

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

Ulrich Blanke

**Entscheidungs- und marktorientierte
Kosten- und Leistungsrechnung
in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten**

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

Heft 199

Köln, im Juni 2005

Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie

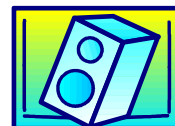
ISSN der Arbeitspapiere: 0945-8999

ISBN des vorliegenden Arbeitspapiers 199: 3-934156-93-2

Schutzgebühr 6,00 EUR

Die Arbeitspapiere können im Internet eingesehen
und abgerufen werden unter der Adresse
<http://www.rundfunk-institut.uni-koeln.de>

Mitteilungen und Bestellungen richten Sie bitte per Email an:
rundfunk-institut@uni-koeln.de
oder an die u. g. Postanschrift



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

Hohenstaufenring 57a

D-50674 Köln

Telefon: (0221) 23 35 36

Telefax: (0221) 24 11 34

Ulrich Blanke

Entscheidungs- und marktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten

Zusammenfassung	1
1. Allgemeine Rahmenbedingungen	2
2. Zielsetzung eines Controllings für öffentlich-rechtliche Rundfunkunternehmen	3
2.1. Effektivität (Zielerreichung).....	3
2.2. Effizienz (Wirtschaftlichkeit der Zielerreichung).....	4
3. Kosten- und Leistungsrechnung als zentrales Controllinginstrument	6
3.1. Ziele	6
3.2. Konzeptionelle Fragen	7
3.2.1. Produktions-/Kostenstellenfokus versus Programm-/Kostenträgerfokus.....	7
3.2.2. Gestaltung der Leistungsverrechnung.....	8
3.2.2.1. Voraussetzungen	8
3.2.2.2. Abbildung der Leistungserstellung: Kostentreiber und Kapazitätsbeanspruchung	9
3.2.2.3. Bewertung der Leistungserstellung: Kostenpreise versus Marktpreise.....	10
3.2.2.4. Verankerung der Verantwortlichkeit für Kosten oder Wirtschaftlichkeit: Cost Center versus Profit Center.....	11
3.2.3. Vollkostenrechnung versus Teilkostenrechnung	14
4. Notwendigkeit der Ergänzung der KLR zur Erreichung des Effizienzziels	17
4.1. Effizienzmessung in den indirekten Leistungsbereichen	17
4.2. Integration von Kostenrechnung und Budgetierung	18
5. Schlussfolgerungen	20
Literatur	21

Verzeichnis der Abbildungen

Nr.	Titel	Seite
1	Kostenträgerhierarchie am Beispiel des Deutschlandradios	8
2	Profit Center-Modell	12
3	Mehrstufige Programmkosten- und Programmleistungsrechnung	15

Ulrich Blanke

Entscheidungs- und marktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten *

Zusammenfassung

Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten sehen sich der Forderung durch externe Gremien wie der KEF oder den Rechnungshöfen ausgesetzt, ihre Organisationen noch stärker in Richtung Wirtschaftlichkeit auszurichten. Darüber hinaus wird sich der finanzielle Spielraum vor dem Hintergrund stagnierender Gebührenaufkommen und gleichzeitiger Kostenerhöhungen einengen.

In Anbetracht dieser Situation ist eine controllingbasierte Ausrichtung der Organisationsführung dringend notwendig. Im Fokus des zu errichtenden Controllings steht dabei die Steuerung von Effektivität und Effizienz, d.h. das Management von Zielerreichung und Wirtschaftlichkeit der Organisationstätigkeit.

Wesentliche Grundlage der Effizienzsteuerung bilden die Informationen einer entscheidungs- und marktorientierten Kosten- und Leistungsrechnung. Durch eine Kosten- und Leistungsrechnung soll Transparenz hinsichtlich der entscheidungsbasierten Beeinflussbarkeit von Kosten – und damit Kostenverantwortlichkeit – geschaffen werden.

Die Effizienzanforderungen sind dabei keineswegs auf die Programmbereiche beschränkt. Vielmehr müssen sich auch die den Programmbereichen zuarbeitenden Organisationsbereiche, wie beispielsweise die Produktion, den Wirtschaftlichkeitsansprüchen und einem externen Benchmarking stellen. Dies kann mit einem Profit Center-Konzept in Kombination mit einer marktpreisbasierten Leistungsverrechnung erreicht werden. Dadurch werden für die internen Programmdienstleister Anreize gesetzt, leistungs- und wettbewerbsfähige Kapazitäten bereitzustellen und diese in Abstimmung mit den nachfragenden Programmbereichen optimal auszulasten.

Zur nachhaltigen Erreichung des Effizienzziels sind neben der Kosten- und Leistungsrechnung noch ergänzende Steuerungsmechanismen zu implementieren. Zunächst ist auf die Integration von Kostenrechnung und Budgetierung hinzuwirken, d.h. in Analogie zur Kosten- und Leistungsrechnung sollten im Rahmen der Budgetplanung alle durch einen Bereich beeinflussten Kosten auch planerisch berücksichtigt werden. Des Weiteren sind in den indirekten Leistungsbereichen durch Gemeinkostenwertanalysen und darauf aufbauendem Reengineering Effizienzpotentiale auszunutzen.

* Der Verfasser ist Gruppenleiter Controlling beim DeutschlandRadio.

1. Allgemeine Rahmenbedingungen

Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten sind einem zunehmenden Wettbewerbsdruck sowohl durch private Sender als auch untereinander ausgesetzt. Verbunden damit ist ein gestiegener Wettbewerb um Publikumsakzeptanz. Der öffentlich-rechtliche Rundfunk reagiert teilweise mit Anpassung an kommerzielle Programmanbieter und läuft Gefahr, seinen Programmauftrag aus den Augen zu verlieren.¹ In dieser Situation stellt sich die Frage, inwiefern die aus dem Programmauftrag abzuleitenden Ziele einer öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt in ausreichendem Maße verfolgt werden.

Mit Blick auf die finanzielle Lage sind auf der Kostenseite steigende Beschaffungspreise zu vermerken. Auf der Ertragsseite zeigt sich an der letzten Gebührendiskussion, dass Gebührenerhöhungen nicht mehr ohne weiteres politisch durchsetzbar sind.² Insgesamt haben sich die öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen im finanziellen Bereich also – zumindest mit der Gefahr – einer Mittelverknappung auseinandersetzen zu müssen.

Darüber hinaus sind die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten gemäß Staatsvertrag angehalten, effizient und leistungsorientiert zu arbeiten. Externe Kontrollgremien, wie die „Kommission zur Ermittlung des Finanzbedarfs“ (KEF), drängen in die gleiche Richtung und fordern von den Rundfunkanstalten Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit.³ In wiederkehrenden Wirtschaftlichkeitsanalysen der KEF werden Vergleiche zwischen den öffentlich-rechtlichen Anstalten (Produktionskosten, Verwaltungskosten etc.) erstellt.

Die Landesrechnungshöfe verfolgen ähnliche Zielsetzungen, indem sie in regelmäßigen Abständen die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Anstalten prüfen, Defizite im Bereich des Effektivitäts- und Effizienzverhalten in den Prüfberichten der einzelnen Anstalten festhalten und darauf aufbauend Verbesserungsmaßnahmen einfordern.

Diese Rahmenbedingungen erfordern für die Gestaltung von Rundfunkangeboten eine ziel- und effizienzorientierte Organisationsführung und machen den Einsatz eines Controllings zu einer grundlegenden Notwendigkeit.

¹ Vgl. Hamm, I. (Hrsg.) (1998): S. 50.

² Vgl. Meier, H.E. (2005): S. 29ff.

³ KEF (2003): S. 185ff.

