

Richtlinien für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden

Stand: 19.11.2019

Inhaltsverzeichnis

1.	Grundlagen	2
1.1.	Zweck dieser Richtlinien.....	3
1.2.	Ziele der Erfassung, Bewertung und Bilanzierung	3
1.2.1.	Allgemeine Ziele.....	3
1.2.2.	Standardisierung der Bilanzerstellung	3
1.3.	Allgemeine Grundsätze für die Erfassung	4
1.3.1.	Begriffsbestimmung: Inventur.....	4
1.3.2.	Inventurgrundsätze	4
1.3.3.	Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	4
1.3.4.	Inventurrichtlinien	4
1.4.	Allgemeine Grundsätze für die Bewertung	5
1.5.	Allgemeine Grundsätze für die Bilanzierung.....	6
2.	Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften	6
2.1.	Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung	6
2.2.	Realisierbares und nicht realisierbares Anlagevermögen	7
2.3.	Weitere kirchliche Besonderheiten der Bilanzgliederung	8
3.	Erläuterungen und Hinweise zu ausgewählten Posten der Bilanz	9
3.1.	Aktiva	9
A	Anlagevermögen	9
A I	Immaterielle Vermögensgegenstände	9
A II	Sachanlagevermögen	10
A II 1.a + b + 2.a + b	Grundstücke und Gebäude	10
A II 1.d	Kulturgüter und Kunstgegenstände	15
A II 2. f	Geringwertige Wirtschaftsgüter	16
A III	Finanzanlagen und Beteiligungen	16
A IV	Sonderhaushalte, Sondervermögen und Treuhandvermögen.....	19
B	Umlaufvermögen	19
B I	Vorräte	19
B II	Forderungen	20
A 0 + D	Eventualpositionen.....	20
3.2.	Passiva	20
A	Eigenkapital,.....	20
A I	Vermögensgrundbestand	21
A II	Kircheninterne Vermögensbindungen.....	21
A II.1. c	Substanzerhaltungsrücklage	22
A III	Ergebnisvortrag	24
A IV	Bilanzergebnis	24
B	Sonderposten	25
B I	Erhaltene Investitionszuschüsse	25
B II	Sonderposten für Sondervermögen und Treuhandvermögen.....	25
B III	Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse	26
B IV	Sonstige Sonderposten	26
C	Rückstellungen.....	26
D	Verbindlichkeiten.....	27

4. Konsolidierung	28
5. Grundsätze für die erstmalige Eröffnungsbilanz	28

1. Grundlagen

Das Gebot der Sicherung stetiger Aufgabenerfüllung verlangt, dass die Belastungen der laufenden kirchlichen Arbeit nicht deren Zukunftsfähigkeit beeinträchtigen. Die vom Rat der EKD verabschiedeten Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen (HHO) sehen deshalb vor, dass das Vermögen und die Schulden sowie die jährliche Veränderung des Eigenkapitals¹ im Rechnungswesen in einer Bilanz dokumentiert werden.

Daher kommt der Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens und der Schulden eine zentrale Bedeutung zu. Damit verbunden ist ein wichtiges Ziel des kirchlichen Finanzwesens: die realistische, vollständige und periodengerechte Darstellung des mit der kirchlichen Arbeit verbundenen Ressourceneinsatzes und -verbrauchs.

Zentrales Instrument der Steuerung und Rechenschaftslegung ist und bleibt der vom zuständigen Beschlussorgan verabschiedete Haushalt. Durch die Bilanz soll darüber hinaus deutlich werden, ob ein Substanzerhalt durch die Mittelbewirtschaftung erreicht werden kann bzw. konnte oder ob auf Kosten zukünftiger Haushalte gewirtschaftet wurde. Ein bezifferter Handlungsbedarf soll in der Bilanz den Beschlussorganen aufgezeigt werden können.

Das kirchliche Vermögen dient dazu, dem Auftrag der Kirche nachzukommen. Daher muss in einer kirchlichen Bilanz den mit dem kirchlichen Vermögen verbundenen Verpflichtungen nachvollziehbar Rechnung getragen werden. Generationengerechtigkeit und die Abbildung des Wertverzehr ist dabei ein Grundprinzip der kirchlichen Bilanzierung.

Obwohl sich die Aussage einer kirchlichen Bilanz somit von der einer kaufmännischen Bilanz unterscheidet [denn Kirche verfolgt grundsätzlich andere Zwecke als ein Kaufmann], soll dennoch der Begriff „Bilanz“ beibehalten werden, da im Sinne eines Referenzmodells wichtige betriebswirtschaftliche und allgemein anerkannte Grundlagen für die Bilanzerstellung übernommen werden, sofern die spezifischen Anforderungen der Kirchen dem nicht entgegenstehen. Denn aufgrund ihres Status als kirchliche Körperschaft öffentlichen Rechts sind die evangelischen Kirchen in Deutschland bei der Bilanzierung nicht durchgängig an die Vorschriften des Handels- oder Steuerrechts gebunden. Dasselbe gilt für die kommunalen Konzepte.

Der rechtliche Rahmen für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden ergibt sich aus den Regelungen im Abschnitt 7 der HHO.

¹ Statt "Eigenkapital" kann im kirchlichen Finanzwesen auch der Begriff „Reinvermögen“ verwendet werden.

1.1. Zweck dieser Richtlinien

Im Rahmen dieser Richtlinien werden insbesondere die kirchenspezifischen Regelungen und Besonderheiten dargestellt und erläutert. Dabei wird davon ausgegangen, dass diese Bestimmungen unabhängig vom Rechnungsstil (erweiterte Kameralistik oder kirchliche Doppik) gleichermaßen angewandt werden können und gelten.

1.2. Ziele der Erfassung, Bewertung und Bilanzierung

1.2.1. Allgemeine Ziele

Die erstmalige Eröffnungsbilanz (§ 68 HHO) bildet den Ausgangspunkt und den Bezugsrahmen der kirchlichen Rechnungslegung. Sie hat für die einzelne kirchliche Organisation und ihre Entwicklung ebenso wie für externe Adressaten erhebliche Bedeutung. Die zentralen Anliegen der kirchlichen Bilanzierung sind:

- Realistische Dokumentation des gesamten kirchlichen Vermögens und der Schulden sowie der jährlichen Veränderung des Eigenkapitals
- Verbesserung der Transparenz für die Ehrenamtlichen
- Nachhaltige Sicherung der Aufgabenerfüllung
- Verlässlichkeit und Handhabung ohne hohen Verwaltungsaufwand.

Nicht der Gläubigerschutz - wie im Handelsrecht - oder steuerliche Aspekte, sondern das Gebot der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung steht im Vordergrund kirchlichen Interesses (§ 56 Abs. 3 HHO). Daher soll bei der Bilanzierung des Sachvermögens der Kirchen für die Eigennutzung regelmäßig der für die nachhaltige Aufgabenerfüllung nötige Substanzwert aufgezeigt werden und nicht ein Markt- oder Verkaufswert. Möglichen Missverständnissen wird durch die Differenzierung in nicht realisierbares und realisierbares Sachanlagevermögen entgegengewirkt (siehe 2.2) sowie durch Ausweis der für die Erhaltung des Substanzwertes nötigen Aufwendungen. So kann nachvollzogen werden, welcher häufig auch kulturelle Wert den kirchlichen Körperschaften zur Substanzerhaltung auferlegt wurde, genau wie bei Museen, deren Aufgabe es ist, die enthaltenen Kunstschatze zu bewahren und der Öffentlichkeit zugänglich zu machen.

1.2.2. Standardisierung der Bilanzerstellung

Damit die kirchlichen Bilanzen vergleichbar aufgebaut sind, sollen nicht nur die Gliederung der Bilanz, sondern auch weitestgehend die Grundlagen für die Erfassung, Bewertung und Bilanzierung des kirchlichen Vermögens und der Schulden einheitlich gestaltet werden. Ein wichtiges Ziel für die Bilanzierung ist daher die Einhaltung der von den Gliedkirchen der EKD gemeinsam vereinbarten Richtlinien. Dies gilt bei der Aufstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanzen, aber auch in der laufenden Rechnungslegung.

Die Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden wird den Ressourcenverbrauch (Aufwand) und das Ressourcenaufkommen (Ertrag) für die zukünftigen Jahre beeinflussen und sich auf die jeweilige Steuerung auswirken. Wegen dieser zentralen Bedeutung wird eine möglichst einheitliche praktische Vorgehensweise angestrebt.

1.3. Allgemeine Grundsätze für die Erfassung

§ 58 Abs. 1 HHO regelt, dass Grundstücke, Forderungen und Schulden, liquide Mittel sowie die sonstigen Vermögensgegenstände von kirchlichen Körperschaften bis zum Schluss des Haushaltsjahres genau zu erfassen (Inventur) und mit ihrem Einzelwert in einem Inventarverzeichnis (Inventar) auszuweisen sind. Eine körperliche Bestandsaufnahme ist in der Regel für die körperlichen Vermögensgegenstände vorgesehen.

1.3.1. Begriffsbestimmung: Inventur

Die Inventur ist die Bestandsaufnahme aller vorhandenen Vermögenswerte und Schulden zu einem bestimmten Stichtag. Das Ergebnis ist das Inventar. Dieses Bestandsverzeichnis führt alle Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert auf. Zur Sicherstellung der Vollständigkeit steht vor jeder Bewertung eine Bestandsaufnahme.

Für alle sächlichen Vermögensgegenstände erfolgt eine körperliche Bestandsaufnahme durch Zählen, Messen, Wiegen etc. Alle weiteren Vermögensgegenstände und Schulden (Forderungen, Verbindlichkeiten, liquide Mittel, Darlehen) werden durch Buchinventur anhand von Belegen und buchhalterischen Aufzeichnungen (Konten, Saldenlisten, Anlagekartei, Offene-Posten-Listen) festgestellt. Zulässig ist eine Buchinventur, wenn der Bestand nach Art, Menge und Wert ausreichend sicher aus vorhandenen Verzeichnissen hervorgeht.

1.3.2. Inventurgrundsätze

Als Grundsätze für die Inventur gelten:

- Vollständigkeit,
- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Einzelerfassung,
-
- Klarheit, ~~Übersichtlichkeit~~ und Nachprüfbarkeit sowie
- Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

1.3.3. Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren

Aus Lagern abgegebene Vorräte (z. B. Papierlager) gelten als verbraucht und brauchen daher nicht erfasst zu werden.

Mit gleichbleibender Menge und gleichbleibendem Wert (vgl. § 240 Abs. 3 HGB) können Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Vorräte angesetzt werden, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für die kirchliche Körperschaft von nachrangiger Bedeutung ist, und die Vermögensgegenstände oder Vorräte nur geringen Veränderungen unterliegen.

Gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände oder Vorräte oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert ausgewiesen werden.

1.3.4. Inventurrichtlinien

Inventurrichtlinien sollen die Durchführung der Inventur und die Aufstellung des Inventars genauer bestimmen (§ 58 Abs. 3 HHO). Hierfür können die handelsrechtlichen Grundsätze herangezogen werden (vgl. §§ 240, 241, 252 ff HGB).

Als Grundlage für eine Inventurrichtlinie kann ein vorliegendes Beispiel aus den Landeskirchen herangezogen werden.

1.4. Allgemeine Grundsätze für die Bewertung

Die allgemeinen Grundsätze für die Bewertung entsprechen im Wesentlichen denen des Handelsrechts (vgl. z. B. § 252 HGB):

- Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Bilanzstichtag grundsätzlich einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung).
- Es ist vorsichtig (§ 59 Abs. 1 Buchstabe c) HHO) und periodengerecht zu bewerten. Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. (Vorsichtsprinzip und Grundsatz der Periodengerechtigkeit)
- (Wert-)Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (Realisationsprinzip).
- Posten der Aktivseite dürfen grundsätzlich nicht mit Posten der Passivseite², Grundstücksrechte dürfen nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden (Saldierungsverbot).
- Einmal gewählte Bewertungsverfahren sollen beibehalten werden, außer es sprechen wichtige Gründe für einen Verfahrenswechsel (Grundsatz der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit).

