

Ermittlung und Verwendung der Arbeitsergebnisse im Arbeitsbereich der Werkstätten für behinderte Menschen

Standards in der Offenlegung

Landschaftsverband Rheinland
Dezernat Soziales und Integration

Ansprechpartner im Dezernat:

Petra Kramer – Stabsstelle Controlling -
Tel.: +49(0)221/ 809 – 6500
Email: petra.kramer@lvr.de

Michael Sita – Fachbereich Soziales I -
Tel.: +49(0)221/809-7758
Email: michael.sita@lvr.de

Redaktion:

Petra Kramer
LVR - Stabsstelle Steuerungsunterstützung, ökonomische
Grundsatzfragen, Controlling

Ralf Sieben
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dr. Stallmeyer GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Köln

Stand: Oktober 2010

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Gabriele Lapp, LVR - Fachbereichsleiterin Sozialhilfe I

Herbert Havjar, Abteilungsleiter, LVR - Fachbereich Sozialhilfe I

Thomas Wittke, Koordinator Werkstätten, LVR - Fachbereich Sozialhilfe I

Hans Schmitz-Kürten, Entgelte/Beförderung WfbM, LVR - Fachbereich Sozialhilfe I

Petra Kramer, Controllerin, LVR Stabsstelle Steuerungsunterstützung, Controlling,
Ökonomische Grundsatzfragen

Ralf Sieben, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Dr. Stallmeyer GmbH,
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Köln

Wilfried Moll, Geschäftsführer Werkstätten für Behinderte gGmbH Grevenbroich

Harald Mohr, Geschäftsführer Lebenshilfe-Werkstätten Leverkusen / Rhein-Berg gGmbH

Christoph Schnitzler, Geschäftsführer GWN Gemeinnützige Werkstätten Neuss GmbH

Günter Oelscher, Geschäftsführer Franz-Sales-Werkstätten GmbH Essen

Klaus-Dieter Tichy, Geschäftsführer Hephata - Werkstätten gGmbH Mönchengladbach

Ermittlung und Verwendung der Arbeitsergebnisse im Arbeitsbereich der Werkstätten für behinderte Menschen

-Standards in der Offenlegung-

INHALTSVERZEICHNIS

| | | |
|------------|--|-----------|
| A) | ERLÄUTERUNGEN ZUR ARBEITSERGEBNISRECHNUNG | 4 |
| 1 | EINLEITUNG..... | 4 |
| 2 | ERMITTLUNG DES ARBEITSERGEBNISSES | 5 |
| 2.1 | Allgemeine Vorgaben zur Rechnungslegung | 5 |
| 2.1.1 | Kaufmännische Buchführung (Finanzbuchhaltung) | 5 |
| 2.1.2 | Kostenstellenrechnung | 5 |
| 2.1.3 | Jahresabschluss..... | 5 |
| 2.1.4 | Arbeitsergebnisrechnung | 6 |
| 2.1.5 | Weitergehende Pflichten | 6 |
| 2.2 | Definition des Arbeitsergebnisses | 6 |
| 2.2.1 | Erträge der Werkstatt..... | 7 |
| 2.2.2 | Notwendige Kosten der Werkstatt..... | 10 |
| 2.3 | Abgrenzung der „Kosten“ und Erträge des Arbeitsbereiches..... | 13 |
| 2.3.1 | Grundsätzliche Anforderungen an die Abgrenzung | 13 |
| 2.3.2 | Möglichkeiten der Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zum Arbeitsbereich bzw. anderen Bereichen | 14 |
| 2.3.3 | Näheres zu einzelnen Aufwands- und Ertragsarten..... | 15 |
| 3 | VERWENDUNG DES ARBEITSERGEBNISSES | 16 |
| 3.1 | Zahlung der Arbeitsentgelte..... | 17 |
| 3.1.1 | Verpflichtung gegenüber dem einzelnen Beschäftigten | 17 |
| 3.1.2 | Gesamtverpflichtung gegenüber Beschäftigten | 17 |
| 3.2 | Bildung einer Ertragsschwankungsrücklage..... | 18 |
| 3.2.1 | Herleitung..... | 18 |
| 3.2.2 | Höhe der Rücklage..... | 18 |
| 3.2.3 | Entnahmen | 19 |
| 3.3 | Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen | 19 |
| 3.3.1 | Voraussetzungen der Mittelverwendung lt. WVO | 19 |
| 3.3.2 | Nachweis der Mittelverwendung | 21 |
| 4 | VORDRUCK UND WEITERGEHENDE ERKLÄRUNGEN | 25 |
| B) | MUSTERVORDRUCKE/ANLAGEN..... | 25 |
| 1 | Vordruck Offenlegung der Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses der Werkstätten für behinderte Menschen | 25 |

| | |
|---|----|
| 2 Bescheinigung des Werkstattträgers und des Abschlussprüfers über die Ermittlung des Arbeitsergebnisses und dessen Verwendung gem. § 12 WVO | 25 |
| 3 IDW – Stellungnahme zur Rechnungslegung: Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses durch Werkstätten für behinderte Menschen gemäß § 12 Abs. 4 und 5 WVO (IDW RS KHFA 2) (Stand: 02.05.2006) | 25 |

A) Erläuterungen zur Arbeitsergebnisrechnung

1 Einleitung

Die Werkstatt für behinderte Menschen hat einerseits eine soziale und rehabilitative Aufgabe, gleichzeitig ist sie dabei ein wirtschaftliches Unternehmen. Die wirtschaftliche Betätigung ist Teil ihres Auftrages, die Teilhabe von Menschen mit Behinderung am Arbeitsleben zu fördern.

Zu ihren Aufgaben gehört insbesondere, den Menschen mit Behinderung eine Beschäftigung zu einem ihrer Leistung angemessenen Arbeitsentgelt aus dem Arbeitsergebnis anzubieten (§ 136 SGB IX). Die Werkstätten für behinderte Menschen sind daher gefordert, sich auch an wirtschaftlichen Grundsätzen zu orientieren und mit den gegebenen Ressourcen ein gutes Arbeitsergebnis anzustreben, ohne dabei die Qualität ihres rehabilitativen Auftrages zu vernachlässigen.

Der Gesetzgeber hat die Werkstätten verpflichtet, den Anerkennungsbehörden auf deren Verlangen die Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses offen zu legen (§ 12 Abs. 6 WVO). Diese geforderte Transparenz dient dem Ziel einer angemessenen Entlohnung.

Die Bundesarbeitsgemeinschaft der überörtlichen Träger der Sozialhilfe, das Institut der Wirtschaftsprüfer, die Bundesagentur für Arbeit und die Bundesarbeitsgemeinschaft der Werkstätten für behinderte Menschen haben in 2003 Vordrucke entwickelt, wie die vorgeschriebenen Offenlegungen dargestellt werden können.

Da der Gesetzgeber nur wenige Einzelheiten regelt, bleiben erhebliche Interpretationsmöglichkeiten und Verständnisfragen bei der Umsetzung der Vorgaben offen. Die Werkstättenverordnung (WVO) ist mit handels- und steuerrechtlichen Vorschriften teilweise nur schwer in Einklang zu bringen. Die nach den Vorgaben der WVO ermittelten Rücklagen für Ertragsschwankungen, Abschreibungsrücklagen und Rücklagen für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen sind vom Grunde und vom Wert her wesensfremd zu handels- oder steuerbilanziell ausgewiesenen Rücklagen. Die Offenlegungsergebnisse der Werkstätten zeigten in der Vergangenheit entsprechend uneinheitlich ermittelte Daten. Insbesondere auch die Abgrenzung des Arbeitsbereiches von den anderen Bereichen wird sehr unterschiedlich ausgestaltet.

Die vorliegenden Standards, die der Landschaftsverband Rheinland gemeinsam mit Werkstattvertretern erarbeitet hat, sind für alle rheinischen Werkstätten für behinderte Menschen Handlungsgrundlage zur Ermittlung und Darstellung der Verwendung des Arbeitsergebnisses mit dem Ziel der Erleichterung und Vereinheitlichung.

2 Ermittlung des Arbeitsergebnisses

2.1 Allgemeine Vorgaben zur Rechnungslegung

2.1.1 Kaufmännische Buchführung (Finanzbuchhaltung)

Nach § 12 WVO hat die Werkstatt nach kaufmännischen Grundsätzen Bücher zu führen.

Es finden die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 238 bis 263 HGB Anwendung. Der § 238 HGB verpflichtet jeden Kaufmann zur Buchführung sowie zur Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Mit dem Begriff des Kaufmanns sind alle möglichen Rechtsformen der Werkstattträger abgedeckt.

2.1.2 Kostenstellenrechnung

Die Werkstatt hat eine Betriebsabrechnung in Form einer Kostenstellenrechnung zu führen (§ 12 WVO). Die Werkstatt ist nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu organisieren, die aus der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre abzuleiten sind. Die Kosten- und Leistungsrechnung dient unter anderem als Mittel zur Abgrenzung der einzelnen Leistungsbereiche der WfbM. Eine verursachungsgerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge bildet die Grundlage der korrekten Ermittlung des Arbeitsergebnisses der Werkstatt.

Werden das Eingangsverfahren und der Berufsbildungsbereich getrennt vom Arbeitsbereich durchgeführt, sollten in der Kostenstellenrechnung entsprechend voneinander getrennte Kostenstellen ausgewiesen werden.

