

11
E-DRÄS 8

HOCHSCHULE MAINZ POSTFACH 1967 55009 MAINZ

An
Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

PROF. DR. WERNER HILLEBRAND
WIRTSCHAFTSPRÜFER
RECHNUNGSLEGUNG UND
WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

HOCHSCHULE MAINZ
LUCY-HILLEBRAND-STR. 2
55128 MAINZ

T 06131.628- 3223
F 06131.628-93223
E WERNER.HILLEBRAND@HS-MAINZ.DE
W WWW.HS-MAINZ.DE

Mainz, den 12. August 2017

Stellungnahme zum E-DRÄS 8 „Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht“

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum E-DRÄS 8 „Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht“ bedanke ich mich.

Vorbemerkung

Bei der abschließenden Überarbeitung des DRS 20 sollte intensiv geprüft werden, ob und inwieweit die **Anforderungen an die Berichterstattung** vermindert und Hilfestellung durch zusätzliche Erläuterungen gegeben werden können.

Zunehmend erstellen Unternehmen mit geringeren finanziellen und personellen Ressourcen einen Nachhaltigkeitsbericht.¹ In verschiedenen Wirtschaftszweigen, etwa der Automobilbranche,² hängen Unternehmen wirtschaftlich, aber auch im Hinblick auf die nach §§ 315c Abs. 1 i.V.m. 289c Abs. 2 HGB berichtspflichtigen Aspekte wesentlich von Lieferketten ab. Hier kann sich eine **Ausstrahlungswirkung auf nicht berichtspflichtige Lieferanten** ergeben. Meine Analyse der Nachhaltigkeitsberichte des Jahres 2016 der im DAX 30 notierten Automobilhersteller ergab, dass diese ihre Nachhaltigkeitsansätze und Berichterstattungsanforderungen auf ihre Lieferkette ausweiten wollen.³ Ein Hersteller bspw. erwartet zukünftig von allen Lieferanten mit mehr als 500 Mitarbeitern einen Nachhaltigkeitsbericht – offenbar unabhängig davon, ob Kapitalmarktorientierung im Sinne des § 264d HGB besteht und die Größenkriterien des § 267 Abs. 3 S. 1 HGB erfüllt sind.⁴

Nachfolgend **meine Stellungnahme** zu dem Entwurf anhand der gestellten **Fragen**:

¹ Gemäß der Datenbank der *Global Reporting Initiative* haben in Deutschland seit 2015 insgesamt 265 Unternehmen Nachhaltigkeitsberichte in Übereinstimmung mit GRI Leitlinien veröffentlicht, darunter zuletzt verstärkt kleine und mittelgroße Unternehmen (§ 267 HGB): <http://database.globalreporting.org/search/> abgefragt am 10.08.2017.

² Vgl. Begründung zum RegE des CSR-RUG, BT-Drucks. 18/9982 S. 49.

³ Vgl. *BMW*, Sustainable Value Report 2016, S. 12-15, 52-79, 114-122, 152-178; *Daimler*, Nachhaltigkeitsbericht 2016, S. 93-96, 124; *Volkswagen*, Verantwortung und Wandel: Nachhaltigkeitsbericht 2016, S. 40-46.

⁴ Vgl. *BMW*, Sustainable Value Report 2016, S. 74.

Frage 1: Definition von Risiko

Im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernerklärung 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

a) Der **Bezug auf das Unternehmen** in der Definition von „Risiko“ sollte **nicht gestrichen** werden, da sich dies aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht ableiten lässt:

Bereits nach bisheriger Rechtslage muss gemäß § 289 Abs. 3 HGB über „nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (...) soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind“ berichtet werden.

Die nach der Neuregelung erforderlichen Angaben zu den fünf Aspekten der nichtfinanziellen Erklärung des Konzerns gemäß §§ 315c Abs. 1, 289c Abs. 2 HGB stehen unter einem doppelten Wesentlichkeitsvorbehalt. Sie müssen nach §§ 315c Abs. 2, 289c Abs. 3 HGB nicht nur für das **Verständnis**

1. „der Auswirkungen seiner Tätigkeit auf die (...) genannten Aspekte erforderlich“ sein, sondern **zugleich auch**
2. „des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des **Konzerns**“.

Der Begriff des Risikos ist weiterhin aus der Perspektive des Unternehmens bzw. Konzerns als Risikoträger zu definieren.

b) Gegenüber der bisherigen Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht wird die Berichterstattung im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernerklärung gemäß §§ 315c, 289c HGB eingeschränkt und **nicht** erweitert,⁵ wohl aber im Hinblick auf die anderen Stakeholder konkretisiert.

⁵ Vgl. *Kajüter*, DB 2017 S. 617.

