

# RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

---

**Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer**

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



# FOLGE 12

---

## Anhang und Lagebericht



[Zum Video](#)



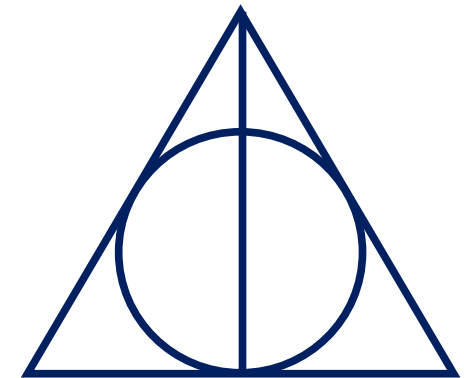
# Folge 12 – Anhang und Lagebericht

## Inhalt

---



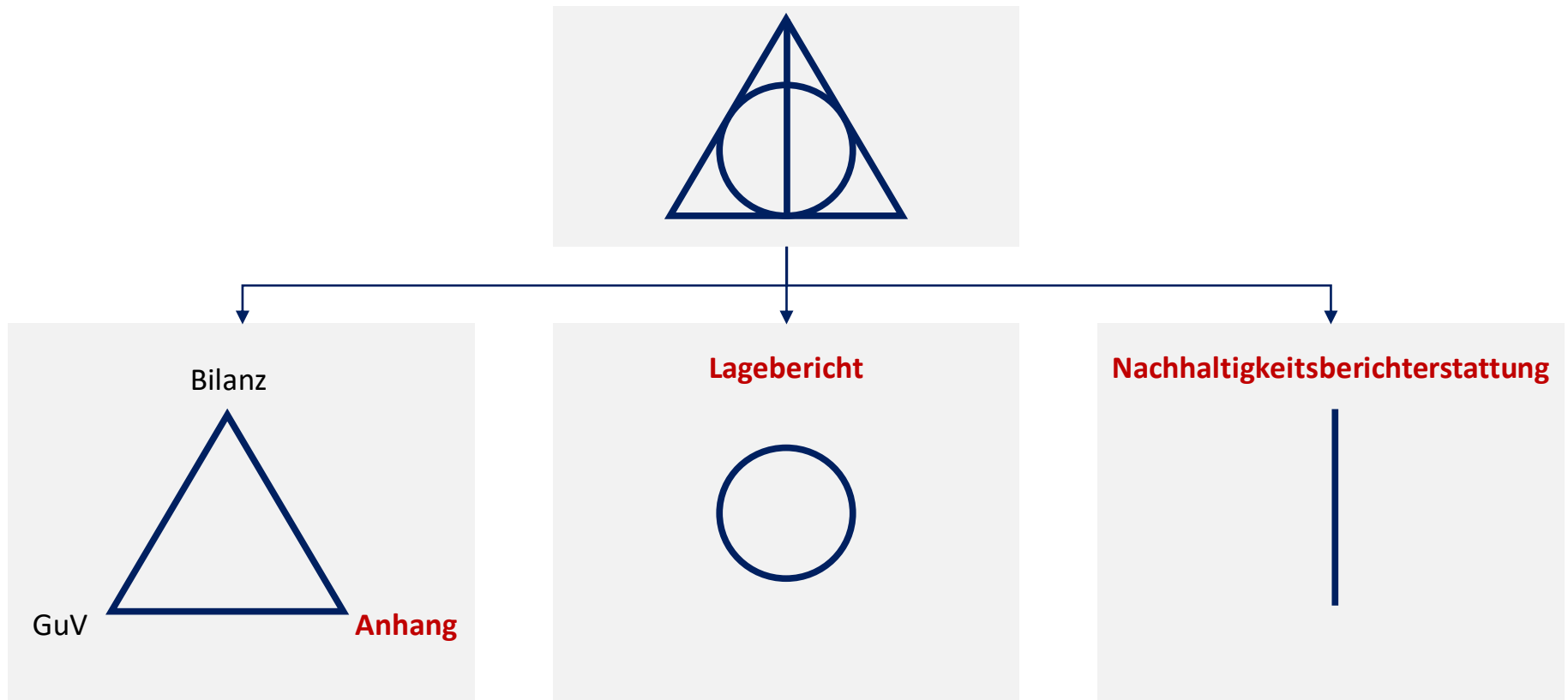
- 12.1 Überblick über ausgewählte Berichtselemente der handelsrechtlichen Rechnungslegung
- 12.2 Anhang
  - 12.2.1 Zweck des Anhangs
  - 12.2.2 Anhangangaben
- 12.3 Lagebericht
  - 12.3.1 Begriff und Zweck des Lageberichts
  - 12.3.2 Inhalt des Lageberichts
- 12.4 Zusammenfassung: Aufstellungs-, Prüfungs- & Offenlegungspflichten der Berichtselemente



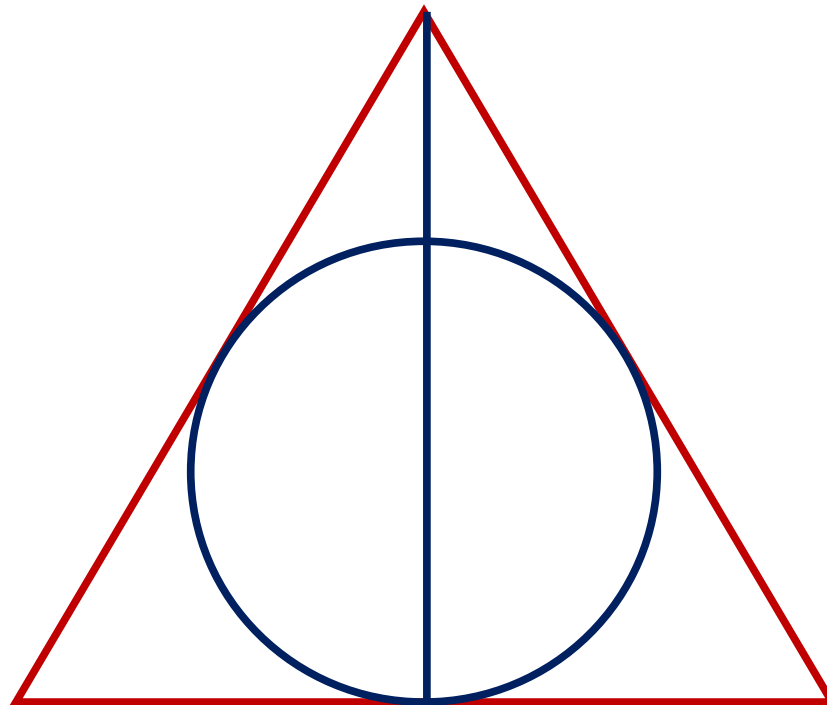
# 12.1 Überblick über ausgewählte Berichtselemente der handelsrechtlichen Rechnungslegung