2.1.3 Jahresabschluss

Nach § 12 Abs. 1 Satz 3 WVO soll die Werkstatt einen Jahresabschluss erstellen. Nach § 242 HGB besteht für jeden Kaufmann die Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Die Werkstättenverordnung lässt in begründeten Sonderfällen Ausnahmen von der grundsätzlichen Verpflichtung der Erstellung eines originären Werkstattabschlusses zu.

Sofern beispielsweise bei Komplexeinrichtungen kein gesonderter originärer Abschluss für den Teilbereich Werkstatt vorliegt, müssen im Rahmen der Ermittlung des Arbeitsergebnisses die entsprechenden Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung und der Teilbilanz für die Werkstatt jedoch nachvollziehbar aus der Gesamtbilanz hergeleitet sein (derivativer Werkstattabschluss).

2.1.4 Arbeitsergebnisrechnung

Die Ermittlung des Arbeitsergebnisses, seine Zusammensetzung im Einzelnen und seine Verwendung sind in einer getrennten Nebenrechnung zu dokumentieren (§ 12 Abs. 1 Satz 4 WVO).

2.1.5 Weitergehende Pflichten

Je nach Rechtsform des Einrichtungsträgers können sich für die Werkstatt ergänzende Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten ergeben, z.B. für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff HGB), Aktiengesellschaften (AktG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), Vereine und Stiftungen (BGB).

2.2 Definition des Arbeitsergebnisses

Nach der gesetzlichen Definition des § 12 Abs. 4 WVO ist Arbeitsergebnis die Differenz aus den **Erträgen** und den notwendigen **Kosten** des laufenden Betriebes im **Arbeitsbereich** der **Werkstatt**.

Begrifflichkeiten Erträge - Kosten:

Die in § 12 verwendeten Begriffe zur Bestimmung der Ermittlung und der Verwendung des Arbeitsergebnisses sind im Sinne der klassischen betriebswirtschaftlichen Terminologie nicht durchgängig überschneidungsfrei.

Im gesetzlich geregelten externen Rechnungswesen (Jahresabschluss, Gewinn- und Verlustrechnung), werden „Erträge“ und „Aufwendungen“ als Begriffspaar verwendet. Kosten und Erlöse bilden die analoge Begriffe im internen Rechnungswesen (Kosten- und Leistungsrechnung). Erträge und Aufwendungen sind der Finanzbuchhaltung zu entnehmen, die Kosten dagegen der Betriebsabrechnung/ Kostenstellenrechnung.

Der Gesetzgeber mischt die Begriffspaare und gebraucht in seiner Definition des Arbeitsergebnisses einerseits „Erträge“ und andererseits „Kosten“, ohne dass erkennbar wird, ob hier eine bewusste Unterscheidung getroffen werden soll.

Aus der Zusammensetzung des Arbeitsergebnisses und den Verwendungsvorgaben kann der Eindruck gewonnen werden, dass der Gesetzgeber bei der Konzeption des Arbeitsergebnisses von einer zahlungsstromorientierten Betrachtungsweise ausgegangen ist, obwohl regelmäßig nicht von Einzahlungen und Auszahlungen die Rede ist. Da jedoch andererseits für Kaufleute die Vorlage eines Jahresabschlusses mit einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung vorgesehen ist (s.o.), wird ein Ansatz, der die Ermittlung des Arbeitsergebnisses unter vorrangiger Verwendung sachbezogener Erträge und Aufwendungen herbeiführt, als sachgerecht anerkannt.

Die Kosten(stellen)rechnung dient daneben als Grundlage für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Arbeitsbereich.

In die Ermittlung des Arbeitsergebnisses fließen insofern Zahlen aus Jahresabschluss, Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung ein.

Aus dem Gesetzestext folgt weiterhin:

- Das Eingangsverfahren und der Berufsbildungsbereich sind weder bei den Aufwendungen noch den Erträgen in das Arbeitsergebnis einzubeziehen. Die Verordnung spricht ausdrücklich nur vom Arbeitsbereich.
- Sonstige Teilbereiche des Einrichtungsträgers wie z.B. Sonderkindergärten, Wohneinrichtungen etc. oder weitere Erträge und Aufwendungen, die nicht der Werkstatt zuordenbar sind, bleiben in der Arbeitsergebnisrechnung außen vor. Die Aufwendungen und Erträge der Werkstatt sind sachgerecht abzugrenzen.
- Möglicherweise anfallende Erträge oder Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen sowie Erträge oder Aufwendungen aus Ergebnisübernahmeverträgen sind ebenfalls nicht in das Arbeitsergebnis einzubeziehen.

2.2.1 Erträge der Werkstatt

Der Begriff „Erträge“ stammt aus dem Handelsrecht. Die Erträge sind entsprechend aus dem Jahresabschluss/Finanzbuchhaltung herzuzuleiten. Die Erträge der Werkstatt, die in das Arbeitsergebnis einzubeziehen sind, setzen sich zusammen aus

- Umsatzerlösen
- Zinsen aus wirtschaftlicher Tätigkeit
- sonstigen Erträgen aus wirtschaftlicher Tätigkeit
- Leistungsentgelten (*Kostensätze i.S.v. § 12 Abs. 4 WVO*) der Rehabilitationsträger im Arbeitsbereich

• Umsatzerlöse

Es ist von dem Begriffsinhalt der Vorschrift des § 277 HGB auszugehen. Danach sind Umsatzerlöse alle Erlöse aus dem Verkauf, der Vermietung oder der Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen.

Nicht zu den Umsatzerlösen im Rahmen des Arbeitsergebnisses zählen die von den Rehabilitationsträgern nach § 41 SGB IX zu erbringenden Vergütungen, die hier gesondert ausgewiesen werden.

• **Zinsen aus wirtschaftlicher Tätigkeit**

Anhaltspunkt für die Abgrenzung der Zinsen aus wirtschaftlicher von denen aus „nichtwirtschaftlicher“ Tätigkeit kann das Gemeinnützigkeitsrecht sein, dass zwischen ideellem Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und (steuerpflichtigem) wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb unterscheidet. Hintergrund dieser Überlegung ist die bei der Ermittlung des Arbeitsergebnisses normierte Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit von der Vermögensverwaltung, wie sie mit diesen Begrifflichkeiten auch im Abgabenrecht vorzufinden ist.

In diesem Zusammenhang definiert § 14 AO folgendes: „Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.“

Festgeldzinsen sind jedoch nicht generell der Vermögensverwaltung und damit dem nichtwirtschaftlichen Bereich zuzurechnen.

Beispiele für Zinserträge, die nicht im Arbeitsergebnis berücksichtigt werden, sind:

- Zinsen, die aus Vermögenswerten erwirtschaftet werden, die den Einlagen der Gesellschafter gegenüberstehen
- Zinserträge aus sogenanntem Altvermögen, d.h. aus Vermögenswerten vor dem 01.08.1996, die nicht der Verwendungspflicht des § 12 WVO unterliegen
- Zinserträge aus den zweckgebundenen Rücklagen für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen (WVO)
- Zinserträge aus der Anlage von angesparten Abschreibungen (angesammelte Liquidität)

Zinserträge aus der zweckgebundenen Rücklage für Ertragsschwankungen (WVO) sind dagegen im Arbeitsergebnis zu berücksichtigen. Die anteiligen Zinsen werden wie folgt ermittelt:

$$\text{Durchschn. Höhe der Liquidität} = \frac{\text{Liquidität am 1.1.} + \text{am 31.12.}}{2}$$

$$\text{Durchschn. Höhe der Rücklage für Ertragsschwankungen} = \frac{\text{Rücklage für Ertragsschwankungen am 1.1.} + \text{am 31.12.}}{2}$$

anteilige Zinserträge =

$$\text{Gesamtzinsen} \times \frac{\text{durchschnittl. Höhe der Rücklage für Ertragsschwankungen}}{\text{durchschnittl. Höhe der Liquidität}}$$

Der Anteil des Zinsertrages der Rücklage für Ertragsschwankungen an der Liquidität wird im Arbeitsergebnis berücksichtigt.

• **Sonstige Erträge aus wirtschaftlicher Tätigkeit**

Als sonstige Erträge werden grundsätzlich solche Erträge bezeichnet, die nicht zu den Umsatzerlösen, den Zinserträgen und nicht zu den Vergütungen der Rehabilitationsträger gehörig sind. Nicht zu den sonstigen Erträgen zählen hier jedoch die Erstattungen für Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung für Menschen mit Behinderung.

In das Arbeitsergebnis fließen lt. WVO zudem analog zu den Zinserträgen nur solche sonstigen Erträge ein, die aus wirtschaftlicher Betätigung herrühren.

Zu den sonstigen Erträgen aus wirtschaftlicher Tätigkeit zählen z.B.: Personalkostenzuschüsse, Erstattungen für Zivildienst, die Auflösung von Rückstellungen, die Herabsetzung der Wertberichtigung zu Forderungen oder Erträge aus dem Verkauf von werkstattgenutztem Anlagevermögen.

Beispiele für sonstige Erträge aus dem „nichtwirtschaftlichen“ Bereich, die dabei auch nicht in das Arbeitsergebnis einfließen, sind

- Spenden und Bußgelder
- Erbschaften und Vermächtnisse
- Zuschüsse des Werkstattträgers
- außerordentliche Erträge im Sinne von § 277 Abs.4 HGB
- Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse, sofern diese von der öffentlichen Hand oder von Fördereinrichtungen oder Personen zum Zwecke der Stärkung des betrieblichen Eigenkapitals (und nicht zur laufenden Verwendung) geleistet worden sind.

