

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

In Deutschland existieren Institutionen, die ihre Tätigkeit ganz oder teilweise durch die Sammlung von Spenden finanzieren. Allgemein werden solche Institutionen als spendensammelnde Organisationen bezeichnet. Als Beispiele für deutsche Spendenorganisationen können humanitär-karitative Organisationen wie SOS-Kinderdörfer, UNICEF, Welthungerhilfe oder Kindernothilfe genannt werden. Aber auch Umweltschutzorganisationen wie z. B. Greenpeace oder WWF sammeln Spenden und sind somit zu den spendensammelnden Organisationen zu zählen.

Spendensammelnde Organisationen erbringen Leistungen an bestimmte Empfänger, die von staatlichen Institutionen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen nicht oder nur unzureichend produziert werden.¹ Die Aufgaben spendensammelnder Organisationen erstrecken sich darauf, das Handeln von staatlichen Institutionen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen zu stimulieren (z. B. im Bereich des Umweltschutzes), zu korrigieren (z. B. durch die Vertretung der Interessen von Minderheiten wie Ausländern, Behinderten Kranken) und/oder zu ergänzen (z. B. bei Naturkatastrophen).²

Die in Deutschland gegebene Vielfalt an Erscheinungen spendensammelnder Organisationen verdeutlicht die Heterogenität und Komplexität dieses Bereichs. Im Schrifttum fehlen bisher umfassende Untersuchungen über konstitutive Merkmale und Merkmalsausprägungen des Bereichs spendensammelnder Organisationen. In diesem Zusammenhang stellt sich insbesondere die Frage, hinsichtlich welcher konstitutiven Merkmale und Merkmalsausprägungen sich spendensammelnde Organisationen von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen unterscheiden.

Gemäß der Koalitionstheorie³ wird eine spendensammelnde Organisation als eine Koalition aufgefasst, der alle mit der Organisation in Beziehung stehen-

¹ Vgl. Siebart (2006), S. 55; Frey (1998), S. 83.

² Ähnlich Schneider (1995), S. 623; Burens (1989), S. 814ff.; Hüttig (1986), S. 55ff.

³ Vgl. zur Koalitionstheorie grundlegend Cyert/March (1963).

den Individuen, die sog. Stakeholder, angehören.⁴ Diese stellen den Organisationen regelmäßig Ressourcen (z. B. Geld oder Arbeitsleistung) bereit.⁵ Erst mit diesen Ressourcen können spendensammelnde Organisationen ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen.⁶ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welche Stakeholder eine spendensammelnde Organisation aufweist.

Die Stakeholder einer spendensammelnden Organisation benötigen für ihre Entscheidung, inwieweit sie einer spendensammelnden Organisation Ressourcen bereitstellen, und zur Rechenschaft über die Verwendung der überlassenen Ressourcen regelmäßig Informationen über die jeweilige Organisation.⁷ Als Informationsquellen stehen den Stakeholdern allgemein verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung: Zum einen können sie auf vorhandene Informationen zurückgreifen. Hierzu zählt z. B. der Bekanntheitsgrad einzelner Organisationen. Zum anderen bieten sich den Stakeholdern die Möglichkeiten, zusätzliche Informationen von externer Seite aufzunehmen, indem sie entweder aktiv Informationen beschaffen (z. B. Recherche im Internet) oder unbeabsichtigt mit Informationen konfrontiert werden (z. B. Berichterstattung in den Medien).⁸

Auch die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen dient den Stakeholdern als eine Informationsquelle.⁹ Sie sind somit zu den Adressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen zu zählen. Ihre Informationsbedürfnisse müssen Grundlage der Rechnungslegung sein.¹⁰ Grundsätzlich sollen dabei alle Adressaten mit ihren Informationsbedürfnissen gleichberechtigt nebeneinander stehen. Eine Befriedigung der Informationsbedürfnisse sämtlicher Adressaten ist jedoch durch eine eindimensionale Rech-

⁴ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2009), S. 1225; Raffournier (2000), S. 97; Lange (1989), S. 75. Zwar wurde dieser Ansatz zunächst für erwerbswirtschaftliche Unternehmen im Rahmen der Organisationstheorie entwickelt, kann aber, da er grundsätzlich offen ist, verschiedenste Organisationen und unterschiedliche Zielsysteme abbilden und auch auf spendensammelnde Organisationen übertragen werden (ähnlich Löwe (2003), S. 72; König (1983), S. 14; Sieben/Goetzke (1976), S. 48ff.).

