

Grundkonzept für ein kirchliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der kirchlichen Doppik¹

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 die Haushaltsordnungen verpflichtet, ihre Haushalte wirtschaftlich und sparsam zu führen und das für die Aufgabenerfüllung notwendige kirchliche Vermögen zu erhalten. Zukünftigen Generationen soll das notwendige Vermögen weiterhin zur Verfügung stehen; das soll das Rechnungswesen nachvollziehbar aufzeigen (Transparenz). Um die Steuerung des Mitteleinsatzes zu verbessern, wurde das Ressourcenaufkommens- und Ressourcenverbrauchskonzept 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 gewährleisten. 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 Mittelaufkommen² und der Mittelbedarf in einer aufgabenorientierten oder in einer organisationsorientierten Gliederung dargestellt, so dass Verantwortungsbereiche klar abgegrenzt werden³. Zusammen mit der Darstellung der Ziele, die durch den Ressourceneinsatz erreicht werden sollen, werden wichtige Informationen für eine verbesserte Steuerung des kirchlichen Handelns geliefert. Die interne und die externe Kommunikation soll durch die Vereinbarung der Ziele, für die die Ressourcen eingesetzt werden, und von Indikatoren, die Hinweise für die Zielerreichung geben, verbessert werden. 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 wieder erwirtschaftet werden sollen⁴. Sie sollen nicht für andere Verwendungen zur Verfügung stehen, sondern werden in der Substanzerhaltungsrücklage für Werterhaltungsmaßnahmen und Sanierungen sowie Ersatzbeschaffungen reserviert.⁵

Der besondere Nutzen der Doppik liegt vor allem in der integrierten Buchführung einschließlich der Veränderungen der Bestandteile des Vermögens und der Schulden⁶, ebenso in der standardisierten periodengerechten Darstellung der Veränderungen des Reinvermögens durch Aufwendungen und Erträge.

Durch die Umstellung auf den doppelischen Kontenplan werden in der Praxis anzutreffende uneinheitliche Gruppierungslisten gestrafft und systematisiert. Zudem werden mit

der Einführung der kirchlichen Doppik die Prozessabläufe für die Rechnungslegung der kirchlichen Haushalte hinterfragt, so dass Optimierungspotenzial deutlich wird.

2. Kirchliche Besonderheiten und ihr Hintergrund

Wichtigste kirchliche Besonderheiten sind die Regelungen der öffentlich-rechtlichen Haushaltswirtschaft⁷, der alle evangelischen Landeskirchen durch ihre Verfassungen unterliegen, und dass als steuererhebende Körperschaft keine Gewinne angestrebt werden. Die kirchliche Doppik orientiert sich daher an den im Handelsgesetzbuch festgelegten Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung sowie an den Vorschriften des Steuerrechtes, weicht aber davon ab, wo kirchliche Bedarfe es erfordern⁸.

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:

In einer kirchlichen Bilanz es geht 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 anders als in der kaufmännischen Bilanz steht der Gläubigerschutz in einer kirchlichen Bilanz nicht im Vordergrund. Ein Markt ist zudem insbesondere für sakrales Vermögen - wie z.B. Kirchen und Kapellen - nicht vorhanden. Daher soll ein für die langfristige Erhaltung relevanter Sachwert⁹ und dessen Erhaltung über die Zeit dokumentiert werden, unabhängig von einem möglichen Verkaufswert und ob ein Markt vorhanden ist¹⁰.

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

3. Komponenten und Begriffe

Die kirchliche Doppik besteht aus folgenden Bestandteilen:

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

Ausgangspunkt ist die erstmalige Eröffnungsbilanz. Sie hat eine an die kaufmännische Bilanz angelehnte Gliederung¹¹ und verwendet an einigen Stellen spezielle Begriffe. Der statt „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 Spender für die kirchliche Arbeit überlassen wurde. Es ist kein Kapital zur „eigenen“ Verwendung der kirchlichen Körperschaft, denn eine Kapitalisierung z. B. von für den Gottesdienst genutzten Kirchen ist vom Grunde her unvereinbar mit dem kirchlichen Selbstverständnis. Vermögensbestandteile, die dem Gottesdienst oder als Friedhof gewidmet sind, werden daher in der kirchlichen Bilanz auf der Aktivseite als „nicht realisierbares Vermögen“ bezeichnet.

