

# Inventur, Inventar, Bilanz

## Grundzüge der kaufmännischen Bestandsaufnahme und Bewertung

Version 3.1 © Harry Zingel 1999-2008, [EMail: info@zingel.de](mailto:info@zingel.de), [Internet: http://www.zingel.de](http://www.zingel.de)  
Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung

### Inhaltsübersicht

1.	Grundlegende Definitionen .....	1	3.2.	Organisatorische Probleme .....	4
2.	Rechtliche Grundlagen .....	1	4.	Grundlegende Bewertungsregeln .....	7
2.1.	Inventuranlässe .....	2	4.1.	Bewertungsregeln der kaufmännischen Vorsicht .....	7
2.2.	Inventurzeitpunkt .....	2	4.2.	Der Grundsatz der Einzelbewertung .....	7
2.2.1.	Stichtagsinventur und verlegte Inventur .....	2	4.3.	Bewertungsvereinfachungsverfahren .....	7
2.2.2.	Permanente Inventur .....	3	4.3.1.	Gleichbewertung .....	7
2.2.3.	Besondere Aufzeichnungspflichten .....	3	4.3.2.	Durchschnittsbewertung .....	7
2.2.4.	Wahl des Inventurzeitpunktes aus Sicht des Kundendienstes ..	3	4.3.3.	Verbrauchsfolgebewertung .....	8
3.	Inventurorganisation und Inventurdurchführung .....	3	5.	<u>Anhang</u> : Die Verbrauchsfolgeverfahren der Umlauf- vermögensbewertung .....	11
3.1.	Technische Inventurdurchführung .....	3	5.1.	Was die gewählte Bewertungsmethode mit Kosten und Zuschlagssätzen zu tun hat .....	11
3.1.1.	Steuerrechtliche Forderungen .....	3	5.2.	Wie sich die gewählte Bewertungsmethode auf die durchschnittliche und maximale Lagerdauer auswirkt .....	12
3.1.2.	RFID: neue technische Mittel .....	4			
3.1.2.1.	Technisches Funktionsprinzip .....	4			
3.1.2.2.	Anwendungen in der Inventur .....	4			

*Zu Beginn seines Handelsgewerbes sowie am Ende jedes Geschäftsjahres muß der Kaufmann eine Inventur durchführen. Aus den Ergebnissen dieser Inventur ist ein Inventar aufzustellen, das wiederum die zahlenmäßige Grundlage für die Eröffnungsbilanz bzw. das folgende Geschäftsjahr liefert. Eigentlich ist eine Bilanz nichts anderes als ein zusammengefaßtes Inventar. Es liegt daher auf der Hand, daß die Inventurarbeiten von großer Wichtigkeit sind. Dieses Skript faßt die wichtigsten steuer- und handelsrechtlichen Vorschriften zusammen und gibt Hinweise zur praktischen Umsetzung.*

*Die folgenden Dateien enthalten numerische Lösungen zu den hier dargestellten Problemen und sollten ggfs. ausprobiert werden:*

EWB.xls ..... Demonstriert die Berechnung der Einzelwertberichtigung.  
FIFO-LIFO Modellrechnung.xls ..... Handelsrechtliche Bewertung nach Durchschnitts- und Verbrauchsfolgeverfahren.  
PWB.xls ..... Demonstriert die Berechnung der Pauschalwertberichtigung.

## 1. Grundlegende Definitionen

Im Rahmen dieser kleinen Darstellung werden wir folgende Definitionen voraussetzen:

- Inventurhandlung ist die Tätigkeit des Messens, Zählens, Wiegens sowie jede andere der Bestandserfassung dienende Tätigkeit im kaufmännischen Bereich.
- Inventur ist die Gesamtheit aller einzelnen Inventurhandlungen.
- Inventurstichtag ist der kalendermäßig definierte Tag, an dem eine Inventur durchzuführen ist. Der Inventurstichtag ist i.d.R. identisch mit dem Bilanzstichtag.
- Stichtagsinventur ist jede am Inventurstichtag vorgenommene Inventurhandlung.
- Verlegte Inventur ist die Inventur zu einem anderen als dem Inventurstichtag.
- Permanente Inventur ist die nicht auf einen bestimmten Inventurstichtag sondern über eine längere Zeitperiode verteilte Gesamtheit aller Inventurhandlungen.

Die Inventur betrifft dabei grundsätzlich das Anlage- und das Umlaufvermögen, wobei die Inventur des Anlagevermögens in aller Regel weitaus unproblematischer ist als die des Umlaufvermögens, denn über das Anlagevermögen werden ohnehin Verzeichnisse geführt, die meist schon die erforderlichen Daten enthalten.

Die „klassische“ Inventur wird über materielle Wirtschaftsgüter geführt, die man körperlich erfassen und zählen, messen oder wiegen kann. Eine Inventur ist aber ebenso über immaterielle Vermögensgegenstände möglich und vorgeschrieben. Diese Art der Inventur ist jedoch stets eine Buchinventur. Auch die Erfassung und Bewertung von Forderungen kann Teil der Inventurarbeiten sein.

Die Inventur ist die Grundlage für die

- Führung von Bestandsverzeichnissen, die die Grundlage jeder weiteren Bilanzierung sind,
- damit die Bewertung dem Grunde nach, also die Antwort auf die Frage, ob ein Gegenstand überhaupt bilanziert werden soll und dann auch
- die Bewertung der Höhe nach, also die Antwort auf die Frage, mit welchem konkreten Wert ein Objekt bilanziert werden soll.

## 2. Rechtliche Grundlagen

Wie generell im Rechnungswesen unterscheidet man auch im Bereich der Inventur

- Handelsrecht und
- Steuerrecht.

Auch hier ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz inzwischen weitgehend verlorengegangen, d.h. Handels- und Steuerrecht widersprechen einander weitgehend.

Die handelsrechtlichen Rechtsquellen befinden sich zunächst im 3. Buch des HGB, das die grundlegenden Vorschriften und Bewertungsregeln enthält. Alle die Unternehmen, die die internationale Rechnungslegung anwenden (vgl. in §315 a HGB), finden im IFRS-Framework und insbesondere in IAS 2 die maßgeblichen Vorschriften.

Die steuerrechtlichen Regelungen sind neben den grundlegenden Regeln in §141 ffAO in den Gewinnermittlungs- und Bewertungsregeln der §§5 und 6 des Einkommensteuergesetzbuches zu finden. Diese werden von den Einkommensteuerrichtlinien konkretisiert und teilweise erweitert.

Während die handelsrechtlichen Regelungen eher liberal sind und dem Bilanzierenden Bewertungswahlrechte lassen, wurden die steuerrechtlichen Regelungen immer weiter verengt und immer mehr von Freiheitsrechten befreit. Erlaubt beispielsweise §256 HGB im Prinzip jedes mögliche Verbrauchsfolgebewertungsverfahren, solange es nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung (GoB) nachweisbar ist, darf nach §6 Abs. 1 Nr. 2a EStG und R 6.9 Abs. 1 EStR neben der Durchschnittsbewertung nur noch das LIFO-Verfahren angewandt werden – ein Wahnsinn beispielsweise bei verderblichen Gütern. Diese Regelung ist nicht nur viel enger als die handelsrechtliche Regelung, sondern auch im direkten Widerspruch zu IAS 2.25, wo neben der Durchschnittsbewertung nur FIFO zugelassen ist, LIFO also untersagt ist.

