

1 Das BilMoG

1.1 Hinweise zum Gesetzgebungsverfahren

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) hat einen langen Entwicklungsprozess durchlaufen. Bereits im Februar 2004 hat die damalige rot-grüne Bundesregierung eine Weiterentwicklung der Bilanzregeln und ihre Anpassung an die internationalen Rechnungslegungsstandards angekündigt, um die Unternehmensintegrität und den Anlegerschutz zu stärken. Der erste Gesetzesentwurf zur Modernisierung des Bilanzrechts wurde am 30.07.2008 vom Bundestag vorgelegt (vgl. BT-Drs. 16/10067). Mit der Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts – dem sogenannten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – durch den Deutschen Bundestag am 26.03.2009 und der Zustimmung des Bundesrats am 03.04.2009 fanden die lang angekündigten Umstrukturierungen des Bilanzrechts einen durchsetzungsfähigen Weg in das Handelsgesetzbuch.³

Geschichte des
BilMoG

Mit dem BilMoG wurde eine Reform durchgeführt, die gravierende Änderungen des Handelsrechts mit sich bringt.⁴ Diese Änderungen beziehen sich sowohl auf den Einzelabschluss als auch auf den Konzernabschluss und berühren auch die angrenzenden Fachgebiete wie die Wirtschaftsprüfung, das Controlling, die Bilanzanalyse und den Corporate-Governance-Bereich.⁵ Das zentrale Anliegen der Reform war es, „das bewährte HGB-Bilanzrecht zu einer dauerhaften und im Verhältnis zu den internationalen Rechnungslegungsstandards vollwertigen, aber kostengünstigeren und einfacheren Alternative weiterzuentwickeln, ohne die Eckpunkte des HGB-Bilanzrechts – die HGB-Bilanz bleibt Grundlage der Ausschüttungsbemessung und der steuerlichen Gewinnermittlung – und ohne das bisherige System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugeben. Darüber

Änderungen des
Handelsrechts

³ Vgl. Kessler, in: Kessler/Leinen/Strickmann, Handbuch BilMoG, 2. Aufl., 2010, S. 47.

⁴ Vgl. Padberg/Padberg/Werner, Das neue HGB, 2009, V.

⁵ Vgl. Küting/Pfitzer/Weber, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2009, V.

hinaus sollen die Unternehmen – so weit wie möglich – von unnötigen Kosten entlastet werden“ (BT-Drs. 16/10067 S. 1).

1.2 Ziele und Auswirkungen auf das Rechnungswesen

Ziele des
BilMoG

Mit der Einführung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts hat der Gesetzgeber das Ziel verfolgt, Unternehmen, die Abschlüsse nach deutschen Bilanzierungsvorschriften erstellen, eine – im Vergleich zu den internationalen Rechnungslegungsstandards – gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative zu bieten, die gleichwohl mit den internationalen Vorschriften konkurrieren kann.⁶ Die angestrebten Ziele werden auch als „magisches Fünfeck“ bezeichnet.⁷

- Eigenständigkeit,
- Kostengünstigkeit,
- Steuerungsrelevanz,
- Ausschüttungsrelevanz,
- Vollwertigkeit.

Das BilMoG ist die größte Reform des deutschen Bilanzrechts seit der Einführung des Bilanzrichtliniengesetzes (BiRiLiG) 1985. Das BiRiLiG diente der Umsetzung der europäischen Rechnungslegungsrichtlinien, mit denen eine Harmonisierung auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts angestrebt wurde.

Bedeutung für
den Mittelstand

Von besonderer Bedeutung ist das **BilMoG** für den deutschen **Mittelstand**. Mit ihm wird eine Deregulierung angestrebt, die den Mittelstand entlasten, den Informationsgehalt deutscher Bilanzen verbessern und damit das deutsche Bilanzrecht für den Wettbewerb mit internationalen Rechnungslegungsstandards insgesamt stärken soll.⁸

⁶ Vgl. Petersen/Zwirner, BilMoG, 2009, S. 159.

⁷ Vgl. Hahn, BilMoG Kompakt, 2009, S. 2.

⁸ Vgl. Herzig/Briesemeister, Steuerliche Konsequenzen des BilMoG – Deregulierung und Maßgeblichkeit, 2009, S. 926.

Das **HGB in der Fassung vor dem BilMoG** diente vornehmlich der Kapitalerhaltung und dem Gläubigerschutz. Die Informationsfunktion des Jahresabschlusses litt allerdings unter dem Vorsichtsprinzip und dem Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit, demzufolge steuerliche Wahlrechte auch in der Handelsbilanz ausgeübt werden mussten. Dasselbe galt auch für die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechte, die durch die Bilanzrechtsreform weitgehend gestrichen wurden.