Auch folgende sonstige Erträge sind – da nicht werkstattbezogen – nicht zu berücksichtigen:

- Einnahmen aus der Vermietung nicht werkstattbezogener Anlagen und Einrichtungen, Beispiel: Miete Funkmasten
- Einnahmen aus der Vermietung nicht werkstattbezogener Immobilien(-bereiche), Beispiel: Miete Hausmeisterwohnung

• **Leistungsentgelte (Kostensätze) der Rehabilitationsträger im Arbeitsbereich**

Die Vergütungen der Leistungsträger gem. § 75 ff SGB XII i.V.m. § 41 Abs. 3 SGB IX setzen sich aus Grundpauschale, Maßnahmepauschale und Investitionsbetrag zusammen. Grundlage ist die Vergütungsvereinbarung zwischen den Werkstätten und den Rehabilitationsträgern.

Nicht in das Arbeitsergebnis fließen: Fahrtkostenerstattungen, erhaltene Arbeitsförderungsgelder sowie die Aufwendungserstattungen für Kranken- Pflege- und Rentenversicherung für Menschen mit Behinderung

2.2.2 Notwendige Kosten der Werkstatt

Wie dargestellt verwendet der Gesetzgeber nicht „Aufwendungen“ sondern den Begriff „Kosten“. Für die Arbeitsergebnisrechnung sind diese aus verschiedenen Informationsquellen des Rechnungswesens nachvollziehbar herzuleiten:

Wie die Erträge sind die Aufwendungen dem Jahresabschluss/der Finanzbuchhaltung zu entnehmen. Betriebsfremde oder außerordentliche (im Sinne des Handelsrechts) Aufwendungen gehören nicht zum laufenden Betrieb der Werkstatt und daher nicht zu den notwendigen Kosten i.S.d. WVO.

Betriebsfremde Aufwendungen stehen in keinem Zusammenhang zur betrieblichen Leistungserstellung und zu dem Betriebszweck „Werkstatt“ (Beispiel: Aufwendungen für an Mitarbeiter vermietete Wohnung)

Außerordentlich sind Aufwendungen gem. § 277 HGB, wenn sie

- außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen, also von ihrer Art für das Unternehmen ungewöhnlich sind (Beispiele: z.B. Verluste aus ungewöhnlichen Schadensfällen, wesentliche Verluste aus dem Verkauf von bedeutenden Grundstücken/ Betriebsteilen, Verluste aus einer Verschmelzung oder aus einer anderen Umwandlungsform),
- dazu unregelmäßig bzw. selten vorkommen

Bei der Beurteilung, ob eine Außergewöhnlichkeit vorliegt, sind die spezifischen Besonderheiten der Werkstatt zu beachten.

Davon abzugrenzen sind periodenfremde Aufwendungen: diese finden grundsätzlich ebenso wie periodenfremde Erträge Berücksichtigung bei der Arbeitsergebnisermittlung, soweit sie nach den anderen Grundsätzen dem Arbeitsergebnis zuzuordnen sind.

Zusätzliche, über den Aufwandsbegriff hinausgehende Kosten (kalkulatorische Kosten) dürfen in engen Grenzen (s.u.) im Arbeitsergebnis Berücksichtigung finden.

- **Gesetzliche Definition**

Nach § 12 Abs. 4 Satz 3 WVO sind notwendige Kosten des laufenden Betriebes

- die Kosten, die für die Aufgaben der WfbM und deren fachliche Anforderungen anfallen (§ 41 Abs. 3 Satz 2 Ziff. 1 SGB IX)
- die werkstattspezifischen Kosten der wirtschaftlichen Betätigung (§ 41 Abs. 3 Satz 2 Ziff. 2 SGB IX)

im Rahmen der getroffenen Vereinbarungen **sowie**

- die unternehmensüblichen Kosten der wirtschaftlichen Betätigung (§ 12 Abs. 4 Satz 3 WVO)

Diese Definition ist abschließend. Weitere Kosten dürfen das Arbeitsergebnis nicht belasten.

Nicht zu den notwendigen Kosten zählen die Arbeitsentgelte und die Arbeitsförderungsgelder, die auch nicht als Erträge zu berücksichtigen sind (§ 12 Abs. 4 Satz 4 WVO). Das gleiche gilt für die Fahrtkosten und die Aufwendungen für Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung für die Menschen mit Behinderung.

- **Umfang notwendiger Kosten**

Welche Kosten notwendig sind, bestimmt sich nach der o.g. Definition aus der gesetzlichen Aufgabenstellung (§ 136 SGB IX) und aus den Anforderungen an die Werkstatt als Produktions- und Dienstleistungsunternehmen, das sich an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu orientieren hat (§ 12 Abs. 1 WVO).

Der Definition des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) folgend sind alle „Kosten“ als notwendig anzusehen, die dazu geeignet sind, das Ziel des Auftrags und der Verpflichtung der Werkstatt in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise zu erreichen.

Das Leistungsangebot einer Werkstatt wird durch die Leistungs- und Vergütungsvereinbarungen gem. § 75 SGB XII näher bestimmt.¹

• Rückstellungen

Die Bildung bzw. die Zuführung aller nach Handelsrecht zulässigen Rückstellungen fließen als Aufwendungen in das Arbeitsergebnis ein. Entsprechend sind die Verwendung bzw. die Auflösung dieser Rückstellungen aufwandsmindernd bzw. ertragswirksam zu berücksichtigen.

Aufwandsrückstellungen

Bei Beachtung der kaufmännischen Grundsätze zählen zu den notwendigen Kosten auch die sogenannten Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB in der bis 2009 geltenden Fassung.

Durch das ab dem 01.01.2010 verpflichtend anzuwendende Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) werden jedoch bisherige Rückstellungswahlrechte abgeschafft. Es entfällt die Möglichkeit, planmäßig Aufwandsrückstellungen für voraussichtliche Instandhaltungen zu bilden und auf diese Weise erwartete Aufwendungen für größere Maßnahmen auf einen längeren Zeitraum zu verteilen. Um auch künftig das Arbeitsergebnis gleichmäßig zu belasten, kann die Werkstatt entsprechend der bisher möglichen Aufwandsrückstellungen (nur) in diesem Fall kalkulatorische Kosten ansetzen. Beispiele für solche Aufwendungen sind z.B. Großreparaturen, deren Verursachung nach Maßgabe des Verbrauchs in Jahren vor dem Bilanzstichtag liegt und die regelmäßig anfallen, um die Betriebssicherheit oder Einsatzfähigkeit des Vermögensgegenstandes sicherzustellen.

Kalkulatorische Instandhaltungen dürfen nur unter den folgenden Voraussetzungen berücksichtigt werden:

- Es ist ein konkreter, absehbarer Zweck vorhanden. Die Instandhaltungsmaßnahme muss realistisch sein. Es gelten insofern die handelsrechtlichen Grenzen des § 249 HGB a. F. (s.o.)
- Im Vorgriff auf künftig anfallende Instandhaltungen können maximal für einen Zeitraum von bis zu 5 Jahren planmäßig kalkulatorische Kosten einbezogen werden. Tritt die Maßnahme wider Erwarten nicht ein, sind die „außerbilanziellen Rückstellungen“ aufzulösen und dem Arbeitsergebnis zuzurechnen.

Einbezogene kalkulatorische Instandhaltungskosten sind in der Arbeitsergebnisrechnung zu dokumentieren.

Im Zusammenhang mit Aufwandsrückstellungen ist für die erstmalige Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes zu berücksichtigen, dass

¹ Eine beispielhafte Auflistung von Kostenarten/-bestandteilen findet sich im Anhang.

bestimmte zum Übergangszeitpunkt bestehende Rückstellungen, die nach neuer Rechtslage nicht mehr gebildet werden dürfen, aufzulösen sind. Für derartige Rückstellungen, die für Geschäftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1.1.2010 beginnen, ist die Auflösung erfolgsneutral durch unmittelbare Umbuchung der betreffenden Beträge in die Gewinnrücklagen vorzunehmen. Fallen in darauf folgenden Perioden entsprechende Kosten an, die bereits durch die Rückstellungsbildung vor Anwendung des BilMoG abgedeckt worden sind, müssen diese für Zwecke der Arbeitsergebnisermittlung neutralisiert werden, damit die Arbeitsergebnisse nicht doppelt belastet werden.

- **Aufschlüsselung der notwendigen „Kosten“ nach § 41 Abs. 3 SGB IX**

Bisher konnte weder bundes- noch landesweit eine abschließende Regelung gefunden werden, wie die anfallenden Kosten auch quantitativ den in § 41 Abs. 3 SGB IX i.V.m. § 12 WVO genannten Kostenkategorien zugeordnet werden können. Vorbehaltlich einer solchen Regelung ist daher ausreichend, die notwendigen Gesamtkosten in je eine Summe für Personal- und Sachkosten aufzuschlüsseln.

2.3 Abgrenzung der „Kosten“ und Erträge des Arbeitsbereiches

Da nach der gesetzlichen Definition nur der Arbeitsbereich in das Arbeitsergebnis einbezogen werden darf, ist dieser von den anderen Bereichen sachgerecht abzugrenzen.

Auszugehen ist wie dargestellt von den Erträgen und Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung. Zusätzlich dürfen über den Aufwandsbegriff hinausgehend kalkulatorische Instandhaltungskosten in engen Grenzen im Arbeitsergebnis Berücksichtigung finden.

2.3.1 Grundsätzliche Anforderungen an die Abgrenzung

- Die Erträge und Aufwendungen sind **nachprüfbar** aus der Finanzbuchhaltung i.V.m. der Kostenstellenrechnung überzuleiten.
- Es sind die anfallenden Erträge und Aufwendungen der Werkstatt **vollständig** zu berücksichtigen.

