

Inventur

Alle Jahre wieder

Klaus Angerer

Einmal im Jahr muß es sein: Inventur. Ganze Scharen von emsigen Zählern machen sich an den Regalen zu schaffen. Neujahrsstimmung verbindet sich mit Zahlenkolonnen. Für viele Branchen bedeutet die jährliche Inventur eine Zusatzbelastung zu einem Zeitpunkt, an dem man sie gar nicht gebrauchen kann. Und dennoch: Die Inventur ist gesetzlich vorgeschrieben.

Das Finanzamt besteht darauf, daß zum Ende eines Geschäftsjahres die Bestände körperlich aufgenommen werden. Deshalb kommt es darauf an, die Inventur rationell zu bewältigen. Hierzu gehört eine gute Vorbereitung genauso wie der Einsatz von Formularen. Nachfolgend wird aufgezeigt, welche Möglichkeiten es gibt, die Inventur in seasonschwache Zeiten zu verlegen, welche Inventurtechniken zur Verfügung stehen und wie es sich mit der Problematik der Bewertung verhält.

Zeitpunkt der Inventur

Zum Jahresabschluß gehört neben der Bilanz und neben der Gewinn- und Verlustrechnung auch ein Inventar. In diesem Inventar sind die einzelnen Vermögensgegenstände nach Art, Menge und unter Angabe ihres Wertes genau zu verzeichnen. Grundlage hierfür ist die „körperliche Bestandsaufnahme“.

Stichtagsinventur

Der Bilanzstichtag ist regelmäßig also auch der Inventurstichtag. Bei den meisten Betrieben wird deshalb die

Inventur zum 31. 12. gemacht. Die Einkommensteuerrichtlinien lassen jedoch eine kurzzeitige Verschiebung zu. So spricht man noch immer von einer „Stichtagsinventur“, wenn die körperliche Bestandsaufnahme innerhalb von zehn Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag erfolgt. Allerdings muß dabei sichergestellt sein, daß jede Veränderung der Bestände zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Inventur anhand von Belegen oder

Dipl.-Betriebswirt (FH) und Assessor Klaus Angerer ist Vizepräsident im Betreuungsvorbund für Unternehmer und Selbständige e. V. (BUS) in München

Aufzeichnungen ordnungsgemäß berücksichtigt werden kann. Wenn also bei einem Ladengeschäft die Inventur erst am 9. Januar stattfindet, so müssen alle Abgänge (Verkäufe) und Zugänge (Warenlieferungen) genau festgehalten werden.

Verlegte Stichtagsinventur (Wertnachweisverfahren)

Das Handelsgesetzbuch läßt zu, daß die Inventur ganz oder teilweise innerhalb der letzten drei Monate vor oder innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag durchgeführt wird. Die hierbei festgestellten Bestände sind in einem besonderen Inventar zu erfassen. Allerdings ist auch hierbei der festgestellte Bestand auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben bzw. zurückzurechnen. Im Gegensatz zu dem oben beschriebenen 10-Tages-Zeitraum vor und nach dem Bilanzstichtag genügt allerdings die wertmäßige Fortschreibung bzw. Rückrechnung. Art und Menge der Gegenstände müssen zum Bilanzstichtag nicht genau bekannt sein. Die Finanzverwaltung akzeptiert es, wenn die Fortschreibung des Warenbestandes

nach einer einfachen Formel vorgenommen wird. Voraussetzung ist allerdings, daß die Zusammensetzung des Warenbestandes am Bilanzstichtag von der des Warenbestandes am Inventurstichtag nicht wesentlich abweicht.

Die Formel lautet:

Wert des Warenbestandes am Bilanzstichtag
= Wert des Warenbestandes am Inventurstichtag
+ Wareneingang
- Wareneinsatz.

Der Wareneinsatz kann aus dem Umsatz errechnet werden, in dem der durchschnittliche Rohgewinn in Ansatz gebracht wird.

