

1 Grundlagen des externen Rechnungswesens

1.1 Begriffsabgrenzungen, Funktionen und Adressaten des Rechnungswesens

Die **Rechnungslegung** lässt sich als ein Instrument zur Erfüllung bestimmter Zwecke auffassen.¹ Die in diesem Lehrbuch umfassend behandelte handelsrechtliche Rechnungslegung stellt einen Teilbereich der Rechnungslegung und diese wiederum einen Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens dar. Daher gilt es zunächst einmal diese Begriffe zu klären und einen Überblick über die mit ihnen verfolgten Ziele sowie die Adressaten der Informationen dieser Bereiche zu verschaffen.

Das **Rechnungswesen** dient dem Unternehmer bzw. der Unternehmensleitung dazu, Transparenz über das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens mittels quantitativer Informationen für sich selbst und für andere Adressaten zu gewinnen, um auf dieser Grundlage zielgerichtete Entscheidungen des Adressatenkreises zu ermöglichen. Das Rechnungswesen zielt damit auf die Erfassung, rechnerische Darstellung, Planung, Steuerung und Überwachung des betriebswirtschaftlichen Handelns. Damit umfasst das Rechnungswesen Rechenwerke, Rechnungen bzw. rechnerische Abbildungen, die die erfassten zahlenmäßigen Informationen zielorientiert verarbeiten und darstellen. Die Rechenwerke können sich sowohl auf einen Zeitpunkt (z. B. Bilanz zum Abschlussstichtag) als auch auf einen Zeitraum (z. B. Gewinn- und Verlustrechnung für das abgelaufene Geschäftsjahr) beziehen. Grundlage für die zu erstellenden Rechenwerke bildet zunächst einmal die systematische und vollständige Erfassung sowie Aufbereitung aller quantitativen Informationen. Dieses geschieht in der **Buchhaltung** als Teil und notwendiges Fundament des Rechnungswesens, auf deren Zahlen nachfolgend die anderen Teilbereiche des Rechnungswesens zurückgreifen.

Dem Rechnungswesen kommt vor diesem Hintergrund eine **Dokumentations-, Planungs- und Kontrollfunktion** zu. Der Dokumentationszweck beinhaltet zum einen die Bereitstellung von Informationen für die an den Unternehmensdaten aus verschiedenen Gründen interessierten Adressaten. Dies wird als Informationsfunktion bezeichnet und bildet die Grundlage für Entscheidungen der Interessenten. Zum anderen umfasst der Dokumentationszweck des Rechnungswesens eine Zahlungsbeziehungsfunktion. Auf Basis bestimmter Rechenwerke resultieren gesetzlich oder

1 Vgl. Hinz (Beck'sches HdR), B 100, Rn. 1.

vertraglich vorgesehene Rechtsfolgen, wie etwa Steuerzahlungen oder Erfolgsbeteiligungen der Unternehmensleitung (Tantiemen), oder aber es ergibt sich z. B. auch ein Rahmen für die Festlegung der Höhe der Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnentnahmen. Die Planung und Steuerung des wirtschaftlichen Unternehmensgeschehens dient dem Treffen zieloptimaler Entscheidungen und damit der Erreichung der Unternehmensziele. Für diesen Zweck liefert das Rechnungswesen Planungsrechnungen wie z. B. Wirtschaftlichkeits- oder Rentabilitätsberechnungen sowie betriebswirtschaftliche Regeln, so dass das Rechnungswesen eine Planungsfunktion aufweist. Die Kontrolle der vorherigen Planung mittels Soll-Ist-Vergleichen, Ermittlung des Zielerreichungsgrades und Analyse der Abweichungen um Verbesserungspotentiale zu identifizieren schlägt sich in der Kontrollfunktion des Rechnungswesens nieder.