2. Zielsetzung eines Controllings für öffentlich-rechtliche Rundfunkunternehmen

Auch wenn es zum Standard sämtlicher Überlegungen zum Thema Controlling gehört, ist hier nochmals auf eine Begriffsabgrenzung hinzuweisen. Controlling stammt aus der amerikanischen Managementterminologie und bedeutet nicht „Kontrolle“, sondern „Steuerung“ der Organisation. Controlling soll auf Basis einer koordinierten, systemgestützten Informationsbeschaffung und -aufbereitung die Entscheidungsträger auf allen Hierarchieebenen der Organisation bei ihren Führungsaufgaben unterstützen und so deren Entscheidungen und Verhalten in die aus Sicht der Gesamtorganisation optimale Richtung lenken.

Um dies zu verdeutlichen, sei auf eine gängige Metapher zurückgegriffen: Stellen wir uns die Organisation als ein Schiff vor, das ein Ziel erreichen will. Dann versteht sich das Controlling als Navigator, der den Steuermann (=Entscheider auf allen Führungsebenen) unterstützt. Der Navigator verfügt über Instrumente (beispielsweise Kosten- und Leistungsrechnung), mit deren Hilfe er dem Steuermann Informationen liefert, welche Richtung dieser einschlagen sollte, um das Ziel zu erreichen. Der Controller besitzt somit „Transparenzverantwortung“ in der Organisation, im Unterschied zum Entscheider, der die „Entscheidungsverantwortung“ besitzt. Im Fokus des Controllings liegen dabei die originären Controllingziele der Effektivität und Effizienz, d.h. der Sicherstellung einer hohen Zielerreichung und Wirtschaftlichkeit der Organisationstätigkeit.⁴

2.1. Effektivität (Zielerreichung)

Unter Effektivität versteht man das Verhältnis der tatsächlich erreichten Ergebnisse zu den geplanten Zielen (Zielerreichung/Zielvorgabe). Die Effektivität ist also eine Kennzahl des Zielerreichungsgrads und sagt aus, in welchem Ausmaß ein vorgegebenes Ziel verwirklicht wurde. Um die Zielerreichung zu bewerten, müssen vorher klare Ziele definiert worden sein.

Ziele bzw. eine Zielorientierung einer Organisation sind notwendig, um eine einheitliche und aufeinander abgestimmte Ausrichtung des Handelns aller Beteiligten zu erreichen. Die Festlegung von Zielen hat eine koordinierende und komplexitätsreduzierende Wirkung, durch die eine aus Gesamtorganisationssicht suboptimale Verfolgung von Partikularinteressen verhindert werden soll.

Das oberste Ziel eines öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmens, das Organisationsziel, ist die Erfüllung seines Programmauftrags. Anders als bei privatwirtschaftlichen Unternehmen fehlt für die Bewertung der Erfüllung des Programmauftrags der Marktpreis als entscheidendes ökonomisches Kriterium zur Messung des Erfolgs. Erschwerend kommt hinzu, dass die Erfüllung des Programmauftrags aufgrund des hohen Abstraktionsgrads dieses Begriffs keine

⁴ Vgl. Horvath, P. (2003): S. 4ff.



direkt messbare Größe bzw. kein feststellbar vorgegebenes Leistungsniveau ist.⁵

Aus diesem Grund muss das oberste Ziel der Erfüllung des Programmauftrags in einem ersten Schritt in operationalisierbare Unterziele heruntergebrochen werden. Anschließend können Messgrößen (Indikatoren) festgelegt werden, mit denen der Zielerreichungsgrad erfasst werden soll.

Als Zieldimensionen des Programmauftrags⁶ seien hier beispielhaft genannt:

- Programmakzeptanz
- Programmqualität
- Programmumfang, -vielfalt, -mix
- Programmwirkung (Meinungsbildung, gesellschaftliche Integration etc.)
- Programmversorgung (zeitlich und räumlich)

Problematisch bei der weiteren Zieldefinition erweist sich neben dem Operationalisierungsproblem die offensichtliche Mehrdimensionalität und die damit zusammenhängende Frage der Gewichtung von Einzelzielen.

Die Steuerung des Effektivitätsziels durch ein Controlling ist nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit. Zu Instrumenten des Zielmanagements und -controllings, wie bspw. der Balanced Scorecard oder Nutzwertanalyse, siehe Kaplan, R.S./Norton, D.P. (1997) bzw. Kolb, G. (1993), S.19ff.

2.2. Effizienz (Wirtschaftlichkeit der Zielerreichung)

Unter Effizienz versteht man das Verhältnis erreichter Leistung zu den eingesetzten Ressourcen (Output/Input). Effizienz beantwortet die Frage nach der Wirtschaftlichkeit, d.h. ob die Leistungen kostengünstig erstellt wurden. Diese (wirtschaftliche) Beurteilung hat selbstverständlich unter Beachtung der aus der Sicht der Effektivität einzuschlagenden Wege einer Zielerreichung zu erfolgen.

In diesem Sinne wird das oben genannte Sachziel „Erfüllung des Programmauftrags“ durch das Formalziel „Wirtschaftliche Erfüllung des Programmauftrags“ ergänzt. Konkret bedeutet dies, dass die vorher definierten Programmziele (Output) mit einem minimalen Aufwand (Input) erreicht werden sollen.

Zur Messung des Effizienzverhaltens von Organisationsbereichen müssen sinnvolle Kennzahlen definiert werden, beispielhaft seien hier genannt:

- Kosten pro Programmminute
- Kosten pro Empfängerminute
- Kosten pro Marktanteilsminute
- Kosten pro Zielgruppenkontakt

⁵ Vgl. Horstmann, M. (1997): S. 25ff.

⁶ Zum Thema der Ziel-Operationalisierung des Programmauftrags siehe beispielsweise Kayser, H.J. (1993): S.177ff.; Hamm, I. (1998): S.20ff.



Solche Kennzahlen können durch Vergleiche zwischen und innerhalb der Programmkategorien Anhaltspunkte für die unterschiedliche Wirtschaftlichkeit von Programmkonzeptionen bieten. Aufgrund des Unikatcharakters einzelner Sendungen ist eine solche effizienzbezogene Analyse von Sendungskonzeptionen allerdings nur eingeschränkt möglich. Indem die kostenbestimmenden Faktoren von Sendungen transparent gemacht werden, sollten aber bereichsübergreifende Diskussionen über Kosten-Nutzen-Verhältnisse von Sendungskonzepten möglich werden. Dies ermöglicht ein tiefergehendes Ursachenverständnis für Kostenunterschiede.

Die generierten Informationen können auch genutzt werden, um Entscheidungen über Eigenerstellung oder Fremdbezug („Make or Buy“) zu unterstützen. Hier ist zu prüfen, ob die Leistungsziele der Programme günstiger durch Bereiche des eigenen Unternehmens oder durch – eventuell spezialisierte – Dienstleister erreicht werden können. Die regelmäßige Überprüfung dieser beiden Alternativen kann wettbewerbsähnliche Anreizwirkungen entfalten, da sich interne Bereiche einem externen Wettbewerbsvergleich unterziehen müssen.

Für das Controlling des Effizienzziels steht als wesentliches Instrument die Kosten- und Leistungsrechnung zur Verfügung, die im Folgenden dargestellt werden soll.

