

Kriterienkatalog 2012

Beispiele zum IDW RS HFA 21

*Beispiele zur
Bilanzierung von
Spenden ohne Rück-
zahlungsverpflichtung
und Auflagenspenden
nach der IDW Stellung-
nahme zur Rechnungs-
legung: Besonderheiten
der Rechnungslegung
spendensammelnder
Organisationen
(IDW RS HFA 21)*

Hintergrund und Beispiele

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland hat am 11.03.2010 eine IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21) verabschiedet. Gegenstand dieser IDW Stellungnahme sind die Besonderheiten bei der Rechnungslegung von spendensammelnden Organisationen nach deutschem Recht, die sich aus dem Erhalt und der Verwendung von Spenden ergeben.

Spenden an spendensammelnde Organisationen sind als Schenkung (§§ 526ff. BGB) einzuordnen. In der Praxis treten Spenden in verschiedenen Ausgestaltungsformen auf:

Falls ein Spender Geld ohne Nennung eines Verwendungszwecks überweist, liegt eine sog. freie Spende vor. Aus diesen Spenden können Spender keinen Rückforderungsanspruch gegenüber den spendensammelnden Organisationen geltend machen.

Spendensammelnde Organisationen rufen vielfach mittels Internet, Mailings, Rundfunk, Fernsehen und Printmedien zu Spenden für bestimmte Zwecke auf. Sofern ein Spender einen Überweisungsvordruck mit diesem Verwendungszweck verwendet, liegt eine sog. Zweckspende vor. Auch bei Zweckspenden können Spender grundsätzlich keinen Rückforderungsanspruch gegenüber den spendensammelnden Organisationen geltend machen, wenn die Spende nicht entsprechend dem auf dem Überweisungsträger vorgedruckten Zweck verwendet wurde. Vielmehr können Zweckspenden von der spendensammelnden Organisation auch zur Erfüllung allgemeiner Satzungszwecke verwendet werden. Nachfolgend werden aus Vereinfachungsgründen freie Spenden und Zweckspenden dem Begriff „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ subsumiert.

Falls ein Spender an seine Spende eine Auflage knüpft und er sich mit der spendensammelnden Organisation auf eine einklagbare Verpflichtung der Aufлагenerfüllung einigt, liegt eine sog. Aufлагenspende vor. In der Praxis wird eine Spende regelmäßig nur dann als Aufлагenspende ausgestaltet, wenn ein hoher Geld- oder Sachwert gespendet wird und der Spender der spendensammelnden Organisation persönlich bekannt ist. Bei Nichterfüllung der Auflage hat der Spender zunächst weiterhin den Erfüllungsanspruch. Der Spender kann damit bei Nichterfüllung der Aufлагenspflicht die spendensammelnde Organisation auf die vereinbarte Verwendung der Spende einklagen. Auch kann der Spender bei Nichterfüllung der Aufлагenspflicht vom Vertrag zurücktreten und die Herausgabe der Spende fordern, falls er der spendensammelnden Organisation erfolglos eine angemessene Frist zur Aufлагenerfüllung gewährt hat. Entsprechendes gilt, wenn die Auflage nicht erfüllt wird, weil die Aufлагenvollziehung für die spendensammelnde Organisation unmöglich ist. Im Ergebnis können Spender nur in den seltenen Ausnahmefällen der Aufлагenspende unter bestimmten Voraussetzungen Rückforderungsansprüche gegenüber den spendensammelnden Organisationen geltend machen.

Im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen steht bei spendensammelnden Organisationen nicht die Gewinnerzielung, sondern die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke durch Verwendung der Spenden im Vordergrund. Die Ertragsrealisierung von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zeitpunkt des Zugangs ist hiernach nicht sachgerecht, weil sie zu einer Verzerrung von Periodenergebnissen sowohl der laufenden Periode als auch der Folgeperioden führen würde. Maßgebliches Kriterium für die Ertragsrealisierung kann somit nicht der Zugang der Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung sein, sondern ihre satzungsmäßige Verwendung. Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung sind deshalb nicht im Zeitpunkt des Zugangs, sondern erst, wenn sie für satzungsmäßige Zwecke verwendet wurden, ertragswirksam zu erfassen. Um diesen Sachverhalt sachgerecht abzubilden, sind Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zeitpunkt des Zugangs ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) zu erfassen und in einem gesonderten Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital auszuweisen. Die ertragswirksame

Auflösung dieses Postens hat dann korrespondierend zu dem durch die satzungsmäßige Verwendung der Spenden entstehenden Aufwand zu erfolgen und ist als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ auszuweisen.

