

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationzentrum Wirtschaft  
*The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics*

Rüdt, Hermann; Vogelbusch, Friedrich; Falken, Christine

## Working Paper

Einführung des outputorientierten Haushalts bei kirchlichen Körperschaften: Konzeptionelle Grundsätze und erste Überlegungen zur Implementierung eines entscheidungsorientiertes Rechnungswesen

Arbeitspapier // Universität Leipzig, Institut für Finanzen, Finanzwissenschaft, No. 34

## Provided in cooperation with:

Universität Leipzig

Suggested citation: Rüdt, Hermann; Vogelbusch, Friedrich; Falken, Christine (2005) : Einführung des outputorientierten Haushalts bei kirchlichen Körperschaften: Konzeptionelle Grundsätze und erste Überlegungen zur Implementierung eines entscheidungsorientiertes Rechnungswesen, Arbeitspapier // Universität Leipzig, Institut für Finanzen, Finanzwissenschaft, No. 34, <http://hdl.handle.net/10419/52374>

### Nutzungsbedingungen:

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche, räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen> nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die erste Nutzung einverstanden erklärt.

### Terms of use:

*The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use the selected work free of charge, territorially unrestricted and within the time limit of the term of the property rights according to the terms specified at*

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>  
*By the first use of the selected work the user agrees and declares to comply with these terms of use.*

**Universität Leipzig**  
**Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät**  
Institut für Finanzen, Finanzwissenschaft  
Prof. Dr. Thomas Lenk

September 2005

**Arbeitspapier Nr. 34**

## Einführung des outputorientierten Haushalts bei kirchlichen Körperschaften

Konzeptionelle Grundsätze und erste Überlegungen  
zur Implementierung eines entscheidungsorientiertes Rechnungswesen

Hermann Rüdts\*/ Friedrich Vogelbusch\*/ Christine Falken

\* Die Autoren dieses Aufsatzes arbeiten in der vom Rat der EKD berufenen Arbeitsgruppe-Finanzwesen mit, bzw. haben dort mitgearbeitet. Die Rats-AG hat zum Thema ein umfangreiches Papier ausgearbeitet, das allen Landeskirchen zugeleitet wurde. Wesentliche Inhalte aus diesem Papier haben Eingang in diesen Aufsatz gefunden

Institut für Finanzen  
- Finanzwissenschaft -  
Jahnallee 59  
D-04109 Leipzig, Germany  
Tel: +49 -341 / 97 33 580  
Fax: +49 -341 / 97 33 589  
E-Mail: iff\_fiwi@wifa.uni-leipzig.de

ISSN 1437-5761  
Alle Rechte vorbehalten

© **Institut für Finanzen**

**Inhaltsverzeichnis**

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> .....	<b>2</b>
1.1	Allgemeines .....	2
1.2	Entscheidungsaspekte .....	4
1.3	Konzept des Ressourcenverbrauchs .....	5
1.4	Zeitlicher Aspekt der Einführung .....	6
1.5	Entwicklungen im kommunalen Bereich und in der gewerblichen Wirtschaft .....	6
<b>2</b>	<b>Vom Haushaltsplan zum Haushaltsbuch</b> .....	<b>7</b>
2.1	Allgemeine Bemerkungen zum Haushaltsbuch .....	7
2.2	Gliederung des Haushaltsbuches .....	8
2.3	Buchhaltung .....	9
2.4	Ressourcenverbrauch, Buchungsplan und Haushaltsbeschlüsse .....	9
<b>3</b>	<b>Musterhaushaltsbuch</b> .....	<b>10</b>
3.1	Generelles .....	11
3.2	Entscheidungsorientiertes kirchliches Rechnungswesen .....	11
3.2.1	Bestandteile des kirchlichen Rechnungswesens .....	11
3.2.2	Einführung des Haushaltsbuchs .....	13
3.3	Haushaltsbuch auf der Basis von Organisationsstrukturen .....	13
3.3.1	Allgemein .....	13
3.3.2	Aufbau und Layout des Haushaltbuches nach Organisationseinheiten .....	15
<b>4</b>	<b>Schritte zur Umsetzung</b> .....	<b>16</b>
<b>5</b>	<b>Fazit/Ausblick</b> .....	<b>18</b>
5.1	Fazit für den Bereich der Evangelischen Landeskirche in Baden.....	18
5.2	Ausblick.....	19

# 1 Einleitung

## 1.1 Allgemeines<sup>1</sup>

Das Papier „Outputorientierter Haushalt - entscheidungsorientiertes Rechnungswesen“ beschäftigt sich mit der Frage, wie der Paradigmenwechsel von der bisherigen reinen Finanzrechnung hin zu einem Ressourcenaufkommens- und -verbrauchskonzept im Haushaltsplan von kirchlichen Körperschaften umgesetzt werden kann.

Die Diskussionen in den Umstellungsprozessen der öffentlichen Verwaltung haben gezeigt, dass es wichtig ist, zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts und Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft zu unterscheiden. Die kirchlichen Körperschaften unterliegenden gleichen Rahmenbedingungen wie die anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts. Durch den Status als steuererhebende Körperschaften sind diese verpflichtet, im Voraus der Kirchenöffentlichkeit durch Haushaltsplanung aufzuzeigen, für welche Aufgaben Kirchensteuern erhoben werden (Zielbeschreibung) und wie dieselben zur Erreichung der Ziele eingesetzt werden sollen. Der den zuständigen Entscheidungsgremien (z.B. Synoden) vorbehaltene Haushaltsbeschluss erfüllt diese Vorgabe und schafft jeweils zu Beginn des Jahres die Grundlage für kirchliches Handeln.

Damit liegt - abweichend von der Praxis gewerblicher Unternehmen - ein Schwerpunkt der Steuerung der Kirche im Planungsbereich. Daran sollte sich auch ein outputorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen unabhängig von der gewählten Buchführungsart orientieren.

Eines der künftigen Ziele des künftigen kirchlichen Finanzmanagements, die sich aus dem von der EKD angestrebten Paradigmenwechsel ergeben, impliziert, dass künftig auch die Veränderung des kirchlichen Reinvermögens darzustellen ist. Den Entscheidungsgremien soll damit - im Sinne der Nachhaltigkeit - ein Instrument zur Überprüfung und Sicherstellung der dauerhaften Leistungsfähigkeit der Kirche an die Hand gegeben werden. Als Weiterentwicklung des klassischen Haushaltsplanes wird vorgeschlagen, zukünftig bei der Darstellung die Ergebnisse kirchlichen Handelns, also den *Output der Einrichtung Kirche*, in den Vordergrund zu stellen. Bei der bisherigen reinen Finanzrechnung steht der Nachweis über Herkunft und Verwendung der finanziellen Mittel im Blick. Über gesetzte

---

<sup>1</sup> Zur Motivation zur Einführung des neuen Rechnungswesens bieten verschiedene Quellen eine Übersicht. Siehe hierzu vor allem: **Amerkamp**, K. (2005) Reform des Gemeindehaushaltsrechts in Hessen – Konsequente Umsetzung führt zu mehr Wirtschaftlichkeit. In: Der Landkreis. Nr. 1. S. 33 – 35; **Beckedorf**, R. (2005) Neues kommunales Rechnungswesen für Niedersachsen. In: Der Landkreis. Nr. 1. S. 36 – 38; **Biskoping-Kriening**, L. (2005) Das neue kommunale Finanzmanagement (NKF) in Nordrhein-Westfalen. In: Der Landkreis. Nr. 1. S. 30 – 32 und **Zahradnik**, S. (2000) Reform des kommunalen Rechnungswesens - Argumente für die Einführung der Doppik. In: Der Gemeindehaushalt. Nr. 2. S. 40 – 45.

