

Lösung zu Beispiel 51 Nr. 1: Aktive latente Steuern

Die angegebenen Ansatz- und Bewertungsabweichungen der Handelsbilanz der A AG zum 31.12.10 von der Steuerbilanz führen in Abweichung von der Steuerbilanz in der Handelsbilanz mit den angegebenen stillen Reserven zu einer Verminderung des Anlagevermögens um 980 Tsd. €, des Umlaufvermögens um 170 Tsd. € und zu einer Erhöhung der Rückstellungen um 1.200 Tsd. €.

Der handelsbilanzielle Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 stellt sich bei Berücksichtigung der vorgegebenen Ansatz- und Bewertungsabweichungen von der Steuerbilanz wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Handelsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Anlagevermögen	12.500,0	Eigenkapital	6.400,0
Umlaufvermögen:	6.181,5	Jahresüberschuss	977,5
		Rückstellungen	5.704,0
		davon Steuerrückstellungen	2.722,5
		Verbindlichkeiten	5.600,0

Aufwendungen	Handelsbilanzielle GuV A AG 10		Erträge
Aufwendungen (ohne Ertragsteuern)	22.040,0	Erträge	25.740,0
Ertragsteuern	2.722,5		
Jahresüberschuss	977,5		

Der Vorsteuergewinn ist 3.700 Tsd. €, die Ertragsteuer 2.722,5 Tsd. €.

Es ergibt sich ein Ertragsteuersatz von $2.722,5 / 3.700 = 0,736$ oder 73,6 %.

Es ist ersichtlich, dass ohne die Bilanzierung aktiver latenter Steuern die Ertragsteuern in der handelsbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung zu hoch angesetzt werden.

Lösung zu Beispiel 51 Nr. 2: Aktive latente Steuern

Die aktiven latenten Steuern für die Posten des Anlagevermögens, des Umlaufvermögens und der Rückstellungen in der handelsbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung errechnen sich bei Zusammenfassung der Bilanzposten zu den oben angeführten Kategorien mit zusammen $2.350 \text{ €} \cdot 0,45 = 1.057,5 \text{ Tsd. €}$. Der Betrag gibt die aus Sicht der Handelsbilanz zu hohen Ertragsteuern an. Der Betrag von 1.057,5 Tsd. € ist als aktive latente Steuern zu anzusetzen.

Um den angeführten Betrag vermindern sich die Aufwendungen für Ertragsteuern und es erhöht sich die Jahresüberschuss.

Unter Berücksichtigung der aktiven latenten Steuern stellt sich der handelsbilanzielle Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Handelsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Anlagevermögen	12.500,0	Eigenkapital	6.400,0
Umlaufvermögen	6.181,5	Jahresüberschuss	2.035,0
Aktive latente Steuern	1.057,5	Rückstellungen	5.704,0
		davon Steuerrückstellungen	2.722,5
		Verbindlichkeiten	5.600,0

Aufwendungen	Handelsbilanzielle GuV A AG 10	Erträge
Aufwendungen (ohne Ertragsteuern)	22.040,0	Erträge
Ertragsteuern	1.665,0	25.740,0
Jahresüberschuss	2.035,0	

Die Kontrolle der Höhe der Ertragsteuern ist durch Multiplikation des Vorsteuergewinns mit dem Ertragsteuersatz durchführbar. Es ergibt sich: Vorsteuergewinn = 3.700 Tsd. € · Ertragsteuersatz 0,45 = 1.665 Tsd. €.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung der A AG für das Jahr 10 ist somit die Höhe der Ertragsteuerbelastung erkennbar. Zudem wird ein Jahresabschluss mit korrektem Ertragsteueraufwand aufgezeigt.

Die aktiven latenten Steuern lassen sich auch als Differenz zwischen dem Betrag der Ertragsteuern in der steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung von 2.722,5 Tsd. € abzüglich der Steueraufwendungen in der handelsbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung von 1.665 Tsd. € mit 1.057,5 Tsd. € ermitteln.

Lösung zu Beispiel 51 Nr. 3: Aktive latente Steuern

Die nach dem BilMoG anzuwendende temporary method stellt nicht allein auf die oben angewandte timing method ab. Die Methode ist primär bilanzorientiert. Es wird darauf abgestellt, ob:

- ☐ aus einer Position dem bilanzierenden Unternehmen ein finanzieller Nutzen zufließt, oder
- ☐ auf es eine finanzielle Belastung zukommt.

