



Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre II  
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen

**Univ.-Prof. Dr. Norbert Krawitz/Dipl.-Kffr. Christina Hartmann**

**Stellungnahme zu E-DRS 20**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir beziehen uns auf Ihre Veröffentlichung des Entwurfs eines DRS 20 zur Konzernlageberichterstattung, zu dem wir wie folgt Stellung nehmen möchten. Grundsätzlich ist es sehr zu begrüßen, dass der bisher oft stiefmütterlich behandelte Konzernlagebericht als eigenständiges Rechenschafts- bzw. Informationsinstrument neben dem Konzernabschluss eine seiner Zielsetzung entsprechende höhere Aufmerksamkeit erhält. Wie die Bilanzskandale der letzten Jahre eindrucksvoll belegt haben, reicht eine reine Fokussierung auf den zahlenmäßigen Abschluss nicht aus, um umfassend über die Unternehmenssituation zu informieren.

Die vergleichsweise knapp gehaltenen gesetzlichen Regelungen zum Konzernlagebericht in § 315 HGB bedürfen einer zweckentsprechenden umfassenden Auslegung mit klaren Vorgaben und Hilfestellungen für die Abschlussersteller, wie sie teilweise in den Kommentierungen und anderen Literaturbeiträgen vorgezeichnet wird. Eine solche verbindlichere Vorgabe trägt auch zur Verbesserung der Vergleichbarkeit der Konzernlageberichte bei. Da der hier vorliegende Standard-Entwurf auf der derzeitigen Regelung basiert, jedoch im Entwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes Änderungen zu § 315 HGB vorgesehen sind, sollte er vor seiner endgültigen Fertigstellung und Verabschiedung an die Regelungen der neuen Gesetzesfassung angepasst werden. Dabei wäre neben den bereits erfolgten Anlehnungen an den IDW RS HFA 1 eine weitere Abstimmung mit dem IDW wünschenswert, damit auf mittlere Sicht keine unterschiedlichen Standards zum Konzernlagebericht vorliegen, denn eine Mehr- oder Vielzahl verschiedener Konkretisierungen und Auslegungen ist weder für Rechnungsleger und Prüfer noch für die Adressaten eines Lageberichts hilfreich.

Zur formalen Struktur des E-DRS 20 schlagen wir vor, die Empfehlungen abgesetzt direkt unter den entsprechenden Textziffern abzudrucken, da die gesonderte Darstellung die Lesbarkeit des Standards erschwert.

Zu den einzelnen Fragen nehmen wir im folgenden kurz Stellung:

*Zu Frage 1:*

Die Anwendung des Standards für alle Mutterunternehmen ist positiv zu sehen, ebenso wie die Empfehlung, die Regelungen auch für die Erstellung des Lageberichts der sogenannten Einzelabschlüsse anzuwenden. Im Hinblick auf die unterschiedliche Größe und Komplexität sowie Art der Konzerne begrüßen wir, dass hier keine generellen Abstufungen vorgenommen wurden. Die Unterschiede können unseres Erachtens durch die unternehmensindividuelle Umsetzung der einzelnen Regelungen ausreichend berücksichtigt werden. Vor diesem Hintergrund ist die Gestaltung einzelner Anforderungen als Empfehlungen zu unterstützen. Außerdem wäre die Erweiterung der betreffenden Liste um einen Grundsatz der Informationsabstufung nach Art und Größe, wie er von *Baetge/Fischer/Paskert*, 1989, S. 22, vorgeschlagen wird, zu erwägen.

*Zu Frage 2:*

Der hier ausgesprochenen Anwendungsempfehlung für die Zwischenberichterstattung wird nur bedingt zugestimmt. Der „Lagebericht“ sollte im Rahmen der Zwischenberichterstattung auf den aktuellen Stand gebracht werden, d.h. es sollten nur die Teile wiedergegeben werden, die wesentlich neue Erkenntnisse beinhalten. Eine analoge Anwendung für die Zwischenberichterstattung halten wir daher für zu weitgehend; Zwischenberichte sollten vielmehr um einen verkürzten Lagebericht erweitert werden, der die Angaben des letzten jährlichen Lageberichts aktualisiert. Der Konzernlagebericht muss aus sich heraus verständlich und vollständig sein, so dass der Leser nicht auf die betreffenden Berichte der Vorjahre zurückgreifen muss, um ein umfassendes Bild von der Lage des Konzerns zu erhalten. In Bezug auf einen „Zwischenlagebericht“ reicht es jedoch aus, wenn auf die Berichtsgegenstände eingegangen wird, die sich seit der Lageberichterstellung zum Konzernabschluss wesentlich verändert haben.

*Zu Frage 3:*

Der Lagebericht sollte aus sich heraus verständlich sein sowie alle wesentlichen Informationen enthalten. Daher begrüßen wir die hier gewählte Entwurfsfassung. Zur Vermeidung von Redundanzen ist gegen die Zulässigkeit von Verweisen auf detaillierte Angaben im Konzernabschluss nichts einzuwenden. Dieses lässt sich auch aus der Ergänzungsfunktion, die der Lagebericht gegenüber dem Jahres- bzw. Konzernabschluss erfüllt, begründen.

