

## Angemessene Verwaltungskosten für caritative und diakonische Unternehmen

Welchen Beitrag kann das Benchmarking für die Beurteilung der Höhe der Overheadkosten leisten?

Ein Beitrag von Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch

In diesem Beitrag soll untersucht werden, welche Hinweise sich aus einem betriebswirtschaftlichen Kostenvergleich hinsichtlich der Angemessenheit von Verwaltungskosten für caritative und diakonische Unternehmen ergeben können. Kosten der Verwaltung (neudeutsch auch „Overheadkosten“) stehen immer im Mittelpunkt einer kritischen Betrachtung, weil sie unter dem Generalverdacht stehen, erstens nicht bezogen auf die eigentliche Aufgabe der Fürsorge für kranke, behinderte oder pflegebedürftige Menschen und zweitens zu hoch zu sein. Dies zeigt auch das folgende Zitat:

„Die Höhe der Verwaltungskosten ist immer Streitpunkt, intern wie extern. Nach außen, weil die Kostenträger kaum mehr bereit sind, höhere Verwaltungskosten in den Entgelten zu berücksichtigen, auch wenn der bürokratische Aufwand kontinuierlich steigt. Im Innenverhältnis sind die Verwaltungskosten immer ein Streitpunkt mit den Leistungsbereichen.“ (Eisenreich / Halfar / Moos (2005, S. 80)

Die Angemessenheit von Verwaltungskosten wurde unter Betreuung des Verfassers 2008 in einer Diplomarbeit an der Ev. Hochschule für Soziale Arbeit (FH) in Dresden von Herrn Jörg Schultz bearbeitet. Die Ergebnisse dieser Analyse können nur anonymisiert wiedergegeben werden. Darüber hinaus hat der Verfasser in der Folgezeit weitere Wohlfahrtsunternehmen davon überzeugen kön-



Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Warth & Klein Grant Thornton AG sowie Honorarprofessor an der Hochschule für Soziale Arbeit in Dresden

nen, für einen Kostenvergleich im Sinne eines Benchmarkings zur Verfügung zu stehen.

### Die Methode des Betriebsvergleichs

Erste Erkenntnisse zur Angemessenheit der Verwaltungskosten können aus dem betriebswirtschaftlichen Instrument des Betriebsvergleichs gewonnen werden. Beim Betriebsvergleich werden systematisch betriebliche Größen (z.B. Kosten der Produktion oder Leistungserstellung) zwischen zwei Betrieben verglichen, um hieraus Erkenntnisse für das Management abzuleiten. Es handelt sich um ein Instrument zur Beurteilung betrieblicher Tatbestände.

Von der Art des Vergleichs her können folgende Betriebsvergleiche unterschieden werden:

1. Selbstvergleich (einbetrieblicher Vergleich): Das Vergleichsmaterial stammt aus einem Unternehmen bzw. Betriebsteil. Der Selbstvergleich kann als Zeitvergleich oder als Soll-Ist-Vergleich durchgeführt werden.
2. Innerbetrieblicher Vergleich zwischen verschiedenen Abteilungen bzw. Tochterunternehmen: Betriebliche Größen aus verschiedenen Bereichen (Betriebsabteilungen, Unternehmen) werden verglichen. Bei den Vergleichsobjekten muss es sich um vergleichbare funktion-

nale Aufgaben handeln. Unter bestimmten Voraussetzungen können jedoch auch Unternehmen verschiedener Branchen verglichen werden. Die zwischenbetrieblichen Vergleiche umfassen alle Zahlengrößen oder verbalen Äußerungen aus unterschiedlichen Bereichen der gleichen Ebene, gleich ob Größen eines bestehenden oder solche eines gedachten, konstruierten „Betriebes“. Das Zahlenmaterial braucht sich nicht nur auf eine Rechnungsperiode oder einen Zeitpunkt zu beziehen, sondern es kann sich auch auf Werte einer Zeitfolge oder mehrerer Zeitpunkte erstrecken.

3. Zwischenbetriebliche Vergleiche. Bei den zwischenbetrieblichen Vergleichen kann nach der Art des Ausgangsmaterials unterschieden werden.

(a) Vergleiche aufgrund von laufenden Rechengrößen bzw.

(b) Vergleich von Kennzahlen

Eine Unterscheidung ist auch nach der Qualität und Kontrollmöglichkeit des Vergleichsmaterials möglich:

(a) Interne Betriebsvergleiche mit Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten der untersuchenden Stelle Einfluss auf das Zahlenmaterial bzw.

(b) der externe Betriebsvergleich.

Der externe Betriebsvergleich arbeitet entweder nur mit veröffentlichten, jedermann zugänglichen Informationen (Jahresabschluss oder Lagebericht, sonstige Berichte in der Presse) oder mit Informationen, die die untersuchende Stelle durch Fragebogen (Interviews) erhält. Wenn der Vergleichsstelle die Kontrollmöglichkeit fehlt, sind die Ergebnisse des Kostenvergleichs nur mit Einschränkungen zu interpretieren.

Von der Vorgehensweise sind beim Kostenvergleich folgende Schritte denkbar:

- (1) Auswahl des Objektes (Produkt, Methode, Prozess), welches analysiert und verglichen werden soll.
- (2) Auswahl des Vergleichsunternehmens. Dabei ist wichtig festzulegen, welche Ähnlichkeiten zur Gewährungsleistung der Vergleichbarkeit gegeben sein müssen.
- (3) Datengewinnung (Analyse von Sekundärinformationen; Gewinnung von Primärinformationen, z.B. im Rahmen von Betriebsbesichtigungen).
- (4) Feststellung der Leistungslücken und ihrer Ursachen.
- (5) Festlegung und Durchführung der Verbesserungsschritte.