Dieses Skript richtet sich auf die Inventur und die direkt damit zusammenhängenden Bewertungsprobleme selbst; eine umfassendere Darstellung der bewertungsrechtlichen Detailprobleme findet der Leser im Skript „Buchführung Abschlüsse.pdf“, das im gleichen Ordner auf der CD oder auch online unter <http://www.zingel.de/pdf/03absch.pdf> erhältlich ist, sowie in den diversen Büchern, die der Autor zu bewertungsrechtlichen und damit zusammenhängenden handelsrechtlichen Problemen verfaßt hat.

## 2.1. Inventuranlässe

Der Kaufmann muß eine Inventur aus folgenden Anlässen durchführen:

- Bei Beginn des Handelsgewerbes (§240 Abs. 1 HGB)
- Am Ende eines jeden Geschäftsjahres (§240 Abs. 2 HGB), wobei das Geschäftsjahr nur auf die Dauer von 12 Monaten festgelegt ist (§240 Abs. 2 Satz 2 HGB), also nicht mit dem Kalenderjahr deckungsgleich sein muß.

## 2.2. Inventurzeitpunkt

Der Zeitpunkt der Inventurdurchführung ist ein taktisches Entscheidungsproblem. Es hat nicht nur eine rechtliche, sondern insbesondere auch eine Service- und Kundendienstkomponente. Nur die Inventur bei Geschäftseröffnung ist auf den Eröffnungstermin festgeschrieben; ansonsten darf das Geschäftsjahr aber vom Kalenderjahr abweichen (§240 Abs. 2 Satz 2 HGB), was auch einen vom Jahresschlußtermin abweichende Inventur bedingt.

### 2.2.1. Stichtagsinventur und verlegte Inventur

Allgemein hat die Inventur zu einem Inventurstichtag stattzufinden (§240 Abs. 1 und 2 HGB). Die Inventur muß aber nicht exakt am Inventurstichtag vorgenommen werden, schon weil das oft praktisch nicht durchführbar wäre. Sie muß aber zeitnah – in der Regel innerhalb einer Frist von zehn Tagen vor oder nach dem Inventurstichtag – durchgeführt werden. Dabei muß sichergestellt sein, daß die Bestandsveränderungen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bestandsaufnahme anhand von Belegen oder Aufzeichnungen ordnungsgemäß berücksichtigt werden. Können die Bestände aus besonderen, insbesondere klimatischen Gründen nicht zeitnah, sondern erst in einem größeren Zeitabstand vom Bilanzstichtag aufgenommen werden, so sind an die Belege und Aufzeichnungen über die zwischenzeitlichen Bestandsveränderungen strenge Anforderungen zu stellen (R 5.3 Abs. 1 EStR).

Nach §241 Abs. 3 HGB kann die jährliche körperliche Bestandsaufnahme ganz oder teilweise innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. Der dabei festgestellte Bestand ist nach Art und Menge in einem besonderen Verzeichnis festzuhalten. Der in diesem Verzeichnis erfaßte Bestand ist auf den Tag der Bestandsaufnahme (den Inventurstichtag) nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten. Der sich danach ergebende Gesamtwert des Bestands ist dann wertmäßig auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben oder zurückzurechnen. Der Bestand braucht in diesem Fall auf den Bilanzstichtag nicht nach Art und Menge festgestellt zu werden; es genügt die Feststellung des Gesamtwerts des Bestands auf den Bilanzstichtag. Die Bestandsveränderungen zwischen dem Inventurstichtag und dem Bilanzstichtag brauchen ebenfalls nicht nach Art und Menge aufgezeichnet zu werden. Sie müssen nur wertmäßig erfaßt werden. Das Verfahren zur wertmäßigen Fortschreibung oder Rückrechnung des Gesamtwerts des Bestands am Inventurstichtag auf den Bilanzstichtag muß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Die Fortschreibung des Warenbestands kann dabei nach der folgenden Formel vorgenommen werden, wenn die Zusammensetzung des Warenbestands am Bilanzstichtag von der des Warenbestands am Inventurstichtag nicht wesentlich abweicht: Wert des Warenbestands am Bilanzstichtag = Wert des Warenbestands am Inventurstichtag zuzüglich Wareneingang abzüglich Wareneinsatz (Umsatz abzüglich des durchschnittlichen Rohgewinns).

Eine zeitverschobene Inventur ist nicht zulässig (R 5.3 Abs. 3 EStR)

1. für Bestände, bei denen durch Schwund, Verdunsten, Verderb, leichte Zerbrechlichkeit oder ähnliche Vorgänge ins Gewicht fallende unkontrollierbare Abgänge eintreten, es sei denn, daß diese Abgänge auf Grund von Erfahrungssätzen schätzungsweise annähernd zutreffend berücksichtigt werden können;

2. für Wirtschaftsgüter, die – abgestellt auf die Verhältnisse des jeweiligen Betriebs – besonders wertvoll sind.

### 2.2.2. Permanente Inventur

Auf Grund des §241 Abs. 2 HGB kann das Inventar für den Bilanzstichtag auch ganz oder teilweise auf Grund einer permanenten Inventur erstellt werden. Bei der sogenannten Permanenten Inventur finden einzelne Inventurhandlungen über das ganze Jahr verteilt statt. Eine auf einen spezifischen Inventurstichtag abgestellte Inventur unterbleibt.

Der Bestand für den Bilanzstichtag kann in diesem Fall nach Art und Menge anhand von Lagerbüchern (Lagerkarteien) festgestellt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. In den Lagerbüchern und Lagerkarteien müssen alle Bestände und alle Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge (Stückzahl, Gewicht oder Kubikinhalt) eingetragen werden. Alle Eintragungen müssen belegmäßig nachgewiesen werden.
2. In jedem Wirtschaftsjahr muß mindestens einmal durch körperliche Bestandsaufnahme geprüft werden, ob das Vorratsvermögen, das in den Lagerbüchern oder Lagerkarteien ausgewiesen wird, mit den tatsächlich vorhandenen Beständen übereinstimmt (BFH vom 11.11.1966 – BStBl 1967 III S. 113). Die Prüfung braucht nicht gleichzeitig für alle Bestände vorgenommen zu werden. Sie darf sich aber nicht nur auf Stichproben oder die Verprobung eines repräsentativen Querschnitts beschränken; die Regelung in §241 Abs. 1 HGB bleibt unberührt. Die Lagerbücher und Lagerkarteien sind nach dem Ergebnis der Prüfung zu berichtigen. Der Tag der körperlichen Bestandsaufnahme ist in den Lagerbüchern oder Lagerkarteien zu vermerken.
3. Über die Durchführung und das Ergebnis der körperlichen Bestandsaufnahme sind Aufzeichnungen (Protokolle) anzufertigen, die unter Angabe des Zeitpunkts der Aufnahme von den aufnehmenden Personen zu unterzeichnen sind. Die Aufzeichnungen sind wie Handelsbücher zehn Jahre aufzubewahren.