Ziele, geplante Aktivitäten und damit verbundene Kosten sind im Haushaltsplan nur wenig Informationen verfügbar. Dadurch haben die Entscheidungsgremien auf der einen Seite wenig Einblicke in die Arbeit und auf der anderen Seite können sie aufgrund geringer Informationen aber auch schlecht erfassen, welche kostenmäßige Auswirkungen ihre Entscheidung für oder gegen ein Projekt tatsächlich haben. Dabei geht es nicht darum, Instrumente zu nötigen Sparbeschlüssen bereit zu stellen, sondern es geht um eine Befähigung zur strategischen Steuerung einer Körperschaft auch mit Hilfe eines „Entscheidungsorientierten Rechnungswesens“. Mit den im Folgenden diskutierten Veränderungen bekämen die Gremien die Möglichkeit, ohne großen zusätzlichen Aufwand auch auf Informationen zur inhaltlichen Arbeit zuzugreifen und diese bei ihren Entscheidungen zu berücksichtigen. Wesentliche Ziele bei der Neugestaltung des Haushalts sind deshalb eine Intensivierung der Partizipation (z.B. für die synodalen Gremien) und der Transparenz (der Planung) des Haushalts.<sup>2</sup> Aktive Teilnahme auf breiter Basis und Mitbestimmung der Gemeindeglieder ist auf allen Ebenen nötig. Unter Partizipation ist dabei insbesondere die Beteiligung der kirchenleitenden Gremien und Personen bei den Entscheidungen über Art und Umfang des kirchlichen Handelns zu verstehen. Diese Beteiligung findet im Vorfeld des eigentlichen Haushaltsvollzugs auf legislativer Ebene statt. Wichtigstes Instrument für die Planung sind die Ziel- und Leistungsbeschreibungen. Als Ergebnis des Planungsprozesses sind den Handlungsfeldern die zur Verfügung stehenden finanziellen und personellen Ressourcen zuzuordnen.

Im Vordergrund aller Überlegungen zur Reform des kirchlichen Rechnungswesens steht die Gestaltung des Haushalts. Aus ihm müssen die Handlungsfelder, die vorgesehenen bzw. erkennbaren Maßnahmen und Aktivitäten erkennbar sein sowie, welche Kosten mit den einzelnen Aktivitäten verbunden sind.<sup>3</sup> Auch muss neben den Kosten und dies ganz besonders im Bereich der Wirtschaftsbetriebe (Tagungshäuser, Kindergärten, Verwaltungsstellen usw.) auch ausgewiesen werden, welche Einnahmen mit den verschiedenen Leistungen (Produkten) verbunden sind.

Zwar ist auch jetzt schon die Transparenz insbesondere in Teilbereichen für Interessierte möglich, dennoch soll der Einblick in die erbrachten Leistungen und die dafür anfallenden Kosten verbessert werden. Entsprechend der Etathoheit der zuständigen Gremien sollen nicht nur wenige fachkundige Experten, sondern eine breite kirchliche Öffentlichkeit (z.B. in Gemeindeversammlungen) mitentscheiden können.

---

<sup>2</sup> Vgl. hierzu auch Frischmuth, B. (2004) Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Zum Beschluss der Innenministerkonferenz. In: Der Gemeindehaushalt. Nr. 5, S. 97 und Zahradnik, S. (2000) Argumente, a.a.O., S. 41.

<sup>3</sup> Vgl. speziell zum *Ressourcenverbrauchskonzept*: Zahradnik, S. (2000) Argumente, a.a.O., S. 40 – 45.

Bezüglich der verbesserten Transparenz können zwei Ansätze unterschieden werden: ein Äußerer und ein Innerer. Nach *außen* insofern, dass in der Öffentlichkeit dargestellt werden kann, welche Aufgaben, welches Vermögen, welche Erträge und welche Verpflichtungen die Kirche trägt und wie sie hierüber Buch führt bzw. in einem Jahresabschluss und Lagebericht Rechenschaft ablegt. Nach *innen* insofern, dass entscheidungsrelevante Daten für die kirchenleitenden Gremien und Personen auf allen Ebenen in adäquater Weise bereit gestellt werden. Für den Bericht nach außen sind andere Inhalte und Rechenwerke nötig als für die interne Steuerung. Die Darstellung des Haushaltsplanes sollte in Zukunft differenzierter in einem so genannten *Haushaltsbuch*, in welchem, über die die Zahlen über den Input hinausgehend, auch Berichte und Planungen zu den Zielen der Handlungsfelder und zu den geplanten Leistungen/Aktivitäten, dem Output aufgeführt sind, erfolgen.<sup>4</sup> Nach außen empfiehlt sich zudem die Aufnahme eines so genannten Lageberichtes, in dem auch wesentliche Risiken der zukünftigen Entwicklung benannt werden sollen. Daneben sollte angestrebt werden, ähnlich der Entwicklung im kommunalen Bereich, eine konsolidierte Bilanz über die gesamte kirchliche Körperschaft inkl. aller „Beteiligungen“ und in Nebenhaushalte ausgelagerte Aktivitäten vorlegen zu können.<sup>5</sup>

## 1.2 Entscheidungsaspekte<sup>6</sup>

Die genannten Aspekte der Outputsteuerung stehen im Zusammenhang mit dem neuen Paradigma, den Blick über den Einsatz von Ressourcen hinaus auch auf die erbrachten Leistungen zu richten. Statt der starken Orientierung am Budget des vorhergegangenen Jahres soll deutlich werden, welche Leistungsziele sich die verschiedenen Arbeitsbereiche für das Planungsjahr gesetzt haben und welche Kosten durch diese geplanten Leistungen entstehen werden. Dabei ist es wichtig, möglichst alle entstehenden Kosten einschließlich der Gemeinkosten zu erfassen und sie den Budgets zuzurechnen, durch

<sup>4</sup> Zur Idee eines Haushaltsbuches auf kommunaler Ebene vgl. Schuster, F.; Brinkmeier, J. (2001) Das Neue kommunale Finanzmanagement (NKF) des Landes Nordrhein-Westfalen. Eine Betrachtung insbesondere aus der Sicht der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre. In: Der Gemeindehaushalt. Nr. 10. S. 221.

<sup>5</sup> Vgl. hierzu auch: Große Lanwer, C.; Stockel- Veltmann, C. (2000) Das nordrhein-westfälische Modellprojekt „Doppik“. In: Der Gemeindehaushalt. Nr. 11. S. 244 f.

<sup>6</sup> Für eine Reihe von Entscheidungsaspekten, die auf kommunaler Ebene Berücksichtigung erfuhren siehe v.a.: **Körner**, H. (2001) Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem. Grundlagen der Entwicklung eines doppelischen Rechnungs- und Haushaltswesens. GFF - Gesellschaft für Finanzwirtschaftliche Forschung. Nürnberg. 2. Auflage; **Schuster**, F. (2001) Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden. Einführung zur Vorbereitung auf das Neue kommunale Finanzmanagement. Oldenbourg. München; **Frischmuth**, B. (2004) Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Zum Beschluss der Innenministerkonferenz. In: Der Gemeindehaushalt. Nr. 5, S. 97 – 102; **Kölz**, H. (2000) Entwicklung des neuen kommunalen Finanzwesens. Anforderungen definieren statt Buchführungsstile diskutieren. In: VOP. Nr. 11. S. 26 – 30; **Potthast**, U. (2001) Anforderungen an ein neues Finanzmanagement: Entwicklungen und Konzepte für ein neues Haushaltswesen. In: VOP. Sonderheft Nr. 2. S. 31 – 34.

die sie entstanden sind. Eine Aufbereitung des Buchungsmaterials nach Kostenstellen wird erforderlich. Dies hat auch zur Folge, dass Verantwortlichkeiten für die Kosten dargestellt werden können.

### 1.3 Konzept des Ressourcenverbrauchs

Die Abbildung des vollständigen Ressourcenverbrauchs dient dem Treffen von zielorientierten Entscheidungen über die Verwendung der kirchlichen Mittel. In der klassischen Kameralistik sind derartige Orientierungswerte nicht vorhanden. So wird in der Regel z.B. der Wertverzehr durch Abnutzung (Abschreibung) nicht deutlich, hat aber erhebliche Auswirkungen auf den Bestand des Reinvermögens.<sup>7</sup> Mit der Darstellung des vollständigen Ressourcenverbrauches bei kirchlichen Immobilien würde deutlich, dass sowohl die laufend anfallenden Bewirtschaftungskosten (wie Heizung, Wasser, Abwasser, Abfallgebühren, Strom usw.) als auch die kalkulatorischen Gebäudeunterhaltungskosten (Abschreibungen) beachtet werden müssen. Wenn neben den in den traditionellen Haushalten erfassten Kosten auch die kalkulatorischen Kosten erfasst werden, kann durch die Gemeindekirchenräte festgestellt werden, welche Gebäudesubstanzen auf Dauer erhalten werden können. So kam es in einer der Pilotkirchgemeinden dazu, dass sich der Kirchenvorstand von einer Immobilie trennte, als deutlich wurde, welche tatsächlichen Fixkosten bei Berücksichtigung von Abschreibungen und unterlassenen Instandhaltungen, mit der Immobilie verbunden waren.

