

Arbeitsergebnisrechnung und BilMoG

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) sieht umfangreiche Änderungen in Ansatz, Bilanzierung und Bewertung vor. Diese haben auch Auswirkungen auf die Ermittlung des Arbeitsergebnisses nach § 12 Abs. 1 WVO (Werkstättenverordnung).

ARBEITSERGEBNISERMITTLUNG · ERGEBNISGLÄTTUNG · RÜCKSTELLUNG FÜR ALTERSTEILZEIT · KALKULATORISCHE ZINSEN

Rückstellungen

Unter anderem entfallen die Wahl- bzw. freiwilligen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die innerhalb eines Jahres, aber nach Ablauf von drei Monaten nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB in der vor BilMoG gültigen Fassung) sowie die Aufwandsrückstellungen, wie z. B. für Großreparaturen (§ 249 Abs. 2 HGB in der vor BilMoG gültigen Fassung). Diese dürfen nicht mehr gebildet werden nach Art. 66 Abs. 5 EGHGB (Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch) i. d. F. des BilMoG. Die Bildung von Aufwandsrückstellungen hatte den Vorteil der Ergebnisglättung: Aus Sicht des WfbM-Trägers wird dabei verhindert, dass an die Menschen mit Behinderungen Mittel ausgezahlt werden, die zur Finanzierung der in Folgejahren anfallenden Großreparaturen erforderlich sind. Aus Sicht der beschäftigten Menschen mit Behinderungen führt die Ergebnisverteilung zu geringen Schwankungen im Arbeitsergebnis und damit ihrer Einkommensquelle. Als Übergangsregelung auf das BilMoG sah Art. 67 Abs. 3 Satz 1 und 2 EGHGB i. d. F. des BilMoG zwei Alternativen vor: zum einen die Beibehaltung vorhandener Wahlrückstellungen und zum anderen die Umbuchung vorhandener Wahlrückstellungen in die Gewinnrücklagen.¹

Wird eine langfristige Rückstellung (in diesem Fall die Rückstellung für Altersteilzeit) nach der neuen Bewertung gemäß BilMoG zum 1. Januar 2010 in geringerer Höhe ausgewiesen als nach altem Recht zum 31. Dezember 2009 und handelt es sich hierbei wie bei der Rückstellung für Altersteilzeit um eine „Ansammlungsrückstellung“, bei der der aufzulösende Betrag bis spätestens 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden muss (der Fall eines Erfüllungsrückstandes für Mitarbeiter in der aktiven Phase), so besteht folgendes Wahlrecht: Gemäß Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB kann der eigentlich aufzulösende Betrag beibehalten oder erfolgsneutral in die Gewinnrücklage eingestellt werden. Nach unserer Interpretation gilt die Einstellung in die Rücklage für den gesamten Auflösungsbetrag.

Die Variante der erfolgsneutralen Umbuchung in die Gewinnrücklage führt durch die spätere Aufstockung bei Werkstätten für Menschen mit Behinderung zu einer doppelten Verminderung des Arbeitsergebnisses. Als Lösung wird daher empfohlen, das Arbeitsergebnis außerbilanziell zu korrigieren. Hierzu

kann die bereits vorhandene Nebenrechnung erweitert werden. Somit wird der Anspruch der Menschen mit Behinderung auf Lohnzahlung aus dem Arbeitsergebnis nicht berührt. Die Variante der Beibehaltung der Rückstellung führt zur identischen betragsmäßigen und zeitlichen Auswirkung wie die oben dargestellte Einstellung in die Rücklage mit außerbilanzieller Korrektur des Arbeitsergebnisses. Bei erfolgswirksamen Anpassungen auf Grund der erstmaligen BilMoG-Umstellung, die gemäß Art. 67 Abs. 7 EGHGB unter den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen im Sinne des § 277 Abs. 4 HGB auszuweisen sind, erfolgt keine Berücksichtigung bei der Arbeitsergebnisermittlung.

Zinsen

Zinserträge bzw. Zinsaufwendungen aus der Anwendung des HGB i. d. F. des BilMoG oder auch außerordentliche Erträge und Aufwendungen, die aus der erstmaligen Bewertungsänderung herrühren, finden in der Arbeitsergebnisrechnung keine Berücksichtigung. Dies liegt darin begründet, dass die außerordentlichen Erträge und Aufwendungen Zinserträge und -aufwendungen aus „nicht wirtschaftlicher“ Tätigkeit darstellen. Ebenso sind die Zinserträge und Zinsaufwendungen aus der laufenden Auf- und Abzinsung außen vor zu lassen. Der Grund hierfür ist, dass es sich um keine Zinsen aus der wirtschaftlichen Betätigung, sondern um „kalkulatorische“ Zinsen aus der internen Vermögensverwaltung handelt.

FAZIT

Bei der Ermittlung des Arbeitsergebnisses ist bei bestehenden Altersteilverhältnissen darauf zu achten, dass keine doppelte Erfassung von Aufwand erfolgt. Die Zinsaufwendungen und -erträge aus der Anwendung von BilMoG wirken sich auf das Arbeitsergebnis nicht aus.

Friedrich Lutz

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
CURACON GmbH
Geschäftsführender Partner
Tel. 07 11/2 55 87-40
friedrich.lutz@curacon.de

¹ Ein Beispiel zu den zwei Alternativen ist im Beitrag in der WPg 24/2009 S. 1223-1228 aufgeführt