Soweit Vermögensgegenstände aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung finanziert werden, ist der Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ korrespondierend zu dem Verbrauch der Vermögensgegenstände aufzulösen. Im Fall von aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung finanzierten Vermögensgegenständen, die planmäßig abgeschrieben werden (z. B. Gebäude sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung), entsteht ein Ertrag, insbesondere im Zusammenhang mit der Vornahme planmäßiger Abschreiben, jedoch auch im Zusammenhang mit der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen und bei Abgang der Vermögensgegenstände. Bei aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung finanzierten Vermögensgegenständen, die nicht planmäßig abgeschrieben werden (z. B. Grund und Boden), entsteht ein Ertrag erst im Zusammenhang mit der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen und ansonsten frühestens bei Abgang der Vermögensgegenstände aus dem Anlagevermögen.

Vor dem Hintergrund einer klaren Rechenschaftslegung über die zugegangenen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung empfiehlt es sich, den Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ zu untergliedern in die Unterposten „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ und „Längerfristig gebundene Spenden“. Der Unterposten „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ enthält die zugegangenen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung, die bis zum Abschlussstichtag weder aufwandswirksam verbraucht, noch zur Finanzierung des Erwerbs von Vermögensgegenständen verwendet wurden. Der Unterposten „Längerfristig gebundene Spenden“ enthält Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung, die zum Erwerb von Vermögensgegenständen verwendet wurden, soweit diese zum Abschlussstichtag noch nicht verbraucht oder abgeschrieben worden sind. Im Anhang sollte die Entwicklung des Passivpostens „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ und seiner beiden Unterposten erläutert werden.

In der GuV werden bei Anwendung des IDW RS HFA 21 nicht die vereinnahmten Spenden einer Periode, sondern die Spendererträge der betreffenden Periode, ausgewiesen. Somit empfiehlt es sich, den Gesamtbetrag der in der Periode vereinnahmten Spenden in der GuV nachrichtlich anzugeben. Auch kann eine Überleitungsrechnung von den vereinnahmten Spenden zu den Spendererträgen in die GuV oder in den Anhang aufgenommen oder in Form eines Vorspaltenausweises dargestellt werden. Die Darstellung des Spenderertrags im Anhang kann dabei wie folgt vorgenommen werden:

vereinnahmte Spendenmittel des Geschäftsjahres	
+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren	
– noch nicht verbrauchte Spendenmittel des Geschäftsjahres	
= Spenderertrag des Geschäftsjahres	

Folgende Beispiele verdeutlichen die bilanzielle Behandlung von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung bei Anwendung des IDW RS HFA 21:

Beispiel 1

Die Bilanz der spendensammelnden Organisation A (Rechtsform: eingetragener Verein) stellt sich zum 31. Dezember 00 wie folgt dar:

Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	300.000	I. Vereinskaptal	300.000
Summe	300.000	Summe	300.000

In der Periode 01 vereinnahmt die spendensammelnde Organisation A freie Spenden i. H. v. 1.000.000 Euro. Des Weiteren erhält die spendensammelnde Organisation A in der Periode 01 aufgrund eines Spendenaufrufs für das Land X Zweckspenden i. H. v. 1.500.000 Euro.

