

© 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:	11. IFRS/HGB-FA / 08.06.2017 / 12:45 – 18:00 Uhr
TOP:	02 – Überarbeitung DRS 20 aufgrund CSR-RLUG
Thema:	Überarbeitung DRS 20 aufgrund CSR-RLUG
Unterlage:	11_02b_IFRS_HGB-FA_CSR-RLUG_OP

1 Vorbemerkung

- Die Fachausschüsse (FAe) hatten in ihrer letzten Sitzung im April 2017 u.a. die Themen Darstellung des Geschäftsmodells, Definition des Begriffs „Risiko“, die Brutto-/Nettobetrachtung der Risiken und das Verständnis von „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“ diskutiert und die AG gebeten, diese Themen nochmals zu erörtern und ggf. alternative Formulierungsvorschläge zu erarbeiten. In dieser Unterlage werden die Diskussionsergebnisse der AG zu diesen Themen dargestellt.

2 Darstellung des Geschäftsmodells

2.1 Fachausschusssitzung April 2017

- Die Arbeitsgruppe *Konzernlagebericht* (AG) hatte für eine Konkretisierung der Anforderung von § 289c Abs. 1 HGB (kurze Darstellung des Geschäftsmodells) vorgeschlagen, DRS 20.37 wie folgt zu ändern:

DRS 20.37

Das Geschäftsmodell des Konzerns ist kurz darzustellen. Soweit für das Verständnis der Ausführungen im Konzernlagebericht erforderlich, ist dabei einzugehen auf:

a) den Geschäftszweck

a)b) die organisatorische Struktur des Konzerns (z.B. Segmente, Standorte),

b)c) die notwendigen Einsatzfaktoren für die Durchführung der Geschäftstätigkeit (z.B. Personal, Material, Fremdleistungen, immaterielle Werte) Segmente,

e)d) die Geschäftsprozesse (z.B. Beschaffung, Produktion, Vertrieb) Standorte,

e)e) Produkte und Dienstleistungen,

Geschäftsprozesse,



e)f) Absatzmärkte,

f)g) die externen Einflussfaktoren für das Geschäft (z.B. rechtliche, politische, wirtschaftliche, ökologische und soziale Rahmenbedingungen).

- 3 Bei diesem Formulierungsvorschlag der AG gaben die FAe zu bedenken, dass damit die Berichtspflicht über das Geschäftsmodell für alle Unternehmen gegenüber der derzeitigen Regelung ausgeweitet werden könnte. Da dies nicht gewünscht sei, solle aus einer Modifikation von DRS 20.37 deutlich werden, dass mit der neuen Formulierung keine Änderung der bisherigen Berichtspflichten beabsichtigt ist. Dabei sei zu beachten, dass Mutterunternehmen, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind, gemäß § 289c Abs. 1 HGB ihr Geschäftsmodells kurz darzustellen haben.

