einer konkreten Projektplanung bzw. -realisierung festzulegen wären.

Grundsätzlich sind die Modellansätze danach zu unterscheiden, inwieweit sie die eingangs geschilderten Planungs- und Abrechnungsinstrumente in die jeweiligen Überlegungen mit einbeziehen; daraus abzuleiten ist auch der zeitliche Umfang für eine etwaige Realisation.

2.1. Erhöhung der Kostentransparenz im Bereich der anteiligen Betriebskosten

2.1.1. Erweiterung der Produktionskalkulation

Durch die Produktionskalkulation wird bereits zum heutigen Zeitpunkt eine deutliche Verbesserung der Steuerung des Einsatzes WDR-eigener Produktionskapazitäten erreicht, ohne daß damit ein sehr hoher administrativer Umstellungsaufwand der Kostenrechnung bzw. des Haushaltswesens verbunden wäre. Z. Zt. werden allerdings lediglich „große“ Produktionen mit einem Aufwand an direkten Kosten in Höhe von mindestens 140.000 DM mit Unterstützung dieses Verfahrens kalkuliert. Überlegenswert erscheint hier durchaus eine Ausweitung auch auf die Mehrzahl der Produktionen, die unter dem genannten Betrag liegen.



Die Schwächen dieses Verfahrens liegen zum Teil in der relativ „freien“ Vorgabe der Planansätze, wobei eine Standardisierung für verschiedene Produktionsverfahren bzw. Produktionsvorhaben grundsätzlich nicht existiert und aufgrund des Unikatcharakters der Produktionen wohl auch nur mit großen Einschränkungen festzulegen wäre. Dennoch zeigen auch hier erste Ansätze in der Theorie²³ und Praxis (NDR-Modell)²⁴, daß die Festlegung von Produktionsstandards nicht ganz abwegig sein muß. Ein weiterer Nachteil der Eckwertkalkulation liegt im (möglichen) „zählen“ Entscheidungsfindungsprozeß der Clearingstelle mit Interessenvertretern aus den Bereichen Programm und Produktionen bei tatsächlich eingetretenen Überschreitungen.

Der gewichtigste Nachteil der Eckwertkalkulationen besteht darin, daß sie lediglich einzelprojektbezogen ist und Rückschlüsse auf die Gesamtnutzung von innerbetrieblichen Leistungen einzelner Redaktionen bzw. Programmbebereiche in einem bestimmten Zeitraum und unter Berücksichtigung der Entwicklung der Herstellungsarten nicht zuläßt.²⁵

Weiterhin ist es nachteilig, daß die Kalkulation der Leistungseinheiten lediglich auf der Basis von Mengen erfolgt und erst im Überschreitungsfall mit einem durchschnittlichen Verrechnungspreis über alle Produktionsleistungsarten bewertet wird, wobei Gesamtbudgets für diese Leistungen bei den Empfängern fehlen. Hier erscheint es sinnvoller, bereits in der Planungsphase die Kosten für einzelne Produktionsleistungen transparent darzulegen und beim „Kunden“ dem Programm eine verstärkte Sensibilität bezüglich dieser internen Kosten zu wecken. Auch dem privaten Bauherrn wird für sein Einfamilienhaus vom Architekten bzw. Bauunternehmer ein Kostenvoranschlag unterbreitet und nicht eine ausschließliche Mengenkalkulation. Der Bauherr entscheidet dann, ob das Angebot aus seinem Budget finanzierbar ist. Der letzte Satz verdeutlicht, daß das Kostenbewußtsein in starkem Maße mit der Beschränkung auf ein knappes Budget wächst. Letztere Erkenntnis verdeutlicht nochmals den Nachteil der Eckwertkalkulation, die aufgrund ihrer Einzelprojektbetrachtung keine Gesamtbudgets für Redaktionen berücksichtigt und somit nicht in das Haushaltswesen des WDR integriert ist.

²³ vgl. hierzu auch Kayser, H.J., (FN 3), S. 284 ff.