Der Betriebsvergleich ermöglicht eine Vergleichsaussage, und zwar in einer für den jeweiligen Vergleichszweck relevanten Aussage über die Vergleichsobjekte. Einschränkend ist aus methodischer Sicht anzumerken, dass die Vergleichsaussage nicht leichtfertig verallgemeinert werden darf. Es dürfen keine Ergebnisse herausgelesen werden, die der Vergleich nicht bietet. Es handelt sich immer nur um erste Erkenntnisse, die Anlass zu weiteren Untersuchungen geben.

Bei der Auswertung müssen zudem die speziellen Bedingungen des eigenen Unternehmens im Vergleich zu den anderen an der Erhebung beteiligten Unternehmen berücksichtigt werden. Es ist im Allgemeinen nicht ausreichend, eine Vergleichsziffer isoliert zu betrachten.

Erst durch gleichzeitigen Vergleich mehrerer Größen wird ein fundiertes Urteil möglich.

### Das betriebswirtschaftliche Instrument des Benchmarking

Dem Benchmarking kommt in der Betriebswirtschaftslehre eine über den reinen Betriebsvergleich hinaus gehende Rolle zu. Neben dem Gewinnen von Informationen aus dem Vergleich bestimmter Kenngrößen geht es um die laufende Orientierung am „Besten einer

Klasse“. Es soll zudem in einem kreativen Verfahren externes Wissen in das Unternehmen eingebracht werden.

Eine gängige Definition des Benchmarkings lautet:

Benchmarking ist ein Instrument der Wettbewerbsanalyse. Benchmarking ist der kontinuierliche Vergleich von Produkten, Dienstleistungen sowie Prozessen und Methoden mit (mehreren) Unternehmen, um die Leistungslücke zum sog. Klassenbesten (Unternehmen, die Prozesse, Methoden etc. hervorragend beherrschen) systematisch zu schließen. Grundidee ist es, festzustellen, welche Unterschiede bestehen, warum diese Unterschiede bestehen und welche Verbesserungsmöglichkeiten es gibt<sup>1</sup>.

Die Durchführung eines Benchmarkings beruht auf der Orientierung an den Besten einer vergleichbaren Gruppe. Diese Vorgehensweise bezeichnet man neudeutsch als „Best Practice“. Best Practice bedeutet wörtlich: „bestes Verfahren“ oder „beste Lösung“.

Dem Benchmarking inne wohnend ist der Gedanke, von anderen Unternehmen zu lernen. Die Organisation wird dabei als „lernende Organisation“ betrachtet.

<sup>1</sup>Stichwort: Benchmarking bei: Springer Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/2297/benchmarking-v7.html>.

### Ursprünge des Begriffs „Benchmarking“

Der betriebswirtschaftliche Begriff „Benchmarking“ geht zurück auf die amerikanische Firma Xerox Corporation. Obwohl die beim Benchmarking angewandten Methoden schon sehr viel früher in der Praxis der modernen industriellen Produktion entstanden sind – zum Beispiel lässt sich die Übertragung des Fließbandprinzips aus einer Großschlachtereierie in die Automobilproduktion durch Henry Ford als sehr erfolgreiches Benchmarking bezeichnen –, hat sich der Begriff des Benchmarkings erst in den 1980er Jahren mit den Veröffentlichungen von Robert C. Camp zu Benchmarking-Projekten bei Xerox durchgesetzt.

Der Kopiererhersteller Xerox befand sich Ende der 1970er Jahre bedingt durch Qualitäts- und Kostenprobleme in einer schwierigen Wettbewerbsposition. Der japanische Konkurrent Canon brachte einen Kopierer zu einem Verkaufspreis auf den Markt, der wesentlich unter den Herstellkosten für vergleichbare Geräte bei Xerox lag. Die Marktanteile von Xerox fielen auf dem Markt für Kopierer steil ab. Aus diesem Grund wandte Xerox 1979 zum ersten Mal ein Benchmarking an: Es wurde ein Kopierer der Konkurrenz gekauft, zerlegt und die einzelnen Komponenten mit jenen der eigenen Kopierer verglichen. So konnten die niedrigeren Herstellungskosten von Canon geklärt werden.

In einem nächsten Schritt wurden die Aktivitäten der einzelnen Wertschöpfungsketten im Unternehmen analysiert, mit dem Ergebnis, dass erhebliche Probleme in den Logistik- und Vertriebsprozessen aufgedeckt wurden. U.a. wurden die logistischen Prozesse der Materialentnahme bei dem Kopiererhersteller mit einem Outdoor-Artikel-Versenders verglichen. Dies veranlasste Xerox zu Folgeprojekten, wobei unter anderem Pharmagroßhändler und Haushaltsgerätehersteller als Benchmark dienten. Aufgrund dieser ersten Erfolge wurde Benchmarking bei Xerox und bei anderen Unternehmen häufiger angewendet.

Benchmarking ist einer der effektivsten Wege, externes Wissen rasch in das eigene Unternehmen einzubringen. Das in einem Benchmarking-Projekt erarbeitete Wissen ist zudem praxisorientiert – denn es stammt aus der Praxis und hat sich im Alltag bewährt. In Deutschland gibt es im Bereich der öffentlichen Verwaltungen die sog. „Vergleichsringe“ der KGSt, in denen für Kommunen unterschiedlicher Größenklassen Vergleichszahlen zur Stellenbesetzung und zu den Sachkosten vorgegeben werden.

