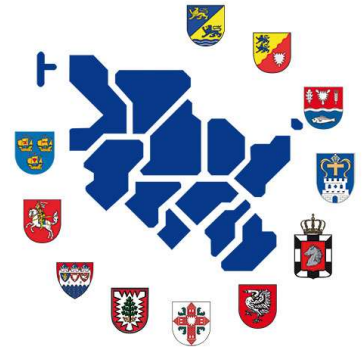


Koordinierungsstelle Soziale Hilfen der schleswig-holsteinischen Kreise Anstalt des öffentlichen Rechts Der Vorstand



Leitfaden zur Jahresabschlussprüfung der Arbeitsergebnisse in Werkstätten für behinderte Menschen¹

1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Die Werkstatt für behinderte Menschen ist einerseits eine Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben gem. § 219 Abs. 1 SGB IX, gleichzeitig ist sie dabei aber auch 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 (siehe hierzu § 221 Abs. 2 SGB IX, § 12 Satz 3 WVO). Danach ist die WfbM verpflichtet, aus ihrem Arbeitsergebnis an die im Arbeitsbereich beschäftigten behinderten Menschen ein Arbeitsentgelt zu zahlen, das sich aus einem leistungsunabhängigen, einheitlichen Grundbetrag und einem leistungsangemessenen Steigerungsbetrag zusammensetzt.

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.

1.1 Grundlagen

Werkstätten für behinderte Menschen (WfbM) sind nach § 12 Abs. 1 WVO (Werkstättenverordnung) verpflichtet, nach kaufmännischen Grundsätzen Bücher zu führen, eine Betriebsabrechnung in Form einer Kostenstellenrechnung einzurichten und einen Jahresabschluss aufzustellen. Zusätzlich ist eine Arbeitsergebnisrechnung zu erstellen, aus der das Arbeitsergebnis, seine Zusammensetzung im Einzelnen und seine Verwendung hervorgeht. Die Arbeitsergebnisrechnung ist als Nebenrechnung zum Jahresabschluss zu verstehen. Die Verpflichtung trifft jeweils die WfbM als solches (bestehend aus den notwendigen Betriebsbereichen Eingangsverfahren/Berufsbildungsbereich und Arbeitsbereich). Bei Komplexträgern ist in aller Regel nur der Betriebsteil WfbM durch die WVO angesprochen, d. h. es muss zum Beispiel für diesen (Teil-) Betrieb ein eigener Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, aufgestellt und eine Kostenstellenrechnung vorgehalten werden. Aufgrund der Verpflichtung zur Anwendung kaufmännischer Grundsätze in der Rechnungslegung wird davon ausgegangen, dass alle Träger von WfbM diese Verpflichtung erfüllen können.

¹ Der Leitfaden wurde zusammen mit dem Ministerium für Soziales, Jugend, Familie, Senioren, Integration und Gleichstellung SH, den Städten und Kreisen erarbeitet und am 5. Dezember 2023 von den Kreisen und am 13. Dezember 2023 von den kreisfreien Städten gebilligt.

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 der Beschäftigten.

Arbeitsergebnis ist nach § 12 Abs. 4 WVO die Differenz aus den Erträgen und den notwendigen Kosten des laufenden Betriebs im Arbeitsbereich der Werkstatt. Das Arbeitsergebnis darf nur für Zwecke der Werkstatt verwendet werden, und zwar zu mindestens 70 % für die Zahlung der Arbeitsergebnisse der behinderten Beschäftigten (Grund- und Steigerungsbeträge nach § 221 SGB IX). Der verbleibende Rest aus dem Arbeitsergebnis darf in eine Rücklage für Ertragsschwankungen bis zu einer Höhe von maximal 6 Monatsentgelten eingestellt und/oder für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen gem. § 12 Abs. 5 Satz 1 WVO (soweit nicht aus Abschreibungen oder von Dritten zu decken). verwendet werden. Der Nachweis über die zweckentsprechende Verwendung des Arbeitsergebnisses eines Jahres ist ebenfalls durch entsprechende Nebenrechnungen zu führen.

