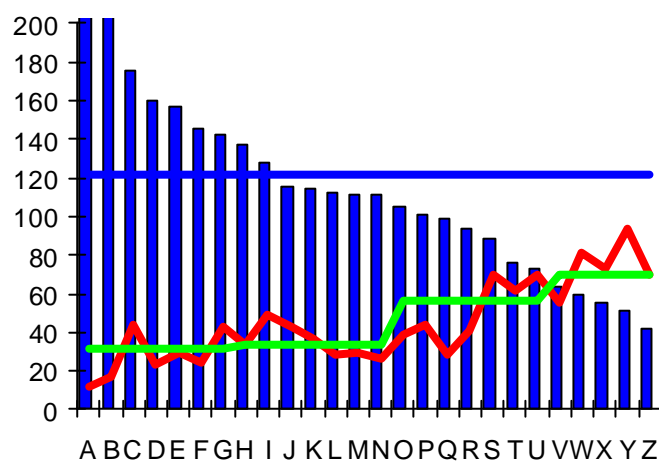


Vergleichskennzahlen und Benchmark zur Wirtschaftlichkeit im Friedhofswesen

Möglichkeiten und Anwendung an einem Praxisbeispiel



Sommer 2010

IKH
INSTITUT
für Kommunale
Haushaltswirtschaft

Sackgasse 7 - 34298 Helsa www.ikh.biz
Tel. 05604 5495 Fax 5498 info@goebel-ikh.de

Büro Hamburg:
Högenstr. 75 - 22527 Hamburg Tel. 040 5700 1876

Inhalt	Seite
A Vorwort des Verfassers	3
B Projektbeschreibung	4
C Besondere Anforderungen zur Standardisierung der Auswertung	5
D Überörtliche Vergleichswerte	9
E Kennzahlenübersicht	10
F Projektvorstellung	13
1. Gesamtauswertung nach Kostendeckungsgraden	13
2. Anteil der Nettoarbeitszeit an der tariflichen Bruttoarbeitszeit	15
3. Friedhofsverwaltung - Gesamtanalyse	16
3a Anteil der Fallarbeitszeiten (mengenflexible Verwaltungsarbeit) an der Nettoarbeitszeit	17
3b Verw.Personalkostensatz VKS 1 Personalkosten je Nettoarbeitsstunde	18
3c Verw.Personalkostensatz VKS 2 Verwaltungskosten je Nettoarbeitsstunde	19
3d Verw.Personalkostensatz VKS 3 Verwaltungskosten je Fallarbeitsstunde	20
4. Friedhofsverwaltung - Fallarbeitszeitbedarf	22
5. Gesamtverwaltungskosten je Bestattung	24
6. Arbeiterteam hoheitlich - Gesamtanalyse	26
6a Personalkostensatz PKS 1 Personalkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich	27
6b Personalkostensatz PKS 2 Arbeiterkosten inkl. Arbeitsplatznebenkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich	27
7. Arbeiterteam Fallarbeitszeitbedarf	28
8. Friedhofsunterhaltung	30
8a Gesamtkosten der Friedhofsunterhaltung je m ² Gesamtfläche	32
8b Kosten der Friedhofsunterhaltung je m ² Normalgräberfeld	32
8c Kosten der Friedhofsunterhaltung je vorhandenes Grabnutzungsrecht	34
9. Flächenanalyse	36
9a Gesamtfläche je vorhandenes Grabnutzungsrecht	37
9b Belegungsdichte Normalgräberfelder	38
10. Leistungsrelationen: Trauerfeiern und Wiederbelegungsanalyse	40
10a Anteil der Trauerfeiern zu Bestattungen	40
10b Anteil der Bestattungen an den Neuvergaben und Verlängerungen von Grabnutzungsrechten	42
10c Wiederbelegungskennzahl WBKZ A – Anzahl	44
10d Wiederbelegungskennzahl WBKZ B - Flächenjahre	46
11. Rückstellungsbedarf nach Wiederbelegungsquoten je bestehendes Grabnutzungsrecht	49
12. Vergleich zwischen den kameralen und den betriebswirtschaftlich periodenübergreifenden Kostensätzen der Grabnutzungsrechte	54
G Zusammenfassung	57

Institut für Kommunale Haushaltswirtschaft
 Dipl. Oec. Eberhard Goebel
 Sackgasse 7, 34298 Helsa, Tel. 05604 5495

Alle Rechte vorbehalten.
 Nachdruck, auch auszugsweise, nur mit Genehmigung des Verfassers
 Helsa, August 2010

A Vorwort des Verfassers

Seit mehreren Jahren sind verschiedene Organisationen und Arbeitskreise dabei, für das Friedhofswesen Vergleichskennzahlen zu entwickeln. Neben der rein inhaltlichen vergleichenden Darstellung von Friedhofsbetrieben wird teilweise auch der Anspruch vertreten, dass solche Kennzahlen auch eine wirtschaftliche Aussagekraft haben sollen. Weitüberwiegend wurden jedoch bisher diese Bemühungen nur theoretisch abgearbeitet. Es wurden Kennzahlen vorgestellt und erläutert, jedoch gibt es kaum Veröffentlichungen, wo konkrete Friedhofsbetriebe mit Kennzahlen aufgeführt wurden und wo ein konkretes Benchmark realisiert wurde. Die bisherigen Kennzahlen haben bisher entweder nur beschreibenden Charakter ohne Bewertungen, keine wirtschaftliche Aussagekraft oder es werden Gebührensätze zum Vergleich herangezogen.

Es mangelt weit überwiegend entweder an der Vergleichbarkeit der Leistungen (hier werden üblicherweise nicht nachfrageorientierte Ansätze verfolgt sondern angebotsorientierte Rahmenbedingungen verlangt) oder die Berechnungsmethoden sind unterschiedlich und damit nicht vergleichbar oder die gewöhnlichen unterschiedlichen Ressourceninputs können der Berechnungsmethode nach nicht harmonisiert werden.

Sicherlich ist es nach den bisherigen Erfahrungen nicht möglich, eine einheitliche, allgemeingültige Kennzahl zu verwenden. Stattdessen müssen für die unterschiedlichen Leistungsbereiche der Friedhöfe auch unterschiedliche Kennzahlen genutzt werden, also beispielsweise für die Wirtschaftlichkeit der Friedhofsverwaltung einerseits und für die Wirtschaftlichkeit der Friedhofsunterhaltung andererseits.

Im Institut für Kommunale Haushaltswirtschaft wird seit einigen Jahren ein standardisiertes Kalkulationsprogramm für die Anwendung im Friedhofswesen angewendet. Hierbei werden unterschiedliche örtliche Gegebenheiten für die Verfahren der Kostenrechnung standardisiert und es werden standardisierte Kennzahlen automatisiert hervorgebracht. Aus den einzelnen Kalkulationen für eine Vielzahl deutscher Friedhofsträger wurden demnach standardisierte Kennzahlen gewonnen. Selbige werden über Schnittstellen in ein spezifisches Auswertungsprogramm überführt. In dieser Auswertung werden ständig aus einem größeren Pool von Friedhofsträgern Kennzahlen, also Mittelwerte und Bandbreiten, vorgehalten und aktualisiert.

Diese Kennzahlen werden im Institut für Kommunale Haushaltswirtschaft ständig verwendet, um in der eigenen Fachberatung Ansatzpunkte für die Wirtschaftlichkeitsoptimierung der Friedhofsbetriebe zu gewinnen und den Friedhofsträgern für deren eigenen Bemühungen zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit Hinweise zu geben. Die im System aufgenommenen Friedhofsträger haben damit ständig die Informationen, inwieweit ihre eigenen Kennzahlen positiv oder negativ von den Mittelwerten abweichen. Die Kennzahlen sind größtenteils nicht nur beschreibend sondern sie bewerten die Friedhofsbetriebe konkret.

Die nachfolgenden Inhalte beschreiben neben den Grundsätzlichkeiten der Kennzahlen im Friedhofswesen ein konkretes Projekt der Anwendung.

B Projektbeschreibung

Im Landkreis Dithmarschen werden die örtlichen Friedhöfe größtenteils von Kirchengemeinden getragen. Die Kirchengemeinden im Landkreis Dithmarschen werden vom Kirchenkreis Dithmarschen von Meldorf aus verwaltet. Auch die örtlichen Friedhöfe unterliegen der Aufsicht des Kirchenkreises. Wie bei vielen deutschen Friedhofsträgern auch hat der Kirchenkreis eine zunehmende Finanzierungslücke der örtlichen Friedhofsträger festgestellt. Aus der Sicht des Kirchenkreises bestand der konkrete Bedarf, die örtlichen Friedhofsträger einer wirtschaftlichen Betriebsanalyse zu unterziehen und vergleichende Ergebnisse zu erlangen.

Die **Aufgabenstellung** lautete:

- 👍 Aufbau von 26 separaten Kosten- und Leistungsrechnungen, also separat für jeden Friedhofsträger. Selbige sollen zukünftig sehr kostengünstig aktualisiert werden können
- 👍 Betriebsanalyse nach wirtschaftlichen Kriterien
- 👍 Aufbau von Flächenrechnungen, Gräberfeldrechnungen, Wiederbelegungsanalysen, Flächenbedarfsrechnungen für den Trend der nächsten 10 Jahre für alle 26 Friedhofsträger separat und zusätzlich für jeden Ortsteilfriedhof
- 👍 Berechnung von Kostensätzen für alle Friedhofsleistungen, die als Gebührensätze in neue Gebührensatzungen übernommen werden könnten
- 👍 Berechnung aller gebührenneutralen Leistungen incl. Öffentlichem Grünanteil
- 👍 Berechnung der Rückstellungsbedarfe und Rechnungsabgrenzungen zur Unterstützung der örtlichen Bilanzierung
- 👍 Auswertung aller einzelnen Kalkulationen über einheitliche Kennzahlen mit wirtschaftlicher Aussagekraft

Die Projektdurchführung erfolgte bis zum Sommer 2010.

Die wesentlichen **Arbeitsschritte** waren:

- 👍 Durchsicht aller einzelnen Friedhofssatzungen und –gebührensatzungen.
- 👍 Aufbau eines einheitlichen Katalogs von Leistungen. Alle einzelnen Friedhofsleistungen / Gebührentatbestände sollten sich in einem Gesamtkatalog wiederfinden. Nicht jeder Friedhofsträger hat alle Leistungen angeboten. Individuelle Besonderheiten wurden kostenrechnerisch aufgearbeitet.
- 👍 Strukturierung des Datenbedarfs und der Datenzuarbeit.
- 👍 Laufende Ausgaben, Investitionsdaten usw. wurden von der zentralen Datenverarbeitung des Kirchenkreises zur Verfügung gestellt.
- 👍 Vorbereitung von individualisierten Vordrucken für den Datenbedarf.
- 👍 In zentralen Workshops wurde den Friedhofsträgern das Projekt vorgestellt und es wurden Strukturdaten erfragt (bspw. Fallarbeitszeiten).
- 👍 In Ortsbesichtigungen und Vor-Ort-Gesprächen wurden die Definitionen der Flächentypen, öffentliches Grün und weitere Strukturdaten aufgearbeitet.
- 👍 Über individualisierte Vordrucke wurden die noch offenen Daten (bspw. Leistungsmengen, Bestandsdaten zu Grabnutzungsrechten) eingebracht.
- 👍 Im Institut erfolgte die Plausibilitätsprüfung der Dateninputs und die Übertragung der Ergebnisse in die Vergleichskalkulation.
- 👍 Die Ergebnisse der Vergleichskalkulation wurden zu einer Ergebnispräsentation aufgearbeitet und dem Auftraggeber in einer ausführlichen Arbeitssitzung vorgestellt.
- 👍 Die Arbeitsergebnisse wurden allen einzelnen Friedhofsträgern in einer gemeinsamen Arbeitssitzung vorgestellt.

C Besondere Anforderungen zur Standardisierung der Auswertung

Die Strukturen der örtlichen Friedhofsbetriebe sind individuell sehr unterschiedlich historisch gewachsen. Der Ressourceninput, das Leistungsspektrum und die bisherigen Kalkulationsmethoden waren sehr unterschiedlich. Das einheitliche Kalkulationsverfahren musste alle bisherigen Unterschiede harmonisieren.

Die örtlichen Friedhofsbetriebe bieten alle neben dem **hoheitlichen** Leistungsspektrum auch **gewerbliche Leistungen** der Grabpflege und Legate an. Die Leistungserfüllung erfolgte jeweils aus gemeinsamen Ressourcen, bspw. aus einer gemeinsamen Friedhofsverwaltung heraus. Verteilungsschlüssel zwischen hoheitlicher und gewerblicher Nutzung wurden zunächst teilweise nach örtlichen Angaben übernommen (erste Stufe) und in späteren Verrechnungsstufen im nachfrageorientierten System der Kostenverrechnung nach mengenbezogenen Flexibilitäten automatisiert berechnet.

Das **Leistungsspektrum** vollzog sich über fast alle Arten von Grabnutzungsrechten. Insbesondere Rasengräber und Urnengemeinschaftsanlagen gibt es in verschiedenen Ausprägungen.

Die **Dauer der Grabnutzungsrechte** laufen örtlich verschieden von 15 bis 40 Jahren.

Die **Grabgrößen** auch gleicher Grabtypen sind sehr unterschiedlich

Die Verteilung der Friedhofsunterhaltungskosten auf die Grabtypen erfolgt bisher teilweise mit **Grabgrößenberücksichtigung** und ohne.

Der Arbeitsaufwand der Friedhofsunterhaltung nach Flächentypen und im Umfeld verschiedener Grabtypen ist je m² unterschiedlich groß. Bisher wurde die **relative Pflegeintensität** in der Kostenverteilung nicht berücksichtigt und wurde für die Systemharmonisierung jetzt erfasst und in der Kalkulation berücksichtigt. Es ergeben sich damit unterschiedliche FU-Kostensätze je m².

Die Finanzierung der Friedhofsunterhaltung erfolgt teilweise über eine laufende **Friedhofsunterhaltungsgebühr** und teilweise über die Gebühren der Grabnutzungsrechte. Zur Herstellung der Vergleichbarkeit und als Unterstützung der unterschiedlichen Finanzierungsstrukturen in den Gebührensatzungen wurden die Methoden parallel berechnet.

Bei einigen Friedhofsträgern erfolgte vor weniger als zehn Jahren eine **Umstrukturierung der Finanzierung** weg von der laufenden Friedhofsunterhaltungsgebühr und hin zur Einmalgebühr der Grabnutzungsrechte. Teilweise wurden ehemals die Friedhofsunterhaltungsgebühren für mehrere Jahre im Voraus bezahlt. Demzufolge mussten die Finanzierungsanteile den Gräberfeldern zugeordnet werden und die Rückstellungsbedarfe an die Finanzierungsmodalitäten angepasst werden. Teilweise erfolgt die Umstrukturierung in die andere Richtung, also dass seit wenigen Jahren eine Friedhofsunterhaltungsgebühr erhoben wird, die sich nur auf einen bis heute geringen Anteil der Gräberfelder bzw. bestehenden Grabnutzungsrechte bezieht, während der Großteil der Flächen aus den ehemaligen Einmal-Gebühren zu finanzieren ist.

Bisher wurde in den örtlichen Friedhofsbetrieben keine **kalkulatorische Verzinsung** berücksichtigt. Nunmehr wurde sie einheitlich aufgebaut. Um die Spielräume der Kalkulation aufzuzeigen wurde parallel die Restwertmethode und die Durchschnittswertmethode angewandt.

Die **Anlageverzeichnisse** waren sehr lückenhaft. Im Zuge der Datenerfassung wurden weitere Investitionsgüter erfasst, bewertet und in die Abschreibungen einbezogen.

Die Kalkulation der Gebühren und die Umlage der Kosten der Gräberfelder erfolgte bisher nach der kameralen, vereinfachten Äquivalenzziffernrechnung. Zur Berechnung der tatsächlichen Kosten je Neuvergabe eines Grabnutzungsrechts auf die gesamte Dauer der Nutzungsrechte sollten die **periodenübergreifenden Kosten nach betriebswirtschaftlichen Ansätzen** und Kostenanteile für bis zu 40 Jahren berechnet und vergleichsweise den bisherigen kameralen Ansätzen entgegen gestellt werden.

Die Anteile **öffentlichen Grüns** wurden bisher nicht aufgearbeitet. Im Zuge der Datenerfassung mussten örtlich sehr unterschiedliche Strukturen der öffentlichen Grünanteile aufgearbeitet und für die Vergleiche harmonisiert werden.

Der Anteil der **Reserve- und Vorhalteflächen** musste bei unterschiedlicher Pflegeintensität individuell erfasst und für die Vergleiche harmonisiert werden, ebenso Denkmalschutzanteile und Kriegsgräber. Weitere individuelle gebührenneutrale Leistungen (bspw. das Rasenmähen für den nebenliegenden Kindergarten) mussten separiert werden.

Der generelle Anspruch ist: Für jede einzelne Kosten- und Leistungsrechnung gilt die Prämisse der **flexiblen Verteilungsschlüssel** für die wichtigsten Gemeinkostenstellen. Beispielsweise müssen die Verwaltungskosten analog unterschiedlicher Nachfragemengen von unterschiedlichen Leistungseinheiten bei unterschiedlicher Fallarbeitszeit sofort ohne Individualrechnungen als Teilkosten anpassungsfähig sein.

Es gilt der weitere generelle Anspruch des **Abgleichs der Kostenarten und Kostenträgersummen**. Die Summen der gesamten Kostenarten incl. gewerbl. Kosten muss der Summe aus Kostensätzen multipliziert mit den jeweiligen Leistungsmengen entsprechen. Bei Varianzen der Nachfrage- bzw. Leistungsmengen müssen demnach die Kostensätze sofort automatisiert angepasst werden.

Im Projekt haben wir **Toleranzgrenzen von bis zu 10 Cent**, auch bei Kostenvolumen von mehreren hunderttausend Euro jährlich.

Im Projekt gibt es Friedhofsträger mit nur einem Friedhof und solche mit **mehreren Ortsteilfriedhöfen**.

Im Projekt gibt es Friedhofsträger mit Einzugsgebieten von **350 bis mehr als 20.000 Einwohner**. Die Aussagekraft der Ergebnisse soll sowohl für kleinere als auch für größere Friedhofsträger gelten.

Im Projekt gibt es mehrere Friedhofsträger, in deren **Einzugsgebiet** es auch andere Friedhofsträger gibt. Es sind nicht nur Monopolfriedhöfe. Es ist vielfach keine klare Zuordnung von Friedhöfen und **Einwohnerzahlen** möglich. **Vergleichskennzahlen auf der Ebene der Relation zu Einwohnern (xx je Einwohner) scheiden demnach als wesentliche Kennzahlen aus.** Wenige solche Kennzahlen haben ergänzenden Charakter.

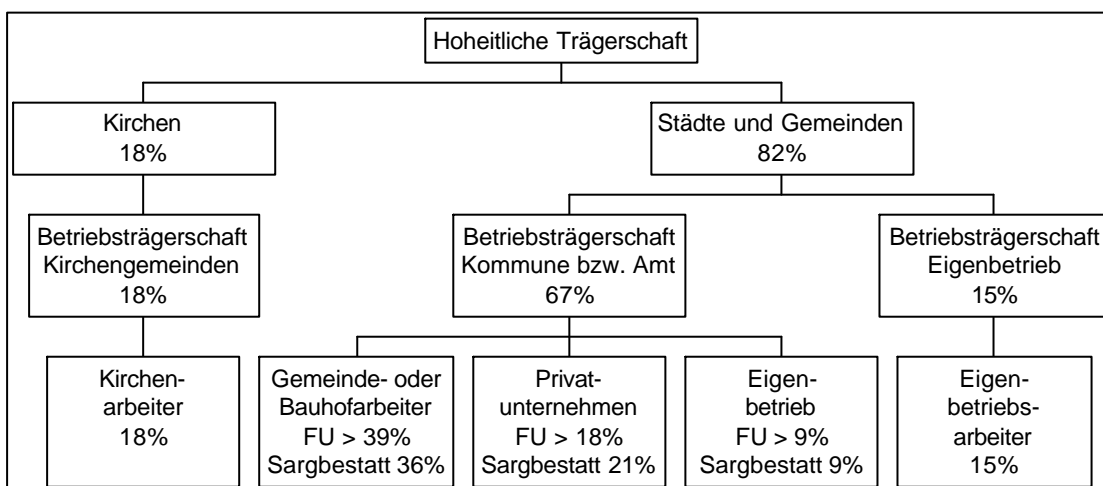
Die **Friedhofsverwaltungen sind unterschiedlich organisiert**. In einigen Friedhofsverwaltungen wirkt die Kirchenkreisverwaltung mehr (bspw. das Schreiben der Gebührenbescheide) und in anderen weniger mit.

Die meisten der Friedhofsträger haben separate Trauerhallen. In anderen Gemeinden werden regelmäßig die **Trauerfeiern in den Kirchen** durchgeführt. Die Kirchen stehen teilweise im Gelände der Friedhöfe.

D Überörtliche Vergleichswerte

Die vergleichende Untersuchung nach Kennzahlen beinhaltet neben der Auswertung der Friedhofsträger im Kreis Dithmarschen auch die Angabe von überörtlichen Vergleichswerten. Die in die Vergleiche einbezogenen Daten entstammen der Datenbank des Instituts für Kommunale Haushaltswirtschaft. Im Institut werden für eine Vielzahl von Friedhofsträgern Kostenrechnungssysteme aufgebaut und gepflegt. Hierin sind die Daten vieler Friedhofsträger aus fast allen Bundesländern enthalten (ohne Sachsen, Baden-Württemberg und Bayern). Die Kostenrechnungen erfolgen jeweils nach dem gleichen Grundschemata „SiegFried“. Demnach ist die Vergleichbarkeit der Kostensätze und Kennzahlen gewährleistet, da selbige stets nach dem gleichen System und auf vergleichbarer Datengrundlage berechnet werden. Datenstand Sommer 2010.

Die Struktur der Friedhofsträger im Vergleichsring nach Friedhofsträgerschaften und der Arbeitsdurchführung ist folgendermaßen:



Während bei den ausgewerteten kirchlichen Friedhofsträgern und den kommunalen Eigenbetrieben die Friedhofsunterhaltung und die Bestattungsleistungen jeweils mit eigenem Personal durchgeführt werden, sind bei den kommunalen Friedhofsträgern diese Arbeiten häufig ganz oder teilweise an Privatunternehmen oder an kommunale Eigenbetriebe vergeben. Der Umfang dieser Beauftragungen ist sehr unterschiedlich.

E Kennzahlenübersicht

In der kommunalen und kirchlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft gibt es zahlreiche Kennzahlen. Für die nachfolgenden Aussagen sollen nur VERGLEICHENDE KENNZAHLEN mit WIRTSCHAFTLICHER AUSSAGEKRAFT herangezogen werden.

