

## Rechtliche Grundlagen des Jahresabschlusses

### Kapitel 2 – Jahresabschluss und Lagebericht

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und Betriebsräte

---

#### **Auf einen Blick ...**

- In diesem Kapitel geht es um die Schritte zur Aufstellung eines Einzeljahres- und des Konzernabschlusses sowie um dessen Bestandteile.
- Was gehört dazu? Welche Funktion haben die einzelnen Elemente? Welche Besonderheiten gelten für den Konzernabschluss?
- Abschließend gibt es Literaturtipps zum Weiterlesen und Vertiefen.

## Inhaltsverzeichnis

<b>2. Jahresabschluss und Lagebericht.....</b>	<b>3</b>
2.1. Der Jahresabschluss (ohne Anhang) .....	3
2.1.1. Aufstellungspflichten zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung.....	3
2.1.2. Begriff des Kaufmanns und Eintragung ins Handelsregister .....	5
2.1.3. Bestandteile des Jahresabschlusses.....	6
2.1.4. Besonderheiten beim Konzernabschluss .....	8
2.1.5. Zusammenfassung: Zeitliche Abfolge der Aufstellung des Jahresabschlusses .....	8
2.2. Anhang .....	9
2.3. Lagebericht.....	10

## 2. Jahresabschluss und Lagebericht

### 2.1. Der Jahresabschluss (ohne Anhang)

#### 2.1.1. Aufstellungspflichten zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung

Die nachfolgende Abbildung zur **Struktur des HGB** bietet einen Überblick über die Vorschriften des HGB und deren Einordnung in den jeweiligen Büchern, Abschnitten und Unterabschnitten.

