

**Prof. Dr. Klaus Henselmann**

Lehrstuhl für Rechnungswesen  
und Prüfungswesen

# Jahresabschluss nach IFRS und HGB

# Unterlagen

## a) Pflicht-Veranstaltungsunterlagen

- *Folien zur Vorlesung* → Download in StudOn
- *ausformulierte Textfassung* → Download in StudOn
- *Folien zur Übung* → Download in StudOn

Was ist davon klausurrelevant? → Alles

## b) Pflicht-Gesetzesgrundlagen

- *HGB Handelsgesetzbuch Text* → selbst kaufen (z.B. dtv 6,90€)  
*ab Fassung 2016 (mit BilanzrichtlinieUmsetzungsG)*
- *IAS/IFRS Texte* → selbst kaufen (z.B. NWB 26,90€)  
*ab Fassung 2017 (d.h. inkl. IFRS 15)*

c) Weiteres optionales Material zum Üben, Testen, Anschauen ... auf StudOn

# Kennwort StudOn / Übungstermine

Das Kennwort für den Zugang auf StudOn lautet:

JAHRESABSCHLUSS		ASSISTENTEN	
ÜBUNG	H 1	MONTAG, 13:15-14:45 UHR	BEGINN: 15.05.2017
	EASYCREDIT-HÖRSAAL	MONTAG, 16:45-18:15 UHR	BEGINN: 15.05.2017
	H1	DIENSTAG, 15:00-16:30 UHR	BEGINN: 16.05.2017
	H4	DONNERSTAG, 13:15-14:45 UHR	BEGINN: 18.05.2017

**Ansprechpartner:**

Jörg Hering, M.Sc.

Raum 5.449

[joerg.hering@fau.de](mailto:joerg.hering@fau.de)



# Klausur = 100% der Modulnote

- Aufbau: Dauer: 90 min; teils offene Aufgaben, teils Multiple Choice
- erlaubte Hilfsmittel
  - Taschenrechner (ohne Textspeicherung)
  - Gesetzestexte (HGB, auch andere) und IAS/IFRS mit Kommentierungen
- sinnvolle Klausurvorbereitung?
  - Inhalte aus Vorlesung und Übung nachbereiten (zeitnah!)
  - Lesen und Bearbeiten der Gesetzestexte (HGB und IAS/IFRS)
  - ggf. Nutzung von Inhalten aus Studon (z.B. Testaufgaben, alte Klausuren)
  - **WICHTIG:** Klausuränderung gegenüber Jahren bis 2014:
    - *mehr Rechenaufgaben*
    - *Multiple Choice: es können auch mehrere Antworten richtig sein*
    - *daher sind frühere Klausuren nicht direkt vergleichbar*

# Hinweise zu zulässigen Gesetzeskommentierungen

## *FACT*-spezifische Hinweise zu Gesetzeskommentierungen



### Zulässig sind:

1. Paragraphen(quer)verweise,
2. farbige Markierungen (An- und Unterstreichungen) im Gesetzestext,
3. Post-Its, die das Auffinden einschlägiger Normen erleichtern sollen; auf den Post-Its darf die Überschrift (bzw. Teile der Überschrift) einzelner Paragraphen ziffernmäßig und wörtlich wiedergegeben werden.

### Unzulässig sind:

sowohl im Gesetz als auch auf den Post-It alle sonstigen wörtlichen und ziffernmäßigen Anmerkungen, Erläuterungen, Ergänzungen, Nummerierungen und logische Zeichen. Darunter fallen auch derartige Kommentierungen mittels harten Bleistifts, die anschließend ausradiert wurden, aber noch erkennbar sind.

## **Zusätzlich zulässige Einträge** (nur für Klausur „Jahresabschluss nach IFRS und HGB“)

- Pfeile (auch farbig)
- Paragraphenquerverweise auch als Paragraphenkettens
- folgende 4 Texteinträge „P“ bzw. Pflicht, „W“ bzw. Wahlrecht, „V“ bzw. Verbot, „n“ bzw. nicht

# Wichtige Abkürzungen in Vorlesung und Übung

Begriff	Relevanz	Abkürzung
Abschreibungen	HGB/IFRS	<i>hier: AfA</i>
Aktiengesellschaft	HGB/IFRS	AG
Anschaffungskosten	HGB/IFRS	AK
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	HGB/IFRS	ARAP
Anlagevermögen	HGB	AV
Buchwert	HGB/IFRS	BW
Eigenkapital	HGB/IFRS	EK
Fertigungseinzelkosten	HGB/IFRS	FEK
Fertigungsgemeinkosten	HGB/IFRS	FGK
First in – first out	HGB/IFRS	FIFO
Fremdkapital	HGB/IFRS	FK
gegenüber Kreditinstituten	HGB/IFRS	ggü. KI
Gesellschaft mit beschränkter Haftung	-	GmbH
Gewinn- und Verlustrechnung	HGB/IFRS	GuV
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	HGB	GoB
Herstellungskosten	HGB/IFRS	HK
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag	HGB/IFRS	JÜ/JF
Kapitalgesellschaft(en)	HGB/IFRS	KapGes

Begriff	Relevanz	Abkürzung
Kommanditgesellschaft	HGB/IFRS	KG
Last in – first out	HGB/IFRS	LIFO
Lieferungen und Leistungen	HGB/IFRS	LuL
Materialeinzelkosten	HGB/IFRS	MEK
Materialgemeinkosten	HGB/IFRS	MGK
nach Steuern	HGB/IFRS	n. St.
Niederstwertprinzip	HGB	NWP
Nutzungsdauer	HGB/IFRS	ND
Personengesellschaft(en)	HGB/IFRS	PersGes
Restbuchwert	HGB/IFRS	RBW
Restnutzungsdauer	HGB/IFRS	RND
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	HGB/IFRS	RHB
sonstiger betrieblicher Aufwand	HGB/IFRS	s.b.A.
sonstiger betrieblicher Ertrag	HGB/IFRS	s.b.E.
Umlaufvermögen	HGB/IFRS	UV
vor Steuern	HGB/IFRS	v. St.
Vermögensgegenstand	HGB	VG
Vermögenswert	IFRS	VW
Wahlrecht	HGB/IFRS	WR



# Wir danken unseren Kooperationspartnern



Rödl & Partner



# Aufbau der Veranstaltung

## Erster Teil:

### Grundkonzepte der Rechnungslegung

Kapitel 1: Einführung

Kapitel 2: Beurteilung, Nutzung und  
Rechtsgrundlagen

Kapitel 3: Ansatz, Ausweis, Bewertung

Kapitel 4: Bilanzierungsgrundsätze  
und ihre Folgen

## Zweiter Teil:

### Einzelne Abschlusspositionen

Kapitel 5: Vorräte

Kapitel 6: Sachanlagen

Kapitel 7: Immaterielles Vermögen

Kapitel 8: Rückstellungen

## Dritter Teil:

### Aktuelle wirtschaftliche Situation

Kapitel 9: Tageswerte als Ergänzung

Kapitel 10: Wertverluste

Kapitel 11: Wertzuwächse

Kapitel 12: Eigenkapital und  
Erfolgsrechnung

## Vierter Teil:

### Spezialfragen der Rechnungslegung

Kapitel 13: Weitere Abschlusselemente

Kapitel 14: Probleme und Folgerungen



**Prof. Dr. Klaus Henselmann**

Lehrstuhl für Rechnungswesen  
und Prüfungswesen

# Erster Teil: Grundkonzepte der Rechnungslegung

## Kapitel 1: Einführung

# Inhaltsübersicht

1. Gewinnermittlung als Zahlungsrechnung
2. Gewinnermittlung als Ertragsrechnung
3. Bilanzierungsunterschiede und Kongruenzprinzip

# 1. Gewinnermittlung als Zahlungsrechnung

Aufwand und Ertrag der Buchhaltung sind *künstlich* geschaffene Begriffe  
– die man nicht zwingend zur Gewinnermittlung braucht

Ausgangspunkt jeder Rechnungslegung (IAS/IFRS, HGB)

- sind Einzahlungen und Auszahlungen des Unternehmens
- diese genügen, um einen Gewinn des Unternehmens zu ermitteln!