Im erstgenannten Fall ist in der Bilanz ein Vermögenswert in Höhe des finanziellen Nutzens, im zweitgenannten Fall eine Schuld in Höhe der finanziellen Belastung anzusetzen.

Ein steuerlich verrechenbarer Verlustvortrag von 2 Mill. € führt bei positiven Ergebnissen zu einer Verminderung der Steuerbelastung. Diese Verminderung im Abfluss von finanziellen Mitteln stellt einen Vermögenswert dar, der in Höhe der Steuerverkürzung nach internationalen Rechnungsgrundsätzen zu aktivieren ist. Dies gilt nicht für die Rechnungslegung nach HGB.

Lösung zu Beispiel 52 Nr. 1: Passive latente Steuern

Es sind die Wirkungen der erhöhten Abschreibung nach Steuerrecht auf den Abschluss der A AG zum 31.12.10 aufzuzeigen. Die beiden Rechenwerke stellen sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Steuerbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Anlagevermögen	11.440,0	Eigenkapital	6.400,0
Umlaufvermögen	6.351,5	Jahresüberschuss	2.205,5
		Rückstellungen	3.586,0
		davon Steuerrückstellungen	1.804,5
		Verbindlichkeiten	5.600,0

Aufwendungen	Steuerbilanzielle GuV A AG 10		Erträge
Aufwendungen (ohne Ertragst.)	21.730,0	Erträge	25.740,0
Ertragsteuern	1.804,5		
Jahresüberschuss	2.205,5		

Mit der Vornahme der steuerbilanziellen Abschreibung der Herstellungskosten des Gebäudes von zusammen 2.040 Tsd. € vermindert sich das Anlagevermögen und es erhöhen sich entsprechend die Aufwendungen.

Die Abschreibungen führen zu einer Verminderung der Ertragsteuern um $2.040 \text{ Tsd. €} \cdot 0,45 = 918 \text{ Tsd. €}$ und zur Verminderung des Jahresüberschusses um $2.040 \text{ Tsd. €} \cdot 0,55 = 1.122 \text{ Tsd. €}$.

Die Aufwendungen ohne Ertragsteuern zeigen eine zeitliche Differenz von 2.000 Tsd. € Sonderabschreibung plus planmäßiger steuerlicher Abschreibung von 40 Tsd. € abzüglich planmäßige handelsbilanzieller Abschreibung von 80 Tsd. € = 1.960 Tsd. €. Sie sind in der steuerbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung um diesen Betrag höher als in der handelsbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung. Entsprechend ist das Anlagevermögen in der Steuerbilanz um den Betrag von 1.960 Tsd. € geringer als in der Handelsbilanz.

Lösung zu Beispiel 52 Nr. 1: Passive latente Steuern

Es sind die Wirkungen der erhöhten Abschreibung nach Steuerrecht auf den Abschluss der A AG zum 31.12.10 aufzuzeigen. Die beiden Rechenwerke stellen sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Steuerbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Anlagevermögen	11.440,0	Eigenkapital	6.400,0
Umlaufvermögen	6.351,5	Jahresüberschuss	2.205,5
		Rückstellungen	3.586,0
		davon Steuerrückstellungen	1.804,5
		Verbindlichkeiten	5.600,0

Aufwendungen	Steuerbilanzielle GuV A AG 10		Erträge
Aufwendungen (ohne Ertragsteuern)	21.730,0	Erträge	25.740,0
Ertragsteuern	1.804,5		
Jahresüberschuss	2.205,5		

Mit der Vornahme der steuerbilanziellen Abschreibung der Herstellungskosten des Gebäudes von zusammen 2.040 Tsd. € vermindert sich das Anlagevermögen und es erhöhen sich entsprechend die Aufwendungen.

Die Abschreibungen führen zu einer Verminderung der Ertragsteuern um $2.040 \text{ Tsd. €} \cdot 0,45 = 918 \text{ Tsd. €}$ und zur Verminderung des Jahresüberschusses um $2.040 \text{ Tsd. €} \cdot 0,55 = 1.122 \text{ Tsd. €}$.

