

Vahlens Lernbücher für Wirtschaft und Recht

Die Handels- und Steuerbilanz

Betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Grundsätze der Bilanzierung

von

Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Günter Wöhe, Dr. Sebastian Mock

1. Auflage

Die Handels- und Steuerbilanz – Wöhe / Mock

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Buchführung und Bilanzierung – Steuern und Revision

Verlag Franz Vahlen München 2010

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3715 7

- Er darf nicht höher sein als das Zweieinhalbfache des Prozentsatzes, der sich bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (lineare Abschreibung) ergibt;
- er darf unabhängig von der ersten Bedingung 25 % nicht übersteigen.

Beispiel:

Anschaffungskosten (€)	Nutzungsdauer (Jahre)	Absetzung am Ende des ersten Jahres	
		linear (in % vom Anschaffungswert)	geometrisch-degressiv (in % vom Restbuchwert)
10 000	20	5% = 500	2,0 x 5% = 10% = 1 500
10 000	10	10% = 1 000	2,0 x 10% = 20% = 3 000
10 000	5	20% = 2 000	maximal = 20% = 2 000
10 000	4	25% = 2 500	maximal = 20% = 2 000

Bei der arithmetisch-degressiven Abschreibung vermindern sich die jährlichen Abschreibungsquoten stets um den gleichen Betrag.

Beispiel: Anschaffungskosten 90 000 €, Nutzungsdauer 6 Jahre, kein Schrottwert.

Jahr (am Ende)	Jahresabschreibung	Restbuchwert
1	27 500	62 500
2	22 500	40 000
3	17 500	22 500
4	12 500	10 000
5	7 500	2 500
6	2 500	0

Ist die Abschreibungsquote des letzten Jahres gleich dem Betrag, um den die jährliche Abschreibungsquote abnimmt (Degressionsbetrag), so bezeichnet man diese Form der arithmetisch-degressiven Abschreibung als *digitale Abschreibung* (Jahressummenabsetzung). Die Abschreibungsquoten werden in der Weise ermittelt, dass man die Jahresziffern der geschätzten Nutzungsdauer addiert und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die erhaltene Summe dividiert. Der Quotient ist der Degressionsbetrag, der mit den Jahresziffern in fallender Reihe multipliziert wird. Die Produkte ergeben die jährlichen Abschreibungsquoten.

Beispiel: Anschaffungskosten (A) 90 000 €, Nutzungsdauer (n) 5 Jahre, kein Schrottwert. Addition der Jahresziffern von n: 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15.

$$\text{Degressionsbetrag (D)} = \frac{\text{Anschaffungskosten}}{\text{Summe der Jahresziffern}}$$

$$D = \frac{A}{\frac{n(n+1)}{2}}$$

$$D = 2 \times \frac{A}{n(n+1)}$$

$$D = 2 \times \frac{90\,000 \text{ €}}{30} = 6000 \text{ €}$$

Die jährliche Abschreibungsquote ergibt sich, wenn man den Ausdruck für den Degressionsbetrag mit den Jahresziffern in umgekehrter Reihenfolge multipliziert. Bezeichnet man die Abschreibungsquote des 1. Jahres mit a_1 , des 2. Jahres mit a_2 usw., so folgt daraus:

$$a_1 = D \times n$$

$$a_2 = D \times (n - 1)$$

$$a_3 = D \times (n - 2) \text{ usw.}$$

Jahr am Ende	Degressionsbetrag mal Jahresziffer in fallender Reihe	Jahresabschreibung	Restbuchwert
1	6000×5	30 000	60 000
2	6000×4	24 000	36 000
3	6000×3	18 000	18 000
4	6000×2	12 000	6 000
5	6000×1	6 000	0

Die arithmetisch-degressive bzw. digitale Abschreibung ist bereits seit 1985 steuerlich nicht mehr zulässig.

