

Konzept für ein kirchliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik

1.	Einleitung	2
2.	Umsetzung des erweitert kameralen Haushalts- und Rechnungswesens	4
2.1.	Haushaltsplanung – Outputsteuerung und Zielorientierung - Budgetierung	4
2.2.	Sollbuchführung (Finanzbuchhaltung)	5
2.2.1.	Allgemeines	5
2.2.2.	Umstellungsmaßnahmen im Einzelnen	6
2.3.	Gliederungen und Gruppierungen	7
2.4.	Haushaltsvollzug und Jahresabschluss	7
2.4.1.	Haushaltsrechnung	7
2.4.2.	Verbundrechnung und Vermögensnachweis	8
2.4.3.	Verwahr-/Vorschussrechnung	9
2.4.4.	Nebenrechnung	9
2.4.5.	Bilanz	10
2.4.6.	Fortschreibung der Bilanz aus den Sachbüchern	10
2.5.	Kosten- und Leistungsrechnung	11
2.5.1.	Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung	12
2.5.2.	Nutzen und Aufwand einer kirchlichen Kosten- und Leistungsrechnung	12
2.5.3.	Leistungsbezug und Mengengerüst der Kosten	14
2.5.4.	Technischer Aufbau	14
2.5.5.	Zielgruppen für eine Kosten- und Leistungsrechnung in der Kirche	17
2.5.6.	Hilfen für die praktische Umsetzung einer KLR in der Kirche	19
2.5.7.	Ausblick	20
3.	Weitere kirchliche Besonderheiten	20
3.1.	Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	20
3.2.	Anlagevermögen und Abschreibung/Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage	21
3.3.	Unterbliebene Instandhaltung und nicht erwirtschaftete Abschreibungen	22
3.4.	Erhaltene Investitionszuschüsse	22
3.5.	Rücklagen	23
3.6.	Zweckgebundene Spenden und ähnliche Zuwendungen	23
3.7.	Rückstellungen	24
3.8.	Besonderheit in der Eröffnungsbilanz: Ausgleichsposten Rechnungsumstellung	24
4.	Auswertungen	25

1. Einleitung

Der Rat der EKD gab am 06.12.2002 den Auftrag, im Rahmen des künftigen Finanzmanagements der evangelischen Kirchen in Deutschland ein geeignetes Ressourcenaufkommens- und -verbrauchskonzept zu entwickeln, das eine wirtschaftliche Steuerung der kirchlichen Haushalte erleichtert. Diesem Auftrag folgend, ist die Weiterentwicklung des Rechnungsstils ein wesentlicher Bestandteil zur Erleichterung einer wirtschaftlichen Steuerung.

Dabei ist im Laufe der Überlegungen zur Art der Buchführung deutlich geworden, dass die Ziele des künftigen Haushalts- und Rechnungswesens sowohl mit Hilfe einer erweiterten (Betriebs-) Kameralistik, als auch mit einer doppelten Buchführung umzusetzen sind.

Mit dem vorliegenden Papier sollen die Besonderheiten eines erweitert kamerale Haushalts- und Rechnungswesens im kirchlichen Bereich deutlich gemacht werden und die darin enthaltenen Erläuterungen zum besseren Verständnis dieses Rechnungsstiles beitragen.

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 5. September 2008, einschließlich der Änderungen vom 3. Dezember 2010, festgeschrieben sind.

Zentrales Instrument der Steuerung und Rechenschaftslegung ist und bleibt der vom zuständigen Beschlussorgan verabschiedete Haushalt. Im erweitert 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 kirchlichen 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.

Der Haushalt kann in einen Verwaltungs- und in einen Vermögenshaushalt getrennt werden (§ 9 Abs. 2 HHO). Der Vermögenshaushalt bildet dann die Einnahmen und Ausgaben aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit sowie die Rücklagenbewirtschaftung ab (vgl. § 10 Abs. 2 HHO). 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.

Im Haushaltsbuch werden die Einnahmen und Ausgaben einer Haushaltsperiode bezogen auf einzelne kirchliche Handlungsfelder/Bausteine 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.

Die Ziele des neuen kirchlichen Finanzmanagements, den Ressourcenverbrauch einer Haushaltsperiode darzustellen, bedingen für die erweiterte Kameralistik die Sollbuchführung. 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. Offene Forderungen bzw. Verbindlichkeiten sowie gebildete Mittelübertragungen (Haushalts- bzw. Kassenreste oder Haushaltsvorgriffe) werden in das Folgejahr in den jeweiligen Sachbüchern automatisiert durchgebucht und in der neuen Haushaltsrechnung nachgewiesen. Gemäß § 74 Satz 1 der Ordnung für das kirchliche Finanzwesen sollen Rechnungsabgrenzungsposten in der erweiterten Kameralistik zum stichtagsgenauen Ausweis der Bilanz gebildet werden, um z.B. die Vorauszahlung der Januarbesoldung der Beamten abzubilden. In der erweiterten Kameralistik ist dies aufgrund der Öffnung der Haushalts- und Rechnungsbücher beider Jahre in der Zeit des Jahresüberganges in der Regel nicht nötig. § 74 Satz 2 der Ordnung für das kirchliche Finanzwesen gestattet zudem, dass bei periodisch wiederkehrenden Leistungen und Beträgen von geringer Bedeutung auf eine Rechnungsabgrenzung verzichtet werden kann.

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 Erreichten auf das Vermögen im Blickpunkt. Durch die 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 Vorschriften über den Haushaltsausgleich folgen daher weitgehend dem Ressourcenverbrauchskonzept, 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 (siehe Gliederungspunkt 3.3).

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 insbesondere 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 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 festzulegen haben.

Einem umfassenden Berichtswesen kommt aufgrund veränderter Darstellungen, aber auch komplexer werdender Informationen zukünftig eine besondere Bedeutung zu. So sind detaillierte Vorberichte für die Haushaltsplanung wie auch ein Anhang für den Jahresabschluss unabhängig vom Rechnungsstil vorgesehen.

Die speziellen Regelungen für ein erweitert kamerales Haushalts- und Rechnungswesen können als Erweiterung der bestehenden Haushaltsordnung hinsichtlich der (auch mit der kirchlichen Doppik umsetzbaren) Ziele eines künftigen Finanzmanagements verstanden werden.

Hinweis: Die im Konzept verwendeten Beispiele beziehen sich auf die Software KFM der KIGST GmbH, da die meisten Landeskirchen diese Finanzsoftware für die erweiterte Kameralistik einsetzen. Die Umsetzung dieses Konzeptes ist jedoch auch mit anderer Finanzsoftware möglich.

2. Umsetzung des erweitert kamerale Haushalts- und Rechnungswesens

2.1. Haushaltsplanung – Outputsteuerung und Zielorientierung - Budgetierung

Die Haushaltsplanung umfasst im erweitert kamerale Haushalts- und Rechnungswesen eine Planung des Verwaltungshaushalts sowie eine Planung (Verzehr und Zuwachs) der Vermögensveränderungen, ggf. in einem getrennten Vermögenshaushalt entsprechend § 9 Abs. 2 HHO. Durch Zusammenfassung beider Haushaltsteile (Verwaltungs- und Vermögenshaushalt) erhält man den Gesamthaushalt der kirchlichen Körperschaft.

Die allgemeinen Planungsgrundsätze folgen den Erfordernissen einer öffentlich-rechtlichen Finanzwirtschaft und sind nicht abhängig 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 Haushaltswahrheit
- 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. Dem wird auch im künftigen Haushaltsrecht durch eine Reihe von Regelungen Rechnung getragen. So soll z.B. gelten, dass die Einnahmen und Ausgaben in voller Höhe und getrennt voneinander (Bruttoprinzip) zu veranschlagen sind (§ 11 Abs. 1 HHO). Alle zu erwartenden Einnahmen und die voraussichtlich zu leistenden Ausgaben sind für das Haushaltsjahr zu planen (§ 9 Abs. 1 HHO).

Um die zukünftige Steuerung kirchlicher Aufgaben zu erleichtern, kann die zukünftige Haushaltsplanung in einem Haushaltsbuch aufgezeigt werden (vgl. § 7 Abs. 1 HHO), das die Planung des Ressourceneinsatzes und dessen Verbrauch in Bezug auf kirchliche Handlungsfelder (auch Bausteine genannt) vorsieht – der Output, das Ergebnis kirchlicher Arbeit, rückt so in das Zentrum der Betrachtung. Der Bezug zu den Organisationseinheiten kann über- oder untergeordnet zu den Handlungsfeldern oder über eine Kostenstellenrechnung dargestellt werden. Eine Untergliederung richtet sich nach der EKD-Haushaltssystematik (§ 9 Abs. 5 HHO).

