

Rechnungslegungsumstellung als modularer Prozess

Ein Beitrag von Uwe Lezius

Die in kirchlichen Organisationen verwendete Rechnungslegung ist im Wandel von der über Jahrhunderte verwendeten Kameralistik zur doppelten Buchführung. Die Entwicklung macht die Änderung des Anforderungsprofils an die Rechnungslegung bewusst. Die Kameralistik als Einnahme-/Ausgabedokumentation mit Soll-Ist-Kontrolle ist nicht mehr ausreichend. Gefordert wird ein Informationsmedium zur Darstellung der Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage.

Die Methodik der Bilanzierung ist dazu geeignet. Sie verdeutlicht die (finanziellen) Entscheidungsgrundlagen und Perspektiven. Sie legt Wirkungszusammenhänge offen, schafft mehr Kostentransparenz, ermöglicht effizienteres Arbeiten und fördert ressourcenschonendes, generationengerechtes Verhalten.

Sie kann damit die finanzielle Verantwortung bei Entscheidungen bewusster machen. Zugleich muss die Frage erlaubt sein, wie für kirchliche Rechnungslegungen der Weg dorthin effizient und effektiv gestaltet werden kann.

Klassische Methode

Die klassische, unter anderem aus den Kommunalverwaltungen bekannte Methode, besteht zum einen aus der Festlegung der Bilanzierungs- und Bewertungsgrundlagen und zum anderen aus der Bestimmung des festen Umstellungszeitpunktes, an dem die Rechnungslegung vollständig von der Kameralistik auf die doppelte Buchführung umgestellt wird.



Uwe Lezius ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt der CURACON GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Als Leiter des Ressorts öffentliche Unternehmen und Verwaltungen hat er umfangreiche Erfahrung in der Umstellung von kameralen Rechnungslegungen auf die doppelte Buchführung bei Kommunen, Kammern und Organisationen.

Die Erfahrungen mit dieser Umstellungsmethode zeigen jedoch, dass der täglich näherrückende Termin der Umstellung wie ein Damoklesschwert über den damit betrauten Mitarbeitern hängt. Die Zeit der Umstellung bringt den Beteiligten Unsicherheit, Orientierungsverlust, Ängste. Der erhebliche Arbeitsumfang bei der Inventur zur Erfassung des gesamten Inventares, sowohl der Menge als auch des Wertes nach, wird gesteigert durch die psychologische Belastung des Verlangens nach Vollständigkeit und Korrektheit bei der zeitpunktgenauen Umstellung. Zugleich werden mit Periodenabgren-

zung, Pensionsrückstellungen etc. neue Begrifflichkeiten, Verfahren und rechnungslegungsrelevante Sachverhalte eingeführt. Schließlich wird eine neue Software als Arbeitsmittel zur Buchungserfassung installiert. Es entsteht das Gefühl: Nichts bleibt, wie es war, ergänzt durch die Verpflichtung, ohne Erfahrung und Routine auf den Umstellungsstichtag eine perfekte Leistung erbringen zu müssen.

Nicht nur die Zahl der Überstunden erreicht dabei ungeahnte Höhen, auch die Krankheitstage steigen deutlich, zum Teil bis zum dauerhaften Ausfall einzelner. Dabei wer-

den in der überwiegenden Zahl der Umstellungsfälle die Eröffnungsbilanztermine nicht eingehalten. Regelmäßig geht dies einher mit einer deutlichen Überschreitung der veranschlagten Kosten.

Modulare Umstellung als Alternative

Zwischen den Rechnungslegungsarten der Kameralistik und der Bilanzierung auf dem Niveau einer großen Kapitalgesellschaft liegt eine Vielzahl von Teilschritten, die für einen stufenweisen Übergang genutzt werden können. Ein Mittel dazu ist die modulare Einführung des Grundsatzes der periodengerechten Aufwands- und Ertragsabgrenzung.

Die doppelte Buchführung ermöglicht zur Ermittlung des Jahresergebnisses neben der Bilanzierung i. S. d. §§ 242 ff. HGB auch eine solche per Einnahme-/ Überschussrechnung i. S. d. § 4 Absatz 3 EStG. Erstere schreibt eine umfassende periodengerechte Aufwands- und Ertragsermittlung vor, für letztere genügt die Erfassung der Geldbewegungen innerhalb einer Periode. Sie ähnelt damit einer kameralistischen Buchführung, in der nur die Geldbewegungen gebucht werden. Der Unterschied zur Kameralistik liegt in der Möglichkeit, durch die Erfassung von Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen etc. die Rechnungslegung ohne weitere Systemänderung sukzessive in die Bilanzierung überzuleiten. Die sich je Einführungsschritt ergebenden bilanziellen Veränderungen werden dabei über eine Veränderung des Reinvermögens dargestellt. Dabei wird zu keinem Zeitpunkt von dem geschlossenen System der doppelten Buchführung abgewichen.

