

Bewertung von Vorratsvermögen in der Handelsbilanz

Vorratsvermögen ist in der Handelsbilanz zu Anschaffungs- bzw. zu Herstellungskosten zu bewerten. Den Bewertungsmaßstab regelt § 255 HGB. Bei der Bewertung von Vorratsvermögen gilt der Einzelbewertungsgrundsatz. D.h. jeder Vermögensgegenstand ist grundsätzlich einzeln zu bewerten. Eine Ausnahme besteht bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungsverfahren. Wesentliche Voraussetzung für die Bewertung bzw. Bilanzierung von Vorratsvermögen ist die jährliche Bestandsaufnahme in Form der Inventur. Ist die Bestandsaufnahme erfolgt, so kann die eigentliche Bewertung des Vorratsvermögens erfolgen.+

Definition von Anschaffungskosten in der Handelsbilanz

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Wichtig ist dabei, dass die Aufwendungen dem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können.

Definition von Herstellungskosten in der Handelsbilanz

Der Begriff der Herstellungskosten wird in § 255 Abs. 2 HGB definiert. Demnach sind Herstellungskosten für Vorratsvermögen solche Aufwendungen die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen für die Herstellung von Vorratsvermögen entstehen. Im Einzelnen sind in die Herstellungskosten zwingend mit einzubeziehen:

- Materialkosten
- Fertigungskosten
- Sonderkosten der Fertigung (dies sind bspw. Zölle und Verbrauchsteuern wie Bier- Mineralöl oder Tabaksteuern)
- Angemessene Teile der Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und Abschreibung (jeweils soweit dies durch die Fertigung veranlasst ist)
 - Bitte beachten Sie folgende beiden Aspekte:
 - Bei den Material- und Fertigungsgemeinkosten sind evtl. [Leerkosten](#) zu eliminieren
 - Es darf nur die planmäßige anteilige Abschreibung einbezogen werden. Außerplanmäßige Abschreibungen werden nicht in die Bewertung des Vorratsvermögens mit einbezogen.

Neben diesen Pflichtbestandteilen können in die Bewertung des Vorratsvermögens in der Handelsbilanz noch folgende Komponenten mit einbezogen werden:

- Angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten
- Angemessene Aufwendungen für Soziale Einrichtungen , freiwillige soziale Leistungen und betriebliche Altersversorgung

Voraussetzung für die Berücksichtigung dieser Komponenten ist, dass sich die Aufwendungen auf den Zeitraum der Herstellung beziehen.

- Zinsen für Fremdkapital gehören grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten. Zinsen die für Fremdkapital entstehend, das zur Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen in die Bewertung mit einbezogen werden, soweit die Zinsen auf den Zeitraum der

Herstellung entfallen. Bitte beachten Sie in diesem Fall die erforderlichen [Anhangangaben](#).

Im Allgemeinen sind strenge Anforderungen an die Einbeziehung von Fremdkapitalkosten in die Herstellungskosten zu stellen. Wichtig ist insbesondere eine sachliche und zeitliche Zuordnung der Zinsen bzw. des Darlehens zu den Vermögensgegenständen. Kosten der Darlehensbeschaffung wie bspw. Bereitstellungszinsen dürfen nicht in die Herstellungskosten mit einbezogen werden.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass das Wahlrecht für die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen vorwiegend bei der Ermittlung von Herstellungskosten für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angewendet wird. Aber auch bei der Bewertung von Vorratsvermögen kann dies relevant sein. Dies insbesondere, wenn das Vorratsvermögen einem langen Reife- bzw. Veredelungsprozess unterliegt wie bspw. hochwertiger Käse oder Wein der eine gewisse Zeit reifen muss. Auch ist die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen bei der Bewertung des Vorratsvermögens bei Grundstücksentwicklungsgesellschaften von Bedeutung. Grundstücke von Grundstücksentwicklungsgesellschaften werden regelmäßig unter den Vorräten im Umlaufvermögen bilanziert, da die Grundstücke nicht von Dauer dazu bestimmt sind dem Betrieb zu dienen.

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen jeweils nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Bei der Bewertung von Vorratsvermögen ist zu beachten, dass nach den **Grundsätzen der Pagatorik** nur Zahlungswirksame Aufwendungen in die Bewertung mit einbezogen werden dürfen. kalkulatorische Kosten wie bspw. kalkulatorische Miete oder kalkulatorischer Unternehmerlohn dürfen nicht in die Bewertung mit einbezogen werden.

Eliminierung von Leerkosten

Leerkosten sind Kosten die aufgrund zu geringer Auslastung entstehen. Solche Leerkosten dürfen nicht in die Bewertung des Vorratsvermögens mit einbezogen werden. Die Thematik der Leerkosten tritt bei der Ermittlung der Gemeinkostenzuschlagssätze für Material- und Fertigungsgemeinkosten auf. Die Gemeinkostenzuschlagssätze sind auf Basis der normalen Auslastung bzw. der Normalbeschäftigung (unter Berücksichtigung branchenbedingter Beschäftigungsschwankungen) zu ermitteln. Leerkosten sind i.d.R. dann zu eliminieren, wenn die tatsächliche Beschäftigung weniger als 70 % der üblichen Beschäftigung beträgt.