---

## Ausgewählte Berichtselemente der handelsrechtlichen Rechnungslegung

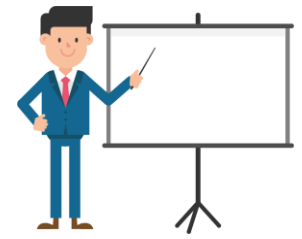


## Anhang



## 12.2 Anhang

### 12.2.1 Zweck des Anhangs



- Anhang = drittes Element des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften

#### § 264 HGB – Pflicht zur Aufstellung; Befreiung

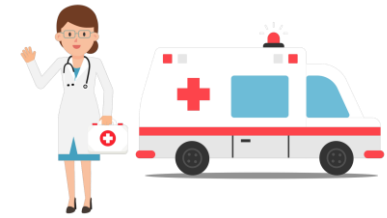
*(1) <sup>1</sup>Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluß (§ 242) um einen **Anhang** zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen.*



- Die Informationen im Anhang dienen primär dem **Rechenschaftszweck**
- Der Anhang hat die Aufgabe, die durch die anderen Jahresabschlüsselemente vermittelten Informationen näher zu **erläutern**, zu **ergänzen**, zu **korrigieren** und die Bilanz/GuV von bestimmten Angaben zu **entlasten** (vgl. Folgefolie)

## 12.2 Anhang

### 12.2.1 Zweck des Anhangs



#### Funktionen des Anhangs

##### Erläuterungsfunktion

durch Informationen, die die Posten der Bilanz oder der GuV kommentieren bzw. interpretieren

##### Ergänzungsfunktion

durch Informationen ohne unmittelbaren Bezug zu den beiden anderen Jahresabschlusselementen

##### Korrekturfunktion

Angabe im Anhang, falls ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage durch die anderen Elemente nicht erreicht wird (§ 264 Abs. 2 S. 2 HGB)

##### Entlastungsfunktion

durch Informationen, die i. S. d. Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses anstatt in die Bilanz oder die GuV in den Anhang aufgenommen werden (z. B. Anlagengitter)

## 12.2 Anhang

### 12.2.1 Zweck des Anhangs

---



Korrekturfunktion gem. § 264 Abs. 2 S. 2 HGB

#### § 264 HGB – Pflicht zur Aufstellung; Befreiung

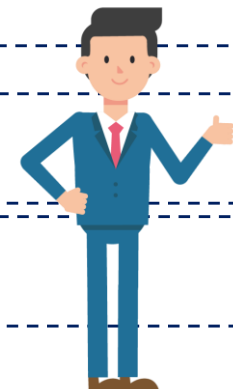
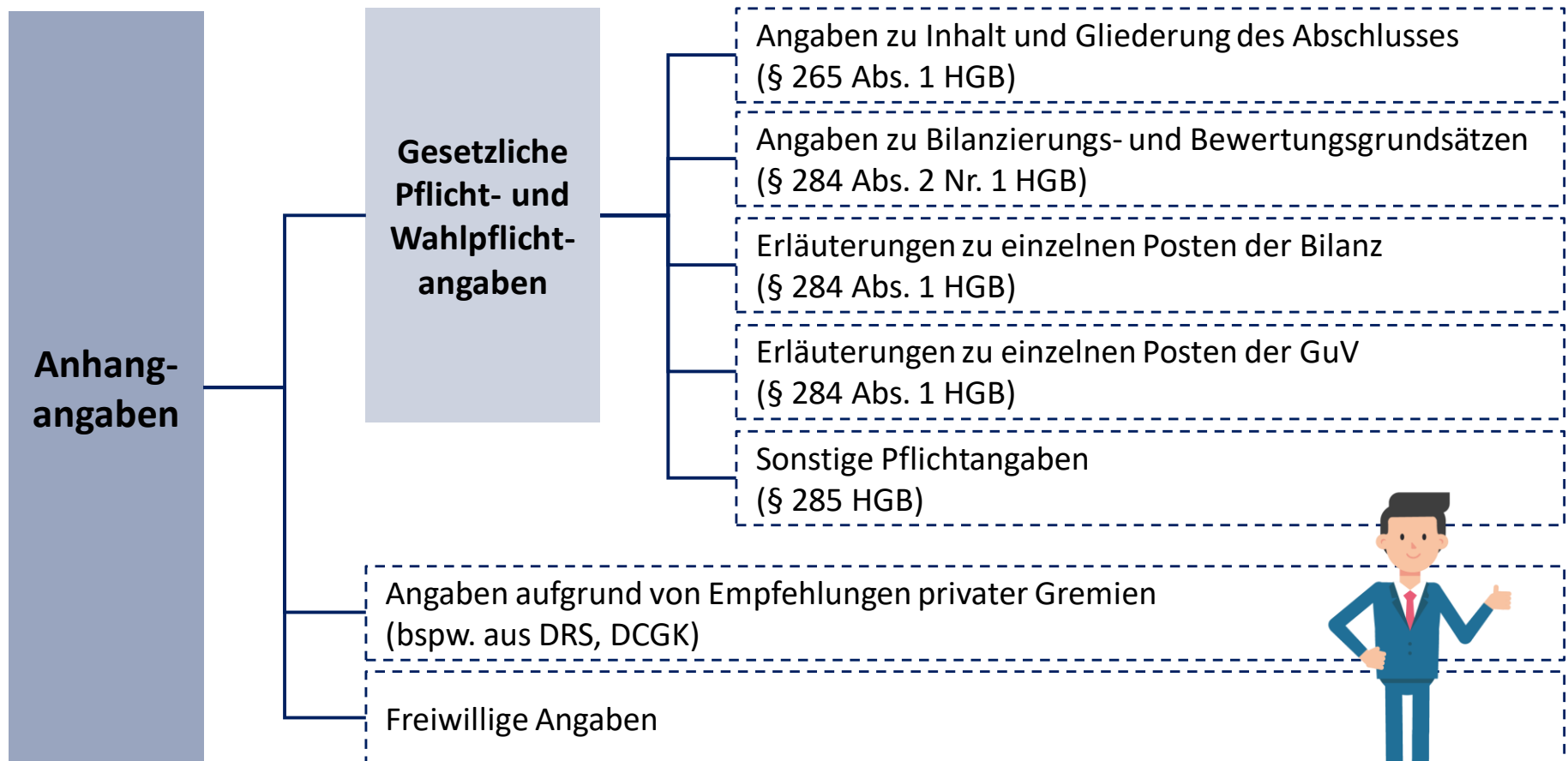
*(2) <sup>1</sup>Der Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. <sup>2</sup>Führen besondere Umstände dazu, daß der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 1 **nicht** vermittelt, so sind **im Anhang zusätzliche Angaben** zu machen.*

