

**Stellungnahme zum
Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8
E-DRÄS 8
Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht.**

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Möglichkeit einer Stellungnahme zu dem von Ihnen veröffentlichten **Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8 „E-DRÄS 8“ mit den Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht.**

Zunächst erlauben Sie uns bitte, die Risk Management Association e.V. mit ihren Zielen und Aufgaben kurz vorzustellen und dann die Eckpunkte und Zielsetzung unserer Stellungnahme zu erläutern. Anschließend finden Sie ergänzende Erläuterungen und konkrete Verbesserungsvorschläge.

Die Risk Management Association e.V. (www.rma-ev.org)

Die Risk Management Association e.V. (RMA) ist die unabhängige Interessenvertretung für das Thema Risikomanagement im deutschsprachigen Raum mit Fokus auf Unternehmen der Realwirtschaft. Als Kompetenzpartner und Impulsgeber ist die RMA erster Ansprechpartner für Informationen, den unternehmensübergreifenden Dialog sowie die Weiterentwicklung des Risikomanagements. Zu den über 450 Mitgliedern der RMA zählen internationale Konzerne, mittelständische Unternehmen, Beratungsfirmen sowie Privatpersonen aus Wirtschaft, Wissenschaft und dem öffentlichen Sektor.

Mithilfe eigener Fachgremien befasst sich die RMA mit den wichtigsten Risikomanagementthemen wie beispielsweise Standards im Risikomanagement, Verzahnung von Risikomanagement und Controlling sowie von Risikomanagement und Interner Revision, Compliance Risk Management, IT-Risiken und Reputationsrisiken.

Die RMA bildet ein professionelles Netzwerk aus Experten und Vordenkern aus dem Risikomanagement-Umfeld. Damit fördert die RMA ein nachhaltiges Vorgehen und

bringt sich maßgeblich in die Diskussion und Ergebnisfindung im Risikomanagement ein.

Strategische Kooperationen mit verwandten Verbänden und Interessengruppen, darunter die Information Systems Audit and Control Association (ISACA) Germany Chapter e.V., der Internationale Controller Verein und das Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR), unterstützen diese Ziele.

Vorbemerkung zur Stellungnahme

Als Verband von Risikomanagern versteht sich die RMA als deren Interessenvertretung. Der Risikomanager hat sich als Beruf in Deutschland erst mit KontraG seit 1998 etabliert und entwickelte sich stetig vom Risikobuchhalter zur Erfassung von Risiken zum Risiko-Controller mit Steuerungsfunktion. Risikomanager wie sie in der RMA organisiert sind, setzen sich zum Ziel, auf betriebswirtschaftlich fundierter Basis und mit Hilfe geeigneter Methoden die Leitung von Unternehmen und Organisationen beim Erreichen der Unternehmensziele zu unterstützen. Diese Aufgabe des Risikomanagements ist sowohl im US-Standard von COSO zum Enterprise Risk Management als auch in der international anerkannten ISO Norm 31000 kodifiziert. Zu den Aufgaben des Risikomanagers gehört auch die Risikoberichterstattung, sowohl die unternehmensinterne wie die externe Berichterstattung, wie sie sich beispielsweise auch im Chancen- und Risikobericht im Rahmen des Lageberichts dokumentiert. Aus diesem Grund halten wir es für sehr wichtig, dass diejenigen Standards, die den Charakter von Vorschriften für die Risikoberichterstattung besitzen (wie z.B. DRS 20), betriebswirtschaftlich fundiert und konsistent zu den sonstigen Anforderungen an das Risikomanagement sind. Vor diesem Hintergrund reichen wir diese Stellungnahme ein, die sich im Wesentlichen auf die Risikoaspekte von E-DRÄS 8 beschränkt.

Antworten zu den Fragen aus E-DRÄS 8

Frage 1: Definition von Risiko

Im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung ist über Risiken zu berichten, die mit der Geschäftstätigkeit, den Geschäftsbeziehungen, den Produkten und Dienstleistungen des Konzerns verknüpft sind und sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die berichtspflichtigen Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung) haben werden.