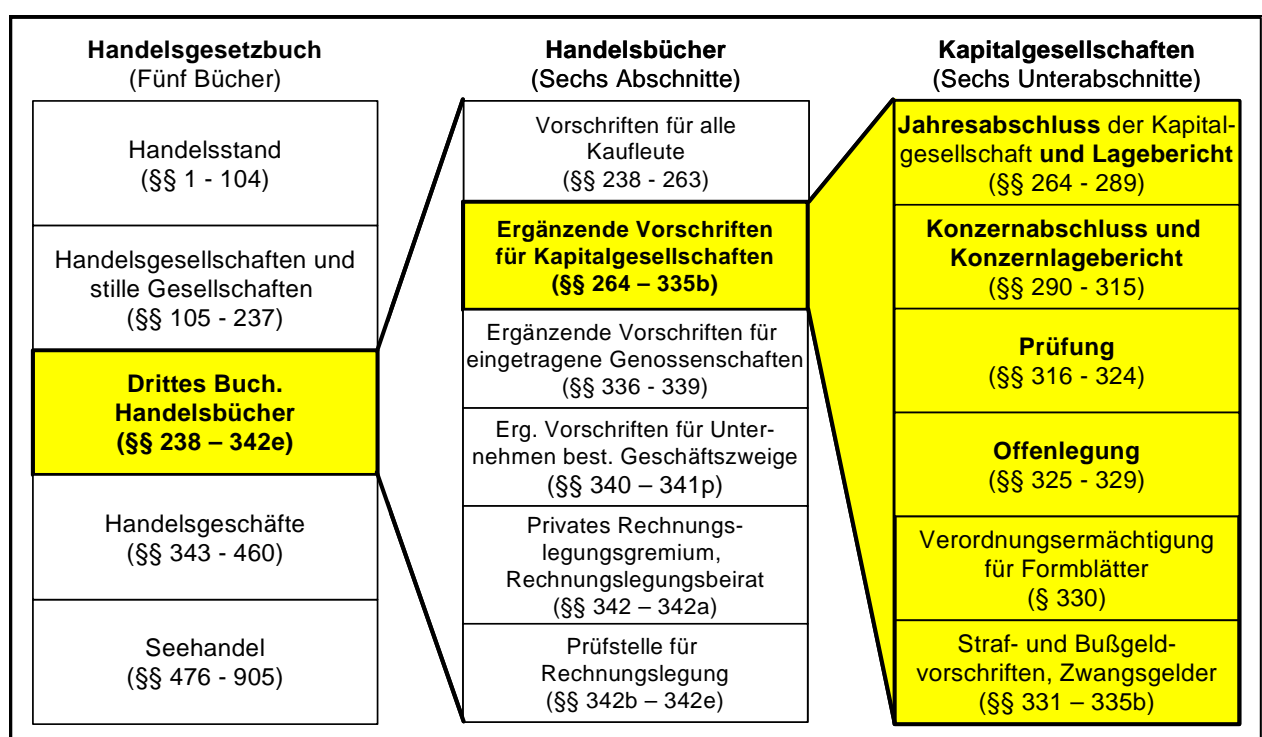


Abb. 1: Die Struktur des HGB

Die **Pflicht zur Aufstellung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung** ergibt sich aus den Vorschriften des **Handelsgesetzbuches (HGB)**, in erster Linie aus **dem Dritten Buch (Handelsbücher, §§ 238 – 342e HGB)**.

Gem. **§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB** hat jeder **Kaufmann** zu Beginn und Ende eines Geschäftsjahres einen „das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss“, d.h. eine **Bilanz** aufzustellen. Aus Absatz 2 ergibt sich, dass diese um eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres (**Gewinn- und Verlustrechnung**) zu ergänzen ist.

Neben den allgemeinen Vorschriften zum Jahresabschluss (**§§ 238 – 263 HGB**) existieren ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften und für den Kapitalgesell-

schaften gleichgestellte Personengesellschaften wie typischerweise die GmbH & Co. KG (§§ 264 ff. HGB).

Zu beachten ist, dass gem. **§ 264 Abs. 3 und 4 HGB** Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens sind, welches verpflichtet ist, gem. § 290 HGB oder § 11 PubliG einen Konzernabschluss zu erstellen, von den für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen der §§ 264 – 289 HGB befreit sind und somit z.B. keinen Anhang zu erstellen brauchen. Diese Befreiung ist jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen (u.a. Zustimmung der Gesellschafter des Tochterunternehmens, Verpflichtung des Mutterunternehmens zur Verlustübernahme) möglich.

Gemäß **§ 264a HGB** müssen haftungsbeschränkte Personengesellschaften, typischerweise in Form einer **GmbH & Co. KG**, hinsichtlich Aufstellung, Prüfung, Offenlegung etc. dieselben Vorschriften wie Kapitalgesellschaften anwenden. Zu beachten ist auch hier eine Befreiungsvorschrift in **§ 264 b HGB**, die inhaltlich – bis auf wenige Abweichungen – im Wesentlichen identisch mit der Befreiungsvorschrift für Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 3 HGB) ist.

Der Ausweis einzelner Bilanzposten hängt von der **Größe der Kapitalgesellschaft** ab, d.h. bestimmte Positionen können entweder weiter untergliedert oder zusammengefasst dargestellt werden. Die **Größenklassen** sind in § 267 HGB geregelt und der folgenden Übersicht zu entnehmen.

Merkmal	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
<b>Bilanzsumme:</b>	bis € 4,015 Mio.	bis € 16,06 Mio.	über € 16,06 Mio.
<b>Umsatzerlöse:</b>	bis € 8,030 Mio.	bis € 32,12 Mio.	über € 32,12 Mio.
<b>Arbeitnehmer:</b>	bis Ø 50	bis Ø 250	über Ø 250

Abb. 2: Die Größenklassen nach § 267 HGB

Eine Kapitalgesellschaft ist gem. § 267 Abs. 3 Satz HGB stets als groß einzustufen, wenn sie einen **organisierten Markt** (z.B. Börse i.S.d. § 2 Abs. 5 Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) durch von ihr ausgegebene Wertpapiere i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG (z.B. Aktien, Schuldverschreibungen) in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist.