- Generalnorm für den Jahresabschluss in § 264 Abs. 2 S. 1 HGB
- Erfüllt der Jahresabschluss diese Anforderung nicht, sind im Anhang **zusätzliche** Angaben aufzunehmen, um das geforderte Bild zu vermitteln (§. 264 Abs. 2 S. 2 HGB)



# 12.2 Anhang

## 12.2.2 Anhangangaben



## 12.2 Anhang

### 12.2.2 Anhangangaben



Angaben zu Inhalt und Gliederung des Abschlusses  
(§ 265 Abs. 1 HGB)

Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen  
(§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)

Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz

### Ausgewählte Angaben zu Inhalt und Gliederung des Abschlusses

- Zusatzangaben, falls der Jahresabschluss aufgrund besonderer Umstände **kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt** (§ 264 Abs. 2 S. 2 HGB)
- Angabe und Begründung bei **Abweichungen von der formellen Stetigkeit** (§ 265 Abs. 1 S. 2 HGB)
  - Jahresabschluss unterliegt nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB) der formellen Stetigkeit (= *Bezeichnungs-, Gliederungs- und Ausweisstetigkeit*)
  - Grundsätzlich ist eine einmal gewählte Darstellungsform im Jahresabschluss beizubehalten, um aufeinanderfolgende Jahresabschlüsse vergleichen zu können (= *Darstellungstetigkeit*)
  - Abweichung nur in Ausnahmefällen und Änderung der Darstellungsform muss im Anhang angegeben und begründet werden → Anhang ermöglicht Vergleichbarkeit



## 12.2 Anhang

### 12.2.2 Anhangangaben

Angaben zu Inhalt und Gliederung des Abschlusses  
(§ 265 Abs. 1 HGB)

Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen  
(§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)

Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz



---

### Ausgewählte Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen

- Angabe der auf die **Posten der Bilanz und GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
  - Bei Entscheidungsspielräumen in angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsregelungen sind Anhangangaben erforderlich, um den Adressaten Rückschlüsse auf die ökonomischen Sachverhalte zu ermöglichen
  - Beispiele:
    - bei selbst geschaffenen Vermögensgegenständen: Angabe der in die HK einbezogenen Bestandteile, bspw. mit Blick auf Fremdkapitalzinsen (§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
    - Beim abnutzbaren AV: Angabe der planmäßigen Abschreibungsmethode
    - Beim Vorratsvermögen: Angabe zu Bewertungsvereinfachungsverfahren
- Angabe und Begründung der **Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** und Darstellung ihres Einflusses auf die VFE-Lage (§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB)

## 12.2 Anhang

### 12.2.2 Anhangangaben

	Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
→	Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz (§ 284 Abs. 1 HGB)
→	Erläuterungen zu einzelnen Posten der GuV (§ 284 Abs. 1 HGB)
	Sonstige Pflichtangaben

#### Erläuterungen zu einzelnen Posten der **Bilanz**

- Beispiele:
  - Angabe des Gesamtbetrags der Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit > 5 Jahre sowie der gesicherten Verbindlichkeiten (§ 285 Nr. 1 HGB)
  - Aufgliederung der Verbindlichkeiten i.S.v. § 285 Nr. 1 HGB nach dem vorgeschriebenen Gliederungsschema (§ 285 Nr. 2 HGB) → Informationen zu Herkunft und Fristigkeit
  - Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener GoF abgeschrieben wird (§ 285 Nr. 13 HGB)

#### Erläuterungen zu einzelnen Posten der **GuV**

- Beispiele:
  - Angaben zum Material- und Personalaufwand des Geschäftsjahres bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (§ 285 Nr. 8 HGB)
  - Angabe des Gesamtbetrags der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres und der davon auf die aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag (§ 285 Nr. 22 HGB)

