

**Sebastian Breth, Gerrit Brösel und Frank Keuper**

# Prozesskostenrechnung als Instrument der Wirtschaftlichkeitssteuerung in öffentlichen Theatern

*Gemeinkosten; öffentliche Theater; Prozesskostenrechnung; Theater-Controlling*

*Öffentliche Theater sind zunehmend auf moderne betriebswirtschaftliche Instrumente angewiesen und messen deshalb dem Theater-Controlling eine hohe Bedeutung bei. In der Literatur wird sich jedoch selten mit der Entwicklung eines Controllings auseinandergesetzt, das die theaterspezifischen Besonderheiten und Probleme berücksichtigt. Deshalb – und angesichts des hohen Gemeinkostenanteils in diesen Häusern – wird im Beitrag das Anwendungspotenzial der Prozesskostenrechnung im öffentlichen Theater näher untersucht. In Zusammenarbeit mit einem großen deutschen Theater wurde ein Konzept entwickelt, das zum einen die Theaterkostenrechnung weiterentwickelt und zum anderen ein gezieltes Kostenmanagement ermöglicht.*

## I. Einleitung

Öffentliche Theater sehen sich zunehmend radikaleren Einsparmaßnahmen ausgesetzt.<sup>1</sup> Der Kostendruck erschwert die Aufrechterhaltung des Spielbetriebs und die Wahrung der Handlungsautonomie der Theaterleitung. In vielen Theatern nimmt ein Kosten-Controlling bereits heute eine zentrale Stellung ein.<sup>2</sup> Entgegen der großen Bedeutung, die dem Theater-Controlling seitens der Theaterverantwortlichen beigemessen wird,<sup>3</sup> hat sich die betriebswirtschaftliche Forschung dieser Thematik bisher jedoch selten angenommen.<sup>4</sup> In Anbetracht der hohen Gemeinkosten, die charakteristisch für öffentliche Theater sind, erscheint schließlich die Prozesskostenrechnung – die bereits eine intensive Diskussion in Wissenschaft und Praxis bezüglich der Einsatzmöglichkeiten im Bereich öffentlicher Institutionen erfährt<sup>5</sup> – mit ihrem methodischen Schwerpunkt auf den Gemeinkostenbereichen prädestiniert für diesen Einsatzbereich.<sup>6</sup>

1 Siehe umfassend Greve (2002).

2 In mehr als 75% der Theater ist ein Kosten-Controlling vorhanden, weitere 17% planen dessen Einführung. Vgl. Fraunhofer-Institut für Arbeitswirtschaft und Organisation (1999), S. 57.

3 Über 80% der Theaterverantwortlichen messen einem Planungs- und Kontrollsysteem große bzw. sehr große Bedeutung bei. Vgl. Fraunhofer-Institut für Arbeitswirtschaft und Organisation (1999), S. 56.

4 Ausnahmen sind z. B. Ossadnik (1987), Beutling (1994), Hoffjan (1994), Almstedt (1999), Schneidewind (2000).

5 Vgl. Fischer (1999), Zimmermann (1995), Zimmermann/Grundmann (1996).

6 Vgl. Schwarzmüller (2000), S. 133.

## II. Praktische Umsetzung der Prozesskostenrechnung im Theaterbetrieb

### a) Zielsetzung und Vorgehensweise

Die Implementierung der Prozesskostenrechnung in Theatern ist individuell auf den Einsatzbereich und die verfolgte Zielstellung auszurichten.<sup>7</sup> Zur Entwicklung eines theaterspezifischen Prozesskostenrechnungskonzepts sollen folgende *Thesen* dienen:

1. Die Prozesskostenrechnung generiert Informationen zur Kostensenkung durch Spielplanoptimierungen.
2. Die Prozesskostenrechnung verbessert die Wirtschaftlichkeitskontrolle im Vorstellungsbetrieb mit einer präziseren Kostenträgerrechnung.

In Bezug auf die erste These ist näher zu erörtern, inwiefern die Spielplangestaltung des Theaters Kosten determiniert und wo die Prozesskostenrechnung hierfür ansetzen kann. Die Gestaltungsvariablen eines Spielplans sind die Anzahl der unterschiedlichen Inszenierungen (Produktvielfalt) und deren zeitliche Aneinanderreihung (Vorstellungsvariabilität). Die *Produktvielfalt* des Spielplans ist kostenrelevant, weil verschiedene Inszenierungen unterschiedliche Bühnenbilder, Kostüme, Masken usw. erfordern und entsprechend Ressourcen binden. Für die Mehrheit der Theater kommt eine Reduzierung der Produktvielfalt nicht in Betracht. Sie sind Repertoire-Theater und ihre künstlerische Aufgabe beruht auf der Aufführung unterschiedlichster Inszenierungen. Deshalb sind Optimierungsbestrebungen zur Kostensenkung auf die *Vorstellungsvariabilität* begrenzt.

