

Der Geschäftsführer

Herrn Dr. Norbert Breker
Herrn Dr. Reiner-Peter Doll
Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf

Ihr Zeichen, Ihr Datum

Unser Zeichen

Telefon-Durchwahl

Datum

129

27. Januar 2010

**Gemeinsame Anforderungen an einen neuen Standard RS 21
„Besonderheiten der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen“**

Sehr geehrter Herr Dr. Breker,
sehr geehrter Herr Dr. Doll,

Im Anschluss an das am 22.10.2009 stattgefundene Fachgespräch zum ERS HFA 21 n.F. in Düsseldorf wurde deutlich, dass mit den Ergebnissen des Gesprächs die bei den Organisationen bestehenden Fragen und Probleme nicht vollständig beseitigt werden. Insbesondere die Art der Abgrenzung nicht verwendeter Spenden zum Jahresende blieb offen bzw. diskussionswürdig. In einem Workshop im Dezember 2009 wurden diese und andere Fragen noch einmal auf Ebene der Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege sowie mit Vertreterinnen und Vertretern von Johanniter-Unfall-Hilfe e.V. und SOS-Kinderdorf e.V. intensiv diskutiert. Wir überreichen Ihnen hiermit unsere Vorschläge zur Regelung der klärungsbedürftigen Punkte und bitten darum, diese in dem endgültigen Standard entsprechend umzusetzen.

I. Bilanzierung von Spenden

Hierzu werden mehrheitlich folgende Positionen vertreten:

1. Alle Spenden (auch bedingt rückzahlungspflichtige Spenden, vgl. Punkt 2) werden im Zeitpunkt des Zuflusses als Ertrag gebucht (Zuflussprinzip). Dies sollte ausdrücklich in einer Textpassage klargestellt werden.
2. Unter bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden (vgl. Tz. 17 des Entwurfs vom 5.12.08) werden solche verstanden, bei denen der Spender im Einzelfall und bereits bei Zufluss („von vornherein“) eine konkrete Rückforderungsmöglichkeit mit der Einrichtung vereinbart (zivilrechtlich Spende unter Auflage). Hier sollte klarstellend erwähnt werden, dass es sich um Ausnahmefälle handelt, die im Einzelfall vorliegen können. Auch solche Spenden werden aber zunächst als Ertrag vereinnahmt.

Unter den Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung (vgl. Tz. 16 des Entwurfs vom 5.12.08) sind alle übrigen Spenden zu fassen. Hilfreich wäre, dass es der Organisation unbenommen bleibt, intern eine weitere Unterteilung in sog. „zweckgebundene“ oder „freie“ Spenden vorzunehmen, allerdings ohne Auswirkung auf die einheitliche bilanzielle Behandlung.

Seite 1 von 3

3. Die Abgrenzung nicht verwendeter Spenden zum Jahresende erfolgt grundsätzlich über die entsprechende Bildung von Rücklagen aus dem Jahresergebnis (Rücklagenlösung der ersten Entwurfsfassung vom 13.8.07). In Folgejahren sind diese Rücklagen ggf. entsprechend aufzulösen, um einen Ausgleich für Projektaufwendungen, die das Jahresergebnis negativ beeinflusst haben, zu schaffen.

Die Abgrenzung nicht verwendeter bedingt rückzahlungspflichtiger Spenden erfolgt zum Jahresende über eine gesondert auszuweisende Verbindlichkeit.