Die in § 12 WVO verwendeten Begriffe zur Bestimmung der Ermittlung und der Verwendung des Arbeitsergebnisses sind nicht einheitlich. In die Ermittlung des Arbeitsergebnisses fließen Zahlen aus Jahresabschluss, Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung ein.

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

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, wird ein Ansatz, der die Ermittlung des Arbeitsergebnisses unter vorrangiger Verwendung sachbezogener Erträge und Aufwendungen herbeiführt, als sachgerecht anerkannt.

Die Kostenstellenrechnung dient daneben als Grundlage für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zum Arbeitsbereich.

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 zuordbar 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.

Zusammenfassend ist das Arbeitsergebnis nach § 12 Abs. 5 WVO nur für die folgenden Zwecke vollständig zu verwenden, die Aufzählung ist abschließend.

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

Zu 1.:

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. 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.

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.

Zu 2.:

Rücklagen für Ertragsschwankungen, Rücklagen für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen mit dazugehörigen Abschreibungsrücklagen stimmen vom Ansatz und vom Betrag her nicht

mit handels- oder steuerrechtlich gebildeten Rücklagen überein. 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 geschlossen 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.

1.2 Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer

Nach § 12 Abs. 1 Satz 5 WVO sind die Buchführung, die Kostenstellenrechnung, der Jahresabschluss und die Arbeitsergebnisrechnung einer WfbM von deren Abschlussprüfer zu prüfen. Dabei handelt es sich um eine erweiterte Abschlussprüfung, die als Vorhalteaufgabe des Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers zu sehen ist.

Durch den Träger der Werkstatt für behinderte Menschen wird der Wirtschaftsprüfer rechtzeitig beauftragt, so dass die Prüfungsergebnisse durch Testat **spätestens am 30.09. des Folgejahres** den Anerkennungsbehörden vorliegen. Die Anerkennungsbehörden sind nicht berechtigt, einen Wirtschaftsprüfer zu bestellen.

Die Abschlussprüfung ist folgerichtig zu erweitern um die

- Prüfung der Betriebsabrechnung,
- Prüfung der Ermittlung des Arbeitsergebnisses,
- Prüfung seiner Zusammensetzung im Einzelnen gemäß § 12 Abs. 4 WVO und
- Prüfung seiner Verwendung gem. § 12 Abs. 5 WVO.

Die Jahresabschlussprüfung wird in analoger Anwendung des § 317 HGB und § 12 Abs. 1 Satz 5 WVO unter Beachtung der vom Institut für Wirtschaftsprüfung (IDW) festgestellten Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung vorgenommen. Dabei ist durch den Wirtschaftsprüfer sicherzustellen, dass unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit hinreichender Sicherheit beurteilt werden kann, ob die Anforderungen, die sich aus der Erweiterung des Prüfgegenstandes nach § 12 Abs. 1 Satz 5 WVO ergeben, erfüllt wurden.

Über die Prüfungserweiterung erteilt der Abschlussprüfer einen Prüfungsvermerk, der Aufschluss gibt, über die Geschäftstätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld sowie die Erwartungen und über mögliche Fehler.

1.3 Prüfung durch die Anerkennungsbehörden

Nach § 12 Abs. 6 WVO legt die WfbM die Arbeitsergebnisrechnung den beiden Anerkennungsbehörden, BA und Träger der EGH, auf deren Verlangen offen. Diese sind berechtigt und auch verpflichtet, die Angaben durch Einsicht in die nach § 12 Abs. 1 WVO zu führenden Unterlagen

zu überprüfen. Die Offenlegung erfolgt umfänglich in nachvollziehbarer Form zweckmäßigerweise .mit Hilfe eines Vordrucks (**Anlage I**)

Darüber hinaus sind beide Behörden gemäß § 12 Abs. 6 WVO berechtigt , eine Überprüfung der Angaben durch Einsichtnahme in die Buchhaltungsunterlagen der WfbM vorzunehmen. Der Umfang der Berechtigung ergibt sich aus § 12 Abs. 1 WVO (Buchführung, Kostenstellenrechnung, Jahresabschluss). Komplexträger, die für ihre WfbM keine eigene Buchhaltung vorhalten, müssen die relevanten Unterlagen von nicht relevanten (andere Leistungen) trennen.