Steuerung funktioniert nicht ohne Ziele. Deswegen sind im Haushaltsbuch (vgl. § 7 Abs. 2 HHO) die Ziele der kirchlichen Arbeit in den Untergliederungen zu beschreiben und Angaben zur Zielerreichung zu machen. So wird aufgezeigt, welche Ziele mit dem Mitteleinsatz erreicht werden sollen bzw. erreicht werden konnten. Die Abhängigkeit der Ergebnisse von den eingesetzten Mitteln wird transparent, so dass der Mitteleinsatz optimiert werden kann, was aufgrund der zu erwartenden Einnahmerückgänge für alle kirchlichen Organisationen notwendig ist.

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 (§16 Abs. 2 HHO), 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. Sollbuchführung (Finanzbuchhaltung)

2.2.1. Allgemeines

Gemäß den Ausführungsbestimmungen zu § 7 HHO basiert das kirchliche Finanz- und Rechnungswesen im System der erweiterten Kameralistik auf der Einführung der Sollbuchführung und der Verbundrechnung. § 50 Absatz 1 HHO definiert die Sollbuchführung im Sinne einer Legaldefinition wie folgt:

„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).“

Bezüglich der Haushaltsplanung ergeben sich durch die Einführung der Sollbuchführung in der erweiterten Kameralistik nur unwesentliche Änderungen.

Die wichtigste Änderung gegenüber der Istbuchführung ist, dass die Planansätze dem Soll gegenübergestellt werden und die Abweichungen von Soll und Ist als Kassenreste ausgewiesen werden. Das gilt ebenso für die Aufstellung von Budgets.

In Bezug auf die neuen 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. Zukünftig werden auf den Haushaltsstellen die innerhalb eines Haushaltsjahres entstehenden Einnahmen und Ausgaben im Soll und im Ist erfasst.

Gemäß der Definition der Sollbuchführung werden zukünftig Anordnungen nicht erst bei der Ist-Zahlung erstellt, sondern Einnahmen oder Ausgaben können bereits beim Bekanntwerden mit Fälligkeit zu einem bestimmten Termin gebucht werden. Bei der tatsächlichen Zahlung werden die Ist-Buchungen ergänzt. Durch die eingesetzte Software sollte dabei eine automatisierte Zahlungsbuchung z.B. durch eine Zuordnung von eingelesebenen Bankbelegen erfolgen.

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 in einem Buchungsvorgang vorgenommen werden können.

In der Verbundrechnung und im Vermögensnachweis sind die nicht zahlungswirksamen Vermögensveränderungen in den Soll- und Ist-Buchungen identisch auszuführen, sie können also in einem Buchungsvorgang ausgeführt werden. Zahlungswirksame Vermögensveränderungen werden entsprechend dem Soll und der Ist-Zahlung gebucht.

Die Vorschuss- und Verwarrechnung wird – wie der Vermögensnachweis – in Form von Bestandskonten geführt. 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 (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 auf den Haushaltsstellen.

In der Jahresrechnung werden die ermittelten Soll-Werte den Ansätzen im Haushaltsplan gegenüber gestellt (§ 53 Abs. 2 und 3 HHO) und der Haushaltsvergleich wird ermittelt. Vor Erstellung der Jahresrechnung sind die erforderlichen Haushaltsvorgriffe und -reste zu bilden. Die Jahresrechnung beinhaltet den Vergleich zwischen den ermittelten Sollwerten und den Planansätzen. Die Ist-Rechnungswerte der laufenden Verwaltungstätigkeit werden zudem auf allen Haushaltsstellen ermittelt und mit den Planansätzen, den Sollwerten und ggf. den ermittelten Haushaltsvorgriffen, Haushalts- und Kassenresten ausgewiesen. Kassenreste, Haushaltsreste und Haushaltsvorgriffe werden entsprechend ins Nachfolgejahr übernommen.

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

2.2.2. Umstellungsmaßnahmen im Einzelnen

Bei der Umstellung von der Ist- auf die Sollbuchführung ist Folgendes zu berücksichtigen (die folgenden Ausführungen beziehen sich auf die Vorgehensweise und Bezeichnungen in Kifikos/KFM, in anderen EDV-Finanzsystemen können andere Vorgehensweisen und Bezeichnungen vorkommen) :

- Eine Umstellung ist nur für ein noch nicht eröffnetes Jahr möglich. Damit ist gewährleistet, dass ein begonnenes Ist-Jahr auch als solches abgeschlossen wird.
- Buchführungsart in den Stammdaten festlegen (Ist- auf Sollbuchführung umstellen).
- Eröffnen des Soll-Buchungsjahres.
- Durchschleusungsmerkmale für alle Objekte anpassen (nein, 1 Jahr, 2 Jahre, 3 Jahre)
- Das „Ist-Auslaufjahr“ ist mit den bisherigen Buchungsschlüsseln abzuschließen. Es sollte allerdings (wie bei der Euro-Umstellung) in der Übergangszeit nur noch kurz offen gehalten werden.
- Im neu eröffneten Soll-Buchungsjahr sind die neuen Buchungsschlüssel zu verwenden.

- Der letzte Jahresabschluss wird mit den Ist-Jahresabschlussübertragungsbuchungen erzeugt. Diese werden auf den bisher vorgesehenen abschlusstechnischen Haushaltsstellen gebucht und auf die abschlusstechnischen Haushaltsstellen der Soll-Buchführung übertragen. Gleichzeitig werden die für die Soll-Buchführung relevanten Buchungen maschinell erzeugt und nur im „Soll-Haushaltsjahr“ gebucht.
- Wichtig ist, dass die Gehaltsabrechnungsstelle rechtzeitig über die Umstellung informiert wird, damit die Personalwesen-Überleitungen im richtigen Format vorgenommen werden können.
- Haushalts- und Kassenreste können erst mit dem Jahresabschluss des ersten Jahres der Sollbuchführung gebildet werden. Gegebenenfalls sind diese wie bisher im Übergangsjahr manuell durchzubuchen.
- Das Personal, insbesondere im Bereich der Kassen, ist rechtzeitig zu schulen. Während der Umstellungsphase sind beide Logiken zu beachten. Allerdings dürfte der Schulungsaufwand für die Besonderheiten der Soll-Buchführung nicht gravierend sein, weil die Grundphilosophie beider Systeme gleich ist.
- Umstellungsmaßnahmen sind ausreichend zu belegen und zu dokumentieren.
- Es wird empfohlen, das zuständige Rechnungsprüfungsamt rechtzeitig zu beteiligen.

2.3. 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 künftig 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.

2.4. Haushaltsvollzug und Jahresabschluss

2.4.1. Haushaltsrechnung

Im Haushaltsvollzug werden auf den Haushaltsstellen die innerhalb eines Haushaltsjahres entstehenden Einnahmen und Ausgaben im Soll und im Ist erfasst. Im Jahresabschluss werden die Soll- und Ist-Rechnungswerte der laufenden Verwaltungstätigkeit auf allen Haushaltsstellen dargestellt und die Sollwerte den Ansätzen im Haushaltsplan gegenüber gestellt (§ 54 Abs. 2 und 3 HHO). Haushaltsstellen, auf denen keine Ansätze vorhanden waren und auf denen nicht gebucht wurde, brauchen nicht aufgeführt werden. Kassenreste, Haushaltsreste und Haushaltsvorgriffe sind zu berücksichtigen.

Der Jahresabschluss (§ 54 HHO) umfasst die Jahresrechnung, die Verwahr- und Vorschussrechnung, den Vermögensnachweis und die Bilanz mit dem Anhang.

2.4.2. Verbundrechnung und Vermögensnachweis

In § 84 Ziffer 81 der Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik wird die Verbundrechnung definiert als:

„Ein Buchungssystem der Kameralistik, das auch die nicht zahlungswirksamen Veränderungen des Vermögens und der Schulden mit der reinen Finanzrechnung verbindet und der buchhalterischen Realisierung des Ressourcenverbrauchskonzeptes dient.“

Der Begriff „Verbundrechnung“ ist seit längerem bekannt. Die in der erweiterten Kameralistik genutzte Verbundrechnung enthält zusätzlich nicht zahlungswirksame Veränderungen des Vermögens in den Haushaltsgruppierungen 33 (Zahlungsunwirksame Einnahmen: durch Zugang auf der Aktivseite der Bilanz, Beispiel Zahlungsunwirksamer Zugang von Anlagegütern; oder durch Zahlungsunwirksamen Abgang auf der Passivseite der Bilanz, Beispiel Minderung nicht finanzierter Rückstellungen und Auflösung des Sonderpostens für erhaltene Investitionszuschüsse) und 93 (Zahlungsunwirksame Ausgaben: durch Abgang auf der Aktivseite der Bilanz, Beispiel Zahlungsunwirksamer Abgang von Anlagegütern (z. B. durch Verlust oder Verkauf unter Wert) oder nicht erwirtschaftete (planmäßige) Abschreibungen; oder durch Zugang auf der Passivseite der Bilanz, Beispiel Zuwachs von nicht finanzierten Rückstellungen).