*Zu Frage 4:*

- a) eindeutige Befürwortung;
- c) nein.

*Zu Frage 5:*

Für große und diversifizierte Konzerne bringt eine Trennung von Einzel- und Konzernlagebericht Vorteile für die Abschlussinteressenten bezüglich der Lesbarkeit und Überschaubarkeit. Bei kleineren oder einfach strukturierten Konzernen ist jedoch gegen eine Zusammenfassung generell nichts einzuwenden, wenn die Informationsvermittlung nicht beeinträchtigt wird. Daher begrüßen wir die Ausgestaltung als Empfehlung und nicht als Pflicht.

*Zu Frage 6:*

Die Vorgabe, den Lagebericht sachlich zu gliedern, unterstützen wir ausdrücklich. Eine generelle Gliederungsverpflichtung (Tz. 21) ist auch in der neuen Interpretation zur US-amerikanischen MD&A vorgesehen. Dieses trägt zur besseren Übersichtlichkeit der dargebotenen Informationen bei und erleichtert die Vergleichbarkeit.

In Bezug auf die in Tz. 94 vorgesehene Gliederungsempfehlung sollte sowohl ein F&E-Bericht als auch ein Nachtragsbericht als eigener Gliederungspunkt vorgesehen und eine entsprechende Fehl- anzeige empfohlen werden. Insbesondere beim Nachtragsbericht läge hier ein besonderer Nutzen für den Leser darin, dass er nicht den gesamten Lagebericht nach entsprechenden Informationen durchsuchen muss.

*Zu Frage 7:*

Hinsichtlich der Vergleichsperioden der Vergangenheit halten wir die Berücksichtigung der letzten drei Jahre für generell ausreichend.

*Zu Frage 8:*

Den Regelungen unter der Überschrift „Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung“ stimmen wir zu, jedoch sollte als Grundsatz eine prägnantere Formulierung gefunden werden.

Auch hier erkennt man die Anlehnung an die US-amerikanische MD&A, die zu begrüßen ist.

*Zu Frage 9:*

Da es sich beim Lagebericht um ein qualitativ anderes Rechenschafts- und Informationsinstrument als beim Jahres- bzw. Konzernabschluss handelt, reicht die einfache Übernahme bzw. Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die Erstellung des Lage- bzw. Konzernlageberichts nicht aus. Deshalb benötigen die Berichtersteller insoweit eigenständige Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung.

In Bezug auf solche Grundsätze verwendet der Entwurf nicht den Begriff der Richtigkeit, wie er in den GoB verankert ist, sondern stattdessen einen neuen Begriff der „Verlässlichkeit“. Für vergangenheitsbezogene Informationen und „Tatsachenangaben“ sollte nach wie vor der bisherige aus den GoB übernommene Grundsatz der „Richtigkeit“ gefordert werden. Nur bezüglich zukunftsorientierter Aussagen (zukünftige Entwicklungen, Prognosen) sollte der davon abweichende Begriff der „Verlässlichkeit“ und der „Plausibilität“ verwandt werden. Der Wesentlichkeitsgrundsatz (Tz. 11) sollte nicht nur als Einschränkung zum Grundsatz der Vollständigkeit, sondern als eigenständiger Grundsatz formuliert werden.

*Zu Frage 10:*

Diese Regelung wird zugestimmt, jedoch ist auch hier auf den Text des BilReG abzustellen.

*Zu Frage 11:*

Die Empfehlung in Tz. 96 sollte um ein Beispiel mit Bandbreiten ergänzt werden.

*Zu Frage 12:*

Unseres Erachtens sollte der F&E-Bericht eine herausgehobenere Stellung erhalten.

*Zu Frage 13:*

Die in der Überschrift zu Tz. 46 ff. erfolgte Abweichung von der gewohnten Reihenfolge der Einzellagen aus § 264 Abs. 2 HGB (dort Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) führt zu Problemen, auch wenn damit eine zur bisherigen Gesetzeslage abweichende Rangfolge ausgedrückt werden soll. Solange die gesetzlichen Vorschriften zum Konzernabschluss und zum Einzelabschluss der Ertrags- und der Finanzlage keinen Vorrang vor der Vermögenslage einräumen, sollte die bisher bekannte gesetzliche Reihenfolge beibehalten werden.

Im übrigen könnte darin eine Einschränkung gegenüber dem bisherigen Anspruch einer umfassenden Lagedarstellung gesehen werden. Es sollte durch einen Hinweis und dessen Erläuterung klargestellt werden, dass es hierbei nicht um eine Einschränkung der vom Gesetz geforderten Lagedarstellung geht.