Die Eliminierung von Leerkosten soll anhand folgendem Beispiel verdeutlicht werden.

In einem Produktionsbetrieb sind Fertigungsgemeinkosten in Höhe von 100.000 Euro angefallen.

Die maximale Produktionskapazität des Unternehmens beträgt 500.000 Einheiten im Jahr. Unter Berücksichtigung von branchenüblichen Beschäftigungsschwankungen und Ausfallzeiten der Maschinen für Wartungsarbeiten ergibt sich eine Normalbeschäftigung in Höhe von 400.000 Einheiten pro Jahr.

Für jede produzierte Einheit sind somit 0,25 Euro ($100.000 \text{ Euro} / 400.000 \text{ Einheiten}$) als Gemeinkosten zu berücksichtigen.

Sinkt nun die Beschäftigung in einem Jahr von den üblichen 400.000 Einheiten auf 100.000 Einheiten, so entfallen auf jede produzierte Einheit Fertigungsgemeinkosten in Höhe von 1 Euro/Einheit ($100.000 \text{ Euro} / 100.000 \text{ Einheiten}$). Im Ergebnis würde dies zu einer überhöhten Bewertung des Vorratsvermögens führen. Die Leerkosten sind demnach zu eliminieren. Es ist sachgerecht, unverändert 0,25 Euro/Einheit als Fertigungsgemeinkosten in die Bewertung des Vorratsvermögens mit einzubeziehen.

Bewertungsvereinfachungsverfahren

Bewertung von Vorratsvermögen zum gewogenen Durchschnitt

In der Handelsbilanz sind Vermögensgegenstände und Schulden grundsätzlich einzeln zu bewerten. Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens können entsprechend § 256 S. 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB vereinfachend zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnitt bewertet werden.

Verbrauchsfolgeverfahren in der Handelsbilanz

Für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens kann unterstellt werden, dass die zuerst angeschafften Vermögensgegenstände zuerst veräußert wurden (Fifo) bzw., dass die zuletzt angeschafften Vermögensgegenstände zuerst veräußert wurden (Lifo). Voraussetzung für die Anwendung des jeweiligen Verbrauchsfolgeverfahrens ist, dass das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Dass das angewandte Verbrauchsfolgeverfahren bedeutet nicht, dass es dem tatsächlichen Geschehensablauf entsprechen muss. Es darf jedoch nicht völlig unvereinbar mit dem betrieblichen Ablauf sein. So scheidet beispielsweise die Bewertung nach der Lifo-Methode bei leicht verderblichen Waren/Lebensmittel aus.

Bewertung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens zum Festwert

Die Bewertung von Vorratsvermögen zum Festwert kann den Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit diesen Vermögensgegenständen erheblich reduzieren. Der Vorteil eines Festwertansatzes besteht insbesondere darin, dass nicht jährlich eine Inventur durchgeführt werden muss. Eine Inventur braucht für Vermögensgegenstände die durch einen Festwert bewertet werden braucht in der Regel nur alle drei Jahre, spätestens in jedem fünften Jahr durchgeführt werden.

Folgende Voraussetzungen müssen für den Ansatz eines Festwertes erfüllt sein:

- Es handelt sich um Roh-, Hilf-, oder Betriebsstoffe
- Die Vermögensgegenstände werden regelmäßig ersetzt
- Der Gesamtwert dieser Vermögensgegenstände ist für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung
- Die Vermögensgegenstände mit Festwertansatz unterliegen nur geringen Schwankungen

Im Umkehrschluss ergibt sich, dass für halbfertige und fertige Erzeugnisse sowie für Handelswaren der Festwertansatz nicht möglich ist.

Anhangangaben

Kapitalgesellschaften und deren gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften haben grundsätzlich einen Anhang zu erstellen (Ausnahme: Sog. Kleinstkapitalgesellschaften). Bezüglich der Bewertung von Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens sind folgende Anhangangaben erforderlich:

- Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB.
- Angabe zur Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 240 Abs. 4, § 256 HGB; § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB.
- Angabe über die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten; § 284 Abs. 2 Nr.

Exkurs: Bewertung von Vorratsvermögen in der Steuerbilanz

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips gelten die oben dargestellten handelsrechtlichen Grundsätze zur Bewertung des Vorratsvermögens auch für die Steuerbilanz. Dies gilt jedoch nicht, wenn eine explizite steuerliche Vorschrift eine andere Bewertung fordert.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG ist steuerliche ausschließlich „Lifo“ als Verbrauchsfolgeverfahren anwendbar. „Fifo“ ist in der Steuerbilanz nicht zulässig. Die Verbrauchsfolgeverfahren sind oben beschrieben.