Wie geht das? **Totalgewinn** =

- Saldo von Einzahlungen und Auszahlungen an die Eigner
- über die Lebensdauer des Unternehmens

## Beispiel Obsthändler - Zahlungsrechnung (1)

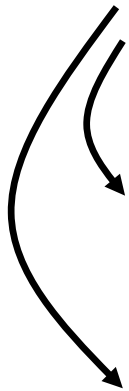
Ereignis (Geschäftsvorfall)	Zahlungen aus Unternehmenssicht ( $\Delta$ Kasse)		Kassenbestand Unternehmen
	gegenüber Eignern	gegenüber Märkten	
<b>1. Woche (Gründung)</b> Anfangsbestand Einlage Bargeld 400 € vom Eigentümer Kauf neue Waage zu 100 € Kauf 100 kg Äpfel zu je 3 €			0
<b>2. Woche</b> Verkauf 50 kg Äpfel zu je 5 € Entnahme 30 € für Kino			

## Beispiel Obsthändler - Zahlungsrechnung (2)

Ereignis (Geschäftsvorfall)	Zahlungen aus Unternehmenssicht ( $\Delta$ Kasse)		Kassenbestand Unternehmen
	gegenüber Eignern	gegenüber Märkten	
<b>3. Woche</b> Verkauf 30 kg Äpfel zu je 4 € 20 kg Rest der Äpfel erfriert (weggeworfen)			
<b>4. Woche (Liquidation)</b> Waage wird gebraucht verkauft für 80 € Entnahme des restlichen Bargeldes aus der Kasse			
Summe der Zahlungen			

# Die vier Perioden als Zahlungsrechnung

	Start	Einlage	Investition, Vorräte	Verkäufe	Entnahme	Verkäufe	Wegwerfen	Desinvest.	Entnahme	Summe
Einzahlungen		400		250		120		80		
Auszahlungen			-100		-30				-420	
			-300							
<b>Δ Kasse</b>		<b>400</b>	<b>-400</b>	<b>250</b>	<b>-30</b>	<b>120</b>	<b>0</b>	<b>80</b>	<b>-420</b>	<b>0</b>
Einzahlungen		400								
Auszahlungen					-30				-420	
<b>Zahlungen ggü. Eignern</b>		<b>400</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-30</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-420</b>	<b>-50</b>
Einzahlungen				250		120		80		
Auszahlungen			-400							
<b>Zahlungen ggü. Märkten</b>		<b>0</b>	<b>-400</b>	<b>250</b>	<b>0</b>	<b>120</b>	<b>0</b>	<b>80</b>	<b>0</b>	<b>50</b>



## 2. Gewinnermittlung als Ertragsrechnung

Problem der Gewinnermittlung mit Zahlungen:

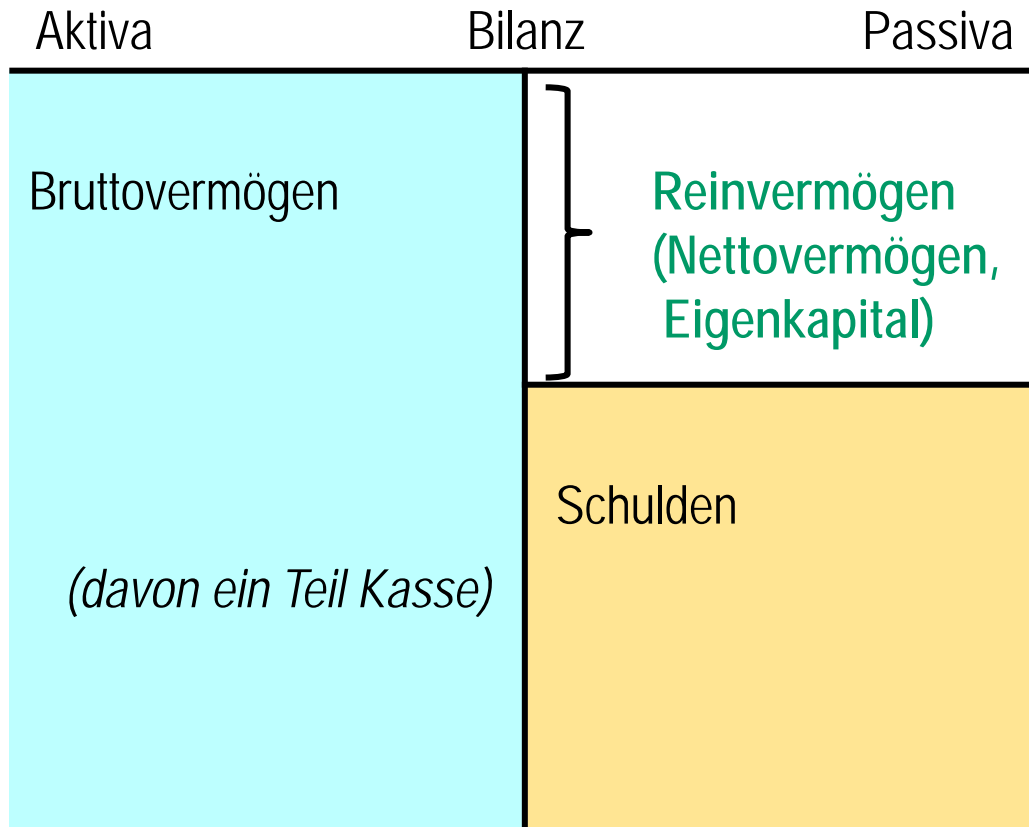
- Totalerfolg des Unternehmens (hier: 50) *steht erst am Ende fest*
- praktikabel allenfalls bei Projektgesellschaften
- i.d.R. wird eine aussagekräftige Zwischenabrechnung benötigt (hier: Erfolg bis Ende der 2. Woche?, bis Ende der 3. Woche?)

Lösung: für jeden Geschäftsvorfall muss

- neben den Ein- und Auszahlungen
- auch die Veränderung des Reinvermögens einbezogen werden

$$\begin{aligned} \textit{Periodengewinn} = & + \text{Markt-Einzahlungen und} \\ & - \text{Markt-Auszahlungen} \\ & + \text{(sonstige) Vermögenmehrungen und} \\ & - \text{(sonstige) Vermögenminderungen} \end{aligned}$$

# Reinvermögen = Bruttovermögen - Schulden

Aktiva	Bilanz	Passiva
Bruttovermögen  <i>(davon ein Teil Kasse)</i>	 <p>Reinvermögen (Nettovermögen, Eigenkapital)</p>	Schulden



## Beispiel Obsthändler - Ertragsrechnung (1)

Ereignis (Geschäftsvorfall)	Zahlungen = Δ Kasse		Δ Ver- mögen (sonstiges)	Erfolg	Eigen- kapital
	Eigner	Markt			
<b>1. Woche (Gründung)</b>					
Anfangsbestand					0
Einlage Bargeld 400 € vom Eigentümer					
Kauf neue Waage zu 100 €					
Kauf 100 kg Äpfel zu je 3 €					
<b>2. Woche</b>					
Verkauf 50 kg Äpfel zu je 5 €					
Entnahme 30 € für Kino					

## Beispiel Obsthändler - Ertragsrechnung (2)

Ereignis (Geschäftsvorfall)	Zahlungen = Δ Kasse		Δ Ver- mögen (sonstiges)	Erfolg	Eigen- kapital
	Eigner	Markt			
<b>3. Woche</b> Verkauf 30 kg Äpfel zu je 4 €  20 kg Rest der Äpfel erfriert (weggeworfen)					
<b>4. Woche (Liquidation)</b> Waage wird gebraucht verkauft für 80 €  Entnahme des restlichen Bargeldes aus der Kasse					
<b>Summen</b>					

# Die vier Perioden mit Bilanz und Erfolgsrechnung

	Start	Einlage	Investition, Vorräte	Verkäufe	Entnahme	Verkäufe	Wegwerfen	Desinvest.	Entnahme	Summe
Einzahlungen		400		250		120		80		
Auszahlungen			-100		-30				-420	
			-300							
<b>Δ Kasse</b>		400	-400	250	-30	120	0	80	-420	
Sachanlagen										
Handelswaren										
Kasse										
<b>Aktiva</b>	0									
EK Anfangsbestand										
+ Einlagen / - Entnahmen										
+ Jahresüberschuss										
<b>EK = Passiva</b>	0									
Umsatzerlöse										
Materialaufwand										
Abschreibungen										
Sonstiger betriebl. Aufwand										
Jahresüberschuss										

### 3. Bilanzierungsunterschiede und Kongruenzprinzip

im Beispiel:

„Anlagevermögen“ Waage wurde zum Kaufpreis 100 aktiviert

- *keine Wertänderung während der Nutzung !?*
  - beim Verkauf stellt sich heraus: Veräußerungsverlust von -20
  - hätte man aber antizipieren können,  
denn es ist plausibel, dass das AV mit Gebrauch an Wert verliert
- *daher besser:*
  - Prognose der Wertminderung über die Nutzungsdauer vornehmen
  - z.B. Wertverlust -10 pro Woche = „planmäßige Abschreibung“

Was ändert sich mit dieser alternativen Bilanzierung?