- Die erfassten Erträge und Aufwendungen sind zum Arbeitsbereich und zu den anderen Bereichen **verursachungsgerecht** zuzuordnen. Insbesondere müssen dabei verwendete Verteilungsschlüssel nachvollziehbar sein. Beispiele für eine nicht verursachungsgerechte Verteilung sind eine pauschale Aufteilung des gesamten Betreuungsaufwands (Personalaufwand) nach Belegung oder eine Verteilung sämtlicher Erträge und Aufwendungen nach nur einem Schlüssel.
- Je nach Struktur der Einrichtung sind die **erforderlichen Kostenstellen** zu bilden, d.h. eigene Kostenstellen für den Arbeitsbereich und die anderen Bereiche, soweit diese organisatorisch voneinander getrennt sind.
- Die gewählten Verteilschlüssel sind möglichst beizubehalten (**Stetigkeit**), um über mehrere Perioden hinweg die Vergleichbarkeit der Ergebnisse zu gewährleisten. Willkürliche Abweichungen sind unzulässig.
- Die Wahl der Verteilschlüssel (Art, Gründe) hat die Werkstatt zu **dokumentieren** und auf Nachfrage darzulegen.

2.3.2 Möglichkeiten der Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zum Arbeitsbereich bzw. anderen Bereichen

Direkte Zuordnung

Vorrangig sind alle Erträge und Aufwendungen, die ausschließlich in einem Bereich anfallen oder diesem unmittelbar zugeordnet werden können, direkt zuzurechnen.

Beispiele:

- Vergütungen der Rehabilitationsträger
- Personal, das ausschließlich für Beschäftigte des Arbeitsbereiches oder des Berufsbildungsbereiches u.a. eingesetzt wird
- Materialverbrauch

Verteilung über geeignete Schlüssel

Die Erträge und Aufwendungen, die nicht unmittelbar einem Bereich zugerechnet werden können, sind mit Hilfe entsprechend ausgewählter Umlageschlüssel zu verteilen. Als Verteilschlüssel können beispielsweise definiert sein:

- Verteilung proportional zur Belegung (Personenzahl, Abrechnungstage)

- Mitarbeiterzahl
- qm genutzte Fläche, m³ umbauter Raum für räumlich getrennt ausweisbare Bereiche
- Verbrauch (Zwischenzähler, Abrechnung)
- Gewichtete Schlüssel, die je nach Kostenart und Konzeption der Werkstatt differenziert ausfallen können:
Belegung x Gewichtungsfaktor (z.B. als Maß für die Nutzung von Maschinen)

2.3.3 Näheres zu einzelnen Aufwands- und Ertragsarten

- Personalaufwand:

Vorrangig sind die Personalaufwendungen direkt dem Bereich zuzuordnen, in dem bzw. für den die einzelnen Personen arbeiten.

Soweit eine direkte Zuordnung zu einem Bereich nicht möglich ist, wird der Personalaufwand nach sachgerechten Schlüsseln zwischen Arbeitsbereich und den anderen Bereichen verteilt:

- Der Personalaufwand für Fachpersonal nach § 9 WVO wird entsprechend der unterschiedlichen Betreuungsschlüssel (1:6 im Berufsbildungsbereich; 1:12 im Arbeitsbereich) zugeordnet.

Für die sonstigen Personalkosten kommt in Betracht

- eine Zuordnung proportional zur Belegung
- eine Zuordnung nach gewichtetem Schlüssel (Belegung x Gewichtungsfaktor) Beispiel: Der Soziale Dienst wird in einem Bereich stärker eingesetzt

- Sachaufwand:

Auch hier gilt, dass vorrangig eine direkte Zurechnung erfolgen muss. So können Materialaufwendungen in der Regel über den Verbrauch unmittelbar dem Arbeitsbereich oder anderen Bereichen zugeordnet werden.

Als mögliche Verteilschlüssel für die mittelbare Zuordnung sind hier zu nennen:

- Gewichtete Bewertung, z.B. für produktionsbezogene Kosten wie Abschreibungen/Instandhaltung/ Wartung/ Miete von technischen Anlagen und Maschinen
- Proportional nach Belegung, z.B. für Leistungen an die behinderten Mitarbeiter (Verpflegung, Berufskleidung, medizinischer Bedarf), Beiträge, Versicherungen, Verwaltung
- qm/ m³ , z.B. für Raum-/Gebäudekosten, Abschreibungen auf Gebäude

Weitere Beispiele zu einzelnen Ertrags- und Aufwandsarten sind im Anhang beigefügt.

3 Verwendung des Arbeitsergebnisses

Das Arbeitsergebnis ist nach § 12 Abs. 5 WVO nur für die folgenden Zwecke vollständig zu verwenden:

1. Aufwendungen zur Zahlung der Arbeitsentgelte (i.d.R. mindestens 70% des Arbeitsergebnisses)
2. Bildung einer Ertragsschwankungsrücklage
3. Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen

Diese Aufzählung der drei Verwendungsmöglichkeiten ist abschließend.

Bei den beiden zuletzt genannten Verwendungsmöglichkeiten ist zu berücksichtigen, dass die für diese Zwecke gebildeten Rücklagen (Rücklagen für Ertragsschwankungen, Rücklagen für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen mit dazugehörigen Abschreibungsrücklagen) vom Ansatz und vom Betrag her nicht mit handels- oder steuerrechtlich gebildeten Rücklagen übereinstimmend sind. Dies ist auf unterschiedliche Bezugsgrößen und abweichende Berechnungsmethoden zurückzuführen.

Während handelsrechtliche Gewinnrücklagen die einbehaltenen handelsrechtlichen Ergebnisse der Werkstätten ausweisen, werden Rücklagen nach der WVO aus einem vom handels- oder steuerrechtlichen Ergebnis in erheblichem Umfang abweichenden Arbeitsergebnis gebildet.

Aus der Zuführung zu handelsrechtlichen Rücklagen kann deswegen auch nicht zwingend eine Zuführung zu den Rücklagen im Sinne des Arbeitsergebnisses abgeleitet werden (und umgekehrt ebenso). Erst recht kann eine Betragsgleichheit nicht unterstellt werden.

Rücklagen nach der WVO sind abhängig von der Arbeitsentgeltzahlungspolitik der Werkstatt. Sie sind nicht alleine repräsentativ für die Beurteilung der Finanzkraft einer Werkstatt.

3.1 Zahlung der Arbeitsentgelte

3.1.1 Verpflichtung gegenüber dem einzelnen Beschäftigten

Das Arbeitsentgelt (§ 138 SGB IX) setzt sich zusammen aus:

- einem Grundbetrag mindestens in Höhe des Ausbildungsgeldes, das die Bundesagentur für Arbeit im Berufsbildungsbereich zuletzt leistet (aktuell: 73 € im 2. Ausbildungsjahr)
- einem der Leistung angemessenen Steigerungsbetrag

An jeden Beschäftigten im Arbeitsbereich hat die Werkstatt, unabhängig von der Höhe des Arbeitsergebnisses und der individuellen Leistungsfähigkeit (d.h. auch bei Schwerstmehrfachbehinderung), ein Arbeitsentgelt mindestens in Höhe des Grundbetrages zu zahlen. Dies gilt auch bei Teilzeitbeschäftigung.

Der Grundbetrag ist von der Werkstatt um einen Steigerungsbetrag aufzustocken, der nach der Arbeitsleistung des einzelnen Beschäftigten zu bemessen ist. Die Möglichkeiten zur Zahlung eines Steigerungsbetrages sind insgesamt von dem erwirtschafteten Arbeitsergebnis abhängig.

Das Arbeitsförderungsgeld nach § 43 SGB IX ist dagegen nicht Teil des Arbeitsentgelts i.S.d. § 138 Abs. 2 SGB IX. Es ist nicht aus dem Arbeitsergebnis zu zahlen und fließt auch weder als Ertrag noch als Aufwand in die Ermittlung des Arbeitsergebnisses ein.

3.1.2 Gesamtverpflichtung gegenüber Beschäftigten

In der Regel sollen mindestens 70% des Arbeitsergebnisses zur Zahlung der Arbeitsentgelte an die im Arbeitsbereich beschäftigten Menschen mit Behinderung verwendet werden.

Die Formulierung „in der Regel“ bedeutet eine grundsätzliche Verpflichtung der Werkstätten. Von dieser darf nur in dem Ausnahmefall von außergewöhnlichen Erträgen abgewichen werden. Ein Unterschreiten der Mindestgröße ist bei Darstellung der Verwendung der Arbeitsergebnisse zu begründen. So kann ein ertragsstarkes Einzelgeschäft, das einmalig zu einem außergewöhnlich hohen und in diesem Umfang vermutlich nicht wiederholbaren Arbeitsergebnis führt, eine Ausnahme rechtfertigen (so IDW).

Die Erwartung von niedrigen Arbeitsergebnissen im Folgejahr ist dagegen kein begründeter Ausnahmefall, der ein Abweichen nach unten zulässt. Aufwendungen zur Zahlung der Entgelte beziehen sich auf das im jeweiligen Geschäftsjahr erwirtschaftete Arbeitsergebnis. „Unterzahlungen“ können nicht

mit „Überzahlungen“ über Perioden hinweg im Sinne eines Gewinn-/Verlustvortrages verrechnet werden.