Für die laufende Rechnungslegung werden die für die erstmalige Eröffnungsbilanz ermittelten Werte (§ 68 Abs. 2 HHO) als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten fortgeführt und ggf. abgeschrieben. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden (§ 59 Buchstabe a) und f)).

Im Zusammenhang mit Bilanzpositionen stehende Ausgaben und Einnahmen des Haushaltsjahrs sind – wie alle Aufwendungen und Erträge - unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (§ 48 HHO).

Für die Erfassung und Bewertung sind für neu zugehende Vermögensgegenstände grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen (§ 60 Abs. 1 HHO). Zur Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die handelsrechtlichen Vorschriften entsprechend (§ 255 Abs. 1 HGB - Anschaffungskosten und § 255 Abs. 2 bis 3 HGB - Herstellungskosten).

Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen.

² Ausnahme gemäß BilMoG: Ergänzung § 246 Abs. 2 HGB:

„Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.“ Für kirchliche Bilanzen soll abweichend davon grundsätzlich der Bruttoausweis von Versorgungslasten und deren Absicherung erfolgen.

1.5. Allgemeine Grundsätze für die Bilanzierung

Die allgemeinen Grundsätze für die Bilanzierung entsprechen im Wesentlichen denen des Handelsrechts (vgl. § 264 Abs. 2 HGB sowie § 252 Abs. 1 Nr. 1. und 4.).

Im Zusammenhang mit den übrigen Bestandteilen des Jahresabschlusses hat auch die kirchliche Bilanz ein zutreffendes Bild der Haushaltsausführung und ihrer Auswirkungen auf das Vermögen, die Schulden und die Finanzsituation der kirchlichen Körperschaft zu vermitteln (§ 50 HHO).

Es gilt die Bilanzidentität: Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Haushaltsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.

Vorhersehbare Risiken und (Wert-)Verluste, die bis zum Abschlusstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlusstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Im Anhang sind die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben sowie Abweichungen zu den bisher angewandten Methoden zu begründen (Bewertungsstetigkeit). Haftungsverhältnisse, die nicht in der Bilanz ausgewiesen sind, sowie Vorbelastungen künftiger Haushaltjahre, insbesondere Bürgschaften, Gewährleistungsverträge, in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigungen und Verpflichtungen aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften sind im Anhang anzugeben (§ 53 HHO).

2. Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften

2.1. Allgemeine Grundsätze für die Bilanzgliederung

Die Bilanz wird in Kontoform aufgestellt. Dafür ist die für das kamerale und das doppische Finanzwesen einheitliche Gliederung der Aktiva und Passiva zugrunde zu legen (§§ 61 Abs. 1; 52 Abs. 1 i.V.m. Anlage 2 HHO). Diese folgt weitgehend dem handelsrechtlichen Referenzmodell (vgl. § 266 HGB), wurde jedoch für den Bedarf kirchlicher Körperschaften angepasst.

Das Schema der kirchlichen Bilanzgliederung weist eine hohe Differenzierung auf. Als gemeinsame Mindest-Bilanzgliederung gelten jedoch nur die im Bilanzschema fett gedruckten Überschriften. Darunter sind für die Gliedkirchen Wahlmöglichkeiten geschaffen. Damit wird der Vielfalt der zu bilanzierenden Positionen Rechnung getragen. Posten, die fortlaufend keinen Betrag ausweisen, brauchen jedoch nicht aufgeführt werden. Im Bedarfsfall kann diese Bilanzgliederung entsprechend dem Musterkontenrahmen für die evangelische Kirche und dem handelsrechtlichen Referenzmodell tiefer gegliedert werden. Für die einzelnen Bilanzpositionen wird ergänzend auf die Hinweise in der Anlage 1 zu dieser Richtlinie verwiesen.

In Analogie zu § 265 Abs. 1 HGB bestimmt § 52 Abs. 2 HHO, dass die Form der Darstellung in der Bilanz beizubehalten ist, soweit nicht wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind zu erläutern.

Zu jedem Posten der Bilanz ist der entsprechende Betrag des vorhergehenden Haushaltsjahres anzugeben (§ 52 Abs. 3 HHO). Erhebliche Unterschiede sind im Anhang zu erläutern.

2.2. Realisierbares und nicht realisierbares Anlagevermögen

Für innerkirchliche Steuerungsentscheidungen sinnvoll und zur Außendarstellung notwendig ist die Unterteilung des Sachanlagevermögens in

- nicht realisierbares Sachanlagevermögen (= unmittelbar für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes und nach kirchlichem Selbstverständnis unverzichtbares Vermögen); hierzu gehören die gewidmeten Kirchen, Kapellen, Friedhöfe und sakralen Vermögensgegenstände und ggf. Pfarrvermögen und in
- realisierbares Sachanlagevermögen (= für die Erfüllung des kirchlichen Auftrages genutztes Vermögen, welches jedoch nach allgemeinen Vorstellungen grundsätzlich marktfähig ist sowie ursprünglich nicht realisierbares Sachanlagevermögen, welches aufgrund ausdrücklicher Beschlüsse zur Veräußerung freigegeben – umgewidmet - wurde). Hierzu gehören im Bereich des immobilien Vermögens insbesondere Pfarrhäuser, Tagungsstätten, Kindergärten, Verwaltungs- und Wohngebäude.

Einen Sonderpunkt bilden die Gemeindezentren, die neben dem für den Gottesdienst genutzten Raum z. B. noch Räume für die allgemeine Gemeindegemeinschaft, besondere kirchlichen Dienste und Angebote, die Pfarrwohnung usw. haben. Soweit die bauliche Struktur hier keine separate Bewertung und Zuordnung ermöglicht und dort regelmäßig Gottesdienste stattfinden, sollen diese einheitlich dem nicht realisierbaren Sachanlagevermögen zugeordnet werden.

Diese Differenzierung bedingt nicht notwendigerweise einen unterschiedlichen Bewertungsansatz für die jeweils zugewiesenen Vermögensbestandteile. Denn der Bewertungsansatz für das Sachvermögen orientiert sich generell an einem Substanzwert, um eine Nachhaltigkeit zu gewährleisten, nicht an einem Markt- oder Veräußerungswert, es sei denn, eine Veräußerung ist geplant. Differenzen zum Buchwert, die bei einer tatsächlichen Veräußerung entstehen können, werden in der kirchlichen Doppik i.d.R. als außerordentliche Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens oder im Ausnahmefall als außerordentliche Aufwendungen verbucht, die nicht in eine Beurteilung des ordentlichen Jahresergebnisses einfließen. In der erweiterten Kameralistik wird die vermögenswirksame Einnahme gebucht.

§ 61 Abs. 5 in Verbindung mit § 60 Abs. 2 gestattet jedoch für unmittelbar und überwiegend zu gottesdienstlichen Zwecken genutzte und nach dem kirchlichen Selbstverständnis unveräußerbare Gebäude - unabhängig von deren Bewertung – einen Ausweis in der Bilanz von jeweils einem Euro.

Eine zusätzlich definierte Kategorie "bedingt realisierbar" kann hinzukommen, um eine Unterscheidung der für kirchliche Aufgaben direkt genutzten Gebäude zu den Gebäuden aufzuzeigen, die im Rahmen der Vermögensverwaltung gehalten werden.

2.3. Weitere kirchliche Besonderheiten der Bilanzgliederung

Kirchliches Vermögen gliedert sich gemäß § 56 Abs. 2 HHO nach **Vermögensarten**: in Kirchenvermögen (für allgemeine kirchliche Zwecke), Pfarrvermögen (für die Pfarrbesoldung) und sonstiges Zweckvermögen (für die Zwecke, denen sie gewidmet sind). Die Vermögensarten werden in der kirchlichen Bilanz nicht als solche dargestellt, da sich z. B. das Pfarrvermögen aus unterschiedlichen Vermögensgegenständen zusammensetzen kann, die in der Bilanz getrennt dargestellt werden, wie z. B. Grundstücke und sonstiges Sachanlagevermögen oder Finanzanlagen. Diese Vermögensart und ihre Veränderungen müssen daher in anderer Form dargestellt werden, denn sonst könnte ggf. deren staatliche Förderung entfallen. Über das Pfarrvermögen muss ein Bericht erstellt werden können, z. B. indem eine Kostenstelle entsprechend eingerichtet wird oder ein anderer Merker (ggf. in der Anlagenbuchhaltung) entsprechende Auswertungen ermöglicht. Darüber hinaus gibt es die Möglichkeit, Vermögensarten als Teil des Vermögensgrundbestandes und der kircheninternen Vermögensbindungen darzustellen.

Pfarrvermögen kann auch Treuhandvermögen sein, dann kann es in der Bilanz als solches (unter Aktiva A IV und als Passiva B II) dargestellt werden oder es kann im Anhang mitgeteilt werden.

Sondervermögen zählt nicht zu den Vermögensarten. Es handelt sich dabei um Vermögensbestandteile, über die die Verfügungsgewalt der Körperschaft aufgrund Gesetz, Rechtsakt eines Dritten oder Rechtsgeschäft eingeschränkt ist, z. B. um eine unselbständige Stiftung. Zu Sondervermögen siehe 3.1. A IV und 3.2. B II.

Die Beträge, deren Verfügbarkeit für die kirchliche Körperschaft nicht durch Gesetz, Rechtsakt eines Dritten oder Rechtsgeschäft eingeschränkt ist und die keine Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten sind, werden als Eigenkapital ausgewiesen.

Die Rücklagenbewirtschaftung, die kaufmännisch gesehen eine (vorgezogene) Ergebnisverwendung ist, fällt in die Etathoheit der zuständigen Organe. Da die Rücklagenbewirtschaftung sowohl in der Haushaltsplanung als auch in den Jahresrechnungen bzw. Ergebnisrechnungen in der Regel bereits enthalten ist, wird im Eigenkapital nicht das Jahresergebnis, sondern das „Bilanzergebnis“ (in Analogie zu § 268 Abs. 1 HGB) ausgewiesen³.

Nach dem Eigenkapital als „Eigenmittel“ und vor den Schulden (Rückstellungen und Fremdkapital) stehen in der kirchlichen Bilanz die Sonderposten, die auch inhaltlich eine Zwischenposition einnehmen. Sie wurden teils in Analogie zu Sonderposten in kommunalen Bilanzen gebildet, nämlich die Sonderposten für Investitionszuschüsse, und teils darüberhinausgehend für kirchliche Besonderheiten wie Sonderposten für zweckgebundene Spenden, die für ihre besondere Zwecke reserviert bleiben, so dass die Verfügungsgewalt darüber erheblich eingeschränkt ist, weil sie theoretisch einer Rückzahlungsverpflichtung unterliegen, wenn der bestimmte Zweck nicht eingehalten werden kann.

³ Werden in einer Gliedkirche keine vorgezogenen Ergebnisverwendungen zugelassen, wird dort das Jahresergebnis ausgewiesen.

Forderungen und Verbindlichkeiten sind in der kirchlichen Bilanz i.d.R. nach der kirchenspezifischen Relevanz gegliedert. Wird eine Unterteilung nach Fristen für notwendig gehalten, kann diese z.B. im Anhang dargestellt werden.

3. Erläuterungen und Hinweise zu ausgewählten Posten der Bilanz

Die Besonderheiten von kirchlichen Bilanzpositionen werden im Folgenden näher erläutert.

3.1. Aktiva

Die Aktivseite der Bilanz gliedert sich in Anlagevermögen und Umlaufvermögen sowie ggf. „Aktive Rechnungsabgrenzungsposten“ und Eventualpositionen wie den „Ausgleichsposten Rechnungsstellung“ sowie den „Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag“.