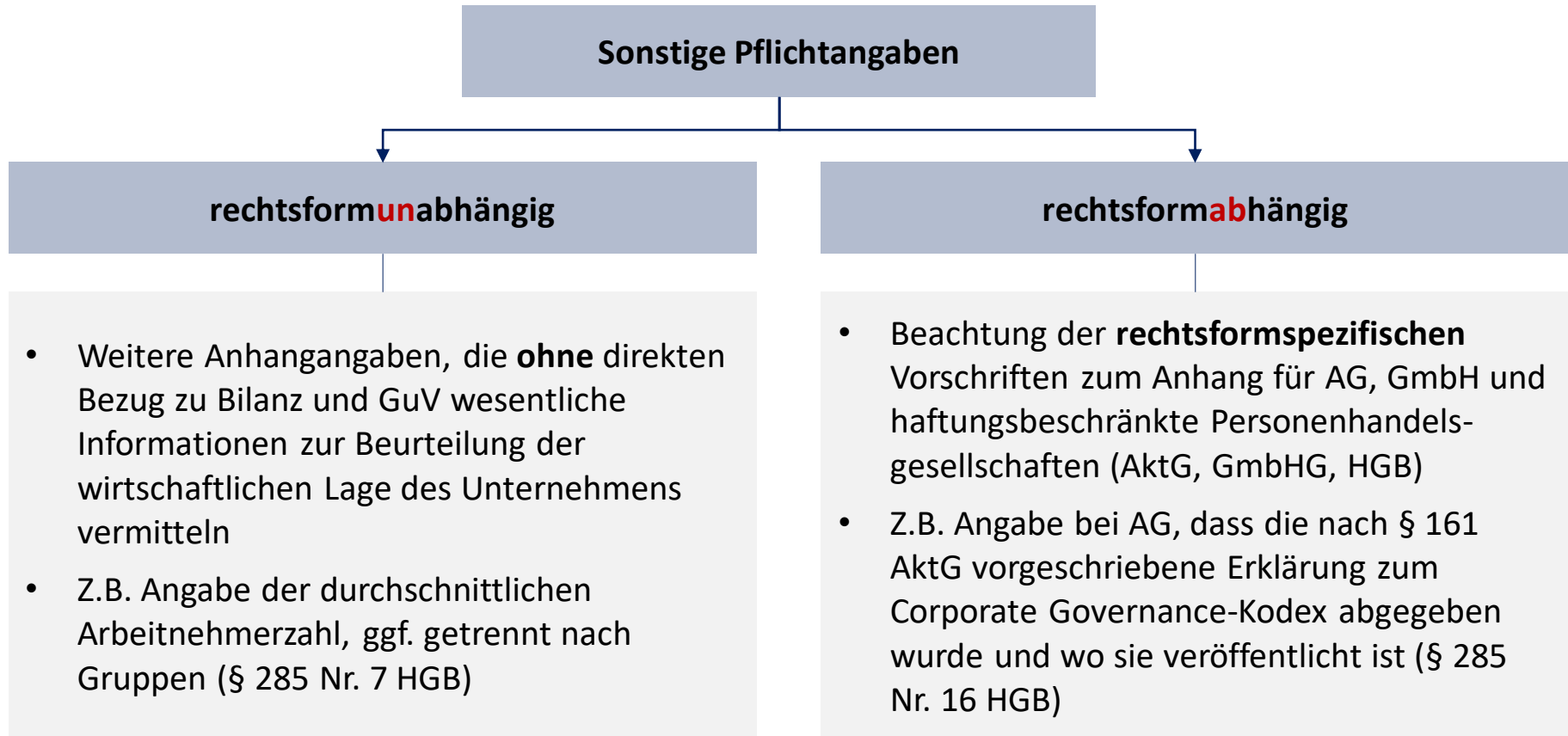
# 12.2 Anhang

## 12.2.2 Anhangangaben

Erläuterungen zu einzelnen Posten der Bilanz  
(§ 284 Abs. 1 HGB)

Erläuterungen zu einzelnen Posten der GuV  
(§ 284 Abs. 1 HGB)

Sonstige Pflichtangaben  
(§ 285 HGB)



## 12.2 Anhang

### 12.2.2 Anhangangaben



Angaben aufgrund von Empfehlungen privater Gremien  
(bspw. aus DRS, DCGK)



Freiwillige Angaben

---

### Angaben aufgrund von Empfehlungen privater Gremien

- Empfehlungen der **Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS)** des DRSC
  - Z.B. Angabe der Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträge, auf denen die latenten Steuern beruhen (DRS 18.7)
- Empfehlungen des **Deutschen Corporate Governance-Kodexes (DCGK)**
  - DCGK enthält Grundsätze, Empfehlungen und Anregungen zur guten und verantwortungsvollen Unternehmensführung
  - Die betreffenden Angaben des DCGK sind nicht mehr direkt im Anhang anzugeben
  - Im Anhang muss lediglich angegeben werden, ob die Entsprechenserklärung zum DCGK (§ 161 AktG) abgegeben wurde und wo sie öffentlich zugänglich ist

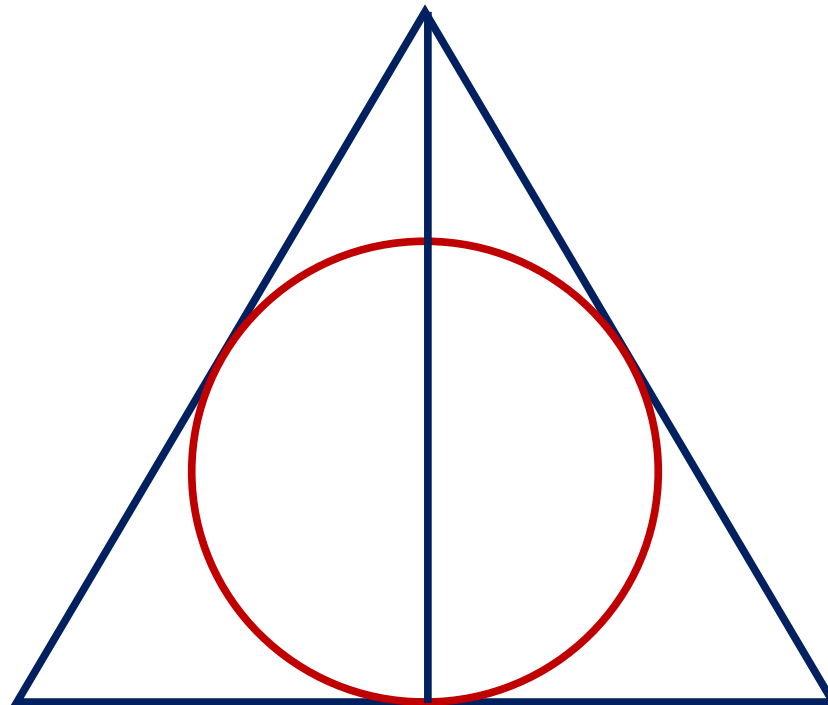
### Freiwillige Angaben

- Im Anhang dürfen freiwillig weitere Angaben aufgenommen werden, soweit sie das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der VFE-Lage nicht beeinträchtigen.
- Z.B. Angabe von Nebenrechnungen