Die Finanzbuchhaltung ist dahingehend neu auszurichten, dass der Wechsel von der einfachen kameralen Einnahmen- und Ausgabenbuchhaltung hin zu einer auch die Veränderungen des Vermögens darstellenden erweiterten Kameralistik gewährleistet ist. Das heißt unter anderem, dass der durch Umbuchungen dargestellte Vermögensverzehr (z.B. Abschreibungen, Wertberichtigungen), Vermögensumschichtungen (Bildung von Rücklagen und Rückstellungen) und der Vermögenszuwachs (z.B. Zuschreibungen), also alle Veränderungen des Vermögens grundsätzlich über den laufenden Haushalt (Sachbuch 00) in dem gesonderten Sachbuch (SB) „Vermögensnachweis“ (SB 9x) dargestellt werden. Die Ergebnisse des Vermögensnachweises werden dann mit den bilanzwirksamen Jahresabschlussergebnissen der anderen Sachbücher zur Bilanz verdichtet.

Der Vermögensnachweis (bisher Vermögensrechnung) als solcher ist in den kirchlichen Körperschaften seit jeher nicht unbekannt, lediglich der Vermögensnachweis in der Finanzbuchhaltung und dessen Vollständigkeit (bisher wurde in der Regel nur das Geldvermögen ausgewiesen) wurde in der Vergangenheit unterschiedlich gehandhabt. Neu ist im Wesentlichen, dass auch das Anlagevermögen (bewegliche und unbewegliche Sachen) nebst den Sonderposten und Rückstellungen im Vermögensnachweis dargestellt wird.

Ferner kommt beim Ressourcenverbrauchskonzept den Zukunftsverpflichtungen (Versorgungsansprüche etc.) eine besondere Bedeutung zu, so dass auch diese in Form von Rückstellungen im Vermögensnachweis darzustellen sind. Damit verbunden ist die Notwendigkeit des Nachweises, ob das erforderliche Deckungskapital vorhanden ist.

Weiterhin ist es geboten, soweit kirchliche Körperschaften den Werteverzehr durch Bildung von Substanzerhaltungsrücklagen in Höhe der jährlichen Abschreibungen oder die notwendigen Rückstellungen nicht erbringen bzw. ausfinanzieren können, diese „Fehlbeträge“ auszuweisen.

Im Haushalt wird die Zuführung der erwirtschafteten Abschreibungen zur Substanzerhaltungsrücklage abgebildet, sie stellt einen tatsächlichen Zahlungsfluss dar, da in der gleichen Höhe eine Finanzdeckung vorliegen muss (Grundsatz der Finanzdeckung von Rücklagen).

Abschreibungen sind grundsätzlich als Zuführungen zur Substanzerhaltungsrücklage, Sanierungsmaßnahmen als Entnahmen aus der Substanzerhaltungsrücklage abzubilden, sie sind nicht gegeneinander aufzurechnen (Bruttoprinzip).

Abschreibungen sind jedoch auch haushaltswirksam einzuberechnen, wenn die finanziellen Mittel nicht ausreichen, um diese entsprechend der Substanzerhaltungsrücklage zuzuführen. Stehen diesen Abschreibungen ausnahmsweise nicht zahlungswirksamen Einnahmen gegenüber (z. B. durch eine Verringerung nicht finanzierter Rückstellungen), kann der Haushaltsausgleich u.U. dennoch hergestellt werden. Ist dies nicht der Fall, kommt es zu einem nicht zahlungswirksamen negativen Haushaltsergebnis, das entsprechend in der Bilanz abzubilden ist (vgl. Gliederungspunkt 3.3).

Auch künftig ist es nicht zwingend, dass alle Veränderungen des Vermögens über einen gesonderten Vermögenshaushalt abgewickelt werden. Dies kann wie bisher in einem gemeinsamen Haushalt veranschlagt werden. Die EKD-Haushaltssystematik sieht hierfür in den Hauptgruppen 3 und 9 (wie bisher) vor, dass Vermögensveränderungen vollständig und einfach (Gruppierungsübersicht) dargestellt werden können. Diese Verfahrensweise könnte insbesondere bei outputgesteuerten Haushalten von Vorteil sein, wenn die Vermögensveränderungen vollständig und auf einem Blick im Haushaltsbuch im jeweiligen Handlungsfeld ausgewiesen sind.

2.4.3. Verwahr-/Vorschussrechnung

Vorschüsse und Verwahrungen dürfen laut § 37 Abs. 1 und 2 HHO nur gebucht werden, wenn die endgültige Buchung im Haushalt noch nicht möglich ist oder wenn nach Abs. 3 irrtümliche oder zur Weiterleitung bestimmte Einzahlungen verbucht werden müssen.

Für Vorschüsse und Verwahrungen wird ein eigenes Sachbuch geführt, in der Regel mit 5x nummeriert. In der Haushaltssystematik sind für die Vorschüsse die Gruppierungen 0-3 vorgesehen, für Verwahrgelder die Gruppierungen 4-6. Vorschüsse im engeren Sinne sind in Gruppierung 0, Verwahrungen im engeren Sinne in Gruppierung 6 vorzunehmen, die übrigen Gruppierungen für die buchungstechnische Abwicklung sowie für die vorübergehende Buchung von Gehaltsabzügen und Kollekten, Opfer und Spenden.

In der Verbundrechnung ist das Sachbuch 5x zum Jahresende abzuschließen. Nicht abgewickelte Verwahrungen sind als Verbindlichkeiten und nicht abgewickelte Vorschüsse als Forderungen in die Bilanz zu übertragen (vgl. Ausführungsbestimmungen zu § 37 HHO).

2.4.4. Nebenrechnung

Gemäß § 21 Abs. 3 HHO sollen veranschlagte Baumaßnahmen und sonstige Investitionen, wenn sie für den jeweiligen Haushalt von finanziell erheblicher Bedeutung sind, über eine ggf. mehrjährige Nebenrechnung geführt werden. Die Ausführungsbestimmungen zu diesem Abschnitt besagen, dass das dem Haushaltsjahr zuzuordnende Bau- oder Investitionsvolumen im Haushalt als Summe sämtlicher für die Finanzierung einzusetzender Haushaltsmittel zu veranschlagen ist und diese Summe als Zuführung zur Nebenrechnung auszuweisen ist (Gruppierung 958, Ausgaben innerhalb der mehrjährigen Nebenrechnung in 959 – für Einnahmen aus der Nebenrechnung 316, Einnahmen innerhalb der mehrjährigen Nebenrechnung in 317).

Im Jahresabschluss wird der Kassenbestand der Nebenrechnung zum Bilanzstichtag ermittelt sowie der Stand der Anlagen im Bau aus den Auszahlungen, die dem Bau im Laufe des aktuellen Haushaltsjahres zuzurechnen sind. In der Bilanz werden die ermittelten Werte entsprechend hinzugefügt.

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

2.4.5. Bilanz

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

Dem in der jeweiligen Körperschaft vorhandenen Vermögen auf der Aktivseite (wofür wurden die Mittel eingesetzt: z.B. Gebäude, Finanzanlagen, Liquide Mittel) wird dabei das zu dessen Finanzierung eingesetzte Kapital (welche Art Mittel wurden dafür verwendet: Eigenmittel, Sonderposten oder Fremdmittel) auf der Passivseite gegenüber gestellt. 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 Aktivseite wird in Anlage- und Umlaufvermögen, die Passivseite in Reinvermögen, Sonderposten und Schulden unterschieden. Hinzu kommen auf beiden Seiten Posten für die Rechnungsabgrenzung.

§ 56 HHO in Verbindung mit den Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Abschnittes VI der Ordnungen regelt die Aufstellung der Bilanz. Für die Gliederung der Aktiva und Passiva ist das „Schema der vom Rechnungsstil unabhängigen Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften“ gemäß Anlage II HHO zu Grunde zu legen. Dieses entspricht weitgehend dem handelsrechtlichen Referenzmodell (vgl. § 266 HGB), wurde jedoch dem Bedarf der kirchlichen Körperschaften angepasst.