Die vollständige Erfassung und Darstellung der Ressourcenverbrauche erlaubt eine Gesamtdarstellung des kirchlichen Reinvermögens (konsolidierte Bilanz). Neben dem unzweifelhaft auszuweisenden Aktivvermögen sind aber auch die jährlichen Verbräuche (Abschreibungen) und die Verpflichtungen zu zeigen. So werden bspw. die in der Vergangenheit erzielten finanziellen Überschüsse gebraucht, um die Betriebsmittelrücklage und die Instandsetzungsrücklage zu füllen. Oder auf der Passivseite sind die eingegangenen Pensionszusagen als Pensionsrückstellung zu zeigen.<sup>8</sup> Für eine vollständige Leistungsstatistik ist es sinnvoll, neben den Personalkosten der hauptamtlichen Mitarbeiter auch die Leistungen der ehrenamtlichen Mitarbeiter nach Art und Menge zu erfassen.

---

<sup>7</sup> Vgl. Marettke, C. (2003) Konzept eines Integrierten öffentlichen Rechnungswesens. In: Finanzwirtschaft. Nr. 2. S. 32 und Zahradnik, S. (2000) Argumente, a.a.O., S. 40 f.

<sup>8</sup> Vgl. zu dieser Vorgehensweise auch Bals, H.; Hack, H. (2001) Neues kommunales Finanzmanagement (IV). In: Finanzwirtschaft. Nr. 11. S. 284.

#### 1.4 Zeitlicher Aspekt der Einführung

Aus dem Verlaufsplan ergeben sich wichtige Hinweise, welche die Entscheidungsorientierung des Rechnungswesens betreffen. Grundsätzlich kann zwischen den Phasen der

- (1) Strategie- und Planung, der
- (2) technischen Einführung und der späteren
- (3) „normalen“ Anwendung unterschieden werden.

Die einzelnen Phasen verlangen einen unterschiedlichen Zeit- und Mitteleinsatz und die Diskussion inhaltlich unterschiedlicher Fragestellungen. Für einen erfolgreichen Einführungsprozess ist unbedingt darauf zu achten, dass in den jeweiligen Phasen die richtigen Fragen und Problemstellungen bearbeitet werden.

Phase	Strategie- und Planungsphase (1)	technische Einführungsphase (2)	normale Anwendungsphase (3)
Inhalte	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Welches sind die Ziele der Organisationseinheit?</li> <li>▪ Definition der Aufgaben (Bausteine)</li> <li>▪ Analyse der Leistungs-Kosten-Beziehungen</li> <li>▪ Aufgabenkritik</li> <li>▪ Entscheidungen über Schwerpunkte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Implementierung des outputorientierten Haushaltssystems</li> <li>▪ erstmalige Aufstellung des Haushaltsplanes</li> <li>▪ erstmalige Leistungsplanung</li> <li>▪ Zielvereinbarung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ jährlicher Haushaltsplan</li> <li>▪ jährliche Leistungsplanung</li> <li>▪ jährliche Darstellung von Entwicklungen, Kennzahlen usw.</li> <li>▪ Rechenschaftslegung im Jahresabschluss und Lagebericht</li> </ul>
Zeitbedarf	intensiv (bis zu 12 Monaten im Vorfeld)	intensiv (normale Zeitspanne für Haushaltsplan + x für Leistungsplanung)	Routine (normale Zeitspanne für Haushalts- und Leistungsplanung + zusätzl. Berichte)

Es wird deutlich, dass ein einmaliger Anfangsaufwand erforderlich wird, der deutlich vom zusätzlichen Aufwand der Folgezeit zu unterscheiden ist.

Vorab sind Ziele für die einzelnen Organisationseinheiten/Handlungsfelder zu diskutieren und dem Grunde nach festzulegen. Hierbei ist darauf zu achten, dass die jeweils in den Handlungsfeldern Betroffenen in die Prozesse mit einbezogen werden.

#### 1.5 Entwicklungen im kommunalen Bereich und in der gewerblichen Wirtschaft

Im kommunalen Bereich wird diskutiert, die traditionelle Trennung in externes und internes Rechnungswesen, also Finanzbuchhaltung/Kameralistik auf der einen Seite und Betriebsbuchhaltung bzw. Kosten-Leistungs-Rechnung auf der anderen Seite, aufzugeben. Verbunden ist eine solche Zusammenführung notwendigerweise mit Unschär-



fen, z.B. bei Vollkosten und Verrechnungssätzen.<sup>9</sup> Durch die Implementierung des Ressourcenverbrauchs und der Berücksichtigung von Gemeinkosten über innere Verrechnungen kann dem berechtigten Anliegen zur Kostentransparenz ausreichend Sorge getragen werden.<sup>10</sup>

Der inhaltliche Ansatz der Grundunterscheidung zwischen internem und externem Rechnungswesen sollte daher nicht aufgegeben werden. So sollten Instrumente des internen Rechnungswesens in geeigneten Bereichen frei nach wirtschaftlichen Überlegungen eingesetzt werden können. Für das externe Rechnungswesen sollten gleichzeitig verbindliche objektivierbare Grundsätze ohne Spielraum gelten.

Im Bereich der gewerblichen Wirtschaft ist in den letzten Jahren ebenfalls ein starker Inhalts- und Bedeutungswandel festzustellen.<sup>11</sup> Das Rechnungswesen ist nicht mehr in erster Linie als Instrument zur rückwärtsgewandten Rechenschaftslegung, sondern dient auch zur Darstellung der tatsächlichen Lage und der Kommunikation von Risiken im Lagebericht, der in seiner Bedeutung durch die Gesetzesnovelle des KonTraG<sup>12</sup> wesentlich erhöht worden ist<sup>13</sup>. Dies gilt entsprechend auch für die Jahresabschlussprüfung<sup>14, 15</sup>.

Um diese Entwicklungsprozesse auch für den kirchlichen Bereich nutzbar zu machen, aber auch um das gewonnene Wissen und die vorliegenden Erfahrungen zu nutzen könnte die Erstellung eines Lageberichtes als Bestandteil zum Haushaltsbuch von großem Nutzen sein.

## 2 Vom Haushaltsplan zum Haushaltsbuch

### 2.1 Allgemeine Bemerkungen zum Haushaltsbuch

Bevor das Haushaltsbuch einer kirchlichen Körperschaft erstellt werden kann, sind zunächst die Ziele kirchlichen Arbeitens zu formulieren. Dazu wird zum einen ein *Zielsys-*

<sup>9</sup> Vgl. Schuster, F.; Brinkmeier, J. (2001) Finanzmanagement, a.a.O., S. 226.

<sup>10</sup> Vgl. Vogelpoth, N. (2001) Integriertes öffentliches Rechnungswesen. In: Verwaltung und Management. Heft 1. S. 25 f.

<sup>11</sup> Kennzeichen einer solchen Entwicklung sind die Einführung und Erweiterung des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz in den Unternehmen (KonTraG), des Transparenz- und Publizitätsgesetzes (TransPuG), von Risikofrüherkennungssystemen und Corporate Governance.

<sup>12</sup> Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Vom Deutschen Bundestag in 2./3. Lesung am 5. März 1998 in der Fassung der Beschlußempfehlung des Rechtsausschusses vom 4. März 1998 (Bundestagsdrucksache 13/10038) verabschiedet.

<sup>13</sup> Für den Lagebericht gilt nicht die Einschränkung in § 264 HGB, wonach der handelsrechtliche Jahresabschluss nur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild abzugeben hat.

