

17
E-DRÄS 8

Herrn
Prof. Dr. Andreas Barckow
Präsident des Deutschen Rechnungslegungs
Standards Committee e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

Düsseldorf, 14. August 2017

622/586/585/565

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

E-DRÄS 8: Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu E-DRÄS 8: Änderungen des DRS 20 *Konzernlagebericht*.

DRSC und IDW haben ein gemeinsames Interesse an einer aus Adressatensicht relevanten Berichterstattung, die also ihre Aufgaben im Corporate Governance System bestmöglich erfüllt. Dies hat sich auch im gemeinsam ausgerichteten Symposium „Die Zukunft der Unternehmensberichterstattung“ am 29. November 2016 in Berlin niedergeschlagen. Wir begrüßen daher die explizite Aufnahme von Nachhaltigkeitsaspekten in den Lagebericht als einen ersten Schritt zur notwendigen Fortentwicklung der Unternehmensberichterstattung. Die Übereinstimmung der Unternehmensausrichtung mit den berechtigten Stakeholder-Erwartungen sichert die langfristige Wettbewerbsfähigkeit und minimiert insb. Reputationsrisiken.

Wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte waren bereits in der Vergangenheit nach §§ 289, 315 HGB (konzern-)lageberichtspflichtig. Diese Pflicht besteht auch künftig, insbesondere auch für Unternehmen, die nicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289b bis 289e, 315b bis 315d HGB verpflichtet sind. Vor diesem Hintergrund regen wir eine grundlegende Analyse an, ob in den deutschen Anforderungen an die Berichterstattung über wesentliche nichtfinanzielle Sachverhalte ggf. höhere Hürden gestellt werden als an die Berichterstattung über gleichermaßen wesentliche finanzielle Sachverhalte: So muss der Konzernlagebericht zwar grundsätzlich alle wesentlichen Angaben enthalten. Anga-

GESCHÄFTSFÜHRENDE VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

ben zu wesentlichen nichtfinanziellen Aspekten sind aber nur zu machen, wenn diese zusätzlich steuerungsrelevant sind (DRS 20, Tz. 106, E-DRÄS 8, Tz. 284). Die Steuerungsrelevanz wird – mangels hinreichender Konkretisierung in DRS 20 bzw. E-DRÄS 8 – in der Praxis häufig an der Berücksichtigung in der Vorstandsvergütung oder der internen Berichterstattung an Vorstand und Prüfungsausschuss festgemacht. Diese Einengung ist geeignet, die handelsrechtliche Berichtspflicht zu beeinträchtigen. Das Erfordernis der Steuerungsrelevanz sollte daher überdacht werden. Zumindest sollte es ggf. dahingehend konkretisiert werden, dass auch eine Steuerungsrelevanz auf Ebenen unterhalb von Vorstand und Aufsichtsrat (z.B. auf Ebene der Abteilungen Investor Relations, Strategie oder Nachhaltigkeit) ausreicht, um eine Berichtspflicht auszulösen. Allerdings ist zu begrüßen, dass die Inhalte der neuen nichtfinanziellen Berichterstattung weitgehend (außer Angaben zu Leistungsindikatoren, Tz. 284-286) nicht unter dem Vorbehalt der Steuerungsrelevanz stehen. Ferner hat der Gesetzgeber die Schwelle für berichtspflichtige Risiken mit der Formulierung „die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in Absatz 2 genannten Aspekte haben oder haben werden“ (§ 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB) sehr hoch gelegt, wohingegen nach § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB lediglich auf die Wesentlichkeit der Risiken abgestellt wird.

In der Folge gehen wir zunächst auf die in E-DRÄS 8 enthaltenen Fragen ein. Danach folgen weitere Anmerkungen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs.

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.

Seite 3/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

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?*

Wir stimmen zu, dass Risiken über den betroffenen Konzern hinaus zu betrachten sind. Gleichwohl haben diese Risiken einen Bezug zum Konzern, da sie entweder unmittelbar dessen wirtschaftliche Lage beeinflussen oder aber in dessen Geschäftstätigkeit ihren Ausgang finden und geeignet sind, zumindest mittelbar dessen wirtschaftliche Lage zu beeinflussen.