Die Aufwendungen ohne Ertragsteuern zeigen eine zeitliche Differenz von 2.000 Tsd. € Sonderabschreibung plus planmäßiger steuerlicher Abschreibung von 40 Tsd. € abzüglich planmäßige handelsbilanzieller Abschreibung von 80 Tsd. € = 1.960 Tsd. €. Sie sind in der steuerbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung um diesen Betrag höher als in der handelsbilanziellen Gewinn- und Verlustrechnung. Entsprechend ist das Anlagevermögen in der Steuerbilanz um den Betrag von 1.960 Tsd. € geringer als in der Handelsbilanz.

Lösung zu Beispiel 52 Nr. 1: Passive latente Steuern

Unter Berücksichtigung der passiven latenten Steuern stellt sich der handelsbilanzielle Jahresabschluss der A AG zum 31.12.10 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Handelsbilanz A AG zum 31.12.10		Passiva
Anlagevermögen	13.400,0	Eigenkapital	6.400,0
Umlaufvermögen	6.351,5	Jahresüberschuss	3.283,5
		Rückstellungen	3.586,0
		davon Steuerrückstellungen	1.804,5
		Passive latente Steuern	882,0
		Verbindlichkeiten	5.600,0

Aufwendungen	Handelsbilanzielle GuV A AG 10		Erträge
Aufwendungen (ohne Ertragsteuern)	19.770,0	Erträge	25.740,0
Ertragsteuern	2.686,5		
Jahresüberschuss	3.283,5		

Das Anlagevermögen wird um die handelsbilanzielle planmäßige Abschreibung von 80 Tsd. € vermindert. Um den gleichen Betrag erhöhen sich die Aufwendungen. Als Gegenbuchung zu dem Ansatz von Ertragsteuern in der Gewinn- und Verlustrechnung der A AG zum 31.12.10 in Höhe der Differenz zwischen den im handelsbilanziellen Jahresabschluss anzusetzenden Ertragsteuern von 2.686,5 € und den im steuerbilanziellen Jahresabschluss angesetzten Ertragsteuern von 1.804,5 Tsd. € in Höhe von 882 Tsd. € wird in der Bilanz der Posten „Rückstellungen für passive latente Steuern“ angesetzt.

Die Kontrolle der Höhe der Ertragsteuern ist durch Multiplikation des Vorsteuergewinns mit dem Ertragsteuersatz durchführbar. Es ergibt sich: Vorsteuergewinn = 5.980 Tsd. € · 0,45 = 2.686,6 Tsd. €. Aus der Gewinn- und Verlustrechnung der A AG ist somit die Höhe der Ertragsteuerbelastung erkennbar. Zudem wird ein Jahresüberschuss mit dem korrekten Betrag von 3.283,5 aufgezeigt.

Lösung zu Beispiel 53 Disagio

Für **Alternative (a)** ergibt sich bei Verzinsung der Anleihe zum Kapitalmarktzinssatz von 5 % = 500 € p.a., zahlbar jeweils am Jahresende einen:

- o Kapitalbarwert der Zinszahlungen der Perioden 1 – 5 von $(476,2 + 453,5 + 431,9 + 411,4 + 391,8)$ Mill. € = 2.164,8 Mill. €;
- o Kapitalendwert mit 2.164,8 Mill. € $\cdot 1,05 = 2,762,9$ Mill. €.

Für **Alternative (b)** ergibt sich bei Verzinsung der Anleihe zum Kapitalzinssatz von 3 % = 300 € p.a., zahlbar jeweils am Jahresende einen:

- o Kapitalbarwert der Zinszahlungen der Perioden 1 – 5 von $(285,7 + 272,1 + 259,2 + 246,8 + 235,1)$ Mill. € = 1.298,9 €;
- o Kapitalendwert mit 1.298,9 Mill. € $\cdot 1,05 = 1,505,8$ Mill. €.
- o Die jährlichen Rückzahlungen von 200 Tsd. € stellen keine Verzinsungen dar und belasten damit nicht die A AG, die beabsichtigt, die Anleihe aufzulegen.

Die **Alternative (b)** ist die aus Sicht der A AG die vorteilhaftere Alternative.