²⁴ vgl. hierzu o.V. Regelwerk zur Programm- und Produktionsplanung und -durchführung, unveröffentlichtes Manuskript, Hrsg. NDR, Hamburg 1982

²⁵ So ist z. B. durch dieses Verfahren theoretisch nicht auszuschließen, daß eine Redaktion auf einem Sendeplatz für den sie Etatmittel für eine Auftragsproduktion zur Verfügung hat, sich trotzdem WDR-eigener Produktionsressourcen bedient. Die Eckwertkalkulation hat somit in einem Budgetierungsverfahren lediglich eine unterstützende, wenn auch bedeutsame Funktion.

2.1.2. Kapazitäts- und Leistungsplanüberwachung

Im Grundsatz handelt es sich bei diesem Modell um eine Erweiterung der Eckwertkalkulation als Kapazitätsbewilligung von Einzelprojekten. Im Vordergrund der Betrachtung steht allerdings nicht mehr die einzelne Produktion, sondern eine Budgetierung innerbetrieblicher Leistungsmengen für gesamte Produktionsvorhaben von Redaktionen bzw. sogar Programmbereichen. Der Grundgedanke dieses Modells baut darauf auf, daß unter Zuhilfenahme bereits vorhandener Planungsinstrumente wie dem Kapazitätsplan, dem Programmschema und dem Leistungsplan den einzelnen Sendepätzen des jeweils verantwortlichen Redaktionsbereichs - neben der bisherigen Zuordnung von Etatmitteln und Sendezeiten - auch Plandaten der Inanspruchnahme innerbetrieblicher Produktionsressourcen zugeteilt werden. Letzteres geschieht im Prinzip bereits heute im Rahmen der Produktionsjahresplanung. Konkret gestaltet sich dieses Verfahren so, daß die einzelnen Redaktionen im August/September des Vorjahres ihren Kapazitätsbedarf für Produktionen des Folgejahres anmelden. Die Planung orientiert sich hierbei an den Werten gleicher Produktionen des laufenden Jahres oder bei neuen Sendungen an ähnlichen Produktionen in der Vergangenheit. Diese Anmeldungen werden von der Produktionsdirektion im Hinblick auf die gesamte Verfügbarkeit betriebseigener Kapazitäten geprüft und ggf. im Falle eines Kapazitätsmehrbedarfes in Abstimmung mit dem jeweiligen Programmverantwortlichen reduziert. Mängel weist das derzeitige Verfahren z. Zt. bezüglich der Steuerung des Planvollzuges und der fehlenden Abrechnung dieses Planes auf.

Während bei der Einzelprojektkalkulation der Kontrollmechanismus über den Produktionsleiter und das Bewilligungsverfahren gesteuert wird, ist im Rahmen einer Einrichtung von Gesamtbudgets für Produktionskapazitäten zwischen Produktion und Programm ein intensiver Abstimmungsprozeß unumgänglich, ein geeignetes Genehmigungsverfahren zu institutionalisieren, sowie eine Controllinginstanz einzurichten, die mit den notwendigen Instrumenten (DV-Unterstützung) ausgestattet ist. Eine Zuordnung der genannten Aufgaben auf der Produktionsseite in den Bereich Eigenproduktion wäre sicherlich eine denkbare Lösung. Bereits heute sind hier insbesondere die Herstellungsgruppenleiter zur Unterstützung des Programms mit Planung, Steuerung und Kontrolle der Programmetats und Abstimmung bei der Vergabe der Produktionskapazitäten betraut. Andererseits ist hier überdenkenswert, ob nicht auch auf der Kundenseite in der Programmdirektion kaufmännisches Know how zur Überstärkung des Budgetcontrolling zu institutionalisieren ist. Detailfragen wie die nach der Aufstellung, Steuerung bzw. Dokumentation des Gesamtplanes und der Gesamt-abrechnung wären noch zu klären.