Das Rechnungswesen lässt sich aufteilen in das **interne und externe Rechnungswesen**.² Das **interne Rechnungswesen** ist an den Unternehmer bzw. die Unternehmensleitung und an verschiedene Unternehmensbereiche gerichtet. Es dient insbesondere der (Selbst-)Information zur Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmenstätigkeit und beinhaltet auch rein intern veröffentlichte und/oder vertrauliche Daten. Zur Erfüllung der Aufgaben des internen Rechnungswesens bedarf es keiner gesetzlichen Regelungen, da keine konkreten Rechtsfolgen an die ermittelten Werte anknüpfen. Zudem fehlt das Risiko bewusster Falschinformationen, da die Unternehmensleitung sowohl Informationsempfänger als auch Informationslieferant darstellt.³ Aufbau und Organisation des Teilbereichs sowie Art und Inhalt der genutzten Rechenwerke liegen im Ermessen der Unternehmensleitung und sollten rein betriebswirtschaftlichen Überlegungen folgen. Die weitere Unterteilung des internen Rechnungswesens in den Teilbereich der Kosten- und Leistungsrechnung sowie den Teilbereich Investition und Finanzierung beruht auf den unterschiedlichen Rechengrößen sowie dem zumeist differierenden Planungszeitraum. Während die Kosten- und Leistungsrechnung auf die Rechengrößen Kosten sowie Leistungen zurückgreift und ihren Fokus auf kurzfristige Entscheidungen legt, verwendet der Bereich Investition und Finanzierung hauptsächlich die Rechengrößen Ein- und Auszahlungen und bildet insbesondere die Grundlage für längerfristige Entscheidungen.

Im Gegensatz zum internen Rechnungswesen richtet sich das **als Rechnungslegung bezeichnete externe Rechnungswesen** sowohl an sämtliche interne Adressaten wie den Unternehmer bzw. die Unternehmensleitung als auch an die unternehmensexternen Adressaten. Die Rechnungslegung dient insbesondere der Dokumentation des Unternehmensgeschehens. Dies beinhaltet sowohl die Bereitstellung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens als Entscheidungsgrundlage für die Adressaten (Informationsfunktion des Rechnungswesens) als auch die Festlegung von Steuerzahlungen und Ausschüttungen (Zahlungsbemessungsfunktion des Rechnungswesens). Um diesen Aufgaben gerecht zu werden, bedarf es