Darüber hinaus werden freiwillig in sogenannten Benchmarking-Clubs Vergleichsdaten gesammelt. So sind beispielsweise die gesetzlichen Unfallversicherungsträger mit wissenschaftlicher Begleitung dabei, ein Prozessbenchmarking durchzuführen und weiter zu entwickeln, welches sowohl qualitative als auch

quantitative Ziele und Wirkungen berücksichtigt. Im Bereich der Sozialunternehmen gibt es seit 1996 den Betriebsvergleich der BFS (regelmäßig im Bereich der Altenpflege, bisher einmalig im Bereich der Behindertenheime).

In der betriebswirtschaftlichen Praxis hat sich eine Einteilung von Benchmarking in vier Grundtypen herausgebildet.

Typ 1: Internes Benchmarking

Typ 2: Wettbewerbsbenchmarking

Typ 3: Funktionales oder marktübergreifendes Benchmarking

Typ 4: Generisches Benchmarking oder Best-Practice-Benchmarking

Die Klassifizierung orientiert sich an den Benchmarking-Partnern und ihren Eigenschaften. In Frage kommt einmal, sie in der eigenen oder in einer fremden Branche zu suchen. Zum anderen können sie



Abb.: Colourbox

Bei Betriebskostenvergleichen können durchaus unterschiedliche Auswertungen vorgenommen werden

Nr.	Bezeichnung	Inhalt	Einschätzung
Typ 1	Internal Benchmarking (internes Benchmarking)	innerhalb der eigenen Organisation und Branche bei größeren Unternehmensverbänden (Holding), die aus rechtlich selbständigen Mutter- und Tochterunternehmen bestehen, die unter einheitlicher wirtschaftlicher Leitung stehen (Konzern) ist eine besondere Form des Typ 1 möglich, das Konzern-Benchmarking. Hierbei wird das interne Benchmarking auf den Unternehmensverbund ausgedehnt	Vorteile: Daten sind gut erhältlich und der Vergleich auf Kennzahlenebene ist möglich Nachteil: mangelnde Akzeptanz ( „der Prophet gilt nichts im eigenen Land“) Vorteil beim Konzern-Benchmarking: gute Verfügbarkeit von Informationen (ein kennzahlenorientiertes Benchmarking ist allerdings nur noch beschränkt möglich, da die beteiligten operativen Einheiten zu unterschiedlichen Branchen (Hilfereichen) zu rechnen sind
Typ 2	Wettbewerbsbenchmarking	Die Benchmarking-Partner sind Organisationen aus derselben Branche Erforderlich ist eine besonders gute Vorbereitung und offene Kommunikation Jeder Teilnehmer benötigt die Sicherheit, dass die abgegebenen und erhaltenen Informationen in einem ausgewogenen Verhältnis stehen	Vorteil: klare Positionierung des eigenen Unternehmens innerhalb des Wettbewerbs möglich es gibt fast keinen Unternehmensbereich, der nicht von der Wettbewerbsbeobachtung profitieren kann Nachteile: Es ist schwierig, Kennzahlen oder sogar Prozesse mit der direkten Konkurrenz zu vergleichen
Typ 3	Funktionales oder markt-übergreifendes Benchmarking	Vergleich erfolgt mit Unternehmen der gleichen Branche in getrennten Märkten Man vergleicht den Organisationsbereich bezüglich seiner Funktion, wie beispielsweise die interne Logistikabteilung mit einem Versandunternehmen (universelle Art des Benchmarkings)	Vorteile: sehr hohes Lernpotenzial, da am meisten neue Ideen und Anregungen geboten werden Potenzial kann insbesondere bei Benchmarking auf Konzeptebene voll ausgeschöpft werden
Typ 4	Generisches Benchmarking oder Best-Practice-Benchmarking	Benchmarking in Reinform Es findet ein branchen- und funktionsübergreifender Vergleich von Prozessen und Methoden statt Es wird ein Vergleich zwischen nicht verwandten Organisationen angestrebt	Vorteil: kreatives Lernen aufgrund der zunächst überhaupt nicht übereinstimmenden Vergleichbarkeit Ein immer wieder zitiertes Beispiel für das generische Benchmarking ist der Vergleich der Zeiten für Be- und Entladung, Betankung, Reinigung und Sicherheitschecks von Flugzeugen mit den Boxenstopps beim Indy-500-Autorennen, den die Southwest Air Lines durchgeführt hat. Durch das Benchmarking soll eine Zeitreduzierung um 50 % möglich gewesen sein.

innerhalb der eigenen Organisation oder außerhalb, d.h. in einer fremden Organisation, gefunden werden. Folgende Übersicht zeigt den Inhalt des jeweiligen Benchmarking-Typs.

Generell ist davon auszugehen, dass die im industriellen gewerblichen Bereich entwickelten Instrumente des Betriebskostenvergleichs und des Benchmarkings auch für kirchliche und caritative Unternehmen und Organisationen für diverse Fragestellungen mit Gewinn angewendet werden können. In diesem Beitrag wird der Einsatz für die Beurteilung der Angemessenheit der Kosten der Verwaltung untersucht.

### Vergleich der betrieblichen Kosten in der Sozialwirtschaft

Für die Sozialwirtschaft ist der seit 1996 kontinuierlich durchgeführte

Betriebskostenvergleich der BFS-Service GmbH, Köln von herausragender Bedeutung. Die Bank für Sozialwirtschaft AG, Köln und Berlin bietet ihren Kunden einen EDV-gestützten Vergleich der Betriebskosten in den Branchen ambulante und stationäre Altenhilfe an. Gemeinsam mit dem Bundesverband evangelische Behindertenhilfe (BEB) wurde im Jahre 2006 darüber hinaus ein Projekt im Bereich der Behindertenhilfe angeboten (für Heime).

