

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

IFRS/HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	10. IFRS/HGB-FA / 30.11.2016 / 11:00 – 12:30 Uhr
TOP:	12 – Umsetzung des CSR-RLUG in einen DRS
Thema:	Umsetzung des CSR-RLUG in einen DRS
Unterlage:	10_12b_IFRS_HGB-FA_CSR-RLUG_NFE_DRS20

1 Vorbemerkung

- Zweck dieser Unterlage ist die Information der Fachausschüsse über die voraussichtlichen Regelungsinhalte des CSR-RLUG hinsichtlich der nichtfinanziellen Erklärung (NFE) auf Basis des RegE vom 21.09.2016. Diese Inhalte werden den in DRS 20 bereits bestehenden Konkretisierungen zu gleichartigen Themen gegenübergestellt. Auf der Grundlage dieser Unterlage hatte die AG *Konzernlagebericht* grundsätzliche Konkretisierungserfordernisse identifiziert. Dieser Arbeitsschritt war wiederum Voraussetzung für die Bewertung der Alternativen in Bezug auf den Ort, an dem die Vorgaben des CSR-RLUG konkretisiert werden.
- In der nachstehenden Tabelle werden die zentralen Regelungsinhalte des CSR-RLUG für die NFE überblicksartig dargestellt. Abschnitt 2 beinhaltet die Formulierungen im RegE (Gesetzesentwurf und Begründung) im Detail sowie vergleichbare Regelungen in DRS 20, sofern bestehend. Darüber hinaus wird für jeden aufgeführten Regelungsinhalt des CSR-RLUG die vorläufige Ansicht der AG im Hinblick auf das jeweilige Konkretisierungserfordernis dargestellt.

Nr.	HGB-E	Anforderung im CSR-RLUG
1		Wesentlichkeit aus der Perspektive des Unternehmens <u>und</u> aus der Aspekt-Perspektive („für den Aspekt“)
2	§ 289c Abs. 1	Geschäftsmodell
3	§ 289c Abs. 2	5 Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung Korruption und Bestechung)
4	§ 289c Abs. 1 Nr. 1	Beschreibung verfolgter Konzepte
5	§ 289c Abs. 1 Nr. 1	Beschreibung Due-Diligence-Prozesse
6	§ 289c Abs. 1 Nr. 2	Ergebnisse der Konzepte
7	§ 289c Abs. 1 Nr. 3	Risiken aus eigener Geschäftstätigkeit
8	§ 289c Abs. 1 Nr. 4	Risiken aus Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleis-



Nr.	HGB-E	Anforderung im CSR-RLUG
		tungen
9	§ 289c Abs. 1 Nr. 5	bedeutsamste NF LI
10	§ 289c Abs. 1 Nr. 6	Hinweise auf Abschlussangaben
11	§ 289c Abs. 4	Erläuterung, wenn kein Konzept besteht
12	§ 289d	Nutzung von Rahmenwerken
13	§ 289e	Weglassen nachteiliger Angaben
14	§ 289b Abs. 1	Anwendungsbereich: <ul style="list-style-type: none"> • Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, • Kreditinstitute, • Versicherungsunternehmen, • Bestimmte haftungsbeschränkte Personengesellschaften, • die groß sind (§ 267 HGB), • und mehr als 500 MA beschäftigen.
15	§ 289b Abs. 1	Allgemeine Verweismöglichkeit vom besonderen Teil/gesonderten Bericht auf den Lagebericht
16	§ 289b Abs. 2	Befreiung von der Erstellung einer NFE (Konzernklausel)
17	§ 289b Abs. 3	separater Bericht

2 Gegenüberstellung CSR-RLUG und DRS 20 bezüglich der nichtfinanziellen Erklärung

2.1 Wesentlichkeitsprinzip in der nichtfinanziellen Erklärung

- 3 Gemäß der Definition in Artikel 2 der Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) sind Informationen wesentlich, wenn „vernünftigerweise zu erwarten ist, dass ihre Auslassung oder fehlerhafte Angabe Entscheidungen beeinflusst, die Nutzer auf der Grundlage des Abschlusses des Unternehmens treffen.“ Ferner wird in Erwägungsgrund 17 der Bilanzrichtlinie der Grundsatz der Wesentlichkeit für Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung postuliert. Dies schlägt sich in Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe j der Bilanzrichtlinie nieder, wonach Vorschriften für Ansatz, Bewertung, Darstellung, Offenlegung und Konsolidierung nicht beachtet werden müssen, wenn deren Wirkung unwesentlich ist. In deutsches Recht wurde der Grundsatz der Wesentlichkeit nicht explizit übernommen, da dieser unter Berücksichtigung der GoB in den Einzelvorschriften bereits umgesetzt ist.¹
- 4 Dem Wesentlichkeitsgrundsatz folgend, waren bisher im Abschluss und im Lagebericht nur die Sachverhalte zu berichten, die für die Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig sind. Mit der CSR-RL wird der Wesentlichkeitsgrundsatz teilweise außer Kraft gesetzt: über die fünf Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelan-

¹ Siehe Begründung zum RegE BilRUG (BT-Drucks. 18/4050), S. 41 – 42.



ge, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung) ist im Grundsatz immer zu berichten.²

- 5 Eine weitere Änderung hinsichtlich der Voraussetzung für eine Berichtspflicht betrifft die in § 289c Abs. 3 HGB-E genannten sechs Sachverhalte. Diese sind für einen Aspekt nur dann zu berichten, wenn dies für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft **und** für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf den Aspekt erforderlich ist.³

Diskussionsstand der AG:

- 6 Die hierzu notwendigen Konkretisierungen sollen in einer separaten AG-Sitzung erörtert werden.

2.2 Geschäftsmodell

- 7 Gesetzentwurf§ 289c Abs. 1 HGB-E:

In der nichtfinanziellen Erklärung im Sinne des § 289b ist das Geschäftsmodell der Kapitalgesellschaft kurz zu beschreiben.

- 8 Gesetzesbegründung

„Eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells wird in der Praxis schon heute regelmäßig im Lagebericht vorgenommen und nun auf die nichtfinanzielle Erklärung ausgeweitet. Da das Geschäftsmodell gegenüber nichtfinanziellen Aspekten eigenständig ist, bietet sich eine herausgehobene Regelung an.“

- 9 DRS 20

Grundlagen des Konzerns / Geschäftsmodell des Konzerns

36.

Ausgangspunkt für die Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage bilden Angaben zu den Grundlagen des Konzerns. Wesentliche Veränderungen dieser Grundlagen im Vergleich zum Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern. Dabei sind quantitative Angaben zu machen, sofern diese Informationen für den verständigen Adressaten wesentlich sind.

37.

Soweit für das Verständnis der Ausführungen im Konzernlagebericht erforderlich, ist einzugehen auf die

- a) organisatorische Struktur des Konzerns,
- b) Segmente,
- c) Standorte,
- d) Produkte und Dienstleistungen,
- e) Geschäftsprozesse,
- f) Absatzmärkte,

² Siehe Begr. RegE CSR-RLUG (BT-Drucks. 18/9982), S. 45.

³ In der Begr. RegE CSR-RLUG (BT-Drucks. 18/9982), S. 47, wird dazu gesagt: „Es reicht damit nicht aus, dass die nichtfinanzielle Information nur für das Verständnis von Lage und Entwicklung der Kapitalgesellschaft, nicht aber auch für die Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit erforderlich ist.“



g) externen Einflussfaktoren für das Geschäft.