3. Kosten- und Leistungsrechnung als zentrales Controllinginstrument

Für die dauerhafte und standardisierte Verfolgung des o.g. Effizienzziels greift das Controlling auf das Instrument der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) zurück. Die KLR stellt als institutionalisiertes Informationssystem das Herzstück eines Controllings dar, das – ganz allgemein dargestellt – über angefallene oder geplante Geschäftsvorgänge Informationen beschafft und verarbeitet, um interne Steuerungsprozesse auszulösen. Dabei erhält die KLR ihre Rohdaten aus der Finanzbuchhaltung, internen Statistiken und externen Quellen, die zu entscheidungsrelevanten Informationen verarbeitet werden.⁷

3.1. Ziele

Eine KLR setzt an am wertschöpfenden Grundzweck der Organisationstätigkeit –im Falle eine öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmens: an der Erstellung von Programmen. Sie muss relevante Informationen für die zentralen kostenwirksamen Entscheidungen liefern (entscheidungsunterstützende Funktion) und darauf aufbauend Anreize zur Kostenoptimierung und wirtschaftlichem Handeln setzen (verhaltenssteuernde Funktion). Eine grundlegende Voraussetzung dafür ist, Transparenz hinsichtlich der Beeinflussbarkeit von Kosten und damit Kostenverantwortlichkeit zu schaffen.

Auf der Ebene der Programmplanung und -realisierung entsteht so eine umfassende analytische Basis, um bspw. die Angemessenheit des Aufwands für Sendungen zu beurteilen. Dasselbe gilt für etwaige Kostenvergleiche. Wenn vor dem Hintergrund einer systematischen Kategorisierung von Programmen und Produktionsformen unterschiedliche Kosten für ähnliche Sendungen festgestellt werden, können auf Basis der KLR-Informationen die Ursachen für diese Unterschiede durch die Darstellung der die Kosten beeinflussenden Faktoren transparent gemacht werden.

Bezogen auf den öffentlichen Sektor ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass eine Konzeption und Implementierung einer KLR auch selber immer unter Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten erfolgen muss: Eine KLR ist kein Selbstzweck, vielmehr müssen pragmatische, steuerungsrelevante Lösungen gefunden werden. D.h. es ist der oft zu beobachtenden Tendenz entgegenzuwirken, einem theoretischen kostenrechnerischen Ideal zu entsprechen, ohne dabei eine erhebliche Verbesserung der Effizienzsteuerung zu erreichen.

⁷ Zu den (theoretischen) Grundlagen der Kostenrechnung, bezogen auf Rundfunkunternehmen, siehe hier und im Folgenden: Börmann, B. (1993): S. 39 – 67.

3.2. Konzeptionelle Fragen

3.2.1. Produktions-/Kostenstellenfokus versus Programm-/Kostenträgerfokus

Stellt man sich die Frage nach dem geeigneten Kostenrechnungssystem für öffentlich-rechtliche Rundfunkunternehmen, so liegt auf den ersten Blick bezogen auf den Fertigungsprozess der Vergleich mit Unternehmen der Einzel- (Hörspiele, Features etc.) und Serienfertigung (Nachrichtensendungen etc.) nahe.

Der Beschaffenheit des Produktionsprozesses im Rundfunk ist allerdings ein grundlegend anderer als in einer industriellen Fertigung. Fertigungsmaterialien spielen keine große Rolle und die Durchführung der Produktion wird in entscheidendem Maße vom Entwickler des Produktes beeinflusst, d.h. dem Redakteur, der das Konzept erstellt und oft selbst mit umsetzt. Die Kostenrechnung in Industrieunternehmen steht typischerweise unter der Prämisse, dass die Kosten von Fertigungsprozessen durch Entscheidungen in den Fertigungskostenstellen kurzfristig beeinflussbar sind.⁸ Dies ist beim Rundfunk nicht gegeben, da nicht der Techniker eigenverantwortlich über Produktionsformen entscheidet, sondern auf Anweisung von Redakteuren arbeitet. Ein Extrembeispiel verdeutlicht der Einsatz der digitalen Redaktions-Workstations. Hier übernimmt der Redakteur die Aufgabe des Technikers und produziert so ohne personelle technische Unterstützung völlig eigenständig. Festzuhalten bleibt also, dass die Inanspruchnahme der Produktionskapazitäten für einzelne Produktionen insofern fast immer vom Programmbereich zu verantworten ist.⁹

Somit steht im primären Fokus der Kostenrechnung für ein Rundfunkunternehmen nicht der eigentliche kostenstellenbezogene Produktionsprozess, sondern die kostenverursachenden Entscheidungen auf der Programmebene bzw. die Frage, wie (aufwendig) eine Sendung konzipiert wird. Anders ausgedrückt: Im Mittelpunkt einer Kostenrechnung stehen die „Produkte“ und damit die Kostenträgerebene. Diesem Blickwinkel entspricht eine programmbezogene Kostenträgerrechnung mit einem Schwerpunkt in einer modernen Leistungsverrechnung.

Eine verstärkte Hinwendung zur produkt- bzw. kostenträgerorientierten Sicht ist umso wichtiger, als im öffentlichen Sektor aus der kameralistischen Historie heraus oft eine Fokussierung auf eine (kostenstellenbezogene) Haushalts-/ Budgetverwaltung zu erkennen ist einhergehend mit einer Vernachlässigung der Produkt- / Kundensicht und deren effizienztechnischen Gestaltungsmöglichkeiten.

⁸ Die kostenstellenbezogenen Analysen klassischer Kostenrechnungssysteme, wie der flexiblen Plankostenrechnung, sind daher für Rundfunkunternehmen weniger geeignet. Sie basieren auf der Vorstellung einer eigenverantwortlichen Gestaltung des Produktionsprozesses durch den Produktionsbereich, der genaue Fertigungsvorgaben wie bspw. Zeichnungen oder Stücklisten erhält. Analysen über die Abweichung von Vorgabewerten versuchen dann den vom Kostenstellenleiter zu verantwortenden Teil zu identifizieren.

⁹ Vgl. Kayser, H.J. (1993): S. 306f.

3.2.2. Gestaltung der Leistungsverrechnung

3.2.2.1. Voraussetzungen

Voraussetzung für die Durchführung einer Leistungsverrechnung ist die Differenzierung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten. Vereinfacht dargestellt sind Einzelkosten Kosten, die einem Kostenträger eindeutig direkt zurechenbar sind: Sie entstünden nicht, wenn es den Kostenträger nicht gäbe, wie beispielsweise Honorarkosten. Für Gemeinkosten hingegen ist charakteristisch, dass sie für mehrere Kostenträger gleichzeitig anfallen und so für den einzelnen Kostenträger nicht separat erfasst werden können, wie beispielsweise Verwaltungskosten. Die Gemeinkosten werden daher zuerst auf den verursachenden Kostenstellen verbucht. Anschließend müssen sie über eine Leistungsverrechnung auf die programmbezogenen Kostenträger verrechnet werden. Dabei soll entsprechend dem Ziel der Kostenrechnung Transparenz hinsichtlich der Beeinflussbarkeit von Kosten geschaffen werden. D.h. es soll ersichtlich werden, in welchem Maße die Programmbereiche Leistungen anderer Organisationsbereiche in Anspruch nehmen und welche kostenmäßigen Auswirkungen damit zusammenhängen.

Bei der Konzeption einer solchen kostenträgerbezogenen Leistungsverrechnung ist zunächst der Detaillierungsgrad der Kostenträger genau zu definieren. D.h. es muss festgelegt werden, auf welchem untersten Detaillevel standardmäßig eine Leistungsverrechnung durchgeführt wird und darauf basierende Analysen gefahren werden können. Bei der Definition des Detaillierungsgrads der Kostenträger sollte zum einen den Verantwortlichkeiten für die „Produkte“, zum anderen unterschiedlichen Kostenstrukturen hinsichtlich der „Produkterstellung“ Rechnung getragen werden. Denkbare Kostenträger wären im Falle einer Rundfunkanstalt Sendestrecken, Sendepunkte, Produktionen oder sogar einzelne Beiträge.