Mit dem Verfahren der Kapazitätsüberwachung kann der Nachteil der Eckwertkalkulation als ausschließliche Einzelprojektbetrachtung ohne weitergehende Aussage einer Nutzung von innerbetrieblichen Leistungen durch den gesamten jeweiligen Redaktions- bzw. Programmbereich ausgeräumt werden. Weiterhin ist dieses Modell insofern vorteilhaft, als seine Umsetzung keine unmittelbaren Auswirkungen auf die bestehenden eingangs beschriebenen kostenrechnerischen sowie haushaltstechnischen Verfahren erfordert, sondern als „Nebenrechnung“ geführt würde.

Andererseits gilt es hier aber ein zusätzliches Budgetsystem zu entwickeln, das neben der eigentlichen Haushaltsplanung zu führen ist und das dennoch von allen betroffenen Bereichen akzeptiert und angenommen wird. Zu prüfen ist bei dieser Modellvariante insbesondere die Schnittstellenproblematik zum eigentlichen Haushaltsplan. Beispielhaft erwähnt seien hier nur die im Haushaltsplan zentral bewirtschafteten Personalkosten, die in einem zusätzlichen Budgetsystem ggf. verursachungsgerecht zu verteilen wären.

2.1.3. Steuerung über die vorhandenen Planungs- und Abrechnungsinstrumente

Neben den bisher dargestellten Varianten basiert ein weiteres Modell zur Bewirtschaftung der anteiligen Betriebskosten auf der Nutzung der vorhandenen und eingangs dargestellten Planungs- und Abrechnungssysteme „Kosten- und Leistungsrechnung“ sowie „Haushaltswesen“.

Eine Verwaltung anteiliger Betriebskosten über die WDR-Kostenrechnung setzt eine modifizierte Ausgestaltung der z. Zt. praktizierten Teilkostenrechnung voraus. So wäre das bisherige Verfahren mit dem Nachweis der direkten Kostenstellen- und -trägerkosten um die Darstellung der innerbetrieblichen Leistungsströme incl. einer entsprechenden Bewertung und Verrechnung zu ergänzen. Eine wesentliche Voraussetzung hierzu wurde bereits im Rahmen des Verfahrens der Eckwertkalkulation geschaffen, indem der Nachweis der monetär bewerteten produktionstechnischen Ressourcennutzung auf den jeweiligen Kostenträgern erfolgt. Eine klassische Kostenstellenverrechnung in Form von Belegungsstunden- und Entlastungen gebender und empfangender Kostenstellen ist dabei allerdings nicht vorgesehen.

Weiterhin müsste das bestehende Kostenrechnungsverfahren zur Festlegung des gesamten Produktionsleistungsumfanges bis hin zur Bestimmung des angemessenen Produktionsaufwandes für Einzelvorhaben um eine Plankostenvariante ergänzt werden, so wie es partiell die Eckwertkalkulation für große Einzelprojektvorhaben heute schon vorsieht. Basis für eine Plankostenrechnung wäre die schon geschilderte Produktionsjahresplanung, die wiederum Grundlage für die Leistungsplanung als Teil der Haushaltsplanung darstellt.

Vorteile dieses Budgetierungsverfahren liegen in der DV-gestützten Kostenverrechnung von innerbetrieblichen Leistungen mit einer automatischen Bele-

gungsstunden- bzw. Entlastung von nehmenden und gebenden Einheiten. Der Nachteil dieser Modellvariante liegt unzweifelhaft in einer veränderten Neuausrichtung des Kostenrechnungsverfahrens, wobei die Schwachstellen der früheren Vollkostenrechnung zu vermeiden wären. Bei dieser Variante ist zu prüfen, ob unter dem Gesichtspunkt der Flexibilität des DV-gestützten Kostenrechnungssystemes RK eine Kombination aus der praktizierten Teilkostenrechnung und dem beschriebenen Modell der Kapazitäts- und Leistungsplanüberwachung entwickelbar ist, so daß die Kostenrechnung je nach Rechnungszweck variabel nutzbar wäre. Nicht zu unterschätzen ist hier sicherlich der Anpassungsaufwand insbesondere im Hinblick auf die Erweiterung um eine Plankostenrechnung.