Die genaue Höhe des Arbeitsergebnisses wird regelmäßig erst bei der Aufstellung des Jahresabschlusses feststehen. Ergibt sich im Rahmen des Jahresabschlusses, dass die im Laufe des Geschäftsjahres gezahlten Arbeitsentgelte die 70% Quote nicht erreichen, sind entsprechende Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu bilden. Die Ausgleichszahlung muss zeitnah, d.h. in der Regel im Folgejahr, spätestens jedoch 12 Monate nach Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen.

3.2 Bildung einer Ertragsschwankungsrücklage

3.2.1 Herleitung

Bei der Ertragsschwankungsrücklage nach der WVO handelt es sich im steuerlichen Sinne um eine Art Betriebsmittelrücklage. Sie entspricht nicht den Rücklagen im handelsrechtlichen Sinne, lässt sich jedoch auf diese in einer Nebenrechnung zurückführen.

Nach Steuerrecht dürfen gemeinnützige Organisationen Betriebsmittelrücklagen (§ 58 Nr. 6 AO, AEAO zu § 58 Nr.6 AO) bilden. Diese decken den Mittelbedarf für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten) über eine angemessene Zeitperiode ab.

Nach Steuer- und Handelsrecht besteht für die Werkstätten keine Pflicht zur Bildung einer derartigen Betriebsmittelrücklage.

Das Handelsrecht kennt lediglich Kapital- und Gewinnrücklagen. Die Ertragsschwankungsrücklage lt. WVO wird in der Regel durch die handelsrechtlichen Gewinnrücklagen abgedeckt und kann aus diesen mittels einer Nebenrechnung abgeleitet werden. Denkbar ist auch ein gesonderter Ausweis der Ertragsschwankungsrücklage in der Bilanz als Sonderposten.

3.2.2 Höhe der Rücklage

Zum Ausgleich von Ertragsschwankungen und damit zur Vermeidung von Lohnschwankungen darf und soll die Werkstatt eine Rücklage bilden. Ihre Höhe ist auf den zur Zahlung der Arbeitsentgelte für sechs Monate erforderlichen Betrag begrenzt. Für die Bemessung dieses Betrages ist dabei das aktuelle Niveau der Arbeitsentgelte entscheidend.

Aus Zweckmäßigkeitsgründen ist ein gelegentliches geringfügiges Überschreiten des Höchstbetrages jedoch unschädlich. Eine Anpassung nach unten muss

nicht jährlich, jedoch auf jeden Fall bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen erfolgen:

1. die Überschreitung ist wesentlich (5 %) oder
2. die Überschreitung ist nachhaltig (im 3. Jahr hintereinander)

3.2.3 Entnahmen

Zum Ausgleich von Ertragsschwankungen ist in erster Linie die dafür eigens gebildete Rücklage in Anspruch zu nehmen.

Für Entnahmen aus der Ertragsschwankungsrücklage gilt grds. weiterhin die Zweckbindung. Auch zwecks Anpassung an die Höchstgrenze entnommene Mittel sind daher entweder an die Beschäftigten auszuzahlen oder der Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsmaßnahmen i.S.v. § 12 Abs. 5 WVO zuzuführen.

3.3 Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen

Nach der WVO dürfen maximal 30% des Arbeitsergebnisses in die Bildung einer „Rücklage“ für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen einfließen.

Zwar spricht der Verordnungstext nicht eindeutig wie bei der Zahlung der Arbeitsentgelte von der Möglichkeit der Bildung einer „Rücklage“. Es entspricht jedoch wirtschaftlichen Grundsätzen, dass die Werkstatt die Möglichkeit erhalten muss, ausreichende Mittel auch für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen vorzuhalten.

Aus dieser Rücklage dürfen dann im lfd. Geschäftsjahr unter den im Folgenden dargestellten Voraussetzungen Mittel entnommen werden:

3.3.1 Voraussetzungen der Mittelverwendung lt. WVO

• Ersatz- bzw. Modernisierungsinvestition in der Werkstatt

Die Mittel der Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen dürfen nur für Zwecke der Werkstatt verwendet werden. Aus der Rücklage dürfen keine Aufwendungen gedeckt werden u.a. für

- die Schaffung und Ausstattung neuer, d.h. zusätzlicher Werkstattplätze

(Wird ein neuer Produktionsbereich eingerichtet, ohne dass neue Werkstattplätze entstehen - z.B. Verlagerung vom Holz- in Metallbereich -, dürfen die notwendigen Investitionen dagegen aus dem Arbeitsergebnis finanziert werden.)

- die Schaffung und Ausstattung von Plätzen in Wohnstätten für behinderte Menschen
- sonstige Investitionen, die nicht der Werkstatt zuzuordnen sind (z.B. für Hausmeisterwohnung)

Zudem ist die Verwendung nicht auf den Arbeitsbereich begrenzt sondern schließt auch Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen im Eingangsverfahren und im Berufsbildungsbereich ein.

Für absehbare größere Reparaturen und Instandhaltungen vorhandener Wirtschaftsgüter besteht die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen (s. 2.2.2. Aufwandsrückstellungen). Diese belasten das Arbeitsergebnis bereits unmittelbar. Eine gleichzeitige Berücksichtigung im Rahmen der Verwendung entfällt damit.

- **Nachrang gegenüber anderen Finanzierungsmitteln**

Die Mittel der Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen dürfen nur dann in Anspruch genommen werden, soweit keine anderweitigen Finanzierungsmittel für diese Maßnahmen vorhanden sind. Insofern ist durch die Werkstättenverordnung in § 12 Abs. 5 Nr.3 eine Reihenfolge festgelegt.

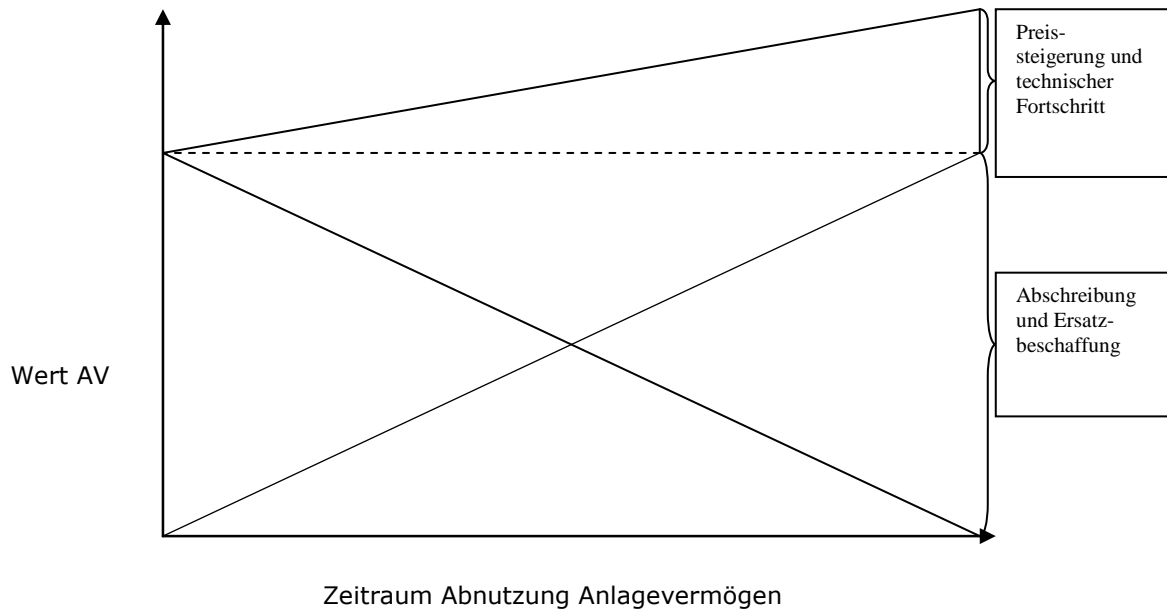
Ersatz- und Modernisierungsmaßnahmen werden demnach vorrangig finanziert durch

- erwirtschaftete buchmäßige Abschreibungen des Anlagevermögens
- Leistungen der Rehabilitationsträger (Investitionszuschüsse) für diese Maßnahmen
- Erlöse aus Desinvestitionen
- sonstige Einnahmen für diese Maßnahmen (z.B. Darlehen, übrige Trägermittel)

Nur insoweit diese anderweitigen Finanzierungsmittel nicht ausreichen, dürfen Teile des Arbeitsergebnisses zur Finanzierung von Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen eingesetzt werden.

Zukünftige Investitionen sind meist teurer als die ursprünglich getätigten Investitionen. So werden sich Mehrkosten infolge technischen Fortschritts und/

oder Preissteigerungen über die Abschreibungsgegenwerte voraussichtlich nicht allein finanzieren lassen und auf Dauer weitere Mittel erforderlich sein. Für die Finanzierung derartiger Mehrkosten ist die Bildung einer Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen vorgesehen.



3.3.2 Nachweis der Mittelverwendung

Bevor Mittel aus der Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen entnommen werden, ist vorrangig die so genannte „Abschreibungsrücklage“ zu verwenden.

- **die Abschreibungsrücklage**

Herleitung

In welcher Höhe anderweitige Finanzierungsmittel für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen in der Werkstatt zur Verfügung stehen, ist durch den Stand der „Abschreibungsrücklage“ zu dokumentieren. Es handelt sich dabei nicht um eine bilanzielle Rücklage i.S.d. Handelsrechts, sondern vielmehr um eine aus Zahlungsströmen (Einzahlungen, Auszahlungen) abgeleitete Rücklage, die für Re-Investitionen (auf Basis der ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten) zur Verfügung steht.

