

**Claudia Leimkühler**

## **Bedingungen und Optionen für die Gestaltung eines doppelischen Rechnungswesens bei kirchlichen (Gebiets-)Körperschaften – Eine Analyse aus Sicht der katholischen Kirche in Deutschland**

*Formalziele; Kapitalerhaltung; Rechnungslegungsvorschriften, kirchrechtliche; Sachziele; Vorsichtsprinzip*

*Ausgehend von der Zweckbindung des Kirchenvermögens und der Herleitung der Rechnungslegungszwecke wird gezeigt, dass das Konzept einer wertmäßigen Vermögens- und Erfolgsrechnung auf der Grundlage handelsrechtlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften grundsätzlich für die Überprüfung und Kontrolle der Finanzierungsziele kirchlicher (Gebiets-)Körperschaften geeignet ist. Allerdings können nicht die üblichen Bewertungsmaßstäbe, Kennzahlen und Interpretationsmuster der Erwerbswirtschaft für die Beurteilung der wirtschaftlichen Situation der kirchlichen Rechtsperson herangezogen werden.*

### **I. Rechnungslegung im Wandel – die Problemstellung**

Die Kirchen befinden sich in einem Prozess der pastoralen Neuordnung von Räumen und Aufgaben. Dieser Prozess resultiert nicht nur aus den rückläufigen Mitgliederzahlen und der Verknappung der finanziellen Ressourcen der Kirchen, sondern ist auch durch das gesellschaftliche Umfeld geprägt. Der Wandel im kulturellen Wertebewusstsein, der langfristige Prozess der sich verändernden Bevölkerungsstruktur und die Auflösung konfessioneller Sozialstrukturen erfordern Aufmerksamkeit für den Umbruch in der religiösen Landschaft und Veränderungsbereitschaft. Damit ergibt sich eine Diskrepanz zwischen den kirchlichen Aufgaben und den finanziellen Möglichkeiten, deren künftiges Anwachsen erkennbar ist. Flankiert wird diese Entwicklung durch einen zunehmenden Rechtfertigungsdruck der Kirchen in der Öffentlichkeit und die Diskussion geeigneter Formen zur Offenlegung der Vermögens- und Finanzsituation.

Die Kirchen stehen damit vor ähnlichen Herausforderungen, wie sie Unternehmen heute zu bewältigen haben. Diese liegen in der Sicherung der Liquidität und Wirtschaftlichkeit bzw. der wirtschaftlich gesicherten Wahrnehmung der bisherigen Aufgaben sowie dem Erkennen der Chancen und Risiken in der Übernahme neuer Tätigkeitsfelder. Die Notwendigkeit der Einbeziehung betriebswirtschaftlicher Informationen in den Entschei-

dungsprozess über die Errichtung und die finanzielle Ausstattung von kirchlichen Einrichtungen ist unbestritten.

Die aktuellen Reformbestrebungen in den Teilkirchen<sup>1</sup> tragen dieser allgemein anerkannten Notwendigkeit Rechnung und sehen teilweise – ohne jede rechtliche Verpflichtung – die Einführung der doppelten Buchführung und eine Annäherung an die kaufmännische Bilanzierung vor. Jedoch besteht in Deutschland angesichts der unterschiedlichen Verfasstheit der katholischen und evangelischen Kirchen, der divergierenden Leitungs- und Mitwirkungsprinzipien in den Kirchen sowie wegen des Einflusses der staatskirchenrechtlichen Bestimmungen auf die Vermögensverwaltung der Teilkirchen kein einheitliches kirchliches Vermögensverwaltungsgesetz. Deshalb werden auch Planung, Durchführung und Beaufsichtigung der kirchlichen Vermögensverwaltung in sehr verschiedener Weise wahrgenommen. Die Qualität der kirchlichen Finanzinformationen, die externen Adressaten sowie den Organen der kirchlichen Verwaltung zur Verfügung gestellt werden, ist in der Folge uneinheitlich ausgestaltet.

Das kirchliche Rechnungswesen ist vorwiegend durch das System der Kameralistik geprägt, wobei jede Teilkirche sich für ihre Zwecke eine eigene Verwaltungsbuchführung geschaffen hat. Haushaltspläne und -rechnungen stehen dabei im Mittelpunkt des Rechnungswesens der kirchlichen Körperschaften; sie stellen das am weitesten verbreitete in- und externe Instrument zur Information über die Vorhaben der kirchlichen Rechtspersonen dar. Die Verwaltungsführung und das Rechnungswesen werden als Aufgabe, als auszuübende Tätigkeit und weniger als Informationsquelle betrachtet; das mögliche Informationspotential ist nicht näher erschlossen und die daraus ableitbaren Instrumente sind nicht geeignet, den Anforderungen an eine zielgerichtete Führung und Steuerung der kirchlichen Rechtsperson gerecht zu werden, da wesentliche Steuerungsparameter, z. B. zur Vermögenssituation und zum Werteverzehr, systembedingt nicht abgebildet werden.<sup>2</sup> Im Gegensatz dazu liefert das Rechnungswesen im erwerbswirtschaftlichen Bereich den Verantwortlichen verlässliche Informationen über die ihrem Bereich zugeordneten Vermögensgegenstände und Schulden sowie über die Kosten für die bereitgestellten Dienste und stellt damit ein Führungsinstrument der Unternehmensleitung dar. Somit erscheint ein Paradigmenwechsel von der reinen Geldverbrauchsdarstellung hin zu einem steuerungsbezogenen Ressourcenverbrauchskonzept unerlässlich.

Die Entwicklungsrichtung kirchlicher Rechnungslegung ist sowohl bei der evangelischen als auch bei der katholischen Kirche eindeutig. Das klassische kamerale System (Geldverbrauchskonzept) wird zunehmend ersetzt oder – zumindest für eine Übergangszeit – ergänzt durch ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen (Ressourcenaufkommens- und

<sup>1</sup> Teilkirchen sind vor allem die (Erz-)Diözesen und die ihnen rechtlich gleichgestellten Gebietskörperschaften. Eine Diözese ist ein vom Bischof geleiteter territorial umschriebener Seelsorgs- und Verwaltungsbezirk; sie ist vorrangig eine Personengesamtheit, der zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben entsprechende Vermögenswerte zugeordnet werden. Jede Diözese ist nach innen in Pfarreien zu untergliedern, die von Rechts wegen Rechtspersönlichkeit besitzen und ebenfalls Träger kirchlichen Vermögens sein können.

<sup>2</sup> Budäus 2007, S. 46.

-verbrauchskonzept).<sup>3</sup> Diese Ansätze entsprechen hinsichtlich der finanziellen (externen) Rechnungslegung konzeptionell dem kaufmännischen Rechnungswesen mit Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung.

Zielsetzung des vorliegenden Beitrags ist es, ausgehend von den Zielen kirchlicher Körperschaften die Bedingungen und Optionen einer freiwilligen Einführung der doppelischen Rechnungslegung auf der Grundlage handelsrechtlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften aufzuzeigen. Die Ausführungen werden angesichts des grundlegend unterschiedlichen Aufbaus der katholischen und der evangelischen Kirche sowie der Vielfalt kirchlicher Vermögensträger auf die Diözese begrenzt.<sup>4</sup> Auf die landesgesetzlichen Regelungen und kirchenrechtlichen Bestimmungen der verschiedenen Teilkirchen wird nur dann Bezug genommen, wenn es im Kontext des gesamtkirchlichen katholischen Vermögensrechts<sup>5</sup> notwendig erscheint.

## II. Die Ziele kirchlicher Körperschaften als Einflussgrößen auf das Gestaltungskonzept des Rechnungswesens

Die aus dem Sendungsauftrag und der Zweckbindung des Vermögens abgeleiteten Ziele der kirchlichen Rechtspersonen, die Bestimmungsfaktoren für die Struktur eines Rechnungssystems darstellen, lassen sich in Sach- und Formalziele unterteilen.<sup>6</sup> Während die Sachziele, die sich auf Art, Ort, Umfang und Zeitpunkt der Wahrnehmung kirchlicher Aufgaben beziehen, den quantitativen, qualitativen und zeitlichen Erfüllungsgrad der geforderten Leistungen präzisieren, beschreiben die Formalziele als Ausdruck der Rationalität des Handelns die Disposition über knappe Mittel zur Erreichung der rangverschiedenen Ziele und messen das Ergebnis der Leistungserstellung in seinen monetären Konsequenzen.<sup>7</sup> Die Zusammenfassung sämtlicher Zielsetzungen, die den geforderten kirchlichen Aufgaben und deren Bestimmungsmerkmalen innewohnen, wird in diesem Zusammenhang als Leistungskonzeption (Sachziele) bezeichnet. Die Finanzierungskonzeption

3 Der Rat der EKD hat am 04.09.2008 aktualisierte Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der kirchlichen Doppik und der erweiterten Kameralistik als Richtlinien nach Artikel 9d der EKD-Grundordnung beschlossen. Diese wurden erstmals am 23.06.2006 verabschiedet. Eine Abstimmung der (Erz-)Diözesen hinsichtlich Ausprägung einheitlicher Standards für ein „neues“ Rechnungswesen ist noch nicht realisiert. Derzeit sind viele Projekte in der Umsetzungsphase oder stehen als Piloten unmittelbar vor dem Abschluss. Die Reformmaßnahmen sind dabei im Vergleich zu den Landeskirchen sowie zu den (Erz-)Diözesen im Erzbistum Hamburg, das bereits im Jahr 2001 einen vollständigen Übergang von der Kameralistik zur Doppik in Anlehnung an die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften vollzogen hat, am weitesten fortgeschritten.

