

DZI *Deutsches Zentralinstitut
für soziale Fragen*

Spendenbilanzierung – Zwischen Anspruch und Wirklichkeit

Hamburger Treuhand Gesellschaft
Schomerus & Partner
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Deichstraße 1 · 20459 Hamburg
Tel. (040) 37 601 00 · Fax -199
www.schomerus.de · info@schomerus.de

Schomerus & Partner Berlin
Steuerberater Rechtsanwälte
Wirtschaftsprüfer
Bülowstrasse 66 · 10783 Berlin
Tel. (030) 233 290 270 · Fax -277
www.schomerus-npo.de · npo@schomerus.de

SCHOMERUS

... Regelungsdichte ...

HGB



Initiative
Transparente
Zivilgesellschaft

DZI Deutsches Zentralinstitut
für soziale Fragen

- Vergleichbarkeit
- Transparenz
- Klarheit/

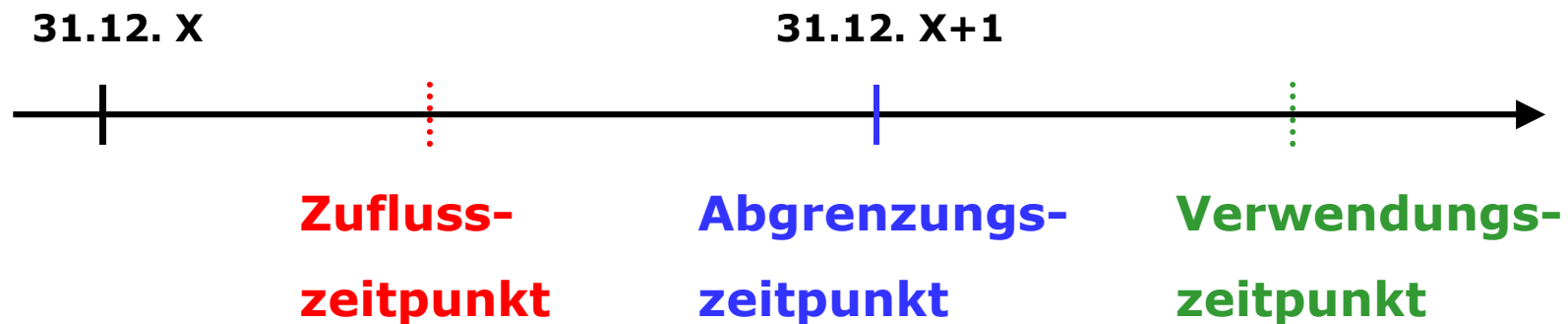
Beseitigung von Bilanzierungsunsicherheiten

-
- Zufluss- oder Verwendungsprinzip
 - Abgrenzung nicht verwendeter Spenden zum Jahresende
 - Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände
 - Umsatz- oder Gesamtkostenverfahren

I.

Zufluss- oder Verwendungsprinzip ?

Relevante Zeitpunkte bei der Spendenbilanzierung

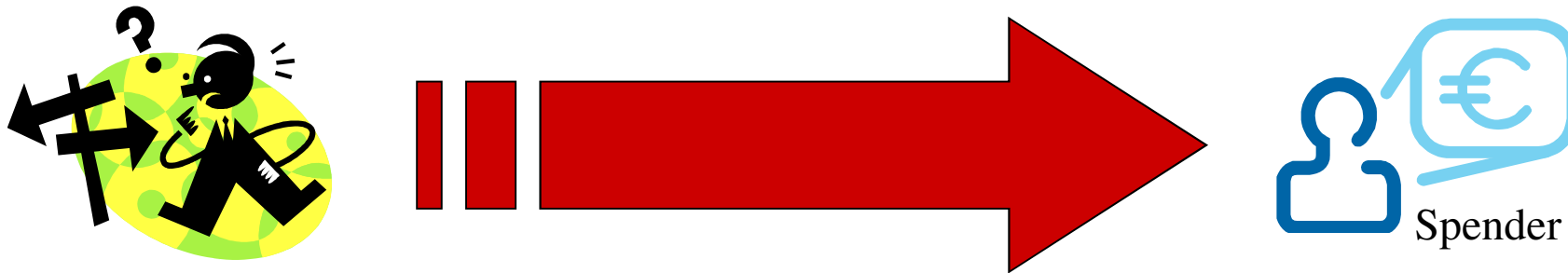


- Gestaltungsformen von Schenkungen/Spenden

- Freie Schenkungen
- Wunschschenkungen
(„freie Spenden“)

