

RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



FOLGE 8



Bilanzierung von Vorräten



[Zum Video](#)

Folge 8 – Vorräte

Inhalt



- 8.1 Begriffe und Arten der Vorräte
- 8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte
 - 8.2.1 Zugangs- und Folgebewertung
 - 8.2.2 Überblick über die Bewertungsvereinfachungsverfahren
 - 8.2.3 Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren
 - 8.2.4 Festbewertung
 - 8.2.5 Gruppenbewertung



8.1 Begriff und Arten der Vorräte



Umlaufvermögen

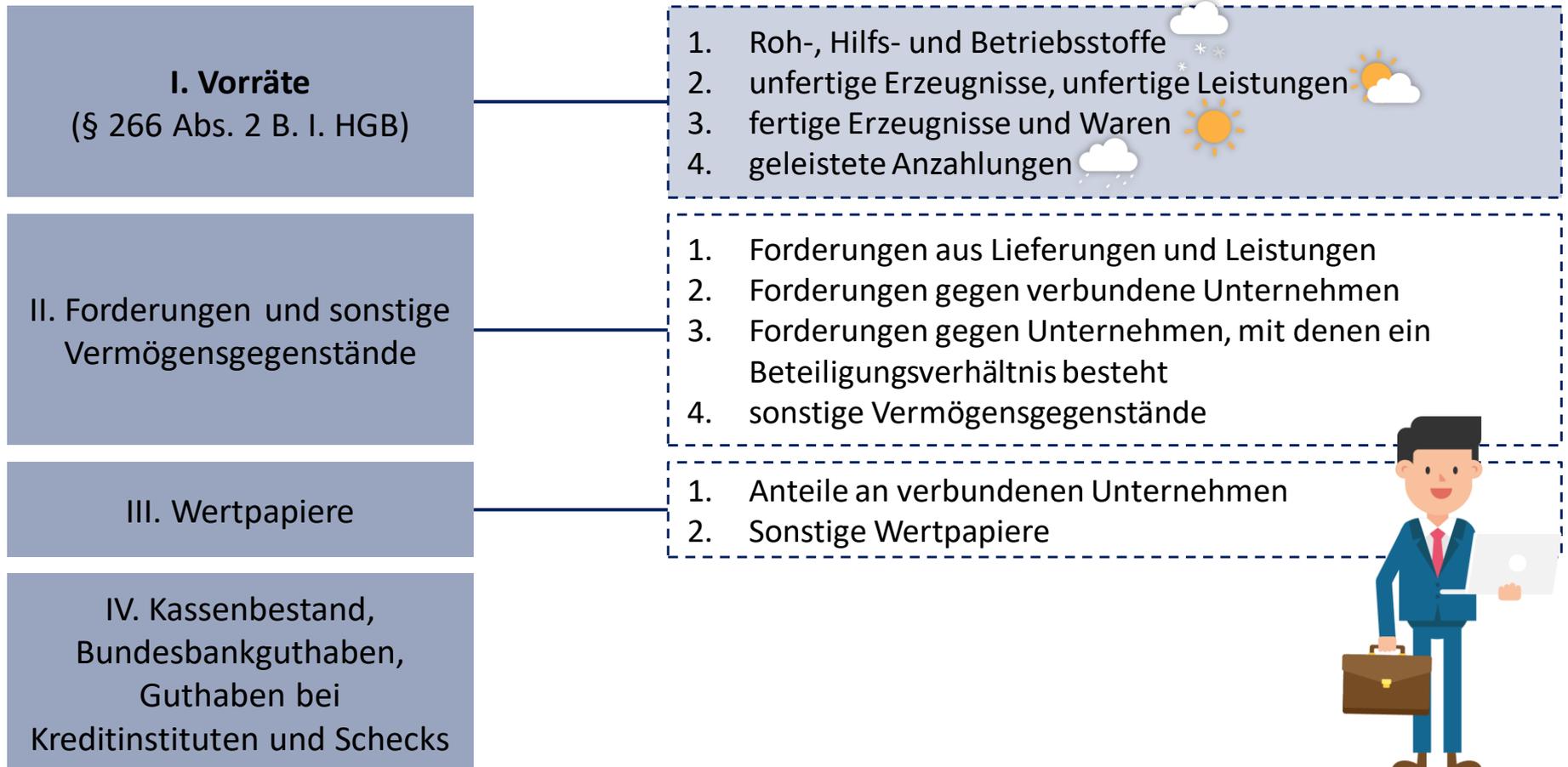
- **Keine** explizite **Definition** im Gesetz
 - Als Vorräte werden in der Bilanz die Vermögensgegenstände erfasst, die **nicht dauerhaft im Betrieb** bleiben und deren Bestand durch **ständige Zu- und Abgänge** verändert wird.
- **Bestandteile** des Umlaufvermögens nach § 266 Abs. 2 B. HGB
 - I. **Vorräte**
 - II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
 - III. Wertpapiere
 - IV. Liquide Mittel