# Einordnung

---

## Lagebericht



## 12.3 Lagebericht

### 12.3.1 Begriff und Zweck des Lageberichts



#### Begriff und Grundlagen

- Lagebericht als **eigenständiges Rechnungslegungsinstrument** (kein Bestandteil des Jahresabschlusses)
  - Jahresabschluss und Lagebericht trotz formaler Trennung inhaltlich nicht unabhängig voneinander
  - Zumeist gemeinsame Veröffentlichung im Geschäftsbericht
- **Aufstellungspflicht** für **mittelgroße und große Kapitalgesellschaften** und für **haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften** (§ 264 Abs. 1 Sätze 1 und 4 HGB)

#### § 264 HGB – Pflicht zur Aufstellung; Befreiung

*(1) <sup>1</sup>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. (...) <sup>4</sup>**Kleine** Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen den Lagebericht **nicht** aufzustellen; (...)*



## 12.3 Lagebericht

### 12.3.1 Begriff und Zweck des Lageberichts

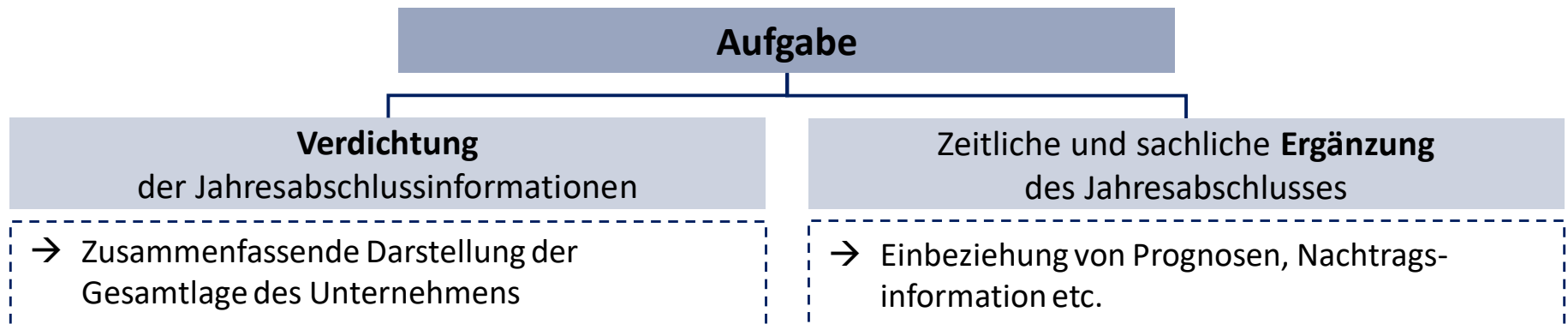


#### Zweck

- **Informationsvermittlung**, d. h., der Lagebericht informiert über:
  - die **vergangene** (i.S.d. Rechenschaftszwecks) und
  - die voraussichtlich **künftige Geschäftsentwicklung** des Unternehmens samt der **Risiken und Chancen**

#### § 289 HGB – Inhalt des Lageberichts

(1) <sup>1</sup>Im Lagebericht sind der **Geschäftsverlauf** einschließlich des **Geschäftsergebnisses** und die **Lage der Kapitalgesellschaft** so darzustellen, dass ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** vermittelt wird.