38.

Wenn sich die Zusammensetzung des Konzerns beispielsweise durch Unternehmenskäufe oder -verkäufe oder aufgegebene Geschäftsbereiche gegenüber dem Vorjahr verändert hat bzw. sich aller Voraussicht nach ändern wird, ist darauf im Rahmen der Berichterstattung im Lagebericht einzugehen, soweit diese Informationen für den verständigen Adressaten wesentlich sind.

Diskussionsstand der AG:

- 10 Aus Sicht der AG muss untersucht werden, ob die aktuellen Regelungen in DRS 20 (die unter der Überschrift „Geschäftsmodell“ gefasst sind) den Anforderungen aus § 289c Abs. 1 HGB-E genügen oder ob die Angaben zum Geschäftsmodell nach § 289c Abs. 1 HGB-E einem anderen Verständnis unterliegen. Diskutiert werden muss in diesem Zusammenhang auch, inwiefern die „herausgehobene Regelung“ (siehe Gesetzesbegründung) hier von Bedeutung ist.

2.3 Aspekte

11 Gesetzentwurf § 289c Abs. 2 HGB-E:

Die nichtfinanzielle Erklärung bezieht sich darüber hinaus zumindest auf folgende Aspekte:

1. Umweltbelange, wobei sich die Angaben beispielsweise auf Treibhausgasemissionen, den Wasserverbrauch, die Luftverschmutzung, die Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien oder den Schutz der biologischen Vielfalt beziehen können,
2. Arbeitnehmerbelange, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die Maßnahmen, die zur Gewährleistung der Geschlechtergleichstellung ergriffen wurden, die Arbeitsbedingungen, die Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, die Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden, den sozialen Dialog, die Achtung der Rechte der Gewerkschaften, den Gesundheitsschutz oder die Sicherheit am Arbeitsplatz beziehen können,
3. Sozialbelange, wobei sich die Angaben beispielsweise auf den Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene oder auf die zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung lokaler Gemeinschaften ergriffenen Maßnahmen beziehen können,
4. die Achtung der Menschenrechte, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen beziehen können, und
5. die Bekämpfung von Korruption und Bestechung, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die bestehenden Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen können.

12 Gesetzesbegründung

Die Nichtfinanzielle Erklärung (NFE) muss alle Aspekte abdecken (ggf. mit einer Negativerklärung) und in einer übersichtlich strukturierten Weise darstellen. Auf Angaben an anderer Stelle im Lagebericht darf verwiesen werden. Wenn eine Information mehrere Aspekte berührt, spricht in der Regel nichts dagegen, die Angaben zusammenhängend darzustellen und gegebenenfalls an anderer Stelle in der NFE auf die Darstellung zu verweisen. Die genannten Beispiele sind als solche zu verstehen und stellen keinen Mindestkatalog dar.



13 DRS 20

./.

Diskussionsstand der AG:

- 14 Die AG sieht Konkretisierungsbedarf, insbesondere hinsichtlich der Information über die Identifikation berichtspflichtiger Inhalte. Darüber hält die AG die Aufnahme eines Beispiels oder mehrere Beispiele aus Sicht der Anwender für überlegenswert.

2.4 Merkmale

15 Gesetzentwurf § 289c Abs. 3 HGB-E:

Zu den in Absatz 2 genannten Aspekten sind in der nichtfinanziellen Erklärung jeweils diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in Absatz 2 genannten Aspekte erforderlich sind, einschließlich: ...

16 Gesetzesbegründung

Die Sachverhalte sind konkret für jeden der fünf Aspekte zu berichten, wobei die Reihenfolge vom Unternehmen frei gewählt werden kann.

2.4.1 Beschreibung der Konzepte

17 Gesetzentwurf § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E:

1. einer Beschreibung der von der Kapitalgesellschaft verfolgten Konzepte, ...

18 Gesetzesbegründung

Mit der Beschreibung der verfolgten Konzepte „sind Ausführungen dazu [gemeint], welche Ziele sich die Kapitalgesellschaft in Bezug auf einen nichtfinanziellen Aspekt setzt, welche Maßnahmen sie dazu in welchem Zeitraum treffen will, wie die Unternehmensführung in diese Maßnahmen eingebunden ist und welche Prozesse, etwa auch zur Beteiligung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern und anderen Interessenträgern, sie durchführen will.“

19 DRS 20:

./.

Diskussionsstand der AG:

- 20 Die AG sieht Konkretisierungsbedarf, insbesondere hinsichtlich des Begriffs „Konzept“, des Operationalisierens von Zielen sowie der Frage, was die Beschreibung der Konzepte beinhaltet. Die AG hat hierzu bereits weitergehende Detailüberlegungen angestellt. Diese werden in TOP 13 dieser Sitzung vorgestellt.



2.4.2 Darstellung der Due-Diligence-Prozesse

21 Gesetzentwurf § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E:

... einschließlich der von der Kapitalgesellschaft angewandten Due-Diligence-Prozesse,

22 Gesetzesbegründung

Die Beschreibung der Due-Diligence-Prozesse „umfasst nach Erwägungsgrund 6 der Richtlinie 2014/95/EU, wenn dies relevant und verhältnismäßig ist, auch wesentliche Angaben zu Due-Diligence-Prozessen, welche die Kapitalgesellschaft in Bezug auf ihre Lieferkette und ihre Kette von Subunternehmern anwendet, um bestehende und potenzielle negative Auswirkungen zu erkennen, zu verhindern und abzuschwächen. Eine Pflicht, in Bezug auf nicht-finanzielle Aspekte besondere Due-Diligence-Prozesse durchzuführen, sieht weder die Richtlinie 2014/95/EU noch das Handelsgesetzbuch vor. Gemeint sind Verfahren, mit denen die Kapitalgesellschaft Sorgfaltspflichten und -obliegenheiten identifiziert und erfüllt, insbesondere etwaige Risiken für einzelne nichtfinanzielle Aspekte ermittelt und Maßnahmen zu deren Eindämmung oder Beseitigung festlegt. Es geht dabei immer um die angewandten Prozesse. Due-Diligence-Prozesse weisen damit eine gewisse Nähe zu Prozessen auf, die schon heute in § 289 HGB angesprochen werden: So gibt es zwischen Due-Diligence-Prozessen und der Festlegung von Risikomanagementzielen und -methoden sowie den wesentlichen Merkmalen des internen Kontrollsystems nicht wenige Schnittmengen.“

23 DRS 20

Definition Risikomanagement (Tz. 11): Gesamtheit aller Regelungen, die einen strukturierten Umgang mit Risiken oder mit Chancen und Risiken im Unternehmen bzw. Konzern sicherstellen.

Risikomanagementsystem

K137.

Sofern das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert ist, sind im Konzernlagebericht die Merkmale des konzernweiten Risikomanagementsystems darzustellen. Hierbei ist auf die Ziele und die Strategie sowie auf die Strukturen und Prozesse des Risikomanagements einzugehen. Es ist ferner anzugeben, ob das Risikomanagementsystem lediglich Risiken oder auch Chancen erfasst.

K138.

Die Darstellung des Risikomanagementsystems soll den verständigen Adressaten des Konzernlageberichts in die Lage versetzen, den Umgang mit Risiken im Konzern besser einschätzen zu können.

K139.