4 Die katholische Kirche ist die einzige Religionsgemeinschaft mit einer auf allen Kontinenten einheitlichen Organisationsstruktur und einer zentralen Leitung, der die Oberaufsicht über alle wichtigen Bereiche zusteht; sie bildet zudem im Gegensatz zur evangelischen Kirche eine Einheit von Bekenntnis und Rechtskirche.

5 Das gesamtkirchliche Vermögensrecht ist im Codex Iuris Canonici (CIC) vom 25.01.1983, in Kraft getreten am 27.11.1983, geregelt. Der Codex Iuris Canonici besteht aus sieben Büchern. Das fünfte Buch ‚De bonis Ecclesiae temporalibus‘ befasst sich mit dem Erwerb, der Verwaltung und der Veräußerung des kirchlichen Vermögens (cc. 1254-1310 CIC). Weitere Bestimmungen über die hierarchische Verfassung der Katholischen Kirche finden sich im zweiten Buch ‚De populo Dei‘, welches für die verschiedenen Ebenen der Kirchenverfassung jeweils die Rechtsperson, das konstitutive Amt und die Hilfsorgane benennt.

6 Kosiol 1968, S. 261-262; 1961, S. 130.

7 Kosiol 1972, S. 54.

(Formalziele) präzisiert dagegen die Vermögensstruktur und die Ermittlung des Periodenerfolgs des kirchlichen Rechtsträgers.<sup>8</sup>

Die Ausrichtung des Vermögens auf die der Kirche eigenen Zwecke ist wesenskonstitutiv für die Vermögensfähigkeit.<sup>9</sup> Diese umfassen die geordnete Durchführung des Gottesdienstes, die Sicherstellung des angemessenen Unterhalts des Klerus und anderer Kirchenbediensteter sowie die Ausübung der Werke des Apostolates und der Caritas.<sup>10</sup> Innerhalb dieser Kategorien nimmt die Kirche weitere Aufgaben im Sozial-, Bildungs-, Erziehungs- und Kulturbereich wahr. Der konkrete pastorale Auftrag leitet sich über diese globale Festlegung hinaus aus der Errichtungsurkunde, dem Statut oder der Beauftragung der jeweiligen Rechtsperson her. Das Zielausmaß und die vorzulebenden Leistungsmerkmale (Leistungsprogramm, -menge und -qualität) werden vornehmlich auf eine satisfizierende Zielformulierung beschränkt. Dabei steht eine qualitativ geprägte Zielformulierung (Leistungswirkungsziele), welche den angestrebten Zustand beschreibt, im Vordergrund.<sup>11</sup> Die Ziele werden dem Grunde nach beschrieben, da es sich bei der überwiegenden Zahl der konkreten kirchlichen Angebote um Vorhalte- oder Bereitschaftsleistungen handelt, die unabhängig von der quantitativen Inanspruchnahme und auch unabhängig davon, ob mit der Leistung Zahlungsmittel generiert werden können, bereitgehalten werden.<sup>12</sup>

Oberziel kirchlicher Vermögensverwaltung ist der Erhalt, sofern möglich auch die Verbesserung der Vermögenssubstanz der jeweiligen juristischen Person zur Gewährleistung der bestimmungsgemäßen Verwendung der Vermögenswerte nach Maßgabe der der Kirche eigenen Zwecke. Zum Schutz des Vermögens sieht das gesamtkirchliche Vermögensrecht detaillierte Schutzbestimmungen vor.<sup>13</sup> Die Sicherung der ökonomischen Stabilität und der Existenz der kirchlichen Rechtsperson ist somit das handlungsleitende Prinzip und der Gradmesser für die Beurteilung der Vermögensverwaltung.

Für die Bestimmung und Abgrenzung der einzelnen Formalziele ist hinsichtlich des zeitlichen Wirkungshorizontes zu unterscheiden. Kurzfristig betrachtet geben die Formalziele Auskunft darüber, in welchem Ausmaß zeitraumbezogen das Vermögen gemehrt bzw. gemindert (Erfolg) wurde und ob zeitpunktbezogen die Zahlungsfähigkeit (Liquidität) und Schuldendeckungsfähigkeit gesichert sind.<sup>14</sup> Langfristig betrachtet muss eine reale Kapitalerhaltung angesichts von Geldwertänderungen gewährleistet werden, welche nur durch eine Kapitalstärkung in Form von thesaurierten Gewinnen erreicht werden kann.

8 Leimkühler 2004, S. 87.

9 Pree/Primetshofer 2007, S. 3.

10 Die durch den kanonischen Gesetzgeber auferlegte Selbstbindung bildet den Rahmen für den Besitz und die Verwaltung von Vermögen; sie stellt keine abschließende Aufzählung der der Kirche eigenen Zwecke dar, sondern spricht in erster Linie solche Ziele an, die ausschließlich von der Kirche realisiert werden können. Dazu gehören vor allem die Feier des Gottesdienstes, die Spendung der Sakramente, die Verkündigung des Wortes Gottes, alle missionarischen und caritativen Aktivitäten und die pastorale Leitung der Kirche. Vgl. hierzu MK CIC, c. 1254 CIC, Rdnr. 7.

11 Horak/Matul/Scheuch 2007, S. 179.

12 Zu den Merkmalsausprägungen der Leistungsarten und -kategorien vgl. Leimkühler 2004, S. 283 ff.

13 Es handelt sich hierbei im Einzelnen um die Versicherungspflicht (c. 1284 § 2 Nr. 1 CIC), Genehmigungsvorbehalte bei der Ausführung von Akten der außerordentlichen Verwaltung (c. 1277 CIC) und bei Rechtsgeschäften zur Veräußerung von Vermögensgegenständen (cc. 1291-1298 CIC) u. a.

14 Baum/Cantner/Wagner 1998, S. 341-342.

Eine über die Erhaltung des Eigenkapitals<sup>15</sup> hinausgehende Kapitalstärkung ist insbesondere bei einem Rückgang der Kirchensteuereinnahmen aufgrund der demographischen Entwicklung und wirtschaftspolitischer Maßnahmen Voraussetzung für eine angemessene Wachstumsfinanzierung und langfristige Sicherung der Existenz der kirchlichen Rechtsperson.

Die Gewinnerzielung ist damit kein primäres, sondern ein abgeleitetes Ziel kirchlicher Verwaltung. Die erzielten Gewinne unterliegen allerdings einer Einschränkung in deren Verwendung. Die Gewinne dürfen ausschließlich für Zwecke der juristischen Person verwendet werden und stehen weder zur Disposition des Verwalters noch anderen Rechtspersonen im Sinne einer Gewinnausschüttung zu.<sup>16</sup> Der Gewinn kommt der kirchlichen Rechtsperson zur Erfüllung der ihr eigenen Zwecke zu. In der Umkehrung ergibt sich für die kirchliche Rechtsperson die Verpflichtung zum Ausgleich eines gegebenenfalls auftretenden Defizits. Die Gewinnverwendungsbeschränkung ist ein zentrales Abgrenzungskriterium wirtschaftlicher Aktivitäten in kirchlichen Verwaltungen von erwerbswirtschaftlich orientierten Unternehmen.<sup>17</sup>

Die Erträge kirchlicher Gebietskörperschaften beruhen überwiegend auf Transaktionen, die in keiner unmittelbaren Relation zu den erbrachten Leistungen stehen. Nur in geringem Ausmaß werden für erbrachte Leistungen spezielle Entgelte (Gebühren oder Beiträge) erhoben und auch der Anteil der selbsterwirtschafteten Mittel fällt niedrig aus.<sup>18</sup> Die wichtigsten Einnahmequellen sind die sogenannten kirchenhoheitlichen Erträge, d.h. Kirchensteuern, Finanzzuweisungen und Staatsleistungen. Die Sicherung der Eigenwirtschaftlichkeit gewinnt vor dem Hintergrund der rückläufigen kirchenhoheitlichen Erträge angesichts der demographischen Entwicklung wie auch der deutlichen Strukturverschiebungen im Budgetbereich der sozialen Dienste zunehmend an Bedeutung. Die Stärkung der Eigenfinanzierungskraft sowie eine Effizienzerhöhung durch Leistungssteigerung und Kostenreduktion sind feste Bestandteile der Finanzierungskonzeption.

Weitere Formalziele stellen die Absicherung bestehender Verbindlichkeiten aufgrund von Refinanzierungen über Kapitalmärkte sowie die Gewährleistung des angemessenen Unterhalts des Klerus und anderer Kirchenbediensteter durch Bildung eines Sondervermögens oder entsprechender Rückstellungen dar.<sup>19</sup> Diese Ziele gehören – in enger Anlehnung an die Fristigkeit der bestehenden Auszahlungsverpflichtung – entweder den kurz-, mittel- oder langfristigen Zielen innerhalb der Finanzierungskonzeption an. Die Einhaltung der Fristenkongruenz stellt bei der Beurteilung des Schuldendeckungspotentials ein eigenständiges Formalziel dar.<sup>20</sup>

Die Zweckgebundenheit kirchlichen Vermögens, welche sowohl Sach- als auch Formalziele umschreibt, ist in gleicher Weise Berechtigung und Begrenzung der Vermögensfä-

15 Der Begriff des Eigenkapitals wird hier als Residualgröße, welche sich im Rahmen der bilanziellen Betrachtungsweise rechnerisch aus der Differenz zwischen dem Gesamtvermögen und dem nominell fixierten Fremdkapital ergibt, verstanden.