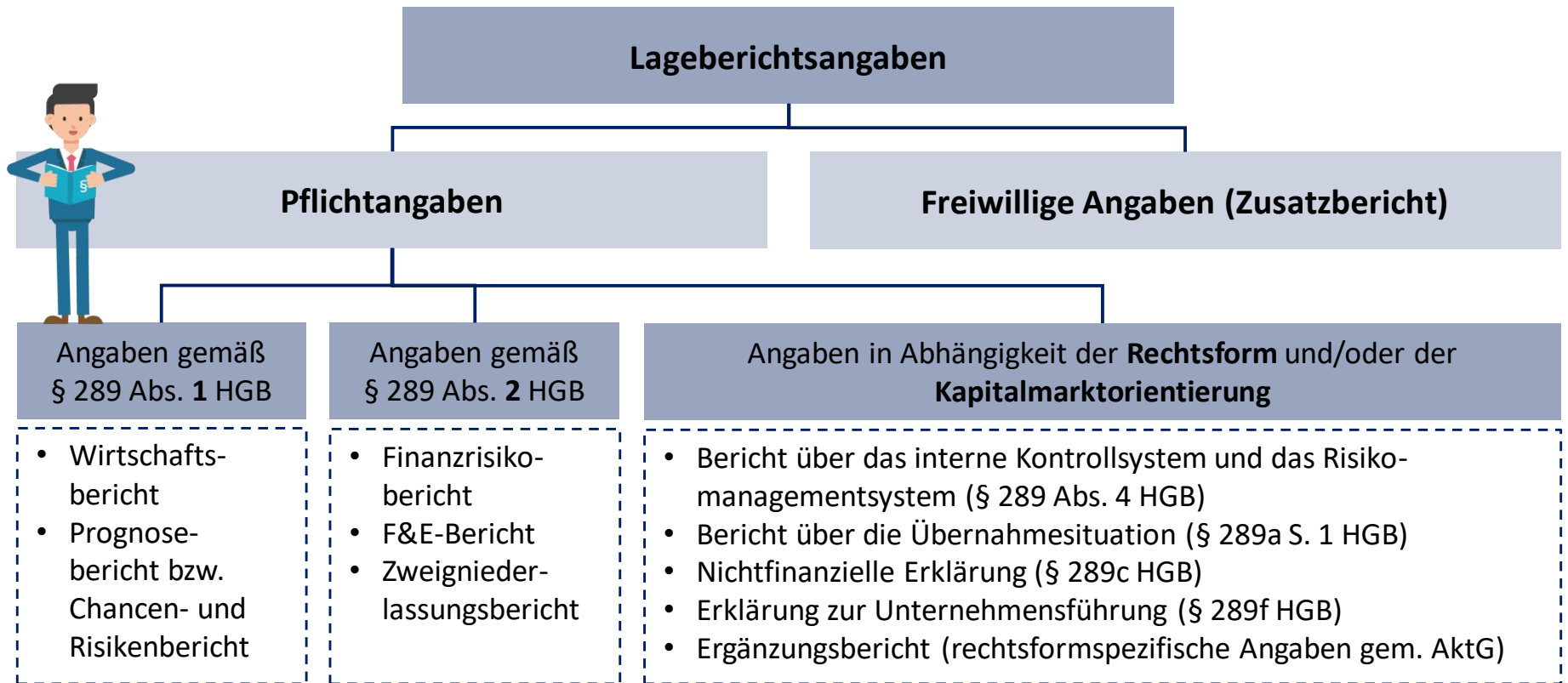


# 12.3 Lagebericht

## 12.3.2 Inhalt des Lageberichts



- **Inhaltliche Bestandteile des Lageberichts** sind in § 289 HGB geregelt (Mindestumfang)



# 12.3 Lagebericht

## 12.3.2 Inhalt des Lageberichts



### Angaben gemäß § 289 Abs. 1 HGB – Kern des Lageberichts

**Wirtschaftsbericht**  
(§ 289 Abs. 1 S. 2 und 3 HGB)



Darstellung und Analyse von **Geschäftsverlauf** (einschließlich **Geschäftsergebnis**) und **Lage der Kapitalgesellschaft** unter Einbeziehung finanzieller und bei großen Kapitalgesellschaften nicht-finanzieller Leistungsindikatoren

**Prognosebericht bzw. Chancen- und Risikenbericht**  
(§ 289 Abs. 1 S. 4 HGB)



Beurteilung und Erläuterung der voraussichtlichen **Entwicklung** mit ihren wesentlichen **Chancen und Risiken**



**Bilanzeid**  
(§ 289 Abs. 1 S. 5 HGB)



**Versicherung der gesetzlichen Vertreter** der KapGes, dass die Angaben des Lageberichts ein **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage** des Unternehmens vermitteln und die wesentlichen **Chancen und Risiken** beschrieben sind (nur in bestimmten Fällen abzugeben)

## 12.3 Lagebericht

### 12.3.2 Inhalt des Lageberichts

#### Angaben gemäß § 289 Abs. 2 HGB – Weitere verpflichtende Teilberichte

##### Finanzrisikobericht (§ 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB)



Berichterstattung nur in Bezug auf **Finanzinstrumente** über:

- Risikomanagementziele und -methoden sowie Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen bei Sicherungsgeschäften
- Finanzwirtschaftliche Risiken

##### Forschungs- und Entwicklungsbericht (§ 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 HGB)



Angaben über die **Forschungs- und Entwicklungstätigkeit** des Unternehmens, die über die rein quantitativen Informationen im Jahresabschluss hinausgehen

##### Zweigniederlassungsbericht (§ 289 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 HGB)



Sofern Zweigniederlassungen bestehen, ist auf diese im Lagebericht einzugehen



## 12.3 Lagebericht

### 12.3.2 Inhalt des Lageberichts

#### Angaben in Abhängigkeit der Rechtsform und/oder Kapitalmarktorientierung (1/2)

**Bericht über das interne  
Kontrollsystem und das  
Risikomanagementsystem**  
(§ 289 Abs. 4 HGB)



Beschreibung der wesentlichen  
Merkmale des internen  
Kontrollsystems und des  
Risikomanagementsystems  
hinsichtlich des  
Rechnungslegungsprozesses

**Erklärung zur Unternehmens-  
führung**  
(§ 289f HGB)



- Berichterstattung über die Arbeitsweise des Managements sowie über bestimmte Aspekte der Personalpolitik
- Pflicht u.a. für börsennotierte AG

**Ergänzungsbericht**



Spezialgesetzliche Regelungen  
(z.B. AktG) können weitere  
Angaben fordern



# 12.3 Lagebericht

## 12.3.2 Inhalt des Lageberichts



### Angaben in Abhängigkeit der Rechtsform und/oder Kapitalmarktorientierung (2/2)

#### Bericht über die Übernahme-situation (§ 289a S. 1 HGB)



- § 289a S. 1 HGB regelt **weitere Pflichtangaben** für **AG** und **KGaA**, die einen organisierten Markt in Anspruch nehmen, zur **Übernahmesituation** der Gesellschaft
- **Bestimmte Informationen** zur Kapital- und Kontrollstruktur werden gefordert, bspw.:
  - **Zusammensetzung** des gezeichneten Kapitals (Nr. 1)
  - Angabe von **Beschränkungen**, die **Stimmrechte** oder die **Übertragung** von Aktien betreffen (Nr. 2)
  - **direkte** oder **indirekte Beteiligungen** am Kapital, die 10% der **Stimmrechte übersteigen** (Nr. 3)
  - ...