8.1 Begriff und Arten der Vorräte



Umlaufvermögen nach § 266 Abs. 2 B. HGB



8.1 Begriff und Arten der Vorräte



Posten der Vorräte nach § 266 Abs. 2 B. I. HGB

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe



- **Allgemein:** Vorräte, welche unmittelbar der Produktion von unfertigen und fertigen Erzeugnissen dienen.
- **Rohstoffe:** Grundstoffe, die als wesentlicher Bestandteil in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse eingehen (z. B. Sahne, Holz, Metall)
- **Hilfsstoffe:** gehen unmittelbar in das Produkt ein, aber untergeordnete Bedeutung (z. B. Schrauben, Leim, Farbe)
- **Betriebsstoffe:** gehen nicht unmittelbar in das Produkt ein, aber unterstützen den Produktionsprozess (z. B. Brennstoffe, Schmierstoffe)



2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen



- Vermögensgegenstände, die zum Abschlussstichtag im Betrieb bearbeitet oder verarbeitet wurden, indes ihrer Zwecksetzung entsprechend noch nicht verkaufsfähig sind.



3. Fertige Erzeugnisse und Waren



- Hergestellte (fertige Erzeugnisse) oder fremdbezogene (Waren) Vermögensgegenstände, die ohne (wesentliche) Be- oder Verarbeitung weiterverkauft werden können.



4. Geleistete Anzahlungen



- Vorleistungen eines Vertragspartners auf schwebende Geschäfte auf Gegenstände des Vorratsvermögens



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.1 Zugangs- und Folgebewertung



Zugangsbewertung

- Erfolgt zu **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB)
 - **Gekaufte** Vorräte auf Basis der gezahlten **Anschaffungspreise**
 - **Selbsterstellte** Vorräte auf Basis der (**anteiligen**) **Herstellungskosten**

Folgebewertung

- Vorräte = Umlaufvermögen → **strenges Niederstwertprinzip** i. S. d. § 253 Abs. 4 HGB → auch bei nur vorübergehenden negativen Wertschwankungen → **außerplanmäßige Abschreibung** auf den niedrigeren beizulegenden Wert bzw. auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis
- **Keine planmäßige Abschreibung**, weil Vorratsvermögen dem Geschäftsbetrieb nicht dauerhaft dienen soll



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.1 Zugangs- und Folgebewertung

Erinnerung
an **Folge 5.**

Konkretisierung des beizulegenden Werts beim UV

- Mögliche Wertmaßstäbe für den beizulegenden Wert im Umlaufvermögen:



Relevanter Markt	Art des Vorratsvermögens	Wertmaßstab
Beschaffungsmarkt	<ul style="list-style-type: none">Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe: NormalbestandFertige und unfertige Erzeugnisse: Fremdbezug ist möglich	Wiederbeschaffungswert
Absatzmarkt	<ul style="list-style-type: none">Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe: ÜberbestandFertige und unfertige Erzeugnisse: Fremdbezug nicht möglich	Nettoveräußerungserlös
Beschaffungs- und Absatzmarkt	<ul style="list-style-type: none">HandelswarenFertige und unfertige Erzeugnisse: Überbestand	Niedrigerer Wert aus Wiederbeschaffungswert und Nettoveräußerungserlös

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.1 Zugangs- und Folgebewertung



Beispiel: strenges Niederstwertprinzip

Über den Winter bezieht Bibi für das N.Icecream auch Haferflocken, um neben Eis auch Haferkekse zu verkaufen. Ihr Lieferant für die Haferflocken ist die Oats AG.