# Folgen von Bilanzierungsunterschieden?

	Start	Einlage	Investition, Vorräte	Verkäufe	Entnahme	Verkäufe	Wegwerfen	Desinvest.	Entnahme		
Einzahlungen		400		250		120		80			
Auszahlungen			-100		-30				-420		
			-300								
<b>Δ Kasse</b>		400	-400	250	-30	120	0	80	-420		
Sachanlagen			100	90	90	90	80				
Handelswaren			300	150	150	60	0				
Kasse		400	0	250	220	340	340	420	0		
<b>Aktiva</b>	0	400	400	490	460	490	420	420	0		Summe
EK Anfangsbestand		0	400	400	490	460	490	420	420		
+ Einlagen / - Entnahmen		400			-30				-420		<b>-50</b>
+ Jahresüberschuss				90		30	-70	0	0		<b>50</b>
<b>EK = Passiva</b>	0	400	400	490	460	490	420	420	0		
Umsatzerlöse				250		120					
Materialaufwand				-150		-90	-60				
Abschreibungen				-10			-10				
Sonstiger betriebl. Aufwand								0			
<b>Jahresüberschuss</b>		0	0	90	0	30	-70	0	0		<b>50</b>
<i>Zum Vergleich: Ohne "Abschreibung"</i>		0	0	100	0	30	-60	-20	0		50

## Fazit Bilanzierungsunterschiede

Def. Kongruenzprinzip = „Clean Surplus Accounting“:

Totalgewinn =  $\Sigma$  Markt-Zahlungsüberschüsse =  $\Sigma$  Periodengewinne

Periodengewinn = Markt-Zahlungsüberschuss  $\pm \Delta$  sonstiges Vermögen

Vorteil, wenn Kongruenzprinzip gilt:

- unterschiedliche Bilanzierung des Vermögens
  - *verändert „nur“ den Periodengewinn,*
  - *Totalgewinn bleibt gleich*
- Kongruenzprinzip begrenzt Bilanzpolitik
  - man kann zwar Gewinne/Verluste zwischen den Jahr *„verschieben“*,
  - aber nicht insgesamt vermehren oder vermindern

**Prof. Dr. Klaus Henselmann**

Lehrstuhl für Rechnungswesen  
und Prüfungswesen

# Kapitel 2: Nutzung, Beurteilung und Rechtsgrundlagen von Jahresabschlüssen

# Inhaltsübersicht

1. Nutzung von Jahresabschlüssen in der Praxis
2. Analyse und Beurteilung von Jahresabschlüssen
3. Rechtsgrundlagen der Finanzberichterstattung
  - 3.1. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht
  - 3.2. Rechnungslegungsvorschriften nach HGB
  - 3.3. Rechnungslegungsvorschriften nach IAS/IFRS
  - 3.4. Bestandteile der Rechnungslegung



# 1. Nutzung von Jahresabschlüssen in der Praxis

## § 264 II HGB:

Der Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln.

## Wozu?

- Höhe des erwirtschafteten Gewinns (Gesellschafter, Aktionäre)
- Vergabe von Krediten („Rating“)
- Fiskus: Besteuerung
- Leistungsbeurteilung von Geschäftsführern / Vorständen
- Bezahlung von Geschäftsführern / Vorständen
- Beurteilung von Geschäftspartnern (Kunden, Lieferanten ...)
- etc.

## Beispiel Eigentümer: Informationen über Lage und Aussichten

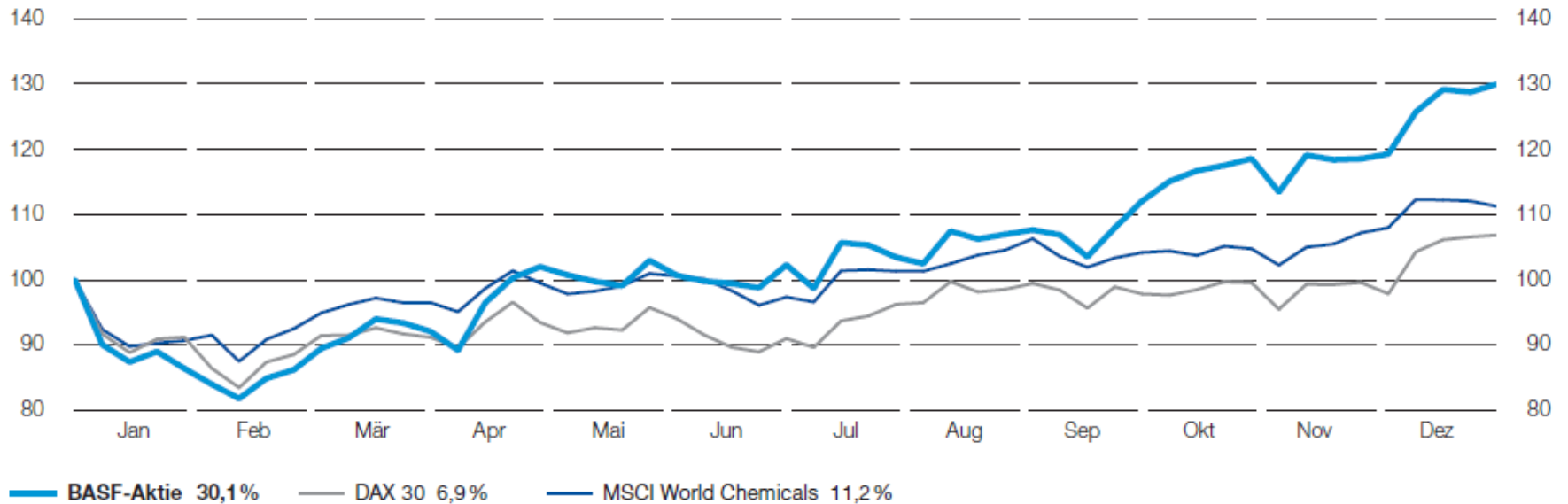
- erhalten für die Kapitalüberlassung keine feste Vergütung
  - aktuelle und potenzielle Eigentümer (Mehrheits- und Minderheits-Gesellschafter, Aktionäre, Investmentfonds, Venture-Capital-Geber)
  - Informationsmittler dafür (Aufsichtsrat/Beirat, Aktienanalysten)
- sondern Residualanspruch = Gewinn/Verlust (Risiko!)

Ziele:

# Infos zur Aktienkurs-Entwicklung im BASF-Geschäftsbericht

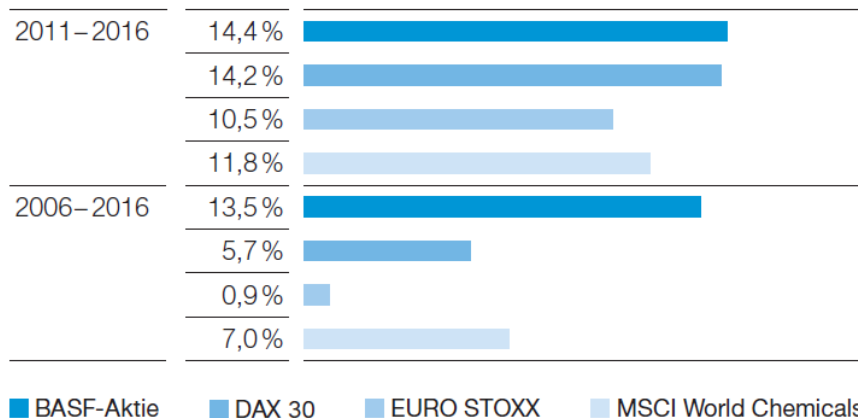
## Wertentwicklung BASF-Aktiendepot 2016

(bei Wiederanlage der Dividende; indexiert)



## Langfristige Wertentwicklung der BASF-Aktie im Marktvergleich

(durchschnittliche jährliche Steigerung bei Wiederanlage der Dividende)



## Beispiel Gläubiger: Informationen für „Rating“

- eigentlich fester Tilgungs- und Zinsanspruch, aber Ausfallrisiko?
  - Finanzgläubiger (Banken, Anleihenbesitzer, u.a.)
  - Leistungsgläubiger (Lieferanten, Kundenanzahlungen, u.a.)
- internes Bankenrating (für Kredite, § 18 KWG)
- extern durch Ratingagenturen (für Anleihen)  
z.B. Moody's, Standard & Poor's, Fitch

Ziele:

# Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz - KWG)

## § 18 Kreditunterlagen

Ein Kreditinstitut darf einen Kredit, der insgesamt 750 000 Euro oder 10 vom Hundert des nach Artikel 4 Absatz 1 Nummer 71 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 anrechenbaren Eigenkapitals des Instituts überschreitet, nur gewähren, wenn es sich von dem Kreditnehmer die wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere durch Vorlage der Jahresabschlüsse, offen legen lässt. Das Kreditinstitut kann hiervon absehen, wenn das Verlangen nach Offenlegung im Hinblick auf die gestellten Sicherheiten oder auf die Mitverpflichteten offensichtlich unbegründet wäre.

...