Mithilfe von Abbildung 1 soll im Folgenden erörtert werden, wie Kosten durch Variation des Spielplans zu beeinflussen sind und welchen Beitrag die Prozesskostenrechnung dazu liefert. Anhand des „Original-Spielplans“ wird die Vorstellungsvariabilität erkennbar. Zwei unterschiedliche Inszenierungen mit jeweils drei Vorstellungen führen fünfmal zu einem Vorstellungswechsel. Mit jedem Wechsel sind Prozesse im Schauspielhaus verbunden, die Ressourcen beanspruchen und kostenrelevant sind: Das Bühnenbild muss von der Bühnentechnik auf- und abgebaut werden, die Scheinwerfer von der Beleuchtung installiert und justiert werden usw. Es sind Analogien zu Produktionsstrukturen in der Industrie erkennbar, wo vor der eigentlichen Leistungserstellung produktionsvorbereitende Tätigkeiten notwendig sind (z. B. Umrüstarbeiten vor jedem Produktionslos).

<sup>7</sup> Vgl. Friedl (1995), S. 103.

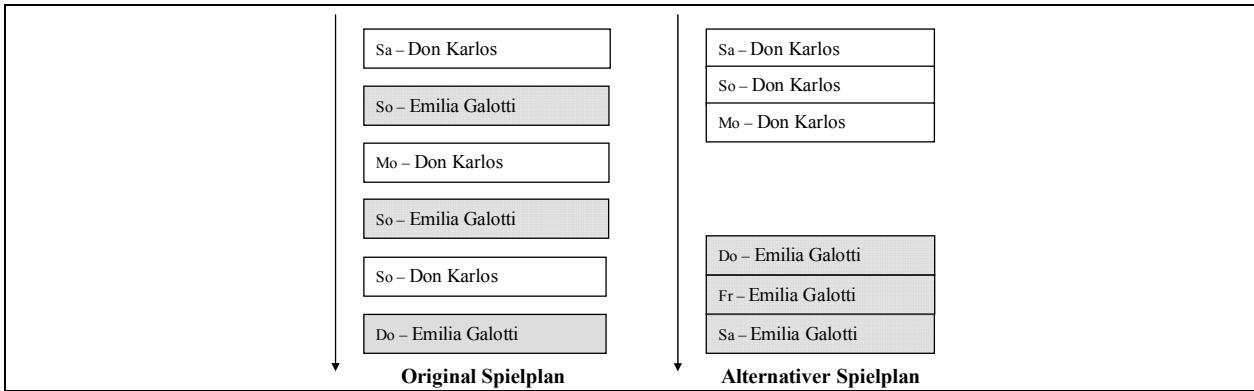


Abb. 1: Spielplanvariationen

Quelle: Eigene Darstellung

### b) Auswahl der Untersuchungsbereiche

Aus Gründen der Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit ist die Einführung der Prozesskostenrechnung in besonders geeigneten Bereichen einer kompletten Implementierung im ganzen Theater vorzuziehen. Künstlerische Prozesse sind schwierig zu planen und eignen sich kaum für betriebswirtschaftliche Optimierungsmaßnahmen. Deshalb kommen die Bereiche des Theaters in Betracht, deren Arbeit nicht unmittelbar in den künstlerischen Produktionsprozess eingebunden ist. Die Evaluation der Bereiche anhand dieser Kriterien engt den Untersuchungsbereich für die Prozesskostenrechnung auf die sog. bühnennahen Bereiche ein. Zu ihnen gehören z. B. die Bereiche „Beleuchtung“, „Bühnentechnik“, „Bühnenfahrtechnik“, „Requisite“ und „Ton-/Videotechnik“.

### c) Prozessanalyse und Teilprozessbildung

Ausgangspunkt einer zielgerichteten *Prozessanalyse* in den ausgewählten Bereichen ist die Vorstrukturierung in Hauptprozesse. In den bühnennahen Abteilungen sind zur Hauptprozessvorstrukturierung vorstellungsbezogene Hauptprozesse nach ablauforganisatorischen Aspekten plausibel: Vorstellungsvorbereitung, -begleitung sowie -abschluss. Das Spielplan-Controlling kann auf Basis dieser Hauptprozessstrukturierung mit der Prozesskostenrechnung die zu realisierenden Kostensenkungspotenziale berechnen, wenn die Vorstellungsviariabilität im Spielplan minimiert wird sowie der Bedarf an den Hauptprozessen Vorstellungsvorbereitung und -abschluss sinkt.

