

Grundkonzept für das kirchliche Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik

1. Ziele der Einführung	2
2. Komponenten und Begriffe	4
2.1. Haushaltsplanung – Outputsteuerung und Zielorientierung – Budgetierung	4
2.2. Haushaltsvollzug und Jahresabschluss	5
2.2.1. Gliederungen und Gruppierungen	5
2.2.2. Sollbuchführung (Finanzbuchhaltung)	5
2.2.3. Die Sachbücher in KFM.....	6
2.2.3.1. Haushaltsrechnung	6
2.2.3.2. Vermögensnachweis und Verbundrechnung	7
2.2.3.3. Vorschuss-/ Verwahrrechnung	7
2.2.3.4. Nebenrechnung für Investitionen (Bau- bzw. Investitionssachbuch)	8
2.2.4. Jahresabschluss.....	8
2.2.4.1. Bilanz	8
2.2.4.2. Anhang	9
2.3. Kosten- und Leistungsrechnung.....	10
2.3.1. Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung	10
2.3.2. Nutzen und Aufwand einer kirchlichen Kosten- und Leistungsrechnung	10
3. Weitere kirchliche Besonderheiten	11
3.1. Abschreibung/Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage.....	11
3.2. Unterbliebene Instandhaltung und nicht erwirtschaftete Abschreibungen	12
3.3. Erhaltene Investitionszuschüsse	12
3.4. Rücklagen	13
3.5. Zweckgebundene Spenden, Kollekten und ähnliche Zuwendungen	13
3.6. Rückstellungen.....	14
3.7. Besonderheit in der Eröffnungsbilanz: Ausgleichsposten Rechnungsumstellung	14

1. Ziele der Einführung

Aufgrund des im Grundgesetz geschützten Selbstbestimmungsrechtes der Kirchen sind die evangelischen Kirchen in Deutschland nicht an die Vorschriften des Handelsrechts gebunden. Die evangelischen Landeskirchen haben das Recht, Regelungen zur Rechnungslegung für alle evangelischen Körperschaften in ihrem Gebiet nach ihrem Bedarf zu gestalten, ähnlich wie die Bundesländer für die Kommunen in ihrem Gebiet das Haushaltsrecht bzw. Finanzmanagement festsetzen. Bei ihren hoheitlichen Aufgaben, wegen ihrer religiösen und caritativen Gemeinwohlorientierung, ist Kirche i.d.R.¹ auch kein Unternehmen im Sinne des Steuerrechts. Dennoch sollen die allgemein anerkannten Standards des Rechnungswesens auch für die evangelischen Körperschaften gelten, etwa die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und allgemein anerkannte Bewertungs- und Bilanzierungsregelungen. Dies dient der Transparenz der kirchlichen Finanzen für die Mitglieder und die Öffentlichkeit.

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

Um das demokratische Mitspracherecht der kirchlichen Gremien auch in Zukunft zu sichern, soll die Steuerung des Mitteleinsatzes weiter 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 der kirchlichen Doppik umgesetzt werden. Denn auch die erweiterte Kameralistik erfasst mit der Verbundrechnung (siehe 2.2.3.2.) die Veränderung der Bestände durch die Bewirtschaftung des Haushalts.

Zentrales Instrument der Steuerung und Rechenschaftslegung ist und bleibt der vom zuständigen Beschlussorgan verabschiedete Haushalt. Im erweiterten kamerale Haushaltswesen kirchlicher Körperschaften beinhaltet der Haushalt:

- ein Haushaltsbuch, das neben den Beschreibungen und den Zielen der kirchlichen Handlungsfelder deren Einnahmen und Ausgaben umfasst – mit einem Buchungsbuch/Haushaltsplan für die laufende kirchliche Arbeit,
- oder einen Haushaltsplan, der die Einnahmen und Ausgaben der laufenden kirchlichen Arbeit umfasst,
- einen Stellenplan,
- und als Anlage eine Bilanz oder Vermögensübersicht sowie einen Bericht über mögliche Risiken und Vorbelastungen künftiger Haushaltsjahre.

Im Haushaltsbuch wird das Mittelaufkommen und der Mittelbedarf² 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, bietet diese Gliederung wichtige Informationen für eine verbesserte Steuerung des kirchlichen Handelns. Die Vereinbarung der Ziele, für die finanzielle und personelle Ressourcen eingesetzt werden, und von Indikatoren, die Hinweise für die Zielerrei-

chung geben, dient somit der internen und der externen Kommunikation. Zudem soll im Jahresabschluss der Mittelverbrauch dokumentiert werden und ob die Ziele damit erreicht werden konnten. Daraus gilt es, für die zukünftigen Planungen zu lernen. Ein empfängerorientierter Steuerungskreislauf soll entstehen.

Der Generationengerechtigkeit dient, dass die durch die Abnutzung von Sachanlagegütern entstehenden Wertverluste (Abschreibungen) regelmäßig erwirtschaftet werden sollen⁴. So errechnete Mittel sollen grundsätzlich nicht für Anderes verwendet werden, sondern sie werden für Sanierungen sowie Ersatzbeschaffungen reserviert, in der Regel in der Substanzerhaltungsrücklage, der in derselben Höhe Finanzmittel gegenüberstehen müssen.⁵

Im Gegensatz zur bisherigen Form der Kameralistik, in der die geplanten und getätigten Einnahmen und Ausgaben einer Haushaltsperiode dargestellt werden, stehen im erweitert kameralen Haushalts- und Rechnungswesen auch die Auswirkungen der Planungen und des Erreichens auf das Vermögen im Blickpunkt. Durch die mithilfe der Verbundrechnung erstellte Vermögensübersicht/Bilanz soll deutlich werden, ob ein Substanzerhalt durch die Mittelbewirtschaftung erreicht werden kann bzw. konnte oder ob auf Kosten zukünftiger Haushalte gewirtschaftet wird bzw. wurde. Ein bezifferter Handlungsbedarf soll den Beschlussorganen aufgezeigt werden können.