Das Projekt in der Altenhilfe differenziert nach Bundesländern, Betriebsgröße und Trägern (kommunal, privat und frei-gemeinnützig). Da sich über 500 Träger an diesem Vergleich beteiligen, können wertvolle Informationen zur Analyse des eigenen Betriebs gewonnen werden. Im Rahmen des Betriebsvergleiches werden allgemeine

Einrichtungsdaten wie Standort, Kapazitäten und Zimmerstruktur erhoben und danach Auswertungskategorien gebildet. Auf diese Weise kann die BFS Service GmbH die optimale Vergleichbarkeit der Daten gewährleisten. Hinzu kommen - jeweils separat - Leistungsmerkmale und Kostenstrukturen für folgende Bereiche: Pflege und Betreuung, Speiserversorgung, Gebäudereinigung, Wäschereinigung, Verwaltung (allerdings werden nicht die Overheadkosten explizit betrachtet) und Technischer Dienst.

Alle Leistungsmerkmale sind differenziert und genau beschrieben. Für den Bereich „Pflege und Betreuung“ ist es beispielsweise die Summe der geleisteten Pflagestage, differenziert nach Pflegestufen, für den Bereich „Speiserversorgung“ die Anzahl der Beköstigungstage.

Eine exakte Abfrage der Personal- und Sachkosten für die einzelnen Bereiche ermöglicht die differenzierte Betrachtung der Zusammensetzung der Gesamtkosten in Ihrer Einrichtung.

Neben dieser bundesweiten Benchmarkingprojekt ist auf diverse Projekte z.B. der Wohlfahrtsverbände bzw. der Krankenhausbranche zu verweisen (in Auswahl):

- Benchmarkingprojekt zur stationären und ambulanten Altenhilfe der Diakonie Sachsen
- Ausgewogenes Benchmarking, Diözesan-Caritasverband für das Erzbistum Köln e.V.
- Benchmarking zur Personalentwicklung und Qualität der Arbeitsplätze - Kooperationsprojekt des Caritasverbandes der Diözese Rottenburg-Stuttgart e.V., des Diakonischen Werkes Württemberg e.V., des Paritätischen Wohlfahrtsverbandes Baden-Württemberg e.V., u.a.
- DRK Benchmarking für die stationäre Altenhilfe (8 Landesverbände und der Bundesverband)
- WGKT-Projekt für Kennzahlen für 31 Krankenhäuser (Forschungsprojekt der Universität Karlsruhe und Opik)
- Betriebskostenvergleich für Krankenhäuser (f&w-Krankenhaus-Kompass)

#### **Der schwierige Einsatz von Kennzahlen und Unternehmenssteuerungsinstrumenten (Controlling) in der Kirche**

Die Verwendung von betriebswirtschaftlichen Kennzahlen in der verfassten Kirche ist Neuland. Im Zuge der Veröffentlichung des Perspektivpapiers des Rates der EKD wurden Kennzahlen und Vergleiche

auch im kirchlichen Umfeld propagiert (vgl. die Darstellung bei Held / Vogelbusch (2010)). Der vorsichtige Versuch des Perspektivpapiers aus dem Jahre 2006, mit bezifferten Zielen von Taufquote und Gottesdienstbesuch in dem Impulspapier (S. 52) wurde ein wesentlicher und immer wieder vorgetragener Kritikpunkt. In der Kirche herrschen zwischen Ökonomen und Mitarbeitern im Verkündigungsdienst noch große Sprachbarrieren. Betriebswirte können es sich nicht erlauben, über „Incentives“ oder ähnliches in Bezug auf vorgenommene und erreichte Ziele nachzudenken. Für die Kritik an dem Vorgehen kann z.B. auf die Ausführungen Mechels (2013) verwiesen werden.

#### **Analyse der Verwaltungskosten bei caritativen und diakonischen Organisationen**

Herr Schultz hatte zunächst als Aufgabe vorgegeben, dass die Zuordnung und Verrechnung von Verwaltungskosten zu klären sind. In seiner zunächst vorgenommenen Begriffsklärung und -abgrenzung hatte er festgestellt, dass die Bezeichnung „Verwaltungskosten“ uneinheitlich und mehrdeutig verwendet wird. Eine allgemein verbindliche Regelung der Zuordnung und Verrechnung existiert nicht, so dass in der Praxis unterschiedlich mit Verwaltungskosten umgegangen wird und ein undifferenzierter unternehmensübergreifender Vergleich selten zu sinnvollen Aussagen führt.

In einem ersten Schritt untersuchte er die kostenbeeinflussenden Faktoren:

- Unternehmensstruktur (Aufbau- u. Ablauforganisation, Grad der Zentralisation/Dezentralisation),
- Unternehmensgeschichte (historisch gewachsen) und Unter-

nehmenskultur (interne Regeln des Systems),

- Unternehmensgröße (Vermutung, dass bei steigender Unternehmensgröße der Aufwand für Koordination und Kommunikation im Sinne von Kostensprüngen überproportional steigt)
- Unternehmenszweck, strategische Ausrichtung und damit verbundener Verwaltungsaufwand
- die Managementstruktur (Linienverantwortung und ausgegliederte) Stabsabteilungen,
- die Qualität der Verwaltungsleistung (Struktur-, Prozess- und Ergebnisqualität; Service Levels),
- gesetzliche Anforderungen und den daraus resultierenden Anforderungen an Art und Umfang der Verwaltungsleistung (z.B. rechtsformabhängige Bilanzierungsrichtlinien, Einhaltung der GoB, Vorgaben aus dem Pflegeversicherungsgesetz, Heimgesetz, arbeitsrechtliche Besonderheiten, u.a.),
- Art und Weise der Finanzierung (verschiedene Kostenträger mit unterschiedlichen Anforderungsprofilen, Art der Mittelherkunft, bei Vorhandensein von größeren Vermögensbeiträgen das Vorhalten eines internen Vermögensmanagement),
- Marktanforderungen (z.B. Forderung von Kunden/Lieferanten nach EDV-gestützte Abrechnungssystemen),
- im Einsatz befindliche Systeme, Verfahren, Technologien (IT-Ausstattung),
- Personalstruktur (Teilzeitkräfte, Ehrenamt, Altersstruktur), Viel-



falt und Art der Tarifstrukturen und nicht zuletzt

- Mitarbeiter selbst (deren fachliche Kompetenz, Engagement, Leistungswille, Teamfähigkeit, Wertvorstellungen usw.)

In einem zweiten Analyseschritt stellte Schultz die Frage, ob es für alle diakonischen und caritativen Unternehmen eine Grenze gebe, bis zu der Verwaltungskosten angemessen seien.

Einen ersten Hinweis liefert das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI). In Bezug auf die Werbe- und Verwaltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen erachtet das DZI in einer 2006 veröffentlichten Broschüre einen Anteil von bis zu 20% als angemessen und von 35% als maximal vertretbar. Unterhalb der Höchstgrenze verwendet das DZI in den von ihm veröffentlichten Auskünften folgende Einstufungen: unter 10% „niedrig“, 10% bis unter 20% „angemessen“, 20% bis 35% „vertretbar“.

Als weiteres begrenzendes Kriterium kann das Gemeinnützigkeitsrecht angeführt werden. Zu unterscheiden ist zwischen allgemeinen Verwaltungskosten und den Kosten im Zusammenhang mit eingeworbenen Spenden (dabei wird zwischen einer gemeinnützigen Körperschaft im Aufbau und einer etablierten Körperschaft unterschieden):

- Der Bundesfinanzhof (BFH) hat für Verwaltungskosten die Festlegung einer allgemeinen Grenze abgelehnt. Angemessen ist - so der BFH - ein Ausgabeverhalten, wenn es wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv den Satzungszwecken zugute kommt. Nach Auffassung

des Bundesfinanzministeriums (BMF) sind 50 Prozent eine absolute Obergrenze. Im Einzelfall kann eine für die Gemeinnützigkeit schädliche Mittelverwendung auch schon bei einem deutlich geringeren prozentualen Anteil der Verwaltungsausgaben vorliegen (Schreiben vom 15.5.2000, IV C 6 - S 0170 - 35/00).

- Das Finanzgericht Köln hat es in einem früheren Urteil als gemeinnützigkeitsschädlich angesehen, wenn eine Organisation mehr als 10% des Beitrags- und Spendenaufkommens für Spendenwerbung ausgibt. Diese früher geltende Grenze von 10 % für die Werbung neuer Mitglieder hat die Finanzverwaltung mittlerweile aufgegeben. Seitdem gelten auch für die Mitgliederwerbung und für das Spendensammeln die allgemeinen Regelungen zur Höhe der Verwaltungsausgaben.
- Grundsätzlich unproblematisch ist es zwar, wenn für die Mitgliederwerbung eine Agentur beauftragt wird. Durch Vergütung auf Provisionsbasis kommen so aber oft hohe Kosten zustande. Der BFH hat einen Satz von 20% der Beträge, der nach der Aufbauphase auf rund 10% sinkt, als unkritisch bewertet (Urteil vom 18.12.2002, I R 60/01). In einem anderen Fall hält der BFH sogar einen Anteil der Kosten für Mitgliederwerbung von 25 bis 35 % der Einnahmen für zulässig (BFH 23.02.1999, XI B 130/98).

Das Maecenata Institut für Dritter Sektor Forschung hat 2003 in einer auf Förderstiftungen bezogenen Analyse die Verwaltungskosten von Nonprofit-Organisationen eine Grenze von 10 - 20% der gesamten Mittel propagiert:

- „Verwaltungskosten von 10 bis 20% des Gesamtbudgets erscheinen im Durchschnitt mehrerer Jahre als angemessen. In diesen Kosten sind die Kosten des Projektmanagements im Wesentlichen enthalten. Eine genauere Eingrenzung ist nur möglich, wenn Einflussfaktoren (z.B. Struktur der Mittelherkunft, Komplexität der Zweckverwirklichung, satzungsmäßige Zielbeschreibung, Externalisierung von Kosten, Einsatz ehrenamtlicher Führungs- und Hilfskräfte usw.) in die Beurteilung einfließen“ ( Sprengel/Strachwitz Rind (2003 S. 3).

In seiner Diplomarbeit untersuchte Schultz drei Einrichtungen der Diakonie (A, B und C mit 530 - 2.100 Beschäftigten) aus den Branchen Alten- und Behindertenhilfe (und bei einem Träger auch Krankenhilfe) mit einer Fragebogenstudie. Die Fragebögen wurden für das Gesamtunternehmen, die Geschäftsbereiche Alten- und Behindertenhilfe und eine stationäre Altenhilfeeinrichtung erstellt. Zentrale Fragestellung war, in welcher Größenordnung sich die Verwaltungskosten bei den genannten Einrichtungen bewegen.