Der Gesetzgeber erkennt in seiner Gesetzesbegründung an, dass sich die Rechnungslegung in einem – durch die Globalisierung ausgelöst – fortschreitenden **Internationalisierungsprozess** befindet. Um ihre Wettbewerbsfähigkeit aufrechterhalten und gleichberechtigt am internationalen Geschäftsverkehr teilnehmen zu können, sind international tätige Unternehmen faktisch zur Rechnungslegung nach internationalen Standards gezwungen.

Fortschreitender
Internationali-
sierungsprozess

Kleinen und mittelgroßen Unternehmen kann es aber schon allein aus Kostengründen nicht zugemutet werden, von der etablierten, einfachen und kostengünstigen handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Rechnungslegung nach IFRS überzugehen. Darin sah der Gesetzgeber die Notwendigkeit zur Einführung des BilMoG. Mit ihm sollten die handelsrechtlichen Regelungen modernisiert werden, ohne die Eckpfeiler der Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion und das bewährte System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzugeben. Deshalb sollten nur die wichtigsten Komponenten der IFRS in die handelsrechtliche Rechnungslegung übernommen werden.

Gegenstand des Gesetzes sind u. a. die Bilanzierungsgrundlagen (z. B. die Neuformulierung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit) und die Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsregeln für bestimmte Posten der Bilanz (z. B. für Rückstellungen). Außerdem wurden zahlreiche Bewertungs- und Ansatzwahlrechte für einzelne Posten abgeschafft. Die steuerliche Gewinnermittlung blieb im Wesentlichen unberührt, weil der Gesetzgeber eine steuerneutrale Umsetzung des BilMoG angestrebt hat. Steuerliche Spezialregelungen sorgen in Zukunft dafür, dass sich die handelsrechtlichen Änderungen nicht auf die Steuerbilanz auswirken.

Gegenstand des
Gesetzes

Mit den neuen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften gehen weitere Offenlegungsvorschriften einher, die zum Teil Ausflüsse einer Umsetzung der EG-Abänderungsrichtlinie sind. Ferner wurden die Regelungen zur Corporate Governance (Unternehmensführung) und zur Abschlussprüfung infolge der Umsetzung der EG-Abschlussprüferrichtlinie verschärft, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in den Vordergrund stellt.⁹

Eigenständig-
keit des HGB

Mit dem BilMoG ist die Abkehr von vielen bekannten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften erfolgt. Mit dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit entfernt sich die Steuerbilanz weiter von der Handelsbilanz. Allerdings bleiben die Eckpfeiler der handelsrechtlichen Rechnungslegung – die Ausschüttungsbemessung und der Gläubigerschutz – erhalten. Für die Steuerbilanz hat die Abnabelung von der Handelsbilanz auch zum Ziel, dass das eigentliche Ziel der Steuerbilanz – nämlich die Gewinnoptimierung für steuerliche Zwecke – in den Vordergrund rückt. Die Ära der Einheitsbilanz ist damit endgültig besiegelt.¹⁰ Infolgedessen rückt die Eigenständigkeit des HGB deutlich ins Zentrum der Rechnungslegungspraxis.¹¹ Damit verbunden ist ein Richtungswechsel: weg vom Gläubigerschutz hin zur Informationsfunktion für den Investor und Anleger.¹²

Ansatz und
Bewertung von
Rückstellungen

Vor allem bezüglich des Ansatzes und der Bewertung von Rückstellungen haben sich durch das BilMoG erhebliche Änderungen ergeben. So wurden z. B. die Wahlrechte zur Bildung von Aufwandsrückstellungen ersatzlos gestrichen. Die Höhe einer Rückstellung muss in Zukunft mit dem Erfüllungsbetrag bemessen werden. Auch mit der Einführung einer generellen Abzinsungspflicht beschreitet der Gesetzgeber Neuland.¹³ Das vorliegende Werk konzentriert sich auf den Posten der Rückstellungen, weil sie einerseits zu den zahlenmäßig in der Bilanzierungspraxis bedeutendsten und andererseits

⁹ Vgl. Kessler, in: Kessler/Leinen/Strickmann, Handbuch BilMoG, 2. Aufl., 2010, S. 47.

¹⁰ Vgl. Kessler/Leinen/Strickmann, Handbuch BilMoG, 2. Aufl., 2010, S. 49.

¹¹ Vgl. Petersen/Zwirner/Künkele, BilMoG in Beispielen, 2010, S. 1.

¹² Vgl. Drapinski, Auswirkungen des BilMoG auf die Rechnungslegung im HGB, 2009, S. 1.