Die Ziele des neuen kirchlichen Finanzmanagements, den Ressourcenverbrauch einer Haushaltsperiode darzustellen, bedingen für die erweiterte Kameralistik die Sollbuchführung (siehe 2.2.2). Mit der Sollbuchführung können die Finanzströme ohne großen Aufwand wirtschaftlich dem zutreffenden Haushaltsjahr zugeordnet werden. Der Zeitpunkt des Geldflusses spielt keine Rolle, da bei der Sollbuchführung der Kassenabschluss (Ist-Ergebnis) getrennt vom Haushaltsabschluss (Rechnungssoll) dargestellt wird.

Die Bilanz ist ein klassischer Bestandteil des kaufmännischen Rechnungswesens, das im Handelsgesetzbuch geregelt ist. Abweichungen zum Handelsrecht ergeben sich jedoch für die kirchliche Bilanz - unabhängig vom Rechnungsstil – aufgrund spezieller kirchlicher Bedarfe, denen ggf. durch spezielle Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften Rechnung getragen wird. Auch die Bilanzgliederung ist den kirchlichen Bedarfen angepasst und unabhängig vom Rechnungsstil aufgebaut, damit eine übergreifende Vergleichbarkeit grundsätzlich möglich ist.

Als zusätzliches Instrument der wirtschaftlichen Steuerung der kirchlichen Haushalte soll in geeigneten Bereichen eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden, deren Umfang und deren Anwendungsbereiche die kirchlichen Körperschaften jeweils individuell festlegen.

Mit diesem Konzept werden die Informationen komplexer, die berichtet werden. Die veränderten Darstellungen müssen daher gut erläutert werden. So sind ergänzende Berichte für die Haushaltsplanung wie auch ein Anhang für den Jahresabschluss unabhängig vom Rechnungsstil vorgesehen.

Die in den folgenden Abschnitten behandelten Themen basieren grundsätzlich auf den bestehenden Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug, die in der Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik (HHO) vom 29. Juni 2018 festgeschrieben sind.

2. Komponenten und Begriffe

Die Komponenten und Begriffe der erweiterten Kameralistik werden hier in Bezug zur Haushaltsplanung und zum Haushaltsvollzug/Jahresabschluss vorgestellt. Zur konkreten Umsetzung der erweiterten Kameralistik liegen umfangreiche Buchungsbeispiele aus der kirchlichen Praxis vor.

2.1. Haushaltsplanung – Outputsteuerung und Zielorientierung – Budgetierung

Im klassischen Haushaltsplan werden die Einnahmen und Ausgaben einer Haushaltsperiode nach dem Gliederungsplan der EKD-Haushaltssystematik, im Haushaltsbuch dagegen bezogen auf einzelne kirchliche Handlungsfelder oder Organisationseinheiten geplant und erfasst, so dass eine Mittelkontrolle und eine Auswertung von Planansätzen und Rechnungsergebnissen - auf das Budget/Handlungsfeld und dessen Ziele bezogen - erreicht werden kann.

Der Haushalt kann zudem in einen Verwaltungs- und in einen Vermögenshaushalt getrennt werden. Der Vermögenshaushalt bildet dann die Einnahmen und Ausgaben aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit sowie die Rücklagenbewirtschaftung ab. Es ist nicht erforderlich, dass der Vermögenshaushalt als Ganzes getrennt vom Verwaltungshaushalt dargestellt wird, sondern die Trennung kann sich auf eine getrennte Aufsummierung in den jeweiligen Einnahme- und Ausgabearten (Gruppierungen) beschränken.

Die Vorschriften über den Haushaltsausgleich folgen weitgehend dem Ressourcenverbrauchs-konzept, wonach Ausgaben innerhalb der gleichen Periode grundsätzlich durch entsprechende Einnahmen auszugleichen sind. Gleichzeitig entspricht dieses Konzept dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit, wonach jede Generation für die von ihr verbrauchten Ressourcen aufkommen soll.

Dies gilt auch für den nicht zahlungsrelevanten Verbrauch von Ressourcen, z. B. der Verbrauch von Sachanlagegütern durch deren Nutzung über die Zeit. Durch dessen Einbeziehung in den Haushaltsausgleich kann es zu nicht zahlungswirksamen negativen Haushaltsergebnissen kommen. Diese müssen entsprechend ausgewiesen werden.

Die allgemeinen Planungsgrundsätze folgen den Erfordernissen einer öffentlich-rechtlichen Finanzwirtschaft, sie sind unabhängig vom Rechnungsstil. Dazu zählen:

- Grundsatz der Jährlichkeit
- Grundsatz der Vorherigkeit
- Grundsatz der Vollständigkeit
- Grundsatz der Öffentlichkeit
- Grundsatz des Haushaltsausgleichs
- Grundsatz der Gesamtdeckung
- Grundsatz der Bruttoveranschlagung und der Einzelveranschlagung
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit
- Grundsatz der Klarheit und Wahrheit
- Grundsatz der Substanzerhaltung

- Grundsatz der Generationengerechtigkeit.
- Grundsatz der Finanzdeckung von Rücklagen.

Sie sollen sicherstellen, dass der Haushalt mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kirchlichen Aufgaben zur Verfügung gestellten Ressourcen gibt.

Zur Steigerung der Eigenverantwortlichkeit können Haushaltsmittel bei geeigneten Organisationseinheiten oder Handlungsfeldern zu Budgets verbunden werden. Eine dezentrale Fachverantwortung soll so mit der zugehörigen Ressourcenverantwortung zusammengeführt werden. Budgetregelungen sind im Rahmen der Haushaltsermächtigung zu erlassen, z.B. führt ein Übererfüllen von Zielen nicht zu einem automatischen Ansteigen des Ausgabenansatzes. In einem Berichtswesen sollen die bewirtschaftenden Stellen die Art und den Umfang der Umsetzung der Zielvorgaben für die Budgetierung nachweisen. Ein innerkirchliches Controlling soll die Steuerung der Budgets unterstützen.