Zusätzlich zu den Pflichten nach § 12 WVO ist zu beachten, dass die Werkstattträger verpflichtet sind, bei der Ermittlung des Arbeitsergebnisses die Auswirkungen der Vergütungen nach dem SGB IX, auf die Höhe des Arbeitsergebnisses darzustellen und dabei getrennt auszuweisen, ob sich durch die Vergütung Verluste oder Gewinne ergeben.

Die Bundesanstalt für Arbeit (BA) ist für den Eingangs- und Berufsbildungsbereich ebenso prüfberechtigt. Das heißt insbesondere, dass die BA das Recht hat, die Beachtung und Umsetzung der aktuellen Fachkonzepte jederzeit und in diesem Kontext, die entsprechenden Informationen und Auskünfte auch bezüglich der Wirtschaftsführung einzuholen und zu prüfen.

Es ist Aufgabe der Anerkennungsbehörden Einvernehmen bezüglich der Prüfungsbefugnisse herzustellen. Ein regelmäßiger Austausch ist deshalb notwendig.

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 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.

2.1.4 Weitergehende Pflichten

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

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.

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

2.2.1 Erträge der Werkstatt

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

- Zinsen aus wirtschaftlicher Tätigkeit,
- sonstigen Erträgen aus wirtschaftlicher Tätigkeit,

- Leistungsentgelten (*Kostensätze i.S.v. § 12 Abs. 4 WVO*) der Rehabilitationsträger im Arbeitsbereich

Nach § 277 HGB 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 zu erbringenden Vergütungen, die hier gesondert ausgewiesen werden.

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.

Festgeldzinsen sind 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.

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 gehören, aber aus wirtschaftlicher Betätigung herrühren. Nicht zu den sonstigen Erträgen zählen die Erstattungen für Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung für Menschen mit Behinderung, Fahrtkostenerstattungen, erhaltene Arbeitsförderungsgelder.

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

2.2.2 Notwendige Kosten der Werkstatt

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, die werkstattspezifischen Kosten der wirtschaftlichen Betätigung 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.**

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 im Sinne der 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.

Umfang notwendiger Kosten

Das Leistungsangebot einer Werkstatt wird durch die Leistungs- und Vergütungsvereinbarungen näher bestimmt. Welche Kosten notwendig sind, bestimmt sich aus der gesetzlichen Aufgabenstellung 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.

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. Bisher konnte weder bundes- noch landesweit eine abschließende Regelung gefunden werden, wie die anfallenden Kosten auch quantitativ den in § 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.

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 Kostensteilen für den Arbeitsbereich und die anderen Bereiche, soweit diese organisatorisch voneinander getrennt sind. Die gewählten Verteilschlüssel sind möglichst beizubehalten, um über mehrere Perioden hinweg die Vergleichbarkeit der Ergebnisse zu gewährleisten. 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

Vorrangig sind alle Erträge und Aufwendungen, die ausschließlich in einem Bereich anfallen oder diesem unmittelbar zugeordnet werden können, direkt zuzurechnen. Beispiele sind Vergütungen der Rehabilitationsträger und Personal, das ausschließlich für Beschäftigte des Arbeitsbereiches oder des Berufsbildungsbereiches u.a. eingesetzt wird.

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)
- qm genutzte Fläche, m³ umbauter Raum für räumlich getrennt ausweisbare Bereiche
- 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

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

Beim Sachaufwand 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.