- Zweckschenkungen
- Schenkungen unter Auflage
(„zweckgebundene Spenden“)

Rückforderungsrechte zweckgebundene Spenden



Nur wenn:

Zweckerfüllung objektiv unmöglich

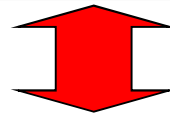
Feststellung der Unmöglichkeit der
Zweckerfüllung durch die Entscheidungsträger

Spender fordert die Spende zurück

Voraussetzung für
Verbindlichkeit im HGB u.a.:
Vermögensbelastung durch
einen **Dritten**

Rückforderungsrechte
(Ansprüche Dritter) nicht im
Zuflusszeitpunkt

ALLE Spenden sind bei Zufluss als **Ertrag**
zu erfassen !



IDW RS HFA 21: Passivierung als
Verbindlichkeit

... in T-Konten

Zuflussprinzip

Bilanz	
Bank	100
Gewinn- und Verlustrechnung	
	Spenden- erträge 100

Verwendungsprinzip

Bilanz	
Bank	100
Sonder- posten	100
Gewinn- und Verlustrechnung	
	Spenden- erträge 0

Keine Verwendung
im Jahr des Zuflusses

Bilanz	
Bank	100
Sonder- posten	100 -50
Gewinn- und Verlustrechnung	
	Spenden- erträge 50

50 = im Jahr auch
verwendete Spenden

Übereinstimmung des IDW zu ... ?



Nennung der zugeflossenen Spenden im **Anhang** oder in einer **Vorspalte** der GuV:

1. im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden
2. + Verbrauch in Vorjahren zugeflossener Spenden
(Entnahme aus dem Sonderposten)
3. - noch nicht verbrauchter Spendenzufluss des Geschäftsjahres
(Zuführung zum Sonderposten)

4. = Ertrag aus Spendenverbrauch des Jahres

**Getarntes
Zuflussprinzip !**

➤ **Empfehlung:** Beibehaltung Zuflussprinzip

II.

Abgrenzung nicht verwendeter Spenden zum Jahresende

Worum geht es ?

Kostenrechnung (Projekt A)

zweckgebundene Spendenerträge	100
Projektaufwendungen	-60
noch nicht verwendete Spenden	40

Gewinn- und Verlustrechnung

zweckgebundene Spenden Projekt A	100
freie Spenden	30
Aufwendungen	-80
Jahresergebnis	50
Zuführung Projektrücklagen	-40
Bilanzergebnis	10

Bilanz

Bank	100	Eigenkapital	
		- Zweckrücklage	40
		- Bilanzergebnis	10
		Verbindlichkeiten	50
	100		100

Rücklagenmodell der Praxis

Nur für zweckgebundene
Spenden gem. Kostenrechnung

- IDW-Spendenbegriff: „Spende ist Spend“
- **Praxis:** zweckgebundene **und** freie Spenden
 - Besonderer Nachweis ggü. Spender bei zweckgebundenen Spenden
 - Kostenrechnung bildet idR nur zweckgebundene Spenden projektbezogen ab
- **Folge des einheitlichen Spendenbegriffs:**
 auch nicht verwendete Teile der **freien** Spenden müssen ermittelt werden, obwohl aus diesen Erträgen grds. alle Kosten der Organisation gedeckt werden dürfen

Der „Verschiebebahnhof“ des IDW

Fall A	Summe (GuV)	zweckgeb. Spenden	stpfli- wGB/ Zweckbetrieb	freie Spenden	Beiträge, Verm.verw., etc.
Erträge	13.000	5.000	4.000	3.000	1.000
direkte Projektaufwendungen	-4.500	-4.500			
direkte Kosten Zweckbetriebe	-4.000		-4.000		
Abgrenzung Zweckspenden	-100	-100			
	4.400	400	0	3.000	1.000
Verwaltungs- und Gemeinkosten	-2.400	-400	0	-2.000	0
Abgrenzung freie Spenden	-1.000			-1.000	
Jahresergebnis	1.000	0	0	0	1.000
Fall B	Summe (GuV)	zweckgeb. Spenden	stpfli- wGB/ Zweckbetrieb	freie Spenden	Beiträge, Verm.verw., etc.
Erträge	13.000	5.000	4.000	3.000	1.000
direkte Projektaufwendungen	-4.500	-4.500			
direkte Kosten Zweckbetriebe	-4.000		-4.000		
Abgrenzung Zweckspenden	-100	-100			
	4.400	400	0	3.000	1.000
Verwaltungs- und Gemeinkosten	-2.400	-400	-500	-1.200	-300
Abgrenzung freie Spenden	-1.800			-1.800	
Jahresergebnis	200	0	-500	0	700