Insbesondere bei der Zuordnung des Anlagevermögens, bei den Sachanlagen und den Finanzanlagen gibt es kirchliche Besonderheiten, die im Folgenden dargestellt sind.

A Anlagevermögen

In der kirchlichen Bilanz gliedert sich das Anlagevermögen in: „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagevermögen“ und darunter „Nicht realisierbares Sachanlagevermögen“ und „Realisierbares Sachanlagevermögen“, „Finanzanlagen und Beteiligungen“ sowie „Sonderhaushalte, Sondervermögen und Treuhandvermögen“. Teile des Anlagevermögens unterliegen der Abnutzung durch den Gebrauch für die kirchliche Aufgabenerfüllung. Diese Abnutzung wird durch die **Abschreibung** dokumentiert.

Kirchliches Sachanlagevermögen soll eine lineare Abschreibung erfahren, das heißt, dass der ermittelte Wert durch die Nutzungsdauer geteilt wird. Eine degressive Abschreibung oder eine Abschreibung nach Leistungswerten erfolgt in der Regel nicht, da sie für kirchliche Körperschaften in der Regel keine steuerlichen Auswirkungen haben.

Für Abschreibungen des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens (§ 62 HHO) sind realistische (wirklichkeitsgetreue) Nutzungszeiten zugrunde zu legen. Für die Ermittlung von Nutzungsdauern von Sachanlagen werden in Anlage 4 der Ordnung Anhaltswerte vorgeschlagen. Für die Abschreibungen des dort nicht enthaltenen Anlagevermögens sollen die steuerlichen Nutzungsdauern herangezogen werden.

Im Anschaffungsjahr erfolgt die Abschreibung zeitanteilig (pro rata temporis). (§ 62 Abs. 2 HHO. In der erweiterten Kameralistik kann auch der volle Abschreibungsbetrag angesetzt werden.

Für Zuschreibungen des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens (nach außerplanmäßigen Abschreibungen) ist (vgl. §§ 253 und 280 HGB) die steuerliche Regelung (§ 7 Abs. 1 EStG) entsprechend anzuwenden (§ 62 Abs. 4 HHO).

A I Immaterielle Vermögensgegenstände

Für das Immaterielle Vermögen gelten die Regelungen des § 248 des Handelsgesetzbuches: Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens können als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Nicht aufgenommen werden dürfen

selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände.

A II Sachanlagevermögen

A II 1.a + b + 2.a + b Grundstücke und Gebäude

Da das unbewegliche Sachanlagevermögen gegenüber den übrigen Vermögenswerten in der Kirche im Allgemeinen von erheblicher Bedeutung ist, erfordert das Ressourcenverbrauchskonzept die vollständige Darstellung aller im kirchlichen Eigentum stehenden Immobilien. Grundstücke (Grund und Boden) und Gebäude werden getrennt dargestellt, denn nur letztere unterliegen einer planmäßigen Abnutzung, also einem planmäßigen Ressourcenverbrauch.

Analog zum Verfahren der Bewertung besteht auch beim bilanziellen Nachweis der unmittelbar kirchlich genutzten Gebäude, die dem „Nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ zugeordnet werden, ein Wahlrecht.

- 1) § 61 Abs. 1 HHO geht von der Aktivierung des ermittelten Wertes aus. Nach dieser an den allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen orientierten Auffassung sollen die für die erstmalige Eröffnungsbilanz ermittelten Gebäudewerte in der Vermögensrechnung / Bilanz dargestellt und fortgeschrieben werden. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass sich der Ressourceneinsatz und -verbrauch nur dadurch transparent darstellen lässt. Die Verantwortung, die den kirchlichen Organen mit der Überantwortung der Kirchengebäude auferlegt wurde, ist im Wertausdruck der Bilanz fassbar und kann auch in der Öffentlichkeit nachvollzogen werden. Durch die Zuordnung zum „Nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ wird dokumentiert, dass die dargestellten Werte aufgrund ihrer Widmung und ihrem Zweck (z. B. Pfarrvermögen) besonderen Schutz genießen und besonderer Erhaltung bedürfen.
- 2) In der Konsequenz von § 60 Abs. 2 HHO lässt § 61 Abs. 5 HHO alternativ die Aktivierung mit dem Erinnerungswert von 1 Euro zu. Die für diese Gebäude ermittelten Werte werden nur für die interne Anlagenbuchhaltung zur Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen und für Bauunterhaltungsaufwendungen herangezogen. Begründet wird diese Position im Wesentlichen mit der nach dem kirchlichen Selbstverständnis grundsätzlichen Unveräußerlichkeit der Kirchengebäude sowie dem Hinweis auf die Gefahr, dass die anderenfalls im Anlagevermögen dargestellten Werte aufgrund fehlender Marktfähigkeit im Krisenfall nicht realisierbar seien und damit ein falsches Bild von der tatsächlichen Lage vermitteln würden.

Bei der Erfassung und Bewertung aller im kirchlichen Eigentum stehenden Gebäude zieht die Gestaltung des Bewertungskonzepts erhebliche Folgewirkungen für die spätere kirchliche Finanzwirtschaft nach sich. Folgende Aspekte gilt es hierbei zu berücksichtigen:

- Höhe der planmäßigen und zu erwirtschaftenden Abschreibungen
- Berechnungsgrundlage für die laufende Instandhaltung bzw. für eine (zukünftige) Reinvestition
- Höhe der Internen Leistungsverrechnung (z. B. Mieten, kalkulatorische Abschreibung)

- Höhe von ggf. außerplanmäßigen Abschreibungen
- Gewinn bzw. Verlust bei evtl.(zukünftigem) Verkauf von Grund und Boden und Gebäuden
- Umfang des ausgewiesenen Vermögensgrundbestands⁴ / Vermeidung einer bilanziellen Überschuldung
- Kenngrößen für Bilanzanalyse und Bilanzpolitik beispielsweise für Bankkonditionen

Unter Berücksichtigung der im kommunalen Bereich dazu diskutierten Modelle wird grundsätzlich das folgende Bewertungskonzept für die kirchlich genutzten Gebäude empfohlen:

Zunächst ist für die Bemessung planmäßiger Abschreibungen der Gesamtwert einer Immobilie in einen Grundstückswert und einen Gebäudewert aufzuteilen, denn nur letzterer unterliegt einer planmäßigen Abnutzung.

aa) Erfassung und Bewertung von Grund und Boden

Der Grund und Boden soll stets nutzungsspezifisch erfasst und den Bauten / Einrichtungen zugeordnet werden. Grundsätzlich soll das Grundstück „das Schicksal“ des Gebäudes teilen. Wenn also bei der erstmaligen Bewertung für das Gebäude Wertminderungen aufgrund der Nutzung (z. B. Gemeingebrauch) vorgenommen werden, soll dies auch für den zugehörigen Grund und Boden gelten. Auch die Anwendung des § 60 Abs. 2 HHO, wonach Kirchen und Kapellen mit 1 Euro in die Bilanz aufgenommen werden können, soll sich auf den Grund und Boden auswirken, so dass es ebenso mit 1 Euro aufgenommen wird.

Wenn zeitnahe⁵ Anschaffungskosten nicht vorliegen⁶, können für die Ermittlung eines Grundstückswertes die örtlichen Bodenrichtwerte des Katasteramtes herangezogen werden. Laut der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung § 16 Absatz 1 ImmoWertV) sind Bodenrichtwerte geeignet, wenn sie entsprechend den örtlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung von Lage und Entwicklungszustand gegliedert und nach Art und Maß der baulichen Nutzung, Erschließungszustand und jeweils vorherrschender Grundstücksgestaltung hinreichend bestimmt sind. Weichen die wertbeeinflussenden Merkmale der Grundstücke, für die Bodenrichtwerte abgeleitet worden sind, vom Zustand des zu bewertenden Grund und Bodens ab, so ist dies durch Zu- oder Abschläge auf der Grundlage von Indexreihen und Umrechnungskoeffizienten zu berücksichtigen (§ 15 Absatz 1 ImmoWertV).

Bei der Ermittlung von Abschlägen zum angegebenen Bodenrichtwert ist eine grundsätzliche Berücksichtigung der Höhe des angegebenen Bodenrichtwertes zu beachten, damit eine realistische Bewertung von Grund und Boden erfolgen kann. Nach Abzug der Abschläge muss ein angemessener Abstand vom ermittelten Wert zu Ackerwerten übrigbleiben, ebenso sollen eingeflossene Ressourcen, wie z. B. Erschließungskosten, noch im Wert abgebildet werden.

⁴ Statt „Vermögensgrundbestand“ kann auch der Begriff „Basiskapital“ verwendet werden.

⁵ Die Grenze, bis zu der Anschaffungs-/Herstellungskosten zu bilanzieren sind, ist von den Landeskirchen festzulegen.

⁶ also z. B. bei der Anschaffung von bebautem Grund und Boden oder bei Schenkungen

Bei Grund und Boden, der dem „Nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ zugeordnet werden, kann (je nach städteplanerischer Widmung der Grundstücke und zur Berücksichtigung evtl. Rückbaukosten darauf stehender Gebäude) ein Abschlag auf 25 bis 40 % der Bodenrichtwerte vorgenommen werden.

Selbständig bewertbare **Sonderflächen**, die dem Gemeingebrauch gewidmet sind (z.B. Straßen, Wege, Plätze, Friedhofsflächen), können mit 10 % des Bodenrichtwertes, mind. jedoch mit 1 €/m² bewertet werden.

In Zweifelsfällen können anhand der Kaufpreissammlung des Gutachterausschusses für Grundstückswerte des jeweiligen Bundeslandes (die Kaufpreissammlung dient als Basis für die Ermittlung der Bodenrichtwerte) Werte vergleichbarer Flächen herangezogen werden.

Werte für den Grund und Boden sind in der Regel einmalig für die erstmalige Eröffnungsbilanz zu ermitteln. Sie werden nur in Ausnahmefällen, wenn ein (erheblicher) Wertverlust zu verzeichnen ist, außerplanmäßig abgeschrieben. Planmäßig findet keine Abschreibung oder Wertneuermittlung statt.

bb) Erfassung und Bewertung von Gebäuden

Mit Blick auf die Informations- und Steuerungsziele ist die Ermittlung des Gebäudewerts für die erstmalige Eröffnungsbilanz auf der Grundlage aktualisierter Werte (vorsichtig geschätzter Zeitwerte) mit zweckmäßigen Vereinfachungsregeln vorzunehmen (§ 68 Abs. 3 HHO). Dies gilt unabhängig von der Zuordnung der Gebäude zum „Nicht realisierbaren Sachanlagevermögen“ oder zum „Realisierbaren Sachanlagevermögen“. Dabei sind folgende 3 Abstufungen sinnvoll:

- 1) Soweit Unterlagen darüber vorliegen, sollen neuere Gebäude (z. B. nach 1974 angeschaffte / fertig gestellte Gebäude) mit den fortgeschriebenen Anschaffungs-/ Herstellungskosten aktiviert werden.
- 2) Wenn Unterlagen über Anschaffungs-/Herstellungskosten nicht (mehr) vorliegen, (z. B. bei Gebäuden, die vor 1974 angeschafft / fertig gestellt wurden) kann der auf den Bilanzstichtag indizierte Gebäudeversicherungswert von 1914 herangezogen werden, ggf. abzüglich einer Pauschalwertberichtigung von 20 - 30%. *Ein Grund für eine Pauschalwertberichtigung liegt vor, wenn kirchliche Sammelverträge für die Feuerversicherung nicht auf einzelnen Wertgutachten oder auf Kostenberechnungen nach der DIN-Norm 276 beruhen, sondern wenn über die zu versichernden Gebäude eine Pauschalbewertung vorgenommen wurde, die geschätzte Kubikmeterwerte verwendet. Diese geschätzten Kubikmeterwerte sind eine sehr grobe Näherung, die ursprünglich für Wohngebäude vorgesehen ist. Die für Kirchen zu versichernden Gebäude entsprechen jedoch diesen Stereotypen nicht, da häufig keine Geschosse enthalten sind und die Innenausstattung einfacher ist.* Hilfsweise kommt auch die Ermittlung des Sachwertes nach der Immobilienwertermittlungsverordnung (§§ 21 – 23 ImmoWertV) bzw. nach den von der staatlichen Bauverwaltung herausgegebenen Tabellen für die „Normalherstellungskosten“, indiziert auf den Bewertungsstichtag, in Betracht. Welches Verfahren angewandt wird, wählen die Landeskirchen je nach den dort vorliegenden In-

formationen. Dabei soll innerhalb der Landeskirche nur ein Bewertungsverfahren zulässig sein.