Allgemein, und so auch im DRS 20, wird unter Risiko ein mögliches künftiges Ereignis verstanden, das zu einer negativen Abweichung von einer erwarteten oder angestrebten Entwicklung (ausgedrückt durch eine Prognose oder ein Ziel) führt. In Folge der neuen Berichterstattungsanforderungen haben Konzerne die Erwartungen anderer Stakeholder als der Kapitalgeber stärker zu berücksichtigen als dies bisher der Fall war (siehe für eine ausführliche Darstellung die Begründung zum Standardentwurf Tz. B76 bis B84). Zur Berücksichtigung dieser geänderten Gewichtung schlägt das DRSC im Standardentwurf vor, den Bezug auf das Unternehmen in der Definition von „Risiko“ zu streichen.

a) Stimmen Sie dieser vorgeschlagenen Änderung zu?

b) Wenn nein, wie unterscheidet sich Ihrer Meinung nach die bisherige Risikoberichterstattung von der Risikoberichterstattung im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung?

Antwort zu Frage 1a):

Sowohl aus grundsätzlichen fachlichen Überlegungen als auch resultierend aus den Begründungen des Regierungsentwurfs des CSR-RLUG und des E-DRÄS 8 selbst lehnen wir diese Änderung ab.

Risiko wird im Allgemeinen, und so auch in DRS 20, als die Gefahr von möglichen Abweichungen von definierten Ziel-, Prognose- oder Erwartungswerten verstanden. Risiko kann somit stets nur im Verhältnis zu einem Ziel-, Prognose- oder Erwartungswert (im Folgenden vereinfacht nur noch als Zielwert bezeichnet) verstanden werden. In der bisherigen Definition wird durch die Bezugnahme auf das Unternehmen klar, dass die Definition der Zielwerte durch das Unternehmen durchzuführen ist. Entfällt aber der Bezug auf das Unternehmen, so wird es unklar, wer die Zielwerte definiert und damit in Relation zu welchen Zielwerten die Risiken überhaupt zu bemessen sind. Da von den berichtspflichtigen Aspekten verschiedene Stakeholder betroffen sind, kann es sein, dass unterschiedliche Stakeholder verschiedene Zielwerte definieren, die ggf. sogar in Konflikt zueinanderstehen. Müsste das Unternehmen diese von verschiedenen Stakeholdern definierten Zielwerte anwenden, so wäre unter Umständen gar nicht mehr klar, ob und welche Risiken vorhanden sind. Die Idee des CSR-RLUG ist es jedoch vielmehr, dass die Unternehmen sich ihrer Auswirkungen auf die berichtspflichtigen Aspekte und der davon betroffenen Stakeholder bewusst werden, diese transparent machen und durch die Definition damit verbundener Zielwerte (durchaus im Dialog mit den Stakeholdern, aber letztlich als Entscheidung des Unternehmens) aus Risiken für Dritte eben unternehmensinterne Risiken machen. Durch den Zwang zur Berichterstattung über die berichtspflichtigen Aspekte werden in Folge des CSR-RLUG Risiken für Dritte internalisiert. Damit ist aber die bisherige Risikodefinition nicht zu ändern.

Wie in der Begründung des E-DRÄS 8 (siehe Textziffern B76 bis B79) ausgeführt wird, geht die Begründung des Regierungsentwurfs zu CSR-RLUG davon aus, dass „für die nach §289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB zu berichtenden Risiken grundsätzlich die allgemeinen Grundsätze der Finanzberichterstattung zur Darstellung von Risiken gelten. Damit gilt weiterhin, dass die Risikoberichterstattung aus Sicht der Konzernleitung erfolgt.“ Allerdings muss für die neuen berichtspflichtigen Risiken die Konzernleitung die Erwartungshaltungen der anderen wesentlichen Stakeholder kennen. „Sofern diese Erwartungen der Stakeholder für das Mutterunternehmen bedeutsam sind, ist anzunehmen, dass es aus diesen Erwartungen eigene Ziele für den Konzern formuliert und in seine interne Steuerung aufnimmt.“ E-DRÄS 8 geht bezugnehmend auf die Begründung des Gesetzes somit selbst davon aus, dass letztendlich unternehmensinterne Risiken zu betrachten sind. Es wäre somit inkonsequent, den Bezug auf das Unternehmen aus der Risikodefinition zu streichen.

Antwort zu Frage 1b):

Die Risikoberichterstattung im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung unterscheidet sich von der bisherigen Risikoberichterstattung nur darin, dass für erstere in HGB § 289c Einschränkungen vorgenommen werden bezüglich der Pflicht zur Berichterstattung. Für die Zwecke der nichtfinanziellen Erklärung ist die Risikoberichterstattung auf wesentliche Risiken zu beschränken, die „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“ auf die im Gesetz genannten Nachhaltigkeitsaspekte haben oder haben werden. Im Falle von „Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind“, gilt die zusätzliche Einschränkung bezüglich der Berichterstattung, dass diese nur erfolgen muss, „soweit die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist“.