Die Tätigkeitsanalyse in den Kostenstellen ist der aufwendigste Teil der Einführungsmaßnahmen und Voraussetzung für die *Teilprozessbildung*. Aufgabenstellung der Analyse ist, Transparenz zu erzeugen, indem festgestellt wird, mit welchen Tätigkeiten die Ressourcen der Kostenstelle gebunden werden und somit Kosten entstehen. Ergebnis der Analyse ist der Tätigkeitskatalog, der das Tätigkeitsspektrum der Kostenstelle dokumentiert. In der Einführungsphase wird zur Begrenzung des Aufwands ein geringer Detaillie-

rungsgrad auf Teilprozessebene gewählt.<sup>8</sup> Die Teilprozesse in diesem Konzept werden nach den vorstellungsbezogenen *leistungsmengeninduzierten (lmi) Teilprozessen*, „Vorstellungsvorbereitung“, „Vorstellungsbegleitung“ und „Vorstellungsausschluss“ sowie den *leistungsmengenneutralen (lmn) Teilprozessen* differenziert. Während die lmi-Teilprozesse mit der Anzahl der Vorstellungen korrelieren, sind die lmn-Teilprozesse in ihrem Ressourcenbedarf unabhängig von der Zahl der Vorstellungen.

#### d) Bestimmung von Maßgrößen

Zur Ermittlung der Teilprozesskosten sind Maßgrößen zu bestimmen, die den Kapazitätsbedarf jedes Teilprozesses wiedergeben. Sie erfüllen zwei Funktionen:<sup>9</sup>

- die Kostenplanung und -kontrolle im Rahmen der Prozesskostenstellenrechnung sowie
- die Berechnung der Teilprozesskostensätze.

Die Maßgrößen müssen in diesem Zusammenhang folgende Voraussetzungen erfüllen:

- die Leistungen der Kostenstellen bzw. der Output der lmi-Teilprozesse sind mit der gewählten Maßgröße quantifizierbar und
- es besteht eine positive Korrelation zwischen Maßgrößenmenge und Ressourcenverbrauch bzw. Kostenhöhe.<sup>10</sup>

In diesem Zusammenhang werden Transaktions-, Zeit- und Intensitätskostentreiber unterschieden.<sup>11</sup> *Transaktionskostentreiber*, wie z. B. die Anzahl der Rüstvorgänge in der Fertigungsvorbereitung, werden in der Praxis häufig verwendet, weil ihre Erfassung den geringsten Aufwand erfordert. *Zeitkostentreiber* bilden den unterschiedlichen Ressourcenbedarf der Inszenierungen exakter ab, erfordern jedoch eine präzise Zeitmessung in den Untersuchungsbereichen, um den Zeitanteil je Prozessdurchführung zu ermitteln. Eine Weiterentwicklung der Zeitkostentreiber bilden schließlich die *Intensitätskostentreiber*. Sie erfassen nicht nur den unterschiedlichen Zeitbedarf je Teilprozessdurchführung, sondern auch verschiedene Kostenintensitäten, die z. B. auf unterschiedliche Stundenlöhne zurückzuführen sind. Intensitätskostentreiber sind die präzisesten und aufwendigsten Maßgrößen. Um die Genauigkeit von Intensitätskostentreibern zu nutzen und gleichzeitig den Implementierungsaufwand dieser Maßgrößen gering zu halten, wird nachfolgend ein Komplexitätsindex zur Kapazitätsmessung eingesetzt.

8 Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass es sinnvoll ist, in der Implementierungsphase mit Teillösungen zu beginnen, auf denen aufgebaut werden kann. Ein zu detailliertes Anfangskonzept kann eine erfolgreiche, schnelle Implementierung erheblich behindern.

9 Vgl. Glaser (1998), S. 31.

10 Vgl. Cooper (1992), S. 378 f.

11 Vgl. hierzu Cooper/Kaplan (1999), S. 130 ff.

### e) Kapazitätszuordnung und Kostenermittlung

Berechnungsgrundlage zur Kostenbestimmung sind die Kapazitätsbedarfe der Teilprozesse. Die herkömmliche Kapazitätsbedarfsplanung erfolgt i. d. R. kostenstellenbezogen. Prozesskostenstellen sind meistens identisch mit den Kostenstellen traditioneller Kostenrechnungssysteme, um bereits vorhandene Planungsdaten übernehmen zu können. Auf Grund der Personalkostendominanz in den bühnnahen Abteilungen werden die Arbeitszeiten der Kostenstellenmitarbeiter addiert und als Gesamtkapazität der Kostenstellen angesetzt. Die Kapazitätsverteilung erfolgt auf Basis der Ressourcenbedarfe der Teilprozesse, der mit dem Komplexitätsindex angegeben werden.