Die Oats AG besitzt am 31.12.X1 Hafervorräte, deren historische Anschaffungskosten 20.000 GE betragen. Aufgrund eines gesamtwirtschaftlichen Überangebots an Haferflocken im Folgejahr sinkt der Marktwert der Hafervorräte zum Ende des Jahres 20X2 auf 18.000 GE. Die Oats AG erwartet nur einen vorübergehenden Werteverfall der Hafervorräte, da schon in naher Zukunft eine erhöhte Nachfrage an Haferprodukten prognostiziert wird, der zu einer deutlichen Steigerung des Marktwertes von Hafer führen wird.

Wie sind die Hafervorräte bei der ABC AG zum 31.12.X2 bilanziell zu behandeln?



(Hinweis: Es wird unterstellt, dass der Hafer nicht verderblich ist und sich lange Zeit verarbeiten lässt.)

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.1 Zugangs- und Folgebewertung



Beispiel: strenges Niederstwertprinzip – Lösung

- **Planmäßige Abschreibungen** sind bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens **nicht** vorzunehmen.
 - Es ist stattdessen eine **außerplanmäßige Abschreibung** vorzunehmen, da der **Marktpreis** (= Wiederbeschaffungswert) der Hafervorräte (18.000 GE) **unter** dem **Buchwert** (20.000 GE) liegt.
 - Die **Dauerhaftigkeit** der Wertminderung ist bei außerplanmäßigen Abschreibungen des Vorratsvermögens **irrelevant**.
- Die Oats AG hat entsprechend die Hafervorräte zum 31.12.20X2 auf 18.000 GE abzuschreiben.



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.2 Überblick über die Bewertungsvereinfachungsverfahren