2 Vgl. hierzu ausführlich Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze (Einführung), S. 7 ff.

3 Vgl. Wöhe/Döring/Brösel (BWL), S. 632.

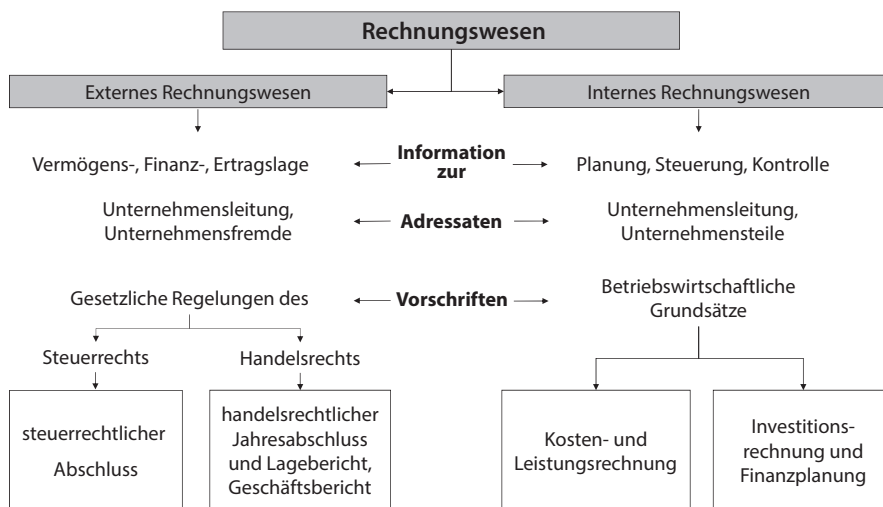


Abb. 1.1: Gegenüberstellung von externem und internem Rechnungswesen⁴

nachprüfbarer, objektiver und klar definierter Informationen. Neben diesem Erfordernis existiert auch die Gefahr von Fehlsteuerungen aufgrund von Informationsasymmetrien zwischen der Unternehmensleitung und den externen Adressaten. Zudem liegen Interessensgegensätze zwischen den einzelnen Adressatengruppen vor. Vor dem Hintergrund der an die Informationen zu stellenden Anforderungen, der Vermeidung von Fehlsteuerungen und der vorliegenden Interessensgegensätze zwischen den Adressaten besteht die **Notwendigkeit**, die Erstellung der Rechenwerke des externen Rechnungswesens **gesetzlich zu regeln**. Dies hat der deutsche Gesetzgeber auch getan. Das Steuerrecht regelt die Erstellung der Steuerbilanz als Bemessungsgrundlage für die Festlegung der Ertragsteuern. Alleiniger Adressat der steuerlichen Rechnungslegung ist neben der Unternehmensleitung der Staat in Form der Finanzverwaltung als Empfänger der Steuerzahlungen. Neben den steuerrechtlichen Vorschriften hat der Gesetzgeber zur Erfüllung der Ausschüttungsbemessungsfunktion sowie zur Erfüllung der Informationsfunktion handelsrechtliche Regelungen festgelegt. Die **handelsrechtliche Rechnungslegung** oder anders ausgedrückt **das auf das Handelsrecht bezogene externe Rechnungswesen** beinhaltet die Erstellung des Jahresabschlusses eines Unternehmens, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie ggf. Anhang, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel, darüber hinaus des Lageberichts sowie möglicherweise weitere veröffentlichte Rechenwerke oder Informationen. Neben den auf **ein Unternehmen** bezogenen Rechenwerken umfasst die handelsrechtliche Rechnungslegung auch die Zahlenwerke für einen **Konzern** als Gruppe von Unternehmen, die wirtschaftlich aufgrund ihrer

4 Vgl. in Anlehnung an Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze (Einführung), S. 8.

Verbundbeziehungen eine Einheit darstellen (Konzernrechnungslegung). Allerdings stellt der Konzernabschluss im Gegensatz zum Einzel- bzw. Jahresabschluss allein auf die Informationsfunktion ab, da ein Konzern aufgrund mangelnder Rechtspersönlichkeit niemals eine Ausschüttungsbemessungsfunktion übernehmen kann.⁵ Dies gilt sowohl für einen auf Basis des Handelsgesetzbuchs (HGB) als auch für einen auf Grundlage der International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellten Konzernabschluss. Den Rechnungslegungsadressaten werden der Konzernabschluss und Konzernlagebericht oftmals mittels der Veröffentlichung eines Geschäftsberichts zur Verfügung gestellt. Dieses Lehrbuch konzentriert sich im Folgenden auf den auf den Jahresabschluss und Lagebericht eines Unternehmens bezogenen Teil der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Durch die Vorgabe gesetzlicher Regelungen eröffnet sich für die Unternehmen die Möglichkeit der **Rechnungslegungspolitik**. Unter Rechnungslegungspolitik ist die bewusste und (unternehmens-)zielkonforme Gestaltung der Rechenwerke der Rechnungslegung zur Beeinflussung der Verhaltensweisen der Adressaten im Rahmen des gesetzlichen Rahmens zu verstehen.⁶ Zu der Gestaltung der Rechenwerke bedient man sich des zur Verfügung stehenden und rechtlich zulässigen Instrumentariums. Dabei kommt z. B. die Ausübung von Ermessensspielräumen und Wahlrechten oder auch die Durchführung sachverhaltsgestaltender Maßnahmen in Betracht.

Trotz Aufteilung des Rechnungswesens anhand der Adressatenorientierung in internes und externes Rechnungswesen sollte nicht vergessen werden, dass **zwischen beiden Teilbereichen ein enger Zusammenhang** besteht. Beide dienen der Bereitstellung von Informationen als Grundlage zu treffender Entscheidungen und greifen auf die gleichen, in der Buchhaltung erfassten quantitativen Informationen zurück. Die Zahlen werden anschließend teilweise nur unterschiedlich in den Rechenwerken verarbeitet, um die differierenden Zwecke zu erfüllen. Darüber hinaus fließen im externen Rechnungswesen ermittelte Zahlen und Informationen in das interne Rechnungswesen ein und anders herum. So nutzt z. B. das interne Rechnungswesen die im Rahmen des externen Rechnungswesens vorgenommene Bewertung von Derivaten und ermittelten latenten Steuern zum Abschlussstichtag oder auch die im externen Rechnungswesen berechneten Währungsumrechnungsaufwendungen und -erträge. Das externe Rechnungswesen dagegen greift z. B. auf die im internen Rechnungswesen kalkulierten Herstellungskosten selbst erstellter Vermögensgegenstände oder auch die ggf. dort verantworteten Werbeaufwendungen zurück. Zudem lässt sich beispielsweise ein Wirtschaftsprüfer im Rahmen der vorgesehenen Abschlussprüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses regelmäßig von den Leitungspersonen im Finanz- und Rechnungswesen sowie im Controlling oder dem Finanzvorstand selber die Abweichungen von Werten im (intern genutzten) Managementreporting und den (extern zu veröffentlichenden) Rechnungslegungsinformationen erläutern. Sofern die Abweichungen begründbar den unterschiedlichen Rechenwerken geschuldet sind, kann mit dieser