Für noch ältere Gebäude oder Gebäude mit einem besonderen Kunstwert kann in Verbindung mit der kirchlichen Bauverwaltung eine Wertermittlung auf Basis von indizierten und nach Gebäudegattungen differenzierten Raummeter- bzw. Kubaturpreisen erfolgen. Vergleichbare Indizes werden auch vom Statistischen Bundesamt veröffentlicht⁷.

Maßgeblicher Hintergrund für diese Vereinfachungsregelungen ist die in § 56 Abs. 3 HHO vorgesehene Realisierung des Ressourcenverbrauchskonzeptes. Deshalb kommt es bei der Wertermittlung nach diesen Methoden nicht darauf an, möglichst präzise einen – bei Gebäuden des nicht realisierbaren Sachanlagevermögens ohnehin nicht vorhandenen – Marktwert zu ermitteln. Im Vordergrund steht vielmehr die Erlangung einer realistischen Bemessungsgrundlage für die Erwirtschaftung des mit der Gebäudenutzung verbundenen Ressourcenverbrauchs (§ 64 Abs. 5 HHO) nach einheitlichen Grundsätzen.

- 3) Eine noch weitergehende Vereinfachungsregelung findet sich in § 61 Abs. 5 HHO, wonach Kirchen und Kapellen pauschal mit 1 Euro bilanziert werden können. Wird davon Gebrauch gemacht, ist die Realisierung des Ressourcenverbrauchskonzeptes durch gliedkirchliche Regelungen, z. B. auf der Grundlage von Hilfwerten für die langfristige Bauinstandhaltung, zu regeln (§ 60 Abs. 2). Das heißt, dass eine entsprechende Substanzerhaltungsrücklage nach einheitlichen Grundsätzen, ggf. mittels einer kalkulatorischen Abschreibung, erwirtschaftet werden soll.

Für Renditevermögen oder nicht für die Aufgabenerfüllung benötigtes Sachanlagevermögen kann im Ausnahmefall die Verwertbarkeit im Vordergrund stehen.

Erhaltene **Investitionszuschüsse** u. ä. sind nicht von dem geförderten Aktivposten abzusetzen, sondern mit ihrem (Rest-)Wert unter der Position B.III „Erhaltene Investitionszuschüsse“ zu passivieren⁸.

Mit einer Minderung des gemäß Ziffern 1) – 3) ermittelten Wertes geht die Festlegung einer **Restnutzungsdauer** einher, da sich diese auf die Höhe des zu erwirtschafteten Ressourcenverbrauchs auswirkt. Wenn die Restnutzungsdauer z. B. noch 40 von ursprünglich 100 Jahren beträgt, ist davon auszugehen, dass der ermittelte Wert eine Abschreibung für die vergangene Nutzung von 60 Jahren erfahren hat. Der ermittelte Restwert ergibt geteilt durch die Restnutzungsdauer den ursprünglichen jährlichen Abschreibungsbetrag. Nach sorgfältiger Abwägung der Gegebenheiten können die in der Anlage 3 genannten Nutzungsdauern

⁷ siehe z. B.:

https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Preise/Baupreise/BauwirtschaftPreise2170400173234.pdf?__blob=publicationFile

⁸ Ausnahmen gelten für eine Steuerbilanz.

oder in Abstimmung mit der kirchlichen Bauverwaltung geschätzte Restnutzungsdauern verwendet werden⁹.

Bei Feststellung größerer **Baumängel** bzw. eines **Instandhaltungsstaus** sind in Abstimmung mit der kirchlichen Bauverwaltung entsprechende Minderungen bei der Ermittlung des Wertes vorzunehmen. Sind keine dafür vorgesehenen Rücklagen vorhanden, sind diese Werte als Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage im Anhang auszuweisen erweitert (kameral) bzw. sollen sie als Instandhaltungsstau im Anhang ausgewiesen werden (doppisch). (§ 53 HHO). Dies Verfahren gilt auch dann, wenn die Vereinfachungsregelung gem. § 60 Abs. 2 HHO angewandt wurde. In der erweiterten Kameralistik sind nicht erwirtschaftete Abschreibungen als Davon-Vermerk bei Ergebnisvortrag und Bilanzergebnis auszuweisen, der im Anhang zu erläutern ist.

Die Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen bzw. der angegebene Instandhaltungsstau ist nach Durchführung einer Sanierung bis zu der Höhe deren Kosten aufzulösen, eine Aktivierung beim Gebäudewert findet entsprechend statt.

Grundsätzlich sind **unselbständige Gebäudebestandteile**, die mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (z. B. Heizungs- und Klimaanlage, Personen- und ggf. Lastenaufzüge) im Gebäudewert enthalten. Sie können jedoch (z. B. als Untereinlagegüter) gesonderte Nutzungsdauern aufweisen, vergleichbar zum Komponentenansatz im internationalen Rechnungswesen.

Glocken und Orgeln sind **Betriebsvorrichtungen**, sie werden daher in der laufenden Rechnungslegung als eigene Sachanlagegüter aufgenommen. Für Lastenaufzüge ist zu prüfen, ob sie Betriebsvorrichtungen sind, also dem Zweck des Gebäudes oder als Gebäudebestandteil dem Gebäude selbst zuzurechnen sind.

Einfache **Außenanlagen und Grünflächen** können mit einem pauschalen Zuschlag von 5 % des Gebäudewertes bewertet werden. Bei aufwändigen Anlagen sind die Zeitwerte analog zur Gebäude- bzw. Grundstücksbewertung zu ermitteln.

In der laufenden Rechnungslegung sind für neue Gebäude und evtl. Wertverbesserungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgeblich. Steuerrechtliche Regelungen schreiben für folgende investive Maßnahmen eine Aktivierung der angefallenen Kosten vor:

- I. Neubau,
- II. Zweitherstellung eines voll verschlissenen Vermögensgegenstandes,
- III. Erweiterung (hierzu zählen auch die Aufwendungen für die Wiederherstellung eines teilweise zerstörten (z. B. Brandschaden) und daher außerplanmäßig abgeschriebenen Vermögensgegenstandes – gem. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB, § 7 Abs. 1 EStG),
- IV. Wesensänderung,

⁹ Die vergleichsweise kurzen Nutzungsdauern der steuerlichen Sätze würden die zu erwirtschafteten Abschreibungen deutlich höher ausfallen lassen. Eine Verwendung der steuerlich vorgegebenen Nutzungsdauern hätte ggf. zur Folge, dass in der - durch die erwirtschafteten Abschreibungen angefüllte - Substanzerhaltungsrücklage mehr Geld angesammelt werden würde als für die nachhaltige Bauunterhaltung erforderlich.

- V. über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung (des ganzen Gebäudes, wenn also mindestens 3 der vier maßgeblichen Bereiche im Standard gehoben werden: Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie Fenster)¹⁰ Steigerung des Nutzungspotentials: Generalsanierung mit erheblicher Verlängerung der Nutzungsdauer (bspw. bei Erneuerung der Fundamente, von tragenden Außen- und Innenwänden, von Geschoßdecken, der Dachkonstruktion).

Ebenfalls aktivierungsfähig als wertsteigernde Maßnahmen sind Instandsetzungsarbeiten, die unter Verwendung von noch nutzbaren Teilen eines voll verschlissenen Gebäudes ein neues Gebäude herstellen.

Maßnahmen, die in mindestens drei von vier Ausstattungsbereichen (Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation, Fenster) zu einer Standarderhöhung führen, sind insgesamt als Anschaffungs-/ Herstellungskosten zu aktivieren.

Maßnahmen, die in mindestens zwei der vier Ausstattungsbereiche (Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation, Fenster) zu einer Standarderhöhung und zusätzlich zu einer Erweiterung des Gebäudes führen, sind insgesamt Anschaffungs-/Herstellungskosten.

Für kirchliche Gebäude (insbesondere Kirchen und Kapellen) gilt die unter V. genannte Beschränkung auf drei der vier maßgeblichen Bereiche in mehreren Gliedkirchen nicht, da diese nicht wie in Wohn- oder Bürogebäuden dieselbe standardmäßige Bedeutung haben.

Als wesentliche Verbesserung soll in diesen Gliedkirchen die Steigerung des Nutzungspotenzials gelten, die mit der Erneuerung wichtiger Funktionen einhergeht wie z. B. die Restaurierung von Außen- oder Innenwänden, Komplettsanierung des Fußbodens oder andere Großreparaturen. Dafür können die Landeskirchen eine Grenze nach einem Prozentsatz der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten festlegen.

In der erweiterten Kameralistik erfolgt die Unterscheidung, welche Kosten aktiviert werden, durch die Veranschlagung in Gruppierung 95 (die im Unterschied zur Gruppierung 51 wertsteigernde Maßnahmen sind und zur Verlängerung der Nutzungsdauer führen).

Details zu den wichtigsten Positionen und den damit verbundenen Folgefragen finden sich in Anlage 2 der Bewertungs- und Bilanzierungsrichtlinien.

A II 1.d Kulturgüter und Kunstgegenstände

Nicht dauerhaft versicherte Kulturgüter und Kunstgegenstände ohne vorhandenes Wertgutachten werden mit dem Erinnerungswert von 1 Euro bewertet. Sehr alte liturgische Gegenstände gelten als solche Kunstgegenstände, neue sollen zum Anschaffungs- oder Herstellungswert in die Bilanz aufgenommen werden.

¹⁰ Vgl. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 18.07.2003: Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden.

A II 2. f Geringwertige Wirtschaftsgüter

Steuerrechtlich existiert ein Wahlrecht: selbständig nutzbare Vermögensgegenstände können bis zu einem Wert von 800 Euro als geringwertige Wirtschaftsgüter aktiviert und im Jahr der Anschaffung abgeschrieben werden. Kirchlich können sie sofort als Aufwand gebucht werden, eine Inventarisierung erfolgt standardmäßig ab 250 Euro. Alles über dieser Wertgrenze wird aktiviert (>800 Euro netto).

Alternativ: Für selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit einem Wert von über 250 Euro, aber nicht mehr als 1.000 Euro, kann ein Sammelposten gebildet werden, der im Jahr seiner Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren linear mit jeweils 20% aufwandswirksam aufzulösen ist. Vorgänge, die sich auf ein einzelnes Wirtschaftsgut in diesem Sammelposten beziehen - z. B. Verkauf oder Entnahme – verändern den Sammelposten nicht. Ein Veräußerungserlös oder ein Ersatz des Entnahmewertes ist in jedem Fall als Betriebseinnahme zu verbuchen. Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Werten ab 250 bis 1.000 Euro, die als Sammelposten erfasst sind, sind zu inventarisieren.

Für die Übernahme der steuerlichen Regelung in die Handelsbilanz können die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung herangezogen werden, insbesondere der Grundsatz der Vereinfachung. Wegen der untergeordneten Bedeutung derartiger Wirtschaftsgüter kann das Wahlrecht der steuerlichen Regelungen auch für kirchliche Körperschaften übernommen werden. Innerhalb einer Landeskirche soll eine einheitliche Regelung für geringwertige Wirtschaftsgüter vorgegeben werden.