Neben den **handelsrechtlichen Vorschriften** zur Aufstellungspflicht ist auch das **Publizitätsgesetz** zu beachten. Unter die Vorschriften des Publizitätsgesetzes über den Jahresabschluss fallen nach § 3 Abs. 1 PubliG Unternehmen in der Rechtsform

- der Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG), für die kein Abschluss nach § 264a oder 264b HGB aufgestellt wird,
- des Einzelkaufmanns,

- des Vereins, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist (§ 22 BGB),
- der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts (§§ 80 ff. BGB), wenn sie ein Gewerbe betreibt,
- der Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR), die Kaufmann nach § 1 HGB ist oder als Kaufmann im Handelsregister eingetragen ist.

Diese Unternehmen haben bestimmte Größenkriterien zu erfüllen, bevor die Vorschriften des Publizitätsgesetzes anzuwenden sind. Gem. **§ 1 Abs. 1 PubliG** ist ein Unternehmen zur Rechnungslegung verpflichtet, insofern zwei der drei nachstehenden Merkmale am Abschlussstichtag und den zwei darauf folgenden Stichtagen erfüllt sind:

Merkmal	Grenzen
<b>Bilanzsumme:</b>	übersteigt € 65 Mio.
<b>Umsatzerlöse:</b>	übersteigen € 130 Mio.
<b>Arbeitnehmer:</b>	durchschnittlich mehr als 5.000

Abb. 3: Die Größenklassen nach § 1 Abs. 1 PubliG

## 2.1.2. Begriff des Kaufmanns und Eintragung ins Handelsregister

Mit dem **Begriff des Kaufmanns** wird der Anwendungsbereich der handelsrechtlichen Vorschriften festgelegt. Die im HGB enthaltenen Vorschriften sind nur auf solche Personen anzuwenden, die Kaufmann sind, also die notwendigen Eigenschaften eines Kaufmanns aufweisen. Diese sind im ersten Buch (Handelsstand, §§ 1 – 104) in den §§ 1 – 7 HGB definiert. Demnach kommt es in erster Linie darauf an, ob ein **Handelsgewerbe** betrieben wird, das **einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert** (§ 1 HGB). Die Definition des Begriffs „Handelsgewerbe“ ergibt sich aus dem Gewerbebegriff des § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG): Demnach liegt ein **Gewerbebetrieb** vor, wenn eine „selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich [diese] als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.“

Wann die Voraussetzungen vorliegen, ist nicht rechtlich normiert. An dieser Stelle sind u. a. Kriterien wie Umsatz- und Ertragsstärke, Mitarbeiterzahl, Umfang und Komplexität der Geschäftsvorfälle heranzuziehen. Zur Bestimmung der Voraussetzungen für ein **Handelsgewerbe** dienen die Wertgrenzen aus der **Abgabenordnung** (§ 141 AO): Umsatz über T€ 350 sowie Gewinn aus Gewerbebetrieb über T€ 30.

Werden diese Wertgrenzen erfüllt, so ist ein wesentlicher Anhaltspunkt dafür gegeben, dass ein Handelsgewerbe vorliegt und dessen Inhaber damit Kaufmann ist. Jeder Kaufmann ist in das **Handelsregister** einzutragen (§ 29 HGB), was lediglich bezeugt, dass es sich um einen Kaufmann handelt. Die Eintragung hat somit **deklaratorische Wirkung**. Ferner besteht die Möglichkeit gem. § 2 HGB sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, auch wenn die o. g. Eigenschaften nicht vorliegen. Die Eintragung hat dann **konstitutive Wirkung**, d. h. derjenige der sich eintragen lässt, ist auch Kaufmann ohne die notwendigen Eigenschaften aufzuweisen und hat dementsprechend auch die Vorschriften hinsichtlich der Aufstellung eines Jahresabschlusses zu befolgen. Für die **Personengesellschaften** (OHG, KG) gilt dies gem. §§ 2 Satz 2 und 3, 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB entsprechend.

Die **Kapitalgesellschaften** (GmbH, AG, KGaA) sind Handelsgesellschaften und hiermit Kaufmann kraft ihrer Rechtsform (§ 6 Abs. 1 HGB, § 3 Abs. 1 AktG, § 13 Abs. 3 GmbHG). Sie sind zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden, unabhängig davon, ob der Zweck der Gesellschaft im Betrieb eines Handelsgewerbes liegt und ob ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist. Auch sie haben die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten und sind zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet.

