

# Grundkonzept für ein kirchliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der kirchlichen Doppik<sup>1</sup>

## Inhalt

1. Ziele der Einführung .....	1
2. Kirchliche Besonderheiten und ihr Hintergrund .....	2
3. Komponenten und Begriffe.....	3

### 1. Ziele der Einführung

Die evangelischen Kirchen in Deutschland sind durch ihre Haushaltsordnungen verpflichtet, ihre Haushalte wirtschaftlich und sparsam zu führen und das für die Aufgabenerfüllung notwendige kirchliche Vermögen zu erhalten. Es soll zukünftigen Generationen weiterhin zur Verfügung stehen. Dass dies erreicht wird und wofür die Haushaltsmittel eingesetzt wurden, soll das Rechnungswesen für die Mitglieder und die Öffentlichkeit nachvollziehbar aufzeigen (Transparenz).

Um das demokratische Mitspracherecht der kirchlichen Gremien auch in Zukunft zu sichern, soll die Steuerung des Mitteleinsatzes verbessert werden. Daher wurde das kommunale Ressourcenaufkommens- und Ressourcenverbrauchskonzept aufgegriffen und weiterentwickelt. Es werden mehr Informationen für die langfristige Planung zur Verfügung gestellt und die Auswirkungen der Planungen auf das kirchliche Vermögen aufgezeigt, um die Nachhaltigkeit zu sichern. Grundsätzlich können die Ziele des künftigen Haushalts- und Rechnungswesens sowohl mit Hilfe einer erweiterten Kameralistik als auch mit einer kirchlichen doppelten Buchführung (= kirchliche Doppik) umgesetzt werden.

Im Haushaltsbuch wird das Mittelaufkommen und der Mittelbedarf<sup>2</sup> in einer aufgabenorientierten oder in einer organisationsorientierten Gliederung dargestellt, so dass Verantwortungsbereiche klar abgegrenzt werden<sup>3</sup>. Zusammen mit der Darstellung der Ziele, die durch den Ressourceneinsatz erreicht werden sollen, bietet diese Gliederung wichtige Informationen für eine verbesserte Steuerung des kirchlichen Handelns. Die Vereinbarung der Ziele, für die finanzielle und personelle Ressourcen eingesetzt werden, und von Indikatoren, die Hinweise für die Zielerreichung geben, dient somit der internen und der externen Kommunikation. Zudem soll im Jahresabschluss der Mittelverbrauch dokumentiert werden und ob die Ziele damit erreicht werden konnten. Daraus gilt es, für die zukünftigen Planungen zu lernen. Ein empfängerorientierter Steuerungskreislauf soll entstehen.

Der Generationengerechtigkeit dient, dass die durch die Abnutzung von Sachanlagegütern entstehenden Wertverluste (Abschreibungen) regelmäßig erwirtschaftet werden sollen<sup>4</sup>. So errechnete Mittel sollen grundsätzlich nicht für Anderes verwendet werden, sondern sie werden für Sanierungen (Werterhaltungsmaßnahmen) sowie Ersatzbeschaffungen reserviert, in der Regel in der Substanzerhaltungsrücklage, der in derselben Höhe Finanzmittel gegenüberstehen sollen.<sup>5</sup>

Der besondere Nutzen der Doppik liegt vor allem in der integrierten Buchführung einschließlich der Veränderungen der Bestandteile des Vermögens und der Schulden<sup>6</sup>,

ebenso in der standardisierten periodengerechten Darstellung der Veränderungen des Eigenkapitals (oder Reinvermögens) durch Aufwendungen und Erträge.

Durch die Umstellung auf den doppischen Kontenplan wurden in der klassischen kameralen Praxis noch anzutreffende uneinheitliche Gruppierungslisten gestrafft und systematisiert, ebenso bei Einführung der erweiterten Kameralistik. Zudem werden mit Einführung der kirchlichen Doppik in jeder kirchlichen Körperschaft oder Einrichtung die Prozessabläufe für die Rechnungslegung des Haushalts hinterfragt, so dass Optimierungspotenzial deutlich wird.