⁵ Vgl. Hartnick (2007), S. 33ff.

⁶ Vgl. analog Schaltegger (1999), S. 6.

⁷ Vgl. Busse/Wellbrock (2008), S. 175; Schneider (1996a), S. 114f.; Dickertmann (1995), S. 14, 18f.; Cooper (1994), S. 46ff.

⁸ Vgl. Schneider (1996a), S. 114.

⁹ Vgl. Cooper (1994), S. 82f.

¹⁰ Vgl. Ballwieser (2006), S. 21.

nungslegung nicht möglich.¹¹ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche Stakeholder als Hauptadressat einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen anzusehen sind.

Spendensammelnde Organisationen in Deutschland müssen bestimmte Rechnungslegungsvorschriften gesetzlich verpflichtend anwenden.¹² Um beurteilen zu können, ob die aufgrund dieser Vorschriften bereitzustellenden Rechnungslegungsinformationen für den Hauptadressaten nützlich sind, müssen Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten entwickelt werden. Hierzu sind zunächst die Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten detailliert zu bestimmen.¹³ Die Bestimmung der Informationsbedürfnisse kann dabei auf normativ-deduktiver und auf empirisch-induktiver Basis erfolgen.¹⁴ Allerdings fehlen im Schrifttum bisher sowohl umfassende normativ-deduktive als auch empirisch-induktive Studien zu den Informationsbedürfnissen der Hauptadressaten.

Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind für spendensammelnde Organisationen regelmäßig nicht gesetzlich verpflichtend anzuwenden.¹⁵ Dennoch wendet eine Vielzahl spendensammelnder Organisationen diese für die Organisation insgesamt freiwillig an.¹⁶ Allerdings sind handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt worden. Nicht zuletzt aus diesem Grund ergeben sich bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Auch das Schrifttum hat sich bisher diesen Fragestellungen kaum angenommen. Als Beispiele können insbesondere die bilanzielle Behandlung von Spenden, von sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sowie von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern und Leistungsempfängern genannt werden.

¹¹ Vgl. analog Paarz (2007), S. 46; Mujkanovic (2002), S. 24.

¹² Vgl. Busse/Wellbrock (2008), S. 177.

¹³ Ähnlich Paarz (2007), S. 150, Moxter (2003), S. 223.

¹⁴ Vgl. Paarz (2007), S. 150; Krönert (2001), S. 40f.; Kupfernagel (1991), S. 59.

¹⁵ Vgl. Wallenhorst (2009b), Kap. B, Rn. 19.

¹⁶ So etwa Schruff/Busse/Hoffmann (2009), S. 813; Busse/Wellbrock (2008), S. 174f.

Spendensammelnde Organisationen in Deutschland sind regelmäßig nicht dazu verpflichtet, Rechnungslegungsinformationen zu veröffentlichen. Informationen können für die Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen jedoch nur nützlich sein, sofern diese auch zugänglich sind. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwieweit deutsche Spendenorganisationen freiwillig Rechnungslegungsinformationen veröffentlichen.

1.2 Zielsetzung der Untersuchung

Ein Ziel dieser Untersuchung ist es, Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung zu entwickeln. Hierzu sind zunächst die wesentlichen Stakeholder spendensammelnder Organisationen und ihre organisationsstrategische Relevanz zu ermitteln, um darauf aufbauend die Stakeholder zu bestimmen, die als Hauptadressat der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen anzusehen sind.

Für eine Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten ist es erforderlich, die Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten detailliert zu bestimmen. Vor dem Hintergrund, dass im Schrifttum hinsichtlich der Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen bisher kaum Beiträge vorhanden sind, geht diese Untersuchung zunächst dieser Fragestellung nach.

Des Weiteren ist in dieser Untersuchung zu klären, inwieweit Rechnungslegungsinformationen, die aufgrund der für deutsche Spendenorganisationen gesetzlich geltenden Vorschriften bereitzustellen sind, den entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten genügen.

Bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ergeben sich Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Vor diesem Hintergrund werden in dieser Untersuchung Rechnungslegungsfragen betrachtet, die sich

bei Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ergeben. In diesem Zusammenhang sind die Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus der Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung zu beachten, denn nur so kann eine Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnungslegungsinformationen bereitstellen, die für die Hauptadressaten nützlich sind.