3. Anforderung der Unterlagen zur Offenlegung der Ermittlung und Verwendung des Jahresarbeitsergebnisses

Wichtige Unterlagen hierzu sind folgende Daten und Nachweise:

- Erträge nach § 12 Abs. 4 Satz 1 und 2 WVO
- Notwendige Kosten des laufenden Betriebs im Arbeitsbereich der Werkstatt gem. § 12 Abs. 4 Satz 3 WVO
- Ermittlung des Arbeitsergebnisses gem. § 12 Abs. 4 Satz 1 WVO
- Verwendung des Arbeitsergebnisses gem. § 12 Abs. 5 WVO
- Entwicklung der Ertragsschwankungsrücklage
- Entwicklung der Rücklage für Ersatz- u. Modernisierungsinvestitionen
- Stand der Abschreibungsrücklage
- Darstellung der Auswirkungen der Vergütung auf das Arbeitsergebnis

Nach der finalen Prüfung auf Vollständigkeit erfolgt nunmehr die konkrete Prüfung nach sachlichen und rechtlichen Vorgaben durch die Mitarbeiterinnen und/oder Mitarbeiter der Anerkennungsbehörde für den Arbeitsbereich.

Folgende Prüfungsschritte sind erforderlich. Prüfung der

1. Umsatzerlöse im Arbeitsbereich
2. Zins- und sonstige Erträge (VV)
3. Kostensätze der Reha-träger
4. Ermittlung Summe der Erträge
5. Personalaufwand/fachlicher werkstattspezifischer Aufwand
6. Personalaufwand unternehmensüblich
7. Sachkosten fachlich und werkstattspezifisch
8. Sachkosten unternehmensüblich für wirtschaftliche Betätigung
9. Betrag aus Periodenabgrenzung
10. Summe der notwendigen Personal- und Sachkosten
11. Arbeitsergebnis nach § 12 Abs. 4 WVO
12. Verlust aus VV/Ergebnis ohne Verlust aus VV
13. Gesamtsumme der Arbeitsentgelte (ohne Arbeitsförderungsgelder)
14. Beachtung des § 12 Abs. 4 WVO mit mindestens 70 %
15. Bildung einer Rücklage zum Ausgleich von Ertragsschwankungen (höchstens i. H. der Arbeitsentgelte für sechs Monate)
16. Zuführung zur Rücklage für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen
17. Arbeitsentgelte tatsächlich ausgezahlt (ohne Arbeitsförderungsgelder)
18. Zahl der Beschäftigten im Jahresdurchschnitt
19. Durchschnittlich ausgezahltes Arbeitsentgelt (ohne Arbeitsförderungsgeld)
20. Arbeitsendgeldspanne nachvollziehen
21. Entwicklung der Ertragsschwankungsrücklage (Zuführung/Entnahme)
22. 6 Monatsbetrag der Arbeitsentgelte
23. Entwicklung der aus dem Arbeitsergebnis zur Verfügung stehenden Mittel für Ersatz- und Modernisierungsinvestitionen

24. Darstellung der Auswirkungen der Vergütung auf das Arbeitsergebnis
25. Plausibilitätsprüfung bei Verlust aus VV
26. Vergütung gem. VV (Jahresdurchschnitt) Gesamtsumme ohne Zuschläge
27. Sozialversicherungsbeiträge (wurden SV-Beiträge erstattet?)
28. Wurde Arbeitsförderungsgeld gem. den gesetzlichen Vorschriften an die im Arbeitsbereich Beschäftigten ausgezahlt?
29. Ausweisung des Arbeitsergebnisses im Jahresabschluss gem. § 12 Abs. 1 WVO
30. Wird das Arbeitsergebnis, seine Zusammensetzung im Einzelnen gem. § 12 Abs. 4 WVO und seine Verwendung im Jahresabschluss der WfbM ausgewiesen?
31. Bestätigung durch den Abschlussprüfer ja/nein

Nach Prüfung der relevanten Unterlagen mit Testat werden die Daten insoweit plausibilisiert, dass die Richtigkeit der Datenlage bestätigt werden kann oder auf Unregelmäßigkeiten Bezug genommen wird. In der Folge wird ein Datenvergleich mit den Vorjahresdaten und den Daten anderer Einrichtungen vorgenommen, um erklärungsbedürftige Abweichungen festzustellen und beim Träger der geprüften Einrichtung zu hinterfragen. Ziel ist der Aufbau von Datenreihen. Danach werden die Daten mit einem vorläufigen Prüfungsergebnis in eine vorbereitete Aufstellung eingearbeitet (Anlage 2), der Prioritätenliste zugeordnet (Anlage 3) und über die weitere Vorgehensweise Absprachen unter den Anerkennungsbehörden vorgenommen.