Beruhet das Risikomanagementsystem auf einem allgemein anerkannten Rahmenkonzept, ist dies anzugeben. Wesentliche Veränderungen des Risikomanagementsystems gegenüber dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern.

K140.

Im Rahmen der Ziele und der Strategie des Risikomanagements ist darzustellen, ob und ggf. welche Risiken grundsätzlich nicht erfasst bzw. vermieden werden.

K141.

In diesem Zusammenhang kann auch auf Grundsätze, Verhaltensregeln und Richtlinien zum Risikomanagement im Konzern sowie auf die Risikotragfähigkeit des Konzerns eingegangen werden.

K142.

Bei der Darstellung der Struktur des Risikomanagements ist der Risikokonsolidierungskreis anzugeben, sofern dieser von dem Konsolidierungskreis des Konzernabschlusses abweicht.

K143.



Unterschiede zwischen den Konsolidierungskreisen können beispielsweise aufgrund nicht konsolidierter Zweckgesellschaften bestehen. Zudem kann auf die Ausrichtung des Risikomanagementsystems an der rechtlichen oder wirtschaftlichen Struktur des Konzerns, die (De-) Zentralisierung des Risikomanagements, die verantwortlichen organisatorischen Einheiten sowie auf Wesentlichkeitsgrenzen eingegangen werden.

K144.

Im Rahmen der Darstellung der Risikomanagementprozesse ist die Identifikation, Bewertung, Steuerung und Kontrolle der Risiken sowie die interne Überwachung dieser Abläufe zu erläutern. Sofern eine Revision das Risikomanagementsystem intern prüft, ist dies anzugeben.

K145.

Ebenso kann auf die Prüfung des Risikofrüherkennungs- und internen Überwachungssystems durch den Abschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 4 HGB eingegangen werden.

Diskussionsstand der AG:

- 24 Die AG sieht Konkretisierungsbedarf, insbesondere in Bezug auf die Definition des Begriffs „Due-Diligence-Prozesse“ sowie der in der Gesetzesbegründung erwähnten Schnittmengen „zwischen Due-Diligence-Prozessen und der Festlegung von Risikomanagementzielen und -methoden sowie den wesentlichen Merkmalen des internen Kontrollsystems.“ Die AG hat hierzu bereits weitergehende Detailüberlegungen angestellt. Diese werden in TOP 13 dieser Sitzung vorgestellt.

2.4.3 Ergebnisse der Konzepte

- 25 Gesetzentwurf: § 289c Abs. 3 Nr. 2 HGB-E

2. der Ergebnisse der Konzepte nach Nummer 1

- 26 Gesetzesbegründung

„Gemeint sind in erster Linie feststellbare Auswirkungen der Anwendung der Konzepte. Hat ein Konzept noch nicht zu feststellbaren Auswirkungen geführt, ist auch das als Ergebnis zu berichten. Eine nähere Erläuterung dieser Ergebnisse ist nicht vorgeschrieben, dürfte aber häufig von Interesse für die Nutzer der Informationen und damit sinnvoll sein.“

- 27 DRS 20:

./.

Diskussionsstand der AG:

- 28 Die AG sieht Konkretisierungsbedarf, insbesondere in Bezug auf den Inhalt des Terminus „Ergebnisse“. Die AG hat hierzu bereits weitergehende Detailüberlegungen angestellt. Diese werden in TOP 13 dieser Sitzung vorgestellt.



2.4.4 Wesentliche Risiken

29 Geszentwurf § 289c Abs. 3 Nr. 3 HGB-E:

3. der wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in Absatz 2 genannten Aspekte haben oder haben werden, sowie die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft,

§ 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB-E:

4. der wesentlichen Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in Absatz 2 genannten Aspekte haben oder haben werden, soweit die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist, sowie die Handhabung dieser Risiken durch die Kapitalgesellschaft,

30 Gesetzesbegründung

„Im Zentrum der Aufmerksamkeit der Unternehmen steht schon heute die Berichterstattung über die wesentlichen Risiken. Sie hat auch für die Nutzer der Informationen große Bedeutung. Vor diesem Hintergrund ist der Wortlaut des Artikels 19a Absatz 1 Unterabsatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU zu verstehen, der versucht, beide Perspektiven gleichermaßen abzubilden. Zu berichten sind Risiken, die sich aus der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft für die in § 289c Absatz 2 HGB-E genannten nichtfinanziellen Aspekte ergeben.

Hinzuweisen ist darauf, dass nicht nur solche Risiken, die die Kapitalgesellschaft selbst (bewusst) setzt, zu berichten sind, sondern unter den Voraussetzungen des § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E auch Risiken, die sich aus den eigenen Produkten oder Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft ergeben. Darüber hinaus sind nach § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E auch Risiken zu berichten, die mit den eigenen Geschäftsbeziehungen der Kapitalgesellschaft zu anderen Unternehmen – auch außerhalb der eigenen Konzernstruktur – verknüpft sind, etwa den Geschäftsbeziehungen mit Lieferanten. Im Hinblick auf diese Aspekte, insbesondere nichtfinanzielle Risiken in der Lieferkette und der Kette von Subunternehmern, ist § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E die Spezialregelung zu § 289c Absatz 3 Nummer 3 HGB-E.

Andererseits wird der Risikobegriff begrenzt: Zu berichten sind nur wesentliche Risiken. Wesentlich im Sinne des § 289c Absatz 3 Nummer 3 sind nach dem Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU diejenigen Risiken, die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben werden oder bereits zu solchen Auswirkungen geführt haben. Die Schwere der Auswirkungen soll nach ihrem Ausmaß und ihrer Intensität beurteilt werden. Insbesondere im Hinblick auf Risiken aus Geschäftsbeziehungen werden zudem in § 289c Absatz 3 Nummer 4 HGB-E entsprechend der Richtlinie die Relevanz und die Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung zu einer weiteren ausdrücklichen Voraussetzung der Berichtspflicht erhoben.

§ 289c Absatz 3 Nummer 3 und 4 HGB-E greift dabei grundsätzlich jeweils den Wortlaut der Richtlinie auf, um die auf europäischer Ebene verhandelte Kompromissformel im deutschen Recht zu verankern. Auch wenn die Begriffe auf europäischer Ebene festgelegt worden sind, sollte von folgendem Verständnis ausgegangen werden:

Bei der Berichterstattung über Risiken sind die allgemeinen Grundsätze der Finanzberichterstattung entsprechend anzuwenden. Der Risikobegriff kann in diesem Zusammenhang aber nicht allein bilanzrechtlich bestimmt werden. Anders als bei Risiken im Rahmen des finanziellen Teils des Lageberichts geht es bei den nach § 289c Absatz 3 Nummer 3 HGB-E zu berichtenden Risiken nicht in erster Linie um Risiken für das Unternehmen selbst, sondern um Risiken für nichtfinanzielle Aspekte außerhalb des Unternehmens – also für die Umwelt, für Arbeitnehmer und für die anderen nichtfinanziellen Belange.