Als vergleichende Kennzahlen kommen hier zwei Gruppen in Frage:

- ☒ Kennzahlen für Zeitvergleiche: Hier werden Kennzahlen verwendet, die für unterschiedliche Jahre zu gleichen Bedingungen berechnet werden. Es soll aufgezeigt werden, inwieweit sich gegenüber Vorjahren die Ergebnisse verbessert oder verschlechtert haben.
- ☒ Kennzahlen für den Vergleich zwischen verschiedenen Friedhofsträgern und für den Vergleich gegenüber überörtlichen Mittelwerten (Ortsvergleiche). Es soll aufgezeigt werden, inwieweit die jeweiligen Friedhofsträger gegenüber anderen Friedhofsträgern wirtschaftlich besser oder schlechter sind oder inwieweit die Rahmenbedingungen zum wirtschaftlichen Handeln günstiger oder ungünstiger sind.

Die Kennzahlen für Zeitvergleiche werden regelmäßig angewendet. Hiernach wird stetig bewertet, inwieweit sich für die einzelnen Friedhofsträger die Friedhofswirtschaft und deren Rahmenbedingungen gegenüber dem Vorjahr verbessert oder verschlechtert hat.

Kennzahlen für Ortsvergleiche dienen neben der Funktion in den Betriebsanalysen und vergleichenden Betriebsanalysen im Institut für Kommunale Haushaltswirtschaft primär der Arbeit für Maßnahmen zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit und Rationalisierungsmaßnahmen.

In diesem Zusammenhang wird üblicherweise in einem der ersten Arbeitsschritte anhand der Kennzahlen analysiert,

- 📖 wo ungünstige Rahmenbedingungen vorliegen, dies es zu verbessern gilt (bspw. Betriebsorganisation)
- 📖 wo zu viel oder zu teurer Ressourceninput erfolgt (primär Personal und Fläche)
- 📖 wo eventuell relativ umfangreiche Anforderungen (unrealistischer Arbeitszeitbedarf) an das Personal gestellt werden (Ansatzpunkt: Aufgabenkritik)
- 📖 oder wo aufwendige Arbeitsprozesse erkennbar sind, die es zu optimieren gilt.

Im Rahmen des nachfolgend beschriebenen Projekts war auch die Berechnung von Kennzahlen zur Erkennung von Potentialen zur Wirtschaftlichkeitsoptimierung beabsichtigt. Anhand der Kennzahlen konnten deutliche Schwachstellen individuell aufgezeigt werden.

Während im Institut und im Kalkulationsprogramm automatisiert 46 vergleichende Kennzahlen aufgearbeitet werden und im Datenbestand vorhanden sind wurde im Vergleichsprojekt Dithmarschen die Zahl der Vergleichskennzahlen im Analyseteil auf 23 begrenzt und um 5 Einwohnerkennzahlen für eine Teilgruppe der Friedhöfe erweitert. Einige Kennzahlen liegen im Analysewert nahe beieinander, so dass die Erläuterungen auf 11 Kennzahlengruppen reduziert werden konnten.

Die folgenden Kennzahlen wurden im Analyseteil bzw. in der Ergebnispräsentation einbezogen:

Analysegruppe	Einzelkennzahl	Kennzahl im Kirchenkreis Dithmarschen (Mittelwert)
1. Kostendeckungsgrade	Kostendeckung hoheitlicher Bereich (Summe der Gebühreneinnahmen ggü. Summe der entgeltfähigen Kosten)	89 %
2. Arbeitszeitanalyse	Anteil Nettoarbeitszeit (Anwesenheit) an Bruttoarbeitszeit (Tarifl. Arbeitszeit)	86 %
3. Friedhofsverwaltung - Gesamtanalyse	Anteil der Fallarbeitszeiten an der Nettoarbeitszeit	48 %
	Personalkostensatz VKS 1: Personalkosten je Nettoarbeitsstunde	25,02 €/Std
	Personalkostensatz VKS 2: Gesamt-Verwaltungskosten je Nettoarbeitsstunde	46,39 €/Std
	Personalkostensatz VKS 3: Gesamt-Verwaltungskosten je Fallarbeitsstunde	121,84 €/Std
4. Friedhofsverwaltung - Fallarbeitszeitbedarf	Verwaltungsarbeitszeit je Grabmalgenehmigung (steh. GM)	0,53 Std
	Verwaltungsarbeitszeit je Sargbestattung	0,65 Std
	Verwaltungsarbeitszeit je Vergabe eines Sargwahlgrabes	0,50 Std
5. Gesamtverwaltungskosten	Gesamtverwaltungskosten je Bestattung	575 €
6. Arbeiterteam - Gesamtanalyse	Personalkostensatz PKS 1: Arbeiter-Personalkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich	23,23 €/Std
	Personalkostensatz PKS 2: Arbeiter-Kosten inkl. Arbeitsplatznebenkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich	23,92 €/Std

7. Arbeiterteam - Fallarbeitszeitbedarf	Fallarbeitszeit je Sargbestattung	12,7 Std
8. Friedhofsunterhaltung	FU-Kostensatz je m ² Gesamtfläche	1,35 €/m ²
	FU-Kostensatz je m ² Normalgräberfeld	1,66 €/m ²
	FU-Kostensatz je vorhandenes Grabnutzungsrecht	14,20 €
9. Flächenanalyse	Gesamtfläche je vorhandenes Grabnutzungsrecht	15,65 m ²
	Belegungsdichte Normalgräberfelder (von xx m ² Fläche sind xx m ² direkt mit Grabnutzungsrechten belegt)	25,20%
10. Leistungsanalyse und Wiederbelegungsanalyse	Anteil Trauerfeiern zu Bestattungen	84%
	Anteil Bestattungen zu Neuvergaben von Grabnutzungsrechten (incl. umgerechneter Verlängerungsjahre)	124%
	Wiederbelegungskennzahl WBKZ A nach Anzahl von Grabnutzungsrechten in Normalgräberfeldern	65%
	Wiederbelegungskennzahl WBKZ B nach Flächenjahren in Normalgräberfeldern	55%
11. Rückstellungsbedarfe für Gräberfelder	Rückstellungsbedarf nach Wiederbelegungskennzahlen je bestehendes Grabnutzungsrecht	425 €

12. Hinzu kommen Vergleiche der Kostensätze von Grabnutzungsrechten zwischen der kameralen und der periodenübergreifenden Berechnungsmethode.




Für den Analysebereich der Gebäudekosten gab es vor Ort sehr unterschiedliche Gegebenheiten im Leistungsangebot zwischen Kirche und Friedhof und in der Gebäudestruktur. Hier wurde nicht mit Kennzahlen gearbeitet sondern über die gestufte Deckungsbeitragsrechnung konnten Aussagen zur relativen Wirtschaftlichkeit (Finanzierung unterschiedlicher variabler und fixer Kostenanteile) getroffen werden.

F Projektvorstellung

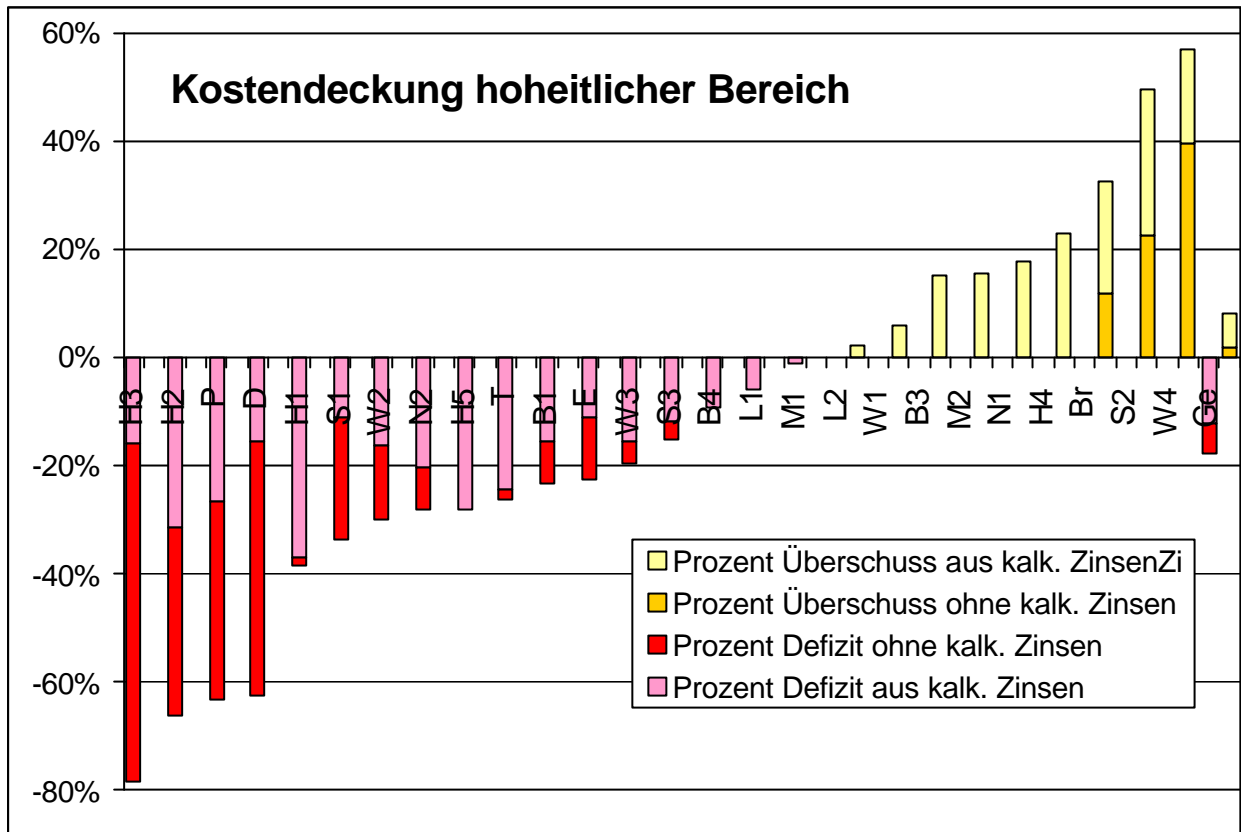
Die Vorstellung der Ergebnisse der vergleichenden Untersuchung für die Friedhöfe im Kirchenkreis Dithmarschen war deutlich umfangreicher als die nachfolgende Zusammenfassung nach Kennzahlen. Für die wirtschaftlich richtige Interpretation der Kennzahlen wurden auch Erläuterungen zu allgemeinen Trends im deutschen Friedhofswesen eingebracht, die Zusammenhänge mit der aktuellen Entwicklung im Gebührenrecht aufgezeigt und beispielhafte Berechnungen von einzelnen Friedhofsträgern erläutert.

1. Gesamtauswertung nach Kostendeckungsgraden, insbesondere die Kostendeckung im hoheitlichen Bereich gegenüber entgeltfähigen Kosten.

Kennzahl 1 = 89%

-  Aus der Kostenrechnung heraus werden sämtliche Kosten der entgeltfähigen hoheitlichen Friedhofsleistungen (ohne gebührenneutrale Kosten) berechnet und den Einnahmen aus den hoheitlichen Leistungen gegenüber gestellt.
-  Interpretation: Der Kostendeckungsgrad der hoheitlichen entgeltfähigen Kosten beträgt gegenüber den Einnahmen aus entgeltfähigen hoheitlichen Leistungen (überwiegend Gebühreneinnahmen) durchschnittlich 89%.
-  Wirtschaftliche Aussage: Je höher der Kostendeckungsgrad, umso geringer der Zuschussbedarf für hoheitliche Leistungen.

Kennzahlen zur Kostendeckung hoheitlicher Leistungen sind grundsätzlich nur Werte zum Zuschussbedarf. Sie sind kein Maßstab zur Effektivität oder Wirtschaftlichkeit, da der hoheitliche Anbieter die Gebühren anpassen kann, also auch unwirtschaftliche Leistungen zu relativ hohen Gebührensätzen veranschlagen kann. Effekte der Nachfragerwanderung in Bezug zu relativen Gebührensätzen sind zwar vorhanden, aber längst noch nicht in der Dynamik privatwirtschaftlicher Märkte.



Obwohl die Kennzahl der Kostendeckung immer als Relation der Erlöse zu den Aufwendungen berechnet wird, ist eine Grafikdarstellung mit der Relation der Unter- und Überdeckung zu den Aufwendungen sinnvoller. Hierbei wird die Abweichung zur Zielgröße von 100 % deutlicher.

Die Bandbreite der Kostendeckung reicht von 79 % Unterdeckung bis 57 % Überdeckung.

Sofern die Angaben der Unter- und Überdeckung nicht als Gesamtdarstellung gewählt wird sondern beispielsweise die kalkulatorischen Zinsen in die Analyse einbezogen werden kann ebenso aufgezeigt werden, inwieweit die Unter- oder Überdeckungen aus kalkulatorischen Zinsen (hier 4 %) oder anderweitig begründet sind. Aus der obigen Darstellung ist beispielsweise zu erkennen, dass beim Friedhofsträger H5 die Defizite nicht höher sind als die kalkulatorischen Zinsen. Ohne die Kapitalrefinanzierungsfunktion wäre der hoheitliche Friedhofshaushalt ausgeglichen (ohne Berücksichtigung des gebührenneutralen Teilbereichs).

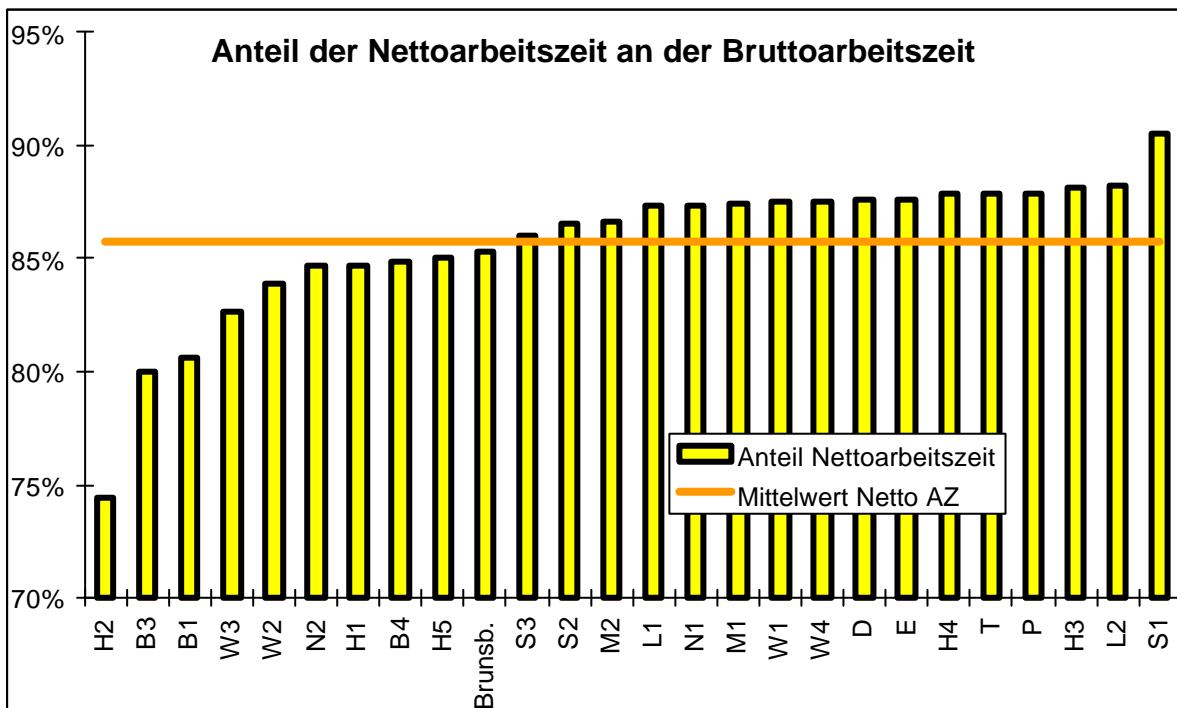
2. Anteil der Nettoarbeitszeit an der tariflichen Bruttoarbeitszeit.

Kennzahl 2 =

85,7 %

- 📖 Die jährliche tarifliche Brutto-Arbeitszeit wird der jährlich dem Friedhofsträger zur Verfügung stehenden Arbeitszeit gegenüber gestellt. Dies bezieht sowohl die Verwaltung als auch die Arbeiter ein.
- 👍 Interpretation: Von der tariflichen Arbeitszeit stehen durchschnittlich 85,7 % dem Friedhofsträger als reales Arbeitszeitpotential zur Verfügung.
- 🏠 Wirtschaftliche Aussage: Je höher, umso wirtschaftlicher kann die bezahlte tarifliche Arbeitszeit genutzt werden.

Mit dieser Kennzahl wird unter dem Aspekt der Arbeitszeitznutzung die Wirtschaftlichkeit der Ressource „Brutto-Arbeitseinsatz“ bewertet. Hierbei werden von der tariflichen Arbeitszeit alle solchen Zeiten abgezogen, wo die MitarbeiterInnen nicht am Arbeitsplatz anwesend sind.



Abgesehen von zwei Extremwerten bewegt sich diese Arbeitszeitrentabilität zwischen 80 und 88 %. Damit ist der Arbeitseinsatz bei den günstigsten Friedhofsträgern um etwa 10 % effektiver als bei denen mit geringer Arbeitszeitrentabilität.

Diese Kennzahl gibt nur einen kleinen Teil einer Betriebsanalyse wieder. Da die Arbeit der Mitarbeiter jedoch praktisch in alle nachfolgenden Leistungsprozesse einght hat sie eine wichtige Breitenwirkung. Sie kann jedoch keine Aussage darüber treffen, wie viel Arbeit und in welcher Qualität die Arbeit in der Nettoarbeitszeit geleistet wird.

3. Friedhofsverwaltung - Gesamtanalyse

Kennzahl 3a

Anteil der Fallarbeitszeiten (mengenflexible Verwaltungsarbeit)
an der Nettoarbeitszeit = 48 %

Kennzahl 3b

Verw.Personalkostensatz VKS 1 Personalkosten je Nettoarbeitsstunde = 25,02 €

Kennzahl 3c

Verw.Personalkostensatz VKS 2 Verwaltungskosten je Nettoarbeitsstunde = 46,39 €

Kennzahl 3d

Verw.Personalkostensatz VKS 3 Verwaltungskosten je Fallarbeitsstunde = 121,84 €

Die Betriebsanalyse einer Friedhofsverwaltung muss sich auf die Relation zwischen Arbeitszeit und Arbeitskosten beziehen. Hierbei sind zwei Maßstäbe interessant:

- Je weniger Bruttoarbeitszeit für die Verwaltung benötigt wird, um eine Fallarbeitsstunde zu arbeiten (Umkehrschluss: je höher der Anteil der Fallarbeitszeiten), umso effektiver ist der gesamte Arbeitseinsatz.
- Je geringer die Kosten je Nettoarbeitsstunde sind, umso wirtschaftlicher ist die Verwaltung.

Beide Maßstäbe bzw. Relationen münden in die Gesamtwertung der Kennzahl: VKS 3: Verwaltungskosten je Fallarbeitsstunde.

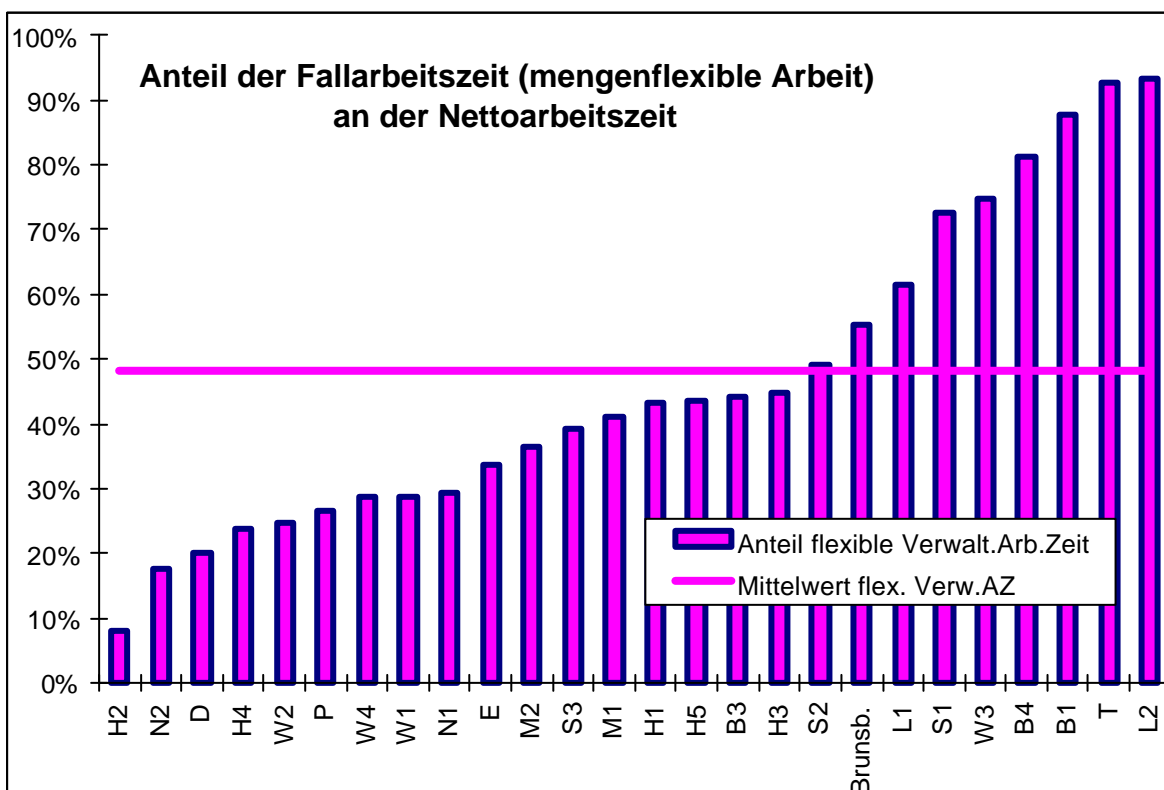
Am Beispiel der Friedhöfe in Brunsbüttel sieht die Berechnung der Verwaltungskostensätze folgendermaßen aus:

Verwaltungskosten Friedhöfe Brunsbüttel		jährl. Kosten brutto	jährl. Arb.Std	Verwaltungs- kostensatz	
Personalkostenanteile	Euro jährl.	50.767	2.361	21,50	VKS 1
Immobilienkostenanteile der FH-Verwaltung	Euro jährl.	5.334			
Laufende Verwaltungs-Sachausgaben	Euro jährl.	4.393			
Kostenanteile i.V. Querschnittsämter / Rentamt	Euro jährl.	25.250			
Investitionskosten Verwaltungstechnik	Euro jährl.	108			
Abzügl. allg. Zuschüsse und Spenden	Euro jährl.	-3.102			
Gesamtsumme jährl. Verwaltungskosten	Euro jährl.	82.749	2.361	35,05	VKS 2
Jährliche Verwalt. Arbeitszeit für alle mengenflexiblen Tätigkeiten (Fallarbeitszeit)	55,2%	82.749	1.304	63,46	VKS 3
Jährl. Verwalt. Arbeitszeit für allgemeine FH-Verwaltung (ohne Fallarbeitsbezug)	44,8%		1.057		

Kennzahl 3a Anteil der Fallarbeitszeiten (mengenflexible Verwaltungsarbeit) an der Nettoarbeitszeit = 48 %

- 📖 Über die Formel: „Dauer je Verwaltungsvorgang multipliziert mit der Zahl der jeweiligen Vorgänge“ wird die Gesamtarbeitszeit der Fallbearbeitungen ermittelt und der jährlich zur Verfügung stehenden Verwaltungsarbeitszeit (Nettoarbeitszeit) gegenüber gestellt.
- 👍 Interpretation: In der zur Verfügung stehenden Verwaltungsarbeitszeit werden durchschnittlich zu 48 % der Zeit direkte Fallbearbeitungen geleistet, die übrige Arbeitszeit lässt sich nicht einzelnen Kostenträgern zuordnen.
- 📊 Wirtschaftliche Aussage: Je höher umso günstiger. Je höher, umso mehr relative Fallarbeitszeit wird geleistet

Diese Kennzahl ist eine sehr wichtige Hilfe zur Betriebsanalyse der Friedhofsverwaltung. Die Effektivität einer Friedhofsverwaltung ist sehr weitgehend darin begründet, inwieweit die zur Verfügung stehende Arbeitszeit auch als nach außen gerichtete Fallarbeitszeit (rentable Fallarbeitszeit) genutzt wird. Demgegenüber gilt es die Nebenarbeitszeiten, in denen beispielsweise Gremienarbeit, Vorbereitung von Satzungen, usw. getan wird, zu minimieren, da sie nur indirekt über Gebühreneinnahmen finanziert werden kann.