5 Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 2.1.

6 Vgl. hierzu und zum Begriff etwa Schäfer (Entscheidungsmodelle), S. 29 mit einer Vielzahl w.N.

Prüfungshandlung die Richtigkeit und Vollständigkeit der zugrunde liegenden Zahlen sichergestellt werden, da die Unternehmensleitung das Unternehmen nicht mit fehlerhaften oder unvollständigen Informationen steuern dürfte ohne bewusst Schaden der Gesellschaft zufügen zu wollen. Eine ohne nachvollziehbaren Grund bestehende Differenz zwischen beiden Rechenwerken führt dagegen zu einer Prüfungsfeststellung mit den daraufhin folgenden Anpassungen oder anderweitigen Schritten in Abhängigkeit der Wesentlichkeit des Fehlers.

Als **Adressaten des Rechnungswesens** kommt eine Vielzahl verschiedener Gruppen in Betracht. Ihnen allen gemeinsam ist, dass sie ein Interesse an den im Rechnungswesen erstellten Rechenwerken haben und diese Informationen als Grundlage für die von ihnen zu treffenden Entscheidungen nutzen. Allerdings unterscheiden sich die Informationsinteressen und auch die jeweils zu treffenden Entscheidungen zwischen den einzelnen Adressatengruppen. Nach dem Umfang der gewährten Informationen lassen sich die Interessenten in externe und interne Adressaten einteilen. Externen Adressaten werden die im externen Rechnungswesen auf Basis gesetzlicher Vorschriften ermittelten Rechenwerke zur Verfügung gestellt. Interne Adressaten können aufgrund ihrer Stellung oder ihrer Möglichkeit zur Einflussnahme neben den Informationen für externe Adressaten auch auf rein unternehmensinterne, nicht zu einer Veröffentlichung nach außen vorgesehene Informationen zurückgreifen. Diese weisen regelmäßig vertraulichen Charakter auf und sollten nicht in die Hände von Konkurrenten fallen. Dabei kann es sich z. B. um Zahlen der Kosten- und Leistungsrechnung, die mittel- und langfristige Unternehmensplanung oder auch noch nicht weiter konkretisierte strategische Überlegungen handeln. Die Tabelle 1.1 enthält einen Überblick über verschiedene Adressaten des Rechnungswesens.

Tab. 1.1: Adressaten des Rechnungswesens

Externe Adressaten	Interne Adressaten
<ul style="list-style-type: none"> • Potentielle Anteilseigner • Kleinaktionäre/ Eigentümer mit geringem bzw. keinem Einfluss • Kreditgeber • Arbeitnehmer • Gewerkschaften • Finanzanalysten • Lieferanten und Kunden • Konkurrenz • Presse • Rating Agenturen • Fondsmanager • Staat/Aufsichtsbehörden • Gesellschaft/ Öffentlichkeit 	<ul style="list-style-type: none"> • Großaktionäre/ Eigentümer mit Möglichkeit der Einflussnahme auf Entscheidungen • Großgläubiger • Unternehmensleitung (Vorstand, Geschäftsführung) • Kontrollorgane (Aufsichtsrat, Beirat, Wirtschaftsprüfer) • (Leiter) Finanz- und Rechnungswesen, (Leiter) Controlling • Finanzverwaltung