### 2.2.3. Besondere Aufzeichnungspflichten

Außer dem allgemeinen Belegprinzip und neben den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung bestehen besondere Aufzeichnungspflichten, die in ihrer praktischen Durchführung einer teilweisen permanenten Inventur nahekommen:

- Kasseneinnahmen und -ausgaben „sollen“ täglich festgehalten werden (§146 Abs. 1 AO),
- Warenbücher müssen „gesondert“ geführt werden (§143 und 144 AO), d.h., die Warenbuchführung ist eine Nebenbuchführung. Sie muß enthalten:

Wareneingang (§143 Abs. 3 AO):

1. den Tag des Wareneingangs oder das Datum der Rechnung,

2. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Lieferers,
3. die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
4. den Preis der Ware,
5. einen Hinweis auf den Beleg.

Warenausgang (§143 Abs. 3 AO):

1. den Tag des Warenausgangs oder das Datum der Rechnung,
2. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers,
3. die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
4. den Preis der Ware,
5. einen Hinweis auf den Beleg.

### 2.2.4. Wahl des Inventurzeitpunktes aus Sicht des Kundendienstes

Besonders die Stichtagsinventur ist mit großem zeitlichem Aufwand verbunden und führt oft zu einer Betriebsunterbrechung. Das mag in kundenfernen Branchen relativ problemlos sein, ist jedoch besonders im Einzelhandel wenig kundenfreundlich.

Da nach §240 Abs. 2 das Geschäftsjahr nur 12 Monate haben muß, nicht aber mit dem Kalenderjahr deckungsgleich sein muß, ist es naheliegend, das Geschäftsjahr so zu legen, daß die Inventurarbeiten in eine Niedrigsaisonzeit fallen. Das wäre also im Einzelhandel nicht gerade die Weihnachts- oder die Urlaubszeit, sondern etwa Ende September oder Ende März. Für diese Unternehmer wäre also ein nicht mit dem Kalenderjahr deckungsgleiches Geschäftsjahr empfehlenswert, wenn nicht gleich die permanente Inventur gewählt wird.

Aus diesem Blickwinkel kann es nur extrem kundenunfreundlich erscheinen, daß im Einzelhandel noch immer die Zeit nach Weihnachten für Inventuren genutzt wird, denn das hindert die Kunden an den nach dem Fest nun einmal üblichen Umtausch- und Rückgabeaktionen. Man kann sich des Eindruckes nicht erwehren, daß solche Warenrückläufe durch mehr oder weniger gezielte zeitliche Platzierung des Inventurstichtages zwischen den Jahren zumindestens behindert werden sollen. Offensichtlich leben wir also noch immer in einer Servicewüste. Wann der von kurzen Ladenöffnungszeiten jahrzehntelang verwöhnte Einzelhandel das endlich begreift, bleibt abzuwarten.

### 3. Inventurerorganisation und Inventurdurchführung

Dieser Abschnitt betrachtet technische und organisatorische Probleme der Inventurdurchführung.

#### 3.1. Technische Inventurdurchführung

##### 3.1.1. Steuerrechtliche Forderungen

Während das Handelsrecht nur fordert, daß die Aufzeichnungen des Kaufmannes einen Überblick über die Lage des Unternehmens vermitteln (§238 Abs. 1 Satz 2 HGB) und bei Anwendung elektronischer Verfahren „innerhalb angemessener Zeit“ lesbar gemacht werden können müssen (§239 Abs. 4 Satz 2 HGB), verlangt das Steuerrecht

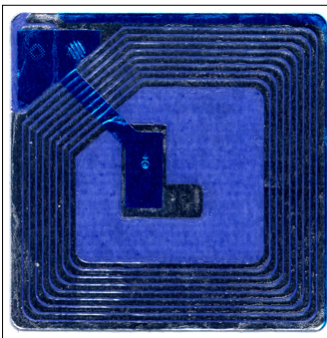
die unverzügliche maschinelle Lesbarkeit und Auswertbarkeit (§147 Abs. 2 Nr. 2 AO). Dies kommt indirekt einer Pflicht zur elektronischen Buchführung mit Datenbanktechnologien gleich, denn nur solche Systeme erlauben die Auswertung nach den Anforderungen des Finanzamtes, die §147 Abs. 5 AO ausdrücklich verlangt. Die Inventuraufnahme findet daher heute nahezu immer mit elektronischen Hilfsmitteln statt. Diese unterliegen derzeit einer raschen Weiterentwicklung durch die sogenannte RFID-Technik.

### 3.1.2. RFID: neue technische Mittel

Sogenannte „Radio Frequency Identification Devices“; auch als „RFID“-Chips oder „Smart Tags“ bekannte elektronische Chips, die an oder in Waren angebracht werden können und deren Identifikation und Lokalisierung über ein elektromagnetisches Feld erlauben, erleichtern die traditionell arbeitsaufwendige Inventur. Die Technologie ist von großem Nutzen für Handel und Logistik, aber durch ihre potentiellen Datenschutzprobleme bei Datenschützern und Verbrauchern heftig umstritten, so daß ihre Anwendung ein strategisches Risiko darstellt.

#### 3.1.2.1. Technisches Funktionsprinzip

Die kleinen Minisender können in Kleinung eingearbeitet oder auf Waren aufgeklebt, aber auch in der Ware versteckt werden. In Lederbörsen befinden sie sich meist in den papiernen Einlegern, die wie Scheckkarten aussehen und in den Kartenfächern wie zur Demonstration der späteren Nutzung stecken. Da die Chips ihre Energie nur aus elektromagnetischen Feldern beziehen, brauchen sie keine eigene Stromversorgung und funktionieren daher praktisch beliebig lange - wenn der Kunde sie nicht entdeckt und beseitigt, unter Umständen für viele Jahre. Die digitale Antwort des sogenannten „Smart Tags“ kann mit unauffälligen Antennen auf bestimmten Radiofrequenzen ein paar Meter weit empfangen werden und erlaubt eine eindeutige Identifikation und Lokalisierung der Ware, etwa wie bisher mit einem Barcode-Scanner.



Ein an einer Ware versteckter RFID-Chip erleichtert die Inventur gewaltig: Die um den in der Mitte zu erkennenden eigentlichen Chip herum angeordnete Leiterbahn ist die Antenne, die das Identifikations-signal sendet.

#### 3.1.2.2. Anwendungen in der Inventur

Produkte, die mit solchen Chips markiert sind, lassen sich beliebig lokalisieren. Dies bringt eine Vielzahl neuartiger Anwendungen, die sowohl im Zusammenhang mit der Stichtagsinventur als auch mit der permanenten Überwachung der Zu- und Abgänge geradezu eine technische Revolution darstellen:

- Kassen können automatisiert werden, indem die Waren, mit denen ein Kunde den Laden verläßt, ohne manuellen Eingriff automatisch erfaßt werden. Das beschleunigt des Vorgang an der Kasse dramatisch - besonders dann, wenn der Kunde und sein Zahlungsmittel (z.B. seine Kreditkarte) auf gleiche Art erfaßt werden können und ist daher ein Marketing-Argument („schlangenlose Kasse“).
- Die Inventur besonders des Umlaufvermögens kann vollständig automatisiert und auf Mausclick binnen Sekunden durchgeführt werden, was einen gewaltigen Kostenvorteil darstellt.
- Diebstahl und Unterschlagung lassen sich leicht aufdecken, wenn die RFID-Tags ohne Wissen der Kunden (und der Mitarbeiter) angebracht werden.
- Das Verhalten der Kunden in einem Geschäft kann überwacht werden.
- Art und Anzahl der von Kunden betrachteten, ausprobierten und gekauften Waren kann exakt überwacht werden, was nicht nur der Lagerführung dient, sondern auch der Marktforschung.
- Verlorene oder verlegte Sachen sind leicht zu finden; eine entnervende Suche entfällt.
- Bei Produkten, die nicht zusammengehören, kann automatisch gewarnt werden, etwa wenn versucht wird, einen falschen Reifen auf eine Felge aufzuziehen, wenn Felge und Reifen mit einem RFID-Tag versehen sind.