# 12.3 Lagebericht

## 12.3.2 Inhalt des Lageberichts

---

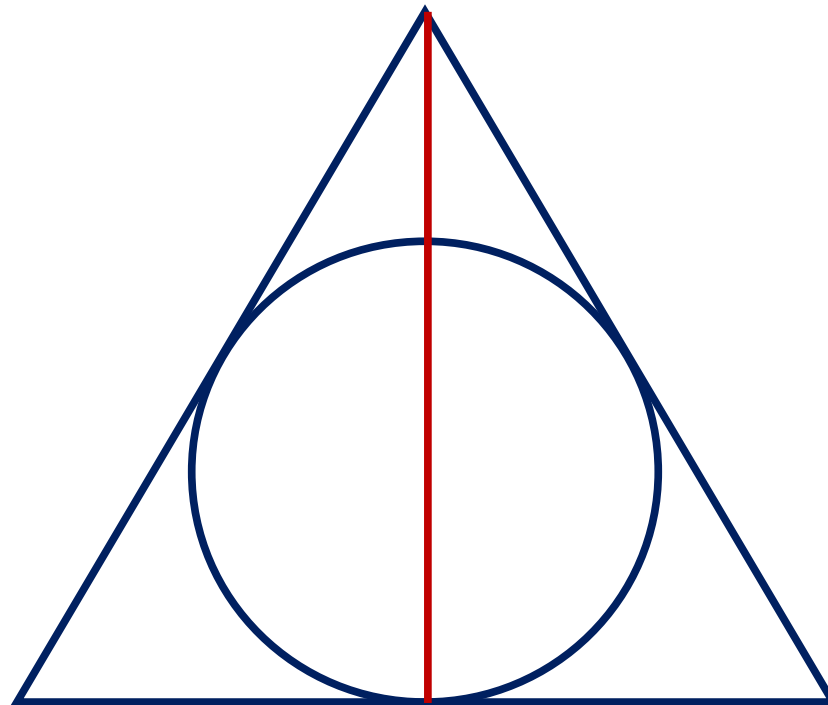


### Freiwillige Angaben im Lagebericht

- Über die in § 289 HGB genannten Pflichtangaben hinaus **dürfen** in den Lagebericht **weitere Informationen** aufgenommen werden
- **Zusatzbericht**, bspw. über
- Mehrjahresübersichten zu wichtigen Kennzahlen
  - Ziele, Strategien und Unternehmenssteuerungssystem
  - Wertschöpfungsrechnung



## Nachhaltigkeitsberichterstattung





## 12.3 Lagebericht

### 12.3.2 Inhalt des Lageberichts

Die nichtfinanzielle Berichterstattung ist 2022 grundlegend durch die EU reformiert worden, so dass sich **künftig Änderungen** ergeben.

#### Aktuelle Nachhaltigkeitsberichterstattung

#### Nichtfinanzielle Erklärung



- Resultiert aus der CSR-Richtlinie der EU, die mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz in nationales Recht transformiert wurde
- Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung für **große kapitalmarktorientierte** Unternehmen, die im Jahresdurchschnitt **mehr als 500 Arbeitnehmer:innen** beschäftigen (§ 289b Abs. 1 HGB)
- **Inhaltliche Angaben** gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB: Beschreibung des Geschäftsmodells, Angaben zu Umweltbelangen, Arbeitnehmer- und Sozialbelangen, Achtung der Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung
- Grundsätzlich sind die Angaben Teil des Lageberichts (separater Abschnitt oder in gesamte Lageberichterstattung integriert); alternativ: gesonderter nichtfinanzieller Bericht

## 12.3 Lagebericht

### 12.3.2 Inhalt des Lageberichts

---



#### Künftige Nachhaltigkeitsberichterstattung

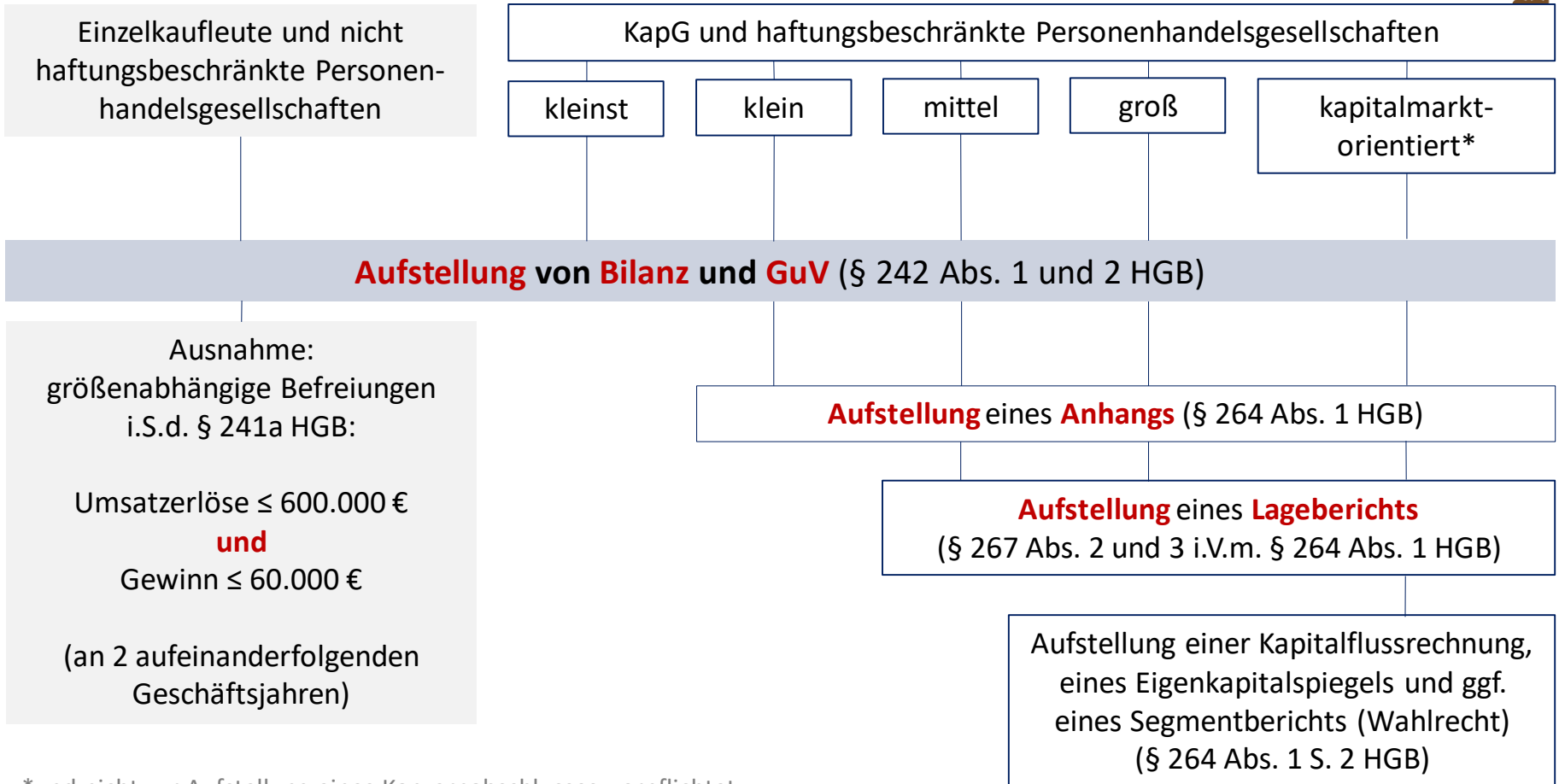
- Ende 2022 ist die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) als neue EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in Kraft getreten (EU-Richtlinie 2022/2464 v. 16.12.2022) und muss bis Mitte 2024 in nationales Recht transformiert werden
- Die CSRD wird die CSR-Richtlinie ablösen und die aktuelle nichtfinanzielle Berichterstattung zu einer umfassenden Nachhaltigkeitsberichterstattung ausbauen
- Erstmalige Anwendung der CSRD für bestimmte Unternehmen für das Geschäftsjahr 2024
- Berichtspflichtige Unternehmen:
  - Große Unternehmen (ungeachtet ihrer Kapitalmarktorientierung)
  - Kleine und mittelgroße kapitalmarktorientierte Unternehmen
- Inhaltliche Angabepflichten werden durch Europäische Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (ESRS) konkretisiert
- Zwingende Verortung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im **Lagebericht**