2.2. Haushaltsvollzug und Jahresabschluss

2.2.1. Gliederungen und Gruppierungen

Für die erweiterte kamerale Buchführung gelten die Gliederungen und Gruppierungen der EKD-Haushaltssystematik. Die Haushaltssystematik sollte auf landeskirchlicher Ebene für eine einheitliche Anwendung für den gesamten Bereich der Landeskirche konkretisiert werden.

Für den Bereich der verfassten Kirche gelten sie als verbindlich. Die im Gliederungs- und Gruppierungsplan unterstrichenen Ziffern sind zwingend zu verwenden, soweit entsprechende Haushaltsmittel veranschlagt oder gebucht wurden. Die nicht unterstrichenen Ziffern sind zu verwenden, soweit dies nach den örtlichen Gegebenheiten zweckmäßig ist. Über die vorgegebenen Ziffern hinaus kann eine weitere Unterteilung vorgenommen werden. Mehrere Einrichtungen des gleichen Aufgabenbereiches können als verschiedene Objekte dargestellt werden (sofern sie nicht über eine Kostenstellenrechnung abgebildet werden). Darüber hinaus ist eine weitere Unterteilung in Unterkonten möglich, deren Bezeichnung frei wählbar ist.

2.2.2. Sollbuchführung (Finanzbuchhaltung)

In der Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik ist die Sollbuchführung im Sinne einer Legaldefinition wie folgt definiert:

„Forderungen und Verbindlichkeiten sind zum Zeitpunkt ihrer Entstehung, Ein- und Auszahlungen zum Zeitpunkt ihrer Leistung und nicht zahlungswirksame Veränderungen des Vermögens, der Sonderposten und der Rückstellungen sind spätestens im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten zu buchen (Sollbuchführung).“

Die wichtigste Änderung gegenüber der Istbuchführung ist, dass die maßgebliche Größe für das Rechnungsergebnis (Jahresabschluss) das Soll (Sollabschluss) ist. Das gilt ebenso für die Aufstellung von Budgets.

In Bezug auf die Gliederungs- und Gruppierungsvorschriften ändert sich durch die Umstellung von Ist- auf Sollbuchführung nichts. Die Sollbuchführung bezieht sich wie die Istbuchführung auf die vorhandenen Gliederungen und Gruppierungen.

Im Haushaltsvollzug ergeben sich durch die Einführung der Sollbuchführung Änderungen. Auf den Haushaltsstellen werden die innerhalb eines Haushaltsjahres entstehenden Einnahmen und Ausgaben im Soll und im Ist erfasst.

Gemäß der Definition der Sollbuchführung werden Anordnungen nicht erst bei der Ist-Zahlung erstellt, sondern Einnahmen oder Ausgaben werden bereits beim Bekanntwerden mit Fälligkeit zu einem bestimmten Termin gebucht. Bei der tatsächlichen Zahlung wird die jeweilige Ist-Buchung ergänzt. Gegenüber der Ist-Buchführung ist die Zahl der Buchungsvorfälle nur unbedeutend höher, da überwiegend bei den zu buchenden Geschäftsvorfällen die Soll- mit den Ist-Buchungen aufgrund des zeitlichen Zusammenfallens in einem Buchungsvorgang vorgenommen werden können.

Im Vermögensnachweis (2.2.3.2, Vermögenssachbuch) sind die Vermögensveränderungen in einem Buchungsvorgang auszuführen, Soll und Ist sind identisch.

Die Vorschuss- und Verwarrechnung (2.2.3.3.) wird – wie der Vermögensnachweis – in Form von Bestandskonten geführt, Soll und Ist sind identisch. Sie sind vorrangig im Jahr der Entstehung auszugleichen. Die Bestände von noch nicht ausgeglichenen Vorschuss- bzw. Verwarrenten werden in das Folgejahr durchgebucht und als Forderungen oder Verbindlichkeiten in die Bilanz übertragen.

In der Nebenrechnung für Investitionen (2.2.3.4) Bau- bzw. Investitionssachbuch) werden alle Haushaltsstellen im Soll und im Ist geführt, ebenso die Zuführungs- und Rückführungsbuchungen zum Haushalt.

In die Kosten- und Leistungsrechnung fließen nur die Sollwerte der jeweiligen Buchungen.

In der Jahresrechnung werden die ermittelten Soll-Werte den Ansätzen im Haushaltsplan gegenübergestellt. Vor Erstellung der Jahresrechnung sind ggf. erforderliche Haushaltsvorgriffe und -reste zu bilden.

Eine Folge der Sollbuchführung ist, dass viele der sonst notwendigen manuellen Jahresabschlussbuchungen entfallen und die Bildung von Haushaltsresten wesentlich vereinfacht wird.

2.2.3. Die Sachbücher in KFM

2.2.3.1. Haushaltsrechnung

Im Haushaltsvollzug werden im Haushaltssachbuch (ggf. in mehreren Haushaltssachbüchern) auf den Haushaltsstellen die innerhalb des Haushaltsjahres entstehenden Einnahmen und Ausgaben im Soll und im Ist erfasst. Im Jahresabschluss wird der Saldo der Sollwerte des Haushaltssachbuches (bzw. aller Haushaltssachbücher) als Bilanzergebnis in der Bilanz ausgewiesen. Kassenreste (Differenzen zwischen gebuchtem Soll und Ist) sind je nach Art entweder Forderungen oder Verbindlichkeiten, Haushaltsreste und ggf. Haushaltsvorgriffe (genehmigte Überträge von Differenzen zum Ansatz im Haushaltsplan) werden in der entsprechenden Position der Bilanz dargestellt.

In der erweiterten Kameralistik wird im Haushaltssachbuch nicht direkt die Abschreibung, sondern die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage in Höhe der erwirtschafteten Abschreibungen abgebildet. Sie stellt einen tatsächlichen Zahlungsfluss dar, da in der gleichen Höhe eine Finanzdeckung vorliegen muss (Grundsatz der Finanzdeckung von Rücklagen).