¹³ Vgl. Küting/Pfitzer/Weber, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2009, S. 323.

zu den in der Literatur am meisten diskutierten Größen der externen Rechnungslegung gehören, und das auch nach dem BilMoG weiterhin bleiben werden.¹⁴

Im Folgenden gehen wir auf die Neuerungen, die den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen betreffen, näher ein, wobei wir die praktischen Folgen durch Abbildungen und Buchungsbeispiele verdeutlichen.

1.3 Überblick über die wesentlichen Änderungen

Nachfolgend stellen wir der Vollständigkeit halber die wesentlichen Änderungen durch das BilMoG im Überblick dar. Dabei werden ausgewählte Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften jeweils aus der Sicht der Handels- und der Steuerbilanz dargestellt.

¹⁴ Vgl. von Torklus, Rückstellungen nach internationalen Normen, 2007, S. 1.

Norm/Inhalt	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	<p>Aktivierungswahlrecht für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, ausgenommen selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, sofern Forschung und Entwicklung verlässlich voneinander abgegrenzt werden können, § 248 Abs. 2 HGB</p> <p>Bewertung mit den bei der Entwicklung anfallenden Herstellungskosten, § 255 Abs. 2 a HGB</p> <p>Problem: Die Ansatzstetigkeit nach § 243 Abs. 2 HGB bewirkt, dass das Wahlrecht auch in künftigen Jahren auszuüben ist (Ansatzfalle)</p>	<p>Aktivierungsverbot, § 5 Abs. 2 EStG</p> <p>Aus der Inanspruchnahme des Wahlrechts in der Handelsbilanz resultiert eine zusätzliche Abweichung von der Handelsbilanz</p>
Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert	<p>Aktivierungsgebot als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstände, § 246 Abs. 1 S. 4 HGB</p> <p>Abschreibung nach zu erwartender Nutzungsdauer, § 255 Abs. 3 HGB; Begründung im Anhang für eine Nutzungsdauer über 5 Jahre erforderlich, § 285 Nr. 13 HGB</p> <p>Wertaufholungsverbot nach außerplanmäßiger Abschreibung, § 253 Abs. 5 S. 2 HGB</p>	<p>Aktivierungsgebot, § 5 Abs. 2 EStG</p> <p>Nutzungsdauer 15 Jahre, § 7 Abs. 1 S. 3 EStG</p> <p>Wertaufholungsgebot, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG; strittig ist die Wertaufholung nach einer außerplanmäßigen Abschreibung</p>
Sammelposten 150–1.000 EUR	<p>Aktivierung als Sammelposten möglich, wenn von untergeordneter Bedeutung (Grundsatz der Wesentlichkeit und der Wirtschaftlichkeit)</p>	<p>Bis 2009: Pflicht zur Bildung von Sammelposten, gewinnmindernde Auflösung je 1/5, § 6 Abs. 2 a EStG</p> <p>Ab 2010: Wahlrecht (einheitliche Ausübung im gesamten Wirtschaftsjahr)</p>
Aktive Rechnungsabgrenzungsposten		
Disagio	<p>Aktivierungswahlrecht, § 250 Abs. 3 HGB</p>	<p>Aktivierungspflicht, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG</p>
Aufwandswirksame Zölle und Verbrauchsteuern	<p>Aktivierungsverbot (§ 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB aufgehoben)</p>	<p>Aktivierungspflicht, § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG</p>

