

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

**Andreas Kamps**

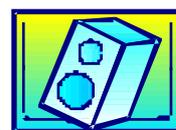
**Prozeßkostenrechnung im WDR -  
Einsatzmöglichkeiten und Grenzen,  
dargestellt am Beispiel des Filmarchivs**

**Reihe Arbeitspapiere**

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

**Nr. 30/1995**

**Köln, im Mai 1995**



**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

ISSN 0945-8999

ISBN 3-930788-19-5

Schutzgebühr 13,-- DM





Andreas Kamps  
**Prozeßkostenrechnung im WDR -  
Einsatzmöglichkeiten und Grenzen,  
dargestellt am Beispiel des Filmarchivs**

Inhalt

	Seite
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	IV
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	V
<b>1. Einleitung</b> .....	1
<b>2. Grundlagen der Kostenrechnung</b> .....	3
2.1 Aufgaben der Kostenrechnung .....	3
2.2 Zurechnungsprinzipien der Kostenzurechnung .....	5
2.3 Die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.....	7
2.4 Systeme der Kostenrechnung.....	8
<b>3. Die Kostenrechnung im Westdeutschen Rundfunk</b> .....	10
3.1 Aufgaben und Ziele des Westdeutschen Rundfunks.....	10
3.2 Aufgaben der Kostenrechnung des WDR .....	12
3.3 Die Ausgestaltung der Kostenrechnung des WDR.....	15
3.3.1 Kostenartenrechnung.....	16
3.3.2 Kostenstellenrechnung.....	17
3.3.3 Kostenträgerrechnung.....	18
3.3.4 Leistungsrechnung.....	19
3.4 Defizite der Kostenrechnung im WDR .....	19
3.4.1 Kostentransparenz.....	20
3.4.2 Gemeinkostensteuerung, -planung und -kontrolle.....	21
3.4.3 Kalkulation.....	22
3.5 Zwischenfazit .....	22



<b>4. Allgemeine Grundlagen der Prozeßkostenrechnung</b> .....	25
4.1 Entstehung der Prozeßkostenrechnung.....	25
4.1.1 Veränderungen der Kostenstruktur.....	26
4.1.2 Strategische Fehlsteuerungen.....	27
4.2 Grundkonzept der Prozeßkostenrechnung.....	28
4.2.1 Vorbemerkungen.....	28
4.2.2 Kostenbestimmungsfaktoren und Bezugsgrößen.....	30
4.2.3 Weitere Charakteristika.....	34
4.3 Ziele der Prozeßkostenrechnung.....	37
4.3.1 Kostentransparenz in den indirekten Bereichen.....	38
4.3.2 Effiziente Planung und Kontrolle.....	40
4.3.3 Kalkulation.....	41
4.4 Prämissen für eine mögliche Anwendung der Prozeßkostenrechnung.....	47
 <b>5. Einführung der Prozeßkostenrechnung, dargestellt am Beispiel des Filmarchivs des WDR</b> .....	50
5.1 Vorgehensweise bei der Implementierung der Prozeßkostenrechnung ..	50
5.2 Tätigkeitsanalyse und Ableitung von Teilprozessen im Filmarchiv.....	52
5.3 Ermittlung von Bezugsgrößen.....	56
5.4 Aufbau einer Prozeßhierarchie.....	57
5.5 Bestimmung der Cost Driver.....	59
5.6 Ermittlung der Prozeßmengen.....	62
5.7 Ermittlung von Prozeßkostensätzen.....	65
 <b>6. Einsatzmöglichkeiten und Grenzen der Prozeßkosten- informationen im WDR</b> .....	68
6.1 Kalkulation.....	69
6.1.1 Produktkalkulation.....	69
6.1.2 Kalkulation innerbetrieblicher Leistungen.....	70
6.2 Gemeinkostenmanagement.....	71
6.2.1 Prozeßkostenstellenrechnung.....	71
6.2.2 Hauptprozeßkostenrechnung.....	75



---

6.3 Mitarbeitermotivation und Denkstrukturen.....	76
6.4 Integrationsmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung in das bestehende Kostenrechnungs- und EDV-System .....	78
<b>7. Abschließende Betrachtung und Ausblick .....</b>	<b>80</b>
<b>Literaturverzeichnis.....</b>	<b>82</b>



## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Typische Charakteristika der Prozeßkostenrechnung .....	37
Abbildung 2: Ziele der Prozeßkostenrechnung .....	38
Abbildung 3: Allokationseffekt in der Gemeinkostenverrechnung .....	43
Abbildung 4: Komplexitätseffekt in der Prozeßkostenrechnung .....	44
Abbildung 5: Entstehung des Degressionseffekts durch prozeß- orientierte Verrechnung der Vertriebsgemeinkosten .....	45
Abbildung 6: Degressionseffekt und Mindestauftragsgröße.....	46
Abbildung 7: Einsatzbereiche der Prozeßkostenrechnung.....	48
Abbildung 8: Auszug der Tätigkeitsanalyse im Filmarchiv des WDR .....	53
Abbildung 9: Prozeßübersicht im Filmarchiv des WDR .....	55
Abbildung 10: Prozeßliste des Filmarchivs des WDR .....	57
Abbildung 11: Beispiel einer Hauptprozeßverdichtung.....	58
Abbildung 12: Teilprozesse mit ihren jeweiligen Maßgrößen und den ermittelten Prozeßmengen .....	64
Abbildung 13: Prozeßkostensatzübersicht .....	66
Abbildung 14: Potentielle Einsatzbereiche der Prozeßkostenrechnung im WDR .....	68





## Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
ABC	Activity-Based Counting
Abt.	Abteilung
ARD	Arbeitsgemeinschaft der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten der Bundesrepublik Deutschland
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Bd.	Band
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung
ca.	circa
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
EDV	elektronische Datenverarbeitung
etc.	et cetera
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GEZ	Gebühreneinzugszentrale der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten
GSEA	Gemeinschaftssendungen, -einrichtungen und -aufgaben
ggf.	gegebenfalls
HA	Hauptabteilung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
i.d.R	in der Regel
i.e.S	im eigentlichen Sinne
inkl.	inklusive



---

Jg.	Jahrgang
Kap.	Kapitel
KEF	Kommission zur Ermittlung des Finanzbedarfs der Rundfunkanstalten
KRP	Kostenrechnungspraxis
Imi	leistungsmengeninduziert
Imn	leistungsmengenneutral
Nr.	Nummer
PUCK	Planungsunterstützende, controllingorientierte Kostenrechnung
PC	Personal Computer
RK	Realtime Kostenrechnung der Firma SAP
sog.	sogenannte
Ü-Wagen	Übertragungswagen
u.a.	unter anderem
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
WDR	Westdeutscher Rundfunk
WISU	Das Wirtschaftsstudium
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZDF	Zweites Deutsches Fernsehen
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
Zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen
ZUM	Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht





## 1. Einleitung

Sowohl der zunehmende Wettbewerbsdruck, der durch den Erfolg der erwerbswirtschaftlich orientierten privaten Rundfunkanbieter auf die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten entstanden ist, als auch das stagnierende Gebührenaufkommen bei gleichzeitigen Kostenerhöhungen für Film- und Fernsehproduktionen und Einbußen bei den Werbeeinnahmen zwingt die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten zunehmend, ihre Wirtschaftlichkeit zu überprüfen und zu optimieren. Zu diesem Zweck stellt die Kostenrechnung als institutionalisiertes Informationsinstrument der Unternehmensführung die zahlenmäßigen Angaben über den Unternehmensprozeß zur Verfügung. Sie dient somit als wesentliche Informationsgrundlage für rationale Entscheidungen zur Erreichung von Sach- und Formalzielen, und ist insofern auch ein zentrales Instrumentarium der Controlling-Funktion<sup>1</sup>. In der vorliegenden Arbeit soll die zur Zeit hochaktuelle Prozeßkostenrechnung als neuer Ansatz sowohl zur Erhöhung der Kostentransparenz in den indirekten Bereichen als auch zur effizienten Planung und Kontrolle der Gemeinkostenbereiche und der verursachungsgerechten Miteinbeziehung der Gemeinkosten in die Produktkalkulation<sup>2</sup> im Hinblick auf die Optimierung der Kostenwirtschaftlichkeit des WDR betrachtet werden.

Aus diesem Grund werden im zweiten Kapitel zuerst die Grundlagen der Kostenrechnung im Allgemeinen dargestellt. Das sich daran anschließende dritte Kapitel stellt die implementierte Kostenrechnung des Westdeutschen Rundfunks vor und zeigt die Defizite der bereitgestellten Kosteninformationen hinsichtlich der Gemeinkostenbereiche auf.

Im Hinblick auf diese Defizite wird anschließend die Prozeßkostenrechnung dargestellt und es soll untersucht werden, wie sich zum einen dieses Kostenrechnungssystem auf den WDR übertragen läßt, und zum anderen, ob die Prozeßkostenrechnung verbesserte Kosteninformationen im Hinblick auf die Optimierung der Kostenwirtschaftlichkeit bereitstellt. Zu diesem Zweck wird die Prozeßkostenrechnung in Kapitel 4 vorgestellt, wobei auf die Entstehungsgründe, das Grund-

---

<sup>1</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 202

<sup>2</sup> Vgl. Horváth, 1992, S. 505



konzept, Ziele und Anwendungsvoraussetzungen der Prozeßkostenrechnung näher eingegangen werden wird.

Das Kapitel 5 stellt die Vorgehensweise bei der Einführung der Prozeßkostenrechnung exemplarisch dar. Zu diesem Zweck wurden das Filmarchiv und das Schallarchiv des WDR in einem empirischen Projekt im Rahmen dieser Diplomarbeit auf den Einsatz und die Vorgehensweise der Prozeßkostenrechnung untersucht.

Das Kapitel 6 beschäftigt sich mit den Einsatzmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung und den von ihr bereitgestellten Prozeßkosteninformationen, wobei insbesondere Antworten auf die Frage gesucht werden sollen, ob die Prozeßkostenrechnung eine Verbesserung hinsichtlich der Optimierung der Kostenwirtschaftlichkeit des WDR leisten kann.

Schon jetzt kann aber gesagt werden, daß zum einen im Rahmen dieser Diplomarbeit kein geschlossenes Konzept zur Implementierung der Prozeßkostenrechnung erbracht werden kann und zum anderen, daß keine abschließende Beurteilung der Prozeßkostenrechnung im Hinblick auf den Einsatz im WDR vorgenommen werden kann, da die praktischen Erfahrungen mit der Prozeßkostenrechnung sich noch im Anfangsstadium befinden<sup>3</sup>, und dieses Kostenrechnungssystem - abgesehen von einem Pilotversuch in der öffentlichen Verwaltung<sup>4</sup> - bisher nur in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen implementiert wurde<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, 1282, vgl. auch Reckenfelderbäumer, 1994, S. 136

<sup>4</sup> Vgl. Zimmermann, 1992, S. 196-202

<sup>5</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 135



## 2. Grundlagen der Kostenrechnung

In diesem Kapitel werden zum erweiterten Verständnis der Ausführungen in den darauffolgenden Kapiteln die allgemeinen Aufgaben, die Prinzipien der Kostenverteilung, die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung und die grundlegenden Systeme der Kostenrechnung vorgestellt.

### 2.1 Aufgaben der Kostenrechnung

Im Mittelpunkt der Kostenrechnung steht der Leistungserstellungsprozeß des Unternehmens, wobei ihr Gegenstand die detaillierte Ermittlung, Prognose, Vorgabe und Kontrolle des bewerteten sachzielbezogenen Güterverbrauchs einer Periode bei der Leistungserstellung ist<sup>6</sup>.

Die Kostenrechnung hat vier vorrangige Aufgabenbereiche<sup>7</sup>:

- (1) Informations- oder Dokumentationsaufgaben,
- (2) Planungs- und Steuerungsaufgaben,
- (3) Kontrollaufgaben sowie
- (4) extern orientierte Rechnungsaufgaben.

Innerhalb der **Informations- oder Dokumentationsaufgaben** wird der Unternehmensprozeß in realisierten und geplanten Kosten- und Leistungsgrößen abgebildet. Dabei werden die realisierten bewerteten Güterverbräuche nach einem unternehmensspezifischen Gliederungsschema in der Kostenartenrechnung erfaßt. Daran schließt sich die Kostenverteilung nach unterschiedlichen Kostenverteilungsprinzipien auf die Kostenstellen als Orte der Kostenentstehung, oder auf auch die Kostenträger als Kostenverursacher an.

Im Rahmen der **Planungs- und Steuerungsaufgaben** wird der Unternehmensprozeß zielgerichtet gestaltet, wobei einerseits zwischen operativer

---

<sup>6</sup> Vgl. Horváth, 1992, S.476 und vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1987, S.27

<sup>7</sup> Vgl. Schweitzer/Küpper, 1991, S. 57-72



(kurzfristiger) und strategischer (langfristiger) Planung und andererseits zwischen den zu planenden Bereichen des Unternehmens (z.B. Beschaffungs-, Produktions- und Absatzbereich) unterschieden wird<sup>8</sup>.

Die von der Kostenrechnung bereitgestellten Informationen über Kosten und Leistungen wirtschaftlicher Maßnahmen sollen Entscheidungsgrundlagen für die zielgerechte Lenkung des Unternehmensprozesses bieten. Im Rahmen der Unternehmensplanung und -steuerung werden Plankosten für wirtschaftliche Maßnahmen vorgegeben und später mit den tatsächlich realisierten Größen verglichen. Durch diesen Plan-Ist-Vergleich werden Abweichungen erkennbar, die durch entsprechende Steuerungsmaßnahmen korrigiert werden können. Die Informationen der Kostenrechnung sind die Basis für eine Vielzahl betrieblicher Entscheidungsprobleme. Zu nennen sind hier insbesondere die Bestimmung des Beschaffungs-, Produktions- und Absatzprogramms, sowie die Festlegung von Bestellmengen und Fertigungslosgrößen, als auch das Entscheidungsproblem der Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug. Desweiteren bieten die Kosten- und Leistungsdaten Entscheidungsgrundlagen bei der Bestimmung von Produktpreisen und internen Preisen für innerbetriebliche Leistungen<sup>9</sup>. Verrechnungspreisen für innerbetriebliche Leistungen soll eine Steuerungsfunktion zukommen, indem der innerbetriebliche Leistungstransfer durch Steuerungsmaßnahmen so koordiniert wird, das ein optimales Gesamtergebnis erreicht wird<sup>10</sup>.

Die **Kontrollaufgabe** der Kostenrechnung besteht darin, sämtliche Kosten eines Unternehmens mit Hilfe von Maßgrößen auf ihre Wirtschaftlichkeit zu untersuchen. Die Maßgrößen müssen stets Sollkosten sein, deshalb wird die Kostenkontrolle meistens als Soll-Ist-Kostenvergleich bezeichnet<sup>11</sup>.

Soll-Ist-Vergleiche dienen der Wirtschaftlichkeitskontrolle, dabei werden geplante Soll-Kosten den tatsächlich entstandenen Ist-Kosten gegenübergestellt. Mit Hilfe von Abweichungsanalysen lassen sich sowohl Kostenunter- als auch -überdeckungen aufzeigen<sup>12</sup>, wobei die Abweichungen nach planungsbedingten und aus-

---

<sup>8</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 17

<sup>9</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 18

<sup>10</sup> Vgl. Schmalenbach, 1948, S. 280

<sup>11</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 9

<sup>12</sup> Vgl. ebenda



führungsbedingten Ursachen zu trennen sind<sup>13</sup>. Die Effizienz der Kostenkontrolle hängt im wesentlichen von der Genauigkeit und Verursachungsgerechtigkeit der Kostenerfassung und -verteilung, sowie von der Länge des Kontrollzeitraumes ab. Weitere Kontrollaufgaben bestehen darin, Zeitvergleiche (Istkosten-Vergleich) und Betriebsvergleiche zu ermöglichen.<sup>14</sup>

Im Rahmen des Zeitvergleiches werden Kostengrößen verschiedener Zeiträume gegenüber gestellt und auf Abweichungen hin untersucht, und der Betriebsvergleich dient dazu, die Kostengrößen der eigenen Unternehmung mit Kostengrößen gleichartiger anderer Betriebe zu vergleichen<sup>15</sup>.

Weiterhin trägt die Kostenrechnung für die **extern orientierten Rechnungsaufgaben** mit der Erfassung und Bewertung fertiger und unfertiger Erzeugnisse vor allem für handels- und steuerrechtliche Zwecke bei<sup>16</sup>.

Die Kostenrechnung hat darüber hinaus Informationen zu externen Prüfungszwecken bereitzustellen, so wird beispw. der Jahresabschluß des WDR durch den Landesrechnungshof geprüft<sup>17</sup>.

## 2.2 Zurechnungsprinzipien der Kostenzurechnung

Damit die Kostenrechnung entsprechend ihrer Aufgaben Kosten erfassen und verteilen kann, benötigt sie Kostenzurechnungsprinzipien<sup>18</sup>. Diese werden in vier verschiedene Kostenzurechnungsprinzipien unterschieden:

- Kostenverursachungsprinzip,
- Kosteneinwirkungsprinzip,
- Kostentragfähigkeitsprinzip sowie
- Durchschnittsbildungsprinzip.

---

<sup>13</sup> Vgl. Kloock, 1978, S. 508

<sup>14</sup> Vgl. Inst. für Rundfunkökonomie, 1993, S. 40

<sup>15</sup> Vgl. Wöhe, 1986, S. 1268f.

<sup>16</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1987, S. 17

<sup>17</sup> Vgl. WDR-Gesetz, 1993, §§ 41ff.

<sup>18</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 51f.



Als Grundprinzip der entscheidungsorientierten Kostenrechnung wird das Kostenverursachungsprinzip<sup>19</sup> angesehen<sup>20</sup>. Danach gilt grundsätzlich, daß Kosten denjenigen Kontierungseinheiten zugerechnet werden, durch welche sie verursacht wurden. Somit werden nach dem Kostenverursachungsprinzip den Kostenstellen oder Kostenträgern genau diejenigen Kosten des Güterverzehr angelastet, die bei einem Verzicht auf die Herstellung des Produktes nicht angefallen wären. Das Verursachungsprinzip verfügt somit über die überzeugendste Rechtfertigung für die Kostenrechnung, da zwischen den zugerechneten Kosten und dem Zurechnungsobjekt ursächliche Beziehungen bestehen<sup>21</sup>.

Kosten, die zwar der Erstellung von sachzielbezogenen Gütern dienen, aber auch anfallen, wenn auf die Produktion verzichtet wird, lassen sich durch das Kosteneinwirkungsprinzip auf bestimmte Objekte zuordnen. Dieses Prinzip stützt sich darauf, daß ein bestimmter Güterverzehr auf die Entstehung des Zurechnungsobjektes eingewirkt hat, wobei ohne dieses Einwirken das Zurechnungsobjekt nicht hätte entstehen können, andererseits jedoch die Kosten für den Güterverzehr trotzdem entstanden wären. Als Beispiel sind die Kosten eines im Zeitlohn beschäftigten Arbeiters zu nennen, der das Zurechnungsobjekt bearbeitet hat<sup>22</sup>.

Bestimmte Zwecke der Kostenrechnung erfordern jedoch auch die Verrechnung von Kosten auf die Kalkulationsobjekte, die sich weder nach dem Verursachungsprinzip noch nach dem Kosteneinwirkungsprinzip zurechnen lassen<sup>23</sup>.

Diese Kosten können mit Hilfe des Kostentragfähigkeitsprinzips und des Durchschnittsbildungsprinzips auf die Kalkulationsobjekte verteilt werden und kommen dann zum Einsatz, wenn zum einen Kosten erfaßt werden müssen, die auf mehrere Jahre zu verteilen sind, und zum anderen bei der Verteilung von Kosten auf mehrere Kostenstellen sowie bei der Zurechnung von Kosten auf mehrere Produkte<sup>24</sup>.

---

<sup>19</sup> Vgl. auch Schmalenbach, 1948, S. 360, vgl. auch Rummel, 1949, S. 17ff.

<sup>20</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 3,

<sup>21</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 52

<sup>22</sup> Vgl. ebenda

<sup>23</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 5

<sup>24</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 52



Besteht also kein kausaler Zusammenhang zwischen Kosten und Zurechnungsobjekt werden Kosten entweder mit Hilfe des Kostentragfähigkeitsprinzips anhand von Schlüsselgrößen, die abhängig von den Absatzpreisen der Produkte sind, verteilt oder das Durchschnittsbildungsprinzip wird angewendet, wenn die Schlüsselgröße nicht von den Absatzpreisen abhängig ist und sich auf Mengengrößen bezieht<sup>25</sup>.

Beide Prinzipien haben innerhalb der Kostenrechnung eine geringe Akzeptanz, da die Kostenzurechnung aufgrund mangelnder Verursachungsgerechtigkeit erfolgt und die Schlüsselgrößen von Willkür und Ungenauigkeit geprägt sind.

### 2.3 Die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung

Die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung bilden drei unerlässliche Bausteine einer funktionsfähigen Kostenrechnung<sup>26</sup>.

In der **Kostenartenrechnung** wird der mengenmäßigen Verbrauch der Produktionsfaktoren erfaßt und bewertet und sie gibt an, wie die Kostenartenbeträge im System der Kostenrechnung weiterzuverrechnen sind.<sup>27</sup>

Die Kosten, die sich nach dem Verursachungsprinzip direkt einem Produkt (Kostenträger) zurechnen lassen, werden von der Kostenartenrechnung direkt an den jeweiligen Kostenträger verrechnet; diese Kosten werden auch als Einzelkosten bezeichnet. Alle anderen Kosten werden zunächst betrieblichen Teilbereichen (=Kostenstellen) zugerechnet<sup>28</sup>.

Die **Kostenstellenrechnung** gibt an, wo die betrieblichen Kosten angefallen sind und erfüllt zwei Aufgaben. Zum einen soll sie im Rahmen ihrer Kostenvermittlungsfunktion die genauere Zurechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger ermöglichen (innerbetriebliche Leistungsverrechnung), um damit Entscheidungsgrundlagen für die Kalkulation, die kurzfristige Erfolgskontrolle und die Planungsrechnung zu liefern. Zum anderen soll mit der Kostenstellenrechnung die Überwachung und die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Tätigkeit in den

<sup>25</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 53

<sup>26</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 6

<sup>27</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 6



einzelnen Tätigkeits- und Verantwortungsbereichen ermöglicht werden und sie dient damit der Kontrollfunktion der Kostenrechnung<sup>29</sup>.

Die **Kostenträgerrechnung** gibt an, wofür die betrieblichen Kosten entstanden sind. Sie hat die Aufgabe, die Selbstkosten der betrieblichen Produkteinheiten zu ermitteln. Dazu werden die Einzelkosten direkt aus der Kostenartenrechnung übernommen und auf die Produkte verrechnet, und die übrigen Kosten werden mit Hilfe der in der Kostenstellenrechnung ermittelten Kalkulationssätze auf die Produkte, durch deren Produktion und Absatz sie verursacht wurden, verrechnet<sup>30</sup>.

Im folgenden Kapitel werden die grundsätzlichen Systeme der Kostenrechnung skizziert, die alle auf der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung basieren.

## 2.4 Systeme der Kostenrechnung

Kostenrechnungssysteme lassen sich nach **zwei Kriterien** gliedern, zum einen nach dem **Zeitbezug der Kosten** zum anderen nach dem **Umfang der Kosten**. Innerhalb des Kriteriums des Zeitbezugs lassen sich Ist-, Normal- und Plankostenrechnungssysteme unterscheiden. Nach dem Umfang der Kostenzurechnung werden Vollkostenrechnungen und Teilkostenrechnungen differenziert<sup>31</sup>.

Eine **Istkostenrechnung** liegt vor, wenn die bereits entstandenen Kosten ohne Eliminierung von Zufälligkeiten weiter verrechnet werden und stellt somit eine vergangenheitsorientierte Kostenrechnung dar, deren Hauptziel in der Dokumentationsfunktion liegt.

Die **Normalkostenrechnung** unterscheidet sich von der Istkostenrechnung dahingehend, daß bei der Verrechnung von Kosten Zufälligkeiten eliminiert und stattdessen durchschnittliche Mengen und Preise herangezogen werden.

**Plankostenrechnungen** sind in Hinblick auf die Unternehmenssteuerung konzipiert. Hauptziel der Plankostenrechnungen ist die Kostenvorgabe für die Kostenstellen und Kostenträger. Diese Kostenvorgaben werden zu einem späteren Zeit-

---

<sup>28</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 8

<sup>29</sup> Vgl. Wöhe, 1993, S. 1305

<sup>30</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 8



punkt mit den tatsächlich realisierten Kosten verglichen und stellen ein wichtiges Instrument der Kostenkontrolle dar. Die Kostenvorgaben von Plankostenrechnungen werden unter Einschluß von Zukunftserwartungen oder in Form von Standardkosten - ausgehend von einer Normal- oder Optimalbeschäftigung - ermittelt<sup>32</sup>.

**Vollkosten- und Teilkostenrechnungssysteme** werden **nach dem Umfang** der verrechneten Kosten unterschieden. Werden sämtliche Kosten des Unternehmens auf die Kostenträger verrechnet, liegt eine **Vollkostenrechnung** vor. Dabei werden außer dem Kostenverursachungsprinzip auch das Kostentragfähigkeitsprinzip und das Durchschnittsbildungsprinzip für die Kostenzurechnung verwendet<sup>33</sup>.

Wird nur ein Teil der insgesamt entstandenen Kosten auf die Kostenträger verrechnet, so handelt es sich um **Teilkostenrechnungen**. Bei Teilkostenrechnungen werden nur Kosten verrechnet, die sich nach dem Kostenverursachungsprinzip zuordnen lassen. Kosten, die nach dem Kostentragfähigkeits- und Durchschnittsprinzip zugerechnet werden, bleiben bei Teilkostenrechnungen außer Ansatz<sup>34</sup>.

Sowohl Teil- wie auch Vollkostenrechnungen werden immer in Kombination mit Ist-, Normal- und Plankostenrechnungen verwendet<sup>35</sup>.

---

<sup>31</sup> Vgl. Horváth, 1992, S. 477

<sup>32</sup> Vgl. Wöhe, 1993, S.1287 und vgl.Inst. für Rundfunkökonomie, 1993, S. 42

<sup>33</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1987, S. 61f.

<sup>34</sup> Vgl. ebenda, S. 62.

<sup>35</sup> Vgl. Wöhe, 1993, S. 1287



### 3. Die Kostenrechnung im Westdeutschen Rundfunk

Die Konzeption der Kostenrechnung im öffentlich-rechtlichen Rundfunk wird maßgeblich von der Zielkonzeption der Rundfunkanstalt bestimmt. Aus diesem Grund werden im folgenden zuerst die Aufgaben und Ziele des WDR dargestellt. Daran anschließend werden die Aufgaben und die Ausgestaltung der implementierten Kostenrechnung betrachtet.

#### 3.1 Aufgaben und Ziele des Westdeutschen Rundfunks

Der WDR ist, wie alle öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten<sup>36</sup>, eine gemeinnützige selbständige juristische Person des öffentlichen Rechts und ist somit Teil der öffentlichen Wirtschaft<sup>37</sup>. Daraus folgt, daß der WDR ein öffentliches Unternehmen ist, weil es aufgrund von Gesetzen errichtet wurde, über einen eigenen Handlungsspielraum verfügt und auf diese Weise ökonomisch verselbständigt ist<sup>38</sup>. Die Aufgabe des WDR besteht in der Erfüllung des gesetzlich<sup>39</sup> vorgegebenen Programmauftrages, der sich in der Wahrnehmung der Rolle als Medium und Faktor des öffentlichen Meinungsbildungsprozesses, in der Vermittlung von Bildung, Information, Unterhaltung und Kultur sowie in der verfassungsrechtlich gebotenen Wahrnehmung des Grundversorgungsauftrages<sup>40</sup> konkretisiert<sup>41</sup>.