Ein Beispiel soll dies verdeutlichen:

Wert des Bestandes am Inventurstichtag:	580 000 DM
Wareneingang zwischen Bilanzstichtag und Inventurstichtag:	400 000 DM
Umsatz (netto) zwischen Inventurstichtag und Bilanzstichtag:	600 000 DM
durchschnittlicher Rohgewinn (z. B. aus der Gewinn- und Verlustrechnung des Vorjahres)	38 % des Nettoumsatzes

Daraus ergibt sich folgende Rechnung:
Wert zum Bilanzstichtag = 580 000 DM
+ 400 000 DM - (600 000 × 0,62)
= 608 000

(Liegt der Inventurstichtag nach dem Bilanzstichtag, muß die Rechnung mit umgekehrten Vorzeichen durchgeführt werden.)

Die verlegte Stichtagsinventur ist insbesondere für solche Unternehmen interessant, die innerhalb des oben

genannten 5-Monats-Zeitraumes saisonbedingt einen sehr niedrigen Bestand haben. Verständlicherweise läßt es die Finanzverwaltung nicht zu, leicht verderbliche bzw. zerbrechliche Waren mit Hilfe der verlegten Stichtagsinventur zu erfassen. Ebenso setzt die Inanspruchnahme bestimmter steuerlicher Vergünstigungen (zum Beispiel Importwarenabschlag) voraus, daß die tatsächlichen Bestände dieser Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag durch körperliche Bestandsaufnahme nachgewiesen werden.

Permanente Inventur

Bestände, die kartei- oder dateimäßig geführt werden, können rationell mit Hilfe der „permanenten Inventur“ aufgenommen werden. Dabei muß die Lagerbestandsführung so aufgebaut sein, daß alle Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge (zum Beispiel Stückzahl, Gewicht, Kubikinhalt) eingetragen werden. Der Unternehmer muß in der Lage sein, die Eintragungen belegmäßig nachzuweisen. Sind diese Voraussetzungen gegeben, so muß nur einmal innerhalb eines Wirtschaftsjahres durch körperliche Bestandsaufnahme geprüft werden, ob der tatsächliche Bestand mit dem Bestand laut Lagebuchführung übereinstimmt. Der große Vorteil der permanenten Inventur liegt darin, daß nicht alle Lagerartikel auf einmal körperlich aufgenommen werden müssen. Es ist lediglich vorgeschrieben, daß jede Position einmal jährlich überprüft wird. So ist es möglich, daß der Lagerist beispielsweise jede Woche 50 Positionen überprüft. Dies kann normalerweise während der üblichen Arbeitszeit geschehen, ohne daß es zu einer Störung im Arbeitsverlauf kommt.

Moderne Lagerbestandssysteme unterstützen die permanente Inventur dadurch, daß sie immer die Positionen zur Überprüfung vorschlagen, die einen geringen Buchbestand ausweisen. Dadurch verringert sich die Zähl-

arbeit. Außerdem weiß das System durch entsprechende Eingabe, welche Positionen im Laufe eines Wirtschaftsjahres körperlich überprüft werden. Bei der permanenten Inventur ist es erforderlich, daß der Tag der körperlichen Bestandsaufnahme und die erfassende Person in der Kartei oder in der Datei vermerkt werden. Die Aufzeichnungen sind wie die Handelsbücher zehn Jahre aufzubewahren.

Wann soll aufgenommen werden?

Die permanente Inventur eignet sich also besonders für Roh-, Zwischen- und Fertiglager in Industrie- und Handwerk. Handelsbetriebe werden dagegen um eine körperliche Bestandsaufnahme nicht herumkommen, wobei gute Warenwirtschaftssysteme hier wertvolle Hilfestellung leisten können. Oft wird dabei den Möglichkeiten einer verlegten Stichtagsinventur zu wenig Bedeutung beigemessen. In den Fällen, in denen die Inventur zu einer ganz besonderen Arbeitsbelastung führt, kann auch eine Verlegung des Geschäftsjahres in Betracht gezogen werden. Dies sollte jedoch in einem Gespräch mit dem Steuerberater abgeklärt werden.