Am Ende der Periode 01 werden für das Land X für 1.000.000 Euro, für das Land Y für 750.000 Euro Nahrungsmittel gekauft und verteilt. Des Weiteren fallen in der Periode 01 je 150.000 Euro Aufwendungen in den Bereichen Verwaltung und Werbung an. Aus diesen Sachverhalten ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens für die Periode 01 folgende Buchungssätze:

Soll	an Haben	EUR
Guthaben bei Kreditinstituten	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	1.000.000
Guthaben bei Kreditinstituten	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	1.500.000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf von Nahrungsmitteln für das Land X)	Guthaben bei Kreditinstituten	1.000.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	1.000.000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf von Nahrungsmitteln für das Land Y)	Guthaben bei Kreditinstituten	750.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	750.000
Verwaltungsaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000
Werbeaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000

Zum 31. Dezember 01 ergeben sich folgende Bilanz und GuV:

Bilanz zum 31.12.01			
Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	750.000	I. Vereinskapi tal	300.000
		B. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel	
		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden	450.000
Summe	750.000	Summe	300.000

GuV zum 31.12.01		EUR
1 Ertrag aus Spendenverbrauch		2.050.000
2 Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke		-1.750.000
3 Verwaltungsaufwendungen		-150.000
4 Werbeaufwendungen		-150.000
5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag		0

Folgende Überleitungsrechnung kann in den Anhang aufgenommen werden:

vereinnahmte Spendenmittel der Periode 01	2.500.000 Euro
+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren	0 Euro
– noch nicht verbrauchte Spendenmittel der Periode 01	450.000 Euro
= Spendenertrag des Geschäftsjahres	2.050.000 Euro

In der Periode 02 vereinnahmt die spendensammelnde Organisation A freie Spenden i. H. v. 500.000 Euro. Am Ende der Periode 02 werden für das Land X für 600.000 Euro Nahrungsmittel gekauft und verteilt. Des Weiteren fallen in der Periode 02 je 150.000 Euro Aufwendungen in den Bereichen Verwaltung und Werbung an. Aus diesen Sachverhalten ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens für die Periode 02 folgende Buchungssätze:

Soll	an Haben	EUR
Guthaben bei Kreditinstituten	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	500.000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf von Nahrungsmitteln für das Land X)	Guthaben bei Kreditinstituten	600.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	600.000
Verwaltungsaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000
Werbeaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000

Zum 31. Dezember 02 ergeben sich folgende Bilanz und GuV:

Bilanz zum 31.12.02			
Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	350.000	I. Vereinskaptal	300.000
		B. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel	
		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden	50.000
Summe	350.000	Summe	350.000

GuV zum 31.12.02		EUR
1 Ertrag aus Spendenverbrauch		900.000
2 Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke		–600.000
3 Verwaltungsaufwendungen		–150.000
4 Werbeaufwendungen		–150.000
5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag		0

Folgende Überleitungsrechnung kann in den Anhang aufgenommen werden:

vereinnahmte Spendenmittel der Periode 02	500.000 Euro
+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren	450.000 Euro
– noch nicht verbrauchte Spendenmittel der Periode 02	50.000 Euro
= Spendenertrag Periode 02	900.000 Euro

Beispiel 2

Die Bilanz der spendensammelnden Organisation A (Rechtsform: eingetragener Verein) stellt sich zum 31. Dezember 00 wie folgt dar:

Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	300.000	I. Vereinskaptal	300.000
Summe	300.000	Summe	300.000

In der Periode 01 vereinnahmt die spendensammelnde Organisation A freie Spenden i. H. v. 2.500.000 Euro.

Am 01. Juli 01 wird Betriebs- und Geschäftsausstattung angeschafft (Anschaffungskosten: 500.000 Euro), die linear über fünf Jahre abgeschrieben wird. Des Weiteren wird am 01. Juli 01 ein Grundstück erworben (Anschaffungskosten: 1.000.000 Euro). Die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Grundstück dienen ausschließlich der Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke.