Die Abschreibungsrücklage lässt sich in einer Nebenrechnung aus dem Rechnungswesen ermitteln. Die Nebenrechnung zeigt die gesamten jährlichen Investitionen der Werkstatt in Sachanlagen (inkl. Eingangsverfahren/ Berufsbildungsbereich und Neuinvestitionen) und ihre Finanzierung.

Grundsätzlich ergibt sich der Stand der Rücklage zum Jahresultimo wie folgt:

Stand der Rücklage zu Jahresbeginn
+ Einstellungen in die Rücklage (Zuführungen)
./ Entnahmen aus den Rücklagen
= Stand der Rücklage zu Jahresende

Dabei setzen sich Zuführungen und Entnahmen wie folgt zusammen:

Zuführung

In die „Abschreibungsrücklage“ fließen jährlich ein

- die buchmäßigen Abschreibungsgegenwerte (GuV)
- Darlehensaufnahmen für Investitionen (Darlehensspiegel)
- erhaltene Investitionszuschüsse (Sonderposten Bilanz)
- Erlöse aus Desinvestitionen (GuV)
- sonstige Mittel des Trägers für Investitionen (z.B. Eigenanteil bei geförderten Neubaumaßnahmen)

Entnahme

Daraus „finanziert“ werden

- alle Investitionen (Sachanlagevermögen)
- Darlehenstilgungen (Darlehensspiegel)
- Rückzahlungen von Investitionszuschüssen

Aus der Gegenüberstellung dieser Einstellungen und Entnahmen ergibt sich zu jedem Bilanzstichtag rechnerisch der Stand der Abschreibungsrücklage. Dieser Stand wird auf das neue Geschäftsjahr vorgetragen.

Anfangsbestand

Im Prinzip ergibt sich der Stand dieser Rücklage zum Beginn eines Geschäftsjahres aus dem Stand zu Ende des vorangegangenen Geschäftsjahres.

Erstmalig lässt sich der aktuelle Stand der Rücklagen stichtagsbezogen aus den folgenden Positionen des Rechnungswesens ermitteln:

- aktueller Stand der Darlehen nach Tilgung (für Fördermaßnahmen)
- + erhaltene Investitionszuschüsse (nach Rückzahlung) zu AHK des AV (für Fördermaßnahmen) *
- + eigene Trägermittel an AHK des AV (inkl. Eigenmittel ersetzende Darlehen und Zuschüsse) *
- ./. Buchwert Anlagevermögen

* Sofern sich der Zuschuss- bzw. Trägeranteil an der Finanzierung der Anschaffungs-/ Herstellungskosten (AHK) des Anlagevermögens (AV) zu einem bestimmten Stichtag (etwa 01.01.2010) aufgrund fehlender historischer Werte nur noch näherungsweise ermitteln lässt, können vereinfachend/ typisierend die folgenden „Näherungswerte“ angesetzt werden, die einer durchschnittlichen Finanzierung entsprechen sollen:

- 40% der AHK des Sachanlagevermögens = Zuschüsse
- 20% der AHK des Sachanlagevermögens = Trägermittel

Ggfs. in der Berechnung verwendete Abweichungen von diesen Näherungswerten sind plausibel darzustellen.

Verwendungsrangfolge

Solange die Abschreibungsrücklage einen positiven Betrag ausweist, sind Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen daraus zu finanzieren. Erst dann, wenn die Abschreibungsrücklage vollständig aufgezehrt ist, können die erforderlichen Mittel der Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen soweit entnommen werden.

Ein ausführliches Berechnungsbeispiel wird im Anhang zur Verfügung gestellt.

- **Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen**

Herleitung/ Entnahmen

Der Stand der „Rücklage“ für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen ist ebenfalls in einer Nebenrechnung zu ermitteln und zu dokumentieren. Auch diese Rücklage wird nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesen, denn es handelt sich nicht um eine handelsrechtliche (bilanzielle) Rücklage. Vielmehr hat sie den Charakter eines Bestands an Finanzvermögen, der sich als Saldo aus Ein- und Auszahlungen ergibt. Sie ist im bilanziellen Eigenkapital enthalten. Sie spiegelt den Investitionsbedarf wider und sammelt entsprechende Mittel des Arbeitsergebnisses bis zu ihrer Verwendung für Investitionsmaßnahmen an.

Die Rücklage setzt sich entsprechend aus der Summe der nicht für Entgelte verwendeten oder zurückgelegten Anteile des Arbeitsergebnisses zusammen (s. Berechnungsschema Anhang). Unter den genannten Voraussetzungen dürfen daraus Mittel für Ersatz- und Modernisierungsmaßnahmen in Anspruch genommen werden. In diesem Fall vermindert sich die Rücklage um den Betrag, der nicht durch Abschreibungsrücklage gedeckt ist.

Die Rücklage beinhaltet wie dargestellt solche Mittel für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen, die Mehrkosten infolge technischen Fortschritts oder Preissteigerungen abdecken sollen und daher grundsätzlich nicht über die (dem Nominalwertprinzip folgenden) Abschreibungsrücklagen aufgebracht werden können.

Anfangsbestand

Zur erstmaligen Ermittlung des aktuellen Standes der Rücklage ist auf Vergangenheitswerte zurückzugreifen. Idealtypisch wäre daher die Herleitung seit der erstmaligen Einführung des Arbeitsergebnisses (1996). Zumindest ab dem Jahr 2000 sollte eine rückwärtige Berechnung jedoch aufgrund der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist für Buchungsbelege möglich sein.

Ausgehend von einem ermittelten Stand werden der Rücklage dann jährlich Mittel aus dem Arbeitsergebnis zugeführt bzw. für Maßnahmen entnommen.

(maximale) Zuführungen/ „theoretische“ Obergrenze der Rücklage

Zum einen können maximal 30% des Arbeitsergebnisses p.a. für Zwecke der Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen in eine „Rücklage“ eingestellt werden.

Ein Richtwert für den höchstmöglichen Stand der Rücklage kann anhand der vorhandenen Ausstattung der Werkstatt ermittelt werden: Der maximal angemessene jährliche Zuführungsbetrag lässt sich als %-Satz der historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten des vorhandenen betriebsnotwendigen Anlagevermögens berechnen. Dabei setzt sich der %-Satz setzt sich aus der jährlichen Preissteigerung (Veränderung Verbraucherpreisindex) und einer angemessenen Rate für den technischen Fortschritt zusammen (siehe Berechnungsschema Anhang). Die Obergrenze dieser Rücklage ist demnach durch die Summe der maximalen jährlichen Zuführungsbeträge bestimmt.

Vereinfachend kann zum 01.01.2010 die Obergrenze der Rücklage wie folgt ermittelt werden:

35% der durchschnittlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten des betriebsnotwendigen (Sach-)Anlagevermögens im Zeitraum vom 01.01.1996 (bzw. 01.01.2000) bis zum 31.12.2009

Die tatsächliche Zuführung ist also einerseits durch die vorgenannte Obergrenze limitiert, andererseits aber so zu bemessen, dass neben den Verwendungsmöglichkeiten „Arbeitsentgelte“ und „Ertragsschwankungsrücklage“ das Arbeitsergebnis zu 100% verwendet wird. Sollten sich diese beiden Voraussetzungen nicht miteinander in Einklang bringen lassen, so ist soweit von den übrigen Verwendungsmöglichkeiten Gebrauch zu machen (bspw. über die Bildung einer Rückstellung für noch zu erbringende Arbeitsentgelte).

4 Vordruck und weitergehende Erklärungen

Zur Offenlegung sind die im Teil B beigefügten Mustervordrucke zu verwenden.

Die Werkstatt bzw. der Werkstattträger hat die Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses in standardisierter Form darzustellen (**Vordruck 1**). Zusätzlich sind durch den Werkstattträger und den Abschlussprüfer weitergehende Erklärungen abzugeben (**Vordruck 2**).

Neben der Buchführung, der Betriebsabrechnung und dem Jahresabschluss ist auch die Ermittlung des Arbeitsergebnisses, seine Zusammensetzung im Einzelnen und seine Verwendung regelmäßig durch einen Abschlussprüfer zu prüfen (§ 12 Abs. 4 WVO). Zugelassene Prüfer im Sinne der WVO sind dabei Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und bei mittelgroßen Kapitalgesellschaften auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften (§ 319 Abs. 1 HGB).

B) Mustervordrucke/Anlagen

1 Vordruck Offenlegung der Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses der Werkstätten für behinderte Menschen

2 Bescheinigung des Werkstattträgers und des Abschlussprüfers über die Ermittlung des Arbeitsergebnisses und dessen Verwendung gem. § 12 WVO

3 IDW – Stellungnahme zur Rechnungslegung: Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses durch Werkstätten für behinderte Menschen gemäß § 12 Abs. 4 und 5 WVO (IDW RS KHFA 2) (Stand: 02.05.2006)

**Offenlegung der Ermittlung und Verwendung des
Arbeitsergebnisses im Arbeitsbereich der
Werkstatt für behinderte Menschen
für das Jahr 20__**

Name der Werkstatt

Name und Anschrift des Trägers der Werkstatt

Spitzenverband

Name und Anschrift des Abschlussprüfers

I. Erträge (§ 12 Abs. 4 Satz 1 und 2 WVO)

- | | |
|---|---------|
| 1. Umsatzerlöse des Arbeitsbereiches | _____ € |
| 2. Zins- und sonstige Erträge aus wirtschaftlicher Tätigkeit des Arbeitsbereiches | _____ € |
| 3. Summe der von den Rehabilitationsträgern im Arbeitsbereich gezahlten Kostensätze ¹ | _____ € |
| Summe der Erträge (1. – 3.) | _____ € |

¹ Der Begriff der Kostensätze nach § 12 Abs. 4 WVO entspricht dem Begriff der Vergütungen nach § 41 Abs. 3 SGB IX. Dazu gehören nicht die Fahrtkosten, die Sozialversicherungsbeiträge und das Arbeitsförderungsgeld. Sofern zusätzlich Verpflegungskosten gezahlt werden und diese nicht in den Kostensätzen enthalten sind, sind diese hinzuzurechnen.