Bewertungsvereinfachungsverfahren

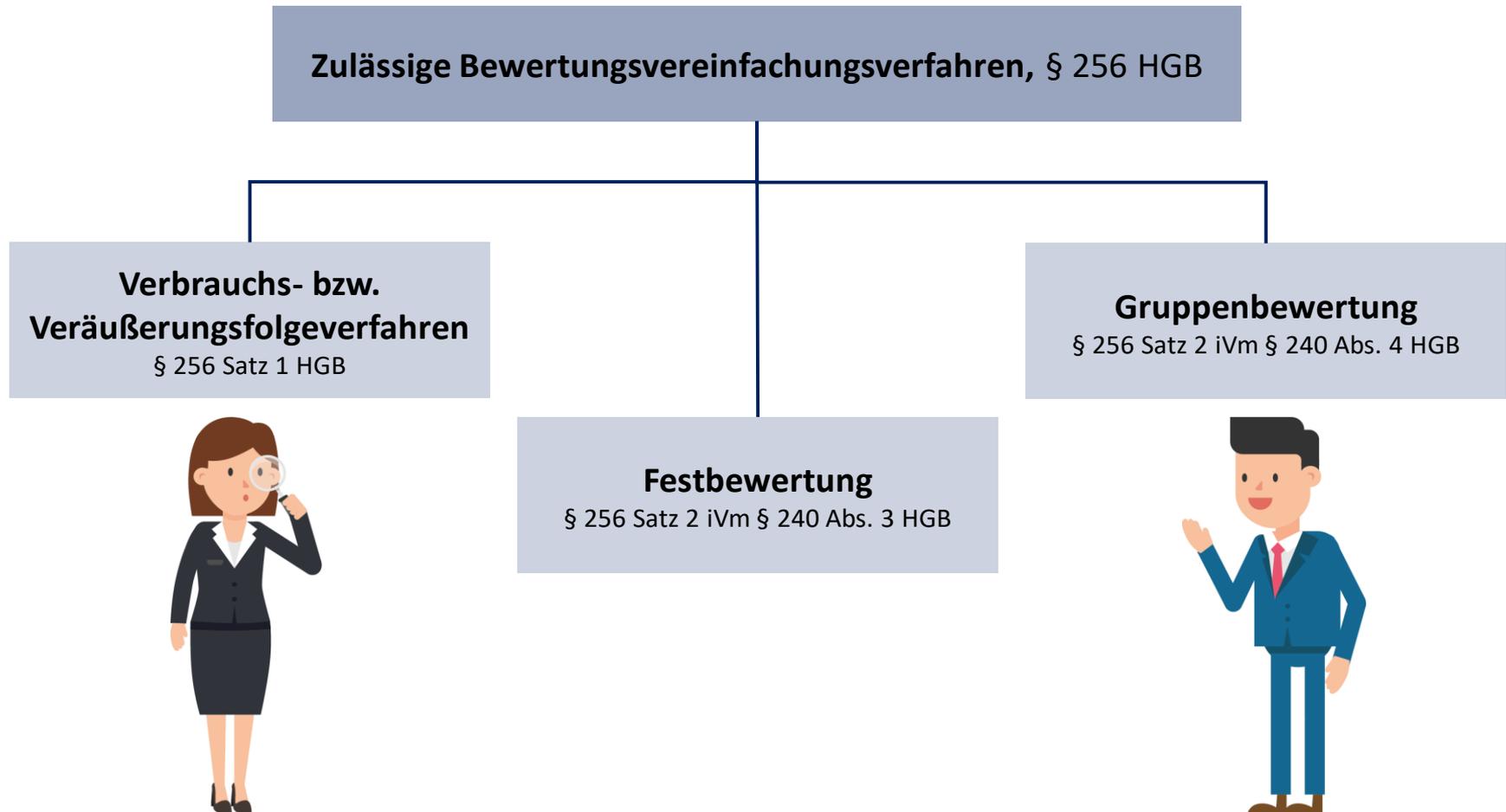
- Grundsatz: **Einzelbewertung** aller Vermögensgegenstände gefordert, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB i
- Aber: **Bewertungsvereinfachungsverfahren** bei Vorräten ggf. möglich,
 - da Vorräte beim Unternehmen oft **in großer Zahl** existieren und
 - zumeist nur **kurzfristig** im Unternehmen verbleiben
- **Erleichterungen** bei der Erstellung des Jahresabschlusses



- Bewertungsvereinfachungsverfahren führen zu **unterschiedlichen Konsequenzen in Bilanz und GuV**
- Nicht zu unterschätzende Wirkung im Hinblick auf die **Periodisierung**

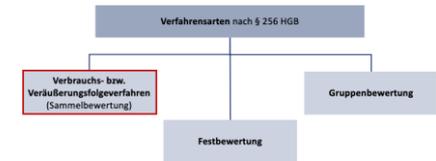
8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.2 Überblick über die Bewertungsvereinfachungsverfahren



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.3 Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren



§ 256 HGB – Bewertungsvereinfachungsverfahren

¹Soweit es den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** entspricht, kann für den Wertansatz **gleichartiger** Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die **zuerst oder** dass die **zuletzt angeschafften oder hergestellten** Vermögensgegenstände **zuerst verbraucht oder veräußert** worden sind.



- Knüpfung an eine **fiktive zeitliche Zugangs- und Abgangsfolge**
- Bewertungsverfahren für **gleichartige** Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens, die von einer **festgelegten Verbrauchsfolge** ausgehen
- In § 256 Satz 1 HGB ausdrücklich genannte Verfahren:

Fifo-Verfahren
(„first in – first out“)

Zuerst angeschaffte/ hergestellte Vorräte werden zuerst verbraucht

Lifo-Verfahren
(„last in – first out“)

Zuletzt angeschaffte/ hergestellte Vorräte werden zuerst verbraucht

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.3 Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren



Beispiel: Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren (1/2)

Im Jahr 20X0 wird entsprechend der nachfolgenden Tabelle ein Bestand an Rohstoffen in Höhe von 6.000 Mengeneinheiten (ME) aufgebaut. In den darauffolgenden Jahren werden keine Rohstoffeinkäufe getätigt.