## **2. Kirchliche Besonderheiten und ihr Hintergrund**

Aufgrund des im Grundgesetz geschützten Selbstbestimmungsrechtes der Kirchen sind die evangelischen Kirchen in Deutschland nicht an die Vorschriften des Handelsrechts gebunden. In ihrem hoheitlichen Bereich, wegen ihrer religiösen und caritativen Aufgaben (Gemeinwohlorientierung) ist Kirche i.d.R.<sup>7</sup> auch kein Unternehmen im Sinne des Steuerrechts. Dennoch sollen die allgemein anerkannten Standards des Rechnungswesens auch für die evangelischen Körperschaften gelten, etwa die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und allgemein anerkannte Bewertungs- und Bilanzierungsregelungen. Dies dient der Transparenz der kirchlichen Finanzen für die Mitglieder und die Öffentlichkeit.

Die evangelischen Landeskirchen haben das Recht, Regelungen zur Rechnungslegung für alle evangelischen Körperschaften in ihrem Gebiet nach ihrem Bedarf zu gestalten, ähnlich wie die Bundesländer für die Kommunen in ihrem Gebiet das Haushaltsrecht bzw. Finanzmanagement festsetzen. Die Landeskirchen unterliegen dabei durch ihre Verfassungen den Regelungen der öffentlich-rechtlichen Haushaltswirtschaft<sup>8</sup>. Die öffentlichen Haushalte, die die Verwaltungen im Vorhinein binden, können nicht einfach abgeschafft werden und das HGB kann nicht unangepasst als alleiniger Standard gelten. Da die Landeskirchen Erhebungsrecht für Steuern haben, streben alle zugehörigen kirchlichen Körperschaften keine Gewinne an, denn die Steuerzwecklehre schreibt vor, dass Steuern nur in Höhe des Bedarfes erhoben werden dürfen.

Auch die kommunalen Regelungen zum neuen Haushalts- und Rechnungswesen dienen als Referenzmodelle, sie sind jedoch uneinheitlich und entsprechen nicht immer den Bedarfen der kirchlichen Praxis. Beispielsweise gilt dies für die Vorschrift der Finanzdeckung der kirchlichen Rücklagen bzw. des Nachweises der Finanzlage.

In einer kirchlichen Bilanz es geht u.a. darum, die Verpflichtung zum langfristigen Erhalten des kirchlichen Vermögens, z.B. von historischen Kirchen, nachvollziehbar zu verdeutlichen und somit die kirchliche Aufgabenerfüllung auch für nachfolgende Generationen sichern zu können. Es gibt daher spezielle Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Beispielsweise steht in einer kirchlichen Bilanz nicht immer ein *Verkehrswert* des kirchlichen Vermögens. Es geht nicht um eine (Mindest-)Verwertbarkeit der aufgezeigten Werte, denn der Gläubigerschutz steht in einer kirchlichen Bilanz nicht im Vordergrund. Ein Markt ist zudem insbesondere für sakrales Vermögen – wie z.B. Kirchen und Kapellen – nicht vorhanden (und bis auf Ausnahmen nicht gewollt). Daher soll – wenn Anschaf-

fungs- oder Herstellungskosten nicht vorliegen – ein für die langfristige Erhaltung relevanter Sachwert<sup>9</sup> und dessen Erhaltung über die Zeit dokumentiert werden, nicht direkt abhängig von einem theoretisch möglichen Verkaufswert<sup>10</sup>.

Die *Kosten- und Leistungsrechnung* (KLR) dient im doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen insbesondere dazu, die Konten der Finanzbuchhaltung den Organisationseinheiten oder Aufgabenfeldern für die Gliederung des Haushaltes und der Haushaltsergebnisse zuzuordnen. Für die jeweilige Gliederung können Indikatoren (z.B. für Mengen, Qualität und Wirkung als Zielerreichungshinweise) in das System eingegeben und im Zusammenhang mit den dafür nötigen Aufwendungen und ggf. Erträgen aufgezeigt werden. Zusätzlich kann eine interne Leistungsverrechnung in der Kosten- und Leistungsrechnung dargestellt werden, so dass die Kosten (ggf. abzüglich eventueller Erlöse) verursachungsgerecht zugeordnet werden und die tatsächlichen Kosten sichtbar werden. Den Umfang der KLR muss jede kirchliche Körperschaft anhand ihres Informationsbedarfes individuell festlegen. Die Erstellung von „Zahlenfriedhöfen“ sollte dabei vermieden werden.