Die Risikoberichterstattung im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung unterscheidet sich u.E. von der bisherigen Risikoberichterstattung insb. hinsichtlich des zu betrachtenden Zeitraums. Zwar verweist Tz. 281 u.a. auf Tz. 156, wonach ein adäquater Zeitraum zugrunde zu legen ist, der mindestens dem verwendeten Prognosehorizont zu entsprechen hat. Dies führt in der Praxis nur selten zu einem Zeitraum von über einem Jahr ab Abschlussstichtag. Wir regen an, deutlicher herauszustellen, dass bei der Risikoberichterstattung im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung regelmäßig ein (in Abhängigkeit vom Einzelfall) deutlich längerer Zeitraum notwendig sein wird.

Je nachdem, ob ein Unternehmen die Brutto- oder Nettobetrachtung wählt, kann die Berichterstattung in der nichtfinanziellen Erklärung hinsichtlich ihres Umfangs unterschiedlich ausfallen. Dabei dürfte die Bruttobetrachtung aus Adressatensicht aussagekräftiger und somit vorzugswürdig sein. Unternehmen können durch die Bruttobetrachtung vermitteln, dass sie die Relevanz des Aspekts erkannt haben und auf die Stakeholdererwartungen reagieren. Wir können zwar nachvollziehen, dass das DRSC im Sinne der Konsistenz den berichtenden Unternehmen im Konzernlagebericht und in der nichtfinanziellen Berichterstattung dieselben Berichtsoptionen zur Verfügung stellen möchte, weisen aber darauf hin, dass die jeweilige Sachlage unterschiedlich ist. Wir hatten bereits in unserer Stellungnahme zu E-DRS 27 vom 17. April 2012 darauf hingewiesen, dass eine Nettodarstellung nur in den Fällen und insoweit in Betracht kommt, als eine „echte Aufrechnungslage“ gegeben ist. Dies dürfte bei den nach § 289c HGB berichtspflichtigen Risiken i.d.R. nicht der Fall sein.

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

Seite 4/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

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?

Wir befürworten diese Empfehlung. Eine entsprechende z.B. tabellarische Übersicht analog dem GRI Content Index erleichtert nicht nur die Auffindbarkeit der Informationen für die Adressaten, sondern hält das Leitungsorgan auch dazu an, eindeutig anzugeben, an welchen Stellen es den Berichtspflichten nachgekommen ist. Daher wäre es auch wünschenswert, wenn der Gesetzgeber bei einer künftigen Überarbeitung des HGB eine entsprechende Pflicht schaffen würde.

Frage 3: Geschäftsmodell

Gemäß § 315c HGB i.V.m. § 289c Abs. 1 HGB haben Konzerne, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernerkklärung 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 Konzernerkklärung 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 Konzernerkklärung (Tz. 257) für hilfreich?

a) Wir stimmen den vorgeschlagenen Änderungen zu.

b) Die vorgeschlagene Trennung der Regelungen erachten wir für nicht hilfreich. Unseres Erachtens ist – zumindest im Fall der in den Konzernlagebericht integrierten Berichterstattung und der Aufnahme als eigenständigem Teilbericht – lediglich eine integrierte Beschreibung des Geschäftsmodells sinnvoll. Andern-

Seite 5/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

falls würden entweder zweimal dieselben Angaben gemacht oder es würden voneinander abweichende Beschreibungen des Geschäftsmodells gegeben. Insofern empfehlen wir auch eine Änderung von Tz. B62.

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?

Wir stimmen der Auffassung zu, dass über die fünf genannten Aspekte hinaus weitere Aspekte berichtspflichtig sein können (z.B. Verbraucherbelange), da die nichtfinanzielle Berichterstattung nach § 289c Abs. 2 HGB Angaben über „zumindest“ die fünf genannten Aspekte enthalten muss.

Die Aufnahme eines entsprechenden Hinweises wäre hilfreich.

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?

Dem Vorschlag stimmen wir zu, da er einer sachgerechten Auslegung der gesetzlichen Vorschriften entspricht.