Diese Aufgabe wird auch als die „Herstellung eines öffentlichen Gutes“<sup>42</sup> bezeichnet<sup>43</sup>, und sie wird auf unternehmerische Weise erfüllt, wobei neben der Teilfinanzierung aus Rundfunkgebühren Erlöse aus dem Verkauf von Werbezeiten und

---

<sup>36</sup> die Ausführungen in Kap. 3.1 gelten analog für die anderen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten

<sup>37</sup> Vgl. Eichhorn, 1980, Sp. 1397-1400

<sup>38</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 28

<sup>39</sup> Vgl. § 4-5 WDR Gesetz vom 31.03.93

<sup>40</sup> zum Grundversorgungsauftrag vgl. BVerfGE 73, S. 118ff, ausführlicher: Vgl. Kayser, 1993, S. 76ff

<sup>41</sup> Vgl. Seidel, 1991, S. 508

<sup>42</sup> zum Begriff des öffentlichen Gutes: vgl. Herberg, 1985, S. 331ff

<sup>43</sup> Vgl. Seidel, 1991, S. 508

dem Programmvertrieb erzielt werden<sup>44</sup>. Aufgrund dieser Aufgabenstellung gilt für den WDR, anders als bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, nicht die Maxime der Gewinnmaximierung. Außerdem entfällt aufgrund des Unikatcharakters der Rundfunkleistungen der freie Markt als Kontrollinstanz, statt dessen werden Preis, Art und die Menge der öffentlich-rechtlichen Rundfunkleistungen politisch festgelegt<sup>45</sup>.

Der WDR ist sowohl ein Produktions- als auch ein Dienstleistungsunternehmen, wobei der WDR als Produktionsbetrieb das redaktionell gestaltete Programm entweder selbst herstellen, in Zusammenarbeit mit anderen Unternehmen gemeinsam produzieren oder als Auftragsfertigung herstellen lassen kann<sup>46</sup>. Die Dienstleistungen bestehen in der redaktionellen Ausgestaltung des gesetzlich determinierten Programmauftrages und in der Ausstrahlung des Programms<sup>47</sup>, wobei die Übernahme der inhaltlichen Verantwortung für selbst erbrachte oder erworbene Leistungen als originäre Aufgabe öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten zu betrachten ist. Diese anstaltsspezifische Funktion kann nicht von Externen übernommen werden<sup>48</sup>.

Das Zielsystem des WDR wird durch das Sachziel der „Erfüllung des Programmauftrages“ und durch das Formalziel der „wirtschaftlichen Erfüllung des Programmauftrages“<sup>49</sup> determiniert.

Das Sachziel Programmauftrag zeichnet sich dadurch aus, daß die gesellschaftsbezogenen Ziele des Rundfunks Vorrang vor den ökonomischen Zielen, d.h. den erwerbswirtschaftlichen Verwertungsinteressen von Rundfunkleistungen, haben<sup>50</sup>.

Neben dieses Sachziel treten die Formalziele, die ökonomischer und nicht-ökonomischer Natur sein können. Als nicht-ökonomisches Formalziel sei das gesellschaftsbezogene Ziel der Nutzenmaximierung für die Leistungsempfänger genannt. Da es jedoch zur Operationalisierung dieses Zieles noch keine qualitativen Rechengrößen (z.B. Medienwirkungsforschung) gibt, über die abschließende wis-

---

<sup>44</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 28

<sup>45</sup> Vgl. Institut für Rundfunkökonomie, 1993, S. 3

<sup>46</sup> Vgl. Sieben/Schulze/Wachter, 1992, Sp. 1315-1326

<sup>47</sup> ebenda

<sup>48</sup> Vgl. Sieben, Ossadnik, Wachter, 1988, S. 20

<sup>49</sup> Vgl. Sieben/Schneider, 1982, S.23 ff

<sup>50</sup> Vgl. Kemmer, 1986, S. 48



senschaftliche Ansätze vorliegen<sup>51</sup>, steht das ökonomische Formalziel im Mittelpunkt der Betrachtungen.

Das ökonomische Formalziel des WDR, das durch das ökonomische Prinzip als Ausdruck der Rationalität des Handelns bestimmt wird, beinhaltet das Wirtschaftlichkeitsgebot, d.h. die zur Verfügung gestellten knappen Mittel müssen effizient eingesetzt werden<sup>52</sup>. Effizienz und Wirtschaftlichkeit werden im WDR-Gesetz ausdrücklich gefordert<sup>53</sup>.

Aus den obengenannten Zielen ergibt sich eine Mehrfachzielsetzung für den WDR, die sich darin ausdrückt, daß sowohl betriebsinternen Effizienzkriterien als auch politischen und anderen Zielsetzungen Rechnung getragen werden muß<sup>54</sup>.

Die Sach- und Formalziele werden nach herrschender Meinung heute etwa gleichbehandelt<sup>55</sup>, wobei die Zielsetzung des WDR zusammengefaßt als „Optimierung des Programmangebotes“ bezeichnet werden kann<sup>56</sup>.

In den weiteren Ausführungen sollen die Konsequenzen, die sich aus der Mehrfachzielsetzung des WDR für die Kostenrechnung ergeben, aufgezeigt werden.

### 3.2 Aufgaben der Kostenrechnung des WDR

Die Aufgaben der Kostenrechnung des WDR leiten sich aus dem ökonomischen Formalziel der Wirtschaftlichkeit und Effizienz ab. Effizienz ist hier in der Optimierung der Wirtschaftlichkeit zu sehen und bedeutet eine möglichst kostengünstige Umsetzung rundfunkpolitischer Ziele nach Maßgabe des Programmauftrages<sup>57</sup>.

Da für den WDR das Kostendeckungsprinzip gilt, müssen mit den verfügbaren Ressourcen die finanz- und leistungswirtschaftlichen Ziele voll erfüllt werden. Dabei sind Rentabilitätsaspekte für die Steuerung der Leistungsziele (z.B. Program-

---

<sup>51</sup> Vgl. Seidel, 1992, S. 37, vgl. auch Börmann, 1993, S. 45

<sup>52</sup> Vgl. Sieben/Schulze/Wachter, 1992, Sp. 1315-1326

<sup>53</sup> Vgl. § 39 WDR Gesetz vom 31.03.93

<sup>54</sup> Vgl. Institut für Rundfunkökonomie, 1993, S. 4

<sup>55</sup> Vgl. Institut für Rundfunkökonomie, 1993, S. 4

<sup>56</sup> Vgl. Maier, 1986, S. 31

<sup>57</sup> Vgl. Kemmer, 1986, S. 51

mentscheidungen) aufgrund der rechtlichen, ökonomischen und organisatorischen Rahmenbedingungen ausdrücklich ausgeschlossen<sup>58</sup>.

Die Kostenrechnung muß so ausgestaltet sein, daß sie alle entscheidungsrelevanten Tatbestände unter ökonomischen Aspekten aufdeckt, um so der Unternehmensführung die erforderlichen Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinformationen in Hinblick auf die Optimierung der Kostenwirtschaftlichkeit bereitstellen zu können<sup>59</sup>.

Daraus ergeben sich folgende konkrete Rechnungsziele für die Kostenrechnung<sup>60</sup> des WDR:

- Abbildungs- und Dokumentationsfunktion,
- Preisermittlungs- und Bewertungsfunktion und
- Steuerungsfunktion, insbesondere zur Optimierung der Wirtschaftlichkeit.

Die **Abbildungs- und Dokumentationsfunktion** beinhaltet die Informationsverpflichtung und den Informationsbedarf interner und externer Adressatenkreise.

Externe Adressaten sind vor allem staatliche Stellen, wie die KEF<sup>61</sup>, der Landesrechnungshof, das Landesparlament und die Landesregierung. Diesen Adressaten stehen umfangreiche Informations-, Kontroll- und Prüfungsmittel zur Verfügung<sup>62</sup>, mit Hilfe derer der Erfüllungsgrad der rundfunkpolitischen Zielsetzungen beurteilt werden soll<sup>63</sup>.

Die internen Adressaten bestehen aus allen internen Entscheidungsträgern und der Unternehmensführung. Dieser Adressatenkreis muß mit Rechnungsinformationen, die Planungs-, Entscheidungs- und Kontrollrechnungen beinhalten, ausgestattet werden, damit der WDR zielorientiert gesteuert werden kann<sup>64</sup>.

Die **Preisermittlungsfunktion** zielt in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen auf die Kalkulation der abzusetzenden Produkte ab. Diese Kalkulationsfunktion spielt bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen nur eine untergeordnete Rolle, da

---

<sup>58</sup> Vgl. ebenda,

<sup>59</sup> Vgl. ebenda, S. 51f

<sup>60</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 214ff

<sup>61</sup> KEF = Kommission zur Ermittlung des Finanzbedarfs öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten

<sup>62</sup> dies sind z.B. die Prüfungsberichte der Landesrechnungshöfe

<sup>63</sup> Vgl. Kemmer, 1986, S. 57

<sup>64</sup> Vgl. ebenda, S. 58



die Programmleistungen nicht gegen Entgelt abgegeben werden, und Preise für Werbezeiten sowie Programmvertrieb nach der Tragfähigkeit des Marktes erhoben werden<sup>65</sup>. Jedoch hat die Preisermittlungsfunktion die Aufgabe, betriebliche (Teil-)Leistungen zu kalkulieren. Dies sind zum einen die Selbstkosten der Produktionen und zum anderen die Kosten für nicht rundfunkspezifische innerbetriebliche Leistungen (Ü-Wagen, Kfz-Werkstatt, Kantine etc.)<sup>66</sup>.

Im Rahmen der **Bewertungsfunktion** werden das Programmvermögen, auf der Basis der Produktionskosten, und die Kostenerstattungen der Werbegesellschaften an die Rundfunkanstalten, ermittelt<sup>67</sup>.

Die Kostenrechnung erfüllt im Rahmen der **Steuerungsfunktion** die Aufgabe eines elementaren Führungsinstrumentes für den Managementprozeß von Planung, Entscheidung und Kontrolle. Aus Planungsrechnungen (z.B. Haushaltsplan, Investitionsplan), Entscheidungsrechnungen (z.B. Investitionsrechnungen, Kostenträgerstückrechnung) und Kontrollrechnungen (z.B. Betriebsabrechnung, Haushaltsrechnung) werden Rechnungsinformationen zur Steuerung des Sachziels der Erfüllung des Programmauftrages und zur Optimierung der Wirtschaftlichkeit im Sinne der Formalzielsetzung gewonnen. Hierbei sind die Kosten- und Leistungsinformationen als Entscheidungsgrundlage von besonderer Bedeutung, wobei je nach Rechnungsziel der zeitliche Charakter der Rechnung (Ist-, Planungs-, Prognoserechnung), Aspekte der Kostenzuordnung (Kostenstellen-, Kostenträgerrechnung) und der Umfang der Kostenverrechnung (Vollkosten- und Teilkostenrechnung) zu bestimmen ist<sup>68</sup>.

Im Rahmen der kurzfristigen Unternehmenssteuerung muß die Kostenrechnung die erforderlichen Kosteninformationen für kurzfristige Entscheidungsprobleme bereitstellen. Hierzu eignen sich besonders entscheidungsorientierte Teilkostenrechnungssysteme, die auf die Beeinflußbarkeit der direkten Kosten abstellen. Für die langfristige Unternehmenssteuerung muß die Kostenrechnung geeignete Planungs- und Kontrollkosteninformationen hinsichtlich des innerbetrieblichen Res-

---

<sup>65</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 215

<sup>66</sup> Vgl. Kemmer, 1986, S. 114

<sup>67</sup> Vgl. ebenda, S. 214

<sup>68</sup> Vgl. Kemmer, 1986, S. 58f.

sourcesverbrauches bereitstellen. Dabei müssen sowohl die Kosten der innerbetrieblichen Leistungsanspruchnahme auf die Produktionen als Kostenträger verursachungsgerecht verrechnet werden als auch die innerbetrieblichen Leistungen zwischen den leistenden und empfangenden Kostenstellen verursachungsgerecht zugerechnet werden<sup>69</sup>.

Weitere Steuerungsfunktionen liegen in den betrieblichen Funktionsbereichen Beschaffung, Leistungserstellung (Produktion) und Leistungsabgabe (Absatz), wobei das Programm, Technik, Personal- und Sachkapazitäten die Steuerungsobjekte darstellen. Die Aufgabe der Kostenrechnung besteht hier in der Gewährleistung der Transparenz der erforderlichen Rechnungsinformationen, damit Programmentscheidungen wertmäßig fundiert werden können.

Durch die kapazitätsbezogene Steuerung soll die optimale Auslastung der Personal- und Sachkapazitäten zur Erreichung größtmöglicher Effizienz gewährleistet werden<sup>70</sup>.

### 3.3 Die Ausgestaltung der Kostenrechnung des WDR

Die Ausgestaltung der Kostenrechnung des WDR wird durch die besonderen Zielvorgaben öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten und die anstaltsinterne Zielkonzeption maßgeblich determiniert.

So ist die Kostenrechnung des WDR als Controlling-Instrument innerhalb eines Management-Informationssystems zur Fundierung und Kontrolle von kurzfristigen Entscheidungen im Rahmen der internen Betriebssteuerung konzipiert und gliedert sich in eine Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung<sup>71</sup>. Die Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung ist daher als Teilkostenrechnung aufgebaut, in der nur direkt zurechenbare Kosten nach dem Verursachungsprinzip zugerechnet werden<sup>72</sup>.

Die nicht unmittelbar zurechenbaren und nicht kurzfristig beeinflussbaren Kosten werden in der Kostenartenrechnung erfaßt und auf Sammelkostenstellen weiter

---

<sup>69</sup> Vgl. Börmann, 1993, S. 50

<sup>70</sup> Vgl. Börmann, 1993, S. 46

<sup>71</sup> Vgl. Lindemann, 1983, S. 72



verrechnet; eine Verrechnung dieser Kosten auf die Kostenträger findet nicht statt, da nach Ansicht des WDR dieses keine Effekte für kurzfristige Entscheidungen mit sich bringt. Außerdem wird darauf verwiesen, daß eine solche Überwälzung zum einen Fehlsteuerungseffekte nach sich ziehen könnte und zum anderen die Verständlichkeit der Kostenrechnung durch den Verzicht der Weiterverrechnung erhöht wird<sup>73</sup>.

Im Rahmen ihrer Nebenfunktionen soll die WDR-Kostenrechnung als Vollkostenrechnung<sup>74</sup> das Programmvorratsvermögen bewerten, Kostennachweise gegenüber Dritten erbringen und einen ARD-Betriebsvergleich ermöglichen.

In den folgenden Gliederungspunkten wird nun die Kostenerfassung und Auflösung in der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung der Kostenrechnung des WDR detaillierter dargestellt, da die Kenntnis von deren Aufbau und Wirkungsweise notwendig für weitergehende Schlußfolgerungen ist.

### 3.3.1 Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung des WDR hat die Funktion eines Datenpools und erfaßt sämtliche Kosten einer Periode. Die Zuordnung der Kosten erfolgt aufgrund des Kontenplans des WDR, der seinen Ursprung im einheitlichen Kontenrahmen der ARD hat, wie folgt:

Kontenklasse 0:	Aktiva - Anlagevermögen
Kontenklasse 1:	Aktiva - Umlaufvermögen
Kontenklasse 2:	Passiva
Kontenklasse 3:	Erträge
Kontenklasse 4:	Aufwendungen
Kontenklasse 5:	z.Z. nicht belegt
Kontenklasse 6:	Finanzkontenplan

---

<sup>72</sup> Vgl. WDR, 1992a, S. 1

<sup>73</sup> Vgl. WDR, 1992a, S. 89

<sup>74</sup> Die Vollkostenrechnung des WDR wird nur im Rahmen von besonderen Aufgabenstellungen erstellt. Vgl. WDR, 1992, S. 90

- Kontenklasse 7: z.Z. nicht belegt  
Kontenklasse 8: Verrechnungskonten  
Kontenklasse 9: Eröffnung und Abschluß<sup>75</sup>.

Von besonderer Bedeutung für die Kostenrechnung sind die Kostenartenkonten der Kontenklasse 4. Hier werden die Buchungsdaten nach der Art der verbrauchten Güter und Dienstleistungen erfaßt und gegliedert dargestellt.<sup>76</sup>

Im Rahmen der Kostenartenrechnung findet eine Analyse der entstandenen Kosten mit Hilfe des Vergleichs zu den Vorjahreskosten statt.

### 3.3.2 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung des WDR gibt wieder, wo die nicht direkt zurechenbaren Kosten entstanden sind. Dabei werden jedoch nur die kurzfristig beeinflussbaren Kosten im Einzelnachweis den jeweiligen Kostenstellen angelastet und die kurzfristig nicht beeinflussbaren Kosten - dies sind insbesondere Personalkosten, Abschreibungen, Steuern und Zuwendungen des WDR zum ARD-Finanzausgleich - werden auf Sammelkostenstellen weiterverrechnet<sup>77</sup>.

Die Kostenstellen sind in Anlehnung an den Organisationsplan des WDR und somit nach Gesichtspunkten des Verantwortungsbereiches gebildet worden:

- Kostenstellenbereich 1: Organe, Justitiariat, Personalrat und Redakteurvertretung
- Kostenstellenbereich 2: Hörfunk-Programm
- Kostenstellenbereich 3: Fernsehen-Programm
- Kostenstellenbereich 4: Fernsehen-Produktion
- Kostenstellenbereich 5: Finanzierungsanteile des WDR an GSEA
- Kostenstellenbereich 6: Technik

---

<sup>75</sup> Vgl. WDR, 1994, S. 2

<sup>76</sup> Vgl. ebenda

<sup>77</sup> Vgl. WDR, 1992a, S. 40



- Kostenstellenbereich 7: Verwaltung einschl. Allgemeine Dienste
- Kostenstellenbereich 8: Sonstiges
- Kostenstellenbereich 9: Grundstücke und Gebäude<sup>78</sup>.

Die Kostenstellenrechnung erfüllt ihre Kostenkontrollfunktion dadurch, daß die kurzfristig beeinflussbaren Kostenstellenkosten von dem Kostenstellenleiter beeinflusst werden können und von ihm verantwortet werden müssen. Besondere Beachtung finden die sog. "sensiblen Kosten" (z.B. Gehälter für Aushilfen, Mehrarbeit-Vergütungen, Reisekosten)<sup>79</sup>, die in quartalsweisen Berichten aufbereitet werden und den jeweiligen Kostenstellenverantwortlichen übermittelt werden. In dieser Aufbereitung findet ein Vergleich der Kosten mit den Vorjahreswerten statt, wobei auffällige Abweichungen und Entwicklungen analysiert werden<sup>80</sup>.

Auf die Überwälzung der Kostenstellenkosten auf die Kostenträger wird von Seiten des WDR aus den bereits genannten Gründen<sup>81</sup> bewußt verzichtet, womit die Kostenvermittlungsfunktion der Kostenstellenrechnung entfällt.

### 3.3.3 Kostenträgerrechnung

Im Rahmen seiner Teilkostenrechnung verrechnet der WDR streng nach dem Verursachungsprinzip nur die kurzfristig beeinflussbaren direkten Kosten nach der Erfassung in der Kostenartenrechnung auf die Kostenträger. Die Kostenträger sind hierbei die Produktionen des Hörfunks und des Fernsehens. Im Rahmen der Kostenplanung werden die Kostenbudgets der Kostenträger durch die Fortschreibung der durchschnittlichen Minutenkosten pro Hauptredaktion ermittelt<sup>82</sup>. Die mengenorientierte Beanspruchung von innerbetrieblichen Produktionsmitteln erfolgt in der Leistungsrechnung des WDR.

<sup>78</sup> Vgl. Kostenstellenverzeichnis WDR, 1994

<sup>79</sup> ausführlicher bei, vgl. Lindemann, 1983, S. 73f.

<sup>80</sup> Vgl. WDR, 1992a, S. 90

<sup>81</sup> Vgl. Kap. 3.3

<sup>82</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 213

### 3.3.4 Leistungsrechnung

Die Leistungsrechnung des WDR dient der Beobachtung der Nutzung der eigenen betrieblichen Produktionsressourcen, um Investitions-, Desinvestitions- und/oder Verfahrensentscheidungen zu fundieren. Im Rahmen des WDR Kostenrechnungssystems „PUCK“<sup>83</sup> ist die Inanspruchnahme der internen Produktionskapazitäten durch die jeweiligen Kostenträger anzeigbar. Die Leistungsrechnung erfaßt die Leistungen der internen Kapazitäten nur mengenorientiert, d.h. auf eine monetäre Bewertung wird verzichtet, weil so Fehlsteuerungseffekte vermieden werden sollen<sup>84</sup>.

## 3.4 Defizite der Kostenrechnung im WDR

Nachdem in den vorangegangenen Kapiteln die Aufgaben der Kostenrechnung im Allgemeinen und die Ausgestaltung der Kostenrechnung des WDR erläutert wurden, sollen nun die Defizite, die sich aus der entscheidungsorientierten Teilkostenrechnung des WDR im Hinblick auf das Rechnungsziel der Kostenwirtschaftlichkeit ergeben, näher dargestellt werden.

Wie bereits erläutert, muß die Kostenrechnung Informationen zur Unternehmenssteuerung, -planung und -kontrolle bereitstellen, damit diese Kostenwirtschaftlichkeit erreicht werden kann.

Zwar liefert die Teilkostenrechnung Informationen und Entscheidungsgrundlagen für die kurzfristige Betriebssteuerung, jedoch bedeutet die strikte Anwendung des Verursachungsprinzips und damit die Außerachtlassung der indirekten Kosten - dies sind zum einen die Kosten des Produktionsbereiches (= anteilige Betriebskosten) und zum anderen die Kosten der Verwaltung, Technik und der Redaktionen (= Gemeinkosten)<sup>85</sup> - bei der Kostenzurechnung auf die Kostenträger einen

---

<sup>83</sup> PUCK= Planungsunterstützende, controllingorientierte Kostenrechnung

<sup>84</sup> Vgl. WDR-Leistungsrechnung, 1992b, S. 6

<sup>85</sup> Vgl. Lindemann, 1983, S. 68f



Informationsverlust<sup>86</sup> in Bezug auf die Planung und Kontrolle der betrieblichen Aktivitäten.

### 3.4.1 Kostentransparenz

Ziel der Einführung der Teilkostenrechnung im Jahre 1983 war es, die hohen auf Vollkostendeckung beruhenden internen Verrechnungspreise für die Inanspruchnahme eigener Produktionsmittel aus der Kostenträgerrechnung zu eliminieren. Diese hatten dazu geführt, daß anstelle eigener Produktionsmittel Fremdleistungen Dritter seitens der Kostenträgerverantwortlichen eingesetzt wurden, was zwar die Kosten der einzelnen Produktionen senkte, aber zu Fehlsteuerungen bezüglich der Kapazitätsauslastung der eigenen Produktionsmittel führte und somit im Endeffekt zu erhöhten Gesamtkosten führte<sup>87</sup>.

Mit Einführung der Teilkostenrechnung konnten diese Fehlsteuerungen beseitigt werden und die Auslastung der eigenen Produktionsmittel optimiert werden. Jedoch bietet die Kostenrechnung keinerlei Informationen, ob die eigenen Leistungsbereiche, also Produktionsbereiche und die Verwaltungsbereiche effizient genutzt werden. Ursache hierfür ist, daß im Rahmen der bestehenden Teilkostenrechnung die indirekten Kosten als fixe Kosten betrachtet werden, und keine analytische Planung dieser Kosten stattfindet<sup>88</sup>.

Derzeit stellt die Kostenrechnung keine aussagefähigen Informationen hinsichtlich der effizienten Nutzung der betrieblichen Ressourcen bereit. Dies ist jedoch notwendig, um strategische Entscheidungen hinsichtlich der betrieblichen Planung, Steuerung und Kontrolle treffen zu können<sup>89</sup>.

Aufgrund der fehlenden Kostentransparenz der Gemeinkostenbereiche haben die Kostenträgerverantwortlichen keinerlei Informationen über die Kosten der betrieblichen Leistungen. Diese entscheiden aber letztlich über das Ausmaß der Inanspruchnahme von betrieblichen Leistungen und determinieren somit bereits bei

---

<sup>86</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 308

<sup>87</sup> Vgl. Lindemann, 1983, S. 70f.

<sup>88</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 215f

<sup>89</sup> Zu den Defiziten der strategischen Planung in öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen vgl. Seidel, 1992, S. 35f.

der Entwicklung von Produktionen weitgehend die Gesamtkosten. Deshalb führt die Außerachtlassung der Gemeinkosten im Hinblick auf die Effizienz der betrieblichen Leistungserstellung zu Fehlsteuerungen, da sie häufig als fixe und damit nicht veränderbare Kosten angesehen werden<sup>90</sup> und somit das Ausmaß der Inanspruchnahme nicht kritisch genug geprüft wird. Dies kann allerdings zu einer Gefährdung des Wirtschaftlichkeitszieles führen, da hierdurch kontinuierlich neuer Kapazitätsbedarf geschaffen wird<sup>91</sup>.

### 3.4.2 Gemeinkostensteuerung, -planung und -kontrolle

Bei der differenzierten Betrachtung der Gesamtkosten des WDR im Jahre 1992 in Höhe von 1.785.949.500 DM wird deutlich, daß 412.451.700 DM oder 23,09 % direkte Kosten - Kostenträgerkosten - sind und 1.373.497.800 DM oder 76,91 % indirekte Kosten - Kostenstellenkosten - <sup>92</sup>.

Es wird deutlich, daß 76,91 % der Gesamtkosten nicht von der Kostenrechnung auf die Kostenträger weiterverrechnet werden!

Aufgrund des hohen Anteils der Gemeinkosten an den Gesamtkosten muß die Kostenrechnung geeignete Kosteninformationen zur Verfügung stellen, damit die Steuerung, Planung und Kontrolle der Gemeinkostenbereiche sichergestellt werden kann<sup>93</sup>. Die implementierte Kostenrechnung differenziert die Gemeinkosten weder nach der zeitlichen Abbaubarkeit noch werden sie nach variablen und fixen Bestandteilen getrennt. Aufgrund der fehlenden Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger wird die langfristige Planung, Steuerung und Kontrolle des Unternehmens erheblich erschwert, da keine adäquaten Kostenvergleiche bei strategischen Entscheidungsproblemen möglich sind<sup>94</sup>. Hier sei das Problemfeld „Eigenproduktion oder Fremdbezug“ genannt. Für dieses Entscheidungsproblem stehen jedoch nur aussagefähige Kosteninformationen für die kurzfristige Betrachtungsweise zur Verfügung.

---

<sup>90</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 215f.

<sup>91</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 322

<sup>92</sup> Vgl. WDR, 1992a, S. 9

<sup>93</sup> Vgl. Striening, 1989, S. 324ff.