Hierzu kann die *Komplexitäts-Index-Analyse* (KIA) eingesetzt werden.<sup>12</sup> Ziel dieser Analyse ist die Zeitbedarfsermittlung von Prozessen, ohne Zeitmessungen in den Kostenstellen durchführen zu müssen. Dazu löst sich die KIA zunächst von der Ebene der Zeiteinheiten und bewertet die Komplexität von Prozessen mit Indexzahlen. Auf Basis dieser Indexwerte wird der Zeit- bzw. Kapazitätsbedarf errechnet. Erster Schritt der KIA, die nunmehr am Beispiel einer Kostenstelle dargestellt wird, ist die *Ermittlung der Residualkapazität der Kostenstelle*. Diese steht den lmn-Teilprozessen zur Verfügung und wird mittels Komplexitätsindex auf diese verteilt. Dazu werden von der Gesamtkapazität der Kostenstelle die Kapazitäten subtrahiert, die für krankheitsbedingte Fehlzeiten, für lmn-Teilprozesse, für den Probenbetrieb, nicht einbezogene Spielstätten und Sondervorstellungen in Anspruch genommen werden (Abbildung 2).<sup>13</sup> Die Gesamtkapazität der Kostenstelle „Beleuchtung“ errechnet sich aus der Summe der Arbeitszeiten der Kostenstellenmitarbeiter für den jeweiligen Monat. Als Berechnungsgrundlage dienen die Arbeitszeitkonten, in der die monatliche Soll-Arbeitszeit und eventuelle Überstunden aufgeführt sind. Die Addition der Mitarbeiterzeiten der Kostenstelle ergibt im betrachteten Beispiel eine Gesamtkapazität von 205.920 Minuten für den Monat (Zeile 1 in Abbildung 2). Ergebnis der Berechnungen ist eine Residualkapazität von 57.469 Minuten in der Kostenstelle (Zeile 11 in Abbildung 2). Von der effektiven Gesamtkapazität (Zeile 3 in Abbildung 2) der Kostenstelle stehen für vorstellungsbezogene Tätigkeiten somit nur 29% zur Verfügung.

12 Vgl. nachfolgend Kaufmann (1996), S. 212 ff.

13 Die Kapazitätsanteile für die in den Zeilen 4 bis 6 der Abbildung 2 dargestellten lmn-Teilprozesse beruhen auf Erfahrungswerten der interviewten Kostenstellenmitarbeiter. Die Zeitanteile der Sondervorstellungen und der Ressourcenbedarf anderer Spielstätten basieren auf Personaleinsatzplänen des Theaters.

1	<b>Gesamtkapazität</b>	<b>205.920 Min.</b>
2	– Krankheit	– 7.413 Min.
3	<b>Effektive Gesamtkapazität</b>	<b>= 198.507 Min.</b>
4	– Abteilung leiten und verwalten	– 3.970 Min.
5	– Werkstattarbeiten	– 19.851 Min.
6	– Probenbetrieb	– 69.477 Min.
7	<b>Vorstellungskapazität aller Spielstätten</b>	<b>= 105.209 Min.</b>
8	– Nebenspielstätten	– 31.140 Min.
9	<b>Vorstellungskapazität Hauptbühne</b>	<b>= 74.069 Min.</b>
10	– Sondervorstellungen	– 16.600 Min.
11	<b>Residualkapazität</b>	<b>= 57.469 Min.</b>

Abb. 2: *Ermittlung der Residualkapazität der Kostenstelle*

Quelle: Eigene Darstellung

Nach der Berechnung der Residualkapazität der Kostenstelle wird diese auf die lmi-Teilprozesse verteilt. Verteilungsgrundlage ist der jeweilige Kapazitätsbedarf der lmi-Teilprozesse. Zur *Kapazitätsbedarfsermittlung* wird der Komplexitätsindex eingesetzt. Dieser ist Indikator für den Arbeitsaufwand, der den Zeitbedarf der Teilprozesse determiniert. Die vollständige Berücksichtigung und Darstellung aller Faktoren des Arbeitsaufwandes ist nicht praktikabel.<sup>14</sup> Die Bewertung des Arbeitsaufwandes durch die Mitarbeiter konzentriert sich deshalb auf zwei elementare Faktoren:<sup>15</sup> die Anzahl der Tätigkeiten des Teilprozesses und deren Schwierigkeitsgrad. Dies erleichtert die Bewertung durch die Mitarbeiter im Gegensatz zu fünf oder mehr Kriterien, welche die intellektuelle Kapazität der Befragten schnell überfordern könnten. Zur einheitlichen Bewertung der lmi-Teilprozesse und deren Vergleichbarkeit sei nunmehr folgendes Schema eingesetzt:

Komplexitätskategorie	Indexwert
einfach	< 100
durchschnittlich	100
aufwendig	101 – 199
sehr aufwendig	> 200

Abb. 3: *Bewertungsschema für lmi-Teilprozesse<sup>16</sup>*

Quelle: Eigene Darstellung

Zunächst wird ein Teilprozess mit einem durchschnittlichen Arbeitsaufwand mit dem Indexwert 100 belegt. Dieser wird als Ankerprozess bezeichnet, weil er bei der Bewertung weiterer lmi-Teilprozesse als Vergleichsmaßstab fungiert. Bezugsobjekte sind die lmi-Teilprozesse differenziert nach den Vorstellungen.

14 Vgl. Strecker (1991), S. 71.

15 Vgl. Kaufmann (1996), S. 214.

16 Konzipiert in Anlehnung an die Sortenkalkulation, wobei der Standardwert von 100 verfahrenstechnisch vorgegeben ist.

Teilprozessbezeichnung	Bezugsobjekt	Bewertung
Vorstellungsvorbereitung	Don Karlos	100
Vorstellungsbegleitung	Don Karlos	60
Vorstellungsabschluss	Don Karlos	60
Vorstellungsvorbereitung	Emilia Galotti	160
Vorstellungsbegleitung	Emilia Galotti	180
Vorstellungsabschluss	Emilia Galotti	110

Abb. 4: *Teilprozessbewertung in einer Kostenstelle für zwei Inszenierungen*Quelle: *Eigene Darstellung*

Zur Berechnung der gewichteten Indexwerte (Spalte 3 in Abbildung 5), die den Arbeitsaufwand der Teilprozesse repräsentieren, werden nun die Indexwerte der lmi-Teilprozesse (Spalte 1 in Abbildung 5) mit der Menge an Teilprozessen (Spalte 2 in Abbildung 5) multipliziert.

Teilprozess	Bezugsobjekt	1	2	3
		Indexwert	Menge	Gewichteter Indexwert
Vorstellungsvorbereitung	Don Karlos	100	3	300
Vorstellungsbegleitung	Don Karlos	60	3	180
Vorstellungsabschluss	Don Karlos	60	3	180
Vorstellungsvorbereitung	Emilia Galotti	160	3	480
Vorstellungsbegleitung	Emilia Galotti	180	3	540
Vorstellungsabschluss	Emilia Galotti	110	3	330

Abb. 5: *Gewichtete Indexwerte für die leistungsmengeninduzierten Teilprozesse*Quelle: *Eigene Darstellung*

Zur Berechnung eines Kostenbetrages ist der gewichtete Indexwert in einen Zeitwert zu transformieren.<sup>17</sup> Dazu bedarf es einer Zeitangabe, wie viele Minuten ein Indexpunkt darstellt. Die ermittelte Residualkapazität (57.469 Minuten) wird hierzu durch die Summe der gewichteten Indexwerte (8.650 Indexpunkte) dividiert. Ergebnis ist ein Faktor von 6,64 Minuten je Indexpunkt, der mit dem gewichteten Indexwert jedes Teilprozesses multipliziert wird, um die Zeitkapazität des Teilprozesses zu erhalten. Nach Verteilung der Residualkapazität auf die lmi-Teilprozesse können die lmi-Teilprozesskosten berechnet werden. Analog zur Transformation der Indexwerte in Zeitwerte, werden die Zeitannteile durch Multiplikation mit einem Kostenfaktor in Kostenbeträge (Spalte 5 in Abbildung 6) transformiert. Der Kostenfaktor errechnet sich aus der Division der Gesamtkosten der Kostenstelle „Beleuchtung“ (69.322 €) und ihrer Gesamtkapazität (205.920 Minuten). Dieser stellt die Kosten je Zeiteinheit (0,34 €/Minute) dar.

<sup>17</sup> Vgl. Kaufmann (1996), S. 215.

