



**Wirtschaft**  
IfS Analysen

Dr. Thomas Suermann de Nocker

## **Mehr Transparenz über kirchliche Finanzen**

### **Bewertung der erweiterten Kameralistik und Doppik bei der Umstellung der kirchlichen Rechnungslegung**

#### **Institut für Sozialstrategie**

Wrangelstrasse 51

10997 Berlin

<http://www.institut-fuer-sozialstrategie.de/>

[kontakt@institut-fuer-sozialstrategie.org](mailto:kontakt@institut-fuer-sozialstrategie.org)

Januar 2014, Berlin

**Abstract:**

Um die Transparenz über ihre eigene Finanzsituation zu erhöhen, verändern alle katholischen Bistümer und evangelischen Landeskirchen ihre Rechnungslegung. Entweder wird die Kameralistik durch zusätzliche Informationen erweitert oder von der doppelten Buchführung abgelöst. Die doppelte Buchführung ermöglicht dabei einen detaillierteren Finanzüberblick, ihre Einführung ist aber sehr aufwändig. Der vorliegende Text bewertet die Umstellung zu den verschiedenen Haushaltssystematiken. Dieses geschieht vor dem Hintergrund der Anforderungen einer Transparenz nach außen gegenüber den Gläubigen als auch nach innen zur eigenen Finanzplanung.

---

## 1 Einleitung

Rund um die Berichterstattung zur Kostenexplosion des Limburger Bischofshauses fragte der Spiegel die deutschen Diözesen, ob sie Auskunft über ihr Vermögen geben könnten. In die Antwort des Erzbistums München und Freising deuteten manche Außenstehenden den Unwillen, Finanzinformationen zu veröffentlichen: Man müsse das „kameralistische Zahlenwerk zunächst auf eine moderne Buchführung umstellen“, so das Ordinariat: „Dieser Prozess wird voraussichtlich drei bis vier Jahre in Anspruch nehmen. Erst danach wird ein sachgerechter Überblick über das Vermögen der Erzdiözese möglich sein.“<sup>1</sup> Dabei zeigt das Erzbistum aber in Wirklichkeit schon größtmögliche Transparenz, nur gibt es bei der Kameralistik keine aktuellen Vermögenszahlen, die dem Spiegel hätten mitgeteilt werden können.

Traditionell folgt die Rechnungslegung in der Kirche der Kameralistik, innerhalb der letzten zehn Jahre haben aber fast alle Bistümer und Landeskirchen der katholischen oder evangelischen Kirche in Deutschland damit begonnen, ihre Buchführung umzustellen.<sup>2</sup> Da die einzelnen Landeskirchen und (Erz-)Bistümer rechtlich eigenständig sind und eigene Haushalte besitzen, die auch nicht auf Bundesebene konsolidiert werden,<sup>3</sup> wird es auch in Zukunft unterschiedliche Rechnungslegungen geben: Während ein Teil der Bistümer und Landeskirchen mit der kirchlichen Doppik die doppelte Buchführung mit aller ihr innewohnenden Transparenz einführt, ziehen andere Bistümer und Landeskirchen eine Spielart der erweiterten Kameralistik vor, die zwar wichtige Zusatzinformationen bieten, aber immer noch auf der Systematik der Kameralistik beruhen.<sup>4</sup>

Eine allgemeine Festlegung, ob eine Umstellung zur Doppik oder zur erweiterten Kameralistik nun grundsätzlich besser ist, kann hier nicht erbracht werden. Eher soll auf die Vor- und Nachteile eingegangen werden, die beide Wege mit sich bringen und in welcher individuellen Situationen die ein oder andere Haushaltssystematik vorzuziehen ist.

---

<sup>1</sup> o. V.: Katholische Kirche: Bischöfe verschweigen Millionenvermögen.

<sup>2</sup> Die folgenden Überlegungen gelten jeweils sowohl für die (Gebiets-)körperschaften der katholischen, als auch der evangelischen Kirche in Deutschland

<sup>3</sup> Vgl. EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Kirchliche Bilanz.

<sup>4</sup> Zur Wortbedeutung von Doppik und Kameralistik vgl. EVANGELISCHE KIRCHE VON WESTFALEN: Neues kirchliches Finanzmanagement - Gute Gründe.

## **2 Erläuterung der unterschiedlichen Systematiken**

### **2.1 Kameralistik**

Die Kameralistik entspricht der unverzichtbaren Planungs- und Haushaltshoheit von demokratisch legitimierten Gremien dadurch, dass im Voraus Ein- und Ausgabeströme festgelegt werden. Die Verwaltungen sind an diese Vorgaben gebunden und setzen diese um. Da in der klassischen Ausprägung nur Ein- und Ausgaben relevant sind, wird keine Auskunft über Vermögen oder Schulden gegeben. Da es sich um eine reine Inputsteuerung handelt, gibt die Kameralistik zwar Auskunft über die beabsichtigte Verwendung der Ressourcen, aber nicht über den Erfolg und die Ergebnisse. Eine genaue Zuordnung der Kosten zu einer bestimmten Aktivität ist ebenso nicht möglich.<sup>5</sup>

### **2.2 Erweiterte Kameralistik**

Die Bistümer und Landeskirchen, die sich dazu entschlossen haben, eine erweiterte Kameralistik einzuführen, fügen der bestehenden Haushaltsaufstellung verschiedene Instrumente bei. Klassischerweise sind folgende Erweiterungen verbreitet: Die bestehende Istbuchführung wird durch eine Sollbuchführung ergänzt um die Finanzströme den jeweiligen Haushaltsjahren zuordnen zu können. Eine Substanzerhaltungsrücklage wird eingeführt, um den Ressourcenverbrauch abbilden zu können, der zum Beispiel an kirchlichen Gebäuden entsteht. Daneben wird als Anlage dem Haushalt eine Bilanz angefügt, auf der sämtliches kirchliches Vermögen aufgeführt wird.<sup>6</sup>