<sup>94</sup> Vgl. hierzu auch Lohmann, 1991a, S. 258



### 3.4.3 Kalkulation

Die Kostenrechnung hat bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten nicht die gleiche Preisermittlungsfunktion, wie bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen<sup>95</sup>, da die Rentabilität der Produkte aufgrund des Zielsystems keine Rolle spielt. Trotzdem ist die Preisermittlung für die eigenen Leistungen und Produkte im Hinblick auf den effizienten Ressourcenverbrauch und auf die Entscheidungen zwischen Eigenerstellung und Fremdbezug notwendig<sup>96</sup>. Durch den Verzicht auf die Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungsanspruchnahme auf die Kostenträger entstehen Verzerrungen im Hinblick auf die Kosten der selbsterstellten Produktionen und fremdproduzierten Produktionen. Da die eigentliche Produktion und diverse interne nicht rundfunkspezifische Dienstleistungen nicht zu den originären Aufgaben öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten gehören<sup>97</sup>, muß die Kostenrechnung gerade für diese Dienste Kosteninformationen bereitstellen, damit die kostengünstigsten Alternativen gewählt werden können. Aufgrund der fehlenden Kalkulation sowohl der Selbstkosten als auch der betrieblichen Teilleistungen wird der betriebliche Ressourcenverbrauch nicht transparent. Dies verhindert eine effiziente Planung und Steuerung der internen Leistungen und Prozesse.

### 3.5 Zwischenfazit

Aufgrund der dargestellten Defizite der implementierten Kostenrechnung im WDR und der stetigen Zunahme der Gemeinkosten<sup>98</sup> im Verhältnis zu den Gesamtkosten ist eine Weiterentwicklung der Kostenrechnung im Bereich der Gemeinkostenrechnung notwendig, damit der WDR sich der durch die Schaffung des dualen Sy-

---

<sup>95</sup> Vgl. Seidel, 1992, S. 39

<sup>96</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1286f.

<sup>97</sup> Vgl. Sieben, Schulze, Wachter, 1992, Sp. 1315ff.

<sup>98</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 22f.

stems<sup>99</sup> entstandenen Wettbewerbsdynamik mit privaten Rundfunkunternehmen stellen und die Erreichung des Sachziels der Erfüllung des Programmauftrages sichergestellt werden kann<sup>100</sup>. Ziel kann es dabei nicht sein, die Teilkostenrechnung wieder abzuschaffen und zu einer traditionellen Vollkostenrechnung überzugehen, sondern vielmehr geeignete Instrumente zu finden, mit denen die Gemeinkostenbereiche im Hinblick auf einen effizienten Ressourcenverbrauch geplant, gesteuert und kontrolliert werden können. Voraussetzung für ein wirksames Gemeinkostenmanagement ist die Schaffung von Kostentransparenz in den indirekten Bereichen<sup>101</sup>, damit die Kostenauswirkungen von Entscheidungsalternativen in Bezug auf die Programmrealisierung sichtbar werden<sup>102</sup>. Zu diesem Zweck muß der betriebliche Ressourcenverbrauch aufgedeckt, bewertet und den verbrauchenden Stellen in Rechnung gestellt werden. Voraussetzung für die verursachungsgerechte Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungsanspruchnahme ist allerdings die analytische Kostenplanung und die Budgetierung dieser Leistungen<sup>103</sup>.

Hinsichtlich der Produktionsbereiche - der eigentlichen Herstellung - wurden bereits Vorschläge zur Implementierung einer flexiblen Plankostenrechnung gemacht<sup>104</sup>. Da die administrativen Bereiche von der Grenzplankostenrechnung in seiner klassischen Anwendung weitgehend ausgespart werden<sup>105</sup>, stellt sich die Frage, wie die vielfältigen administrativen Tätigkeiten und Prozesse besser geplant, gesteuert und kontrolliert werden können<sup>106</sup>.

Zum Zwecke der verursachungsgerechteren Zuordnung der Kosten der Gemeinkostenbereiche von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen wird derzeit das Konzept der Prozeßkostenrechnung stark diskutiert<sup>107</sup>. Im weiteren Verlauf dieser Arbeit soll der Frage nachgegangen werden, ob sich dieses Konzept auch für die spezifischen Rechnungsziele des WDR eignet.

---

<sup>99</sup> Vgl. BVerfGE, 73, S. 118ff, hier S.118, das duale System beinhaltet im wesentlichen die Existenz eines öffentlich-rechtlichen Rundfunks und parallel dazu des privaten Rundfunks.

<sup>100</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 150

<sup>101</sup> Vgl. Striening, 1989, S. 324-326

<sup>102</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 190

<sup>103</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 326

<sup>104</sup> Vgl. Börmann, 1993, S. 50ff., vgl. auch Kayser, 1993, S. 356

<sup>105</sup> Vgl. Vikas, 1993, S. 11

<sup>106</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 324ff.

<sup>107</sup> Vgl. Vikas, 1993, vgl. auch Kloock/Sieben/Schildbach, 1993



---

Zu diesem Zweck soll zunächst die Konzeption der Prozeßkostenrechnung genauer beleuchtet werden, um fundierte Beurteilungsmaßstäbe für eine mögliche Eignung und Anwendung des genannten Ansatzes innerhalb des WDR entwickeln zu können.

## 4. Allgemeine Grundlagen der Prozeßkostenrechnung

Die Prozeßkostenrechnung wurde konzipiert, um den unverhältnismäßig steigenden Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten von Industrieunternehmen verursachungsgerechter - als in den etablierten Kostenrechnungsverfahren üblich - in die Produktkalkulation und die effiziente Planung der Gemeinkosten mit einzubeziehen<sup>108</sup>.

Da bisher keine ausreichende Literatur<sup>109</sup> zur Prozeßkostenrechnung vorliegt, die speziell auf die Thematik von nicht-erwerbswirtschaftlichen Unternehmen eingeht, werden das Konzept, die Ziele und die Prämissen der Prozeßkostenrechnung aus der vorhandenen Literatur zu industriellen Unternehmen abgeleitet. Diese ausführliche Betrachtung erscheint notwendig, da zum einen der Ansatz der Prozeßkostenrechnung sehr umstritten ist, und zum anderen die Darstellungen der Prozeßkostenrechnung in der Literatur als nicht einheitlich und zum Teil widersprüchlich betrachtet werden können<sup>110</sup>.

### 4.1 Entstehung der Prozeßkostenrechnung

Die Grundgedanken der Prozeßkostenrechnung sind nicht neu, denn schon vor mehr als 20 Jahren fanden sich in der Literatur Überlegungen, die die betrieblichen Aktivitäten in den Mittelpunkt der Betrachtungen stellten<sup>111</sup>.

Bahnbrechend für die Entwicklung der Prozeßkostenrechnung waren jedoch Untersuchungen von den Harvard-Professoren *MILLER* und *VOLLMANN* aus dem Jahr 1985, die ergaben, daß der Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten in den letzten Jahrzehnten stark gewachsen ist<sup>112</sup>. Sie wiesen nach, daß die Gründe dieser Entwicklung in den veränderten Strukturen der Nachfrage und in den Veränderungen der Fertigungstechnologie liegen. Sie stellten fest, daß in den

---

<sup>108</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1282

<sup>109</sup> Bisher beschäftigt sich lediglich ein Artikel zur Prozeßkostenrechnung in nicht-erwerbswirtschaftlichen Unternehmen. Vgl. dazu: Zimmermann, 1992

<sup>110</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1282

<sup>111</sup> Vgl. Fröhling/Krause, 1992, S. 385 und Reckenfelderbäumer, 1994, S. 18



Unternehmungen sog. „hidden factories“ oder zu deutsch „verborgene Fabriken“ existieren, deren Aufgabe es ist, die eigentlichen Fertigungsbereiche zu unterstützen<sup>113</sup>. Diese „Fabriken“ werden eben deshalb als verborgen bezeichnet, weil die dort erbrachten Leistungen im Gegensatz zu den eigentlichen Fertigungsbereichen kaum beachtet werden, obwohl die dort entstehenden Kosten von mindestens der gleichen Bedeutung sind<sup>114</sup>. Dies liegt vor allem daran, daß die Kosten, die in diesen „Fabriken“ bzw. fertigungsunterstützenden Bereichen entstehen, in der traditionellen Kostenrechnung fixe Gemeinkosten darstellen, und somit keinen Eingang in Teilkostenkalkulationen finden<sup>115</sup>.

Als Folge dieser Untersuchungen wurde in den USA ein Kostenrechnungssystem entwickelt, das als „Activity-Based-Counting (ABC)“<sup>116</sup> bezeichnet wird. Der Grundgedanke des ABC liegt darin, daß die Höhe der Gemeinkosten nur zu einem geringen Teil von den Wertgrößen (Materialkosten, Herstellkosten) oder von volumenabhängigen Größen abhängt, sondern vielmehr durch die Aktivitäten in den gemeinkostenverursachenden Bereichen verursacht werden. Als Wegbereiter der Prozeßkostenrechnung sind *HORVÁTH/MAYER* anzusehen, die die Prozeßkostenrechnung als deutsche Version des ABC entwickelten und 1989 veröffentlichten<sup>117</sup>.

#### 4.1.1 Veränderungen der Kostenstruktur

Die Veränderungen der Kostenstruktur in den Unternehmen, die von *MILLER* und *VOLLMANN* nachgewiesen wurden, basieren im Wesentlichen auf dem gestiegenen Umfang der vorbereitenden, planenden, steuernden und überwachenden Tätigkeiten in den Bereichen Forschung und Entwicklung, Beschaffung und Logistik, Produktionsplanung- und -steuerung, Qualitätssicherung und -prüfung sowie Auf-

---

<sup>112</sup> Vgl. Miller/Vollmann, 1985, S. 142-150

<sup>113</sup> Vgl. Franz, 1992, S. 606

<sup>114</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 216

<sup>115</sup> Vgl. Franz, 1992, S. 606

<sup>116</sup> Vgl. Cooper, 1990

<sup>117</sup> Vgl. Franz, 1992, S. 606

tragsabwicklung, Vertrieb und Service<sup>118</sup>. Aufgrund der technologischen Entwicklung und der damit verbundenen Rationalisierung sind die Fertigungslöhne jedoch zurückgegangen und können nicht mehr als adäquate Zuschlagsbasis für die Gemeinkosten herangezogen werden, da mittlerweile Zuschlagssätze von mehreren hundert Prozent auf die Lohneinzelkosten notwendig sind, um die Gemeinkosten abdecken zu können<sup>119</sup>. Diese hohen Zuschlagssätze führen daher zu großen Verzerrungen bei der Ermittlung der Selbstkosten der Erzeugnisse<sup>120</sup>.

Aufgrund der skizzierten Verschiebung der Kostenstruktur der Unternehmen, werden immer mehr zuvor kurzfristig beeinflussbare Kosten zu fixen Gemeinkosten und entziehen sich damit der effektiven Planung und Kontrolle der bisher angewandten Teilkostenrechnungssysteme, die sich auf die kurzfristig beeinflussbaren Kosten konzentrieren<sup>121</sup>.

#### 4.1.2 Strategische Fehlsteuerungen

Ein weiterer Entstehungsgrund der Prozeßkostenrechnung liegt in der Gefahr von strategischen Fehlsteuerungen, die bei Verwendung von wertmäßigen prozentualen Zuschlagssätzen entstehen. Prozentuale Zuschlagssätze ignorieren, ob es sich bei einem Produkt um ein Großserienprodukt oder um eine „exotische“ Variante handelt, ebenso wird die unterschiedliche Produktkomplexität oder die Struktur der Vertriebskanäle nicht in die Höhe der Zuschlagssätze einbezogen. Somit bleibt die jeweils spezifische Leistungsanspruchnahme der indirekten Bereiche von den prozentualen Zuschlagssätzen unberücksichtigt. Dies führt zu strategischen Fehlentscheidungen, da bspw. Serienprodukten höhere Gemeinkosten und dazu korrespondierend kleineren Varianten niedrigere Gemeinkosten zugeschlagen werden, als es der tatsächlichen Leistungsanspruchnahme entspricht. Die Folge ist, daß das Serienprodukt einen zu kleinen Deckungsbeitrag ausweist, während die kleinere Variante einen zu hohen Deckungsbeitrag aus-

---

<sup>118</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 22 und vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 214

<sup>119</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 22f

<sup>120</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1282

<sup>121</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1282



weist, und somit möglicherweise die kleinere Variante als gewinnbringender als das Serienprodukt erscheint<sup>122</sup>.

Da die genaue Kenntnis der betrieblichen Kosten der Schlüsselfaktor sowohl zur Verteidigung eines Kostenvorsprungs gegenüber Konkurrenten als auch für eine genaue Kalkulation für das eigene Produktsortiment ist, müssen die indirekten Kosten entsprechend ihrer Leistungsanspruchnahme und damit verursachungsgerecht auf die Produkte bzw. Kostenträger weiterverrechnet werden<sup>123</sup>.

Um strategische Fehlsteuerungen zu vermeiden, muß ein aussagefähiges Kostenrechnungssystem die Kosten der betrieblichen Aktivitäten ermitteln und für die Kalkulation der Produkte nutzbar machen; eben diesem Anspruch versucht der Ansatz der Prozeßkostenrechnung gerecht zu werden<sup>124</sup>.

## 4.2 Grundkonzept der Prozeßkostenrechnung

### 4.2.1 Vorbemerkungen

Bevor im weiteren Verlauf dieser Arbeit die Prozeßkostenrechnung ausführlicher dargestellt wird, folgt zunächst eine Betrachtung derjenigen Problembereiche, die sich aus dem Versuch einer solchen Darstellung ergeben.

Der erste Problembereich umfaßt die im Zusammenhang mit Prozeßkostenrechnung verwendeten Termini und deren inhaltlicher Füllung.

Der Ansatz der Prozeßkostenrechnung wird in der Literatur häufig auch als „Activity Accounting“, „Transaction Costing“, „Activity-Based Costing“ oder auch als „Cost-Driver-Accounting-System“ bezeichnet. Die deutschen Begriffe „Vorgangskostenrechnung“, „Prozeßorientierte Kostenrechnung“ oder

---

<sup>122</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 215

<sup>123</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 24

<sup>124</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 25

„Aktivitätsorientierte Kostenrechnung“ werden ebenfalls überwiegend mit dem Begriff „Prozeßkostenrechnung“ synonym verwendet<sup>125</sup>.

Demgegenüber gibt es jedoch auch Autoren, die diese Begriffe voneinander abgrenzen, so stellt bspw. *KLOOCK*<sup>126</sup> das „Activity-Based-Costing“, „Prozeßvollkostenrechnung“ und „Prozeßteilkostenrechnung“ als Varianten der Prozeßkostenrechnung auf den Prüfstand, und *FRANZ*<sup>127</sup> grenzt die Prozeßkostenrechnung von der Prozeßorientierten Kostenrechnung ab.

Die unterschiedliche Handhabung obiger und auch weiterer Begriffe resultiert hauptsächlich aus der Tatsache, daß der Ansatz der Prozeßkostenrechnung, aufbauend auf den Grundgedanken von *MILLER* und *VOLLMANN*<sup>128</sup>, von unterschiedlichen Autoren weiter entwickelt worden ist. Diese haben sich mit verschiedenen Teilaspekten, teilweise mit unterschiedlichen Prämissen und Zielsetzungen auseinandergesetzt und sind daher auch mitunter zu anderslautenden Ergebnissen gekommen<sup>129</sup>.

Aufgrund dessen finden sich zu den Grundlagen der Prozeßkostenrechnung in der Literatur widersprüchliche Formulierungen, die eine einwandfreie systematische Einordnung der Prozeßkostenrechnung erheblich erschweren<sup>130</sup>.

Ein weiterer Problembereich bei der Darstellung der Prozeßkostenrechnung resultiert daraus, daß die Ausgestaltung und die Implementierung der Prozeßkostenrechnung noch in den Anfängen steckt, und daher eine abschließende Bewertung noch nicht möglich ist<sup>131</sup>.

Der dritte Problembereich beinhaltet die Fragestellung, ob die Prozeßkostenrechnung überhaupt als neuer Kostenrechnungsansatz betrachtet werden kann, oder ob es sich bei der Prozeßkostenrechnung zum einen lediglich um einen Spezialfall der Grenzplankostenrechnung<sup>132</sup> handelt oder zum anderen als Weiterentwicklung der Grenzplankostenrechnung<sup>133</sup> betrachtet werden muß.

---

<sup>125</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 22 und vgl. Glaser, 1992, S. 275 und vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 214

<sup>126</sup> Vgl. Kloock, 1992, S. 183

<sup>127</sup> Vgl. Franz, 1992, S. 607,

<sup>128</sup> Vgl. Miller/Vollman, 1985, S. 142-150

<sup>129</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1281

<sup>130</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1281

<sup>131</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1281

<sup>132</sup> Vgl. Kloock, 1992, S. 191

<sup>133</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1299



Aufgrund der geschilderten Problembereiche erscheint eine Systematisierung der Konzeption und der Ziele der Prozeßkostenrechnung im Rahmen dieser Arbeit notwendig zu sein, damit eine Betrachtung der Eignung und Anwendung der Prozeßkostenrechnung für den WDR ermöglicht werden kann.

Dabei wird der Begriff und die Terminologie der Prozeßkostenrechnung im Sinne von *HORVÁTH/MAYER*<sup>134</sup> verwendet, da diese zum einen diesen Terminus im Rahmen der Weiterentwicklung des ABC auf deutsche Verhältnisse geschaffen haben<sup>135</sup>, und zum anderen weil sich der überwiegende Teil der Literatur zu Prozeßkostenrechnung explizit auf die Veröffentlichungen<sup>136</sup> dieser beiden Autoren bei ihren Ausführungen bezieht<sup>137</sup>.

#### 4.2.2 Kostenbestimmungsfaktoren und Bezugsgrößen

Die Prozeßkostenrechnung ist kein völlig neues Kostenrechnungssystem, weil die Kosten mit Hilfe der traditionellen Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung verrechnet werden<sup>138</sup>. Ein wesentlicher Unterschied zu den traditionellen Kostenrechnungssystemen liegt in der Wahl der Bezugsgrößen zur Kostenverrechnung in der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung<sup>139</sup>. Die Notwendigkeit der Wahl neuer Bezugsgrößen basiert auf der Erkenntnis, daß die den Produkten direkt zurechenbaren Einzelkosten und über Fertigungsbezugsgrößen verursachungsgerecht zurechenbaren mengenproportionalen Fertigungsgemeinkosten bei der heutigen Fertigungstechnologie nur einen Bruchteil des durch das Produkt verursachten Ressourcenverbrauch wiedergeben<sup>140</sup>. Der weitaus höhere Anteil des durch ein Produkt entstehenden Ressourcenverbrauches an Gemeinkosten wird durch die Kosten der nicht produktionsmengenabhängigen fertigungs- und vertriebsunterstützenden Bereiche verursacht. Da jedoch diese indirekten Bereiche, und damit auch deren Kosten, immer

<sup>134</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 214 - 219

<sup>135</sup> Vgl. Franz, 1992, S. 607

<sup>136</sup> vgl. Horváth/Mayer, 1989, vgl. auch Mayer, 1990a und vgl. Mayer 1990b

<sup>137</sup> Vgl. Glaser, 1992, S. 277 und vgl. Kloock, 1992, S. 190 und vgl. Mayer/Glaser, 1991, S. 299

<sup>138</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1284 und vgl. Horváth/Mayer, 1989, S.216

<sup>139</sup> Vgl. Cooper/Kaplan, 1988a, S. 27 und vgl. Fröhling, 1989, S. 67

stärker wachsen, wird die nicht-verursachungsgerechte Verrechnung dieser Kosten als unternehmenspolitisch unverantwortlich angesehen<sup>141</sup>.

Nach Ansicht der Befürworter der Prozeßkostenrechnung bilden die vom Abteilungspersonal der indirekten Bereiche durchgeführten Transaktionen - auch Aktivitäten genannt - die geeigneten Bezugsgrößen zur Verrechnung der indirekten Kosten<sup>142</sup>. Somit sind die Aktivitäten der indirekten Bereiche die kostentreibenden Faktoren, da es von der Häufigkeit der durchgeführten Aktivitäten abhängt, wieviele Mitarbeiter für bestimmte Aufgaben beschäftigt und damit auch bezahlt werden müssen<sup>143</sup>.

An dieser Stelle soll der Begriff „Aktivitäten“ mit dem in der Prozeßkostenrechnung üblichen Terminus „Teilprozesse“ für die weiteren Ausführungen gleichgesetzt werden<sup>144</sup>.

In der Literatur werden drei Kostenbestimmungsfaktoren für die indirekten Bereiche genannt, die die jeweiligen Teilprozesse und die dazugehörigen Bezugsgrößen determinieren. Dies sind die

- Auftragsgröße<sup>145</sup>,
- Variantenvielfalt bei Produkten als auch bei Materialteilen<sup>146</sup>,
- und die Komplexität der Produkte und der Produktionsprozesse<sup>147</sup>.

### **Auftragsgröße**

Der Kostenbestimmungsfaktor „Auftragsgröße“ wirkt sich in erheblichem Maße auf die Teilprozesse in verschiedenen Bereichen eines Unternehmens aus, da mit jedem Auftrag Tätigkeiten verbunden sind. Im Rahmen der Prozeßkostenrechnung werden Bezugsgrößen gesucht, welche die Höhe der mit einem Auftrag verbundenen Teilprozesse<sup>148</sup> wiedergeben. Bezugsgrößen können bspw. die Anzahl der Bestellungen, die Anzahl der Lagervorgänge,

---

<sup>140</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 103f

<sup>141</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1284

<sup>142</sup> Vgl. Johnson/Kaplan, 1987, S. 235-236 und vgl. Cooper/Kaplan, 1988a, S. 23

<sup>143</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1284

<sup>144</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1284

<sup>145</sup> Vgl. Wäscher, 1991a, S. 214

<sup>146</sup> Vgl. Hórváth/Renner, 1990, S. 104

<sup>147</sup> Vgl. Hórváth/Mayer, 1989, S. 215

<sup>148</sup> Vgl. Hórváth/Renner, 1990, S. 101 und vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 25.

In der Literatur werden die Begriffe „Aktivitäten“ und „Prozesse“ auch anders verwendet. Vgl. hierzu Mayer, 1991a, S. 76 und Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1287



oder auch die Anzahl der Fertigungslose sein. Voraussetzung für eine solche Wahl der Bezugsgrößen ist, daß jeder Prozeß in einem Bereich mit dem jeweils gleichen personellen, materiellen und zeitlichem Aufwand, und somit auch mit gleichen Kosten verbunden ist. Mit Hilfe der Prozeßkostenrechnung werden die Kosten für jeden Prozeß ermittelt (z.B. Höhe der Kosten pro Bestellung). Die so ermittelten Teilprozeßkosten werden anschließend auf die Anzahl der Einheiten, die mit dem entsprechenden Teilprozeß verbunden sind, verrechnet<sup>149</sup>. Zur Verdeutlichung ein **Beispiel**:

Im Bereich des Einkaufs sind die durchgeführten Bestellungen die maßgeblichen Prozesse. Die Anzahl der Bestellungen stellt die Bezugsgröße dar. Betragen nun die Kosten für alle Bestellungen 10.000 DM, und es werden 1.000 Bestellungen durchgeführt, so ergeben sich durch Division 10 DM pro Bestellung. Diese 10 DM werden nun auf die Anzahl der Einheiten pro Bestellung verteilt. Folglich wird eine Einheit mit 1 DM belastet, wenn insgesamt 10 Einheiten in der Bestellung enthalten waren.

Durch diese Verrechnungstechnik werden kleinere Bestellmengen mit höheren Materialgemeinkosten belastet als große Bestellmengen<sup>150</sup>.

### Variantenvielfalt

Der Kostenbestimmungsfaktor Variantenvielfalt beinhaltet das Problemfeld der Quersubventionierung von Spezialprodukten durch Standardprodukte<sup>151</sup>. Da der Planungs-, Beschaffungs-, Steuerungs- und Kontrollaufwand für Spezialprodukte mit geringen Stückzahlen mindestens genauso hoch ist wie für Standardprodukte mit hohen Stückzahlen werden in der Prozeßkostenrechnung die variantenbedingten Gemeinkosten als Prozeßkosten der von der jeweiligen Variante in Anspruch genommenen indirekten Leistungen interpretiert und auf die Stückzahl der Variante verteilt<sup>152</sup>.

Diese Art der Kostenverrechnung wird nicht nur auf der Produktebene, sondern auch schon bei den Bauteilen durchgeführt, so daß auch diese mit

<sup>149</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1285

<sup>150</sup> Vgl. Schulte, 1989, S. 62

<sup>151</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1285

<sup>152</sup> Vgl. Hórváth/Renner, 1990, S. 104

denjenigen Gemeinkosten belegt werden, die durch ihre Variantenabhängigkeit entstanden sind<sup>153</sup>.

### **Komplexität der Produkte und der Produktionsprozesse**

Der dritte Kostenbestimmungsfaktor wird durch die Produktkomplexität determiniert. Nach Meinung der Vertreter der Prozeßkostenrechnung hängen die Kosten eines Produktes im wesentlichen davon ab, aus wievielen Teilen es besteht und wieviele Arbeitsgänge notwendig sind, um das Produkt zu fertigen<sup>154</sup>. Demnach sind die Teilezahl und die Anzahl der Bearbeitungsschritte bessere Maßgrößen zur verursachungsgerechten Verrechnung der Gemeinkosten als die Fertigungsgemeinkosten und Fertigungslöhne<sup>155</sup>.

Allerdings darf bei dieser Systematisierung das Problem der Interdependenz der oben genannten Kostenbestimmungsfaktoren nicht außer Acht gelassen werden. So ist die Fertigungslosgröße unter anderem abhängig von der Anzahl der erstellten Produktvarianten, und die Bauteilevielfalt übt Einfluß auf die Anzahl der Bestellungen im Einkauf und auf die Produktkomplexität aus. Eine Systematisierung ohne Interdependenzen findet sich jedoch in der Literatur nicht<sup>156</sup>, dies weist auf mögliche Schwierigkeiten bei der Realisierung der Prozeßkostenrechnung hin.

Somit besteht der kennzeichnende Unterschied zwischen der Prozeßkostenrechnung und den traditionellen Kostenrechnungssystemen darin, die nicht von der Produktionsmenge abhängigen Kosten der indirekten Bereiche durch betriebliche Aktivitäten und Prozesse abzubilden. Die Kosten dieser Prozesse werden entsprechend der Inanspruchnahme durch die Produkte auf diese verrechnet. Dabei steht die Definition des Beziehungszusammenhangs zwischen Produkt und den dafür notwendigen Prozessen im Vordergrund<sup>157</sup>.

Sind die Kosten der jeweiligen produktionsmengenunabhängigen Prozesse aus den indirekten Bereichen bekannt, so können sie auf diejenigen Produkte, die diese Prozesse in Anspruch genommen haben, verursachungsgerecht weiter-

---

<sup>153</sup> Vgl. Johnson/Kaplan, 1987, S. 238

<sup>154</sup> Vgl. Wäscher, 1987, S. 308

<sup>155</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1285

<sup>156</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1285f.



verrechnet werden. Werden diese Kosten gar nicht oder durch falsche Schlüsselungen auf die Produkte weiterverrechnet, so kann die Kostenrechnung ihre entscheidungsorientierten Aufgaben des Gemeinkostencontrollings und der Produktkostenkalkulation nicht erfüllen<sup>158</sup>.

### 4.2.3 Weitere Charakteristika

Ein weiteres Charakteristikum der Prozeßkostenrechnung besteht darin, daß die Prozesse über Kostenstellengrenzen hinweg gebildet werden und somit „quer“ zur üblichen funktionalen Kostenstelleneinteilung verlaufen. Dabei sind Parallelen zum Wertkettenansatz von *PORTER*<sup>159</sup> unübersehbar<sup>160</sup>.