<sup>14</sup> Auch hier ist eine stärkere Risikoorientierung und problemorientierte Darstellung festzustellen (vgl. neu gefasste Vorschriften in §§ 317 – 322 ff HGB).

<sup>15</sup> Bezüglich der Auswirkungen des KonTraG auf die Kommunen siehe auch: Fischer, E. (2001) Die Kommunen erhalten ein neues Rechnungswesen: Es geht um den Haushalt. In: Der Gemeindehaushalt. Nr. 9. S. 213.

tem erstellt, das die verschiedenen Ziele kirchlichen Handelns zusammenstellt. In einer *Zielhierarchie* werden dann auf verschiedene Ebenen die Ziele systematisiert. Dies dürfte auf der kirchgemeindlichen Ebene leichter fallen als in der oberen und mittleren Verwaltungsebene, wo z.B. die Finanzabteilungen des Konsistoriums/Landeskirchenamtes/Oberkirchenrates operationale Ziele nur schwer definieren können.

Mit dem Beschluss über den Haushalt (Haushaltsgesetz) einschließlich des Haushaltsbuches sollen die nach der jeweiligen landeskirchlichen Verfassung/Ordnung zuständigen Entscheidungsträger die Schwerpunkte der kirchlichen Arbeit beschließen und somit vorgeben.

## 2.2 Gliederung des Haushaltsbuches

Wesentliches Merkmal des outputorientierten Haushalts ist, dass sich der Ressourcenverbrauch (=Input) an den Zielen und zu deren Erreichung den damit zu erbringenden Leistungen (=Output) orientiert. Daher sind im Haushaltsbuch neben dem Zahlenteil zu jedem Budget die Ziele und Leistungen zu beschreiben.

Um die Übersichtlichkeit des outputorientierten Haushaltsbuches zu gewährleisten empfiehlt sich eine doppelseitige Darstellung, bei welcher für jede Einheit (ein Handlungsfeld oder auch mehrere) die Planansätze für Einnahmen und Ausgaben im **Zahlenteil** auf der einen Seite und der **Zielbeschreibung** auf der anderen Seite dargestellt sind. Die verbal beschreibende Zielbeschreibung sollte dabei eine Darstellung der Soll/Ist-Werte, der geplanten und durchgeführten Handlungen/Maßnahmen/Tätigkeiten/Leistungen, sowohl quantitativ, als auch qualitativ beschrieben, sowie Kennziffern zur Überprüfung enthalten. Den geplanten und zahlenmäßig dargestellten Aktivitäten sind in jedem Haushalt die Ergebnisse des letzten abgeschlossenen Haushaltsjahres als Vorstufe zum umfangreicheren Berichtswesen beizustellen. Diese Angaben sollen als Basis zur Messung des Zielerreichungsgrades im Rahmen eines Berichtswesens und als Grundlage für die Entscheidungsprozesse in den zuständigen Gremien dienen.

Zwei Modelle werden zur Zeit für die Umstellung auf das outputorientierte Haushaltsbuch im Bereich der EKD-Gliedkirchen angewendet. Zum einen ist dies ein Modell auf Basis von **Bausteinen** (Leistungen bzw. „Produkte“)<sup>16</sup> und zum anderen ein Modell, das auf der Basis der **Organisationsstruktur der Körperschaft** basiert. Möglicherweise empfiehlt

---

<sup>16</sup> Ausführlichere Ansätze aus dem kommunalen Bereich sind zu finden auch bei: Bals, H. (2003) Der Produkthaushalt - Wege zur Integration von Finanz- und Leistungssteuerung. In: ZKF. Nr. 12. S. 321 – 329.

sich ein Doppelhaushalt, um die inhaltliche Arbeit der Synode<sup>17</sup> zu unterstützen. Dadurch verringert sich auch der Aufwand insgesamt, da bei einer Handlungsspanne von zwei Jahren mit einem vergleichsweise geringerem Aufwand für die Erstellung des Nachtragshaushaltes zu rechnen ist.

Die Erweiterung des kirchlichen Rechnungswesens betrifft alle Ebenen kirchlichen Handelns, z.B. den landeskirchlichen Haushalt als Ort der Konsolidierten Gesamtrechnung, den Haushalt auf mittlerer Ebene sowie den Haushalt auf Ebene der Kirchengemeinden. Betroffen ist die verfasste Kirche und ihre rechtlich z. T. verselbständigten Werke.

### 2.3 Buchhaltung

Für die Umsetzung des outputorientierten Haushaltsbuches ist die Methode der Verbuchung, nämlich entweder mittels der erweiterten Kameralistik oder der kaufmännischen doppelten Buchführung (Doppik) dagegen nebensächlich, da beide Systeme alle relevanten Informationen zur Verfügung stellen können.

Damit auch zukünftig einheitliche Auswertungen möglich sind, ist es unerlässlich, dass in den Landeskirchen die Gliederung nach der EKD-Haushaltssystematik *entweder* mit der kameralistischen Gruppierung nach der Haushaltssystematik *oder* dem doppischen EKD-Kontenrahmen Anwendung findet.

### 2.4 Ressourcenverbrauch, Buchungsplan und Haushaltsbeschlüsse

Unmittelbar mit den in der Zielbeschreibung des Haushaltsbuches entwickelten Zielen und zu erbringenden Leistungen ist der **Ressourcenverbrauch** abzuleiten und im Zahlenteil des Haushaltsbuches den Zielen gegenüberzustellen. Zu beachten ist, dass beim nach Organisationseinheiten geführten Haushaltsbuch die von den einzelnen Kostenstellen verursachten Aufwendungen (einschließlich des Werteverzehrs von Vermögen - Substanzerhaltungsaufwand) unabhängig von der Zuständigkeit einer evtl. anderen Kostenstelle im Haushaltsbuch bei der verursachenden Organisationseinheit ausgewiesen werden.

Die Steuerung von kirchlichen Körperschaften und die damit erforderlichen strategischen Entscheidungen orientieren sich künftig am Output, daher ist es nicht mehr erforderlich,

---

<sup>17</sup> Die Synode der Evangelischen Kirche Deutschlands ist zuständig für die Gesetzgebung und Rechtsetzung innerhalb des kirchlichen Selbstverwaltungsrechtes und nehmen das kirchliche Mitspracherecht wahr, das den Kirchen auf verschiedenen staatlichen Ebenen durch staatliche Gesetze oder Staatsverträge eingeräumt wird.

im Zahlenwerk des Haushalts alle Mittel bis ins letzte Detail auszuweisen. Das Haushaltsbuch wird wesentlicher transparenter, wenn die Ressourcen komprimiert nach den Hauptgruppen bzw. Kostenarten aufgestellt werden. Gemäß § 16 der EKD-Ordnung für das Finanzwesen ist neben dem Haushaltsbuch der **Buchungsplan** zu erstellen, wenn im Haushaltsbuch das Zahlenwerk komprimiert wird, dieser sollte in einer Übergangszeit als Anlage zum Haushaltsbuch beigefügt werden. Nach der Festlegung der Eckdaten für den neuen Haushalt werden die Ressourcen für die von den Zielen abgeleiteten Leistungen innerhalb der Bausteine auf der Basis der einzelnen Haushaltsstellen (Kontenrahmen) und bei Anwendung der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) auf der Basis von Kostenstellen von den Budgetverantwortlichkeiten ermittelt und erfasst. Unter Umständen kann es sinnvoll sein, die Personalkosten anhand des Stellenplanes zentral auf der Basis von „Eckpersonen“ zu berechnen und erfassen. Das mit dieser Methode erstellte Zahlenwerk ist dann der Buchungsplan, wie er gem. § 16 EKD-Ordnung zum Finanzwesen vorgeschrieben ist. Aus diesem werden dann die Budgets (über das EDV-System) der einzelnen Organisationseinheiten einschließlich der Verdichtungen bis hin zum Gesamthaushalt für die Körperschaft gebildet. Diesem Zahlenwerk als linke Seite werden die Ziel- und Leistungsbeschreibungen als rechte Seite zum Haushaltsbuch angefügt. Für die Mittelbewirtschaftung und Finanzbuchhaltung ist wie bisher im Detail nach dem EKD-Kontenrahmen (kameral oder doppisch) zu buchen.