Die RFID-Technik hat derzeit jedoch noch eine Zahl von technischen Einschränkungen:

- Die Reichweite der Hochfrequenzsignale der RFID-Chips ist sehr gering. Das bedeutet, daß die RFID-Scanner nahe an die zu erfassenden Waren herangebracht werden müssen. Es ist also (noch) nicht möglich, durch einen zentralen Scanner etwa an der Decke der Lagerhalle mit einem Klick alle RFID-Aufkleber simultan zu erfassen.
- Viele, räumlich sehr nahe beieinanderliegende RFID-Chips können von der Scanner-Technik noch nicht zuverlässig unterschieden werden. Es hat daher keinen Sinn, eine Vielzahl von Kleinobjekten, die beispielsweise in einem Behälter lagern, jeweils mit einzelnen RFID-Tags zu versehen, weil diese nicht einzeln angesprochen werden könnten. Geschieht dies dennoch, dann hat das andere Gründe - beispielsweise um bei einem Serviceprozeß den Einbau fehlerhafter oder nicht zusammengehörender Teile zu erkennen und zu verhindern, hat aber für die Inventurerfassung keine Relevanz.

### 3.2. Organisatorische Probleme

Solange die RFID-Technologie sich noch nicht durchgesetzt hat, sind die arbeitsorganisatorischen und innerbetrieblichen Richtlinien von großer Relevanz. Hier haben sich eine Zahl von Regelungen bewährt.

Ein von der Geschäftsleitung zu bestimmender Inventurleiter ist für Planung und Durchführung verantwortlich. Dieser hat ein Inventurprotokoll zu führen, das alle

wesentlichen Tätigkeiten enthält (vgl. Formularentwürfe). Auch für die Durchführung der Inventur kann ein spezielles Formular Verwendung finden.

Die Inventurorganisation ist Teil eines mindestens jährlich ablaufenden Prozesses, der in der Prozeßbeschreibung des Qualitätsmanagementsystems dargestellt sein muß. Die in diesem Skript vorgeschlagenen Formulare wäre im Rahmen eines Qualitätsmanagementsystems u.a. nach ISO EN 9000 als Teil einer Verfahrensanweisung anzusprechen. Sie liegen in der dem System zugrundeliegenden Formularbasis und werden bei Durchführung zu einer konkreten, einzelfallbezogenen Arbeitsanweisung. Die Methoden der Inventur sollten daher aus dem Qualitätssicherungshandbuch ersichtlich sein.

Mit dem betrieblichen Risikomanagement gibt es zwei Berührungspunkte:

- Verhaltensnormen bei der Erfassung gefährlicher Lagerobjekte wie etwa brennbare, giftige oder explosive Stoffe und
- die Handhabung und Beherrschung von Geschäftsrisiken wie Diebstahl, Unterschlagung oder Falschbewertung.

Die Inventur und die nachgelagerten Geschäftsprozesse lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Bestandsaufnahme und Erfassung in Zähllisten;
2. Übertragung der Zähllisten in vorläufige Inventarlisten;
3. Bewertung dem Grunde nach (was darf/muß in die Bilanz aufgenommen werden?);
4. Bewertung der Höhe nach (mit welchem Betrag bilanzieren?);
5. Zusammenfassung der bewerteten Inventarlisten zum Inventar.

Das Inventar ist die Grundlage für die Aufstellung der Bilanz.

Für die Inventur muß ein Inventurleiter verantwortlich sein, der i.d.R. der obersten Geschäftsleitung berichtet. Sein Verantwortungsbereich umfaßt:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme (nichts darf vergessen werden),
- Richtigkeit der Bestandsaufnahme (keine Fehler bei der Erfassung und Bewertung),
- Einzelerfassung der Bestände,
- Nachprüfbarkeit und Dokumentation der Bestandsaufnahme,
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Inventurmaßnahmen (was auch die Wahl der Bewertungsverfahren einschließt, insbesondere hinsichtlich Bewertungsvereinfachungsmethoden).

## Inventuraufnahmeblatt

(Entwurf)

Datum: \_\_\_\_\_  
 Schreiber: \_\_\_\_\_  
 Zähler: \_\_\_\_\_  
 Kontrolle: \_\_\_\_\_

Stempel

Nr.	Art. Nr.	Bezeichnung	Alter; Beschaffenheit	Warengruppe	Einheit	Menge, Anzahl
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						

Abnahme von: \_\_\_\_\_

Unterschrift: \_\_\_\_\_

Wichtige Aufgaben des Inventurleiters umfassen daher:

1. Prüfung, ob alle Belege und Unterlagen vollständig vorhanden sind;
2. Nummerierung und/oder Verzeichnung aller Aufnahmeorte (auch Produktions- und Werkstätten, Verkaufsräume, Außengelände und Büros gehören zu den Inventurbereichen);
3. Einsatzplanung des Personals, insbesondere die Zuordnung von Funktionen/Verrichtungen den einzelnen an der Inventur beteiligten Mitarbeitern;
4. Das Personal den Aufnahmeorten zuordnen;
5. Wenn erforderlich Personalschulungen durchführen;
6. Unmittelbar vor Durchführung der Inventur das Lager ordnen und kennzeichnen;
7. Unmittelbar vor und während der Inventur Kunden, Geschäftspartner und andere Dritte über die Betriebsunterbrechung/Schließung informieren;
8. Die Abgrenzung anweisen, insbesondere hinsichtlich der Aufnahme von Geringwertigen Wirtschaftsgütern, Fremdeigentum und Leasinggegenständen;
9. Personal bei Beginn der Inventur einweisen;
10. Belege, insbesondere Inventuraufnahmelisten ausgeben, nach Durchführung der Inventur einsammeln, kontrollieren und geordnet ablegen;
11. Ein Abgrenzungsprotokoll erstellen, das detaillierte Arbeitsanweisungen für alle genannten Grenzfälle enthält.

Der Inventurleiter stellt zur Erfüllung seiner Aufgaben in Zusammenarbeit mit der Geschäftsleitung einen

- Sachplan, einen
- Zeitplan, und einen
- Personalplan

auf. Der Sachplan regelt die Inventurtätigkeit nach örtlichen und sachlichen Gesichtspunkten und enthält beispielsweise die Lagepläne der einzelnen Lagerorte, an denen die Inventurerfassung stattfindet. Der Zeitplan enthält Aussagen über den Zeitraum der Erfassung und der Personalplan Daten über Aufnahmeteams, Inventurleitung vor Ort usw. Der Sachplan kann auch als Objektorganisation, der Zeitplan als Ablauforganisation und der Personalplan als Aufbauorganisation verstanden werden.

Insbesondere die Zeitplanung kann mit Methoden des Projektmanagements wie der Netzplanung und der Balkenplanung durchgeführt werden.