Abb. 1:
Kostenträgerhierarchie am Beispiel Deutschlandradio

	Deutschlandfunk	Deutschlandradio Kultur
Sendestrecke	Journal am Vormittag Mo.-Fr.: 10:10 - 11:00 Sprechstunde Di.: 10:10 - 11:00	DeutschlandRadio Ortszeit Mo.-Fr.: 17:05 - 19:00 WeltZeit Mo.-Fr.: 18:05 - 18:30
↳ Sendepunkt	Sprechstunde vom 20.04.04	WeltZeit vom 20.04.04
↳ Sendung	• "Der Anfang vom Ende der Praxisgebühr?" • "Ein Jahr nach SARS"	• "Der Sargmacher von Ghana" • "Der Aussöhnungsprozeß in Angola"
↳ Beitrag / Produktion		

Aufgrund der Vielzahl an Produktionen ist eine Definition von Kostenträgern auf der Ebene von Produktionen (oder darunter liegenden Ebenen) nicht sinnvoll. Der hohe Aufwand hinsichtlich Informationsbeschaffung, -verarbeitung und Ergebnisinterpretationen steht in keinem Verhältnis zu dem erzeugten Nutzen. Es

ist im ersten Schritt daher aus kostenrechnerischer Sicht ausreichend, standardmäßig auf Sendeplätzen zu verrechnen und zu analysieren.¹⁰

Die Definition des Sendeplatzes als Kostenträger bedeutet jedoch nicht, dass die *Verbuchung* von Einzelkosten nicht auf einem detaillierteren Grad vorgenommen werden kann. So macht es durchaus Sinn, für die wesentlichen Produktionen, die den Löwenanteil der gesamten programmbezogenen Einzelkosten ausmachen, Produktionsaufträge anzulegen und diese einem Kostenträger zuzuordnen. Unter einem Kostenträger hängen dann eine Anzahl von Produktionsaufträgen. Bei tiefergehendem Analysebedarf eines Sendeplatzes kann so auf die standardmäßig vorhandenen Informationen der Einzelkosten von wesentlichen Produktionen zurückgegriffen werden.

3.2.2.2. Abbildung der Leistungserstellung: Kostentreiber und Kapazitätsbeanspruchung

Es bleibt festzuhalten, dass die Gemeinkosten nicht direkt dem Kostenträger zugeordnet werden können, sondern zuerst auf den verursachenden Kostenstellen verbucht werden. Die Aufgabe der Leistungsverrechnung besteht anschließend darin, diese Kosten – soweit sie durch die Kostenträger im Sinne von Entscheidungen in Bezug auf Sendeplätze beeinflusst wurden – verursachungsgerecht auf die Kostenträger zu verrechnen. Dafür ist es in einem ersten Schritt notwendig, die Ursachen für die Entstehung und Veränderung der Kosten (sog. Bezugsgrößen oder Kostentreiber) zu identifizieren. Der Kostentreiber ist demnach ein Maßstab der Kostenverursachung, zu dem die Gemeinkosten einer Kostenstelle ganz oder teilweise in einem proportionalen Zusammenhang stehen. Anschließend sind für diese Kostentreiber die Kapazitätsbeanspruchungen durch die Programme zu messen.

Für den Produktionsbereich lassen sich Kostentreiber noch relativ einfach ableiten (beispielsweise Produktionsminuten); deren Beanspruchung durch die Programme (gemessen in Zeiten pro Ressource) kann meist aus den Vorsystemen extrahiert werden. In den anderen, programmnahe aber eher administrativen Bereichen sind die Kostentreiber schwieriger aufzuspüren, da keine unmittelbare Produktionsmengenabhängigkeit besteht. Darüber hinaus sind die Informationen über die genaue zeitliche Inanspruchnahme der Kapazitäten meist nicht vorhanden, da keine Dispositionssysteme genutzt werden. Zu nennen sind vor allem die Kosten der von der Programmleistung abhängigen Verwaltungsleistungen (z.B. die Abwicklung von Honorar- und Lizenzverträgen, Archivleistungen etc.). Für die Leistungsverrechnung solcher durch Programmentscheidungen beeinflusster Kosten ist es zum Teil sinnvoll, auf die in der Praxis bewährte Methodik der Prozesskostenrechnung zurückzugreifen.¹¹

¹⁰ Es können allerdings – gerade im TV-Bereich – aufgrund der hohen Bedeutung von Programmvermögensbewertungen bzw. honorar- und lizenzrechtlichen Fragestellungen höhere Detaillierungsgrade benötigt werden.

¹¹ Vgl. Kamps, A. (1995); Sieben, G./Schwertzel, U. (1997): S. 30f.

Vereinfacht dargestellt werden mit der Prozesskostenrechnung in vorher definierten Unternehmensbereichen, z.B. dem Bereich „Honorar und Lizenzen“, die durch Entscheidungen des Programmbereichs ausgelösten, repetitiven Aktivitäten aufgespürt. Im Weiteren werden diese Aktivitäten hinsichtlich ihrer anfallenden Kosten bewertet und für sie relevante Kostentreiber definiert. Ergebnis ist ein Verrechnungssatz pro Leistungsdurchführung (sog. Prozesskostensatz). Die Sendungen werden dann gemäß der Anzahl der durch sie verursachten Prozessbeanspruchungen (sog. Prozessmengen) mit den Prozesskosten (Prozesskostensatz x Prozessmenge) belastet. Auf diesem Wege könnte beispielsweise für den Prozess „Honorare abrechnen“ anhand der ermittelten Prozessmengen und Kosten pro Abrechnung eine aussagefähige Zurechnung auf einzelne Sendungen vorgenommen werden.

Basis für die Prozesskostenrechnung sind umfassende, z.T. sehr zeitaufwändige Tätigkeitsanalysen in den jeweiligen Gemeinkostenbereichen. Daher sollte es vermieden werden, die Prozesskostenrechnung aus einem theoretischen Ideal heraus pauschal für alle Gemeinkostenbereiche vorzusehen. Vielmehr sollte einem pragmatischen Ansatz folgend die Prozesskostenrechnung nur dann angewendet werden, wenn eine zufriedenstellende Abrechnung auf dem Wege der klassischen innerbetrieblichen Leistungsverrechnung nicht möglich ist. In einem ersten Schritt sind die für eine Prozessanalyse wesentlichen Bereiche zu definieren. Diese können anschließend sukzessive und projektbezogen abgearbeitet werden. Mit jedem abgeschlossenen Teilprojekt wird die Leistungsverrechnung erweitert oder auf die prozessbezogene Verrechnung umgestellt.

In den Redaktionsbereichen würde die Einführung einer Leistungsverrechnung eine Art kostenträgerbezogene Leistungsaufschreibung voraussetzen. Im redaktionellen Bereich gibt es zurzeit allerdings keine dem Produktionsbetrieb vergleichbare Zuordnung von Leistungszeiten auf Kostenträger. Da eine solche Leistungsaufschreibung einen zu großen administrativen Aufwand erzeugen würde, kann man auf eine tägliche Anteilsschätzung der Arbeitszeit für verschiedene Kostenträger zurückgreifen. Als Alternative mit noch geringerem Aufwand ist auch eine monatliche Erfassung, z.B. durch den jeweiligen Fachvorgesetzten, denkbar. Voraussetzung dafür ist, dass die einzelnen Redakteure im Laufe eines Geschäftsjahres nicht eine unübersehbare Anzahl von Produktionen redaktionell betreuen.