Am Beispiel der evangelischen Kirche in Württemberg kann dieses aufgezeigt werden: „Die Basis des neuen Rechnungswesen bildet die kaufmännische Buchhaltung aus deren die Kosten- und Leistungsrechnung, Bilanz, Ergebnisrechnung und ein Ressourcenverbrauchs-konzept erstellt werden kann. Um jedoch in den Bereichen Planung und Bewirtschaftung weiterhin vertraute kamerale Werkzeuge einsetzen zu können, wurde die Oberfläche des künftigen EDV-Programms dominant kameral ausgestaltet. Zudem wurde das System um den Bereich der inhaltlichen Planung ergänzt. Dadurch ist es möglich, die kamerale Kenntnisse vieler kirchlicher Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter weiter zu nutzen, ohne für das kirchliche Finanzmanagement ein neues eigenes kamerales EDV-Programm entwickeln zu müssen.“<sup>7</sup>

### **2.3 Doppik**

Der Vorteil der kaufmännischen, bzw. doppelten Buchführung liegt darin, dass sie „durch die in einem integrierten Verfahren durchzuführende Buchung von Aufwendungen und Erträgen auf Erfolgs- und Bestandskonten auch den nicht zahlungswirksamen Ressourcen-

---

<sup>5</sup> Vgl. EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Kameralistik.

<sup>6</sup> Vgl. EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Erweiterte Kameralistik. Hierzu auch EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik.; EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Konzept für ein kirchliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik.; EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Finanzkennzahlen für die erweiterte Kameralistik.;

<sup>7</sup> EVANGELISCHE LANDESKIRCHE IN WÜRTTEMBERG: Kaufmännisch oder kameral.

verbrauch einer Periode präzise erfasst und über die Gewinn- und Verlustrechnung in der Bilanz darstellt.“<sup>8</sup>

Um die Planungs- und Haushaltshoheit der beschließenden kirchlichen Gremien auch in der Doppik sicherzustellen, wurde zum Beispiel in der evangelischen Kirche die kaufmännische Buchführung durch eine Ergebnisrechnung und Investitions- und Finanzierungsrechnung „als Grundlage für die Haushaltsplanung, den Soll/Ist-Vergleich und die Erstellung der Bilanz beschlossen.“<sup>9</sup>

Die Evangelische Kirche in Deutschland hat 2005 die Doppik als neue Systematik in der Verwaltung der Landeskirchen empfohlen.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Doppik.

<sup>9</sup> EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Doppik., vgl. auch FIENEMANN/JUNG: DOPPIK - Doppelte Buchführung in Konten. Zur Erstellung der Bilanz sind folgende Anmerkungen aufzuführen: „Allerdings folgen die rechtlichen Vorgaben für das kirchliche Rechnungswesen, die mit allen Landeskirchen der EKD erarbeitet wurden, nicht vollumfänglich dem Handelsrecht, da in der kirchlichen Bilanz das Gläubigerschutzprinzip nicht im Vordergrund steht - beispielsweise durch die Unveräußerlichkeit von Sachvermögen, das dem Gottesdienst gewidmet ist; ebenso wie Renditezahlen wegen dem fehlenden Gewinnstreben nicht die Bedeutung erlangen wie im kaufmännischen Rechnungswesen. Die Grundaussage einer kirchlichen Bilanz ist daher eine andere als die einer kaufmännischen Bilanz, dies bitten wir beim Lesen zu beachten. Das Gebot der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung steht im Blickpunkt kirchlichen Interesses, handelsrechtliche und steuerrechtliche Bilanzvorgaben sind dadurch teilweise außer Kraft gesetzt. Bei der Bilanzierung des Sachvermögens der Kirchen wird so regelmäßig der für die nachhaltige Aufgabenerfüllung nötige Substanzwert aufgezeigt und nicht einen Markt- oder Verkehrswert dokumentiert. (EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Kirchliche Bilanz.)

<sup>10</sup> Vgl. dazu BOGUMIL: Neues Steuerungsmodell und Doppik in der Praxis. Detailliert: EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der kirchlichen Doppik.; EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Finanzkennzahlen für die kirchliche Doppik.; EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Grundkonzept für ein kirchliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der kirchlichen Doppik.

### 3 Bewertung der unterschiedlichen Systematiken

#### 3.1 Grundsätzliche Vorteile der Doppik

Dass eine doppelte Buchführung Vorteile hat, dass war bereits Johann Wolfgang von Goethe bewusst, der in „Wilhelm Meisters Lehrjahre“ Wilhelms Freund Werner sagen lässt:

„Welchen Überblick verschafft uns nicht die Ordnung, in der wir unsere Geschäfte führen! Sie lässt uns jederzeit das Ganze überschauen, ohne dass wir nötig hätten, uns durch das Einzelne verwirren zu lassen. Welche Vorteile gewährt die doppelte Buchhaltung dem Kaufmanne! Es ist eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes, und ein jeder guter Haushalter sollte sie in seiner Wirtschaft einführen.“<sup>11</sup>

Claudia Leimkühler, die auch maßgeblich die Umstellung auf die Doppik im Erzbistum Hamburg begleitet hat, betont, dass diese den Bedürfnissen der Vermögensverwaltung in der katholischen Kirche nachkommt: „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.“<sup>12</sup>

Durch die Umstellung einer Ist- zu einer Sollbuchhaltung verschaffen sich die Kirchen eine Transparenz, die bei sinkenden Mitgliederzahlen und einer angespannten Haushaltssituation immer wichtiger wird, so die Evangelische Kirche von Westfalen.<sup>13</sup> Die hier innewohnende Vorsicht ist berechtigt: Die Intransparenz bei den eigenen Finanzen war einer der Hauptgründe, die das Erzbistum Berlin 2003 zu einem Sanierungsfall werden ließ;<sup>14</sup> Wenn wie in der Kameralistik nur Einnahmen- und Ausgaben verbucht werden, bleiben langfristige Kosten wie zum Beispiel Pensionsverpflichtungen unberücksichtigt.<sup>15</sup>

Nüchtern betrachtet steht ein Bistum oder eine Landeskirche bezüglich der Rechnungslegung ähnlichen Anforderungen gegenüber wie Unternehmen der freien Wirtschaft. Hier ist wieder Claudia Leimkühler zu folgen, die die weitreichenden Analysemöglichkeiten der Doppik keinesfalls als Luxus, sondern als zentrale Notwendigkeit auch für die Kirche ansieht: „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

---

<sup>11</sup> GOETHE: Wilhelm Meisters Lehrjahre. (erstes Buch, zehntes Kapitel), zitiert nach EVANGELISCHE KIRCHE IM RHEINLAND: Was ist NKF?