		4	5
Teilprozess	Bezugsobjekt	Zeitkapazität	Prozesskosten
Vorstellungsvorbereitung	Don Karlos	1.993 Min.	671 €
Vorstellungsbegleitung	Don Karlos	1.196 Min.	403 €
Vorstellungsabschluss	Don Karlos	1.196 Min.	403 €
Vorstellungsvorbereitung	Emilia Galotti	3.189 Min.	1.074 €
Vorstellungsbegleitung	Emilia Galotti	3.588 Min.	1.208 €
Vorstellungsabschluss	Emilia Galotti	2.192 Min.	738 €

Abb. 6: Berechnung der Prozesskosten je leistungsmengeninduziertem Teilprozess

Quelle: Eigene Darstellung

### f) Hauptprozessverdichtung und Identifikation der Kostentreiber

Auf Basis der definierten Teilprozesse mit dem Komplexitätsindex als Maßgröße erfolgt die Verdichtung zu kostenstellenübergreifenden *Hauptprozessen*.<sup>18</sup> Die Zusammenfassung der lmi- und lmn-Teilprozesse in Hauptprozesse erleichtert die Identifikation der wesentlichen Kostenantriebskräfte sowie die Verrechnung der Prozesskosten auf die Kostenträger.<sup>19</sup> Die hypothetischen Hauptprozesse sind jetzt anhand der vorliegenden Teilprozesse überprüfbar und inhaltlich konkretisiert mit den Tätigkeitskatalogen.

Zur Planung, Kontrolle und Steuerung der Kosten auf Hauptprozessebene dienen die *Kostentreiber*.<sup>20</sup> Die Auswahl dieser Bezugsgrößen wird im Hinblick auf Ziele des Prozesskostenrechnungseinsatzes, also der Generierung von Informationen zur Kostensenkung durch Spielplanoptimierungen und der verbesserten Wirtschaftlichkeitskontrolle im Vorstellungsbetrieb, sowie der sich daraus ergebenden Hauptprozessvorstrukturierung determiniert. Mit der Dreiteilung auf Hauptprozessebene in „Vorstellungsvorbereitung“, „Vorstellungsbegleitung“ und „Vorstellungsabschluss“ sind die bereits erörterte Spielplanoptimierung zu berechnen sowie zugleich eine Ressourcen- und Kostenplanung für die Vorstellungen als Kostenträger präziser durchführbar. Kostentreiber der Hauptprozesse sind dementsprechend die Anzahl der Vorstellungsvorbereitungen, der Vorstellungsbegleitungen bzw. der Vorstellungsabschlüsse.

### g) Bildung von Prozesskostensätzen

Die Prozesskostensätze auf Hauptprozessebene sind *Bindeglied zwischen der Prozesskostenstellenrechnung und der Prozesskostenkalkulation*.<sup>21</sup> Die Prozesskostenstellenrechnung mit den Teilprozesskostensätzen bildet die Grundlage für die Berechnung der Hauptprozesskostensätze, die als Verrechnungssätze in die Kostenträgerstückrechnung

18 Vgl. Reckenfelderbäumer (1998), S. 61.

19 Vgl. Coenenberg/Fischer (1991), S. 26.

20 Vgl. Mayer (1998), S. 10.

21 Vgl. Fröhling/Krause (1992), S. 386.

eingehen.<sup>22</sup> Die berechneten Teilprozesskostensätze werden je nach Hauptprozesszugehörigkeit addiert und bilden den jeweiligen Hauptprozesskostensatz.<sup>23</sup> Die Teilprozesskostensätze errechnen sich aus den lmi- und lmn-Teilprozesskosten. Den lmi-Teilprozesskostensätzen werden die lmn-Teilprozesskosten mittels lmn-Umlagesatz aufgeschlagen,<sup>24</sup> welcher den prozentualen Anteil der lmn-Teilprozesskosten an den lmi-Teilprozesskosten darstellt. Abbildung 7 zeigt die Teilprozesskostensätze der bühnnahen Bereiche, die zum Hauptprozesskostensatz Vorstellungsvorbereitung „Galotti“ (2.226 €) führen.