### **3. Komponenten und Begriffe**

Die kirchliche Doppik besteht aus folgenden Bestandteilen:

- für die Planung des Haushaltes:  
Ergebnishaushalt, Investitions- und Finanzierungshaushalt, vereinfachte Kapitalflussplanung
- für den Jahresabschluss:  
Bilanz und Anhang, Ergebnisrechnung, Investitions- und Finanzierungsrechnung, ggf. Kapitalflussrechnung,

Ausgangspunkt für die Bestandsrechnung in der Doppik ist die erstmalige Eröffnungsbilanz. Sie hat eine der kaufmännischen Bilanz weitestgehend entsprechende Gliederung<sup>11</sup> und verwendet an einigen Stellen Ergänzungen und spezielle Begriffe. Der in einigen Gliedkirchen alternativ zu „Eigenkapital“ verwendete Begriff „Reinvermögen“ soll auf die wichtigste Funktion der kirchlichen Bilanz hinweisen: das Aufzeigen der langfristigen Erhaltung des Vermögens, das der kirchlichen Körperschaft durch ihre Mitglieder oder Spenderinnen und Spender für die kirchliche Arbeit überlassen wurde. Vermögensbestandteile, die dem Gottesdienst oder als Friedhof gewidmet sind, werden in der kirchlichen Bilanz auf der Aktivseite als „nicht realisierbares Vermögen“ bezeichnet.

Teile des Eigenkapitals werden in der kirchlichen Bilanz als „Kircheninterne Vermögensbindungen“, insbesondere als Rücklagen, dargestellt<sup>12</sup>. Rücklagen sind in der Regel zweckgebunden oder stehen bestimmten Budgets zur Verfügung und dürfen in den meisten Landeskirchen nur in der Höhe ausgewiesen werden, die durch Finanzmittel gedeckt ist. Die Rücklagenbewirtschaftung mit ihrer Finanzdeckung erlaubt den Gremien der kirchlichen Körperschaften, die das Etatrecht innehaben, eine flexible Haushaltssteuerung, die mittelfristig Schwankungen in den Einnahmepositionen (z.B. Kirchensteuern) ausgleichen kann.

Auf das Vorhalten ausreichender Finanzmittel ist zudem z.B. für den Sonderposten für zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse sowie für bestimmte Rückstellungen, Verbindlichkeiten und ggf. Rechnungsabgrenzungsposten zu achten. Aus diesem Grund

soll ein Bericht im Anhang zum Jahresabschluss durch die Gegenüberstellung von liquiderbaren Aktiva zu den Verpflichtungen und Zweckbindungen bei den Passiva die Finanzlage nachweisen.

In der Haushaltsplanung werden nicht nur Erträge und Aufwendungen dargestellt, auch der Teil der Rücklagenbewirtschaftung, der sich auf das Ergebnis bezieht, wird meist in die Planung integriert. Die Bezeichnung lautet „Ergebnishaushalt“, nicht „Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)“ bzw. „Wirtschaftsplanung“, denn als steuererhebende Körperschaft öffentlichen Rechts werden keine Gewinne angestrebt bzw. geplant.

Zu- und Abgänge des kirchlichen Vermögens, die keine Aufwendungen oder Erträge sind (insbesondere Investitionen), obliegen in aller Regel ebenfalls dem Etatrecht der kirchlichen Gremien. Für deren Genehmigung wird ein Investitions- und Finanzierungshaushalt aufgestellt, der die im Haushaltsjahr benötigten Mittel für Investitionen<sup>13</sup> aufzeigt und deren Finanzierung, z.B. eine Rücklagenentnahme oder Spenden.

