

## **Empfehlungen für die Bildung und die Bewirtschaftung von Rücklagen**

Unter der Bilanzposition „Kircheninterne Vermögensbindungen“ werden in den meisten Gliedkirchen Rücklagen gesondert ausgewiesen, da Kirchen als steuererhebende Körperschaften öffentlichen Rechts gemäß der Steuerzwecklehre Steuern nur in der Höhe des Bedarfs erheben. Sofern Jahresüberschüsse entstehen, werden sie daher in die Rücklagen eingestellt, denn sie sind für die kirchliche Arbeit wieder einzusetzen.

Zur Sicherung der kirchlichen Aufgabenerfüllung ist zudem in den meisten Gliedkirchen eine Finanzdeckung der Rücklagenbestände vorgesehen (vgl. Ziffer 3.2. B der Bewertungsrichtlinien). Vielfach werden Rücklagen für bestimmte Zwecke reserviert, insbesondere zur Vorsorge.

Für die Bildung und Bewirtschaftung von finanzgedeckten Rücklagen ergeben sich in der erweiterten Kameralistik und dem doppischen Verfahren deutliche Unterschiede in der Buchungstechnik. Während für die Zuführung zu und die Entnahme aus den Rücklagen im erweiterten kameralen System auf die üblichen Verfahren zurückgegriffen werden kann, sind im doppischen Modell für die kirchlichen Belange geeignete Regelungen neu vereinbart worden.

Nachfolgend werden die Unterschiede dargestellt, die sich hinsichtlich der Buchung der Rücklagen ergeben, sowie der Sonderfall der Bewirtschaftung der Substanzerhaltungsrücklage, der mit der Abschreibung der Anlagegüter einhergeht.

Zudem wird für beide Rechnungsstile einheitlich die Zuordnung von Spenden und Zuwendungen zu Rücklagen und ggf. sonstigen Bilanzpositionen aufgezeigt, wenn sie im laufenden Haushaltsjahr nicht zweckgerecht verausgabt werden konnten.

### **1. Erweiterte Kameralistik**

#### 1.1. Zuführung an Rücklagen

Buchung: *Ausgabe im ordentlichen Haushalt (Sachbuch 00) und Einnahme im Vermögenssachbuch (Sachbuch 9x) als Zugang zur Rücklage über Verrechnungszahlweg.*

#### 1.2. Entnahme aus Rücklagen

Buchung: *Einnahme im ordentlichen Haushalt (Sachbuch 00) und Ausgabe im Vermögenssachbuch (Sachbuch 9x) als Abgang bei der Rücklage über Verrechnungszahlweg.*

In der Haushaltsplanung sind Rücklagenzuführungen (1.1.) und Rücklagenentnahmen (1.2.) in den einzelnen Haushalts(unter)abschnitten als ordentliche Einnahmen bzw. Ausgaben zu veranschlagen. Im Haushaltsvollzug sind sie bei den jeweiligen Haushaltsansätzen zu vereinnahmen bzw. zu verausgaben. Dieses Verfahren gilt grundsätzlich für alle Rücklagenarten. Die Besonderheiten, die sich bei Zuführungen zur und Entnahmen aus der Substanzerhaltungsrücklage ergeben, sind im nachfolgenden Abschnitt 1.3. dargestellt.

#### 1.3. Substanzerhaltungsrücklage (SER) (Pflichtrücklage)

In der Anlagenbuchhaltung wird die Höhe der Abschreibungen ermittelt. In die KLR können die jeweiligen Werte unterjährig übernommen werden. Zum Jahresabschluss werden die

vollen Abschreibungswerte des Jahres auf ein Verrechnungskonto ins Haushaltssachbuch übernommen. Sie werden gegen den Abgang beim Anlagevermögen im Vermögenssachbuch gebucht (mit Verrechnungszahlweg).