II. Notwendige Kosten des laufenden Betriebs im Arbeitsbereich der Werkstatt
(§ 12 Abs. 4 Satz 3 WVO)

1. **Personalaufwand**^{1 3} zur Erfüllung der fachlichen Anforderungen, der werkstattspezifischen und unternehmensüblichen wirtschaftlichen Betätigung _____ €
2. **Sachaufwand**^{2 3} zur Erfüllung der fachlichen Anforderungen, der werkstattspezifischen und unternehmensüblichen wirtschaftlichen Betätigung _____ €
3. **Kalkulatorische Instandhaltungskosten**
(Ziffer 2.2.2 der Standards: „Aufwandsrückstellungen“) _____ €
- Summe der notwendigen Kosten (1. – 3.)** _____ €

III. Ermittlung des Arbeitsergebnisses (§ 12 Abs. 4 Satz 1 WVO)

1. Summe der Erträge (Summe I.) _____ €
2. Summe der notwendigen Kosten (Summe II.) _____ €
- Arbeitsergebnis** _____ €

^{1 2} Die Beträge zu Personal- und Sachaufwand können zu je einer Summe zusammengefasst werden, da eine Aufteilung gem. § 41 Abs. 3 SGB IX aufgrund einer fehlenden oder nicht ausreichend differenzierten Leistungs- und Vergütungsvereinbarung noch nicht möglich ist.

³ Als notwendig sind alle Kosten anzusehen, die dazu geeignet sind, das Ziel des Auftrags und der Verpflichtung der Werkstatt in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise zu erreichen. Das Leistungsangebot einer Werkstatt wird durch die Leistungs- und Vergütungsvereinbarungen gem. § 75 SGB XII näher bestimmt.

IV. Verwendung des Arbeitsergebnisses (§ 12 Abs. 5 WVO)

1. Arbeitsentgelte (§ 138 Abs. 2 SGB IX)

Gesamtsumme der Arbeitsentgelte
(ohne Arbeitsförderungsgeld) lt. GuV einschl. Rückstellungen _____ €

Durchschnittlich ausgezahltes Arbeitsentgelt
- je Werkstattbeschäftigten und Jahr _____ €
- je Werkstattbeschäftigten und Monat (1/12) _____ €

Arbeitsentgeltspanne von _____ € bis _____ €

Ggf. nähere Erläuterung als Anlage (z.B. bei Ausschüttung < 70% oder über 100% des Arbeitsergebnisses)

2. Entwicklung der Ertragsschwankungsrücklage

Stand der Rücklage am 01.01.20__ _____ €

Zuführung zur Rücklage _____ €

Entnahme aus Rücklage _____ €

Stand der Rücklage am 31.12.20__ _____ €

6-Monatsbetrag der Arbeitsentgelte _____ €

Ggf. nähere Erläuterung als Anlage (z.B. zu zweckentsprechender Verwendung der Entnahmen)

3. Entwicklung der Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen

Stand am 01.01.20__ _____ €

Zuführung zur Rücklage _____ €

Entnahme aus Rücklage _____ €

Stand am 31.12.20__ _____ €

Stand der Abschreibungsrücklage am 31.12.20__ _____ €

Ggf. nähere Erläuterungen als Anlage

M u s t e r

Bescheinigung des Werkstattträgers und des Abschlussprüfers über die Ermittlung des Arbeitsergebnisses und dessen Verwendung gemäß § 12 WVO

Träger der Werkstatt/Name der Werkstatt

Abschlussprüfer

Es wird bestätigt, dass der Jahresabschluss 20__ entsprechend § 12 Abs. 1 WVO durch einen Abschlussprüfer geprüft wurde und dass der Werkstatt ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk/eine Bescheinigung erteilt wurde.

Die Standards zur Offenlegung der Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses – Stand Mai 2010 – sind beachtet worden.

Der Abschlussprüfer hat bestätigt/ bescheinigt, dass

- die Bücher nach kaufmännischen Grundsätzen geführt werden,
- eine Betriebsabrechnung in Form einer Kostenstellenrechnung erstellt worden ist,
- das Arbeitsergebnis, seine Zusammensetzung im Einzelnen gem. § 12 Abs. 4 WVO und seine Verwendung im Jahresabschluss ausgewiesen ist,
- der Arbeitsbereich entsprechend der Standards abgegrenzt wurde,
- das Arbeitsergebnis entsprechend § 12 Abs. 4 WVO ermittelt,
- das Arbeitsergebnis für die in § 12 Abs. 5 WVO genannten Zwecke verwandt worden ist.

Ort, Datum

Unterschrift des Werkstattträgers

Ort, Datum

Unterschrift des Wirtschaftsprüfers

**IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung:
Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses
durch Werkstätten für behinderte Menschen gemäß
§ 12 Abs. 4 und 5 WVO
(IDW RS KHFA 2)**

(Stand: 02.05.2006)¹

| | | |
|------|--|---|
| 1. | Vorbemerkungen..... | 1 |
| 2. | Anwendungsbereich..... | 2 |
| 3. | Ermittlung des Arbeitsergebnisses der Werkstatt..... | 3 |
| 3.1. | Erträge..... | 3 |
| 3.2. | Notwendige Kosten des laufenden Betriebs | 3 |
| 3.3. | Schema zur Ermittlung des Arbeitsergebnisses | 3 |
| 4. | Verwendung des Arbeitsergebnisses der Werkstatt..... | 4 |
| 4.1. | Zahlung der Arbeitsentgelte..... | 4 |
| 4.2. | Rücklage zum Ausgleich von Ertragsschwankungen | 5 |
| 4.3. | Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen | 5 |
| 4.4. | Abgrenzung der Rücklagen nach der WVO von den Rücklagen i.S.d. handelsrechtlichen Vorschriften..... | 5 |

1. Vorbemerkungen

- 1 Mit der Werkstättenverordnung – WVO² werden die fachlichen Anforderungen an eine Werkstatt für behinderte Menschen (Werkstatt) und die Verfahren zur Anerkennung als Werkstatt geregelt.
- 2 In § 12 Abs. 4 WVO werden das Arbeitsergebnis einer Werkstatt und seine Ermittlung definiert. § 12 Abs. 5 WVO enthält die Vorschriften zur Verwendung dieses Arbeitsergebnisses.
- 3 Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* gibt die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu Einzelfragen der Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses wieder, die durch die WVO nicht geregelt sind.

¹ Verabschiedet vom Krankenhausfachausschuss (KHFA) am 30.11.2000. Änderung durch den KHFA am 04.03.2002. Änderung durch den KHFA am 02.05.2006. Billigende Kenntnisnahme durch den HFA am 06.09.2006.

² Dritte Verordnung zur Durchführung des Schwerbehindertengesetzes (Werkstättenverordnung Schwerbehindertengesetz – SchwbWV) vom 13.08.1980 (BGBl. I, S. 1365), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Förderung der Ausbildung und Beschäftigung schwerbehinderter Menschen vom 23.04.2004 (BGBl. I, S. 606).

2. Anwendungsbereich

- 4 Die Werkstatt ist nach § 136 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IX) eine Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben und zur Eingliederung behinderter Menschen in das Arbeitsleben, die behinderten Menschen u.a. eine angemessene berufliche Bildung und eine Beschäftigung zu einem ihrer Leistung angemessenen Arbeitsentgelt anzubieten hat. Dazu muss die Werkstatt gemäß § 136 Abs. 1 Satz 4 SGB IX über ein möglichst breites Angebot an Berufsbildungs- und Arbeitsplätzen verfügen.
- 5 Die Werkstatt umfasst das Eingangsverfahren, den Berufsbildungsbereich und den Arbeitsbereich.
- 6 In § 12 Abs. 1 WVO werden Rechnungslegungsvorschriften für Werkstätten festgelegt. Danach haben alle Werkstätten unabhängig von ihrer Rechtsform nach kaufmännischen Grundsätzen Bücher zu führen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 WVO).
- 7 Gemäß § 12 Abs. 1 Satz 3 WVO soll die Werkstatt einen Jahresabschluss erstellen³. Aufgrund des Zusammenhangs mit den in § 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 WVO geforderten betriebswirtschaftlichen und kaufmännischen Grundsätzen ergibt sich für die Werkstatt eine Pflicht zur Aufstellung eines gesonderten Einrichtungsabschlusses, der zumindest aus einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung besteht. Anzuwenden sind dabei die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften des HGB (§§ 238 ff. HGB). Weitergehende Aufstellungspflichten, die sich aus den Rechnungslegungsvorschriften für den Einrichtungsträger ergeben, z.B. Anhang und/oder Lagebericht, bleiben von den Vorschriften der WVO unberührt.
- 8 Sofern die Werkstatt eines Trägers an mehreren Standorten betrieben wird und jeder dieser Werkstattstandorte über eine eigene Buchhaltung verfügt, ist es für Zwecke der Aufstellung des Jahresabschlusses erforderlich, die einzelnen Buchhaltungen der Werkstattstandorte zu einer Gesamtbuchhaltung der Werkstatt zusammenzufassen und aus dieser den Jahresabschluss der Werkstatt und des Trägers abzuleiten.
- 9 Sofern der Träger der Werkstatt auch sonstige Einrichtungen und Bereiche von insgesamt nicht unwesentlicher Bedeutung unterhält, wie z.B. Sonderkindergärten, Wohnheime für behinderte Menschen, Vermögensverwaltung, die nicht unmittelbar der Werkstatt zuzuordnen sind, sind diese nicht in den Jahresabschluss der Werkstatt einzubeziehen. Der gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschluss der Werkstatt kann auf der Grundlage einer gesonderten Buchhaltung aufgestellt oder rechnerisch aus einem Gesamtabchluss des Trägers abgeleitet werden.