<sup>12</sup> LEIMKÜHLER: Bedingungen und Optionen für die Gestaltung eines doppischen Rechnungswesens bei kirchlichen (Gebiets-)Körperschaften: eine Analyse aus Sicht der katholischen Kirche in Deutschland. S. 167., vgl. auch LEIMKÜHLER: Unternehmensrechnung und ihre Überwachung in kirchlichen Verwaltungen.

<sup>13</sup> Vgl. EVANGELISCHE KIRCHE VON WESTFALEN: Neues kirchliches Finanzmanagement - Gute Gründe.

<sup>14</sup> Vgl. SUERMANN: Die Weisen aus dem Wirtschaftsland? S. 241ff.

<sup>15</sup> Beachte hier die Kritik an der Doppik, dass es Fälle gibt, wo gleichzeitig eine Abschreibung auf Gebäude und eine Substanzerhaltungspauschale eine Doppelung ergeben kann: SCHNEIDER: Ein systemisches, Gemeinden und andere Rechtsträger unterstützendes Ressourcenverbrauchskonzept jenseits der Doppik.

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 Geschäftsvorfälle und die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu antizipieren.<sup>16</sup>

Es ist eine verengte Sicht auf die Vorteile der Doppik, wenn Friedhelm Schneider ihren Zweck auf die Darstellung des Vermögens beschränkt und mit Fredmund Malik folgert, dass für die alltägliche Arbeit der Kirche die Vermögenswerte nicht relevant seien.<sup>17</sup> Nach Malik sei „der Wert des Unternehmens [...] nur bedeutsam für Leute, die das Unternehmen als solches oder Teile davon kaufen bzw. verkaufen wollen.“<sup>18</sup>

Eine Outputsteuerung benötigt Transparenz bei den eingesetzten Ressourcen: Durch die Zuordnung sämtlicher Kosten und zu erbrachten Leistungen ist es möglich zu erkennen, welche Dienste im Alltagsgeschäft wie viele Ressourcen verbrauchen. In Zeiten rückläufiger kirchlicher Finanzen und der Einsicht, dass nicht mehr alle Dienste finanzierbar sind, erscheint die Kostentransparenz für die Gestaltung der Zukunft hilfreich.<sup>19</sup> Daher wird zum Beispiel auf evangelischer Seite jeweils ein Ressourcenverbrauchskonzept in das kirchliche Finanzwesen integriert.<sup>20</sup>

Auch wenn bisweilen grundsätzlich angefragt wird, ob pastorale Angebote überhaupt sinnvoll einer Outputsteuerung unterliegen können,<sup>21</sup> so muss allgemein anerkannt werden, dass die Festlegung von Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung im seelsorgerischen Kontext alles andere als trivial ist.<sup>22</sup> (Würde man die Steuerbarkeit von kirchlichen Diensten grundsätzlich verneinen, dann würde man gleichzeitig aber auch die Verfasstheit der Kirche als Institution zur Disposition stellen – damit hätten sich dann auch sämtliche Fragen zum Rechnungswesen erledigt, denn dieses gäbe es dann nicht mehr.)

---

<sup>16</sup> LEIMKÜHLER: Bedingungen und Optionen für die Gestaltung eines doppischen Rechnungswesens bei kirchlichen (Gebiets-)Körperschaften: eine Analyse aus Sicht der katholischen Kirche in Deutschland. S. 164f.

<sup>17</sup> Vgl. SCHNEIDER: Warum die Doppik in der Kirche obsolet ist – anhand Prof. Fredmund Malik erklärt.

<sup>18</sup> MALIK: Management. S. 62. zitiert nach SCHNEIDER: Warum die Doppik in der Kirche obsolet ist – anhand Prof. Fredmund Malik erklärt.

<sup>19</sup> Zur Notwendigkeit, kirchliche Dienste zu priorisieren, vgl. SUERMANN: Die Weisen aus dem Wirtschaftsland? S. 360.

<sup>20</sup> Vgl. EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND: Ressourcenverbrauchskonzept.

<sup>21</sup> Vgl. beispielhaft SCHNEIDER: Was George Sandel mit der Doppik/NKF in der Kirche zu tun hat.

<sup>22</sup> Vgl. konkret AG OUTPUTSTEUERUNG UND ZIELORIENTIERUNG: Leitfaden zur Zielorientierung und zum Berichtswesen für die Outputsteuerung. Grundsätzlicher SUERMANN: Die Weisen aus dem Wirtschaftsland? S. 44ff.

### **3.2 Schwierigkeiten in der Umstellung auf die Doppik**

Die Umstellung des Rechnungswesens auf die Doppik ist in den einzelnen Bistümern und Landeskirchen sehr aufwändig.<sup>23</sup> Ein Bistum oder eine Landeskirche besteht zumeist aus tausenden einzelnen Rechtsträgern (z. B. die Pfarreien), die alle betroffen sind. Zudem sind eine sehr hohe Anzahl an Personen im Rechnungswesen involviert: Ehrenamtliche Kirchenpfleger oder Pfarrsekretärinnen bringen sich in die Buchhaltung ein und müssen geschult werden, Gremienmitglieder müssen mithilfe der neuen Systematik Entscheidungen treffen und brauchen auch Unterstützung. Mit dem Aufwand gehen hohe Kosten einher: Schätzung zu den Umstellungskosten gehen allein für die evangelischen Landeskirchen auf insgesamt bis zu € 1 Mrd.<sup>24</sup>