Bezogen auf den Umfang der Friedhofsverwaltung ist die Menge der Nebenarbeitszeiten eher fix gegenüber den mengenflexiblen Fallarbeitszeiten. Üblicherweise gilt der Zusammenhang: Je größer die Gemeinde bzw. der Einzugsbereich des Friedhofs, umso höher sind die relativen Anteile der Fallarbeitszeiten und umso effektiver kann die Friedhofsverwaltung nach außen gerichtet arbeiten.


Im Kirchenkreis Dithmarschen arbeiten kleinere Friedhofsverwaltungen teilweise zu weniger als 40 % der Nettoarbeitszeit in den Fallbearbeitungen. Andere dagegen sind mit mehr als 75 % in Fallbearbeitungen tätig, sie benötigen also nur ein Viertel der Arbeitszeit für Nebentätigkeiten während der Anteil der Nebenarbeitszeiten bei Anderen um mehr als das Doppelte so hoch ist. Teilweise sind Unterschiede der Anteile der Fallarbeitszeiten darin begründet, dass bei den einzelnen Friedhofsträgern der Umfang der Verwaltungsunterstützung durch die Kirchenkreisverwaltung unterschiedlich ist. Sofern Teile der allgemeinen Friedhofsverwaltung vom Kirchenkreis übernommen wurde, so steigt der Kostenanteil der Querschnittsverwaltung obwohl keine Bruttoarbeitszeit mit eingebucht wird.

Dieser Effekt tritt auch bei der Berechnung des Verwaltungskostensatzes 2 (siehe nachfolgend) auf. Demgegenüber ist die Berechnung der Verwaltungskostensätze 1 und 3 davon nicht berührt, da dort quasi die Bezüge bereinigt sind.

Kennzahl 3b Verw.Personalkostensatz VKS 1
Personalkosten je Nettoarbeitsstunde = 25,02 €

 Aus der Kostenrechnung heraus werden die jährlichen Personalkosten des Verwaltungspersonals selektiert und der Zahl der jährlich zur Verfügung stehenden Arbeitsstunden des Verwaltungspersonals gegenüber gestellt. Da die Personalnebenkosten örtlich unterschiedlich gebucht werden, ist die Aussagekraft eingeschränkt.

 Interpretation: Die Verwaltungspersonalkosten betragen durchschnittlich 25,02 Euro je zur Verfügung stehende Verwaltungsarbeitsstunde.

 Wirtschaftliche Aussage: Eingeschränkt. Je niedriger, umso geringer die Verwaltungskosten.

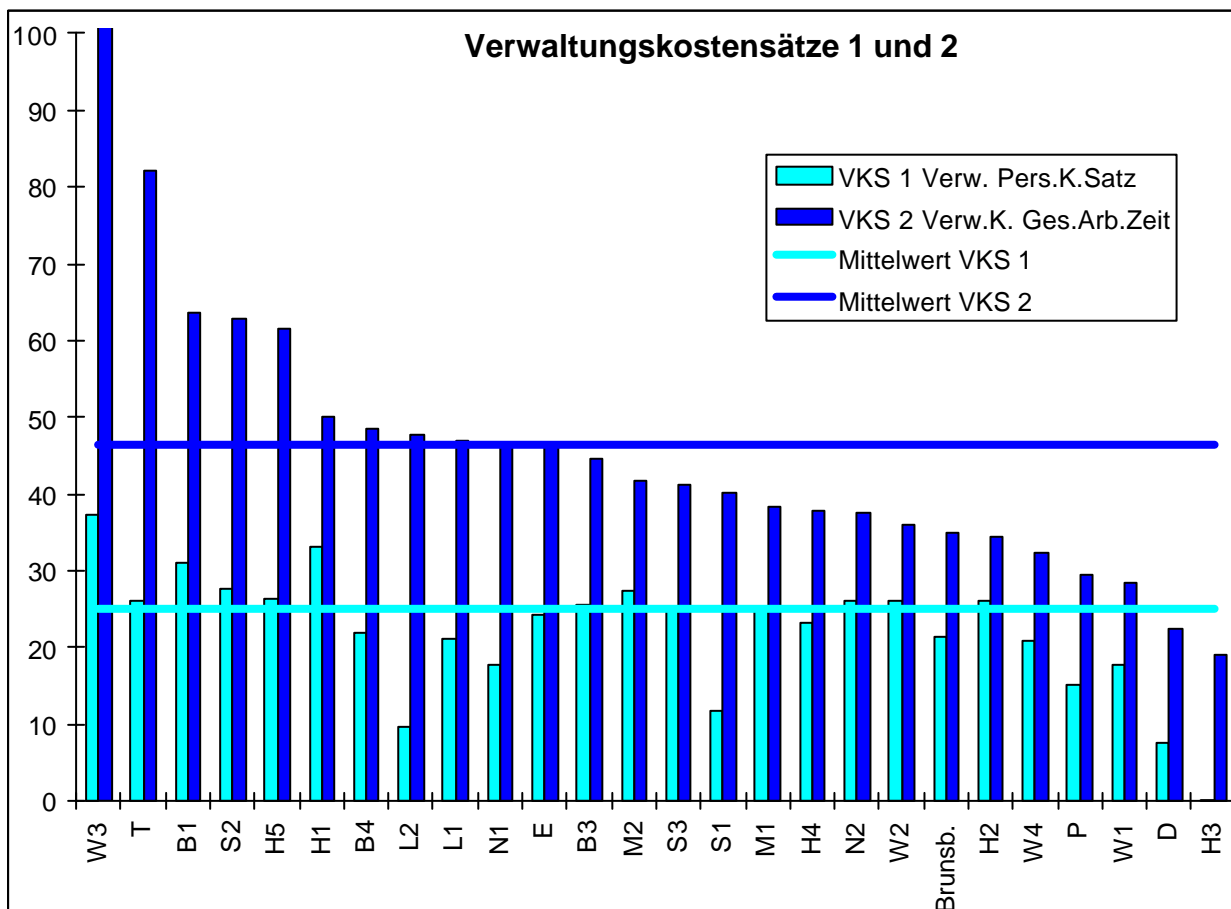
Kennzahl 3c Verw.Personalkostensatz VKS 2

Verwaltungskosten je Nettoarbeitsstunde =

46,39 €

- 📖 Aus der Kostenrechnung heraus werden alle Verwaltungskosten selektiert und der Zahl der jährlich zur Verfügung stehenden Arbeitsstunden des Verwaltungspersonals gegenüber gestellt.
- 👍 Interpretation: Die gesamten Verwaltungskosten betragen durchschnittlich 46,39 Euro je zur Verfügung stehende Verwaltungsarbeitsstunde.
- 🏠 Wirtschaftliche Aussage: Je niedriger, umso geringer die Verwaltungskosten.




Der VKS 2 enthält neben den Personalkosten der Friedhofsverwaltung auch die Sachausgaben, Bürokosten und auch Verrechnungen für Nebenleistungen von Querschnittsämtern und Rentämtern (bspw. Kassenamtsfunktionen, Buchhaltung, usw.). Je nach der Arbeitsteilung zwischen der Friedhofsverwaltung und den Querschnittsämtern und Rentämtern ist die Relation zwischen Personalkosten und Verrechnungen für Verwaltungsnebenleistungen unterschiedlich.



In den meisten Friedhofsverwaltungen kostet eine Verwaltungsarbeitsstunde incl. aller Verwaltungsnebenkosten etwa zwischen 30 und 60 Euro. Extremwerte reichen von weniger als 20 Euro bis über 100 Euro. Damit schwanken die Verwaltungskosten in ganz erheblichem Maße. Hieraus lassen sich selbstverständlich Fragestellungen zu den Ursachen dieser Unterschiede und damit Ansatzpunkte für Maßnahmen zur Wirtschaftlichkeitsoptimierung ableiten. Bspw. kann der unterschiedliche Umfang der Verwaltungsleistungen aus den Querschnittsämtern / Rentämtern ein Grund hierfür sein.

Kennzahl 3d Verw.Personalkostensatz VKS 3

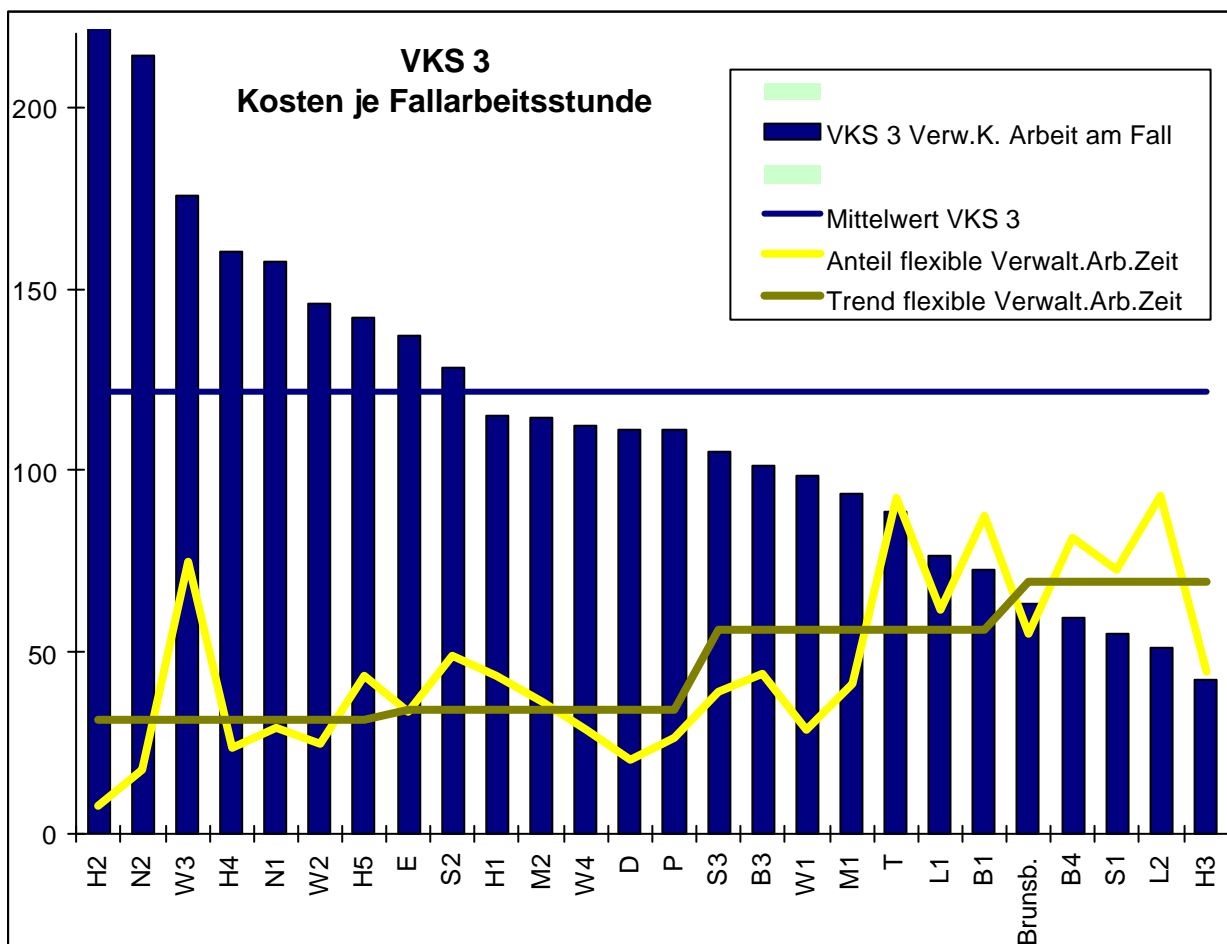
Verwaltungskosten je Fallarbeitsstunde = 121,84 €

-  Aus der Kostenrechnung heraus werden alle Verwaltungskosten selektiert. Weiterhin wird über die Formel: „Dauer je Verwaltungsvorgang multipliziert mit der Zahl der jeweiligen Vorgänge“ die Gesamtarbeitszeit der Fallbearbeitungen ermittelt. Die Gegenüberstellung beider Zahlen erbringt den Verwaltungskostensatz einer Arbeitsstunde der Fallbearbeitung.
-  Interpretation: Eine „Arbeitsstunde der Fallbearbeitung“ kostet durchschnittlich 121,84 Euro je Stunde.
-  Wirtschaftliche Aussage: Je niedriger, umso geringer die Verwaltungskosten. Je niedriger, umso mehr relative Fallarbeitszeit wird geleistet und umso geringer sind die Verwaltungskostenanteile der Kostensätze.

Der Ressourceninput bzw. dessen Kosten wird in das Verhältnis zum Output, also der Summe der Fallarbeitszeiten gestellt. Diese klassische Wirtschaftlichkeitsrelation hat im Friedhofswesen die höchste Aussagekraft zur Wirtschaftlichkeit der Friedhofsverwaltungen. Nur die Fallarbeitszeiten können als Kostenträger der Verwaltungskosten heran gezogen werden. Hier gibt es dahinter stehende Gebührentatbestände, die über die Gebühreneinnahmen die Verwaltungskosten refinanzieren könnten. Für die Nebenarbeitszeiten gibt es keine Zuordnung nach bestimmten Kostenträgern oder Gebührentatbeständen, so dass als Verteilungsbezug und Kennzahlenbezug nur die Fallarbeitszeit in Frage kommt.

Ohne die Berücksichtigung von Extremwerten kann eine Bandbreite von 50 bis etwa 175 Euro als Stundensatz festgestellt werden. Ein Großteil der Friedhofsverwaltungen bewegt sich zwischen etwa 100 und 120 Euro, die Bandbreite offenbart jedoch Unterschiede bis über das Dreifache hinaus.

Den Kosten je Fallarbeitsstunde VKS 3 wird die Kennzahl des Anteils der Fallarbeitszeiten an der Nettoarbeitszeit beigefügt. Hier lässt sich der Trend erkennen, dass diejenigen Friedhofsverwaltungen, die einen relativ geringen Anteil an Fallarbeitszeiten haben nun höhere Kostensätze haben und solche Friedhofsverwaltungen, die die Nettoarbeitszeit effektiver als Fallarbeitszeiten einsetzen haben die geringeren Kostensätze.








4. Friedhofsverwaltung - Fallarbeitszeitbedarf

Kennzahl 4a Verwaltungsfallarbeitszeit je Grabmalgenehmigung (stehendes Grabmal)
= 0,53 Stunden

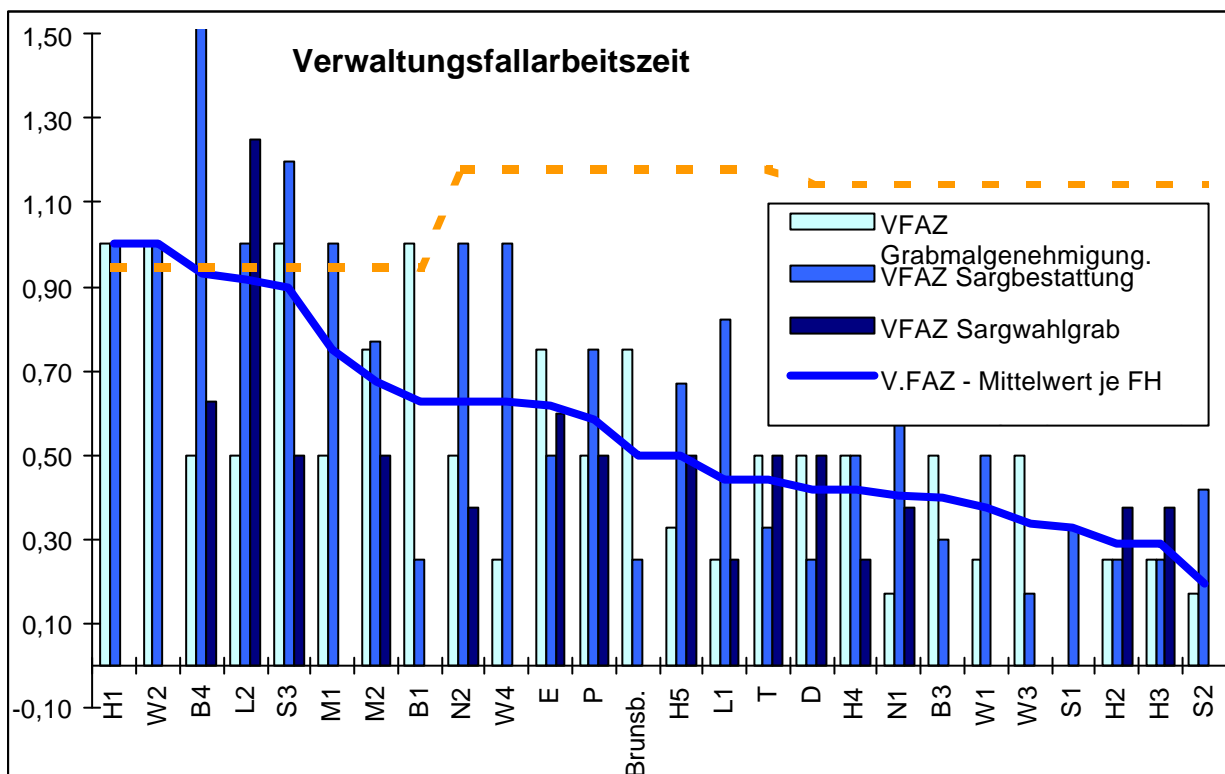
Kennzahl 4b Verwaltungsfallarbeitszeit je Sargbestattung
= 0,65 Stunden

Kennzahl 4c Verwaltungsfallarbeitszeit je Vergabe eines Grabnutzungsrechts (Wahlgrab)
= 0,50 Stunden

-  Die Dauer einer Fallbearbeitung für Grabmalgenehmigungen ist nur sekundär von der Schnelligkeit der Bearbeitung anhängig. Primär hängt sie von der Prüfungsintensität der Beantragung und der späteren Realisierung des Grabmals ab. In dieser Fallbearbeitungsdauer sind auch die Nebenzeiten (bspw. anteilige Dauer des Gebührenbescheids) enthalten. Diese Kennzahl hat eine vergleichsweise sehr hohe Bandbreite.
-  Die mittlere Dauer einer Fallbearbeitung für Sargbestattungen ist primär von der Verwaltungs- und Managementarbeit zwischen Verwaltung und Friedhofsarbeitern bzw. evtl. Privatunternehmern oder Bauhof abhängig.
-  Die mittlere Dauer einer Fallbearbeitung für Grabnutzungsrechte Wahlgräber ist bspw. von der Beratungsintensität und der Zusammenarbeit mit den Bestattern abhängig. In dieser Fallbearbeitungsdauer sind auch die Nebenzeiten (bspw. Anteilige Dauer des Gebührenbescheids) enthalten. Als Kernleistung hat diese Kennzahl eine hohe Aussagekraft zur Routine und Wirtschaftlichkeit einer Friedhofsverwaltung.
-  Interpretation: Die Dauer einer Fallbearbeitung der Grabmalgenehmigung, Sargbestattung oder Grabnutzungsrechtsvergabe beträgt durchschnittlich 0,53 / 0,65 / 0,53 Stunden je Antrag.
-  Wirtschaftliche Aussage: Je niedriger umso günstiger, da somit ein geringerer Verwaltungsarbeitszeitbedarf und geringerer Kostensatz begründet wird.

Je geringer die benötigte Verwaltungsfallarbeitszeit für einen bestimmten Verwaltungsvorgang ist, umso wirtschaftlicher kann der Verwaltungsvorgang ausgeführt werden. Im Ergebnis zählt hierbei das Produkt für den Bürger, also die Genehmigung, Bestattung oder das Grabnutzungsrecht, das er erhält. Dabei interessiert den Bürger nicht, wie intensiv die Arbeit durchgeführt wurde und welche Arbeitsschritte erfolgt sind. Das Wirtschaftlichkeitskriterium ist demnach die Fallarbeitszeit. Natürlich hat die Friedhofsverwaltung auch ein Interesse daran, dass die Arbeit bestimmte Qualitätskriterien erfüllt.

Hier sei aber unterstellt, dass dies für alle Friedhofsträger als Output-Qualitätsanforderung etwa gleich ist. Es wurde aber offenbar, dass die unterschiedlichen Friedhofsverwaltungen die einzelnen Verwaltungsvorgänge sehr unterschiedlich und in unterschiedlicher Intensität erledigen. Es wird ein sehr großes Potential zum Lernen von Anderen offenbar.