³ Das Wort „erstellen“ in § 12 Abs. 1 Satz 3 WVO entspricht dem handelsrechtlichen Begriff „aufstellen“.

3. Ermittlung des Arbeitsergebnisses der Werkstatt

- 10 Arbeitsergebnis ist gemäß § 12 Abs. 4 WVO die Differenz zwischen den Erträgen und den notwendigen Kosten des laufenden Betriebes im Arbeitsbereich der Werkstatt.

3.1. Erträge

- 11 Die Erträge, die in das Arbeitsergebnis einzubeziehen sind, umfassen die Umsatzerlöse, Zins- und sonstigen Erträge aus der wirtschaftlichen Tätigkeit und die von den Rehabilitationsträgern auf der Basis von Kostensätzen zu leistenden Beträge.
- 12 Die Zins- und sonstigen Erträge aus wirtschaftlicher Tätigkeit sind von jenen aus dem nichtwirtschaftlichen Bereich abzugrenzen. Als Beispiele für Erträge aus dem nichtwirtschaftlichen Bereich sind insbesondere Zinsen aus Vermögensverwaltung, außerordentliche Erträge (§ 277 Abs. 4 HGB), Spenden und Bußgelder, Erbschaften und Vermächnisse, Zuschüsse des Trägers sowie Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens aus Investitionszuschüssen (vgl. u.a. Schreiben der BfA vom 10.03.1988 Ib5-5393.6(52)/5393.4/(6)/3304)⁴ zu nennen.

3.2. Notwendige Kosten des laufenden Betriebs

- 13 Der Umfang der notwendigen Kosten des laufenden Betriebs im Arbeitsbereich der Werkstatt bestimmt sich aus der Aufgabenstellung, die in einer Leistungsvereinbarung gemäß § 93a Abs. 1 BSHG näher geregelt wird, und den Anforderungen aus § 12 Abs. 1 WVO, wonach die Werkstatt nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen organisiert sein muss. Daher sind alle Kosten als notwendig anzusehen, die dazu geeignet sind, das Ziel des Auftrags und der Verpflichtung der Werkstatt in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise zu erreichen.
- 14 Die notwendigen Kosten sind in § 41 Abs. 3 SGB IX und ergänzend in § 12 Abs. 4 WVO definiert. Weitere Kosten, soweit sie nicht durch entsprechende Erlöse gedeckt sind, dürfen das Arbeitsergebnis nicht belasten.

3.3. Schema zur Ermittlung des Arbeitsergebnisses

- 15 Jahresergebnis

⁴ FN-IDW 1988, S. 195 f.

- + Arbeitsentgelte der behinderten Menschen
- +/- Ergebnis des Berufsbildungsbereichs
- + sonstige nicht notwendige Kosten
- Erträge aus nichtwirtschaftlicher Tätigkeit (u.a. Spenden, Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Investitionszuschüssen, Erträge aus Vermögensverwaltung)
- = Arbeitsergebnis

16 Unter Berücksichtigung der in einigen Werkstätten teilweise verstreut eingegliederten Berufsbildungsplätze ist eine sachgerechte Schätzung der auszugliedernden Erträge und Kosten des Berufsbildungsbereichs ausreichend.

4. Verwendung des Arbeitsergebnisses der Werkstatt

17 Arbeitsergebnisse unterliegen gemäß § 12 Abs. 5 WVO einer Zweckbindung. Sie dürfen nur für die Zahlung von Arbeitsentgelten, für die Bildung einer Rücklage zum Ausgleich von Ertragsschwankungen und für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen in der Werkstatt verwendet werden. Rücklagen i.S.d. WVO entsprechen nicht dem handelsrechtlichen Rücklagenbegriff und dienen ausschließlich dem Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung des Arbeitsergebnisses gegenüber den Anerkennungsbehörden.

18 Das Arbeitsergebnis darf nicht verwendet werden für die Schaffung und Ausstattung neuer Werk- und Wohnstättenplätze.

4.1. Zahlung der Arbeitsentgelte

19 Die Zahlung der in den Werkstattverträgen vereinbarten Arbeitsentgelte erfolgt monatlich auf der Grundlage entsprechender Planungen in Höhe von 70 % des mutmaßlichen Arbeitsergebnisses. Aufgrund der jährlichen Rechnungslegung ergibt sich, dass das endgültige Arbeitsergebnis erst nach Schluss des Geschäftsjahres festgestellt werden kann. Sich hieraus ergebende Zahlungen an Beschäftigte können daher erst im Folgejahr oder zu einem noch späteren Zeitpunkt erfolgen.

20 Unterschreiten die Arbeitsentgelte ausnahmsweise die Mindestgröße gemäß § 12 Abs. 5 Nr. 1 WVO in Höhe von 70 % des Arbeitsergebnisses, sind die Abweichungen im Jahresabschluss bei der Darstellung der Ermittlung und Verwendung des Arbeitsergebnisses zu begründen. Begründete Ausnahmefälle können z.B. ertragsstarke Einzelgeschäfte sein, die ein besonders hohes Arbeitsergebnis mit sich brachten und die voraussichtlich nicht wiederholt werden können.

21 Etwaige, nicht begründete Unterschreitungen der Mindestgröße gemäß § 12 Abs. 5 Nr. 1 WVO sind durch entsprechende Rückstellungsbuchungen auszugleichen.

4.2. Rücklage zum Ausgleich von Ertragsschwankungen

22 Gemäß § 12 Abs. 5 Nr. 2 WVO ist es zulässig, eine Rücklage zum Ausgleich von Ertragsschwankungen zu bilden, die der absoluten Höhe nach begrenzt ist. Hierbei handelt es sich um eine Art Betriebsmittelrücklage. Die zulässige Höhe der Rücklage orientiert sich an dem ermittelten Arbeitsergebnis unter Berücksichtigung der vertraglich gegenüber den behinderten Menschen eingegangenen Verpflichtungen für die ersten sechs Monate des folgenden Geschäftsjahres.

4.3. Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen

23 § 12 Abs. 5 Nr. 3 WVO sieht vor, dass das Arbeitsergebnis für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen in der Werkstatt verwendet wird, soweit diese Kosten nicht aus den Rücklagen in Form von erwirtschafteten Abschreibungen des Anlagevermögens für solche Investitionen (Abschreibungsrücklage i.S.v. § 12 Abs. 5 Nr. 3 2. Halbsatz WVO), aus Leistungen der Rehabilitationsträger oder aus sonstigen Einnahmen zu decken sind oder gedeckt werden. Übersteigt der nachgewiesene zukünftige Investitionsbedarf diese verfügbaren Mittel, darf das Arbeitsergebnis durch die Bildung einer Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen verwendet werden. Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen von Investitionsplänen, die den ordnungsgemäßen Abfluss der Mittel des Arbeitsergebnisses für zukünftige Investitionen dokumentieren. Dabei kann auch auf Wiederbeschaffungskostenbasis kalkuliert werden.

4.4. Abgrenzung der Rücklagen nach der WVO von den Rücklagen i.S.d. handelsrechtlichen Vorschriften

24 Die Rücklagen zum Ausgleich von Ertragsschwankungen und für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen sind keine handelsrechtlichen Rücklagen. Sie werden aus dem Arbeitsergebnis, das ein Teil des Jahresergebnisses der Werkstatt darstellt, in einer Nebenrechnung gebildet. Die Eigenkapitalgliederung im Jahresabschluss der Werkstatt richtet sich allein nach Handelsrecht.

25 Die handelsrechtlichen Vorschriften über die Bildung von Rücklagen bleiben von den Regelungen der WVO unberührt (§ 12 Abs. 5 Satz 2 WVO). Die Einstellung in sowie Entnahme aus handelsrechtlich vorgesehenen Rücklagen richtet sich ausschließlich nach den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften und erfolgt nach dem Ausweis des Jahresergebnisses, welches durch die Verpflichtung der Werkstatt zur Zahlung von Arbeitsentgelten in der gesetzlich (§ 138 Abs. 2 SGB IX) oder vertraglich vorgesehenen Höhe gemindert wurde.

26 Bei der Abschreibungsrücklage i.S.v. § 12 Abs. 5 Nr. 3 2. Halbsatz WVO handelt es sich um angesammelte Liquidität aus erwirtschafteten Abschreibungen. Die Abschreibungsrücklage ist somit nicht Bestandteil des bilanziell-

len Eigenkapitals. Sie ist ebenfalls in einer Nebenrechnung zum Jahresabschluss zu dokumentieren. Darlehenstilgungen können aus den in der Abschreibungsrücklage angesammelten Mitteln finanziert werden.

LVR Landschaftsverband Rheinland

LVR-Dezernat Soziales und Integration

50663 Köln, Tel 0221 809-0

soziales@lvr.de, www.soziales.lvr.de