Abschreibungen sind jedoch auch haushaltswirksam zu berücksichtigen, wenn die finanziellen Mittel nicht ausreichen, um diese der Substanzerhaltungsrücklage in entsprechender Höhe zuzuführen. Sie werden als „Nicht erwirtschaftete Abschreibungen“ gebucht. Damit kann es zu einem nicht zahlungswirksamen negativen Haushaltsergebnis kommen, das entsprechend in der Bilanz abzubilden ist.

Sanierungsmaßnahmen oder Ersatzbeschaffungen können durch eine Entnahme aus der Substanzerhaltungsrücklage finanziert werden. Zuführungen und Entnahmen sind nicht gegeneinander aufzurechnen (Bruttoprinzip).

Durch die Einbeziehung von Auszahlungen für Investitionen oder von Einzahlungen für Abgänge von Sachanlagegütern entsteht im Ergebnis des Haushaltssachbuches (Haushaltsrechnung) in der erweiterten Kameralistik ein Unterschied zur Ergebnisrechnung der kirchlichen Doppik. Für eine Vergleichbarkeit der Position „Bilanzergebnis“ im Eigenkapital der kirchlichen Körperschaften ist dieser Unterschied zu beachten.

2.2.3.2. Vermögensnachweis und Verbundrechnung

In der erweiterten Kameralistik wird das Anlagevermögen (bewegliche und unbewegliche Sachen), das Umlaufvermögen sowie Vermögensgrundbestand und Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie Rechnungsabgrenzungsposten im Vermögenssachbuch mit dem jeweils aktuellen Bestand erfasst. Das Vermögenssachbuch schließt im Jahresabschluss als Vermögensnachweis ab, die Bestände werden in den jeweiligen Positionen der Bilanz dargestellt.

Der Begriff „Vermögensnachweis“ bzw. „Vermögensrechnung“ ist bereits in der klassischen Kameralistik bekannt, jedoch wurde in der Regel nur das Geldvermögen ausgewiesen.

Mit der Verbundrechnung werden diejenigen Buchungen im Zusammenhang ausgeführt, die die Gruppierungen des Haushalts und die Konten des Vermögenssachbuches betreffen. Dafür wurden umfangreiche Buchungsbeispiele entwickelt und Sicherungsmechanismen in KFM programmiert. Die in der erweiterten Kameralistik genutzte Verbundrechnung enthält auch nicht zahlungswirksame Veränderungen des Vermögens, z.B. einen Zugang auf der Aktivseite der Bilanz durch eine Schenkung von Sachanlagen.

2.2.3.3. Vorschuss-/ Verwahrrechnung

Vorschüsse und Verwahrungen dürfen nur gebucht werden, wenn die endgültige Buchung im Haushalt noch nicht möglich ist oder wenn irrtümliche oder zur Weiterleitung bestimmte Einzahlungen verbucht werden müssen.

In der Verbundrechnung ist das Vorschuss- und Verwahr-Sachbuch zum Jahresende abzuschließen. Nicht abgewickelte Verwahrungen werden als Verbindlichkeiten und nicht abgewickelte Vorschüsse als Forderungen in der Bilanz ausgewiesen.

2.2.3.4. Nebenrechnung für Investitionen (Bau- bzw. Investitionssachbuch)

Veranschlagte Baumaßnahmen und sonstige Investitionen sollen, wenn sie für den jeweiligen Haushalt von finanziell erheblicher Bedeutung sind, über eine ggf. mehrjährige Nebenrechnung geführt werden. Das dem Haushaltsjahr zuzuordnende Bau- oder Investitionsvolumen ist im Haushalt als Summe sämtlicher für die Finanzierung einzusetzender Haushaltsmittel zu veranschlagen und diese Summe als Zuführung zur Nebenrechnung auszuweisen.

Im Jahresabschluss wird der Kassenbestand der Nebenrechnung zum Bilanzstichtag als ein Teil der Liquiden Mittel in der Bilanz ausgewiesen. Die Auszahlungen im Laufe des aktuellen Haushaltsjahres werden der Position „Anlagen im Bau“ zugerechnet.

Solange die Baumaßnahme nicht abgeschlossen ist, findet keine Aufnahme in die Anlagenbuchhaltung statt. Erst nach Fertigstellung wird der Bau in die Anlagenbuchhaltung aufgenommen und ab diesem Zeitpunkt abgeschrieben.

2.2.4. Jahresabschluss

Der Jahresabschluss umfasst den Abschluss der Sachbücher (siehe 2.2.3 und Abbildung auf S. 9) mit der Haushaltsrechnung (Jahresrechnung), der Verwahr- und Vorschussrechnung und dem Vermögensnachweis sowie die Erstellung der Bilanz und des Anhangs.

2.2.4.1. Bilanz

Die Bilanz ist die Zusammenfassung des im Rahmen einer Inventur zu einem bestimmten Stichtag ermittelten Inventars (Wert aller Vermögensgegenstände und Schulden) und wird in Kontenform aufgestellt.

Dem in der jeweiligen Körperschaft vorhandenen Vermögen auf der Aktivseite (in welcher Form liegen die Mittel vor bzw. wofür wurden die Mittel eingesetzt: z.B. Gebäude, Finanzanlagen, Liquide Mittel) wird bei der Erstellung der erstmaligen Eröffnungsbilanz das zu der Finanzierung der Vermögensbestandteile eingesetzte Kapital (welche Art Mittel wurden dafür verwendet: Eigenmittel, Sonderposten oder Fremdmittel) auf der Passivseite gegenübergestellt.