Die Prozeßkostenrechnung ist ihrem Wesen nach eine Vollkostenrechnung, da sie die Gemeinkosten auf die Kostenträger verrechnet<sup>161</sup>. Grund dafür ist, daß sich durch die Orientierung an Prozessen eine verbesserte Verursachungsgerechtigkeit bei der Gemeinkostenverrechnung erhofft wird<sup>162</sup>. Die Konzeption der Vollkostenrechnung wird vor allem damit begründet, daß langfristig alle Kosten variabel sind und deshalb Entscheidungsrelevanz besitzen. Aufgrund der langfristigen Entscheidungsrelevanz aller Kosten wird die Prozeßkostenrechnung auch als Instrument für strategische Entscheidungen angesehen. Da die Vollkostenkonzeption jedoch nicht zur kurzfristigen Steuerung geeignet ist, wird im Rahmen der kurzfristig orientierten Entscheidungen jedoch der Grenzplankostenrechnung der Vorzug gegeben<sup>163</sup>.

Als zentrale Neuerung der Prozeßkostenrechnung wird die Verdichtung der kostenstelleninternen Teilprozesse zu wenigen kostenstellenübergreifenden Hauptprozessen, die über ihre Cost Driver<sup>164</sup> (=Maßgrößen) das Gemeinkostenvolumen

---

<sup>157</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 218

<sup>158</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 103

<sup>159</sup> Vgl. Porter (1986), S. 59-92

<sup>160</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 21

<sup>161</sup> Vgl. Holzwarth, 1990, S. 368, vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 216 und vgl. Lorson, 1992, S. 10

<sup>162</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 21

<sup>163</sup> Vgl. Mayer, 1990a, S. 307, vgl. Mayer, 1990b, S. 75, vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1292

<sup>164</sup> Vgl. hierzu detailliert Kap. 5.5

bestimmen, angesehen<sup>165</sup>. Eben diese Verdichtung zu Hauptprozessen wird von Vertretern der Prozeßkostenrechnung als der wesentliche Unterschied zur flexiblen Plankostenrechnung herausgestellt<sup>166</sup>.

Allerdings werden die Steuerungsmöglichkeiten der Gemeinkosten mit Hilfe weniger Hauptprozesse stark diskutiert, da zum einen bezweifelt wird, daß die mannigfaltigen Teilprozesse sich überhaupt zu einigen wenigen Hauptprozessen unter der Berücksichtigung der Verursachungsgerechtigkeit finden lassen, und zum anderen ob sich mit diesen Hauptprozessen tatsächlich das Gemeinkostenvolumen steuern läßt<sup>167</sup>.

Ein zusätzliches Merkmal der Prozeßkostenrechnung liegt in ihrer Konzeption als Plankostenrechnung<sup>168</sup>. Dabei macht sie sich die in der Plankostenrechnung entwickelten Methoden zunutze, und ermittelt die zu erwartenden Sollkosten durch Verbrauchsanalysen, Messungen und Berechnungen<sup>169</sup>. Ein wichtiger Faktor ist hierbei die Festlegung der Planbeschäftigung, denn sie gibt Auskunft darüber, welche und wieviele Prozesse notwendig sind, um den Produktionsplan bei gegebenen Produktionsprogramm abzuwickeln. Die Prozesse werden zwischen leistungsmengeninduzierten (proportionalen) und leistungsmengenneutralen (fixe) Prozessen unterschieden. Die Anzahl der leistungsmengeninduzierten Prozesse verhält sich proportional zu ihrer Bezugsgröße. Die Anzahl der leistungsmengenneutralen Prozesse dagegen verhält sich fix zu ihrer Bezugsgröße, wobei die Bezugsgröße die Anzahl der leistungsmengeninduzierten Prozesse ist<sup>170</sup>.

Obwohl die Prozeßkostenrechnung zur verursachungsgerechten Verrechnung der Kosten der indirekten Bereiche in Hinblick auf die Produktkalkulation konzipiert wurde, liegt ihr Schwerpunkt in den fertigungsnahen Bereichen, da hier der geforderte Produktbezug am einfachsten zu realisieren ist<sup>171</sup>. Über den Einsatz der Prozeßkostenrechnung in produktfernen Bereichen, wie z.B. in der allgemeinen Ver-

---

<sup>165</sup> Vgl. Mayer, 1991a, S. 79

<sup>166</sup> Vgl. ebenda

<sup>167</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 158

<sup>168</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 24

<sup>169</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1291

<sup>170</sup> Vgl. Kilger, 1993, S. 104

<sup>171</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1286



waltung lassen sich in der Literatur bisher bis auf wenige Ausnahmen noch keine Beispiele der Implementierung der Prozeßkostenrechnung finden<sup>172</sup>.

Hierin zeigt sich zwischen Theorie und Praxis ein signifikanter Unterschied, und es wird deutlich, daß die Prozeßkostenrechnung noch kein geschlossenes Kostenrechnungssystem darstellt, sondern lediglich als Methodik oder Instrument betrachtet werden kann, welches unterschiedliche Anwendungs- und Gestaltungsmöglichkeiten bietet<sup>173</sup>.

Sieht man vom Produktbezug ab, so ermöglicht die Prozeßkostenrechnung als Instrument des Gemeinkostenmanagements jedoch die Bewertung von Verwaltungsleistungen in allen Bereichen, in denen repetitive Tätigkeiten durchgeführt werden, eine Planung und Kontrolle der entsprechenden Kostenstellenkosten. Außerdem können mit Hilfe von Prozeßkosten unternehmensinterne Verrechnungspreise für die Inanspruchnahme solcher Prozesse gebildet werden<sup>174</sup>.

Insgesamt läßt sich die Prozeßkostenrechnung als Methode zur verursachungsgerechten Miteinbeziehung der Gemeinkosten in die Selbstkosten charakterisieren. Sie soll als Vollkostenrechnung die kurzfristig orientierte Teilkostenrechnung ergänzen und Kosteninformationen für strategische Entscheidungen bereitstellen<sup>175</sup>.

---

<sup>172</sup> Vgl. Holst, 1991, S. 271-290, vgl. Zimmermann, 1992, S. 196-202

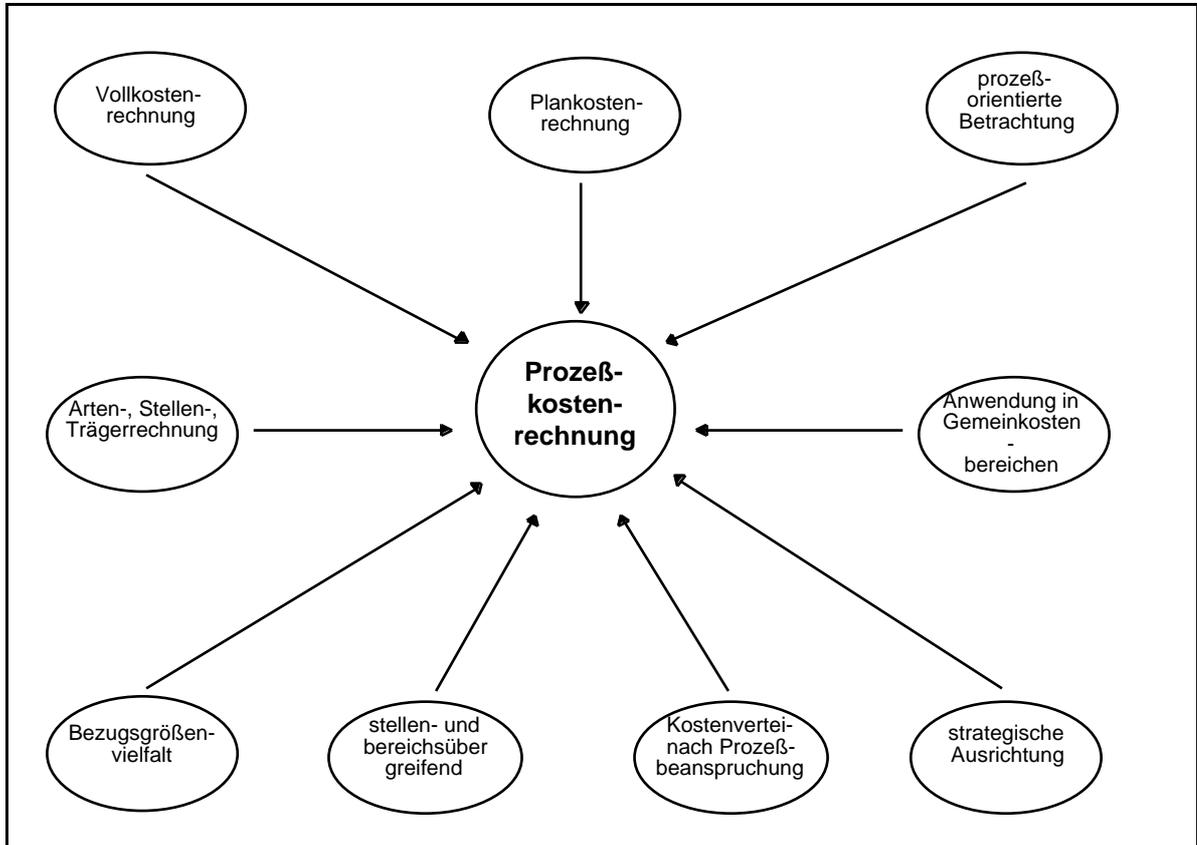
<sup>173</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 24

<sup>174</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1286 und vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 24

<sup>175</sup> Vgl. Mayer, 1990c, S. 275

Abschließend sollen zur Veranschaulichung in Abbildung 1 die typischen Charakteristika der Prozeßkostenrechnung dargestellt werden.

Abbildung 1: Typische Charakteristika der Prozeßkostenrechnung



Quelle: Reckenfelderbäumer, 1994, S. 25, leicht verändert

### 4.3 Ziele der Prozeßkostenrechnung

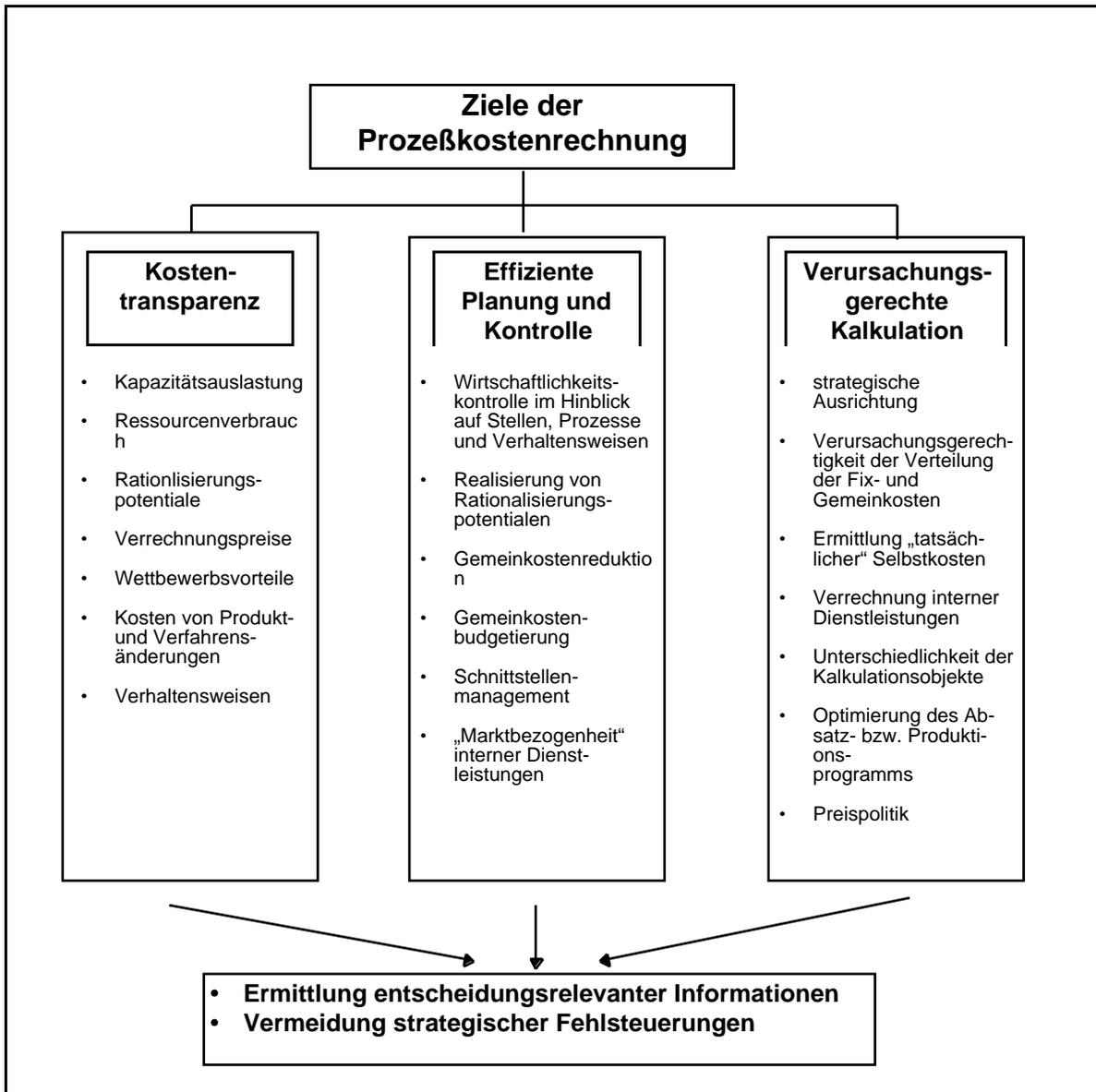
In der Literatur finden sich, mitunter zwar anders systematisiert<sup>176</sup>, hauptsächlich drei konkrete Zielsetzungen, die von der Prozeßkostenrechnung verfolgt werden<sup>177</sup>. Diese in der nachfolgenden Abbildung dargestellten Ziele sollen im Folgenden Gegenstand einer detaillierten Betrachtung sein.

<sup>176</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 101, vgl. Mayer, 1990a, S. 308

<sup>177</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1286 und vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 26



Abbildung 2: Ziele der Prozeßkostenrechnung



Quelle: Reckenfelderbäumer, 1994, S. 26, leicht verändert

#### 4.3.1 Kostentransparenz in den indirekten Bereichen

Die Erhöhung der Kostentransparenz in den indirekten Bereichen soll mit diesem ersten Ziel der Prozeßkostenrechnung verfolgt werden, wobei die Realisierung dieses Zieles die Voraussetzung für das nächste Hauptziel, genauer die Kostenplanung und Kostenkontrolle der Gemeinkostenbereiche, darstellt. Kostentranspa-

renz wird durch die Dekomposition der Aufgaben in Prozesse geschaffen<sup>178</sup>. Dabei tritt die tatsächliche Kapazitätsauslastung in den indirekten Bereichen zu Tage und eventuelle Unwirtschaftlichkeiten können somit beseitigt werden. Außerdem wird deutlich, durch welche Tätigkeiten und Prozesse die betrieblichen Ressourcen beansprucht bzw. verbraucht und mögliche Rationalisierungspotentiale werden aufgedeckt<sup>179</sup>.

Durch die Schaffung von Kostentransparenz in den indirekten Bereichen, können aufgrund der verursachungsgerechteren Bewertung Verrechnungspreise für interne Leistungen gebildet werden, welche ermöglichen, daß Gemeinkostenstellen als „Als-ob-profit-center“ geführt werden<sup>180</sup>. Deren Leistungen könnten dann über Bemühungstarife abgerechnet werden, und ein innerbetrieblicher Marktmechanismus könnte in Gang gesetzt werden<sup>181</sup>.

Damit die Wettbewerbsfähigkeit erhalten bzw. gesteigert werden kann, bedarf es einer Fülle von betrieblichen Informationen in Bezug auf die Kosten derjenigen Aktivitäten, die nicht zu einer Erhöhung des Kundennutzens beitragen<sup>182</sup>. Hier kann die Prozeßkostenrechnung mit den bereitgestellten Informationen wertvolle Hinweise auf die Strategieentwicklung geben<sup>183</sup>.

Ein weiteres Unterziel, welches mit der Schaffung von Kostentransparenz verfolgt wird, ist es, Kosteninformationen über Produkt- und Verfahrensänderungen zu erhalten, wobei die Prozeßkostenrechnung die Vorteile der Verwendung von Normteilen verdeutlicht<sup>184</sup>.

Schließlich soll die Kostentransparenz in den Gemeinkostenbereichen das Verhalten und die Motivation der dort tätigen Mitarbeiter beeinflussen<sup>185</sup>. So sollen die im Entwicklungsbereich tätigen Mitarbeiter in die Lage versetzt werden, zum einen schon bei der Entwicklung neuer Produkte die kostengünstigsten Alternativen zu wählen<sup>186</sup>, und zum anderen ein verantwortungsvolles Handeln sowohl bei der In-

---

<sup>178</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 216

<sup>179</sup> Vgl. Cervellini, 1991, S. 227, vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 216

<sup>180</sup> Vgl. Biel, 1990, S. 258

<sup>181</sup> Vgl. Biel, 1990, S. 258

<sup>182</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 35

<sup>183</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 27f.

<sup>184</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1288

<sup>185</sup> Vgl. Witt/Witt, 1990, S. 36

<sup>186</sup> Vgl. Lohmann, 1991a, S. 260



anspruchnahme von Leistungen der indirekten Bereiche als auch bei der Durchführung der Leistungen zu schaffen<sup>187</sup>.

### 4.3.2 Effiziente Planung und Kontrolle

Die effiziente Planung und Kontrolle der Gemeinkosten stellt ein weiteres übergeordnetes Ziel der Prozeßkostenrechnung dar<sup>188</sup>.

Durch die Aufgliederung des Gemeinkostenbereiches in Prozesse und die verursachungsgerechte Ermittlung der dazugehörigen Kosten stellt die Prozeßkostenrechnung ein Instrument dar, mit dem sowohl die Kosten der einzelnen Kostenstellen, als auch die Kosten der kostenstellenübergreifenden Prozesse geplant und kontrolliert werden können<sup>189</sup>.

Die durch die Prozeßkostenrechnung gewonnenen Kosteninformationen können z.B. durch Zeit- oder Werksvergleiche, die den Erfolg oder Mißerfolg der ergriffenen Maßnahmen dokumentieren, zur Realisierung von Rationalisierungspotentialen genutzt werden<sup>190</sup>.

Desweiteren soll die Prozeßkostenrechnung zur Reduktion der Gemeinkosten beitragen, indem sie die Aktivitäten aufzeigt, die nicht zu einer Erhöhung des Kundennutzens beitragen. Der Anteil der betrieblichen Ressourcen, der in diesen Aktivitäten (z.B. Reklamationen bearbeiten, Reparaturen) gebunden ist, liefert Ansatzpunkte für die Erhöhung der betrieblichen Effizienz, die durch eine Verbesserung der bestehenden Abläufe geschaffen werden kann<sup>191</sup>.

Im Rahmen der Planung und Kontrolle läßt sich die Prozeßkostenrechnung als Planungsinstrument bei der Gemeinkostenbudgetierung einsetzen. Aufgrund der Planung der Hauptprozesse können die dafür erforderlichen Teilprozesse und damit die notwendige Kapazität sowie deren Kosten in den Kostenstellen budgetiert werden<sup>192</sup>.

Die kostenstellenübergreifende, sich durch die gesamte Wertschöpfungskette ziehende Betrachtungsweise der Prozeßkostenrechnung trägt zu einer Überwindung

---

<sup>187</sup> Vgl. Biel, 1991, S. 87

<sup>188</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1287

<sup>189</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1288

<sup>190</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 29 und vgl. Mayer, 1990a, S. 308

<sup>191</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 35

<sup>192</sup> Vgl. Mayer, 1990a, S. 308

der innerbetrieblichen Schnittstellen bei und kann durch die Zusammenarbeit verschiedener Unternehmensbereiche (wie z.B. Entwicklungsbereich und Absatzbereich) die Effizienz der betrieblichen Prozesse steigern<sup>193</sup>.

Mit Hilfe der von der Prozeßkostenrechnung ermittelten Kosten für die betrieblichen Prozesse können verursachungsgerechtere Verrechnungspreise für die in Anspruch genommenen Leistungen der indirekten Bereiche gebildet werden. So kann sich einerseits - wie bereits gezeigt - ein innerbetrieblicher Marktmechanismus<sup>194</sup> für diese Leistungen bilden und andererseits wird die Motivation der Beschäftigten dieser Bereiche erhöht, da nicht mehr die Kosten, die von Ihnen verursacht werden, sondern die erbrachten Leistungen im Vordergrund stehen.

### 4.3.3 Kalkulation

Als letztes Hauptziel der Prozeßkostenrechnung ist die verursachungsgerechten Kalkulation zu nennen<sup>195</sup>.

Die Ermittlung der tatsächlichen Selbstkosten stellt eine der wichtigsten Aufgaben der Kostenrechnung dar, da sie die Grundlage für eine Vielzahl von produktbezogenen Entscheidungen bildet<sup>196</sup>. Die verursachungsgerechte Verrechnung der Gemeinkosten auf die Produkte erfüllt somit eine wesentliche Funktion der Produktkalkulation<sup>197</sup>.

Der von der Prozeßkostenrechnung betriebenen Verrechnung interner Dienstleistungen kommt also eine wichtige Aufgabe im Hinblick auf die strategische - also langfristige - Kalkulation zu<sup>198</sup>. Hierbei soll die Prozeßkostenrechnung nicht nur Kosteninformationen hinsichtlich der Produkte liefern, sondern auch für eine

---

<sup>193</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 35

<sup>194</sup> Vgl. Biel, 1991, S. 87

<sup>195</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 104, vgl. Rau/Rüd, 1992, S. 16, vgl. Schellhaas/Beinhauer, 1992, S. 301f.,

<sup>196</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1286

<sup>197</sup> Vgl. ebenda

<sup>198</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 104



Vielzahl anderer Kalkulationsobjekte<sup>199</sup>, wie u.a. Aufträge, Vertriebswege, Kunden und das Entscheidungsproblem Eigenfertigung oder Fremdbezug<sup>200</sup>.

Durch die Betrachtung verschiedener Kalkulationsobjekte soll das Produktions- bzw. Absatzprogramm optimiert werden<sup>201</sup>.

Schließlich besitzen die verursachungsgerecht ermittelten Selbstkosten bei entsprechendem Betrachtungshorizont Relevanz für die Entwicklung neuer Produkte und liefern Entscheidungsgrundlagen bezüglich der Preispolitik bei Produkten, für die kein gegebener Marktpreis existiert<sup>202</sup>.

Im Rahmen der Produktkalkulation liefert die Prozeßkostenrechnung eine Fülle zusätzlicher Informationen. Diese „strategischen Informationsvorteile“ zeigen spezifische Auswirkungen, die sich wie folgt kategorisieren lassen<sup>203</sup>.

- Allokationseffekt
- Komplexitätseffekt
- Degressionseffekt.

### **(1) Allokationseffekt**

Die Zuordnung der Gemeinkosten auf die Produkte erfolgt im Rahmen der Prozeßkostenrechnung durch die Inanspruchnahme der betrieblichen Ressourcen, unabhängig von wertmäßigen Zuschlagsbasen. So werden z.B. die Materialgemeinkosten nicht von den Materialeinzelkosten eines Produktes bestimmt, sondern durch die Prozesse, die für die Beschaffung und Lagerung des Fertigungsmaterials notwendig sind. Der Allokationseffekt äußert sich darin, daß hohe bzw. niedrige Zuschlagsbasen bei Anwendung der Prozeßkostenrechnung nicht zu proportionalen Verrechnungen der Gemeinkosten führen<sup>204</sup>. Die Differenz zwischen den verrechneten Gemeinkosten aufgrund von Zuschlagsbasen und der

---

<sup>199</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S.104

<sup>200</sup> Vgl. Mayer, 1991a, S. 75

<sup>201</sup> Vgl. Glaser, 1992, S. 276

<sup>202</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1286f.

<sup>203</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 31

<sup>204</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 31

Verrechnung durch Prozeßkosten wird als Allokationseffekt bezeichnet<sup>205</sup> und wird in nachfolgender Darstellung verdeutlicht.

Abbildung 3: Allokationseffekt in der Gemeinkostenverrechnung

	Material- einzelkosten	Materialgemeinkosten		Allokationseffekt (Gemeinkosten- differenz)
		Zuschlag 25%	Prozeßkosten- satz	
Steckkarte A	38,-	9,50	12,-	+ 2,50
Steckkarte B	64,-	16,00	12,-	- 4,00
Steckkarte C	115,-	28,75	12,-	-16,00

Quelle: Coenenberg/Fischer, 1991, S. 32

Die Steckkarte A müßte in diesem Beispiel mit zusätzlichen Gemeinkosten von 2,50 DM belastet werden, um die tatsächliche Inanspruchnahme der betrieblichen Ressourcen im Materialbereich wiederzugeben. Hingegen werden die Steckkarten B und C durch die Prozeßkostenrechnung mit 4,- DM bzw. 16,75 DM weniger Gemeinkosten belastet<sup>206</sup>.

## (2) Komplexitätseffekt

Die Verrechnungsmethodik der Prozeßkostenrechnung ermöglicht in besonderem Maße, die Komplexität und den Variantenreichtum von Produkten als den kostenbestimmenden Faktor verursachungsgerecht aufzuzeigen<sup>207</sup>. Im Rahmen der Prozeßkostenrechnung werden Produkte, die aus einer größeren Anzahl von Bauteilen bestehen, und für deren Produktion daher auch ein höherer Bedarf an gemeinkostentreibenden Prozessen notwendig ist, mit entsprechend höheren Gemeinko-

<sup>205</sup> Vgl. Olshagen, 1991, S. 61f.

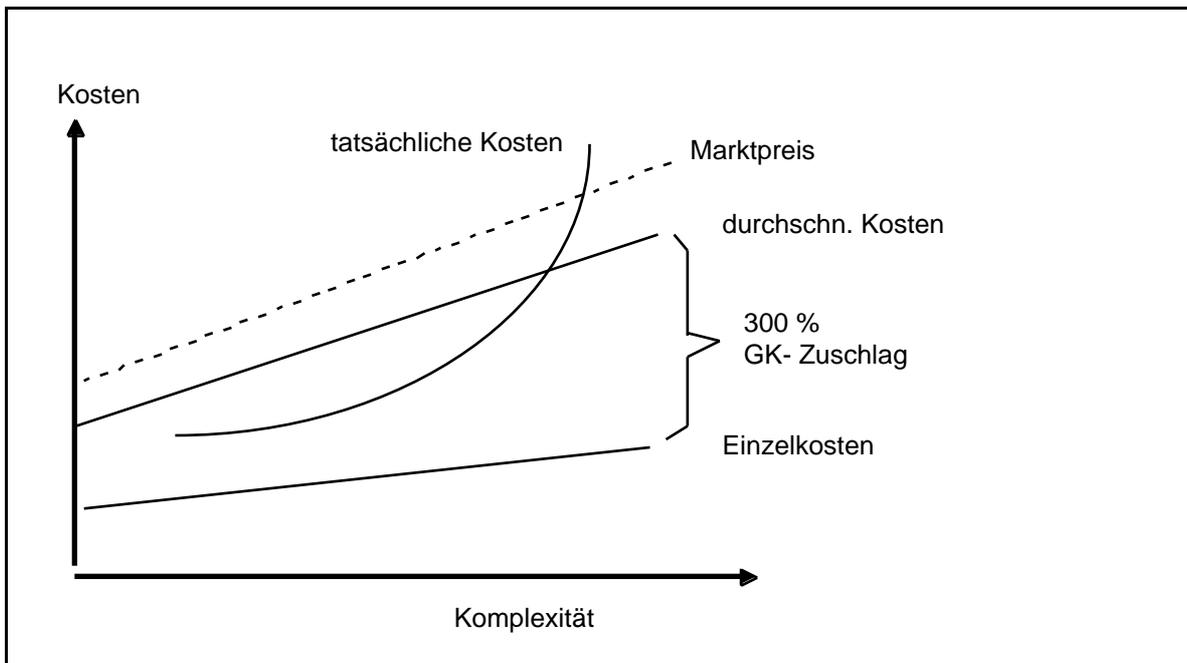
<sup>206</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 32



sten belastet als Produkte mit niedriger Komplexität. Durch diese Verrechnungsmethode entsteht der Komplexitätseffekt, der dazu beiträgt, daß Standardprodukte billiger und Spezialprodukte teurer kalkuliert werden<sup>208</sup>.