In der Praxis kann ein schrittweiser Übergang beispielsweise dadurch hergestellt werden, dass zunächst



Abb.: colourbox

Das kirchliche Rechnungswesen befindet sich im Wandel von der Kameralistik zur Doppik

nur die Rechnungslegungssoftware auf Basis der doppelten Buchführung eingeführt wird. Gebucht werden darin zunächst - wie in der kameralen Buchführung - nur die Zahlungsein- und -ausgänge. Idealerweise wird dabei der Kontenplan der doppelten Buchführung in Anlehnung an den bisherigen Haushaltsplan entwickelt, so dass die Kontennummern möglichst mit den bekannten Haushaltstiteln übereinstimmen. Sind die Mitarbeiter mit der neuen Software als Arbeitsmittel vertraut und beherrschen sie die Arbeitsoberflächen vollständig, kann im nächsten Modul die Anlagebuchführung mit dem Anlageverzeichnis erarbeitet werden. Die dafür notwendigen Daten, Inventargut, -alter, Nutzungsdauer und beigelegter Wert, werden erhoben und in das Anlageverzeichnis eingetragen. Die Abschreibungsbeträge können in dieser Anlagenbuchführung berechnet werden, müssen aber nicht sofort in die Ergebnis-

rechnung übernommen werden. Es ist anzuraten, die Verknüpfung zwischen der Anlagenbuchführung als Nebenbuchhaltung und der Hauptbuchführung erst vorzunehmen, wenn ein Sachanlageposten z. B. Grund und Boden, Gebäude, Ausstattung etc. vollständig aufgenommen und bewertet ist. Bei dieser Erweiterung sind zugleich die anlagebezogenen Sonderposten einzustellen. Die Rückstellungen stellen ein eigenständiges Modul dar. Hiernach werden die Forderungen und Verbindlichkeiten zum Entstehungszeitpunkt eingebucht.

Dies geschieht über die Einrichtung einer Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung. Damit wäre die doppelte Buchführung um zwei Nebenbücher erweitert und ein weiterer Schritt in Richtung periodengerechter Aufwands- und Ertragsermittlung vollzogen. Feinheiten der Periodenabgrenzung, wie die zeitgerechte Verteilung von

Versicherungsaufwendungen, Kfz-Steuern oder Nebenkostenabrechnung, sind zuletzt und unter Beachtung der konkreten kirchlichen Erfordernisse an die Rechnungslegung einzupflegen.

Vorteile

Zu Beginn ist die Akzeptanz für die Rechnungslegungsumstellung bei einer Vielzahl von Mitarbeitern niedrig. Regelmäßig ist es schwierig, bei einem derartigen Umstellungsprozess das Personal „mitzunehmen“. Dies vor allem, wenn nicht kaufmännisch Ausgebildete bzw. Ehrenamtliche Funktionen wahrnehmen. Der Vorteil der schrittweisen Überleitung liegt in der Möglichkeit, die Mitarbeiter nach der Gewöhnung an die neue Software entsprechend ihres jeweiligen Ausbildungsstandes und der konkreten kirchlichen Erfordernisse und Bedürfnisse mit ihrer laufenden Arbeit fortzubilden. Mit dem modularen Aufbau können zugleich Aufgabenbereiche und Verantwortlichkeiten entzerrt werden.

Durch die Vorgabe kleiner Schritte erfolgt faktisch ein beinahe gleitender Übergang von der kameralen Buchungserfassung über die Einnahme-/Überschussrechnung hin zur Bilanzierung. Die Rechnungslegung wird laufend perfektioniert. Durch die postenbezogene Vorgehensweise können die Mitarbeiter die Veränderungen in der Praxis kleinteilig nachvollziehen und parallel das Verständnis für die Wirkungsweise der Bilanzierung mit periodengerechter Ergebnismittlung entwickeln. Dies hat auch konkrete Vorteile für den Schulaufwand.

Umstellungszeitraum

Eine zeitliche Verzögerung gegenüber der Umstellung auf einen Stichtag nach der klassischen Methode geht mit der modularen Einführung nicht einher. Der praktische Einstieg in die Umstellung wird bei der modularen Vorgehensweise vorverlagert. Während der bei der Umstellung auf einen Stichtag benötigten langen Vorbereitungszeit können

bei der modularen Einführung die einzelnen Module laufend implementiert und erprobt werden. Dies spart zugleich die sonst bekannten Nachbearbeitungszeiten ein.

Damit es gelingt, das Umstellungsprojekt in absehbarer Zeit zu beenden, sind Meilensteine für den Abschluss der Umstellungsmodulare und ein Endtermin für die Umstellung zu bestimmen. Im Gegensatz zur klassischen Methode erlaubt die modulare Vorgehensweise dabei Prozessanpassungen, ohne zugleich den geplanten Endtermin selbst zu gefährden. Der Umstellungsfortschritt und der aktuelle Stand kann durch entsprechende Erläuterungen im Anhang zur Rechnungslegung offengelegt werden.

Fazit

Die Umstellung der Rechnungslegung von der Kameralistik auf die doppelte Buchführung bedeutet für alle Beteiligten eine einschneidende Veränderung. Ohne sie oder gar gegen sie kann ein solches Vorhaben nicht effektiv und effizient umgesetzt werden. Wichtig ist es, den Mitarbeitern die organisatorische, zeitliche und psychische Überlastung zu nehmen.

Ihnen - und dem Umstellungsprojekt selbst - wird bei einer modularen Umstellung die Möglichkeit zur schrittweisen Weiterentwicklung gegeben. Einzelschritte werden direkt kontrolliert. Die Fehleranfälligkeit ist niedriger. Unkorrektheiten werden aufgrund der jeweils geringeren Menge umgestellter Daten leichter bemerkt. Gelingene Umstellungsschritte geben eine unmittelbare positive Rückmeldung und motivieren für das nächste Modul. Schließlich kann zugleich auf die vorzufindende individuelle Gegebenheiten Rücksicht genommen und die Schnelligkeit der Schritte in Abhängigkeit von der tatsächlichen Entwicklung bestimmt werden.



Abb.: colourbox