### 2.1.3. Bestandteile des Jahresabschlusses

Die **Bilanz** und die **Gewinn- und Verlustrechnung** bilden bei einer Kapitalgesellschaft zusammen mit dem Anhang den **Jahresabschluss** (§§ 242 Abs. 3 und 264 Abs. 1 HGB).

Hinsichtlich **Inhalt** und **Aufbau** von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sind zunächst die Vorschriften des ersten Abschnitts des dritten Buches, insbesondere die §§ 246 – 256 HGB zu beachten. Sie gelten für alle Kaufleute. Im zweiten Abschnitt (§§ 264 – 335b HGB) finden sich dann **ergänzende Vorschriften**, die für Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften zwingend sind.

Die **Gliederung der Bilanz** ist in **§ 266 HGB** vorgegeben. Zusammenfassend besteht die **Aktivseite** der Bilanz aus den Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens sowie aus Rechnungsabgrenzungsposten. Die **Passivseite** der Bilanz dagegen beinhaltet das Eigenkapital sowie die Fremdkapitalpositionen Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Aufgrund der betragsmäßigen Gleichheit des Vermögens (Aktivseite) und des zur Finanzierung des Vermögens aufgewandten Eigen- und Fremdkapitals kann die Bilanz auch als Waage dargestellt werden, wie nachfolgende Abbildung zeigt:

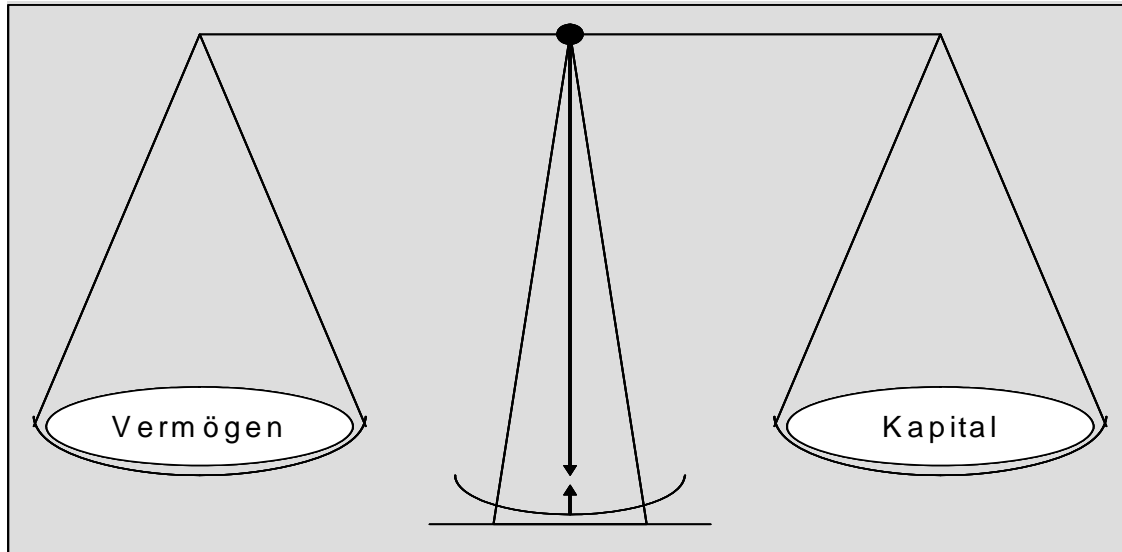


Abb. 4: Modell Bilanzwaage

Die Darstellung verdeutlicht, dass das Vermögen und das dafür eingesetzte Kapital auf beiden Seiten der Bilanz einander entsprechen müssen.

Neben der Bilanz steht die **Gewinn- und Verlustrechnung**. Hierbei handelt es sich um ein weiteres Rechenwerk, das allerdings allein der Erfolgsermittlung dient. In der Gewinn- und Verlustrechnung werden laufend die Erträge und Aufwendungen einer Periode erfasst. Am Ende einer Periode wird mittels der Saldierung festgestellt, ob die Erträge die Aufwendungen übersteigen, d.h. ein Gewinn erwirtschaftet wurde.