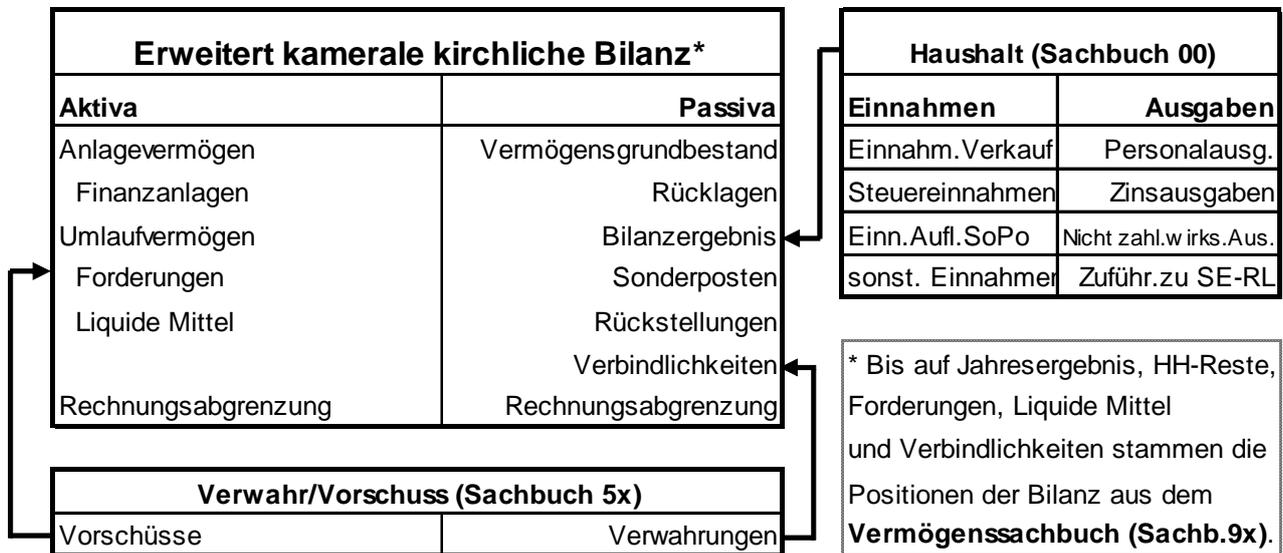
Zum Beispiel ist zur Außendarstellung und für innerkirchliche Steuerungsentscheidungen eine Untergliederung des Anlagevermögens in realisierbares und nicht realisierbares Sachanlagevermögen (vgl. Ausführungsbestimmungen zu § 56 HHO) sinnvoll. Die Kontengruppe 00 enthält im Handelsrecht außer den Immateriellen Vermögensgegenständen auch „Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital“ und „Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“. Diese sind in der Bilanzgliederung für kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht berücksichtigt worden, sie sind aber für kirchliche Kapitalgesellschaften unverzichtbar.

Auf weitere Besonderheiten der Bilanz im kirchlichen Bereich wird im Kapitel 3 eingegangen.

2.4.6. Fortschreibung der Bilanz aus den Sachbüchern

In jeder Jahresrechnung werden die Sachbücher der erweiterten Kameralistik abgeschlossen. Die Salden der Sachbücher gehen in die Bilanz ein: Das Ergebnis des Haushaltssachbuches (ggf. die Summe aus mehreren Haushaltssachbüchern) fließt als Bilanzergebnis auf die Passivseite. Übertragene Haushaltsreste werden in der zugehörigen Passivposition unter den Rücklagen ausgewiesen, ebenso ggf. Haushaltsvorgriffe – diese mit negativem Vorzeichen. Nicht abgewickelte Verwahrungen fließen ebenfalls auf die Passivseite: als Verbindlichkeiten. Nicht abgewickelte Vorschüsse gehören auf der Aktivseite zu den Forderungen. Die Liquiden Mittel werden aus dem Anfangsbestand und den Veränderungen auf den zugehörigen Zahlwegen

über alle Sachbücher ermittelt. Die übrigen Positionen der Bilanz stammen aus dem Vermögenssachbuch. 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

2.5. Kosten- und Leistungsrechnung

Die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung in den dafür geeigneten Bereichen der kirchlichen Arbeit ist ein wichtiges Feinziel bei den vom Rat der EKD verabschiedeten Ordnungen zur Novellierung des kirchlichen Rechnungswesens. Der haushaltsrechtliche Rahmen dafür ergibt sich aus § 4 Abs. 3 der "Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik".

In der erweiterten Kameralistik wird die „klassische“ Gliederungssystematik des kirchlichen Rechnungswesens nicht verlassen. Nur wenn unter einer Gliederungsnummer bereits der gesamte Mittelverbrauch für eine bestimmte kirchliche Leistungen 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“ oder „Baustein kirchlichen Handelns“ 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].

2.5.1. 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).

2.5.2. Nutzen und Aufwand einer kirchlichen Kosten- und Leistungsrechnung

Da eine Kosten- und Leistungsrechnung selbst nicht umsonst zu haben ist, muss vor ihrer Einführung entschieden werden, welche Informationen man ihr entnehmen will. Möglicherweise ist sie nicht in allen Bereichen - also flächendeckend - sinnvoll, sondern nur für bestimmte Leistungsfelder.

In der Privatwirtschaft dient die Kostenkalkulation 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.
- Zur Bewertung des Vorratsvermögens in der Bilanz.

Es ist offensichtlich, dass im kirchlichen Umfeld der erste Zweck nur in Ausnahmefällen, der vierte praktisch nie 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.

Der erste Teil der Frage wird gern als Effektivitätskriterium, der zweite Teil als Effizienzkriterium bezeichnet: Tun wir die richtigen Dinge? Tun wir die Dinge richtig?

Es sind zwei Leistungskategorien zu unterscheiden:

(1) Externe oder primäre Leistungen, die weitgehend mit dem identisch sind, was man kirchlich als „inhaltliche“ Aufgaben bezeichnet.

(2) Interne oder sekundäre Leistungen wie z.B. Personalverwaltung, Bauwesen, IT und die Inneren Dienste,

Die primären Leistungen werden mithilfe der sekundären erstellt. Beide Leistungen sind effektiv und effizient zu erstellen.

Man darf von einer KLR nicht erwarten, dass sie den Verantwortlichen die Entscheidungen abnimmt, wofür die Mittel verwendet werden sollen. Die KLR kann zwar die Information liefern, wie teuer eine bestimmte Leistung ist. Der Nutzen dieser Leistung im Sinne eines Beitrags zur Erreichung der kirchlichen Oberziele (wie sie z.B. in Leitsätzen formuliert sind) muss jedoch nach weiteren Kriterien beurteilt werden.

Folgende indirekte Methoden sind beispielsweise denkbar:

- (1) Bewertung von Leistungen durch (subjektive) Punktevergabe im Hinblick auf Dimensionen kirchlichen Handelns (also z.B. Verkündigung, Seelsorge, Diakonie, Bildung).

Es bleibt das Problem unterschiedlicher Wertgrößen: Die Kosten werden in Geldeinheiten ausgedrückt; die Leistungen in „Punkten“. Anders als in der Wirtschaft, die ihre Leistungen verkauft und daher die (Markt-)Werte kennt, lässt sich für die inhaltlichen und z.T. auch für die Verwaltungs-Leistungen keine Erfolgszahl oder Rendite ermitteln. Was man machen kann, sind Darstellungen in Wert-Punkt-Diagrammen analog den Portfolio-Schaubildern der strategischen Planung.

- (2) Die Leistungen können, soweit sie in gleichen Wertgrößen gemessen werden (z.B. Anzahl Teilnehmer), nach ihrer Kostenhöhe geordnet werden. Aber auch hier bleibt das Problem der Vergleichbarkeit: Sind elektronische Medien, die eine vielfach so große Zahl von Menschen erreichen und deswegen niedrigere „Teilnehmerkosten“ haben, effizienter als Tagungen, Gottesdienste, Workshops, Gruppenarbeit?
- (3) Gleiche oder ähnliche Leistungen verschiedener kirchlicher Anbieter können einem Kostenvergleich unterworfen werden (Benchmarking). Dabei besteht natürlich das Problem qualitativer Vergleichbarkeit.

Kriterien für sinnvolle Vergleiche sind in kirchlichen Arbeitsgruppen gemeinsam zu entwickeln, aber auch sie bieten lediglich Informationen und können nur als Anhaltspunkte für Entscheidungen dienen. Die Entscheidungen selbst sind durch diskursive Konsensbildung in den kirchlichen Gremien zu entwickeln, nicht anders als bisher, jedoch ggf. mit anderen inhaltlichen Schwerpunkten durch die verbesserten Informationen.

In vielen Fällen verhilft bereits die Kenntnis der Kosten ähnlicher Leistungen zu neuen Erkenntnissen:

- So teuer / preiswert ist das?
- Ist uns die Leistung - rein subjektiv - den Aufwand wert?

Auf diese Weise kommt ein nützlicher Begründungsdruck in die Diskussion über Prioritäten und die gezielte Mittelverwendung, ohne dass die Zahlen bereits sofort einen Handlungsautomatismus auslösen.

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) des künftigen Finanzmanagements dient vorrangig der internen Verwaltungssteuerung, aber auch der Information der Gremien über Effizienz und Effektivität der kirchlichen Arbeit. Den Umfang der KLR muss jede kirchliche Körperschaft anhand ihres Informationsbedürfnisses und des Umfangs der Leistungsverrechnung individuell festlegen.

2.5.3. Leistungsbezug und Mengengerüst der Kosten

Von den anderen Bausteinen des Rechnungswesens unterscheidet sich die Kosten- und Leistungsrechnung durch ihren Leistungsbezug.