Kirchlich kann geregelt sein, dass bis zur Grenze von 2.000 Euro¹¹ netto die Anschaffung von Inventargütern als Aufwand gelten kann.

A III Finanzanlagen und Beteiligungen

Finanzanlagen gehören zum kirchlichen Anlagevermögen, da sie nicht zu Handelszwecken gehalten werden, sondern zur mittel- und langfristigen Finanzierung der kirchlichen Arbeit dienen. Sie werden daher nicht zum Umlaufvermögen gerechnet, auch wenn sie z.T. kurzfristig zur Verfügung stehen müssen. Für die Bewertung in der kirchlichen Bilanz gilt für Finanzanlagen daher grundsätzlich das gemilderte Niederstwertprinzip. Werden kurzfristige Wertpapiere im Umlaufvermögen ausgewiesen, gilt für sie das strenge Niederstwertprinzip.

Für die Bewertung und Berichtigung von Finanzanlagen gibt es Sonderregelungen, die den kirchenspezifischen Belangen Rechnung tragen (§ 60 Abs. 3 HHO). So sind beispielsweise Wertpapiere, von denen am Ende der Laufzeit 100% Rückzahlung erwartet werden, mit dem Nominalwert anzusetzen, weil davon ausgegangen wird, dass solche Wertpapiere bis zum Ende der Laufzeit gehalten werden (Hold-Strategie). Eine Liste der zu dieser Gruppe gehörenden Finanzanlagen ist in Anlage 7 enthalten. Unabhängig von der Zuordnung in der Liste ist die Rückzahlungserwartung für die einzelnen Wertpapiere zu prüfen.

¹¹ Dies entspricht im Jahr 2015 ungefähr der Kaufkraft bei Einführung der 800 DM-Regel.

Bei einem Kauf solcher Wertpapiere zu Überpari wird der überschießende Betrag in den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit ergebnisrelevant abgeschrieben. Bei einem Unterpari-Kauf wird der Fehlbetrag in den Passiven Rechnungsabgrenzungsposten eingestellt und über die Laufzeit ergebnisrelevant zugeschrieben, da die Zahlung des vollen Betrages am Ende der Laufzeit als gesichert angesehen wird. Kleine Abweichungen können im Jahr des Kaufes ergebnisrelevant werden.

Für die übrigen Finanzanlagen ohne festen Rückzahlungsanspruch (Fonds, Anleihen mit Währungsrisiko, etc. – siehe Liste in Anlage 7) ist das Wertrisiko in der Regel in der Bilanz, aufzuzeigen, mindestens aber im Anhang zu erläutern.

Solche Finanzanlagen werden (abweichend vom sonst geltenden Anschaffungskostenprinzip) zum Kurswert aktiviert, jedoch maximal zum Kaufpreis. Gebühren sind Aufwand bzw. Ausgaben im Jahr der Anschaffung. Stückzinsen sind nach Fälligkeit abzugrenzen und mit den Zinsen des Nachfolgejahres zu verrechnen. Hintergrund dieser Wert-Regelungen ist die mittel- bis langfristige Sicherstellung der Finanzierung der kirchlichen Arbeit.

Eine nachhaltige Wertminderung der Finanzanlagen muss ergebnisrelevant abgeschrieben werden.

Kurzfristige Wertschwankungen der Finanzanlagen ohne volle Rückzahlungserwartung müssen aufgrund des gemilderten Niederstwertprinzips nicht in der Bilanz dargestellt werden. Eine nachhaltige Wertminderung wird unterstellt, wenn drei Jahre lang der Kurswert zum Bilanzstichtag jeweils um mehr als 5 % unter dem Buchwert liegt. In diesem Fall sind Abschreibungen einheitlich über das Wertpapier (z. B. auch über später gekaufte Anteile) vorzunehmen. Kaufpreis, Buchwert und Kurswert sind pro Finanzanlage in einer Übersicht darzustellen. Diese Übersicht ist keine Anlage zum Jahresabschluss. Dennoch gilt auch hier der Grundsatz, dass wesentliche Bilanzpositionen im Anhang zu erläutern sind.

Um das Risiko auch in der Bilanz aufzuzeigen, regelt § 60 Abs. 3 doppisch: Unterschreitet am Ende des Rechnungsjahres bei einer Finanzanlage die Summe des Marktwertes die Summe des Buchwertes, ist der Betrag in Höhe der Differenz zu mindern, wenn die Unterschreitung dauerhaft ist. Werden die Minderungen als vorübergehend eingeschätzt, können sie auf der Passivseite in den Korrekturposten für Wertschwankungen eingestellt werden. Damit wird das Ziel verfolgt, dass keine Rücklagen gemindert werden müssen.

In der erweiterten Kameralistik weicht die Regelung davon ab: Unterschreitet am Ende des Rechnungsjahres bei den Finanzanlagen vorübergehend die Summe der Marktwerte die Summe der Buchwerte, kann bei vorübergehenden Schwankungen der Betrag in Höhe der Differenz gemindert und auf der Passivseite in den Korrekturposten für Wertschwankungen eingestellt werden. Auch ein vorübergehendes Risiko wird hiermit aufgezeigt, jedoch erst, wenn es in Summe über alle Finanzanlagen besteht. Eine dauerhafte Wertminderung ist jedoch stets je Finanzanlage aufzuzeigen.

Für beide Rechnungsstile gilt weiter: Übersteigen nach erfolgter Minderung in den folgenden drei Jahren jeweils die Marktwerte wieder die Buchwerte, ist der Betrag bis zur Höhe der vorgenommenen Minderungen jährlich wieder zu erhöhen (sowohl bei den Finanzanlagen als auch im Korrekturposten für Wertschwankungen). Geschieht nach drei Jahren keine Wer-

taufholung, muss der Korrekturposten ergebnisrelevant aufgelöst werden, die Rücklagen müssen auf den niedrigeren Wert angepasst werden.

Aus Kapitalerträgen kann alternativ zu dem Korrekturposten für Wertschwankungen eine Schwankungsrücklage aufgebaut werden, die vorübergehende Wertschwankungen ausgleicht.

Unter der Bilanzposition A III. 2. wird in den kirchlichen Bilanzen die Absicherung von unmittelbaren Versorgungslasten abgebildet. Eine Verrechnung mit den Versorgungsrückstellungen findet nicht statt (Bruttoprinzip) oder muss im Anhang erläutert werden. Eigene Versorgungsstiftungen fallen unter diese Position sowie das anteilige Deckungsvermögen der Versorgungskassen. Da aufgrund des Solidarprinzips i.d.R. kein direkter Anspruch auf das Deckungsvermögen der Versorgungskassen besteht, wird das Deckungsvermögen entsprechend der zugehörigen Deckungsrückstellung der Versorgungskasse berechnet. Näheres siehe Anlage 8.

Zur Bilanzposition A.III.3. werden nur diejenigen **Beteiligungen** gerechnet, für die eine Beteiligungsabsicht für kirchliche Zwecke vorliegt. Liegt keine Beteiligungsabsicht vor (weil finanzielle und nicht inhaltliche Ziele der kirchlichen Arbeit erreicht werden sollen), werden die entsprechenden Anteile bei langfristig gehaltenen Beteiligungen (z. B. nicht kirchliche Genossenschaften) unter der Position A III 4. „Ausleihungen und sonstige Wertpapiere“ ausgewiesen, bei kurzfristig gehaltenen Beteiligungen beim Umlaufvermögen unter B III. 1. „Kurzfristig veräußerbare Wertpapiere“. Anteile an kirchlichen Genossenschaftsbanken werden aufgrund der langfristigen Verbundenheit mit der kirchlichen Körperschaft als Beteiligungen gewertet und ausgewiesen.

Bei Beteiligungen an börsennotierten Gesellschaften gilt für deren Bewertung das handelsrechtliche Prinzip der Bewertung zu Anschaffungskosten. Für die Realisierung von evtl. Kursverlusten gelten die Ausführungen in Anlage 7 dieser Richtlinie entsprechend.

Bei nicht börsennotierten Gesellschaften kann für die Bewertung nach dem Kriterium der Gemeinnützigkeit unterschieden werden:

- Bei nicht gemeinnützigen Gesellschaften kann die Bewertung im Gegensatz zum Handelsrecht (Bewertung zu Anschaffungskosten) entsprechend der im angelsächsischen Raum verbreiteten „Eigenkapital-Spiegelbild“-Methode (sog. "Equity"-Methode) vorgenommen werden. Dadurch wird die Beteiligung zeitnah und letztlich mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals (anteiliges gezeichnetes Kapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge usw.) vorgenommen.
- Bei gemeinnützigen Gesellschaften soll die Bewertung nur mit dem Beteiligungsanteil am gezeichneten Kapital erfolgen. Der anteilige Wert an Rücklagen und Ergebnisvorträgen kann bei gemeinnützigen Gesellschaften nicht berücksichtigt werden, da diese Mittel in der Regel innerhalb gesetzlich festgelegter Fristen wieder steuerbegünstigten Zwecken zugeführt werden müssen.

Wird bei nicht börsennotierten Gesellschaften nicht nach der Gemeinnützigkeit unterschieden, erfolgt die Bewertung mit dem Beteiligungsanteil am gezeichneten Kapital.

Liegen Erkenntnisse vor, dass das Eigenkapital einer Beteiligung erheblich reduziert ist, muss eine entsprechende Abschreibung erfolgen.

A IV Sonderhaushalte, Sondervermögen und Treuhandvermögen

Das Schema für die Bilanzgliederung sieht auf der Aktivseite- die Position A.IV „Sonderhaushalte, Sondervermögen und Treuhandvermögen“ vor und auf der Passivseite die Sonderposten B.II „Sonderposten Sondervermögen und Treuhandvermögen“.

Zu den Sondervermögen zählen nach § 76 Nr. 68 (Nr. 76 erweitert kameral) HHO Vermögensbestandteile, über die die Verfügungsgewalt der kirchlichen Körperschaft durch Gesetz, Rechtsakt von Dritten oder Rechtsgeschäft eingeschränkt ist. Sondervermögen sollen in der Bilanz der kirchlichen Körperschaft konsolidiert werden. In Ausnahmefällen können sie aus Vereinfachungsgründen mit ihrem Eigenkapital angesetzt werden. Die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der jeweiligen Einheiten werden dann nur in deren Teil-Bilanz ausgewiesen.

Der bilanzielle Nachweis von Treuhandvermögen ist aufgrund des teilweise erheblichen Bestandes an Pfarr/Pfründevermögen, das insbesondere zur Finanzierung der Pfarrbesoldung dient, für kirchliche Organisationen von Bedeutung. Es wird zum Teil auf der Ebene der Landeskirche treuhänderisch verwaltet. Die Zuordnung zu den Untergliederungen gemäß der besetzten Pfarrstelle unterbleibt jedoch gelegentlich. Gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung wird das treuhänderisch übernommene Vermögen nicht beim Treuhänder, sondern beim Treugeber bilanziert. Falls das Pfarr-/Pfründevermögen nicht den Untergliederungen zugeordnet wird, kann es dort auch nicht bilanziert werden. Damit es dennoch überhaupt erfasst wird, lässt § 65 Abs. 2 HHO die Wahlfreiheit zu, das Treuhandvermögen beim Treuhänder entweder auf der Aktivseite in die Bilanz aufzunehmen und auf der Passivseite im Sonderposten auszuweisen oder es einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungen im Anhang aufzuführen (vgl. Beck'scher Kommentar Rn. 12 zu § 246 HGB).

B Umlaufvermögen

Die Differenzierung, ob eine Zuordnung zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen erfolgt, richtet sich nach der kirchenspezifischen Relevanz und nicht nach dem Grad der Liquidierbarkeit. Dabei handelt es sich insbesondere um die Zuordnung der Finanzanlagen. Deren Wichtigkeit und Erheblichkeit für das kirchliche Vermögen gibt den Ausschlag für die Zuordnung zum Anlagevermögen statt der üblichen Zuordnung zum Umlaufvermögen, auch wenn Finanzanlagen z.T. kurzfristig zur Verfügung stehen müssen und es sich dabei auch um Tagesgelder handeln kann.

