

UNIVERSITÄT HANNOVER
Institut für Unternehmensrechnung und -besteuerung
Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung
Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch

Universität Hannover, Fakultät Wirtschaftswissenschaften,
Lehrstuhl für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Königsworther Platz 1, 30167 Hannover

Königsworther Platz 1
30167 Hannover
Telefon (0511) 762-56 40 / 56 46
Telefax (0511) 762-51 69

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V.
Charlottenstraße 59

10117 Berlin

Hannover, den 28.01.2004

Stellungnahme zu E-DRS 20

Sehr geehrte Damen und Herren,

zunächst möchten wir uns herzlich für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Standardentwurf E-DRS 20 bedanken.

Die von Ihnen angestrebte Interpretation des § 315 HGB zur Konzernlageberichterstattung ist aus unserer Sicht ausdrücklich zu begrüßen. Die von Ihnen festgestellten erheblichen Differenzen in der Praxis der Lageberichterstattung machen eine Normierung bzw. Konkretisierung des Lageberichts Inhalts unumgänglich. Auf Grund der relativen Unbestimmtheit des § 315 HGB mitsamt der Vielzahl der dort verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe erscheint eine Konkretisierung des Lageberichts Inhalts durch einen Deutschen Rechnungslegungs Standard zur Erhöhung der Aussagefähigkeit und der Vergleichbarkeit überaus wünschenswert. Zu dieser besseren Vergleichbarkeit dürfte auch eine möglichst weitgehende Standardisierung zumindest des Aufbaus/der Struktur (idealer Weise auch des Inhalts) von Lageberichten beitragen.

An verschiedenen Stellen weist der Entwurf terminologische Unterschiede zur Modernisierungsrichtlinie und zum RefE-BilReG auf, die z.T. mit „ungünstigen“ Übersetzungen begründet werden. Aus unserer Sicht ist hier eine möglichst weitgehende Übereinstimmung in den verschiedenen Regelungswerken anzustreben, um den interpretatorischen Spielraum so gering wie möglich zu halten.

Ausdrücklich begrüßen möchten wir die Einbindung des E-DRS 20 in den Kontext der Modernisierung der Lageberichterstattung auf internationaler Ebene.

Zu ausgewählten Fragen möchten wir im Folgenden kurz Stellung nehmen.

zu Frage 3:

Wir stimmen der von Ihnen mit Hinweis auf den Vollständigkeitsgrundsatz vorgeschlagenen Abgrenzung von Lagebericht und Anhang zu. Die europäische Bilanz- bzw. Konzernbilanzrichtlinie verfolgt durch die Trennung von Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss und Lagebericht ein Zwei-Säulen-Modell, wobei jede Säule eine in sich geschlossene Gesamtinformation enthalten soll (vgl. *Hommelhoff*, in: Großkomm. HGB, § 289 Rdn. 12). Demzufolge ist der Lagebericht ein vom Abschluss zu separierendes, eigenständiges Berichtsinstrument, das einerseits aus sich heraus verständlich sein muss, andererseits allerdings den Abschluss in sachlicher (z.B. zur Personal- und Absatzlage) und zeitlicher (z.B. durch Prognosen) Hinsicht ergänzt (vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen (2003), S. 721). Insofern sind Abschluss und Lagebericht als zwei zwar selbständige Säulen zu verstehen, die aber gemeinsam die Aussagefähigkeit des Abschlusses „tragen“.

Alle substantiellen Aussagen zur Lage müssen im Lagebericht selbst enthalten sein. Explizite Verweise auf detailliertere Angaben im Konzernabschluss müssen jedoch zulässig sein. Die Zulässigkeit solcher Verweise ist für die Eigenständigkeit von Abschluss und Lagebericht dabei aus unserer Sicht nicht schädlich, sondern geradezu notwendig, da ansonsten u.U. detaillierte Abschlussangaben im Lagebericht wiederholt werden müssten.

zu Frage 4:

Wir befürworten die von Ihnen vorgeschlagene Übereinstimmung der Segmentabgrenzung in Konzernabschluss und Konzernlagebericht. Im Fall einer Segmentierung sollte aus Gründen der Vergleichbarkeit die Abgrenzung wie im Konzernabschluss vorgenommen werden.

zu Frage 6:

Einer Gliederungsempfehlung, wie sie in Tz. 94 für den Konzernlagebericht vorgegeben wird, ist zuzustimmen. Ein festes Gliederungsschema ist ein wesentliches Element für eine Standardisierung der Lageberichterstattung. Diese Standardisierung wiederum ist eine Voraussetzung für die angestrebte Vergleichbarkeit von Lageberichten verschiedener Konzerne. Um die Vergleichbarkeit noch weiter zu erhöhen, wäre unseres Erachtens sogar eine verbindliche Gliederungsvorgabe einer Empfehlung vorzuziehen. Aus dem genannten Grund sollte auch der Inhalt des Lageberichtes so weit wie möglich standardisiert werden.