16 c. 1284 § 2 Nr. 6 CIC.

17 Horak 1995, S. 600; ders. 1995a, S. 18.

18 Kleindienst/Binder 1999, S. 7.

19 cc. 1254, 1274 CIC.

20 Leimkühler 2004, S. 91.

higkeit. Innerhalb der Zielkonzeption wird das Verhältnis der Sach- gegenüber den Formalzielen nicht von der Dominanz eines dieser Ziele geprägt. Im Gegensatz dazu wird in der Literatur zur Definition und Beschreibung des Zielausmaßes von Non-Profit-Organisationen überwiegend die Hypothese der Sachzieldominananz vertreten.<sup>21</sup> Mit der Hypothese der Sachzieldominananz wird versucht, das fehlende Oberziel der Gewinnmaximierung bzw. ein partiell konfliktäres Zielsystem sowie eine mangelnde Operationalisierbarkeit der wichtigsten Ziele zu kompensieren.<sup>22</sup> Die Formalziele in kirchlichen Verwaltungen sind primär stabilitätsfördernd und risikoavers ausgerichtet und begrenzen den Ressourcenverbrauch zum Zwecke der Kapitalerhaltung. Im Gegensatz dazu können die Sachziele nur durch Inanspruchnahme der personellen, sächlichen und finanziellen Ressourcen realisiert werden. Infolge begrenzt oder gar zurückgehend zur Verfügung stehender Ressourcen erweist sich in der praktischen Umsetzung die Erfüllung der Formalziele für die kirchliche Verwaltung als handlungsdeterminierend. Bei der Relation von Sach- und Formalzielen geht es insofern um deren Zweck-Mittel-Beziehung und Variabilität.<sup>23</sup>

### III. Zwecke der Rechnungslegung kirchlicher (Gebiets-)Körperschaften

#### 1. Grundsätzliches

Nach den kirchenrechtlichen Bestimmungen hat der Vermögensverwalter dem Ortsordinarius<sup>24</sup> am Ende eines jeden Jahres über die Verwaltung des Vermögens Rechnung zu legen.<sup>25</sup> Das kanonische Recht formuliert die generellen Anforderungen, die an die Buchführung und Aufbewahrung der Belege gestellt werden. Die Rechnungslegungs- und Buchführungspflicht wird ergänzt durch die Verpflichtung zur Aufstellung eines Inventars und einer Jahresrechnung.<sup>26</sup> Die kodifizierten Jahresabschlussprinzipien sind fragmentarisch; sie erstrecken sich auf die Vollständigkeit, die Einzelbewertung und den getrennten Ausweis der Vermögensgegenstände und Schulden sowie der Aufwendungen und Erträge.<sup>27</sup> Es fehlen jedoch konkrete Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Damit stellt das kanonische Vermögensrecht kein in sich geschlossenes Vermögensermittlungs-

21 Vertreter dieser Richtung sind: Schwarz 1996, S. 25; Horak 1995a, S. 21 f.; Schaad 1995, S. 1; Schmidberger 1994, S. 179; Burla 1989, S. 72 f.; Hasitschka/Hrutschka 1982, S. 8.

22 Behrens/Karlowitsch/Mertes 2000, S. 24; Schulze 1997, S. 50.

23 Leimkühler 2004, S. 92.

24 Unter der Bezeichnung ‚Ortsordinarius‘ werden die Leiter einer territorial bestimmten Gemeinschaft zusammengefasst (vgl. c. 134 § 2 CIC). Die Leiter von personal umschriebenen Gemeinschaften wie Militärbischöfe und höhere Obere in klerikalen Ordensinstituten des päpstlichen Rechts werden ‚Personalordinarien‘ genannt. Eine Gesetzeslücke hinsichtlich der Rechenschaftspflicht der Verwalter im ordensrechtlichen Bereich entsteht hierdurch nicht. C. 636 § 2 CIC verweist auf die Bestimmungen des Eigenrechts, durch welches die Rechnungslegungspflichten näher zu präzisieren sind. Vgl. hierzu Heimerl/Pree/Primetshofer 1993, Rdnr. 3/126, S. 279; MK CIC, c. 1287 CIC, Rdnr. 2.

25 cc. 494 § 4, 1284 § 2 Nr. 8, 1287 CIC.

26 c. 1283 CIC.

27 cc. 1283 § 2, 1284 CIC.

system dar. Aus diesem Grunde werden die Zwecke des Jahresabschlusses, die sich auf der Grundlage der klassischen Bilanztheorien<sup>28</sup> entwickelt haben,<sup>29</sup> für eine Konkretisierung der vorzulegenden Rechnung herangezogen, da das System von Rechnungslegungszwecken maßgebend ist für die Beurteilung des Inhalts und die Ausgestaltung der Vermögens- und Erfolgsrechnung.<sup>30</sup> Die Zwecke und Grundsätze der Rechnungslegung werden nachfolgend aus dem Wortsinn der Gesetze und dem Bedeutungszusammenhang der einzelnen Normen abgeleitet.

## 2. Dokumentation

Der Zweck der Dokumentation ergibt sich aus der originären kirchenrechtlichen Buchführungspflicht. Danach ist jeder Verwalter in vermögensrechtlichen Angelegenheiten zu einer vollständigen, systematischen und nachprüfbaren Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle und Güterbewegungen sowie zur Archivierung der Belege und Dokumente verpflichtet.<sup>31</sup> Dieser hat darüber hinaus die Vermögenslage ersichtlich zu machen und jede Veränderung, die das Vermögen erfährt, zu verzeichnen.<sup>32</sup> Die Aufstellung des Vermögens hat damit nicht nur den Charakter eines Bestandsnachweises, sondern integriert die laufenden Geschäftsvorfälle. Die Buchführung und die periodischen Bestandsverzeichnisse bilden unter diesen Voraussetzungen die Grundlage für die Erstellung des Jahresabschlusses durch eine zweckentsprechende, komprimierte und sachlogische Aufbereitung dieser Daten. Die Dokumentation ermöglicht damit eine zusammenfassende Information über die kirchliche Rechtsperson und bildet zugleich die Grundlage für die Erfüllung der weiteren Jahresabschlusszwecke.<sup>33</sup>

Mit der Dokumentation wird nicht nur den Informations- und Kontrollzwecken hinsichtlich des vermögensrechtlichen Substanzschutzes Rechnung getragen, sondern der Nachweis einer rechtmäßigen Verwaltung, die den einschlägigen kirchlichen und staatlichen Vorschriften und Vorgaben entspricht, erbracht; sie dient zudem der Vermeidung und Aufdeckung unzulässiger oder strafbarer Handlungen. Die Verpflichtung zur Beachtung des weltlichen Rechts ist, da es um die Sicherung der Vermögenswerte im staatlichen Rechtsbereich und damit um die materielle Existenzgrundlage der kirchlichen Rechtspersonen geht, umfassend zu verstehen: Sie betrifft die Sicherung vorhandener und neu hinzukommender Vermögenswerte sowie jede Art von Vermögensertrag.<sup>34</sup> Buchführung, Inventare und Jahresabschlüsse unterstützen die Verfolgbarkeit und Sicherung bestehender Ansprüche und dienen der Beweisführung bei Rechtsstreitigkeiten (Beweisfunktion).

28 Moxter 1984, S. 5-79. Dort findet sich eine ausführliche Darlegung und Interpretation der statischen, dynamischen und organischen Bilanztheorien.

29 Baetge/Kirsch/Thiele 2007, S. 12.

30 Schneider 1997, S. 45; Baetge 1976, S. 13.

31 c. 1284 CIC.

32 c. 1283 CIC.

33 Baetge/Kirsch/Thiele 2007, S. 97.

34 MK CIC, c. 1284, Rdnr. 5a.

### 3. Information

Bei kirchlichen Rechtspersonen tritt die Selbstinformation im Verhältnis zu der Rechnungslegung gegenüber Außenstehenden in den Vordergrund. Mit der Verpflichtung zur Rechnungslegung unter Verwerfung jeder entgegenstehenden Gewohnheit gewichtet der kirchliche Gesetzgeber die Informationsfunktion in besonderer Weise.<sup>35</sup> Der Zwang zur Selbstinformation soll verhindern, dass die Rechtsperson aus mangelnder Übersicht über den Vermögensstand und wegen unzureichender Informationen über ihre Schuldendeckungsmöglichkeiten in finanzielle Schwierigkeiten gerät.<sup>36</sup> Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Stammvermögens<sup>37</sup> verlangt das kanonische Recht eine genaue Information über die Wirtschaftslage der Rechtspersonen sowie eine umfassende Information über die finanziellen Konsequenzen realisierter und geplanter Dispositionen.<sup>38</sup> Entscheidungen über Kapitaldispositionen können dabei nur auf der Grundlage zukunftsorientierter Informationen gefällt werden. Die Informationspflicht umfasst damit retro- und prospektive Elemente.