Das vorstehende Inventurprotokoll ist der Gesamtbeleg, der die Durchführung aller einzelnen Schritte protokolliert. Da Verstöße gegen den Grundsatz der Ordnungsgemäßen Buchführung Straftaten sein können (§§283ff StGB), ist es ein wichtiges Dokument mit Beweiskraft. Auf der Folgeseite ist ein Aufnahmeblatt abgebildet, das der Werterfassung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden dient.

## Inventurprotokoll

(Entwurf)

Stempel

Nr.	Tätigkeit	erledigt/Datum	Unterschrift
1	Belege und Unterlagen vollständig vorhanden		
2	Aufnahmeorte nummeriert und verzeichnet		
3	Personal geplant und Funktionen zugeordnet		
4	Personal den Aufnahmeorten zugeordnet		
5	Personal geschult		
6	Lager geordnet und gekennzeichnet		
7	Dritte informiert		
8	Abgrenzung angewiesen		
9	Einweisung Personal bei Inventur		
10	Kontrolle, Freigabe und Belegablage		
11	Abgrenzungsprotokoll		

Inventurleiter:

Unterschrift:

## 4. Grundlegende Bewertungsregeln

### 4.1. Bewertungsregeln der kaufmännischen Vorsicht

Die kaufmännische Vorsicht nach §252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ist die grundlegendste Vorschrift. Sie besagt, daß

- Vorhersehbare Risiken und Wertminderungen auch ohne Fremdbeleg als Wertminderungen zu berücksichtigen sind und
- Wertmehrungen aller Art nur bei Realisation bewertet werden dürfen, d.h., wenn der jeweilige Gegenstand verkauft worden ist.

Auf dieser Elementarregel baut der Niederstwertgrundsatz des §253 Abs. 1 auf. Dieser besagt, daß

- Vermögensgegenstände höchstens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um Abschreibungen anzusetzen sind (*Niederstwertprinzip*) und
- Verbindlichkeiten mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind, d.h., u.U. zu mehr als ihrem Nominalwert (*Höchstwertprinzip*).

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ist planmäßig abzuschreiben, wenn die Nutzung des Gegenstandes zeitlich beschränkt ist (§253 Abs. 2 HGB, §§7ff EStG); eine außerplanmäßige Abschreibung ist immer zulässig.

Bei Umlaufvermögensgegenständen sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt. Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben. Außerdem dürfen Abschreibungen vorgenommen werden, soweit diese nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig sind, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände auf Grund von Wertschwankungen geändert werden muß (§253 Abs. 3 HGB). Abschreibungen sind außerdem im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig. Ein niedrigerer Wertansatz nach § 253 Abs. 2 Satz 3, Absatz 3 oder 4 darf beibehalten werden, auch wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.

Im Steuerrecht heißen solche Abschreibungen auch Teilwertabschreibungen. Sie sind seit 1999 nur noch zulässig, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß der niedrigere Wert, auf den abgeschrieben wird, auf Dauer bestehen wird, was u.U. recht problematisch sein kann (§6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG).

Verbindlichkeiten, die im Handelsrecht zum Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind, müssen im Steuerrecht ab 1999 mit einem fiktiven (gesetzlichen) Zinsfuß von 5,5% abgezinst werden (!), wenn ihre Restlaufzeit größer als ein Jahr ist (§6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Dies ist ein direkter Widerspruch zu den handelsrechtlichen Vorschriften. Eine Einheitsbilanz, die steuer- und

handelsrechtlichen Vorschriften gleichermaßen genügt, ist daher seit 1999 kaum noch möglich.

### 4.2. Der Grundsatz der Einzelbewertung

Grundsätzlich gilt stets der Grundsatz der Einzelbewertung nach §252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, der besagt, daß jeder Vermögensgegenstand und Schuldposten einzeln zu bewerten ist. Hierbei ist die sogenannte Verkehrsfähigkeit maßgeblich, d.h., die selbständige Nutzbarkeit des Gegenstandes. Jeder selbständig, nutzbare Gegenstand ist dabei eine verkehrsfähige und damit eine bewertungsfähige Einheit. Ein-, an- oder Umbauten, die keiner eigenständigen Nutzung fähig sind, sind mit dem Gegenstand, dem sie zuzuordnen sind, als Einheit zu bewerten. Die exakte Zuordnung von Teilen zu verkehrsfähigen Gesamteinheiten kann problematisch sein und Anlaß zu Streitigkeiten mit Finanzämtern und Gerichten geben.

Da schon einzelne Schrauben oder Kleinteile u.U. verkehrsfähig sein können, wäre die Einzelbewertung vielfach in großen Lägern praktisch undurchführbar. Der Gesetzgeber hat daher drei wesentliche Arten von Erleichterungen bei Erfassung und Bewertung vorgesehen, die als Ausnahmen vom strengen Einzelwertprinzip zu bezeichnen sind:

### 4.3. Bewertungsvereinfachungsverfahren

Grundsätzlich unterscheidet man hier drei Arten von Methoden:

- die Gleichbewertung (§240 Abs. 3 HGB),
- die Durchschnittsbewertung (§240 Abs. 4 HGB) und
- die Verbrauchsfolgebewertung (§256 HGB).

#### 4.3.1. Gleichbewertung

Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt (§240 Abs. 3 HGB). In diesem Fall ist dennoch alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme erforderlich. Die Gleichbewertung spart damit aber zwei Drittel der Arbeit der körperlichen Inventur.

#### 4.3.2. Durchschnittsbewertung

Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (§240 Abs. 4 HGB). Dieses Verfahren ist auch als Durchschnittsmethode bekannt und ein anerkanntes mathematisch-statistisches Verfahren gemäß §241 Abs. 1 HGB. Es erlaubt eine erhebliche Inventurvereinfachung. „Gewichtung“ bedeutet hier, daß ein gewogenes Mittel der Preise und Mengen zu finden ist, also die zu bewertenden Artikel gemäß der vorhandenen bzw. eingekauften Anzahl zu

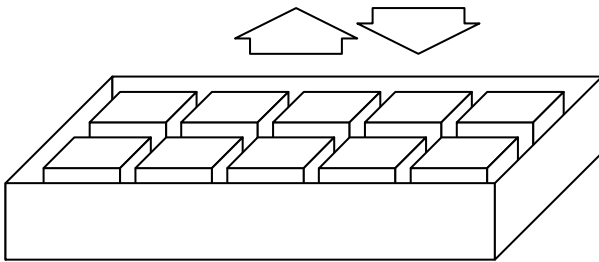
berücksichtigen sind. Hierzu kann die allgemeine Durchschnittsformel

$$\mu = \frac{\sum_{i=1}^n X_i}{n} = \frac{1}{n} \cdot \sum_{i=1}^n X_i$$

in der Weise modifiziert werden, daß nicht nur die einzelnen Preise der in das Lager gelangten Vermögensgegenstände ( $q$ ), sondern auch deren Menge ( $x$ ) berücksichtigt werden:

$$\mu_{\text{gewogen}} = \frac{\sum_{i=1}^n (q_i \cdot x_i)}{n} = \frac{1}{n} \cdot \sum_{i=1}^n (q_i \cdot x_i)$$

Um sich zu verdeutlichen, wie die Durchschnittsbewertung funktioniert, kann man sich klar machen, daß jeder gelagerte Artikel zu jeder Zeit eingelagert und entnommen werden kann:



Der Wert der bei der Inventur gefundenen Artikel ist daher der Durchschnittswert der vorhandenen Lagerobjekte.

