

Lösungen zu Kapitel 12: Vorräte

Aufgabe 1

a) Herstellungskosten auf Basis der handels- und steuerrechtlichen Untergrenze:

- Zu berücksichtigen ist der Teilkostenansatz nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB, wonach Material- und Fertigungseinzelkosten, die Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist (Annahme: hier der Fall), in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.
- Die Bewertung zu einer solchen handels- und steuerrechtlichen Untergrenze ist nach den IFRS nicht zulässig.
- Ermittlung der handels- und steuerrechtlichen Untergrenze:
MEK + FEK + SEK der Fertigung + MGK + FGK + Abschreibungen
200 + 80 + 20 + 50 + 100 + 40 = 490

b) Herstellungskosten auf Basis der handels- und steuerrechtlichen Obergrenze:

- Die handels- und steuerrechtliche Obergrenze entspricht dem Vollkostenansatz.
- Neben den Einzelkosten werden auch sämtliche Gesamtkosten aktiviert.
- Handels- und steuerrechtliche Obergrenze (Annahme: FK-Kosten werden aktiviert):
ges. EK + MGK + FGK + Abschr. des AV + Vw + betr. AV + FK-Kosten
300 + 50 + 100 + 40 + 180 + 70 + 10 = 750

c) Herstellungskosten auf Basis der IFRS:

- Gem. IAS 2 sind die produktionsbezogenen Vollkosten anzusetzen, d.h. neben den Einzelkosten sind auch variable und fixe Produktionsgemeinkosten zwingend einzu- beziehen.
- Herstellungskosten nach IFRS:
ges. EK + MGK + FGK + Abschr. des AV + Vw + betr. AV + FK-Kosten
300 + 50 + 100 + 40 + $\underbrace{+ 30 + 20}_{\text{jeweils nur herstel- lungsbezogen}}$ + 10 = 550

Ergänzende Erläuterungen:

- Für die Behandlung von Vertriebskosten besteht ein Aktivierungsverbot, so dass diese direkt als Aufwand verbucht werden.
- Gemäß IAS 2.17 i. V. m. IAS 23.8-9 besteht die Pflicht zur Aktivierung von Fremdkapitalkosten bei qualifizierten Vermögenswerten. Indes findet sich ein Wahlrecht in § 255 Abs. 3 S. 2 HGB sowie – wenn auch umstritten – in den steuerrechtlichen Bestimmungen des EStR (jeweils unter Berücksichtigung bestimmter Voraussetzungen).

Aufgabe 2

Wertansätze:

IFRS: 100.000 MEK + 100.000 FEK + 80.000 GK + 30.000 Verw. = 310.000

StB: 100.000 MEK + 100.000 FEK + 80.000 GK = 280.000

Grundsätzlich ist zu beachten, dass bei den folgenden Ausführungen bei der Bilanzierung latenter Steuern ein Steuersatz von 30% unterstellt wurde.

a) Gemäß Umsatzkostenverfahren ergeben sich folgende Buchungen:

2010:

fertige Erzeugnisse an diverse Aufwendungen 310.000

Steueraufwand an passive latente Steuern 9.000

2011:

HK des Umsatzes an fertige Erzeugnisse 310.000

Bank an Umsatzerlöse 420.000

Passive latente Steuern an Steuerertrag 9.000

b) Gemäß Gesamtkostenverfahren ergeben sich hingegen folgende Buchungen:

2010:

fertige Erzeugnisse an Bestandsveränderung 310.000

Steueraufwand an passive latente Steuern 9.000

2011:

Bestandsveränderung an fertige Erzeugnisse 310.000

Bank an Umsatzerlöse 420.000

Passive latente Steuern an Steuerertrag 9.000

Aufgabe 3

- a) Nach dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung sind Vorräte mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert zu bewerten (IAS 2.9).

Zu vergleichen sind also die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Rohstoffe und fertigen Erzeugnisse (Jetons) mit ihrem jeweiligen Nettoveräußerungswert. Der Nettoveräußerungswert ist dabei der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten notwendigen Vertriebskosten (IAS 2.7).

Bei den Rohstoffen ist nach IAS 2.32 zu berücksichtigen, dass eine Abwertung auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert nicht vorzunehmen ist, wenn die Fertigerzeugnisse, in welche die Rohstoffe eingehen, voraussichtlich mindestens zu den Herstellungskosten verkauft werden können. Im Umkehrschluss wäre nur dann eine Wertminderung bei den Rohstoffen zu erfassen, wenn die Jetons voraussichtlich nicht verlustfrei verkauft werden können. In diesem Fall können die Wiederbeschaffungskosten der Rohstoffe der Vergleichsmaßstab bzw. die beste verfügbare Bewertungsgrundlage für den Nettoveräußerungswert sein.