Die Berichtsempfänger benötigen für die Urteilsfindung ein Gesamtbild der gegenwärtigen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der erwarteten Entwicklung der Rechtsperson, in welchem sich alle Entscheidungen der Leitungsorgane niederschlagen. Die Art der Informationen, die mit der Rechnungslegung angestrebt werden, liegen demzufolge in der Darstellung des Vermögens und Kapitals in ihrer absoluten Größe, der Darstellung der Art der Zusammensetzung des Vermögens und der Zusammensetzung des Kapitals (Strukturbilder), der Darstellung des Eigenkapitals in seiner absoluten Größe und der Darstellung der Veränderungen des Eigenkapitals, die sich – durch tatsächliche Handlungen manifestierte Kapitalbindungen ausgelöst – zwischen zwei Stichtagen ereignet hat (Gewinn- und Verlustrechnung).

Die Rechnungslegung muss, um ihren Schutzzweck zu genügen, prognoseorientiert sein.<sup>39</sup> Entsprechend erweitert der kirchliche Gesetzgeber die Informationspflichten um die Erstellung einer jahresbezogenen Planungsrechnung, die alle internen und externen Plangrößen zusammenfasst sowie den erwarteten Vermögenszuwachs und die Verwendung des Vermögens verbindlich vorgibt.<sup>40</sup> In diesem Kontext kommt es darauf an, die möglichen Veränderungen der Einflussfaktoren im zukünftigen Verlauf darzustellen, zu analysieren und ihre Wirkung zu verfolgen, um die Einflussnahme auf veränderbare Faktoren zu ermöglichen und den erforderlichen Handlungsspielraum für eine aktive Anpassung der systeminternen Strukturen und Ressourcen an veränderte Anforderungen zu ge-

35 c. 1287 § 1 CIC.

36 Küting/Weber (Hrsg.) 2006, Kapitel 2, Rdnr. 4; Leffson, 1987, S. 55-56; Moxter 1974, S. 27.

37 Als Stammvermögen ist das zur wirtschaftlichen Grundausrüstung der juristischen Person gehörende bzw. das langfristig angelegte Vermögen zu definieren, welches den Bestand der Rechtsperson gewährleistet und die Verfolgung der ihr eigenen Zwecksetzung kraft eigener Vermögensleistung sicherstellt. Vgl. hierzu und mit weiteren Nachweisen Leimkühler 2004, S. 50.

38 cc. 1292-1294 CIC.

39 Moxter 2000, S. 2148.

40 c. 1284 § 3 CIC. Als lex specialis zu c. 1284 § 3 CIC enthält c. 493 CIC für die Diözese eine verbindliche Vorschrift.



währleisten.<sup>41</sup> Bezugsjahresbezogene Planungssysteme haben gegenüber den im Rahmen der Rechnungslegung verwendeten Informationsinstrumenten den Vorteil, dass sie die Zahlungsstromerwartung in ihrer Unsicherheit unmittelbar berücksichtigen und normativ die künftige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beschreiben.<sup>42</sup> Notwendig dafür sind eine systembezogene Integration von Planungs- und Rechnungswesen und ein anwendungsspezifischer Detaillierungsgrad der Teilpläne, die in Form, Ansatz, Bewertung und Ausweis den Elementen des Rechnungswesens entsprechen.<sup>43</sup> Eine derart umfassende Berichterstattung über die künftige Entwicklung bietet nicht nur den Vorteil, dass die Plausibilität der Zukunftsgrößen geprüft werden kann, sondern führt darüber hinaus zu einer Annäherung von internem und externem Berichtswesen, die in anderen Rechnungslegungskonzeptionen bislang fehlt.

#### 4. Rechenschaft

Die Rechenschaftspflicht greift der kirchliche Gesetzgeber unter zwei Gesichtspunkten auf. Zum einen wird der Vermögensverwalter verpflichtet, gegenüber dem Ortsordinarius Rechenschaft abzulegen (interne Rechenschaft).<sup>44</sup> Der Vermögensverwalter wird darüber hinaus verpflichtet, den Gläubigen gemäß den vom Partikularrecht festzulegenden Bestimmungen Rechenschaft zu geben über die Vermögenswerte, die der Kirche von Gläubigen gespendet wurden (externe Rechenschaft).<sup>45</sup>

Die interne Rechnungslegung ist eine Konsequenz aus der Trennung von Leitungsfunktion und Verfügungsgewalt über das Eigentum. Die externe Rechnungslegung korrespondiert mit der Verpflichtung der Gläubigen, für die Erfordernisse der Kirche Beiträge zu leisten.<sup>46</sup> Darüber hinaus dürfen für einen bestimmten Zweck gegebene Gelder nur zweckentsprechend verwendet werden; gleiches gilt für treuhänderisch übertragenes Vermögen, Stiftungen, seien sie selbständig oder unselbständig, und Schenkungen, sofern diese mit einer Zweckbindung belastet sind.<sup>47</sup> Die Rechenschaftspflicht umfasst jede Art von Zuwendungen, die der Kirche übertragen worden sind. Die Vermögensverwalter haben darüber Rechenschaft abzulegen, in welchem Umfang und für welchen Zweck die Mittel verwendet wurden. Die Rechnungslegung enthält damit auch unentgeltlich erworbene und nicht zur Veräußerung bestimmte Vermögensgegenstände sowie die Werte und Erträge aus der Nutzbarmachung der zugewendeten Güter; entsprechendes gilt für die kraft Rechtsstatus im Eigentum einer kirchlichen Rechtsperson befindlichen Vermögens-

41 Leimkühler 2004, S. 361.

42 Moxter 2003, S. 251.

43 Budäus 2007, S. 54.

44 c. 1287 § 1 CIC.

45 c. 1287 § 2 CIC.

46 c. 222 § 1 CIC.

47 cc. 1267 § 3, 1299-1310 CIC.

gegenstände.<sup>48</sup> Andernfalls würden das Vollständigkeitserfordernis und die wirtschaftliche Betrachtungsweise stark zurückgedrängt werden.<sup>49</sup>

Die Vermögensverwalter haben infolgedessen Rechenschaft über die zweckentsprechende und wirtschaftliche Verwendung der zur Verfügung gestellten Mittel abzulegen. Buchführung und Jahresabschluss haben demgemäß die Aufgabe, Informationen über die Lage der kirchlichen Rechtsperson und über die wirtschaftlichen Veränderungen zu geben. Dies setzt verlässliche Rechnungslegungsinformationen und eine hinreichende Manipulationsfreiheit der Rechnungslegung, die vom Kontrollierten nicht beeinflusst werden kann, voraus.<sup>50</sup> Als entsprechend verlässliche, willkürfreie und intersubjektiv nachprüfbare Wertmaßstäbe gelten vor allem historische bzw. fortgeführte Kostenansätze.<sup>51</sup>

Zweck der Rechenschaftslegung ist einerseits die Offenlegung der Verwendung anvertrauten Kapitals in dem Sinne, dass den Informationsberechtigten ein vollständiger, klarer und zutreffender Einblick in die ausgeübte Tätigkeit gegeben wird, damit diese sich ein eigenes Urteil über das verwaltete Vermögen und die damit erzielten Ergebnisse bilden können. Auf der anderen Seite dient die Rechenschaftslegung der Schaffung von Transparenz in der kirchlichen Vermögensverwaltung und der Information der Öffentlichkeit, die an der finanziellen Verantwortung für die Kirche mitträgt; sie dient damit dem Sendungsauftrag der Kirche, der den Einsatz von materiellen Gütern nur als Mittel zur Erreichung ihres Auftrages und nicht primär als Mittel zur Vermögensvermehrung festlegen und darlegen will. Transparenz durch Information dient damit der Klarheit und Glaubwürdigkeit des kirchlichen Auftrages und Wirkens. Rechenschaft geht somit über die Rechnungslegung hinaus und zielt umfassend auf eine Darlegung und Verdeutlichung der Ziele, um derentwillen die Kirche Vermögen besitzen darf, und der Zielerreichung in der Berichtsperiode.<sup>52</sup>

Diesen umfassenden Anforderungen kann nicht durch die Vorlage von Vermögens- und Erfolgsrechnung entsprochen werden. Diese Bestandteile des Jahresabschlusses sind daher durch erläuternde Angaben hinsichtlich der Höhe und Art der übertragenen Güter, der sich daraus ergebenden Verpflichtungen und der zweckentsprechenden Mittelverwendung zu ergänzen. Welche konkreten Bestimmungen dabei zu beachten sind, liegt in der Regelungskompetenz des partikularen Gesetzgebers, der weitergehende Rechenschaftspflichten wie die Erstellung eines Tätigkeits- und Lageberichts anordnen kann. Fester Bestandteil der Rechenschaftspflicht ist die Gegenüberstellung der realisierten Ergebnisse zu den Planansätzen des Wirtschaftsplanes sowie die Erläuterung der Abweichungen.