Inventurtechniken

Die Inventur selbst muß rasch über die Bühne gehen. Deshalb kommt einer guten Vorbereitung eine ganz entscheidende Rolle zu. Zu den Vorbereitungstätigkeiten gehören:

- Bereitstellung der erforderlichen Formulare
- Arbeitszeitplanung für den Inventurstichtag
- Festlegung von Inventurbezirken und Inventurverantwortlichen
- Information des Personals
- Herrichten der Arbeitsmittel wie Kugelschreiber, Schreibunterlagen

Das „Herz“ einer Inventur sind die Aufnahmeformulare. Nur die Verwendung von Formblättern stellt sicher, daß alle erforderlichen Angaben erfaßt werden und daß damit den Vorschriften Rechnung getragen wird. Beim Ausfüllen der Formulare sind einige Dinge zu beachten, da sie als

Bestandteil des Jahresabschlusses gelten.

So dürfen nur durchnummerierte Formulare verwendet werden. Die Eintragungen müssen deutlich und lesbar sein. Bleistifte sind nicht geeignet, um damit Inventurformulare auszufüllen. Zulässig sind nur dokumentechte Schreibgeräte, also zum Beispiel Kugelschreiber oder Tintenroller. Korrekturen dürfen nur dadurch erfolgen, daß die falschen Eintragungen durchgestrichen werden. Die ursprüngliche Eintragung muß dabei noch lesbar bleiben. Radieren oder Überschreiben ist nicht zulässig. Die Inventuraufnahmeformulare sind gleichzeitig die Bewertungsformulare. Die Bewertung erfolgt im Anschluß an die körperliche Bestandsaufnahme. Dennoch müssen bei der Inventur bestimmte Sachverhalte mit erfaßt werden, die einen Einfluß auf den Wert haben. So ist es hilfreich, wenn das Jahr des Einkaufs bzw. das Alter der Ware mit erfaßt wird. Hilfreich sind auch Anmerkungen über den Zustand der Ware, also zum Beispiel „verschmutzt“, „beschädigt“ oder „Einzelstück“. Diese Bemerkungen erleichtern die Bewertung und können einem Betriebsprüfer deutlich machen, daß eventuelle Abschläge zu recht erfolgten. Die größte Hilfe bei der Inventur sind vorbereitete Artikel-listen. Bei computergestützter Lagerbestandsführung bzw. beim Vorhandensein einer Artikeldatei kann der Computer die Inventurlisten fix und fertig ausdrucken.

Wenn sich seit der letzten Inventur der Warenbestand nicht grundlegend in seiner Struktur verändert hat, können auch die Vorjahres-Inventurlisten wieder verwendet werden, indem an den Textteil ein neuer „Zahlenteil“ angefügt wird. Dies kann elegant mit Hilfe eines Fotokopierers erfolgen. In einem Ladengeschäft kann die Inventur dann am schnellsten abgewickelt werden, wenn das Geschäft geschlossen ist, die Arbeit also weder durch Kunden gestört wird, noch andauernde Korrekturen durch die Bestandsver-

änderungen erforderlich sind. Wenn aber das Geschäft geschlossen ist, so ist es um so wichtiger, daß die Inventur schnell über die Bühne geht. Deshalb müssen alle Mitarbeiter bei der Inventur eingesetzt werden. Für den Tag der Inventur gilt Urlaubssperre, die aber frühzeitig mitzuteilen ist. Eine andere Möglichkeit wäre das Einstellen von billigen Arbeitskräften. Um Doppelerfassungen zu vermeiden, sollten Zählbezirke gebildet werden. Für jeden Zählbezirk ist ein Mitarbeiter verantwortlich zu machen. Manchmal empfiehlt es sich, nicht gerade den zuständigen Abteilungsleiter zum Leiter seines Zählbezirkes zu machen. Schon so manche Unregelmäßigkeit wurde dadurch bemerkt, daß der Zähler kein persönliches Interesse am Ergebnis der Inventur hatte.