# 12.4 Zusammenfassung: Aufstellungs-, Prüfungs- & Offenlegungspflichten der Berichtselemente

Die **Größenskriterien** sind in **§ 267 HGB** definiert.



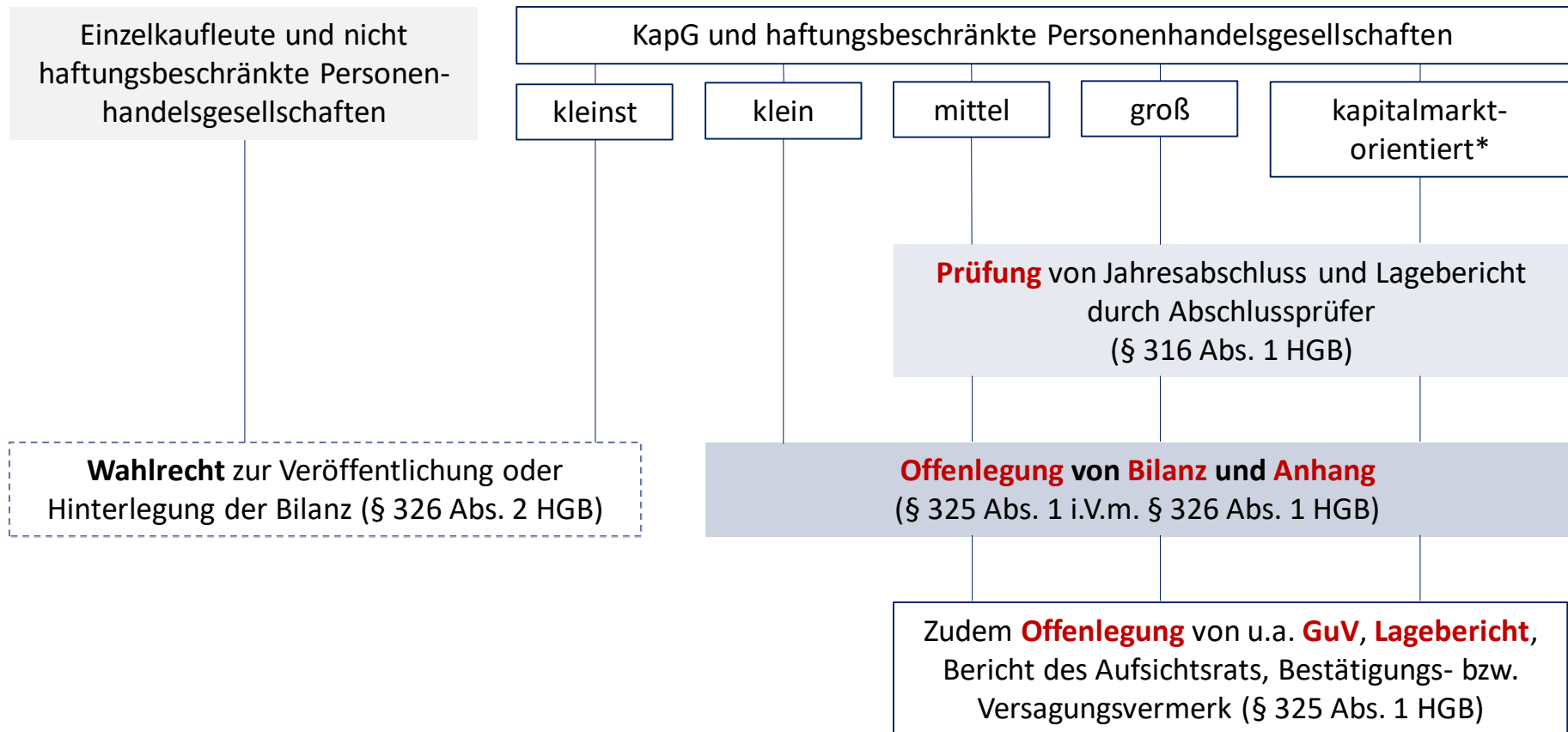
## Aufstellungspflichten zu Jahresabschluss und Lagebericht (Einzelunternehmensebene)



\*und nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet

## 12.4 Zusammenfassung: Aufstellungs-, Prüfungs- & Offenlegungspflichten der Berichtselemente

### Prüfung und Offenlegung von Jahresabschluss & Lagebericht (Einzelunternehmensebene)



\*und nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet

# Bibi Bilanzierung und die Heiligtümer der handelsrechtlichen Rechnungslegung



[Zum Kanal](#)





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

1. Zweck und Angaben des Anhangs:
  - S. 721-754
  
2. Begriff, Zweck und Inhalt des Lageberichts:
  - S. 759-761
  - S. 765-810