Zu prüfen ist also zunächst, ob die Jetons verlustfrei verkauft werden können. Deren Nettoveräußerungswert ergibt sich aus dem geschätzten Verkaufserlös (56.000 €) abzüglich der noch anfallenden geschätzten Verkaufskosten (4.500 €) und beträgt somit 51.500 €. Da die historischen Herstellungskosten (55.000 €) höher sind, resultiert hieraus ein Wertminderungsbedarf in Höhe von 3.500 € (= 55.000 € - 51.500 €).

Nachdem festgestellt wurde, dass sich bei den fertigen Erzeugnissen ein Verlust abzeichnet, sind auch die in die Jetons eingehenden Rohstoffe auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen. Die als Vergleichsmaßstab für den Nettoveräußerungswert heranzuziehenden Wiederbeschaffungskosten (28.400 €) liegen unterhalb der historischen Anschaffungskosten (30.000 €). Somit ergibt sich auch bei den Rohstoffen ein Wertminderungsbedarf in Höhe von 1.600 € (= 30.000 € - 28.400 €).

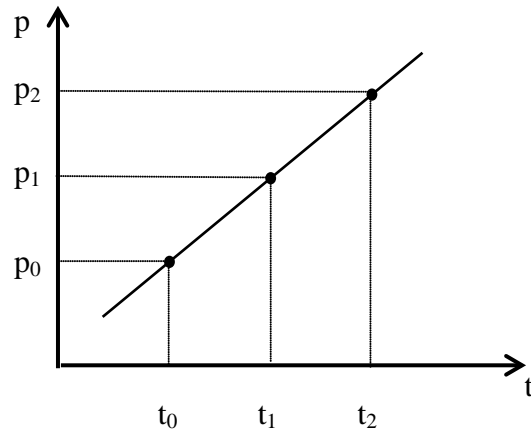
- b) Da der Nettoveräußerungswert der Jetons nun 57.500 (= 62.000 € - 4.500 €) beträgt und somit die historischen Herstellungskosten (55.000 €) den niedrigeren Wert darstellen, sind die fertigen Erzeugnisse zu ihren historischen Herstellungskosten anzusetzen.

Hinsichtlich der Rohstoffe liegen die Wiederbeschaffungskosten zwar weiterhin unter den historischen Anschaffungskosten. Da die Rohstoffe allerdings annahmegemäß in die Herstellung der Jetons eingehen, werden diese nicht auf die Wiederbeschaffungskosten wertgemindert.

Aufgabe 4

Beispiel:

- Es liegen steigende Preise am Beschaffungsmarkt vor.
- Zu den Zeitpunkten t_0 , t_1 und t_2 werden jeweils zwei Mengeneinheiten beschafft.
- Folgende Preise werden gezahlt: $p_0=1$, $p_1=2$ und $p_2=3$.



- In den Zeitpunkten t_0 und t_1 findet kein Verbrauch statt. Im Zeitpunkt t_2 werden drei Mengeneinheiten entnommen, der restliche Bestand wird aktiviert:
 - a) LIFO: last-in-first-out
Verbrauch / Aufwendung: $2 \cdot 3 + 1 \cdot 2 = 8$ (Menge \cdot Preis)
Vorratsvermögen: $2 \cdot 1 + 1 \cdot 2 = 4$
 - b) FIFO: first-in-first-out
Verbrauch / Aufwendung: $2 \cdot 1 + 1 \cdot 2 = 4$ (Menge \cdot Preis)
Vorratsvermögen: $2 \cdot 3 + 1 \cdot 2 = 8$
- Nach dem LIFO-Verfahren werden deutlich höhere Aufwendungen verbucht und der aktivierte Vorratsbestand fällt geringer aus als bei der FIFO-Methode.
- Aufgrund der höheren Aufwendungen wird der Gewinnausweis im LIFO-Verfahren geringer ausfallen.
- Das IASB möchte aber verhindern, dass die Rechnungslegung steuerlich bedingt absichtlich so ausgeübt wird, dass der zu versteuernde Gewinn möglichst gering ausfällt.
- LIFO ist daher nur zulässig, wenn das Verfahren der tatsächlichen Verbrauchsfolge entspricht und somit die Informationsfunktion nicht gefährdet.
- Steuerlich motivierte hohe Aufwendungen, die nicht der Realität entsprechen, sollen somit vermieden werden.