2.2 Erörterung durch die AG

- 4 Ohne Kenntnisse der Grundlagen des Konzerns, was auch die Darstellung des Geschäftsmodells einschließt, wird ein verständiger Adressat kaum die Ausführungen im Konzernlagebericht zum Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und der Lage des Konzerns sachgerecht analysieren und beurteilen können. Demzufolge wurden entsprechende Anforderungen in DRS 20.36 bis 38 unter der Überschrift „Geschäftsmodell des Konzerns“ aufgenommen. Insbesondere die in DRS 20.37 genannten Merkmale sollen als Orientierung für eine Beschreibung des Geschäftsmodells dienen. Jedoch enthält diese Textziffer nicht den Begriff „Geschäftsmodell“.
- 5 Sowohl die FAe als auch die AG sind der Ansicht, dass die Beschreibung des Geschäftsmodells im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts dem Grunde nach nicht von der Beschreibung des Geschäftsmodells in der nichtfinanziellen Konzernklärung abweichen sollte. Dementsprechend schlägt die AG vor, die grundlegenden Regelungen für die Beschreibung des Geschäftsmodells (z.B. die möglichen Merkmale eines Geschäftsmodells, wie sie in DRS 20.37 Buchstabe a bis Buchstabe g genannt werden) für alle Mutterunternehmen einheitlich zu konkretisieren. Da sich in der Praxis die Regelungen von DRS 20.36 bis 38 zur Beschreibung des Geschäftsmodells etabliert haben, solle DRS 20.37 entsprechend angepasst werden. Für Mutterunternehmen, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind und damit auch ihr Geschäftsmodell darzustellen haben, wären weiterführende Regelungen im Abschnitt zur nichtfinanziellen Konzernklärung in DRS 20 zu ergänzen.
- 6 Die AG empfiehlt, den Begriff „Geschäftsmodell“ in DRS 20.37 explizit aufzunehmen, da so die Verbindung von den weiterführenden Regelungen im Abschnitt zur nichtfinanziellen Konzernklärung zu den allgemeinen Regelungen in DRS 20.37 auch sprachlich deutlich wird. Die Änderungen an DRS 20.37 Buchstabe a bis g dienen einer systematischen Darstellung der Merkmale eines Geschäftsmodells. Insgesamt handelt es sich bei den von der AG vorgeschlagenen Anpassungen an DRS 20.37 um Formulierungsänderungen, die keine Änderung der bisherigen Anforderungen intendieren. Sie haben rein klarstellenden Charakter.



- 7 Im Ergebnis ihrer Diskussion schlägt die AG folgende Formulierung vor (Änderung gegenüber der gegenwärtigen Formulierung von DRS 20.37):

DRS 20.37

Sofernweit für das Verständnis der Ausführungen im Konzernlagebericht erforderlich, ist das Geschäftsmodell kurz darzustellen. Dabei ist, soweit für das Verständnis des Geschäftsmodells erforderlich, einzugehen auf die

h) den Geschäftszweck

g)i) die organisatorische Struktur des Konzerns (z.B. Segmente, Standorte),

h)j) die notwendigen Einsatzfaktoren für die Durchführung der Geschäftstätigkeit (z.B. Personal, Material, Fremdleistungen, immaterielle Werte) Segmente,

i)k) die Geschäftsprozesse (z.B. Beschaffung, Produktion, Vertrieb) Standorte,

j)l) Produkte und Dienstleistungen,

Geschäftsprozesse,

k)m) Absatzmärkte,

l)n) die externen Einflussfaktoren für das Geschäft (z.B. rechtliche, politische, wirtschaftliche, ökologische und soziale Rahmenbedingungen).

Für die Textziffern im Abschnitt zur nichtfinanziellen Konzernklärung schlägt die AG folgende Formulierung vor:

In der nichtfinanziellen Konzernklärung ist das Geschäftsmodell des Konzerns kurz darzustellen. Dabei ist, soweit für das Verständnis des Geschäftsmodells erforderlich, auf die in Tz. DRS 20.37 Buchstabe a bis g genannten Merkmale einzugehen.

3 Definition des Begriffs „Risiko“

3.1 Fachausschusssitzung April 2017

- 8 Die FAe hatten in ihrer letzten Sitzung diskutiert, ob Risiko als Abweichung von einem Referenzpunkt zu verstehen ist und der Referenzpunkt im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts ein anderer als in der nichtfinanziellen Konzernklärung ist.

3.2 Erörterung durch die AG

- 9 Gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB 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 werden in der Risiko-berichterstattung Risiken als mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse verstanden, die zu einer negativen Abweichung von einem erwarteten oder angestrebten Zustand (ausgedrückt



durch eine Prognose oder ein Ziel) des Unternehmens führen können (so auch in DRS 20.11 definiert). Folglich sind im ersten Schritt erwartete (= Prognose) oder angestrebte Zustände (= Ziele) festzulegen, unabhängig davon, ob diese Zustände finanzieller oder nichtfinanzieller Natur sind.