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

Seite 6/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

verhältnismäßig ist, auch danach richtet, ob die Kosten der Informationsbeschaffung und der Informationsnutzen ausgewogen sind.

Halten Sie diese Ausführungen für hilfreich?

Wir halten diese Ausführungen für wenig hilfreich, da sie wenig praktikabel erscheinen: Während die Kosten der Informationsbeschaffung einigermaßen verlässlich ermittelbar sein können, wird die Messung des Informationsnutzens kaum hinreichend verlässlich möglich sein.

Wir gehen außerdem davon aus, dass durch die Verhältnismäßigkeit nicht das berichtende Mutterunternehmen vor unangemessenen Belastungen geschützt werden soll, sondern insbesondere kleinere und mittelständische Zulieferer. Das Konzept der Verhältnismäßigkeit wäre in diesem Fall bereits auf deren Ebene durch den Grundsatz der Informationsabstufung gedeckt.

Weitere Anmerkungen

Zu Tz. 11: Due-Diligence-Prozesse

Die Definition sollte entsprechend der Begründung des Regierungsentwurfs (BT-Drs. 18/9982, S. 49) wie folgt ergänzt werden: „Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung *bestehender und potenzieller* negativer Auswirkungen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens.“

Zu Tz. 232 und 233: Persönlicher Anwendungsbereich der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um eine nichtfinanzielle Konzernklärung

Eine Voraussetzung, dass ein Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a HGB den Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung erweitern muss, besteht darin, dass die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen zusammen nicht die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung von der Pflicht zur Konzernrechnungslegung nach § 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 HGB erfüllen (§ 315b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a HGB). Es sollte durch DRÄS 8 klargestellt werden, dass als „einzubeziehende[n] Unternehmen“ neben dem den Konzernlagebericht aufstellenden Mutterunternehmen allein dessen (im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogene) Tochterunternehmen, nicht hingegen dessen anteilmäßig konsolidierten (oder im

Seite 7/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

Wege der at equity-Bewertung einbezogenen) Gemeinschaftsunternehmen anzusehen sind. Ein solches Verständnis legt die Begründung zum Regierungsentwurf des CSR-RL-UmsG nahe, wonach „[e]ine Berichtspflicht nach § 315b Absatz 1 HGB-E [...] also nur dann [besteht], wenn im Konzern bei Addition der Werte *des Mutterunternehmens sowie der einzubeziehenden Tochterunternehmen* [bestimmte Schwellenwerte] überschritten sind.“ (BT-Drs. 18/9982, S. 56; Hervorhebung hinzugefügt).

Dieser Kreis von Konzernunternehmen sollte auch maßgeblich sein für die Ermittlung der insgesamt im Jahresdurchschnitt beschäftigten Arbeitnehmer (§ 315b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b HGB). Sofern das DRSC dieser Auffassung nicht folgt, sollte in DRÄS 8 zumindest geregelt werden, dass Arbeitnehmer von anteilmäßig konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen auch nur in Höhe des Anteils der (sonstigen) Konzernunternehmen am Kapital des jeweiligen Gemeinschaftsunternehmens zu berücksichtigen sind.

Für den Fall, dass das Mutterunternehmen einen befreienden IFRS-Konzernabschluss (§ 315e HGB) aufstellt, ist fraglich, ob für Zwecke des § 315b HGB die Klassifizierung der Beteiligungen als Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen sowie die Ermittlung der Werte für die Umsatzerlöse und die Bilanzsumme nach Maßgabe der IFRS oder des HGB zu erfolgen hat. Bei der ähnlich gelagerten Fragestellung, ob ein Unternehmen einen IFRS-Konzernabschluss nach Artikel 4 IAS-VO i.V.m. § 315e HGB aufzustellen hat, ist es h.M., dass für Zwecke der größenabhängigen Befreiungen nach § 293 HGB allein („originäres“) EU-Bilanzrecht bzw. HGB (statt IFRS) anzuwenden ist. Daher spricht einerseits viel dafür, auch die Beurteilung des Bestehens einer Pflicht zur nichtfinanziellen Konzernberichterstattung allein auf Basis des EU-Bilanzrechts bzw. HGB vorzunehmen. Andererseits spricht das Gesetz von den „in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen“. Angesichts dessen könnte argumentiert werden, dass maßgeblich diejenigen Unternehmen sind, die in den *tatsächlich* aufgestellten Konzernabschluss (also den IFRS-Konzernabschluss) einbezogen werden. Die Frage sollte im DRÄS 8 im Sinne der Maßgeblichkeit des Handelsrechts beantwortet werden.