Bei der Abschreibung *in unregelmäßig fallenden Jahresbeträgen* werden die ersten Jahre der Nutzungsdauer zwar mit höheren Abschreibungsquoten belegt als die späteren, jedoch erfolgt der Abfall der Quoten nicht in einer regelmäßigen Degression oder in fallenden Staffelsätzen, sondern infolge der Zulässigkeit steuerlicher Sonderabschreibungen, die entweder neben oder anstelle der AfA vorgenommen werden dürfen, kommt es zu einem Abfall der Abschreibungsquoten, die der Betrieb nach bilanzpolitischen Überlegungen bestimmen kann, da in der Regel die Aufteilung der gesamten Sonderabschreibung auf mehrere Jahre in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt ist.

Beispiel: Anschaffungskosten 10 000 €, Nutzungsdauer 5 Jahre, lineare Abschreibung 20 %, Sonderabschreibung in den beiden ersten Jahren 50 %. Sie wird beispielsweise folgendermaßen verteilt:

	Fall (a)	Fall (b)	Fall (c)
1. Jahr	45%	30%	15%
2. Jahr	5%	20%	35%

Jahr (am Ende)	Normalab- schreibung	Sonderabschreibung			Restbuchwert		
		(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)
1	2 000	4 500	3 000	1 500	3 500	5 000	6 500
2	2 000	500	2 000	3 500	1 000	1 000	1 000
3	333	–	–	–	667	667	667
4	333	–	–	–	334	334	334
5	334	–	–	–	–	–	–
insgesamt	5 000	5 000	5 000	5 000			

(3) Abschreibung mit steigenden Jahresbeträgen (progressive Abschreibung)

Dieses Verfahren widerspricht in der Regel dem Prinzip kaufmännischer Vorsicht und wird deshalb kaum angewendet. Zweckmäßig könnte es sein, wenn ein Abschreibungsobjekt in Zukunft mit Sicherheit zunehmende Erträge abwirft. Die Abschreibungsquoten können wie bei der degressiven Abschreibung als geometrische oder arithmetische Reihe gebildet werden. Steuerlich ist das progressive Verfahren zurzeit nicht zulässig.

bb) Leistungsabschreibung (variable Abschreibung)

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden entsprechend der Beanspruchung, d.h. entsprechend der Zahl der in einer Abrechnungsperiode mit dem abzuschreibenden Vermögensgegenstand produzierten Leistungen (Stückzahl, Maschinenstunden, km-Leistung bei Kraftfahrzeugen) verteilt. Schwankungen des Beschäftigungsgrades beeinflussen die Höhe der Periodenabschreibung, d.h., der Abschreibungsaufwand steigt oder fällt *proportional zur Ausbringungsmenge* des abzuschreibenden Vermögensgegenstandes. Die Leistungsabschreibung ist nach § 7 I 6 EStG bei Nachweis des Umfangs der auf ein Jahr entfallenden Leistung auch steuerlich zulässig, vorausgesetzt, dass sich die Anwendung dieser Abschreibungsmethode wirtschaftlich begründen lässt. Das ist bei solchen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens der Fall, deren Leistung in der Regel erheblich schwankt und deren Verschleiß dementsprechend wesentliche Unterschiede aufweist.¹⁶⁵

Beispiel: Anschaffungskosten einer Maschine 120 000 €; Gesamtleistungsabgabe: Bearbeitung von 400 000 Werkstücken; Produktion einer Periode: 80 000 Werkstücke

$$a = \frac{120\,000}{400\,000} \times 80\,000$$

$$a = 24\,000$$

Allgemein formuliert:

$$a = \frac{A - R}{L_G} \times L_P$$

a = Jahresabschreibung

L_G = Gesamtleistungsvorrat des Anlageguts

A = Anschaffungskosten

R = Restwert (Schrottwert)