Vielfach wurde vermutet, dass diejenigen Friedhofsverwaltungen, die einen niedrigen Verwaltungskostensatz 3 (Verwaltungskosten je Fallarbeitsstunde) haben entsprechend längere Fallarbeitszeiten haben. Also dass bei längerer Fallarbeitszeit die Verwaltungskosten sich auf mehr Arbeitsstunden verteilen und somit der Kostensatz je Stunde günstiger wäre. Um dies zu prüfen, haben wir dem Benchmark der Fallarbeitszeiten einen Trend des Verwaltungskostensatzes je Fallarbeitsstunde (VKS 3) beigefügt. In der Analyse dieses Zusammenhangs ergab sich nur ein geringfügiger Zusammenhang zu höheren Kostensätzen bei niedrigen Fallarbeitszeiten. In der Relation der Steigerungsraten zwischen dem mittleren Fallarbeitszeiten und den Kostensätzen überwiegt die (negative) Steigerungsraten der Fallarbeitszeiten weit.


Es ist keineswegs so, dass hohe Verwaltungsstundensätze meistens durch geringere Fallarbeitszeiten ausgeglichen werden und umgekehrt ist auch nicht so, dass lange Fallarbeitszeiten üblicherweise durch geringere Stundensätze im Ergebnis ausgeglichen werden.


Per Saldo gilt die Aussage, dass beide Kennzahlengruppen jeweils auch für sich separat einen hohen Aussagewert haben.


5. Gesamtverwaltungskosten je Bestattung

Kennzahl 5 =

575 €

 Aus der Kostenrechnung heraus werden sämtliche Verwaltungskostenanteile selektiert und der Zahl der jährlichen Bestattungen und Beisetzungen gegenüber gestellt. Da der Verwaltungsaufwand ganz maßgeblich von der Anzahl der jährlichen Bestattungen und Beisetzungen abhängig ist, ist diese Kennzahl hoch aussagefähig.

 Interpretation: Die gesamten Verwaltungskosten betragen umgerechnet auf die Zahl der Bestattungen oder Beisetzungen 575 Euro je Bestattung.

 Wirtschaftliche Aussage: Je niedriger, umso geringer die Verwaltungskosten und indirekt damit auch praktisch alle Kostensätze.

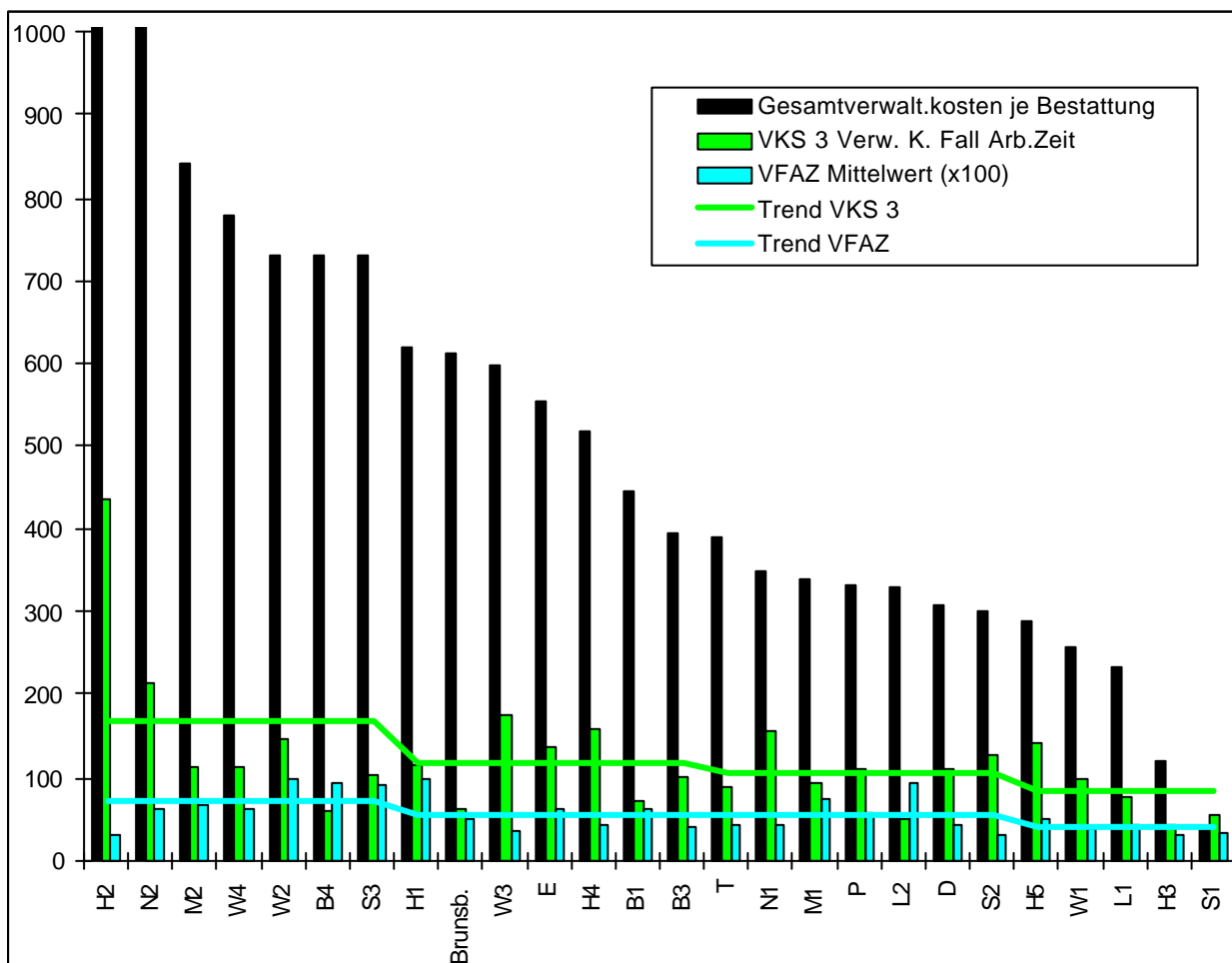
Eine allgemeinere Kennzahl zu den Verwaltungskosten könnte ein Kostensatz sein, der einerseits alle Verwaltungskosten beinhaltet und der andererseits sich nur auf einen Mengenbezug ausrichtet. Grundsätzlich gilt die Annahme, dass mehr Verwaltungskosten als gerechtfertigt begründet sind, je höher die Zahl der Bestattungen ist. Dies unterstellt, dass damit auch die Zahl der Vergaben von Grabnutzungsrechten und die Verwaltung der Trauerhallen in einem kostenverursachenden Zusammenhang mit den Bestattungszahlen stehen. Da die Daten relativ einfach zu greifen sind und sie sich relativ einfach berechnen lässt, stellt diese Kennzahl eine praktikable Vereinfachung dar.

Als ein Hindernis der Vergleichbarkeit erweist sich häufig das Leistungsspektrum der Friedhofsverwaltung, wenn außer hoheitlichen Standardleistungen auch gewerbliche Leistungen (Grabpflegeverträge, Einmalbepflanzungen, Räumungen, usw.) von der gleichen Friedhofsverwaltung ohne interne Leistungs- und Verwaltungskostenabgrenzung erledigt werden. Sofern in einer Vergleichsgruppe dieses Verwaltungsspektrum derart unterschiedlich ist, sollte auf diese Kennzahl verzichtet werden.

Im Kirchenkreis Dithmarschen haben alle Friedhofsträger auch gewerbliche Leistungen im Angebot. Von daher kann eine Vergleichbarkeit unter diesem Aspekt unterstellt werden.

Bemerkenswert ist die sehr große Bandbreite dieser Kennzahl. Auch ohne Extremwerte differieren die Gesamtverwaltungskosten je Bestattung um mehr als das Dreifache.

Wir haben der Kennzahl der Gesamtverwaltungskosten je Bestattung die Trends der Kennzahlen des Verwaltungskostensatzes 3 (Stundensatz Fallarbeitsstunde) und der Kennzahlen der Fallarbeitszeitbedarfe beigefügt. In der Analyse ergibt sich, dass alle drei Kennzahlen den gleichen Trend abbilden. Diejenigen Friedhofsverwaltungen, die hohe Gesamtkosten je Bestattung haben, haben auch überwiegend einen hohen Verwaltungskostenstundensatz und auch häufig relativ lange Fallarbeitszeiten.



6. Arbeiterteam hoheitlich - Gesamtanalyse

Kennzahl 6a Personalkostensatz PKS 1

Personalkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich = 23,23 €

Kennzahl 6b Personalkostensatz PKS 2

Arbeiterkosten inkl. Arbeitsplatznebenkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich = 23,92 €

Die Betriebsanalyse eines Friedhofs-Arbeiterteams muss sich auf die Relation zwischen Arbeitszeit und Arbeitskosten beziehen. Mit der vorläufigen Unterstellung, dass die Arbeitszeit als Ressourceneinsatz fix ist, wird an dieser Stelle die Wirtschaftlichkeit der Arbeitsstunden nach deren Kosten bewertet. Hierbei können in einem ersten Schritt die direkten Personalausgaben bewertet werden und in einem zweiten Schritt auch Personalnebenkosten einbezogen werden.

- Je geringer die Kosten je Nettoarbeitsstunde sind, umso wirtschaftlicher ist der Arbeitseinsatz.

Am Beispiel der Friedhöfe in Brunsbüttel sieht die Berechnung der Kostensätze des hoheitlichen Arbeiterteams folgendermaßen aus:

Kosten des Arbeiterteams	Arbeiterteam hoheitlich			
	jährl. Kosten	jährl. Arb. Std.	PKS	
Personal Arbeiterteam lt. Personalkostensplittung	96.492	4.020	24,01	PKS 1
Immobilienkosten Arbeiterteam (Personalräume)	0			
Lfd. Ausgaben dem Arbeiterteam zugeordnet	2.598			
Summe Personalkosten und Nebenkosten	99.090	4.020	24,65	PKS 2

Jährliche Arbeitszeit für alle mengenflexiblen Tätigkeit (Bestattungsleistungen, usw)	26.967	1.094	27,2%	
Jährl. Arbeitszeit für allg. Friedhofsunterhaltung	72.122	2.926	72,8%	

Kennzahl 6a Personalkostensatz PKS 1

Personalkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich = 23,23 €

📖 Aus der Kostenrechnung heraus werden die jährlichen Personalkosten des Arbeiterteams oder des Bauhofs für die Friedhöfe selektiert und der Zahl der jährlich zur Verfügung stehenden Arbeitsstunden des Arbeiterteams oder des Bauhofs für die Friedhöfe gegenüber gestellt.

👍 Interpretation: Die Arbeiterpersonalkosten betragen durchschnittlich 23,23 Euro je zur Verfügung stehende Arbeiterarbeitsstunde.

📊 Wirtschaftliche Aussage: Je niedriger, umso günstiger ist eine Arbeiterstunde.

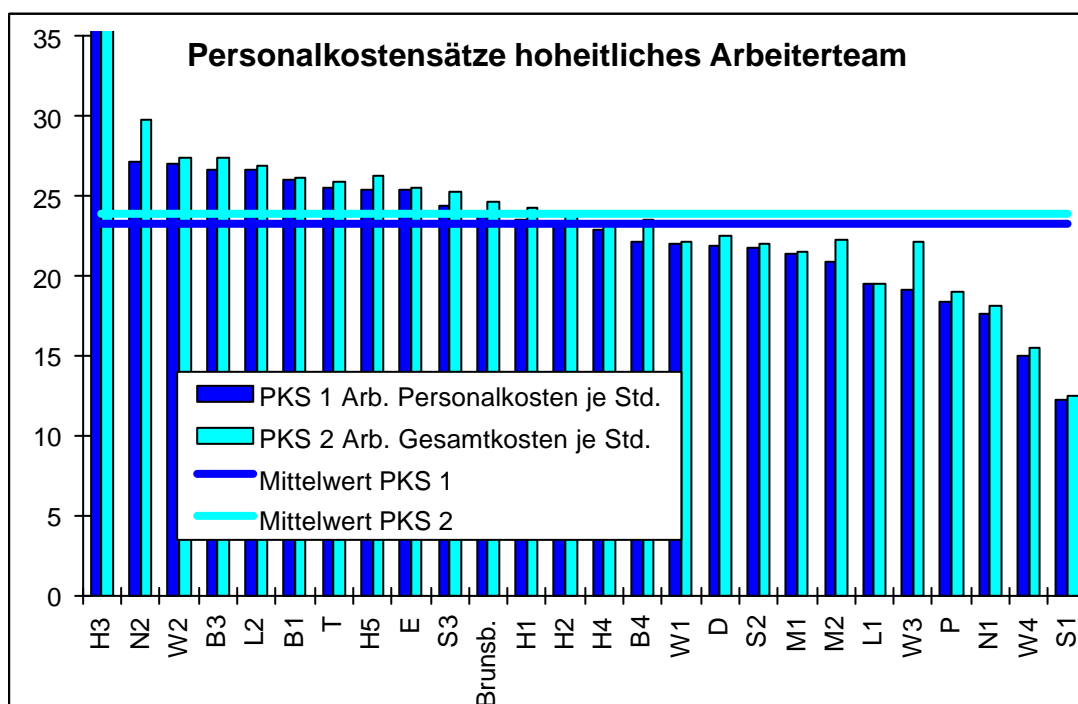
Kennzahl 6b Personalkostensatz PKS 2

Arbeiterkosten inkl. Arbeitsplatznebenkosten je Nettoarbeitsstunde hoheitlich = 23,92 €

📖 Aus der Kostenrechnung heraus werden alle Kosten des Arbeiterteams oder des Bauhofs selektiert und der Zahl der jährlich zur Verfügung stehenden Arbeitsstunden des Arbeiterteams oder des Bauhofs für die Friedhöfe gegenüber gestellt.

👍 Interpretation: Die gesamten Kosten des Arbeiterteams betragen durchschnittlich 23,92 Euro je zur Verfügung stehende Arbeitsstunde.

📊 Wirtschaftliche Aussage: Je niedriger, umso günstiger ist eine Arbeiterstunde incl. der Nebenkosten.





Der PKS 2 enthält neben den Personalkosten des PKS 1 auch die Sachausgaben, Kosten von Personalräumen und sonstige Arbeitsplatzkosten, bspw. Dienstkleidung. Im Kirchenkreis Dithmarschen werden als Nebenkosten der Arbeiterteams nur wenige Kosten verbucht. Von daher liegen die beiden Personalkostensätze meistens nahe beieinander.


Abgesehen von Extremwerten bewegen sich die Personalkostensätze PKS 1 zwischen etwa 15 und 27 Euro je Nettoarbeitsstunde.

Damit schwanken die Personalkosten der Arbeiter innerhalb des Kirchenkreises in erheblichem Maße. Hieraus lassen sich selbstverständlich Fragestellungen zu den Ursachen dieser Unterschiede und damit Ansatzpunkte für Maßnahmen zur Wirtschaftlichkeitsoptimierung ableiten.

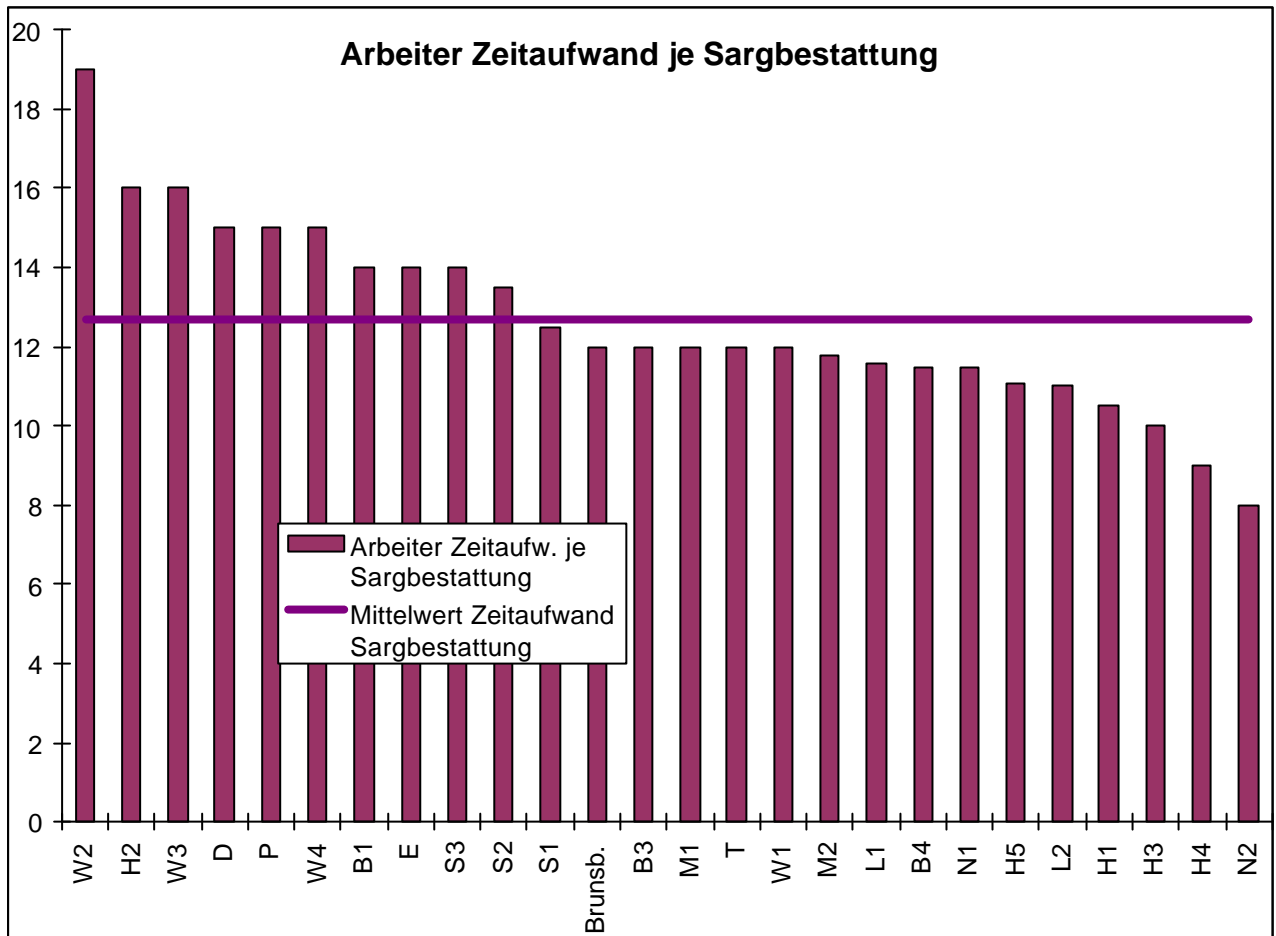
Kennzahl 7 Arbeiterteam Fallarbeitszeitbedarf = 12,70 € je Stunde

 Der Zeitaufwand der Friedhofsarbeiter für eine Standard-Sargbestattung (incl. Rüstzeiten, Wegezeiten, usw.) gilt als ein maßgebliches Kriterium der Effizienz eines Friedhofsbetriebs. Da die unterschiedlichen Ansprüche aus den Rahmenbedingungen (bspw. Bodenbeschaffenheit, Anfahrtswege für Ortsteilfriedhöfe, usw.) nicht berücksichtigt werden können, ist diese Kennzahl nur aus der Sicht der Nachfrage und für die Kostensatzberechnung von Belang, kann jedoch nur eingeschränkt für Wirtschaftlichkeitsoptimierungsmaßnahmen herangezogen werden. Sofern Privatunternehmen mit Bestattungen beauftragt werden, werden diese nicht in die Vergleichsrechnung einbezogen.

 Interpretation: Für eine Standard-Sargbestattung werden vom Arbeiterteam durchschnittlich 12,90 Arbeitsstunden eingesetzt.

 Wirtschaftliche Aussage: Eingeschränkt. Je niedriger umso günstiger, da der Arbeitszeitbedarf der Arbeiter geringer wird.

Es gibt nur wenige Standardleistungen des Arbeiterteams im Friedhofswesen. Für diese vergleichende Untersuchung wurde eine Sargbestattung im Sarg-Wahlgrab als Standard gewählt. Es wird beispielsweise die Bodenqualität als Anforderungsprofil nicht berücksichtigt und auch Rüstzeiten und Anfahrtswege zu Ortsteilfriedhöfen sind enthalten aber selektiert (unter diesem Aspekt wurde auch auf den Vergleich der Fallarbeitszeiten bei Urnenbeisetzungen verzichtet, da hier oftmals die Rüst- und Wegezeiten größer sind als der Zeitaufwand der Kerntätigkeit).



Auch der Maschineneinsatz ist nicht berücksichtigt. Hier muss bedacht werden, dass bei kleineren Friedhöfen den Investitionen von teuren Baggern häufig nur sehr geringe Nutzungsmengen gegenüber stehen. Hier kann eine zeitaufwendigere Handarbeit gegebenenfalls wirtschaftlicher sein als der Kauf eines Baggers.

8. Friedhofsunterhaltung

Kennzahl 8a	FU-Kostensatz je m ² Gesamtfläche =	1,35 €/m ² .
Kennzahl 8b	FU-Kostensatz je m ² Normalgräberfeld =	1,66 €/m ² .
Kennzahl 8c	FU-Kostensatz je vorhandenes Grabnutzungsrecht =	14,20 €/GNR.

Auch die Kennzahlen für die Betriebsanalyse der Friedhofsunterhaltung müssen sich an der Relation von bewertetem Ressourceninput (Kosten) und der Leistungserstellung aus der Aufgabenstellung heraus orientieren. Für diese Bewertung ist es nicht möglich, Qualitätskriterien mit einzubringen. Hier geht es nicht um Qualitätskriterien aus der Sicht der Friedhofsträger sondern solche aus der Sicht der Bürger bzw. Friedhofsnutzer bzw. der Grabnutzungsberechtigten als sinngemäße Auftraggeber. In der Praxis haben sich die Qualitätsansprüche der Bürger gewandelt. Einige bevorzugen arbeitsintensiven englischen Rasen und andere extensiv bewirtschaftete Blumenwiesen.

Ohne die Qualitätskriterien verbleiben die Quantitätskriterien als Maßstab der Wirtschaftlichkeit. Hier gibt es grundsätzlich im Friedhofswesen zwei verschiedene Verhältnismäßigkeiten:

- † Einerseits die zu pflegende Fläche. Je größer die Fläche, umso mehr Arbeitsaufwand und umso mehr Kosten der Friedhofsunterhaltung sind gerechtfertigt. Hier kann also ganz klar eine wirtschaftliche Relation von Input und Output, also Kosten und Flächenmaßstab angesetzt werden.
- † Andererseits wird die zu pflegende Fläche / Gräberumfeld von den Grabnutzungsberechtigten jedoch nicht bezahlt. Für die Grabnutzungsberechtigten und damit die Nutzer / Auftraggeber steht ihr Grabnutzungsrecht im Mittelpunkt. Ebenso sind die zu pflegenden Flächen kein Endkostenträger und kein Gebührentatbestand. Als Mengeneinheit des Endkostenträgers gilt ein Grabnutzungsrecht. Als Bezugsbasis und damit die wirtschaftliche Verwertung des Ressourceninputs ist der direkte Output als Gebührentatbestand sicher derjenige mit der höchsten Aussagekraft. Mit der Relation der Friedhofsunterhaltungskosten zur Anzahl der bestehenden Grabnutzungsrechte wird demnach nicht nur die reine Friedhofsunterhaltung durch das Arbeiterteam bewertet sondern auch die Managementleistung der Friedhofsverwaltung, nämlich die Struktur und Anlage der Gräberfelder so zu organisieren, dass möglichst wenig Arbeitsaufwand zu leisten ist. Die Grabgrößen vom kleinen Urnenreihengrab bis zum Sargwahlgrab innerhalb eines großen Familiengrabs sind hier vom wirtschaftlichen Effekt her ähnlich zu bewerten.