B I Vorräte

Vorräte sind in kirchlichen Bilanzen von untergeordneter Rolle, da sie nur in geringen Mengen und mit geringem Wert vorhanden sind. Eine Bewertung erfolgt daher nur in geeigneten Fällen.

B II Forderungen

Forderungen sind grundsätzlich mit dem Nominalbetrag anzusetzen.

Bei Bedarf ist bei Forderungen grundsätzlich die Einzelwertberichtigung vorzunehmen. Zweifelhafte Forderungen (Grund und Höhe der Forderung bleiben bestehen, die Realisierung bzw. Eintreibung ist zweifelhaft) sind gesondert auszuweisen (§ 60 Abs. 4 HHO) und eine Wertberichtigung ist entsprechend dem Ausfallrisiko vorzunehmen. Uneinbringliche und erlassene Forderungen sind abzuschreiben bzw. im Wert zu berichtigen. In geeigneten Fällen kann nach handelsrechtlichen Grundsätzen eine Pauschalwertberichtigung der Forderungen vorgenommen werden.

A 0 + D Eventualpositionen

In der kirchlichen Bilanz sind zwei Positionen auf der Aktivseite nur bei Bedarf anzusetzen: A 0 „Ausgleichsposten Rechnungsumstellung“ und D „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“.

Eine Bildung der Position A 0 kommt nur infrage bei der Erstellung der (erstmaligen) Eröffnungsbilanz (§ 68 Abs. 5 HHO), daher finden sich die Regelungen in Punkt 5 dieser Richtlinien. Diese Position wird in den Folgebilanzen aufwandswirksam (über den Haushalt) abgeschrieben, die Dauer der Abschreibung wird gliedkirchlich geregelt (§ 68 Abs. 5 HHO).

Ist das Eigenkapital durch Verluste soweit aufgezehrt, dass die Summe der Passivposten einen Überschuss gegenüber der Summe der Aktivposten ergibt, ist der überschießende Betrag am Schluss der Aktivseite gesondert unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auszuweisen.

Der „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ wird analog zu § 268 Abs. 3 HGB gebildet, wenn das Eigenkapital negativ wird und die Bilanz somit überschuldet ist. Diese Position hat eine erhebliche Außenwirkung und kann Einfluss auf Kreditkonditionen bei Banken haben.

3.2. Passiva

Die Passivseite der Bilanz gliedert sich in Eigenkapital, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie ggf. Passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Auch bei den Passivpositionen gibt es kirchliche Besonderheiten, die im Folgenden dargestellt sind.

A Eigenkapital,

Das Eigenkapital ergibt sich in der Bilanz als Saldogröße aus Vermögen und Schulden, abzüglich der Sonderposten und ggf. einem Passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Es setzt sich zusammen aus dem Vermögensgrundbestand¹², aus den Kircheninternen Vermögensbindungen, das sind i.d.R. Rücklagen, aus dem Ergebnisvortrag und aus dem Bilanzergebnis.

¹² Statt „Vermögensgrundbestand“ ist im kirchlichen Finanzwesen auch der Begriff „Basiskapital“ möglich.

A I Vermögensgrundbestand

In der kirchlichen Bilanz werden im Eigenkapital neben dem Bilanzergebnis und dem Ergebnisvortrag auch die i.d.R. zweckbestimmten Rücklagen gesondert ausgewiesen, die der langfristigen Finanzierung der kirchlichen Arbeit dienen. Die „rechnerische Restposition“ im Eigenkapital ist der Vermögensgrundbestand. Es ist der Kern des Eigenkapitals, hier spiegelt sich insbesondere das Sachanlagevermögen wie z. B. Grundstücke und Gebäude im Wert wieder, sofern es nicht durch Zuwendungen oder Kredite finanziert ist.

A II Kircheninterne Vermögensbindungen

Zu den kircheninternen Vermögensbindungen zählen insbesondere Rücklagen. Sie stellen variable Bilanzwerte dar, die mit ihren Zweckbindungen der Finanzierung der kirchlichen Arbeit dienen.

Für die Bildung und Auflösung von Rücklagen sind in § 64 HHO Regeln formuliert, die je nach gliedkirchlicher Haushaltsordnung angewendet werden. Danach können folgende Pflichtrücklagen gebildet werden:

- eine Betriebsmittelrücklage,
- eine Ausgleichsrücklage,
- eine Substanzerhaltungsrücklage
- in der erweiterten Kameralistik zudem im Bedarfsfall eine Rücklage für eingegangene Verpflichtungen, insbesondere Bürgschaftssicherungs- und/oder Tilgungsrücklage.

Betriebsmittel- und Ausgleichsrücklage können auch zu einer Rücklage für Risikovorsorge zusammengelegt werden.

Ergänzend ist geregelt, dass im Anhang ein entsprechender Nachweis der Finanzlage der Körperschaft erfolgt. Das bedeutet, dass (im Sinne einer Bilanzanalyse) der Anteil der vorhandenen Finanzmittel angegeben wird, der nicht zur Deckung von kurz- bis mittelfristig zahlbaren Verbindlichkeiten oder Rückstellungen (z.B. für Gerichtsverfahren) oder Passiven Rechnungsabgrenzungsposten oder von zweckgebundenen Spenden und Vermächtnissen (im Sonderposten) benötigt wird oder der zu Sondervermögen oder Treuhandvermögen gehört; der somit der Finanzierung der kirchlichen Arbeit zur Verfügung steht. Werden dabei außer Finanzmitteln weitere liquidierbare Vermögenswerte angegeben, sind Aussagen zur Realisierbarkeit zu treffen.

Versorgungsverpflichtungen sind nicht als Rücklagen, sondern als entsprechende Rückstellungen (siehe unter Punkt 3.4.2.) abzubilden. Denn bei den unmittelbaren Versorgungsverpflichtungen handelt es sich um Schulden gegenüber Anwärterinnen und Anwärtern und Versorgungsempfängerinnen und -empfängern. A.III.2. „Absicherung von Versorgungslasten“ sowie ggf. weitere Aktiva dienen zur Deckung. Dies ist im Regelfall nicht in der Bilanz ersichtlich, sondern die Deckung soll im Anhang differenziert erläutert werden.

Laut § 64 Abs. 6 (Abs. 7 doppisch) HHO können für von dem zuständigen Beschlussorgan (z. B. Synode) zu definierende Zwecke weitere Rücklagen gebildet werden. Zu den zweckgebundenen Rücklagen gehören insbesondere die Budgetrücklagen, die zur Ansammlung von Budgetüberschüssen dienen, die einzelne Budgetbereiche erwirtschaftet haben.

Zur Sicherung der kirchlichen Aufgabenerfüllung können Rücklagen durch ausreichende Finanzmittel gedeckt sein (**Grundsatz der Finanzdeckung** § 64 Abs. 7 (Abs. 8 doppisch) HHO). Deshalb geht das Konzept für das kirchliche Finanzwesen davon aus, dass im Umkehrschluss Abschreibungen von Finanzanlagen i.d.R. eine Reduzierung der Rücklagenbestände nach sich ziehen.

Zur Vereinfachung der Handhabung von vorübergehenden Wertschwankungen von Finanzanlagen zur Deckung von Rücklagen kann dann bei den Rücklagen ein Posten „Korrekturposten für Wertschwankungen“ gebildet werden, um nicht die Rücklagenwerte entsprechend mindern und später wieder erhöhen zu müssen.

Sofern Rücklagen oder andere Passivpositionen eine langfristige Bindung von Finanzmitteln bedeuten, kommt es vor, dass daraus liquide Mittel für kurzfristige Finanzierungsbedarfe in Anspruch genommen werden (**Innere Darlehen**). Dies ist zulässig, wenn sichergestellt ist, dass die Verfügbarkeit im Bedarfsfalle nicht beeinträchtigt ist (§ 22 HHO). Innere Darlehen können in der Bilanz als negativer Korrekturposten zu den Rücklagen ausgewiesen werden.

Näheres zu Bildung und Bewirtschaftung der Rücklagen in den beiden Rechnungsstilen findet sich in Anlage 4 dieser Richtlinie.

A II.1. c Substanzerhaltungsrücklage

Gemäß § 56 Abs. 3 HHO ist das kirchliche Vermögen grundsätzlich zu erhalten. Der mit seiner Nutzung verbundene Ressourcenverbrauch muss erwirtschaftet werden, um nicht spätere Generationen damit zu belasten. Laut § 64 Abs. 5 (doppisch Abs. 4) HHO sollen – sofern das kirchliche Recht vorsieht, Substanzerhaltungsrücklagen zu bilden – zum Ausgleich des mit der Nutzung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens verbundenen Ressourcenverbrauchs der Substanzerhaltungsrücklage jährlich Haushaltsmittel in Höhe der Abschreibungen oder einer anderen Berechnungsgrundlage zugeführt werden. Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für erhaltene Investitionszuschüsse können für die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage von der Höhe der Abschreibungen abgezogen werden. Das bedeutet, dass nur die Eigenmittel wieder erwirtschaftet werden müssen. Grundsätzlich kann auch eine andere Berechnungsgrundlage¹³ als die Abschreibung zur Bildung einer Substanzerhaltungsrücklage herangezogen werden.

Es kann zudem sinnvoll sein, bei der Substanzerhaltungsrücklage zu unterscheiden in:

a) Rücklage für aktivierungsfähige Investitionen

- Zweck/Entnahmen: z. B. für aktivierungsfähige Baumaßnahmen (Neubau, Generalsanierungen und Großreparaturen (siehe oben A II.1.b und 2.b) Zuführung: Abschreibungen ggf. abzüglich der Erträge aus der Auflösung der Erhaltenen Investitionszuschüsse bzw. bei 1-Euro-Lösung Abschreibungsäquivalent (auch wenn keine Aktivierung oder Aktivierung mit Sofortabschreibung erfolgt).

b) Rücklage für den laufenden Bauunterhalt

¹³ Z.B. pauschaliert berechnete Werte wie in der Ev.-Luth. Landeskirche Sachsens.

- Zweck/Entnahmen: für alle sonstigen Baumaßnahmen inklusive Schönheitsreparaturen
- Zuführung: II BV-Pauschale (Pauschale nach der Zweiten Berechnungsverordnung - Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz); nicht im Haushaltsjahr verausgabte Bauunterhaltungsansätze, sofern sie nicht in der erweiterten Kameralistik als Haushaltsrest übertragen werden.

Es soll den Landeskirchen freistehen, ob sie diese beiden Rücklagen als eine Substanzerhaltungsrücklage zusammenfassen oder ob sie unter diesem Oberbegriff getrennt aufgeführt werden. Für eine Trennung spricht, dass die Regelungen eindeutig bestimmt werden können und so eine wesentlich größere Transparenz besteht. Zudem kann so sichergestellt werden, dass für Grundsanierungen tatsächlich Mittel zur Verfügung stehen. Für eine Zusammenlegung spricht, dass eine Differenzierung unterbleiben kann, da innerhalb einer Baurechnung sowohl substanzverbessernde als auch bauunterhaltende Positionen enthalten sein können. Zudem hilft eine regelmäßige Bauunterhaltung, die Zeiträume für Großreparaturen teilweise erheblich zu verlängern.

Eine Besonderheit im kirchlichen Rechnungswesen ist die „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen“ bzw. der Ausweis des Instandhaltungssatus im Anhang. Es ist eine Merkposition, um Finanzierungslasten für das kirchliche Vermögen aufzuzeigen. Auf diese Finanzierungslasten wird in der (erstmaligen) Eröffnungsbilanz erstmalig hingewiesen. Ein Substanzverlust des kirchlichen Vermögens hat bereits stattgefunden – er soll aufgezeigt werden. Zum anderen können in der kirchlichen Doppik in der laufenden Rechnung hier die Finanzierungslasten aufgezeigt werden, wenn eine dem Abschreibungsbetrag entsprechende Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage (oder eine entsprechende Grundsanierung) nicht durchgeführt werden kann, die Abschreibungen somit nicht finanzgedeckt erwirtschaftet wurden.