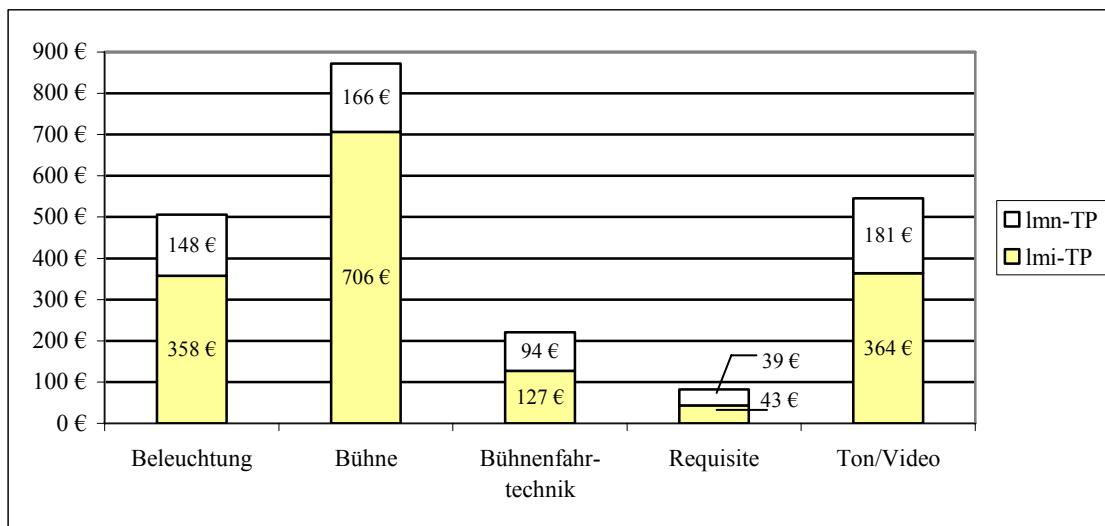


Abb. 7: Leistungsmengen neutrale und -induzierte Teilprozesskosten (lmn-TP und lmi-TP) des Hauptprozesses Vorstellungsvorbereitung „Galotti“

Quelle: Eigene Darstellung

### III. Kritische Würdigung

Die kritische Auseinandersetzung mit dem entwickelten Modell ist nach inhaltlichen und methodischen Kriterien vorzunehmen. Ein wesentlicher Bestandteil der *methodischen Vorgehensweise* ist die Festlegung der Untersuchungsbereiche anhand der vorab angeführten Kriterien. Diese ermöglichen eine systematische und exakte *Eingrenzung des Einsatzbereichs der Prozesskostenrechnung*. Dabei wird der begrenzte Anwendungsbe reich deutlich: Es ließen sich im untersuchten Theater nur fünf Kostenstellen identifizieren, die alle Kriterien für eine effektive Implementierung erfüllen. Mit den bühnnahen Abteilungen wird nur ein kleiner Anteil der Gemeinkosten im Theater abgedeckt. Da nicht alle Kriterien unabdingbare Voraussetzungen darstellen, sondern Empfehlungskarak ter haben, ist die Ausdehnung des Einsatzbereichs sinnvoll, um das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Implementierung zu verbessern.

22 Vgl. Fröhling (1994), S. 167.

23 Vgl. Pfohl/Stölzle (1991), S. 1291.

24 Vgl. Coenenberg/Fischer (1991), S. 30.

Die *Teilprozessdefinition* basiert auf einer *identischen Prozessgliederung auf Haupt- und Teilprozessebene*: „Vorstellungsvorbereitung“, „Vorstellungsbegleitung“ und „Vorstellungabschluss“. Diese Vorgehensweise ist zwar unkonventionell, erlaubt jedoch eine problemlose Zuordnung der Teilprozesse zu den jeweiligen Hauptprozessen. Das in der Praxis auftretende Problem, dass sich Teilprozesse auf Grund unterschiedlicher Maßgrößen nicht zu einem Hauptprozess zusammenfassen lassen, wird mit dem Komplexitätsindex umgangen. Zudem erfüllen mit dieser Prozessstrukturierung auf Haupt- und Teilprozessebene die Kostentreiber auf der Hauptprozessebene die doppelte Bezugsgrößenfunktion, die für die verursachungsgerechte Kostenverrechnung und Kostenkontrolle unabdingbar ist. Der Hauptprozess Vorstellungsvorbereitung „Galotti“ besteht z. B. konstant aus einem Teilprozess Vorstellungsvorbereitung „Galotti“ auf jeder Prozesskostenstelle. Der Prozesskoeffizient eines jeden Kostenträgers bzw. einer jeden Vorstellung beträgt eins auf Haupt- und Teilprozessebene. Dieses lineare Verhältnis zwischen Prozesskosten, Kostentreibermenge und Kostenträger ermöglicht eine zuverlässige Prozesskostenkontrolle und -verrechnung. Die Genauigkeit der Prognose und Kontrolle von Prozesskosten wird zusätzlich durch die Prozesssegmentierung nach den jeweiligen Inszenierungen erhöht. Mit individuellen Prozesskostensätzen, die den unterschiedlichen Ressourcenbedarf der Inszenierungen abbilden, sind Kostensenkungspotenziale, bedingt durch geringere Kostentreibermengen, exakter zu bestimmen. Die relativ einfache Strukturierung auf Teilprozessebene ist jedoch weiter zu verfeinern: Wird der Teilprozess „Vorstellungsvorbereitung“ in kleinere Prozesse mit eigenen Bezugsgrößen gegliedert, ist eine differenzierte Kostenplanung und -kontrolle auf Teilprozessebene durchführbar.