Ohne die Definition und Messung von Leistungen gibt es keine Kosten- und Leistungsrechnung. Viele Leistungen sind nicht direkt quantifizierbar bzw. zählbar, es werden daher Hilfsgrößen herangezogen (Indikatoren), die einen Hinweis auf die Leistungen geben sollen (z.B. prozentualer Anteil an der Arbeitszeit, besuchte Gremiensitzungen usw.).

Wenn die zu kalkulierenden Leistungen definiert sind, muss der Leistungsverbrauch pro (Output-) Leistungseinheit ermittelt werden. Dazu müssen die Beiträge der ggf. unterschiedlichen Leistungsersteller (Mitarbeitende) der jeweils erbrachten Leistung zugerechnet werden. Diese Zeitanteile sind über vorgegebene Zeiträume (z. B. Halbjahr oder Jahr) zu schätzen oder mittels nur persönlich einsehbarer Zeitaufschreibung zu ermitteln. Dafür können beispielsweise in einer vorbereiteten Excel-Liste ganze oder mindestens halbe Tage jeweils der bearbeiteten Leistung zugeordnet werden. Das erfordert nur wenige Minuten pro Tag. Daraus kann der prozentuale Anteil für diese Leistung im Halbjahr oder für das ganze Jahr automatisiert ermittelt oder hochgerechnet werden. Die aus den Schätzungen oder persönlichen Aufschreibungen ermittelten Daten werden in den Bereichen und Abteilungen gesammelt und an die KLR als Bereichs- oder Abteilungsleistungen weitergegeben. Die Prozentanteile werden mit Personaldurchschnittskosten bewertet und den Leistungen zugerechnet. Diese so ermittelten Personalkosten pro Leistung sind im Prinzip die zentralen Größen, mit deren Hilfe der eigentliche Kalkulationsvorgang möglich wird. Entsprechend sorgfältig ist dabei zu verfahren.

Unabhängig von diesen Verbrauchskoeffizienten sind nur die sogenannten Einzelkosten, die ohne den Umweg über die „Dreisatzrechnung“ der Gemeinkostenkalkulation direkt einer Output-Leistung zuzuordnen sind: z.B. Honorare, Unterbringungskosten, Arbeitsmaterialien usw. Dieser direkte Leistungsbezug ist meist schon aus der bisherigen Haushaltsplanung und -abrechnung erkennbar.

2.5.4. Technischer Aufbau

A Kostenstellenrechnung

Die KLR erfordert die Zerlegung der Rechtsträger in Kostenstellen, die möglichst eine homogene Leistung abgeben und über sogenannte Bezugsgrößen die Verrechnung der Gemeinkosten

- auf andere Kostenstellen (Interne Leistungsverrechnung) oder
- auf Kostenträger (die externen Leistungen oder „Handlungsfelder“) ermöglichen.

a) Bildung der Kostenstellen

In Landeskirchen, in denen das Haushaltsbuch bereits nach organisatorischen Einheiten [OE] aufgebaut ist, liegt es nahe, die Kostenstellen dem Aufbau dieser OE anzupassen. Im anderen Fall muss eine eigene Kostenstellen-Hierarchie aufgebaut werden, die im Prinzip zu einer ähnlichen Struktur der Aufbauorganisation (Referate, Abteilungen und Bereiche) führt.

b) Kostenstellen und kameraler Haushalt

Wichtig ist die Einbindung des Haushalts in die Kostenstellenrechnung. Dabei werden auf Kostenstellen nur Ausgabeanteile direkt übernommen; Einnahmen (z.B. Kirchensteuer) werden in der Regel zentral zugeordnet.

Die Kostenstellen enthalten:

- Personalkosten einschl. Versorgung und Beihilfe	größten Teils wie Haushalt
- Sachkosten und Fremdleistungen	größten Teils wie Haushalt
- Abschreibung	aus Anlagebuchhaltung
- Sekundäre Kosten (Interne Leistungsverrechnung)	werden systemintern nach Vorgabe erzeugt

Die „Kostenartenrechnung“ ist ein Bestandteil der Kostenstellenrechnung, gleichsam die senkrechte Dimension des Kostenstellenblattes. Die Kostenarten orientieren sich an den Gruppierungen des kameralen Haushalts oder an den doppischen Sachkonten.

Es versteht sich, dass dort, wo Kostenarten und Gruppierungen/Sachkonten identisch sind, die Planansätze nur einmal erfasst und auch die Ist-Buchungen nur einmal durchgeführt werden. Alles andere führt zu Doppelarbeit und Fehlern. Besteht also z.B. die Akademie aus drei Kostenstellen (Leitung, Inhaltliche Fachbereiche und Service/Öffentlichkeitsarbeit), so erfolgt die Planung der Personalkosten zunächst auf der untersten Stufe pro Kostenstelle. Dann werden die Kostenstellenkosten automatisch zum Gesamtwert je Organisationseinheit bzw. Unterabschnitt verdichtet („Bottom-up-Prinzip“).

Das erfordert eine Erweiterung der Eingabemasken in den Buchungsprogrammen um das Eingabefeld „Kostenstelle“. Es erfordert darüber hinaus aber vor allem ein Umdenken in der Haushaltsplanung: Die Stellenpläne müssen so verfeinert werden, dass die Funktionen der Stellen klar erkennbar sind und möglichst den Kostenstellen direkt zugeordnet werden können.

c) Interne Leistungsverrechnung

Die interne Leistungsverrechnung ist ein unverzichtbarer Bestandteil der Kostenstellenrechnung. Nur dadurch gelingt es, auch die auf Leitungs- und Servicestellen anfallenden Kosten den Kostenträgern zuzurechnen. Das Prinzip besteht darin, die leistungsmäßige Verflechtung zwischen den sekundären und primären Kostenstellen sowie zwischen den sekundären Kostenstellen selbst in einer Matrix zu erfassen und die internen „Verrechnungspreise“ für die Sekundärleistungen zu ermitteln. Es ist zu klären, ob die Sekundärkostenstellen („Vorkostenstellen“) vollständig auf die primären Kostenstellen („Hauptkostenstellen“) verrechnet werden und ob die Verrechnung auf Verrechnungskostenarten erfolgt oder je Kostenart auf die zugehörige Kostenart. Per Bericht ist auch dann der Ausweis ohne/mit interner Leistungsverrechnung möglich.

B Kostenträgerrechnung

Die Kostenträger sind die eigentlichen Leistungen. Da die Kirche ihre Leistungen i.d.R. nicht verkauft, sind sie nicht - wie in der Wirtschaft - aus der Rechnungsschreibung (Fakturierung) abzuleiten, sondern müssen in Abstimmung mit den Leistungsbeschreibungen im Haushaltsbuch entwickelt werden.

Die Kostenträgerrechnung der Kirche sollte zunächst als Vollkostenrechnung ausgeführt werden. Die Vollkostenrechnung ist die Rechnung, in deren Verlauf sämtliche Kosten dem Kostenträger zugerechnet werden. Sie ist ein Kostenrechnungssystem, bei dem sämtliche Kosten, d. h. alle Einzelkosten und alle Gemeinkosten, im Wege der Kostenartenrechnung erfasst, in der Kostenstellenrechnung verteilt und in der Kostenträgerrechnung auf die Kostenträger (Leistungseinheiten) zugerechnet werden.

Die Kostenträgerrechnung enthält:

- Einzelkosten, die dem Kostenträger direkt zuzuordnen sind (z.B. Honorare für eine Akademieveranstaltung);
- Gemeinkosten, die durch Multiplikation der Kostenstellenverrechnungssätze mit einem Faktor (z.B. Anteil des Kostenträgers an der Arbeitszeit bzw. dem Stellenvolumen auf dieser Kostenstelle) errechnet werden.

Schema: Kostenträger XXXX

Kostenstelle 1	Faktor	V-Satz Pers.	Pers.-kosten	V-Satz Sachk.	Sachkosten	usw.	Σ Vollkosten
Kostenstelle 2	Faktor	V-Satz Pers.	Pers.-kosten	V-Satz Sachk.	Sachkosten	usw.	Σ Vollkosten
Einzelkosten	1				Sachkosten		Σ Vollkosten
Σ alle Kostenst			Pers.-kosten		Sachkosten	usw.	Σ Vollkosten

Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung sind über eine Leistungstabelle miteinander verbunden. Der Verbrauchskoeffizienten (Faktor in der obigen Tabelle) gibt dabei an, welchen Teil der Kostenstellenleistung (Bezugsgröße) der jeweilige Kostenträger in Anspruch nimmt. Über die Leistungsmengen je Leistungsart (z.B. Anzahl Veranstaltungen, Teilnehmer) kann bei Bedarf eine Kostenträgereinzelrechnung erstellt werden.