3.2.2.3. Bewertung der Leistungserstellung: Kostenpreise versus Marktpreise

Während im letzten Abschnitt dargestellt wurde, wie die innerbetriebliche Leistungsbeanspruchung durch die Kostenträger auf dem Wege der Definition von Bezugsgrößen und der Analyse der Kapazitätsbeanspruchung transparent gemacht werden kann, geht es nun um die Frage, wie die zu verrechnenden Leistungen wertmäßig bemessen werden sollen. Hierbei ergeben sich grundsätzlich zwei Ausgestaltungsmöglichkeiten: die Bewertung nach angefallenen Kosten, d.h. zu „Kostenpreisen“ oder zu „Marktpreisen“:



- Kostenpreise (intern angefallene Kosten): „Was kostet uns die Bereitstellung der Leistung X beim öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen?“
- Marktpreise (auf externen Märkten gängige Preisen): „Was würde die Leistung X bei Einkauf auf einem externen Markt kosten?“

Bei der Bewertung durch Marktpreise wird der Fokus von einer rein internen Betrachtung auf eine Vergleichbarkeit der eigenen Organisation mit externen Marktakteuren verschoben. Die Bewertung von Leistungen zu Marktpreisen ist ein erster Schritt hin zu einer Öffnung der Organisation nach außen. Dies ermöglicht die Beantwortung der Frage im Sinne eines Benchmarking, inwiefern die erbrachten Leistungen einem externen Vergleich stand halten, sprich marktfähig sind. Durch diese marktorientierte Ausrichtung der KLR soll das Wirtschaftlichkeitsdenken bei der Leistungserstellung in der eigenen Organisation verinnerlicht werden.

3.2.2.4. Verankerung der Verantwortlichkeit für Kosten oder Wirtschaftlichkeit: Cost Center versus Profit Center

Neben der Etablierung einer marktpreisorientierten Verrechnung sollte darüber hinaus die Verantwortung für Wirtschaftlichkeit in den leistungserstellenden Bereichen durch einen „Profit Center-Ansatz“ systemseitig verankert werden, um so die verhaltenssteuernden Effekte sicherstellen zu können.¹² Im Folgenden soll dies am Beispiel des Produktionsbereichs dargestellt werden. Wird der Produktionsbereich als Cost Center geführt, besteht Verantwortlichkeit nur für die Einhaltung eines vorgegebenen Kostenbudgets. Damit sind keine systemimmanenten Anreize zu Leistungssteigerungen oder wirtschaftlichem Denken (außer vor dem Hintergrund von Budgetkürzungen) gegeben. Mit einem Profit Center-Ansatz wird hingegen quasi-automatisch zu wirtschaftlichem Handeln animiert (verhaltenssteuernde Funktion der KLR). Verantwortlichkeit besteht dann nicht nur für die verursachten Kosten, sondern auch für einen zu erwirtschaftenden Gewinn („Profit“) oder – bezogen auf öffentlich-rechtliche Rundfunkunternehmen – zumindest für eine Kostendeckung. Damit der Bereich diese Ziele erreichen kann, wird er mit den Entscheidungskompetenzen ausgestattet, die notwendig sind, um die vom Programm abgenommenen Leistungen zielgerecht und kostenminimal zu erstellen.

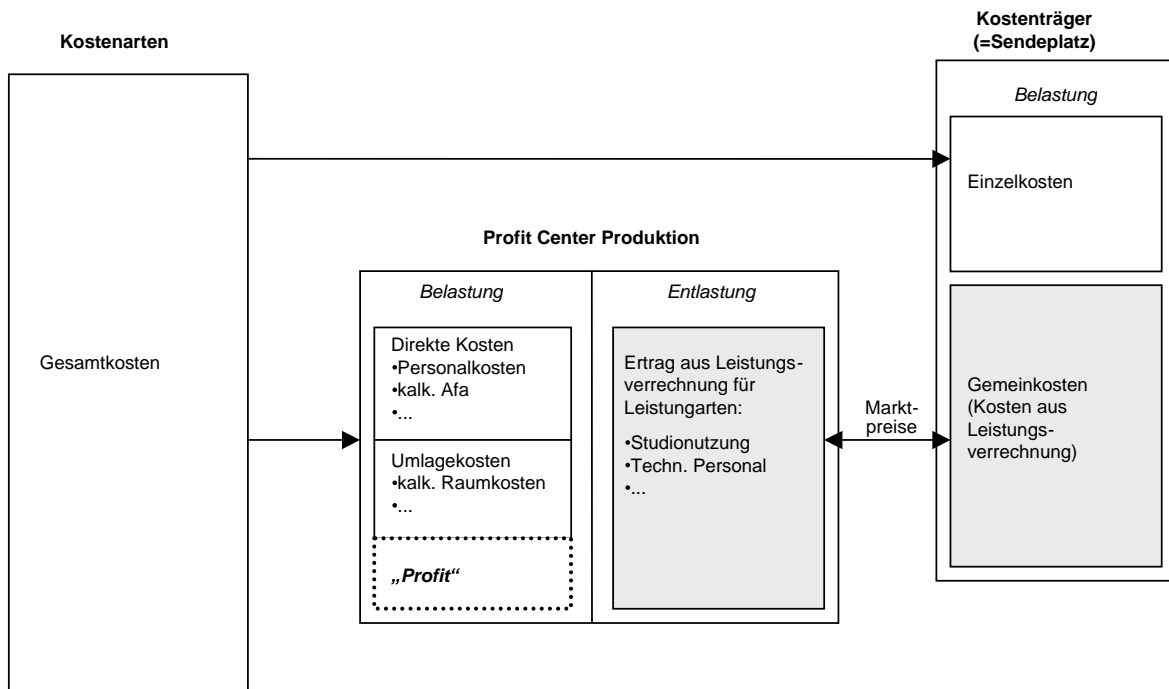
Durch den Profit Center-Ansatz in Kombination mit marktpreisbasierten Verrechnungspreisen wird ein hypothetischer Markt für intern erstellte und empfangene Leistungen geschaffen. In seiner Extremvariante wird es dem Programmbereich freigestellt, sich seine Leistungen intern oder extern zu beschaffen, d.h. das Profit Center „Produktion“ ist wie ein privatwirtschaftliches Unternehmen dem Wettbewerbsvergleich mit externen Anbietern ausgesetzt. Um negative

¹² Zur grundlegenden Frage marktorientierter Produktionssteuerung siehe: Frese, E. (2003); Kops, M. (Hrsg.) (2001); Sieben, G. et al. (1999). Als Alternative zum marktorientierten Profit Center-Ansatz wird das Produktionssteuerungsmodell des NDR (sog. „Vier-Augen-Prinzip“) diskutiert, siehe hierzu: Lampe, J. (2001); Sieben, G. et al. (1999).

Kapazitätseffekte zu vermeiden und um den Leistungsbereichen die Möglichkeit zu geben, das Profit Center-Denken schrittweise zu erlernen, sollte in einem ersten Schritt immer eine abgeschwächte Ausgestaltung des Profit Center-Modells Anwendung finden (oft als Service Center-Modell bezeichnet). Abgeschwächt insofern, als die Programmbereiche nicht frei in der Entscheidung sind, ob interne oder externe Kapazitäten gebucht werden, sondern diese Entscheidungen in Abhängigkeit von der Auslastungssituation von einer zentralen Disposition getroffen werden (sog. Kontrahierungszwang).

Das Profit Center „Produktion“ bietet dann eine abrechnungsfähige Leistung für die Programmbereiche an und erhält bei Inanspruchnahme durch die Programme via Leistungsverrechnung aus der KLR eine am gängigen Marktpreis orientierte Vergütung. Sollten die am Markt bezogenen Leistungen kostengünstiger als die des eigenen Produktionsbetriebs sein, würde dies zu einer Budget-Unterdeckung im Produktionsbereich führen. Dadurch werden Diskussionen über Optimierungsmöglichkeiten des eigenen Produktionsbereichs z.B. auf Basis der Analyse von Nutz- und Leerkosten gefördert und damit maßgeblich das Leistungs- und Effizienzverhalten der leistungserstellenden Bereiche beeinflusst. In Abbildung 2 ist der Grundgedanke des Profit-Center-Ansatzes graphisch dargestellt.