Die Veranschlagung und Buchung der jährlichen Abschreibungsbeträge erfolgt – sofern ausreichend Finanzmittel zur Verfügung stehen – aus diesem Verrechnungskonto mit Gegenbuchung Abgang Vermögensgrundbestand im Vermögenssachbuch und als Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage im jeweiligen Haushalts(unter)abschnitt (in der Regel direkt bei den einzelnen Funktionen oder kumuliert aus dem Einzelplan 8) mit Gegenbuchung Erhöhung Substanzerhaltungsrücklage im Vermögenssachbuch. Stehen ausreichende Finanzmittel nicht zur Verfügung, kann keine Zuführung zur SER erfolgen. Stattdessen müssen die auf dem Verrechnungskonto stehenden Beträge (ggf. nach einer Teil-Zuführung zur SER) als „Nicht erwirtschaftete Abschreibungen“ gebucht werden. Diese mindern als Ausgabebuchung das Bilanzergebnis und werden zusätzlich nachrichtlich beim Bilanzergebnis als „davon nicht zahlungswirksam“ ausgewiesen. Die dafür nötigen einzelnen Buchungen sind in den Buchungsbeispielen für die erweiterte Kameralistik aufgelistet. (siehe Buchungsbeispiele für die erweiterte Kameralistik 10514ff).

Sind nur Erinnerungswerte in die Bilanz aufgenommen, entfällt die Minderung des Anlagevermögens im Vermögenssachbuch. Dennoch soll die Zuführung zur SER erfolgen in der Höhe der kalkulatorischen Abschreibung. Diese findet in der Anlagenbuchhaltung statt und soll wie eine normale Abschreibung in den Haushalt übernommen werden.

In Landeskirchen und Wirtschaftseinheiten, in denen nach Verwaltungs- und Vermögenshaushalt unterschieden wird, sind ggf. weitere (Zwischen-)Buchungen nötig.

Wenn der Jahresabschluss aus nicht zahlungswirksamen Anteilen besteht, ist ein genereller Ausgleich über die Ausgleichsrücklage nicht sinnvoll und auch oft nicht möglich. Entsprechend den Vorgaben bzw. Beschlüssen der Gremien wird der Jahresabschluss daher mit dem Vermögensgrundbestand verrechnet, sofern nicht Anteile der Rücklagenbewirtschaftung dienen.

## **2. Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen**

Im System der kaufmännischen Buchführung und in den Empfehlungen der Innenministerkonferenz zur Bildung von Rücklagen im kommunalen Bereich ist geregelt, dass Rücklagen ausschließlich aus dem Jahresüberschuss zu bilden und diese lediglich als besondere Eigenkapitalpositionen der Bilanz auszuweisen sind. Im Gegensatz dazu ist in der Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der kirchlichen Doppik zugelassen, dass Rücklagenzuführungen und -entnahmen jederzeit (gemäß Haushaltsplanung) durchgeführt werden können. Diese sind nach dem Jahresergebnis in der Erweiterung der Ergebnisrechnung zu erfassen, als (teilweise) Ergebnisverwendung. Für die Buchung dieser Vorgänge sind im EKD-Kontenrahmen spezielle Konten eingerichtet worden.

### 2.1. Zuführungen zu und Entnahmen aus Rücklagen

Die Höhe der Zuführung zu den Pflichtrücklagen und eventuelle Entnahmen daraus sind im Ergebnisverwendungsbereich des Ergebnishaushaltes zu veranschlagen und im Rahmen

des Haushaltsvollzugs an den veranschlagten Stellen zu buchen (einschließlich Zuordnung zu Handlungsfeldern/Organisationseinheiten). Das bedeutet, dass im Haushalt vorgesehene Zuführungsbeträge zu Pflichtrücklagen innerhalb eines Haushaltsjahres zu erwirtschaften sind, d.h. durch Erträge zu decken. Die nicht im Zusammenhang mit Investitionen stehenden Zuführungen zu und Entnahmen aus Rücklagen werden in der Ergebnisrechnung (siehe Schema Ergebnisrechnung in der von der EKD veröffentlichten Haushaltssystematik) als gesonderte Positionen dargestellt. Sie mindern bzw. erhöhen das Bilanzergebnis.