Einkaufs- oder Verkaufspreis?

Der Bilanzwert orientiert sich am Einkaufspreis (siehe dazu nächstes Kapitel Bewertung). Um jedoch die Inventur zu beschleunigen, empfiehlt es sich, den am Gegenstand angebrachten Preis mit aufzunehmen. Dies ist der Verkaufspreis (einschließlich Mehrwertsteuer). Der Bilanzwert wird dann in einem späteren Arbeitsgang im Büro ermittelt. Wenn entsprechend vorgedruckte Listen bereits den Einkaufswert enthalten, so ist eine Erfassung der Verkaufspreise nicht erforderlich. Zur Vorbereitung auf eine Inventur gehört im übrigen auch das Aufräumen der Regale im Laden und im Lager. Bei dieser Gelegenheit können alle Gegenstände dorthin gebracht werden, wohin sie gehören und wo sie auch aufgenommen werden sollten. Eventuell wertlose Gegenstände können vor der Inventur beseitigt werden. Jede Diskussion während der Inventur über die Zugehörigkeit einzelner Artikel zu bestimmten Artikelgruppen und Zählbezirken führt zu zeitraubenden Verzögerungen.

Vorsicht vor Erfassungsfehlern

Das Risiko von Erfassungsfehlern ist immer dann besonders hoch, wenn vorbereitete Artikellisten nicht in der

Reihenfolge der Regal- bzw. Lagerplätze stehen. Artikel, die nicht auf der Liste stehen, werden dann leicht übersehen. Erfolgt die Erfassung streng nach Regal- bzw. Lagerplätzen, so besteht die Gefahr, daß bei nicht exakter Abgrenzung der Zählbezirke bestimmte Artikel doppelt erfaßt werden. Es empfiehlt sich daher immer eine Kennzeichnung der bereits aufgenommenen Artikel.

Zugegeben, für den Unternehmer ist die Inventur oft ein notwendiges Übel. Diese Einschätzung darf sich jedoch nicht auf die Mitarbeiter übertragen. Inventurarbeiten sind verantwortliche Tätigkeiten, von der Genauigkeit der Inventur hängt der Ausweis des Betriebsergebnisses und dessen Anerkennung durch einen Betriebsprüfer ab. Außerdem ist für viele Betriebe die Inventur die einzige Gelegenheit im Jahr, sich Klarheit über die Höhe und die Struktur der Bestände zu verschaffen. All diese Bestände müssen ja finanziert werden. Die Praxis zeigt, daß der Grund für Liquiditätsengpässe oft in einem überhöhten Lagerbestand liegt. Vor allem im Handelsbereich kommt der Inventur deshalb eine sehr wichtige Informationsfunktion zu. Vor der Inventur muß sichergestellt werden, daß Waren, die sich nicht im Eigentum des Unternehmens befinden, nicht mitgezählt werden. Im wesentlichen handelt es sich dabei um Kommissionsware.

Bewertung

Nach dem Einkommensteuergesetz sind Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens, also Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige und fertige Erzeugnisse, teilfertige Aufträge sowie Waren, mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Darunter ist im Regelfall der Einstandspreis (Einkaufspreis zuzüglich Bezugskosten) zu verstehen. Wenn jedoch der „Teilwert“ niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist dieser niedrigere Wert in der Bilanz anzusetzen.

Immer also, wenn sich Gegenstände im Lager befinden, die vermutlich nicht mehr zum Einstandswert verkauft werden können, besteht die Möglichkeit, Abschläge vorzunehmen. Diese Abschläge müssen begründet werden können. Wertverluste kommen insbesondere durch Überalterung, Ver-

schmutzung oder Beschädigung der Ware in Betracht.