Im Ergebnishaushalt werden zahlungswirksame und nicht zahlungswirksame Erträge und Aufwendungen dargestellt. Aufgrund der besonderen Rolle des Geldes<sup>14</sup> in der kirchlichen Haushaltswirtschaft wird durch eine sehr vereinfachte Kapitalflussplanung<sup>15</sup> zusätzlich die Veränderung der Finanzmittel im Haushaltsjahr aufgezeigt. Dies dient insbesondere dafür, schon in der Planung zu erkennen, dass eine notwendige Finanzmittel-Deckung von Verpflichtungen und Zweckbindungen nicht durch den nächsten Haushalt gefährdet wird.

Im Jahresabschluss werden in der Ergebnisrechnung und in der Investitions- und Finanzierungsrechnung die tatsächlichen Buchungsergebnisse den Zahlen des Haushaltsplanes gegenübergestellt, um die Erkenntnisse daraus für zukünftige Planungen nutzen zu können. Eine Kapitalflussrechnung dokumentiert zusätzlich die wesentlichen Zahlungsmittelflüsse. Dort unterbleibt eine Gegenüberstellung der Planwerte, denn es wird kein Erkenntnisgewinn gesehen, der den Aufwand rechtfertigt. Die Bilanz zeigt zu den Abschlusswerten die Werte des Vorjahres, so dass die Veränderungen deutlich werden und sichtbar wird, ob die Erhaltung des Vermögens gelungen ist. Im Anhang werden die wesentlichen Rechnungspositionen erläutert - auch durch weitere Berichte - und es wird auf Risiken und Chancen hingewiesen.

## Weiterführende Erläuterungen zum Text:

---

<sup>1</sup> Doppik ist ein inzwischen etablierter Begriff aus der Betriebswirtschaftslehre. Er wird meist im Zusammenhang mit dem um die Haushaltswirtschaft erweiterten Buchführungs- und Darstellungssystem im öffentlichen Bereich genutzt. Daher bedeutet er hier „doppelte Buchführung in Körperschaften“. Für das neue kirchliche Finanzwesen kommen weitere Elemente zur Doppik hinzu: Zielorientierung und Outputsteuerung, hin zu einem Steuerungskreislauf.

<sup>2</sup> Der Begriff „Mittel“ wird hier synonym zum Begriff „Ressourcen“ verwendet, d.h. es sind sowohl zahlungswirksame als auch zahlungsunwirksame Zu- und Abgänge des kirchlichen Vermögens gemeint, die dem Budgetrecht der kirchlichen Gremien unterliegen. Für die erweiterte Kameralistik bedeutet dies, dass im neuen kirchlichen Finanzwesen auch zahlungsunwirksame Vorgänge aufgenommen werden wie beispielsweise eine nicht erwirtschaftete Absetzung für Abnutzung (Abschreibung) von kirchlichem Sachanlagevermögen. Die Abschreibung wird in der kirchlichen erweiterten Kameralistik aus der Anlagenbuchhaltung in ein Verrechnungskonto übernommen, das im Zuge des Jahresabschlusses geleert wird – stehen Finanzmittel aus dem Ergebnis zur Verfügung, kann eine Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage gebucht werden. Sofern nicht ausreichend Finanzmittel zur Verfügung stehen, wird das Verrechnungskonto entsprechend gegen das Konto „Nicht erwirtschaftete Abschreibungen“ gebucht, das mildernd in das Bilanzergebnis einfließt.

<sup>3</sup> In der Regel geht das mit einer Budgetierung dieser Aufgaben- oder Organisationsbereiche einher, so dass Ressourcen- und Fachverantwortung zusammengeführt werden.

<sup>4</sup> ggf. abzüglich der Auflösung von zugehörigen Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse

<sup>5</sup> Kann dies aufgrund fehlender Finanzmittel nicht erreicht werden, ist in vielen Landeskirchen vorgeschrieben, dass der Fehlbetrag in der Position „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage“ im Anhang zu dokumentieren ist.