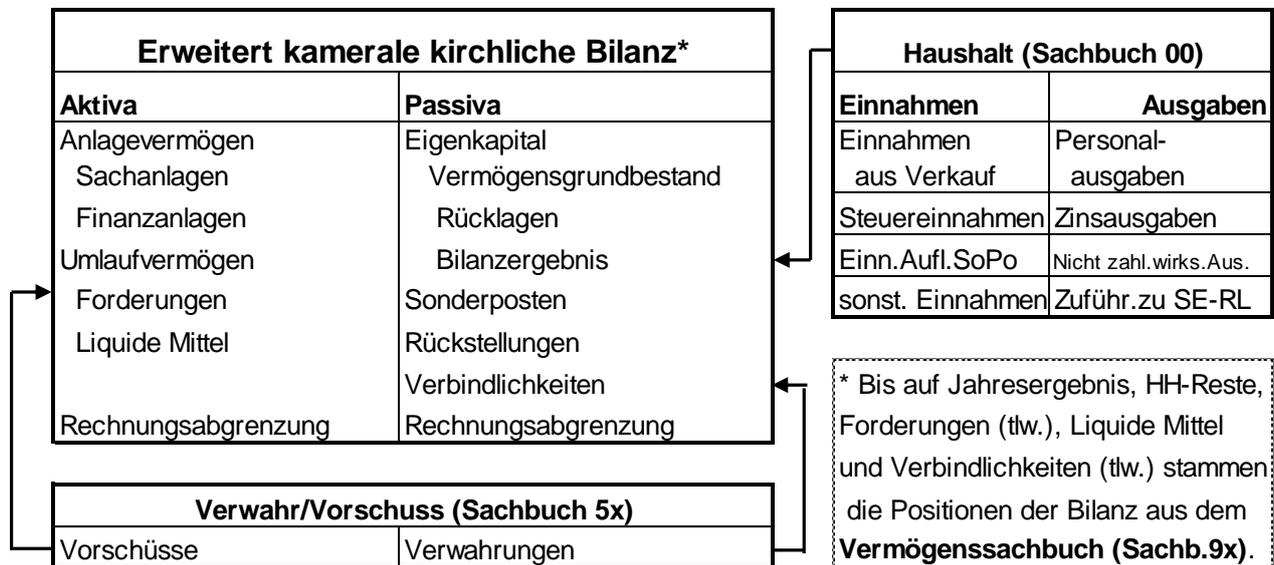
Die Aktivseite wird in Anlage- und Umlaufvermögen, die Passivseite in Eigenkapital (oder Reinvermögen), Sonderposten und Schulden unterschieden. Hinzu kommen auf beiden Seiten Posten für die Rechnungsabgrenzung. Das kirchliche Bilanzschema entspricht weitgehend dem handelsrechtlichen Referenzmodell (vgl. § 266 HGB), wurde jedoch soweit nötig dem Bedarf der kirchlichen Körperschaften angepasst.

Zum Beispiel ist zur Außendarstellung und für innerkirchliche Steuerungsentscheidungen eine Untergliederung des Anlagevermögens in realisierbares und nicht realisierbares Sachanlagevermögen sinnvoll, das heißt spezielles dem Gottesdienst oder als Friedhof gewidmetes Vermögen wird als grundsätzlich nicht veräußerbar gewertet.

Der Begriff Bilanz leitet sich von dem italienischen Wort „bilancia“ ab und bedeutet Waage. Folglich müssen beide Seiten der Bilanz gleich groß, also ausgeglichen sein. Die Differenz der Summe der ermittelten Passivpositionen (Bestand der Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten sowie Passiver Rechnungsabgrenzungsposten) zur ermittelten

Summe der Aktivpositionen bildet in der erstmaligen Eröffnungsbilanz den Vermögensgrundbestand im Eigenkapital der Körperschaft. Dieser variiert im Laufe der Haushaltsjahre.

Im Jahresabschluss werden die Veränderungen der Bilanzpositionen über alle Sachbücher sowie über die Zahlwege aller Buchungen ermittelt. Dieser Zusammenhang wird im folgenden Schaubild dargestellt:



Abkürzungen: Einn. Aufl. SoPo = Einnahmen aus der Auflösung des Sonderpostens Erhaltene Investitionszuschüsse
 Nicht zahl. wirks. Aus. = Nicht zahlungswirksame Ausgaben, z. B. nicht erwirtschaftete Abschreibungen
 Zuführ. zu SE-RL = Zuführungen zur Substanzerhaltungsrücklage (= erwirtschaftete Abschreibungen)
 HH = Haushalt
 tlw. = teilweise; Forderungen und Verbindlichkeiten können sowohl im Vermögenssachbuch gebucht sein als auch am Jahresende verbliebene Vorschüsse oder Verwahrungen sein.

2.2.4.2. Anhang

Der Anhang ist wesentlicher Bestandteil des Jahresabschlusses, denn die Zahlen der Bilanz und der Jahresrechnung sind nicht selbsterklärend. In der HHO ist geregelt, welche Mindestbestandteile der Anhang aufweisen muss, welche Angaben enthalten sein müssen und welche Anlagen dazugehören. Ausgeübte Wahlrechte und ggf. Aufteilungen bei der Bilanzierung und Bewertung sind zu erläutern.

Zudem sind vorhandene Deckungslücken zu erläutern, die der Substanzerhaltungsrücklage und insbesondere der Versorgungs- und Beihilferückstellungen. Dabei hilft es, auf das gesamte Versorgungssystem einschließlich der vorhandenen Deckungsvermögen und deren Entwicklung einzugehen. Mit dem Nachweis der Finanzlage kann zahlenmäßig der Gesamtbedarf an Finanzmitteln zur Deckung der Verpflichtungen und zur Vorsorge aufgezeigt werden, dabei sollte jedoch klargestellt werden, dass der Bedarf über einen langen Zeitraum gedeckt werden muss und dass daher insbesondere die laufenden Zahlungen über alle Zeiträume aufzubringen sind.

Im Anhang soll auch auf die voraussichtliche Entwicklung, Chancen und Risiken eingegangen werden. Mögliche Erweiterungen des Anhangs sind zudem die Analyse der Vermögens-,

Schulden- und Finanzlage mittels zweckentsprechender Kennzahlen und Angaben über das interne Kontrollsystem.

2.3. Kosten- und Leistungsrechnung

Die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung in den dafür geeigneten Bereichen der kirchlichen Arbeit ist ein Feinziel bei den vom Rat der EKD verabschiedeten Ordnungen zur Novellierung des kirchlichen Rechnungswesens.