### 4.3.3. Verbrauchsfolgebewertung

Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, d.h., soweit ein entsprechender belegmäßiger Nachweis geführt werden kann, darf für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, daß die zuerst oder daß die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. Dieses Verfahren ist auch als Verbrauchsfolgebewertung bekannt.

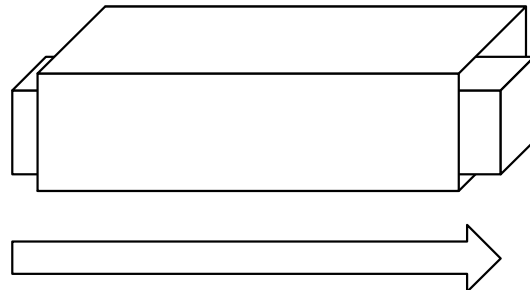
Man unterscheidet grundsätzlich vier Verfahren:

- FIFO-Verfahren: First-In-First-Out (was zuerst reingeht, kommt zuerst wieder raus) und
- LIFO-Verfahren: Last-In-First-Out (was zuletzt reingeht, kommt zuletzt wieder raus)
- HIFO-Verfahren: Highest-In-First-Out (was am teuersten reingeht, kommt zuerst wieder raus) und
- LOFO-Verfahren: Lowest-In-First-Out (was am billigsten reingeht, kommt zuerst wieder raus)

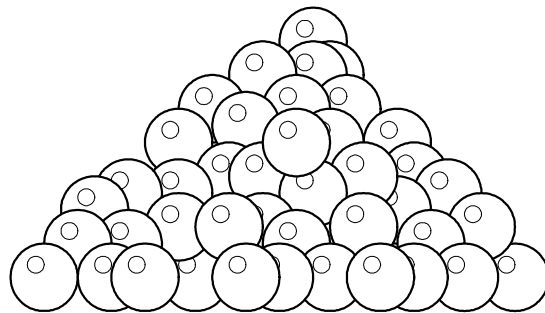
Bis 2008 waren alle erdenklichen Verfahren zulässig. Ab 2009 wird durch die Bilanzrechtsmodernisierung der Bereich der möglichen Methoden auf FIFO und LIFO

eingeschränkt. FIFO und LOFO waren schon vorher seit vielen Jahren sehr ungebräuchlich, geistern aber leider noch immer in kaufmännischen Aus- und Fortbildungsprüfungen aller Art herum.

Das FIFO-Verfahren eignet sich primär für verderbliche Güter und entspricht dem „reinen“ Warteschlangenmodell. Dies kann ebenfalls sehr gut durch eine Skizze visualisiert werden:



Die LIFO-Methode ist eher für Schüttgüter angemessen, denn bei Schüttlagerung wird von oben mit einem mechanischen System (Kran, Hebevorrichtung) auf den Haufen eingelagert aber auch von oben mit derselben mechanischen Vorrichtung wieder entnommen. Auch hier kann eine Zeichnung dem Verständnis dienen:



Die zuunterst in dem „Haufen“ liegenden Bedarfsobjekte lagern theoretisch unendlich lange, wenn niemals ein Lagerbestand i.H.v. null erreicht wird, also der zuunterst liegende Gegenstand nie erreicht wird. Oben im „Haufen“ ist die Lagerdauer am kürzesten.

Nach IAS 2.25 sind bei Anwendung der IFRS seit 2004 nur die Durchschnittsbewertung und die FIFO-Methode zulässig. Die steuerrechtliche Zulässigkeit dieser Methoden ergibt sich aus §6 Abs. 1 Nr. 2a EStG. Neben der Durchschnittsbewertung ist nur noch LIFO zulässig (vgl. auch R 6.9 Abs. 1 EStR). Dies ist insofern absurd als die Lagerdauer der bei LIFO zuerst in das Lager eingebrachten Vermögensgegenstände unendlich sein kann (wenn nämlich das Lager niemals ganz entleert wird, etwa weil ein Eiserner Bestand besteht). LIFO ist damit offensichtlich ungeeignet für verderbliche Güter. Das deutsche Steuerrecht macht damit genau das Gegenteil von dem, was im internationalen Bereich üblich ist.

Eine weitere Kritik am Steuerrecht ist, daß bei FIFO zwar das Warteschlangenmodell angewandt wird, also eine exakte Bewertung des Zu- und Abganges jedes einzelnen Vermögensgegenstandes möglich ist, bei LIFO hingegen die Zeitpunkte der Einlagerung und die der Entnahme



miteinander abgeglichen werden müßten, was sehr problematisch ist. Man müßte also für jeden einzelnen Entnahmevergange genau feststellen, aus welchem Einlagervorgang die entnommenen Bedarfsobjekte stammen. Das ist sehr aufwendig und fehleranfällig. LIFO liefert daher oft unzuverlässige Ergebnisse. Dies war der Grund für das IASB, die Methode gänzlich aus dem IAS 2 zu streichen.

Die Verbrauchsfolgeverfahren ändern nicht nur die Bilanzbewertungen der in der Inventur angetroffenen Vermögensgegenstände, sondern auch die in dem jeweiligen Jahr zu erfassenden Kosten. Dies ergibt sich aus der allgemeinen Buchungslogik: was nicht für den Jahresabschluß bewertet wird, muß verbraucht worden sein.

Für die Verbrauchsfolgebewertung bedeutet dies, daß

- bei FIFO der Schlußbestand von den neusten Artikeln rückwärts zu rechnen ist und der Aufwand von den zuerst eingelagerten Produkten „vorwärts“,
- bei LIFO hingegen genau umgekehrt der Schlußbestand vom Anfang der Liste, also von den ältesten Vermögensgegenständen aus zu rechnen ist und der Aufwand von den neusten Artikeln rückwärts zu bewerten ist.

Die Zusammenfassungen im Anhang stellen die Buchungsmethodik und den Einfluß auf die Kosten des Unternehmens dar. Besonders letzterer Zusammenhang stellt die Schnittstelle zur Kostentheorie dar und wird erfahrungsgemäß oft übersehen.

Für alle Gegenstände, die weder nachrangigen Wertes sind und regelmäßig ersetzt werden, noch durchschnitts- oder verbrauchsfolgebewertet werden dürfen, bleibt es bei der strengen Einzelbewertung.

Insgesamt ist so ein Kompromiß zwischen Arbeitsaufwand und Genauigkeit erreicht worden.

Betrachten wir ein Beispiel: Für eine Materialart liegen über ein Jahr verteilt folgenden Lagerbewegungen vor:

Nr.	Datum	Menge	Preis	Wert
1	02.01.20xx	100 St	12,00 €/St	1.200,00 €
2	10.01.20xx	200 St	14,00 €/St	2.800,00 €
3	25.01.20xx	150 St	15,50 €/St	2.325,00 €
4	21.02.20xx	1.000 St	13,50 €/St	13.500,00 €
5	18.04.20xx	500 St	15,20 €/St	7.600,00 €
6	14.06.20xx	2.000 St	11,00 €/St	22.000,00 €
7	10.09.20xx	1.200 St	13,75 €/St	16.500,00 €
8	27.09.20xx	800 St	16,50 €/St	13.200,00 €
9	30.10.20xx	1.500 St	14,30 €/St	21.450,00 €
10	28.11.20xx	500 St	17,20 €/St	8.600,00 €
11	12.12.20xx	300 St	18,00 €/St	5.400,00 €
12	21.12.20xx	400 St	17,50 €/St	7.000,00 €

Der Schlußbestand beträgt ausweislich der Schlußinventur 580 Stück. Der Marktpreis des Artikels am Jahresende betrage 14,00 Euro/Stück. Die Bewertung soll nach der Durchschnittsmethode, nach FIFO und nach LIFO vorgenommen werden.