Ferner ist fraglich, wie im Falle von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen zu beurteilen ist, ob im Konzern der Schwellenwert für die Umsatzerlöse überschritten ist (§§ 340i Abs. 5 Satz 1 Nr. 1, 341j Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 HGB). Der Begriff der Umsatzerlöse ist (zumindest für Zwecke der nichtfinanziellen Berichterstattung) für Kreditinstitute und für Versicherungsunternehmen weder im HGB noch in der RechKredV bzw. RechVersV definiert. Es erscheint u.E. indes

Seite 8/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

sinnvoll, insoweit auf die neuen Bußgeldvorschriften der §§ 340n, 341n HGB zurückzugreifen. Für Kreditinstitute sind nach § 340n Abs. 3b HGB die Umsatzerlöse wie der Gesamtumsatz zu ermitteln, der sich aus dem Zinsertrag einschließlich der laufenden Erträge aus Wertpapieren und Anteilsbesitz, dem Provisionsertrag, dem Ertrag/Aufwand aus Finanzgeschäften (Handelsergebnis) sowie dem sonstigen betrieblichen Ertrag ergibt. Wir regen an, eine entsprechende Regelung in den DRÄS 8 aufzunehmen.

Zu Tz. 237 f.: Befreiung von der Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um eine nichtfinanzielle Konzernklärung

Aus Tz. 237 geht nicht hervor, ob die befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung auf einen vom Abschlussstichtag des zu befreienden Unternehmens bzw. Teilkonzernmutterunternehmens abweichenden (Abschluss-)Stichtag aufgestellt werden darf. Unseres Erachtens ist dies grundsätzlich möglich, weil die Befreiungsvorschrift des § 289b Abs. 2 bzw. § 315b Abs. 2 HGB im Gegensatz zur Befreiungsvorschrift des § 289b Abs. 3 bzw. § 315b Abs. 3 HGB nicht verlangt, dass die befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung für das gleiche Geschäftsjahr aufgestellt wird. In zeitlicher Hinsicht ist es daher ausreichend, wenn der Abschlussstichtag des Tochterunternehmens und des befreienden Mutterunternehmens in entsprechender Anwendung der Regelung nach § 299 Abs. 2 Satz 2 HGB um bis zu drei Monate auseinanderfallen. Insgesamt ist die Konzernbefreiungsvorschrift des § 289b Abs. 2 bzw. § 315b Abs. 1 HGB an die Regelungen des § 264 Abs. 3 bzw. des § 291 HGB angelehnt. Für eine Befreiung nach § 264 Abs. 3 bzw. § 291 HGB werden auch abweichende Abschlussstichtage akzeptiert. Diese Möglichkeit sollte durch eine ergänzende Textziffer in DRÄS 8 dargestellt werden.

Zu Tz. 246: Gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht

Tz. 246 gibt u.a. die zeitlichen Anforderungen des § 315b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b HGB wieder, wonach ein im Internet veröffentlichter gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht dort spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag zu veröffentlichen ist. Nach der Begründung zur Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Bundestags (vgl. BT-Drs. 18/11450, S. 44) dient die Festlegung dieser Frist der Angleichung an die Offenlegungsfrist kapitalmarktorientierter Unternehmen hinsichtlich des Abschlusses und des Lagebe-

Seite 9/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

richts (§ 325 Abs. 4 Satz 1 HGB). Nach Auffassung des Rechtsausschusses kann eine zeitgleiche Veröffentlichung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung mit dem (Konzern-)Lagebericht die Vergleichbarkeit der Informationen erhöhen.