Die Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung ergibt sich für Kapitalgesellschaften aus § 275 HGB. Die Gewinn- und Verlustrechnung kann nach dem **Gesamtkostenverfahren** (Abs. 2) oder nach dem **Umsatzkostenverfahren** (Abs.3) aufgestellt werden. Kapitalgesellschaften können unabhängig von ihrer Rechtsform (GmbH, AG, KGaA, u.a.) wählen, welches Verfahren sie bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung anwenden möchten. Auch für Einzelkaufleute und Personengesellschaften, für die § 275 HGB hinsichtlich des Aufbaus der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zwingend vorgeschrieben wird, ist eine Aufstellung im Sinne von § 275 HGB empfehlenswert, da diese Verfahren häufig u. a. von Banken oder Jahresabschlussanalysten gefordert bzw. angewandt werden.

Hinsichtlich der **Gliederungsvorschriften** sind weitere Normen, wie beispielsweise die **Rechnungslegungsverordnungen** für Kreditinstitute, Versicherungen oder Krankenhäuser zwingend zu beachten. Sie enthalten weitere Vorschriften hinsichtlich des Ausweises bestimmter Positionen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung und kommen damit branchenspezifischen Anforderungen bzgl. der Darstellung des Geschäftsverlaufs in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach.

#### 2.1.4. Besonderheiten beim Konzernabschluss

Im Rahmen eines **Konzernabschlusses** werden die Einzelabschlüsse konsolidiert, d.h. zu einem einzigen Jahresabschluss zusammengefasst, der sämtliche Konzernunternehmen als eine wirtschaftliche Einheit darstellt (§ 297 Abs. 3 HGB). Die **Konsolidierung** von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung umfasst die folgenden Arbeitsschritte:

- **Kapitalkonsolidierung:** Verrechnung von Beteiligungen an Tochtergesellschaften (Finanzanlagen) und dem anteiligen Eigenkapital daran.
- **Schuldenkonsolidierung:** Verrechnung von gegenseitigen Verbindlichkeiten und Forderungen.
- **Zwischenergebniseliminierung:** Gewinne und Verluste aus Lieferungen und Leistungen sind aus Konzernsicht erst dann realisiert, wenn sie gegenüber Dritten erfolgt sind.
- **Aufwands- und Ertragskonsolidierung:** Aufwendungen und Erträge sind aus Konzernsicht nur zu erfassen, wenn sie aus Geschäften mit Dritten resultieren. Konzerninterne Vorgänge erfordern entsprechende Aufrechnungen oder Umgliederungen (z.B. Miete, Umsätze innerhalb des Konzerns).

#### 2.1.5. Zusammenfassung: Zeitliche Abfolge der Aufstellung des Jahresabschlusses

Hinsichtlich der Aufstellung von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, aber auch für Anhang und Lagebericht gelten die in der folgenden Grafik dargestellten **zeitlichen Restriktionen**, am Beispiel einer großen Kapitalgesellschaft:



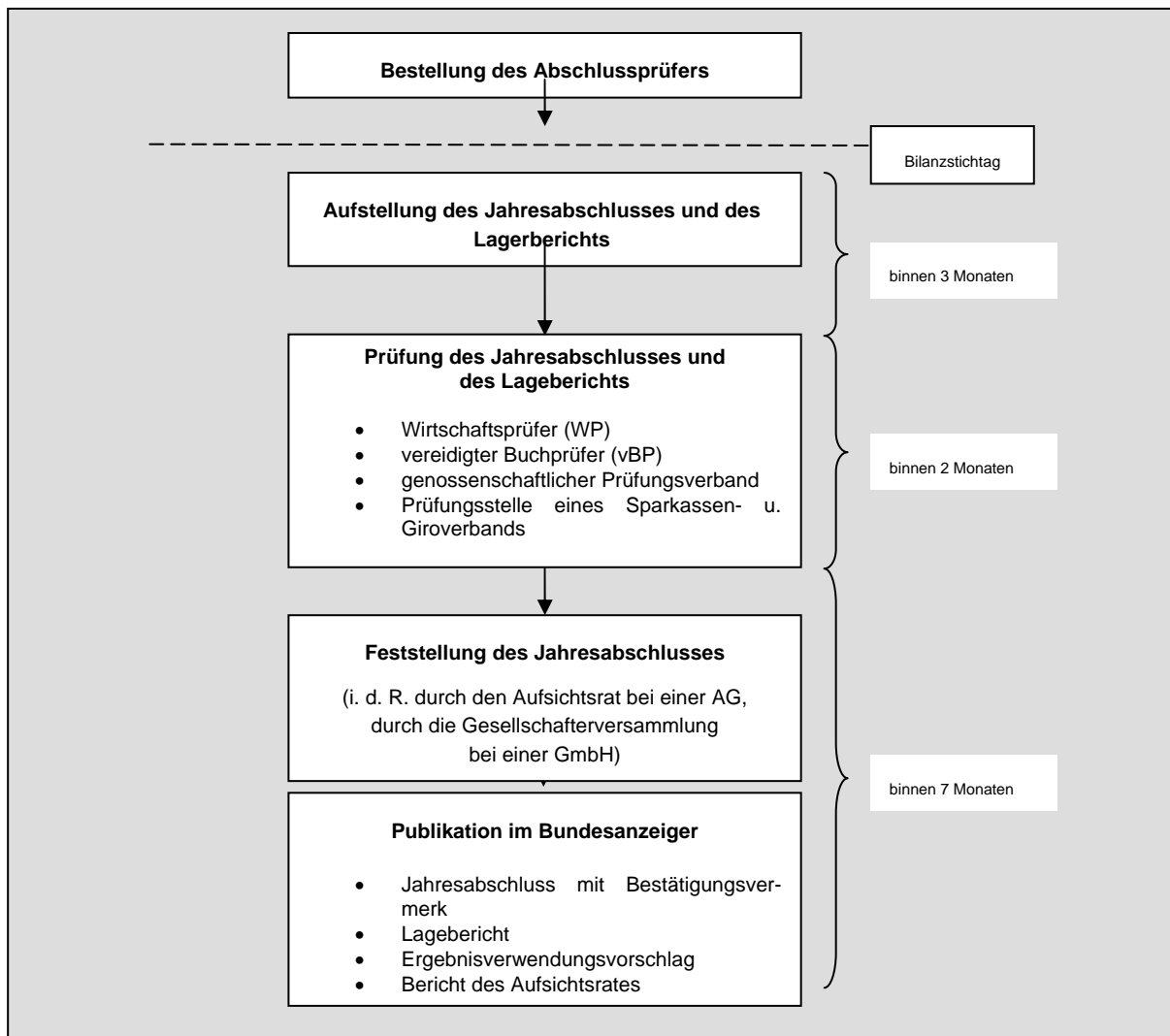


Abb. 5: Zeitliche Abfolge der Aufstellung des Jahresabschlusses bei einer großen Kapitalgesellschaft

## 2.2. Anhang

Gem. **§ 264 HGB** haben **Kapitalgesellschaften** ergänzend zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung einen Anhang zu erstellen, der mit diesen beiden zusammen den **Jahresabschluss** bildet.

Zu beachten ist auch hier die Befreiungsvorschrift des **§ 264 Abs. 3 HGB**, wonach eine Kapitalgesellschaft keinen Anhang zu erstellen braucht, wenn sie ein Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens ist und bestimmte Voraussetzungen (s. o.) erfüllt sind.

**Personenhandelsgesellschaften** sind gem. **§ 264a HGB** unter bestimmten Bedingungen ebenfalls verpflichtet einen Anhang aufzustellen. Die Aufstellungspflicht betrifft insbesondere die klassische **GmbH & Co. KG**.

Gem. **§ 264b HGB** entfällt die Verpflichtung zur Erstellung eines Anhangs – analog zu § 264 Abs. 3 HGB – dann, wenn die Personenhandelsgesellschaft als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen wird.