Abb. 2:
Profit Center-Modell



Wie schon ausgeführt wurde, hat der Produktionsbereich keinen unmittelbaren Einfluss auf die durch Programmentscheidungen determinierten kurzfristigen Kosten der Produktion von einzelnen Sendungen. Allerdings beeinflusst der Technikbereich die mittel- bis langfristige Dimensionierung und gerade auch die qualitative Ausstattung des eigenen Produktionsapparates wesentlich mit. Durch das eben beschriebene Profit Center-Konzept wird dieser Konstellation Rech-

nung getragen: In der Verantwortung der Produktion liegt es nun, leistungs- und wettbewerbsfähige Produktionskapazitäten bereitzustellen und diese in Koordination mit den nachfragenden Programmbereichen optimal auszulasten.

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, dass über den Aufbau von Profit Center-Strukturen aus dem System selbst heraus effizienzbezogene Optimierungsprozesse angestoßen werden können, die auf der Eigenmotivation und dem eigenverantwortlichen Handeln der kostenverantwortlichen Mittelbewirtschafter in den Leistungsbereichen beruhen. Das Profit Center-Konzept kann grundsätzlich in allen Organisationsbereichen angewendet werden, die innerbetriebliche Leistungen erbringen, soweit es sich um standardisierte und marktfähige Leistungen handelt.

Skeptiker des Ansatzes bringen in diesem Zusammenhang immer wieder den hohen Einführungs- und Verwaltungsaufwand an, der nicht von der Hand zu weisen ist.¹³ Es ist aus diesem Grund genauestens zu prüfen, welche Bereiche der Organisation als Profit Center geführt werden sollen, d.h. in welchen Bereichen man den Nutzen aus den verhaltenssteuernden Effekten höher einschätzt als den mit dem Center-Konzept verbundenen Aufwand. Eine erste Orientierung kann dabei der Anteil eines Bereichs an den Gesamtkosten der Organisation im Sinne eines steuerungsrelevanten Kostenvolumens dienen. Neben der Frage der Abgrenzung der Center-Bereiche in der Organisation entscheidet darüber hinaus die konkrete operative Ausgestaltung des Konzepts über dessen Aufwandsintensität.

Von zentraler Bedeutung ist dabei die Festlegung der richtigen „Spielregeln“ bei einem marktorientierten Profit Center-Konzept, insbesondere im Bereich der Marktpreisfestlegung. Der Versuch, den internen Markt als möglichst vollkommene Abbildung des realen externen Marktes zu gestalten, ist aufgrund der hohen Komplexität und des hohen Verwaltungsaufwands zum Scheitern verurteilt oder zumindest kontraproduktiv. Als Negativbeispiele sind hier die permanente Anpassung des internen Marktes an Preisbewegungen auf dem externen Markt, die Einführung ausgeklügelter Rabattsysteme oder die Vereinbarung von Rahmenverträgen zu nennen. Eine Lösung kann daher nur ein „vereinfachter Markt“ sein, auf dem robuste, handhabbare und aufwandsarme Regelungen gelten.¹⁴

Ein wesentlicher Erfolgsfaktor bei der Einführung und dem späteren Betrieb eines solchen marktorientierten Profit Center-Konzepts ist, dass neben den Profit Center-Verantwortlichen auch die Organisationsleitung eine aktive Rolle einnimmt. Nur wenn die Leitung der Organisation das Profit Center-Ergebnis ernst nimmt und auf Grundlage der generierten Informationen aktiv wird, kann die Marktsteuerung ihre gewünschte Wirkung entfalten. Denn nur dann sind auch nachhaltige zielkonforme Motivationseffekte für ein wirtschaftlicheres Verhalten zu erwarten. Die Vorstellung, beim Profit Center-Konzept könne ganz allein auf

¹³ Vgl. Frese, E. (2003): S. 5.

¹⁴ Vgl. Frese, E. (2003): S. 103f.

die ordnende Kraft des internen Marktes gesetzt werden, überschätzt die markt-basierte Steuerung.¹⁵

3.2.3. Vollkostenrechnung versus Teilkostenrechnung

Nachdem im Rahmen der Leistungsverrechnung die Frage beantwortet wurde, wie Kosten verrechnet werden sollen, wird im folgenden auf die Frage eingegangen, was verrechnet wird, d.h. welche Kostenarten und welche Anteile dieser Kostenarten konkret verrechnet werden sollen. Nach dem Umfang der Zurechnung von Kosten auf die Kostenträger unterscheidet man dabei Voll- und Teilkostenrechnungssysteme. Bei Vollkostenrechnungen werden die gesamten Kosten des Unternehmens auf die Kostenträger verteilt, bei Teilkostenrechnungen nur ein bestimmter Teil, vereinfacht dargestellt die sog. variablen Kosten.

„Variabel“ sind Kosten, wenn sie vom Beschäftigungsgrad, d.h. der Produktionsmenge eines Unternehmens, direkt oder indirekt abhängig sind. Für ein Rundfunkunternehmen wäre die Produktionsmenge beispielsweise die Anzahl Produktionsminuten oder Sendeminuten. „Fixe“ Kosten hingegen fallen als Bereitschaftskosten unabhängig von der Veränderung der Ausbringungsmenge konstant an.

Im Vollkostenrechnungssystem werden demnach, bedingt durch die fehlende Aufspaltung in fixe und variable Bestandteile, sämtliche Kosten zur einzelnen Leistungseinheit ins Verhältnis gesetzt. Die Fixkostenproportionalisierung führt bei Schwankungen der Ausbringungsmenge zu unterschiedlich hohen Stückkosten. So entsteht der trügerische Eindruck, auch die geschlüsselten fixen Kosten seien für jede Leistungseinheit gesondert entstanden, obwohl sie in Wahrheit gar nicht von der tatsächlich erbrachten Leistungsmenge abhängen. Damit besteht insbesondere im Bereich der Preiskalkulation von Produkten die Gefahr, sich durch Fehlinterpretationen aus dem Markt „herauszukalkulieren“. Um die Fehler der Vollkostenrechnung zu vermeiden, wurden Teilkostenrechnungssysteme entwickelt.

Die Situation bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen ist mit der eines privatwirtschaftlichen Unternehmens im Bereich der Kostenträgerrechnung nicht vergleichbar. Die Gefahren von Fehlentscheidungen durch die Mängel der Vollkostenrechnung liegen im Bereich der Preisermittlung für abzusetzende Produkte. Bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen sind solche Entscheidungen aufgrund des generell fehlenden Absatzmarktes nur in Ausnahmesituationen (beispielsweise Programmverkauf selbsterstellter Produktionen) zu treffen und stehen daher nicht im Mittelpunkt der Kostenrechnung. Vielmehr zielt die Kostenrechnung hier auf die Verbesserung von Transparenz hinsichtlich der Beeinflussbarkeit von Kosten und damit auf die Schaffung eines Kostenbewusstseins ab.¹⁶

¹⁵ Vgl. Frese, E. (2003): S. 101ff.

¹⁶ Zu den Mängeln der Vollkostenrechnung bezogen auf öffentlich-rechtliche Rundfunkunternehmen siehe: Hadamer, U. (1996): S. 9; Kayser, H.J. (1993): S. 214ff.