# Infos zum externen Rating im BASF-Geschäftsbericht

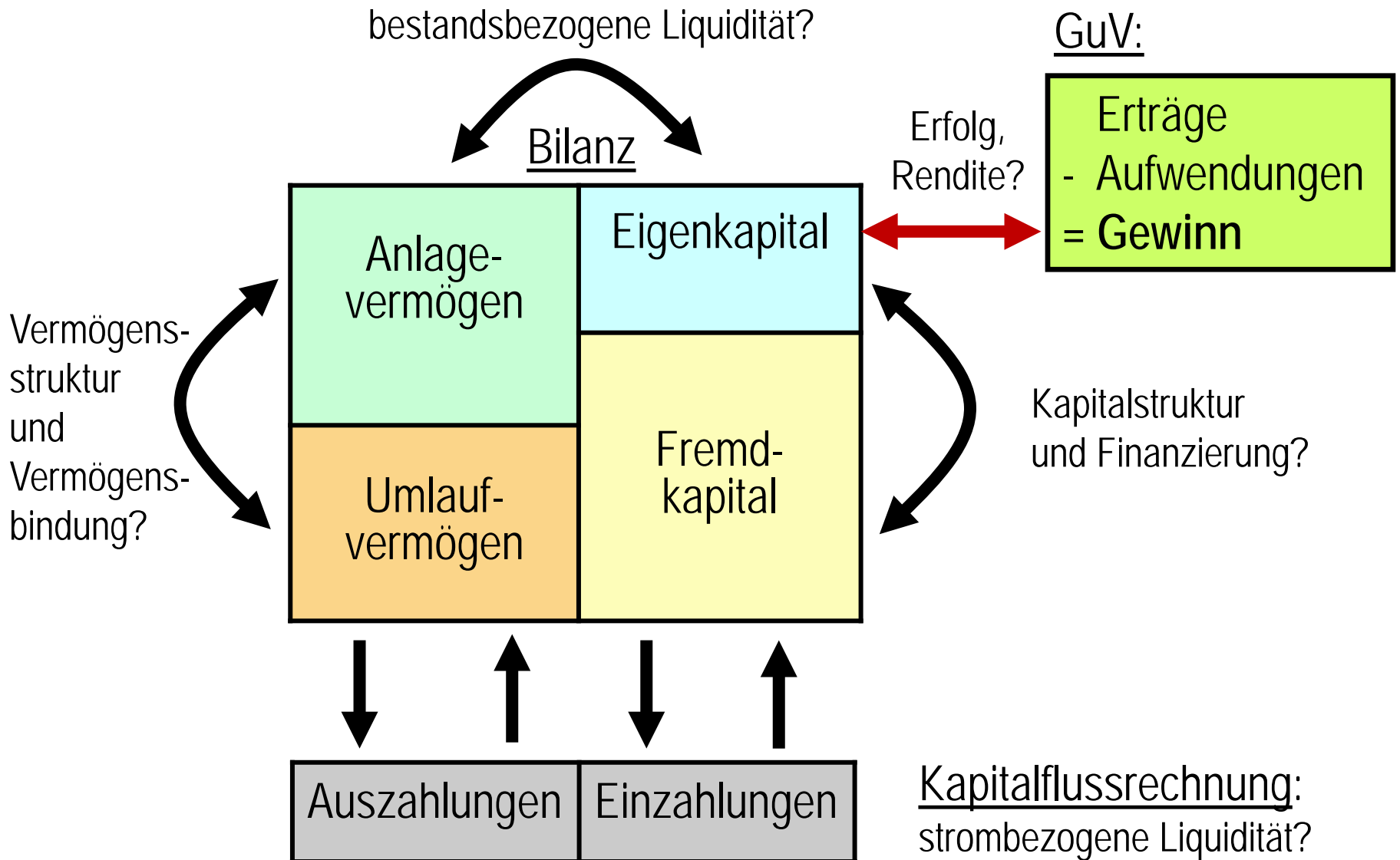
## Gute Kreditratings und solide Finanzierung

Mit der Einstufung „A1/P-1/Ausblick stabil“ bei der Ratingagentur Moody's und „A/A-1/Ausblick stabil“ bei Standard & Poor's verfügt BASF über gute Ratings, insbesondere im Vergleich zu Wettbewerbern in der chemischen Industrie. Seit September 2016 wird unsere Bonität auch durch die Ratingagentur Scope beurteilt. Sie stuft BASF mit „A/S-1/Ausblick stabil“ ein.

Die Finanzschulden der BASF-Gruppe betragen zum Jahresende 2016 16,3 Milliarden €. Geld und Geldanlagen beliefen sich auf 1,9 Milliarden €. Die durchschnittliche Restlaufzeit unserer Finanzschulden lag bei 5,6 Jahren. Die mittel- und langfristige Fremdkapitalfinanzierung beruht in erster Linie auf Unternehmensanleihen mit einem ausgewogenen Fälligkeitsprofil. Im Jahr 2016 hat BASF mehrere Anleihen begeben, unter anderem zur Finanzierung der Übernahme von Chemetall. Zur kurzfristigen Fremdkapitalfinanzierung verfügt BASF SE über ein Commercial-Paper-Programm mit einem Emissionsvolumen von bis zu 12,5 Milliarden US\$. Als Back-up-Linien für das Programm stehen verbindlich zugesagte, aber nicht in Anspruch genommene Kreditlinien über 6 Milliarden € zur Verfügung.

📖 Mehr zu Finanzschulden und deren Fälligkeiten ab Seite 56 sowie im Anhang zum Konzernabschluss ab Seite 204

## 2. Analyse und Beurteilung von Jahresabschlüssen



# Rentabilitäts-Kennzahlen

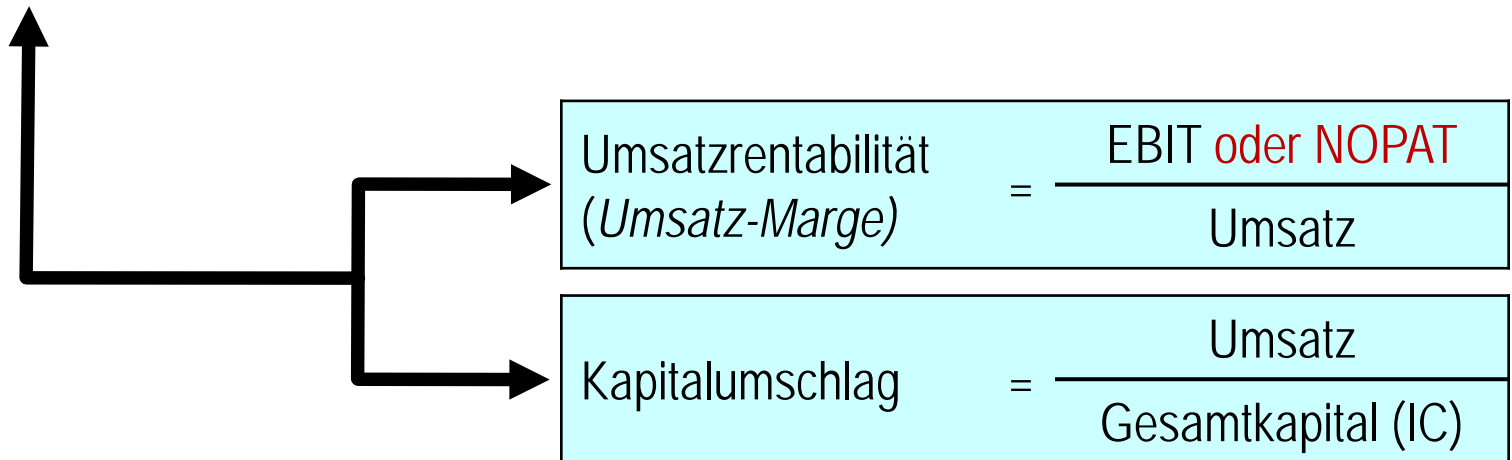
$$\text{Eigenkapital-Rentabilität (ROE)} = \frac{\text{JÜ oder EBT}}{\text{EK}}$$

mit JÜ = nach Steuern  
mit EBT = vor Steuern

↑ *Kapitalstruktur*

$$\text{Gesamtkapital-Rentabilität (ROIC)} = \frac{\text{EBIT oder NOPAT}}{\text{Gesamtkapital (IC)}}$$

mit EBIT = vor Steuern  
mit NOPAT = EBIT nach Steuern



Gewinn vor Steuern = EBT = Earnings before taxes → JÜ = Jahresüberschuss

EBIT = Earnings before interest and taxes → NOPAT = Net operating profit after taxes

Gesamtkapital = IC = Invested capital [auch CE = Capital employed]

Gesamtkapitalrendite = ROIC = Return on invested capital [auch ROCE]



# Kapitalstruktur / Finanzierung

Gebräuchlichste Kennzahl zur Kapitalstruktur):

Ausprägung, wenn ...

$$\text{Eigenkapitalquote} = \frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$$

...fast nur EK

$\approx 100\%$

...fast nur FK

$\approx 0\%$

## Anlagendeckungs- und Liquiditätsgrade

- Inwieweit wurde langfristiges Vermögen auch langfristig refinanziert? (durch Eigenkapital und langfristiges Fremdkapital)

$$\text{Anlagendeckungsgrad 2} = \frac{\text{Eigenkapital} + \text{langfristiges FK}}{\text{Anlagevermögen}}$$

- Inwieweit ist kurzfristiges monetäres Vermögen (Geld, Geldanlagen, Forderungen) vorhanden, um baldigen Zahlungsverpflichtungen (kurzfristiges FK) nachzukommen?

$$\text{Liquiditätsgrad 2} = \frac{\text{monetäres Umlaufvermögen}}{\text{kurzfristiges FK}}$$

## 4. Rechtsgrundlagen der Finanzberichterstattung

### 4.1. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

#### Rechnungslegung nach Handelsrecht

- in das *Handelsregister eingetragene Kaufleute* (§§ 1 - 6 HGB)
- sind grundsätzlich zur Buchführung (§ 238 HGB) und zur Bilanzierung (§ 242 HGB) nach HGB verpflichtet
- Vorschriften: §§ 238 - 342e HGB

#### Rechnungslegung nach IFRS

- Die IAS/IFRS selbst enthalten lediglich Regelungen zur Art und Weise der Bilanzierung
- sie begründen aber *keine eigenständige Bilanzierungspflicht*
- muss der jeweilige Staat (bzw. die EU) bestimmen

# Auszug HGB

## § 238 Buchführungspflicht:

(1) Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. ...