Gemäß **§ 5 Abs. 2 PubliG** sind die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens, das nicht in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft oder des Einzelkaufmanns geführt wird, verpflichtet, einen Anhang aufzustellen.

Der **Inhalt des Anhangs** ergibt sich aus den **§§ 284 – 288 HGB**. Der Anhang hat gem. **§ 284 Abs. 1 HGB** Angaben darüber zu enthalten, die zu den einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gesetzlich vorgeschrieben sind. Absatz 2 schreibt vor, dass u.a. die jeweils angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Nr. 1) und die Grundlagen für die Umrechnung in Euro im Anhang anzugeben sind (Nr. 2). Sollte im Berichtsjahr von bestimmten Methoden abgewichen worden sein, sind darüber ebenfalls Angaben zu machen und die daraus resultierenden Einflüsse auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu erläutern (Nr. 3). Darüber hinaus sind Erläuterungen dann erforderlich, wenn in Ausübung von Wahlrechten **Angaben** in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung **nicht** gemacht worden sind.

Der **Jahresabschluss** hat gem. **§ 264 Abs. 2 HGB** ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Sollte dies jedoch nicht der Fall sein, ist dieser Umstand im Anhang entsprechend zu begründen. Ferner muss im Anhang auf besondere Umstände hingewiesen werden, die die Vermögens- und Ertragslage betreffen, z.B. muss auf schwankende Umsatzerlöse bei langfristiger Fertigung oder auf ungewöhnliche Veränderungen im Vorratsvermögen hingewiesen werden. Die Finanzlage des Unternehmens ist im Anhang ebenfalls zu erläutern.

Im Rahmen eines **Konzernabschlusses** sind die Angaben im Anhang (§ 297 Abs. 1 HGB) entsprechend zu erweitern (z. B. sind gem. § 297 Abs. 3 HGB Konsolidierungsmethoden zu erläutern). Ferner kann der **Konzernanhang** mit dem des Mutterunternehmens zusammengefasst werden, wenn Einzel- und Konzernabschluss gemeinsam offen gelegt werden. In diesem Fall ist deutlich zu machen, welche Angaben sich auf den Konzern und welche sich auf das Mutterunternehmen beziehen (§ 298 Abs. 3 HGB).

### 2.3. Lagebericht

Gem. **§ 264 HGB** besteht für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften eine Pflicht zur Aufstellung eines **Lageberichts**.

Wie beim Anhang ergibt sich eine Aufstellungspflicht für den Lagebericht auch aus den Vorschriften des **Publizitätsgesetzes**. Gem. § 5 Abs. 2 PubliG sind Unter-

nehmen, mit Ausnahme der Personenhandelsgesellschaften und der Einzelkaufleute, zur Aufstellung des Lageberichts verpflichtet.

Ferner sind aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften **eingetragene Genossenschaften** (§ 336 Abs. 1 HGB), **Kreditinstitute** (§ 340a Abs. 1 HGB) und **Versicherungsunternehmen** (§ 341a Abs. 1 HGB) zur Erstellung eines Lageberichts verpflichtet.

Der Lagebericht ist **nicht Teil des Jahresabschlusses** (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang), sondern ein eigenständiger Bestandteil der Rechnungslegung. Als solcher ist er bezüglich der Art und Weise der Darstellung vom Jahresabschluss zu trennen. Anders als dieser dient der Lagebericht allein der Informationsvermittlung.

Der **Inhalt des Lageberichts** ist in **§ 289 HGB** vorgeschrieben. Zum einen sollen hier die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen verbal erläutert und verdichtet werden (Verdichtungsfunktion) und zum anderen sollen Informationen dargestellt werden, die nicht bereits im Jahresabschluss enthalten sind (Ergänzungsfunktion). Dadurch soll dem Adressaten eine verbesserte Möglichkeit zur Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens gegeben werden.

Das Handelsgesetzbuch schreibt für den Jahresabschluss vor, dass er den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** zu genügen hat, die teilweise dem Gesetz zu entnehmen sind. Hinsichtlich der Aufstellung des Lageberichts sind solche Vorschriften jedoch nicht vorhanden. Aus § 289 HGB geht lediglich hervor, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt werden muss. Allgemein wird jedoch davon ausgegangen, dass der Lagebericht auf Grundsätzen wie Vollständigkeit, Klarheit, Wahrheit und Richtigkeit basieren muss.