Aus diesem Grund ist die strenge Definition der Teilkostenrechnung für die Belange von öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen zu eng angesetzt. Entscheidendes Kriterium für die Kostenrechnung ist dort die Beeinflussbarkeit von Kosten. Diese Definition geht über die Ausbringungsmenge als Kosteneinflussfaktor hinaus. Auch fixe Kosten sind – wenn auch eher mittelfristig – beeinflussbar und werden durch Entscheidungen über das Ausmaß der Inanspruchnahme von betrieblichen Leistungen durch die Programmbereiche maßgeblich determiniert. Wenn diese Kostenpositionen allerdings im Hinblick auf die Effizienzsteuerung der betrieblichen Leistungserstellung als nicht veränderbare Kosten angesehen werden und daher die Beanspruchung nicht kritisch genug geprüft wird, kann dies eine effiziente Leistungserstellung gefährden, beispielsweise wenn kontinuierlich neuer Kapazitätsbedarf geschaffen wird.

Für diese Zwecke ist im ersten Schritt eine Kategorisierung der Kosten in „beeinflussbare“ und „nicht beeinflussbare“ Kosten notwendig. Beeinflussbare Kosten werden definiert als durch die Programmentscheidung kurz- (variabler Anteil) bis längerfristig (fixer Anteil) beeinflusste Kosten. Nicht beeinflussbar sind demnach Kosten, die nicht von der Programmentscheidung abhängen, z.B. programmferne Kosten der Verwaltung oder Senderkosten. Analog zum Teilkostenrechnungsgedanken werden in der Kostenträgerrechnung nur die beeinflussbaren Kosten den Kostenträgern belastet. Der nicht beeinflussbare Anteil der Kosten wird in der Kalkulation einzelner Sendungen nicht weiter auf die Kostenträger verrechnet bzw. in der Periodenrechnung in mehrere Schichten aufgespalten (siehe Abbildung 3).¹⁷

Um die Transparenz noch zu steigern, ist trotzdem eine ergänzende Gliederung der Kosten nach fixen und variablen Bestandteilen i.e.S. wünschenswert. Benötigt werden diese Informationen insbesondere dann, wenn es darum geht, *kurzfristige* Kosteneinsparungspotentiale aufzudecken, da in diesem Falle nur die variablen Kosten berücksichtigt werden dürfen. Sind die Informationen im Kostenrechnungssystem standardmäßig vorhanden, so können für solche Grenzkostenbetrachtungen die jeweils relevanten Kosten ohne die Notwendigkeit von Sonderauswertungen differenziert bereitgestellt werden.¹⁸

In der folgenden Abbildung ist ein beispielhafter, vereinfachter Aufbau einer mehrstufigen Programmkosten- und Programmleistungsrechnung als Teilkostenrechnung dargestellt.

¹⁷ Vgl. Kayser, H.J. (1993): S. 308f; Bamme, K. (1996): S. 41f.

¹⁸ Eine Besonderheit von öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen in Deutschland darf hier allerdings nicht verschwiegen werden: Für Bereiche des externen Reportings reicht eine Teilkostenrechnung nicht aus. Die zurzeit praktizierten ARD-Betriebsvergleiche, KEF-Reports etc. basieren meist noch auf Vollkostenansätzen. Um diesen Anforderungen nachzukommen, ist die dargestellte Teilkostenrechnung daher um eine Vollkostenrechnung zu ergänzen.

4. Notwendigkeit der Ergänzung der KLR zur Erreichung des Effizienzziels

4.1. Effizienzmessung in den indirekten Leistungsbereichen

Über die oben skizzierte Programmkosten- und Programmleistungsrechnung werden die „beeinflussbaren Kosten“ auf die Kostenträger verrechnet und so hinsichtlich ihrer Effizienz transparent und steuerbar gemacht.

Übrig bleibt der Anteil an den Gesamtkosten, der aus Programmsicht als „nicht beeinflussbar“ gilt. Dies sind insbesondere Verwaltungskosten, übergeordnete Kosten sowie Ausstrahlungs- und Senderkosten, die keinen direkten Bezug zur Programmerstellung haben. Wichtig ist allerdings, dass auch diese nicht unerheblichen Kostenblöcke unter Effizienzgesichtspunkten betrachtet werden. Teilweise werden auch hier repetitive und marktfähige Leistungen erbracht, allerdings meist ohne direkten Bezug zum originären Organisationszweck, der Programmerstellung.

Theoretisch wäre aber auch hier eine Leistungsverrechnung bzw. eine Etablierung von Profit Centern denkbar. Diese Überlegungen müssen allerdings unter Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten erfolgen: Es macht keinen Sinn, einem kostenrechnerischen Ideal zu entsprechen, wenn dabei keine erhebliche Verbesserung der Effizienzsteuerung erreicht wird. Im Falle der oben genannten Kostenblöcke würde eine Ausweitung des Leistungsverrechnungssystems zwar die Leistungsströme in der Organisation offen legen, da sie aber durch die Programmerstellung nur unwesentlich beeinflusst werden können, hat der Informationsgewinn weniger steuerungsrelevanten als dokumentarischen Charakter.

Aus diesem Grund sollte für die Steuerung solcher programmfremder Gemeinkostenblöcke eher die sog. Gemeinkostenwertanalyse angewandt werden.¹⁹ Diese ist ein zeitpunktbezogen durchgeführtes Verfahren des Kostenmanagements, insbesondere für den Verwaltungsbereich. Sie hat zum Ziel, die Verwaltung einer Organisation zu günstigeren Kostenbedingungen zu reorganisieren. Das Verfahren beginnt damit, dass die kostenverursachenden Leistungen des Overheadbereichs (z.B. die Erstellung von Berichten, die Bearbeitung der Personalabrechnung, die Buchung von Eingangsrechnungen etc.) dahingehend bewertet werden, ob sich bei gleichbleibendem Leistungsniveau Kosten einsparen lassen. Auf diese Weise können Möglichkeiten zum Abbau nicht notwendiger Leistungen sowie zur rationelleren Leistungserbringung gefunden werden. Unnötig perfektionierte Leistungen, Doppelarbeiten in mehreren Abteilungen sind typische Beispiele für Reorganisationspotentiale. Es geht also darum, den Verwaltungsbereich des Unternehmens systematisch daraufhin zu untersuchen, ob Kosten und Nutzen der erbrachten Leistungen in einem sinnvollen Verhältnis zueinander stehen.

¹⁹ Vgl. Börmann, B.(1993): S. 61-64.



4.2. Integration von Kostenrechnung und Budgetierung

Durch die oben beschriebene Ausrichtung der Kostenrechnung wird eine erhöhte Transparenz hinsichtlich der Beeinflussbarkeit von Kosten geschaffen. Dies hat weitreichende Implikationen für die Gestaltung der Budgetplanung. Um das in der KLR geltende Prinzip der Beeinflussbarkeit von Kosten auch in das Bewusstsein und tägliche Handeln der Verantwortlichen zu integrieren, müssen KLR und Budgetplanung unbedingt analog ausgerichtet werden.²⁰ Existiert diese analoge Ausrichtung nicht, so kann es zu Fehlsteuerungseffekten kommen, was im Folgenden an zwei Bereichen beispielhaft dargestellt wird.

Problematisch erweist sich die unterschiedliche Etatwirksamkeit der Inanspruchnahme interner und externer Produktionskapazitäten in den Produktionskosten-Budgets der Programmbereiche. Muss nur die Buchung von externen Produktionskapazitäten von den Programmbereichen aus einem begrenzten Jahresbudget finanziert werden, so ist die Inanspruchnahme von internen Kapazitäten „kostenlos“ und belastet das Budget nicht. Vor diesem Hintergrund besteht für eine Redaktion kaum ein Anreiz, sparsam mit den vorhandenen internen Produktionsmöglichkeiten umzugehen.