Die Berichterstattung steht aber nicht nur unter dem Vorbehalt, dass es sich um ein wesentliches Risiko handelt, sondern auch unter dem Wesentlichkeitsvorbehalt von § 289c Absatz 3 HGB-E (in dem Satzteil vor Nummer 1). Danach sind nur solche Informationen zu berichten, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit erforderlich sind. Der Bezugspunkt der Wesentlichkeit unterscheidet sich dabei: § 289c Absatz 3 Nummer 3 und 4 HGB-E stellt auf die Wesentlichkeit des Risikos ab, also auf das sehr wahrscheinliche Eintreten schwerwiegender negativer Auswirkungen, während § 289c Absatz 3 HGB-E in dem Satzteil vor Nummer 1 die Wesentlichkeit der Information über das Risiko verlangt. Dabei dürfte ein wesentliches Risiko in der Regel auch eine im Hinblick auf die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Aspekte wesentliche Information sein. § 289c Absatz 3 HGB-E verlangt in dem Satzteil vor Nummer 1 aber in jedem Fall, dass die Information immer auch für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens von Bedeutung ist. Für die Berichterstattung relevant sind damit in erster Linie die durch die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft verursachten Risiken für die – wenn auch nichtfinanziellen – Voraussetzungen ihrer künftigen Geschäftstätigkeit. Die Kapitalgesellschaft soll durch ihre Geschäftstätigkeit nicht die Grundlagen ihrer künftigen Geschäftstätigkeit schädigen. Ist die Geschäftstätigkeit von vornherein auf bestimmte nicht erneuerbare Ressourcen begrenzt und stehen diese Ressourcen etwa aufgrund von Streitigkeiten über Umweltauswirkungen oder Arbeitsbedingungen kürzer als geplant zur Verfügung, ist auch das ein wesentliches Risiko für die Geschäftstätigkeit.“

„In der öffentlichen Diskussion über die Wahrnehmung verstärkter Verantwortung durch Unternehmen spielt die Lieferkette und die Kette von Subunternehmern eine zentrale Rolle. Denn häufig finden Verletzungen anerkannter Umwelt-, Sozial- und Menschenrechtsstandards in Drittstaaten und durch Vertragspartner von berichtspflichtigen Unternehmen statt. Für die Allgemeinheit ist es daher beispielsweise wichtig, zu erfahren, ob die berichtende Kapitalgesellschaft aufgrund ihres Geschäftsmodells eine Lieferkette eingerichtet hat und bis zu welcher Tiefe der Lieferkette nichtfinanzielle Angaben gemacht werden. Diese Anforderung findet sich mit unterschiedlichen Akzenten in den meisten Rahmenwerken für die Berichterstattung.

Nach Erwägungsgrund 8 der Richtlinie 2014/95/EU soll die Berichterstattung über die Lieferkette ausdrücklich nicht zu übermäßigem Verwaltungsaufwand für kleine und mittelgroße Unternehmen in der Lieferkette oder der Kette von Subunternehmern der berichtspflichtigen Kapitalgesellschaft führen. Berichtspflichtige Unternehmen sollten daher ihre Berichterstattungspflicht nicht pauschal an kleine und mittlere Unternehmen weitergeben, sondern insbesondere anhand einer Risiko- und Wesentlichkeitseinschätzung entscheiden, welche Informationen von den Unternehmen verlangt werden. Dabei sollten die berichtspflichtigen Unternehmen auch prüfen, ob die Berichterstattung über die Lieferkette im Hinblick auf die Anforderungen an kleine und mittlere Unternehmen verhältnismäßig ist“

31 DRS 20:

Risiken

146.

Zu berichten ist über Risiken, welche die Entscheidungen eines verständigen Adressaten beeinflussen können.

147.

Gegenstand und Umfang der Berichterstattung hängen sowohl von den Gegebenheiten des Konzerns und seiner Unternehmen als auch von deren markt- und branchenbedingtem Umfeld ab. Den Schwerpunkt der Berichterstattung bilden die mit den spezifischen Gegebenheiten des Konzerns und seiner Geschäftstätigkeit verbundenen Risiken. Sie können sowohl aus dem Unternehmensumfeld (externe Risiken) als auch aus dem Unternehmen (interne Risiken) herrühren.



148.

Ein Risiko, dessen Eintritt den Bestand des Konzerns oder eines wesentlichen Konzernunternehmens voraussichtlich gefährden würde, ist als solches zu bezeichnen.

149.

Die wesentlichen Risiken sind einzeln darzustellen. Die bei ihrem Eintritt zu erwartenden Konsequenzen sind zu analysieren und zu beurteilen.

150.

Aus der Darstellung der Risiken muss deren Bedeutung für den Konzern oder für wesentliche, in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen erkennbar werden.

151.

Umfasst der Konzernabschluss eine Segmentberichterstattung, sind bei der Darstellung der Risiken die von den Risiken betroffenen Segmente anzugeben, sofern sie nicht offensichtlich sind.

152.

Die dargestellten Risiken sind zu quantifizieren, wenn dies auch zur internen Steuerung erfolgt und die quantitativen Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind. In diesem Fall sind die intern ermittelten Werte anzugeben sowie die verwendeten Modelle und deren Annahmen darzustellen und zu erläutern.

153.

Z.B. sind Marktpreisrisiken in der Regel mit Hilfe von Sensitivitätsanalysen und Kennzahlen wie Value at Risk quantifizierbar. Die quantitativen Angaben können im Konzernlagebericht stärker aggregiert sein, als sie zur internen Steuerung verwendet werden.

154.

Unter besonderen Umständen, in denen damit gerechnet werden muss, dass die Angabe von Informationen nach Tz. 152 die Position des Konzerns (z.B. in einem Rechtsstreit) erheblich beeinträchtigen würde, kann von einer Quantifizierung der Risiken abgesehen werden. In diesem Fall sind die Gründe für das Unterlassen darzustellen.

155.

Die Einschätzung der Risiken ist zum Bilanzstichtag vorzunehmen. Sofern sich Risiken nach dem Schluss des Berichtszeitraums in ihrer Bedeutung ändern, neu auftreten oder entfallen, ist die geänderte Einschätzung der Risiken zusätzlich darzustellen, wenn anders kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Konzerns vermittelt wird.

156.

Für die Beurteilung der einzelnen Risiken ist ein jeweils adäquater Zeitraum zugrunde zu legen. Dieser hat mindestens dem verwendeten Prognosezeitraum zu entsprechen. Der Zeitraum für die Beurteilung, ob bestandsgefährdende Risiken vorliegen, beträgt mindestens ein Jahr gerechnet vom Konzernabschlussstichtag.

157.

Die Auswirkungen von Risiken sind darzustellen und zu beurteilen. Dabei können die Risiken vor den ergriffenen Maßnahmen zur Risikobegrenzung sowie die Maßnahmen zur Risikobegrenzung dargestellt und beurteilt werden (Bruttobetrachtung). Alternativ können die Risiken dargestellt und beurteilt werden, die nach der Umsetzung von Risikobegrenzungsmaßnahmen verbleiben (Nettobetrachtung). In diesem Fall sind die Maßnahmen der Risikobegrenzung darzustellen.

158.

Die Auswirkungen von Risiken können z.B. durch den Abschluss eines Termingeschäfts oder einer Versicherung begrenzt werden. Sofern Risiken betrachtet werden, die sich auf bilanzielle Positionen auswirken (Ertragsperspektive), kann eine bilanzielle Vorsorge, wie z.B. Abschreibungen und die Bildung von Rückstellungen, eine Risikobegrenzungsmaßnahme sein. Für Risiken, die die Zahlungsströme des Konzerns beeinflussen (finanzwirtschaftliche Perspektive), stellt eine bilanzielle Vorsorge keine Risikobegrenzungsmaßnahme i.S.d. Tz. 157 dar.



159.

Wesentliche Veränderungen der Risiken gegenüber dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern.