Gegenstand von **Haushaltsbeschlüssen** durch die Gremien ist zukünftig nicht mehr der Haushaltsplan nach bisherigem Muster, sondern das Haushaltsbuch. Folglich muss dafür die rechtliche Grundlage zur Budgetierung etc. im Haushaltsgesetz geschaffen werden.

### 3 Musterhaushaltsbuch

Im Folgenden wird eines der zwei zur Zeit bekannten kirchlichen Modelle für ein Haushaltsbuch am Beispiel der Evangelischen Landeskirche in Baden vorgestellt. Das hier nicht beschriebene Modell der Evangelischen Landeskirche in Württemberg hat im wesentlichen die gleiche Zielsetzung, unterscheidet sich vom badischen Modell jedoch dadurch, dass der Output nach Handlungsfeldern (Bausteinen) dargestellt wird. Die Finanzmittel für Leitung und Verwaltung (Gemeinkosten) werden im Modell „Württemberg“ auf die einzelnen Handlungsfelder über Umlageschlüssel verteilt.<sup>18</sup> Das badische Modell orientiert sich

---

<sup>18</sup> Vgl. zu ähnlicher Praxis auf kommunaler Ebene: Dott, B. (2003) Neues Haushalts- und Rechnungswesen. Anforderungen an die Gestaltung von Gliederung und Gruppierung - ein Diskussionsbeitrag. In: Der Gemeindehaushalt. Nr. 2. S. 25 und Fedrow, T. (2005) Chance zum Umbau nutzen. Die Gemeinden habenein "Wahlrecht" produktorientiert nach Produktbereichen oder nach der örtlichen Organisation zu gliedern. In: Der Gemeinderat Nr. 1, S. 47; Zu einer ausführlicheren Diskussion der Problematik der Verrechnung von Gemeinkosten siehe: Bals, H.; Hack, H. (2001) Neues kommunales Finanzmanagement (II). In: Finanzwirtschaft. Nr. 6. S. 143 – 145.

dagegen in erster Linie an der Aufbauorganisation der planenden Körperschaft. Die Finanzmittel für Leitung und Verwaltung werden den jeweiligen Budgets der Organisationseinheiten direkt zugeordnet und dort abgebildet.

Der Vorteil der systematischen Aufbereitung der Leistungen und der dafür notwendigen Kosten, die eine Prioritätensetzung und die Entscheidungen über die Breite und Tiefe der kirchlichen Arbeit erleichtert, kommt in beiden Modellen zum Tragen.

### 3.1 Generelles

Unter anderem müssten für folgende Punkte kirchengesetzliche Regelungen gefunden werden:

- Erfassung und Bewertung des Vermögens<sup>19</sup>,
- Grundsätze der Bewertung des Anlagevermögens
- Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs. Er wird somit durch die Zuführungen an die Substanzerhaltungsrücklagen oder Rückstellungen (z.B. Versorgungsansprüche) pflichtweise in der definierten Höhe passiviert und steht für entsprechende zukünftige Ausgaben zur Verfügung.

Unabhängig hiervon ist die Darstellung des Anlagevermögens auf der Aktivseite zu regeln. Überlegt wurde auch, ob eine differenzierte Darstellung für die landeskirchliche Ebene und die kirchgemeindliche Ebene erfolgen soll. Eine einheitliche Darstellung ist in jedem Falle erstrebenswert. Für kleinere Kirchgemeinden sind dabei Erleichterungen (z.B. in der Übergangszeit statt Vermögensrechnung nur Finanz- und Schuldenübersicht) denkbar.

### 3.2 Entscheidungsorientiertes kirchliches Rechnungswesen

#### 3.2.1 Bestandteile des kirchlichen Rechnungswesens

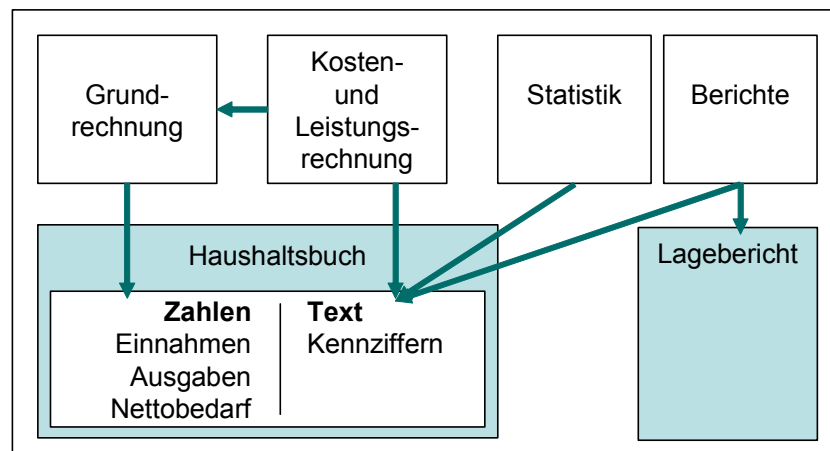
Für ein entscheidungsorientiertes kirchliches Rechnungswesen sind das **Haushaltsbuch** (früherer Haushaltsplan) mit Anlagen (einschl. Stellenplan und Vermögensübersicht), die

---

<sup>19</sup> Zur Problematik der Erfassung und Bewertung von Vermögen der öffentlichen Hand vor dem Hintergrund der Umstellung auf das neue Rechnungswesen ist in der Literatur ausführlich berichtet worden. Für einen Überblick siehe unter anderen: Bolsenkötter, H.; Detemple, P.; Maretttek, C. (2002) Die Eröffnungsbilanz der Gebietskörperschaft. Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden im Integrierten öffentlichen Rechnungswesen. Fachverl. Mod. Wirtschaft. Frankfurt; Körner, H.; Meidel, H. (2003) Neues kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem. Grundlagen und Praxis kommunaler Vermögensbewertung. GFF - Gesellschaft für Finanzwirtschaftliche Forschung. Nürnberg oder Maretttek, C.: Dörschell, A.; Hellenbrand, A. (2004) Kommunales Vermögen richtig bewerten. Haufe. Freiburg.

**Kosten- und Leistungsrechnung** und der **Jahresabschluss** (Zahlenteil) mit Lagebericht notwendig.

**Abbildung 1:** Bestandteile und Struktur der entscheidungsorientierten kirchlichen Rechenwerke

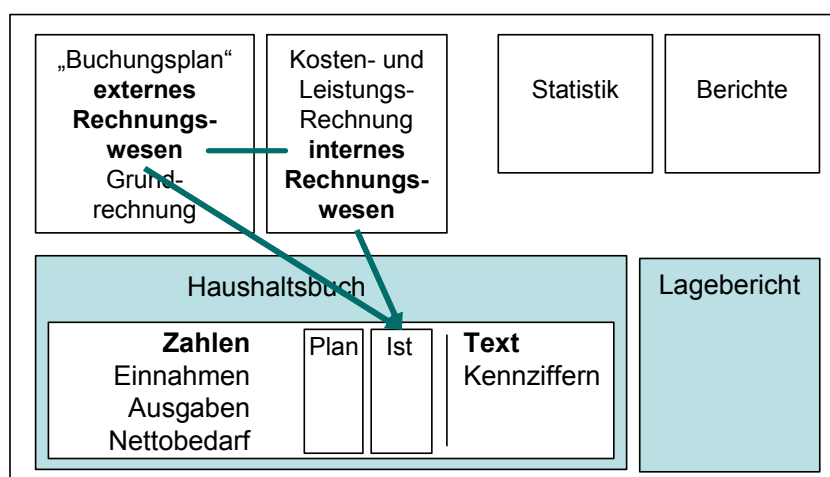


Grundsätzlich ist zu entscheiden, ob zusätzlich die Budgetverantwortlichkeiten im Haushaltsbuch dargestellt werden soll. So könnte zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Haushaltsansätzen (z.B. Beihilfen und Versorgungslasten, die nicht durch einen Kostenstellenverantwortlichen gesteuert werden können) unterschieden werden. Im folgenden Kapitel wird ein solches differenziertes Vorgehen dargestellt.