Das wichtigste Arbeitskriterium ist die Struktur der Anlage der Normalgräberfelder. Beispielsweise stellen gepflasterte Wege andere Anforderungen an die Arbeit zur Wegeunterhaltung als wassergebundene Decken, Sandwege oder Rasenwege. Wichtiger noch ist die Anordnung der Gräber bzw. die Gestaltung von Zwischenflächen. Solche Friedhöfe, wo zwischen allen Gräbern Hecken als Abgrenzungen gepflanzt sind oder solche die Kopfbänke mit Sträuchern haben, sind sicher sehr viel arbeitsintensiver als solche Normalgräberfelder, wo es keine solchen Zwischenräume gibt sondern die Gräber direkt aneinander grenzen.

Bei der Zielsetzung einer Friedhofsunterhaltung mit geringen Kosten gelten also die Zwischenziele:

- ☒ Minimierung der Kosten des Arbeiterteams
- ☒ Minimierung der Nebenkosten des Arbeiterteams
- ☒ Minimierung der Kosten des Einsatzes von Geräten, Maschinen, Fahrzeugen
- ☒ Minimierung der Kosten für externe Privatunternehmer oder Bauhöfe, Wirtschaftsbetriebe, usw.
- ☒ Anlage der Infrastruktur der Gräberfelder mit minimalem Arbeitsaufwand
- ☒ Anlage der Gräberfelder / Grabanordnung mit möglichst geringen Zwischenflächen und Minimierung des Pflegeaufwands von Zwischenflächen


Diejenigen Friedhöfe, wo die Gräberfelder und die Grabanordnungen nicht dem Ziel einer Minimierung des Arbeitsaufwands dienen, sondern anderen Zielsetzungen wie beispielsweise einer „schönen“ landschaftsgestalterischen Ansicht, den Funktionen eines Landschaftsparks, Naturschutzfunktionen oder einem Freizeit- und Erholungswert (egal ob diese Zielsetzungen von der Friedhofsverwaltung oder den oberen Gremien der Friedhofsträger formuliert sind) können nicht erwarten, dass sie unter der gewöhnlichen Zweckbestimmung eines Friedhofsbetriebs (Gewährleistung einer geordneten und angemessenen Bestattung und eine dem würdigen Gedenken des Verstorbenen entsprechende angemessene Ausgestaltung und Ausstattung des gewidmeten Friedhofsgrundstücks (OVG Münster)) wirtschaftlich sind.


Die Kostenanteile, die den Bereichen Landschaftspark, Naturschutzfunktionen, Freizeit- und Erholungswert und ähnlichem zurechenbar sind, sollten zuvor über die Kostenrechnung dem gebührenneutralen Aufwand bzw. „öffentlichem Grünanteil“ zugerechnet werden. Damit lässt sich eine Bereinigung dieser Kennzahl realisieren.


Damit erhält die Kennzahl der „Friedhofsunterhaltungskosten je bestehendes Grabnutzungsrecht“ ein besonderes Gewicht, da hier in hohem Maße auch die Managementleistung abgebildet wird.

Kennzahl 8a:

Gesamtkosten der Friedhofsunterhaltung je m² Gesamtfläche = 1,35 €/m²


 Aus der Kostenrechnung heraus werden alle Kosten der Friedhofsunterhaltung für den gesamten Friedhof auf die Gesamtfläche umgerechnet. Hierbei gibt es keine Unterscheidung nach Typen der Flächen.


 Interpretation: Die Friedhofsunterhaltungskosten betragen durchschnittlich 1,35 Euro je m² der Gesamtfläche.


 Wirtschaftliche Aussage: Je niedriger umso günstiger sind die Friedhofsunterhaltungskosten

Kennzahl 8b:

Kosten der Friedhofsunterhaltung je m² Normalgräberfeld = 1,66 €/m²

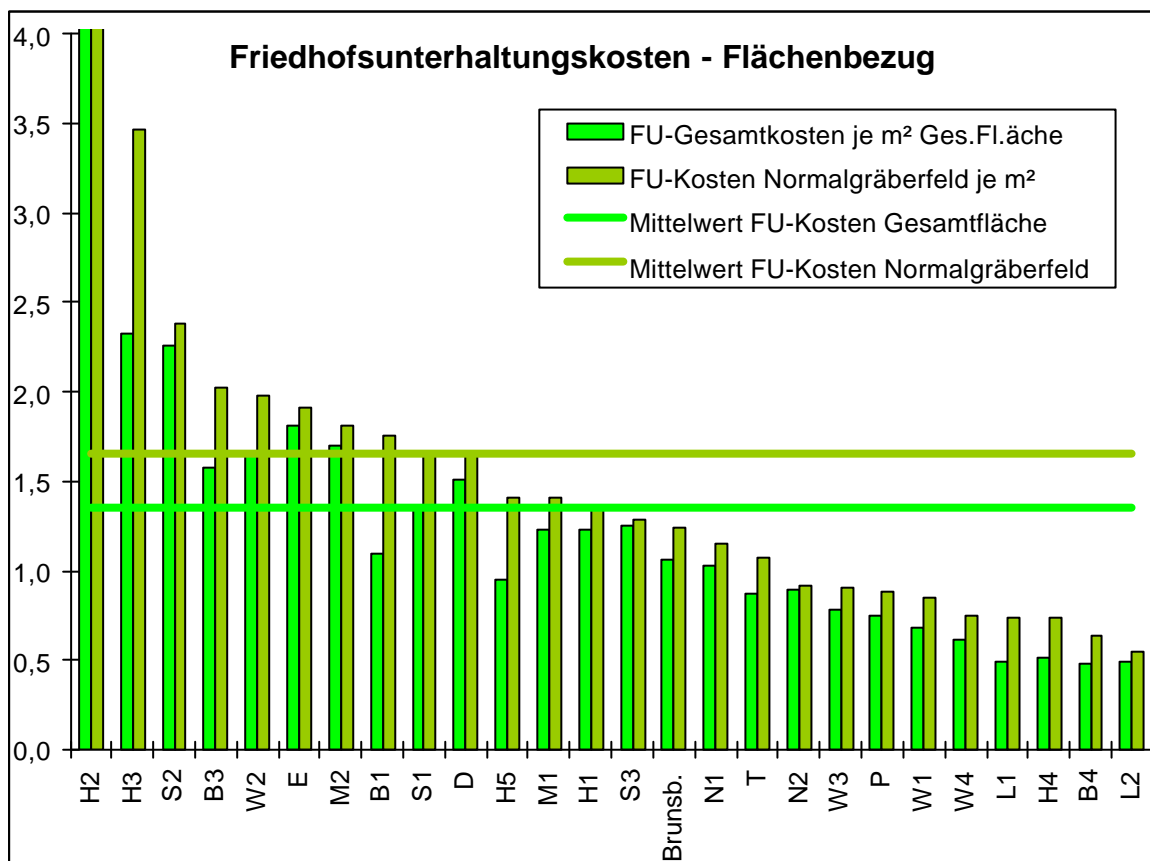
 Aus der Kostenrechnung heraus werden die Kosten der Friedhofsunterhaltung im Normalgräberfeld berechnet. Da Nebenflächen aller Art nicht enthalten sind, ist diese Kennzahl eine gute Vergleichsbasis.

 Interpretation: Die Friedhofsunterhaltungskosten betragen im Normalgräberfeld durchschnittlich 1,66 Euro je m² der Normalgräberfeldfläche.

 Wirtschaftliche Aussage: Hoher Aussagewert. Je niedriger umso günstiger sind die Friedhofsunterhaltungskosten im Normalgräberfeld.

Tendenziell gibt es einen klaren Zusammenhang zwischen den Kostensätzen in Relation zur Gesamtfläche und in Relation zum Normalgräberfeld. Nur solche Friedhöfe, wo größere Nebenflächen mit einer viel geringeren Pflegeintensität unterhalten werden, haben abweichende Positionen innerhalb des Benchmark.

Die gewöhnliche Bandbreite ohne Extremwerte liegt bei den Friedhofsunterhaltungskosten der Normalgräberfelder im Kirchenkreis Dithmarschen zwischen etwa 60 Cent und 2,50 Euro je m².



Am Beispiel der Friedhofsunterhaltung von Brunsbüttel kann die Berechnung dieser Kennzahlen nachvollzogen werden:


Kosten der Friedhofsunterhaltung Brunsbüttel	
(vereinfachte Darstellung. Im Projekt bzw. im Kalkulationsverfahren "SiegFried" erfolgt die Berechnung mit weiteren Faktoren wie bspw. Infrastrukturumlagen, FU-Anteile für Altgräberbestände und Vieles mehr)	
Gesamtfläche Friedhöfe	87.203 m ²
Fläche Normalgräberfeld	
Stundensatz PKS 2 je NettoarbeitsStd. der FU	25 Euro/Std
Jährl. Arbeitsstunden der Friedhofsunterhaltung	2.926 Std.
Jährl. Kosten der FU durch Arbeiterteam	72.122 Euro
Maschinenzuschläge	
MS 1 Kleingerät	3.140 Euro
MS 2 Basis-Kfz	2.956 Euro
MS 4 FU-Gerät	6.845 Euro
MS 5 Bagger	169 Euro
Entgelte Privatunternehmer	0 Euro
Sonst. Lfd. Ausgaben	1.496 Euro
Verwaltungskostenanteile	6.346 Euro
Summe Jährl. Kosten der Friedhofsunterhaltung	93.075 Euro


Friedhofsunterhaltung - Flächenbezug	Fläche m ²	FU-Kosten € jährl.	FU-Kosten € je m ²
Gesamtgrundstücksgröße	87.203	93.075	1,07
- Nebenflächen	20.087	10.262	0,51
= Normalgräberfeld incl. Öff.Grün	67.116	82.813	1,24
- Gesamt Öffentl. Grün	13.874	17.119	1,24
= Normalgräberfeld netto	53.242	65.694	1,24


Friedhofsunterhaltung - Grabnutzungsrechte	Anzahl best. GNR	FU-Kosten € jährl.	FU-Kosten € je best. GNR
	3.751	65.694	17,51

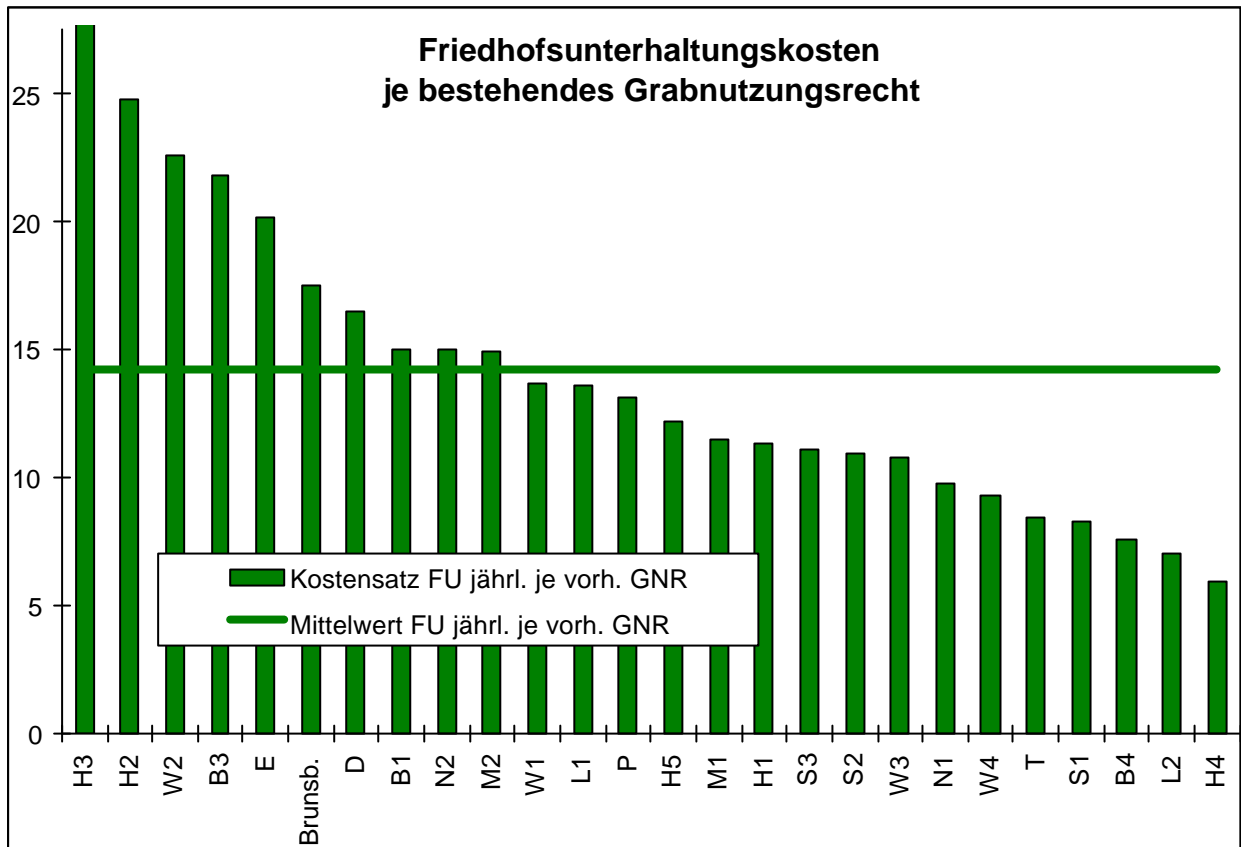
Kennzahl 8c:

Kosten der Friedhofsunterhaltung je vorhandenes Grabnutzungsrecht = 14,20 €/m²

 Aus der Kostenrechnung heraus werden die Kosten der Friedhofsunterhaltung im Normalgräberfeld berechnet. Hierbei werden die FU-Kostenanteile für die Anteile öffentlichen Grüns zuvor herausgerechnet. Diese FU-Kosten werden auf alle im Normalgräberfeld bestehenden Grabnutzungsrechte und Nutzungsüberlassungen zu einem einheitlichen Kostensatz umgerechnet.

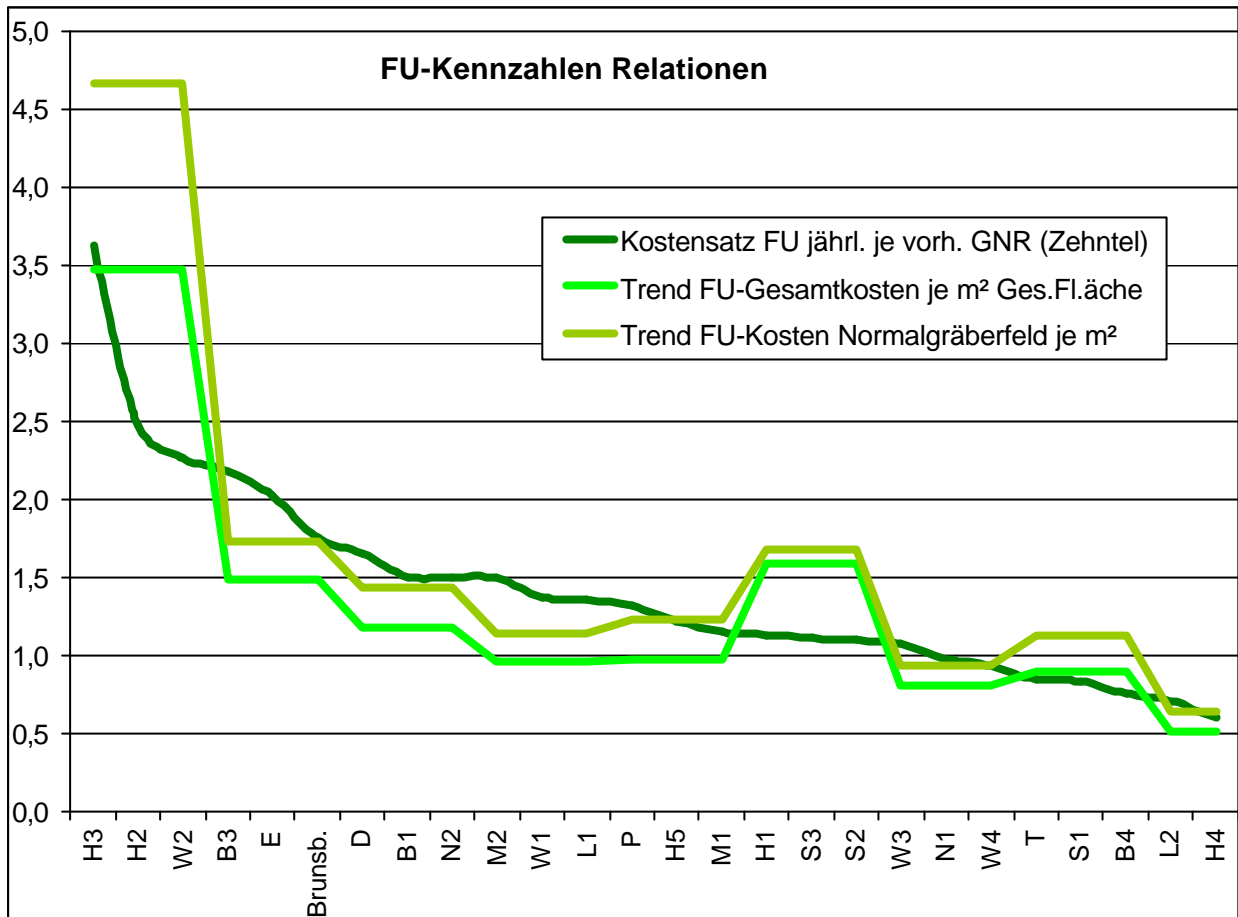
 Interpretation: Die Friedhofsunterhaltungskosten betragen bei einheitlicher Umlage 14,20 Euro je vorhandenes Grabnutzungsrecht bzw. Nutzungsüberlassung.

 Wirtschaftliche Aussage: **Hoher Aussagewert.** Je niedriger umso günstiger sind die verursachungsbezogenen Friedhofsunterhaltungskosten im Normalgräberfeld.



Die mittlere Bandbreite der Friedhofsunterhaltungskosten je bestehendes Grabnutzungsrecht liegt im Kirchenkreis Dithmarschen etwa zwischen 11 und 15 Euro. Die erweiterte Bandbreite ohne Extremwerte liegt zwischen 7 und 25 Euro. Die Gründe der großen Bandbreite sind vielfältig. Sie sind sowohl in unterschiedlichen Kostensätzen für das Arbeiterteam als auch in den Strukturen der Gräberfelder und Grabanordnungen zu suchen.

Tendenziell laufen die Kosten je Flächeneinheit etwa parallel zu den Kosten je bestehendes Grabnutzungsrecht. Solche Friedhöfe, die in der Flächenunterhaltung relativ teuer sind haben auch üblicherweise relativ hohe Kostensätze je Grabnutzungsrecht.



9. Flächenanalyse

Kennzahl 9a Gesamtfläche je vorhandenes Grabnutzungsrecht = 15,65 m² .

Kennzahl 9b Belegungsdichte Normalgräberfelder = 25,2 % .

Friedhöfe sind flächenbezogene Betriebe. Die Flächengröße der Friedhöfe sind maßgeblich für den Aufwand der Friedhofsunterhaltung. Eine wesentliche Managementaufgabe der Friedhofsträger ist die Anpassung zwischen Flächenbedarf für die Gräberfelder und den Ressourceneinsatz der Flächen. Zuviel Flächeneinsatz bedingt Flächenüberkapazitäten und Überkapazitäten sind grundsätzlich unwirtschaftlich, da sie keine Refinanzierungsbeiträge bringen.


Für das System ist es dabei unerheblich, wodurch die Flächenüberkapazitäten entstanden sind. Für die Bewirtschaftung eines Friedhofs muss es daher eine Zielsetzung sein, die zu bewirtschaftende Gräberfeldfläche relativ klein zu halten. Dies kann u.a. dadurch erfolgen, dass Flächen aus den Normalgräberfeldern heraus genommen werden und als extensiv bewirtschaftete Reservefläche gehandhabt werden, um Unterhaltungskosten einzusparen.


Bei unterschiedlichen Kosten der Friedhofsunterhaltung durch Varianzen zwischen den Flächentypen sind Kennzahlen, die auf die gesamte Friedhofsfläche bezogen sind, daher nur eingeschränkt aussagekräftig. Wichtiger sind Kennzahlen, die sich auf die Gräberfelder beziehen.


Grundsätzlich ist zu beachten, dass Kennzahlen zur Wirtschaftlichkeit von Friedhöfen oder zu den Rahmenbedingungen der Wirtschaftlichkeit von Friedhöfen sich am Ressourceninput (als Kosten bewertet oder ohne Kostenangaben, wie bspw. Flächenressourcen) in Relation zur Nachfrage, zum Bedarf oder zur Leistungsmenge ausrichten sollen. Die Einwohnerzahl erfüllt dieses Kriterium grundsätzlich nicht. Die Einwohnerzahl sagt nichts zum Flächenbedarf aus (bspw. bei höherem Urnengrabanteil in Norddeutschland, unterschiedlichen Laufzeiten der Grabnutzungsrechte die unterschiedliche Bestandszahlen bedingen, unterschiedliche Grabgrößen, usw.).

Hinzu kommt die Voraussetzung, dass bei Kennzahlen je Einwohner klar Zuordnungen zum Einzugsbereich der Friedhöfe vorhanden sein müssen und es im Ort keine Konkurrenzen gibt. Im Kirchenkreis Dithmarschen gibt es sowohl Überschneidungen der Einzugsgebiete, Konkurrenzen als auch erhebliche Unterschiede beim Urnenanteil.

Kennzahl 9a Gesamtfläche je vorhandenes Grabnutzungsrecht = 15,65 m² .

 Diese Kennzahl setzt die dem örtlichen Friedhofswesen zugeordnete Gesamtfläche ins Verhältnis zur Anzahl der vorhandenen Grabstellen (bemessen nach der Definition der Grabnutzungsrechte/Gebührentatbestände). In der Gesamtfläche sind auch alle Arten von Nebenflächen enthalten, also auch Reserveflächen, Waldflächen, usw.