Auf Beschluss des zuständigen Leitungsorgans können zweckgebundene Rücklagen aus einem verbleibenden Jahresüberschuss gebildet bzw. für den vorgesehenen Zweck verwendet werden, bei vorgegebener Finanzdeckung nur, sofern eine Finanzdeckung gegeben ist. Budgetrücklagen können nach den jeweiligen Budgetrichtlinien gebildet bzw. aufgelöst werden. Die Erfassung und Darstellung entspricht der Darstellung bei den Pflichtrücklagen. Da der Jahresabschluss i.d.R. auch aus nicht zahlungswirksamen Anteilen besteht, ist ein genereller Ausgleich über die Ausgleichsrücklage nicht sinnvoll und auch oft nicht möglich. Entsprechend den Vorgaben bzw. Beschlüssen der Gremien wird der Jahresabschluss daher mit dem Vermögensgrundbestand verrechnet, sofern nicht Anteile der Rücklagenbewirtschaftung dienen.

Rücklagenentnahmen für Investitionen und ggf. Rücklagenzuführungen aus Deinvestitionen (z.B. Verkäufe von Anlagegütern) werden im Investitions- und Finanzierungshaushalt veranschlagt (siehe Schema Investitions- und Finanzierungshaushalt und Investitions- und Finanzierungsrechnung in der von der EKD veröffentlichten Haushaltssystematik). Sie sind an den veranschlagten Stellen zu buchen, es sind eigene Konten dafür vorgesehen.

## 2.2. Buchungsbeispiele zu Rücklagen (vgl. Buchungsbeispiele für die kirchliche Doppik)

### a) Zuführungen zu Rücklagen

*Zuführungen zu Rücklagen (KtnGr.<sup>1)</sup> 833 aus dem Ergebnis oder 834 investiv) an jeweilige Rücklage (KtnGr. 21 bis 23)*

<sup>1)</sup> KtnGr. = Kontengruppe(n)

### b) Entnahmen aus Rücklagen

*Jeweilige Rücklage (KtnGr. 21 bis 23) an Entnahmen aus Rücklagen (KtnGr. 831 ergebnisrelevant oder 832 investiv)*

### c) Darstellung in der Ergebnisrechnung / in der Investitions- und Finanzierungsrechnung

Zuführungen an Rücklagen und Entnahmen aus Rücklagen (nicht investiv) werden nach dem Jahresergebnis und vor dem Bilanzergebnis ausgewiesen. Im Zusammenhang mit Investitionen und deren Finanzierung stehende Rücklagenentnahmen und –zuführungen werden im Investitions- und Finanzierungshaushalt veranschlagt.

## 2.3. Substanzerhaltungsrücklage (Pflichtrücklage)

Bei dieser Rücklage sollen die Zuführungsbeträge im Laufe des Haushaltsjahres in Höhe der Abschreibungen – dem Ressourcenverbrauch durch die Nutzung - erwirtschaftet werden, d.h. durch Erträge gedeckt werden (hinsichtlich evtl. Kappungsgrenze siehe Ziffer 3.2. B I 3. der Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien).

Die Abschreibungsbeträge werden als Aufwand gebucht. Die Zuführungsbeträge zur Substanzerhaltungsrücklage sind kein Aufwand, hier werden nur Finanzmittel gebunden. Dies erfolgt durch eine Umbuchung im Eigenkapital: Vom Vermögensgrundbestand in die SER.

Buchungsbeispiele:

a) Abschreibung und Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage

*Abschreibungen auf Sachanlagen (KtnGr. 72) an Anlagevermögen (KtnGr. 01 bis 07), damit Erfassung des Werteverzehrs (Nutzungsdauern gemäß Anlage 4 der Bewertungsrichtlinien).*

Die Abschreibungen werden erwirtschaftet, wenn entsprechende Erträge (z.B. Kirchensteuern) nicht für andere Zwecke verausgabt werden und bei der Zuführung zu einer finanzgedeckten Rücklage ausreichend liquide Mittel zur Verfügung stehen.