Zur Verdeutlichung wird der Komplexitätseffekt graphisch dargestellt.

Abbildung 4: Komplexitätseffekt in der Prozeßkostenrechnung



Quelle: Coenenberg/Fischer, 1991, S. 33

Aufgrund des Komplexitätseffektes sollten Produkte nur noch bis zu einem Komplexitätsgrad angeboten werden, bei dem der Marktpreis die aus der Inanspruchnahme betrieblicher Ressourcen entstehenden tatsächlichen Kosten gerade noch abdeckt<sup>209</sup>.

### (3) Degressionseffekt

Werden die Gemeinkosten nicht mit Hilfe prozentualer Zuschläge auf die Produkte verrechnet, sondern unter Berücksichtigung dessen, daß ein bestimmter Betrag von Prozeßkosten sich auf unterschiedliche Stückzahlen (z.B. je Losgröße oder je

<sup>207</sup> Vgl. Olshagen, 1991, S. 62f., vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 32

<sup>208</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 32, vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 94f.

<sup>209</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 32, vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 95

Auftrag) bezieht, so entstehen Degressionseffekte aus der Differenz zwischen Zuschlagskalkulation und prozeßorientierter Kalkulation.<sup>210</sup> Die Verrechnungsmethodik der Prozeßkostenrechnung macht deutlich, daß sich die Gemeinkosten pro Stück für die Abwicklung (z.B. Materialbestellungen) mit steigenden Stückzahlen reduzieren<sup>211</sup>.

Abbildung 5: Entstehung des Degressionseffekts durch prozeßorientierte Verrechnung der Vertriebsgemeinkosten

Stück	Zuschlagskalkulation (Zuschlagssatz = 20%)			Prozeßkostenrechnung (Prozeßkosten = 800)		
	Herstellkosten	Vertriebsgemeinkosten	Stückkosten	Herstellkosten	Vertriebsgemeinkosten	Stückkosten
1	400	80	480	400	800	1200
5	2000	400	480	2000	800	560
10	4000	800	480	4000	800	480
15	6000	1200	480	6000	800	453
20	8000	1600	480	8000	800	440

Quelle: Coenenberg/Fischer, 1991, S. 34

Die Vertriebsgemeinkosten entstehen durch die Bearbeitung eines Kundenauftrages (Abwicklung, Ausgangskontrolle, Auslagerung, Versand, Buchung), und sind unabhängig von der bestellten Stückzahl<sup>212</sup>. Beim Vergleich zwischen Zuschlagskalkulation und prozeßorientierter Kalkulation wird deutlich, daß der Degressionseffekt neue Werte für die Produktkosten zur Folge hat; d.h. Produkte die in geringen (großen) Mengen nachgefragt werden, müssen höhere (niedrigere) Gemeinkosten tragen<sup>213</sup>.

<sup>210</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 95

<sup>211</sup> Vgl. Franz, 1992, S. 609, zur Kritik an der Reduzierung der Gemeinkosten, vgl. Glaser 1992, S. 286

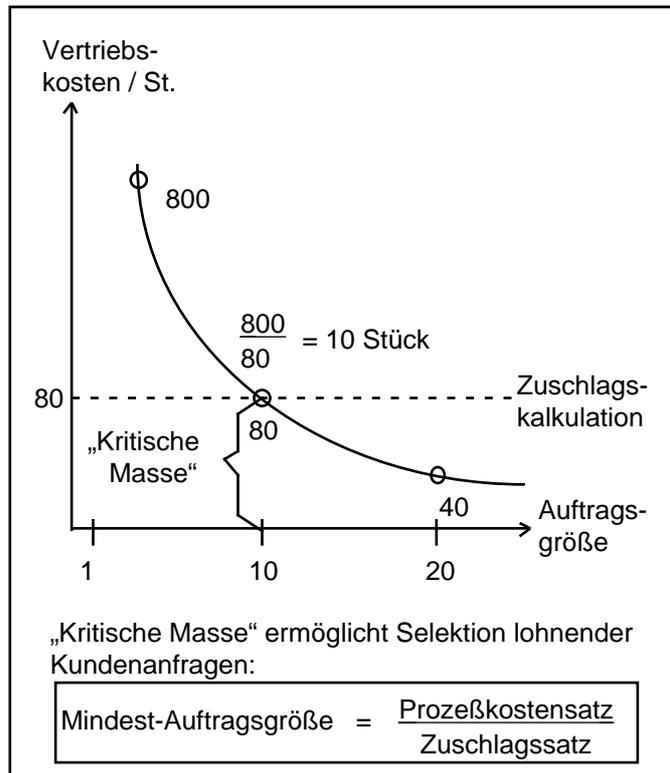
<sup>212</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 96.

<sup>213</sup> Vgl. Franz, 1992, S. 609, vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 33



Aufgrund des Degressionseffekts wird eine Mindestauftragsgröße abgeleitet, die bei der Auftragsacquisition erreicht werden soll<sup>214</sup>. Dazu folgende Darstellung:

Abbildung 6: Degressionseffekt und Mindestauftragsgröße



Quelle: Coenenberg/Fischer, 1991, S. 34

Aus der gewählten Darstellung geht hervor, daß sich die Mindestauftragsgröße oder auch „kritische Masse“ aus dem Schnittpunkt der Kurven ergibt, die die Kosten pro Stück für die beiden unterschiedlichen Kalkulationsverfahren beschreiben. Im gewählten Beispiel liegt die „kritische Masse“ bei 10 Stück, denn hier stimmt die Zuschlagskalkulation mit der prozeßorientierten Kalkulation überein<sup>215</sup>. Die Mindestauftragsgröße, die zu erreichen ist, beträgt demnach 10 Stück.

<sup>214</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 33

<sup>215</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 96f.

Allerdings bleibt zu berücksichtigen, daß die hier gewählten Beispiele und Darstellungen der Wirkungsweise des Allokations-, Komplexitäts- und Degressionseffekts lediglich einen idealtypischen Charakter haben. Dennoch wird deutlich, daß die Kosteninformationen, die durch die Anwendung der Prozeßkostenrechnung bereitgestellt werden, potentielle Nutzensvorteile im Hinblick auf das Ziel einer genaueren und damit verursachungsgerechteren Kalkulation unter strategischen Gesichtspunkten liefern können<sup>216</sup>.

Letztendlich bleibt festzustellen, daß sowohl die drei Aufgabengebiete Kostentransparenz, effiziente Planung und Kontrolle, aber auch die Kalkulation stets auf eine grundlegende Zielsetzung hin ausgerichtet sind, deren Inhalt die Bereitstellung von relevanten Informationen für strategische Entscheidungen zur Vermeidung strategischer Fehlsteuerungen ist<sup>217</sup>. Dies gilt sowohl für unternehmensinterne Entscheidungen, wie auch für marktbezogene Entscheidungen<sup>218</sup>.

#### **4.4 Prämissen für eine mögliche Anwendung der Prozeßkostenrechnung**

Die Anwendung der Prozeßkostenrechnung ist an einige Voraussetzungen gebunden<sup>219</sup>, wovon die wichtigsten an dieser Stelle erläutert werden sollen.

Die Prozeßkostenrechnung ist nur in Bereichen, in denen repetitive Tätigkeiten mit geringen Entscheidungsspielräumen durchgeführt werden, praktikabel<sup>220</sup>.

Die Begründung dafür liegt in der Homogenität der Tätigkeiten und in ihrer Quantifizierbarkeit. Tätigkeiten, die diese Merkmale nicht aufweisen, eignen sich entweder nicht, oder nur theoretisch<sup>221</sup> für die Prozeßkostenrechnung, da der Differen-

---

<sup>216</sup> zur ausführlichen Kritik an den bereitgestellten Kosteninformationen vgl. Kloock, 1992, S. 238f.

<sup>217</sup> Vgl. Mayer, 1992, S. 114, vgl. auch Reckenfelderbäumer, 1994, S. 32

<sup>218</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 32

<sup>219</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1288f

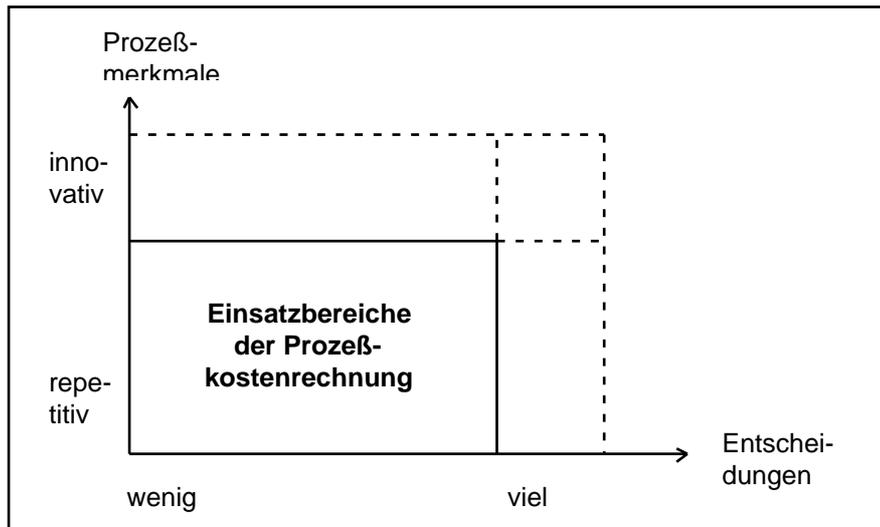
<sup>220</sup> Vgl. Biel, 1990, S. 257

<sup>221</sup> Vgl. Fröhling, 1989, S. 68



zierungsgrad dieser Tätigkeiten zu groß für eine sinnvolle Operationalisierung im Sinne von Prozessen und Bezugsgrößen ist<sup>222</sup>.

Abbildung 7: Einsatzbereiche der Prozeßkostenrechnung



Quelle: Reckenfelderbäumer, 1994, S. 48<sup>223</sup>

Eine weitere Prämisse der Prozeßkostenrechnung besteht in der Forderung, daß ein proportionaler Zusammenhang zwischen den gemeinkostentreibenden Faktoren und den verursachten Kosten bestehen muß, damit genaue Kostendaten ermittelt werden können<sup>224</sup>.

Eine verursachungsgerechte Verrechnung der Gemeinkosten mittels Prozeßkosten ist nur möglich, wenn sich detaillierte Daten über Prozesse und Kosten ermitteln lassen können<sup>225</sup>.

Schließlich setzt eine verursachungsgerechte Kalkulation einen kausalen Zusammenhang zwischen den verrechneten Kosten und jeweiligen Produkten vor-

<sup>222</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1288

<sup>223</sup> Vgl. Coenberg/Fischer, 1991, S. 25

<sup>224</sup> Vgl. Coenberg/Fischer, 1991, S. 26, vgl. auch Reckenfelderbäumer, 1994, S. 67, kontrovers dazu in der Literatur: Die Prozeßkostenrechnung fordert nicht, sondern unterstellt diese Proportionalität : vgl. Glaser, 1992, S. 279, vgl. auch: Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1288, Kritik vgl. auch Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 155

<sup>225</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1289



aus<sup>226</sup>. Den in den indirekten Bereichen verwendeten Bezugsgrößen wird dadurch eine sogenannte „doppelte Funktionalität“ zugewiesen, die darin besteht, daß eine lineare Beziehung zwischen den Prozessen und ihren Kosten, den Bezugsgrößen und den Produkteinheiten vorhanden ist. Die Bezugsgrößen sind dann gleichzeitig ein geeigneter Kostenverursachungsmaßstab und eine adäquate Kalkulationsgröße<sup>227</sup>.

Eben diese „doppelte Funktionalität“ wird jedoch von den Gegnern der Prozeßkostenrechnung stark kritisiert<sup>228</sup>, da das Vorliegen von direkten Bezugsgrößen mit „doppelter Funktionalität“ nur im Fertigungsbereich<sup>229</sup> und in gewissem Umfang in den fertigungsnahen Bereichen gegeben sei<sup>230</sup>.

---

<sup>226</sup> Vgl. ebenda

<sup>227</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 124ff.

<sup>228</sup> Vgl. Glaser, 1992, S. 287, vgl. auch Kilger, 1993, S. 107

<sup>229</sup> Vgl. Franz, 1990b, S. 130

<sup>230</sup> Vgl. Franz, 1991, S. 184



## **5. Einführung der Prozeßkostenrechnung, dargestellt am Beispiel des Filmarchivs des WDR**

In diesem Kapitel soll die Vorgehensweise bei der Einführung und Implementierung der Prozeßkostenrechnung erläutert werden. Bei der praktischen Anwendung der Prozeßkostenrechnung muß die Ermittlung der bereits mehrfach erwähnten Prozeßkosten bzw. Prozeßkostensätze als wesentlichstes Element im Mittelpunkt der Betrachtungen stehen.

Da die Prozeßkostenrechnung kein starres Schema zur Verrechnung der Gemeinkosten darstellt und sich durch eine flexible Behandlung der Kostenarten auszeichnet, müssen die spezifischen Voraussetzungen und Besonderheiten desjenigen Unternehmens, bei dem die Prozeßkostenrechnung zum Einsatz kommen soll, genau analysiert werden.

Wie bereits in Kapitel 3 gezeigt werden konnte, besteht der Mangel der implementierten Kostenrechnung des WDR in der fehlenden Selbstkostenermittlung, sowie in der dazu notwendigen Kostentransparenz in den Gemeinkostenbereichen. Aufgrund der Ausführungen in Kapitel 4 stellt der Ansatz der Prozeßkostenrechnung theoretisch ein Instrument dar, mit dem diese Mängel behoben werden könnten. Zur Prüfung der Praktikabilität der Anwendung der Prozeßkostenrechnung wurde das Film- und das Schallarchiv des WDR im Rahmen dieser Diplomarbeit untersucht. Deshalb wird die Vorgehensweise der Prozeßkostenrechnung anhand des durchgeführten Modellprojektes im WDR dargestellt, wobei im Folgenden nur die Ergebnisse des Filmarchivs vorgestellt werden, da die Ergebnisse des Schallarchives weitgehend die Gleichen sind.

### **5.1 Vorgehensweise bei der Implementierung der Prozeßkostenrechnung**

Bevor die Prozeßkostenrechnung in einem Unternehmen implementiert werden soll, ist es aus Wirtschaftlichkeits- und Praktikabilitätsgründen sinnvoll, die Pro-

zeßkostenrechnung zunächst als Pilotprojekt in einem Teilbereich des Unternehmens einzuführen wird. Dieser Teilbereich sollte sich außer durch die bereits genannte Repetitivität der Tätigkeiten auch durch ein hohes Kostenvolumen auszeichnen. Weiterhin wird gefordert, daß sich der gewählte Bereich zum einen eng am Produktionsprozeß orientiert, um möglichst einfach einen Produktbezug der betrachteten Tätigkeiten herzustellen, was wiederum die Kalkulation erleichtert, und zum anderen sollten hohe Rationalisierungspotentiale vermutet werden<sup>231</sup>.

Im vorliegenden Fall wurde das Filmarchiv<sup>232</sup> des WDR im Hinblick auf den Einsatz der Prozeßkostenrechnung untersucht. Das Filmarchiv zeichnet sich durch ein hohes Maß bezüglich der Repetitivität der Tätigkeiten aus; es orientiert sich am Produktionsprozeß, da es die Produktionen mit vorhandenem Archivmaterial zur Gestaltung der Sendungen versorgt und bereits gesendete Produktionen für die weitere Nutzung dokumentiert.

Für die Implementierung der Prozeßkostenrechnung hat sich die Bildung von Projektteams bewährt, die aus Vertretern der obersten Führungsebene und des Controllings, sowie aus Vertretern der durch die Prozeßkostenrechnung betroffenen Bereiche bestehen sollten<sup>233</sup>.

Im vorliegenden Projekt wurden Vertreter des Controllings, sowie der kostenstellenverantwortliche Leiter des Filmarchivs in die Untersuchung miteinbezogen.

Die weitere Methodik zur Implementierung der Prozeßkostenrechnung orientiert sich an der von *HORVÁTH/RENNER*<sup>234</sup> vorgeschlagenen Vorgehensweise, wobei allerdings zu beachten ist, daß in hierbei betriebliche Vorgänge wie Materialbeschaffung oder Vertrieb von Produkten im Mittelpunkt stehen, die sich durch mehrere Kostenstellen ziehen. In der vorliegenden Untersuchung wurde nur

---

<sup>231</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 50

<sup>232</sup> Im Zuge der Untersuchung wurde auch das Schallarchiv auf die Anwendbarkeit der Prozeßkostenrechnung überprüft. Da die Ergebnisse weitgehend dem Filmarchiv gleichen, wird in dieser Arbeit nur das Filmarchiv dargestellt.

<sup>233</sup> Vgl. Cooper, 1990, S. 34, vgl. auch Horváth/Renner, 1990, S. 102

<sup>234</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 102ff



eine Kostenstelle<sup>235</sup> konkret untersucht, woraus folgt, daß mögliche kostenstellenübergreifende Hauptprozesse hypothetisch gebildet werden müssen.

## 5.2 Tätigkeitsanalyse und Ableitung von Teilprozessen im Filmarchiv

Die Tätigkeitsanalyse bildet die zeitaufwendigste, gleichzeitig aber auch mit den wichtigsten Schritt im Rahmen der Implementierung der Prozeßkostenrechnung<sup>236</sup>. Dabei geht es darum, die in den einzelnen Bereichen ablaufenden Tätigkeiten und Teilprozesse zu identifizieren und zu ermitteln, welchen Anteil an der Gesamtkapazität der Kostenstelle sie jeweils beanspruchen<sup>237</sup>. Ein Teilprozeß ist dabei die Zusammenfassung sachlich zusammengehöriger Tätigkeiten innerhalb einer Kostenstelle, wobei in der Regel mehrere Teilprozesse innerhalb einer Kostenstelle existieren. Je nach Art der Kostenstelle werden physische (z.B. Material lagern) und wertmäßige Teilprozesse (z.B. Kapital verzinsen) unterschieden<sup>238</sup>.

Bei der Durchführung der Tätigkeitsanalyse können verschiedene Hilfsmittel und Erhebungsformen benutzt werden<sup>239</sup>.

- Interviews mit dem Kostenstellenleiter und anderen Mitarbeitern der Kostenstelle,
- Aufzeichnungen der Mitarbeiter hinsichtlich der Zeitverwendung,
- stichprobenartige Zeitaufnahmen mit Hilfe des Multimomentverfahrens und
- Rückgriff auf Ergebnisse bereits vorliegender Untersuchungen (z.B. Gemeinkostenwertanalyse, Zero Base Budgeting).

Für die Tätigkeitsanalyse im Filmarchiv wurden Interviews mit dem Kostenstellenleiter, sowie anderen Mitarbeitern des Filmarchivs durchgeführt. Desweiteren

---

<sup>235</sup> eine weitergehende kostenstellenübergreifende Untersuchung wäre nur sinnvoll gewesen, wenn alle in Betracht kommenden Kostenstellen untersucht worden wären, dies hätte den Rahmen dieser Diplomarbeit bei weitem überschritten.

<sup>236</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 102, vgl. auch Brimson, 1991, S. 78-97

<sup>237</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 52

<sup>238</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 216

<sup>239</sup> Vgl. Mayer, 1991a, S. 86f., vgl. auch Reichling/Köberle, 1992, S. 492

wurde auf eine vorliegende Begutachtung<sup>240</sup> des Filmarchivs seitens einer Unternehmensberatung und auf vorhandene Statistiken<sup>241</sup>, in denen die Zeitverwendung dokumentiert wird, zurückgegriffen. Die aus dieser Begutachtung hervorgegangenen Tätigkeiten wurden hinsichtlich ihrer Aktualität überprüft und für die Zwecke der Prozeßkostenrechnung strukturiert. Alle sachlich zusammenhängenden Tätigkeiten wurden im nächsten Schritt zu Teilprozessen zusammengefaßt, die hinsichtlich ihrer Funktionen innerhalb des Produktionsprozesses gebildet wurden. So stellt die Dokumentation gesendeter Beiträge einen Prozeß dar, der durch den gesendeten Beitrag entsteht, hingegen sind Ausleihen von vorhandenem Archivmaterial als Prozeß zur Herstellung eines neuen Sendebetrags zu verstehen. Die folgende Darstellung verdeutlicht die Zusammenfassung von Tätigkeiten zu Teilprozessen, ausgehend von der Tätigkeitsanalyse:

Abbildung 8: Auszug der Tätigkeitsanalyse im Filmarchiv des WDR

<b>Tätigkeit</b>	<b>Wer übt die Tätigkeit aus</b>	<b>Teilprozeß</b>
Bestellung von Archivmaterial aufnehmen	Leihverkehr	Materialausleihe
Prüfung, ob Material vorhanden ist	Leihverkehr	Materialausleihe
Trennung der Bestellungen nach, Film, MAZ, etc.	Leihverkehr	Materialausleihe
Kommissionierung und Bereitstellung des Materials	Leihverkehr	Materialausleihe
Erstellung Empfangsbestätigung und Ausgabebestätigung	Leihverkehr	Materialausleihe
Verbuchung der Materialausgabe	Leihverkehr	Materialausleihe
Entgegennahme von Material	Leihverkehr	Materialausleihe
Verbuchung der Rückgabe	Leihverkehr	Materialausleihe
Einordnung des Materials	Leihverkehr	Materialausleihe
Registrierung von Material und Einordnung	Leihverkehr	Materialausleihe
formale Dokumentation von gesendeten Beiträgen (Sendetitel, Sendedatum, etc.)	Archivsekretariat	Dokumentarische Erschließung
inhaltliche Dokumentation (Sichtung, Analyse, Beschreibung)	Dokumentation	Dokumentarische Erschließung

<sup>240</sup> Diese Begutachtung wurde im Auftrag des WDR in Hinblick auf die Aufbau- und Ablauforganisation des Filmarchivs im Jahre 1992 durchgeführt. Vgl. dazu Schumann Unternehmensberatung AG, 1993 (unveröffentlicht)

<sup>241</sup> In diesen Statistiken werden die Zahl der Recherchen, der Dokumentationen, der Ausleihen sowie andere Tätigkeiten dokumentiert und analysiert.



Nach der Zusammenfassung der Tätigkeiten zu Teilprozessen, müssen den verschiedenen Teilprozessen die (geplanten) Kostenstellenkosten zugerechnet werden. Hier bieten sich verschiedene Verfahren an<sup>242</sup>:

- analytische Kostenplanung der Kostenarten, gesondert für jeden Teilprozeß,
- Aufbau auf der analytischen Planung der Kostenstellenkosten und
- retrograde Ermittlung auf der Basis der Vorjahres- oder Budgetwerte.

Da die erste Alternative zwar die genaueste, aber auch die aufwendigste Methode darstellt, dominiert in der Praxis aus Wirtschaftlichkeitsgründen die retrograde Ermittlung der Teilprozeßkosten<sup>243</sup>.

Wenn die Personalkosten in einer Kostenstelle eindeutig dominieren, ist es ausreichend, diese analytisch zu planen, und die übrigen Stellenkosten proportional zu den Personalkosten auf der Basis von Normalkosten auf die Teilprozesse zu verrechnen<sup>244</sup>.

Für das Filmarchiv wurden die Personalkosten folgendermaßen ermittelt:

Es wurden nur die planmäßigen Kosten für Mitarbeiter miteinbezogen; die Grundlage der Personalkosten war die durchschnittliche Vergütung der jeweiligen Vergütungsgruppe, die für die jeweilige Planstelle vorgesehen ist. Als Grundlage für die Kapazitätsplanung wurde die durchschnittlich geleistete, auf den gesamten WDR bezogene Arbeitszeit von 1534 Stunden pro Jahr gewählt<sup>245</sup>.

Die sonstigen Kostenstellenkosten wurden, soweit möglich, den jeweiligen Teilprozessen zugeordnet, bei denen ein direkter Bezug<sup>246</sup> zu den Kosten bestand (z.B. Gebäudekosten für die Magazinierung des Archivmaterials). Kosten bei denen kein eindeutiger Bezug bestand<sup>247</sup>, wurden proportional zu den Personalkosten verrechnet.

Die Kapazitätszuordnung des Personals zu den Teilprozessen konnte in den meisten Fällen eindeutig realisiert werden, da das Personal häufig mit nur einem Teil-

---

<sup>242</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 54f., vgl. auch Götzelmann, 1993, S. 37

<sup>243</sup> Vgl. Kieninger, 1991, S. 1096, vgl. auch Mayer, 1991b, S. 220

<sup>244</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 217

<sup>245</sup> Diese Informationen konnten aus diversen Statistiken, die vom WDR zur Verfügung gestellt wurden, entnommen werden.

<sup>246</sup> Der WDR verfügt über eine detaillierte Gebäudekostenrechnung, die für jeden Raum die entsprechenden Gebäudekosten wiedergibt.

<sup>247</sup> Dies sind vor allem Kosten für Büromaterial und Abschreibungen

prozeß beschäftigt war. In Fällen, in denen dies nicht der Fall war, wurde die jeweilige Anteil der Arbeitszeit pro Teilprozeß geschätzt.

Daraus läßt sich eine Prozeßübersicht ableiten, aus der sowohl hervorgeht, wieviele Mitarbeiter einem Teilprozeß zugeordnet sind, als auch wie hoch die Kosten für diesen Teilprozeß sind.

