

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

Inhalt²

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

Im Haushaltsbuch wird das Mittelaufkommen³ und der Mittelbedarf in einer aufgabenorientierten oder in einer organisationsorientierten Gliederung dargestellt, so dass Verantwortungsbereiche klar abgegrenzt werden⁴. Zusammen mit der Darstellung der Ziele, die durch den Ressourceneinsatz erreicht werden sollen, bietet diese Gliederung wichtige Informationen für eine verbesserte Steuerung des kirchlichen Handelns. Die Vereinbarung der Ziele, für die die Ressourcen eingesetzt werden, und von Indikatoren, die Hinweise für die Zielerreichung geben, dient somit der internen und der externen Kommunikation. Zudem soll im Jahresabschluss der Mittelverbrauch dokumentiert werden und ob die Ziele damit erreicht werden konnten. Daraus gilt es, für die zukünftigen Planungen zu lernen. Ein empfängerorientierter Steuerungskreislauf soll entstehen.

Der Generationengerechtigkeit dient, dass die durch die Abnutzung von Sachanlagegütern entstehenden Wertverluste (Abschreibungen) regelmäßig wieder erwirtschaftet werden sollen⁵. Sie sollen nicht für Anderes verwendet werden, sondern sie werden für Sanierungen (Werterhaltungsmaßnahmen) sowie Ersatzbeschaffungen reserviert, in der Regel in der Substanzerhaltungsrücklage, der in derselben Höhe Finanzmittel gegenüberstehen sollen.⁶

Der besondere Nutzen der Doppik liegt vor allem in der integrierten Buchführung einschließlich der Veränderungen der Bestandteile des Vermögens und der Schulden⁷, ebenso in der standardisierten periodengerechten Darstellung der Veränderungen des Reinvermögens durch Aufwendungen und Erträge.

Durch die Umstellung auf den doppischen Kontenplan wurden in der klassischen kameralen Praxis noch anzutreffende uneinheitliche Gruppierungslisten gestrafft und syste-

matisiert. Zudem werden mit Einführung der kirchlichen Doppik in jeder kirchlichen Körperschaft oder Einrichtung die Prozessabläufe für die Rechnungslegung des Haushalts hinterfragt, so dass Optimierungspotenzial deutlich wird.

2. Kirchliche Besonderheiten und ihr Hintergrund

Wichtigste kirchliche Besonderheiten sind die Regelungen der öffentlich-rechtlichen Haushaltswirtschaft⁸, der alle evangelischen Landeskirchen durch ihre Verfassungen unterliegen. Als steuererhebende Körperschaft werden keine Gewinne angestrebt, denn die Steuerzwecklehre schreibt vor, dass Steuern nur in der Höhe des Bedarfes erhoben werden dürfen. Wegen ihrer religiösen und caritativen Aufgaben (Gemeinwohlorientierung) ist Kirche i.d.R.⁹ auch kein Unternehmen im Sinne des Steuerrechts. Aus diesen drei Aspekten folgt, dass sich die kirchliche Doppik zwar an den im Handelsgesetzbuch festgelegten Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung sowie an den Vorschriften des Steuerrechtes orientiert, aber davon abweicht, wo kirchliche Bedarfe es erfordern¹⁰.

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

In einer kirchlichen Bilanz es geht u.a. darum, die Verpflichtung zum langfristigen Erhalten des kirchlichen Vermögens, z.B. von historischen Kirchen, nachvollziehbar zu verdeutlichen und somit die kirchliche Aufgabenerfüllung auch für nachfolgende Generationen sichern zu können. Es gibt daher spezielle Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Beispielsweise steht in einer kirchlichen Bilanz nicht immer ein *Verkehrswert* des kirchlichen Vermögens. Es geht nicht um eine (Mindest-)Verwertbarkeit der aufgezeigten Werte, denn anders als in einer 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 (nicht gewollt). Daher soll – wenn Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht vorliegen – ein für die langfristige Erhaltung relevanter Sachwert¹¹ und dessen Erhaltung über die Zeit dokumentiert werden, unabhängig von einem theoretisch möglichen Verkaufswert¹².