Die Verringerung des Anlagevermögens durch den Gebrauch (Abschreibung) mindert das Ergebnis, der Gegenwert fließt durch die Wiedererwirtschaftung der Abschreibung (in der Regel finanzgedeckte Erträge werden nicht anderweitig verausgabt) in die Finanzanlagen zur Deckung der Substanzerhaltungsrücklage. Durch den Ausweis des wiedererwirtschafteten Ressourcenverbrauchs in der Substanzerhaltungsrücklage wird im Gegenzug der Vermögensgrundbestand gemindert:

*Vermögensgrundbestand (KtnGr. 201) an Substanzerhaltungsrücklage (KtnGr. 213).*

So ist die Bilanz ausgeglichen (Minderung Anlagevermögen entspricht Minderung Vermögensgrundbestand, die Änderung der Finanzmittel entsprechen der Änderung der Rücklage, der Vorgang ist im Bilanzergebnis neutral) und die Bilanzsumme bleibt unverändert. Es wird dokumentiert, dass eine Substanzerhaltung stattgefunden hat.

Kann wegen des Ausweises eines Erinnerungswertes von 1 Euro für nicht realisierbares Vermögen keine Abschreibung erfolgen, wird der Ressourcenverbrauch nach dem Jahresergebnis durch die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage aufgezeigt.

*Abschreibungsäquivalent nach § 66 Abs. 2 HHO (KtnGr. 835) an Substanzerhaltungsrücklage (KtnGr. 213).*

Der Vermögensgrundbestand wird nicht gemindert, da er bereits durch den Ausweis des Erinnerungswertes gemindert ist. Das Bilanzergebnis wird jedoch durch das Abschreibungsäquivalent gemindert, so ist eine annähernde Vergleichbarkeit mit den Ergebnisrechnungen gegeben, die Kirchen mit dem Substanzwert ausweisen.

b) Entnahmen aus Rücklage (für Investitionen in gleicher Höhe)

*Substanzerhaltungsrücklage (KtnGr. 213) an Entnahme aus Rücklagen (KtnGr. 832).* Damit steht das Geld zur Finanzierung von Investitionen zur Verfügung, die Entnahme wird nur im Investitions- und Finanzierungshaushalt veranschlagt, sie berührt das Ergebnis nicht.

Bei einer Aktivierung der durchgeführten Investition (*Anlagegut an Bank*) wird im Gegenzug der Vermögensgrundbestand erhöht (*KtnGr. 832 an Vermögensgrundbestand*). Die Bilanz ist somit ausgeglichen, das kirchliche Vermögen wurde nicht verändert: Der Ver-

minderung der Rücklage steht die Verminderung der Finanzmittel gegenüber, im gleichen Maß wurde das Anlagevermögen und der Vermögensgrundbestand erhöht.

Sollte im Einzelfall eine Entnahme aus der Substanzerhaltungsrücklage (etwa aus einer zugehörigen Bauinstandhaltungsrücklage) zur Deckung für nicht investive Instandhaltungsmaßnahmen herangezogen werden, dient die Entnahme aus Rücklagen (KtnGr. 831) dem Ausgleich des Bilanzergebnisses im Ergebnishaushalt, im Gegenzug zu den entstehenden Bauinstandhaltungsaufwendungen.

c) Darstellung in der Ergebnisrechnung / in der Investitions- und Finanzierungsrechnung:

Als tatsächlicher Aufwand fließen in die Ergebnisrechnung im Beispiel a) nur die Abschreibungen. Die Rücklagenzuführung findet auf Bestandskontenebene statt, als Verschiebung im Eigenkapital. Ein Sonderfall ist die Substanzerhaltung von sakralen Vermögensgegenständen bei der Bilanzierung mit 1 Euro, sie wird im Ergebnisverwendungsbereich veranschlagt, weil keine Abschreibung stattfinden kann.

Rücklagenzuführungen und –entnahmen im Zusammenhang mit Investitionen werden grundsätzlich im Investitions- und Finanzierungshaushalt veranschlagt, sie verändern das Ergebnis nicht. Anders jedoch, wenn Rücklagenentnahmen für Instandhaltungsaufwendungen zulässig sind, sie gleichen im Ergebnisverwendungsbereich die entsprechenden Aufwendungen aus.

#### 2.4 Nicht erwirtschaftete Abschreibungen

Bei vorgeschriebener Finanzdeckung der Substanzerhaltungsrücklage gilt wie für alle Rücklagen, dass Einstellungen in diese Rücklage nicht erfolgen können, wenn im Haushaltsjahr keine ausreichenden Finanzmittel erwirtschaftet worden sind. Die geforderte Finanzdeckung wäre sonst nicht sichergestellt.