Der Lagebericht wird nicht nur für die geführten Wirtschaftsbetriebe, sondern auch für die Körperschaft selbst erstellt. Dieser enthält verbale Erläuterungen zu besonderen Geschäftsvorfällen, Ereignissen sowie einen Abschnitt, in dem die besonderen Risiken der zukünftigen Entwicklung aufgezeigt werden.

Die Instrumente, die von einer kirchlichen Körperschaft genutzt werden, sind zu einem kirchlichen Berichtswesen zusammen zu fassen.

**Abbildung 2:** Ermittlung der Planzahlen für das Haushaltsbuch



### 3.2.2 Einführung des Haushaltsbuchs

Entsprechend der eingangs gezeigten Unterscheidung in die (1) Strategie- und Planungsphase, (2) technischen Einführungsphase und (3) normalen Anwendungsphase sind vor der Einführung zunächst die inhaltlichen Grundlagen für das outputorientierte Rechnungswesen zu schaffen indem die Ziele der kirchlichen Körperschaft festgelegt werden. Eine Zielhierarchie kann dazu dienen bei Zielkonkurrenzen möglichst eindeutige Entscheidungen zu treffen. Anschließend sind der Planung zugrunde zu liegende Einheiten (Organisationseinheiten) zu definieren, da auf dieser Festlegung das Rechnungssystem beruht.

Darauf aufbauend erfolgt die finanztechnische Umsetzung in Form der Budgetplanung auf der Basis der gewählten Struktur (Organisation). Insbesondere in dieser Strategie- und Planungsphase sollten die Ziele und Aufgaben mit den gegebenen finanziellen Möglichkeiten in Einklang gebracht werden.<sup>20</sup>

## 3.3 Haushaltsbuch auf der Basis von Organisationsstrukturen

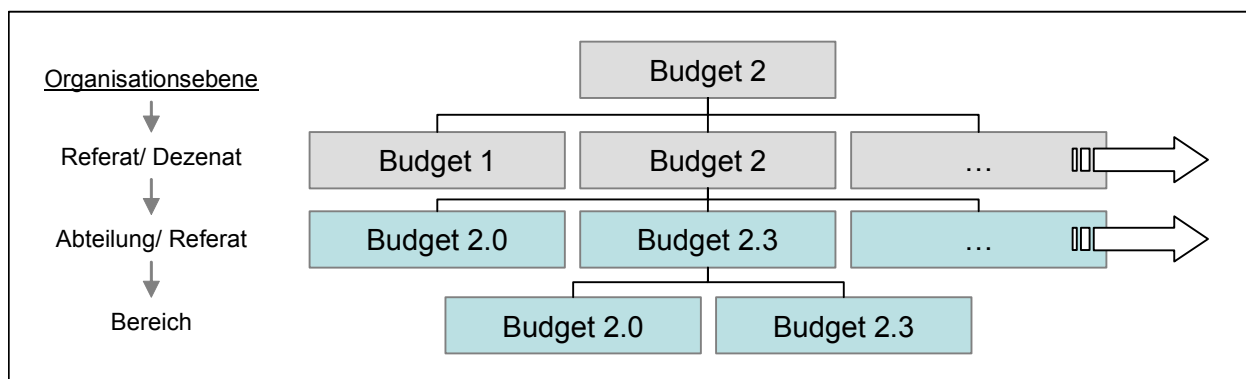
### 3.3.1 Allgemein

Die zuständigen Gremien in der badischen Landeskirche haben entschieden das Haushaltsbuch und dessen Budgets nach der Organisationsstruktur der Landeskirche aufzustellen. Innerhalb der Organisationsstrukturen werden insbesondere auf den Ebenen Landeskirche und den Mittel- bzw. Großstadtgemeinden die jeweiligen Arbeitsfelder (= Handlungsfelder) dezentral verantwortet, so dass neben der Verwaltung auch die inhaltlichen Handlungsfelder im Haushaltsbuch abgebildet werden. Für den Bereich *Leitung und Verwaltung* wird nur der Anteil als eigenständige organisatorische Einheit bzw. als eigenständiges Budget ausgewiesen, der nicht unmittelbar einem inhaltlichen Handlungsfeld zugeordnet werden kann. Das sind in der Regel die zentralen Dienstleistungseinheiten der Verwaltung wie z.B. Personalverwaltung, Innerer Dienst, Archiv, Registratur, Finanzreferat usw.

Für das Haushaltsbuch nach Organisationseinheiten empfiehlt sich folgendes Gliederungsschema:

---

<sup>20</sup> Vgl. Dott, B. (2003) Anforderungen, a.a.O., S. 26 und Fedrow, T. (2005) Chance, a.a.O., S. 47 f.

**Abbildung 3:** Gliederungsschema für das Haushaltsbuch nach Organisationseinheiten

Neben den nach der Organisationsstruktur zu bildenden Budgets sind Festlegungen über nicht im Organigramm enthaltene Budgetbereiche, wie z.B. Kirchensteuer, Steueranteil Kirchengemeinde, Rücklagen etc. zu treffen. Um die Flexibilität sowohl bei der Mittelbewirtschaftung als bei der Haushaltsbuchaufstellung zu erhalten, ist im Zahlenteil des Haushaltsbuches neben den Gesamtressourcen auch der Deckungsbedarf auszuweisen, der durch die Budgetverantwortlichen beeinflusst werden kann. So können z.B. die Aktiv-Personalkosten über die Stellenplanbewirtschaftung beeinflusst werden, nicht jedoch die anfallenden Versorgungslasten und Krankheitsbeihilfen. Mit dieser zusätzlichen Unterscheidung wird die oben angesprochene weitere Differenzierung beispielhaft umgesetzt.

Diese Kosten sind in den Handlungsfeldern zu veranschlagen und bilden zusammen mit allen anderen Kosten den Brutto-Deckungsbedarf. Danach ist dieser um die in den anderen Organisationseinheiten auszuweisenden Kosten zu bereinigen, so dass am Ende der Netto-Deckungsbedarf für die von der Organisationseinheiten zu verantwortenden Finanzressourcen steht (vgl. Abbildung 3).

Um die Transparenz und Vollständigkeit zu gewährleisten soll auch dort wo in Körperschaften bestimmte Handlungsfelder wie z.B. Bau- und Liegenschaften zentral von einer Organisationseinheit verantwortet werden, jeweils der gesamte Ressourcenverbrauch sowohl im Budget des Benutzers z. B. der Aufwand für eine Immobilie als auch im Budget der verantwortlichen Organisationseinheit ausgewiesen werden. Die Darstellung im Haushaltsbuch erfolgt in gleicher Weise wie oben beschrieben.

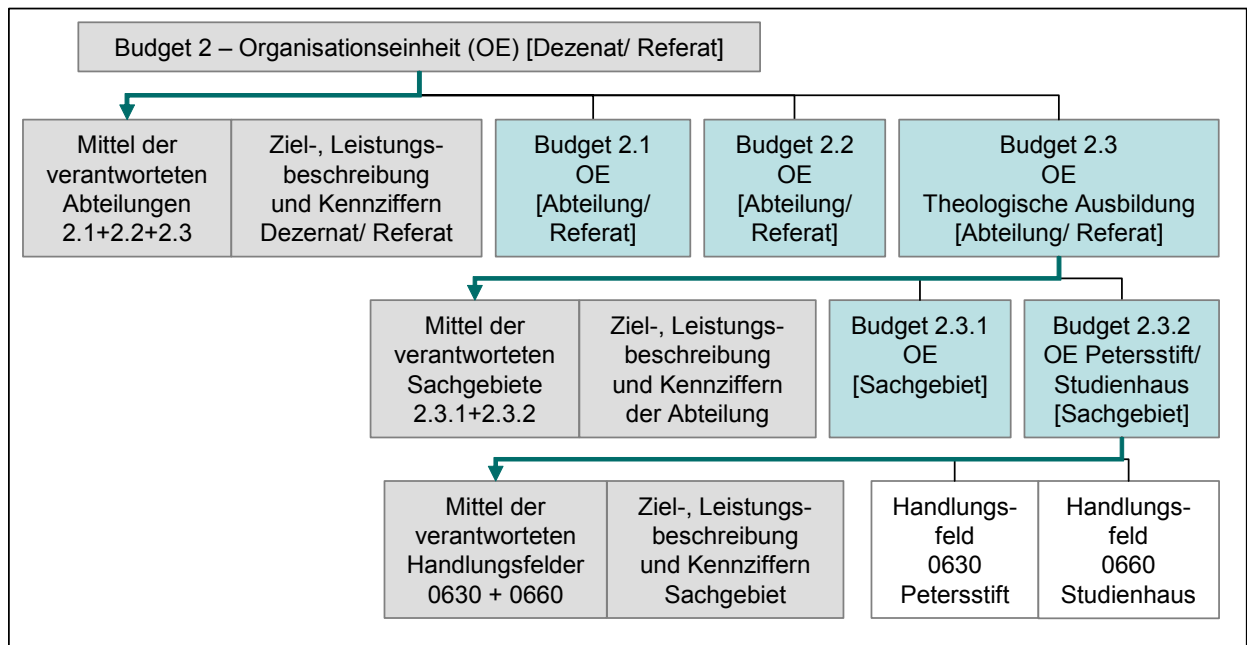
Die Darstellung des Brutto- und Nettodeckungsbedarfs innerhalb einer jeden Organisationseinheit bis zur untersten Ebene steigert nicht nur die Transparenz über den Ressourcenverbrauch, sondern kann auch als Ausgangsbasis zu Haushaltsfortschreibungen oder für notwendige Haushaltskonsolidierungsentscheidungen dienen, wenn die zu Grunde liegenden Eckdaten einheitlich für alle Budgets z.B. durch globale Vorgaben gelten.