Diese Einschränkungen, die aus dem Gesetzestext resultieren, mögen als zu weitreichend kritisiert werden, da sie in der Praxis dazu führen könnten, dass nur über sehr wenige Risiken im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung überhaupt berichtet werden wird. Die allermeisten Risiken im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung dürften unterhalb der definierten Berichtsschwellen bleiben. Allerdings kann DRS 20 nicht über den Gesetzestext hinausgehen, selbst wenn dieser als zu restriktiv empfunden wird.

Unter Umständen kann unseres Erachtens jedoch für Risiken aus dem Kontext der nichtfinanziellen Erklärung dennoch eine Berichtspflicht entstehen, auch wenn nicht „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“ auf die benannten Nachhaltigkeitsaspekte resultieren werden. Wenn die im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung veröffentlichten Zielwerte, die das jeweilige Unternehmen für berichtspflichtige Aspekte definiert hat, in der Zukunft nicht erreicht werden, so könnte dies zum Beispiel zu unter Umständen gravierenden Reputationsschäden für das Unternehmen führen. Selbst wenn der Eintritt für die Abweichung von den definierten Zielen nicht „sehr wahrscheinlich“ ist, kann unter Umständen hier aus dem drohenden Reputationsschaden doch ein wesentliches Unternehmensrisiko vorliegen, das dann gemäß HGB § 289 Abs. 1 zu berichten wäre. Die gesetzliche Differenzierung der Berichtsschwellen bezüglich der bisherigen Berichterstattung und der im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung erweist sich hier unseres Erachtens gegebenenfalls als sehr komplex für die Praxis. Wir plädieren dafür, dass DRS 20 in geeigneter Form darauf hinweist.

Frage 2: Vollständige Integration der Angaben der nichtfinanziellen Konzernklärung in den Konzernlagebericht

Neben der Bereitstellung der im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung geforderten Angaben in einem besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts oder in einem gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht können diese auch vollständig in den Konzernlagebericht integriert werden. Im Falle der Nutzung der letztgenannten Möglichkeit wird empfohlen, im Konzernlagebericht die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden. Ziel dieser Empfehlung ist es, die Vergleichbarkeit für die Adressaten des Konzernlageberichts zu verbessern.

Befürworten Sie diese Empfehlung?

Antwort zu Frage 2:

Diese Empfehlung wird befürwortet. Grundsätzlich ist eine möglichst umfassende Integration in den Konzernlagebericht die beste Lösung. Dadurch wird einerseits die Bedeutung der Angaben der nichtfinanziellen Erklärung im Vergleich zur traditionellen Berichterstattung betont und es wird andererseits bei der Risikoberichterstattung an einer Stelle ein umfassendes Bild abgegeben.

Frage 3: Geschäftsmodell

Gemäß § 315c HGB i.V.m. § 289c Abs. 1 HGB haben Konzerne, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind, ihr Geschäftsmodell kurz zu beschreiben. In der Praxis hat sich die Beschreibung des Geschäftsmodells im Konzernlagebericht etabliert, wofür konkretisierende Regelungen insbesondere in Tz. 37 enthalten sind. Bei den im E-DRÄS 8 vorgeschlagenen Änderungen der Tz. 37 handelt es sich um Formulierungsänderungen, die keine Änderung der bisherigen Anforderungen intendieren. Sie dienen einer Neustrukturierung und Klarstellung der bisherigen Anforderungen. Die Pflicht zur Darstellung des Geschäftsmodells für Konzerne, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind, wird in Tz. 257 geregelt.

a) Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen an Tz. 37 zu?

b) Erachten Sie die Trennung der Regelungen zur Darstellung des Geschäftsmodells im allgemeinen Teil (Tz. 37) und in die Spezialregelung im Abschnitt der nichtfinanziellen Konzernklärung (Tz. 257) für hilfreich?

Antwort zu Frage 3a):

Wir stimmen den vorgeschlagenen Änderungen zu.

Antwort zu Frage 3b):

Die Trennung erachten wir nicht als hilfreich. Eine Darstellung des Geschäftsmodells an einer Stelle der Berichterstattung erscheint als ausreichend.