1.2 Rechnungslegungsvorschriften

Um die Informations- und Zahlungsbemessungsfunktion als Aufgaben der handelsrechtlichen Rechnungslegung zu erfüllen, bedarf es, wie oben erläutert, nachprüfbarer, objektiver und klar definierter Informationen. Darüber hinaus bestehen Interessensgegensätze zwischen den einzelnen Adressatengruppen der Rechenwerke sowie Informationsunterschiede zwischen der Unternehmensleitung als Informationslieferant und den externen Adressaten als Informationsempfängern. Die Anforderungen an die in den Rechenwerken darzustellenden Informationen und die Interessens- sowie Informationsdifferenzen bedingen **gesetzlich festgelegte Regelungen**. Durch die gesetzlichen Vorschriften wird ein standardisierter Rahmen für die Art, die Ermittlung und den Umfang der abzubildenden Informationen vorgegeben.

Die zentralen Rechnungslegungsvorschriften finden sich im HGB. Daher kommt auch der Begriff handelsrechtliche Rechnungslegung. Daneben existieren ergänzende und in anderen Gesetzen geregelte Vorschriften, die sich z. B. auf Rechtsformunterschiede, die Unternehmensgröße oder Branchenbesonderheiten beziehen.

Grundlage für die deutschen Rechnungslegungsregelungen bilden die **EG-Richtlinien**. Relevant sind hier insbesondere die 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) und die 7. EG-Richtlinie (Konzernbilanzrichtlinie) einschließlich ihrer Ergänzungen sowie Änderungen im Zeitablauf.⁷ Die EG-Richtlinien dienen der Harmonisierung des Gesellschaftsrechts und damit auch der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU). Die Richtlinien richten sich alleine an die Mitgliedstaaten, die ihre Vorgaben und Ziele unter Ausübung oder Weitergabe der enthaltenen Wahlrechte innerhalb einer bestimmten Zeit umsetzen müssen.

Im **HGB** sind die Rechnungslegungsvorschriften im dritten Buch (§§ 238 bis 342e HGB) niedergelegt. Das dritte Buch unterteilt sich in sechs Abschnitte. Abbildung 1.2 stellt diese systematisiert dar.

Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften haben alleine die Vorschriften des ersten Abschnitts anzuwenden. Für Kapitalgesellschaften bestehen dagegen ergänzend im zweiten Abschnitt weitere Vorschriften, so dass sie sowohl die Vorgaben des ersten Abschnitts als auch die Regelungen des zweiten Abschnitts beachten müssen. Die Differenzierung der gesetzlichen Vorschriften in Abhängigkeit der Rechtsform des Unternehmens beruht auf der gesellschaftsrechtlichen Trennung bzw. dem Zusammenliegen von **Eigentum und Geschäftsführung**. Bei Einzelunternehmen sowie Personenhandelsgesellschaften wie OHG und KG haften der Einzelkaufmann, die Gesellschafter bzw. zumindest ein Gesellschafter unmittelbar und unbeschränkt mit ihrem Privatvermögen. Die Unternehmensleitung liegt bei Einzelunternehmen beim Einzelkaufmann. Die Gesellschafter einer OHG bzw. der persönlich haftende Gesellschafter einer KG agieren oftmals gleichzeitig als Geschäftsführer des

7 Vgl. Vierte Richtlinie 78/660/EWG und Siebente Richtlinie 83/349/EWG. Zu einem Überblick über die EG-Richtlinien und ihrer Entwicklung vgl. etwa BT-Drucksache 16/10067, S. 32 f.