Während die Frist zur Offenlegung des (Konzern-)Abschlusses und des (Konzern-)Lageberichts für kapitalmarktorientierte Unternehmen grundsätzlich vier Monate beträgt, beträgt die Offenlegungsfrist für die in § 341a Abs. 5 Satz 1 HGB genannten Versicherungsunternehmen, sofern sie nicht kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB sind, gemäß § 341l Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB 15 Monate. Nach § 341j Abs. 4 Satz 2 HGB ist § 315b Abs. 3 HGB entsprechend anzuwenden. Es stellt sich die Frage, ob die (nur) „entsprechende“ Anwendung bei derartigen Versicherungsunternehmen zu einer Verlängerung der Frist zur Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts im Internet auf sechs Monate führt. Eine solche Auslegung der geänderten EU-Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) wäre u.E. vertretbar, da sie durch den Gesetzeswortlaut gedeckt wäre („entsprechend“) und dem Willen des Gesetzgebers entsprechen würde, die Fristen der öffentlichen Bekanntmachung von (Konzern-)Abschluss/(Konzern-)Lagebericht und gesonderter nichtfinanzieller (Konzern-)Berichterstattung anzunähern. Dies wäre auch durch den Wortlaut des durch die CSR-Richtlinie (2014/95/EU) in die EU-Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) eingefügten Artikels 29a Abs. 4 Unterabs. 1 Buchst. b, wonach dieser gesonderte Bericht „innerhalb einer angemessenen Frist, die sechs Monate nach dem Bilanzstichtag nicht überschreiten darf“ öffentlich zugänglich gemacht werden muss, gedeckt. Eine vergleichbare Sachlage besteht für nicht kapitalmarktorientierte Kreditinstitute. Zwar fehlt für diese eine § 341l Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB entsprechende Regelung, aber auch für nicht kapitalmarktorientierte Kreditinstitute gilt die allgemeine, ein Jahr betragende Offenlegungsfrist (§ 340a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 325 Abs. 1a Satz 1 HGB), die über die sich auf vier Monate erstreckende Frist zur Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts im Internet hinausgeht. Zu klären ist des Weiteren, welche sonstigen vergleichbaren Anwendungsfälle bestehen (z.B. Mutterunternehmen i.S.d. § 327a HGB, deren Offenlegungsfrist für Abschlüsse und Lageberichte zwölf Monate beträgt) und wie diese zu behandeln sind. Die Thematik sollte in DRÄS 8 geklärt werden.

Seite 10/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

Zu Tz. 246 und 247: Verweis auf den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht

Wir unterstützen die Regelung in Tz. 247, dass das Mutterunternehmen sowohl im Falle einer gemeinsamen Offenlegung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts mit dem Konzernlagebericht nach § 325 HGB als auch bei dessen Veröffentlichung auf der Internetseite des Mutterunternehmens im Konzernlagebericht anzugeben hat, wo dieser offengelegt ist. Aufgrund gleichgelagerter, d.h., von der Art und Weise der Veröffentlichung unabhängiger Informationsbedürfnisse der Adressaten, regen wir indes an, auch für die Fälle der Tz. 246 Buchst. a) (gemeinsame Offenlegung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts mit dem Konzernlagebericht im Bundesanzeiger) als Empfehlung vorzusehen, dass in dem Konzernlagebericht auf den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht Bezug zu nehmen ist.

Zu Tz. 252: Gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht

Nach Tz. 252 kann neben der Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts als eigenständigem Bericht der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht auch Bestandteil eines anderen Konzernberichts sein (z.B. eines Nachhaltigkeitsberichts). Insofern soll es zulässig sein, dass Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung auch a) in einen anderen Konzernbericht integriert oder b) in einen besonderen Abschnitt eines anderen Konzernberichts eingefügt werden. Nach Tz. 253 ist in jedem Fall in dem anderen Konzernbericht darauf hinzuweisen, dass dieser die Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung gemäß E-DRÄS 8, Tz. 257 bis 305, enthält.

Daraus ergeben sich Fragen hinsichtlich der Pflichten von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Wir bitten, diese Regelung vor diesem Hintergrund noch einmal zu überdenken.

Zu Tz. 267 und 275: Ziele der verfolgten Konzepte

Tz. 267 sieht vor, dass Ausmaß und Zeitbezug der Ziele bei der Darstellung der Ziele anzugeben sind, wenn Ausmaß und Zeitbezug der jeweiligen Ziele intern festgelegt werden.