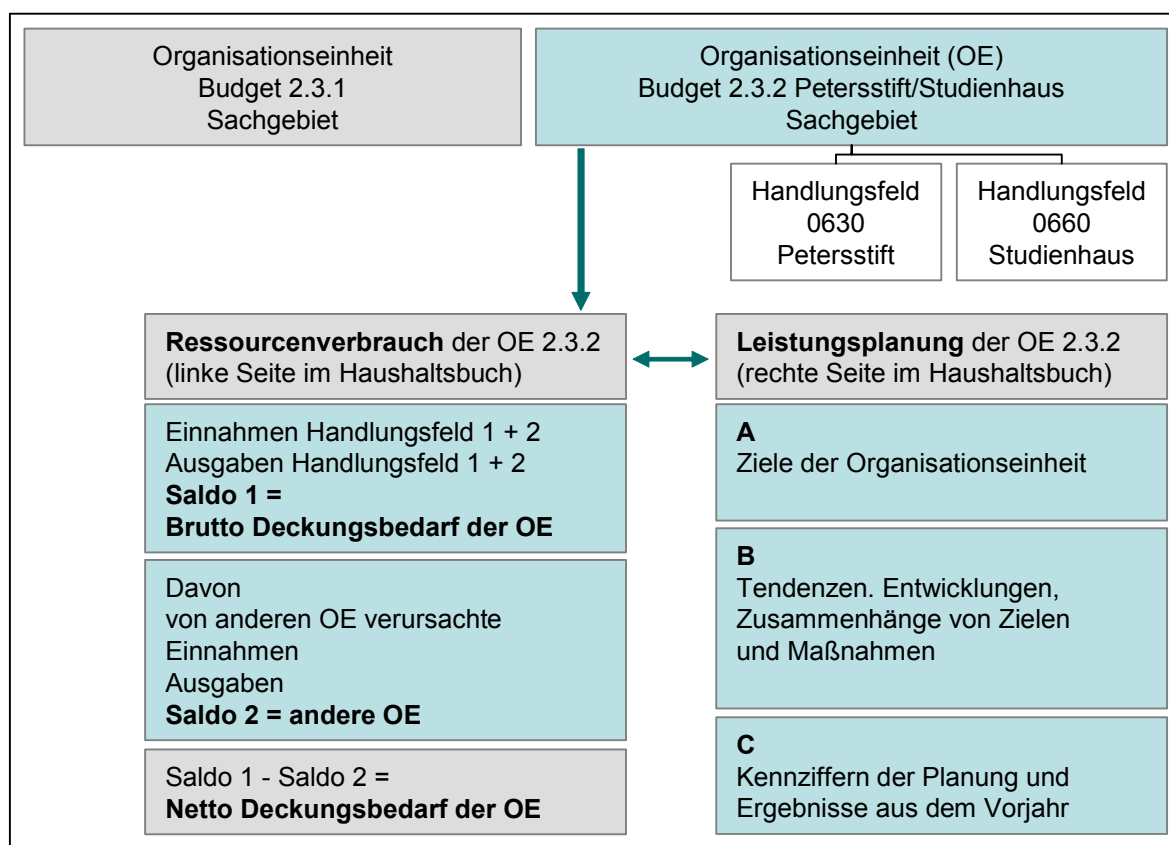
### 3.3.2 Aufbau und Layout des Haushaltbuches nach Organisationseinheiten

Einzelne Handlungsfelder sollten weiter aufgegliedert werden. Die Systematik einer möglichen Aufgliederung innerhalb eines Budgets auf der Basis von Organisationseinheiten ist in Abbildung 4 dargestellt .

**Abbildung 4:** Aufgliederung eines Budgets



Folgendes Bild zeigt schematisch das Layout des Haushaltbuches. Es beinhaltet auf der rechten Seite die Ziel- und Leistungsbeschreibungen der jeweils dargestellten Organisationseinheit mit allen von ihr zu verantwortenden Handlungsfeldern (im Beispiel Petersstift und Studienhaus). Auf der linken Seite wird der Input (Zahlenteil) ausgewiesen.

**Abbildung 5:** Layout des Haushaltsbuches (schematisch)<sup>21</sup>

#### 4 Schritte zur Umsetzung<sup>22</sup>

Unabhängig von der Entscheidung, ob eine kirchliche Körperschaft ihr Rechnungswesen auf ein Modell zum output- und entscheidungsorientierten Rechnungswesen umstellt, ist der Ressourcenverbrauch vollständig im Haushalt auszuweisen.

In einer ersten Strategie- und Entscheidungsfindungsphase ist der einzuschlagende Weg zur Umsetzung mit allen zu beteiligenden Gremien zu diskutieren, um einen breiten Konsens und eine gemeinsame Handlungsgrundlage herbeizuführen. Dabei sind folgende Themenkreise zu behandeln:<sup>23</sup>

- Definition der Aufgaben (Bausteine)
- Diskussion der Ziele der kirchlichen Körperschaft
- Analyse der Leistungs-Kosten-Beziehungen

<sup>21</sup> Bei Interesse kann ein Auszug aus dem Haushaltsbuch als Muster per e-mail angefordert werden: Hermann.Ruedt@ekiba.de

<sup>22</sup> Als Beispiel für einen Prozess auf kommunaler Ebene siehe die detaillierte Beschreibung in: Böhmer, Roland (2004) Frühzeitige Vorbereitung erleichtert die NKF-Einführung. Umbauprozess des Finanzmanagements beim Kreis Soest liegt im Zeitplan. In: Innovative Verwaltung. Nr. 11. S. 25 – 28.

<sup>23</sup> Vgl. auch: Heß, S. (2004) Einführung der Doppik in kleinen und mittleren Kommunen. Neues Kommunales Rechnungswesen und Steuerungssystem – ein Erfahrungsbericht. In: Innovative Verwaltung. Nr. 9. S. 25 f.