Am Ende des Abrechnungszeitraumes ist noch der genannte Schlußbestand von 580 Stück vorhanden, so daß insgesamt im Berichtszeitraum  $8.650 - 580 = 8.070$  Stück verbraucht worden sind. Die 580 Stück Schlußbestand sind bilanziell zu bewerten. Hierdurch ergibt sich auch eine Konsequenz für die Bewertung des Verbrauches. Die Vermögensbewertung und die Verbrauchsbewertung hängen zusammen.

Bewertet man hier nach §240 Abs. 4 HGB, so erhält man einen durchschnittlichen Stückpreis des Schlußbestandes von 14,0549 €. Der Schlußbestand ist damit insgesamt 8.151,85 Euro wert. Der Verbrauch kann ebenfalls aus dem Durchschnittswert der Vermögensgegenstände bestimmt werden und ist 113.423,15 €. Dieser Wert ist die Einzelkostenart.

Bewertungsübersicht zum vorstehenden Zahlenbeispiel					
(enthält auch HIFO und LOFO, weil diese klausurrelevant oder noch im Ausland zulässig sein können)					
1. Bewertung nach Steuerrecht ( <i>keine Teilwertabschreibungen</i> )					
	Ø-Wert	FIFO	LIFO	HIFO	LOFO
Pro Stück:	14,0549 €/St	17,6552 €/St	13,9310 €/St	11,0000 €/St	17,7586 €/St
Schlußbestand:	8.151,85 €	10.240,00 €	8.080,00 €	6.380,00 €	10.300,00 €
Kostenwert:	113.423,15 €	111.335,00 €	113.495,00 €	115.195,00 €	111.275,00 €
Wertberichtigung	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2. Bewertung nach Handelsrecht ( <i>mit außerplanmäßigen Abschreibungen</i> )					
	Ø-Wert	FIFO	LIFO	HIFO	LOFO
Pro Stück:	14,0000 €/St	14,0000 €/St	13,9310 €/St	11,0000 €/St	14,0000 €/St
Schlußbestand:	8.120,00 €	8.120,00 €	8.080,00 €	6.380,00 €	8.120,00 €
Kostenwert:	113.423,15 €	111.335,00 €	113.495,00 €	115.195,00 €	111.275,00 €
Wertberichtigung	31,85 €	2.120,00 €	0,00 €	0,00 €	2.180,00 €

Der Leser findet das vorstehende Zahlenbeispiel auf der BWL CD in der Datei „FIFO-LIFO-Modellrechnung.xls“. Online kann es in <http://www.zingel.de/zip/07fifo.zip> heruntergeladen werden. Wie alle Excel®-Dateien ist auch dieses Zahlenbeispiel auf der BWL CD quelloffen. Die Ausführung der VBA-Makros muß zugelassen werden.

Führt man jedoch eine Teilwertabschreibung durch, weil der Schlußbestand nur einen Börsen- oder Marktpreis i.H.v. 14 €/Stück habe, so muß der Schlußbestand auf diesen Wert abgeschrieben werden. Es entsteht damit eine außerordentliche Abschreibung i.H.v. 31,85 Euro. Diese ist steuerrechtlich nur zulässig, wenn die Wertminderung dauernd ist (§6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Auf die Bewertung des Verbrauches hat dies natürlich keinen Einfluß. Die außerordentliche Abschreibung ist zudem keine Kostenart (sondern ein neutraler Aufwand), so daß sie nichts mit der Zuschlagsrechnung zu tun hat.

Bewertet man aber nach FIFO im Sinne des §256 HGB, so wäre die Stückbewertung des Schlußbestandes eigentlich 17,6552 €, was eine Bilanzbewertung von 10.240,00 € ergäbe. Da der Stückpreis aber den angegebenen Marktwert am Bilanzstichtag von 14,00 € übersteigt, muß gemäß §253 Abs. 2 und 4 HGB eine außerordentliche Abschreibung auf diesen Marktwert vorgenommen werden, so daß sich nur noch eine Schlußbewertung von 8.120 € ergibt. Die Abschreibung in Höhe von 2.120 € erscheint als außerordentliche Aufwendung. Dieses Verfahren ist eine Teilwertabschreibung und im Sinne des Steuerrechts nur zulässig, wenn die Wertminderung dauerhaft ist.

Der Kostenwert in diesem Fall beträgt 111.335,00 €, und ist von der Frage der Teilwertabschreibung unabhängig,

in jedem Fall aber auch nicht mit dem Kostenwert bei Durchschnittsbewertung deckungsgleich.

Bei LIFO-Bewertung wäre hingegen der Stückwert 13,9310 €, so daß keine Teilwertabschreibung notwendig wäre. Dies führt zu einem Schlußbilanzwert von stets 8.080 Euro und einem Kostenwert i.H.v. 113.495 €.

Allgemein gilt: Je höher der Schlußbestand bewertet wird, desto geringer ist der Wert des verbrauchten Materials, d.h., desto geringer sind die Verbrauchskosten, und umgekehrt je geringer die Schlußbewertung ist, desto höher sind die zuvor zu berücksichtigenden Verbrauchskosten.

Bei steigendem Einkaufspreis, wie vorstehend gezeigt, entsteht bei FIFO zudem ein höherer Schlußbilanzwert und bei LIFO ein höherer Kostenwert. Bei sinkenden Preisen ist es tendenziell andersherum; allerdings können dann höhere außerplanmäßige Abschreibungen entstehen.

„Alte“ Verfahren wie HIFO und LOFO sind spätestens ab 2009 in Deutschland unzulässig, werden vorstehend aber noch gezeigt, weil sie noch in Klausuren vorkommen und im Ausland gestattet sein können. Technisch sind HIFO und LOFO schwieriger, weil die Liste mit den einzelnen Lagerzugängen zunächst auf- oder absteigend sortiert werden muß. Die dem Beispiel zugrundeliegende Excel®-Datei enthält für diesen Zweck eine Hilfstabelle.

## 5. Anhang: Die Verbrauchsvorgangverfahren der Umlaufvermögensbewertung:

### 5.1. Was die gewählte Bewertungsmethode mit Kosten und Zuschlagssätzen zu tun hat

Bewertung nach Durchschnittsmethode  
(§240 Abs. 4 HGB)

Soll	Haben	Soll	Haben
Materialbestandskonto			
Anfangsbest. 9.000,00 €	Σ Entnahm. 679.805,57 €	Anfangsbest. 9.000,00 €	Σ Entnahm. 677.499,50 €
Σ Zugänge 700.554,50 €	Schlußbest. 29.748,93 €	Σ Zugänge 700.554,50 €	Schlußbest. 32.055,00 €
709.554,50 €	709.554,50 €	709.554,50 €	709.554,50 €

Soll	Haben
Materialaufwandskonto	
Entnahmen 679.805,57 €	Entnahmen 677.499,50 €

Schlußbewertung: 8,49969 €/Stück

Schlußbewertung:

9,15857 €/Stück

Schlußbewertung:

8,85143 €/Stück

Das gewählte handels- und/oder steuerrechtliche Bewertungsvorgangverfahren bestimmt nicht nur die am Ende einer Rechnungsperiode festzulegenden Schlußbestandsbewertung, sondern auch die in einem Abrechnungszeitraum zu verrechnenden Kosten. Zu den Zahlen vgl. das Beispiel vorstehende Seite.