Abbildung 9: Prozeßübersicht im Filmarchiv des WDR

<b>Prozesse</b>	<b>Mit-</b>	<b>Personal-</b>
<b>Film- und Videoarchiv 1993</b>	<b>arbeiter</b>	<b>und Sachkosten</b>
	<b>(MJ)</b>	
<b>Prozesse</b>		
Dokumentation	10,70	1.439.622,41
Projektrecherchen	2,55	407.791,64
Objektrecherchen	0,45	71.963,23
Beschaffung von Fremdmaterial	2,00	221.249,32
Abrechnung Fremdmaterial	3,00	336.600,42
<b>Leihverkehr</b>		
Disposition Materialabforderung	3,00	332.762,15
Ausleihe Bestandseinheiten Bocklem.	2,41	315.684,40
Ausleihe Bestandseinheiten Köln	3,09	382.851,90
Buchungsstelle Leihverkehr	1,50	136.118,21
<b>Zwischenarchiv</b>	2,00	253.985,75
Inventarisierung	6,00	618.929,39
Magazinierung Köln		304.003,47
Magazinierung Bocklemünd		740.185,49
<b>Summe outputbezogener Prozesse</b>	<b>36,70</b>	<b>5.267.518,72</b>
<b>sonstige Verwaltung</b>		
Datenbankpflege	1,00	96.812,69
Reprostelle	0,50	53.010,81
Ressort leiten	1,80	272.518,30
<b>Summe sonstige Verwaltung</b>		<b>399.998,96</b>
<b>Gesamtsumme</b>		<b>5.984.089,58</b>

Je nach Detaillierungsgrad der Tätigkeitsanalyse lassen sich eine Vielzahl von Teilprozessen bilden. Dabei ist jedoch zu beachten, daß die Kosten für eine tiefergehende Analyse der Tätigkeiten und Teilprozesse ihren Nutzen nicht übersteigen sollte. Weiterhin führt eine zu hohe Zahl von Teilprozessen zu Unübersichtlichkeit



bei der weiteren Verwendung der Prozeßinformationen. Als Beispiel sei hier die Archivmaterialausleihe genannt. Hier lassen sich die Teilprozesse Disposition, Ausleihe Köln, Ausleihe Bocklemünd und die Buchungsstelle eindeutig differenzieren. Andererseits können diese Teilprozesse auch zu einem Teilprozeß Ausleihe von Archivmaterial aggregiert werden. Welche Vorgehensweise sinnvoll ist, hängt vom jeweiligen Rechnungsziel<sup>248</sup> ab.

### 5.3 Ermittlung von Bezugsgrößen

Nachdem die Personalkapazitäten und die entsprechenden Kostenstellenkosten auf die Teilprozesse zugerechnet worden sind, müssen die Teilprozesse daraufhin untersucht werden, ob es sich um leistungsmengeninduzierte (Imi) oder leistungsmengenneutrale (Imn) Prozesse handelt<sup>249</sup>. Lmi-Prozesse (z.B. Archivmaterial ausleihen) verhalten sich variabel zum Leistungsvolumen der Kostenstellen; Imn-Prozesse (z.B. Abteilung leiten) fallen unabhängig vom Leistungsvolumen an<sup>250</sup>.

Für jeden Imi-Prozeß ist eine Maßgröße zu ermitteln, welche die Abhängigkeit dieses Prozesses vom Leistungsvolumen der Kostenstelle festlegt, wobei vorzugsweise Mengengrößen zum Einsatz kommen sollten<sup>251</sup>.

Die Teilprozesse lassen sich dann in einer Prozeßliste zusammenstellen, aus der ersichtlich wird, welcher Imi-Prozeß durch welche Bezugsgröße quantifiziert wird<sup>252</sup>.

---

<sup>248</sup> Siehe hierzu Kap. 4.3 und Kap. 6, wo auf die verschiedenen Rechnungsziele nochmals eingegangen wird.

<sup>249</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1290

<sup>250</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 216

<sup>251</sup> Vgl. Reichling/Köberle, 1992, S. 494

<sup>252</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 57

Abbildung 10: Prozeßliste des Filmarchivs des WDR

Teilprozeß	Bezugsgröße
Dokumentation	gesendete Beiträge
Projektrecherchen	Projekte
Objektrecherchen	Einzelrecherechen
Beschaffung von Fremdmaterial	Fremdobjekte
Abrechnung Fremdmaterial	Schnittlistenpositionen
Materialausleihe	archivierte Behälter
Zwischenarchiv	noch nicht archivierte Behälter
Inventarisierung	zu archivierende Behälter
Magazinierung Köln	archivierte Behälter
Magazinierung Bocklemünd	archivierte Behälter

Prozeßliste des Filmarchivs

Die Bezugsgrößen sind sowohl Maßstab für die Kapazität, als auch für das tatsächliche Leistungsvolumen der Kostenstelle, da durch die Bezugsgröße beschrieben wird, wie oft ein bestimmter Teilprozeß in einer Kostenstelle erbracht werden kann (im Falle von Planungsrechnungen) bzw. erbracht worden ist (im Falle von Ist-Rechnungen)<sup>253</sup>. Gleichzeitig sind die Imi-Prozesse mengenvariabel hinsichtlich der Bezugsgröße, so daß sich bei Veränderung der Menge der Bezugsgröße auch die Menge der dazugehörigen Prozesse entsprechend verändert<sup>254</sup>.

#### 5.4 Aufbau einer Prozeßhierarchie

Die Teilprozesse werden im Rahmen der Prozeßkostenrechnung in zweifacherweise verwendet, zum einen für die ausführenden Kostenstellen und zum anderen zur Bildung von kostenstellenübergreifenden Hauptprozessen<sup>255</sup>.

Die Hauptprozesse setzen sich aus sachlich zusammenhängenden Teilprozessen (und damit Tätigkeiten) verschiedener Kostenstellen zusammen und bestimmen das Volumen der Gemeinkosten<sup>256</sup>.

<sup>253</sup> Vgl. ebenda

<sup>254</sup> Vgl. Fröhling/Krause, 1992, S. 386

<sup>255</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 102, vgl. auch Küting/Lorson, 1991, S. 1425



In der Verdichtung der Vielzahl von Teilprozessen zu wenigen Hauptprozessen wird der zentrale Vorteil der Prozeßkostenrechnung gesehen, da erst diese Verdichtung die Möglichkeit schafft, den Kapazitätsbedarf und die Plankosten auf alle Kostenstellen herunterzubrechen und mit Hilfe der Hauptprozesse zu steuern<sup>257</sup>.

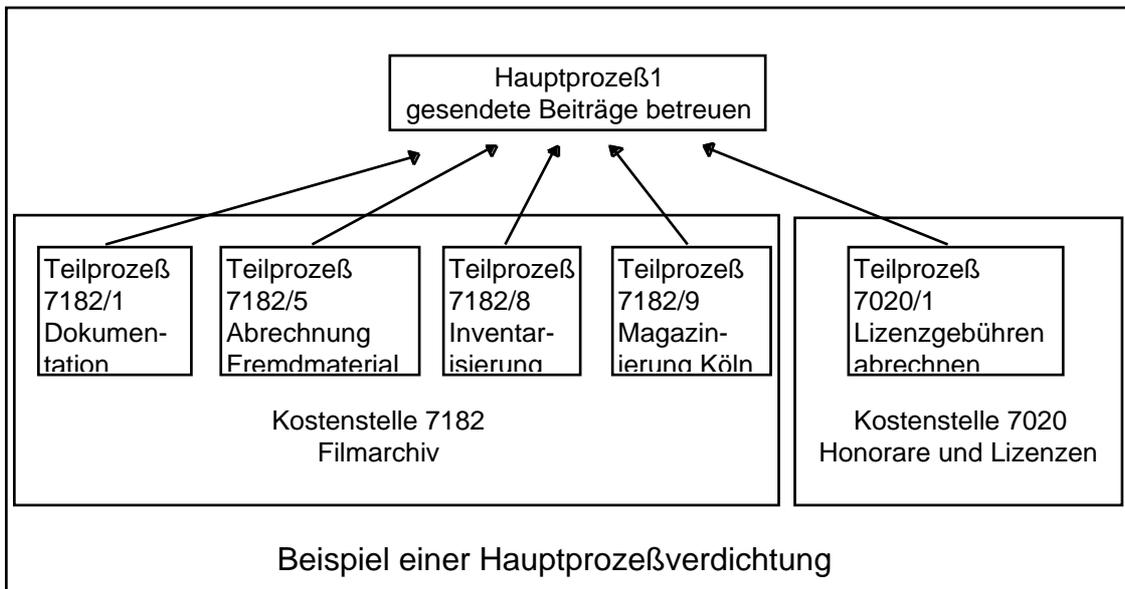
Bei der Zuordnung der Teil- auf die Hauptprozesse sind mehrere Varianten möglich<sup>258</sup>.

- Mehrere Teilprozesse verschiedener Kostenstellen gehen in einen Hauptprozeß ein.
- Mehrere Teilprozesse derselben Kostenstelle gehen in einen Hauptprozeß ein.
- Ein Teilprozeß geht in mehrere Hauptprozesse ein.
- Ein Teilprozeß ist zugleich ein (unechter) Hauptprozeß, falls keine Verdichtung mehrerer Teilprozesse möglich ist.

Ein möglicher Hauptprozeß, in den Teilprozesse des Filmarchivs involviert sind, könnte „gesendete Beiträge betreuen“ lauten.

Ein graphisches Beispiel soll dies verdeutlichen:

Abbildung 11: Beispiel einer Hauptprozeßverdichtung



<sup>256</sup> Vgl. Mayer, 1991a, S. 76

<sup>257</sup> Vgl. ebenda, S. 80

<sup>258</sup> Vgl. Mayer, 1990a, S. 310f.

In dem gewählten Beispiel gehen die Teilprozesse Dokumentation, Abrechnung Fremdmaterial, Inventarisierung und Magazinierung Köln aus der Kostenstelle Filmarchiv neben anderen Teilprozessen aus anderen Kostenstellen in den Hauptprozeß „gesendete Beiträge betreuen“ ein. Bei dieser Wahl muß entschieden werden, ob alle Teilprozesse vollständig in diesen Hauptprozeß eingehen, oder nur teilweise. So wird der Teilprozeß „Inventarisierung“ durch den Hauptprozeß „gesendete Beiträge“ zwar verursacht, für die Bereitstellung von Archivmaterial für zukünftige Beiträge ist er jedoch ebenfalls unabdingbar.

Die Verdichtung der Teilprozesse zu Hauptprozessen muß oft in mehreren Durchläufen erfolgen, da die Analysen und Gespräche mit den beteiligten Mitarbeitern immer wieder neue Verhältnisse im Hinblick auf eine adäquate Prozeßstruktur erbringen<sup>259</sup>.

Die Zerlegung der Kostenstellen in Teilprozesse und die Verdichtung zu Hauptprozessen muß also sukzessive im Wechselspiel erfolgen<sup>260</sup> und stellt eine besondere Erschwernis bei der Bildung von Hauptprozessen dar.

Die mit Hilfe der Aggregation der Teilprozesse zu Hauptprozessen entstandene Prozeßhierarchie sollte die übergreifenden Hauptprozesse und die hierarchisch untergeordneten Teilprozesse und Tätigkeiten in jedem Falle gleichermaßen transparent machen<sup>261</sup>.

Nachdem eine endgültige Prozeßhierarchie festgelegt wird, erfolgt im nächsten Schritt die Ermittlung der zu den Hauptprozessen gehörigen Cost Driver.

## 5.5 Bestimmung der Cost Driver

Für die Hauptprozesse müssen - analog zu den Teilprozessen - Maßgrößen ermittelt werden, die als Bezugsgrößen die Basis zur Verrechnung der Gemeinkosten auf Produkte und andere Kalkulationsobjekte bilden<sup>262</sup>. Diese Maßgrößen werden auf der Hauptprozeßebene „Cost Driver“ genannt, und sind grund-

---

<sup>259</sup> Vgl. Mayer, 1991b, S. 217

<sup>260</sup> Vgl. Reichling/Köberle, 1992, S. 492

<sup>261</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 62



sätzlich gesamtunternehmerische Bestimmungsgrößen, die letztlich das Kostenvolumen der indirekten Bereiche treiben<sup>263</sup>. Außerdem sind sie gleichzeitig Maßgrößen zur Quantifizierung des Outputs der Hauptprozesse<sup>264</sup>.

Der Unterschied zwischen den kostenstellenübergreifenden Hauptprozeß-Cost Drivers und den kostenstelleninternen Teilprozeß-Bezugsgrößen besteht in der Verrechnungsebene, denn beide Maßgrößen können zwar identisch sein, sie sind es jedoch nicht zwangsläufig<sup>265</sup>. Hauptprozesse können Teilprozesse mit unterschiedlichen Maßgrößen enthalten. Diesem Aspekt wird in der Literatur allerdings kaum Rechnung getragen<sup>266</sup>.

Ein **Beispiel** soll dies verdeutlichen:

Der zu dem in Kap. 5.1.3 gebildete Hauptprozeß „gesendete Beiträge betreuen“ gehörende Cost Driver ist die „Anzahl der Beiträge“. Für den involvierten Teilprozeß „Abrechnung Fremdmaterial“ lautet die Bezugsgröße jedoch „Anzahl der Schnittlistenpositionen“.

Die gezielte Auswahl der Cost Driver ist die Voraussetzung für die Bildung aussagekräftiger Kennzahlen und der darauf aufbauenden Wirtschaftlichkeitskontrolle, desweiteren für eine verursachungsgerechte Kalkulation und für eine verbesserte Gemeinkostenplanung, -steuerung und -kontrolle<sup>267</sup>.

Die Bestimmung der Cost Driver kann einerseits unterschieden werden in die Festlegung der Anzahl und andererseits in die konkrete Auswahl der individuellen Cost Driver.

Die Anzahl der Cost Driver hängt zum einen von der angestrebten Kalkulationsgenauigkeit und zum anderen von der Komplexität des Produktmixes ab<sup>268</sup>. Je genauer die Kosten ermittelt werden sollen, desto mehr Cost Driver müssen eingesetzt werden, damit eine differenzierte Verrechnung möglich ist. Dabei ist zu beachten, daß die Grenzkosten für den Erfassungs- und Rechenaufwand nicht den Grenznutzen aus der höheren Genauigkeit der Kosteninformationen überstei-

---

<sup>262</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 26

<sup>263</sup> Vgl. Mayer, 1990a, S. 307

<sup>264</sup> Vgl. Franz, 1990a, S. 198

<sup>265</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 103

<sup>266</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 63

<sup>267</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 28

gen<sup>269</sup>. Die Komplexität des Produktmixes beeinflußt die Anzahl der Cost Driver ebenfalls. Zunächst ist hier der Aspekt der Unterschiedlichkeit der Produkte in Bezug auf ihren Verbrauch an betrieblichen Ressourcen von Bedeutung. Werden zu wenige Cost Driver bestimmt, so führt dies aufgrund der undifferenzierten Verrechnungen zu Verzerrungen<sup>270</sup>. Das folgende **Beispiel** verdeutlicht das Problem:

Die gesendeten Beiträge des WDR erfordern eine unterschiedliche Intensität der Dokumentation. So kommt es dazu, daß bestimmte Beiträge aufgrund ihres Informationsgehaltes die bis zu achtfache Zeit der Dokumentation gegenüber Fremdfilmen oder Unterhaltungssendungen benötigen. Werden hier ausschließlich Durchschnittswerte bezogen auf alle Beiträge als Verrechnungsbasis benutzt, wird deutlich, daß diverse Beiträge mit zu hohen Dokumentationskosten und andere Beiträge dagegen mit zu niedrigen Kosten ausgewiesen werden.

Zwei weitere Teilkomponenten der Komplexität des Produktmixes werden in der Literatur genannt<sup>271</sup>. Dies sind zum einen die relativen Kosten der Hauptprozesse, woraus abgeleitet wird, daß der Schwerpunkt der Cost-Driver-Analyse auf den kostenintensiven Prozeßbereichen liegen muß und zum anderen die Unterschiedlichkeit der Produktmengen. Hierbei wird darauf abgezielt, daß identische Prozesse in Bezug auf unterschiedliche Produktmengen zu Verzerrungen hinsichtlich der Kostenverursachung führen.

Die Wahl der erforderlichen Anzahl der Cost Driver stellt somit ein Entscheidungsproblem zwischen der Rechengenauigkeit, die aufgrund der Bezugsgrößenvielfalt der Prozeßkostenrechnung vorhanden ist, und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten dar<sup>272</sup>.

Nach der Bestimmung der erforderlichen Anzahl der Cost Driver ist die konkrete Auswahl der Cost Driver notwendig. Dabei sind die Kriterien der Erfäßbarkeit der

---

<sup>268</sup> Vgl. Cooper, 1992, S. 373-376

<sup>269</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 64

<sup>270</sup> Vgl. ebenda, S. 65

<sup>271</sup> Vgl. Cooper, 1992, S. 373

<sup>272</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 66



Daten, der Korrelation zum Ressourcenverbrauch und der Verhaltenseffekte zu beachten<sup>273</sup>.

Die Erfassung der Cost-Driver-Daten sollte möglichst kostengünstig sein. Daher sollten Cost Driver verwendet werden, die sich leicht und unkompliziert erfassen lassen, idealerweise sollten sie sich unmittelbar aus den vorhandenen Informationsquellen ableiten lassen<sup>274</sup>.

Das Kriterium der Korrelation zum Ressourcenverbrauch beinhaltet die Anforderung, daß der durch die Cost Driver ausgewiesene Ressourcenverbrauch mit der tatsächlichen Inanspruchnahme der indirekten Leistungen positiv korreliert. Genaue Kostendaten können nur ermittelt werden, wenn sich die Cost-Driver-Mengen proportional zur Ressourcenbeanspruchung verhalten<sup>275</sup>.

Das abschließende Kriterium der zu beachtenden Verhaltenseffekte bei der Wahl der Cost Driver fordert, daß die Cost Driver und ihre Funktion für die Mitarbeiter verständlich und durchschaubar sein müssen. Denn nur wenn die Mitarbeiter wissen, wie und wo die Cost-Driver-Mengen verursacht werden, können sie auf ökonomische Art und Weise auf diese einwirken<sup>276</sup>.

Ziel bei der Auswahl der Cost Driver muß die Optimierung der drei genannten Aspekte sein, damit eine schnelle, wirtschaftliche und genaue Erfassung der Kostentreiber mit ihren Mengen und den durch sie getriebenen Gemeinkosten erreicht werden kann<sup>277</sup>.

## 5.6 Ermittlung der Prozeßmengen

Mit der Kenntnis der Cost Driver und den kostenstellenbezogenen Maßgrößen können die Haupt- und Teilprozeßmengen geplant werden<sup>278</sup>.

---

<sup>273</sup> Vgl. Cooper, 1992, S. 376-380

<sup>274</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 26

<sup>275</sup> Vgl. ebenda

<sup>276</sup> Vgl. ebenda

<sup>277</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1290

<sup>278</sup> Vgl. Reichling/Köberle, 1992, S. 497

Da sich die Maßgrößen der Teilprozesse mengenmäßig erfassen lassen, sind sie ein Maßstab für die Kapazität und das Leistungsvolumen der Kostenstellen. Im Folgenden wird dargestellt, wie sich die jeweiligen zu den Maßgrößen gehörenden Teilprozeßmengen der Iml-Prozesse ermitteln lassen. Dabei sind zwei Alternativen möglich:

- Im Rahmen der kapazitätsorientierten Planung wird von dem Anteil an der Gesamtkapazität einer Kostenstelle ausgegangen, der durch einen bestimmten Teilprozeß in Anspruch genommen wird. Durch Division dieses Anteils durch die Kapazität, die für die einmalige Durchführung des betreffenden Teilprozesses benötigt wird, ergibt sich das bewältigbare Prozeßvolumen im Hinblick auf den untersuchten Teilprozeß in der jeweiligen Kostenstelle<sup>279</sup>.
- Die zweite Alternative zur Ermittlung von Planprozeßmengen basiert auf dem „Ausgleichsgesetz der Planung“<sup>280</sup>, danach sind die Planprozeßmengen nicht nach Maximal-, Normal- oder Optimalkapazitäten festzulegen, sondern aufgrund der Engpaßplanung. Die Planprozeßmengen sind somit in Abhängigkeit von der Kapazität der Engpaßbereiche zu planen<sup>281</sup>.

Mit Hilfe der Repetitivität der betrachteten Prozesse ist es möglich, für jeden Teilprozeß „Standards of Performance“ festzulegen. Hiermit kann die Kapazitätsbeanspruchung durch eine einmalige Prozeßdurchführung fixiert werden, wodurch die Festlegung der Prozeßmengen in Abhängigkeit von der zur Verfügung stehenden Gesamtkapazität ermöglicht wird<sup>282</sup>.

Die Prozeßmengen im Filmarchiv wurden auf der Basis der kapazitätsorientierten Planung festgelegt, da die Ermittlung aufgrund der Engpaßplanung über den Rahmen der vorliegenden Untersuchung hinausgegangen wäre.

---

<sup>279</sup> Vgl. Strecker, 1991, S. 38

<sup>280</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 217

<sup>281</sup> Vgl. Olshagen, 1991, S. 49

<sup>282</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 29



Abbildung 12: Teilprozesse mit ihren jeweiligen Maßgrößen und den ermittelten Prozeßmengen

Prozesse	Maßgröße	Prozeß- mengen	Mitar- beiter (MJ)	Personal- und Sachkosten
<b>Film- und Videoarchiv 1993</b>				
<b>Imi-Prozesse</b>				
Dokumentation	gesendete Beiträge	23.846	10,70	1.439.622,41
Projektrecherchen	Projekte	7.861	2,55	407.791,64
Objektrecherchen	Einzelrecherechen	12.500	0,45	71.963,23
Beschaffung von Fremdmaterial	Fremdobjekte	2.413	2,00	221.249,32
Abrechnung Fremdmaterial	Schnittlisten Pos.	7.495	3,00	336.600,42
<b>Leihverkehr</b>				
Disposition Materialabforderung	archivierte Behälter	88.086	3,00	332.762,15
Ausleihe Bestandseinheiten Bocklem.	archivierte Behälter	39.032	2,41	315.684,40
Ausleihe Bestandseinheiten Köln	archivierte Behälter	49.054	3,09	382.851,90
Buchungsstelle Leihverkehr	archivierte Behälter	88.086	1,50	136.118,21
<b>Zwischenarchiv</b>	noch nicht arch. Beh.	7.800	2,00	253.985,75
Inventarisierung	zu archiv. Behälter	42.846	6,00	618.929,39
Magazinierung Köln	archivierte Behälter	90.000		304.003,47
Magazinierung Bocklemünd	archivierte Behälter	321.047		740.185,49
<b>Summe Imi Prozesse</b>			<b>36,70</b>	<b>5.267.518,72</b>
<b>Imn-Prozesse</b>				
Datenbankpflege			1,00	96.812,69
Reprostelle			0,50	53.010,81
Ressort leiten			1,80	272.518,30
<b>Summe Imn- Prozesse</b>				<b>399.998,96</b>
<b>Gesamtsumme</b>				<b>5.984.089,58</b>

Aus den Teilprozeßkosten und -mengen lassen sich im nächsten Schritt mittels Aggregation die jeweiligen Hauptprozeßkosten und -mengen ermitteln. Dabei müssen die Teil- und Hauptprozeßmengen im Rahmen der Engpaßplanung aufeinander abgestimmt werden, d.h. einerseits dürfen die Hauptprozeßmengen die dazugehörigen Teilprozeßmengen nicht überschreiten und andererseits sind die Teilprozeßmengen aufgrund der geplanten Hauptprozeßmenge festzulegen<sup>283</sup>.

<sup>283</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 71f.

Insgesamt entsprechen die Schritte bei der Planung der Prozeßmengen und -kosten im Falle der analytischen Planung dem Vorgehen bei der Grenzplankostenrechnung<sup>284</sup>.

Wenn alle Prozeßmengen und Prozeßkosten für die Haupt- und Teilprozesse bekannt sind, können in einem letzten Schritt die Prozeßkostensätze ermittelt werden.

## 5.7 Ermittlung von Prozeßkostensätzen

Ein Prozeßkostensatz beinhaltet die durchschnittlichen Kosten für die einmalige Durchführung eines Prozesses und dient der Anbindung der Prozeßstellenrechnung an die Kalkulation; außerdem kann er zur Wirtschaftlichkeitskontrolle der zugrundeliegenden Tätigkeit verwendet werden<sup>285</sup>. Die Ermittlung von Prozeßkostensätzen erfolgt nach folgender Grundformel<sup>286</sup>.

$$\text{(Plan)Prozeßkostensatz} = \frac{\text{(Plan)Prozeßkosten}}{\text{(Plan)Prozeßmenge}}$$

Diese Grundformel zur Berechnung von Prozeßkostensätzen wird jedoch weiter differenziert. So werden für die leistungsmengenneutralen und die leistungsmengeninduzierten Prozesse gesonderte Prozeßkostensätze berechnet, damit zum einen ausgewiesen werden kann, was die einmalige Durchführung eines Prozesses kostet, wenn nur Imi-Kosten in die Prozeßkosten eingehen, und zum anderen können die Gesamtprozeßkosten ausgewiesen werden, wenn zusätzlich die Imn-Kosten in die Berechnung des Prozeßkostensatzes eingehen. Es lassen sich also drei verschiedene Prozeßkostensätze berechnen<sup>287</sup>.

<sup>284</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 217

<sup>285</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1291

<sup>286</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 28, vgl. auch Siegwart/Raas, 1991, S. 236

<sup>287</sup> Vgl. Horvath/Renner, 1990, S. 103, vgl. auch Reckenfelderbäumer, 1994, S. 76, dort wurden in der Formel zur Berechnung des Umlagesatzes der Divisor und der Divident vertauscht.



- Teilprozeßkostensatz  $_{lmi} = \frac{\text{Teilprozeßkosten}_{lmi}}{\text{Prozeßmenge}}$
- Teilprozeßkostensatz  $_{lmi} = \frac{\text{Imn-Kosten}}{\text{Imi-Kosten}}$
- Gesamtprozeßkostensatz = Teilprozeßkostensatz  $_{lmi} + \text{Teilprozeßkostensatz}_{lmi}$

Für das Filmarchiv ergeben sich daraus folgende Prozeßkostensätze:

Abbildung 13: Prozeßkostensatzübersicht

Prozesse	Maßgröße	Prozeß-	Kostenzurechnung			Prozeßkosten			Prozeßkostensatz		
			Art	mengen	Mitar-	Personal-	Imi	Imn	gesamt	Imi	Imn
Film- und Videoarchiv 1993			beiter	und Sach-							
			(MJ)	kosten							
<b>Imi-Prozesse</b>											
Dokumentation	gesendete Beiträge	23.846	10,70	1.439.622,41	1.439.622,41	109.320,44	1.548.942,85	60,37	4,58	64,96	
Projektrecherchen	Projekte	7.861	2,55	407.791,64	407.791,64	30.966,43	438.758,07	51,88	3,94	55,81	
Objektrecherchen	Einzelrecherchen	12.500	0,45	71.963,23	71.963,23	5.464,66	77.427,89	5,76	0,44	6,19	
Beschaffung von Fremdmaterial	Fremdobjekte	2.413	2,00	221.249,32	221.249,32	16.800,98	238.050,31	91,69	6,96	98,65	
Abrechnung Fremdmaterial	Schnittlisten Pos.	7.495	3,00	336.600,42	336.600,42	25.560,39	362.160,81	44,91	3,41	48,32	
Leihverkehr											
Disposition Materialabforderung	archivierte Behälter	88.086	3,00	332.762,15	332.762,15	25.268,92	358.031,07	3,78	0,29	4,06	
Ausleihe Bestandseinheiten Bocklem.	archivierte Behälter	39.032	2,41	315.684,40	315.684,40	23.972,09	339.656,48	8,09	0,61	8,70	
Ausleihe Bestandseinheiten Köln	archivierte Behälter	49.054	3,09	382.851,90	382.851,90	29.072,58	411.924,48	7,80	0,59	8,40	
Buchungsstelle Leihverkehr	archivierte Behälter	88.086	1,50	136.118,21	136.118,21	10.336,39	146.454,60	1,55	0,12	1,66	
Zwischenarchiv	noch nicht arch. Beh.	7.800	2,00	253.985,75	253.985,75	19.286,89	273.272,64	32,56	2,47	35,03	
Inventarisierung	zu archiv. Behälter	42.846	6,00	618.929,39	618.929,39	46.999,57	665.928,96	14,45	1,10	15,54	
Magazinierung Köln	archivierte Behälter	90.000		304.003,47	304.003,47	23.085,08	327.088,55	3,38	0,26	3,63	
Magazinierung Bocklemünd	archivierte Behälter	321.047		740.185,49	740.185,49	56.207,38	796.392,87	2,31	0,18	2,48	
<b>Summe Imi Prozesse</b>			<b>36,70</b>	<b>5.561.747,78</b>		<b>422.341,80</b>					
<b>Imn-prozesse</b>											
Datenbankpflege			1,00	96.812,69							
Repostelle			0,50	53.010,81							
Ressort leiten			1,80	272.518,30							
<b>Summe Imn- Prozesse</b>				<b>422.341,80</b>							
<b>Gesamtsumme</b>				<b>5.984.089,58</b>							

Für das Filmarchiv ergibt sich nach obiger Vorgehensweise ein proportionaler Umlagesatz für die Imn-Prozesse von 7,59% (422.341,80 / 5.561.747,78).