Beispielhaft seien die Probleme im Kirchenkreis Hildesheim-Sarstedt aufgeführt: „Noch immer gebe es erhebliche Probleme an den Schnittstellen von Personal-Programm und Doppik-Programm. Verbesserungsvorschläge aus dem Kirchenamt würden vom Programm-Anbieter viel zu langsam umgesetzt. Das Doppik-Team des Landeskirchenamtes sei zu schwach besetzt und noch nie vor Ort in einer Kirchengemeinde gewesen, um sich ein Bild von den Problemen zu machen.“<sup>25</sup>

Das Erzbistum Paderborn beschloss 2005 auf Ebene der katholischen Gemeindeverbände ein doppeltes System einzuführen. Auch wenn man sich konzeptionell eng an der Doppik-Einführung im Land Nordrhein-Westfalen orientierte, so waren dennoch individuelle Anpassungen nötig, die entsprechend zeitaufwändig waren. Darunter fiel die Erarbeitung eines neuen doppelten Kontenplans, die Konzipierung eines neuen Haushaltsplanes, die Entwicklung einer Bilanzstruktur und die Schaffung von neuen kirchlichen Regelwerken und Richtlinien für das neue Rechnungswesen.<sup>26</sup>

Das „Neue kirchliche Finanzwesen“ lehnt sich stark am „Neuen kommunalen Finanzwesen“ an. Die Bundesländer in Deutschland sind einige Jahre früher angefangen, ihr Rechnungswesen umzustellen, etliche haben sich für die Doppik entschieden.

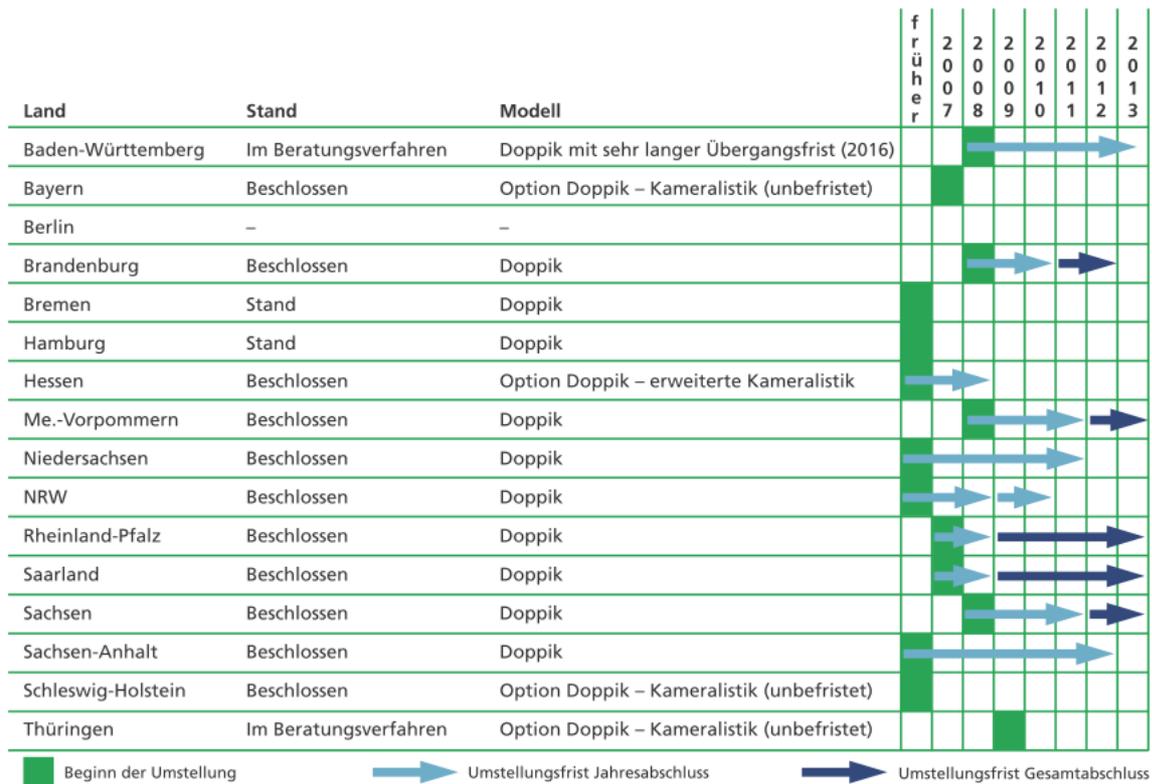
---

<sup>23</sup> Vgl. beispielhaft für die evangelische Kirche im Rheinland VOLK, HANS-JÜRGEN: Verwaltungsstrukturreform und NKF - Ein „weiter so“ führt ins Desaster!

<sup>24</sup> Vgl. SCHNEIDER: Warum die Doppik in der Kirche obsolet ist – anhand Prof. Fredmund Malik erklärt.: „Wem soll also die Doppik nutzen? Dazu eine fatalistische Anmerkung: die Doppik hat natürlich Nutznießer. Denn ihre Einführung ist teuer. Offiziell ist in größeren Landeskirchen von 40-50 Mio. € die Rede. Die wahren Werte dürften aber – wie bei den Darstellungen von Bundesländern auch – deutlich darüber liegen. Man wird für die Umstellung auf die Doppik in den Landeskirchen sicher mit 1 Mrd. € zu rechnen haben.“

<sup>25</sup> KNOBLICH: Doppik bereitet der Kirche Probleme.

<sup>26</sup> Vgl. ARF GMBH: Doppisches Rechnungs- und Informationssystem (DORIS).