C Ergebnisbericht

Im Ergebnisbericht der Kostenträgerrechnung werden je Leistungsart deren Kosten, differenziert nach den leistenden Kostenstellen und den Kostenartengruppen (Personalkosten, Sachkosten usw.), und die zuzuordnenden Erträge dargestellt. Als Differenz von Erträgen und Kosten ergibt sich der Deckungsbedarf je Leistungsart (absolut und pro Leistungseinheit).

Beispiel		Tagungen	Tagungen	Tagungen	usw.	Internet	Alle KTR
Akademie		Wiss+Umwelt	Kult.+WAnsch	Ges.+Politik			
Anzahl Teilnehmer/ Zugriffe		800	800	100		384.000	
Erträge		30.400	30.400	10.200		0	277.900
Personalkost.	KST 3310-01	42.107	66.669	0			237.200
	KST 3310-03	13.622	13.622	4.541		11.920	141.900
	usw.
Deckungsbed.	absolut	-97.889	-117.209	-19.395		-16.900	-1.070.378
	pro Leist.Einh	-122,36	-146,51	-193,95		-0,04	

D Haushaltsplanrechnung/Plankostenrechnung

Die Plankostenrechnung ist die Rechnung mit zukünftigen Mengen (Planmengen) und zukünftigen Preisen (Planpreisen). Sie dient der Ermittlung (Plankosten) und Vorgabe geplanter Kosten, die eine Kostenkontrolle ermöglichen und Grundlage der innerbetrieblichen Lenkung sind.

Die Plankostenrechnung setzt ein gut ausgebautes betriebliches Rechnungswesen und eine Kostenrechnung mit einer Gliederung in Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger voraus.

Die Planung der Gemeinkostenzuschläge aufgrund der Planbezugsgrößen muss die Kostenremanenz (bei rückläufiger Beschäftigung gehen die Kosten erst mit zeitlicher Verzögerung zurück) beachten. Die Plankostenrechnung ist zugleich eine Prognosekostenrechnung und eine Sollkostenrechnung (Sollkosten).

Die Plankostenrechnung hat sich mittlerweile zu einem integrierten Bestandteil der Haushaltsplanung entwickelt. Gegenüber der Ist- und der Normalkostenrechnung hat sie den Vorteil der Zukunftsbezogenheit in Bezug auf zu erwartende Mengen und Preisveränderungen (z.B. Tarif erhöhungen).

Die Kostenplanung erfolgt je Kostenart, je Kostenstelle und je Kostenträger. Es ist zu entscheiden, welche vorhandenen Zahlen als Planungsgrundlage vorgegeben werden: z.B. Vorjahresplanzahlen, Ist-Zahlen des Vorjahres. Prozentuale Veränderungen je Kostenart können vorgegeben werden, z.B. 2 % Tarifierhöhung für Personalkosten, 1 % Ermäßigung bei EDV-Beschaffungen. Die Einzeldaten aus der Planungsgrundlage werden an die Plankostenartenveränderungen und an die Planmengen angepasst, sofern es sich um variable Kostenarten handelt, die von den Leistungsmengen abhängen.

In einem späteren Soll-Ist-Vergleich festgestellte Abweichungen werden in der Abweichungsanalyse auf ihre Ursachen (Kostenbestimmungsfaktoren) hin untersucht und nach dem Zuordnungsprinzip der Abweichungen den betroffenen Verantwortungsbereichen (Kostenstellen) zugeordnet. Die Abweichungsanalyse soll der Anerkennung von Leistungen und der Ermittlung weiterer Verbesserungsmöglichkeiten dienen.

2.5.5. Zielgruppen für eine Kosten- und Leistungsrechnung in der Kirche

Wie aus den vorangehenden Ausführungen zu erkennen ist, ist eine Kosten- und Leistungsrechnung nur mit einigen Vorarbeiten und Aufwand zu erreichen. Sie liefert jedoch nach ihrer Einrichtung wichtige Informationen für die interne Steuerung. Die Entscheidung, ob eine Kosten- und Leistungsrechnung sinnvoll und in welcher Tiefe diese wirtschaftlich einzurichten ist, bedarf intensiver Vorüberlegungen.

Für folgende kirchlichen Ebenen bzw. Bereiche sollen die nachfolgend aufgeführten Beispiele als Anhalt dienen, wo eine KLR sinnvoll oder auch notwendig sein kann:

A Kosten- und Leistungsrechnung auf landeskirchlicher Ebene

a) Inhaltliche Tätigkeitsfelder (Beispiel dazu in Anlage 1: Ev. Akademie)

Hier werden in einer organisatorischen Einheit (z.B. Akademie) oft heterogene Leistungen erbracht, deren jeweilige Kostenanteile aus der reinen Haushaltsrechnung nicht ersichtlich sind. Durch Aufgliederung dieser Einheiten in Kostenstellen, Umlage von Hilfs- und Leitungsstellen auf die eigentlichen Endkostenstellen und die Zuordnung von Arbeitszeitanteilen auf die eigentlichen Leistungen (Kostenträger) wird hier eine höhere Transparenz und Vergleichbarkeit (z.B. Benchmarking) erreicht.

Beispiele sind: Fortbildungseinrichtungen, Tagungshäuser, Akademien, religionspädagogische Institute und Ämter, Fachschulen und Fachhochschulen, Einrichtungen der Erwachsenenbildung, Frauen- und Männerarbeit, Kinder- und Jugendarbeit, Amt für Missionarische Dienste etc.

b) Landeskirchliche Servicestellen (Beispiel dazu in Anlage 2: Hausmanagement)

Bestimmte Organisationseinheiten der Landeskirchen erbringen nicht unmittelbar relevante Leistungen, sondern bilden die Infrastruktur, mit deren Hilfe inhaltliche Stellen überhaupt sinnvoll und wirtschaftlich arbeiten können. Gleichwohl ist ständig zu überprüfen, ob diese Dienstleistungen selbst erbracht werden oder als Fremdleistung zugekauft werden.

Beispiele für landeskirchliche Servicestellen sind: Personalabrechnung (ZGAST), Organisation und IT, Finanzverwaltung, Gebäude- und Hausmanagement, Archiv und Registratur, Kirchliches Bauamt und andere.

Es ist sinnvoll, den Organisationseinheiten, die diese Leistungen in Anspruch nehmen, deren Kosten aufzuzeigen. Dazu sind eine Kalkulation der Leistungen mit Hilfe der KLR und eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung Voraussetzung.

B Kirchliche Rechnungs- und Verwaltungsämter (Beispiel dazu in Anlage 3: Regionalverwaltung)

In den regionalen Verwaltungsämtern muss Kosten- und Leistungstransparenz geschaffen werden. Aufgaben- und Ressourcenverantwortung sind zusammen zu führen. Den Leitungsgremien sollen hierdurch die erforderlichen Informationen für eine zielorientierte Steuerung zur Verfügung gestellt werden.

Dazu müssen Plan- und Istkosten in Abhängigkeit von messbaren Leistungen (Anzahl Gemeinden, Abrechnungsfälle, Personalfälle) kalkuliert werden.

Grundlage für die Kosten- und Leistungsrechnung, die Budgetierung und das Controlling ist ein Katalog von Handlungsfeldern, der permanent weiterentwickelt und den verwaltungsorganisatorischen Erfordernissen entsprechend angepasst werden muss. Dieser bildet die Gesamtheit der in der Verwaltung vorhandenen Handlungsfelder ab.

Durch die Outputorientierung mit Hilfe der Bildung von Handlungsfeldern wird eine Steuerung über die tatsächlichen Arbeitsergebnisse und damit auch eine neue Qualität in der Finanzmittelzuweisung bzw. -beschaffung geschaffen.

Durch diesen handlungsfeldbezogenen Kostenausweis wird ein neues Maß an Information und Transparenz geschaffen, das für die Steuerung der Verwaltung unverzichtbar ist: Erstmals lässt sich ermitteln, wie viel die Erstellung einzelner Verwaltungsleistungen tatsächlich kostet. Damit ist es möglich, Aussagen darüber zu treffen, welche Kosten pro abgeschlossenem Arbeitsergebnis (Handlungsfeld) bzw. Zeitabschnitt angefallen sind. Gleichzeitig kann mit Hilfe von Wirtschaftlichkeitsberechnungen und -vergleichen die Effizienz des Verwaltungshandelns beurteilt werden. Die Kostenträgerrechnung schafft also durch Kosteninformation die erforderliche Kosten- und Leistungstransparenz, die wiederum Voraussetzung für die Einleitung effizienzsteigernder Maßnahmen ist.

C Kindertageseinrichtungen

Kindertageseinrichtungen stehen gerade nach Inkrafttreten des Rechtsanspruchs auf einen Kindergartenplatz in einem schwierigen Zielkonflikt zwischen Pädagogik und Haushaltskonsolidierung. Nicht nur die gegenwärtig schwierige Finanzsituation der Kommunen und freien Träger, auch die demografische Entwicklung führen in den nächsten Jahren zu Sparzwängen, zu einem Rückgang der Kinderzahlen und zu einer Entwicklung hin vom Träger- zum Kundenmarkt.