Zur Verdeutlichung: Teilwertabschläge können auch dann vorgenommen werden, wenn der voraussichtliche Verkaufspreis noch über dem Einstandswert liegt. Es muß lediglich dargelegt werden, daß die voraussichtlich erzielbaren Verkaufserlöse die Selbstkosten (einschließlich des Aufschlags für die Deckung eines Teils der betrieblichen Kosten) und den durchschnittlichen Unternehmergewinn nicht decken. Bei der Bewertung des Vorratsvermögens gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Um jedoch den Arbeitsaufwand für die Inventur und die Bewertung nicht unnötig in die Höhe zu treiben, sind hiervon bestimmte Ausnahmen möglich. Ändern sich die Einstandswerte eines Artikels häufig im Laufe eines Jahres, so kann der gesamte Bestand mit einem Durchschnittspreis bewertet werden.

Es ist auch möglich, daß gleichartige oder annähernd gleichwertige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens jeweils zu einer Gruppe zusammengefaßt werden, für die ein „gewogener Durchschnittswert“ angesetzt wird. Eine andere Möglichkeit wäre das „Lifo-Verfahren“. Hier wird eine fiktive Verbrauchsreihenfolge in der Art unterstellt, daß die zuletzt angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder verkauft worden sind. Dies bedeutet, daß die „alten“ Einstandspreise verwendet werden können und damit eine eventuelle Preissteigerung unberücksichtigt bleibt. Die Einkommensteuerrichtlinien besagen weiterhin, daß Artikel dann annähernd gleichwertig sind, wenn ihre Preise nur geringfügig voneinander abweichen. Besonders wertvolle Wirtschaftsgüter sind dagegen regelmäßig einzeln zu bewerten.

Eine weitere Erleichterung stellt die Möglichkeit dar, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe mit einem Festwert anzusetzen. Unter dem Festwert ist ein gleichbleibender Wert zu verstehen. Diese Methode ist dann zulässig, wenn die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe regelmäßig ersetzt werden und

wenn ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist. Außerdem sollte der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und in seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegen. Ein Festwert muß in der Regel an jedem dritten Bilanzstichtag durch eine körperliche Bestandsaufnahme auf seine Rechtfertigung hin überprüft werden. Es ist sicherlich sehr mühsam, für jeden aufgenommenen Artikel in den Rechnungen der Lieferanten nachzusehen, wie hoch der Einstandswert war. Im Handwerk wird sich dies nicht immer vermeiden lassen, wobei auch Preislisten der Hersteller (eventuell unter Zugrundelegung des üblichen Rabattsatzes) Verwendung finden können.

Im Handel wird es in der Regel toleriert, wenn von den Verkaufspreisen der einwandfreien Ware Abschläge gemacht werden. Für neuwertige Ware entspricht der Abschlag der Brutto-Handelsspanne (einschließlich Mehrwertsteuer). Bestände aus den Vorjahren können unter Verwendung eines höheren Abschlags angesetzt werden. Daneben kann beschädigte oder verschmutzte Ware noch immer einzeln bewertet werden.

Branchenspezifische Informationen

Einzelhandel

Typisch für den Einzelhandel ist es, daß die Ware mit zunehmender Lagerdauer an Wert verliert. Die Finanzverwaltung geht jedoch grundsätzlich davon aus, daß derjenige, der einen niedrigeren Teilwert ansetzen will, auch beweisen muß, daß die Ware weniger Wert geworden ist. Deshalb empfiehlt es sich, alle Belege zu sammeln, die den Abschlag rechtfertigen.