Diesem Nachteil könnte aber durch die Einführung von Planvarianten für anteilige Betriebskosten begegnet werden, indem die Budgetierung dieser indirekten Kosten direkt über den Haushaltsplan bzw. die Haushaltsrechnung gesteuert würde. Denkbar wäre eine frühzeitige Planung benötigter Produktionsressourcen für das folgende Haushaltsjahr bereits zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplanes, so wie es bereits z. Zt. schon im Rahmen der Produktionsjahresplanung geschieht.

Dabei stellt sich die Frage, ob die Kosten für die Inanspruchnahme interner Produktionskapazitäten, die im Rahmen der Istkostenrechnung nach den Leistungsaufschreibungen auf Kostenträgern erfaßt werden, mit dem Etat für die direkten Kosten bei den jeweiligen Redaktionen bewirtschaftet werden sollen, was gravierende Veränderungen der jetzigen Planungsmodalitäten mitsichbringen würde. Konkret würde dies für die Haushaltsplanung des WDR bedeuten, daß aus dem zentral im Einzelplan B des Betriebshaushaltes bewirtschafteten Personalkosten die für die Produktionsbetriebe herauszulösen wären. Ähnliches gilt für den Sachaufwand der Einzelpläne F (FS-Produktion und teilweise G (Hörfunk-Technik). Diese Kosten werden über die Bildung von Verrechnungspreisen für die Produktionskapazitäten gemäß Produktionsmittelplanung den Redaktionsbudgets zugeteilt.

Anders als bei der Inanspruchnahme externer Produktionskapazitäten, die die Redaktionen bei Projektrealisierung aus dem jeweiligen Jahresbudget für unmittelbare Programmkosten finanzieren müssen, erfolgt z. Zt. bei der Anforderung von eigenem Produktionspersonal bzw. Produktionsmitteln in der Regel bei den Redaktionen keine Abwägung zwischen den programmlich begründeten Wünschen nach optimaler Ausstattung und der Notwendigkeit, diese im Laufe des Haushaltsjahres mit einem begrenzten Etat zu finanzieren. Eine Bewirtschaftung anteiliger Betriebskosten in den Redaktionen hätte somit den Vorteil, daß diese zu einer Abwägung ihrer programmlich begründeten Wünsche bezüglich der Ausstattung eigener Kapazitäten mit dem vorhandenen Jahresbudget gezwungen werden. Bei diesem Modell besteht aber die Gefahr



des „Jonglierens“ mit eigenen bzw. fremden angemieteten Kapazitäten je nach Finanzlage der verbleibenden Budgets im laufenden Haushaltsjahr.

Diesen Schwierigkeiten könnte man begegnen, indem die Budgets für direkte und anteilige Betriebskosten als gegenseitig deckungsfähig bereitgestellt werden. Aber auch diese Modellvariante birgt schon alleine durch eine Vermengung des Etats für direkte Kosten mit dem „fiktiven Geld“ für anteilige Betriebskosten, das im Prinzip ja bereits investiert worden ist und somit de facto nicht mehr ausgegeben werden kann, Probleme in sich. Zudem stellt sich dann u. U. wieder das Problem, daß durch ein uneingeschränktes Wahlrecht Leerkosten für den WDR entstehen könnten, wenn durch die Programmverantwortlichen ständig Fremdkapazitäten präferiert würden. Bei dieser Problemstellung spielt u. a. die Wahl der geeigneten Verrechnungspreise eine entscheidende Rolle, worauf hier nicht näher eingegangen werden soll. Zur Vermeidung des Entstehens von Leerkosten müssen zur Ergänzung dieses Modellvorschlages Regularien geschaffen werden, die zwar die Redaktionen unter Rückgriff auf ihr Gesamtbudget Art und Umfang der benötigten Kapazitäten bestimmen lassen, aber die endgültige Entscheidung über die Inanspruchnahme eigener bzw. fremder Produktionskapazitäten nach der Auslastungssituation getroffen werden muß. D.h. konkret, daß die Wahlfreiheit der Redaktion zumindest in einer ersten Phase nur unter der Prämisse der Gewährleistung der Vollauslastung eigener Kapazitäten bestehen kann. Da der Produktionsbetrieb für die optimale Auslastung seiner Ressourcen verantwortlich sein sollte, muß auch aus diesem Bereich die hierfür notwendige Steuerung der Programmwünsche erfolgen.