Die kirchlichen Einrichtungen erhalten zwar aus der öffentlichen Hand Kostenerstattungen, aber in der Regel lässt sich nicht ohne weiteres beurteilen, ob diese Beträge ausreichend sind, um die tatsächlich angefallenen Kosten zu decken (einschließlich der Gemeinkostenanteile).

D Kirchliche Friedhöfe

Friedhöfe, die in kirchlicher Trägerschaft sind, müssen wie staatliche Friedhöfe eine innerbetriebliche Rechnung führen, aus der eine Gebührenkalkulation (hoheitlicher Teil) bzw. Preiskalkulation (für den gewerblichen Teil) abgeleitet werden kann.

E Weitere diakonische Einrichtungen

Diese Einrichtungen sind unabhängig von ihrer Trägerschaft per Pflegegesetz und den Pflegebuchführungsverordnungen gezwungen, neben der kaufmännischen Buchführung eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen.

2.5.6. Hilfen für die praktische Umsetzung einer KLR in der Kirche

Die nachfolgenden Hinweise sollen den kirchlichen Einrichtungen, die für Teilbereiche oder Organisationseinheiten die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung als notwendig und erforderlich ansehen, eine Hilfestellung und einen Handlungsrahmen an die Hand geben, die die komplexe Umsetzung einer solchen Rechnung erleichtern soll.

A Kostenartenplan

Die Kostenarten entsprechen den Gruppierungen/Sachkonten der EKD-Haushaltssystematik.

Die Gruppierungen der Haushaltssystematik bilden somit in der erweiterten Kameralistik den erforderlichen Kostenartenplan.

B Beschreibung der Kostenstellen

In den Kostenstellen werden die nötigen Angaben über Leistungen und Kosten strukturiert nach Verantwortungsbereichen dargestellt. Kostenstellen haben sich daher an der vorgegebenen Organisationsstruktur zu orientieren. So können beispielsweise für eine Ev. Akademie folgende Kostenstellen definiert werden: Leitung, Fachbereiche/Sekretariate und Kommunikation und Service. In dem Beispiel einer regionalen Verwaltung sind dies die Kostenstellen Leitung und interne Verwaltung, Finanzen, Liegenschaften, Personal, Verwaltungen von Kindertagesstätten und Meldewesen.

C Beschreibung der kirchlichen Kostenträger

Für die Realisierung einzelner Aufgaben (Leistungen, Bausteine) fallen Kosten an. Das betriebswirtschaftliche Werkzeug, mit dem Kosten und Leistungen miteinander verbunden werden, ist der Kostenträger. Üblicherweise werden Kostenträger auch als Leistungen oder Produkte bezeichnet. In der Kirche wurde der Begriff „Handlungsfelder kirchlicher Arbeit“ bzw. „Bausteine kirchlichen Handelns“ statt „Produkt“ eingeführt.

Die Vielfalt der kirchlichen Arbeit strukturiert zu planen und zu beschreiben, ist schwierig. Die Kostenträger müssen sich inhaltlich am kirchlichen Auftrag orientieren.

Solche Kostenträger können beispielsweise bei einer Ev. Akademie Vorträge, Studienreisen, Beratungsgespräche, Messen oder Kirchentage sein. Am Beispiel einer Ev. Verwaltung können dies für den Bereich Finanzen die Kostenträger Haushaltsplanung, Haushaltsvollzug oder Jahresabschluss sowie Kapital- und Vermögensverwaltung sein.

E Struktur und Layout

Die Organisationsstrukturen in der Evangelischen Kirche in Deutschland sind sehr unterschiedlich geprägt und würden sich auch nicht durch eine einheitliche Umstellung auf ein neues kirchliches Finanzmanagement und Rechnungswesen vereinheitlichen. Da es abhängig von der Organisation unterschiedliche Betrachtungsweisen in den einzelnen Landeskirchen weiterhin geben wird, kann ein einheitlicher Struktur- und Layoutvorschlag für die Darstellung der Ergebnis-

se nicht vorgelegt werden. Aus diesem Grunde sind die dieser Arbeitshilfe beigefügten Anlagen (Umsetzungen von KLR in Organisationseinheiten verschiedener Landeskirchen) als Anhalt und Arbeitshilfe zu sehen.

2.5.7. Ausblick

Wie bereits mehrfach dargestellt, soll die Kosten- und Leistungsrechnung ein wesentliches Ziel des neuen kirchlichen Finanzmanagements unterstützen, nämlich mit den vorhandenen begrenzten Mitteln einen möglichst hohen Nutzen für die Kirche zu erreichen.

Verkündigung und Nächstenliebe dürfen in der Kirche nicht durch die Kosten- und Leistungsrechnung definiert werden. Den Leitungsgremien dient die Kosten- und Leistungsrechnung als ein Informationslieferant für Entscheidungen, ob Leistungen einer kirchlichen Einrichtung effektiv erreicht und die Mittel hierfür effizient eingesetzt werden.

Kirche ist bei ihrer Zielsetzung unabdingbar gebunden an den ihr gegebenen Auftrag. Der Auftrag der Kirche ist nicht hinterfragbar und kann von keiner betriebswirtschaftlichen Überlegung in Frage gestellt werden. Verkündigung und Nächstenliebe (Diakonie) dürfen in der Kirche nie zur Handelsware werden.

Die Kirche kommt jedoch unter Berücksichtigung der begrenzten Ressourcen an einer Auswahl und Gewichtung ihrer Ziele oder Leistungen nicht vorbei. Wenn die Mittel knapper werden, muss mehr als bisher auf den effizienten Einsatz geachtet werden. Genauso ist darauf zu achten, dass menschliche Arbeitskraft und Arbeitszeit nicht verschwendet wird. Effizienz bedeutet somit den schonenden Umgang mit Menschen und Material. Um ein vordergründiges Effizienzdenken zu vermeiden, ist dabei immer zugleich nach der Effektivität, dem Grad der Zielerreichung, zu fragen.

Wirtschaftliches Handeln ist kein Selbstzweck, sondern dient dazu, dass die Kirche entsprechend ihrem Auftrag zielorientiert arbeitet. Wirtschaftliches Handeln kann aber nur derjenige, der seine Leistungen (Handlungsfelder, Bausteine) definiert hat und den hierfür erforderlichen Ressourceneinsatz (Kosten) beziffern kann.

Hier schließt sich wieder der Kreis. Ohne Kosten- und Leistungsrechnung birgt jede Entscheidung ein unkalkulierbares Risiko in sich, da z.B. die gewünschte Steigerung einer Leistung mit einem erforderlichen erhöhten Ressourceneinsatz weder messbar noch nachweisbar ist.

3. Weitere kirchliche Besonderheiten

3.1. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

Das Gebot der Sicherung stetiger Aufgabenerfüllung verlangt, dass die Belastungen der laufenden kirchlichen Arbeit nicht deren Zukunftsfähigkeit beeinträchtigen. Die „Ziele des künftigen kirchlichen Finanzmanagements“ sehen deshalb vor, dass in Zukunft das Vermögen und die Schulden sowie die jährliche Veränderung des Reinvermögens im Rechnungswesen erfasst und dokumentiert werden. Ein zentrales Anliegen der Novellierung des kirchlichen Rechnungswesens ist damit die realistische, vollständige und periodengerechte Darstellung des mit der kirchlichen Arbeit verbundenen Ressourceneinsatzes und -verbrauchs. Damit dies gelingen kann, kommt der Erfassung und Bewertung des gesamten Vermögens und der Schulden eine zentrale Bedeutung zu.

Die einzelnen Vorschriften für die Bilanzierung und Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden im kirchlichen Bereich sind im Abschnitt VI „Ansatz und Bewertung des Vermögens und der Schulden“ der Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen dargestellt.

Erläuterungen und nähere Bestimmungen sind in der Bewertungsrichtlinie nachzulesen.

3.2. Anlagevermögen und Abschreibung/Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage

Die dauerhaft der kirchlichen Aufgabenerfüllung dienenden Vermögensgegenstände sind vollständig zu erfassen und entsprechend den Bewertungsvorschriften in das Vermögenssachbuch zu übernehmen und somit in die Bilanz einzustellen (unter Ziffer 0 zu aktivieren).

Fast alle dauerhaft genutzten 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 die steuerliche Vorgabe für Nutzungsdauern von Sachanlagegütern nicht immer angemessen ist.