Sofern noch keine Substanzerhaltungsrücklage besteht, ist bei entsprechender Vorschrift durch geeignete finanzwirtschaftliche Maßnahmen zunächst deren Sollbestand aufzubauen. Dazu sind das vorhandene Anlagevermögen im Hinblick auf Vermögensart, Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt, betriebsübliche Nutzungsdauer und den Ausgangswert zu erfassen und der erforderliche Rücklagenbestand zum Stichtag zu ermitteln. Für die Gestaltung und Bewirtschaftung des kirchlichen Haushaltsplanes ergibt sich daraus die Perspektive, dass größere Unterhaltungsaufwendungen und Kosten für Ersatzbeschaffungen (die häufig schlecht vorhersehbar sind und sich in ihrem Umfang nicht verstetigen lassen) nicht mehr direkt und möglicherweise sogar kurzfristig über die laufenden Einnahmen (insbes. Kirchensteuern) finanziert werden müssen, sondern durch Entnahmen aus der im Laufe der Zeit aufgebauten Substanzerhaltungsrücklage finanziert werden können. Dies funktioniert allerdings nur dann, wenn der Substanzerhaltungsrücklage in Höhe der jährlichen Abschreibungen oder einer anderen Berechnungsgrundlage auch jährlich entsprechende Mittel zugeführt werden. Diese Mittel müssen aus dem laufenden Haushalt aufgebracht werden - gemäß dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit, nach der jede Generation für den Ressourcenverbrauch aufkommen soll, den sie verursacht.

In der kirchlichen Doppik erfolgt die Darstellung des Ressourcenverbrauchs über die Abbildung der Abschreibung in der Ergebnisrechnung; die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage erfolgt i.d.R., damit sie das Bilanzergebnis nicht doppelt belastet, durch Passivtausch aus dem Vermögensgrundbestand, bei vorgeschriebener Finanzdeckung der Rücklagen: sofern ausreichend Finanzmittel vorhanden sind.

In der erweiterten Kameralistik werden Abschreibungen zunächst auf eine Verrechnungsposition gebucht (gegen den Vermögensgrundbestand). Sind ausreichend Finanzmittel vorhanden, erfolgt die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage im Haushalt; reichen die Finanzmittel nicht, wird dieser Betrag auf „Nicht erwirtschaftete Abschreibungen“ gebucht, die ebenfalls das Haushaltsergebnis belasten. In der Bilanz wird beim Bilanzergebnis ergänzend ein entsprechender „Davon-Vermerk“ ausgewiesen.

Der Grundsatz, dass der Wert der Abschreibungen der Substanzerhaltungsrücklage (hier: Rücklage für aktivierungsfähige Baumaßnahmen) zuzuführen ist, führt zu der Annahme, dass der Sollbestand der Substanzerhaltungsrücklage dem kumulierten Betrag der Abschreibungen entspricht. Für viele kirchliche Wirtschaftseinheiten wird es bereits ein erhebliches Problem darstellen, den so errechneten Sollbestand auch nur annähernd zu erreichen.

In Einzelfällen kann es aber auch dazu kommen, dass in der Substanzerhaltungsrücklage unrealistisch viel Kapital gebunden und damit der laufenden kirchlichen Arbeit entzogen würde. Für solche Fälle empfiehlt es sich, bei Immobilien (und entsprechend langlebigen Gegenständen des Anlagevermögens) eine angemessene Begrenzung des Rücklagenbestandes je nach Anzahl der Gebäude und Wirtschaftsgüter, die von der bilanzierenden Einheit zu unterhalten sind, deren Bauzustand, Nutzungsart und Erhaltungsbedürfnis vorzunehmen.

Die Kappungsgrenze muss sich am Kapitalbedarf für absehbare große Ersatzbeschaffungs-/ Sanierungsvorhaben und einem evtl. kurzfristig erforderlichen (nicht absehbaren) Mehrbedarf orientieren.

Für die Abschreibung und die Bildung und Bewirtschaftung der Substanzerhaltungsrücklage ergeben sich in der erweiterten Kameralistik und im doppischen Verfahren deutliche Unterschiede in der Buchungstechnik, sie sind in Buchungsbeispielen dargestellt.

A III Ergebnisvortrag

Ist über das Jahresergebnis oder das Bilanzergebnis des Vorjahres noch keine Entscheidung getroffen, wird der Betrag in den Ergebnisvortrag übernommen und verbleibt dort bis zu einer Entscheidung über die Verwendung.

A IV Bilanzergebnis

In der kirchlichen Doppik wird in der Bilanz i.d.R. nicht das Jahresergebnis ausgewiesen, sondern das Bilanzergebnis – analog zu § 268 Abs. 1 HGB. Denn durch genehmigte Zuführungen zu oder nicht für Investitionen verwendete Entnahmen aus Rücklagen findet bereits eine (teilweise) Ergebnisverwendung statt.

In der erweiterten Kameralistik wird, da in der Jahresrechnung ebenfalls Rücklagenzuführungen und –entnahmen enthalten sind und damit die Bilanz vergleichbar ist, auch der Begriff „Bilanzergebnis“ verwendet.

Über die Verwendung von Bilanzergebnis und Ergebnisvortrag, z. B. Übernahme von negativen Bilanzergebnissen oder Ergebnisvorträgen und Minderung des Vermögensgrundbestandes, haben die kirchlichen Gremien zu entscheiden.

B Sonderposten

Zu den Sonderposten zählen: „Erhaltene Investitionszuschüsse“, „Sonderposten für Sondervermögen und Treuhandvermögen“, „Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse“ sowie „Sonstige Sonderposten“.

B I Erhaltene Investitionszuschüsse

Erhaltene Investitionszuschüsse (auch Spenden für Investitionen) werden nicht vom Anlagevermögen abgezogen, sondern als Sonderposten B.I „Erhaltene Investitionszuschüsse“ passiviert. Der Sonderposten wird im Gegenzug zur Abschreibung oder ggf. nach Vorgabe der Zuschussgeber ertragswirksam aufgelöst und mindert damit die Wirkung der Abschreibung auf das Bilanzergebnis.

Liegt auf den erhaltenen Investitionszuschüssen eine Rückzahlungspflicht bei Nichteinhaltung des Zwecks, deren zeitliche Befristung von der Nutzungsdauer abweicht – in der Regel ein geringerer Zeitraum -, so wird empfohlen, dennoch den Investitionszuschuss über die Nutzungsdauer aufzulösen. Beispielsweise soll bei einer rechtlichen Bindung von 20 Jahren und einer Nutzungsdauer von 50 Jahren auch der Investitionszuschuss über 50 Jahre aufgelöst werden. Im Anhang ist zu erläutern, wenn der Sonderposten weiter bestehen bleibt, obwohl die Rückzahlungspflicht nicht mehr besteht. Der Grund für diese Empfehlung liegt darin, dass der Ressourcenverbrauch so über den gesamten Nutzungszeitraum gleichmäßig verteilt wird. Der Zeitpunkt für eine neue Bitte um Investitionszuschüsse wird (in voller Höhe) erst wieder nach Ablauf der Nutzungsdauer sein. Zudem ist die Einrichtung der Auflösung von Sonderposten in der Anlagenbuchhaltung so einheitlich zu regeln.

B II Sonderposten für Sondervermögen und Treuhandvermögen

Der Sonderposten B.II „Sonderposten für Sondervermögen und Treuhandvermögen“ dient – bei nicht vollständiger Konsolidierung – als ein Gegenüber zur Position A.IV „Sonderhaushalte, Sondervermögen und Treuhandvermögen“ auf der Aktivseite, mit Ausnahme der Sonderhaushalte, die kein Sondervermögen oder Treuhandvermögen sind. Das Eigenkapital dieser Sonderhaushalte wird im Eigenkapital der bilanzierenden Körperschaft ausgewiesen.

Zu den Sondervermögen zählen nach § 76 Nr. 68 HHO Vermögensbestandteile, über die die Verfügungsgewalt der kirchlichen Körperschaft durch Gesetz, Rechtsakt von Dritten oder Rechtsgeschäft eingeschränkt ist. Sondervermögen sollen in der Bilanz der kirchlichen Körperschaft konsolidiert werden. Aus Vereinfachungsgründen können sie mit ihrem Eigenkapital (buchmäßiger Vermögensgrundbestand) angesetzt werden. Die einzelnen Vermögensge-

genstände und Schulden der jeweiligen Einheiten werden dann nur in deren Teil- Bilanz ausgewiesen.

Der bilanzielle Nachweis von Treuhandvermögen ist teilweise für kirchliche Organisationen von Bedeutung. Gemäß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung wird das treuhänderisch übernommene Vermögen nicht beim Treuhänder, sondern beim Treugeber bilanziert. Damit das kirchliche Treuhandvermögen jedoch auf jeden Fall erfasst wird, lässt § 65 Abs. 2 HHO die Wahlfreiheit zu, das Treuhandvermögen beim Treuhänder entweder auf der Aktivseite und auf der Passivseite in die Bilanz aufzunehmen oder es im Anhang aufzuführen (vgl. Beck' scher Kommentar Rn. 12 zu § 246 HGB).

B III Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse

Sofern erhaltene Spenden nicht für Investitionen bestimmt sind und im Haushaltsjahr nicht für die bestimmten Zwecke ausgegeben werden können, sind Spenden für besondere Zwecke dem Sonderposten B II „Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse“ haushaltswirksam zuzuführen, da sie nach kirchlichem Selbstverständnis nur für diese Zwecke zur Verfügung stehen und im Nichteinhaltungsfall zumindest theoretisch zurückgezahlt werden müssen.

Gleiches gilt für noch nicht verwendete zweckgebundene eigene Kollekten. Sie können zwar nicht tatsächlich zurückgezahlt werden, die Zweckbindung schränkt jedoch eine Verfügungsgewalt der Körperschaft darüber so erheblich ein, dass sie nicht zum Eigenkapital gehören.

Dieser Sonderposten sollte wie die Rücklagen durch entsprechende Finanzmittel gedeckt sein. Werden die finanziellen Mittel später für den bestimmten Zweck verausgabt, wird der Sonderposten haushaltswirksam aufgelöst. Nur Spenden und Kollekten, die der Körperschaft allgemein für kirchliche Zwecke zur Verfügung gestellt wurden, werden im Eigenkapital ausgewiesen.

B IV Sonstige Sonderposten

Beispielsweise noch nicht verwendete zweckgebundene Zuwendungen für mehrjährige Projekte o.ä. können hier bis zur Verwendung separiert werden. Noch nicht verwendete Zuwendungen für Investitionen gelten bis zur Verwendung als Verbindlichkeit.

C Rückstellungen

In Übereinstimmung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden (§ 66 Abs. 1 HHO).

Im kirchlichen Bereich gilt dies insbesondere für unmittelbare Versorgungsverpflichtungen und Verpflichtungen aus den Clearingabrechnungen. Hinzu kommen Rückstellungen für bewilligte Zuwendungen und ggf. Rückstellungen für Arbeitszeitguthaben und Urlaub, sofern sie erheblichen Umfang erreichen.

Für die Berechnung von Versorgungsrückstellungen können die Berechnungen der kirchlichen Versorgungskassen herangezogen werden, sofern die dafür verwendeten Parameter und Modalitäten im mit dem Finanzbeirat der EKD vereinbarten Rahmen liegen (siehe Anla-

ge 8). Beihilfeverpflichtungen für bereits pensionierte Anspruchsberechtigte sowie für die Ruhestandszeiten von aktiven Bediensteten werden in der Bilanz gesondert ausgewiesen, sie gehören jedoch zu den „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“ (so vom Finanzbeirat empfohlen, anders als vom IDW). Die Versorgungsrückstellungen und ihre Absicherung sind im Anhang ausführlich zu erläutern.