Die bilanzielle Behandlung der **Alternative (a)** bei der A AG stellt sich bei Auflegung der Anleihe zum 1.1.11 wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Buchführung A AG 1.1.11		Passiva
Flüssige Mittel	10.000	Anleihe	10.000

Die bilanzielle Behandlung der **Alternative (b)** bei der A AG in der Bilanz zum 1.1.11 stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Buchführung A AG zum 1.1.11		Passiva
Flüssige Mittel	10.000	Anleihe	11.000
Aktive Rechnungsabgrenzung	1.000		

Die **Alternative (a)** stellt sich in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem ersten Jahr, d.h. zum 31.12.11, wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG 31.12.11		Passiva
Flüssige Mittel	10.000	Anleihe	10.000
		Verbindlichkeiten (Zins)	500
		Jahresfehlbetrag	-.500
Aufwendungen	GuV A AG Jahr 11		Erträge
Zinsen 5 % auf 10 Mill. €	500	Jahresfehlbetrag	500

Die **Alternative (b)** stellt sich in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem ersten Jahr, d.h. zum 31.12.11, wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A AG 31.12.11		Passiva
Flüssige Mittel	10.000	Anleihe	11.000
Aktive Rechnungsabgrenzung	800	Verbindlichkeiten (Zins)	300
		Jahresfehlbetrag	-.500
Aufwendungen	GuV A AG Jahr 11		Erträge
Zinsen 3 % auf 10 Mill. €	300	Jahresfehlbetrag	500
Auflösung 20 % aktive RA	200		

Lösung zu Beispiel 54 Nr. 1: Anwendung Gesamtkostenverfahren

Die Herstellkosten als Vollkosten und die Selbstkosten pro Einheit des Produktes X der A GmbH im Jahr 10 setzen sich aus den im Folgenden angeführten Kostenteilen zusammen (Beträge in €):

Materialeinzelkosten: 1080 Tsd. ./ 15 Tsd. =	72,0
Fertigungslöhne: 639 Tsd. ./ 15 Tsd. =	42,6
Materialgemeinkosten: 379,5 Tsd. ./ 15 Tsd. =	25,3
Fertigungsgemeinkosten: 2.350 Tsd. ./ 15 Tsd. =	156,7
Verwaltungskosten: 2.990 Tsd. ./ 15 Tsd. =	199,3
Herstellkosten als Vollkosten pro Stück X	495,9
Vertriebskosten: 2.930 Tsd. € ./ 15 Tsd. =	195,3
Selbstkosten pro Stück X	691,2

Die **Gesamtkosten** betragen 10.368 Tsd. €.

Die Begriffe „**Herstellkosten/Selbstkosten**“ sind der Kostenrechnung zuzuordnen, ebenso die ermittelten Stückkosten. Sie sind nur bedingt für die Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 2 HGB geeignet, da beide Rechnungen eine Gliederung der Kosten lediglich differenziert nach unterschiedlichen Kostenarten vornehmen.

Von besonderer Bedeutung ist der unterschiedliche Inhalt des kostenrechnerischen Begriffs „**Herstellkosten**“ und des bilanzrechnerischen Begriffs „**Herstellungskosten**“ nach § 255 Abs. 2 bis 3 HGB. Die vielfach nicht erkannten wesentlichen Unterschiede zwischen Herstellkosten und Herstellungskosten sind insbesondere begründet im ausschließlich pagatorischen Charakter der Herstellungskosten, in der Ausrichtung der Herstellungskosten an den Istkosten und in der Ermessensfreiheit bezüglich der angemessenen Berücksichtigung von Abnutzungen und sonstigen Wertminderungen der Betriebsmittel sowie der Einbeziehung angemessener Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten.

Der **Herstellungskostenbegriff** des HGB umfasst ein breites Bewertungsintervall zwischen den Produkteinzelkosten als Material- und Fertigungseinzelkosten sowie Sondereinzelkosten der Fertigung einerseits und den vollen Produkteinzelkosten zuzüglich der beschäftigungsvariablen Gemeinkosten sowie von Teilen der beschäftigungsfixen Gemeinkosten des Material- und Fertigungsbereichs und von Teilen der Verwaltungskosten andererseits.

Der **Lagerbestand** der 2000 Stück des Produktes X im Beispiel ist daher in der Bilanz der A GmbH weder mit den oben ermittelten kostenrechnerischen Herstellkosten als Vollkosten noch mit den kostenrechnerischen Selbstkosten zu bewerten.