160.

Die dargestellten Risiken sind zu einem Gesamtbild der Risikolage des Konzerns zusammenzuführen. Hierbei können Diversifizierungseffekte berücksichtigt werden.

161.

Hierbei kann z.B. auf die Risikotragfähigkeit des Konzerns eingegangen werden.

162.

Um die Klarheit und Übersichtlichkeit des Risikoberichts zu erhöhen, sind die einzelnen Risiken entweder in einer Rangfolge zu ordnen oder zu Kategorien gleichartiger Risiken zusammenzufassen. Die Ausführungen können auch segmentspezifisch differenziert werden.

163.

Durch die Bildung einer Rangordnung werden die Risiken entsprechend ihrer relativen Bedeutung dargestellt. Die Bedeutung ermittelt sich aus der Eintrittswahrscheinlichkeit und der möglichen Auswirkung auf die Erreichung der Prognosen bzw. der angestrebten Ziele. Dabei können die wesentlichen Risiken insgesamt in eine Rangfolge geordnet oder in Klassen entsprechend ihrer Bedeutung zusammengefasst werden (z.B. A-, B- und C-Risiken).

164.

Bei der Zusammenfassung gleichartiger Risiken zu Kategorien kann sich das Mutterunternehmen an der für Zwecke des Risikomanagements intern vorgegebenen Kategorisierung von Risiken orientieren. Alternativ kann z.B. folgende Kategorisierung gewählt werden: (1) Umfeldrisiken, (2) Branchenrisiken, (3) leistungswirtschaftliche Risiken, (4) finanzwirtschaftliche Risiken und (5) sonstige Risiken.

Diskussionsstand der AG:

- 32 Die AG sieht Konkretisierungsbedarf, insbesondere hinsichtlich des Begriffs „Lieferkette“ sowie hinsichtlich der Frage, wie weit die Lieferkette in die Berichtspflicht einbezogen wird. Ferner ist die AG der Ansicht, dass die Frage der Perspektive für die Identifikation und Beurteilung der Risiken im DRS zu behandeln ist. Gemeint ist hiermit der im RegE vorgenommene Perspektivwechsel („Auswirkungen auf die in Absatz 2 genannten Aspekte“). Dies hat signifikante Auswirkungen auf das Verständnis der Wesentlichkeit.

2.4.5 Bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

- 33 Gesetzentwurf § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB-E:

5. der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft von Bedeutung sind



34 Gesetzesbegründung

Die Aufnahme der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren knüpft an die bisherige Regelung in § 289 Absatz 3 HGB an (*nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft*). Neu ist, dass die NFL nicht mehr nur im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Geschäftsentwicklung zu berücksichtigen, sondern selbstständig darzustellen sind. Welche Leistungsindikatoren zu berichten sind, hängt vom Geschäftsmodell der Kapitalgesellschaft ab. Im Hinblick auf die Nutzung von Rahmenwerken wird auf die einleitende Erläuterung zu § 289c HGB-E verwiesen. Unternehmen sollten dabei auch die weiteren Prozesse auf europäischer Ebene beobachten, da die Europäische Kommission nach Artikel 2 der Richtlinie 2014/95/EU unverbindliche Leitlinien zur Methode der Berichterstattung unter anderem zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren entwickeln soll. Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind nach dem Deutschen Rechnungslegungs Standard DRS 20.107 im Hinblick auf Umweltbelange etwa Emissionswerte und Energieverbrauch.

35 DRS 20:

Vermögenslage / Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

105.

In die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns sind auch die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns von Bedeutung sind.

106.

Einzubeziehen sind jene nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die auch zur internen Steuerung des Konzerns herangezogen werden.

107.

Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind:

- a) Kundenbelange (Indikatoren zum Kundenstamm, Kundenzufriedenheit etc.),
- b) Umweltbelange (Emissionswerte, Energieverbrauch etc.),
- c) Arbeitnehmerbelange (Indikatoren zur Mitarbeiterfluktuation, Mitarbeiterzufriedenheit, Betriebszugehörigkeit, Fortbildungsmaßnahmen etc.),
- d) Indikatoren zu Forschung und Entwicklung (sofern diese Angaben nicht im Forschungs- und Entwicklungsbericht gemäß Tz. 46-51 gemacht werden) und
- e) die gesellschaftliche Reputation des Konzerns (Indikatoren zum sozialen und kulturellen Engagement, Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung etc.).

108.

Zu den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind quantitative Angaben zu machen, sofern quantitative Angaben zu diesen Leistungsindikatoren auch zur internen Steuerung herangezogen werden und sie für den verständigen Adressaten wesentlich sind.

109.

Die quantitativen Angaben zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren können im Konzernlagebericht stärker aggregiert sein, als sie zur internen Steuerung verwendet werden.

110.

Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren können auch im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung angegeben werden. Allgemein anerkannte Rahmenkonzepte können Anhaltspunkte für die Berichterstattung unter Einbeziehung von finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren geben.



111.

Sofern nach Tz. 102 und 106 berichtete finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren intern unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit verwendet werden, ist dieser Zusammenhang darzustellen. Wird der Berichterstattung dabei ein allgemein anerkanntes Rahmenkonzept zugrunde gelegt, ist dies anzugeben.

112.

Der Bezug zur Nachhaltigkeit kann z.B. dadurch hergestellt werden, dass für einzelne Kennzahlen der Zusammenhang zu ökonomischen, ökologischen und sozialen Belangen dargestellt wird.

113.

Wesentliche Veränderungen der finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern.

Diskussionsstand der AG:

- 36 Nach erster Einschätzung hält die AG die bestehenden Regelungen in DRS 20 betreffend die Leistungsindikatoren für nicht kompatibel zu den Regelungen des CSR-RLUG. Insbesondere ist fraglich, ob die Bedingung „zur internen Steuerung [...] herangezogen“ in der nichtfinanziellen Erklärung Geltung besitzt. Dies ist jedoch noch zu diskutieren.

2.4.6 Hinweise auf im Abschluss ausgewiesene Beträge

- 37 Gesetzentwurf § 289c Abs. 3 Nr. 6 HGB-E:

6. soweit es für das Verständnis erforderlich ist, Hinweisen auf im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu

- 38 Gesetzesbegründung

„Für das Verständnis der nichtfinanziellen Erklärung im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss kann es angezeigt sein, auf einzelne im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge hinzuweisen und diese zu erläutern.“

- 39 DRS 20:

19.

Die Angaben müssen plausibel, konsistent sowie frei von Widersprüchen gegenüber den entsprechenden Informationen im Konzernabschluss sein. Die daraus gezogenen Folgerungen müssen auch im Hinblick auf allgemein bekannte Wirtschaftsdaten schlüssig sein. Zukunftsbezogene Aussagen sind von stichtags- und vergangenheitsbezogenen Informationen klar zu unterscheiden.

29.

Für Informationen, die sich aus dem Konzernabschluss ableiten, ist dieser Bezug nachvollziehbar darzustellen, sofern er für den verständigen Adressaten nicht offensichtlich ist.

30.

Beispielsweise ist die für den verständigen Adressaten nicht offensichtliche Berechnung einer Rendite-Kennzahl aus den Angaben der Bilanz und/oder der Gewinn- und Verlustrechnung nachvollziehbar abzuleiten und die Berechnung der einzelnen Komponenten darzustellen.