In den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ fallen in der Periode 01 je 150.000 Euro Aufwendungen an. Aus diesen Sachverhalten ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens für die Periode 01 folgende Buchungssätze:

Soll	an Haben	EUR
Guthaben bei Kreditinstituten	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	2.500.000
Betriebs- und Geschäftsausstattung	Guthaben bei Kreditinstituten	500.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Längerfristig gebundene Spenden)	500.000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Abschreibungen)	Betriebs- und Geschäftsausstattung	50.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Längerfristig gebundene Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	50.000
Grundstücke	Guthaben bei Kreditinstituten	1.000.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Längerfristig gebundene Spenden)	1.000.000
Verwaltungsaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000
Werbeaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000

Zum 31. Dezember 01 ergeben sich folgende Bilanz sowie GuV:

Bilanz zum 31.12.01			
A. Umlaufvermögen	EUR	A. Eigenkapital	EUR
I. Sachanlagen		I. Vereinskaptal	300.000
1. Grundstücke	1.000.000		
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung	450.000		
Summe	300.000	Summe	300.000

B. Umlaufvermögen		B. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel	
		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden	700.000
		II. Längerfristig gebundene Spenden	1.450.000
Summe	2.450.000	Summe	2.450.000

GuV zum 31.12.01	EUR
1 Ertrag aus Spendenverbrauch	350.000
2 Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke	-50.000
3 Verwaltungsaufwendungen	-150.000
4 Werbeaufwendungen	-150.000
5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0

Folgende Überleitungsrechnung kann in den Anhang aufgenommen werden:

vereinnahmte Spendenmittel der Periode 01	2.500.000 Euro
+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren	0 Euro
- noch nicht verbrauchte Spendenmittel der Periode 01	2.150.000 Euro
= Spenderertrag der Periode 01	350.000 Euro

In der Periode 02 vereinnahmt die spendensammelnde Organisation A freie Spenden i. H. v. 500.000 Euro. Am Ende der Periode 02 werden für das Land X für 750.000 Euro Nahrungsmittel gekauft und verteilt. Des Weiteren fallen in der Periode 02 je 150.000 Euro Aufwendungen in den Bereichen Verwaltung und Werbung an. Aus diesen Sachverhalten ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens für die Periode 02 folgende Buchungssätze:

Soll	an Haben	EUR
Guthaben bei Kreditinstituten	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	500.000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf von Nahrungsmitteln für das Land X)	Guthaben bei Kreditinstituten	750.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	750.000
Verwaltungsaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000
Werbeaufwand	Guthaben bei Kreditinstituten	150.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	150.000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Abschreibungen)	Betriebs- und Geschäftsausstattung	100.000
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Längerfristig gebundene Spenden)	Ertrag aus Spendenverbrauch	100.000

Zum 31. Dezember 02 ergeben sich folgende Bilanz sowie GuV:

Bilanz zum 31.12.02			
Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen		I. Vereinskaptal	300.000
1. Grundstücke	1.000.000		
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung	350.000		
B. Umlaufvermögen		B. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	450.000	I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden	150.000
		II. Längerfristig gebundene Spenden	1.350.000
Summe	1.800.000	Summe	1.800.000

GuV zum 31.12.02		EUR
1 Ertrag aus Spendenverbrauch		1.150.000
2 Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke		-850.000
3 Verwaltungsaufwendungen		-150.000
4 Werbeaufwendungen		-150.000
5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag		0

Folgende Überleitungsrechnung kann in den Anhang aufgenommen werden:

vereinnahmte Spendenmittel der Periode 02	2.500.000 Euro
+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren	800.000 Euro
- noch nicht verbrauchte Spendenmittel der Periode 02	150.000 Euro
= Spenderertrag der Periode 02	1.150.000 E

Auflagenspenden sind im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der GuV unter den Verbindlichkeiten zu passivieren, soweit und solange die Auflage noch nicht erfüllt ist. Eine Realisierung des Spenderertrags setzt voraus, dass die Auflage des Spenders in Bezug auf die Verwendung der Spende erfüllt wurde.

Bei wesentlicher Bedeutung sollte die Verbindlichkeit im Rahmen des § 265 Abs. 5 HGB gesondert ausgewiesen werden. Der Posten kann als „Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden“ bezeichnet werden und sollte in der Bilanzgliederung gemäß § 266 Abs. 3 C. HGB als erster Posten genannt und im Anhang erläutert werden.