48 Lüder 2006, S. 608; Arbeitskreis (IVR) 2005, S. 890.

49 Moxter 2007, S. 412.

50 Moxter 2003, S. 16.

51 Baetge 1986, S. 8.

52 Leimkühler 2004, S. 244.

## 5. Kapitalerhaltung

Der kirchliche Gesetzgeber widmet sich ausdrücklich dem Schutz des Vermögens vor Verlust und jeder nur denkbaren Beeinträchtigung.<sup>53</sup> Der Erhalt des kirchlichen Vermögens, der nur mit wirtschaftlichen Maßstäben sinnvoll bestimmt werden kann, steht dabei im Vordergrund. Eine Verschlechterung der Vermögenslage einer Rechtsperson ist auf jeden Fall zu vermeiden.<sup>54</sup> Zweck dieser Vorschrift ist die Erhaltung der Vermögenssubstanz, damit die Kirche die ihr eingestifteten Ziele dauerhaft erfüllen kann und das Vermögen als nachhaltige Einkommensquelle erhalten bleibt.

Vermögenserhaltung zur Sicherung des Fortbestehens der kirchlichen Rechtsperson erfordert als Begriffs- und Bilanzierungsmerkmal eine Orientierung an dem Ergebnis von Ereignissen aus der Vergangenheit sowie am künftigen ökonomischen Nutzen und gebietet auch die Bilanzierung ertragsschwacher oder nicht-zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte.<sup>55</sup> Dagegen bilden bloße Rechtstitel, die wirtschaftlich wertlos bzw. als Verbindlichkeit nicht belastend sind, keine Bilanzposten.<sup>56</sup> Die Ansatz- und Bewertungsvorschriften sind daher so auszugestalten, dass den Verantwortlichen deutlich wird, ab wann sich Kapitalminderungen, über den ermittelten Jahreserfolg hinaus, ergeben.

Damit die Bilanz ihrer Schutzfunktion gerecht werden kann, darf deren Inhalt jedoch nicht unbeschränktem Ermessen des Rechnungslegungspflichtigen offen stehen. Dies kann nur dadurch gewährleistet werden, dass in keinem Fall Vermögensgegenstände über ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Bilanz ausgewiesen werden und Gewinnerwartungen aus schwebenden Geschäften sich nicht in der Bilanz niederschlagen. Es setzt zudem Informationen über Wertminderung des Vermögens durch den Erwerb von Rechten durch Dritte oder durch Unterlassen der erforderlichen Instandsetzungen voraus. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind daher bestehende Verpflichtungen und künftige wirtschaftliche Belastungen auszuweisen. Daraus kann eine Präferenz für eine vorsichtige, Gewinne und Verluste imparitätisch behandelnde Rechnungslegung abgeleitet werden.<sup>57</sup>

Dem Passivierungsgrundsatz entsprechend sind sämtliche Verpflichtungen zu passivieren, die eine wirtschaftliche Belastung darstellen und quantifizierbar sind. Dies bedeutet, dass nicht nur sichere Verbindlichkeiten auszuweisen sind, sondern auch dem Grunde, der Höhe und/oder des Fälligkeitszeitpunktes nach unsichere Verbindlichkeiten. Eine Passivierungspflicht ergibt sich insbesondere für Altersversorgungsrückstellungen, für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung und bestehende künftige Auszahlungsverpflichtungen.<sup>58</sup>

Aus dem Rechnungslegungszweck der Kapitalerhaltung ergibt sich auch die Ausweispflicht von Eventualverbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen aus der Bestellung von

53 c. 1284 § 2 Nr. 1-3 CIC.

54 c. 1295 CIC.

55 Bolsenkötter 2007, S. 97.

56 Moxter 2003, S. 20.

57 Coenenberg/Straub 2008, S. 19; Ballwieser 2002, S. 118.

58 cc. 1254, 1274, 1284 § 2 Nr. 5 CIC.

Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten zur Einschätzung der Risiken und Beurteilung des gegebenenfalls zusätzlich erforderlichen Kapitals. Künftige Risiken hinsichtlich der Ertragssituation, aus dem Abschluss von Verträgen bzw. der laufenden Geschäftstätigkeit, sind ebenfalls in den Jahresbericht aufzunehmen. In diesem Zusammenhang ist auf die Möglichkeit der Bildung von Drohverlustrückstellungen oder von Aufwandsrückstellungen hinzuweisen.

#### IV. Rechnungslegungsgrundsätze

Die Abbildungsregeln eines Normensystems finden ihre Grundlegung in den zentralen Rechnungslegungsgrundsätzen.<sup>59</sup> Die handlungsleitende Zielsetzung des Rechnungssystems bestimmt die Ausrichtung der einzelnen Grundsätze. Die kirchenrechtlichen Bestimmungen sind zutiefst geprägt vom Kapitalerhaltungsgedanken; sie stellen die gewissenhafte, sorgfältige und vorsichtige Verwaltungsführung zur Sicherung des kirchlichen Vermögens in den Vordergrund.<sup>60</sup> Die deutschen Rechnungslegungsgrundsätze sind derzeit am Vorsichtsprinzip, das dem Erhalt des Kapitals dient, ausgerichtet. Das Vorsichtsprinzip findet sich darüber hinaus in zahlreichen gesetzlichen Regelungen wieder, wie beispielsweise im Verbot der Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte des Anlagevermögens oder im Anschaffungskostenprinzip. Es liegt ferner denjenigen Kriterien zugrunde, die mit dem Ziel der Objektivierung die Abgrenzung der zu bilanzierenden Vermögensgegenstände und Schulden bestimmen. Der objektivierten Ermittlung des Jahresergebnisses kommt durch den dominierenden Vorsichtsgrundsatz die Aufgabe einer verlustantizipierenden Ermittlung des Jahresergebnisses im Sinne des Gläubigerschutzes zu und steht unter der Prämisse der (nominellen) Kapitalerhaltung.<sup>61</sup> Dies gilt ebenso für die Anwendung des Realisationsprinzips wie auch für das Imparitätsprinzip, wonach Gewinne nur zu erfassen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind, während vorhersehbare Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind. Aus dem Imparitätsprinzip folgen neben der Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften das Niederstwertprinzip für Vermögensgegenstände und das Höchstwertprinzip für Schulden. Diese Prinzipien entfalten stabilitätsfördernde Wirkung für die einzelnen Rechtspersonen.<sup>62</sup>

59 Küting/Harth/Leinen 2001, S. 686.

60 c. 1284 § Nr. 1-3 CIC.

61 Benecke 2000, S. 38; Kübler 1995, S. 553; Havermann 1994, S. 661-663; Küting 1993, S. 36; Moxter 1984, S. 157-159.

62 Ballwieser/Kuhner 1994, S. 125.

Der Regierungsentwurf eines Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG-RegE)<sup>63</sup> sieht weit reichende Modifikationen der handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungskonzeption vor und verändert das Verhältnis der Rechnungslegungszwecke, die mit dem handelsrechtlichen Jahresabschluss verfolgt werden.<sup>64</sup> Mit der stärkeren Gewichtung der Informationsfunktion ist die bisherige Dominanz des Vorsichtsprinzips, welches sich im strengen Anschaffungskosten- und Niederstwertprinzip sowie im Imparitäts- und Realisationsprinzip niederschlägt, nicht mehr gegeben.<sup>65</sup> Das Aufweichen des Vorsichtsprinzips gründet sich insbesondere auf die künftige Teilaufhebung des Verbotes der Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und die Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten zum ggf. höheren beizulegenden Zeitwert.<sup>66</sup> Die Einführung des beizulegenden Zeitwertes für Finanzinstrumente des Handelsbestandes (z. B. Derivate) und dessen verpflichtende Anwendung über den historischen Anschaffungswert hinaus schränken den Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte ein und führen zu einem Ausweis realisierbarer Gewinne. Damit werden das Anschaffungskostenprinzip und das Realisationsprinzip durchbrochen.<sup>67</sup> Mit der Intention einer realitätsgerechten Ansatz- und Bewertungskonzeption geht eine substantielle Erweiterung des Ermessensspielraums bei der Aufstellung der Bilanz einher und diese führt zu einer „Entobjektivierung“ der Rechnungslegung.<sup>68</sup> Es ist daher fragwürdig, ob die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Abschlusses tatsächlich verbessert wird.

Mit der Betonung der Informationsfunktion und dem Verständnis der Bilanz als Instrument zur Akquisition von Kapital löst sich die Beurteilung des Inhalts und der Ausgestaltung von Vermögens- und Erfolgsrechnung von dem auf Sicherung der Existenz der Rechtsperson gerichteten Denkansatz und der Kapitalerhaltung als wichtigsten Bilanzzweck.<sup>69</sup> Die Kirchen befriedigen ihren Finanzmittelbedarf nicht über den Eigenkapitalmarkt. Stattdessen prägt die auf Kontinuität gerichtete Beziehung zwischen den Kirchenmitgliedern und den kirchlichen Rechtspersonen die Finanzierungssituation der Kirchen in Deutschland. Aus diesem Grunde unterliegen die kirchlichen Rechtspersonen nicht dem Anpassungsdruck, international anerkannte Jahresabschlüsse vorzulegen, um die internationalen Kapitalmärkte in Anspruch zu nehmen. Darüber hinaus beruht das Erhaltungsziel bei kirchlichen Rechtspersonen auf der Idee eines von Kapitaleignern unabhängigen Unternehmensinteresses. Die partikularen Gesetzgeber sollten daher, auch

63 BMJ, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 21.05.2008. Der Entwurf ist im Internet unter <http://www.bmj.de> abrufbar (Stand: 11.11.2008). Vgl. zu einer ersten Bestandsaufnahme wesentlicher handelsrechtlicher Novellierungen Velte 2008a, S. 411 ff. Zwischenzeitlich liegen eine Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 244/08 vom 04.07.2008, S. 1-15) und eine Gegenäußerung der Bundesregierung vor. Beide abrufbar unter <http://www.bmj.de> (Stand: 11.11.2008).