Norm/Inhalt	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Aufwandswirksame USt. auf Anzahlungen	Aktivierungsverbot (§ 250 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB aufgehoben)	Aktivierungspflicht, § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 2 EStG
Aktive latente Steuern, aktive latente Steuern auf Verlustvorträge	Aktivierungswahlrecht, § 274 Abs. 1 S. 2 u. 3 HGB	Aktivierungsverbot
Bewertung von Finanzanlagen des Anlagevermögens	Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei nur vorübergehender Wertminderung, § 253 Abs. 1 u. 3 HGB	Wahlrecht zur Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung, § 6 Abs. 1 Nrn. 1 u. 2 EStG
Bewertung des Umlaufvermögens	Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung auch bei nur vorübergehender Wertminderung, § 254 Abs. 4 HGB	Wahlrecht zur Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung, § 6 Abs. 1 Nrn. 1 u. 2 EStG
Bewertung der Rückstellungen	Erfüllungsbetrag, künftige Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB	Bewertung zu den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag, § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. f EStG; künftige Preisverhältnisse bleiben unberücksichtigt
	Abzinsungsgebot bei einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB; mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten 7 Jahre	Abzinsungsgebot bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr am Bilanzstichtag, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e EStG; Zinssatz 5,5 %; Abzinsung führt zu einer Annäherung, aber unterschiedliche Zinssätze
Bewertung von Pensionsrückstellungen	Erfüllungsbetrag, künftige Lohn- und Gehaltssteigerungen, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB Abzinsung (s. o.)	Wertverhältnisse am Bilanzstichtag sind maßgebend; künftige Preisverhältnisse bleiben unberücksichtigt; Abzinsung mit 6 %, § 6 a EStG
Besonderheiten bei der Abzinsung von Pensionsrückstellungen	Wahlrecht zur Abzinsung mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren, § 253 Abs. 2 S. 2 HGB	Abzinsung mit 6 %, § 6 a Abs. 3 S. 3 EStG
Planvermögen	Bewertung zum beizulegenden Wert; Saldierungspflicht mit Pensionsverpflichtungen, § 246 Abs. 2, § 253 Abs. 1 S. 4 HGB	Bewertung nach § 6 Abs. 1 EStG; Saldierungsverbot, § 5 Abs. 1 a EStG
Bewertung von Verbindlichkeiten	Künftiger Erfüllungsbetrag, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB	Abgezinsten Erfüllungsbetrag bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr und bei Unverzinslichkeit, § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG; Zinssatz 5,5 %

Norm/Inhalt	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Bewertung des Anlagevermögens ohne Finanzanlagen	Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei dauernder Wertminderung, § 253 Abs. 3 S. 3 HGB	Wahlrecht zur Teilwertabschreibung bei dauernder Wertminderung, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG
Inanspruchnahme steuerlicher Wahlrechte (z. B. § 6 b EStG, Rücklage für Ersatzbeschaffung, Sonder-AfA)	Passivierungsverbot	Passivierungswahlrecht,
Sonderposten mit Rücklageanteil	Mit Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit noch bis zum 29.05.2009 möglich (§ 247 Abs. 3 HGB); ab dem 29.05.2009 für Neufälle nicht mehr möglich	Wahlrecht, z. B. § 6 b EStG

Tab. 1: Überblick über die Änderungen nach BilMoG – Unterschiede Handels- und Steuerbilanz

1.4 Das BilMoG-ABC

Begriff	SS	Ausmaß der Änderungen 1 = gering ¹⁵ 2 = mittel ¹⁶ 3 = bedeutend ¹⁷	Kapitel: A: Schnelleinstieg ¹⁸ B: Dieses Buch
Befreiung von der Buchführungs- und Inventarpflicht	§ 241 a HGB	3	A: 2.1
Befreiung von der Aufstellungspflicht für den Jahresabschluss	§ 242 HGB	3	A: 2.1
Wirtschaftliches Eigentum (Vermögensgegenstände)	§ 246 Abs. 1 HGB	1	B: 3.1
Wirtschaftliches Eigentum (Schulden)	§ 246 Abs. 1 HGB	1	B: 3.1
Aktivierungspflicht des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts	§ 246 Abs. 1 HGB	2 (GoF gilt als Vermögensgegenstand)	A: 4.4

¹⁵ Änderung durch BilMoG ohne Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis.

¹⁶ Änderung durch BilMoG mit Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis.

¹⁷ Neuregelung durch BilMoG.

¹⁸ Vgl. im Detail Avella/Brinkmann, Schnelleinstieg BilMoG, 1. Aufl., 2010, S. 20 ff.

Begriff	§§	Ausmaß der Änderungen 1 = gering ¹⁵ 2 = mittel ¹⁶ 3 = bedeutend ¹⁷	Kapitel: A: Schnelleinstieg ¹⁸ B: Dieses Buch
Einschränkung des Verrechnungsverbots	§ 246 Abs. 2 HGB	3	B: 3.8
Aktivierungspflicht eines Vermögensüberhangs	§ 246 Abs. 2 HGB	3	B: 3.8
Gebot der Ansatzstetigkeit	§ 246 Abs. 3 HGB	3 (streng formuliert)	B: 3.2
Streichung des Sonderpostens mit Rücklageanteil	§ 247 Abs. 3 HGB	3 (keine steuerliche Sonderbewertung mehr für die Handelsbilanz)	B: 4.1
Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	§ 248 Abs. 2 HGB	3	A: 4.2
Verbot fakultativer Aufwandsrückstellungen	§ 249 HGB	3 (aber ohne Folgen für die Steuerbilanz)	B: 4.3.3
Streichung des Wahlrechts für RAP-ähnliche Posten	§ 250 Abs. 1 HGB	1 (wurde bisher überwiegend so praktiziert)	A: 5.8
Strengere Formulierung des Grundsatzes der Bewertungsmethodenstetigkeit	§ 252 HGB	2	B: 3.2.3
Zeitwertbewertung von Planvermögen für Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern	§ 253 Abs. 1 HGB	3	B: 3.8
Rückstellungsbewertung von wertpapierabhängigen Pensionen zum beizulegenden Zeitwert der Wertpapiere	§ 253 Abs. 1 HGB	3	B: 4.4.3.4
Bewertung von Rückstellungen – allgemein	§ 253 Abs. 1, 2 HGB	3	B: 4.3.4
Bewertung von Pensionsverpflichtungen	§ 253 Abs. 1, 2 HGB	3	B: 4.4.3
Beschränkung des gemilderten Niederstwertprinzips im Finanzanlagevermögen	§ 253 Abs. 3 HGB	3	A: 3.9.2; A: 4.6.2