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

3. Komponenten und Begriffe

Die kirchliche Doppik besteht aus folgenden Bestandteilen:

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

Ausgangspunkt für die Bestandsrechnung in der Doppik ist die erstmalige Eröffnungsbilanz. Sie hat eine an die kaufmännische Bilanz angelehnte Gliederung¹³ und verwendet an einigen Stellen Ergänzungen und spezielle Begriffe. Der alternativ zu „Eigenkapital“ verwendete Begriff „Reinvermögen“ soll auf die wichtigste Funktion der kirchlichen Bilanz hinweisen: das Aufzeigen der langfristigen Erhaltung des Vermögens, das der kirchlichen Körperschaft durch ihre Mitglieder oder Spenderinnen und Spender für die kirchliche Arbeit überlassen wurde. Das Reinvermögen zeigt 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 kircheninterne Vermögensbindungen, insbesondere als Rücklagen, dargestellt¹⁴. Rücklagen sind in der Regel zweckgebunden und dürfen in den meisten Landeskirchen nur in der Höhe ausgewiesen werden, die durch Finanzmittel gedeckt ist. Die Rücklagenbewirtschaftung mit ihrer Finanzdeckung erlaubt den Gremien der kirchlichen Körperschaften, die das Etatrecht innehaben, eine flexible Haushaltssteuerung, die Schwankungen in den Einnahmepositionen (z.B. Kirchensteuern) ausgleichen kann.

Auf Finanzdeckung ist zudem z.B. für den Sonderposten für zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse sowie für bestimmte Rückstellungen, Verbindlichkeiten und ggf. Rechnungsabgrenzungsposten zu achten. Aus diesem Grund soll ein Bericht im Anhang zum Jahresabschluss durch die Gegenüberstellung von liquidierbaren Aktiva zu den Verpflichtungen und Zweckbindungen die Finanzlage nachweisen.

In der Haushaltsplanung werden nicht nur Erträge und Aufwendungen dargestellt, auch der Teil der Rücklagenbewirtschaftung, der sich auf das Ergebnis bezieht, wird meist in die Planung integriert. Die Bezeichnung lautet „Ergebnishaushalt“, nicht „Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bzw. -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 Etatrecht der kirchlichen Gremien. Für deren Genehmigung wird ein Investitions- und Finanzierungshaushalt aufgestellt, der die im Haushaltsjahr benötigten Mittel für Investitionen¹⁵ aufzeigt und deren Finanzierung, z.B. eine Rücklagenentnahme.

Im Ergebnishaushalt werden zahlungswirksame und nicht zahlungswirksame Aufwendungen und Erträge dargestellt. Aufgrund der besonderen Rolle des Geldes¹⁶ in der kirchlichen Haushaltswirtschaft wird daher durch eine sehr vereinfachte Kapitalflusspla-

nung¹⁷ zusätzlich die Veränderung der Finanzmittel im Haushaltsjahr aufgezeigt. Dies dient insbesondere dafür, schon in der Planung aufzuzeigen, dass eine notwendige Deckung von Verpflichtungen und Zweckbindungen durch Finanzmittel nicht durch den nächsten Haushalt gefährdet wird.

Im Jahresabschluss werden in der Ergebnisrechnung und in der Investitions- und Finanzierungsrechnung die tatsächlichen Buchungsergebnisse den Zahlen des Haushaltsplanes gegenübergestellt, um die Erkenntnisse daraus für zukünftige Planungen nutzen zu können. Eine Kapitalflussrechnung dokumentiert zusätzlich die wesentlichen Zahlungsmittelflüsse. Dort unterbleibt eine Gegenüberstellung der Planwerte, denn es wird kein Erkenntnisgewinn gesehen, der den Aufwand rechtfertigt. Die Bilanz zeigt zu den Abschlusswerten die Werte 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 wird meist im Zusammenhang mit dem um die Haushaltswirtschaft erweiterten Buchführungs- und Darstellungssystem im öffentlichen Bereich genutzt. Daher bedeutet er hier „doppelte Buchführung in Körperschaften“. Für das neue kirchliche Finanzwesen kommen weitere Elemente zur Doppik hinzu: Zielorientierung und Outputsteuerung, hin zu einem Steuerungskreislauf.

² Dies Konzept wurde vom Kirchenamt der EKD, Finanzabteilung, erstellt auf der Basis der Absprachen zwischen den Gliedkirchen der EKD und der EKD, der VELKD und der UEK zum gemeinsamen Finanzwesen, die ihren Niederschlag in den Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen gefunden haben, die vom Rat der EKD als Richtlinie im Rahmen der gesamtkirchlichen Rechtsordnung erlassen wurde.