4. Von dem unter Punkt 3. definierten Grundsatz sollte im begründeten Ausnahmefall zum Teil abgewichen werden können. Liegen die weiter unten genannten Voraussetzungen vor, sollte der Organisation die Möglichkeit eröffnet werden, die Abgrenzung über einen Sonderposten „Sonderposten für noch nicht verwendete Spenden“ vorzunehmen. Dies sollte nicht als allgemeines Wahlrecht, sondern als echte Ausnahmeregelung für nach Art und Umfang genau zu bezeichnende Spendenzuflüsse ausgestaltet werden und zwar unter folgenden Voraussetzungen:
 - a) Eine Organisation hat im Geschäftsjahr wesentliche Spendenzuflüsse zu verzeichnen, die über das sonst übliche Maß im Mehrjahresvergleich hinausgehen (z.B. aus großen Naturkatastrophen oder besonderen Spendenaufrufen).
 - b) Im Anhang des Jahresabschlusses sind Erläuterungen dazu zu machen, um welche Spenden es sich handelt (z.B. für welche Naturkatastrophe) und wie sich der Sonderposten entwickelt hat (Sonderpostenspiegel).
 - c) In der GuV erfolgt die Abgrenzung über gesondert bezeichnete Ertrags- und Aufwandsposten in den sonstigen betrieblichen Erträgen/Aufwendungen.

Alle übrigen Spenden werden nicht gesondert abgegrenzt, sondern wirken sich, soweit noch nicht verwendet, positiv auf das Jahresergebnis aus und sind ggf. den Rücklagen zuzuführen.

5. Werden Spenden (unabhängig davon ob es sich um solche mit oder ohne Rückzahlungsverpflichtung handelt) für Investitionen verwendet, so sind dafür keine besonderen Sonderposten für spendenfinanzierte Investitionen zu bilden. Dies entspricht der ansonsten bei gewerblichen Unternehmen üblichen Bilanzierungspraxis, die auch keine „Sonderposten für aus Umsatzerlösen finanzierte Investitionen“ bildet. Im Übrigen würde es die Bilanzierungspraxis unnötig verkomplizieren und weitere Abgrenzungsfragen aufwerfen.

II. Zinserträge aus noch nicht verwendeten Spenden

Zinserträge aus noch nicht verwendeten Spenden werden sämtlich als Zinsertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst (uneingeschränktes Zuflussprinzip wie bei den Spenden). Sie unterliegen ggf. der entsprechenden Zweckbindung, wenn es sich um eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende handelt. Die Abgrenzung solcher Zinserträge aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden erfolgt dann über eine entsprechende Verbindlichkeit. Die Zuführung zu der Verbindlichkeit ist innerhalb der sonstigen betrieblichen Aufwendungen vorzunehmen.

Die Tz. 32 des Entwurfs vom 5.12.08 ist hinsichtlich des Zuflussprinzips entsprechend anzupassen.

III. Umsatzkostenverfahren

Hinsichtlich des Umsatzkostenverfahrens (UKV) wird in Tz. 14 des Entwurfs vom 5.12.08 ausgeführt, dass „es den Informationsbedürfnissen der Spender ... besser Rechnung trägt.“ Dies ist nach unserer Auffassung überwiegend nicht zutreffend. Folgende Gründe sprechen dafür, dass das UKV zumindest gleichwertig mit dem Gesamtkostenverfahren (GKV) zu sehen ist:

1. Das UKV alleine ist für die angemessene Information der Spender nicht ausreichend. Es müssen im Regelfall immer weitere Darstellungen zu einzelnen Projekten und deren Erträgen und Aufwendungen hinzukommen (vgl. auch die Vorschläge zur Projektberichterstattung in Tz. 52 des Entwurfs vom 5.12.08).

2. Die Gewinn- und Verlustrechnung als solche dient nach aller Erfahrung den wenigsten Spendern tatsächlich als Informationsquelle, ihre Bedeutung und schon gar die Bedeutung der Gliederung für die Öffentlichkeitsarbeit wird vom HFA überschätzt.
3. Die Informationen, die gegenüber dem DZI bereitzustellen sind, werden nicht unmittelbar durch die Anwendung des UKV abgedeckt. Hier sind in jedem Fall weitere Überleitungen notwendig, z.B. die Saldierung von Aufwendungen und Erträgen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben für die Berechnung des Verwaltungskostensatzes.
4. Die Umstellung der Darstellung würde gerade für kleinere Organisationen zu erheblichen Schwierigkeiten und vor allem zu zusätzlichen Kosten führen.
5. Bei einer Darstellung nach UKV bestehen erhebliche Spielräume in der Zuordnung der Kosten, die eine Vergleichbarkeit der Abschlüsse eher erschweren denn erleichtern würde. Beispielsweise ist bei dem vom DZI favorisierten Vier-Sparten-Modell völlig unklar, ob die Aufwendungen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zu Voll- oder zu Teilkosten dargestellt werden sollen.