## § 242 Pflicht zur Aufstellung

(1) Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluß geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.

(2) Er hat für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.

(3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluß. ...

## 2. Rechnungslegungsvorschriften nach HGB



# Aufbau des HGB

## 1. Teil. Handelsgesetzbuch

<b>Erstes Buch. Handelsstand</b> .....	§§ 1–104a	1
Einleitung .....	vor § 1	1
Erster Abschnitt <b>Kaufleute</b> .....	§§ 1–7	43
Zweiter Abschnitt. Handelsregister; Unternehmensregister .....	§§ 8–16	79
Dritter Abschnitt. Handelsfirma .....	§§ 17–37a	132
Vierter Abschnitt. Handelsbücher (aufgehoben) .....		227
Fünfter Abschnitt. Prokura und Handlungsvollmacht .....	§§ 48–58	227
Einleitung vor § 48: Anscheins- und Duldungsvollmacht, Handeln für Firma, Eigenhaftung des Vertreters .....		227
Sechster Abschnitt. Handlungsgehilfen und Handlungslehrlinge .....	§§ 59–83	250
Siebenter Abschnitt. Handelsvertreter .....	§§ 84–92c	385
Achter Abschnitt. Handelsmakler .....	§§ 93–104	517
Neunter Abschnitt. Bußgeldvorschriften .....	§ 104a	548
<b>Zweites Buch. Handelsgesellschaften und stille Gesellschaft</b> .....	§§ 105–236	549
Einleitung vor § 105 .....		549
Erster Abschnitt. Offene Handelsgesellschaft .....	§§ 105–160	565
Erster Titel. Errichtung der Gesellschaft .....	§§ 105–108	565
Zweiter Titel. Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander .....	§§ 109–122	605
Dritter Titel. Rechtsverhältnis der Gesellschafter zu Dritten .....	§§ 123–130b	676
Vierter Titel. Auflösung der Gesellschaft und Ausscheiden von Gesellschaftern .....	§§ 131–144	728
Fünfter Titel. Liquidation der Gesellschaft .....	§§ 145–158	788
Sechster Titel. Verjährung. Zeitliche Begrenzung der Haftung .....	§§ 159, 160	806
Anhang nach § 160: Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV); Partnerschaftsgesellschaft (PartG) .....		811
A. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) .....		811
B. Partnerschaftsgesellschaft (PartG mit PartGG) .....		820
Zweiter Abschnitt. Kommanditgesellschaft .....	§§ 161–177a	825
Anhang nach § 177a: GmbH & Co; Publikumsgesellschaft (mit Prospekthaftung) .....		870
A. GmbH & Co. KG .....		870
B. Publikumsgesellschaft (mit Prospekthaftung) .....		890
Dritter Abschnitt. Stille Gesellschaft .....	§§ 230–237	911

<b>Drittes Buch. Handelsbücher</b> .....	§§ 238–342a	931
Einleitung .....		931
<b>Erster Abschnitt</b> Vorschriften für alle Kaufleute .....	§§ 238–263	954
Erster Unterabschnitt. Buchführung Inventar .....	§§ 238–241a	954
Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz, Jahresabschluß .....	§§ 242–256a	967
Erster Titel. Allgemeine Vorschriften .....	§§ 242–245	967
Zweiter Titel. Ansatzvorschriften .....	§§ 246–251	976
Dritter Titel. Bewertungsvorschriften .....	§§ 252–256a	1003
Dritter Unterabschnitt. Aufbewahrung und Vorlage .....	§§ 257–261	1036
Vierter Unterabschnitt. Landesrecht .....	§ 263	1039
<b>Zweiter Abschnitt</b> . Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften .....	§§ 264–335	1040
Erster Unterabschnitt <b>Jahresabschluss</b> der Kapitalgesellschaft und Lagebericht .....	§§ 264–289	1040
Erster Titel. Allgemeine Vorschriften .....	§§ 264, 265	1040
Zweiter Titel. Bilanz .....	§§ 266–274a	1056
Dritter Titel. Gewinn- und Verlustrechnung .....	§§ 275–278	1080
Vierter Titel. (aufgehoben) .....	§§ 279–283	1089
Fünfter Titel. Anhang .....	§§ 284–288	1089
Sechster Titel. Lagebericht .....	§§ 289, 289a	1105
Zweiter Unterabschnitt <b>Konzernabschluß</b> und Konzernlagebericht .....	§§ 290–315a	1111
Erster Titel. Anwendungsbereich .....	§§ 290–293	1111
Zweiter Titel. Konsolidierungskreis .....	§§ 294–296	1121
Dritter Titel. Inhalt und Form des Konzernabschlusses .....	§§ 297–299	1124
Vierter Titel. Vollkonsolidierung .....	§§ 300–307	1127
Fünfter Titel. Bewertungsvorschriften .....	§§ 308–309	1136
Sechster Titel. Anteilmäßige Konsolidierung .....	§ 310	1139
Siebenter Titel. Asoziierte Unternehmen .....	§§ 311, 312	1140
Achter Titel. Konzernanhang .....	§§ 313, 314	1145
Neunter Titel. Konzernlagebericht .....	§ 315	1154
Zehnter Titel. Konzernabschluß nach internationalen Rechnungslegungsstandards .....	§ 315a	1156
<b>Dritter Unterabschnitt. Prüfung</b> .....	§§ 316–324a	1159
<b>Vierter Unterabschnitt. Offenlegung</b> . Prüfung durch den Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers .....	§§ 325–329	1224
Fünfter Unterabschnitt. Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften .....	§ 330	1236
Sechster Unterabschnitt. Straf- und Bußgeldvorschriften. Ordnungsgelder .....	§§ 331–335b	1238
Dritter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften .....	§§ 336–339	1246
Vierter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige .....	§§ 340–341p	1249
Erster Unterabschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute .....	§§ 340–340o	1249
Erster Titel. Anwendungsbereich .....	§ 340	1249
Zweiter Titel. Jahresabschluß, Lagebericht, Zwischenabschluß .....	§§ 340a–340d	1252
Dritter Titel. Bewertungsvorschriften .....	§§ 340e–340g	1256
Vierter Titel. Währungsumrechnung .....	§ 340h	1261
Fünfter Titel. Konzernabschluß, Konzernlagebericht, Konzernzwischenabschluß .....	§§ 340i, 340j	1261

# Aufbau des HGB (fortgesetzt)

Sechster Titel. Prüfung .....	§ 340k	1263
Siebenter Titel. Offenlegung .....	§ 340l	1265
Achter Titel. Straf- und Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder .....	§§ 340m–340o	1267
Zweiter Unterabschnitt. Ergänzende Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds.....	§§ 341–341p	1269
Erster Titel. Anwendungsbereich .....	§ 341	1269
Zweiter Titel. Jahresabschluß, Lagebericht.....	§ 341a	1270
Dritter Titel. Bewertungsvorschriften .....	§§ 341b–341d	1271
Vierter Titel. Versicherungstechnische Rückstellungen ..	§§ 341e–341h	1272
Fünfter Titel. Konzernabschluß, Konzernlagebericht ....	§§ 341i, 341j	1274
Sechster Titel. Prüfung .....	§ 341k	1275
Siebenter Titel. Offenlegung .....	§ 341l	1276
Achter Titel. Straf- und Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder .....	§§ 341m–341p	1276
Fünfter Abschnitt. Privates Rechnungslegungsgremium; Rechnungslegungsbeirat.....	§§ 342, 342a	1278
Sechster Abschnitt. Prüfstelle für Rechnungslegung.....	§§ 342b–342e	1281
<b>Viertes Buch. Handelsgeschäfte</b> .....	§§ 343–475h	1290
Einleitung .....		1290
Erster Abschnitt. Allgemeine Vorschriften .....	§§ 343–372	1295
Zweiter Abschnitt. Handelskauf.....	§§ 373–382	1395
Einleitung .....		1395
Dritter Abschnitt. Kommissionsgeschäft.....	§§ 383–406	1457
Vierter Abschnitt. Frachtgeschäft.....	§§ 407–452d	1497
Erster Unterabschnitt. Allgemeine Vorschriften .....	§§ 407–450	1497
Zweiter Unterabschnitt. Beförderung von Umzugsgut.....	§§ 451–451h	1565
Dritter Unterabschnitt. Beförderung mit verschiedenartigen Beförderungsmitteln .....	§§ 452–452d	1571
Fünfter Abschnitt. Speditionsgeschäft.....	§§ 453–466	1577
Sechster Abschnitt. Lagergeschäft .....	§§ 467–475h	1589
<b>Fünftes Buch. Seehandel</b> .....	§§ 476–619	1604
(nicht abgedruckt)		