Anstelle der proportionalen Verrechnung der Imn-Kosten wird auch vorgeschlagen<sup>288</sup>, die Imn-Kosten in einer kostenstellenübergreifenden Sammelposition zusammenzufassen. In dieser Vorgehensweise wird der Vorteil gesehen, daß nur die Imi-Kosten und damit die variablen Prozeßkosten in die Kostenträgerrechnung einbezogen werden. Die Imn-Kosten sollten dann durch prozentuale Zuschläge auf die Gesamtsumme der bereits produktspezifisch vorliegenden Einzel- und Prozeßkosten verteilt werden.

Diese Vorgehensweise stößt jedoch auf Kritik, und zwar aus zwei Gründen: Erstens werden die Imn-Kosten wieder als unveränderliche Gemeinkosten festgeschrieben. Zweitens ist es für bestimmte Kalkulationszwecke durchaus sinnvoll, die jeweiligen Imn-Kosten zu verrechnen. Außerdem wird darauf verwiesen, daß bei der Berechnungsmethode, wie sie für das Filmarchiv gewählt wurde, sowohl Prozeßteilkosten (Imi-Kosten) als auch Prozeßvollkosten (Gesamtprozeßkosten) für verschiedene Rechenzwecke zur Verfügung stehen<sup>289</sup>.

Nach der Ermittlung der Teilprozeßkostensätze können die Hauptprozeßkostensätze durch Addition der zugehörigen Teilprozeßkostensätze berechnet werden. Alternativ dazu können auch die Hauptprozeßkosten durch die Hauptprozeßmengen dividiert werden<sup>290</sup>.

Mit der Berechnung von Prozeßkostensätzen sind somit die wesentlichen Schritte zum Aufbau der Prozeßkostenrechnung abgeschlossen. Es läßt sich anhand der Ausführungen in diesem Kapitel feststellen, daß die grundlegenden Voraussetzungen für eine Implementierung der Prozeßkostenrechnung, zumindest für Teilbereiche wie das Filmarchiv des WDR, gegeben sind. Diese kann mit einem angemessenen Zeit- wie auch Kostenaufwand auch realisiert werden. Es stellt sich nun die Frage, inwieweit die die aus der Implementierung gewonnenen Kosteninformationen auch zur Optimierung der Kostenwirtschaftlichkeit eingesetzt werden können.

---

<sup>288</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 30f.

<sup>289</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 77f.

<sup>290</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1291



## 6. Einsatzmöglichkeiten und Grenzen der Prozeßkosteninformationen im WDR

Nachdem gezeigt werden konnte, daß die grundlegenden Schritte zum Aufbau einer Prozeßkostenrechnung zumindest im Filmarchiv realisierbar sind, folgt nun die Betrachtung sowohl der Einsatzmöglichkeiten, wie auch der Grenzen der Prozeßkosteninformationen für den WDR. Dabei soll die Eignung der Prozeßkostenrechnung im Hinblick auf die bereits in Kap. 3.5 dargelegten Defizite der implementierten Kostenrechnung des WDR betrachtet werden.

Die Prozeßkostenrechnung ist - wie bereits dargestellt - dazu konzipiert, nur Kosten, die nicht als Einzelkosten den Kostenträgern zuzuordnen sind, weiterzuerrechnen. Eine weitere Einschränkung des Aufgabengebietes erfolgt durch den Einsatz in Gemeinkostenbereichen, in denen repetitive Tätigkeiten durchgeführt werden. Daraus ergeben sich folgende potentielle Einsatzbereiche für den WDR:

Abbildung 14: Potentielle Einsatzbereiche der Prozeßkostenrechnung im WDR<sup>291</sup>

Kostenstellenbereich	Einsatzbereiche der Prozeßkostenrechnung
Hörfunk-Programm	Mittelbewirtschaftung, Programmbereich Politik und Kultur, Hörspiel und Unterhaltung
Fernsehen-Programm	Programmplanung, Regie und Realisation, Programmwirtschaft, Programmankauf und -vertrieb, Einkauf Ton- und Bildmaterial, sowie auch redaktionelle Tätigkeiten
Fernsehen-Produktion	Produktionsleiter, Aufnahmeleiter, Produktionssekretärinnen, Zentraldisposition, Investitionsplanung, Zentraldispo für ARD/ZDF
Technik	Kommunikationstechnik, Elektrotechnik, Beschaffungswesen Technik
Verwaltung einschl. Allg. Dienste	Honorare- und Lizenzen, Organisation und EDV, Allgemeiner Einkauf, Haus- und Liegenschaftsverwaltung, Bibliothek und Archive, Rundfunkgebühren, Planung und Abrechnung, Rechnungswesen

<sup>291</sup> da es sich bei diesen Einsatzbereichen um potentielle Einsatzbereiche handelt, ist jede Kostenstelle dieser Bereiche im Falle der konkreten Einführung auf die spezifischen Anwendungsvoraussetzungen der Prozeßkostenrechnung zu prüfen. Die Prüfung der konkreten Voraussetzungen in den aufgeführten Kostenstellen hätte den Rahmen dieser Arbeit gesprengt.

Im weiteren Verlauf werden die Einsatzmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung hinsichtlich der Kalkulation und des Gemeinkostenmanagements betrachtet, um daraus Rückschlüsse für die Eignung im WDR ableiten zu können.

## 6.1 Kalkulation

Im Rahmen der Prozeßkostenkalkulation ist es von wesentlicher Bedeutung, daß mit ihr nicht operative sondern strategische Ziele verfolgt werden, bzw. Informationen für strategische Entscheidungen bereitgestellt werden sollen<sup>292</sup>, daher wird auch von „strategischer Kalkulation“ gesprochen<sup>293</sup>. In der deutschsprachigen Literatur findet sich zusätzlich die Forderung, daß die Prozeßkostenrechnung nicht nur Kosteninformationen bezüglich der Produkte, sondern auch für eine Vielzahl anderer Kalkulationsobjekte<sup>294</sup>, wie die innerbetrieblichen Leistungen, liefern sollte. Aus eben diesen Gründen sollen nun die Einsatzmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung für die Produktkalkulation und für die innerbetrieblichen Leistungen getrennt dargestellt werden.

### 6.1.1 Produktkalkulation

Während die Kalkulationsfunktion der Kostenrechnung in Bezug auf die abzusetzenden Produkte in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen eine dominierende Rolle einnimmt, ist sie für öffentlich-rechtliche Rundfunkunternehmen nicht von Bedeutung - da wie bereits gezeigt<sup>295</sup> - Rentabilitäts Gesichtspunkte bei der Erfüllung des Sachziels ausgeschlossen sind. Somit entfällt für den WDR das Rechnungsziel der verursachungsgerechten Produktkalkulation im Hinblick auf den Absatzmarkt<sup>296</sup>.

---

<sup>292</sup> Vgl. Wäscher, 1991b, S. 195 und vgl. Schimank, 1990, S. 237

<sup>293</sup> Vgl. Biel, 1991b, S. 86, vgl. auch. Kap. 4.3.3

<sup>294</sup> Vgl. Schäfer, 1991, S. 152, und vgl. Witt, F.J. 1991, S. 11f

<sup>295</sup> Vgl. Kap. 3.1 und 3.2

<sup>296</sup> Zur Ertragsstruktur des WDR vgl. Seidel, 1986, S. 657ff



Jedoch ist die verursachungsgerechte Selbstkostenermittlung der Produkte<sup>297</sup> im Hinblick auf das Entscheidungsproblem Eigenfertigung oder Fremdbezug<sup>298</sup> erforderlich, da Teilkosteninformationen, die sich nur auf die direkten Kosten der Kostenträger beziehen, nicht den echten leistungsbedingten Faktorverzehr vollständig erfassen<sup>299</sup>. Da unter langfristiger Betrachtungsweise die Kosten der WDR-eigenen Produktionskapazitäten als variabel zu betrachten sind, sollten sämtliche Gemeinkosten, die im Zusammenhang mit den eigengefertigten Produktionen stehen, verursachungsgerecht verrechnet werden. Hier können mit Hilfe der Prozeßkostenrechnung die Produktionsgemeinkosten (zentrale Disposition, Investitionsplanung, etc.) verursachungsgerechter verrechnet werden, als mit Hilfe von prozentualen Zuschlagssätzen. Weitere Kosteninformationen für „Make or buy“-Entscheidungen kann die Prozeßkostenrechnung für bisher selbsterstellte nicht rundfunktionspezifische Dienstleistungen, wie Kfz-Werkstatt, Tankstelle, Druckerei etc. durch verursachungsgerechte Miteinbeziehung der Gemeinkosten in die Kalkulation liefern. Jedoch ist bei der Kalkulation mit Prozeßkosten zu beachten, daß nicht alle Gemeinkosten verursachungsgerecht verrechnet werden können, und daher auch bei diesem Kostenrechnungsmodell auf proportionale Verrechnungsschlüssel nicht verzichtet werden kann<sup>300</sup>. Insbesondere stellt sich die Frage bei „Make or buy“-Entscheidungen, ob ausschließlich die Imi-Kosten oder ebenfalls die Imn-Kosten der jeweils betroffenen Prozesse miteinbezogen werden sollen.

### 6.1.2 Kalkulation innerbetrieblicher Leistungen

Mit Hilfe der durch die Anwendung der Prozeßkostenrechnung entstehenden Kostentransparenz in den Gemeinkostenbereichen können die innerbetrieblichen Leistungen kalkuliert werden. Dies kann auf der kostenstellenübergreifenden Hauptprozeßebene ebenso wie auf der kostenstelleninternen Teilprozeßebene erfolgen. Auf der Teilprozeßebene werden die einzelnen Prozesse durch Vorgabe

---

<sup>297</sup> Produkte des WDR sind hier Produktionen für Hörfunk und Fernsehen.

<sup>298</sup> Zur Erbringung von Produktionsleistungen vgl. Seidel, 1983, S. 16f.

<sup>299</sup> Vgl. Kemmer, 1986, S. 117

<sup>300</sup> Vgl. Coenenberg/Fischer, 1991, S. 34

von Planprozeßmengen und Planprozeßkostensätzen kalkuliert<sup>301</sup>. Durch die Aggregation der zu einem Hauptprozeß gehörigen Teilprozeßkosten können die Hauptprozeßkosten ermittelt werden<sup>302</sup>. Die auf diese Weise ermittelten Preise für die Beanspruchung betrieblicher Ressourcen können im Rahmen des Gemeinkostencontrollings zu Planungs- Steuerungs- und Kontrollaufgaben herangezogen werden.

## 6.2 Gemeinkostenmanagement

Aufgrund der nicht-erwerbswirtschaftlichen Zielsystems des WDR<sup>303</sup> und dem hohen Gemeinkostenanteil an den Gesamtkosten<sup>304</sup>, lautet die Fragestellung, inwieweit die Prozeßkosteninformationen zur Erreichung der Ziele der Effizienz und der Transparenz in den indirekten Bereichen beitragen können. Daher soll aufgezeigt werden, inwieweit das Modell der Prozeßkostenrechnung dem Management verbesserte Informationen bezüglich der Planung, Steuerung und Kontrolle der Gemeinkosten bereitstellen kann. Aufgrund der Dominanz der Kalkulationsfunktion der Prozeßkostenrechnung, fehlt es bisher jedoch an kompletten Konzeptionen für das Gemeinkostenmanagement<sup>305</sup>.

Die Planung und Kontrolle der Gemeinkosten kann im Rahmen der Prozeßkostenrechnung sowohl auf der Kostenstellenebene als auch auf der kostenstellenübergreifenden Hauptprozeßebene stattfinden<sup>306</sup>.

### 6.2.1 Prozeßkostenstellenrechnung

Obwohl die eigentliche Neuerung und der zentrale Punkt der Prozeßkostenrechnung in der Zusammenbindung der Teilprozesse zu wenigen Hauptprozessen

---

<sup>301</sup> Vgl. Olshagen, 1991, S. 66

<sup>302</sup> Vgl. Kapitel 5.1.6

<sup>303</sup> Zum Zielsystem des WDR vgl. Kapitel 3.1

<sup>304</sup> Zur Kostenentwicklung der Gemeinkosten vgl. Laßmann, 1984, S. 959

<sup>305</sup> Vgl. Reckenfelderbäumer, 1994, S. 98



gesehen wird<sup>307</sup>, können schon auf der Kostenstellenebene erhebliche Kostenvorteile der Prozeßkostenrechnung gegenüber der implementierten und auch den traditionellen Kostenrechnungssystemen festgestellt werden.

Die aus der Prozeßkostenrechnung gewonnenen Informationen hinsichtlich der **Kostentransparenz** sollen am Beispiel des Filmarchivs des WDR verdeutlicht werden.

Bereits durch die Tätigkeitsanalyse werden Abläufe in der Kostenstelle transparent, und Unwirtschaftlichkeiten bei der Durchführung der Prozesse sichtbar. So wird der Leihverkehr im Filmarchiv weitestgehend ohne ein adäquates EDV-System durchgeführt, woraus eine hohe Personalkapazität zur Erfüllung der Aufgaben des Leihverkehrs folgt. Mit Hilfe der bereitgestellten Prozeßkosten können die Kosten der bisherigen Prozeßdurchführung mit den Kosten, die die Einführung eines EDV-Systems mit sich bringen würde, verglichen werden. Durch diesen Vergleich entspricht die Prozeßkostenrechnung dem selbstgesteckten Transparenz-Ziel, mit den bereitgestellten Kosteninformationen zu Verfahrensänderungen beitragen zu können<sup>308</sup>. Ein weiteres Ziel der Prozeßkostenrechnung ist die Offenlegung und Eliminierung von Aktivitäten, die nicht zur Erhöhung des „Kundennutzens“<sup>309</sup> beitragen<sup>310</sup>. Einen solchen Prozeß stellt das Mahnwesen im Filmarchiv dar. Auch diese Tätigkeit läßt sich mit Hilfe der Prozeßkostensätze bei geeigneter Differenzierung bewerten, und gegebenenfalls durch Steuerungsmaßnahmen wesentlich verringern.

Die beiden hier genannten Beispiele des Filmarchivs deuten an, welche Vorteile sich aus der Strukturierung und der Bewertung der Prozesse in Bezug auf die Kostentransparenz ergeben. Mit Hilfe der Prozeßkostensätze, die ausdrücken, wieviel die einmalige Durchführung der jeweiligen Prozesse kostet, entstehen automatisch Verrechnungspreise, mit denen innerbetriebliche Dienstleistungen kalkuliert werden können<sup>311</sup>. Die Verrechnungspreise können als Lenkpreise innerhalb der Kostenplanung und -kontrolle eingesetzt werden.

---

<sup>306</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 217

<sup>307</sup> Vgl. Mayer, 1991a, S.79

<sup>308</sup> Vgl. Glaser, 1991a, S. 299, und vgl. Landwehr, 1989, S. 102, vgl. auch Kap. 4.3.1

<sup>309</sup> Kundennutzen heißt auf den WDR übertragen: „Qualität der Sendung“

<sup>310</sup> Vgl. Johnson, 1988, S. 25, vgl. auch Kap. 4.3.1

<sup>311</sup> Vgl. Witt, K. 1991, S. 214

## Kostenplanung und -kontrolle

Mit Hilfe der analytischen Planung der Prozeßmengen und Prozeßkosten können im Rahmen der Gemeinkostenbudgetierung den einzelnen Kostenstellen sowie auch den Kostenträgern effiziente Kostenvorgaben gemacht werden<sup>312</sup>.

Im Rahmen von Soll-Ist-Vergleichen werden zum Zwecke der Kostenkontrolle die geplante Prozeßmengen und -kosten den realisierten Prozeßmengen und -kosten gegenübergestellt und auf Abweichungen hin untersucht. Werden dabei identische Prozeßkosten verwendet, so ergibt sich aus einer Abweichungsanalyse immer eine Beschäftigungsabweichung als Ergebnis<sup>313</sup>, wobei dieses mit dem Vollkostencharakter der Prozeßkostenrechnung begründet wird<sup>314</sup>. Die festgestellte Beschäftigungsabweichung liefert zwar keine Hinweise auf die Ursachen und mögliche Verantwortliche<sup>315</sup>, jedoch sind die Soll-Ist-Vergleiche dazu geeignet, Anhaltspunkte für die Auslastung der Gemeinkostenbereiche zu gewinnen<sup>316</sup>, und stellen ein Indiz für mögliche Kapazitätsanpassungen dar<sup>317</sup>.

Solche Soll-Ist-Vergleiche könnten auch im Filmarchiv zum Zwecke der Kapazitätsplanung und -kontrolle durchgeführt werden. So ist das Filmarchiv mit einem stetigen Nutzungsanstieg, bedingt durch die fortwährende Ausweitungen der Sendezeit und der damit verbundenen Einführung neuer Sendungen - wie Morgenmagazin, Mittagsmagazin etc. - konfrontiert. Hier könnten mit Hilfe von Soll-Ist-Vergleichen die Kapazität des Archivs geplant werden und durch die Verrechnung der Archiv-Leistungen an die empfangenden Kostenträger gesteuert werden. Dies setzt jedoch die Budgetierung auch für Gemeinkosten bei den Kostenträgern voraus, damit ein effizienter Ressourcenverbrauch gewährleistet werden kann.

Es gilt jedoch auch zu bedenken, daß sich durch die Verringerung von Prozeßmengen nicht automatisch die Gemeinkosten verringern, da diese überwiegend Fixkostencharakter haben<sup>318</sup>. Werden im Filmarchiv nur noch 79.200 statt 88.000 Behälter ausgeliehen, so bedeutet das nicht, daß auch die Kosten um 10% für diesen Prozeß sinken, da es sich überwiegend um Personalkosten handelt, die

---

<sup>312</sup> Vgl. Mayer, 1990a, S. 308

<sup>313</sup> Vgl. Franz, 1990a, S. 201, vgl. auch Niemand/Ruthsatz, 1990, S. 184

<sup>314</sup> Vgl. Horváth/Mayer, 1989, S.218

<sup>315</sup> Vgl. Horváth/Renner, 1990, S. 103

<sup>316</sup> Vgl. Glaser, 1991b, S. 229

<sup>317</sup> Vgl. Glaser, 1993, Sp. 1646 und vgl. Horváth/Mayer, 1989, S. 218



gerade beim WDR, aufgrund seiner beamtenähnlichen Strukturen, nur langfristig abzubauen sind.

Für die langfristige Planung und Kontrolle eignen sich die Prozeßkosteninformationen jedoch sehr wohl zur Kostendisposition unter der Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten<sup>319</sup>. So können die von der Prozeßkostenrechnung bereitgestellten Kosteninformationen im Hinblick auf die Programmplanung und -herstellung genutzt werden. Bezogen auf die Prozeßkosteninformationen, die aus dem Filmarchiv abgeleitet werden können, heißt das:

Schon bei der Programmplanung und -herstellung wird deutlich, welche Kosten- bzw. Kapazitätsauswirkungen auf die Prozesse im Filmarchiv zu erwarten sind, und können somit schon in der Entwicklungsphase in die Entscheidungen miteinbezogen werden.

Weitere Steuerungsmöglichkeiten zur effizienten Beanspruchung der innerbetrieblichen Ressourcen ergeben sich aus der Budgetierung auch für interne Dienstleistungen, da diese dann einen echten Dienstleistungscharakter und eine veränderte Marktstellung erhalten<sup>320</sup>.

Allerdings darf bei der Steuerung mit Hilfe von Verrechnungspreisen nicht übersehen werden, daß auch Fehlsteuerungseffekte entstehen können<sup>321</sup>.

So sollte bei der Einführung von Verrechnungspreisen beachtet werden, daß

- für eventuelle Sonderaktionen notwendige Kapazitätsreserven bei der Verrechnungspreisbildung berücksichtigt werden müssen,
- das mit den Verrechnungspreisen angestrebte erhöhte Kostenbewußtsein der Leistungsempfänger und die damit häufig verbundene geringere Inanspruchnahme der Leistungen unter Umständen zu suboptimalen Ergebnissen für das Gesamtunternehmen führen kann, und
- die Entscheidung Eigenfertigung oder Fremdbezug von Verwaltungsleistungen auch nach unternehmenspolitischen Gesichtspunkten (Unabhängigkeit, Strategieaspekte, etc.), also aufgrund von qualitativen, nicht monetarisierbaren Kosten-Nutzen-Erwägungen zu treffen ist.<sup>322</sup>

---

<sup>318</sup> Vgl. Franz, 1990a, S. 201, und vgl. Mayer, 1991a, S. 96

<sup>319</sup> Vgl. Mayer, 1991a, S. 94

<sup>320</sup> Vgl. Witt/Witt, 1990, S. 36

<sup>321</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1294

<sup>322</sup> Vgl. Picot/Rischmüller, 1981, S. 338

Trotz dieser möglichen Fehlsteuerungseffekte, erscheint die effiziente Lenkung der betrieblichen Ressourcen durch Verrechnungspreise auf der Grundlage von Prozeßkosten für den WDR eine sinnvolle Möglichkeit zur Steuerung der Gemeinkosten zu sein, da die Kosten für Fernseh-Produktionen zu 85% schon bei Fertigstellung des Konzeptes determiniert werden<sup>323</sup>. Wird den Kostenträgern (dies sind die Programmverantwortlichen) die Inanspruchnahme der internen Dienstleistungen verursachungsgerecht angelastet, könnte so ein Anreiz zum effizienten und damit wirtschaftlichen Verbrauch der Ressourcen geschaffen werden.

### 6.2.2 Hauptprozeßkostenrechnung

Die Steuerung der Gemeinkostenbereiche durch Cost Driver der Hauptprozesse erscheint im WDR eine vergleichsweise schwierige Aufgabe zu sein, da sich zum einen die Produktstruktur als sehr inhomogen erweist, und zum anderen die Absatzpreise keine Rolle spielen und die Erstellung von neuen Produkten durch kreative Entscheidungen beeinflusst wird.

So lassen sich einige Teilprozesse zwar sinnvoll zu Hauptprozessen mit den dazugehörigen Cost Drivern verdichten, bei anderen Hauptprozessen können aber keine sinnvollen Cost Driver gefunden werden. Dies soll durch ein **Beispiel** verdeutlicht werden:

In Kapitel 5.1.3 wurde ein Hauptprozeß „gesendete Beiträge betreuen“ gebildet. Für diesen Hauptprozeß sind weitgehend standardisierte Teilprozesse notwendig; d.h. einem gesendeten Beitrag können die verursachten Kosten der Dokumentation, der Inventarisierung, der Magazinierung eindeutig zugerechnet werden.

Anders verhält es sich bei einem Hauptprozeß „Sendebeitrag aus Archivmaterial erstellen“. Bei einem solchen fiktiven Hauptprozeß werden die zugehörigen Teilprozeßkosten in jedem Einzelfall neu determiniert, da es aufgrund der letztlich kreativen Beitragserstellung,

---

<sup>323</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 312



keinen qualitativen und quantitativen Standard für die Verwendung von WDR-eigenem Archivmaterial und Fremdmaterial existiert, und auch die Anzahl der in Anspruch zu nehmenden Recherchen keinesfalls feststeht. Somit kann für einen solchen Hauptprozeß kein aussagefähiger Cost Driver gefunden werden.

Aufgrund dieser Problematik ist die Steuerung der Gemeinkosten nur über Hauptprozesse nicht möglich, sondern nur für wenige standardisierte Prozesse. Ebenfalls bezweifelt wird der Realitätsbezug des Vorschlages von *KAYSER*<sup>324</sup>, der einen Hauptprozeß „Eigenproduktion abwickeln“ entwirft, der sowohl alle Verwaltungstätigkeiten vom Einkauf bis zur Abwicklung der Honorarverträge umfaßt als auch die Programmplanungs- und Redaktionsaktivitäten beinhaltet.

Die Komplexität eines solchen Hauptprozesses ist viel zu hoch, um dafür noch verursachungsgerechte Kosten ermitteln zu können, da hierfür Kompromisse zu Lasten einer realitätsentsprechenden Abbildung der Beziehungen zwischen den Bezugsgrößen als Kostentreiber einerseits und zwischen den zu verrechnenden Gemeinkosten sowie den Bezugsgrößen andererseits gemacht werden müssen<sup>325</sup>.

Inwieweit also Hauptprozesse, die realitätsentsprechende Kosten beinhalten, ermittelt werden können, kann nur eine sehr viel umfassendere Untersuchung zeigen, wobei jedoch auch Voraussetzung ist, daß sowohl eine Programmkategorisierung als auch eine Produktionsformkategorisierung eingeführt wird<sup>326</sup>.

### 6.3 Mitarbeitermotivation und Denkstrukturen

Ein weiterer zentraler Punkt, der bei der Einführung der Prozeßkostenrechnung nicht außer Acht gelassen werden darf, sind die zu erwartenden Auswirkungen hinsichtlich der Motivation der von der Prozeßkostenrechnung betroffenen Mitarbeiter, so erfolgt immer wieder der Hinweis, daß der Erfolg oder Mißerfolg der Prozeßkostenrechnung letztlich von der Einstellung und dem Verhalten der betroffenen Mitarbeiter entscheidend abhängt<sup>327</sup>.

<sup>324</sup> Vgl. Kayser, 1993, S. 326, Fußnote 204

<sup>325</sup> Vgl. Kloock/Sieben/Schildbach, 1993, S. 158

<sup>326</sup> Vorschläge zur Kategorisierung von Programm- und Produktionsformen vgl. Kayser, 1993, S. 279-291

<sup>327</sup> Vgl. Lohmann, 1992, S. 139, vgl. auch Wäscher, 1992, S. 189

Schon die Tätigkeitsanalyse stößt erfahrungsgemäß auf psychologische Widerstände bei Belegschaft und Betriebsrat, wenn Bestrebungen vorhanden sind, die indirekten Bereiche intransparent zu lassen<sup>328</sup>. Die Mitarbeiter sind schon bei der Einführungsentscheidung für Prozesse und Prozeßkosten zu sensibilisieren, damit die Prozeßkostenrechnung erfolgreich implementiert werden kann<sup>329</sup>.

Die Auswirkungen einer Einführung der Prozeßkostenrechnung im WDR auf die betroffenen Mitarbeiter lassen sich nicht eindeutig voraussagen. Im Rahmen der Untersuchung des Film- und des Schallarchiv fand das Konzept der Prozeßkostenrechnung eine sehr positive Resonanz<sup>330</sup>. Dies läßt sich daraus erklären, daß die indirekten Bereiche nicht als Serviceabteilungen zur Unterstützung der Programmherstellung bzw. -ausstrahlung betrachtet werden, sondern als ohnehin vorhandene Kostenverursacher der als unproduktiv betrachteten Verwaltung. Durch die kostenstellenübergreifende Betrachtungsweise der Tätigkeiten seitens der Prozeßkostenrechnung erhalten diese Tätigkeiten einen Dienstleistungscharakter, der durch die Verrechnung der Prozeßkosten unterstrichen wird.