Diskussionsstand der AG:

- 40 Die AG sieht Konkretisierungsbedarf, insbesondere in Bezug darauf, dass Sensitivitätsanalysen für die nichtfinanziellen Angaben nicht gefordert werden (z.B. Zusammenhang zwischen Mitarbeiterzufriedenheit und Umsatz). Zu untersuchen ist darüber hinaus, ob sich die Hinweise und Erläuterungen nur auf solche Beträge erstrecken, die bereits einzeln berichtet werden (z.B. im Anhang).

2.5 Angaben, wenn kein Konzept verfolgt wird

- 41 Gesetzentwurf § 289c Abs. 4 HGB-E:

Wenn die Kapitalgesellschaft in Bezug auf einen oder mehrere der in Absatz 2 genannten Aspekte kein Konzept verfolgt, hat sie dies anstelle der auf den jeweiligen Aspekt bezogenen Angaben nach Absatz 3 Nummer 1 und 2 in der nichtfinanziellen Erklärung klar und begründet zu erläutern.

- 42 Gesetzesbegründung

Mit der Anforderung wird das *comply or explain*-Konzept umgesetzt. Unternehmen müssen kein Konzept haben; müssen dies dann aber erläutern.

- 43 DRS 20:

./.

Diskussionsstand der AG:

- 44 Die AG sieht Konkretisierungsbedarf, z.B., ob bei einer Einordnung eines Aspekts als unwesentlich (eine entsprechende Begründung wird in die NFE aufgenommen) nicht nochmals erläutert werden muss, dass kein Konzept besteht.

2.6 Nutzung von Rahmenwerken

- 45 Gesetzentwurf § 289d HGB-E:

Die Kapitalgesellschaft kann für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke nutzen. In diesen Fällen ist in der Erklärung anzugeben, welches Rahmenwerk genutzt wurde.

- 46 Gesetzesbegründung

„Nationale, internationale und europäische Rahmenwerke (beispielsweise die Leitsätze der OECD für multinationale Unternehmen, die GRI G4, der Deutsche Nachhaltigkeitskodex, das Umweltmanagement- und betriebsprüfungssystem EMAS, der UN Global Compact, die VN Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte, die ISO 26000 der Internationalen Organisation für Normung, die Dreigliedrige Grundsatzerklärung über multinationale Unternehmen und Sozialpolitik der Internationalen Arbeitsorganisation) können Rahmen darstellen, an denen sich die Kapitalgesellschaft bei der Berichterstattung orientieren kann. Die Kapitalgesellschaften müssen dabei aber sicherstellen, dass sie in der Berichterstattung alle von § 289c geforderten Berichtselemente abdecken.“



Die Kapitalgesellschaften sind nicht dazu verpflichtet, ein (bestimmtes) Rahmenwerk zu nutzen. Verwenden sie ein Rahmenwerk, ist das in der Erklärung anzugeben.

Erwogen wurde auch, ein bestimmtes Rahmenwerk für die Berichterstattung vorzugeben, um die Vergleichbarkeit zu verbessern. Dem steht aber einerseits der Wortlaut der Richtlinie 2014/95/EU entgegen, der den Mitgliedstaaten aufgibt, den Unternehmen die Wahlfreiheit zu überlassen. Andererseits ist auch die verbindliche Entscheidung für ein bestimmtes Rahmenwerk gegenwärtig noch nicht möglich, da das von der Richtlinie 2014/95/EU umfasste Spektrum nichtfinanzieller Aspekte nur von einigen der bestehenden Rahmenwerke abgedeckt wird, andere Rahmenwerke aber spezifischere und für wesentliche Zielgruppen genauere Informationen erlauben. Die verbindliche Vorgabe eines bestimmten auch auf dem Kapitalmarkt anerkannten Rahmenwerks ist daher nicht möglich.

Um dennoch die Vergleichbarkeit der Berichterstattung zu verbessern, sieht § 289c Absatz 2 HGB-E Konkretisierungen hinsichtlich der erfassten Belange vor.“

47 DRS 20

110.

Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren können auch im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung angegeben werden. Allgemein anerkannte Rahmenkonzepte können Anhaltspunkte für die Berichterstattung unter Einbeziehung von finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren geben.

111.

Sofern nach Tz. 102 und 106 berichtete finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren intern unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit verwendet werden, ist dieser Zusammenhang darzustellen. Wird der Berichterstattung dabei ein allgemein anerkanntes Rahmenkonzept zugrunde gelegt, ist dies anzugeben.

K139.

Beruhet das Risikomanagementsystem auf einem allgemein anerkannten Rahmenkonzept, ist dies anzugeben. Wesentliche Veränderungen des Risikomanagementsystems gegenüber dem Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern.

K140.

Im Rahmen der Ziele und der Strategie des Risikomanagements ist darzustellen, ob und ggf. welche Risiken grundsätzlich nicht erfasst bzw. vermieden werden.

K172.

Beruhet das interne Kontroll- oder das Risikomanagementsystem im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess auf einem allgemein anerkannten Rahmenkonzept, ist dies anzugeben.

Anmerkung: Im DRS 20 wurden keine Rahmenkonzepte explizit genannt, um nicht bestimmte aus der Vielzahl an Konzepten hervorzuheben.

Diskussionsstand der AG:

48 Aus Sicht der AG sollte hier lediglich der Wortlaut des Gesetzes wiedergegeben werden.

2.7 Weglassen nachteiliger Angaben

49 Gesetzentwurf § 289d HGB-E:



(1) Die Kapitalgesellschaft muss in die nichtfinanzielle Erklärung ausnahmsweise keine Angaben zu künftigen Entwicklungen oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden, aufnehmen, wenn

1. die Angaben nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft geeignet sind, der Kapitalgesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen, und

2. das Weglassen der Angaben ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft und der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.

(2) Macht eine Kapitalgesellschaft von Absatz 1 Gebrauch und entfallen die Gründe für die Nichtaufnahme der Angaben nach der Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung, sind die Angaben in die darauf folgende nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen.

50 Gesetzesbegründung

„§ 289e Absatz 1 Nummer 2 HGB-E sieht die durch die Richtlinie bedingten Begrenzungen des Wahlrechts vor. Ein Weglassen von Angaben ist nur möglich, wenn die Berichterstattung der Kapitalgesellschaft einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Der Wortlaut der Regelung orientiert sich insoweit an § 286 Absatz 2 HGB. Dieser Gleichlauf zwischen den beiden Regelungen folgt daraus, dass die englische Fassung der Richtlinie 2013/34/EU sowohl in Artikel 19a Absatz 1 Unterabsatz 4 als auch in Artikel 18 Absatz 2, den § 286 Absatz 2 HGB umsetzt, denselben Ausdruck verwendet („seriously prejudicial“).

Somit kann sich eine Kapitalgesellschaft nur in eng begrenzten Ausnahmefällen auf die Regelung berufen und von einer Berichterstattung über bestimmte Informationen absehen. Das betrifft den Fall, dass eine Information zwar wesentlich im Sinne von § 289c Absatz 3 HGB-E für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit ist und damit grundsätzlich berichtet werden müsste, dabei die Information aber nicht so bedeutsam ist, dass ihr Weglassen ein ausgewogenes Gesamtverständnis vollständig ausschließt. Etwaige anderweitig bestehende Informationspflichten außerhalb der nichtfinanziellen Erklärung bleiben unberührt.