In der erweiterten Kameralistik wird die „klassische“ Gliederungssystematik des kirchlichen Rechnungswesens nicht verlassen, teilweise finden in den Haushaltsbüchern jedoch Zusammenfassungen der Gliederungen zu Handlungsfeldern statt. Nur wenn unter einer Gliederungsnummer bereits der gesamte Mittelverbrauch für eine bestimmte kirchliche Leistung erfasst wird und zu einer Gliederungsnummer tatsächlich nur eine Leistung gehört, kann man aus dieser Art der Rechnung entnehmen, was diese Leistung (ein „Produkt“ – im kirchlichen Bereich als „kirchliches Handlungsfeld“ bezeichnet) kostet. Im Allgemeinen ist das nicht der Fall: Vielmehr entstehen Leistungen durch Kombination von Mitteleinsatz („Input“) an verschiedenen Stellen einer kirchlichen Organisation oder eines „Rechtsträgers“ und in Form einer „Verbundproduktion“: Eine Abteilung oder Einrichtung betreut verschiedene Zielgruppen und verfolgt ihr Ziel mit verschiedenen Angeboten. Wenn man wissen will, was diese Angebote - eben die Leistungen! - kosten, braucht man eine modellhafte Rechnung, die den Leistungsverbund abbilden und durchrechnen kann. Damit ist man bei der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR).

2.3.1. Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung

Hauptanliegen der Kostenrechnung ist es, die Kosten (anteiliger Ressourcenverbrauch) für Leistungen (Kostenträger, Produkte, usw.) zu ermitteln.

Hierdurch sollen erreicht werden:

- Transparenz von Kosten und Leistungen, insbesondere über deren Zusammenhang
- Planung, Steuerung und Kontrolle von Leistungen (Kostenträger, Handlungsfelder) und deren Kosten
- Kalkulation der Selbstkosten von Leistungen
 - Kalkulation der Gemein- und Einzelkosten
 - Ermittlung des Deckungsgrades der Erlöse
- Ermittlung der innerbetrieblichen Leistungsströme
- Vergleiche (Benchmarking) klar definierter, gleicher bzw. vergleichbarer Aufgaben
 - intern
 - mit anderen Einrichtungen
 - zu privaten Anbietern.
- Unterstützung der Haushaltsplanung (outputorientierte Haushaltsaufstellung).

2.3.2. Nutzen und Aufwand einer kirchlichen Kosten- und Leistungsrechnung

Da eine Kosten- und Leistungsrechnung aufwandsintensiv ist, muss vor ihrer Einführung entschieden werden, welche Informationen man ihr entnehmen will. Sie ist nicht in allen Bereichen sinnvoll, sondern nur für bestimmte Leistungsfelder.

In der Privatwirtschaft dient die KLR hauptsächlich folgenden Zwecken:

- Zur Bestimmung der Preisuntergrenze im Verkauf bzw. als Anhalt für die Preisfixierung.
- Zur Rentabilitätsbeurteilung von Produkten und Märkten.
- Zur Fundierung von Entscheidungen betr. Eigenfertigung oder Zukauf von Leistungen.

Es ist offensichtlich, dass im kirchlichen Umfeld der erste Zweck nur in Ausnahmefällen relevant ist. Die zweite und dritte Fragestellung kann aber nach entsprechender Umformulierung auch für kirchliche Entscheidungen zutreffen:

- Stehen Kosten und Nutzen in einem angemessenen Verhältnis?
- Kann eine vergleichbare Leistung auch extern und dann möglicherweise preiswerter erbracht werden?

Mit anderen Worten: Bieten wir die richtigen Leistungen an und erstellen wir sie wirtschaftlich? Zur Beurteilung dieser Frage müssen die angestrebten Ziele und deren Erreichungsgrad – auch in Bezug auf die Wirkung – in die Betrachtung genommen werden.

3. Weitere kirchliche Besonderheiten

3.1. Abschreibung/Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage

Fast alle Vermögensgegenstände unterliegen einem Werteverzehr, es gibt jedoch Ausnahmen: z.B. Grundstücke sind nicht abnutzbar. Nach einer in der Regel bestimmbaren Nutzungsdauer müssen die abnutzbaren Vermögensgegenstände erneuert oder ersetzt werden. Die Nutzungsdauer des abnutzbaren kirchlichen Vermögens wird auf der Grundlage der Empfehlungen für die Abschreibung des kirchlichen Anlagevermögens ermittelt, da eine steuerliche Vorgabe für Nutzungsdauern von Sachanlagegüter nicht immer vorhanden oder angemessen ist.

In der Bilanz wird der jährliche Wertverlust der Sachanlagen dokumentiert, sofern nicht nur ein Erinnerungswert von einem Euro in die Bilanz aufgenommen wurde. Für die Höhe der Abschreibung wird grundsätzlich der Substanzwert des abnutzbaren Vermögens durch die Nutzungsdauer geteilt (lineare Abschreibung). Ausnahmsweise kommt auch eine andere Abschreibung (z.B. jährlich fallende Beträge) in Betracht. Entsprechend wird in der erweiterten Kameralistik eine Minderung des Vermögensgrundbestandes gebucht, damit das Vermögenssachbuch und damit die Bilanz wieder ausgeglichen sind.

Um am Ende der Nutzungsdauer das Anlagegut wieder erneuern oder ersetzen zu können, soll das dafür nötige Finanzvermögen als Substanzerhaltungsrücklage angespart werden¹. Dafür soll der als Abschreibung dokumentierte Werteverzehr des Anlagevermögens jährlich erwirtschaftet werden (gemäß dem Ressourcenverbrauchskonzept) und der Substanzerhaltungsrücklage zugeführt werden. Entsprechend erfolgt eine Zuführung zu der Substanzerhaltungsrücklage aus dem Haushalt. Im Vermögensnachweis steht dann dem Zugang bei der Substanzerhaltungsrücklage ein Zugang bei den Finanzanlagen gegenüber, da Rücklagen in der erweiterten

¹ Bei Gebäuden wird nicht bis zum Ende der Nutzungsdauer gewartet, sondern es werden in regelmäßigen Abständen Instandhaltungsmaßnahmen getätigt, die die Nutzungsdauer verlängern (Sanierungen, Großreparaturen). Auch für solche Maßnahmen sollen Eigenmittel in der Substanzerhaltungsrücklage angespart werden. Bei erfolgter Maßnahme sollen die eingesetzten Mittel dem Wert des Gebäudes wieder zugerechnet werden, so dass der Substanzerhalt deutlich wird.