L_P = in der Periode verbrauchter Leistungsvorrat

Der Mangel des Verfahrens besteht darin, dass nur die Abnutzung durch Gebrauch (technischer Verschleiß), nicht dagegen der auch bei vorübergehender Außerbetriebnahme mögliche natürliche Verschleiß (z.B. durch Witterungseinflüsse) und vor allem nicht die durch den Zeitablauf bedingte wirtschaftliche Entwertung durch technischen Fortschritt usw. berücksichtigt werden.

f) Außerplanmäßige Abschreibungen

Sinkt der Wert eines Vermögensgegenstandes unter den durch planmäßige Abschreibung erreichten Restbuchwert, oder sinkt der Wert von nicht abnutzbaren Anlagegütern oder Gütern des Umlaufvermögens, die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen können, so verlangt das Imparitätsprinzip, dass die erkennbare, aber durch Umsatz noch nicht realisierte Wertminderung erfasst wird.

Eine außergewöhnliche Wertminderung liegt vor, wenn

- die technische Fähigkeit des zu bewertenden Wirtschaftsgutes, Nutzungen abzugeben, aus bestimmten Gründen stärker abgenommen hat, als das durch die planmäßige Abschreibung berücksichtigt wird;

¹⁶⁵ EStR 7.4 Abs. 5 S. 2.

- der Nutzungsvorrat, den ein Anlagegut noch repräsentiert, aus wirtschaftlichen Gründen stärker entwertet worden ist, als es der planmäßigen Abschreibung entspricht;
- die Wiederbeschaffungskosten oder der Einzelveräußerungswert eines Wirtschaftsgutes gesunken sind. Der Einzelveräußerungswert kommt bei Anlagegütern nur selten in Frage, da solche Güter normalerweise dazu bestimmt sind, dauernd dem Betriebe zu dienen.

Sofern eine solche Wertminderung eingetreten ist, ergeben sich folgende Regeln für die dann notwendige außerplanmäßige Abschreibung:

- Der niedrigere Wert *muss* angesetzt werden, d.h., es ist eine außerplanmäßige Abschreibung durchzuführen, wenn es sich um eine *voraussichtliche dauernde Wertminderung* handelt (strenges Niederstwertprinzip) (§ 253 III 3 letzter Halbsatz HGB). Bis zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz bestand bei nicht dauerhafter Wertminderung ein Wahlrecht für den Ansatz des niedrigeren Wertes. Nach neuem Recht besteht dieses nicht mehr, so dass eine außerplanmäßige Abschreibung immer durchzuführen ist, wenn es sich um eine dauerhafte Wertminderung handelt. Ist dies nicht der Fall, darf keine außerplanmäßige Abschreibung erfolgen. Der Begriff der Dauerhaftigkeit wird dabei nicht gesetzlich definiert. Von einer Dauerhaftigkeit ist aber auszugehen, wenn die Wertminderung voraussichtlich weniger als die halbe Restnutzungsdauer bestehen wird.¹⁶⁶
- Eine Ausnahme besteht insofern aber für Finanzanlagen. Bei diesen kann der Bilanzierende eine außerplanmäßige Abschreibung auch schon bei nicht dauerhafter Wertminderung vornehmen (§ 253 III 4 HGB).

In der *Steuerbilanz* darf ein unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegender Wert von Gütern des Anlagevermögens entweder durch Vornahme einer *Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung* (AfaA) (§ 7 I 7 EStG) oder durch eine *Teilwertabschreibung* (§ 6 I Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG) berücksichtigt werden. Zwischen der Teilwertabschreibung und der AfaA bestehen zwar enge Beziehungen, doch ergeben sich folgende *Unterschiede*: Die AfaA erfasst Wertminderungen, die ihre Ursache entweder in einer außergewöhnlichen technischen Abnutzung (z.B. Explosion, Brand oder sonstige Beschädigung) und damit einer mengenmäßigen Verminderung des Nutzungsvorrates eines Wirtschaftsgutes haben oder die durch eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (z.B. Verwendung anderer Produktionsverfahren infolge technischen Fortschritts) bedingt sind und bei gleichem mengenmäßigem Nutzungsvorrat zu einer Entwertung dieses Nutzungsvorrates führen.