Zugänge	ME	Preis pro ME	ME x Preis
Februar	900	2,00 €	1.800 €
April	1.500	1,50 €	2.250 €
Mai	600	1,00 €	600 €
August	1.200	0,90 €	1.080 €
Oktober	1.800	0,15 €	270 €
Gesamt	6.000		6.000 €

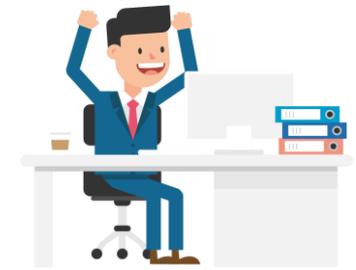
Dieser Bestand wird in den nächsten 5 Jahren wie folgt verbraucht (in ME):

Jahr	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
Verbrauch	3.000 ME	1.200 ME	900 ME	450 ME	450 ME
Umsatz (pro ME = 2,5 €)	7.500 €	3.000 €	2.250 €	1.125 €	1.125 €

Aus dem Verbrauch der Rohstoffe werden Umsatzerlöse in Höhe von 2,5 GE/ME erzielt. Weitere Aufwendungen fallen nicht an. Die Rohstoffe wurden im Jahre 20X0 bereits bezahlt.

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.3 Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren



Beispiel: Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren (2/2)

FiFo-Verfahren	20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	Σ
Verbrauch in ME		3.000 ME	1.200 ME	900 ME	450 ME	450 ME	6.000 ME
Buchwert Rohstoffe	6.000 €	1.350 € (= 6.000 – 4.650)	270 € (= 1.350 – 1.080)	135 € (= 270 – 135)	67,5 € (= 135 – 67,5)	0 € (= 67,5 – 67,5)	
Aufwand		-4.650 € (= 900 x 2 + 1.500 x 1,5 + 600 x 1)	-1.080 € (= 1.200 x 0,9)	-135 € (= 900 x 0,15)	-67,5 € (= 450 x 0,15)	-67,5 € (= 450 x 0,15)	-6.000 €
Umsatzerlöse		7.500 €	3.000 €	2.250 €	1.125 €	1.125 €	15.000 €
Ergebniswirkung		2.850 €	1.920 €	2.115 €	1.057,50 €	1.057,50 €	9.000 €

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.3 Verbrauchs- bzw. Veräußerungsverfahren

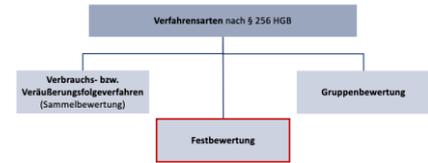


Beispiel: Verbrauchs- bzw. Veräußerungsverfahren (2/2)

LiFo-Verfahren	20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	Σ
Verbrauch in ME		3.000 ME	1.200 ME	900 ME	450 ME	450 ME	6.000 ME
Buchwert Rohstoffe	6.000 €	4.650 € (= 6.000 – 1.350)	3.150 € (= 4.650 – 1.500)	1.800 € (= 3.150 – 1.350)	900 € (= 1.800 – 900)	0 € (= 900 – 900)	
Aufwand		-1.350 € (= 1.800 x 0,15 + 1.200 x 0,9)	-1.500 € (= 600 x 1 + 600 x 1,5)	-1.350 € (= 900 x 1,5)	-900 € (= 450 x 2)	-900 € (= 450 x 2)	-6.000 €
Umsatzerlöse		7.500 €	3.000 €	2.250 €	1.125 €	1.125 €	15.000 €
Ergebniswirkung		6.150 €	1.500 €	900 €	225 €	225 €	9.000 €

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.4 Festbewertungsverfahren



§ 256 HGB – Bewertungsvereinfachungsverfahren

²§ 240 **Abs. 3** und 4 ist auch auf den **Jahresabschluss** anwendbar.