Die in den Versorgungsrückstellungen eingestellten Versorgungsverpflichtungen sollen über entsprechende Sicherungssysteme gesichert sein. Die Refinanzierung der Versorgungsverpflichtungen kann z. B. durch Rückversicherung bei einer Versorgungskasse, einem Pensionsfonds oder einer Versorgungsstiftung sowie durch eigene Finanzanlagen erfolgen. Eine Verrechnung mit den Versorgungsrückstellungen findet nicht statt (Bruttoprinzip). Wird davon abgewichen, sind die Bruttozahlen im Anhang auszuweisen und zu erläutern.

Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Rückstellungen ist für ausreichende Liquidität zu sorgen.

Rückstellungen für im Haushaltsjahr unterlassene Instandhaltungsaufwendungen sind i.d.R. nicht zu bilden, da diese nach Handelsrecht binnen drei Monaten nachgeholt werden müssen. Das geeignete Instrument für so kurzfristig nachzuholende Instandhaltungsmaßnahmen ist im kirchlichen Rechnungswesen die Bildung von Budgetrücklagen bzw. in der erweiterten Kameralistik eines Haushaltsrestes.

Rückstellungen sind in der Höhe der bestehenden Verpflichtung zu bilden. Handelsrechtliche Grundsätze (insb. das Abzinsungsgebot durch das BilMoG) sind bei der Berechnung der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen sowie bei der Beihilferückstellung zu berücksichtigen, das Bruttoprinzip für Versorgungsverpflichtungen gilt jedoch unabhängig von der Absicherung der Verpflichtungen bei den Versorgungskassen. Für Rückstellungen für bewilligte Zuwendungen und für Sonstige Rückstellungen braucht keine Abzinsung vorgenommen zu werden. Rückstellungen sind auch dann in der erforderlichen Höhe zu bilden, wenn eine Absicherung der Verpflichtungen nicht erfolgen kann. Für nähere Einzelheiten, die sich aus der Bildung und Bewirtschaftung von Pensions- und anderen Rückstellungen ergeben, wird auf Anlage 8 dieser Richtlinie verwiesen.

D Verbindlichkeiten

Die Gliederung der Verbindlichkeiten in der kirchlichen Bilanz erfolgt i.d.R. zunächst nach Empfängergruppen und darunter ggf. nach der Fristigkeit (§ 266 Abs. 2 HGB).

Verbindlichkeiten aus Kirchensteuern und Verbindlichkeiten an kirchliche oder öffentlich-rechtliche Körperschaften werden dann getrennt ausgewiesen, da sie einen anderen Charakter haben als Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder Darlehensverbindlichkeiten an Dritte. Alternativ ist jedoch auch ein Ausweis nach Fristen möglich.

Solange eine Investition noch nicht als Anlagegut aktiviert wurde, gelten dafür erhaltene Investitionszuschüsse als Verbindlichkeiten.

Mietkautionen, die als Sparbücher auf den Namen des Vermieters lauten, werden in der kirchlichen Bilanz (Vermieter) als Verbindlichkeit aufgenommen. In der erweiterten Kameralistik werden diese über das Vorschuss- und Verwahrsachbuch als Verbindlichkeit in die Bilanz übernommen.

Verbindlichkeiten können abweichend von der Regelung im BilMoG zum Rückzahlungsbetrag bewertet werden, aus Vereinfachungsgründen und wegen der in der Regel untergeordneten Bedeutung in kirchlichen Bilanzen.

4. Konsolidierung

Um das Vermögen einer kirchlichen Körperschaft vollständig darzustellen, ist auch eine Einbeziehung zugehöriger (rechtlich unselbständiger) Einrichtungen, Werke sowie der Anteile an sonstigen Unternehmungen nötig.

Unselbständige Einrichtungen können als eigene Rechtsträger/Mandanten im Finanzwesen geführt werden, auch wenn eine Kassengemeinschaft und eine gemeinsame Verwaltung von Finanzanlagen vorliegen. In ihrem Rechnungswesen wird i.d.R. ein eigener Abschluss erstellt. Um einen Gesamtüberblick für die kirchliche Körperschaft zu erstellen, soll dieser Abschluss („Tochterbilanz“) in den Abschluss der Körperschaft („Mutterbilanz“) vollständig eingerechnet, also (voll) konsolidiert werden. Dies setzt eine einheitliche Struktur der Bilanzen voraus.

Wenn keine Leistungsbeziehungen zwischen „Mutter“ und „Tochter“ stattfinden, können die meisten Bilanzpositionen der Tochter denen der Mutter hinzugefügt werden (analog in der Jahresrechnung bzw. Ergebnisrechnung und ggf. in der Investitions- und Finanzierungsrechnung). Ein in bisherigen Vermögensnachweisen der Mutter angesetztes „Sondervermögen“ als Nachweis des Vermögens der Tochter wird dabei heraus gerechnet (Kapitalkonsolidierung). Wenn Leistungsbeziehungen stattfinden (z. B. Kassengemeinschaft, Zuweisungen), ist zu prüfen, wie weit diese heraus gerechnet werden müssen (z. B. als gegenseitige Forderungen und Verbindlichkeiten).

Konsolidierungen vorzunehmen, ist eine weitere Ausbaustufe des kirchlichen Finanzwesens. Dabei ist das konkrete Steuerungsbedürfnis der kirchlichen Körperschaft gegenüber dem Aufwand abzuwägen. Die Einzelbilanzen der kirchlichen Körperschaft und ihrer unselbständigen Einrichtungen (Sonderhaushalte) können übergangsweise getrennt nebeneinander stehen. Nähere Hinweise siehe Anlage 7.

Bei Konsolidierungen ist zu differenzieren, wie weitgehend eine Einbeziehung von Beteiligungen in die Bilanz der Körperschaft erfolgt. Gemeinsame Regelungen hierzu werden in einer gesonderten Konsolidierungsrichtlinie vereinbart.

5. Grundsätze für die erstmalige Eröffnungsbilanz

Insbesondere zur Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz ist gemäß § 58 Abs. 1 HHO eine Bestandsaufnahme und Bewertung des Vermögens und der Schulden durchzuführen (Inventur). Neben dem Grundsatz der Wesentlichkeit gelten hierfür auch die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur.

Es gilt grundsätzlich das Saldierungsverbot, d.h. Aktiv- und Passivposten der Bilanz dürfen nicht gegeneinander verrechnet werden¹⁴.

Die Bewertungsvorschriften sollen so praktikabel wie möglich und auch für kleine Körperschaften handhabbar sein. Deshalb soll bei der erstmaligen Eröffnungsbilanz neben der Bewertung nach (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich sein, wobei für beide Verfahren Bewertungserleichterungen (z. B. Gruppenbewertung, Festbewertung, Anwendung anerkannter statistischer Methoden, vereinfachte Behandlung geringwertiger Vermögensgegenstände) angewandt werden können.

Aus Gründen der Transparenz fordert das Handelsrecht, die Vermögensgegenstände bei der erstmaligen Bewertung mit um Abschreibungen reduzierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Dies wäre jedoch für die Mehrzahl der kirchlichen Körperschaften bei älteren Immobilien mit einem zu großen Aufwand verbunden. Aus Gründen der Praktikabilität sollen Sonderregelungen gelten. Damit wird erreicht, dass für die den wesentlichen Teil des kirchlichen Vermögens ausmachenden Immobilien praktikable Werte angesetzt werden. Die problematische Ermittlung der (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für oft weit vor dem Bilanzstichtag erworbenes oder hergestelltes unbewegliches Vermögen wird dabei vermieden. Zur Bilanzierung der Grundstücke und Gebäude wird auf Ziffer 3.1.1 dieser Richtlinien verwiesen.

Das übrige Vermögen mit deutlich kürzeren Nutzungsdauern wird dagegen grundsätzlich mit den aus dem Inventarverzeichnis abzuleitenden historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten - vermindert um Abschreibungen - bewertet. Diese Wertansätze entsprechen dem Anschaffungswertprinzip des HGB und dürften regelmäßig leicht zu ermitteln sein. Insofern handelt es sich um einen Kompromiss zwischen der Orientierung am Handelsrecht und dem für den kirchlichen Bereich zentralen Grundsatz der Nachhaltigkeit.

Angesichts der meist verhältnismäßig geringen absoluten Beträge und der meist geringen relativen Bedeutung der mobilen Wirtschaftsgüter im Verhältnis zum Erfassungsaufwand können die Landeskirchen für die erstmalige Eröffnungsbilanz weitere Vereinfachungsregeln erlassen (z. B. eine höhere Wertaufgriffsgrenze von 5.000 Euro). Für die laufende Rechnungslegung sollen jedoch grundsätzlich die steuerrechtlichen Regelungen angewendet werden.

Die übrigen Regelungen für die Aufnahme der Aktiva in die Bilanz gelten entsprechend.

¹⁴ Ausnahme gemäß BilMoG: Ergänzung § 246 Abs. 2 HGB:

„Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungs- oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen; entsprechend ist mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.“ – Für kirchliche Bilanzen soll abweichend davon grundsätzlich der Bruttoausweis von Versorgungslasten und deren Absicherung erfolgen.

Für Rücklagen kann im kirchlichen Recht geregelt sein, dass sie nur ausgewiesen werden dürfen, sofern sie durch entsprechende Finanzmittel (oder je nach kirchlicher Regelung durch andere geeignete Bilanzpositionen) gedeckt sind.

Sonderposten werden entsprechend den unter Ziffer 3.2.3. aufgeführten Regelungen erfasst. Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sind vollständig zu erfassen und realistisch einzeln zu bewerten (der Bedarf an Rückstellungen ist ggf. durch Gutachten zu ermitteln).

Der Vermögensgrundbestand ergibt sich in der erstmaligen Eröffnungsbilanz als Saldogröße aus Vermögen und Schulden, abzüglich der Kircheninternen Vermögensbindungen, der Ergebnisvorträge und der Sonderposten und einem Passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Übersteigen die Schulden das Vermögen der jeweiligen kirchlichen Verwaltung, ist analog § 268 Abs. 3 HGB ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen.

Da diese Position eine erhebliche Außenwirkung hat, können kirchliche Körperschaften auf der Aktivseite vor dem Anlagevermögen einen „Ausgleichsposten für Rechnungsumstellung“ in Höhe dieses Fehlbetrages einstellen. Dieser Ausgleichsposten kann um einen angemessenen Betrag für Rücklagen und Vermögensgrundbestand erhöht werden. Hier ist die kirchliche Regelung maßgebend. Der Ausgleichsposten ist über einen angemessenen Zeitraum aufwandswirksam aufzulösen. Für diesen Zeitraum ist die kirchliche Regelung maßgebend.

Zur Bilanz ist ein Anhang zu erstellen, in dem die gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beschrieben werden. Sofern von den hier definierten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abgewichen wurde, sollen diese begründet sowie deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ergebnislage erläutert werden. Die Nutzung und die Regelungen eines in Anspruch genommenen Ausgleichspostens Rechnungsumstellung sind im Anhang zu erläutern.

Übersicht über die erläuternden Anlagen zur Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinie:

Nr.	Inhalt	Datei-Format
1	Hinweise zur Bilanzgliederung	Word
2	Bilanzieller Nachweis der Gebäude	Word
3	Sonderregelung Nachweis Wertschwankungen Finanzanlagen	Word
4	Empfehlung für die Bildung und die Bewirtschaftung von Rücklagen	Word
5	Berechnungsschema Substanzerhaltungsrücklage	Excel
6	Verfahren zur Ermittlung und Bewirtschaftung der Versorgungsrückstellungen	Word
7	Sonderhaushalte und Sondervermögen	Word