64 Erchinger/Wendholt 2008, S. 6; Herzig 2008, S. 1; Velte 2008, S. 73.

65 Fülbier/Gassen 2007, S. 2608; Velte/Leimkühler 2007, S. 840.

66 Hierzu kritisch Velte 2008, S. 63-66 u. 72 f.

67 Herzig 2008, S. 7.

68 Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft 2008, S. 153; Sassen/Velte/Weber 2008, S. 250.

69 Wagner 2006, S. 278.

wenn die Bilanzzwecke einem tiefgreifenden Umbruch unterworfen sind, an den am Erhaltungsziel ausgerichteten Bilanzzwecken und Rechnungslegungsgrundsätzen, die das gegenwärtige HGB prägen, festhalten.

Dies gilt insbesondere für die Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung für Bauwerke. Im Schrifttum und in der öffentlichen Diskussion gibt es Beurteilungsunterschiede hinsichtlich der Notwendigkeit der Bildung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und künftige konkrete Aufwendungen. Während das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zukünftig eine noch strengere Begrenzung für die Nachholung von Instandhaltungsmaßnahmen auf maximal drei Monate vorsieht und die Passivierung von Rückstellungen für konkrete künftige Aufwendungen vollständig untersagt, wird für den öffentlichen Sektor teilweise eine unbegrenzte Passivierungspflicht bis zur tatsächlichen Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme vorgeschlagen.<sup>70</sup> Diese umfassende Bildung von Rückstellungen soll verhindern, dass unterlassene Instandhaltungen zu einer Umwidmung von Ressourcen vom investiven auf den konsumtiven Bereich führen.<sup>71</sup> Insoweit wird durch eine antizipative Absicherung von Zahlungsstromänderungsrisiken<sup>72</sup> dem Prinzip der Kapitalerhaltung in besonderer Weise Rechnung getragen.

## V. Bewertung der ableitbaren Gestaltungsoptionen

Die Aufgabe des kirchlichen Rechnungswesens besteht darin, durch Dokumentation der wirtschaftlichen Tatbestände und Vorgänge den Stand und die Entwicklung der kirchlichen Rechtsperson hinsichtlich der Vermögens- und Kapitalstruktur, der Liquidität, des Tätigkeitsbereiches und der sozialen Leistungen zu geben sowie entscheidungsrelevante Informationen zur Steuerung des Ressourceneinsatzes zur Verfügung zu stellen. Die Dokumentationsfunktion ist dabei untrennbar an die Informationsfunktion gekoppelt und nicht auf die Darstellung der Veränderungen des Geldvermögens beschränkt. Die Datenerfassung, -aufbereitung und -bereitstellung ist entsprechenden Regeln zu unterwerfen, um eine zweck- und bedarfsgerechte Gestaltung der Informationsprozesse sicherzustellen. Damit unterscheidet sich die Rechnungslegungspflicht in kirchlichen Verwaltungen grundsätzlich nicht von den für erwerbswirtschaftliche Unternehmen geltenden Bestimmungen. Eine Abweichung ergibt sich lediglich daraus, dass über die vergangenheitsbezogene Buchführung und den darauf aufbauenden Jahresabschluss hinaus eine Planungsrechnung zu erstellen ist. Anders als private Unternehmen sind die kirchlichen Rechtspersonen verpflichtet, regelmäßig die im folgenden Wirtschaftsjahr erwarteten Ge-

70 Bolsenkötter/Detemple/Marettke 2002, S. 59 f.; Körner 2000, S. 123.

71 Harms 2004, S. 22.

72 Das Zahlungsstromänderungsrisiko und unmittelbare Auswirkungen auf die Höhe der Kirchensteuereinnahmen, welche die bedeutendste Einnahmequelle der Kirchen ist, ergeben sich für die kirchlichen Gebietskörperschaften aus der rückläufigen Entwicklung der Mitgliederzahl und der Veränderung der Mitgliederstruktur. Kirchnaustritte sind dabei nur eine Ursache neben der veränderten Altersstruktur der deutschen Gesellschaft, dem sogenannten „Geburtendefizit“, den Bevölkerungsbewegungen durch Zu- und Abwanderung und der Beschäftigungsentwicklung.

schäftsvorfälle und die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu antizipieren.

Das Rechnungssystem legt die Ordnung, Verknüpfung und Verdichtung der in der Buchführung aufzeichnungspflichtigen Vorgänge fest. Die universalkirchenrechtlichen Bestimmungen enthalten keine expliziten Regelungen darüber, nach welchen Grundsätzen die einzelnen Daten in die Buchführung aufzunehmen sind. Deshalb können die kirchlichen Rechtspersonen grundsätzlich auf die im erwerbswirtschaftlichen Bereich eingesetzten Rechnungslegungsinstrumente, die keinen originären aspektbezogenen ökonomischen Zweck verfolgen und Garant für ein hohes formales Zuverlässigkeitsniveau sind, zurückgreifen.<sup>73</sup> Allerdings können wegen der Betonung des Erhaltungsziels, der nur bedingt realisierbaren Vermögenspositionen und der Art des kirchlichen Finanzierungssystems nicht die üblichen Bewertungsmaßstäbe, Kennzahlen und Interpretationsmuster der Erwerbswirtschaft für die Beurteilung der wirtschaftlichen Situation der kirchlichen Rechtspersonen herangezogen werden. Es bedarf weiterführender Forschungsaktivitäten, um das bestehende Defizit explizit ausgerichteter Theoriebildung abzubauen.

Die Strukturierung, Standardisierung und Vereinheitlichung der Datenaufbereitung und Gestaltung der einzelnen Berichtsbestandteile sind wesentliche Eckpunkte, damit die mit der Rechnungslegung verbundenen Zwecke sachgerecht definiert und die dargestellten Sachverhalte interpretiert werden können. Durch Vorgabe der Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung kann die Informationsbereitstellung formal vereinheitlicht sowie durch Definition von Posteninhalten und Wertansätzen materiell standardisiert und die Interpretationsfähigkeit sichergestellt werden.

Die Rechenschaftsfunktion erfordert darüber hinaus gesetzliche Konventionen für die Ermittlung einer Erfolgsgröße durch Bilanz und Ergebnisrechnung, wobei dieser Bereich durch das Erfordernis nach einer intersubjektiven Überprüfbarkeit bestimmt wird und somit ein einheitlicher Maßstab zur Vermögens- und Erfolgsermittlung für alle Rechtspersonen anzuwenden ist. Das bilanzielle Gewinnverständnis wird maßgeblich von den verfolgten Bilanztheorien und den daraus abgeleiteten Bilanzierungsnormen geprägt. Im kirchlichen Bereich ist wegen des in der Regel nicht gegebenen kausalen Zusammenhangs von Aufwendungen und Erträgen die genaue Zuordnung der in der Totalperiode anfallenden Aufwendungen und Erträge auf die einzelnen Geschäftsperioden oberstes Ziel. Die Wahrung des Kongruenzprinzips<sup>74</sup> wird als wichtige Voraussetzung zur Abwehr von Verfälschungen des einzelnen Periodenerfolgs und zur Erhaltung des kirchlichen Vermögens angesehen.<sup>75</sup> Entsprechend müssen alle Veränderungen des Vermögens ergebniswirksam werden. Dies gilt auch für unentgeltlich erworbenes und nicht zur Veräußerung vorgesehenes, sich kraft Rechtsstatus im Eigentum einer Gebietskörperschaft befindliches Vermögen, das – im Gegensatz zu dem aus § 252 Abs. 3 HGB abgeleiteten Grundsatz der Pagatorik – in der Bilanz anzusetzen ist. Die abstrakte Ansatzfähigkeit

73 Schneider 1997, S. 15.

74 Die Wahrung des Kongruenzprinzips wurde bereits von Schmalenbach im Kontext seiner dynamischen Bilanztheorie gefordert. Vgl. Schmalenbach 1962, S. 65. In seinen ersten Überlegungen wählt Schmalenbach noch die Bezeichnung ‚Kontinuitätsprinzip‘; vgl. Schmalenbach 1919, S. 17.

75 Küting 2006, S. 1443.

bezieht sich damit auf die Tatbestandsvoraussetzungen der Entstehung eines über die Abrechnungsperiode hinausgehenden ökonomischen Nutzens sowie der selbstständigen Verkehrsfähigkeit bzw. der selbstständigen Bewertbarkeit und der Greifbarkeit.<sup>76</sup> Das Gewinnverständnis kirchlicher Gebietskörperschaften stellt damit – wie auch die Gewinnkonzeption des HGB – eine Symbiose aus statischer und dynamischer Bilanztheorie dar.