Die Teilwertabschreibung dagegen berücksichtigt Wertminderungen, deren Ursachen in erster Linie in einem *Sinken der Wiederbeschaffungskosten* und nicht in einer Abnutzung der zu bewertenden Wirtschaftsgüter liegen. Eine Verminderung der mengenmäßigen Nutzungsmöglichkeiten ist also nicht eingetreten, wohl aber ist der Wert der noch abzugebenden Nutzungen gesunken.

g) Beibehaltung des niedrigeren Wertes oder Wertaufholung (Zuschreibung)

Neben der außerplanmäßigen Abschreibung kann sich auch das umgekehrte Problem der Zuschreibung stellen, bei der ein Vermögensgegenstand also nicht an Wert verliert,

¹⁶⁶ Vgl. Brösel/Mindermann, in: Petersen/Zwirner, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, 2009, S. 405, 409.

sondern an Wert gewinnt. Die Behandlung dieser Wertzuwächse ist allerdings Schwierigkeiten ausgesetzt, da diese Wertzuwächse selbst oftmals nur von kurzer Dauer sein können. Aus diesem Grund sieht das Handelsbilanzrecht auch keine generelle Zuschreibungsmöglichkeit bei Wertzuwächsen vor. Eine Ausnahme besteht insofern nur hinsichtlich des Wegfalls der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung. Für diesen Fall darf der durch außerplanmäßige Abschreibung gebildete niedrigere Wertansatz nicht beibehalten werden (§ 253 V 1 HGB). Insofern muss eine Wertaufholung erfolgen, womit die Bildung stiller Reserven verhindert werden soll. Dabei gilt aber die Beschränkung, dass die Zuschreibung den Wert der ursprünglichen außerplanmäßigen Abschreibung nicht überschreiten darf. Es geht der Sache nach also nur um eine Wertaufholung und nicht um einen Wertzuwachs. Dieses Wertaufholungsgebot gilt aber nicht für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert (§ 253 V 2 HGB), bei dem ein einmal angesetzter niedriger Wertansatz auch bei einem Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung fortzuführen ist.

Das Steuerbilanzrecht verfügt hingegen über ein strenges Wertaufholungsgebot (§ 6 I Nr. 1 S. 4, Nr. 2 S. 3 EStG), wonach auf den höheren Teilwert, höchstens jedoch auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzuschreiben ist. Dabei wird nicht nur der Wegfall der Gründe für außerplanmäßige Abschreibung, sondern jede auch auf anderen Gründen beruhende Werterholung erfasst.

6. Die Bewertung gleichartiger Vorräte

Grundsätzlich gilt auch für die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens nach § 252 I Nr. 3 HGB das Prinzip der Einzelbewertung. Ein Warenlager kann nicht als Ganzes bewertet werden, sondern die einzelnen Waren sind getrennt zu bewerten. Das setzt allerdings voraus, dass die einzelnen Mengen, aus denen sich der Gesamtbestand zusammensetzt, getrennt nach ihren verschiedenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gelagert werden. Dem Betrieb steht es frei, welche Güter des Bestandes er zuerst verbraucht oder verkauft. Er kann grundsätzlich die am teuersten beschafften zuerst absetzen oder verbrauchen, um einen möglichst niedrigen Wert für den Endbestand und einen vergleichsweise niedrigen Gewinn in der Periode auszuweisen; diese Entscheidung trifft der Betrieb aber im Zeitpunkt des Verbrauchs bzw. Verkaufs, nicht erst im Zeitpunkt der Bilanzierung, so dass eine nachträgliche Gewinnbeeinflussung nicht möglich ist.