Umgestaltung des Rechnungswesens in den unterschiedlichen Bundesländern, Stand 2008<sup>27</sup>

Die Umsetzungsschwierigkeiten sind beträchtlich, zuweilen wird die Doppik als „teuerste Reformruine in der öffentlichen Finanzwirtschaft“<sup>28</sup> bezeichnet. Der Landesrechnungshof von Rheinland-Pfalz nimmt kritisch zur Doppikeinführung Stellung: „Mit der Umstellung des Rechnungswesens, die landesweit einen Einführungsaufwand von hochgerechnet mindestens 140 Mio. Euro verursacht hat und einen zusätzlichen Personalaufwand von überschlägig 14 Mio. Euro im Jahr erfordert, sind bisher keine geldwerten Steuerungsvorteile verbunden. Die Mehrzahl der Gemeinden und Gemeindeverbände hat die doppelten Steuerinstrumente (Ziele, Leistungsmengen, Kennzahlen, Kosten- und Leistungsrechnung sowie Berichtswesen) noch nicht eingeführt. Soweit sie zum Einsatz kommen, ist ihre Ausgestaltung für eine Steuerung weitgehend ungeeignet“<sup>29</sup>

### 3.3 Zweckmäßige Betrachtung der Systematiken

Auch wenn die doppelte Buchführung viele Vorteile bringt und aus der Geschäftswelt nicht wegzudenken ist, soll hinterfragt werden, ob die erweiterte Kameralistik in Einzelfällen nicht eine ausreichende und zweckmäßige Alternative sein könnte. Neben dem beträchtlichen Aufwand der Umstellung gibt es weitere Nachteile der Doppik gegenüber einer erweiterten Kameralistik:

<sup>27</sup> BERTELSMANN STIFTUNG: Zukunftsfähiges Wirtschaften. S. 17.

<sup>28</sup> MORGENTHAL: Doppik - eine Reformruine, Vortrag in der Sitzung der Gemeindevertretung. S. 4. Vgl. auch die dortigen weiteren Literaturhinweise

<sup>29</sup> LANDESRECHNUNGSHOF RHEINLAND-PFALZ: Kommunalbericht 2011 (Landtagsdrucksache 16/30). S. 4. Zitiert nach BOGUMIL: Neues Steuerungsmodell und Doppik in der Praxis.

- In Bundesländern, wie zum Beispiel Bayern, in denen viele Kommunen nicht zur Doppik wechseln, müsste die Jahresrechnung eines kirchlichen Kindergartens wieder in die Systematik der Kameralistik gebracht werden, damit entsprechende kommunale Zuschüsse gewährt werden können. Dieser Mehraufwand wird langfristig anfallen.
- Die Beobachtungen des Landesrechnungshofes zur Transparenz durch die Doppik können auch Parallelen zum kirchlichen Kontext aufweisen: „Durch die Umsetzung des Haushaltsrechts werden die Haushaltspläne im Vergleich zur Kameralistik vielfach deutlich umfangreicher. Dadurch sind Transparenz und Steuerungsnutzen der Pläne empfindlich beeinträchtigt.“<sup>30</sup> Befragungen von Bogumil zeigen auch, dass 85% der Bürgermeister in NRW die Doppik für intransparenter als die alte Rechnungslegung halten.<sup>31</sup> Die Zahl wird mit der Zeit und der Gewöhnung sinken, ist aber trotzdem erstaunlich hoch.
- Die Bewertung von kirchlichen Vermögen ist in vielen Fällen schwierig. Der finanzielle Wert eines Kirchengebäudes ist schwer mit den üblichen Maßstäben festzulegen: Ein Wiederverkaufswert ist nicht auszumachen, die Herstellungskosten für eine solide Bewertung nicht vertretbar, der Discounted-Cash-Flow-Methode nach wäre der Wert aufgrund der geringen regelmäßigen Einnahmen und der hohen Bauunterhaltungskosten sogar negativ. Pragmatisch gesehen, werden Kirchen meist mit € 1 bewertet. Die eingangs erwähnten Anfrage des Spiegels an das Erzbistum München und Freising könnte dann als Antwort enthalten, dass sämtliche Kirchen im Bistum, auch wenn sie jährlich mit einem zweistelligen Millionenbetrag unterhalten würden, insgesamt nur ca. € 1000 wert sein. Eine Information, die doch nochmal hinterfragt würde. Ähnliche Bewertungsprobleme treten bei Kunst- oder Kultgegenständen auf, die als unverkäuflich einzuordnen sind.
- Die Umstellung zur Doppik oder erweiterter Kameralistik bezieht sich nur auf die kirchlichen Organisationseinheiten, die direkt der Kirche zugeordnet sind. Quasi sämtliche kirchlichen Krankenhäuser konstituieren sich zum Beispiel schon heute in einer privatwirtschaftlichen Rechtsform, zumeist als gGmbH. Wenn weitere kirchliche Einrichtungen wie zum Beispiel Bildungshäuser oder Kindergärten die Vorteile einer doppelten Buchführung nutzen wollen, ist es möglich diese einzeln auszugliedern und eine entsprechende Rechtsform zu geben.
- In Bistümern und Landeskirchen fallen in zwei Bereichen hohe Zahlungsverpflichtungen an, die in der Zukunft liegen und in der Kameralistik nicht berücksichtigt werden: Zum einen Maßnahmen zum Bauunterhalt und zum anderen Pensionsverpflichtungen. Wenn diese sinnvoll in der Rechnungslegung berücksichtigt werden, so ergäben sich schon große Vorteile ohne dass eine Doppik eingeführt werden müsste.
- Grundsätzlich sind wie erwähnt die mit Abstand größten Haushaltsposten Personal- und Bauausgaben. Die meisten der anderen Ausgaben sind im Vergleich kleinvolumig. Die Verzerrung des Haushaltes und damit des Vermögensstandes ist hier überschaubar, wenn nicht auf die Nutzungsperiode bezogen gebucht werden würde.

Wenn ein Bistum oder eine Landeskirche den Aufbau einer erweiterter Kameralistik der Doppik vorzieht, dann muss die Erweiterung entsprechend umfangreich sein und durch

<sup>30</sup> LANDESRECHNUNGSHOF RHEINLAND-PFALZ: Kommunalbericht 2011 (Landtagsdrucksache 16/30). S. 4. Zitiert nach BOGUMIL: Neues Steuerungsmodell und Doppik in der Praxis.