Der Nachteil dieses Modells liegt, wie schon bei der Kostenrechnung, im erheblichen Aufwand für die Umstellung bzw. Erweiterung der Struktur des Haushaltswesens. Noch entscheidender ist hier aber die Frage, ob sich die notwendigen Modifikationen mit den gesetzlichen Bestimmungen im WDR-Gesetz bzw. der Finanzordnung vereinbaren lassen, was im Detail zu prüfen wäre. Ein weiterer gewichtiger Nachteil ist der, daß ein solches Modell in der Vergangenheit bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten noch nicht praktiziert worden ist und somit auch nicht auf Erfahrungswerte zurückgegriffen werden kann. Erst in letzter Zeit denken auch andere Rundfunkanstalten über ähnliche Verfahren nach, wobei die SRG in der Schweiz bereits ein solches Modell realisiert hat, und innerhalb der ARD der SFB erstmals für 1994 nach einem solchen Budgetierungsverfahren operiert.

2.2. Erhöhung der Kostentransparenz im Bereich der Gemeinkosten

„Die Gemeinkostenbereiche sind zu schwarzen Löchern geworden, bei denen die traditionellen Kostenrechnungssysteme mehr oder weniger versagen, da die

dort anfallenden Kosten weder plan-, steuer- noch kontrollierbar sind.“²⁶ Diese Aussage steht für das Bedürfnis der meisten Unternehmen, aufgrund eines steigenden Anteils der Gemeinkosten in indirekten Leistungsbereichen hier die Transparenz zu erhöhen und entscheidungsrelevante Informationen zu liefern²⁷.

Unter dem Begriff der Gemeinkosten werden beim WDR folgende Kostenblöcke subsumiert:²⁸

- Redaktionsgemeinkosten,
- technische Gemeinkosten,
- Verwaltungsgemeinkosten.

Bei der kostenrechnerischen Behandlung der Gemeinkostenblöcke wurden beim eingangs dargestellten Verfahren der Vollkostenrechnung diese Kosten mit dem Verfahren der Zuschlagskalkulation zur Ermittlung der Selbstkosten der Produktionen pauschal verteilt, was zu den unter 1.3.1 dargestellten Problemen führen kann.

Redaktionsgemeinkosten

Um hier zu einer sinnvolleren Zuordnung der Gemeinkosten zu kommen - insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Kostenrechnung als Controllinginstrument - ist es durchaus vorstellbar, die Redaktionskosten weitgehend verursachungsgerecht den entsprechenden Produktionen zuzuordnen. Da es aber im redaktionellen Bereich keine zum Produktionsbetrieb vergleichbaren Leistungsaufschreibungen gibt und solche wahrscheinlich auch einen zu großen administrativen Aufwand erzeugen würden, müßte man hier doch wieder auf ein pauschaleres Zuordnungsverfahren zurückgreifen. Da aber die einzelnen Redakteure/innen in der Regel im Laufe eines Geschäftsjahres nicht eine unübersehbare Anzahl von Produktionen redaktionell betreuen, wäre eine Disposition und Ist-Erfassung, z. B. durch den jeweiligen Fachvorgesetzten, häufig durchaus vorstellbar.

Neben diesem dokumentarischen Ausweis der Redaktionsgemeinkosten in der Kostenrechnung ist auch hier eine direkte Zuteilung dieser Kosten über Programmbudgets denkbar. In Abhängigkeit von der unter 2.1 dargestellten Wahl

²⁶ Vgl. Kieninger, M., Realisierung der Prozeßkostenrechnung mit dem PC-Programm PROKOS, in: IFUA Horvath, Partner (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München 1991, S. 129.