Werden die Güter des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, Waren) nicht getrennt nach ihren unterschiedlichen Anschaffungskosten gelagert, so ist eine Einzelbewertung nicht möglich, weil nicht feststellbar ist, aus welcher Lieferung zu welchen Anschaffungskosten die am Bilanzstichtag als Endbestand verbliebenen Güter stammen. Der Gesetzgeber lässt deshalb sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz (hier mit Einschränkungen) eine Sammel- oder Gruppenbewertung oder den Ansatz von Festwerten zu.

Während Gruppen- und Festbewertung in erster Linie eine verwaltungstechnische Vereinfachung bezwecken, sollen die Sammelbewertungsverfahren durch bestimmte *Fiktionen über die Verbrauchsfolge* der Einzelbewertung möglichst nahe kommen.

Folgende Verfahren zur Bewertung des Vorratsvermögens sind denkbar:

- Aus sämtlichen Anschaffungskosten wird ein *gewogener Durchschnitt* gebildet (durchschnittliche Anschaffungskosten);
- Die Anschaffungskosten der einzelnen Zugänge werden *der zeitlichen Reihenfolge nach* geordnet, d.h., es werden die zuerst (First in – first out – [Fifo-]Verfahren) oder

die zuletzt (Last in – first out – [Lifo-]Verfahren) beschafften Güter als verbraucht angesehen.

- Die Anschaffungskosten der einzelnen Zugänge werden *der Höhe nach* geordnet, d.h., es werden jeweils die höchsten (Highest in – first out – [Hifo-]Verfahren) oder die niedrigsten (Lowest in – first out – [Lofo-]Verfahren) bezahlten Preise zuerst ausgebucht.
- Es erfolgt eine *Gruppenbewertung* nach § 240 IV HGB für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnittswert.
- Es erfolgt eine *Festbewertung* nach § 240 III HGB bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Wert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist.

Es darf nicht übersehen werden, dass die mit Hilfe der einzelnen Verfahren ermittelten Werte nicht ohne weiteres als Bilanzansätze in Frage kommen, sondern dass sie die *fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten* der als Bestände zu aktivierenden Vorräte sind. Sie kommen bei Anwendung des strengen Niederstwertprinzips nur zum Zuge, wenn sie unter dem Börsen- oder Marktwert liegen.

Alle Versuche, dem Endbestand Anschaffungskosten beizumessen, bauen auf einer Fiktion der Zusammensetzung des Endbestandes und damit auch auf einer Fiktion der Zusammensetzung des Verbrauchs (Wareneinsatzes) auf.

In Zeiten permanenter Preissteigerungen liegt die *bilanzpolitische Bedeutung* der einzelnen Verbrauchsfolgeverfahren vor allem darin, die Besteuerung und die Ausschüttung von Preissteigerungsgewinnen (sog. Scheingewinnen) zu verhindern oder doch wenigstens einzuschränken. Ein *Preissteigerungsgewinn* entsteht beim Umsatz als Differenz zwischen den niedrigeren Anschaffungskosten und den höheren Wiederbeschaffungskosten der umgesetzten oder in die Produktion eingegangenen Vermögensgegenstände (Waren, Rohstoffe usw.). Eine Besteuerung der Preissteigerungsgewinne kann die Substanzerhaltung des Betriebes in Frage stellen.

Bewertungsverfahren	Fiktion der Zusammensetzung des Endbestandes	Fiktion der Zusammensetzung des Verbrauchs
gewogener Durchschnitt	Im Endbestand steckt die gleiche Mengenrelation aus Anfangsbestand und Einzellieferungen der Periode.	Im Verbrauch steckt die gleiche Mengenrelation aus Anfangsbestand und Einzellieferungen der Periode.
Fifo (first in – first out)	Im Endbestand sind die letzten Lieferungen enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus dem Anfangsbestand und den ersten Lieferungen zusammen.
Lifo (last in – first out)	Im Endbestand sind der Anfangsbestand und ggf. die ersten Lieferungen enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus den letzten Lieferungen zusammen.
Hifo (highest in – first out)	Im Endbestand sind die billigsten Lieferungen ggf. einschließlich dem Anfangsbestand enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus den teuersten Lieferungen ggf. einschließlich dem Anfangsbestand zusammen.
Lofo (lowest in – first out)	Im Endbestand sind die teuersten Lieferungen ggf. einschließlich dem Anfangsbestand enthalten.	Der Verbrauch setzt sich aus den billigsten Lieferungen ggf. einschließlich dem Anfangsbestand zusammen.