<sup>31</sup> Vgl. BOGUMIL: Neues Steuerungsmodell und Doppik in der Praxis.

geeignete Informationen eine Transparenz bei den Finanzen erreichen. Beispiele für solche notwendige Informationen sind:

- Im Bereich Bau ein vollständiges Bauvermögensverzeichnis mit angenommenen Anfangswerten, realistischen Abschreibungen und zukünftig zu erwartenden Baulasten
- Im Bereich Personal die Rückstellung von Pensionsverpflichtungen und der Pflege eines Verzeichnisses sämtlicher sozialer Lasten
- Im Bereich Finanzen die Erstellung eines Verzeichnisses sämtlichen Vermögens, sowohl des illiquiden Vermögens (z. B. denkmalgeschützte Kirchengebäude), als auch liquides, bewertbares Vermögen, welches grundsätzlich veräußerbar ist (z. B. Verwaltungsgebäude, Landbesitz, Wertpapiere etc.)<sup>32</sup>

Beispielhaft äußert sich zur Notwendigkeit der Doppik die Kirchengemeinde Brühl in der Evangelischen Kirche im Rheinland: „Die Doppik ist sicherlich für Industrie- und Wirtschaftsunternehmen ein adäquates Mittel, um Geschäftsvorgänge transparent abzubilden. [...] Für die von unseren Gemeinden zu leistenden Aufgaben und zu führenden Haushalte ist die Kameralistik (oder gegebenenfalls auch die erweiterte Kameralistik) ein bewährtes, geeignetes und absolut ausreichendes Hilfsmittel. Die durch die Einführung der Doppik gewünschte Kostentransparenz kann in einem für kirchliche Zwecke ausreichenden Maße auch durch die erweiterte Kameralistik abgebildet werden.“<sup>33</sup>

Die Beurteilung, welcher Grad an Kostentransparenz notwendig ist, kann aber nicht allein die Kirchenleitung durchführen. Hemel betont, dass die hier aufdrängenden Fragen von Compliance das traditionelle Führungsverständnis in der Kirche herausfordern. Das gilt besonders für den katholischen Bereich: „Ins Spiel kommt dann etwa die kirchliche Zivilgesellschaft, die legitime Anforderungen an ihre Kirchenleitungen stellt.“<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Herzlichen Dank an Prof. Ulrich Hemel für die Ideen zu den Anforderungen an eine kirchliche Rechnungslegung in der Systematik der erweiterten Kameralistik

<sup>33</sup> Schreiben der Kirchengemeinde Brühl an die Delegierten der Landessynode, zitiert nach EVANGELISCHER KIRCHENVERBAND KÖLN UND REGION: Was ist das NKF? Oder: Doppik contra Kameralistik.

<sup>34</sup> HEMEL: Compliance in der Kirche: Die kirchliche Zivilgesellschaft neu denken.

## 4 Resümee

Die Tatsache, dass in der evangelischen Kirche die Doppik eine stärkere Verbreitung findet als in der katholischen lässt sich auch damit begründen, dass im evangelischen Raum aufgrund der stärker verankerten Gremienstruktur traditionell Transparenz in höherem Maße gewünscht ist.<sup>35</sup> Der Grund, dass im katholischen Kontext norddeutsche Diözesen eher der Doppik zugeneigt sind als süddeutsche lässt sich auch darauf zurückführen, dass die Bistümer in Norddeutschland oft über deutlich weniger Vermögen verfügen und auf eine finanzielle Transparenz eher angewiesen sind. Darüber hinaus existieren aber weitere bistumsspezifische Gründe für die Ausgestaltung der Rechnungslegung.<sup>36</sup> Hier sind die aufgeführten Vor- und Nachteile relevant.

Bogumil blickt insgesamt eher skeptisch auf die Sinnhaftigkeit einer Doppik-Einführung. Er sieht Vorteile, wenn Kirchen „die Doppik mit outputorientierter Budgetierung nicht automatisch einführen, sondern zunächst die Kosten dieser Reform prüfen und in kleinen Modellprojekten erproben.“<sup>37</sup> Die Komplexität einer Doppik-Einführung darf nicht unterschätzt werden, unterstrichen werden müssen aber auch die Vorzüge der doppelten Buchführung. Die Bistümer und Landeskirchen brauchen belastbare Informationen über ihre Finanzen. Zum einen um damit nach außen Rechenschaft über ihr Handeln geben zu können, auch wenn keine rechtliche Verpflichtung besteht. Zum anderen um die Aufgaben- und Finanzplanung für die Zukunft zu unterstützen. Die Kirche ist keine Kuh, die im Himmel gefüttert und auf Erden gemolken wird. Bei begrenzten Ressourcen ist ein Überblick über diese wichtig, um sie bedarfsgerecht einsetzen zu können.

Grundsätzlich ist eine doppelte Buchführung der erweiterten Kameralistik vorzuziehen, auch wenn die Umstellung mit gewissen Schwierigkeiten verbunden sein kann. Die folgende Auswahl an Gründen können aber eine Entscheidung dahingehend beeinflussen, die erweiterte Kameralistik vorzuziehen.

- Eine erfolgreiche Umstellung auf die Doppik benötigt eine hohe Kompetenz der Verwaltungshandelnden bezüglich der Rechnungslegung. Ist diese in der Breite nicht vorhanden, kann der Entschluss folgerichtig sein, die erweiterte Kameralistik vorzuziehen. Ein Beispiel für solch einen Fall kann ein Bistum sein, in dem die Buchhaltung der Ein- und Ausgaben in den Gemeinden vollständig in der Hand von Ehrenamtlichen liegen. Ihnen will man es eventuell nicht zumuten, sich eine neue Systematik anzueignen.
- Einfluss auf die Entscheidung, welche Systematik zukünftig zugrunde gelegt wird, kann auch die Funktionalitäten haben, die die aktuelle IT-Lösung mitbringen.
- Ebenso mitgedacht werden muss die Haushaltssystematik, in der die jeweils örtlichen Kommunen ihre Rechnungslegung vollziehen. Da die Schnittstellen zur Kirche

---

<sup>35</sup> Zweifellos bekommt Transparenz in der katholischen Kirche aktuell eine wachsende Bedeutung. Vgl. RUH: Zwischen Gott und Mammon - Zur Entwicklung bei den kirchlichen Finanzen, ebenso HEMEL: Compliance in der Kirche: Die kirchliche Zivilgesellschaft neu denken.