Sollten im Haushaltsjahr nicht genügend durch Finanzmittel gedeckte Erträge (in Höhe der Abschreibungen) für die Zuführung zur Rücklage zur Verfügung stehen, ist an Stelle der unterbliebenen Rücklageneinstellung in derselben Höhe eine Zuführung zur „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen“ notwendig, um die Finanzierungslast aufzuzeigen. Diese wird nachrichtlich im Anhang ausgewiesen.

#### Buchungsbeispiel:

Die Buchung der Abschreibung verläuft wie in 2.3. a) beschrieben:

*Abschreibungen auf Sachanlagen (KtnGr. 72) an Anlagevermögen (KtnGr. 01 bis 07).*

*Erhöhung der Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen (nachrichtlich auszuweisen)*

Entsprechend dem Werteverzehr der Sachanlagen wird ggf. das Bilanzergebnis negativ ausgewiesen, wenn gar keine Erträge zur Deckung zur Verfügung stehen. Die Einstellung in die Substanzerhaltungsrücklage glückt mangels Finanzdeckung nicht, deswegen die Einstellung in die Deckungslücke. Die Bilanzsumme sinkt auf der Aktivseite entsprechend der Abschreibungssumme des Anlagevermögens und auf der Passivseite in derselben Höhe aufgrund des negativen Bilanzergebnisses.

Durch diese Vorgehensweise werden nachvollziehbar die Veränderungen der Bilanzpositionen aufgezeigt und in der Bilanz werden die Vermögensverhältnisse transparent, ob ein Erhalt des Vermögens stattfinden konnte bzw. ob zukünftige Planungen durch die gegenwärtige Situation belastet sind.

Ein Sonderfall tritt ein, wenn zwar die Abschreibungen durch Erträge gedeckt sind, jedoch aufgrund von nicht zahlungsrelevanten Erträgen dennoch keine Finanzmittel für eine Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage zur Verfügung stehen. Eine Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage kann in diesem Fall nur gebucht werden, wenn in entsprechender Höhe beispielsweise Forderungen an kirchliche Körperschaften noch ausstehen und diese als so sicher eingestuft werden, dass sie von der Landeskirche als Deckung für Rücklagenbestände zugelassen sind.

### **3. Zuordnung von Spenden, Kollekten und sonstigen Zuwendungen**

Spenden, Kollekten und sonstige Zuwendungen werden in der Regel für angegebene Zwecke vereinnahmt, beispielsweise für den Erhalt des Kirchgebäudes, für Spielgeräte für Kinder, oder für Katastrophenopfer. Ist keine Zweckbindung gegeben - ein Betrag ist beispielsweise lediglich als Spende bezeichnet - können die Zuwendungen als Einnahmen bzw. als Erträge im Bilanzergebnis stehen bleiben.

Können zweckgebundene Spenden, Kollekten, Vermächtnisse, Zuweisungen und Zuschüsse im Laufe des vereinnahmten Haushaltsjahres nicht ihrer Zweckbindung entsprechend verausgabt werden, ist beim Buchen der Restbeträge je nach Zweckbindung bzw. Rückzahlungspflicht zu unterscheiden.

- a) Spenden für allgemeine Zwecke (z.B. „für die Gemeinde“) werden der Rücklageposition „Budgetrücklagen und weitere Rücklagen“ zugeführt. Die Verwendung solcher Rücklagenmittel ist in den Haushalt nachfolgender Jahre einzubeziehen. Die Erfassung und Darstellung entspricht den Pflichtrücklagen.
- b) Kollekten, noch nicht verausgabte Spenden und Vermächtnisse für konkrete Zwecke haben nach kirchlichem Selbstverständnis keinen Rücklagencharakter, da eine andere als die zweckbestimmte Verwendung nicht infrage kommt, sondern eine mindestens theoretische Rückzahlungsverpflichtung besteht, wenn die Zwecke nicht verfolgt werden können. Sie werden daher am Jahresende dem Sonderposten „Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse“ zugeführt. Entnahmen aus dem Sonderposten werden als Einnahmen in den Haushalt bzw. als Erträge in die Ergebnisrechnung direkt einbezogen.