**Vollständigkeit** ist in dieser Hinsicht so zu verstehen, dass im Lagebericht all die Informationen zu vermitteln sind, die für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtenden Unternehmens notwendig sind, und die entweder gar nicht oder nur zum Teil aus dem Jahresabschluss hervorgehen.

Der Grundsatz der **Klarheit** ist dahingehend zu interpretieren, dass sämtliche Ausführungen verständlich und eindeutig zu formulieren sind. Ferner muss der Bericht übersichtlich aufgebaut sein, und es muss im Zeitablauf Kontinuität bezüglich Inhalt und Aufbau herrschen, um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten.

**Wahrheit** und **Richtigkeit** sind dann erfüllt, wenn die im Lagebericht enthaltenen Angaben den realen Verhältnissen entsprechen, d. h., sie müssen intersubjektiv nachprüfbar sein. Wird im Lagebericht z.B. die **Auffassung der Geschäftsleitung** wiedergegeben, so ist dies im Text klar und deutlich zu kennzeichnen.

Für den Lagebericht existiert hinsichtlich **Aufbau und Gliederung** keine gesetzliche Regelung. Der **Deutsche Rechnungslegungsstand (DRS) Nr. 15** empfiehlt jedoch, folgende Gliederung für den Aufbau des Konzernlageberichts zu wählen:

**Gliederung Lagebericht nach DRS 15:**

- **Geschäft und Rahmenbedingungen:** Darstellung der Geschäftstätigkeit und der Rahmenbedingungen als Ausgangspunkt für die Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage.
- **Ertragslage:** Darstellung der Ergebnisentwicklung und -struktur; Erläuterung der wesentlichen Quellen des Ergebnisses sowie Gründe für Veränderungen.
- **Finanzlage:** Darstellung und Erläuterung der internen und externen Finanzierungsquellen.
- **Vermögenslage:** Darstellung der Höhe und Zusammensetzung des Vermögens sowie wesentliche Abweichungen gegenüber dem Vorjahr.
- **Nachtragsbericht:** Angabe der Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind und Erläuterung der erwarteten Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.
- **Risikobericht:** Darstellung der Risiken der voraussichtlichen Entwicklung.
- **Prognosebericht:** Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung mit den wesentlichen Chancen und Risiken der beiden nächsten Geschäftsjahre.
- **Zusatzbericht:** z.B. **Abhängigkeitsbericht** gem. § 312 AktG, Bericht des Vorstands über Beziehung zu verbundenen Unternehmen oder zusätzliche freiwillige Informationen.

Abb. 6: Gliederung des Lageberichts nach DRS 15

DRS 15 empfiehlt die Anwendung der Gliederung nicht nur für den Konzernlagebericht, sondern auch für den Lagebericht gem. § 289 HGB.

Die Pflicht zur Aufstellung eines **Abhängigkeitsberichts** besteht für Aktiengesellschaften, die in einem Abhängigkeitsverhältnis i.S.d. § 17 AktG zu einem anderen Unternehmen stehen, das nicht auf einem Beherrschungsvertrag (§ 291 AktG) oder einer Eingliederung (§ 319 ff. AktG) beruht. Die Abhängigkeit resultiert in diesen Fällen aus anderen rechtlichen oder faktischen Verhältnissen. Gem. § 312 AktG hat der Vorstand in diesem Fall im Lagebericht Angaben zu solchen Rechtsgeschäften zu machen, die die Gesellschaft mit dem herrschenden Unternehmen, einem mit ihm verbundenen Unternehmen, auf Veranlassung oder im Interesse dieser Unternehmen vorgenommen hat. Darüber hinaus ist über alle anderen Maßnahmen zu berichten, die auf Veranlassung oder im Interesse dieser Unternehmen getroffen wurden. Dabei ist u.a. auf Leistung und Gegenleistung und auf die Gründe der Maßnahme einzugehen.