*Zu Frage 14:*

Dem Entwurf stimmen wir grundsätzlich zu. In Tz. 53. Satz 3 sollte vor dem Wort „Ereignisse“ der Begriff „wesentliche“ eingefügt werden.

*Zu Frage 15:*

Der Regelung wird zugestimmt.

*Zu Frage 16:*

Der Begriff des „Intellektuellen Kapitals“ sollte weiter konkretisiert werden.

*Zu Frage 17:*

Die Regelung verweist auf die Bestimmungen des DRS 5. Hier erscheint eine Aufgabe des eigenständigen Standards und die Übernahme der Regelungen in den DRS 20 sinnvoller, da der Lageberichtersteller dann alle relevanten Vorschriften an einem Ort findet, was zur Übersichtlichkeit beiträgt.

Im Hinblick auf die besonderen Regelungen für Finanz- und Kreditinstitute ist ein expliziter Verweis sinnvoll.

Außerdem wird eine Überarbeitung des DRS 5 nach dem derzeitigen Stand des Referentenentwurfs bzw. des späteren Bilanzrechtsreformgesetzes erforderlich!

*Zu Frage 18:*

Dem Prognosezeitraum von mindestens zwei auf das Berichtsjahr folgenden Jahren wird zugestimmt. Der Ausgestaltung der Quantifizierung als Empfehlung stimmen wir insbesondere im Hinblick auf mittelgroße und nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen zu. Kapitalmarktorientierte Konzerne sollten aber im Rahmen der bestehenden Möglichkeiten und unter Angabe der Prognoseunsicherheit auch quantifizierte Informationen für mehr als das unmittelbar folgende Jahr bereitstellen.

Bei Sachverhalten, die sich längerfristig auswirken, sollte dieses entsprechend berichtet werden.

*Zu Frage 19:*

Eine Empfehlung zur Angabe von Bandbreiten oder Wahrscheinlichkeiten im Hinblick auf die quantitativen Prognosen wäre sinnvoll, um dem Leser einmal die Unsicherheit der Erwartungen zu verdeutlichen und zum anderen eine bessere Abschätzung der Sicherheit der Prognosen zu ermöglichen.

*Zu Frage 22:*

Zusätzlich wären nähere Ausführungen zur Umweltberichterstattung entsprechend der EU-Empfehlung wünschenswert. Auch Angaben zum Personal- und Sozialbereich, wie Sie in der Anlage zu IDW RS HFA 1 unter A. 7. gefordert werden, sollten in den Entwurf aufgenommen werden.

*Weitere Anmerkungen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs*

*Zu Tz. 19:*

Die Regelung, dass der Lagebericht in allen Publikationen als solcher bezeichnet und als ein zusammenhängender Bericht veröffentlicht wird, unterstützen wir ausdrücklich. Soweit möglich ist eine Ergänzung um „in allen deutschsprachigen Druckwerken“ wünschenswert um der neuerlichen Praxis einzelner Unternehmen (z. B. Deutsche Bank oder DaimlerChrysler) entgegenzuwirken, die in ihren Geschäftsberichten von dieser bisher gängigen Praxis abweichen.

Im Hinblick auf die Darstellungsform sollte eine Empfehlung dahingehend ausgesprochen werden, dass Tabellen oder Graphiken dort zu verwenden sind, wo diese eine verständlichere oder übersichtlichere Informationsvermittlung liefern.

Anmerkungen zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsreformgesetz:

In dem Referentenentwurf zum Bilanzrechtsreformgesetz wird in Abs. 1 Satz 1 das bisherige „zumindest“ gestrichen, obwohl dieses im Richtlinienentwurf der EU nach wie vor enthalten ist. Sämtliche Kommentarmeinungen<sup>1</sup> sahen darin bisher die Öffnung des Lageberichts für weitere Berichtsgegenstände. Deshalb sollte u.E. das „zumindest“ nicht gestrichen werden. Es sollte weiterhin eindeutig sein, dass der Lagebericht auch über andere als die aufgeführten Berichtsgegenstände berichten soll, soweit diese für die Beurteilung der Unternehmenslage wesentlich sind und nicht zu einer Verdrängung oder Überlagerung der gesetzlichen Berichtsgegenstände führt.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Norbert Krawitz

Dipl. Kffr. Christina Hartmann

---

<sup>1</sup> Siehe hierzu z. B. *ADS*, 1995, § 289 HGB, Tz. 87; *Krawitz, N.*, Kommentar zu § 289 in: Bonner Handbuch Rechnungslegung 1999, Rz. 43 f.; *IDW*, WP Handbuch 2000, Rz. F 801; *Ellrott, H.*, Kommentierung von § 315 HGB, in: Beck'scher Bilanzkommentar 2003, Rz. 25. Vgl. auch Begründung zu § 273 HGB im Regierungsentwurf zur Umsetzung des Bilanzrichtlinie-Gesetzes (BT-Drcks. 10/317 v. 26.08.1983). § 273 des Entwurfs ist als § 289 in das HGB aufgenommen worden.