Wir schlagen daher vor, die Formulierung in Tz. 14 dahingehend anzupassen, dass vorweg klargestellt wird, dass beide Verfahren mindestens gleichwertig angewendet werden können. Durch die jetzige tendenzmäßige Formulierung besteht die Gefahr, das - obwohl das GKV weiter zugelassen ist - ein erheblicher Rechtfertigungsdruck bei den Organisationen gegenüber den Wirtschaftsprüfern entsteht, wenn das UKV nicht angewendet wird.

IV. Sonstiges

1. Eine praktische Schwierigkeit stellt sich im Hinblick auf die erstmalige Anwendung des Standards. Die Wirtschaftsprüfer wären bei einer Verabschiedung im ersten Halbjahr 2010 verpflichtet, diesen Standard im Zweifel auch noch für Abschlüsse 2009, die erst danach geprüft werden anzuwenden. Die Umstellung der Abschlüsse 2009 auf den neuen IDW-Standard ist dann aber mit vertretbaren Kosten nicht mehr möglich. Wir regen daher an, in einer Anwendungsvorschrift die verpflichtende Anwendung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer erst für alle Geschäftsjahre vorzusehen, die nach dem 31.12.2009 beginnen.
2. Im Übrigen weisen wir darauf hin, dass bei einer konsequenten Umsetzung des Zuflussprinzips bei Spenden eine Diskrepanz zu den Regelungen in HFA 1/1984 hinsichtlich von Zuwendungen besteht. Im Hinblick auf die Regelungen in der KHBV und der PflBV zur sofortigen ertragswirksamen Vereinnahmung von Zuwendungen regen wir an, diesen Standard ebenfalls zu überarbeiten und auch für Zuwendungen das Zuflussprinzip zu verankern.
3. In Tz. 3 des Entwurfs vom 5.12.08 sollte im zweiten Satz bei der Bestimmung der Wesentlichkeit auf die „Erträge“ abgestellt werden und insofern das Wort „Spendeneinnahmen“ durch „Spendenerträge“ und das Wort „Aktivitäten“ durch „Gesamterträge“ ersetzt werden.
4. Ferner empfehlen wir, in Tz. 16 des Entwurfs vom 5.12.08 den letzten Halbsatz „...; vielmehr können diese Spenden auch zur Erfüllung allgemeiner Satzungszwecke verwendet werden.“ zu streichen. Die Frage nach der Umwidmung von zweckgebundenen Spenden für gleichartige, ggf. andersartige Ausgaben oder sogar für Verwaltungsausgaben stellt in der Praxis ein schwieriges Thema dar, welches die Organisationen durchaus unterschiedlich streng intern handhaben. Hier sollte deshalb möglichst großer Spielraum bleiben.

Wir würden uns freuen, wenn Sie unseren Anmerkungen Rechnung tragen könnten und bedanken uns schon im Voraus für Ihr Verständnis. Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass der bei der Anhörung für die BAGFW anwesende Herr Manfred Lehmann, WP/StB von der Kanzlei Schomerus & Partner, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg bei der Erarbeitung dieses Briefes mitgewirkt hat und die hier dargestellten Positionen inhaltlich mitträgt. Gerne stehen wir bzw. Herr Lehmann bereit, auch vor der endgültigen Verabschiedung noch Gespräche zu den o.g. Themen zu führen.

Mit freundlichem Gruß

Dr. Gerhard Timm