Die Einführung des an einem erwerbswirtschaftlichen Zielsystem orientierten Buchführungssystems eröffnet einen weiten, gestaltungsfähigen Entscheidungsspielraum zur Bildung und Realisierung von stillen Reserven, da die kirchlichen Rechtspersonen aufgrund des Selbstbestimmungsrechts die Bewertung von Vermögensgegenständen jederzeit ändern können. Die handelsrechtlichen Vorschriften setzen der subjektiven Gestaltung des Jahresabschlusses Grenzen; die Abschlussinformationen sind durch einen hohen Objektivierungsgrad gekennzeichnet.<sup>77</sup> Die handelsrechtlichen Bestimmungen zur Ausgestaltung des Rechnungswesens stehen den kodikarischen Normen nicht entgegen; sie bilden ein in sich geschlossenes und konsistentes Regelungssystem und sichern durch den hohen Regelungsgrad die erforderliche Eindeutigkeit, Übersichtlichkeit und Transparenz. Eine sich durch diese Eigenschaften auszeichnende Rechnungslegung stellt eine geeignete Basis für vertragliche und gesetzliche Rechtsfolgen dar und gewährleistet auch den kirchlichen Körperschaften die vom kanonischen Gesetzgeber geforderte Rechtssicherheit und Rechtsklarheit.<sup>78</sup> Der Diözesanbischof kann somit die handelsrechtlichen Bestimmungen wegen der Einbindung der kirchlichen Rechtspersonen in das soziokulturelle, ökonomische und rechtliche Umfeld als verbindliche Richtlinien zur Ausgestaltung der Rechnungslegung für die ihm unterstellten juristischen Personen anordnen.<sup>79</sup> Eine Berücksichtigung der Besonderheiten des kirchlichen Bereichs kann über spezifische Vorschriften, wie dies bereits für andere Wirtschaftszweige innerhalb der handelsrechtlichen Bestimmungen geschehen ist, vorgenommen werden.

Das Ziel der Buchführung und Rechnungslegung kirchlicher Rechtspersonen besteht in der monetären, vollständigen und planmäßig geordneten Abbildung aller Geschäftsvorfälle sowie in der Aufbereitung der Daten für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Durch die verschiedenen Bestandteile des Jahresabschlusses und diesen ergänzende Zusatzrechnungen ist die Bildung entscheidungsrelevanter Kennzahlen auf der Grundlage von Zeitvergleichen oder Soll-Ist-Vergleichen sowie eine Überprüfung der im Rahmen der Finanzierungskonzeption formulierten Zielvorgaben möglich. Damit erweist sich das finanzielle Rechnungswesen für die Überprüfung und Kontrolle der Finanzierungsziele als ausreichend geeignet. Des Weiteren ist die Rechnungslegung über die Bedeutung für die einzelne Rechtsperson hinaus durch Aufbereitung des Zahlenwerkes und Kennzahlenbildung auch für inner- und überdiözesane Vergleiche sowie zur Förde-

76 Velte 2008b, S. 145.

77 Bossert/Manz 1996, S. 9.

78 Leimkühler 2004, S. 105.

79 c. 1276 § 2 CIC.



rung einer gerechten und gleichmäßigen Verteilung der Kirchensteuermittel verwendbar.<sup>80</sup>

Die Bewertung fällt jedoch anders aus, wenn Buchführung, Jahresabschluss und Planungsrechnung als Grundlage für die Bereitstellung von Informationen zur Kontrolle der Sachzielerfüllung herangezogen werden sollen. Im Rahmen des Jahresabschlusses spiegelt sich die Sachzielerreichung nicht wider. Wirkungszusammenhänge des Leistungserstellungsprozesses sowie notwendige Informationen für die Beurteilung der Effizienz in der Aufgabenerfüllung und der Kostenwirtschaftlichkeit der Leistungsprozesse werden nicht vermittelt; nicht monetär quantifizierbare Zielvariablen werden im finanziellen Rechnungswesen nicht erfasst. Damit zeigt sich das finanzielle Rechnungswesen für die Kontrolle der Leistungszielerfüllung als weitgehend ungeeignet. Eine entsprechende Erweiterung des Aussagewertes des Rechnungswesens erfordert deshalb zusätzliche Instrumente, die gewährleisten, dass die im finanziellen Rechnungswesen ausgewiesenen Daten auch für die Einschätzung der Erfüllung des Sachzielerreichungsgrades und der Kostenwirtschaftlichkeit herangezogen werden können.

## VI. Thesenartige Zusammenfassung der Ergebnisse

- Im Mittelpunkt des kirchlichen Vermögensrechts steht die Bindung der Vermögensfähigkeit der Rechtssubjekte an den Sendungsauftrag der Kirchen, der den Einsatz materieller Güter nur als Mittel zur Erreichung ihres Auftrages und nicht zur Vermögensmehrung festlegt. Die Gewinnerzielung stellt damit kein primäres, sondern ein abgeleitetes Ziel dar.
- Das Rechnungswesen kirchlicher Verwaltungen hat sich, ebenso wie jedes andere Rechnungswesen, an den Informationszwecken auszurichten. Wegen dieser Zweckorientierung hat das kirchliche Rechnungswesen durch Dokumentation realisierter und geplanter Dispositionen, Informationen über den Stand und die Entwicklung der kirchlichen Rechtsperson hinsichtlich der Vermögens- und Kapitalstruktur, der Liquidität, des Tätigkeitsbereiches und der sozialen Leistungen Rechenschaft zu geben sowie entscheidungsrelevante Informationen zur Steuerung des Ressourceneinsatzes zur Verfügung zu stellen.
- Das Konzept einer wertmäßigen Vermögens- und Erfolgsrechnung auf der Grundlage handelsrechtlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften ist grundsätzlich für die Überprüfung und Kontrolle der Finanzierungsziele kirchlicher (Gebiets-)Körperschaften geeignet, auch wenn die üblichen Bewertungsmaßstäbe, Kennzahlen und Interpretationsmuster der Erwerbswirtschaft nicht für die Beurteilung der wirtschaftlichen Situation der kirchlichen Rechtsperson herangezogen werden können.
- Die Komplexität der sozialen Wirklichkeit der Kirche bedarf eines breiten analytischen Instrumentariums. Dieses muss ein Spektrum von Möglichkeiten für eine rea-

---

<sup>80</sup> Leimkühler 2004, S. 186.

litätsgerechte Selbstwahrnehmung sowie einen effizienteren Ressourceneinsatz eröffnen.

## Abstract

*Claudia Leimkühler; Conditions and Options for the Design of double-entry Accounting for (Regional) Church Corporations. An Analysis from the Point of View of the Roman Catholic Church in Germany*

*Ecclesiastical Statutory Accounting Regulations; Financial Aims; Maintenance of Capital; Performance-Orientated Aims; Principle of Prudence*

*Emanating from the fact that the church assets are earmarked for specific objects and from the derivation of accounting purposes, it is shown that the concept of the capital account and the income statement on a value basis is in principle appropriate for the revision and control of the funding aims of (regional) church corporations. However, it is not possible to draw on the conventional valuation standards, key data, and interpretation patterns of acquisitive economy for the evaluation of the economic situation of the church as legal person.*

## Literaturverzeichnis

- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2008), Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, in: Betriebs-Berater, 63. Jg., Heft 4, S. 152-158.
- Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“ (IVR) (2005), Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 58. Jg., Heft 16, S. 887-890.
- Baetge, Jörg (1976), Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Bilanzfragen – Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge, Adolf Moxter und Dieter Schneider, Düsseldorf, S. 11-30.
- Baetge, Jörg (1986), Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Der Betrieb, 39. Jg., Beilage Nr. 26/86, S. 1-15.
- Baetge, Jörg, Hans-Jürgen Kirsch und Stefan Thiele (2007), Bilanzen, 9. Aufl., Düsseldorf.
- Ballwieser, Wolfgang (2002), Informations-GOB – auch im Licht von IAS und US-GAAP, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 2. Jg., Heft 3, S. 115-121.
- Ballwieser, Wolfgang und Christoph Kuhner (1994), Rechnungslegungsvorschriften und wirtschaftliche Stabilität, Köln.
- Baum, Heinz-Georg, Jochen Cantner und Jürgen M. Wagner (1998), Soll die kaufmännische Buchführung die Kameralistik ablösen? – Eine Untersuchung am Beispiel der öffentlichen Abfallentsorgung, in: Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen. Festschrift für Professor Dr. Dr. h. c. Adolf G. Coenenberg zum 60. Geburtstag, hrsg. von Hans Peter Möller und Franz Schmidt; Stuttgart, S. 337-362.
- Behrens, Wolfgang, Martin Karlowitsch und Martin Mertes (2000), Die Balanced Scorecard als Controllinginstrument in Non-Profit-Organisationen, in: Controlling, 12. Jg., Heft 1, S. 23-38.
- Benecke, Birka (2000), Internationale Rechnungslegung und Management Approach – Bilanzierung derivativer Finanzinstrumente und Segmentberichterstattung, Wiesbaden; zugl. Mannheim, Univ., Diss. 1999.
- Bolsenkötter, Heinz (2007), Vermögensgegenstände nach HGB, Vermögenswerte nach IAS/IFRS und IPSAS, in: Die Zukunft des öffentlichen Rechnungswesens. Reformtendenzen und internationale Entwicklung, hrsg. von Heinz Bolsenkötter, Baden-Baden, S. 91-120.
- Bolsenkötter, Heinz, Peter Detemple und Christian Marettke (2002), Die Eröffnungsbilanz der Gebietskörperschaften, Frankfurt am Main.