## Literaturverzeichnis

- Almstedt, Matthias (1999), Ganzheitliches computerbasiertes Controlling im öffentlichen Theater, Diss. Univ. Göttingen, Göttingen
- Beutling, Lutz (1994), Controlling in Kulturbetrieben am Beispiel Theater, Hagen
- Coenenberg, Adolf G. und Thomas M. Fischer (1991), Prozeßkostenrechnung, in: Die Betriebswirtschaft, 51. Jg., Heft 1, S. 21-38
- Cooper, Robin (1992), Activity-Based Costing, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. von Wolfgang Männel, Wiesbaden, S. 360-383
- Cooper, Robin und Robert S. Kaplan (1999), Prozesskostenrechnung – als Managementinstrument, Frankfurt am Main/New York
- Fischer, Thomas M. (1999), Prozeßkostencontrolling, in: Kostenrechnungspraxis, 43. Jg., Heft 2, S. 115-125
- Fraunhofer-Institut für Arbeitswirtschaft und Organisation (1999), Management-Konzepte und betriebswirtschaftliche Instrumente im öffentlichen Theater, Stuttgart
- Friedl, Birgit (1995), Anforderungen unterschiedlicher Rechnungsziele an die Prozeßkostenrechnung, in: Prozeßkostenrechnung, hrsg. von Wolfgang Männel, Wiesbaden, S. 103-113
- Fröhling, Oliver (1994), Dynamisches Kostenmanagement, München
- Fröhling, Oliver und Herbert Krause (1992), DV-gestützte Prozeßkostenrechnung, in: Handbuch Kostenrechnung, hrsg. von Wolfgang Männel, Wiesbaden, S. 384-394
- Glaser, Katja (1998), Prozeßorientierte Deckungsbeitragsrechnung, München
- Greve, Malte (2002), Zielorientierte Steuerung öffentlicher Theater, Hamburg
- Hoffjan, Andreas (1994), Effizienzvergleiche öffentlicher Theater, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), 17. Jg., Heft 3, S. 292-310
- Kaufmann, Lutz (1996), Komplexitäts-Index-Analyse von Prozessen, in: Controlling, 8. Jg., Heft. 4, S. 212-221
- Mayer, Reinhold (1998), Prozeßkostenrechnung – State of the Art, in: Prozeßkostenmanagement, hrsg. von Horváth & Partner GmbH, 2. Aufl., Stuttgart, S. 3-27

- Ossadnik, Wolfgang (1987), Theatermanagement mittels Controlling, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), 10. Jg., Heft 2, S. 145-157
- Pfohl, Hans-Christian und Wolfgang Stölzle (1991), Anwendungsbedingungen, Verfahren und Beurteilung der Prozesskostenrechnung in industriellen Unternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 61. Jg., Heft 11, S. 1281-1305
- Reckenfelderbäumer, Martin (1998), Entwicklungsstand und Perspektiven der Prozeßkostenrechnung, 2. Aufl., Wiesbaden
- Schneidewind, Petra (2000), Entwicklung eines Theater-Managementinformationssystems, Frankfurt am Main
- Schwarzmann, Winfried (2000), Entwurf eines Controllingkonzepts für deutsche Musiktheater und Kulturochester in öffentlicher Verwaltung, Aachen
- Strecker, Andreas (1991), Prozeßkostenrechnung in Forschung und Entwicklung, München
- Zimmermann, Gebhard (1995), Prozeßorientierte Kostenrechnung in der öffentlichen Verwaltung, in: Prozeßkostenrechnung, hrsg. von Wolfgang Männel, Wiesbaden, S. 281-290
- Zimmermann, Gebhard und Ralf Grundmann (1996), Die Prozeßkostenrechnung als Instrument zur Wirtschaftlichkeitskontrolle und Preisbegründung in der öffentlichen Verwaltung, in: Innovative Verwaltungen 2000, hrsg. von August-Wilhelm Scheer und Johann Friederichs, Wiesbaden, S. 105-117