<sup>6</sup> In der erweiterten Kameralistik werden hierfür Verbundbuchungen eingesetzt, die im Finanzsystem möglich, aber (noch) nicht integriert sind. Das Vorgehen dazu zeigen umfangreiche Buchungsbeispiele.

<sup>7</sup> Zu beachten ist dabei insbesondere der neue § 2 b UStG, [http://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/\\_2b.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_2b.html).

<sup>8</sup> vgl. als Referenzmodell das Haushaltsgrundsätzegesetz des Bundes und der Länder, HGrG: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/index.html>

<sup>9</sup> In der Regel sind dies Anschaffungs- oder Herstellungskosten, in der Eröffnungsbilanz ein in einem vereinfachten Verfahren ermittelter Sach- bzw. Zeitwert. Für eine Neubeschaffung muss ein Inflationsausgleich hinzukommen, durch die Substanzerhaltungsrücklage wird jedoch ein wesentlicher Beitrag dazu geleistet.

<sup>10</sup> Die Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen erlauben – abweichend vom Sachwert - die Kirchen und Kapellen mit einem Ersatzwert von je 1 Euro in die kirchliche Bilanz aufzunehmen. Der Ressourcenverbrauch ist dennoch zu erwirtschaften und der Substanzerhaltungsrücklage zuzuführen. Somit werden Nebenrechnungen notwendig, denn eine Abschreibung wird nicht automatisiert aus der Anlagenrechnung übernommen. Das Reinvermögen schwankt bei der 1-Euro-Lösung im Zeitablauf: Es wächst während des Aufbaus der Substanzerhaltungsrücklage und schwindet bei Sanierungen oder Ersatzbeschaffungen.

<sup>11</sup> Das Schema der kirchlichen Bilanz ist zusammen mit den Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen vom Rat der EKD erlassen worden. Siehe Rechtssammlung der EKD <https://www.kirchenrecht-ekd.de/>, Nr. 3.6 und 3.7.

<sup>12</sup> Bei der kirchlichen Rücklagenbewirtschaftung handelt es sich betriebswirtschaftlich um eine Verschiebung der Darstellung im Eigenkapital: entweder aus dem Bilanzergebnis in die Rücklage bei Rücklagenzuführungen aus dem Haushalt (oder bei Rücklagenentnahmen umgekehrt) oder aus der Rücklage in den Vermögensgrundbestand bei Rücklagenentnahmen für Investitionen (oder umgekehrt bei Verkäufen mit Rücklagenzuführung des Erlöses).

Bei vorgeschriebener Finanzdeckung der Rücklagen wird so bei Abschreibungen und Zuführung dieses Betrages zur Substanzerhaltungsrücklage parallel zu der Verschiebung in den Aktiva vom Sachanlagevermögen zu den Finanzmitteln bei den Passiva im Eigenkapital die Erhöhung des finanzgedeckten Teils (Rücklagen) durch die zugehörige Verschiebung aus dem Vermögensgrundbestand dokumentiert.

<sup>13</sup> auch Mittel für die Tilgung von Darlehen oder für weitere das Budgetrecht betreffende Vorgänge

---

<sup>14</sup> siehe Finanzdeckung der Rücklagen in Gliederungspunkt 3. Die langfristige Sicherung ausreichender Finanzmittel für bestimmte Zwecke (z.B. Rücklagen) ist zur Eigenfinanzierung zukünftiger kirchlicher Arbeit wichtig, weil die Kosten der Beschaffung von Fremdkapital nicht wie beim Kaufmann durch erzielte Gewinne gedeckt werden können (kein Leverage Effekt). Kirchliche Steuerzahler können sich durch Austritt entziehen, für kommunale Steuerzahler ist dies nicht so leicht, daher haben Kirchen auch andere Bedarfe als Kommunen.

<sup>15</sup> In der Regel werden dabei zum geplanten Saldo des Jahresergebnisses nur die Abschreibungen hinzugerechnet und geplante Investitionen abgezogen. In den landeskirchlichen Verwaltungen wird zusätzlich z.B. eine absehbare Veränderung der Versorgungsrückstellungen herausgerechnet.