zu Frage 7:

Wir stimmen der Forderung in Tz. 25 zu, dass quantifizierte Informationen mindestens mit den im Konzernabschluss ausgewiesenen Vergleichsperioden darzustellen sind. Die Angabe von Vergleichszahlen der Vergangenheit vereinfacht bei quantitativen Daten die Einschätzung der für den aktuellen Berichtszeitraum getroffenen Angaben. Durch die Orientierung am Konzernabschluss erhöht sich die Vergleichbarkeit (über die Zeit). Auf die Vergleichbarkeit der Daten im Lagebericht sollte § 265 Abs. 2 HGB sinngemäß übertragen werden.

zu Frage 8:

Grundsätzlich sollte darauf geachtet werden, Wiederholungen in E-DRS 20 zu vermeiden. Z.T. sind aber Parallelen zwischen den in den Tz. 9-33 kodifizierten Grundsätzen und den in den Tz. 34-92 normierten Berichtsteilen festzustellen. Ein Beispiel hierfür ist die Zweiteilung in Trends und Prognosen. Beide finden sich im Bereich des Grundsatzes der Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung (Tz. 29 und 32). Bei den Berichtsteilen finden sich die Trendangaben im Bereich der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage (Tz. 51), die Prognosen im Prognosebericht (Tz. 85 ff.). Vergleichbare Parallelen finden sich zwischen dem Grundsatz der Informationen aus Sicht der Unternehmensleitung und dem Berichtsteil zu Geschäft und Strategie (vgl. Tz. 28 und 36). Hier stellt sich für uns die Frage, ob es sich um konsistente Wiederholungen zum Zwecke der Verdeutlichung von Berichtspflichten handelt, oder ob die Wiederholungen nicht u.U. irritierend wirken, da sie zumindest den Anschein erwecken, eine Berichtspflicht doppelt zu normieren. Darüber hinaus stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis Berichtspflichten aus

dem Bereich der Lageberichtsgrundsätze (allgemeine Anforderungen?) und Berichtspflichten aus den einzelnen Berichtsteilen (ausschließlich konkretisierend?) zueinander stehen.

zu Frage 9:

An dem vom DSR entwickelten Grundsatzsystem ist auffällig, dass es einerseits nicht alle Grundsätze umfasst, die in der Literatur für die Lageberichterstattung entwickelt worden sind, andererseits aber auch durch den Grundsatz der Informationen aus Sicht der Unternehmensleitung (Tz. 27 f.) und den Grundsatz der Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung (Tz. 29 ff.) zwei neue Lageberichtsgrundsätze durch E-DRS 20 einführt. Einigkeit herrscht in der Literatur wohl über die Bedeutung der drei Grundsätze Vollständigkeit, Richtigkeit sowie Klarheit und Übersichtlichkeit (vgl. z.B. *Böcking/Müßig*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht Kommentar, § 289 HGB, Rz. 42 und *Ellrott*, in: Berger u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 289 HGB, Rz. 6 m.w.N.). In E-DRS 20 werden dagegen explizit lediglich die Grundsätze der Vollständigkeit (Tz. 9 ff.) und der Klarheit/Übersichtlichkeit (Tz. 19 ff.) kodifiziert. Durch den Grundsatz der Verlässlichkeit wird in Tz. 14 („Die Informationen müssen zutreffend und nachvollziehbar sein.“) ein Richtigkeitserfordernis angedeutet. Als umfangreichere Berichtsgrundsätze lassen sich die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) klassifizieren (vgl. *Baetge/Fischer/Paskert*, Der Lagebericht (1989), S. 16 ff.), wobei auf den Grundsatz der Vorsicht wegen der Gleichgewichtung von Chancen und Risiken in E-DRS 20 (vgl. Tz. 3 oder 14) verzichtet werden sollte. Die GoL umfassen u.a. auch den Grundsatz der Vergleichbarkeit, der unseres Erachtens auch für E-DRS 20 von elementarer Bedeutung sein sollte, dort aber der Klarheit/Übersichtlichkeit untergeordnet ist (Tz. 23). Der Grundsatz der Informationsabstufung nach Art und Größe des Unternehmens könnte für E-DRS 20 ebenfalls von Bedeutung sein, wie beispielsweise durch die Frage 1 sowie durch unsere Stellungnahme zu Frage 10 deutlich wird.

zu Frage 10:

An dieser Stelle kann erneut auf den Grundsatz der Informationsabstufung nach Art und Größe des Unternehmens verwiesen werden. Die Frage stellt sich nicht nur auf Detailebene (z.B. Erläuterung der Wettbewerbssituation und Marktstellung von Konzernsegmenten nach Tz. 45), sondern sollte auch grundsätzlich (siehe Frage 1) geklärt werden.