 Interpretation: Je vorhandene Grabstelle werden durchschnittlich 15,65 m² Gesamtfriedhofsfläche zugerechnet.

 Wirtschaftliche Aussage: Je kleiner die Gesamtfläche, umso geringer die Kosten. Je mehr Gräber / Grabnutzungsrechte / Gebührentatbestände über diese Flächen bedient werden, umso günstiger ist die Leistungsrelation.

Kennzahl 9b Belegungsdichte Normalgräberfelder = 25,2 % .

📖 Für diese Kennzahl wird die mit Grabnutzungsrechten belegten Fläche der Fläche des Normalgräberfelds gegenüber gestellt. Die Gesamt-Netto-Belegungsfläche wird über die Multiplikation der Anzahl der vorhandenen Grabnutzungsrechte und Nutzungsüberlassungen mit der jeweiligen Nutzungsfläche je Grab ermittelt. Das Normalgräberfeld wird als die Fläche definiert, die nach Abzug von allen Nebenflächen (bspw. Reserveflächen) und Nebengrabfeldern (bspw. anonyme Urnengrabfelder) verbleibt.

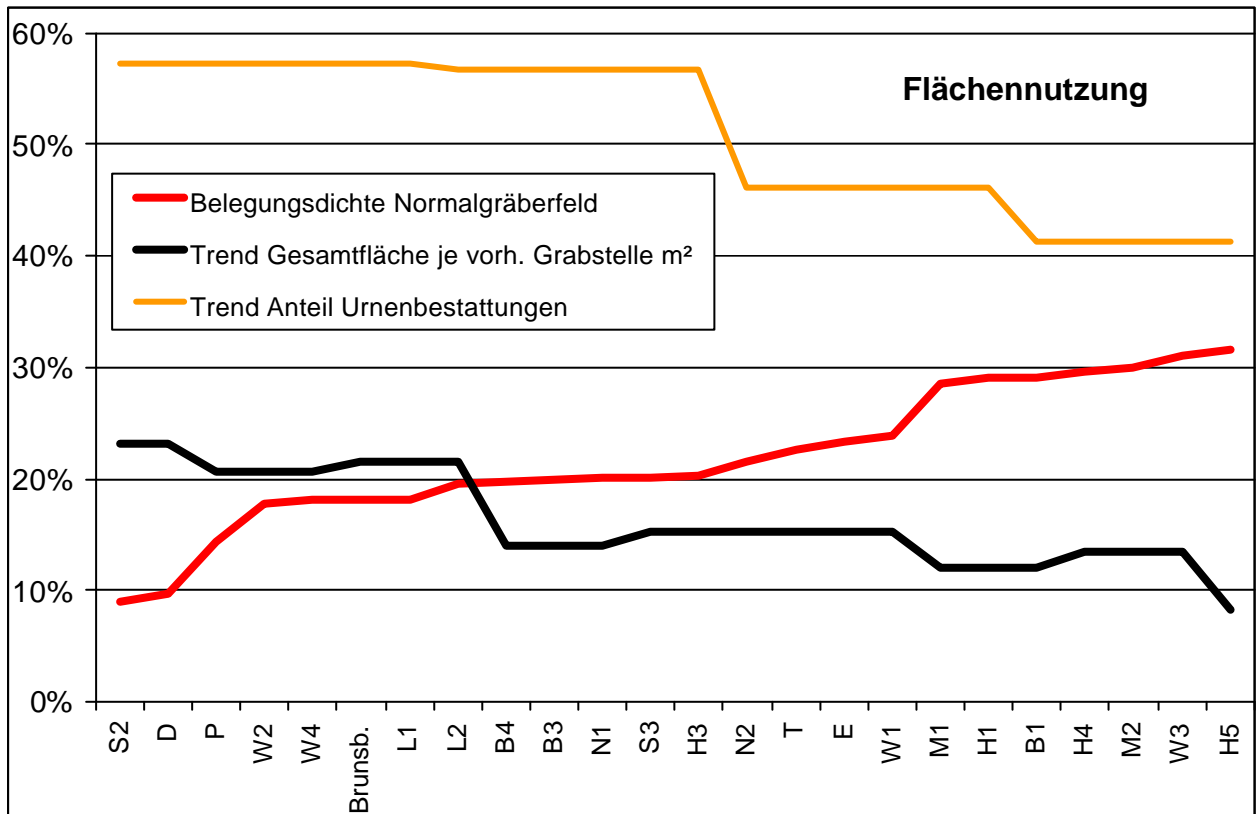
👍 Interpretation: Der Anteil der Netto-Gräberflächen am Gesamt-Normalgräberfeld beträgt durchschnittlich 25,2 %.

📊 Wirtschaftliche Aussage: Je höher der Belegungsanteil, umso günstiger. Je mehr die Normalgräberfeldfläche ausgelastet wird, umso günstiger.

Am Beispiel der Friedhöfe von Brunsbüttel kann die Flächenrechnung nachvollzogen werden:

Flächenrechnung in m²	Friedhof Paulus	Friedhof Jakobus	Gesamt Brunsbüttel
(Zusammenfassung. In der Projektdurchführung und im Kalkulationsverfahren "Siegfried" erfolgt die Flächenrechnung detaillierter)			
Gesamtgrundstücksgröße	58.998	28.205	87.203
Anzahl vorhandener Grabnutzungsrechte	3.495	1.487	4.982
Kennzahl Gesamtfläche je vorhandenes Grabnutzungsrecht	16,9	19,0	17,5
Gebäudeflächen			
Gebäudegrundflächen	770	276	1.046
Gebäudeaußenflächen	1.791	2.103	3.894
Zwischensumme Gebäudeflächen	2.561	2.379	4.940
"Neutrale" Flächen (ohne öff.Grün)			
Kriegsgräber, Kriegsdenkmäler	1.892	50	1.942
Reserve- und Vorhalteflächen	2.497	672	3.169
Ehrengräber + Denkmäler	50	113	163
Nicht belegbare Nebenflächen: Biotope, Wald, Wall, usw.	6.019	1.712	7.731
Zwischensumme "neutrale" Flächen	10.460	2.547	13.007
Nebengrabfelder			
Anonyme Urnengräber	1.160	0	1.160
Sonderfeld Fötengräber	100	0	100
Zwischensumme Nebengrabfelder	1.260	0	1.260
Summe aller Nebenflächen	14.281	4.926	19.207
Verbleibendes Brutto-Normalgräberfeld	44.717	23.279	67.996

Gräberfeldrechnung - Berechnung der Belegungsdichte und des öffentlichen Grünanteils	Friedhof Paulus	Friedhof Jakobus	Gesamt Brunsbüttel
Normalgräberfeld incl. Öff.Grün	44.717	23.279	67.996
Fläche direkt vergebener GNR / mit GNR belegte Grabstellen	7.389	4.935	12.324
Belegungsdichte - Anteil direkt belegter Fläche in %	16,5%	21,2%	18,1%
Normwert / Mindestanteil direkt belegter Fläche	20,0%	20,0%	20,0%
Darüber hinausgehender Flächenanteil (mangelnde Dichte / Flächenüberkapazität)	7.773	0	7.773
Funktionsanteile öffentl. Grün bei Normaldichte	4.472	1.630	6.101
Anteil öffentliches Grün der mangelnden Dichte	7.773	0	7.773
Gesamt-Öffentl. Grün (m ² im Gräberfeld)	12.245	1.630	13.874
Gesamt öff. Grün am Normalgräberfeld	27%	7%	20%



Unter Vernachlässigung der Extremwerte reicht die Belegungsdichte der Friedhöfe im Kirchenkreis Dithmarschen von etwa 10 % bis 30 %. Also während von 100 m² Normalgräberfelder im ungünstigen Fall nur 10 % mit Gräbern belegt ist so liegt die Belegungsdichte anderenorts beim Dreifachen. Diese Bandbreite drückt neben der Leistungsmenge der Friedhofsunterhaltung auch das bisherige langfristige Refinanzierungspotential aus.


Erwartungsgemäß steht die Belegungsdichte tendenziell im umgekehrten Verhältnis mit der Kennzahl der Gesamtfläche je vorhandenes Grabnutzungsrecht. Je höher die Belegungsdichte ist, umso geringer ist tendenziell die Fläche je Grabnutzungsrecht. Auch die Korrelation der Belegungsdichte mit dem Urnenanteil ist erwartungsgemäß ein Umkehrverhältnis. Je geringer der Urnenanteil ist, umso höher ist die Belegungsdichte. (Beide Verhältnismäßigkeiten mussten grafisch in Trends abgebildet werden, da die Einzelergebnisse in hohem Maße von dem Mittelwert abweichen und ungleichmäßig verteilt sind).

10. Leistungsrelationen: Trauerfeiern und Wiederbelegungsanalyse


Kennzahlen zu den Leistungsrelationen bewerten nicht direkt die Wirtschaftlichkeit von Friedhöfen. Es werden nicht Leistungsmengen und Kosten (Output und Input) gegenüber gestellt sondern es werden Nachfragemengen bewertet, also die Marktverhältnisse, die Angebotspolitik und die Marketingleistung. Hierbei wird dargestellt, ob nach diesen Kennzahlen die Nachfragemengen eine relativ günstige oder ungünstige Basis des wirtschaftlichen Handelns (Verwaltungssteuerung) bilden.

Kennzahl 10a: Anteil der Trauerfeiern zu Bestattungen = 84 %

Bei hundert Bestattungen werden durchschnittlich im Kirchenkreis Dithmarschen 84 Trauerfeiern in den friedhofseigenen Trauerhallen durchgeführt. Die Zahl der übrigen Trauerfeiern in Gebäuden der Bestatter oder anderen Räumlichkeiten wird nicht erfasst.

 Für diese Kennzahl wird die Gesamtzahl der jährlichen Trauerfeiern der Gesamtzahl der Bestattungen gegenüber gestellt. Üblicherweise ist die Zahl der Bestattungen höher als die Zahl der Trauerfeiern, da auch manche Bestattungen ohne Trauerfeiern durchgeführt werden oder die Trauerfeiern außerhalb der Friedhöfe realisiert werden.

 Interpretation: Je 100 Bestattungen werden 84 Trauerfeiern abgehalten.

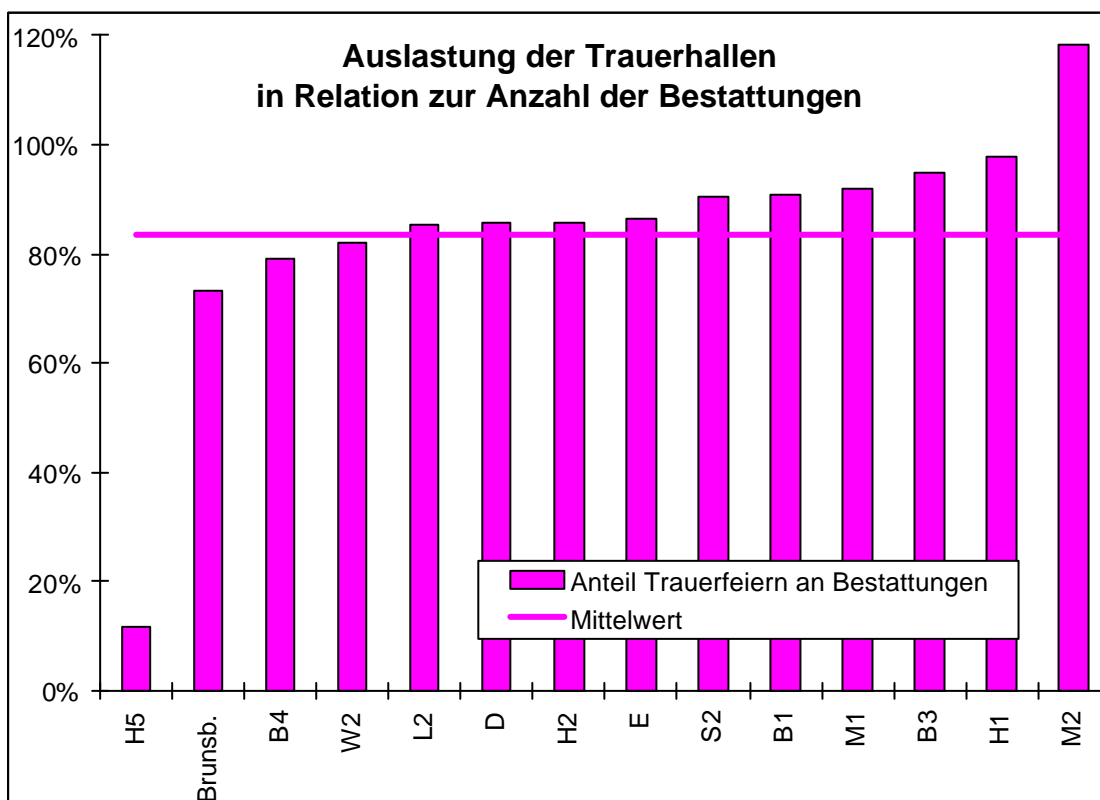
 Wirtschaftliche Aussage: Je höher, umso günstiger. Je mehr Trauerfeiern abgehalten werden, umso besser werden die Trauerhallen ausgelastet.

Diese Kennzahl ist jeweils maßgeblich für die Nutzung der Trauerhallen. Bei teilweise fixen Kosten der Gebäude (Abschreibungen und kalkulatorische Zinsen) ist die Auslastung der Gebäude das wichtigste Kriterium für die Wirtschaftlichkeit. Der spätere Kostensatz je Trauerfeier ist üblicherweise einerseits durch die Anschaffungskosten und das Alter der Gebäude dominiert und andererseits bestimmte die Nachfragemenge den Divisor für die Fixkosten.

Bei dieser Kennzahl bzw. der Datenaufnahme muss beachtet werden, dass einige Trauerhallen neben der Zweckbestimmung für Trauerfeiern auch für andere Veranstaltungen wie bspw. solche der Kirchengemeinde genutzt werden. Die Nutzungseinheiten sollten analog der Trauerfeiern abgerechnet werden und zur Refinanzierung beitragen. Daher kann es vorkommen, dass die Kennzahl die 100% übersteigt.

Im Projekt des Kirchenkreises Dithmarschen konnten einige Friedhofsträger in diesen Vergleich nicht einbezogen werden, da die Trauerfeiern in den örtlichen Kirchen stattfinden. Die Vergleichsbasis ist daher weniger breit.

In der Betriebsanalyse der Trauerhallen ist die Kennzahl der Auslastung nur ein Anhaltspunkt der Wirtschaftlichkeit. Im Projekt wurde insbesondere die Wirtschaftlichkeitsanalyse der mehrfach gestuften Deckungsbeiträge angewandt, die hier aber nicht in Kennzahlen vorgestellt wird.



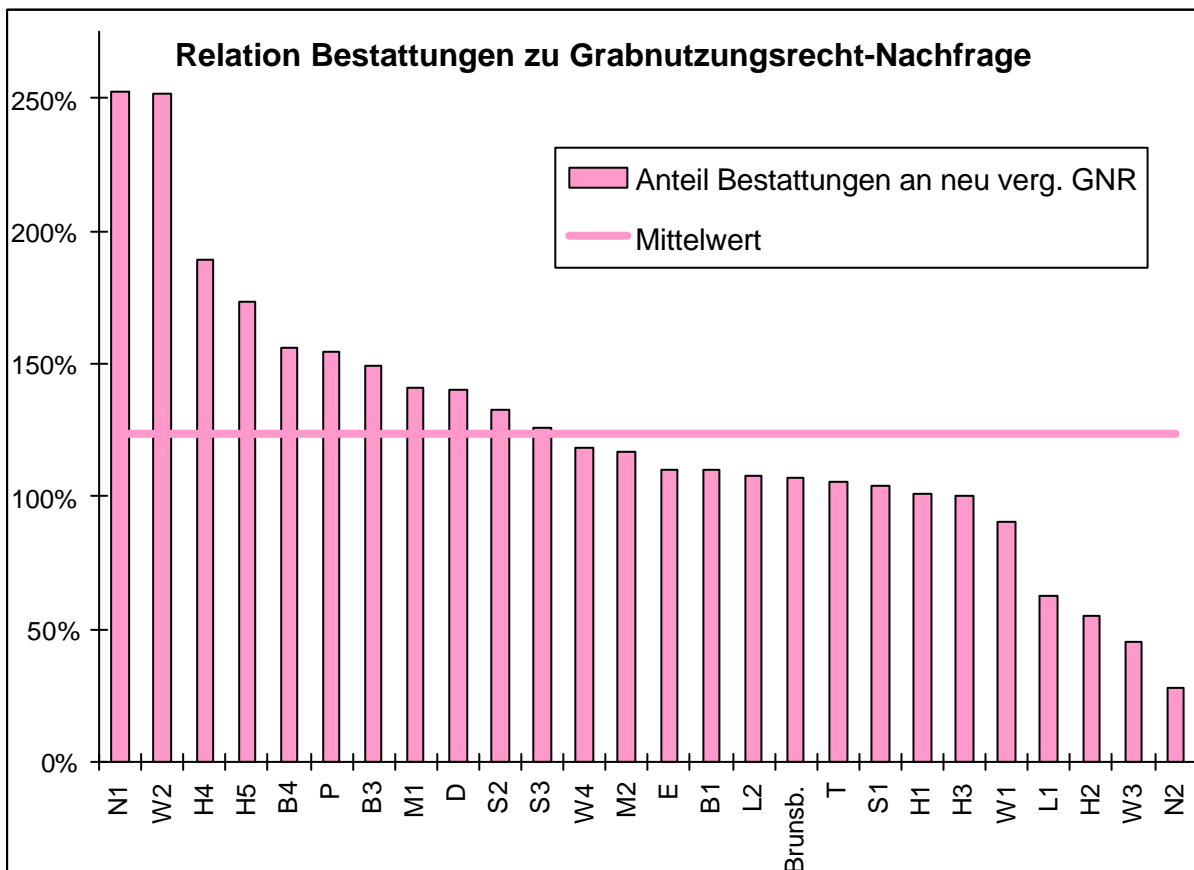
Kennzahl 10b: Anteil der Bestattungen an den Neuvergaben und Verlängerungen von Grabnutzungsrechten = 124 %

📖 Für diese Kennzahl wird die Gesamtzahl der jährlichen Bestattungen der Gesamtzahl der neu vergebenen Grabnutzungsrechte / Nutzungsüberlassungen gegenüber gestellt. Üblicherweise ist die Zahl der Bestattungen höher als die Zahl der neu vergebenen Grabnutzungsrechte, da bspw. bei einem 4er Urnenwahlgrab je neues Grabnutzungsrecht gleich mehrere Bestattungen bedient werden können. Auch ist örtlich die Tendenz zur weiteren Nutzung von Familiengräbern vorhanden, so dass, anstatt Grabnutzungsrechte neu vergeben werden, bestehende GNR verlängert werden.

👍 Interpretation: Auf jedes neu vergebenes Grabnutzungsrecht entfallen rechnerisch 1,24 Bestattungen.

📊 Wirtschaftliche Aussage: Eingeschränkt. Je geringer der Bestattungsanteil, umso mehr neue Grabnutzungsrechte werden vergeben.

Diese Kennzahl drückt aus, inwieweit der Friedhofsträger in Relation zur Anzahl der Bestattungen auch Grabnutzungsrechte vergeben kann. Die Anzahl der Bestattungen wird als Potential betrachtet, woraus ein Friedhofsträger die Nachfrage nach Grabnutzungsrechten und damit nach Deckungsbeiträgen für die Gräberfeldfinanzierung generieren kann.



Bei der überwiegenden Mehrzahl der Friedhofsträger reicht die Bandbreite der Kennzahl von etwa 190 % bis 100 %, also in ungünstigen Fällen wird bei nur jeder zweiten Bestattung ein neues Grabnutzungsrecht vergeben (oder ein Äquivalent von Verlängerungsjahren) während bei guten Verhältnissen durchschnittlich rechnerisch bei jeder Bestattung auch ein neues Grabnutzungsrecht vergeben wird.

Die Extremwerte reichen von etwa 250 % bis 25 %. Dort erfolgen also je neuem oder adäquat verlängertem Grabnutzungsrecht unter sehr schlechten Verhältnissen bis zu 2,5 Bestattungen während anderenorts nur jedes vierte neue oder verlängerte Grabnutzungsrecht mit einer Bestattung belegt wird. Somit ergeben sich riesige Unterschiede im Refinanzierungspotential der Gräberfelder.


Die Hintergründe für diese Unterschiede liegen einerseits in der Struktur der Grabnutzungsrechte. Unter günstigen Verhältnissen werden bei Neuvergaben zumeist mehrstellige Sarg-Familiengräber vergeben, wo mit der Erst-Bestattung auch gleich ein zweites Grabnutzungsrecht für den Partner mit beantragt wird. Weiterhin ist es günstig, wenn dort relativ viele mehrstellige Sarg-Familiengräber vorhanden sind, wo bei einer Bestattung gleich alle Stellen (je Stelle 1 Grabnutzungsrecht) verlängert werden. Umgekehrt ist es wirtschaftlich ungünstig, wenn bei einer Bestattung ein Urnen-Familiengrab oder eine mehrstellige Kolumbarienkammer beantragt wird, das als Ganzes ein Grabnutzungsrecht darstellt und nur einmal einen Deckungsbeitrag bringt (evtl. plus einiger Verlängerungsjahre beim 2er und 4er Urnenwahlgrab). Noch fataler ist die wirtschaftliche Wirkung, wenn Urnen in bestehende Sarggräber beigesetzt werden, da hierfür zumeist das Sarggrabnutzungsrecht noch läuft (zumeist längere Nutzungsdauer als ein Urnengrab) oder für nur wenige Jahre verlängert werden muss. Die Bandbreite dieser Kennzahl und somit die Refinanzierungsmöglichkeiten für die Gräberfelder sind zu sehr großen Anteilen in diesen unterschiedlichen Strukturen begründet. Mit dieser Kennzahl wird also unter wirtschaftlichen Aspekten indirekt auch die Managementleistung des Friedhofsträgers unter dem Aspekt der Nachfragegenerierung bewertet.


**10c Wiederbelegungskennzahl WBKZ A – Anzahl = 65 %
(nach Anzahl von Grabnutzungsrechten in Normalgräberfeldern)**

Über die Wiederbelegungsanalyse kann aus den Relationen zwischen dem Gräberbestand, den Neuvergaben und Verlängerungen sowie den Rahmendaten des Flächenbedarfs und der Nutzungsdauer je Grabnutzungsrecht die zukünftige absehbare Anzahl und der Flächenbedarf in den Gräberfeldern berechnet werden. Die Wiederbelegungskennzahl bildet damit die Bewertungsgrundlage der zukunftsgerichteten Flächenbedarfsrechnung. Die Berechnungen beruhen auf dem zukünftigen Status Quo der Nachfragemengen und -relationen gemäß dem Stand der Kostenrechnung für das Jahr der Bestandsaufnahme.