§ 240 HGB – Inventar

(3) ¹Vermögensgegenstände 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. ²Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.

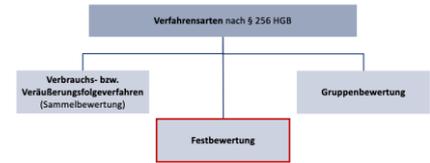


Festbewertungsverfahren



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.4 Festbewertungsverfahren



Bedingungen für den Einsatz von Festbewertungsverfahren (§ 240 Abs. 3 i. V. m. § 256 S. 2 HGB)

- Gilt nur für Sachanlagevermögen oder Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Regelmäßiger Ersatz der entsprechenden Vermögensgegenstände
- Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung für das Unternehmen (Faustregel: einzelner Festwertansatz darf 5 % der Bilanzsumme nicht überschreiten)
- Bestand darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen
- Körperliche Bestandsaufnahme (§ 241 HGB) ist i. d. R. alle drei Jahre erforderlich



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.4 Festbewertungsverfahren



Beispiel: Festbewertungsverfahren

Die Ice-Scoop AG schafft zum 31.12.20X0 Rohstoffe im Gesamtwert von 1.000 GE an, die bei Verbrauch regelmäßig ersetzt werden sollen. Die Bilanzsumme der ABC AG beträgt 100.000 GE. Aufgrund einer relativ stabilen Auftragslage, plant die Ice-Scoop AG auch in den Folgejahren den Bestand an Rohstoffen konstant zu halten. Nach drei Jahren (zum 31.12.20X3) stellt die Ice-Scoop AG im Rahmen der verpflichtenden Inventur überraschend fest, dass der Gesamtwert der Rohstoffe im Bestand nur noch 500 GE beträgt.



Ist die Anwendung des Festbewertungsverfahrens für die Rohstoffe der Ice-Scoop AG zulässig? Falls ja, wie wäre der oben genannte Sachverhalt bilanziell abzubilden?

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.4 Festbewertungsverfahren



Beispiel: Festbewertungsverfahren – Lösung

- Es handelt sich um einen Rohstoff, der **regelmäßig ersetzt** werden soll, dessen Gesamtwert von **nachrangiger Bedeutung** ist (weniger als 5% der Bilanzsumme) und der nur **geringen Schwankungen** unterliegt. Die Anwendung des Festbewertungsverfahrens für die Rohstoffe der Ice-Scoop AG ist damit **zulässig**.
- Der Festwert für die ersten drei Jahre beträgt 1.000 GE
- Die verpflichtende Inventur hat nach drei Jahren eine erhebliche Abweichung vom Festwert festgestellt, entsprechend muss der Festwert nun auf einen niedrigeren Wert reduziert werden. Der Festwert beträgt nun 500 GE.



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.5 Gruppenbewertungsverfahren



§ 256 HGB – Bewertungsvereinfachungsverfahren

²§ 240 Abs. 3 und 4 ist auch auf den Jahresabschluss anwendbar.

§ 240 HGB – Inventar

(4) **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.

Voraussetzungen für **Gruppenbewertungsverfahren** (§ 240 Abs. 4 i. V. m. § 256 S. 2 HGB)

- **Gleichartige** Vermögensgegenstände des **Vorratsvermögens** (Zugehörigkeit zu einer Warengattung, Funktionsgleichheit)
oder
- **Andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche** Vermögensgegenstände (keine wesentlichen Wertunterschiede)

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.5 Gruppenbewertungsverfahren



Wahlmöglichkeit zwischen den beiden Verfahren:

Methode des einfachen gewogenen Durchschnitts

- Berechnung eines einzigen Durchschnittspreises aus Anfangsbestand und allen Zugängen während einer Periode, mit dem sowohl die Abgänge als auch der Endbestand zu bewerten sind

Methode des *gleitenden* gewogenen Durchschnitts

- Nach jedem Zugang während einer Periode wird jeweils ein neuer Durchschnittspreis ermittelt, mit dem anschließend jeder Abgang bis zum nächsten Zugang innerhalb der Periode bewertet wird.