Der externe Kostenvergleich kam zu folgendem Ergebnis:

- Die Verwaltungskostenquote (Overheadkosten/Gesamtumsatz) schwankt zwischen 8,2% und 11,7% (Abweichung 42%).
- Von der Höhe je Platz her differieren die Verwaltungskosten stark (von 1.991 Euro je Platz bis zu 3.134 Euro je Platz. Dies bedeutet eine Abweichung von 57%)
- Das Unternehmen mit den hohen Verwaltungskosten liegt in den alten Bundesländern, die anderen Unternehmen in den neuen Bundesländern. Offen-

sichtlich haben die Unternehmen, die nach der Wende neu entstanden sind, auf eine effiziente Struktur geachtet und weisen niedrige Verwaltungskosten auf.

**Eigene empirische Untersuchungen zur Angemessenheit der Overheadkosten**

Der Verfasser hat darüber hinaus drei große Träger im Rheinland für einen Kostenvergleich gewinnen können. Bei diesen Trägern handelt es sich um sog. Komplex-

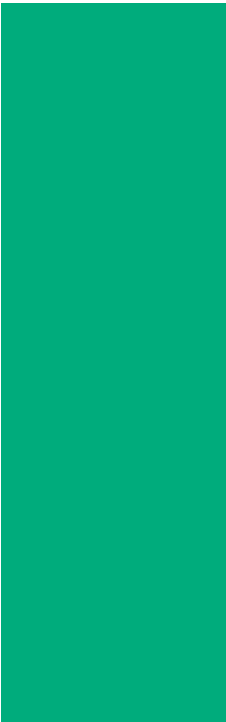
träger, d.h. Träger mit mehreren Betrieben an verschiedenen Standorten. Schwerpunktmäßig sind diese Träger im Bereich der Altenhilfe tätig. Im Unternehmen 1 arbeiten 870 Mitarbeiter, im Unternehmen 2 knapp 1.500 bzw. im Unternehmen 3 über 2.000 Beschäftigte. Aus Gründen der Verschwiegenheit können die Daten nur anonymisiert wiedergegeben werden.

Neben den Kosten der zentralen Verwaltung wurden die Overheadkosten erfasst, die dezentral bei den Einrichtungen vor Ort vorge-

halten werden. Zunächst wurden die Verwaltungskosten nach den geprüften handelsrechtlichen Jahresabschlüssen 2010 bzw. 2011 abgefragt. Aus den Kostenstellenrechnungen wurden die Kosten der zentralen Stabstellen „Verwaltung“ ermittelt. Hinzu addiert wurden die Kosten der bei den einzelnen Einrichtungen angesiedelten Verwaltungen (z.B. der Verwaltungsleitung und der Buchhalterin bei einem Pflegeheim).

Folgende Verwaltungskostenquoten wurden ermittelt:

Verwaltungskosten	Unt. A (Beh.H.)	Unt. A (APH)	Unt. B	Unt. C (Beh.H.)	Unt. C (APH)	Unt. 1 ges.	Unt. 2 ges.	Unt. 3 ges.
Quote (Kosten/Gesamtertrag)	9,3 %	8,2 %	k.A.	9,8%	11,7%	5,7%	7,3%	7,7%





(Hinweise: es werden Werte aus den Jahren vor 2008 mit Zahlen aus den Geschäftsjahren 2010 bzw. 2011 dargestellt. Zwischenzeitlich sind die Erträge und Verwaltungskosten wegen Tarifsteigerungen und der allgemeinen Inflation nominell angestiegen. Die „Normierung“ der Werte erfolgt durch die Bildung eines Quotienten. Für die Unternehmen A und C werden Werte für die Fachbereiche Behindertenhilfe und Altenhilfe angegeben. Für Unternehmen B können nur Verwaltungskosten je Mitarbeiter bzw. je Platz angegeben werden. Die Werte für die Unternehmen 1, 2 und 3 werden für die gesamte Einheit (Unternehmensverbund) angegeben.)

Die Übersicht zeigt unterschiedliche Verwaltungskostenquoten. Im Unternehmen 1 betragen diese lediglich 5,7% der gesamten Erträge. Im Unternehmen C (Fachbereich Altenhilfe) liegen sie mit 11,7% am höchsten.

Bei allen Trägern handelt es sich um diakonische Träger mit mehr als 500 Beschäftigten. In der Tendenz weisen die größeren Unternehmen eine höhere Verwaltungskostenquote auf, was darauf schließen lässt, dass bei diesen Unternehmen zusätzliche und aufwendigere Leistungen in der Verwaltung erbracht werden (z.B. Fundraising, Öffentlichkeitsarbeit). Für weitergehende Aussagen wären vertiefte Analysen erforderlich.

Es ist in jedem Fall festzustellen, dass bei den betrachteten Unternehmen die Verwaltungskostenquote deutlich unter den in der Rechtsprechung des BFH, der Empfehlung des maecenata-Instituts und den Vorgaben des DZI liegt (hier waren Größenordnungen von 20 - 35% noch akzeptiert worden).



Abb.: Colourbox

Die Analyse von Verwaltungskosten ist ein komplexes Thema

### Ergebnis

Die Untersuchung der Verwaltungskosten in caritativen Unternehmen ist ein hoch komplexes Thema. In diesem Zusammenhang ist auf die Darstellung der kostenbeeinflussenden Faktoren von Schultz zu verweisen, der damit die Komplexität veranschaulicht. Generell sehen sich Organisationen mit hohen Verwaltungskosten dem Vorwurf ausgesetzt, dass sie die Spenden und Mitgliedsbeiträge in der Verwaltung absorbieren und nur zu einem geringeren Anteil als möglich bei den schutzbefohlenen Personen ankommen lassen.