## a) „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“

GoB stellen einen *unbestimmten Rechtsbegriff* dar

- einzelne GoB sind parallel im HGB kodifiziert, z.B.
  - Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 II HGB)
  - Vollständigkeit („sämtliche“ § 246 I S. 1 HGB)
  - Vorsicht (§ 252 I Nr. 4 HGB)
  - Unternehmensfortführung (§ 252 I Nr. 2 HGB)
- aber auch solche GoB sind bindend,  
die nicht ausdrücklich im Gesetzestext erwähnt werden, z.B.
  - Richtigkeit
  - Willkürfreiheit
- GoB dienen der Auslegung des HGB (HGB-Texte = 40 Seiten  
⇔ HGB-Kommentare = 2000 Seiten ⇔ Volltext IFRS = 2000 Seiten)

Pendant = *Rahmenkonzept („Framework“) der IAS/IFRS  
sowie IAS 1 („Darstellung des Abschlusses“), insbes. IAS 1.15-46*



## b) Handelsrechtlicher Dualismus

Regelungsbereich	allgemeine Rechnungslegung	Rechnungslegung bei KapGes
Bestandteile des Jahresabschlusses	Bilanz und GuV (§ 242 HGB)	<i>zusätzlich</i> Anhang und Lagebericht (neben dem Jahresabschluss i.e.S.) sowie <i>unter best. Voraussetzungen</i> Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel (§ 264 HGB)
Gliederung von Bilanz und GuV	nur <i>wenige</i> Vorgaben: - klar und übersichtlich - keine Saldierung (§§ 243, 246 HGB)	<i>genaue</i> Vorgabe aller Positionen (Gliederungsschema gemäß §§ 266, 275 HGB)
Vorschriften materieller Art zur Bilanzierung (Ansatz und Bewertung)	§§ 238 - 256 HGB	<i>zusätzlich</i> §§ 268 - 274 HGB
Prüfungspflicht	<i>nein</i>	<i>ja</i> (§§ 316 I, 317 HGB) (Ausnahme kleine Kapitalgesellschaften)
Publizitätspflicht (Handelsregister)	<i>nein</i>	<i>ja</i> (§ 325 HGB)

## c) Größenklassen von KapGes

### § 267 Umschreibung der Größenklassen

- (1) Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
  1. 6 000 000 Euro Bilanzsumme.
  2. 12 000 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
  3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.
- (2) Mittlere Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
  1. 20 000 000 Euro Bilanzsumme.
  2. 40 000 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
  3. Im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.
- (3) Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine Kapitalgesellschaft im Sinn des § 264d gilt stets als große.
- (4) Die Rechtsfolgen der Merkmale nach den Absätzen 1 bis 3 Satz 1 treten nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen. Satz 2 findet im Falle des Formwechsels keine Anwendung, sofern der formwechselnde Rechtsträger eine Kapitalgesellschaft oder eine Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 264a Absatz 1 ist.
- (5) Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.

### § 267a Kleinstkapitalgesellschaften

- (1) Kleinstkapitalgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:
  1. 350 000 Euro Bilanzsumme.
  2. 700 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
  3. im Jahresdurchschnitt zehn Arbeitnehmer.

§ 267 Absatz 4 bis 6 gilt entsprechend.

- (2) Die in diesem Gesetz für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 1) vorgesehenen besonderen Regelungen gelten für Kleinstkapitalgesellschaften entsprechend, soweit nichts anderes geregelt ist.

# Erleichterungen für mittlere und kleine KapGes

Abweichend von den Grundregeln für „große“ Kapitalgesellschaften werden für kleinere KapGes (nach § 267, § 267a HGB) wieder gewisse Erleichterungen als Wahlrecht gewährt (§§ 288, 264 I S. 4, 316 I, 326, 327 HGB), z.B.

- für *mittlere KapGes*
  - verkürzte Bilanz bei Offenlegung
  - in GuV nur „Rohergebnis“ statt Umsatz ± Bestandsveränderungen + sonstige betriebliche Erträge - Materialaufwand
- für *kleine KapGes* zusätzlich
  - keine Prüfungspflicht
  - kein Lagebericht
  - keine GuV veröffentlichen
  - Anhang nicht zur GuV
  - Verzicht auf verschiedene Untergliederungen, Angaben und Erläuterungen
  - Aufstellungsfrist 6 Monate (statt 3 Monate)
- für *Kleinstkapitalgesellschaften* auch: u.a. keine elektronische Offenlegung

# Größenabhängige Erleichterungen bei KapGes

## § 264 Pflicht zur Aufstellung; Befreiung

- (1) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluß (§ 242) um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen. Die gesetzlichen Vertreter einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, haben den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern, die mit der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang eine Einheit bilden; sie können den Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitern. Der Jahresabschluß und der Lagebericht sind von den gesetzlichen Vertretern in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen; sie dürfen den Jahresabschluß auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahrs. Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern, wenn sie
1. die in § 268 Absatz 7 genannten Angaben,
  2. die in § 285 Nummer 9 Buchstabe c genannten Angaben und
  3. im Falle einer Aktiengesellschaft die in § 160 Absatz 3 Satz 2 des Aktiengesetzes genannten Angaben
- unter der Bilanz angeben.

## § 266 Gliederung der Bilanz

- (1) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen. Dabei haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3, 2) auf der Aktivseite die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden. Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.

## § 276 Größenabhängige Erleichterungen

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1, 2) dürfen die Posten § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammenfassen. Die Erleichterungen nach Satz 1 gelten nicht für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a), die von der Regelung des § 275 Absatz 5 Gebrauch machen.

# Größenabhängige Erleichterungen bei KapGes (fortgesetzt)

## § 288 Größenabhängige Erleichterungen

(1) Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen nicht:

1. die Angaben nach § 264c Absatz 2 Satz 9, § 265 Absatz 4 Satz 2, § 284 Absatz 2 Nummer 3, Absatz 3, § 285 Nummer 2, 3, 4, 8, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10 bis 12, 14, 15, 15a, 17 bis 19, 21, 22, 24, 26 bis 30, 32 bis 34 zu machen;
2. eine Trennung nach Gruppen bei der Angabe nach § 285 Nummer 7 vorzunehmen;
3. bei der Angabe nach § 285 Nummer 14a den Ort anzugeben, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.

(2) Mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Absatz 2) brauchen die Angabe nach § 285 Nummer 4, 29 und 32 nicht zu machen. 2Wenn sie die Angabe nach § 285 Nummer 17 nicht machen, sind sie verpflichtet, diese der Wirtschaftsprüferkammer auf deren schriftliche Anforderung zu übermitteln. 3Sie brauchen die Angaben nach § 285 Nummer 21 nur zu machen, sofern die Geschäfte direkt oder indirekt mit einem Gesellschafter, Unternehmen, an denen die Gesellschaft selbst eine Beteiligung hält, oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans abgeschlossen wurden.

## § 316 Pflicht zur Prüfung

(1) Der Jahresabschluß und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine im Sinne des § 267 Abs. 1 sind, sind durch einen Abschlußprüfer zu prüfen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluß nicht festgestellt werden.

## § 326 Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften bei der Offenlegung

(1) Auf kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) ist § 325 Abs. 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die gesetzlichen Vertreter nur die Bilanz und den Anhang einzureichen haben. Der Anhang braucht die die Gewinn- und Verlustrechnung betreffenden Angaben nicht zu enthalten.

(2) Die gesetzlichen Vertreter von Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) können ihre sich aus § 325 Absatz 1 bis 2 ergebenden Pflichten auch dadurch erfüllen, dass sie die Bilanz in elektronischer Form zur dauerhaften Hinterlegung beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen und einen Hinterlegungsauftrag erteilen. 2 § 325 Absatz 1 Satz 2, Absatz 1a und 1b ist entsprechend anzuwenden.

3Kleinstkapitalgesellschaften dürfen von dem in Satz 1 geregelten Recht nur Gebrauch machen, wenn sie gegenüber dem Betreiber des Bundesanzeigers mitteilen, dass sie zwei der drei in § 267a Absatz 1 genannten Merkmale für die nach § 267 Absatz 4 maßgeblichen Abschlussstichtage nicht überschreiten.

# Größenabhängige Erleichterungen bei KapGes (fortgesetzt)

## § 327 Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung

Auf mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2) ist § 325 Abs. 1 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die gesetzlichen Vertreter 1. die Bilanz nur in der für kleine Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 Satz 3 vorgeschriebenen Form beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen müssen. In der Bilanz oder im Anhang sind jedoch die folgenden Posten des § 266 Abs. 2 und 3 zusätzlich gesondert anzugeben:

Auf der Aktivseite

- A I 1 Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
- A I 2 Geschäfts- oder Firmenwert;
- A II 1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
- A II 2 technische Anlagen und Maschinen;
- A II 3 andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
- A II 4 geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;
- A III 1 Anteile an verbundenen Unternehmen;
- A III 2 Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
- A III 3 Beteiligungen;
- A III 4 Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- B II 2 Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
- B II 3 Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- B III 1 Anteile an verbundenen Unternehmen.