Ebenfalls problematisch erweist sich das Spannungsfeld zwischen den Kosten für festangestellte Mitarbeiter (Personalkosten) und den Kosten für freie Mitarbeiter (Honorarkosten). Werden die Personalkosten vom Personalbereich geplant und verantwortet, die Kosten für freie Mitarbeiter hingegen von den Programmbereichen, so hat der Programmbereich nur für einen Teil seiner Kostenverursachung die Verantwortung: Planstellen sind aus Sicht der Programme „umsonst“; nur die Honorarkosten freier Mitarbeiter werden in den Programmen kostenwirksam. So wird der Programmbereich bestrebt sein unabhängig von Wirtschaftlichkeitsaspekten die Planstellen voll auszulasten und die Kosten freier Mitarbeiter möglichst gering zu halten. Im Sinne des Prinzips der Kostenbeeinflussbarkeit müssen die Programmbereiche daher auch die Personalkosten festangestellter Mitarbeiter mit Unterstützung des Personalbereichs planen, und was noch wichtiger ist: verantworten. Diese Vorgehensweise sollte allerdings nicht auf die Programmbereiche beschränkt werden, sondern auch in anderen Bereichen (insbes. auch der Technik) Anwendung finden. Nur so kann sichergestellt werden, dass die Personalkosten als wesentlicher Kostenfaktor in das Kostenbewusstsein der Mittelbewirtschafter eingehen. Um bestimmte unerwünschte Steuerungseffekte bewusst auszuschließen (z.B. dass die Mittelbewirtschafter nur noch junge, ledige und kinderlose Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter einstellen, um aufgrund deren „kostengünstigen“ persönlichen Merkmalen niedrigere Kosten auszuweisen), sollte die Verrechnung von Standard-Personaldurchschnittskosten, differenziert nach Vergütungsgruppen, erfolgen. Auf diesem Wege werden die sozial begründeten Kostendifferenzen ausgeschaltet.

²⁰ Vgl. Kayser, H.J. (1993): S. 322ff; Sieben, G./Schwärzel, U. (1997): S. 29f.



Die oben genannten Beispiele machen deutlich, wie wichtig die Budgetierung von internen Leistungsbeanspruchungen durch den Verursacher ist. Wird beispielsweise einem Sendeplatzverantwortlichen die verursachte interne Leistungsanspruchnahme als rein statistische Information aus der KLR übermittelt, so besteht die Gefahr des „Abhakens“. Muss jedoch mit einem begrenzten Budget über interne Leistungen gewirtschaftet werden, so kann unterstellt werden, dass die Kostenrechnung Anreize zu einem möglichst wirtschaftlichen Umgang mit den bestehenden Ressourcen setzt.

Für die Budgetplanung muss also in Analogie zu dem in der Kostenrechnung geltenden Prinzip der Fokussierung auf die Beeinflussbarkeit von Kosten folgende Kernregel gelten: Die Kosten werden vollständig dort verantwortet und geplant, wo sie beeinflusst bzw. verursacht werden. In der Extremvariante bedeutet dies für den Programmbereich, dass die Redakteure wie Produzenten behandelt werden, die nicht nur für die Inhalte, sondern auch für die beeinflussbaren Kosten ihrer Sendungen gleich gewichtet verantwortlich sind. Der jeweilige Produktionsaufwand muss mit den Budgetvorgaben auf Realisation abgestimmt werden. Von den Redakteuren wird eine gezielte Kalkulation der direkten und indirekten Kosten erwartet, die durch einen laufenden Soll-Ist-Abgleich begleitet wird.²¹

²¹ Vgl. Pettigrew, N. (1995): S. 267-276.

5. Schlussfolgerungen

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, dass die Einführung einer KLR eine grundlegende Voraussetzung für die Sicherstellung des Effizienzziels in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten darstellt.

Im Fokus der KLR in Rundfunkunternehmen stehen die kostenverursachenden Entscheidungen auf der Programmebene bzw. die für die Zuschauer / Zuhörer erstellten „Produkte“ und damit die Kostenträgerebene.

Voraussetzung einer Leistungsverrechnung ist die Analyse der die Kosten beeinflussenden Faktoren sowie die Möglichkeit, die (zeitliche) Kapazitätsbeanspruchung interner Ressourcen durch die Programme dauerhaft zu erfassen. In Bereichen, in denen letzteres nicht möglich oder wirtschaftlich nicht sinnvoll ist, kann auf das Instrument der Prozesskostenrechnung zurückgegriffen werden.

Mit der Entscheidung für eine marktpreisorientierte Leistungsverrechnung wird ein Benchmarking der Rundfunkanstalt mit externen Anbietern ermöglicht. Ergänzend kann durch einen Profit Center-Ansatz eine systemseitige Verankerung von Wirtschaftlichkeitsverantwortung erreicht werden.

Zur nachhaltigen Erreichung des Effizienzziels sind neben der Kosten- und Leistungsrechnung noch ergänzende Steuerungsmechanismen zu implementieren. Zum einen ist auf die Integration von Kostenrechnung und Budgetierung hinzuwirken. Darüber hinaus sind in den indirekten Leistungsbereichen durch Gemeinkostenwertanalysen Effizienzpotentiale auszunutzen.

Literatur

- Bamme, K. (1996): Die Kostenträgerrechnung in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten und ihr Ausbau zu einer Erfolgsrechnung, Köln
- Börmann, B. (1993): Die Kostenrechnung als Controlling-Instrument bei öffentlich-rechtlichen Rundfunkunternehmen, in: Institut für Rundfunkökonomie (Hrsg.): Controlling für öffentlich-rechtliche Fernsehunternehmen, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 7, Köln
- Horvath, P. (2003): Das Controlling-Konzept, München
- Horstmann, M. (1997): Programmcontrolling bei öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Fernsehveranstaltern, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 86, Köln
- Frese, E. (2003): Die Leistungsfähigkeit marktorientierter Produktionssteuerungskonzepte in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 173, Köln
- Hadamer, U. (1996): Planungs- und Rechnungslegungsinstrumente im Rahmen des Finanzcontrolling; Stand und mögliche Weiterentwicklung, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 51, Köln
- Hamm, I. (Hrsg.) (1998) Fernsehen auf dem Prüfstand: Aufgaben des dualen Rundfunksystems, Gütersloh
- Kamps, A. (1995): Prozesskostenrechnung im WDR – Einsatzmöglichkeiten und Grenzen, dargestellt am Beispiel des Filmarchivs, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 30, Köln
- Kaplan, R.S./Norton, D.P.(1997): Balanced Scorecard, Stuttgart
- Kayser, H.J. (1993): Controlling für Rundfunkanstalten, Baden-Baden
- KEF (2003): 14. Bericht, Mainz
- Kolb, G. (1993): Einsatz eines koordinationsorientierten Programmcontrollings in öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten, in: Institut für Rundfunkökonomie (Hrsg.): Controlling für öffentlich-rechtliche Fernsehunternehmen, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 7, Köln
- Kops, M. (Hrsg.) (2001): Produktionssteuerung im öffentlich-rechtlichen Rundfunk, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 144, Köln
- Lampe, J. (2001): Die Produktionssteuerung des NDR, Planung nach dem „Vier-Augen-Prinzip“ in: Kops, M. (Hrsg.) (2001): Produktionssteuerung im öffentlich-rechtlichen Rundfunk, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 144, Köln
- Meier, H.E. (2005): „Für ein paar Cent weniger“? Ein Beitrag zur aktuellen Rundfunkgebührenpolitik, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 197, Köln

- Sieben, G. et al. (1999): Analyse des NDR-Steuerungsmodells für Fernsehproduktionen, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 113, Köln
- Sieben, G./Schwertzel, U. (1997): Controlling für Rundfunkanbieter, Arbeitspapiere des Instituts für Rundfunkökonomie, Nr. 66, Köln
- Pettigrew, N. (1995): "Producer Choice: Ein Erfolgsrezept?" in: Media-Perspektiven 6/95

ISSN 0945-8999
ISBN 3-934156-93-2