Kameralistik immer finanzgedeckt sein müssen und für die Sanierung/Erneuerung des Anlagegutes liquide Mittel benötigt werden.

Die buchungstechnische Erfassung wird ausführlich in den Buchungsbeispielen dargestellt.

3.2. Unterbliebene Instandhaltung und nicht erwirtschaftete Abschreibungen

Für die erstmalige Eröffnungsbilanz ist zu dokumentieren, wenn ein Substanzverlust des kirchlichen Vermögens durch unterbliebene Instandhaltung bereits stattgefunden hat. In der Bilanz wird dies durch Abzug der Baumängel beim Wert des Gebäudes dokumentiert, entsprechend wird der Vermögensgrundbestand reduziert aufgezeigt.

Darüber hinaus ist die unterbliebene Instandhaltung, sofern nicht entsprechende Rücklagenmittel zur Verfügung stehen, als „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen“ im Anhang auszuweisen. Dies soll eine Entscheidung zur Reinvestition durch ein beziffertes Aufzeigen des Handlungsbedarfes erleichtern.

Stehen im laufenden Haushalt nicht ausreichend Finanzmittel für die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage zur Verfügung (der Ressourcenverbrauch konnte nicht erwirtschaftet werden), kann der Haushalt nicht als ausgeglichen dargestellt werden, Zu diesem Zweck wird das Haushaltsergebnis reduziert in der Bilanz ausgewiesen. Zusätzlich wird unter dem Bilanzergebnis (= Haushaltsergebnis) als „Davon“-Vermerk der nicht zahlungswirksame Anteil des Bilanzergebnisses mitgeteilt. Der Gesamtbetrag der Abschreibungen kann dem Anlagenspiegel entnommen werden.

Zum Abbau einer bestehenden Deckungslücke sollten die zu deren Abbau notwendigen Finanzmittel bereits innerhalb der nächsten Haushaltsperioden nachholend und zusätzlich zur regulären Abschreibung erwirtschaftet werden. Ist dies nicht möglich, müssen schnellstmöglich Konsequenzen gezogen werden.

3.3. Erhaltene Investitionszuschüsse

Wurden für Investitionen (Bauten, Anschaffungen) zweckbestimmte Zuwendungen von Dritten eingesetzt, sind diese nicht vom Wert des Sachanlagegutes abzuziehen, sondern als Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse auf der Passivseite auszuweisen. Der Sonderposten wird über die gleiche Nutzungsdauer wie das Investitionsgut einnahmewirksam (nicht zahlungswirksam) aufgelöst, auch wenn eine andere Dauer einer rechtlichen Zweckbindung vorliegt. Dies dient der gleichmäßigen Abbildung des Ressourcenverbrauchs und ebenso der Vereinfachung der Handhabung. Im Anhang zum Jahresabschluss soll erläutert werden, wenn der Sonderposten ausgewiesen wird, obwohl keine rechtliche Zweckbindung mehr darauf liegt.

Insbesondere, wenn eine Zuwendung wieder erwartet werden kann, mindert der Auflösungsbeitrag des Sonderpostens die notwendige Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage. Somit müssen nur die für die Investition eingesetzten Eigenmittel über die Nutzungsdauer wieder erwirtschaftet werden.

Sonderposten aus zweckbestimmten Zuwendungen für nicht abnutzbare Sachanlagegüter (z.B. Grund und Boden) werden über die Dauer der Zweckbindung aufgelöst, da keine Nutzungsdauer gegeben ist. Ist auch keine Dauer der Zweckbindung gegeben, kann der Sonderposten

erst aufgelöst werden, wenn das Sachanlagegut aus dem Vermögen, z. B. durch Verkauf, ausscheidet.

Einmalige, nicht wieder zu erwartenden Zuschüsse ohne rechtliche Zweckbindung werden als Einnahme im Haushalt gebucht, hierfür wird kein Sonderposten gebildet.

3.4. Rücklagen

Rücklagen müssen gemäß der HHO auf der Aktivseite entsprechende Finanzmittel gegenüberstehen. Dieser Grundsatz der Finanzdeckung wurde vorgesehen, weil die Finanzierung der kirchlichen Haushalte über die Mitgliederentwicklung und deren Leistungsfähigkeit erfolgt, so dass die Planungen für die Kirchensteuereinnahmen mögliche starke Schwankungen berücksichtigen müssen. Das bedingt einen besonderen Bedarf für die Kirche, die zukünftige Zahlungsfähigkeit zu sichern. Fremdfinanzierte Haushalte sind keine Alternative, sie entsprechen nicht der Generationengerechtigkeit: Kirchliche Haushalte erzielen keine Gewinne, mit denen zukünftige Zins- und Tilgungszahlungen ausgeglichen werden könnten.

Rücklagenzuführungen und -entnahmen sind jederzeit zugelassen, entsprechend der Genehmigung durch die Beschlussorgane. Sie sind als Einnahmen und Ausgaben zu erfassen.