Dies wirft zum einen die Frage auf, ob unter die Vorschrift auch solche Ziele fallen, die auf einer Ebene unterhalb der Konzernleitung festgelegt werden. Unseres Erachtens ist dies der Fall, denn erläuternd ist gemäß Tz. 265 zu berichten,

Seite 11/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

inwieweit die Konzernleitung involviert ist. Es sollte indes eine Klarstellung erfolgen.

Zum Zweiten könnte fraglich sein, ob der Begriff „Ausmaß“ notwendigerweise eine quantitative Angabe verlangt. Auch diese Frage sollte u.E. in DRÄS 8 (z.B. durch eine Textziffer in der Begründung des neugefassten DRS 20) in dem Sinne bejaht werden, dass in den Fällen, in denen das intern festgelegte und angestrebte Ausmaß der Zielerreichung (quantifizierbar ist und tatsächlich auch) quantifiziert wurde, auch in der nichtfinanziellen Konzernklärung quantitative Angaben zu machen sind.

Dasselbe sollte u.E. für die Berichterstattung über Ergebnisse der Konzepte (Tz. 275) gelten.

Zu Tz. 277 f. und 283: Handhabung und Darstellung von Risiken sowie Erfordernis zur Aktualisierung der Darstellung

Nach dem Wortlaut des § 315c Abs. 1 i.V.m. § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB sind in der nichtfinanziellen Konzernklärung Angaben zu den Risiken und zur Handhabung dieser Risiken zu machen. Tz. 277 f. stellen lediglich auf die Darstellung der Risiken ab, ohne Angaben zur Handhabung dieser Risiken zu verlangen. Dies sollte ergänzt werden.

Tz. 283 sollte dahingehend angepasst werden, dass werterhellende Ereignisse bis zur Beendigung der Aufstellung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts zu berücksichtigen sind. Eine Berichtspflicht für wertbegründende Ereignisse besteht allenfalls im Konzernanhang nach § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB als Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Konzerngeschäftsjahres eingetreten sind. Dies gilt u.E. über die allgemeinen Konzernlageberichtsgrundsätze auch für die nichtfinanzielle Konzernklärung.

Zu Tz. 302: Weglassen nachteiliger Angaben

Nach unserer Auffassung bezieht sich der Relativsatz „über die Verhandlungen geführt werden“ (§ 315c Abs. 3 i.V.m. § 289e Abs. 1 HGB) sowohl auf die „Belange“ als auch auf die „künftigen Entwicklungen“. Sollte dies nicht der Fall sein, bitten wir um entsprechende Klarstellung.

Seite 12/12 zum Schreiben vom 14.08.2017 an das DRSC e.V., Berlin

Zu Tz. B57 und B60: Berichtspflichtige Aspekte

In Tz. B57 und B60 wird ausgeführt, dass der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht kein Bestandteil des Konzernlageberichts ist. Dies ist u.E. nicht zutreffend, da der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht durch die Bezugnahme im Konzernlagebericht gem. Tz. 246 f. Bestandteil des Konzernlageberichts wird mit der Folge, dass die allgemeinen Grundsätze der Konzernlageberichterstattung (DRS 20.12 bis 35) ohnehin gelten. Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Tz. B57 und B60 zu streichen.

Zu Tz. B73: Due-Diligence-Prozesse

In der Begründung des Regierungsentwurfs (BT-Drs. 18/9982, S. 49 f.) werden Angaben zur Lieferkette gefordert, sofern diese „relevant“ sind (nicht: „bedeutungsvoll“). Dies erscheint mit Blick auf den Verweis auf § 289 Abs. 3 HGB wichtig, da es sich anscheinend nicht um nach dem Sprachgebrauch des DRS 20 „steuerungsrelevante“ Informationen, sondern um „wesentliche“ Informationen handelt, bei denen die Schwelle für die Berichtspflicht nach DRS 20 niedriger zu sein scheint.

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weiteren Beratungen im DRSC zweckdienlich sind, und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Prof. Dr. Stibi, WP StB
Fachleiter Rechnungslegung und Prüfung