- Bossert, Rainer und Ulrich L. Manz (1996), Externe Unternehmensrechnung – Grundlagen der Einzelrechnungslegung, Konzernrechnungslegung und internationalen Rechnungslegung, Heidelberg.
- Budäus, Dietrich (2007), Zum aktuellen Reformstand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – Integrierte Verbundrechnung (IVR) und Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB), in: Die Zukunft des öffentlichen Rechnungswesens. Reformtendenzen und internationale Entwicklung, hrsg. von Heinz Bolsenkötter, Baden-Baden, S. 45-67.
- Burla, Stephan (1989), Rationales Management in Nonprofit-Organisationen, Bern-Stuttgart.
- Coenenberg, Adolf G. und Barbara Straub (2008), Rechenschaft versus Entscheidungsunterstützung: Harmonie oder Disharmonie der Rechnungszwecke?, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 8. Jg., Heft 1, S. 17-26.
- Erchinger, Holger und Wolfgang Wendholt (2008), Zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG): Einführung und Überblick, in: Der Betrieb, 61. Jg., Beilage 1 zu Nr. 7, S. 4-6.
- Fahr, Friedrich und Eugen Schließ (1997), Der kirchliche Finanzausgleich, in: Kirche und Recht, S. 27-38.
- Fühler, Rolf Uwe und Joachim Gassen (2007), Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Handelsrechtliche GoB vor der Neuinterpretation, in: Der Betrieb, 60. Jg., Nr. 48, S. 2605-2612.
- Harms, Jens (2004), Reformen der staatlichen Rechnungslegung in Deutschland – Entwicklungen und Anforderungen –, in: Die Wirtschaftsprüfung, 57. Jg., Sonderheft, S. 18-23.
- Hasitschka, Werner und Harald Hruschka (1982), Nonprofit-Marketing, München.
- Havermann, Hans (1994), Internationale Entwicklungen in der Rechnungslegung, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt: Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser, Hans-Joachim Böcking, Jochen Drukarczyk, Reinhard H. Schmidt; Düsseldorf, S. 655-677.
- Heimerl, Hans, Helmuth Pree und Bruno Primetshofer (1993), Handbuch des Vermögensrechts der katholischen Kirche unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsverhältnisse in Bayern und Österreich, Regensburg.
- Herzig, Norbert (2008), Modernisierung des Bilanzrechts und der Besteuerung, in: Der Betrieb, 61. Jg., Heft 1/2, S. 1-10.
- Horak, Christian (1995), Besonderheiten des Controlling in Nonprofit-Organisationen (NPO), in: Controlling, hrsg. von Rolf Eschenbach, Stuttgart, S. 600-608.
- Horak, Christian (1995a), Controlling in Nonprofit-Organisationen, Erfolgsfaktoren und Instrumente, 2. Aufl., Wiesbaden.
- Horak, Christian und Christian Matul, Fritz Scheuch (2007), Ziele und Strategien von NPOs, in: Handbuch der Nonprofit Organisation, hrsg. von Christoph Badelt, Michael Meyer und Ruth Simsa, 4. Aufl., Stuttgart, S. 178-201.
- Kleindienst, Eugen und Josef Binder (1999), Das Finanzwesen der katholischen Kirche in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, in: BayVBl., Nr. 7, S. 197-207.
- Körner, Horst (2000), Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem, Nürnberg.
- Kosiol, Erich (1961), Erkenntnisgegenstand und methodologischer Standort der Betriebswirtschaftslehre, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 31. Jg., S. 129-136.
- Kosiol, Erich (1968), Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden.
- Kosiol, Erich (1972), Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum, Reinbek.
- Kühler, Friedrich (1995), Institutioneller Gläubigerschutz und Kapitalmarkttransparenz?, in: Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht, 159. Jg., S. 550-566.
- Küting, Karlheinz (1993), Europäisches Bilanzrecht und Internationalisierung der Rechnungslegung, in: Betriebs-Berater, 48. Jg., Heft 1, S. 30-38.
- Küting, Karlheinz (2006), Auf der Suche nach dem richtigen Gewinn, in: Der Betrieb, 59. Jg., Nr. 27/28, S. 1441-1450.
- Küting, Karlheinz und Claus-Peter Weber, Hrsg. (2006), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Loseblattwerk, 5. Aufl., Stuttgart, Stand: 11/2006.
- Küting, Karlheinz, Hans-Jörg Harth und Markus Leinen (2001), Fehlende Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen als Hindernis einer internationalen Jahresabschlussanalyse?, in: Die Wirtschaftsprüfung, 54. Jg., Heft 13, S. 681-690.
- Leffson, Ulrich (1987), Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf.
- Leimkühler, Claudia (2004), Unternehmensrechnung und ihre Überwachung in kirchlichen Verwaltungen. Eine Analyse aus Sicht der Katholischen Kirche in Deutschland, Frankfurt, zugl.: Hamburg, Diss. 2003.
- Lüder, Klaus (2006), Ordnungsmäßigkeits-Grundsätze für das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen, in: Die Wirtschaftsprüfung, 59. Jg., Heft 9, S. 605-612.
- MK CIC, Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Deutschland, Österreich und der Schweiz, hrsg. von Klaus Lüdicke unter Mitarbeit von Rüdiger Althaus, Georg Bier, Rudolf Henseler, Hermann Kahler, Dominicus M. Meier, Heinrich Mussinghoff, Hans Paarhammer, Helmuth Pree, Heinrich J. F. Reinhardt, Thomas Schüller, Winfried Schulz †, Hubert Socha und Oskar Stoffel †, Loseblattwerk, Essen 1985 ff., Stand: 02/2008.
- Moxter, Adolf (1974), Bilanzlehre, Wiesbaden.
- Moxter, Adolf (1984), Bilanzlehre. Band I – Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Wiesbaden.
- Moxter, Adolf (2000), Rechnungslegungsmythen, in: Betriebs-Berater, 55. Jg., Heft 42, S. 2143-2149.

- Moxter, Adolf (2003), Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf.
- Moxter, Adolf (2007), Über Bilanztheorien, in: Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung. Festschrift zum 70. Geburtstag von Jörg Baetge, hrsg. von Hans-Jürgen Kirsch, Düsseldorf, S. 405-417.
- Pree, Helmuth und Bruno Primetshofer (2007), Das kirchliche Vermögen, seine Verwaltung und Vertretung, Wien-New York.
- Sassen, Remmer, Patrick Velte und Stefan Weber (2008), Bilanzrechtsmodernisierung: Wandel von einer „offenen“ zu einer „stillen“ Bilanzpolitik, in: Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, 61. Jg., Heft 6, S. 248-250.
- Schaad, Martina (1995), Nonprofit-Organisationen in der ökonomischen Theorie. Eine Analyse der Entwicklung und der Handlungsmotivation der Freien Wohlfahrtspflege, Wiesbaden.
- Schmalenbach, Eugen (1919), Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jg., Heft 1, S. 1-101.
- Schmalenbach, Eugen (1962), Dynamische Bilanz, 11. Aufl., Köln-Opladen (1. Aufl. 1919 unter dem Titel: Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, Leipzig).
- Schmidberger, Jürgen (1994), Controlling für öffentliche Verwaltungen: Funktionen – Aufgabenfelder – Instrumente, 2. Aufl., Wiesbaden; zugl. Erlangen/Nürnberg, Univ., Diss. 1992.
- Schneider, Dieter (1997), Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München-Wien.
- Schulze, Marion (1997), Profit in der Nonprofit-Organisation. Ein betriebswirtschaftlicher Ansatz zur Klärung der Definitionsdiskussion, Wiesbaden; zugl. Lüneburg, Diss. 1996.
- Schwarz, Peter (1996), Management in Nonprofit-Organisationen: eine Führungs-, Organisations- und Planungslehre für Verbände, Sozialwerke, Vereine, Kirchen, Parteien usw., 2. Aufl., Bern-Stuttgart-Wien.
- Velte, Patrick (2008), Auswirkungen des BilMoG-RefE auf die Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Würdigung ausgewählter novellierter Ansatz- und Bewertungsvorschriften unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittelständischer Unternehmen, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 8. Jg., Heft 2, S. 61-73.
- Velte, Patrick (2008a), Der Regierungsentwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Erste Bestandsaufnahme wesentlicher handelsrechtlicher Novellierungen gegenüber dem Referentenentwurf, in: Steuern und Bilanzen, 10. Jg., Heft 10, S. 411-419.
- Velte, Patrick (2008b), Intangible Assets und Goodwill im Spannungsfeld zwischen Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit, Wiesbaden 2008, zugl.: Hamburg Diss. 2008.
- Velte, Patrick und Claudia Leimkühler (2007), Der Referentenentwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. Erste Bestandsaufnahme wesentlicher handelsrechtlicher Novellierungen, in: Steuern und Bilanzen, 9. Jg., Heft 22, S. 837-844.
- Wagner, Franz W. (2006), Die Revolution der Bilanzzwecke – Von der Sicherung der Kapitalerhaltung zur Senkung der Kapitalkosten, in: Entwicklungsperspektiven der Unternehmensführung und ihrer Berichterstattung, Festschrift für Helmut Kuhnle anlässlich seiner Emeritierung, hrsg. von Jürgen Banzhaf, Wiesbaden, S. 273-293.