Fraglich ist jedoch, ob die Prozeßkostenrechnung auch bei den kreativ tätigen Redaktionen Akzeptanz finden kann, da in dem Versuch kreative Tätigkeiten mit Hilfe von Prozeßkosten zu operationalisieren einen Motivationsverlust verursachen kann.

Auf jeden Fall könnte der Einsatz der Prozeßkostenrechnung im WDR dazu beitragen, die starren bürokratischen Strukturen zu flexibilisieren, was angesichts der entstandenen Wettbewerbsdynamik und dem stärker werdenden Druck der Öffentlichkeit<sup>331</sup> und der Politik<sup>332</sup> auf die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten als dringend geboten erscheint.

---

<sup>328</sup> Vgl. Pfohl/Stölzle, 1991, S. 1293

<sup>329</sup> Vgl. Lohmann, 1991a, S. 261

<sup>330</sup> Diese Ausführungen resultieren aus Interviews und Gesprächen mit den Mitarbeitern dieser beiden Kostenstellen

<sup>331</sup> Insbesondere ist hier die nachlassende Bereitschaft Gebühren zu zahlen gemeint. Besondere Brisanz erwächst zusätzlich aus dem großen Erfolg der privaten Sender, die ohne Gebühren tätig sind.

<sup>332</sup> Hier sei die grundsätzliche Infragestellung der ARD seitens der Ministerpräsidenten von Bayern und Sachsen zu Anfang des Jahres 1995 genannt.



#### 6.4 Integrationsmöglichkeiten der Prozeßkostenrechnung in das bestehende Kostenrechnungs- und EDV-System

Eine Integration der Prozeßkostenrechnung in die bestehende Kostenrechnung kann entweder dadurch realisiert werden, daß die Einführung das bestehende Kostenrechnungssystem nicht berührt, daß nur Teile davon geändert werden, oder daß das vorhandene Kostenrechnungssystem komplett durch die Prozeßkostenrechnung ersetzt wird<sup>333</sup>.

Da die Prozeßkostenrechnung aufgrund ihrer Vollkostenkonzeption nur Kosteninformationen für strategische Entscheidungen bereitstellen kann, stellt sie eine Ergänzung der kurzfristigen entscheidungsorientierten Teilkostenrechnung dar<sup>334</sup>. Wünschenswert wäre also, daß die Prozeßkostenrechnung die parallel mitlaufende Vollkostenrechnung ersetzt, wobei der zusätzliche Nutzen der Prozeßkostenrechnung nicht die Kosten für den Einsatz übersteigen darf.

Idealerweise sollte sich die Prozeßkostenrechnung in das bestehende EDV-System integrieren lassen.

Die implementierte Teilkostenrechnung des WDR basiert auf der Standardsoftware RK der Firma SAP<sup>335</sup>. Dieses Softwareprodukt ist so ausgestaltet, daß sich die Prozeßkostenrechnung in dieses methodenneutrale Softwaresystem integrieren läßt<sup>336</sup>. Somit könnte die Prozeßkostenrechnung in die bestehende Kostenrechnungssoftware des WDR integriert werden. Diese Integrationslösung wird auch als die beste Alternative sowohl für eine unternehmensweite Realisierung als auch für die Durchführung einer strategischen Kalkulation betrachtet<sup>337</sup>.

Soll die Prozeßkostenrechnung als Ergänzung der bestehenden Kostenrechnung in ausgewählten Unternehmensbereichen angewendet werden, bietet sich auch eine vom Großrechner unabhängige PC-Lösung an<sup>338</sup>.

---

<sup>333</sup> Vgl. Olshagen, 1991, S. 94

<sup>334</sup> Vgl. Reiß, 1989, S. 347, der allerdings die flexible Grenzplankostenrechnung für kurzfristige Entscheidungen favorisiert.

<sup>335</sup> Vgl. WDR, 1992a, S. 93

<sup>336</sup> Vgl. Kagermann, 1991, S.158 ff., hier S. 158

<sup>337</sup> Vgl. Kieninger/Sommerfeldt, 1992, S. 39, vgl. auch Kieninger, 1991, S. 138f.

<sup>338</sup> Vgl. Kieninger/Sommerfeldt, 1992, S. 39



Dafür spricht, daß im Rahmen von Pilotversuchen das bestehende System nicht verändert werden muß und daß bessere Möglichkeiten für Simulationen gegeben sind<sup>339</sup>.

Letztlich kann festgehalten werden, daß die Prozeßkostenrechnung sinnvoll im WDR einsetzbar ist. Fraglich ist jedoch, inwiefern die Methodik der Hauptprozeßverdichtung auch für die Erfordernisse des WDR eingesetzt werden kann. Allerdings bietet die Kostentransparenz, die bei der Strukturierung der Kostenstellen durch die Prozeßkostenrechnung entsteht, Anlaß genug diesen Ansatz weiterzuverfolgen, nicht zuletzt wegen bereits bestehender Integrationsmöglichkeiten in das vorhandene EDV-System.

Als problematisch ist der Einsatz der Prozeßkostenrechnung in den überwiegend kreativ-tätigen Bereichen zu sehen, da durch notwendige Zeitaufschreibungen Motivationsverluste entstehen können. Für die anderen Bereiche, die größtenteils „Service-Funktionen“ übernehmen, könnte die Prozeßkostenrechnung jedoch motivationsfördernd sein.

---

<sup>339</sup> Vgl. Kieninger, 1991, S. 139f.



## 7. Abschließende Betrachtung und Ausblick

Die Prozeßkostenrechnung ist auf ihrem gegenwärtigen Stand sicher kein Allheilmittel zur Optimierung der Wirtschaftlichkeit des WDR. Allerdings stellt sie ein wertvolles Analyseinstrument zur Strukturierung der Gemeinkostenbereiche dar und macht die Kosten dieser Bereiche transparent. So erscheint es am sinnvollsten, die Stärken der Prozeßkostenrechnung zu nutzen und ihre Schwächen durch die Integration bzw. Kombination mit bestehenden Verfahren, insbesondere der Grenzplankostenrechnung, zu nutzen. Hier gibt es bereits Ansätze, beide Systeme zu integrieren<sup>340</sup>.

In der vorliegenden Arbeit konnte gezeigt werden, daß die von der implementierten Kostenrechnung des WDR bereitgestellten Kosteninformationen aufgrund der Teilkostenkonzeption keine adäquate Grundlage für strategische Entscheidungsprobleme bieten. Die Kostenrechnung ist deshalb so zu ergänzen, daß auch für strategische Entscheidungen die erforderlichen Kostendaten bereitstehen. Diese Aufgabe kann die traditionelle Vollkostenrechnung aufgrund der pauschalen Zuschlagsverrechnung jedoch nicht erfüllen. Die Prozeßkostenrechnung hat sich der Problematik, die Gemeinkosten verursachungsgerecht mit in die Kostenrechnung miteinzubeziehen, als erstes Kostenrechnungssystem gestellt und hat bei aller berechtigten Kritik die Kosten der Gemeinkostenbereiche in den Mittelpunkt der kostenrechnerischen Diskussionen gelenkt.

Inwieweit der Ansatz der Prozeßkostenrechnung letztendlich geeignet ist, die Defizite der Gemeinkostenverrechnung zu beheben, wird deren theoretische wie auch praktische Weiterentwicklung zeigen. Jedoch kann schon hier dafür plädiert werden, die Möglichkeiten des praktischen Einsatzes beim WDR (aufgrund der ersten im Rahmen dieser Arbeit im Film- und Schallarchiv gewonnenen Erfahrungen) weiter zu verfolgen.

Es soll an dieser Stelle jedoch auch ausdrücklich daraufhingewiesen werden, daß die Erfüllung des Programmauftrages die wichtigste Aufgabe des WDR ist. Somit stößt jedes Kostenrechnungssystem an die Grenzen der Operationalisierbarkeit, solange die Qualität der Sendungen und damit letztendlich die Leistung des WDR

---

<sup>340</sup> Vgl. Vikas, 1993

nicht meßbar ist; wobei allerdings zu hinterfragen ist, ob eine solche Leistungsmessung wirklich wünschenswert wäre.

Andererseits erscheinen jedoch dringend Fortschritte bei der Optimierung der Kostenwirtschaftlichkeit geboten, damit der WDR im dualen System wettbewerbsfähig bleibt bzw. wird. So wurde beim WDR selbst auch der Bedarf nach strategischen Planungsinstrumenten festgestellt, weshalb ein strategisches Planungsreferat eingerichtet wurde, welches sich mit der Zukunft des WDR als Programmunternehmen auseinandersetzt<sup>341</sup>.

Deshalb wird vorgeschlagen, anstelle des Methodenstreites zwischen den Verfechtern der Grenzplankostenrechnung und den Befürwortern der Prozeßkostenrechnung, die Instrumente zur strategischen Planung konstruktiv weiterzuentwickeln und einzusetzen. In diesem Sinne ist auch das folgende abschließende Zitat zu verstehen: „Wichtig ist, überhaupt den Einstieg zu wagen. Allein die Auseinandersetzung mit der Prozeßkostenrechnung ändert die Denkstrukturen in Richtung einer ganzheitlichen, unternehmerischen Betrachtungsweise.“<sup>342</sup>

---

<sup>341</sup> Vgl. Seidel, 1992, S. 35f.

<sup>342</sup> Vgl. Lohmann, 1991b, S. 271





---

**Literaturverzeichnis**

- Biel, Alfred (1990):** Anwendung der Prozeßkostenrechnung, in: Controller Magazin, Heft 5, 1990, S. 255-258
- Biel, Alfred, (1991a):** Einführung in die Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 2, 1991, S. 21-38
- Biel, Alfred, (1991b):** In der Diskussion: Die Prozeßkostenrechnung, in: Controller Magazin, 1990, S. 329-333
- Börmann, Barbara (1993):** Die Kostenrechnung als Controlling-Instrument bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten, in: Controlling für öffentlich-rechtliche Fernsehunternehmen, hrsg. von Institut für Rundfunkökonomie an der Universität Köln, Köln, 1993
- Brimson, James A. (1991):** Activity Accounting - An Activity-Based Costing Approach, New York u.a., 1991
- Cervellini, Udo (1991):** Prozeßkostenrechnung im Vertriebsbereich der Porsche AG, in: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München, 1991, S. 223-248
- Coenenberg, Adolf G./ Fischer Thomas M. (1991):** Prozeßkostenrechnung - Strategische Neuorientierung in der Kostenrechnung, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg. 1991, S. 21-38
- Cooper, Robin (1990):** Implementing an Activity-Based Cost System, in: Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, Heft 1, 1990, S. 33-42
- Cooper, Robin (1992):** Activity-Based Costing - Einführung von Systemen des Activity-Based Costing (Teil 3), in: Kostenrechnungspraxis, 1990, S.86-88
- Cooper, Robin/Kaplan, Robert S. (1988a):** How Cost Accounting Distorts Product Costs, in: Management Accounting, 69. Jg. 1988, S. 20-27
- Cooper, Robin/Kaplan, Robert S. (1988b):** Measure Costs Right: Make the Right Decisions, in: Harvard Business Review, 66. Jg. 1988, H.5, S. 96-103



- Eichhorn, Peter (1980):** Organisation der öffentlichen Betriebe, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von Erwin Grochla, 2. Auflage, Stuttgart, 1980, Sp. 1395-1407
- Franz, Klaus-Peter (1990a):** Die Prozeßkostenrechnung im Vergleich mit der flexiblen Plankostenrechnung und der Deckungsbeitragsrechnung, in: Horváth, Péter (Hrsg.): Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, Stuttgart, 1990, S. 195-210
- Franz, Klaus-Peter (1990b):** Die Prozeßkostenrechnung - Darstellung und Vergleich mit der Plankosten- und Deckungsbeitragsrechnung, in: Ahlert, Dieter/Franz, Klaus-Peter/Göppel, Hermann (Hrsg.): Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument, Wiesbaden 1990, S. 109-136
- Franz, Klaus-Peter (1991):** Prozeßkostenrechnung - ein neuer Ansatz für Produktkalkulation und Wirtschaftlichkeitskontrolle, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, Heidelberg, 1991, S. 173-189
- Franz, Klaus-Peter (1992):** Die Prozeßkostenrechnung, Entstehungsgründe, Aufbau und Abgrenzung zu anderen Kostenrechnungssystemen, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Heft 12, 1992, S. 605-610
- Fröhling, Oliver (1989):** Prozeßkostenrechnung - System mit Zukunft?, in: io Management Zeitschrift, Heft 10, 58. Jg. 1989, S. 67-69
- Fröhling, Oliver/Krause, Herbert (1992):** DV-gestützte Prozeßkostenrechnung - Integrationsaspekte und Umsetzung auf Standard-Softwarebasis, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, 1992, S. 284-394
- Glaser, Horst (1991a):** Zur Bedeutung der Prozeßkostenrechnung als Controlling-Instrument, in: Controlling, 1991, S. 299-301
- Glaser, Horst (1991b):** Prozeßkostenrechnung als Kontroll- und Entscheidungsinstrument, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, Heidelberg, 1991, S. 222-240
- Glaser, Horst (1992):** Prozeßkostenrechnung - Darstellung und Kritik, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 44. Jg. 1992, S. 275-288



- Glaser, Horst (1993):** Prozeßkostenrechnung, in: Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcell (Hrsg.): Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart, 1993, Sp. 1643-1651
- Götzelmann, Frank (1993):** Prozeßkostenrechnung - Ausweg aus der Krise der Kostenrechnung?, in: Das Wirtschaftsstudium, 1993, 22. Jg., S. 36-38
- Grochla, Erwin (Hrsg.) (1980):** Handwörterbuch der Organisation, 2. Auflage, Stuttgart, 1980
- Herberg, Horst (1985):** Preistheorie, Eine Einführung in die Mikroökonomik, Stuttgart, 1985
- Holst, Joachim (1991):** Prozeß-Management im Verwaltungsbereich der IBM Deutschland GmbH, in: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München, 1991, S. 271-290
- Holzwarth, Jochen (1990):** Wie Sie aus Ihrem Kostenrechnungssystem eine Prozeßkostenrechnung ableiten, in: Kostenrechnungspraxis, Jg. 1990, S. 368-371
- Horváth, Péter (1992):** Controlling, 4. Auflage, München, 1992
- Horváth, Péter/Mayer, Reinhold (1989):** Prozeßkostenrechnung - Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, in Controlling, Heft 4, 1989, S. 214-219
- Horváth, Péter/Renner, Andreas (1990):** Prozeßkostenrechnung - Konzept, Realisierungsschritte und erste Erfahrungen, in: Fortschrittliche Betriebsführung und Industrial Engineering, 39. Jg. 1990, S. 100-107
- IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.):** Prozeßkostenmanagement, München, 1991
- Institut für Rundfunkökonomie (Hrsg.) (1993):** Controlling für öffentlich-rechtliche Fernsehunternehmen, Köln, 1993
- Johnson, H. Thomas (1988):** Activity-Based Information - A Blueprint for World-Class Management Accounting, in: Management Accounting, Vol. 69, 1988, 6, S. 23-30



- Johnson, H. Thomas/Kaplan, Robert S. (1987):** Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting, Boston/Mass., 1987
- Kagermann, Henning (1991):** Realisierung prozeßorientierter Kostenrechnungssysteme mit SAP/RK - gegenwärtiger Stand und Entwicklungstendenzen, in: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München, 1991, S. 155- 180
- Kayser, Horst J. (1993):** Controlling für Rundfunkanstalten, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von P. Eichhorn und P. Friedrich, Band 141, Baden-Baden, 1993
- Kemmer, Paul (1986):** Zielkonzeption und Rechnungssystem von Rundfunkanstalten. Ist-Analyse und Vorschläge zu einem ziel- und entscheidungsorientierten Rechnungswesen, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von P. Eichhorn und P. Friedrich, Band 49, Baden-Baden, 1986
- Kieninger, Michael (1991):** Realisierung der Prozeßkostenrechnung mit dem PC-Programm PROKOS, in: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München, 1991, S. 129-154
- Kieninger, Michael/Sommerfeldt Holger (1992):** Prozeßkostenmanagement mit dem PC, in: Controlling, Heft 1, 1992
- Kilger, Wolfgang (1993):** Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 10. vollständig überarbeitete Auflage, Wiesbaden, 1993
- Kloock, Josef (1978):** Aufgaben und Systeme der Unternehmensrechnung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 30 Jg. 1978, S. 493-510
- Kloock, Josef (1992a):** Prozeßkostenrechnung als Rückschritt und Fortschritt der Kostenrechnung (Teil 1), in: Kostenrechnungspraxis, Heft 4, 1992, S. 183-193
- Kloock, Josef (1992b):** Prozeßkostenrechnung als Rückschritt und Fortschritt der Kostenrechnung (Teil 2), in: Kostenrechnungspraxis, Heft 5, 1992, S. 237-246



- Kloock, Josef/Sieben, Günther/Schildbach, Thomas (1993):** Kosten- und Leistungsrechnung, 7. aktualisierte und erweiterte Auflage, Düsseldorf, 1993
- Küting, Karlheinz/Lorson, Peter (1991):** Grenzplankostenrechnung versus Prozeßkostenrechnung - Quo vadis Kostenrechnung?, in: Betriebs-Berater, 46 Jg. 1991, S. 1421-1433
- Landwehr, Artur (1989):** Konzeption und systemtechnische Realisierung der Prozeßkostenrechnung, in: Männel, Wolfgang (Hrsg.): Kongreß Kostenrechnung 89, Lauf a. d. Pegnitz 1989, S. 95-118
- Laßmann, Gert (1984):** Aktuelle Probleme der Kosten- und Erlösrechnung sowie des Jahresabschlusses bei weitgehend automatisierter Serienfertigung, in: ZfbF, Heft 11, 1984, S. 959-978
- Lindemann, Reiner (1983):** Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument der Betriebsführung, dargestellt am Beispiel des WDR, in: Beiträge zur Rundfunkökonomie, hrsg. von Günter Sieben, Köln, 1983, S. 66-77
- Lohmann, Ulrich (1991a):** Prozeßkostenrechnung bei der Gardena Kress + Kastner GmbH, in: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München, 1991, S. 249-270
- Lohmann, Ulrich (1991b):** Prozeßkostenrechnung - ein Erfahrungsbericht, in: controller magazin, Heft 5, 1991
- Lohmann, Ulrich (1992):** Leistungsorientiertes, antizipatives Gemeinkostenmanagement, in: Schulte, Christof (Hrsg.): Effektives Kostenmanagement, Stuttgart, 1992, S. 127-161
- Lorson, Peter (1992):** Prozeßkostenrechnung versus Grenzplankostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 1, 1992, S. 7-14
- Männel, Wolfgang (Hrsg.) (1992):** Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, 1992
- Maier, Oskar (1986):** Ökonomische Bestimmungsfaktoren öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten, in: Fleck, Florian H. (Hrsg.) 1986, S. 29-58
- Mayer, Reinhold (1990a):** Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 5, 1990, S. 307-312



- Mayer, Reinhold (1990b):** Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 12, 1990, S. 74-75
- Mayer, Reinhold (1990c):** Prozeßkostenrechnung - Rückschritt oder neuer Weg. in: Controlling, Heft 5, 1990, S. 274-275
- Mayer, Reinhold (1991a):** Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement: Konzept, Vorgehensweise und Einsatzmöglichkeiten, in: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München, 1991, S. 73-99
- Mayer, Reinhold (1991b):** Die Prozeßkostenrechnung als Instrument des Schnittstellenmanagements, in: Horváth, Péter (Hrsg.): Synergien durch Schnittstellen-Controlling, Stuttgart, 1991, S. 21-226
- Mayer, Reinhold (1992):** Anwendungsfelder der Prozeßkostenrechnung zur Center Steuerung, in: Horváth, Péter (Hrsg.): Effektives und schlankes Controlling, Stuttgart, 1992, S. 113-126
- Mayer, Reinhold/Glaser, Horst (1991):** Die Prozeßkostenrechnung als Controllinginstrument - Pro und Contra, in: Controlling, Heft 6, 1991, S. 296-303
- Miller, Jeffrey G./Vollmann, Thomas E. (1985):** The Hidden Factory, in: Harvard Business Review, 63. Jg., 1985, Heft 5, S. 142-150
- Müller-Wiegand, Mathias (1992):** Grundkonzeption eines rundfunkspezifischen Controlling in öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen, in: ZögU, Band 15, Heft 1, 1992
- Niemand, Stefan/Ruthsatz, Oliver (1990):** Weitere Bereiche des Qualitätscontrolling, in: Horváth, Péter/Urban, Georg (Hrsg.): Qualitätscontrolling, Stuttgart 1990, S. 173-185
- Olshagen, Christoph (1991):** Prozeßkostenrechnung - Aufbau und Einsatz, Wiesbaden, 1991
- Picot, Arnold/Rischmüller, Gerhard (1981):** Planung und Kontrolle der Verwaltungskosten in Unternehmen, in Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 51Jg. 4/1981, S. 331-353



- Pfohl, Hans-Christian/Stölzle, Wolfgang (1991):** Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozeßkostenrechnung in industriellen Unternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 61 Jg. 1991, S. 1281-1305
- Porter, Michael E. (1986):** Wettbewerbsvorteile, Frankfurt a.M., 1986
- Rau, Karl-Heinz/Rüd, Michael (1991):** Erfahrungen mit der Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, 1991, S. 210-221
- Reckenfelderbäumer, Martin (1994):** Entwicklungsstand und Perspektiven der Prozeßkostenrechnung, Wiesbaden, 1994
- Reiß, Herbert (1989):** Internationales Projektcontrolling bei der Einführung der prozeßkostenrechnung im Hause Hewlett-Packard, in: Horváth, Peter (Hrsg.): Internationalisierung des Controlling, Stuttgart, 1989, S. 341-351
- Rummel, Karl (1949):** Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, Düsseldorf, 1949
- Reichling, Peter/Köberle, Gisela (1992):** Gemeinkosten-Controlling mit der Prozeßkostenrechnung, in: Spremann, Klaus/Zur, Eberhard (Hrsg.): Controlling Wiesbaden, 1992, S. 487-510
- Schäfer, Dieter (1991):** PC-gestützte Prozeßkostenrechnung, in: Witt, Frank-Jürgen (Hrsg.): Aktivitätscontrolling und Prozeßkostenmanagement, Stuttgart, 1991, S. 151-167
- Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.) (1991):** Rechnungswesen und EDV, Heidelberg, 1991
- Schellhaas, Karl-Ulrich/Beinhauer, Manfred (1992):** Entscheidungsrelevanz in der Prozeßkostenrechnung, in: Kostenrechnungspraxis, Heft 6, 1992, S. 301- 305
- Schimank, Christof (1990):** Strategische Entscheidungsunterstützung durch prozeßorientierte Kosteninformationen, in: Horváth, Péter (Hrsg.): Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?, Stuttgart, 1990, S. 227-247



- Schmalenbach, Ernst (1948):** Pretiale Wirtschaftslenkung, Band 2: Pretiale Lenkung des Betriebs, Bremen-Horn u.a., 1948
- Schulte, Christof (1989):** Produzieren Sie zuviele Varianten?, in: Harvard Manager 2, 1989, S. 60-66
- Schweitzer, Marcell/Küpper, Hans-Ullrich (1991):** Systeme der Kostenrechnung, 5.Auflage, Landsberg/Lech, 1991
- Seidel, Norbert (1983):** Rundfunkanstalten als Produktions- und Dienstleistungsbetriebe, in: Sieben, Günter (Hrsg.): Beiträge zur Rundfunkökonomie, Bd. 2, Köln, 1983, S. 14-25
- Seidel, Norbert (1986):** Finanzierungsgrundlagen des Programmbetriebes nach dem neuen Gesetz über den Westdeutschen Rundfunk, in: ZUM, Heft 12, 1986
- Seidel, Norbert (1991):** Die öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt als Rundfunkunternehmen, in: Media Perspektiven 8/91, S. 504-519
- Seidel, Norbert (1992):** Controlling in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten, in: Die Wirtschaftsprüfung, 2/1992, S. 33-43
- Sieben, Günter (Hrsg.) (1983):** Beiträge zur Rundfunkökonomie, Köln, 1983
- Sieben, Günter/Ossadnik, Wolfgang/Wachter, Annette (1988):** Planung für öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten, Baden-Baden, 1988
- Sieben, Günter/Schulze, Volker/Wachter, Annette (1992):** Medienbetriebe, Organisation der, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von E.Frese, 3. Auflage, Stuttgart, 1992, Sp. 1315-1326
- Sieben, Günter/Schneider, Willi (1982):** Überlegungen zu einem Controlling-Konzept für Rundfunkanstalten, in BFuP, 34. Jg. 1982, S. 236-251
- Siegwart, Hans/Raas, Fredy (1991):** CIM-orientiertes Rechnungswesen, Stuttgart/Düsseldorf 1991
- Strecker, Andreas (1991):** Prozeßkostenrechnung in Forschung und Entwicklung, München, 1991



- Striening, Hans-Dieter (1989):** Prozeßmanagement im indirekten Bereich, in: Controlling, Heft 6, 1989
- Vikas, Kurt (1993):** Neue Konzepte für das Kostenmanagement, 2. Aufl., Wiesbaden, 1993,
- Wäscher, Dieter (1987):** Gemeinkosten-Management im Material- und Logistikbereich, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 57. Jg. 1987, S. 297-315
- Wäscher, Dieter (1991):** Prozeßorientiertes Gemeinkostenmanagement und strategische Kalkulation in einer CIM-Umgebung, in: IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.): Prozeßkostenmanagement, München, 1991, S. 203-222



- Wäscher, Dieter (1991b):** Prozeßorientiertes Gemeinkosten-Management im Material- und Logistikbereich am Beispiel eines Maschinenbauunternehmens, in: Scheer, August-Wilhelm (Hrsg.): Rechnungswesen und EDV, Heidelberg, 1991, S. 190-200
- WDR (1992a):** Kostenrechnung 1992-Bericht-
- WDR (1992b):** Leistungsrechnung 1992-Bericht-,
- WDR (1994):** Kontenplan, Kostenstellenverzeichnis, Köln, 1994
- WDR-Gesetz** vom 31.03.1993 (GV.NW 1993, S. 158)
- Witt, Frank-Jürgen (1991):** Das Konzept des Prozeßmanagement, in: Witt, Frank-Jürgen (Hrsg.): Aktivitätscontrolling und Prozeßkostenmanagement, Stuttgart, 1991, S. 3-37
- Witt, Frank-Jürgen/Witt, Kerin (1990):** Aktivitäts-Controlling und Prozeßkosten-Rechnung. Strategische Maßnahmen und erste Erfahrungen beim Prozeßmanagement, in Controller Magazin, Heft 1, 1990, S. 35-42
- Witt, Kerin (1991):** Consultant's Sicht im Prozeßmanagement, in: Witt, Frank-Jürgen (Hrsg.): Aktivitätscontrolling und Prozeßkostenmanagement, Stuttgart, 1991, S. 213-230
- Wöhe, Günter (1993):** Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 18. Auflage, München, 1993
- Zimmermann, Gebhard (1992):** Prozeßorientierte Kostenrechnung in der öffentlichen Verwaltung. Ein Ansatz zur Entgeltkalkulation für ein wirkungsvolles Controlling?, in: Controlling, 4.Jg. 1992, S. 196-202