Auf der Passivseite

- C 1 Anleihen, davon konvertibel;
- C 2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- C 6 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
- C 7 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;

2. den Anhang ohne die Angaben nach § 285 Nr. 2 und 8 Buchstabe a, Nr. 12 beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen dürfen.

## d) Den KapGes gleichgestellte Unternehmen

### GmbH & Co KG

Die Regelungen für Kapitalgesellschaften werden gem. §§ 264a bis 264c HGB auch bei Personengesellschaften angewandt, deren persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften sind, den sog. „*Kapitalgesellschaften & Co*“ (Umsetzung der EU-Richtlinie 90/605/EWG).

### Großunternehmen

Auch *Großunternehmen* (Bilanzsumme > 65 Mio. €, Umsatzerlöse > 130 Mio. €, Arbeitnehmer > 5.000; relevant sind zwei von drei Merkmalen), die Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind, müssen gem. Publizitätsgesetz (PublG) die Vorschriften für Kapitalgesellschaften anwenden.

Was ist eine GmbH & Co KG?



# GmbH & Co = „haftungsbeschränkte Personengesellschaft“

## § 264a Anwendung auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften

(1) Die Vorschriften des Ersten bis Fünften Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts sind auch anzuwenden auf offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter

1. eine natürliche Person oder
2. eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder andere Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter

ist oder sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt.

...

# Großunternehmen gem. Publizitätsgesetz

## § 1 Zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen

- (1) Ein Unternehmen hat nach diesem Abschnitt Rechnung zu legen, wenn für den Tag des Ablaufs eines Geschäftsjahrs (Abschlußstichtag) und für die zwei darauf folgenden Abschlußstichtage jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:
1. Die Bilanzsumme einer auf den Abschlußstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt 65 Millionen Euro.
  2. Die Umsatzerlöse des Unternehmens in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen 130 Millionen Euro.
  3. Das Unternehmen hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag durchschnittlich mehr als fünftausend Arbeitnehmer beschäftigt.

## § 3 Geltungsbereich

- (1) Dieser Abschnitt ist nur anzuwenden auf Unternehmen in der Rechtsform 1.einer Personenhandelsgesellschaft, für die kein Abschluss nach § 264a oder § 264b des Handelsgesetzbuchs aufgestellt wird, oder des Einzelkaufmanns.

## § 5 Aufstellung von Jahresabschluß und Lagebericht

- (1) Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens haben den Jahresabschluss (§ 242 des Handelsgesetzbuchs) in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Für den Inhalt des Jahresabschlusses, seine Gliederung und für die einzelnen Posten des Jahresabschlusses gelten die § 264 Absatz 1a sowie die §§ 265, 266, 268 bis 275 und 277 des Handelsgesetzbuchs sinngemäß. Sonstige Vorschriften, die durch die Rechtsform oder den Geschäftszweig bedingt sind, bleiben unberührt.
- (2) Die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens, das nicht in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft oder des Einzelkaufmanns geführt wird, haben den Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen. Für den Anhang gelten die §§ 284, 285 Nummer 1 bis 4, 7 bis 13, 15a, 17 bis 34 , § 286 des Handelsgesetzbuchs und für den Lagebericht § 289 des Handelsgesetzbuchs sinngemäß.

### 3. Rechnungslegungsvorschriften nach IFRS

International Financial Reporting Standards (IFRS)  
bzw. International Accounting Standards (IAS)

- hrsg. vom IASB (International Accounting Standards Board)
- [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- Entstehungsprozess neuer Standards („due process“):
  - Konsultationsgruppe
  - Discussion Papers ⇒ öffentliche Kommentierung
  - Exposure Drafts (ED) ⇒ öffentliche Kommentierung
  - Standards (alt: IAS, neu: IFRS)
- die IFRS selbst enthalten keine Verpflichtung zu ihrer Anwendung
  - muss der jeweilige Staat regeln

## a) Pflicht zu IFRS in Deutschland

gemäß IAS-Verordnung vom 19.7.2002 (ergänzt durch § 315a I und II HGB)

*müssen* „börsennotierte“ Unternehmen (*Pflicht-Anwendung*)

- genauer: die an einem staatlich (!) organisierten Kapitalmarkt teilnehmen (nicht Freiverkehr/Open Market, auch Anleihen)

ihren Konzernabschluss nach IFRS aufstellen

# Auszug

## I

(Veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte)

**VERORDNUNG (EG) Nr. 1606/2002 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES  
vom 19. Juli 2002  
betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards**

### *Artikel 4*

#### **Konsolidierte Abschlüsse von kapitalmarktorientierten Gesellschaften**

Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, stellen Gesellschaften, die dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards auf, die nach dem Verfahren des Artikels 6 Absatz 2 übernommen wurden, wenn am jeweiligen Bilanzstichtag ihre Wertpapiere in einem beliebigen Mitgliedstaat zum Handel in einem geregelten Markt im Sinne des Artikels 1 Absatz 13 der Richtlinie 93/22/EWG des Rates vom 10. Mai 1993 über Wertpapierdienstleistungen<sup>(1)</sup> zugelassen sind.

### *Artikel 5*

#### **Wahlrecht in Bezug auf Jahresabschlüsse und hinsichtlich nicht kapitalmarktorientierter Gesellschaften**

Die Mitgliedstaaten können gestatten oder vorschreiben, dass

- a) Gesellschaften im Sinne des Artikels 4 ihre Jahresabschlüsse,
- b) Gesellschaften, die nicht solche im Sinne des Artikels 4 sind, ihre konsolidierten Abschlüsse und/oder ihre Jahresabschlüsse

nach den internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen, die nach dem Verfahren des Artikels 6 Absatz 2 angenommen wurden.

## b) Wahlrecht zu IFRS in Deutschland

Unterscheide 2 Fälle:

- *erstes Anwendungs-Wahlrecht:*  
wer zu einem HGB-Konzernabschluss verpflichtet ist,  
darf diesen alternativ auch nach IFRS erstellen (§ 315a III HGB)
- *zweites Anwendungs-Wahlrecht:*  
wer einen HGB-Einzelabschluss publizieren müsste, darf einen IFRS-  
Abschluss erstellen und diesen veröffentlichen (§ 325 IIa HGB)
  - Hinweis: der HGB-Einzelabschluss **bleibt hier erhalten !**

## Auszug HGB

### § 315a Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards

(1) Ist ein Mutterunternehmen, das nach den Vorschriften des Ersten Titels einen Konzernabschluss aufzustellen hat, nach Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 in der jeweils geltenden Fassung verpflichtet, die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der genannten Verordnung übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards anzuwenden, so sind ...

(2) Mutterunternehmen, die nicht unter Absatz 1 fallen, haben ihren Konzernabschluss nach den ... internationalen Rechnungslegungsstandards und Vorschriften aufzustellen, wenn ... die Zulassung eines Wertpapiers ... zum Handel an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes im Inland beantragt worden ist.

(3) Mutterunternehmen, die nicht unter Absatz 1 oder 2 fallen, dürfen ihren Konzernabschluss nach den in Absatz 1 genannten internationalen Rechnungslegungsstandards und Vorschriften aufstellen. ...

### § 325 Offenlegung

(2a) Bei der Offenlegung nach Absatz 2 kann an die Stelle des Jahresabschlusses ein Einzelabschluss treten, der nach den in § 315a Abs. 1 bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt worden ist. Ein Unternehmen, das von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, hat die dort genannten Standards vollständig zu befolgen. ...

## c) Endorsement

Voraussetzung für die Rechtsverbindlichkeit der einzelnen IFRS/IAS ist ihre *Anerkennung („Endorsement“) durch die EU*.

Damit werden die Standards automatisch zu europäischem und letztendlich auch zu nationalem Recht:

- eine Veröffentlichung erfolgt im Amtsblatt der EU
- in verschiedenen Amtssprachen

Dieses explizite Anerkennungsverfahren ist notwendig, da es weder politisch sinnvoll noch rechtlich möglich ist, eine private Organisation wie das IASB, in der die EU keinen direkten Einfluss hat, vorbehaltlos mit der Ausarbeitung und der Verabschiedung von Rechnungslegungsnormen zu betrauen.