3.5. Zweckgebundene Spenden, Kollekten und ähnliche Zuwendungen

Spenden und allgemeine Zuwendungen, sofern sie für einen (ggf. konkreten) Zweck bestimmt sind, sowie Kollekten sind für ihren Zweck innerhalb des Haushaltsjahres, in dem sie vereinbart werden, auszugeben. Kann dies ausnahmsweise nicht erfolgen, wird in der erweiterten Kameralistik in der Regel ein entsprechender Haushaltsrest gebildet, so dass die zweckgerechte Ausgabe im Folgejahr stattfinden kann. Ist dies unter Umständen nicht möglich, werden für die Buchung von derartigen nicht verausgabten zweckgebundenen Spenden und Kollekten zwei Kategorien unterschieden:

1. Spenden ohne konkrete Zweckbindung (z.B. „für kirchliche Zwecke“) und allgemeine Zuwendungen werden „B.II Budgetrücklagen und weitere Rücklagen“ zugeführt. Sie stehen in späteren Haushaltsjahren für eine allgemeine Verwendung im haushaltsrechtlichen Rahmen zur Verfügung.
2. Sind Spenden für einen konkreten Zweck bestimmt und da Kollekten immer für bestimmte Zwecke gesammelt werden, können diese Art von Spenden und Kollekten nicht zu den Rücklagen gebucht werden; sie sind jedoch auch keine Schulden. Sie werden daher unter den Sonderposten ausgewiesen, bei „B.III Noch nicht verwendete zweckgebundene Spenden und Vermächtnisse“.

Kollekten werden wie zweckgebundene Spenden behandelt, auch wenn keine Rückzahlung möglich ist, denn die Verfügungsgewalt darüber ist entsprechend eingeschränkt.

In dem Haushaltsjahr, in dem diese Arten von Spenden oder Kollekten zweckgerecht verausgabt werden, erfolgt eine entsprechende Zuführung an den Haushalt (aus dem Sonderposten).

3.6. Rückstellungen

Rückstellungen sind nötig für den konkreten, differenzierten Ausweis des Vermögens und der Schulden in der Bilanz. Sie sind in Übereinstimmung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.

Im kirchlichen Bereich gilt dies insbesondere für Pensions- und ähnliche Verpflichtungen. Rückstellungen können auch gebildet werden für Ansprüche aus der Vereinbarung von mehrjähriger Altersteilzeit und ggf. von Lebensarbeitszeitkonten.

Diese Rückstellungen sind unabhängig davon auszuweisen, ob sie z.B. durch Pensionsfonds oder durch eigene Finanzanlagen abgesichert sind, oder ob ihr Betrag nicht abgesichert bzw. finanziert ist. Im Anhang zum Jahresabschluss ist das Gesamtsystem einschließlich der Deckung der Verpflichtungen sowie die Sicherung der Auszahlungsfähigkeit bei Fälligkeit zu erläutern.

3.7. Besonderheit in der Eröffnungsbilanz: Ausgleichsposten Rechnungsumstellung

In Eröffnungsbilanzen kann bei kirchlichen Körperschaften der Fall entstehen, dass das Eigenkapital nicht ausreicht, um Sonderposten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zu decken. Das ist immer dann der Fall, wenn beim Aufstellen der Bilanz die Aktivseite niedrigere Werte ausweist als die Passivseite. Im Falle einer derartigen Überschuldung sieht das Handelsrecht, das Grundlage auch für die Bilanz in der kirchlichen Finanzordnung ist, vor, dass ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ am Ende der Aktivseite eingetragen werden muss, damit die Bilanz wieder ausgeglichen ist. Insbesondere durch die Regelung, sakrale Vermögensgegenstände - z.B. Kirchen - mit einem Euro zu bewerten, kann diese Überschuldungssituation eintreten. Diese am Ende der Aktivseite stehende Position hat jedoch eine erhebliche Außenwirkung, die nicht unterschätzt werden sollte. Auch bei den Leitungsorganen von Kirchengemeinden, die vielfach ehrenamtlich besetzt sind, könnten Ängste in Bezug auf eine bestehende Überschuldung auftreten.

Um eine solche negative Wirkung zu vermeiden, kann in Anlehnung an die Regelungen bei der Einführung der DM in den östlichen Bundesländern eine Bilanzhilfe eingestellt werden. Diese Position „Ausgleichsposten Rechnungsumstellung“ auf der Aktivseite ganz oben ist nur für den speziellen Fall der Überschuldung in der Eröffnungsbilanz vorgesehen.

Die Gliedkirchen der EKD regeln in ihren eigenen Finanzordnungen, ob in einem solchen Fall das Eigenkapital mit Null Euro stehen bleiben muss oder ob eventuell ein Prozentsatz der Bilanzsumme als Mindest-Eigenkapital stehen bleiben darf. Dann erhöht sich die Position „Umstellung Rechnungswesen“ im gleichen Umfang, damit kein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ entsteht. So wird erreicht, dass Spielraum zum aktuellen Handeln bleibt.

Der Betrag, der in „Ausgleichsposten Rechnungsumstellung“ eingestellt wird, wird jährlich abgeschrieben und muss somit erwirtschaftet werden. In den gliedkirchlichen Regelungen wird darüber entschieden, in welchem Zeitraum dies geschehen soll. Wenn eine solche Bilanzierungshilfe verwendet wird, bedarf es der erhöhten Aufmerksamkeit der Finanzaufsicht, ob die bilanzierende Organisation in der Lage ist, ihren Verpflichtungen nachzukommen. Bereits dann muss nach Lösungen gesucht werden. Das Problem der Überschuldung darf durch die Bilanzierungshilfe nicht aufgeschoben werden, da es sich nur vergrößern würde.

Dabei muss jedoch geprüft werden, ob die Überschuldung nur aufgrund der Bilanzierung von Kirchen mit einem Euro ausgewiesen wird, oder ob eine tatsächliche Überschuldung gegeben ist. Die Regelung der Abschreibung des Ausgleichspostens Rechnungsumstellung und somit letztlich das Erwirtschaften eines Vermögensgrundbestandes (durch dem Abbau des Instandhaltungsstaus und/oder einer Ausfinanzierung von Rückstellungen) ist dem entsprechend auszurichten.

¹ Zu beachten ist dabei insbesondere der neue § 2 b UStG, http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_2b.html.

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. 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 minderd in das Bilanzergebnis einfließt.

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 in vielen Landeskirchen vorgeschrieben, dass der Fehlbetrag in der Position „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklage“ im Anhang zu dokumentieren ist.