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

Der Empfehlung, im Konzernlagebericht die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden, ist zuzustimmen. Das erleichtert einerseits die Prüfung durch Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer und andere Prüfer, andererseits aber auch das Auffinden der Angaben durch die Berichtsadressaten.

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

a) Die Textziffer 37 sollte überarbeitet werden, um redundante Angaben zu vermeiden. Die Erweiterung in Buchstabe f) von „Absatzmärkte“ auf „Beschaffungs- und Absatzmärkte“ ist nicht zweckmäßig. Die Angaben zu den Beschaffungsmärkten sollten wie bisher unter Buchstabe c) im Zusammenhang mit den „notwendigen Einsatzfaktoren für die Durchführung der Geschäftstätigkeit (z.B. (...) Material, Fremdleistungen (...))“ gemacht werden.

Zudem würden damit die Buchstaben c) bis f) die einzelnen Stufen des Leistungserstellungsprozesses in den Unternehmen durchgängig in sachlogischer und zeitlicher Abfolge widerspiegeln.

b) Die Trennung der Regelungen zur Darstellung des Geschäftsmodells im allgemeinen Teil von der Spezialregelung im Abschnitt der nichtfinanziellen Konzernklärung erscheint grundsätzlich sinnvoll. Durch die Verweismöglichkeiten gemäß Tz. 243 und 256 können Doppelungen vermieden werden.

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

Die Aufnahme eines klarstellenden Hinweises in DRS 20, dass auch weitere als die fünf im Gesetz genannten Aspekte relevant sein könnten, erscheint sinnvoll, insbesondere im Hinblick auf die sehr verschiedenen Interessen der einzelnen Gruppen von Stakeholdern: Zunehmend wird in den Nachhaltigkeitsberichten über die Ergebnisse des Stakeholder-Dialogs, bspw. durch Befragungen und bei gesonderten Veranstaltungen, berichtet.⁶ Die daraus sich ergebenden Anregungen fließen den Angaben gemäß sowohl in die Nachhaltigkeitsstrategie als auch mit zusätzlichen Aspekten, bspw. Verbraucherschutz oder Kundenzufriedenheit, in die Berichterstattung ein.⁷

Darüber hinaus sollte in Tz. 259 klargestellt werden, dass der Umfang der Angaben nach § 289c Abs. 2 HGB unter dem doppelten Wesentlichkeitsvorbehalt des § 289 Abs. 3 HGB steht (s. Antwort auf Frage 1 a).

Zu 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

Die in Tz. 262 vorgeschlagene Regelung ist grundsätzlich zu befürworten, allerdings sollte ergänzt werden, dass eine zusammenfassende Darstellung dann vorzuziehen ist, wenn mehrere Sachverhalte eines Aspektes mit einem Managementansatz gesteuert werden.

Zudem sollte in den Tz. 265 bis 289 erläutert werden, dass es sich bei den Due-Diligence-Prozessen um regelmäßig bereits vorhandene Prozesse in den bestehenden Internen Kontrollsystemen bzw. Risiko-, Compliance-, Umwelt-, Arbeitsschutz- oder anderen Managementsystemen handeln kann.

⁶ Vgl. *BMW*, Sustainable Value Report 2016, S. 120 - 123; *Daimler*, Nachhaltigkeitsbericht 2016, S. 13 - 17; *Volkswagen*, Verantwortung und Wandel: Nachhaltigkeitsbericht 2016, S. 18 - 23.

⁷ Vgl. *BMW*, Sustainable Value Report 2016, S. 109 - 113; *Daimler*, Nachhaltigkeitsbericht 2016, S. 18 und 59; *Volkswagen*, Verantwortung und Wandel: Nachhaltigkeitsbericht 2016, S. 37-39.

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

In den Tz. 271 und 280 wird ausgeführt, dass sich die Einschätzung, ob die Berichterstattung verhältnismäßig ist, auch danach richtet, ob die Kosten der Informationsbeschaffung und der Informationsnutzen ausgewogen sind. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen.

Allerdings werden die Ersteller von Berichten die eigenen Kosten der Informationsbeschaffung im Regelfall genauer einschätzen können als den Informationsnutzen der Berichtsadressaten. Deshalb sollten, auch im Hinblick auf eventuelle Haftungsrisiken, weitere Anhaltspunkte gegeben werden: Ein hinreichend hoher Informationsnutzen ist bspw. dann zu erwarten, wenn auf Grundlage der durch die nichtfinanzielle Konzernklärung vermittelten Informationen regelmäßig Vermögensentscheidungen wie etwa die Investition in Aktien, Anschaffung eines Automobils usw. getätigt werden.

Sollten sich Rückfragen ergeben, stehe ich hierfür gerne bereit.

Mit freundlichen Grüßen

PROF. DR. WERNER HILLEBRAND