Als **Fertigungsgemeinkosten** ist der oben ermittelte Betrag von 156,7 € pro Stück nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB um die nicht aktivierbaren „nicht notwendigen Kosten“ von 220 Tsd. € und „nicht angemessenen Kosten“, d.h. in der Kostenrechnung „um die Leerkosten“ zu bereinigen. Nicht notwendige Kosten, deren Entstehen für die Herstellung der Produkte nicht erforderlich ist. Leerkosten sind u.a. Kosten der Unterbeschäftigung eines Unternehmens. Für die aktivierbaren Fertigungsgemeinkosten im vorliegenden Beispiel gilt:

$$(2.350 - 220) \text{ Tsd. €} = 2.130 \text{ Tsd. €} \cdot 0,8 \cdot 0,65 = 1.730,6 \text{ €} \cdot 15 = 115,4 \text{ € pro Stück.}$$

Ansetzbar im Rahmen des Wahlrechts des § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB sind die Kosten der allgemeinen Verwaltung, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dies trifft nicht zu für spezielle Verwaltungskosten, hier der Verwaltung des finanzbezogenen Bereichs. Die entsprechenden Aufwendung in Höhe von 200 Tsd. € sind nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen. Die ansetzbaren **Verwaltungskosten** errechnen sich wie folgt:

$$2.990 \text{ Tsd. €} - 200 \text{ Tsd. €} = 2.790 \text{ Tsd. €} \cdot 15 \text{ Tsd.} = 186 \text{ € pro Stück.}$$

Die **Herstellungskosten des Lagerbestandes** des Produktes X der A GmbH zum 31.12.10 errechnet sich nach der vorgenommenen Berichtigung mit:

$$(72 + 42,6 + 25,3 + 115,4 + 186) \text{ €} = 441,3 \text{ € pro Stück} \cdot 2.000 \text{ Stück} = 882,6 \text{ Tsd. €.}$$

Lösung zu Beispiel 54 Nr. 2: Anwendung Gesamtkostenverfahren

Die **Bilanz** mit Ansatz und Wertbestimmung der in der Vorgabe des Beispiels angegebenen veräußerten und der nicht abgesetzten Produkte des **Lagerbestandes** von 2.000 Stück des Produktes X und die **Gewinn- und Verlustrechnung** der A GmbH für das Jahr 10 stellen sich nach dem durch das BilMoG nicht veränderte **Gesamtkostenverfahren** des § 275 Abs. 2 HGB wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A GmbH zum 31.12.10	Passiva
Vorräte	882,6	

	GuV A GmbH 10	Aufwendungen/Erträge
1. Umsatzerlöse: 13.000 Stück zu 752		9.776,0
2. Erhöhung des Bestands fertiger Erzeugnissen: 2.000 Stück zu 441,3		882,6
4. Sonstige betriebliche Erträge aus Verkauf Finanzanlagen		350,0
5. Materialaufwand: Materialeinzelkosten 1.080 + Hilfs- und Betriebsstoffe 210 + Verpackungsmaterial 130		1.420,0
6. Personalaufwand:		
a) Löhne und Gehälter: Fertigungslöhne 639 + Fertigungsgemeinkosten 580 + Materialbereich 119,5 + Verwaltung 1.780 + Vertrieb 1.200		4.318,5
b) Altersversorgung		280,0
7. Abschreibungen:		
a) Anlagevermögen: Materialbereich 126 + Fertigungsbereich 1.560 + Verwaltung 810 + Vertrieb 300		2.796,0
b) Umlaufvermögen: Finanzbereich		200,0
8. sonstige betriebliche Aufwendungen: Materialbereich 134 + Verwaltung 120 + Vertrieb 1.300		1.554,0
9. Erträge aus Beteiligungen		300,0
10. Erträge aus anderen Wertpapieren		630,0
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		100,0
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen		740,0
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		730,1

Lösung zu Beispiel 54 Nr. 3: Anwendung Gesamtkostenverfahren

Für die A GmbH ist es unter dem Aspekt der Steuerung des Unternehmens von Bedeutung festzustellen, welchen Beitrag die einzelnen Bereiche zu dem Ergebnis im Geschäftsjahr 10 beigetragen haben. Hierzu ist eine Aufteilung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in die Ergebnisse des operativen Bereichs und des Finanzbereichs vorzunehmen.