Bei der Angabe von Zielen sollten diese auch quantifiziert werden, indem z.B. konkrete Zielrenditen angegeben werden.

zu Frage 11:

Die in Tz. 39 geforderte Darstellung und Erläuterung des Steuerungssystems mitsamt der zugehörigen Kennzahlen ist grundsätzlich zu begrüßen. Eine Quantifizierung von Informationen vergrößert die Entscheidungsrelevanz und sollte daher gefordert werden. Allerdings wird sich eine obligatorische Quantifizierung wohl auf Zielgrößen beschränken müssen; eine Quantifizierung tatsächlich erreichter Werte dürfte als Forderung kaum durchsetzbar sein.

zu Frage 12:

Der durch § 315 Abs. 2 Nr. 3 HGB vorgeschriebene Bericht zu Forschung und Entwicklung muss als solcher erkennbar bleiben. Zwar handelt es sich bei der Einordnung in den Bereich zu Geschäft und Strategie lediglich um eine Empfehlung (vgl. Tz. 94). Dies kann sich aber – wie durch Frage 6 veranschaulicht – durchaus ändern. In diesem Fall wäre der Forschungs- und Entwicklungsbericht zwingend in den Berichtsteil zu Geschäft und Strategie einzufügen. Diese Zuordnung ist unseres Erachtens nicht immer schlüssig. Ohne Zweifel sind Angaben zu Forschung respektive Entwicklung in einem besonderen Maße mit den Strategien der Unternehmensleitung verbunden. In Anhang C, C25, wird dem Bericht zu Forschung und Entwicklung eine besondere Bedeutung für die Beurteilung der Zukunftsaussichten des Unternehmens beigemessen. Im Prognosebericht sind nach Tz. 85 u.a. Aussagen über die Verwendung neuer Verfahrensweisen zu treffen. Schon hier offenbaren sich Berührungspunkte zum Bereich der Forschung und Entwicklung. Die in Tz. 43 geforderten Aussagen zu Veränderungen der Forschungs- bzw. Entwicklungsaktivitäten gegenüber dem Vorjahr sind vergangenheitsbezogen und umfassen nicht unbedingt eine strategische Sichtweise. Auf Grund dieser Überschneidungen zu anderen Berichtsteilen sollte der Bericht zu Forschung und Entwicklung weiterhin eigenständiger Berichtsteil bleiben.

zu Frage 13:

Der zusammenfassenden Darstellung von Geschäftsverlauf und Lage stimmen wir zu, da dies nicht nur den Status Quo der Berichtspraxis widerspiegelt, sondern auch auf Grund des engen

Zusammenhangs der beiden Aspekte sachlich gerechtfertigt ist. Auch in der Kommentierung wird die gemeinsame Darstellung für zulässig erachtet (vgl. z.B. ADS, § 289 HGB, Rz. 65).

zu Frage 17:

Dem Verweis auf DRS 5 in Tz. 84 stimmen wir nicht zu. Unseres Erachtens sollten die Inhalte des DRS 5 zur Risikoberichterstattung in E-DRS 20 integriert werden, wobei Inkonsistenzen zu beseitigen wären. Wichtig ist in diesem Zusammenhang vor allem auch die terminologische Konsistenz. Problematisch ist z.B., dass in E-DRS 20 mehrfach die Ausgewogenheit einer chancen- und risikoorientierten Berichterstattung betont wird. Der Risikobericht nach DRS 5 folgt einer negativ-verlustorientierten Interpretation des Risikobegriffs. So wird Risiko in DRS 5, Tz. 9 als „Möglichkeit von negativen künftigen Entwicklungen der wirtschaftlichen Lage“ interpretiert. Für Chancen besteht nach DRS 5, Tz. 27 keine Berichterstattungspflicht, sondern lediglich ein Wahlrecht, soweit die Lage durch die chancenorientierte Berichterstattung nicht verzerrt wird. Aus der unterschiedlichen Betonung von Risiken und Chancen ergeben sich Inkonsistenzen zwischen DRS 5 und E-DRS 20.

Die Integration von DRS 5 in E-DRS 20 hätte (nicht zuletzt für die Diskussion auf internationaler Ebene) auch den Vorteil, dass zum Thema Konzernlageberichterstattung nur ein einziger, in sich geschlossener Standard vorläge. Den Besonderheiten der Risikoberichterstattung für Banken und Versicherungen (vgl. DRS 5-10 und 5-20) könnte indes nach wie vor durch eigene Standards Rechnung getragen werden.

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weiteren Beratungen des DSR zu diesem wichtigen Thema hilfreich sind.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch

Dipl.-Ök. Alexander Scheele