**Gestaltung des
Jahresergebnisses
wie gewünscht !**



- **Problematiken des einheitlichen Spendenbegriffs**
 - IDW gibt keine Hinweise zur Kostenzuordnung
 - (unterschiedlich denkbare) Verwendungsreihenfolge bei zuwendungs- und spendenfinanzierten Projekten (Welche Mittel sind zuerst verbraucht?)
 - Kostenzuordnung auf Voll- oder Teilkostenbasis (für stpfl. wGB, Zweckbetriebe)?
Problem: Verluste im stpfl. wGB
 - Welche Verwaltungs- und Gemeinkosten sind aus Mitgliedsbeiträgen, Erträgen/Überschüssen in der Vermögensverwaltung finanziert?

-
- **Problematiken des einheitlichen Spendenbegriffs**
 - Großer Zuordnungsspielraum, der Höhe der Abgrenzung zum Jahresende und damit auch Jahresergebnis !!! beeinflusst
 - Mehr Vergleichbarkeit von Abschlüssen? Transparenz? Tatsachendarstellung der Ertragslage?
 - **Empfehlung:** Abgrenzung nur für zweckgebundene Spenden

III.

Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände

Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände

Ausgangsfall: HGB normal

Bilanz			
Anlagevermögen	100	Eigenkapital	50
Forderungen	100	Schulden	150
	200		200

Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände

Sonderposten: HGB nach IDW

Bilanz			
Anlagevermögen	100	Eigenkapital	30
		Sonderposten	20
Forderungen	100	Schulden	150
	200		200

für **jeden** spendenfinanzierten Vermögenswert
(nicht nur Anlagevermögen!!!)

Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände

- **Problematiken:**
 - Finanzierungsfiktionen – immenser Bilanzierungsspielraum
 - „2. Anlagenbuchhaltung“
 - Problematik bei Grund und Boden
 - Versteht der „einfache“ Spender das noch?
 - „Sonderposten für aus Umsatzerlösen finanzierte Vermögenswerte“ – eine undenkbbare Bilanzierung

- **Empfehlung: (wenn überhaupt) Nur in Einzelfällen**

IV.

Umsatz- oder Gesamtkostenverfahren?

- IDW-Empfehlung: Umsatzkostenverfahren, Gesamtkostenverfahren als Ausnahme möglich
- Argumente für Beibehaltung GKV:
 - GuV wird für Spenderinformation überschätzt, es muss immer verbaler Geschäftsbericht hinzukommen
 - Hoher Umstellungsaufwand
 - Auch hier große Kostenzuordnungsspielräume zwischen Projektaufwendungen/Aufwand für Satzungstätigkeiten, Vertriebs- und Verwaltungskosten
- Empfehlung: Beibehaltung des GKV

V.

Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk ?

-
- Standard nur für WP grundsätzlich verpflichtend
 - WP kann in begründeten Ausnahmefällen abweichen (die hier vorliegen)
 - **Keine Auswirkungen auf Bestätigungsvermerk** bei Abweichung
 - Hinweis im Hauptteil Prüfungsbericht notwendig

VI.

Ergebnisse empirischer Erhebungen zur Anwendung des RS HFA 21 im Jahresabschluss

Umfrage durch VENRO in 5/2011

- Umfrage unter 23 großen deutschen, weltweit tätigen Spendenorganisationen (u.a. Caritas, DRK, Welthungerhilfe, ÄoG usw.) zur Anwendung im Jahresabschluss 2010
- **Umfrageergebnisse:**