Die **Ergebnisaufteilung** stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

(a) Operativer Bereich

Gewinn- und Verlustrechnung operativer Bereich A GmbH 10	Aufwendungen/Erträge
1. Umsatzerlöse: 13.000 Stück zu 752	9.776,0
2. Erhöhung des Bestands fertiger Erzeugnissen: 2.000 Stück zu 441,3	882,6
5. Materialaufwand: Materialeinzelkosten 1.080 + Hilfs- und Betriebsstoffe 210 + Verpackungsmaterial 130	1.420,0
6. Personalaufwand:	
a) Löhne und Gehälter: Fertigungslöhne 639 + Fertigungsgemeinkosten 580 + Materialbereich 119,5 + Verwaltung 1.780 + Vertrieb 1.200	4.118,5
b) Altersversorgung	280,0
7. Abschreibungen:	
a) Anlagevermögen: Materialbereich 126 + Fertigungsbereich 1.560 + Verwaltung 810 + Vertrieb 300	2.796,0
8. sonstige betriebliche Aufwendungen: Materialbereich 134 + Verwaltung 120 + Vertrieb 1.300	1.554,0
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit „operativer Bereich“	490,1

(b) Finanzbereich

Gewinn- und Verlustrechnung Finanzbereich	A GmbH 10	Aufwendungen/Erträge
4. Sonstige betriebliche Erträge aus Verkauf Finanzanlagen		350,0
6. Personalaufwand		200,0
7. Abschreibungen:		
b) Umlaufvermögen: Finanzbereich		200,0
9. Erträge aus Beteiligungen		300,0
10. Erträge aus anderen Wertpapieren		630,0
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		100,0
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen		740,0
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit „Finanzbereich“		240,0

Ein Vergleich mit dem Gesamtergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der A GmbH für das Jahr 10 macht deutlich, dass der mit 67 % der größere Teil des positiven Ergebnisses im **operativen Bereich**, der mit 33 % kleinere Teil des Ergebnisses im Finanzbereich erwirtschaftet wurde.

Die Ergebnisaufteilung ist allerdings nicht ohne weiteres verwertbar, da Informationen im **finanziellen Bereich** vor allem bezüglich der Verwendung der Kredite für die Zinsaufwendungen des Postens „Zinsen und ähnlichen Aufwendungen“ angefallen sein können.

Lösung zu Beispiel 55 Nr. 1: Anwendung Umsatzkostenverfahren

Die **Herstellkosten als Vollkosten und Selbstkosten** pro Einheit des Produktes X der A GmbH im Jahr 10 setzen sich aus den angeführten Kostenteilen zusammen (Beträge in €):

Materialeinzelkosten: 1080 Tsd. ./ 15 Tsd. =	72,0
Fertigungslöhne: 639 Tsd. ./ 15 Tsd. =	42,6
Materialgemeinkosten: 379,5 Tsd. ./ 15 Tsd. =	25,3
Fertigungsgemeinkosten: 2.350 Tsd. ./ 15 Tsd. =	156,7
Verwaltungskosten: 2.990 Tsd. ./ 15 Tsd. =	199,3
Herstellkosten als Vollkosten pro Stück X	495,9
Vertriebskosten: 2.930 Tsd. € ./ 15 Tsd. =	195,3
Selbstkosten pro Stück X	691,2

Die **Gesamtkosten** betragen bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ebenso wie beim Gesamtkostenverfahren 10.368 Tsd. €.

Für die **Herstellungskosten des Lagerbestands** der 2.000 Stück des Produktes X wird gleichfalls auf das Beispiel der GuV nach dem Gesamtkostenverfahren verwiesen. Danach gilt für die aktivierbaren **Fertigungsgemeinkosten**:

$$2.350 \text{ Tsd. €} - 220 \text{ Tsd. €} = 2.130 \text{ Tsd. €} \cdot 0,8 \cdot 0,65 = 1.730,6 \text{ €} \cdot 15 = 115,4 \text{ € pro Stück.}$$

Die ansetzbaren Verwaltungskosten errechnen sich wie folgt:

$$2.990 \text{ Tsd. €} - 200 \text{ Tsd. €} = 2.790 \text{ Tsd. €} \cdot 15 \text{ Tsd.} = 186 \text{ € pro Stück.}$$

Die Herstellungskosten des Lagerbestandes des Produktes X der A GmbH zum 31.12.10 errechnet sich nach der vorgenommenen Berichtigung mit:

$$(72 + 42,6 + 25,3 + 115,4 + 186) \text{ €} = 441,3 \text{ € pro Stück} \cdot 2.000 \text{ Stück} = 882,6 \text{ Tsd. €.}$$