8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.5 Gruppenbewertungsverfahren



Beispiel: Methode des einfachen gewogenen Durchschnitts

Aus der Buchführung eines Eismaschinenherstellers können folgende Informationen über die Lagerzugänge und -abgänge eines Rohstoffs im Geschäftsjahr X1 gewonnen werden:

01.01.X1	Anfangsbestand	100 kg à 10 €
15.02.X1	Zugang	100 kg à 12 €
03.05.X1	Zugang	25 kg à 14 €
12.12.X1	Zugang	25 kg à 12 €
Abgänge des Geschäftsjahres insgesamt: 100 kg		



Mit welchem Wert ist der Endbestand in der Handelsbilanz des Eismaschinenherstellers zum 31.12.X1 bei Verwendung des **einfach gewogenen Durchschnittsverfahren** anzusetzen?

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.4 Festbewertungsverfahren



Beispiel: Methode des einfachen gewogenen Durchschnitts – Lösung

01.01.X1	Anfangsbestand	100 kg à 10 €		1.000 €
15.02.X1	Zugang	100 kg à 12 €	+	1.200 €
03.05.X1	Zugang	25 kg à 14 €	+	350 €
12.12.X1	Zugang	25 kg à 12 €	+	300 €
	Bestand	250 kg		
	Durchschnittspreis (2.850 € / 250 kg)	11,40 €/kg	=	2.850 €
	Abgänge	100 kg à 11,40 €/kg	-	1.140 €
31.12.X1	Endbestand	150 kg à 11,40 €	=	1.710 €

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.5 Gruppenbewertungsverfahren



Beispiel: Methode des gleitenden gewogenen Durchschnitts

Aus der Buchführung eines Eismaschinenherstellers können folgende Informationen über die Lagerzugänge und -abgänge eines Rohstoffs im Geschäftsjahr X1 gewonnen werden:

01.01.X1	Anfangsbestand	100 kg à 10 €
15.02.X1	Zugang	100 kg à 12 €
24.04.X1	Abgang	
03.05.X1	Zugang	25 kg à 14 €
28.08.X1	Abgang	
12.12.X1	Zugang	25 kg à 12 €
Abgänge des Geschäftsjahres jeweils: 50 kg		



Mit welchem Wert ist der Endbestand in der Handelsbilanz des Eismaschinenherstellers zum 31.12.X1 bei Verwendung des **gleitenden gewogenen Durchschnittsverfahrens** anzusetzen?

8.2 Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte

8.2.5 Gruppenbewertungsverfahren



Beispiel: Methode des gleitenden gewogenen Durchschnitts – Lösung

01.01.X1	Anfangsbestand	100 kg à 10 €		1.000,00 €
15.02.X1	Zugang	100 kg à 12 €	+	1.200,00 €
	Bestand	200 kg		
	Durchschnittspreis (2.200 € / 200 kg)	11,00 €/kg	=	2.200,00 €
24.04.X1	Abgang	50 kg à 11,00 €	-	550,00 €
	Bestand	150 kg à 11,00 €	=	1.650,00 €
03.05.X1	Zugang	25 kg à 14,00 €	+	350,00 €
	Bestand	175 kg	=	2.000,00 €
	Durchschnittspreis (2.000 € / 175 kg)	11,43 €/kg		
28.08.X1	Abgang	50 kg à 11,43 €	-	571,50 €
	Bestand	125 kg à 11,43 €	=	1.428,75 €
12.12.X1	Zugang	25 kg à 12,00 €	+	300,00 €
31.12.X1	Endbestand	150 kg	=	1.729,50 €
	Durchschnittspreis	11,53 €/kg		

In der nächsten Folge sehen Sie...



[Zum Kanal](#)





Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.: Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.

1. Begriff und Arten der Vorräte:
 - S. 361-362

2. Besonderheiten bei der Bewertung der Vorräte:
 - S. 363-373