Bei einem „wirtschaftlich gesunden“ Verhältnis zwischen Gräberbestand einerseits und Neubelegung andererseits wäre die Flächenrechnung eines Jahres oder eines Zeitraumes (und das bisherige kamerale Finanzierungsmodell) ausgeglichen, d.h., die jährliche Nachfrage aus den neu vergebenen Nutzungsrechten und Verlängerungsanträgen könnten die Abgänge aus dem Auslaufen von Grabnutzungsrechten ausgleichen. Die kamerale Formel lautet:

Anzahl der Neuvergaben von Grabnutzungs- rechten	x	Dauer der Grabnutzungs- rechte	+	Anzahl der Verlängerungs- jahre	=	Anzahl bestehender Grabnutzungs- rechte
---	---	--------------------------------------	---	---------------------------------------	---	--

 Die Wiederbelegungskennzahlen drücken aus, inwieweit die statistisch durchschnittlich jährlich auslaufenden Grabnutzungsrechte durch neu vergebene und verlängerte Grabnutzungsrechte ausgeglichen werden. Für diese Kennzahl wird errechnet, wie viel Grabnutzungsrechte im Normalgräberfeld statistisch durchschnittlich jährlich auslaufen. Diesem Wegfall werden die neu vergebenen Grabnutzungsrechte / Nutzungsüberlassungen gegenüber gestellt. Wenn die Wiederbelegungskennzahl unter 100 % liegt, so vermindert sich die Belegungsdichte.

 Interpretation: Die jährlich auslaufenden Grabnutzungsrechte im Normalgräberfeld werden zu 65 % durch Neuvergaben von Grabnutzungsrechten und Nutzungsüberlassungen sowie Verlängerungen ersetzt.

 Wirtschaftliche Aussage: Je höher die Wiederbelegungsquote, umso günstiger.

Im Kirchenkreis Dithmarschen ist die Gräberfeldwiederbelegung nicht ausgeglichen, d.h. das statistisch durchschnittliche Auslaufen von Grabnutzungsrechten überwiegt gegenüber den Neuvergaben und Verlängerungen. Die Leistungsmengen der Friedhöfe und der Flächenbedarf für Grabnutzungsrechte sinken.

Am Beispiel der Friedhöfe in Brunsbüttel kann die Berechnung der Kennzahl nachvollzogen werden:

Wiederbelegungs- kennzahl nach Anzahl von Grabnutzungsrechten	Mittlere GNR- Dauer	Revol- vierungs- anteil	Anzahl vorh. GNR	Anteil im Bestand	Anzahl neu verg. GNR incl. Verläng.	Anteil bei Neuver- gaben	WBKeZ A Wieder- belegungs- kennzahl nach Anzahl
Sarggräber	30,0	3,34%	3.546	95%	61	70%	51%
Urnengräber	20,0	5,00%	205	5%	26	30%	251%
Normalgräberfeld	29,4	3,40%	3.751	100%	87	100%	67%
Nebengräber	20,0	5,00%	1.231		53		85%
Gesamtsumme	27,1	3,69%	4.982		140		65%

Der Revolvierungsanteil in Brunsbüttel beträgt 3,4 %, also durchschnittlich alle 29 Jahre wird der Gräberbestand einmal revolviert. Im Normalgräberbestand beträgt der Anteil der Sarggrabnutzungsrechte 95 %. Bei den Neuebelegungen und Verlängerungen beträgt der Anteil der Sargwahlgrabnutzungsrechte nur noch 70 %. Demgegenüber steigt der Anteil der Urnenwahlgräber entsprechend an.

Die Revolvierungs- bzw. Wiederbelegungskennzahl nach Anzahl der Grabnutzungsrechte drückt aus, inwieweit die jeweilige Anzahl der jährlich neu vergebenen Grabnutzungsrechte ausreicht, um den statistischen Mittelwert des Abgangs von Grabnutzungsrechten auszugleichen.

Die Wiederbelegungsanalyse im Kirchenkreis Dithmarschen zeigt, dass von jährlich im statistischen Mittelwert 100 auslaufenden Grabnutzungsrechten nur 65 (= zwei Drittel) durch Neuvergaben oder Verlängerungen ersetzt werden (3:2). (Damit hätte nach kameralem Schema ein neu vergebenes Grabnutzungsrecht die Funktion, eineinhalb bestehende Grabnutzungsrechte zu finanzieren). Diese wirtschaftlich problematische 3:2 Relation bedingt einen enormen Rückgang des Umsatzes der Friedhofsbetriebe.

Im Projekt konnte nachgewiesen werden, dass der Rückgang bei den Sarggräbern noch sehr viel größer war und durch Zuwächse bei den Urnengräbern nicht ausgeglichen werden konnte (so wie gewöhnlich auch bei den meisten deutschen Friedhöfen). Am Beispiel von Brunsbüttel ist nachvollziehbar, dass die vermehrt nachgefragten Urnengräber eine durchschnittlich geringere Laufzeit haben als die Sarggräber. Auch durch diese Nachfragewanderung wird der Gräberbestand langfristig geringer werden.

10d Wiederbelegungskennzahl WBKZ B - Flächenjahre = 55 % (nach Flächenjahren von Grabnutzungsrechten in Normalgräberfeldern)

In der zweiten Wiederbelegungskennzahl B wird neben der Anzahl der Grabnutzungsrechte die Fläche je Grabnutzungsrecht einbezogen, so dass die Flächen aus den jährlichen Neuvergaben und Verlängerungen den freiwerdenden Flächen aus dem Auslaufen von Nutzungsrechten entsprechen (sollten).

📖 Die flächenbezogene und GNR-Dauer bezogene Wiederbelegungskennzahlen drücken aus, inwieweit die Flächen der statistisch durchschnittlich jährlich auslaufenden Grabnutzungsrechte durch Flächenbedarf für neu vergebene Grabnutzungsrechte für die Dauer der Grabnutzungsrechte ausgeglichen werden. Für diese Kennzahl wird errechnet, wie viel Flächen der Grabnutzungsrechte im Normalgräberfeld statistisch durchschnittlich jährlich auslaufen. Diesem Wegfall werden die Flächen der neu vergebenen Grabnutzungsrechte / Nutzungsüberlassungen auf die Nutzungsdauer bezogen gegenüber gestellt. Wenn die flächenbezogene Wiederbelegungskennzahl unter 100 % liegt, so vermindert sich der Flächenbedarf im Normalgräberfeld.

Diese Wiederbelegungskennzahl kann für mehrere Jahre weiter gerechnet werden. In Verbindung mit der Flächenangabe kann berechnet werden, welchen konkreten Flächenbedarf ein Friedhofsträger in einem bestimmten zukünftigen Jahr hat, sofern die Struktur der GNR-Neuvergaben erhalten bleibt.

👍 Interpretation: Die Flächen der jährlich auslaufenden Grabnutzungsrechte im Normalgräberfeld werden zu 55 % durch den Flächenbedarf für Neuvergaben von Grabnutzungsrechten wieder belegt.

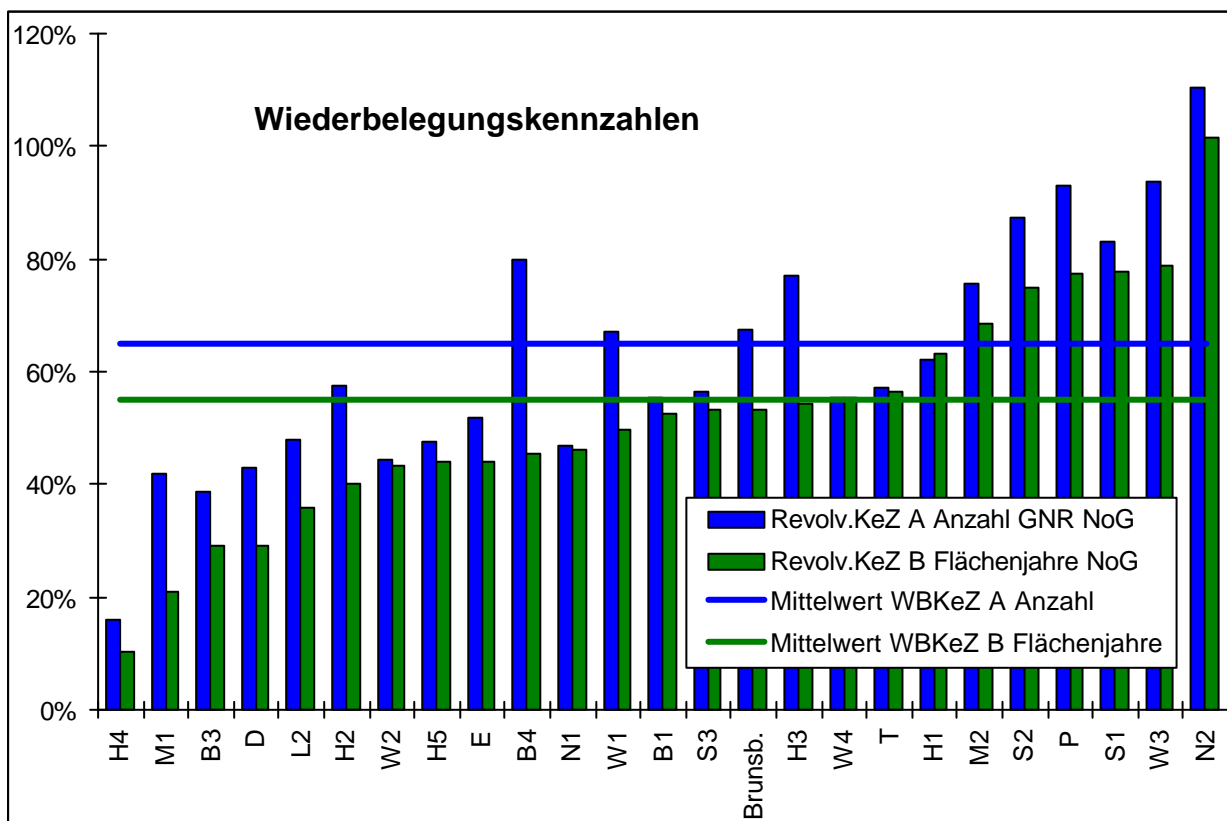
📊 Wirtschaftliche Aussage: Die Aussagekraft ist sehr groß. Je höher die Wiederbelegungsflächenkennzahl, umso günstiger. Je mehr die Normalgräberfeldflächen ausgelastet werden, umso günstiger. Ausnahme: Solche Gräberfelder, die bereits an der Kapazitätsgrenze ausgelastet sind.

Zahlenbeispiel Brunsbüttel:

Wiederbelegungs-kennzahl nach Flächenjahren von Grabnutzungs-rechten	Mittlere GNR-Dauer	Revol-vierungs-anteil	Direkt belegte Fläche in m ²	Anteil im Bestand	Fläche neu verg. GNR incl. Verläng.	Flächen neu verg. GNR-Jahre incl. Verläng.	Anteil bei Neuvergaben	WBKeZ B Wieder-belegungs-kennzahl nach Flächen-jahren
Sarggräber	30,0	3,34%	11.990	97%	194,5	5.477	83%	46%
Urnengräber	20,0	5,00%	334	3%	54	1.086	17%	325%
Normalgräberfeld	29,4	3,40%	12.324	100%	249	6.563	100%	53%

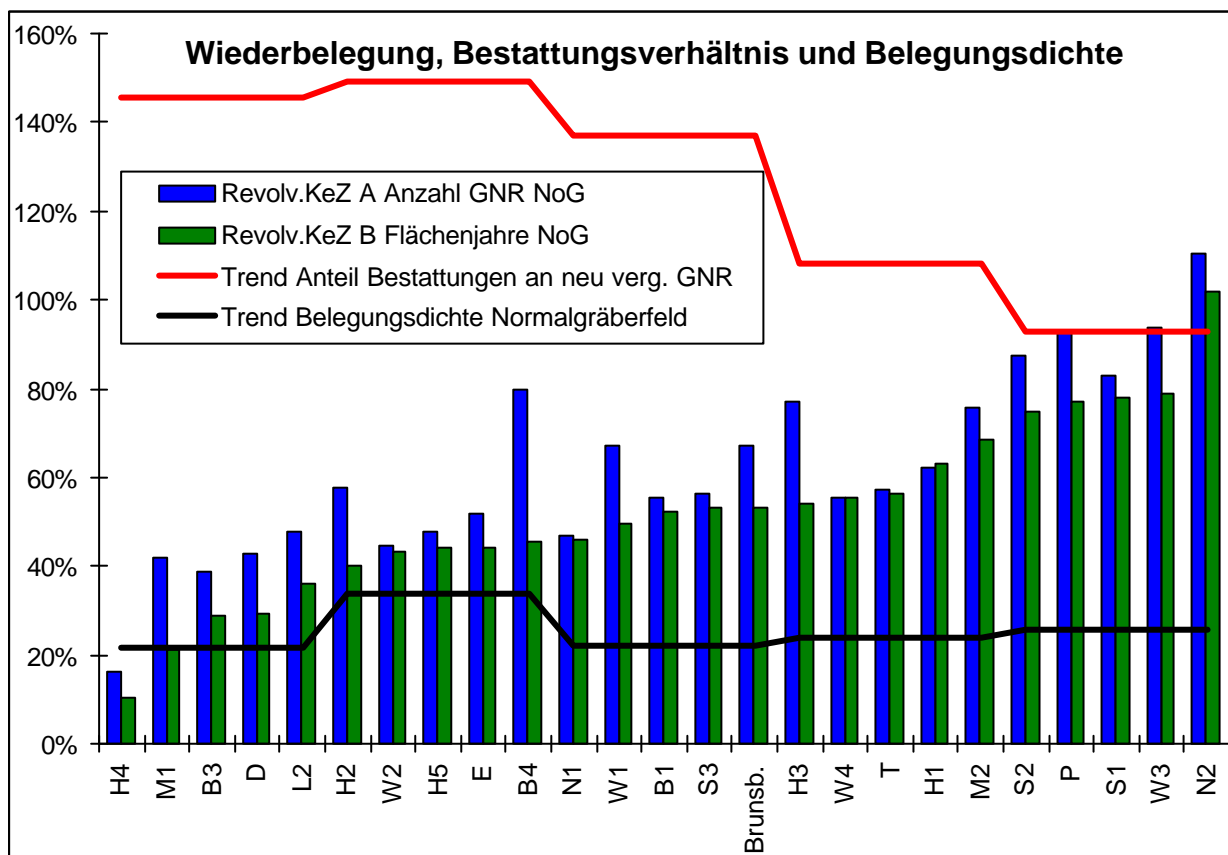
Die **gegenwartsbezogene Flächen-Wiederbelegungsquote in den Normalgräberfeldern im Kirchenkreis Dithmarschen beträgt 55 %**. Wenn 100 m² direkt belegte Gräberfläche jährlich aus der Belegung herausfällt, werden nur 55 m² durch Neuvergaben oder Verlängerungen von Grabnutzungsrechten wiederbelegt. Der Grund hierfür ist in der Wanderungsbewegung weg von größeren Sargfamiliengräbern und hin zu kleineren Urnengräbern und den kürzeren Nutzungsdauern der Urnengräber zu finden.

Aus dieser Kennzahl heraus können auf der Basis der gegenwärtigen Belegungsflächen und Belegungsdichte für die Zukunft die benötigten Belegungsflächen und die zukünftigen Belegungsdichten berechnet werden. Ebenso kann berechnet werden, inwieweit bei der Unterschreitung der Soll-Belegungsdichte Flächenüberkapazitäten anfallen werden. Demnach stellt diese Kennzahl eine wichtige Steuerungsgröße für das Friedhofsmanagement dar.



Im Kirchenkreis Dithmarschen reicht die gewöhnliche Bandbreite (ohne Extremwerte) der Wiederbelegungsquoten nach Anzahl von Grabnutzungsrechten in Normalgräberfeldern von etwa 40 % bis 100 %, die flächenbezogenen Wiederbelegungsquoten von etwa 30 % bis 80 %.

Daraus ergibt sich, dass die einzelnen Friedhöfe sich zukünftig sehr unterschiedlich entwickeln werden. Während nur sehr wenige den Bestand und die Belegungsfläche halten werden so werden hingegen die meisten in größerem Maße Flächenverluste hinnehmen müssen. Die Leistungsgrößen der Gräberfelder und der Friedhofsunterhaltung (Ressourceninput Fläche und FU-Arbeit) werden in Relation zum Leistungsoutput (... für die Unterhaltung von ... Flächen und Gräbern ...) deutlich weniger werden und damit wird die Wirtschaftlichkeit in hohem Maße abnehmen, sofern der Ressourceninput von Flächen und Arbeit der Friedhofsunterhaltung nicht deutlich vermindert wird.



Im Abgleich der Kennzahlen miteinander offenbart sich der starke Zusammenhang zwischen den Wiederbelegungskennzahlen und dem Verhältnis zwischen Bestattungszahlen zu den Neuvergaben von Grabnutzungsrechten. Solche Friedhöfe, die im Verhältnis zu den Bestattungszahlen auch relativ viele Grabnutzungsrechte vergeben oder verlängern haben üblicherweise auch eine günstige Wiederbelegungsquote.




Demgegenüber kann keine Aussage zum Verhältnis gegenüber der Belegungsdichte getroffen werden. Der Zusammenhang würde nur über die periodenübergreifende Änderung der Belegungsdichte je Friedhof sichtbar. Im Kirchenkreis Dithmarschen sind offenbar die Belegungsdichten bereits vor der Ausdifferenzierung der Wiederbelegungsquoten (also vor der Verbreitung von Urnengräbern) sehr unterschiedlich gewesen.

11. Rückstellungsbedarf nach Wiederbelegungsquoten je bestehendes Grabnutzungsrecht. = 425 €




Nach betriebswirtschaftlichen Ansätzen müssten für die zukünftigen Finanzierungsbedarfe von Gräberfeldern gegenwärtig Rückstellungen vorhanden sein. Die Grabnutzungsberechtigten haben ihre Benutzungsgebühren üblicherweise für die Dauer der Grabnutzungsrechte im Voraus bezahlt und damit einen zukünftigen Leistungsanspruch vom Friedhofsträger erworben. Um diese zukünftigen Verpflichtungen finanzieren zu können, müssten heute im Kirchenkreis Dithmarschen durchschnittlich 425 € je bestehendes Grabnutzungsrecht an Rückstellungen vorhanden sein.

Nach den kaufmännischen Bilanzierungsregeln sind diese zukünftigen Leistungsverpflichtungen gegenüber den Bürgern quasi wie Schulden zu bewerten. In der Bilanz stehen dieser Position neben üblicherweise geringen Geldbeständen (Kasse und Bank) die Werte der Grundstücke und die Restwerte der Gebäude, Geräte, Fahrzeuge und Maschinen gegenüber. In den meisten Gemeinden ist diese Schuldenposition höher als der gesamte Wert des Friedhofsbetrieb (Überschuldung). **Damit ist die Position der Rückstellungen die wichtigste Kennzahl zur Bewertung eines Friedhofsbetriebs überhaupt.** Die anderen Kennzahlen drücken entweder die Wirtschaftlichkeit eines Jahres oder die Rahmenbedingungen des wirtschaftlichen Handelns aus. Der Rückstellungsbedarf ist jedoch ein direkter Wertansatz und bildet den (negativen) Wertansatz aus. Die in der Bilanz positiven Werte (primär der Wert von Grund und Boden und der Gebäuderestwert) sind demgegenüber mit Vorsicht zu betrachten, da die wirtschaftliche Verwertbarkeit (Refinanzierungsfähigkeit über Gebühren) vielfach nicht gegeben ist. Weiterhin wird mit dieser Kennzahl das wirtschaftliche Risiko bei (ab-)wandernder Nachfrage abgebildet. Je höher diese Kennzahl ist, umso höher ist die Gefahr, dass bei rückläufiger Nachfrage (insbesondere bei Standardgräbern) in der Zukunft viel geringere Gebühreneinnahmen zur Finanzierung der Gräberfelder als neue Deckungsbeiträge vereinnahmt werden können.

Die Berechnung dieses Rückstellungsbedarfs kann unter drei verschiedenen Prämissen erfolgen:

-  **Gesamtfinanzierung ohne Wiederbelegung:** Die Rückstellung sollte danach bemessen werden, dass für die Restlaufzeit der bestehenden Grabnutzungsrechte alle Gräberfeldkosten daraus finanziert werden könnten (ohne Wiederbelegung).
-  **Finanzierungsbedarf bei linearer Wiederbelegung:** Die Rückstellung sollte so bemessen sein, dass bei einer kompletten Revolvierung des Gräberbestands zu 100 % über die Restlaufzeit der bestehenden Grabnutzungsrechte die Gräberfeldkosten der jeweiligen Altgräberbestände daraus finanziert werden könnten (Durchschnittswertmethode).
-  **Finanzierungsbedarf bei Wiederbelegung nach Wiederbelegungsquote:** Die Rückstellung sollte so bemessen sein, dass die zukünftigen Gräberfeldkostenanteile der Altgräberbestände, so wie sie sich voraussichtlich nach der berechneten Wiederbelegungsquote anteilig entwickeln werden daraus finanziert werden könnten.

Im Projektablauf wurden alle drei Kennzahlen berechnet. Für die Vergleichbarkeit im Benchmark sollte die Kennzahl zum Rückstellungsbedarf nach Wiederbelegungskennzahl aufgeführt werden, da sie die absehbare zukünftige Nachfrage am realistischsten darstellt und somit als Vergleichsgrundlage am besten geeignet ist.

-  Aus der Kostenrechnung heraus wird der jahresübergreifende Finanzbedarf für die zukünftigen, jahresübergreifenden Leistungen in den Gräberfeldern für die Grabnutzungsrechte und Nutzungsüberlassungen berechnet und auf die Anzahl der bestehenden Grabnutzungsrechte und Nutzungsüberlassungen bezogen. Da üblicherweise die Nutzungsberechtigten die Gebühren für die gesamte Nutzungsdauer im Voraus bezahlen, der Finanzbedarf sich jedoch auf die gesamte Nutzungsdauer bezieht, bedarf es einer Rückstellung, um die zukünftigen anteiligen Kosten der Leistungsverpflichtungen darzustellen.
-  **Interpretation:** Der aktuelle Rückstellungsbedarf für zukünftige Leistungsverpflichtungen aus bereits bestehenden Grabnutzungsrechten und Nutzungsüberlassungen beträgt durchschnittlich 425 Euro je bestehendes Grabnutzungsrecht oder Nutzungsüberlassung.
-  **Wirtschaftliche Aussage:** Hohe und genaue Aussagekraft. Je geringer der Finanzbedarf für zukünftige Leistungsverpflichtungen, umso günstiger.