a) Durchschnittsmethode

Bei dieser Methode wird ein Durchschnittspreis (durchschnittliche Anschaffungskosten) als gewogenes arithmetisches Mittel aus allen Einkäufen einer Waren- oder Rohstoffart, deren Einheiten im Wesentlichen gleichartig sind und ungefähr die gleiche Preislage haben, errechnet. Mit den ermittelten durchschnittlichen Anschaffungskosten werden dann sowohl die Abgänge als auch der Endbestand bewertet. Schließt man den Anfangsbestand in die Berechnung ein, so ergibt sich ein *durchschnittlicher Buchbestandwert*, rechnet man ohne den Anfangsbestand, so stellt der Durchschnittspreis den *mittleren Beschaffungswert* dar.

Beispiel:

AB = Anfangsbestand

EB = Endbestand

ME = Mengeneinheit

Soll	Gemischtes Warenkonto	Haben
AB 100 ME à 24 € = 2 400 €	Verkauf 200 ME à 30 € = 6 000 €	
+ 100 ME à 25 € = 2 500 €	Verkauf 300 ME à 35 € = 10 500 €	
+ 100 ME à 26 € = 2 600 €	Verkauf 200 ME à 40 € = 8 000 €	
+ 300 ME à 27 € = 8 100 €	700 ME = 24 500 €	
+ 200 ME à 28 € = 5 600 €	EB 100 ME à 26,50 € = 2 650 €	
800 ME = 21 200 €		
Gewinn = 5 950 €		
27 150 €		27 150 €

Durchschnittlicher Buchbestandwert: $\frac{21\,000}{800} = 26,50 \text{ €}$
Durchschnittlicher Beschaffungswert: $\frac{18\,800}{700} = 26,86 \text{ €}$

Die dargestellte Methode der Bewertung zum gewogenen Durchschnittswert kann dadurch verfeinert werden, dass die durchschnittlichen Anschaffungskosten nicht am Ende der Periode, sondern laufend, d.h. nach jedem Zugang neu ermittelt werden (*Skontration*). Die Abgänge werden dann stets mit dem jeweils zuletzt ermittelten Durchschnittspreis bewertet. Die durchschnittlichen Anschaffungskosten werden also bis zum Jahresende fortgeschrieben, so dass der Endbestand mit den zuletzt ermittelten durchschnittlichen Anschaffungskosten bewertet wird, falls diese Bewertung nicht gegen das strenge Niederstwertprinzip verstößt. Diese Methode führt dann zur bestmöglichen Annäherung an die Wertansätze, die im Falle der Einzelbewertung bei getrennter Lagerung der zu unterschiedlichen Anschaffungskosten beschafften Zugänge zu verwenden wären, wenn jeweils alle Abgänge streng verhältnismäßig aus dem Anfangsbestand und den Zugängen stammen.

b) Verbrauchsfolgevverfahren

Die *Lifo-Methode* (lifo = last in – first out) unterstellt, dass die zuletzt beschafften Güter stets zuerst veräußert oder verbraucht werden (buchtechnisch, nicht gegenständlich), und dass die zuerst gekauften Güter als Endbestand verbleiben. Diese Methode ist bei steigenden Preisen zweckmäßig, denn dann bleiben die zuerst mit den niedrigsten Preisen beschafften Güter als Endbestand erhalten, oder besser gesagt, der Endbestand wird mit den niedrigen Anschaffungskosten des Anfangsbestandes bzw. der zeitlich am weitesten zurückliegenden Beschaffungen bewertet. Die ausgewiese-

nen Gewinne – und damit die Preissteigerungsgewinne – werden vermindert, vorausgesetzt, dass die ausgewiesenen Bestände keinen zu starken Schwankungen unterliegen.