#### Fallbeispiele für die kirchliche Doppik (entsprechende Gruppierungen analog in der erweiterten Kameralistik)

##### aa) Zuwendungen für allgemeine Zwecke

Aus einer allgemeinen Spende für die Jugendarbeit der Kirchengemeinde verbleibt zum Abschluss des Jahres 01 ein Überschuss von 2.000 €. Dieser Überschuss wird einer zweckge-

bundenen Rücklage zugeführt. Im Jahre 02 erfolgt die Entnahme der Mittel aus der Rücklage und deren zweckentsprechender Einsatz.

Buchung im Jahre 01

*Zuführungen an Rücklagen (KtnGr. 832) an Budgetrücklagen und weitere Rücklagen (KtnGr. 22) 2.000 € (im Rahmen des Jahresabschlusses).*

Buchung im Jahre 02

*Budgetrücklagen und weitere Rücklagen (KtnGr. 22) an Entnahmen aus Rücklagen (KtnGr. 831) 2.000 €.* Nun stehen die Mittel zur Deckung des allgemeinen Aufwandes zur Verfügung (zulässiger Ausgleich des Ergebnishaushaltes im Anschluss an das Jahresergebnis).

Bei Mittelverwendung: *Aufwand ... an Bank (KtnGr. 17) 2.000 €.*

bb) Zuwendungen für konkrete Zwecke

Eine Kirchengemeinde erhält im Jahre 01 eine zweckbestimmte Spende zur Reinigung und Intonation ihrer Orgel (Erhaltungsaufwand) in Höhe von 1.000 €. Diese Mittel können erst im Jahre 02 zweckentsprechend verwendet werden.

Buchung im Jahre 01

*Bank (KtnGr. 17) an Spenden (Kto. 482 - Erträge) (bei Zahlungseingang)*

*Am Jahresende, wenn feststeht, dass die Mittel erst im nächsten Jahr gebraucht werden: Zuführung zu Sonderposten (KtnGr. 75) an Sonderposten Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse (KtnGr. 277) 1.000 €,*

Buchung im Jahre 02

*Sonderposten Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse (KtnGr. 277) an Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für zweckgebundene Spenden (KtnGr. 507) 1.000 €.*

Bei Mittelverwendung: *Instandhaltung der Orgel (KtnGr. 71) an Bank (KtnGr. 17) 1.000 €.*

cc) Spenden für Investitionen und sonstige Zuwendungen für Investitionen

Hier erfolgt die Zuführung direkt zum Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse, sobald die Investition aktiviert wird.

*Bank (KtnGr. 17) an Sonderposten für Erhaltene Investitionszuschüsse (KtnGr. 271-275).*

Ist die Investition noch nicht aktiviert, gelten dafür erhaltene Zuschüsse als Verbindlichkeiten.

*Bank (KtnGr. 17) an Verbindlichkeiten (KtnGr. 32 oder 33, je nach Herkunft).*

Diese Verbindlichkeiten werden bei der Aktivierung der Investition an den Sonderposten Erhaltene Investitionszuschüsse überführt.

*Verbindlichkeiten (KtnGr. 32 oder 33, je nach Herkunft) an Sonderposten für Erhaltene Investitionszuschüsse (KtnGr. 271-275).*

Sonstige Zuwendungen für Investitionen verlaufen analog.

Die Auflösung des Sonderpostens wird verteilt über die Laufzeit des Anlagegutes, der Ertrag aus der Auflösung mindert in jedem Jahr die Wirkung der Abschreibungen auf das Ergebnis. So wird der Ressourcenverbrauch über die Laufzeit gleichmäßig verteilt dargestellt, zudem ist die Handhabung so wesentlich vereinfacht. Auf diese Vorgehensweise soll im Anhang zum Jahresabschluss im Rahmen der Erläuterung des Sonderpostens hingewiesen werden.

Die Abschreibungen des Anlagevermögens werden immer als betrieblichen Aufwand in voller Höhe dargestellt, auch wenn Anlagegüter durch Spenden finanziert wurden.