²⁷ Vgl. auch Horvath, P./Mayer, R., Prozeßkostenrechnung, in: Controlling 1. Jg. 1989, Heft 4, S. 214 - 219.

²⁸ Die Produktionsgemeinkosten bleiben hier unberücksichtigt, da sie bereits über die interne Verrechnungspreisbildung für Produktionskapazitäten in den anteiligen Betriebskosten berücksichtigt werden.



der Modellvarianten sind allerdings auch hier die geschilderten Schnittstellen zum Haushaltsplan sowie die damit verbundenen gesetzlichen Auflagen zu prüfen.

technische Gemeinkosten (sonstige Gemeinkosten, Verwaltungsgemeinkosten)

Die sonstigen Gemeinkosten wie technische Gemeinkosten und Verwaltungsgemeinkosten, die nicht unmittelbar den Kostenträgern zuzuordnen sind empfehlen sich nicht für eine grundsätzliche Verrechnung auf Kostenträgern. Zur Steigerung der Kostentransparenz ist ggf. über den Einsatz alternativer Kostenrechnungsverfahren, wie z. B. der Prozeßkostenrechnung, nachzudenken.²⁹

2.3. Nutzbarkeit der Prozeßkostenrechnung

Der Grundgedanke der Prozeßkostenrechnung zielt eben darauf, den Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten verursachungsgerechter in die Produktkalkulation und die Gemeinkostenplanung mit einzubeziehen.³⁰ Nach Horvarth und Mayer liegen die charakteristischen Merkmale der Prozeßkostenrechnung in der Erhöhung der Kostentransparenz in den indirekten Leistungsbereichen, in der Sicherstellung eines effizienten Ressourcenverbrauches, in der Darstellung der Kapazitätsauslastung und in der Verbesserung der Produktkalkulation.³¹ Die Prozeßkostenrechnung (PKR) bedient sich grundsätzlich der Kostenarten- und -stellenrechnung, wobei eine Vollkostenbetrachtung im Vordergrund steht. Die PKR beschränkt sich bei der Betrachtung aber auf die indirekten Bereiche wie z. B. Beschaffung oder Verwaltung und Vertrieb.

Ein wesentlicher Unterschied zu den traditionellen Kostenrechnungssystemen liegt in der Wahl der Bezugsgrößen zur Kostenverrechnung in der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Die Notwendigkeit dieser Wahl beruht auf der Erkenntnis, daß die den Produkten direkt zurechenbaren Einzelkosten sowie die mengenproportionalen Fertigungsgemeinkosten bei der heutigen Fertigungstechnologie nur einen Bruchteil des durch das Produkt verursachten tatsächlichen Ressourcenverbrauches wiedergeben.³² Somit besteht der essentielle Unterschied zwischen PKR und traditionellen Kostenrechnungssystemen darin, daß die produktionsmengenabhängigen Kosten der indirekten Bereiche durch betriebliche Aktivitäten bzw. Prozesse abgebildet werden, wodurch ein weiteres

²⁹ Vgl. grundsätzlich zur Prozeßkostenrechnung z. B. Reckenfelderbäumer, M., Entwicklungsstand und Perspektiven der Prozeßkostenrechnung, Schriftenreihe KRP, Hrsg. Männel, W., Wiesbaden 1994.

³⁰ Vgl. auch Pfahl, H.-J./Stölzle, W., Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen, in Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 61. Jg. 1991, S. 1282.

³¹ Vgl. Horvarth, P., Mayer, R. (FN 27), S. 216.

³² Vgl. Hilger, W., Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 10. Auflage, Wiesbaden 1993, S. 103 f.