- 10 Es ist also zunächst zu klären, wie diese Ziele festgelegt werden. Grundsätzlich können Unternehmen als vom Menschen geschaffene Gebilde verstanden werden, die durch die Bündelung der Interessen der beteiligten Personen und Institutionen entstehen. Dabei dient das Unternehmen den Beteiligten als ein Instrument zur Erfüllung ihrer jeweiligen Ziele. Zu den Unternehmensbeteiligten (Stakeholdern) zählen beispielsweise Kapitalgeber, Mitarbeiter, Kunden und Lieferanten. Die Unternehmensbeteiligten leiten aus ihren individuellen Zielen und ihren Beiträgen zum Unternehmen ihre Ansprüche und Forderungen an das Unternehmen ab. Das Unternehmen hat folglich bei der Formulierung seiner Ziele diese Ansprüche und Forderungen zu berücksichtigen.¹ So ist beispielweise ein vom Unternehmen festgelegtes Renditeziel als eine Aggregation der Renditeziele der Kapitalgeber zu verstehen.
- 11 In der klassischen Finanzberichterstattung stehen die Erwartungen und Ziele der Kapitalgeber im Fokus; es werden daher primär finanzielle Ziele fokussiert. Gleichwohl sind auch nichtfinanzielle Aspekte für Kapitalgeber von Interesse, da sie mittel- und langfristig die wirtschaftliche Lage des Unternehmens beeinflussen können. Nichtfinanzielle Aspekte sind auch für andere Stakeholder von besonderem Interesse.² Dementsprechend sind auch deren Erwartungen an das Unternehmen bei der Festlegung der Unternehmensziele zu berücksichtigen.
- 12 Aufgrund der neuen Berichtsanforderungen kommt es zu keinen Änderungen an dem grundlegenden Vorgehen (Transformation der Erwartungen der Stakeholder in Ziele für das Unternehmen; Darstellung der Risiken als mögliche Entwicklungen und Ereignisse, die zu einer Verfehlung der Ziele führen können im Rahmen der Risikoberichterstattung).
- 13 Um die Erwartungen der Stakeholder zu identifizieren, führen Unternehmen mehr oder weniger strukturierte Dialoge mit ihren Stakeholdern durch (z.B. im Rahmen von Investor Relations mit den Kapitalgebern, durch Mitarbeitergespräche mit der Belegschaft, durch Marktforschung mit aktuellen oder potenziellen Kunden). Im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung stellt die Einbeziehung von Stakeholdern einen zentralen Grundsatz zur Bestimmung der Berichtsinhalte dar (vgl. GRI G4: „Die Organisation sollte ihre Stakeholder angeben und erläutern, inwiefern sie auf deren angemessene Erwartungen und Interessen eingegangen ist“). Es ist daher davon auszugehen, dass Unternehmen die Erwartungen ihrer Stakeholder mehr oder weniger gut kennen. Sofern diese Erwartungen der Stakeholder für das Unternehmen bedeutsam sind, ist

¹ Vgl. z.B. Schmidt, Marken im Abschluss nach IFRS, Lohmar 2007, S. 83 – 84.

² Viele Unternehmen berücksichtigen bereits heute die Erwartungen der anderen Stakeholder, z.B. der Mitarbeiter.



weiter davon auszugehen, dass aus diesen Erwartungen eigene Ziele für den Konzern formuliert und in die interne Steuerung des Konzerns aufgenommen werden.

- 14 Weiterhin gilt, dass im Konzernlagebericht die Sicht der Konzernleitung zu vermitteln ist (in DRS 20 als Grundsatz formuliert, siehe DRS 20.31). Dieser Grundsatz wird in DRS 20.116 für die allgemeine Risikoberichterstattung explizit bestätigt. Da die nichtfinanzielle Konzernklärung grundsätzlich ein Bestandteil des Konzernlageberichts ist, hat auch die Risikoberichterstattung innerhalb der nichtfinanziellen Konzernklärung aus Sicht des Konzerns bzw. der Konzernleitung zu erfolgen.
- 15 Schlussfolgernd ist festzuhalten, dass die Referenzpunkte im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts und in der nichtfinanziellen Konzernklärung jeweils die von der Konzernleitung formulierten eigenen Erwartungen oder Ziele sind, die die Erwartungen der Stakeholder widerspiegeln. Da die Referenzpunkte identisch sind, erscheint eine Unterscheidung für die Risikoberichterstattung im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts und in der nichtfinanziellen Konzernklärung nicht sachgerecht.
- 16 Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen schlägt die AG folgende Änderung an der Definition des Begriffs „Risiko“ vor (Änderung gegenüber der gegenwärtigen Formulierung von DRS 20.11):