Bei kleinen, mittleren und großen Trägern liegt ein unterschiedliches Niveau an Verwaltungshandeln vor: Bei großen Trägern ist auf der einen Seite ein stark ausdifferenziertes Verwaltungssystem für die Steuerung eines großen Betriebes einzurichten. Auf der anderen Seite verteilen sich die Kosten über eine große Geschäftstätigkeit (Economies of Scale).

Bei kleineren Trägern sind Verwaltungsangelegenheiten z.T. ehrenamtlich zu erledigen, so dass nur geringe Aufwendungen in der Kostenrechnung verbucht sind. Die ehrenamtlichen Leistungen werden i.d.R. nicht buchhalterisch erfasst.

Der Kostenvergleich bzw. das Benchmarking sind ein sehr aussagefähiges betriebswirtschaftliches Instrument, um den Umfang der Verwaltung und die mit dieser verbundenen Overheadkosten beurteilen zu können. Für einen geeigneten Vergleich können die in der Sozialwirtschaft bekannten Betriebskostenvergleiche nur bedingt heran gezogen werden, da diese sich nicht explizit auf die Verwaltungskosten beziehen.

Wer eine hilfreiche, untersetzte Aussage zu den Verwaltungskosten eines Trägers treffen will, wird regelmäßig auf den Vergleich zu anderen Einrichtungen zurückgreifen. Von entscheidender Bedeutung ist es, einen wirklich vergleichbaren Benchmarkingpartner zu finden.

Werden höhere Verwaltungskosten in Bezug auf die Platzzahl bzw. den Gesamtumsatz festgestellt, bietet diese Erkenntnis einen ersten Anhaltspunkt für weitere betriebswirtschaftliche Untersuchungen. Es ist ja durchaus möglich, dass der Träger mit den relativ hohen Overheadkosten besondere Leistungen für die Klienten, Kunden, Mitarbeiter oder Interessenträger anbietet, die höhere Verwaltungskosten erklären können. Ein festgestellter hoher

IT-Aufwand kann darin begründet sein, dass die in der Pflege oder beim Patienten tätigen Ärzte oder Pflegekräfte durch eine EDV-gestützte Dokumentation entlastet werden.

Weitere Ursachen für höhere Verwaltungskosten können in der Forderung des Aufsichtsgremiums begründet sein, eine Stelle für Interne Revision einzurichten. Wenn eine Organisation der Sozialbranche eine entwickelte Personalpolitik betreibt und eine Personalentwicklung vorsieht, hat sie gegenüber einer Organisation ohne dieses moderne Managementinstrument höhere Kosten.

Ansätze der sog. Balanced Scorecard (BSC) versuchen die eindimensionale Sichtweise alleine auf die Kosten zu vermeiden. Die BSC betrachtet mehrere Dimensionen für die Zielsetzung und Steuerung des Unternehmens. Auf die BSC kann in diesem Beitrag nicht weiter eingegangen werden. Vor einfachen und schnellen Interpretationen der gefundenen Ergebnisse ist deshalb grundsätzlich zu warnen.

Wenn allerdings gar keine Vergleichsinformationen vorliegen, kann auch kein Anhaltspunkt für die Angemessenheit der Verwaltung (Stellen und Sachausgaben) gefunden werden. Die Overheadkosten in den Blick zu nehmen, ist eine wichtige Aufgabe für jedes Unternehmen in der Kirche und Sozialwirtschaft.

Mit diesem Beitrag soll auf die besonderen Herausforderungen hingewiesen werden, die mit der Beurteilung der Angemessenheit der Verwaltungskosten im Bereich von Sozialunternehmen verbunden sind. Es wäre wünschenswert, wenn zu diesem Problemkreis weitere Untersuchungen erfolgen würden.

#### Literaturhinweise

##### Zu Benchmarkingprojekten in der Sozialwirtschaft

- Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (2006) Werbe- und Verwaltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen, Berlin  
 H. Maschke (2000) Beurteilung und Steuerung der Wirtschaftlichkeit in der freien Wohlfahrts-pflege am Beispiel der Diakonischen Altenpflege in Sachsen, Diss. Chemnitz.  
 E. Poniewaz (2013) Arbeitskosten in der Pflege sind drastisch gestiegen, in: *Altenheim* 7/2013, S. 24 ff  
 E. Poniewaz (2012) Der Pflegemarkt aus der Anbieterperspektive: Die wirtschaftliche Situation stationärer Pflegeeinrichtungen, in: *WIdO-Reihe*, Wissenschaftliches Institut der AOK, Fokus Pflegeversicherung, Berlin, S. 7 ff  
 H. Schmitz (2000) Der Krankenhausbetriebsvergleich als Instrument der internen und externen Koordination, Lohmar und Köln  
 J. Schultz (2008) Bewertung der Angemessenheit von Verwaltungskosten eines Sozial-(Diakonischen) Unternehmens, unveröffentlichte Diplomarbeit, Evangelischer Hochschule für Soziale Arbeit (FH), Dresden  
 R. Sprengel / R. Strachwitz / S. Rind (2003) Die Verwaltungskosten von Non Profit Organisationen – ein Problemaufriss anhand einer Analyse von Förderstiftungen, opusculum Nr. 11, Maecenata Verlag  
 XII (Hrsg.) Qualitätsorientiertes Benchmarking - Wohnen für Menschen mit Behinderung, Branchenbericht 2006 / 2007