Die **Zuordnung der Kostenarten** auf die Lagerproduktion von 2.000 Stück in Höhe von 882,6 Tsd. € stellt sich wie folgt dar (Endbeträge in Tsd. €)

Materialeinzelkosten: $1080 \text{ Tsd. } ./ 15.000 \cdot 2.000 =$	144,0
Fertigungslöhne: $639 \text{ Tsd. } ./ 15.000 \cdot 2.000 =$	85,2
Materialgemeinkosten: $379,5 \text{ Tsd. } ./ 15.000 \cdot 2.000 =$	50,6
Fertigungsgemeinkosten: $1.730,6 \text{ Tsd. } ./ 15.000 \cdot 2.000 =$	230,8
Verwaltungskosten: $2.790 \text{ Tsd. } ./ 15.000 \cdot 2.000 =$	372,0
Herstellungskosten der Lagerproduktion (gerundet)	882,6

Die **Bilanz mit Ansatz des Lagerbestandes** der 2.000 Stück des Produktes X und die **Gewinn- und Verlustrechnung** der A GmbH für das Jahr 10 nach dem **Umsatzkostenverfahren** des § 275 Abs. 2 HGB stellen sich unter Berücksichtigung der angegebenen Daten wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

Aktiva	Bilanz A GmbH zum 31.12.10	Passiva
Vorräte	882,6	

GuV A GmbH 10	Aufwendungen/Erträge
1. Umsatzerlöse: 13.000 Stück zu 752	9.776,0
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen:	
Materialeinzelkosten $1.080 - 144 \text{ Lagerbestand} = 936 \text{ Verkauf} +$	
Fertigungslöhne $639 - 85,2 \text{ Lagerbestand} = 553,8 \text{ Verkauf} +$	
Materialgemeinkosten $379,5 - 50,6 \text{ Lagerbestand} = 328,9 \text{ Verkauf} +$	
Materialgemeinkosten $2.350 - 230,8 \text{ Lagerbestand} = 2.119,2 \text{ Verkauf}$	3.937,9
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	5.838,1
4. Vertriebskosten	2.930,0
5. allgemeine Verwaltungskosten $2790 - 372 \text{ Lagerbestand}$	2.418,0
6. sonstige betriebliche Erträge aus Verkauf von Finanzanlagen	350,0
7. sonstige betriebliche Aufwendungen: Personalkosten Finanzierungsbereich	200,0
8. Erträge aus Beteiligungen	300,0
9. Erträge aus anderen Wertpapieren	630,0
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	100,0
11. Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	200,0
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	740,0
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	730,1

Lösung zu Beispiel 55 Nr. 2: Anwendung Umsatzkostenverfahren

Die **Aufteilung in operatives Ergebnis und Finanzergebnis** führt bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zu gleichen Beträgen wie bei der Aufteilung auf der Grundlage der GuV unter Anwendung des Gesamtkostenverfahrens. **Unterschiede** zwischen dem Gesamt- und dem Umsatzkostenverfahren bestehen allein in der Gliederung des operativen Teils der GuV.

Die Gliederung nach dem Umsatzkostenverfahren stellt sich wie folgt dar (Beträge in Tsd. €):

(a) Operativer Bereich

GuV operativer Bereich A GmbH 10	Aufwd/Erträge
1. Umsatzerlöse: 13.000 Stück zu 752	9.776,0
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen:	
Materialeinzelkosten 1.080 – 144 Lagerbestand = 936 Verkauf +	
Fertigungslöhne 639 – 85,2 Lagerbestand = 553,8 Verkauf +	
Materialgemeinkosten 379,5 – 50,6 Lagerbestand = 328,9 Verkauf +	
Materialgemeinkosten 2,350 – 230,8 Lagerbestand = 2.119,2 Verkauf	3.937,9
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	5.838,1
4. Vertriebskosten	2.930,0
5. allgemeine Verwaltungskosten 2790 – 372	2.418,0
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit „operativer Bereich“	490,1

(b) Finanzbereich

GuV Finanzbereich A GmbH 10	Aufwendungen/Erträge
4. Sonstige betriebliche Erträge aus Verlauf Finanzanlagen	350,0
6. Personalaufwand	200,0
7. Abschreibungen:	
b) Umlaufvermögen: Finanzbereich	200,0
9. Erträge aus Beteiligungen	300,0
10. Erträge aus anderen Wertpapieren	630,0
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	100,0
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	740,0
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit „Finanzbereich“	240,0