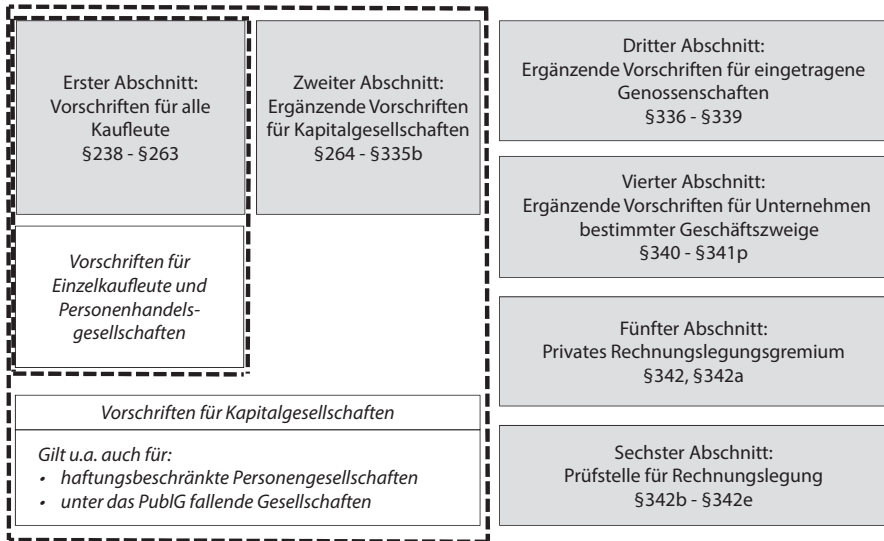


Abb. 1.2: Überblick über das dritte Buch des HGB

Unternehmens.⁸ Bei Kapitalgesellschaften wie AG, GmbH oder KGaA dagegen besteht eine Trennung von Eigentum und Geschäftsführung. Das Unternehmen selbst weist eine eigene Rechtspersönlichkeit auf. Die Kapitalgesellschaft haftet allein mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Die Haftung der Gesellschafter ist auf ihre Einlage ins Unternehmen beschränkt, so dass grundsätzlich kein Rückgriff auf ihr Privatvermögen erfolgen kann. Über die Geschäftsführung beschließen wiederum die Gesellschafter. Sie ist aber aufgrund der auf das Gesellschaftsvermögen beschränkten Haftung nicht an das Eigentum gekoppelt. Vor diesem Hintergrund besteht bei den **Gläubigern und Anteilseignern von Kapitalgesellschaften ein zusätzlicher Informations- sowie Schutzbedarf** gegenüber denen von Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften.

Die für Kapitalgesellschaften ergänzend anzuwendenden Vorschriften des zweiten Abschnitts⁹ gelten nach § 264a Abs. 1 HGB auch für **haftungsbeschränkte Personengesellschaften** wie z. B. die GmbH & Co. KG. Bei einer haftungsbeschränkten Personengesellschaft ist der persönlich haftende Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft (Komplementär) keine natürliche Person oder keine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter. So ist der Komplementär bei einer GmbH & Co. KG die GmbH. Da es sich bei der GmbH um eine Kapitalgesellschaft handelt, begrenzt sich die Haftung wiederum nur auf deren Gesellschaftsvermögen. Insofern weisen auch die Gläubiger und die als natürliche

⁸ Vgl. § 114 Abs. 1 HGB und § 164 HGB.

⁹ Einzig ausgenommen ist die Anwendung der Straf- und Bußgeldvorschriften (6. Unterabschnitt).

Personen Beteiligten bei haftungsbeschränkten Personengesellschaften ein erhöhtes Informations- und Schutzbedürfnis auf. Der Gesetzgeber hat folglich den Anwendungsbereich der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften auch auf haftungsbeschränkte Personengesellschaften ausgedehnt.

Unter das Publizitätsgesetz (PublG) fallende Unternehmen besitzen als Großunternehmen eine hohe wirtschaftliche Bedeutung. Insofern besteht auch hier ein erhöhtes Informationsinteresse bei einer Vielzahl von Adressaten. Unternehmen fallen in den Anwendungsbereich des PublG, wenn sie zwei von drei in § 1 Abs. 1 PublG festgelegte Größenkriterien an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen überschreiten und sie eine bestimmte in § 3 Abs. 1 PublG definierte Rechtsform aufweisen. Danach gilt das PublG insbesondere für große Unternehmen in der Rechtsform einer nicht haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft, eines Einzelunternehmens und einer Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts.¹⁰ Fallen Unternehmen unter das PublG haben sie eine Vielzahl der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften anzuwenden. Welche Regelungen im Einzelfall berücksichtigt werden müssen, bestimmt sich u. a. rechtsformabhängig nach den jeweiligen Vorgaben des PublG.

Die Abbildungen 1.3 und 1.4 geben einen Überblick über den Aufbau und die einzelnen Regelungen des ersten und zweiten Abschnitts des dritten Buchs des HGB zur Rechnungslegung.