Teile des Reinvermögens werden in der kirchlichen Bilanz als Rücklagen dargestellt¹², sie sind in der Regel zweckgebunden und dürfen nur in der Höhe ausgewiesen werden, die durch Finanzmittel gedeckt ist. Die Rücklagenbewirtschaftung mit ihrer Finanzdeckung erlaubt den kirchlichen Körperschaften eine flexible Haushaltswirtschaft, die Schwankungen in den Einnahmepositionen (z.B. Kirchensteuern) ausgleichen kann.

Finanzdeckung ist zudem z.B. für den Sonderposten für zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse, etc. und für bestimmte Rückstellungen und Verbindlichkeiten vorzusehen.

In der Haushaltsplanung werden nicht nur Erträge und Aufwendungen dargestellt, auch der Teil der Rücklagenbewirtschaftung, der sich auf das Ergebnis bezieht, wird in die Planung integriert. Die Bezeichnung lautet „Ergebnishaushalt“, nicht „Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bzw. -planung“, 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 dem Budgetrecht der kirchlichen Gremien. Für deren Genehmigung wird ein Investitions- und Finanzierungshaushalt aufgestellt, der die im Haushaltsjahr benötigten Mittel für Investitionen¹³ aufzeigt und deren Herkunft, z.B. eine Rücklagenentnahme.

Im Ergebnishaushalt werden zahlungswirksame und nicht zahlungswirksame Aufwendungen und Erträge dargestellt. Aufgrund der besonderen Rolle des Geldes¹⁴ in der kirchlichen Haushaltswirtschaft wird daher durch eine sehr vereinfachte Kapitalflussplanung¹⁵ zusätzlich die Veränderung der liquiden Mittel im Haushaltsjahr aufgezeigt. Dies dient insbesondere dafür, schon in der Planung aufzuzeigen, dass die vorgeschriebene Deckung der Rücklagen durch Finanzmittel nicht durch den Haushalt gefährdet wird.

Im Jahresabschluss werden in der Ergebnisrechnung und in der Investitions- und Finanzierungsrechnung die tatsächlichen Buchungsergebnisse den Zahlen des Haus-

haltsplanes gegenübergestellt, um die Erkenntnisse 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 der Eröffnungsbilanz, 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:

¹ Doppik ist ein inzwischen etablierter Begriff aus der Betriebswirtschaftslehre. Er steht ursprünglich für „Doppelte Buchführung in Konten“, meint hier jedoch das um die Haushaltswirtschaft erweiterte Buchführungs- und Darstellungssystem im öffentlichen Bereich. 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.

² 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.

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

⁴ ggf. abzüglich der Auflösung von zugehörigen Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse

⁵ Kann dies aufgrund fehlender Finanzmittel nicht erreicht werden, ist der Fehlbetrag in der Position „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage“ unter dem Bilanzstrich oder im Anhang zu dokumentieren.

⁶ In der erweiterten Kameralistik werden hierfür Verbundbuchungen eingesetzt, die im kameralen System möglich, aber (noch) nicht integriert sind. Das Vorgehen zeigen umfangreiche Buchungsbeispiele.

⁷ vgl. als Referenzmodell das Haushaltsgrundsätzegesetz des Bundes und der Länder, HGrG: <http://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/index.html>

⁸ Möglich ist dies aufgrund des verfassungsmäßig geschützten Selbstbestimmungsrechtes der evangelischen Kirchen in Deutschland, in dessen Rahmen die Kirchen nicht an die Vorschriften des Handels- und Steuerrechts gebunden sind.

⁹ In der Regel sind dies Anschaffungs-/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.

¹⁰ 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 dann im Zeitablauf: Es wächst während des Aufbaus der Substanzerhaltungsrücklage und schwindet bei Sanierungen oder Ersatzbeschaffungen.

¹¹ Das Schema der kirchlichen Bilanz ist zusammen mit den Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen vom Rat der EKD erlassen worden. Siehe Rechtssammlung der EKD oder unter <http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/finanzen/757.html>.

¹² Bei der kirchlichen Rücklagenbewirtschaftung handelt es sich betriebswirtschaftlich um eine Verschiebung der Darstellung im Reinvermögen: 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).

¹³ auch Mittel für die Tilgung von Darlehen oder für weitere das Budgetrecht betreffende Vorgänge

¹⁴ siehe Finanzdeckung der Rücklagen in Gliederungspunkt 3. Die langfristige Sicherung der zweckgebundenen Finanzmittel (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 andere Bedarfe als Kommunen.

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