Beispiel: Es wird unterstellt, dass die Wiederbeschaffungskosten laufend steigen. (Diese Annahme gilt auch für die folgenden Beispiele).

Lifo-Methode

Soll	Gemischtes Warenkonto	Haben
AB 100 ME à 24 € = 2 400 €	Verkauf 200 ME à 30 € = 6 000 €	
+ 100 ME à 25 € = 2 500 €	Verkauf 300 ME à 35 € = 10 500 €	
+ 100 ME à 26 € = 2 600 €	Verkauf 200 ME à 40 € = 8 000 €	
+ 300 ME à 27 € = 8 100 €	700 ME = 24 500 €	
+ 200 ME à 28 € = 5 600 €	EB 100 ME à 24 € = 2 400 €	
800 ME = 21 200 €		=
Gewinn 5 700 €		
26 900 €		26 900 €

Die *Fifo-Methode* (fifo = first in – first out) geht davon aus, dass die zuerst erworbenen Güter buchtechnisch auch als zuerst veräußert oder verbraucht angesehen werden. Folglich wird der Endbestand mit den Anschaffungskosten der zuletzt beschafften Güter bewertet. Dieses Verfahren ist theoretisch bei sinkenden Preisen zweckmäßig. Der Gewinn wird niedriger ausgewiesen, als wenn die hohen Beschaffungspreise von früher für den Endbestand angesetzt worden wären. Sinken die Preise permanent bis zum Bilanzstichtag, so erfordert allerdings bereits das strenge Niederstwertprinzip (höchstens) den Ansatz des Tageswertes am Bilanzstichtag.

Fifo-Methode

Soll	Gemischtes Warenkonto	Haben
AB 100 ME à 24 € = 2 400 €	Verkauf 200 ME à 30 € = 6 000 €	
+ 100 ME à 25 € = 2 500 €	Verkauf 300 ME à 35 € = 10 500 €	
+ 100 ME à 26 € = 2 600 €	Verkauf 200 ME à 40 € = 8 000 €	
+ 300 ME à 27 € = 8 100 €	700 ME = 24 500 €	
+ 200 ME à 28 € = 5 600 €	EB 100 ME à 28 € = 2 800 €	
800 ME = 21 200 €		=
Gewinn 6 100 €		
27 300 €		27 300 €

Die *Hifo-Methode* (hifo = highest in – first out) bucht grundsätzlich die mit den höchsten Beschaffungspreisen hereingenommenen Güter zuerst aus, so dass bei der Bewertung des Endbestandes stets die niedrigst möglichen Wertansätze gewählt werden. Diese Methode entspricht dann dem Prinzip kaufmännischer Vorsicht, wenn der Trend der Anschaffungskosten innerhalb einer Periode nicht in einer Richtung läuft, also die Preise weder permanent steigen noch permanent sinken, sondern wenn innerhalb der Periode starke Schwankungen der Preise erfolgt sind. Diese Methode führt bei kontinuierlich steigenden Preisen zum gleichen Endbestandswert wie die Lifo-Methode.

Die *Lofo-Methode* (lofo = lowest in – first out) unterstellt, dass grundsätzlich die mit den niedrigsten Preisen beschafften Güter als zuerst verbraucht gelten. Für die Bewertung des Endbestandes verbleiben folglich stets die höchsten Beschaffungspreise. Dieses Verfahren verstößt bei schwankenden Preisen gegen das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht und ist in vielen Fällen mit dem Niederstwertprinzip nicht vereinbar.