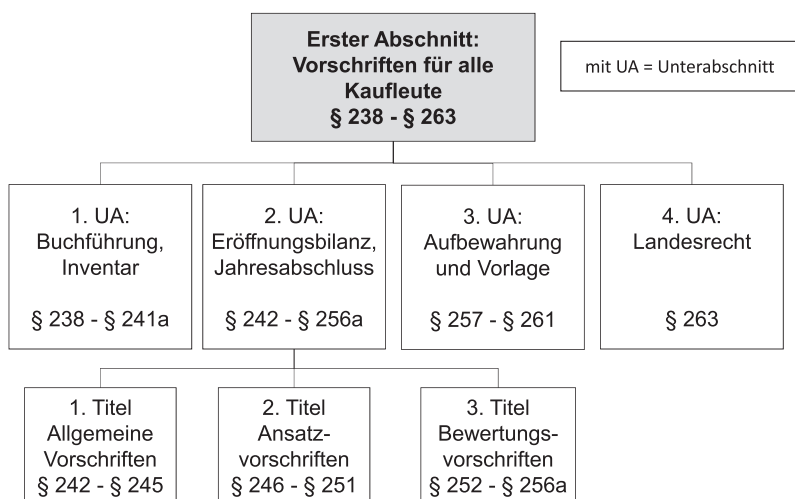


Abb. 1.3: Überblick über die Vorschriften des HGB für alle Kaufleute

¹⁰ Darüber hinaus fallen auch Vereine mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und gewerbliche Stiftungen in den Anwendungsbereich des PublG.

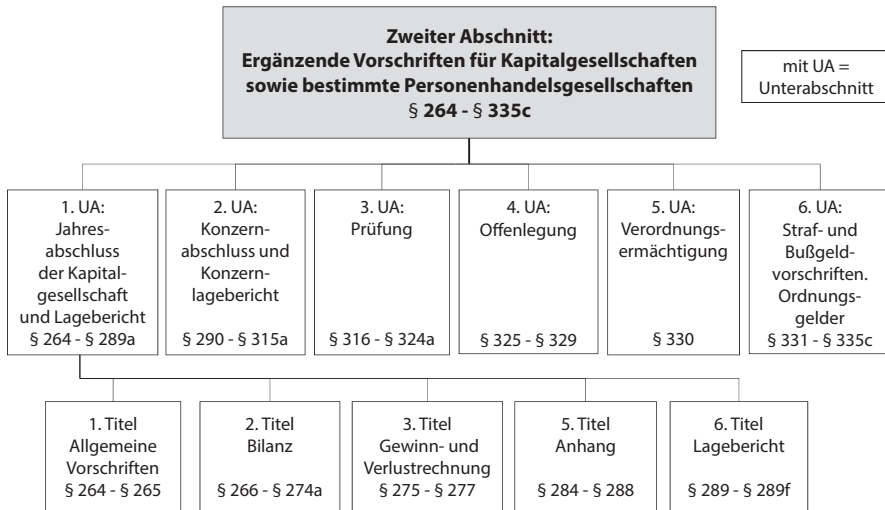


Abb. 1.4: Überblick über die ergänzenden Vorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften¹¹

Die Anwendung der ergänzenden Regelungen für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften hängt von der **Unternehmensgröße** ab. Das HGB unterscheidet dabei zwischen **großen, mittelgroßen, kleinen und Kleinstgesellschaften**. Je größer das Unternehmen ist, desto mehr Vorschriften finden Anwendung und umso umfassender muss berichtet werden. Die Zuordnung des Unternehmens in eine der vier Größenklassen große, mittelgroße, kleine oder Kleinstgesellschaft erfolgt nach § 267 und § 267a HGB in Abhängigkeit der drei Kriterien Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Mitarbeiterzahl im Jahr. Die für diese Kriterien festgelegten Schwellenwerte werden regelmäßig mittels Gesetzesänderungen angepasst. Die mit der Einstufung des Unternehmens in eine der Größenklassen sich ergebenden Rechtsfolgen treten nach § 267 Abs. 4 S. 1 HGB allerdings erst dann ein, wenn das Unternehmen zwei von drei Größenkriterien an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschreitet.¹² Eine Zuordnung kapitalmarktorientierter Gesellschaften im Sinne des § 264d HGB in eine der Größenklassen bedarf es nicht. Sie gelten nach § 267 Abs. 3 S. 2 HGB stets als große Gesellschaften.