Dies ermöglicht eine verbesserte Überprüfung der Arbeitsergebnisse, seine Ermittlung, Zusammensetzung und Verwendung. Es sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Ausübung dieser Rechte nicht von Vereinbarungen abhängt, wie sie für die Wirtschaftlichkeit und Qualitätssicherung sowie für den Inhalt und Verfahren zur Durchführung von Wirtschaftlichkeits- und Qualitätsprüfungen vorgesehen sind.

Sofern die umfangreiche Prüfung, auch nach eingehender Kommunikation mit dem verantwortlichen Werkstattträger, nicht im gebotenen Maße erfolgen kann und hierzu keine andere Möglichkeit als eine Vorortprüfung besteht, ist diese in den Geschäftsräumen der Werkstatt ergänzend durchzuführen. Dies soll aber immer die Ausnahme bleiben.

4. Abläufe einer Vorortprüfung

4.1 Anforderung an die Datenlage im Rahmen der Vorortprüfung

Anforderungen an die Datenlage im Rahmen einer Vorortprüfung durch die Anerkennungsbehörde

- Die Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen.
- Richtigkeit Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden.
- Die Wiedergabe muss mit dem Original bildlich sowie inhaltlich übereinstimmen, wenn diese lesbar gemacht wird (Sichtprüfbarkeit).

- Maschinelle Auswertbarkeit: Ermöglichung einer mathematisch-technischen Auswertung, einer Volltextsuche oder einer Prüfung im weitesten Sinne.
- Belege sind zeitnah einer Belegsicherung zuzuführen und gegen Verlust zu sichern. Für die Kassenführung schreibt der Gesetzgeber in § 146 Abs. 1 Satz 2 AO eine tägliche Führung der Aufzeichnungen vor.
- Ordnung Geschäftsvorfälle sind systematisch, übersichtlich, eindeutig und identifizierbar festzuhalten.
- Informationen, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, dürfen nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden, dass deren ursprünglicher Inhalt nicht mehr feststellbar ist.
- Integrität Unversehrtheit des Inhalts.
- -Authentizität Echtheit der Herkunft. Ein Geschäftsvorfall ist einem Verursacher eindeutig zuzuordnen.

4.2. Prüfungsvorbereitung, Prüfung, Prüfergebnis

Der Prüftermin wird spätestens 4 Wochen vor der Prüfung mit Schreiben an die AA sowie Werkstattträger angekündigt.

Es wird sichergestellt, dass Fragen zum Prüfrecht, Prüfhilfen, Ansprechpartner und Terminen von den beteiligten Stellen beantwortet werden können.

Es wird an dem Ort der Prüfung darum gebeten, den/die Beauftragten der Anerkennungsbehörden zu unterstützen und einen geeigneten Arbeitsraum sowie eine Fotokopiermöglichkeit für genannte Zeiträume zur Verfügung zu stellen.

Es ist vom Werkstattträger einen Ansprechpartner (mit Emailadresse und Telefonnummer), mit dem die weitere Vorgehensweise abgestimmt werden kann zu benennen.

Das Prüfergebnis ist mit dem Werkstattträger eingehend zu erörtern. Dem Werkstattträger wird nach Vorlage des Prüfergebnisses (Entwurf) Gelegenheit zur Gegenäußerung gegeben. Die Frist beträgt 6 Wochen.

Sollte keine Einigung über das Prüfergebnis hergestellt werden können, wird die Einlassung des Werkstattträgers dem Prüfergebnis als Anlage beigefügt.

Nach Ausfertigung des Prüfberichts, geht dieser unter Beachtung der datenschutzrechtlichen Vorgaben, an die BA, den zuständigen Kreis bzw. kreisfreie Stadt und dem Sozialministerium zur Mitkenntnis.

4.3 Erfassung der Prüfergebnisse bei der Anerkennungsbehörde

Das Gesamtverfahren ist zu dokumentieren, mit einem Abschlussvermerk zu versehen und digital abzulegen.