- Aufgabenkritik
- Entscheidungen über Schwerpunkte

Der Paradigmenwechsel sollte im verwaltungstechnischen Vollzug aufgrund der Komplexität der Materie in mehreren Phasen vorgenommen werden. Abhängig von den vorhandenen Personalressourcen, aber auch vom Umsetzungswillen der betroffenen Verantwortlichen, kann es sinnvoll sein, Phasen parallel anzugehen. Die Erfahrung in Baden hat gezeigt, dass hier durch intensive Beratung und Begleitung Überzeugungsarbeit auf allen betroffenen Ebenen geleistet werden muss.<sup>24</sup>

Die einzelnen Phasen<sup>25</sup> des Veränderungsprozesses könnten sich wie folgt gestalten:

Phase 1: Bereinigung des Haushaltes

Phase 2: Definition der Handlungsfelder und Einführung der Budgetierung<sup>26</sup>

Phase 3: Ziel- und Leistungsbeschreibungen

Phase 4: Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung

In Phase 1, der Bereinigung des Haushaltes, sind Finanzmittel, die noch in den Einzelplänen 8 und 9 zentral veranschlagt sind, den einzelnen Handlungsfeldern zuzuordnen. Hier ist in erster Linie an Positionen wie die Gebäudeunterhaltung, Baumaßnahmen, Versorgungsbezüge und Krankheitsbeihilfen zu denken. Um den Verwaltungsaufwand zu begrenzen, empfiehlt sich, die Versorgungsbezüge lediglich auf die kostenträchtigsten Handlungsfelder, wie z.B. Gemeindepfarrdienst, Religionsunterricht, Leitung und Verwaltung und ggfs. vollkostenrechnende Stellen wie ZGAST, Rechnungsprüfungsamt aufzuteilen. Bei den Krankheitsbeihilfen sollte entsprechend unter Trennung des Beihilfeaufwandes für Aktive und Versorgungsempfänger/innen verfahren werden. Diese Trennung empfiehlt sich deshalb, da für den Aufwand nach der aktiven Zeit entsprechende Rückstellungen zu bilden sind.

In der zweiten Phase, bei der Definition der Handlungsfelder und Einführung der Budgetierung sind in einem ersten Schritt die Handlungsfelder inhaltlich festzulegen. Daran anschließend erfolgt in einem zweiten Schritt die Einführung der Budgetierung. Für größere Haushalte empfiehlt sich ein stufenweises Vorgehen wie folgt:

---

<sup>24</sup> Vgl. zu den Erfahrungen auf kommunaler Ebene: Ridder, H.-G.; Bruns, H.-J.; Spier, F. (2003) Kritische Ressourcen. In: Kommune 21. Nr. 11. S. 31 und Schwarting, G. (2003) Auf dem Weg zu einem neuen Haushaltsrecht. In: ZKF Nr. 6/ 2003, S. 145.

<sup>25</sup> Zu den sehr ähnlichen Phasen des Veränderungsprozesses auf kommunaler Ebene siehe u.a.: Bals, H.; Hack, H. (2001) Neues kommunales Finanzmanagement (III). In: Finanzwirtschaft. Nr. 8. S. 215 – 217.

<sup>26</sup> Zu Phase 1 und Phase 2 siehe auch die Anmerkungen in. Schwarting, G. (2003) Haushaltsrecht, a.a.O., S. 144.

- Budgetierung der zentral veranschlagten Sachkosten im Handlungsfeld Leitung und Verwaltung
- Flächendeckende Budgetierung der Finanzmittel ohne die Personalkosten
- Budgetierung der Personalstellen

Phase 3, der Phase der Ziel- und Leistungsbeschreibungen liegen die nach der Organisationsstruktur der Körperschaft im Haushaltsbuch auszuweisenden Handlungsfelder zugrunde, die sich mit der flächendeckenden Budgetierung ergeben.

Mit drei bis fünf Pilot-Bereichen sollten die Ziele definiert und beschrieben werden. Diese können dann im Rahmen der flächendeckenden Umsetzung als Muster dienen. Die erstmalige „Bestandsaufnahme“ bedarf einer intensiven Begleitung durch das zuständige Finanzreferat/-dezernat. Die betroffenen Stellen erwarten nicht, dass zentral ihre inhaltliche Arbeit beschrieben wird, aber eine Beratung und Begleitung dahingehend, dass aus den formulierten Zielen die quantifizierbaren Leistungen abgebildet werden können. Dies ist deshalb besonders wichtig, da sie dann Grundlage für die Erstellung der Kosten- und Leistungsrechnung sind. Letztendlich ist es erforderlich, dass der in der Kosten und Leistungsrechnung ausgewiesene Ressourcenverbrauch im Einklang zur Leistungsbeschreibung im Haushaltsbuch steht.

Die letzte Phase, die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung sollte nur in „geeigneten“ Bereichen angewendet werden. So bieten sich z.B. die Handlungsfelder im Bereich der Werke und Dienste (Akademie usw.) bzw. in Teilen der Verwaltung (Innerer Dienst, ZGAST, Personalverwaltung usw.) an. Von der Inrechnungsstellung zentraler Dienstleistungen auf die einzelnen Handlungsfelder, z.B. entstandener Kosten für die Sachbearbeitung für einen Personalfall wird abgeraten. Die komprimierten Ergebnisse aus der Kosten- und Leistungsrechnung sind als Anlage zum Haushaltsbuch den Gremien zur Verfügung zu stellen.

## **5 Fazit/Ausblick**

### **5.1 Fazit für den Bereich der Evangelischen Landeskirche in Baden**

In der badischen Landeskirche ist über einen Zeitraum von 4 Doppelhaushalten die Umstellung auf den Outputorientierten gesteuerten Haushalt abgeschlossen. Das bedeutet aber nicht, dass bezüglich der Leistungs- und Zielbeschreibungen in dem einen und anderen Handlungsfeld der Qualitätsstandard nicht mehr zu verbessern wäre. Derzeit liegt der Schwerpunkt in der konsequenten Einarbeitung der eingetretenen Veränderungsprozesse

in das Haushaltsbuch. Ein auf die Leistungsbeschreibungen abgestimmtes Berichtswesen ist in der Entwicklungsphase.

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist nach Inhalt und Umfang (Benennung der Arbeitsfelder) definiert und wird standardmäßig eingeführt. An dieser Stelle ist erwähnenswert, dass die Handlungsfelder Gemeindediakonie, Religionsunterricht und Gemeindepfarrdienst in der badischen Landeskirche als nicht geeignet für eine Kosten-Leistungsrechnung angesehen werden. In diesen Handlungsfeldern greifen andere Steuerungsinstrumente. Zusammen mit der EKHN wurde zur EDV-technischen Lösung das „Pflichtenheft“ mit der KIGST in Frankfurt entwickelt. Bis Ende 2005 soll hierfür ein weiteres Modul zu KFM zur Verfügung stehen. Erste Tests laufen viel versprechend. In der Vermögensrechnung ist das Anlagevermögen noch nicht aufgenommen. Diesbezüglich werden die Ergebnisse aus der Rats-AG abgewartet.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass durch die rechtzeitige Einbindung der Gremien (Kollegium des Evangelischen Oberkirchenrates, Landeskirchenrat und Landessynode) der erforderliche Paradigmenwechsel im breiten Konsens vorgenommen werden konnte, was Voraussetzung für einen so grundlegenden Veränderungsprozess ist.

## **5.2 Ausblick**

Auch auf dem Hintergrund der bereits vorliegenden Ergebnisse der Rats-AG ist es richtig, wenn die Kirchen die vorwiegend in den Kommunen entwickelten Modelle der neuen Steuerungsinstrumente nicht 1 zu 1 übernehmen, sondern auf ihre Belange und ihre Anforderungsprofile ausrichten. Nicht zuletzt deshalb ist es inzwischen kein Thema mehr, dass die Umstellung auch ein neues Buchhaltungssystem (z.B. kaufmännisches Rechnungswesen) erfordern würde. Die Instrumente der erweiterten Betriebskammeralistik sowie die von der KIGST angebotenen Finanzwesenprogramme mit den Verbundrechnung als Grundphilosophie reichen für die kirchlichen Belange und der damit verbundenen Anforderungen vollkommen aus. Dies erleichtert den Verwaltungen wesentlich den technischen Paradigmenwechsel zu vollziehen. Auch ist mit einer solchen Entscheidung keineswegs ausgeschlossen, mittel- bis langfristig den sanften und gleitenden Übergang in ein kaufmännisch orientiertes Rechnungswesen vorzunehmen.

Allerdings muss auch konstatiert werden, dass das verharren beim hergebrachten Finanzwesen die strategische Steuerungsfähigkeit einer kirchlichen Körperschaft zunehmend erschwert wird und die Verantwortlichen dem berechtigten Anspruch auf nachhaltiges Wirtschaften (Generationengerechtigkeit) in keiner Weise mehr gerecht werden.