Spezifikum der PKR c charakterisiert wird: Die Prozesse werden über Kostenstellengrenzen hinweg gebildet und verlaufen somit „quer“ zur üblichen funktionalen Kostenstelleneinteilung. Dabei werden zunächst in den einzelnen Kostenstellen die Kosten auf die beeinflussenden Teilprozesse zugeordnet und im zweiten Schritt zu kostenstellenübergreifenden Hauptprozessen zusammengefaßt. Danach erfolgt die Zuordnung auf Kostenträger.³³ Somit werden anstelle der üblichen Gemeinkostenzuschläge Bezugsgrößen (z. B. im Einkauf „Anzahl der Bestellungen“) herangezogen. Ein zusätzliches Merkmal der PKR liegt in der Konzeption als Plankostenrechnung, wobei auch Ist-Auswertungen grundsätzlich möglich sind.³⁴

Die wesentlichen Merkmale der PKR lassen sich nach Reckenfelderbäumer³⁵ in der in Abbildung 1 dargestellten Weise zusammenstellen.

Abbildung 1:
Merkmale der PKR

Die Ziele der PKR lassen sich - wiederum mit Reckenfelderbäumer³⁶ - in der in Abbildung 2 beschriebenen Weise zusammenfassen.

Abbildung 2:
Ziele der PKR

Eine Integration der PKR in bestehende Kostenrechnungen kann dadurch realisiert werden, daß das bestehende Kostenrechnungssystem überhaupt nicht berührt wird, daß nur Teile davon geändert werden, oder daß das vorgehaltene Kostenrechnungssystem vollständig durch die PKR ersetzt wird.³⁷

³³ Vgl. Biel, A., Anwendung der Prozeßkostenrechnung in: Controlling Magazin, Heft 5, 1990, S. 256 f.

³⁴ Vgl. Reckenfelderbäumer, M. (FN 29), S. 24.

³⁵ ebenda, S. 25

³⁶ ebenda, S. 26 ff

³⁷ Vgl. Olshagen, C., Prozeßkostenrechnung - Aufbau und Einsatz, Wiesbaden 1991, S. 94.



So ist eine technische Einführung der PKR auch beim WDR durchaus vorstellbar, wobei der gewünschte Nutzungsgrad Einfluß auf den Umfang DV-technischer Hilfsmittel hat. Soll die PKR lediglich als Ergänzung der bestehenden Kostenrechnung in ausgewählten Unternehmensbereichen angewendet werden, empfiehlt sich wohl eher eine Abbildung in Form einer Nebenrechnung über den PC³⁸. Andererseits ist das im WDR genutzte Softwareprodukt RK der Firma SAP so ausgestaltet, daß sich die PKR in dieses methodenneutrale Softwaresystem integriert läßt³⁹.

Wie bei der Beschreibung der PKR dargelegt wurde, ist als eine wesentliche Voraussetzung dieses Kostenrechnungsverfahrens die Bildung von bewerteten Teil- und Hauptprozessen zu nennen. Dies ist aber nur dann sinnvoll und aussagefähig, wenn der Homogenitätsgrad der in den Prozessen definierten Arbeitsabläufe relativ hoch ist. Da es sich bei der Produktion von Hörfunk- und Fernsehsendungen aber um die Herstellung von Unikaten handelt, die selbst bei gattungsgleichen Sendungen im Regelfall im Produktionsablauf nicht identisch sind, erscheint eine flächendeckende Nutzung der PKR im WDR für alle Betriebsabläufe wenig geeignet. Andererseits ist der partielle Einsatz der PKR in bestimmten „Gemeinkostenbereichen“, die durchaus mit Arbeitsabläufen in Industriebetrieben der Serienfertigung vergleichbar sind, durchaus vorstellbar; denkbare Einsatzfelder sind beispielsweise das Beschaffungswesen, die Archive, Fuhrpark, Druckerei oder Teile des Personalwesens u.v.m.. Allein durch eine Tätigkeitsanalyse können hier bereits erste Anhaltspunkte gewonnen werden, die zu einer verbesserten Gestaltung bestehender Abläufe und somit letztendlich zu einer Erhöhung der betrieblichen Effizienz beitragen können⁴⁰. Zudem erscheint die Verwendung der Prozeßkostensätze als Instrument der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zur Stärkung des Kostenbewußtseins geeignet, da hierdurch letztendlich der tatsächliche Gesamtpreis für innerbetriebliche Leistungen dargestellt wird und zudem ein realistischer Vergleichswert z. B. zu gleichen oder ähnlichen Leistungen auf dem jeweiligen Markt geschaffen wird.