Am Beispiel der Friedhöfe Brunsbüttel kann die Berechnung der Rückstellungsbedarfe nachvollzogen werden:

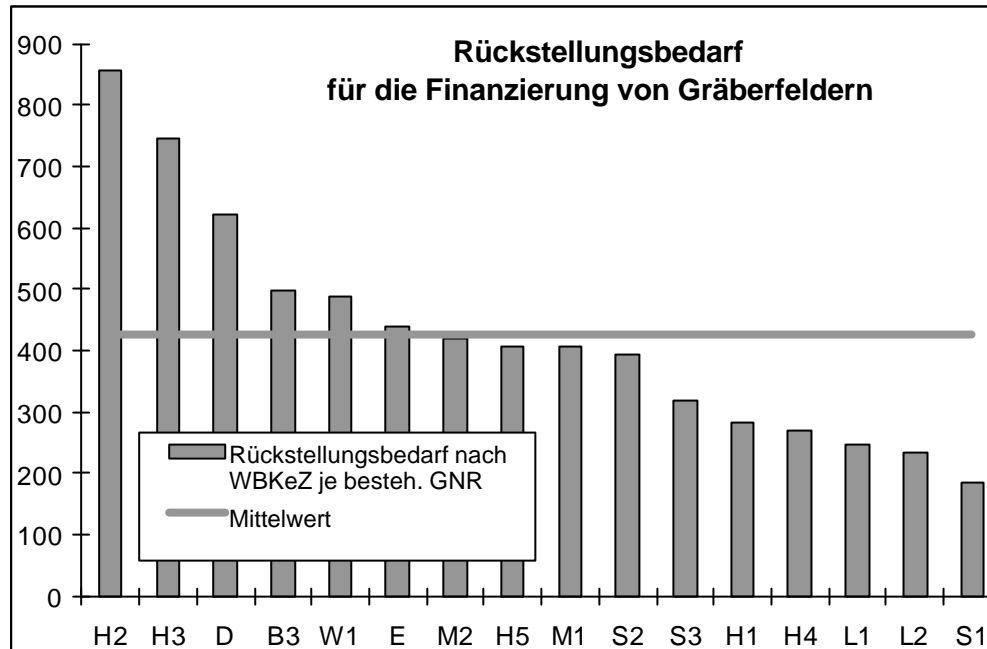
Berechnung des kumulierten zukünftigen Finanzbedarfs aus aktuell bestehenden Grabnutzungsrechten		
(Höhe der Rückstellung - Bedarfsansatz)		
Zeitraum der Bedarfsrechnung (max. GNR-Dauer)	30	Jahre
Jährl. Kosten der Gräberfelder	97.779	Euro
Kalkulatorische Verzinsung	4,00%	
Preissteigerungsrate Zukunft	2,50%	
Jahresfaktor Verzinsung : Preissteigerung	0,985	
Periodenbezogene Wiederbelegungskennzahl	67,30%	
Bestands-Wiederbelegungskennziffer (Gesamtdifferenz)	98,89%	
Gesamtbestand Grabnutzungsrechte	4.982	
Einwohnerzahl	13.100	
Gesamtfläche Friedhöfe	87.203	
Fläche Gräberfelder	55.382	
Ergebnis der Rückstellungsrechnung		
Gesamtfinanzbedarf der Zukunft / Rückstellungsbedarf ohne Wiederbelegung	2.340.669	Euro
Finanzierungsbedarf bei linearer Wiederbelegung (Durchschnittswertmethode)	1.219.363	Euro
Finanzierungsbedarf bei Wiederbelegung nach Wiederbelegungskennzahl	1.462.894	Euro

(In Brunsbüttel wurde vor einigen Jahren die Gräberfeldfinanzierung von der Friedhofsunterhaltungsgebühr auf die integrierte Vorauszahlungsmethode umgestellt. Von daher kommen die o.g. Beträge nur beispielhaft zum Ansatz, in der Bilanz wären bereinigte Beträge anzusetzen).

Darüber hinaus werden systemintern auch die Kennzahlen der Rückstellungsbedarfe nach Einwohnern und nach Flächen der Gräberfelder ausgewiesen. Da selbige jedoch die Vergleichbarkeit schlechter aufarbeiten, wird hier nur beispielhaft eine Berechnung aufgezeigt und auf die Abbildung im Benchmark verzichtet.

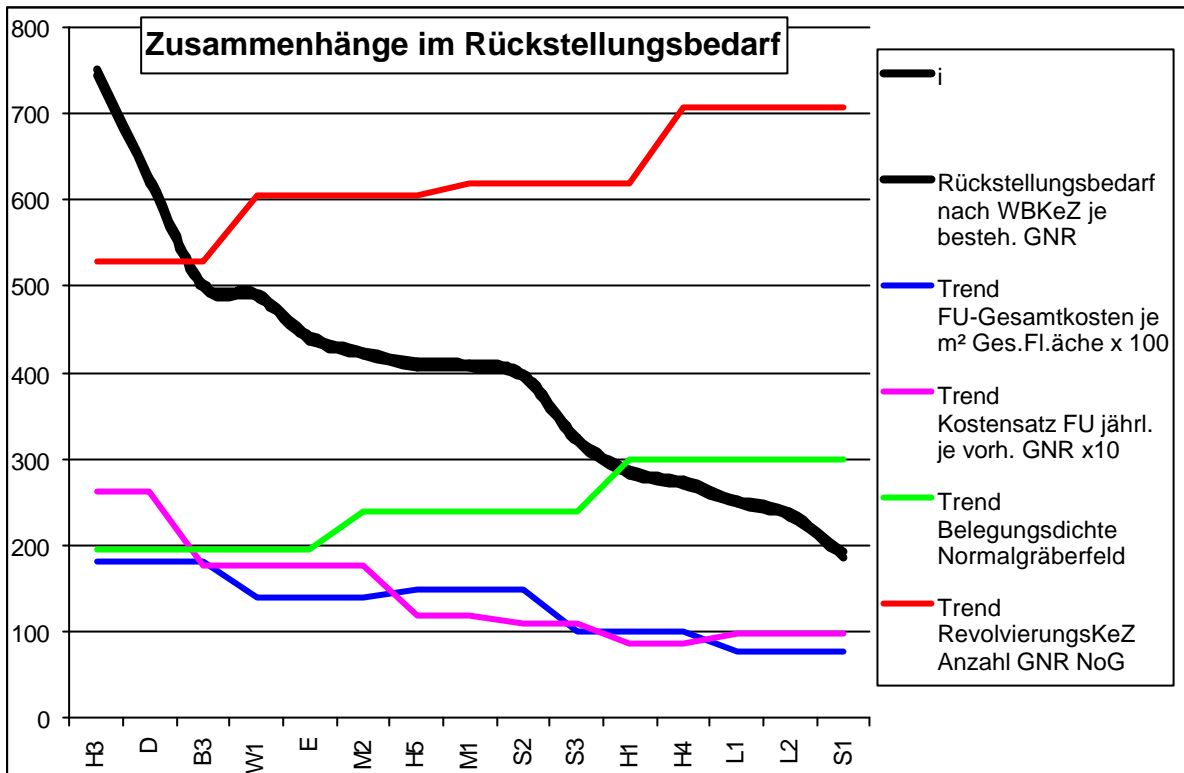
Kennzahlenrechnung Brunsbüttel	nach Anzahl bestehender Grabnutzungsrechte	nach Einwohnerzahl	nach Gesamtfläche	Nach Fläche der Gräberfelder
Rückstellungsbedarf ohne WB	469,83 €	178,68 €	26,84 €	42,26 €
Rückstellungsbedarf lineare WB	244,75 €	93,08 €	13,98 €	22,02 €
Rückstellungsbedarf nach WBKeZ	293,64 €	111,67 €	16,78 €	26,41 €

Die vergleichende Grafik zeigt die Bandbreite des Rückstellungsbedarfs um das Vierfache. Auch im mittleren Bandbreitenbereich ohne die Extremwerte ist die Bandbreite immer noch das Doppelte.



Dieses Benchmark enthält nur die Friedhofsträger, die keine laufende Friedhofsunterhaltungsgebühr erheben und die auch in den letzten 15 Jahren das Finanzierungssystem nicht umgestellt haben. Bei den Friedhöfen, die ehemals eine Friedhofsunterhaltungsgebühr hatten, könnte sich die Berechnung des Rückstellungsbedarfs nur auf die Gräberfeldbereiche mit neuer, „üblicher“ Finanzierungsstruktur beziehen und wären damit nicht mehr vergleichbar.

Die Ergebnisse dieser Kennzahl stehen in der Abhängigkeit mehrerer Faktoren, die zuvor auch wiederum als Kennzahlen berechnet wurden. Im Projekt der vergleichenden Betriebsanalyse für die Friedhofsträger im Kirchenkreis Dithmarschen konnten wir über die Kennzahlen nachweisen, dass es klare Bezüge zwischen einzelnen Kennzahlen und damit Abhängigkeiten der Wirtschaftlichkeit eines Friedhofsbetriebs in den wichtigen Bereichen der Kosten der Gräberfelder und der Gräberfeldbelegung gibt. Der Rückstellungsbedarf und damit der Wert eines Friedhofsbetriebs steht, neben dem Bezug zu den jährlichen Kosten, insbesondere in Abhängigkeit zur Gräberfeldbelegung und –wiederbelegung.



Der Rückstellungsbedarf je vorhandenes Grabnutzungsrecht und damit die Verminderung des Vermögenswerts	
ist niedrig, wenn (wirtschaftlich günstig)	ist hoch, wenn (wirtschaftlich negativ)
... die Kosten der Friedhofsunterhaltung relativ <u>niedrig</u> sind. Dies gilt für die Kennzahlen der Kosten je Flächeneinheit ebenso wie für die Kosten je bestehendes Grabnutzungsrecht.	... die Kosten der Friedhofsunterhaltung relativ <u>hoch</u> sind. Dies gilt für die Kennzahlen der Kosten je Flächeneinheit ebenso wie für die Kosten je bestehendes Grabnutzungsrecht.
... die Belegungsdichte im Normalgräberfeld relativ <u>hoch</u> ist. (Damit verteilen sich die Lasten auf eine größere Anzahl von Leistungsträgern)	... die Belegungsdichte im Normalgräberfeld relativ <u>niedrig</u> ist. (Damit verteilen sich die Lasten auf weniger Leistungsträger)
... die Gräberfeldrevolvierung relativ <u>hoch</u> ist. (Die Lasten werden zukünftig in größerem Maße von neuen Gebühreneinnahmen der Neuvergabe von Grabnutzungsrechten finanziert und damit vermindert sich der Finanzbedarf aus den Rückstellungen für Altgräberbestände)	... die Gräberfeldrevolvierung relativ <u>niedrig</u> ist. (Die Lasten werden zukünftig in geringerem Maße von neuen Gebühreneinnahmen der Neuvergabe von Grabnutzungsrechten finanziert und damit erhöht sich der Finanzbedarf aus den Rückstellungen für Altgräberbestände)

12. Vergleich zwischen den kameralen und den betriebswirtschaftlich periodenübergreifenden Kostensätzen der Grabnutzungsrechte

Grundsätzlich werden im Kalkulationsverfahren „SiegFried“ die Kosten und Kostensätze der Grabnutzungsrechte nach der bisherigen kameralen Berechnungsmethode (jährliche Kosten der Gräberfelder verteilt auf die in einem Jahr neu vergebenen und verlängerten Grabnutzungsrechte) einerseits und der betriebswirtschaftlichen, periodenübergreifenden Methode andererseits parallel berechnet. Die Berechnungen erfolgen zusätzlich jeweils bei der Verteilung der Friedhofsunterhaltungskosten mit und ohne Grabgrößenberücksichtigung.

Vereinfachte kameraler GNR-Formel

(	Verwalt. Fallbearbeitungsdauer	x	Verwalt.- kostensatz VKS 3)			
+	(	Jährl. Friedhofsunterhaltungskosten je Gräberfeld	:	Anzahl GNR-Neuvergaben und umgerechneter Verlängerungsjahre je Gräberfeld	x	Äquivalenzziffernfaktor)
+	(	Jährl. Grundstücks- und Investitionskosten je Gräberfeld	:	Anzahl GNR-Neuvergaben und umgerechneter Verlängerungsjahre je Gräberfeld	x	Äquivalenzziffernfaktor)
=	Kameraler Kostensatz je Neuvergabe eines Grabnutzungsrechts						

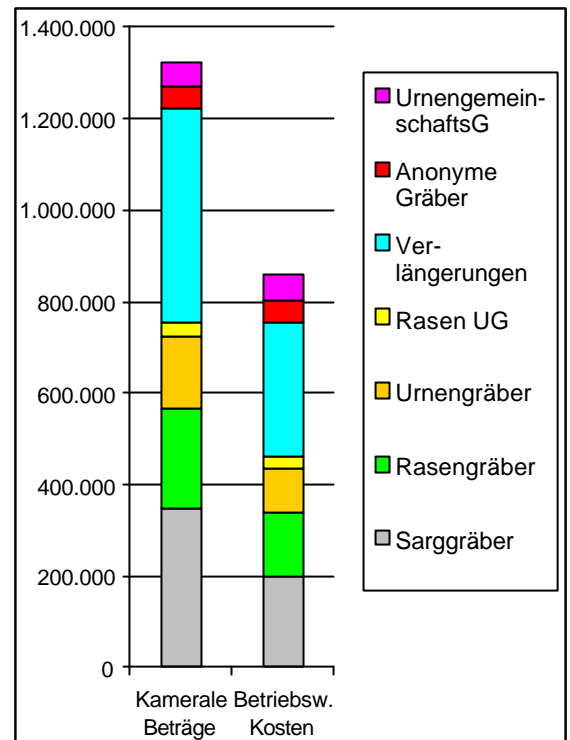
Vereinfachte betriebswirtschaftliche GNR-Formel

(	Verwalt. Fallbearbeitungsdauer	x	Verwalt.- kostensatz VKS 3)			
+	(	Jährl. Friedhofsunterhaltungskosten je Gräberfeld	:	Anzahl bestehender Grabnutzungsrechte je Gräberfeld	x	Barwertfaktor)
+	(	Jährl. Grundstücks- und Investitionskosten je Gräberfeld	:	Anzahl bestehender Grabnutzungsrechte je Gräberfeld	x	Barwertfaktor)
=	Periodenübergreifender Kostensatz je Neuvergabe eines Grabnutzungsrechts						

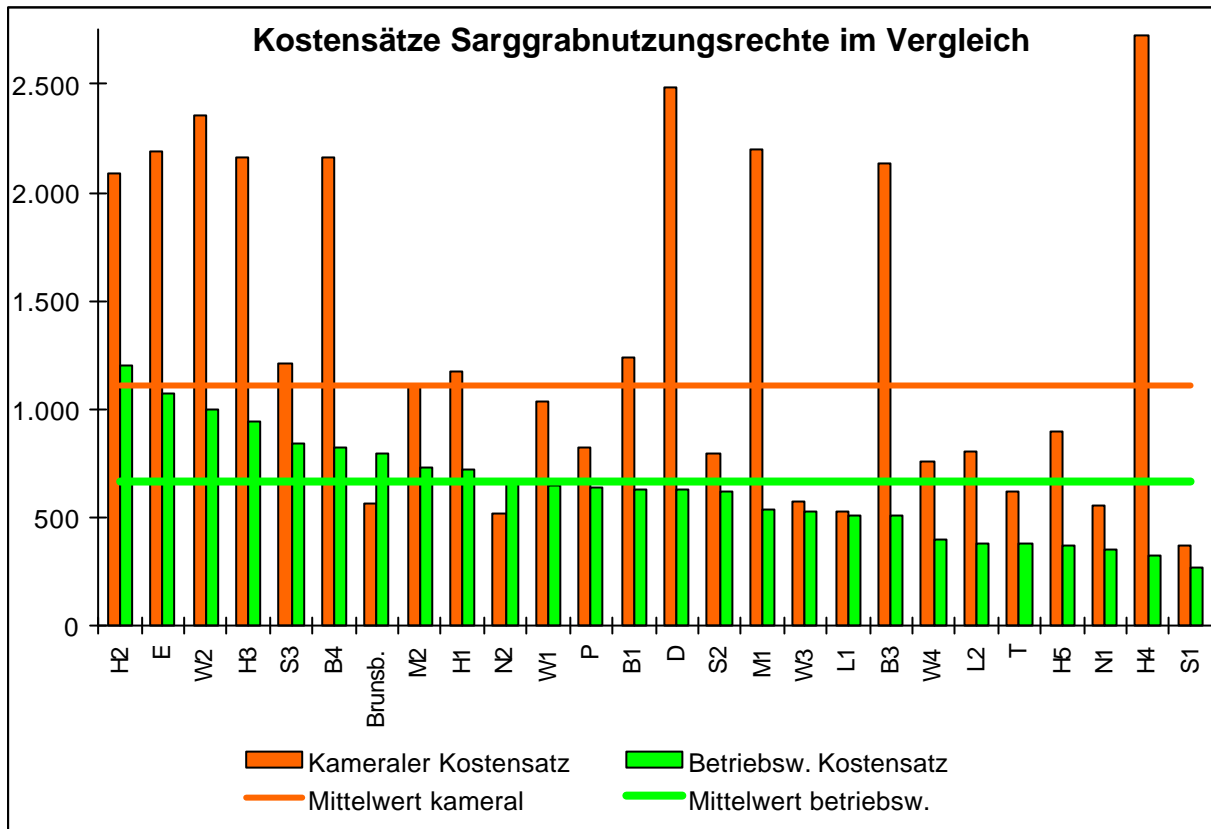
(Formel für ein Gräberfeld mit nur einem Grabtyp. Bei mehreren Grabtypen müssen ggf. unterschiedliche Nutzungsdauern, Grabgrößen, Investitionszuordnungen und Pflegeintensitäten über Äquivalenzziffernrechnungen einbezogen werden).

Bedingt durch die unterschiedlichen Berechnungsmethoden werden als Kostenverursachung für die Grabnutzungsrechte eines Jahres unterschiedliche Kosten angesetzt. Bei den periodenübergreifenden Kosten werden insbesondere diejenigen Kosten einbezogen, die in den Folgejahren voraussichtlich entstehen werden.

Kosten der Grabnutzungsrechte im Kirchenkreis Dithmarschen			
Grabtypen	Summe kamerale jährliche Ausgaben, Abschreib. und kalk. Zinsen	Summe betriebsw. jährliche Kosten (incl. Abschr. und k.Zi.)	kamerale Überfinanzierung
Sarggräber 25 Jahre	159.013	109.986	31%
Sarggräber 30 Jahre	144.306	72.103	50%
Sarggräber 40 Jahre	35.057	13.856	60%
Kindergräber	7.191	4.224	41%
Rasengräber 25	34.348	29.964	13%
Rasengräber 30 Jahre	184.653	108.100	41%
Summe Sarggräber	564.568	338.234	40%
Urnengräber 20 Jahre	150.195	93.307	38%
Urnengräber 25 Jahre	4.578	2.230	51%
Urnengräber 30 Jahre	2.167	948	56%
Rasenurnengräber	32.560	25.460	22%
Summe Urnengräber	189.500	121.946	36%
Summe Neuvergaben Normalgräber	754.068	460.180	39%
Summe Verlängerungen	466.447	293.873	37%
Summe Normalgräber	1.220.514	754.052	38%
Anonym. UG 20 Jahre	45.672	40.850	11%
Anonym. UG 25 Jahre	6.368	5.952	7%
Anonym Sarggräber	175	529	-203%
Summe anonyme Gräber.	52.214	47.332	9%
UGA 20 Jahre	42.353	44.853	-6%
UGA 25 Jahre	8.575	11.923	-39%
Sonderfelder	809	674	17%
Summe UGA	51.737	57.449	-11%
Summe alle Grabnutzungsrechte	1.324.466	858.833	35%



Die Ergebnisse der Berechnungen für alle einzelnen Friedhöfe wurden wiederum in Vergleiche einbezogen (hierfür wurden die Gebührentatbestände rechnerisch gruppiert und standardisiert). Im Benchmark der Kostensätze der Grabnutzungsrechte sind demnach nicht nur die Unterschiede in der absoluten Höhe der Kostensätze interessant sondern auch die Unterschiede zwischen den Typen.



Die Unterschiede zwischen den kameralen und den betriebswirtschaftlichen Kostensätzen sind direkt von der Wiederbelegungsquote abhängig. Bei 100 % Wiederbelegungsquote und ohne Barwertrechnung wären die Kostensätze gleich hoch. Sekundär sind die einbezogenen Zinssätze und Preissteigerungsraten sowie die Dauer der Grabnutzungsrechte von Einfluss.

G Zusammenfassung

Im Institut für Kommunale Haushaltswirtschaft wird seit einigen Jahren mit solchen Kennzahlen gearbeitet. Auch das Projekt im Kirchenkreis Dithmarschen hat die Tauglichkeit dieser Kennzahlen gezeigt.

- 👍 Einerseits stehen Kennzahlen für die Bewertungen der periodenbezogenen Wirtschaftlichkeit zur Verfügung, bspw. Verwaltungskostensätze und die Kostensätze zur Friedhofsunterhaltung.
- 👍 Andererseits steht mit der Kennzahl zum Rückstellungsbedarf ein aussagekräftiger Vergleichswert zum Vermögenswert bzw. zu den periodenübergreifenden Lasten der Friedhofsbetriebe zur Verfügung.
- 👍 Weiterhin geben die Kennzahlen zur Belegungsdichte und Wiederbelegungsquote gute Hinweise zu den Rahmenbedingungen des wirtschaftlichen Handelns.

Angesichts dieser Möglichkeiten (außerhalb der hier aufgezeigten Kennzahlen werden im Institut automatisiert einige weitere Kennzahlen genutzt) können vergleichende Betriebsanalysen für Friedhofsträger mit hoher Aussagekraft durchgeführt werden. Die Ergebnisse ermöglichen nicht nur eine Bewertung der Friedhofsbetriebe in Relation zueinander sondern die Kennzahlen geben direkte Informationen für jeden einzelnen Friedhofsträger dazu, wo die örtlichen Ansatzpunkte für Maßnahmen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit liegen.

Örtliche und betriebliche Besonderheiten können im Einzelfall die Grenzen der Vergleichbarkeit berühren. Extreme Verhältnisse erfordern individuelle Interpretationen. Gegebenenfalls muss auf eine Kennzahl oder eine Auswertungslinie im Ortsvergleich verzichtet werden. Aufgrund der Bandbreite der zur Verfügung stehenden Kennzahlen bleibt die Mehrzahl der übrigen Auswertungen davon unberührt.

Als vereinfachtes Ergebnis im Kirchenkreis Dithmarschen gilt: Durchschnittlich sind die Friedhofsträger in Ihrer Relation zur geleisteten Arbeit nicht teuer. Vielmehr liegen die Probleme im Wandel der Nachfrage und in der Folge davon in Überkapazitäten.