<sup>36</sup> Bei der Diskussion um eine doppelte Buchführung schwingt zudem an vielen Stellen die Angst der „Ökonomisierung“ mit. Mit der Übernahme der Buchführung aus der Wirtschaft unterwerfe man sich den dahinterliegenden Regeln und verliere sein kirchliches Proprium. Auf diese theologische Debatte soll an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden, sondern auf SUERMANN: Die Weisen aus dem Wirtschaftsland? S. 443ff, und GIESEN: Ökonomie der Kirche?

<sup>37</sup> BOGUMIL: Neues Steuerungsmodell und Doppik in der Praxis.

vielfältig sind (z. B. beim Zuschusswesen für die Kindergärten), bringt hier eine Anpassung Vorteile.

- Die Einführung der doppelten Buchführung bietet sich gerade dann an, wenn sowieso Veränderungen in der Verwaltungsstruktur anstehen. Wenn z. B. in einem großen Reorganisationsprojekt verschiedene Verwaltungsstellen zusammengelegt oder neu geordnet werden, dann bietet sich dieses als Zeitpunkt an, in den neuen Strukturen auch eine Doppik einzuführen. Je größer die Anzahl der einzelnen Verwaltungseinheiten ist, die eine Umstellung vornehmen, umso schwieriger ist die Koordination und Mitarbeiterschulung. Daher gibt es für Landeskirchen und Bistümer mit einer sehr kleinteiligen Verwaltungsstruktur Gründe, die erweiterte Kameralistik vorzuziehen.
- Die auswändige Umstellung zur Doppik kann nur gelingen, wenn sich die Bistums- bzw. Landeskirchenleitung voll hinter das Vorhaben stellt und das Projekt vorantreibt. Ist hier die Überzeugung für die Vorzüge einer doppelten Buchführung nicht intensiv vorhanden, ist die erweiterte Kameralistik die bessere Alternative.

Es kann für einzelne Bistümer oder Landeskirchen demnach die individuelle Situation bestehen, dass mit guten Gründen die erweiterte Kameralistik der Doppik vorgezogen wird. Ist dieses der Fall, sollte aber ausgiebig und selbstkritisch geprüft werden, ob die aufgezeigten Gründe diesen Schritt rechtfertigen oder nicht eher eine Scheu vor der Veränderung sowie die Bequemlichkeit einer Intransparenz relevant sind.

Transparenz und Compliance muss ein Kennzeichen von Kirche sein, so Hemel: „Es ist geradezu ein Paradox der Kirchengeschichte, dass nun sozusagen ‚von außen‘ Compliance und Good Corporate Governance von der Kirche eingefordert werden müssen.“<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> HEMEL: Compliance in der Kirche: Die kirchliche Zivilgesellschaft neu denken.

## 5 Literatur

AG OUTPUTSTEUERUNG UND ZIELORIENTIERUNG (HRSG.): Leitfaden zur Zielorientierung und zum Berichtswesen für die Outputsteuerung. 2012.

[http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/12-07-03\\_EKD-Leitfaden\\_Berichtswesen.pdf](http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/12-07-03_EKD-Leitfaden_Berichtswesen.pdf).

ARF GMBH (HRSG.): Doppisches Rechnungs- und Informationssystem (DORIS). 2013.

[http://www.arf-gmbh.de/tl\\_files/download/Leistungen/DORIS.pdf](http://www.arf-gmbh.de/tl_files/download/Leistungen/DORIS.pdf).

BERTELSMANN STIFTUNG (HRSG.): Zukunftsfähiges Wirtschaften. 2008.

[http://www.bertelsmann-stiftung.de/cps/rde/xbcr/SID-1D7E6105-083674A9/bst/Zukunftsfahiges\\_Wirtschaften.pdf](http://www.bertelsmann-stiftung.de/cps/rde/xbcr/SID-1D7E6105-083674A9/bst/Zukunftsfahiges_Wirtschaften.pdf).

BOGUMIL, JÖRG: Neues Steuerungsmodell und Doppik in der Praxis. In: Deutsches Pfarrerbblatt/5 (2013) S. 284ff.

EVANGELISCHE KIRCHE IM RHEINLAND (HRSG.): Was ist NKF? 2013.

<http://www.ekir.de/nkf/projekt/warum-nkf.php>.

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik. 2010.

[http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Erweitert\\_kamerale\\_Haushaltsordnung\\_2010\\_komplett.pdf](http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Erweitert_kamerale_Haushaltsordnung_2010_komplett.pdf).

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Ordnung für das kirchliche Finanzwesen auf der Basis der kirchlichen Doppik. 2010.

[http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Doppische\\_Haushaltsordnung\\_2010\\_komplett.pdf](http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Doppische_Haushaltsordnung_2010_komplett.pdf).

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Konzept für ein kirchliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der erweiterten Kameralistik. 2011.

[http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Konzept\\_fuer\\_die\\_kirchliche\\_erweiterte\\_Kameralistik\\_-\\_Neufassung\\_2011.pdf](http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Konzept_fuer_die_kirchliche_erweiterte_Kameralistik_-_Neufassung_2011.pdf).

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Finanzkennzahlen für die erweiterte Kameralistik. 2012.

[http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Finanzkennzahlen\\_Erweiterte\\_Kameralistik\\_2012.pdf](http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Finanzkennzahlen_Erweiterte_Kameralistik_2012.pdf).

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Finanzkennzahlen für die kirchliche Doppik. 2012.

[http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Finanzkennzahlen\\_in\\_der\\_kirchlichen\\_Doppik\\_2012.pdf](http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/Finanzkennzahlen_in_der_kirchlichen_Doppik_2012.pdf).

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Grundkonzept für ein kirchliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der Basis der kirchlichen Doppik. 2012.

[http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/120911\\_Grundkonzept\\_fuer\\_die\\_kirchliche\\_Doppik.pdf](http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/assets/120911_Grundkonzept_fuer_die_kirchliche_Doppik.pdf).

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Doppik. 2013.

<http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/finanzen/742.html>.

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Erweiterte Kameralistik. 2013.

<http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/finanzen/10335.html>.

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Kameralistik. 2013.