Frage 4: Berichtspflichtige Aspekte

§ 289c Abs. 2 HGB nennt fünf Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung), zu denen Informationen bereitgestellt werden müssen. Die fünf genannten Aspekte stellen einen Mindestkatalog dar, d.h. es können auch weitere Aspekte relevant und damit berichtspflichtig sein. Erachten Sie die Aufnahme eines Hinweises in DRS 20, dass auch weitere als die fünf im Gesetz genannten Aspekte relevant und damit berichtspflichtig sein könnten, für hilfreich?

Antwort zu Frage 4:

Die Aufnahme eines Hinweises, dass auch weitere als die fünf im Gesetz genannten Aspekte relevant und damit berichtspflichtig sein könnten, erachten wir als nicht notwendig. Ohnehin wird sowohl im Gesetz als auch in Entwurf zur Änderung von DRS 20 bereits mit dem Wort „zumindest“ hingewiesen auf den Charakter als Mindestkatalog, über den auch hinausgegangen werden kann bzw. ggf. muss.

Frage 5: Berichterstattung auf Sachverhaltsebene

Sofern zu einem Aspekt mehrere Sachverhalte existieren und die Angaben zum einzelnen Sachverhalt für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die berichtspflichtigen Aspekte erforderlich sind, sind gemäß Tz. 262 die konkretisierenden Regelungen in den Tz. 265 bis 289 zu beachten.

Stimmen Sie dieser vorgeschlagenen Regelung zu?

Antwort zu Frage 5:

Dieser vorgeschlagenen Regelung stimmen wir zu.

Frage 6: Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung

Das Gesetz und der Standardentwurf knüpfen bestimmte Berichtspflichten an die Bedingung der Verhältnismäßigkeit. Im Standardentwurf wird zudem in den Tz. 271 und 280 erläutert, dass sich die Einschätzung, ob die Berichterstattung verhältnismäßig ist, auch danach richtet, ob die Kosten der Informationsbeschaffung und der Informationsnutzen ausgewogen sind.

Halten Sie diese Ausführungen für hilfreich?

Antwort zu Frage 6:

Die Definition der Verhältnismäßigkeit im Entwurf zur Änderung von DRS 20 erscheint uns als zu wenig präzise und damit nicht hilfreich. Aus dem Entwurf geht für den Anwender nicht hervor, wie und mit welchen Mitteln die Kosten der Informationsbeschaf-

fung mit dem Informationsnutzen der Anwender abgeglichen werden kann und wann eine Ausgewogenheit erreicht ist.

Siehe auch unser Ergänzungswunsch zu E-DRÄS 8, Punkt 17, Textziffer 260.

Stellungnahme zu weiteren Inhalten von E-DRÄS 8

Zu E-DRÄS 8, Punkt 5.:

Wie oben in der Antwort zu Frage 1a) ausgeführt sollte die Definition des Begriffs „Risiko“ in Textziffer 11 von DRS 20 nicht geändert werden.

Zu E-DRÄS 8, Punkt 17.:

Zu Textziffer 260:

Es sollte folgender Satz im Anschluss an den bisherigen Satz ergänzt werden:

„Aus Gründen der Klarheit sollten die im Gesetz genannten berichtspflichtigen Aspekte im Bericht eindeutig durch die im Gesetz genannten Begriffe gekennzeichnet werden.“

Begründung:

Da es verschiedene Berichtsmöglichkeiten gibt und auch die Reihenfolge der berichtspflichtigen Aspekte frei wählbar ist bzw. ggf. berichtspflichtige Aspekte zusammengefasst werden, sollte zur besseren Orientierung der Leser die Bezeichnungen der berichtspflichtigen Aspekte, wie sie im Gesetz benannt sind, im Bericht verwendet werden.

Zu Textziffer 280:

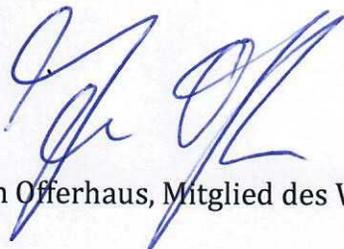
Dieser Absatz sollte um einen weiteren Satz ergänzt werden, aus dem die Anwender ableiten können, wann die Kosten der Informationsbeschaffung in akzeptabler Relation zum Informationsnutzen der Adressaten stehen.

Siehe auch die Ausführungen zu dieser Thematik in der Antwort zu Frage 6 oben.

Nochmals besten Dank für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

München, 11. August 2017

Mit freundlichen Grüßen



Jan Offerhaus, Mitglied des Vorstands der Risk Management Association e.V.