DRS 20.11

Risiko: Mögliche künftige Entwicklungen oder Ereignisse, die zu einer ~~für das Unternehmen~~ negativen Prognose- bzw. Zielabweichung führen können

4 Brutto-/Nettobetrachtung von Risiken

4.1 Fachausschusssitzung April 2017

- 17 Die FAe hatten in ihrer letzten Sitzung die Frage erörtert, ob im Rahmen der Risikoberichterstattung in der nichtfinanziellen Konzernklärung die Risiken *vor* Umsetzung von Risikobegrenzungsmaßnahmen (Bruttobetrachtung) oder *nach* Umsetzung von Risikobegrenzungsmaßnahmen (Nettobetrachtung) zu untersuchen sind. Die Frage nach der Brutto-/Nettobetrachtung ergibt sich sowohl bei der Beurteilung, ob ein identifiziertes Risiko die Berichtsvoraussetzungen erfüllt („sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“) (Ebene der Berichtspflicht) als auch bei der Beurteilung, ob die Information *über* das Risiko erforderlich ist („für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit erforderlich“) (Ebene der Darstellung). Davon zu unterscheiden ist die Darstellung der berichtspflichtigen Risiken, die nach DRS 20.157 brutto oder netto erfolgen kann.



4.2 Erörterung durch die AG

- 18 Weder in den Unterlagen zum CSR-RLUG noch zur CSR-RL lassen sich Hinweise auf eine Befassung mit diesem Thema entnehmen. Aus der ursprünglichen Intention der CSR-RL könnte eine Bruttobetrachtung der Risiken abgeleitet werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass für die Adressaten kein Zusatznutzen entsteht, wenn über Risiken berichtet wird, die aufgrund von Risikobegrenzungsmaßnahmen im Extremfall gar nicht mehr bestehen.
- 19 Daher schlägt die AG vor, keine Regelungen hinsichtlich einer Brutto-/Nettobetrachtung der Risiken für die Ebene der Berichtspflicht in den Standard aufzunehmen. Insbesondere, da in DRS 20.146ff. keine vergleichbaren Regelungen für die allgemeine Risikoberichterstattung enthalten sind. Für die Ebene der Darstellung sollten die gleichen Grundsätze gelten, wie für die bestehende Risikoberichterstattung (Wahlrecht, ob Brutto-/Nettobetrachtung, solange die Maßnahmen bzw. Handhabung der Risiken dargestellt werden).

5 Verständnis von „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“

5.1 Fachausschusssitzung April 2017

- 20 Ebenfalls hatten die FAe die Bedeutung der Gesetzesformulierung in § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“ dahingehend diskutiert, ob damit eine hohe Wahrscheinlichkeit für schwerwiegende negative Auswirkungen gemeint ist oder ob der Eintritt eines Ereignisses, welches schwerwiegende negative Auswirkungen hat, sehr wahrscheinlich sein soll.

5.2 Erörterung durch die AG

- 21 Eine eindeutige Antwort ergibt sich weder aus der deutschen Übersetzung der CSR-RL noch aus der Formulierung im CSR-RLUG oder aus der Begründung zum RegE des CSR-RLUG. Aus der englischen Sprachfassung der CSR-RL („which are likely to cause adverse impacts“, CSR-RL, Artikel 1, Abs. 1, Nr. 1 Buchstabe d) kann jedoch abgeleitet werden, dass für eine Berichtspflicht der Eintritt eines Risikos sehr wahrscheinlich sein muss und das Risiko eine schwerwiegende negative Auswirkung haben muss, d.h. es werden die zwei Dimensionen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenshöhe angesprochen.