Macht eine Kapitalgesellschaft von § 289e Absatz 1 HGB-E Gebrauch und entfallen die Gründe für die Nichtaufnahme der Angaben zu einem späteren Zeitpunkt, sieht § 289e Absatz 2 HGB-E vor, dass die Kapitalgesellschaft die Angaben in der nächsten zu erstellenden nichtfinanziellen Erklärung aufnehmen muss. Diese Regelung soll sicherstellen, dass eine Kapitalgesellschaft nicht willkürlich von der Berichterstattung über bestimmte Informationen absieht. Gleichzeitig soll es den Nutzern der Informationen ermöglicht werden, die Angaben im Nachhinein nachzuvollziehen.“

51 DRS 20

154.

Unter besonderen Umständen, in denen damit gerechnet werden muss, dass die Angabe von Informationen nach Tz. 152 die Position des Konzerns (z.B. in einem Rechtsstreit) erheblich beeinträchtigen würde, kann von einer Quantifizierung der Risiken abgesehen werden. In diesem Fall sind die Gründe für das Unterlassen darzustellen.

Diskussionsstand der AG:

52 Aus Sicht der AG sollten Konkretisierungen erfolgen.



2.8 Anwendungsbereich

53 Gesetzentwurf § 289b Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB-E:

Eine Kapitalgesellschaft hat ihren Lagebericht um eine nichtfinanzielle Erklärung zu erweitern, wenn sie die folgenden Merkmale erfüllt:

1. die Kapitalgesellschaft erfüllt die Voraussetzungen des § 267 Absatz 3 Satz 1,
 2. die Kapitalgesellschaft ist kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d und
 3. die Kapitalgesellschaft hat im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.
- § 267 Absatz 4 bis 5 ist entsprechend anzuwenden.

54 Gesetzesbegründung

„Der Berichtspflicht unterworfen sind Kapitalgesellschaften und (haftungsbeschränkte) Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB, welche die „Voraussetzungen des § 267 Absatz 3 Satz 1, Absatz 4 bis 5 HGB erfüllen (also „groß“ sind), wenn sie mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen und zugleich kapitalmarktorientiert (§ 264d HGB) sind. Die Größenkriterien nach § 267 Absatz 3 Satz 1 HGB müssen danach tatsächlich erfüllt sein; die Fiktion nach § 267 Absatz 3 Satz 2 HGB, nach der eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft im Sinne des § 264d HGB automatisch als „groß“ gilt, ist insoweit nicht anwendbar. Die Voraussetzung der Kapitalmarktorientierung entspricht Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2013/34/EU. Keiner Regelung an dieser Stelle bedarf die Erfassung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, da diese wie bisher in den Spezialvorschriften der §§ 340a und 341a HGB erfolgen sollte. Auf die Erläuterungen dieser Vorschriften wird verwiesen. Auf die Europäische Gesellschaft sind die Vorgaben der §§ 289b bis 289e HGB-E nach Artikel 61 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) entsprechend anwendbar.

Im Hinblick auf die Schwelle von 500 Arbeitnehmern folgt der Vorschlag ebenfalls der Richtlinie. Dabei gelten für den Schwellenwert § 267 Absatz 4 und 5 HGB entsprechend. Das bedeutet, dass im Regelfall zwei aufeinanderfolgende Abschlussstichtage zu betrachten sind und im Falle von Neugründungen und Umwandlungen in der Regel nur ein Abschlussstichtag maßgeblich ist.“

55 DRS 20

5. Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die gesetzlich zur Aufstellung eines Konzernlageberichts gemäß § 315 HGB verpflichtet sind oder die einen solchen freiwillig aufstellen.

6. Einzelne Regeln gelten nur für bestimmte Gruppen von Unternehmen (z.B. kapitalmarktorientierte Unternehmen).

7. Der Standard gilt für Unternehmen aller Branchen. Besonderheiten der Risikoberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten sowie Versicherungsunternehmen sind in Anlage 1 und 2 zu diesem Standard geregelt.

Diskussionsstand der AG:

56 Aus Sicht der AG sollten Konkretisierungen erfolgen.



2.9 Verweismöglichkeit

57 Gesetzentwurf § 289b Abs. 1 Satz 3 HGB-E:

Wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt des Lageberichts bildet, darf die Kapitalgesellschaft auf die an anderer Stelle im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verweisen.

58 Gesetzesbegründung

„Um zu vermeiden, dass dieselben nichtfinanziellen Angaben mehrfach berichtet werden müssen, kann in der nichtfinanziellen Erklärung oder in dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht auf nichtfinanzielle Angaben im Lagebericht verwiesen werden (§ 289b Absatz 1 Satz 3 HGB-E). In jedem Fall müssen die inhaltlichen Vorgaben der §§ 289c bis 289e HGB-E erfüllt werden.“

59 DRS 20

21.

Von einer geschlossenen Form kann auch dann ausgegangen werden, wenn:

- die Erklärung zur Unternehmensführung gemäß § 315 Abs. 5 HGB i.V.m. § 289a HGB auf der Internetseite des Konzerns erfolgt,
- Angaben zur Vergütung der Organmitglieder separat innerhalb des Corporate Governance-Berichts im Geschäftsbericht gemacht werden oder
- Informationen im Konzernlagebericht aufgrund von gesetzlichen Vorschriften (vgl. § 315 Abs. 4 Satz 2 HGB) oder aufgrund von Regeln dieses Standards (vgl. Tz. K192, K198, K219 und K231) durch einen Verweis auf den Konzernanhang vermittelt werden.

Diskussionsstand der AG:

60 Aus Sicht der AG sollten Konkretisierungen erfolgen.

2.10 Befreiung von der Erstellung einer NFE (Konzernklausel)

61 Gesetzentwurf § 289b Abs. 2 HGB-E:

Eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit, wenn

1. die Kapitalgesellschaft in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist und
2. der Konzernlagebericht nach Nummer 1 nach Maßgabe des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält.

Satz 1 gilt entsprechend, wenn das Mutterunternehmen im Sinne von Satz 1 einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach § 315b Absatz 3 oder nach Maßgabe des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU erstellt und offenlegt. Ist eine Kapitalgesellschaft nach den Sätzen 1 oder 2 von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung befreit, hat sie dies in ihrem Lagebericht mit einer Erläuterung anzugeben, welches Mutterunternehmen den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht offenlegt und wo der Bericht in deutscher oder englischer Sprache offengelegt oder veröffentlicht ist.



62 Gesetzesbegründung

„Voraussetzung ist, dass das Tochterunternehmen in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einbezogen ist und dieser Konzernlagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung enthält, die den Vorgaben des auf das Mutterunternehmen anwendbaren nationalen Rechts im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU entspricht. Hat das Mutterunternehmen stattdessen einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht erstellt und veröffentlicht, genügt auch die Einbeziehung des Tochterunternehmens in diesen Bericht. Nach den allgemeinen handelsbilanzrechtlichen Grundsätzen (§ 290 HGB) ist maßgeblich, ob das Mutterunternehmen auf das Tochterunternehmen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Gerade in mehrfach gestuften Konzernen kann es für den Nutzer der nichtfinanziellen Informationen schwierig sein, schnell den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht zu ermitteln, der Informationen über das Tochterunternehmen enthält. Daher soll die Kapitalgesellschaft, die eigentlich eine nichtfinanzielle Erklärung erstellen müsste, in ihrem Lagebericht darauf Bezug nehmen und angeben, welches Mutterunternehmen den Bericht erstellt und bei welchem Register beziehungsweise auf welcher Internetseite dieser Bericht in deutscher oder englischer Sprache offengelegt oder veröffentlicht wird. Im Regelfall wird der Konzernlagebericht schon gemäß § 264 Absatz 3 Satz 1 Nummer 5, Satz 2 und 3 HGB durch das befreite Tochterunternehmen beim Bundesanzeiger offenzulegen oder dort in deutscher oder englischer Sprache unter dem Tochterunternehmen auffindbar sein. Andernfalls hat ein Tochterunternehmen, das die Befreiung nach § 289b Absatz 2 HGB-E in Anspruch nehmen will, dafür Sorge zu tragen, dass eine deutsche oder englische Übersetzung der nichtfinanziellen Konzernklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts öffentlich verfügbar ist.