##### Zum Einsatz des Controllings in der Kirche

- R. Bachert (2004): Kosten- und Leistungsrechnung. Controlling und Rechnungswesen in Sozialen Unternehmen, Weinheim u. München.  
 R. Bachert / A. Pracht (2004): Basiswissen Controlling und operatives Controlling - Controlling und Rechnungswesen in sozialen Unternehmen, Weinheim und München  
 R. Bachert / D. Vahs (2007): Change Management in Nonprofit-Organisationen, Stuttgart  
 Barrenstein, Peter (1997): Aufgewacht – „eMp“: Die Idee einer kleinen Revolution, in: Brummer, Arnd; Nethöfel, Wolfgang (Hrsg.): *Vom Klingelbeutel zum Profitcenter? Strategien und Modelle für das Unternehmen Kirche*, Hamburg, S. 129-133.  
 Evangelische Kirche in Deutschland (2006) *Kirche der Freiheit. Perspektiven für die evangelische Kirche im 21. Jahrhundert. Ein Impulspapier der EKD*  
 Evangelischer Oberkirchenrat Stuttgart (1999): *Wirtschaftliches Handeln in der Kirche – Grobkonzept für eine neues kirchliches Finanzmanagement und Rechnungswesen*, Stuttgart  
 N. Feldhoff (2004): Pastoral geht nicht ohne Geld. Ein Gespräch mit dem Kölner Generalvikar Norbert Feldhoff, in: *Herder Korrespondenz* 58, Monatshefte für Gesellschaft und Religion, Heft 1/2004, S. 16-20  
 J. Fetzer (1997): Mut zu Entscheidungen. BWL und Kirche: Eine Einführung in ökonomisches Denken und Handeln, in: A. Brummer / W. Nethöfel (Hrsg.): *Vom Klingelbeutel zum Profitcenter? Strategien und Modelle für das Unternehmen Kirche*, Hamburg, S. 51-59  
 B. Held / F. Vogelbusch (2010) Operationalisierung und Steuerung der Leuchtfleur-Handlungsaktivitäten, erschienen in: *KVI im Dialog*. Heft 3 2010, S. 6 ff (Teil 1) und in *KVI im Dialog*. Heft 4 2010 S. 6 ff (Teil 2)  
 H. D. Hessler / W. Strauß (1990): *Kirchliche Finanzwirtschaft. Band 1: Finanzbeziehungen und Haushaltsstrukturen in der evangelischen und der katholischen Kirche in der Bundesrepublik Deutschland*, Berlin  
 E. Mechels (2013) *Wohin führt der Weg der EKD? Ein kritischer Diskurs über das Impulspapier und die Folgen ist bitter nötig*, Pfälzisches Pfarrerblatt (Quelle: [http://www.pfarrerblatt.de/text\\_335.htm](http://www.pfarrerblatt.de/text_335.htm), ZUGriff am 16.4.2014)  
 E. Müller (1999): *Die Kirchen und ihr Geld. Kirchliche Finanzstrukturen in Gegenwart und Zukunft*, in: J. Fetzer / A. Grabenstein / E. Müller (Hrsg.): *Kirche in der Marktgesellschaft*, Gütersloh  
 W. Nethöfel (1997): *Gebet und Controlling. Die Chancen des Unternehmens Kirche*, in: A. Brummer / W. Nethöfel (Hrsg.): *Vom Klingelbeutel zum Profitcenter? Strategien und Modelle für das Unternehmen Kirche*, Hamburg, S. 15-24  
 W. Nethöfel (2001): *Auf dem Weg zu einem neuen Denken – Paradigmenwechsel in Kirche und Gemeinde*, in: Braun, Peter (Hrsg.): *Unternehmen Kirche. Organisationshandbuch für Pfarrer und Gemeinden*, Augsburg  
 H. Ruhwandl (1998): *Ist der Kirche noch zu raten? Eine Beratung und ihre Konsequenzen*, in: M. Thomé (Hrsg.): *Theorie Kirchenmanagement. Potentiale des Wandels. Analysen – Positionen – Ideen*, Bonn

##### Benchmarking bei Kommunen

KGSt@-Vergleichsringe - Kommunales Benchmarking (Stand: September 2013)

##### Monografien

- W. von Eiff. (2000) *Krankenhaus-Betriebsvergleich*, Neuwied  
 T. Eisenreich / B. Halfar / G. Moos (Hrsg.) (2005) , *Steuerung sozialer Betriebe und Unternehmen mit Kennzahlen*, Baden-Baden, S. 80  
 D. Greiling (2009): *Performance Measurement in Nonprofit-Organisationen*, Habil., Mannheim  
 P. Horváth (2011): *Controlling*, 12. Aufl., Stuttgart  
 H. Kelleter (2008) *Benchmarking als Qualitätsstrategie der stationären Altenhilfe – Eine Wirkungsanalyse möglicher Effekte an Pflegeorganisationen*, Aachen  
 H.-U. Küpper (2008): *Controlling – Konzeption, Aufgaben, Instrumente*, 5. Aufl., Stuttgart  
 K. Leibfried / C. McNair (1992) *Benchmarking*, Freiburg i.Br.  
 R. Röhrig, (1983) *Die Entwicklung eines Controllingsystems für Krankenhäuser*, Darmstadt  
 M. Mertes (2000): *Controlling in der Kirche – Aufgaben, Instrumente und Organisation dargestellt am Beispiel des Bistums Münster*, 2. Aufl., Gütersloh  
 J. Weber / U. Schäffer (2014): *Einführung in das Controlling*, 14. Aufl., Stuttgart.