Neben dem HGB finden sich **weitere ergänzende Rechnungslegungsvorschriften**. So bestehen **rechtsformspezifische Besonderheiten** bei der AG, KGaA, GmbH und Genossenschaft, die in den jeweiligen Gesetzen kodifiziert sind.

¹¹ Hinweis: Der 4. Titel im 1. Unterabschnitt (UA) §§ 279 bis 283 HGB wurde aufgehoben.

¹² Im Falle der Neugründung eines Unternehmens oder bei Umwandlung treten dagegen die Rechtsfolgen schon am ersten Abschlussstichtag nach Gründung oder Umwandlung ein (§ 267 Abs. 4 S. 2 HGB).

- AktG (§§ 58, 150-160, 170-174, 256, 257 sowie ergänzend § 286 für die KGaA)
- GmbHG (§§ 29, 42, 42a)
- GenG (§§ 33, 48, 53, 160) neben dem dritten Abschnitt des dritten Buches im HGB

Branchenspezifischen Besonderheiten werden neben gesetzlichen Vorschriften regelmäßig ergänzend mittels Verordnungen Rechnung getragen. Spezielle Regelungen zur Rechnungslegung finden sich beispielsweise in den Branchen Verkehr, Energieversorgung, Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, Entsorgung oder Wohnungswirtschaft.¹³ Dies betrifft oftmals auch die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, die in diesen Branchen tätig sind. Darüber hinaus existieren Besonderheiten im Rahmen der Rechnungslegung öffentlicher Verwaltungen.

Wie oben in diesem Kapitel erläutert enthält das PubLG **größenspezifische Vorschriften**. Fallen Unternehmen in den Anwendungsbereich des PubLG, haben sie bestimmte der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften im HGB zu berücksichtigen. Betroffen sind u. a. nicht haftungsbeschränkte Personengesellschaften, Einzelunternehmen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts, die die Größenkriterien des § 1 Abs. 1 PubLG an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen überschreiten.

Nach § 342 Abs. 1 HGB kann das BMJ eine privatrechtlich organisierte Einrichtung durch Vertrag anerkennen und ihr bestimmte Aufgaben übertragen. Zu diesen Aufgaben gehört nach § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB die Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung. Diese Möglichkeit hat das BMJ wahrgenommen und als privates Rechnungslegungsgremium den DSR anerkannt. Nach § 342 Abs. 2 HGB gelten die vom DSR erlassenen **Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS)** als Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (**Konzern GoB**). Um als Konzern GoB zu gelten bedarf es als Voraussetzung allerdings einer vorherigen Bekanntmachung des DRS durch das BMJ.

Neben diesen weiteren, das HGB ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften können in Deutschland auch die **IFRS** zur Anwendung kommen. Dies betrifft insbesondere den Konzernabschluss. Nach § 315e Abs. 1 HGB müssen zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtete kapitalmarktorientierte Unternehmen zwingend einen IFRS-Konzernabschluss erstellen. Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses ergibt sich aus §§ 290 bis 293 HGB und damit auf Grundlage handelsrechtlicher Vorschriften. Für nicht kapitalmarktorientierte und zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtete Unternehmen besteht dagegen nach § 315e Abs. 3 HGB ein Wahlrecht, ihren Konzernabschluss nach HGB oder nach IFRS aufzustellen. Neben dem Konzernabschluss können die IFRS auch im Einzelabschluss Anwendung finden. Dies betrifft allerdings nur die Offenlegung des Einzelabschlusses. Die Aufstellung des Jahresabschlusses hat unverändert nach HGB zu erfolgen. Insofern kann nach § 325 Abs. 2a und 2b HGB statt des nach HGB erstellten Einzelabschlusses ein zusätzlich nach

13 Vgl. zu einem umfassenden Überblick über die in diesen Branchen anzuwendenden Vorschriften WP-Handbuch 2012, (Band I), L, Tz. 34-48.