Die Befreiung nach § 289b Absatz 2 HGB-E kommt nur dann zur Anwendung, wenn das Tochterunternehmen nach § 289b Absatz 1 HGB-E zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet ist. Eine solche Pflicht besteht nicht, wenn das Tochterunternehmen nach den seit langem geltenden allgemeinen bilanzrechtlichen Befreiungsregelungen des § 264 Absatz 3 HGB von der Aufstellung eines Lageberichts absieht. Es fehlt dann bereits an einem Lagebericht des Tochterunternehmens, der um eine nichtfinanzielle Erklärung erweitert werden könnte. Auch Artikel 19a Absatz 1 der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU knüpft die Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung daran, dass die Kapitalgesellschaft einen Lagebericht aufstellt.

Die Befreiung nach § 289b Absatz 2 HGB-E wird durch die Befreiung nach § 264 Absatz 3 HGB aber nicht entbehrlich. Vielmehr sind Fälle denkbar, in denen ein Tochterunternehmen zwar einen eigenen Lagebericht aufzustellen hat, weil die Voraussetzungen nach § 264 Absatz 3 HGB nicht erfüllt sind, dabei aber von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung gemäß § 289b Absatz 2 HGB-E befreit ist. § 289b Absatz 2 HGB-E sieht nämlich (entsprechend den Vorgaben der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU) andere und für sich genommen weniger strenge Voraussetzungen für die Befreiung von der Berichtspflicht vor als § 264 Absatz 3 HGB. Beispielsweise darf ein Tochterunternehmen von der Aufstellung eines Lageberichts nach § 264 Absatz 3 HGB nur dann absehen, wenn sich das Mutterunternehmen bereit erklärt, für die von dem Tochterunternehmen bis zum Abschlussstichtag eingegangenen Verpflichtungen im folgenden Geschäftsjahr einzustehen.“

63 DRS 20

Durch den Verweis in DRS 20 auf das Gesetz gelten die Befreiungstatbestände der §§ 291, 292, 293 HGB. EU/EWR-Konzernlageberichte (§ 291 HGB) und Konzernlageberichte aus Drittstaaten entfalten die befreiende Wirkung allerdings nur dann, wenn diese in deutscher Sprache offengelegt werden.



Diskussionsstand der AG:

64 Aus Sicht der AG sollten Konkretisierungen erfolgen.

2.11 Gesonderter nichtfinanzieller Bericht

65 Gesetzentwurf § 289b Abs. 3 HGB-E:

Eine Kapitalgesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist auch dann von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit, wenn die Kapitalgesellschaft für dasselbe Geschäftsjahr einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des Lageberichts erstellt und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. der gesonderte nichtfinanzielle Bericht erfüllt zumindest die inhaltlichen Vorgaben nach § 289c und
2. die Kapitalgesellschaft macht den gesonderten nichtfinanziellen Bericht öffentlich zugänglich durch:
 - a. Offenlegung zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 oder
 - b. Veröffentlichung auf der Internetseite der Kapitalgesellschaft spätestens sechs Monate nach dem Abschlussstichtag und mindestens für zehn Jahre, sofern der Lagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt.

Absatz 1 Satz 3 und die §§ 289d und 289e sind auf den gesonderten nichtfinanziellen Bericht entsprechend anzuwenden.

66 Gesetzesbegründung

„Der gesonderte nichtfinanzielle Bericht muss die gleichen Inhalte aufweisen, die für die nichtfinanzielle Erklärung nach § 289c HGB-E vorgeschrieben sind, er kann aber auch – wie die nichtfinanzielle Erklärung – weitere Angaben enthalten. Zudem muss der gesonderte nichtfinanzielle Bericht zusammen mit dem Lagebericht nach § 325 HGB im Bundesanzeiger offengelegt oder auf der Internetseite der Kapitalgesellschaft veröffentlicht werden (Artikel 19a Absatz 4 Buchstaben a und b der Richtlinie 2013/34/EU in der Fassung der Richtlinie 2014/95/EU). Macht die Kapitalgesellschaft von der Veröffentlichung im Internet Gebrauch, hat sie aber gemäß § 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b HGB-E die in der Richtlinie vorgegebene Frist von sechs Monaten ab dem Abschlussstichtag einzuhalten und den Bericht mindestens für eine Dauer von zehn Jahren auf der Internetseite verfügbar zu halten. Zusätzlich ist bei der Veröffentlichung im Internet in den Lagebericht ein Bezug auf diese Veröffentlichung aufzunehmen. Dabei ist die InternetAdresse anzugeben, unter der die Veröffentlichung erfolgt. In jedem Fall muss die Veröffentlichung im Internet für eine gewisse Dauer erfolgen, damit die Ziele der Richtlinie 2014/95/EU erreicht werden. Daher wird in Anlehnung an die Vorgaben für das Vorhalten beispielsweise von Jahresfinanzberichten im Unternehmensregister in § 24 der Wertpapierhandelsanzeige- und Insiderverzeichnisverordnung vom 13. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3376) in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (BGBl. 2015 I S. 2029) eine Frist von zehn Jahren für die Verfügbarkeit vorgeschrieben.

Eine Kapitalgesellschaft kann demnach die nichtfinanziellen Angaben in drei verschiedenen Varianten der Öffentlichkeit zugänglich machen:

die Kapitalgesellschaft kann in den nach § 325 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 HGB offenzulegenden Lagebericht eine nichtfinanzielle Erklärung aufnehmen,



die Kapitalgesellschaft kann einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellen und zeitgleich mit dem Lagebericht nach § 325 HGB im Bundesanzeiger offenlegen (§ 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a HGB-E) oder

die Kapitalgesellschaft kann einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellen und auf ihrer Internetseite veröffentlichen, wenn sie im Lagebericht darauf Bezug nimmt (§ 289b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b HGB-E).

Erfüllt die Kapitalgesellschaft die in § 289b Absatz 3 HGB-E für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht vorgesehenen Anforderungen nicht, beispielsweise weil sie den gesonderten Bericht erst nach mehr als sechs Monaten veröffentlicht, hat sie die Befreiung nach § 289b Absatz 3 HGB-E nicht wirksam ausgeübt. Das hat zur Folge, dass es bei der Verpflichtung nach § 289b Absatz 1 HGB-E bleibt, eine nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufzunehmen. Fehlt diese Erklärung, kann dies ein Ordnungswidrigkeitsverfahren nach § 334 HGB-E auslösen.“

67 DRS 20

./.

Diskussionsstand der AG:

68 Aus Sicht der AG sollten Konkretisierungen erfolgen.