Begriff	§§	Ausmaß der Änderungen 1 = gering ¹⁵ 2 = mittel ¹⁶ 3 = bedeutend ¹⁷	Kapitel: A: Schnelleinstieg ¹⁸ B: Dieses Buch
Streichung des Wahlrechts zur Abschreibung auf den nahen Zukunftswert	§ 253 Abs. 3 HGB	2	A: 3.9.3
Streichung des Wahlrechts zur Vornahme von Ermessensabschreibungen	§ 253 Abs. 4 HGB	2	A: 3.9.4
Niederstbewertung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens	§ 253 Abs. 4 HGB	2	A: 4.7.2.1
Einführung eines allgemeinen Zuschreibungsgebots	§ 253 Abs. 5 HGB	2	A: 3.9.6
Zuschreibungsverbot für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert	§ 253 Abs. 5 HGB	3	A: 4.4.3
Streichung des Wahlrechts zur Übernahme steuerrechtlicher Abschreibungen	§ 254 HGB a. F.	3 (aufgehoben)	B: 2.4
Bildung von Bewertungseinheiten	§ 254 HGB n. F.	3 (neu gefasst)	B: 3.7
Umfang der Herstellungskosten – allgemein	§ 255 Abs. 2 HGB	1 (bereits in der Steuerbilanz erfolgt)	B: 3.3
Herstellungskosten selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände	§ 255 Abs. 2 a HGB	3	A: 4.2.4
Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts	§ 255 Abs. 4 HGB	3	B: 3.4.1
Einschränkung der Bewertungsvereinfachungsverfahren	§ 256 HGB	2	B: 2.4.2
Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften	§ 256 a HGB	3	B: 3.6
Jahresabschlussbestandteile für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	§ 264 HGB	2	A: 2.2.1
Anhebung der Größenmerkmale zur Einordnung von Kapitalgesellschaften	§ 267 HGB	3	A: 2.2
Ausschüttungs- und Abführungssperren	§ 268 HGB	3	A: 4.2.2
Aufhebung des Aktivierungswahlrechts für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	§ 269 HGB	2 (war bisher in der Steuerbilanz nicht möglich)	A: 4.1

Begriff	§§	Ausmaß der Änderungen 1 = gering ¹⁵ 2 = mittel ¹⁶ 3 = bedeutend ¹⁷	Kapitel: A: Schnellein- stieg ¹⁸ B: Dieses Buch
Bilanzierung ausstehender Anteile auf das gezeichnete Kapital	§ 272 Abs. 1 HGB	2	A: 5.1.1
Bilanzierung des Erwerbs eigener Anteile	§ 272 Abs. 1 a HGB	2	A: 5.1.2
Bilanzierung der Veräußerung eigener Anteile	§ 272 Abs. 1 b HGB	2	A: 5.1.2.3
Streichung der Regelung über den Ansatz eines Sonderpostens mit Rücklageanteil bei Kapitalgesellschaften	§ 273 HGB	3	B: 4.1
Neuregelung der latenten Steuern	§ 274 HGB	3	B: 4.6
Neue und geänderte Angaben im Anhang für den Jahresabschluss	§§ 284–288 HGB	Neue und geänderte Anhangangaben für den Jahresabschluss	B: 5
Änderungen bei der Abschlussprüfung	§§ 316–324 HGB	Erweiterung der Antragsgründe zur gerichtlichen Bestellung des Abschlussprüfers	A: 1.1
Offenlegung	§§ 325 a–327 HGB	Offenlegung der Rechnungsunterlagen der Hauptniederlassung bei inländischen Zweigniederlassungen	A: 1.1; 2.2.1

Tab. 2: Erläuterungen zu den geänderten Rechnungslegungs- und Prüfungsvorschriften des HGB