Die drei wesentlichen Verfahren sind die Durchschnittsbewertung (links), das FIFO-Verfahren (mitte) und die LIFO-Bewertung (rechts). In allen drei Fällen wurden der Anfangsbestand am Beginn der Rechnungsperiode mit

#### Materialbestandskonto AN Eröffnungsbilanzkonto

gebucht, und die Buchung der Zugänge lautete (bei Kauf auf Ziel, d.h., auf Rechnung)

#### Materialbestandskonto, Vorsteuer AN Verbindlichkeiten aus L&L

Wurden Materialmengen entnommen, so lautet die Buchung des Materialentnahmescheines

#### Materialaufwandskonto AN Materialbestandskonto

Der durch Inventur erfaßte Schlußbestand wird schließlich abgerechnet mit der Buchung

#### Schlußbilanzkonto AN Materialbestandskonto

Bewertung nach FIFO-Methode  
(§256 HGB)

Soll	Haben	Soll	Haben
Materialbestandskonto			
Anfangsbest. 9.000,00 €	Σ Entnahm. 677.499,50 €	Anfangsbest. 9.000,00 €	Σ Entnahm. 678.574,50 €
Σ Zugänge 700.554,50 €	Schlußbest. 32.055,00 €	Σ Zugänge 700.554,50 €	Schlußbest. 30.980,00 €
709.554,50 €	709.554,50 €	709.554,50 €	709.554,50 €

Soll	Haben
Materialaufwandskonto	
Entnahmen 677.499,50 €	Entnahmen 678.574,50 €

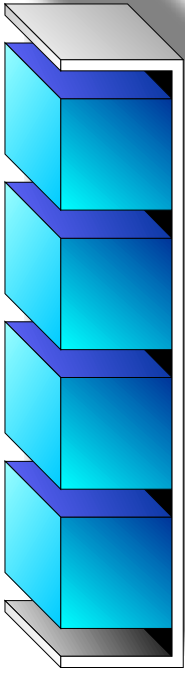
Schlußbewertung:

Schlußbewertung:

Schlußbewertung:

## Anhang: Die Verbrauchsvorgang der Umlaufvermögensbewertung:

### 5.2. Wie sieht die gewählte Bewertungsmethode auf die durchschnittliche und maximale Lagerdauer aus



#### Durchschnittsbewertung (§240 Abs. 4 HGB):

Jedes Produkt kann zu jeder Zeit eingelagert oder aus dem Lager entnommen werden. Das Lager kann daher mit einem offenen Behälter verglichen werden, der den Zugang zu jedem einzelnen gelagerten Produkt ermöglicht.

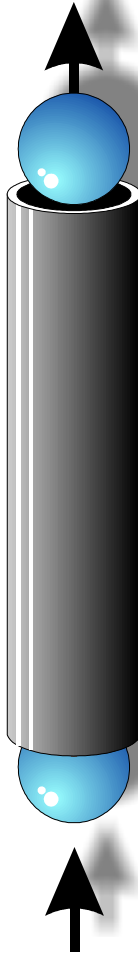
Die Wahrscheinlichkeit eines jeden Produktes, entnommen zu werden, ist daher zu jeder Zeit gleich, wenn es keine Entnahmepreferenz gibt. Die Wahrscheinlichkeit eines Produktes, nach Verbrauch des halben Lagers entnommen zu werden, ist daher stets 50%, und die Wahrscheinlichkeit, nach Verbrauch des gesamten Lagerinhaltes entnommen zu werden, ist natürlich 100%. Es gilt daher, daß die maximale Lagerdauer das Doppelte der

durchschnittlichen Lagerdauer ausmacht. Dies gilt auch bei Vorhandensein von eisernen Beständen, wenn die eisernen Bestände selbst jederzeit entnommen werden können, also nur eine bestimmte Stückzahl stets am Lager sein muß, nicht aber eine bestimmte Anzahl individueller Produkte auf Dauer gehalten wird.

#### FIFO-Bewertung (§256 HGB):

Hier muß jedes Produkt in der Reihenfolge entnommen werden, in der es zunächst in das Lager eingebracht worden ist, worüber ein Belegnachweis erforderlich ist („Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung“).

Das Lager kann daher mit einem Rohr verglichen werden, in das Produkte auf einer Seite eingeführt und auf der anderen Seite entnommen werden. Anders als etwa bei der Durchschnittsbewertung hat daher bei konstanter Einlagerungs- und Entnahmegeschwindigkeit jedes Produkt stets die gleiche Lagerdauer. Auch wenn die Einlagerungs- und Entnahmegeschwindigkeit gleich ist, wird aber trotzdem kein Produkt länger und keines kürzer im Lager sein als es braucht, sich durch die gesamte „Warteschlange“ durchzuwarten. Die durchschnittliche Lagerdauer entspricht also stets der maximalen Lagerdauer, und die Varianz (Standardabweichung) der Lagerdauer geht gegen null.



Nur bei Durchschnittsbewertung sind statistische Aussagen über die Lagerdauer möglich. Bei Umstellung auf FIFO verdoppelt sich die durchschnittliche Lagerdauer, was bei verderblichen Produkten fatal sein kann, und anschließend ist nur noch eine deterministische Aussage über die Lagerdauer zulässig. Bei LIFO ist jede quantitative Aussage über die Lagerdauer unmöglich. Dieses Verfahren ist daher nur für unbegrenzt haltbare Güter sinnvoll.

#### LIFO-Bewertung (§256 HGB):

Bei diesem Bewertungsverfahren werden die Produkte in umgekehrter Reihenfolge der Einlagerung wieder entnommen, d.h., das älteste Produkt bleibt auch am längsten liegen, und das zuletzt eingelagerte Produkt wird zuerst entnommen. Da §256 HGB einen Belegnachweis fordert, ist dieses Verfahren ausschließlich bei einem Nachweis dieses Verhaltens zulässig, der außer bei Schüttlagerung nur selten zu führen ist.

Wird jedoch auf diese Art bewertet, und sich auch tatsächlich nach der LIFO-Regel verhalten, so ist überhaupt keine Aussage über die Lagerdauer mehr möglich, weil die zuunterst liegenden Produkte theoretisch auf unbegrenzte Zeit liegen bleiben, wenn das Lager zu keiner Zeit vollkommen leer wird, die obersten, d.h., zuletzt eingelagerten Produkte jedoch zuerst wieder entnommen werden und sich daher nur sehr kurz im Lager befinden.

Da die Lagerdauer bei LIFO vom Einlagerungs- und vom Entnahmepunkt abhängt, und diese nicht synchron erfolgen, kann auch kein linearer Verlauf der Lagerdauer nach unten angenommen werden: Die Lagerdauer wächst „nach unten“ ohne eindeutig definierbare Gesetzmäßigkeit.