*Rechtsportal der EU: <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=de>*



## d) Normen im IAS/IFRS-System

Verlautbarung	Bedeutung
IAS/IFRS (Standards)	Regelung von konkreten Einzelfragen (z.B. Vorräte, Sachanlagen, Immaterielles Vermögen, Sonderprobleme bestimmter Branchen) für alle betroffenen Unternehmen <b>verbindlich</b> (unabhängig von Größe, Rechtsform und i.d.R. Branche) Text ist redundant (z.B. Herstellungskosten mehrfach definiert)
Interpretations (Erläuterungen)	Interpretationen zu Detailfragen, die im Standard nicht geklärt sind erarbeitet vom International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), früher Standing Interpretations Committee (SIC) für Unternehmen <b>verbindlich</b>
Framework (Rahmenkonzept)  (in Überarbeitung)	konzeptioneller Bezugsrahmen für Standards, damit Grundlage zur Beantwortung von solchen Bilanzierungsfragen, die nicht explizit in Standards geregelt sind <b>kein</b> Verpflichtungscharakter, da Einzelregelung vorgeht (RK1989.2, RK2010.Purpose and Status)

# Normenübersicht der IAS/IFRS

## 1. Rechtliche Grundlagen

1/1. IAS-Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 .....	13
1/2. Kommentare zu bestimmten Artikeln der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 mit Rahmenkonzept des IASB .....	17
1/2a. Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen .....	25

## 2. International Accounting Standards

2/1. IAS 1: Darstellung des Abschlusses .....	43
2/2. IAS 2: Vorräte .....	65
2/3. IAS 7: Kapitalflussrechnungen .....	71
2/4. IAS 8: Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler .....	79
2/5. IAS 10: Ereignisse nach dem Abschlussstichtag .....	87
2/6. IAS 12: Ertragsteuern .....	91
2/7. IAS 16: Sachanlagen .....	113
2/8. IAS 17: Leasingverhältnisse .....	125
2/9. IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer .....	135
2/10. IAS 20: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand .....	165
2/11. IAS 21: Auswirkungen von Wechselkursänderungen .....	171
2/12. IAS 23: Fremdkapitalkosten .....	181
2/13. IAS 24: Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen .....	185
2/14. IAS 26: Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen .....	191
2/15. IAS 27: Einzelabschlüsse .....	197
2/16. IAS 28: Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen .....	203
2/17. IAS 29: Rechnungslegung in Hochinflationenländern .....	211
2/18. IAS 32: Finanzinstrumente: Darstellung .....	215
2/19. IAS 33: Ergebnis je Aktie .....	241
2/20. IAS 34: Zwischenberichterstattung .....	255
2/21. IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten .....	265
2/22. IAS 37: Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen .....	293
2/23. IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte .....	305
2/24. IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung .....	325
2/25. IAS 40: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien .....	343
2/26. IAS 41: Landwirtschaft .....	355

## 3. International Financial Reporting Standards

3/1. IFRS 1: Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards .....	365
3/2. IFRS 2: Anteilsbasierte Vergütung .....	387
3/3. IFRS 3: Unternehmenszusammenschlüsse .....	411

3/4. IFRS 4: Versicherungsverträge .....	441
3/5. IFRS 5: Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche .....	457
3/6. IFRS 6: Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen .....	469
3/7. IFRS 7: Finanzinstrumente: Angaben .....	473
3/8. IFRS 8: Geschäftssegmente .....	505
3/9. IFRS 9: Finanzinstrumente .....	513
3/10. IFRS 10: Konzernabschlüsse .....	619
3/11. IFRS 11: Gemeinsame Vereinbarungen .....	651
3/12. IFRS 12: Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen .....	667
3/13. IFRS 13: Bemessung des beizulegenden Zeitwerts .....	681
3/14. IFRS 15: Erlöse aus Verträgen mit Kunden .....	711

## 4. SIC-Interpretationen

4/1. SIC-7: Einführung des Euro .....	747
4/2. SIC-10: Beihilfen der öffentlichen Hand – Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten .....	748
4/3. SIC-15: Operating-Leasingverhältnisse – Anreize .....	749
4/4. SIC-25: Ertragsteuern – Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner .....	750
4/5. SIC-27: Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen .....	751
4/6. SIC-29: Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Angaben .....	754
4/7. SIC-32: Immaterielle Vermögenswerte – Kosten von Internetseiten .....	756

## 5. IFRIC-Interpretationen

5/1. IFRIC 1: Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen .....	761
5/2. IFRIC 2: Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente ..	763
5/3. IFRIC 4: Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält ..	769
5/4. IFRIC 5: Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung .....	773
5/5. IFRIC 6: Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben – Elektro- und Elektronik-Altgeräte ..	776
5/6. IFRIC 7: Anwendung des Anpassungsansatzes unter IAS 29 „Rechnungslegung in Hochinflationenländern“ .....	778
5/7. IFRIC 10: Zwischenberichterstattung und Wertminderung .....	780
5/8. IFRIC 12: Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen .....	781
5/9. IFRIC 14: IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung .....	786
5/10. IFRIC 16: Absicherung einer Nettoinvestition in einem ausländischen Geschäftsbetrieb .....	790
5/11. IFRIC 17: Sachdividenden an Eigentümer .....	797
5/12. IFRIC 19: Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente .....	800

## e) „Üblicher“ Aufbau von Standards

- ggf. Einführung / *Introduction* (IN) (= Inhaltsangabe, Änderungen)]
- Zielsetzung / *Objective*
- Anwendungsbereich / *Scope* (= Vorrang verschiedener Standards)
- Definitionen / *Definitions* verwendeter Begriffe  
(= bei IAS, bei IFRS im Anhang)
- eigentlicher Text des Standards (= Ansatz und Bewertung)  
(Absätze nummeriert, werden als „Paragrafen“ bezeichnet)
- Angaben und Darstellung / *Disclosures and Presentation*
- [ggf. Übergangsvorschriften / *Transitional Provisions*]
- Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens / *Effective Date*
- [ggf. Anwendungsleitlinien / *Application Guidance* (AG)]
- nicht Bestandteil des Standards sind: Basis for Conclusion (BC), Illustrating Examples (IE), Implementation Guidance (IG), Dissenting Opinion (DO)

# Beispiel: Aufbau von IAS 2 „Vorräte“

INHALT	Paragraphen
ZIELSETZUNG	1
ANWENDUNGSBEREICH	2-5
DEFINITIONEN	6-8
BEWERTUNG VON VORRÄTEN	9-33
Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten	10-23
<i>Kosten des Erwerbs</i>	11
<i>Herstellungskosten</i>	12-14
<i>Sonstige Kosten</i>	15-18
<i>Herstellungskosten der Vorräte eines Dienstleistungsunternehmens</i>	19
<i>Kosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse in Form von Ernten biologischer Vermögenswerte</i>	20
<i>Verfahren zur Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten</i>	21-22
Kosten-Zuordnungsverfahren	23-27
Nettoveräußerungswert	28-33
ERFASSUNG ALS AUFWAND	34-35
ANGABEN	36-39
ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS	40
RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN	41-42

### 3.4. Bestandteile der Rechnungslegung

Gemäß HGB besteht der Jahresabschluss allgemein für Kaufleute nur aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 HGB).

Für KapGes wird der Einzelabschluss noch um den Anhang erweitert sowie um einen Lagebericht ergänzt (§ 264 I S.1 HGB).

(abzüglich Erleichterungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften, zuzüglich weitere Bestandteile im Konzernabschluss oder für die Börse)

Ein Abschluss nach IFRS weist demgegenüber - unabhängig von Rechtsform und Größe des Unternehmens! - stets folgende Bestandteile auf:

- Bilanz (Balance Sheet)
- Gesamtergebnisrechnung (Statement of Comprehensive Income)
- Eigenkapitalveränderungsrechnung (Statement of Changes in Equity)
- Kapitalflussrechnung (Cash Flow Statement)
- Anhang (Notes)

# Bestandteile nach HGB – siehe Dualismus!

## Allgemein: § 242 Pflicht zur Aufstellung

- (1) Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluß geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.
- (2) Er hat für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
- (3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluß.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

## KapGes: § 264 Pflicht zur Aufstellung; Befreiung

- (1) Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluß (§ 242) um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen. Die gesetzlichen Vertreter einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, haben den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern, die mit der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang eine Einheit bilden; sie können den Jahresabschluss um eine Segmentberichterstattung erweitern. Der Jahresabschluß und der Lagebericht sind von den gesetzlichen Vertretern in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen; sie dürfen den Jahresabschluß auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahrs. Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern, wenn sie
  1. die in § 268 Absatz 7 genannten Angaben,
  2. die in § 285 Nummer 9 Buchstabe c genannten Angaben und
  3. im Falle einer Aktiengesellschaft die in § 160 Absatz 3 Satz 2 des Aktiengesetzes genannten Angaben unter der Bilanz angeben.

# Bestandteile nach IFRS

## IAS 1. 10

Ein vollständiger Abschluss besteht aus:

- (a) einer Bilanz zum Abschlussstichtag;
  - (b) einer Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis („Gesamtergebnisrechnung“) für die Periode;
  - (c) einer Eigenkapitalveränderungsrechnung für die Periode;
  - (d) einer Kapitalflussrechnung für die Periode;
  - (e) dem Anhang, der eine zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und sonstige Erläuterungen enthält;
  - (ea) Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode, so wie in den Paragraphen 38 und 38A spezifiziert;
- und
- (f) einer Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode, wenn ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet oder Posten im Abschluss rückwirkend anpasst oder Posten im Abschluss rückwirkend gemäß den Paragraphen 40A-40D umgliedert.

Ein Unternehmen kann für diese Bestandteile andere Bezeichnungen als die in diesem Standard vorgesehenen Begriffe verwenden. So kann ein Unternehmen beispielsweise die Bezeichnung „Gesamtergebnisrechnung“ anstatt „Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis“ verwenden.