Spendensammelnde Organisationen in Deutschland sind regelmäßig nicht dazu verpflichtet, Rechnungslegungsinformationen zu veröffentlichen. Vor diesem Hintergrund wird in dieser Untersuchung ermittelt, inwieweit deutsche Spendenorganisationen freiwillig Rechnungslegungsinformationen veröffentlichen.

Vor dem Hintergrund der Komplexität und Heterogenität des Untersuchungsbereichs spendensammelnder Organisationen beschränkt sich diese Untersuchung auf ein Teilgebiet spendensammelnder Organisationen. Bei Betrachtung des gesamten Bereichs spendensammelnder Organisationen müsste sonst die Untersuchung auf einem so hohen Abstraktionsniveau konstruiert werden, dass der Transfer von Erkenntnissen auf konkrete Probleme der Praxis nur äußerst schwierig oder sogar unmöglich ist.¹⁷ Somit ist zunächst ein Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen zu bilden, der dann Gegenstand dieser Untersuchung ist.

1.3 Aufbau der Untersuchung

Die Untersuchung ist wie folgt aufgebaut:

Im Kapitel 2 wird der Bereich spendensammelnder Organisationen analysiert. Nach einer Definition des Begriffs der spendensammelnden Organisation und nach Darstellung der Erklärungsansätze für die Existenz und Gründung spendensammelnder Organisationen in Abschnitt 2.1 werden in Abschnitt 2.2 die konstitutiven Merkmale dieses Bereichs herausgearbeitet. Im Anschluss werden in den Abschnitten 2.3 bis 2.8 die Ausprägungen dieser Merkmale be-

¹⁷ Ähnlich Hasitschka/Hruschka (1982), S. 26.

stimmt und erläutert. Auf Basis dieser Ergebnisse wird im Abschnitt 2.9 durch Kombination von Merkmalsausprägungen ein Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen gebildet, der Gegenstand dieser Untersuchung ist. Abschließend wird dieses Teilgebiet in den Bereich der Non-Profit-Organisationen eingeordnet.

Das Kapitel 3 entwickelt Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung. Einführend werden in Abschnitt 3.1 die Zwecke der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen herausgearbeitet. Im Abschnitt 3.2 werden die Hauptadressaten einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ermittelt. Hierzu werden zunächst auf Basis der Ergebnisse des Kapitels 2 die wesentlichen Stakeholder spendensammelnder Organisationen und ihre organisationsstrategische Relevanz ermittelt, um darauf aufbauend die Stakeholder zu bestimmen, die für die Organisation von besonderer Bedeutung und somit als Hauptadressat der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen anzusehen sind. Der Abschnitt 3.3 zeigt zunächst auf, für welche Funktionen die Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Rechnungslegungsinformationen benötigen können. Als Deduktionsgrundlage für die Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten werden die Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten herausgearbeitet. Darauf aufbauend werden in Abschnitt 3.4 Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten entwickelt.

Im Kapitel 4 werden die für deutsche Spendenorganisationen gesetzlich verpflichtend anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften betrachtet. Zunächst werden in den Abschnitten 4.1 und 4.2 die Rechnungslegungsvorschriften dargestellt. Darauf aufbauend werden in Abschnitt 4.3 diese Rechnungslegungsvorschriften vor dem Hintergrund der entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten beurteilt.

Das Kapitel 5 beschäftigt sich mit der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen auf Basis handelsrechtlicher Vorschriften. Einführend wird in

Abschnitt 5.1 die praktische Relevanz handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen dargestellt. In Abschnitt 5.2 werden dann ausgewählte Bilanzierungsfragen spendensammelnder Organisationen betrachtet, für die im HGB keine Einzelvorschrift existiert und deren sich das Schrifttum bisher kaum angenommen hat. Im Anschluss wird in Abschnitt 5.3 die Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) fortentwickelt. In den Abschnitten 5.4 und 5.5 wird untersucht, wie ein Anhang und ein Lagebericht spendensammelnder Organisationen bei Anwendung der entsprechenden handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften auszugestalten sind.

In Kapitel 6 wird eine empirische Studie hinsichtlich der Veröffentlichung von Rechnungslegungsinformationen durch spendensammelnde Organisationen dargestellt.

Die Untersuchung schließt in Kapitel 7 mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse ab.