Im WDR wurde gerade in jüngster Vergangenheit die Einsatzbarkeit der PKR in den Bereichen Filmarchiv und Beschaffungswesen Technik zunächst durch einmalige Erhebungen getestet. Die Ergebnisse sind ausführlich in zwei Diplomarbeiten von Studenten der Universität bzw. Fachhochschule Köln dar-

³⁸ Vgl. auch Kieninger, M./Sommerfeldt, Herrn., Prozeßkostenmanagement mit den PC, in Controlling, Heft 1, 1992, S. 138.

³⁹ Vgl. Kagermann, H., Realisierung prozeßorientierter Kostenrechnungssysteme mit SAP/RK, in IFUA Horvarth & Partner (Hrsg.), Prozeßkostenmanagement, München 1991, S. 158.

⁴⁰ Vgl. Coenenberg, A./Fischer, TDM., Prozeßkostenrechnung, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg. 1991, Heft 1, S. 35.

gestellt worden.⁴¹ Insgesamt führten die Analysen zu teilweise überraschenden Ergebnissen, die mit dem herkömmlichen Kostenrechnungsverfahren nicht zu gewinnen waren und deshalb „Lust auf mehr“ bereitet haben. Die Phase eines „Ausprobierens“ wird hier sicherlich noch weitergeführt.

Andererseits ist beim Einsatz der PKR vor allzu großer Euphorie zu warnen, da der administrative Aufwand der Leistungserfassungen relativ hoch ist und die Prozeßorientierung auch irgendwann an Grenzen der Zuordnung stößt. Weiterhin zeigt die Darstellung der Einsatzmöglichkeiten der PKR, insbesondere als prozeßorientierte Kostenrechnung über die Grenzen einzelner Kostenstellen hinaus, gleichzeitig die Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Verantwortlichkeiten auf. Wie unter 1.1.4: dargestellt; ist die Mittelverantwortung im WDR nach dem funktionalen Organisationsschema streng nach Kostenstellen verteilt. Bewertete und verrechnete Prozesse, die über die Kostenstellen hinausgehen, können die Transparenz von Verantwortlichkeiten verwässern. Zudem würde unter den gegebenen Bedingungen eine Verrechnung und Budgetierung schwierig zu realisieren sein.

⁴¹ Kamps, A., Prozeßkostenrechnung in WDR-Einsatzmöglichkeiten und Grenzen, dargestellt am Beispiel des Filmarchives, Diplomarbeit an der Uni Köln, Köln 1995 und Wetzels, P., Anwendungsmöglichkeiten und Grenzen der Prozeßkostenrechnung im WDR, dargestellt am Beispiel Beschaffung/Technik, Diplomarbeit an der FH Köln, Köln 1995.



3. Fazit

Die Darstellung der Entwicklung der im WDR genutzten Planungs- und Abrechnungsinstrumente zeigt, daß es sich hier nicht um starre, sondern um dynamische Systeme handelt, die zur Bewirtschaftung der dem WDR zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel permanenten Anpassungsprozessen unterliegen. Auch zukünftig wird insbesondere unter dem Gesichtspunkt auch unternehmensintern „Marktmechanismen“ zu nutzen über weitere Fortentwicklung der vorhandenen Instrumente nachzudenken sein.

Dabei empfiehlt sich eine stufenweise Vorgehensweise, wobei der programmnahe Bereich der Produktionsleistungen - nicht zuletzt aufgrund der Höhe des dort gebundenen Kapitals - in der Betrachtung oben anstehen sollte. Zu weiteren Schritten ist dann über Maßnahmen zur Förderung der Kosteneinsparung in den Gemeinkostenbereichen nachzudenken.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die beschriebene Schaffung von mehr Kostentransparenz unabdingbare Voraussetzung für weitere Grundsatzüberlegungen z. B. zur Frage „make or buy“ ist.

ISSN 0945-8999

ISBN 3-930788-40-3