³ Der Begriff „Mittel“ wird hier synonym zum Begriff „Ressourcen“ verwendet, d.h. es sind sowohl zahlungswirksame als auch zahlungsunwirksame Zu- und Abgänge des kirchlichen Vermögens gemeint, die dem Budgetrecht der kirchlichen Gremien unterliegen. Für die erweiterte Kameralistik bedeutet dies, dass im neuen kirchlichen Finanzwesen auch zahlungsunwirksame Vorgänge aufgenommen werden wie beispielsweise eine nicht erwirtschaftete Absetzung für Abnutzung (Abschreibung) von kirchlichem Sachanlagevermögen. Die Abschreibung wird in der kirchlichen erweiterten Kameralistik aus der Anlagenbuchhaltung in ein Verrechnungskonto übernommen, das im Zuge des Jahresabschlusses geleert wird – stehen Finanzmittel aus dem Ergebnis zur Verfügung, kann eine Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage gebucht werden. Sofern nicht ausreichend Finanzmittel zur Verfügung stehen, wird das Verrechnungskonto entsprechend gegen das Konto „Nicht erwirtschaftete Abschreibungen“ gebucht, das mindernd in das Bilanzergebnis einfließt.

⁴ In der Regel geht das mit einer Budgetierung dieser Aufgaben- oder Organisationsbereiche einher, so dass Ressourcen- und Fachverantwortung zusammengeführt werden.

⁵ ggf. abzüglich der Auflösung von zugehörigen Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse

⁶ Kann dies aufgrund fehlender Finanzmittel nicht erreicht werden, ist der Fehlbetrag in der Position „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage“ im Anhang zu dokumentieren.

⁷ In der erweiterten Kameralistik werden hierfür Verbundbuchungen eingesetzt, die im Finanzsystem möglich, aber (noch) nicht integriert sind. Das Vorgehen dazu zeigen umfangreiche Buchungsbeispiele.

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

⁹ Zu beachten ist dabei insbesondere der neue § 2 b UStG, http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_2b.html.

¹⁰ 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.

¹¹ In der Regel sind dies Anschaffungs- oder Herstellungskosten, in der Eröffnungsbilanz ein in einem vereinfachten Verfahren ermittelter Sach- bzw. Zeitwert. Für eine Neubeschaffung muss ein Inflationsausgleich hinzukommen, durch die Substanzerhaltungsrücklage wird jedoch ein wesentlicher Beitrag dazu geleistet.

¹² Die Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen erlauben – abweichend vom Sachwert - die Kirchen und Kapellen mit einem Ersatzwert von je 1 Euro in die kirchliche Bilanz aufzunehmen. Der Ressourcenverbrauch ist dennoch zu erwirtschaften und der Substanzerhaltungsrücklage zuzuführen. Somit werden Nebenrechnungen notwendig, denn eine Abschreibung wird nicht automatisiert aus der Anlagenrechnung übernommen. Das Reinvermögen schwankt bei der 1-Euro-Lösung im Zeitablauf: Es wächst während des Aufbaus der Substanzerhaltungsrücklage und schwindet bei Sanierungen oder Ersatzbeschaffungen.

¹³ Das Schema der kirchlichen Bilanz ist zusammen mit den Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen vom Rat der EKD erlassen worden. Siehe Rechtssammlung der EKD <https://www.kirchenrecht-ekd.de/> , Nr. 3.6 und 3.7.

¹⁴ 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). Parallel zu der Verschiebung in den Aktiva zwischen Finanzmitteln und Sachanlagevermögen wird so bei den Passiva im Reinvermögen die Änderung des finanzgedeckten Teils (Rücklagen) durch die zugehörige Verschiebung dokumentiert.

¹⁵ auch Mittel für die Tilgung von Darlehen oder für weitere das Budgetrecht betreffende Vorgänge

¹⁶ 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.

¹⁷ In der Regel werden dabei zum geplanten Saldo des Jahresergebnisses nur die Abschreibungen hinzugerechnet und geplante Investitionen abgezogen. In den landeskirchlichen Verwaltungen wird zusätzlich z.B. eine absehbare Veränderung der Versorgungsrückstellungen herausgerechnet.