Hierzu gehören zum Beispiel:

- Preisminderungslisten
- durchschnittliche Höhe der Kundennachlässe
- Angaben über prozentuale Inventurdifferenzen

- geänderte Etiketten
- technische Weiterentwicklung der Sortimentsteile (neue Kataloge)
- Auslaufen von Modellen
- Bericht in Fachzeitschriften zu Veränderungen von Warengruppen
- Prognosen zukünftiger Modeentwicklungen
- Änderung der Wettbewerbsverhältnisse

Sicherlich sind auch Branchendurchschnittswerte ein guter Anhaltspunkt. Da Betriebsprüfer jedoch immer gehalten sind, die Einzelfälle zu prüfen, kann man sich auf Branchendurchschnittswerte nicht verlassen. Im Einzelhandel empfiehlt es sich in der Regel, die Waren getrennt nach Altersgruppen aufzunehmen. Verschiedenfarbige Etiketten (für jedes Beschaffungsjahr eine andere Farbe) oder der codierte Wareneingang auf dem Etikett erleichtern die Aufnahme.

Handwerk

Im Handwerk besteht oft der größte Teil des Vorratsvermögens aus teilfertigen Arbeiten. Es handelt sich hierbei zumeist um Bauvorhaben auf fremdem Grund und Boden. Diese Arbeiten müssen mit den Herstellungskosten bewertet werden. Diese bestehen aus den Materialkosten und aus den Lohnkosten, die bis zum Bilanzstichtag für diese Baustelle verwendet wurden. Die Finanzverwaltung geht davon aus, daß diese Informationen in der Regel erfahrungsgemäß nur mit Hilfe von Baukonten geschaffen werden können. Die Führung von Baukonten ist jedoch nicht direkt vorgeschrieben. Wichtig ist, daß für jedes Objekt folgende Daten zur Verfügung stehen:

- Lage der Baustelle
- Anschrift des Auftraggebers
- Art des Baugewerbes oder der Leistung
- Umfang des fertiggestellten Teils nach äußeren Merkmalen
- Angaben über den eventuellen Einsatz von Großgeräten (Kränen, Baggern etc.)
- Bilanzwerte unter Hinweis auf die Bewertungsunterlagen

Die Bewertungsunterlagen wiederum müssen folgende Informationen enthalten:

- Genaue Bezeichnung des Aufwandsbetrages nach seiner Art (Lohn, Gehalt, Baustoffe etc.)
- Erfassung der im Rahmen des Gesamtauftrages bereits am Bilanzstichtag besonders abgerechneten Sonder- und Nebenleistungen
- Ordnungsgemäße Aufbewahrung der für die Verbuchung und Aufteilung des Aufwands maßgeblichen Belege und Unterlagen (Buchungsbelege, Lohnlisten, Arbeitsnachweise usw.)

Welche Werte müssen nun für das Material und für den Lohn angesetzt werden?

Bei den Materialkosten werden „notwendige Materialgemeinkosten“, bei den Lohnkosten die „notwendigen Fertigungsgemeinkosten“ hinzugerechnet. Außerdem zählen Sonderkosten der Fertigung sowie der Wertverzehr des Anlagevermögens (Abschreibung) mit zu den Herstellkosten. Kosten für die allgemeine Verwaltung, für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung können in die Herstellkosten einbezogen werden, während Vertriebskosten nicht zu den Herstellkosten gehören. Diese Formulierungen in den Einkommensteuererrichtlinien machen deutlich, daß die Finanzverwaltung davon ausgeht, daß in jedem Betrieb ein ausgefeiltes System der Kostenrechnung besteht. Bei den meisten Handwerksbetrieben liegen diese Informationen aber nicht vor. Dies führt dazu, daß immer wieder zwischen Unternehmer und Betriebsprüfer über die Höhe von Materialgemeinkostenzuschlägen und über den „richtigen“ Stundensatz verhandelt wird. Nicht nur aus steuerlichen, sondern auch aus betriebswirtschaftlichen Gründen ist es für jeden Handwerksunternehmer sinnvoll, über die Höhe der Aufwendungen Bescheid zu wissen, die in einer Baustelle stecken. Wenn diese Angaben für einen Betriebsprüfer nachvollziehbar sind, wird er bei der Höhe der Zuschläge hier Zugeständnisse machen. □