<http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/finanzen/620.html>.

EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Kirchliche Bilanz. 2013.

<http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/finanzen/738.html>.



- EVANGELISCHE KIRCHE IN DEUTSCHLAND (HRSG.): Ressourcenverbrauchskonzept. 2013. <http://www.ekd.de/kirchenfinanzen/finanzen/755.html>.
- EVANGELISCHE KIRCHE VON WESTFALEN (HRSG.): Neues kirchliches Finanzmanagement - Gute Gründe. o. J. <http://nkf.ekvw.de/gute-gruende/>.
- EVANGELISCHE LANDESKIRCHE IN WÜRTTEMBERG (HRSG.): Kaufmännisch oder kameral. 2010. <http://www.kirchegestalten.de/cms/startseite/wirtschaftliches-handeln/edv-system/kaufmaennisch-oder-kameral/>.
- EVANGELISCHER KIRCHENVERBAND KÖLN UND REGION (HRSG.): Was ist das NKF? Oder: Doppik contra Kameralistik. 2011. <http://www.kirche-koeln.de/aktuell/artikel.php?id=2844&print=1>.
- FIENEMANN, ANDREA/JUNG, CAROLA: DOPPIK - Doppelte Buchführung in Konten. EVANGELISCH-LUTHERISCHER STADTKIRCHENVERBAND HANNOVER (HRSG.) 2013. <http://www2.kirche-hannover.de/media/20562e60b751d12cc1352beb377a9722.pdf>.
- GIESEN, RUT v.: Ökonomie der Kirche? Zum Verhältnis von theologischer und betriebswirtschaftlicher Rationalität in praktisch-theologischer Perspektive. Stuttgart 2009.
- GOETHE, JOHANN W. v.: Wilhelm Meisters Lehrjahre. Husum 1998.
- Hemel, Ulrich: Compliance in der Kirche: Die kirchliche Zivilgesellschaft neu denken. In: Compliance-Berater/9 (2013) S. I
- KNOBLICH, KARSTEN: Doppik bereitet der Kirche Probleme. BEOBACHTER ONLINE (HRSG.) 2013. <http://www.beobachter-online.de/bockenem/lokales/doppik-bereitet-der-kirche-probleme-d21217.html>.
- LANDESRECHNUNGSHOF RHEINLAND-PFALZ (HRSG.): Kommunalbericht 2011 (Landtagsdrucksache 16/30). 2011. [www.rechnungshof-rlp.de/icc/internet/med/522/522408ec-4c63-9031-674b-ed5340d17ef8,11111111-1111-1111-1111-111111111111.pdf](http://www.rechnungshof-rlp.de/icc/internet/med/522/522408ec-4c63-9031-674b-ed5340d17ef8,11111111-1111-1111-1111-111111111111.pdf).
- LEIMKÜHLER, CLAUDIA: Unternehmensrechnung und ihre Überwachung in kirchlichen Verwaltungen. Eine Analyse aus Sicht der Katholischen Kirche in Deutschland. Frankfurt a.M, Bern [etc.] 2004.
- LEIMKÜHLER, CLAUDIA: Bedingungen und Optionen für die Gestaltung eines doppelischen Rechnungswesens bei kirchlichen (Gebiets-)Körperschaften: eine Analyse aus Sicht der katholischen Kirche in Deutschland. In: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen/2 (2009) S. 151-170.
- MALIK, FREDMUND: Management. Das A und O des Handwerks. Frankfurt am Main, New York. 2013.
- MORGENTHAL, HERBERT: Doppik - eine Reformruine, Vortrag in der Sitzung der Gemeindevertretung. 2010. [http://reformruinekommunaledoppik.files.wordpress.com/2010/07/nordhessen\\_morgenthal-doppik-einereformruine-redevorparlament.pdf](http://reformruinekommunaledoppik.files.wordpress.com/2010/07/nordhessen_morgenthal-doppik-einereformruine-redevorparlament.pdf).
- o. V.: Katholische Kirche: Bischöfe verschweigen Millionenvermögen. SPIEGEL ONLINE (HRSG.) 2013. <http://www.spiegel.de/politik/deutschland/katholische-kirche-bistuemer-verschweigen-millionenvermoegen-a-928838.html>.
- RUH, ULRICH: Zwischen Gott und Mammon - Zur Entwicklung bei den kirchlichen Finanzen. In: Herder Korrespondenz/4 (2012) S. 186-189.
- SCHNEIDER, FRIEDHELM: Warum die Doppik in der Kirche obsolet ist – anhand Prof. Fredmund Malik erklärt. 2013. <http://wort-meldungen.de/?tag=kirchensteuer>.
- SCHNEIDER, FRIEDHELM: Was George Sandel mit der Doppik/NKF in der Kirche zu tun hat. 2013. <http://wort-meldungen.de/?m=201305>.



SCHNEIDER, FRIEDHELM: Ein systemisches, Gemeinden und andere Rechtsträger unterstützendes Ressourcenverbrauchskonzept jenseits der Doppik. 2014. <http://wortmeldungen.de/?p=4987>.

SUERMANN, THOMAS: Die Weisen aus dem Wirtschaftsland? Analyse der Zusammenarbeit von katholischen Diözesen und externen betriebswirtschaftlichen Strategieberatungen. Münster 2012.

VOLK, HANS-JÜRGEN: Verwaltungsstrukturreform und NKF - Ein „weiter so“ führt ins Desaster! 2013. <http://www.zwischenrufe-diskussion.de/pages/ekir/verwaltungsstrukturreform-und-nkf.php>.

Alle Onlinequellen wurden am 08. Januar 2014 geprüft.

**Alle Rechte vorbehalten.**

Abdruck oder vergleichbare Verwendung von Arbeiten des Instituts für Sozialstrategie ist auch in Auszügen nur mit vorheriger schriftlicher Genehmigung gestattet.

Publikationen des IfS unterliegen einem Begutachtungsverfahren durch Fachkolleginnen- und kollegen und durch die Institutsleitung. Sie geben ausschließlich die persönliche Auffassung der Autorinnen und Autoren wieder.