Umfrage durch VENRO in 5/2011

Wenden sie auch weiterhin das Zuflussprinzip bei der Erfassung der Spenden im Zugangszeitpunkt an? (per Bank an Spendenertrag in der GuV)	Ja	19	Nein	2	n/a	2	23
Für welche Arten von Spenden erfolgt zum Jahresende i.d.R. an Hand einer Projekt-Kostenrechnung die Ermittlung, welche Teile noch nicht verwendet sind?							
- zweckgebundene Spenden	Ja	20	Nein	2	n/a	1	23
- freie Spenden	Ja	6	Nein	15	n/a	2	23
Unter welcher Position werden die gem. Frage 2 noch nicht verwendeten Spenden auf der Passivseite der Bilanz abgegrenzt?	Rücklagen	14	Sonderposten	7	n/a	2	23
Nur beim Wechsel zur Abgrenzung über Sonderposten: Werden bisherige zweckgebundene Rücklagen in den Sonderposten umgegliedert ?	Ja	1	Nein	9	n/a	13	23
Falls eine Abgrenzung über Sonderposten erfolgt: Wird das Gliederungsschema des HFA gem. Tz 25 verwendet?	In der GuV	5	Im Anhang	3	Gar nicht	10	n/a 5 23
Wird ein Sonderposten für spendenfinanzierte Vermögensgegenstände gebildet?	für alle	3	bei Spenderwille	2	Gar nicht	17	n/a 1 23
Welches Gliederungsschema in der GuV wird angewendet?	GKV	23	UKV	0			23

-
- Analyse von allgemein auf der Homepage von 14 namhaften Spenden sammelnden Organisationen veröffentlichten Jahresabschlüsse 2011
 - **Ergebnisse:**

Abschlussanalyse 2011

Organisation	JA	Zuflussprinzip	Abgr. Spenden		bei SoPo-Abgr.: Anwendung Tz. 25	SoPo für spendenfin. Vermögen	GKV
AWO International	2010	ja	SoPo		nein	nein	ja
Caritas International	2011	ja	k.a.		k.a.	nein	ja
DRK e.V.	2011	ja	SoPo		ja	nein	ja
Kindernothilfe e.V	2011	ja	Rücklagen		n/a	nein	ja
Malteser International	2011	ja	Verbindlichkeit		n/a	nein	ja
Misereor e.V.	2011	ja	Verbindlichkeit		n/a	nein	ja
Welthungerhilfe	2011	ja	Rücklagen		n/a	nein	ja
Worldvision	2011	ja	Sopo-ähnlich	1)	nein	nein	nein
Care Deutschland	2011	ja	Sopo-ähnlich	2)	nein	nein	nein
Handicap International	2011	ja	Verbindlichkeit		n/a	nein	nein
Ärzte ohne Grenzen	2011	ja	SoPo		ja	nein	ja
Unicef Deutschland	2011	ja	Sopo-ähnlich	3)	nein	nein	ja
SOS Kinderdorf	2010	ja	Rücklagen		n/a	nein	ja
medico International	2011	ja	Rücklagen		n/a	nein	nein
Brot für die Welt	2011	ja	Rücklagen	4)	n/a	nein	ja

1) zwischen EK und FK als "Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwenden Mitteln"

2) Zuführung nach dem Jahresergebnis wie bei RL, allerdings separater Posten nach dem EK

3) eine Art SoPo ("Projektmittel für die internationale Zusammenarbeit")

4) Ausweis als "Noch nicht verbrauchte Spendenmittel" als erster Posten der Passiva, sonst kein weiteres Eigenkapital ausgewiesen

VII.

Gesamtergebnis/Ausblick

- „Wirklichkeit“ des Standards

- In der Praxis nach wie vor sehr uneinheitliche Bilanzierung
- keine Verbesserung der Transparenz ggü. dem Spender
- Eröffnung großer Gestaltungsspielräume im Hinblick auf das Jahresergebnis durch nicht geregelte und unterschiedlich angewendete Kostenzuordnungen
- Komplexität in der internen Kostenrechnung steigt
- Widerspruch zu (inter-)nationaler Bilanzierungspraxis

- **Aussichten**

- Nicht-Anwendung in den kritischen Bereichen in der Praxis wird sich fortsetzen
- Standard muss dringend überarbeitet werden und zwar
 - praxisgerecht
 - adressatenorientiert
 - HGB-konform

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Manfred Lehmann

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater
manfred.lehmann@schomerus.de

Hamburger Treuhand Gesellschaft
Schomerus & Partner
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Deichstraße 1 · 20459 Hamburg
Tel. (040) 37 601 00 · Fax -199
www.schomerus.de · info@schomerus.de

Schomerus & Partner Berlin
Steuerberater Rechtsanwälte
Wirtschaftsprüfer
Bülowstrasse 66 · 10783 Berlin
Tel. (030) 233 290 270 · Fax -277
www.schomerus-npo.de · npo@schomerus.de

SCHOMERUS