Dokumentiert wird der Verlust an Wert, der durchschnittlich über die Nutzungsdauer jährlich anfällt, als Abschreibung der Sachanlagen in der Bilanz, sofern nicht nur ein Erinnerungswert von einem Euro in die Bilanz aufgenommen wurde. Für die Höhe der Abschreibung wird der Substanzwert des abnutzbaren Vermögens durch die Nutzungsdauer geteilt (lineare Abschreibung). Ausnahmsweise kommt auch eine degressive Abschreibung (jährlich fallende Beträge) in Betracht (vgl. Ausführungsbestimmung zu § 69 Abs.1). Entsprechend wird eine Minderung des Vermögensgrundbestandes gebucht, damit die Bilanz wieder ausgeglichen ist.

Um am Ende der Nutzungsdauer das Anlagegut wieder erneuern oder ersetzen zu können, soll zukünftig 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 der Zugang bei den Finanzanlagen gegenüber, da Rücklagen immer finanzgedeckt sein müssen (§ 71 Abs. 7 HHO) und für die Sanierung/Erneuerung des Anlagegutes liquide Mittel benötigt werden.

Die buchungstechnische Erfassung wird ausführlich in den Buchungsbeispielen dargestellt.

Es gilt auch für Friedhöfe, dass größere Investitionen zukünftig aus der Substanzerhaltungsrücklage finanziert werden. Denn auch für Friedhofsanlagen gilt das Ressourcenverbrauchskonzept. Es verpflichtet dazu, dass der Werteverzehr durch die Abnutzung jährlich wiedererwirtschaftet wird und als finanzgedeckte Rücklage für zukünftige Sanierungen/Erneuerungen zur Verfügung steht. Dadurch wird die bisherige Praxis ersetzt, dass Nutzungsentgelte i. d. R. gleich im Jahr der Einnahme für größere Sanierungen verwendet wurden und für die Zukunft

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.

nicht zur Verfügung standen. Diese bisherige Praxis entspricht einem Umlagesystem, das immer ein hohes Risiko enthält, dass zukünftige Entgelte nicht mehr den Bedarf decken – insbesondere, wenn die Zahl der zukünftigen Nutzer sinkt. Dem wird durch das Ressourcenverbrauchskonzept entgegengewirkt.

3.3. 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 als „Deckungslücke Substanzerhaltungsrücklagen“ unter dem Bilanzstrich oder im Anhang auszuweisen. Sie soll eine Entscheidung für eine künftige Korrektur durch ein beziffertes Aufzeigen des Handlungsbedarfes erleichtern.

Stehen im laufenden Haushalt nicht ausreichend Finanzmittel für die Zuführung zur Substanzerhaltungsrücklage zur Verfügung, kann der Haushalt nicht als ausgeglichen dargestellt werden, denn der Ressourcenverbrauch kann nicht erwirtschaftet werden. Zu diesem Zweck wird die nicht zahlungswirksame Gruppierung 9312 Nicht erwirtschaftete Abschreibungen bebucht, das Haushaltsergebnis wird dadurch reduziert und so auch in der Bilanz ausgewiesen. Zusätzlich wird unter dem Bilanzergebnis (= Haushaltsergebnis) der nicht zahlungswirksame Anteil des Bilanzergebnisses mitgeteilt. Der Gesamtbetrag der Abschreibung(en) kann aus dem Anlagepiegel ersehen werden.

Durch Einbeziehung dieses Ressourcenverbrauchs in die Haushaltsplanung soll sichergestellt werden, dass die zu deren Abbau notwendigen Finanzmittel bereits innerhalb der Haushaltsperiode bewusst erwirtschaftet werden, bzw. dass bei einem drohenden Zuwachs unverzüglich Konsequenzen gezogen werden.

3.4. Erhaltene Investitionszuschüsse

Wurden für Investitionen (Bauten, Anschaffungen) nicht nur Eigenmittel eingesetzt, sondern auch zweckbestimmte Zuwendungen von Dritten, 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 Sonderpostens gebildet.

3.5. Rücklagen

Rücklagen müssen gemäß § 71 Abs. 7 HHO auf der Aktivseite entsprechende Finanzanlagen 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 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.

Für die Bildung und Bewirtschaftung von Rücklagen ergeben sich in der erweiterten Kameralistik anders als im doppischen Verfahren keine wesentlichen Unterschiede zum bisherigen Buchungsverfahren.

Denn im Gegensatz zum System der kaufmännischen Buchführung und entgegen den Empfehlungen der Innenministerkonferenz (IMK) zur Bildung von Rücklagen im kommunalen Bereich bleibt das kirchliche Konzept bei der kirchenpolitischen Entscheidung, Rücklagen nicht ausschließlich aus dem Jahresüberschuss zu bilden. Rücklagenzuführungen und -entnahmen sind jederzeit zugelassen, entsprechend der Genehmigung durch die Beschlussorgane. Sie sind als Einnahmen und Ausgaben zu erfassen.

Hinsichtlich der Veranschlagung der einzelnen Rücklagen ergeben sich Unterschiede, die in den Buchungsbeispielen dargestellt werden.

3.6. Zweckgebundene Spenden und ähnliche Zuwendungen

Spenden, Kollekten und allgemeine Zuwendungen werden von kirchlichen Organisationen wie von anerkannt gemeinnützigen Organisationen eingenommen, und sofern sie für einen (konkreten) Zweck bestimmt sind, für diesen Zweck innerhalb des Haushaltsjahres ausgegeben, in dem sie vereinnahmt werden. Kann dies ausnahmsweise nicht erfolgen, wird in der kirchlichen erweiterten Kameralistik in der Regel ein entsprechender Haushaltsrest gebildet, so dass die zweckgerechte Ausgabe im Folgejahr stattfinden kann. Ist dies unter Umständen wiederum nicht möglich, werden für die Buchung von derartigen nicht verausgabten zweckgebundenen Spenden zwei Kategorien unterschieden:

1. Spenden ohne konkrete Zweckbindung (z.B. „für kirchliche Zwecke“) und allgemeine Zuwendungen sowie Kollekten werden „B.II Budgetrücklagen, Kollekten 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, verbietet das kirchliche Selbstverständnis eine andere Verwendung als für diesen Zweck. Aus diesem Grund können diese Art von Spenden nicht zu den Rücklagen gebucht werden, sie sind jedoch auch keine Schulden. Sie

werden daher unter den Sonderposten ausgewiesen, bei „C.II Zweckgebundene Spenden, Vermächtnisse, usw.“.

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

3.7. Rückstellungen

Rückstellungen sind nötig für den konkreten, differenzierten Ausweis des Vermögens und der Schulden in der Bilanz.

Rückstellungen 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 Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen aus Clearingabrechnungen. 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 jedoch ihre Deckung bzw. die Sicherung der Auszahlungsfähigkeit bei Fälligkeit zu erläutern.

Für Besonderheiten, die sich aus der Bildung und Bewirtschaftung von Pensionsrückstellungen ergeben, wird auf die Bewertungsvorschriften verwiesen.

Bei den Buchungsbeispielen finden sich auch Beispiele für die Bildung und Auflösung von Rückstellungen und deren eventuellen Gegenpositionen auf der Aktivseite.

3.8. Besonderheit in der Eröffnungsbilanz: Ausgleichsposten Rechnungsumstellung

In Eröffnungsbilanzen kann bei kirchlichen Körperschaften oder bei unselbständigen Einrichtungen und Werken der Fall entstehen, dass das Reinvermögen 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 Reinvermögen 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 „Umstellung Rechnungswesen“ auf der Aktivseite ganz oben ist nur für den speziellen Fall der Überschuldung bereits in der Eröffnungsbilanz vorgesehen.

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

Der Betrag, der in „Umstellung Rechnungswesen“ 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.

4. Auswertungen

Zur Umsetzung eines erweitert kamerale Haushalts- und Rechnungswesens wird ein integriertes Software-System mit folgenden Komponenten benötigt:

- Modul für Haushaltsplanung (Haushalts- und Vermögensplanung), das je nach Wahl das Haushaltsbuch/den Haushaltsplan sowie ggf. die Trennung in Verwaltungs- und Vermögenshaushalt abbilden kann,
- Kamerale Buchführung mit einer Sollbuchführung, erweitert um die Verbundrechnung und die Bilanz,
- Kosten- und Leistungsrechnung,
- Modul für Inventarverzeichnis mit Überleitung in die Anlagenbuchführung zur Ermittlung der Abschreibungen und des Zeitwertes des Anlagevermögens,
- Modul für eine Projektabrechnung (z.B. Immobilienprojekte) als mehrjährige Nebenrechnung,
- Modul für frei definierbare Auswertungen, insbesondere muss die Überleitung der Daten für die Finanzstatistik nach der EKD-Systematik gewährleistet werden können,
- Modul für Konsolidierung.

Das Modul Auswertung muss sowohl auf das Modul Haushaltsplanung als auch auf das Modul Haushaltsrechnung zugreifen können. Nur dann sind Auswertungen, die Plan- und Soll-Zahlen einander gegenüber stellen, möglich. Mit dem Jahresabschluss wird auf Grundlage der Verbundrechnung eine Bilanz generiert.