Soweit Vermögensgegenstände des Anlagevermögens durch den Einsatz von Auflagenspenden finanziert worden sind, ist die Verbindlichkeit mit Abschluss der Anschaffung oder Herstellung in den Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel/Längerfristig gebundene Spenden“ umzubuchen.

Folgendes Beispiel verdeutlicht die bilanzielle Behandlung von Auflagenspenden:

Beispiel 3

Die Bilanz der spendensammelnden Organisation A (Rechtsform: eingetragener Verein) stellt sich zum 31. Dezember 00 wie folgt dar:

Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	300.000	I. Vereinskaptal	300.000
Summe	300.000	Summe	300.000

In der Periode 01 vereinnahmt die spendensammelnde Organisation A eine Auflagenspende i. H. v. 1.000.000 Euro. Die Auflage besteht zum einen darin, für 500.000 Euro ein Grundstück und ein Gebäude für eine Gesundheitsstation im Land X zu kaufen; zum anderen darin für 500.000 Euro Nahrungsmittel für eine bestimmte Bevölkerungsgruppe im Land X zu kaufen und zu verteilen. Die Auflage kann jedoch erst in der Periode 02 erfüllt werden.

Aus diesen Sachverhalten ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens für die Periode 01 folgende Buchungssätze:

Soll	an Haben	EUR
Guthaben bei Kreditinstituten	Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	1.000.000

Zum 31. Dezember 01 ergibt sich folgende Bilanz:

Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	1.300.000	I. Vereinskaptal	300.000
		B. Verbindlichkeiten	
		I. Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	1.000.000
Summe	1.300.000	Summe	1.300.000

Die GuV wird in der Periode 01 nicht berührt.

Folgende Überleitungsrechnung kann in den Anhang aufgenommen werden:

vereinnahmte Spendenmittel der Periode 01	1.000.000 Euro
+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren	0 Euro
– noch nicht verbrauchte Spendenmittel der Periode 01	1.000.000 Euro
= Spenderertrag der Periode 01	0 Euro

In der Periode 02 werden für 500.000 Euro Nahrungsmittel für eine bestimmte Bevölkerungsgruppe im Land X gekauft und verteilt. Des Weiteren wird am 01. Juli 02 im Land X sowohl ein Grundstück (Anschaffungswert: 250.000 Euro) als auch ein Gebäude (Anschaffungswert: 250.000 Euro, Nutzungsdauer: 50 Jahre) für eine Gesundheitsstation gekauft.

Aus diesen Sachverhalten ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens für die Periode 01 folgende Buchungssätze:

Soll	an Haben	EUR
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf von Nahrungsmitteln für das Land X)	Guthaben bei Kreditinstituten	500.000
Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	Ertrag aus Spendenverbrauch	500.000
Grundstücke und Bauten	Guthaben bei Kreditinstituten	500.000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Abschreibungen Gebäude)	Grundstücke und Bauten	2.500
Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	Ertrag aus Spendenverbrauch	2.500
Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Längerfristig gebundene Spenden)	497.500

Zum 31. Dezember 02 ergeben sich folgende Bilanz und GuV:

Bilanz zum 31.12.02			
Aktiva	EUR	Passiva	EUR
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Sachanlagen		I. Vereinskaptal	300.000
1. Grundstücke und Bauten	497.500		
B. Umlaufvermögen		B. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	300.000	I. Längerfristig gebundene Spenden	497.500
Summe	797.500	Summe	797.500

GuV zum 31.12.02		EUR
1 Ertrag aus Spendenverbrauch		502.500
2 Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke		502.500
3 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag		0

Folgende Überleitungsrechnung kann in den Anhang aufgenommen werden:

vereinnahmte Spendenmittel der Periode 02	0 Euro
+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren	502.500 Euro
– noch nicht verbrauchte Spendenmittel der Periode 02	0 Euro
= Spendenertrag der Periode 02	502.500 Euro

Die genannten Beispiele basieren auf folgendem Beitrag:
 Doll, Reiner-Peter; Buss, Jan Simon (2010): Besonderheiten der Rechnungslegung
 Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFS 21): Erläuterung, Interpretation,
 Beispiele in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 20/2010, S. 1007–1018.