



| | | | | |
|---|--|--------------|--------------------------|--|
| © DRSC e.V. | Zimmerstr. 30 Internet: www.drsc.de | 10969 Berlin | Tel.: (030) 20 64 12 - 0 | Fax: (030) 20 64 12 - 15 E-Mail: info@drsc.de |
| <p>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.</p> | | | | |

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

| | |
|-------------------|---|
| Sitzung: | 61. Sitzung IFRS-FA / 05.09.2017 / 09:45 – 12:00 Uhr und 12:45 – 18:00 Uhr |
| TOP: | 08 – E-DRÄS 8 Überarbeitung DRS 20 aufgrund CSR-RLUG |
| Thema: | Auswertung der Stellungnahmen zu E-DRÄS 8 |
| Unterlage: | 61_08b_IFRS -FA_DRÄS 8_SN |

1 Vorbemerkung

- 1 Diese Unterlage fasst den Inhalt der eingegangenen Stellungnahmen zum E-DRÄS 8 zusammen. Das DRSC hat bis zum Redaktionsschluss dieser Sitzungsunterlage Stellungnahmen (insgesamt 19) von neun Verbänden (im weiteren Sinne) (V), fünf Unternehmen (U), vier Vertretern der Zivilgesellschaft (ZG) sowie einem Hochschullehrer (HS) erhalten. Eine Übersicht befindet sich am Ende dieser Unterlage.
- 2 Neben den unmittelbar an das DRSC adressierten Stellungnahmen sind folgende Beiträge in Fachzeitschriften erschienen:
 - *Kirsch, Hanno*: E-DRÄS 8: Erneute Änderung am DRS 20 „Konzernlagebericht“, StuB 2017, S. 573ff.
 - *Müller, Stefan/ Schneid, Oliver*: Konkretisierung der Umsetzung der CSR-Richtlinie im DRS 20 - Erweiterung der Konzernlageberichterstattung durch E-DRÄS 8, BB 2017, S. 1835ff.

Die in diesen Beiträgen geäußerten Ansichten sind in dieser Unterlage ebenfalls wiedergegeben.



2 Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen

Frage 1: Definition von Risiko

3 In E-DRÄS 8 wurde folgende Frage 1 gestellt:

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

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

a) *Stimmen Sie dieser vorgeschlagenen Änderung zu?*

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

4 Zusammenfassung der Stellungnahmen:

- Acht Stellungnahmen beantworten Frage 1a explizit mit „nein“.
- In sechs Stellungnahmen wird explizit zugestimmt.
- Zwei Stellungnahmen beinhalten eine implizite Zustimmung durch eine generelle Zustimmung zu E-DRÄS 8.
- Eine Stellungnahme regt an, die Risikodefinition zu überdenken.
- Zwei weitere Stellungnahmen behandeln die Frage 1 explizit nicht.
- Häufiges Argument gegen die vom DRSC vorgeschlagene Streichung des Unternehmensbezugs in der Risikodefinition ist, dass die Informationen im Konzernlagebericht auch nach der Änderung des Gesetzes aus Sicht der Konzernleitung zu vermitteln sind. Die betreffenden Stellungnehmenden führen den Hinweis in der Begründung zu E-DRÄS 8 an (Tz. B77-B79), wonach die Konzernleitung durch den Dialog mit allen Stakeholdern deren Ziele bei der Zielsetzung des Konzerns berücksichtigt und somit zu konzerneigenen Zielen macht. Der Risiko-

träger sei nach wie vor das Unternehmen bzw. der Konzern. Die Streichung des Unternehmensbezugs wäre aus Sicht der Kritiker somit nicht sachlogisch und nicht konsistent.

- In Stellungnahme 16 wird angeregt, die Risikodefinition zu überdenken. Der Einbezug der Interessen nichtfinanzieller Stakeholder sei das Hauptspezifikum der CSR-Berichtspflichten. Zudem wird in dieser Stellungnahme vorgeschlagen, die eigenständige Bedeutung der nichtfinanziellen Risikoberichterstattung gesondert in dem dafür vorgesehenen neuen Abschnitt des DRS 20 zu behandeln.
- In zustimmenden Kommentierungen wird unter anderem angeführt, dass die nichtfinanziellen Risiken i.S.d. des CSR-RLUG zunächst außerhalb des Unternehmens liegen und daher der Unternehmensbezug nicht sachgerecht wäre. Zudem solle durch die nichtfinanzielle Erklärung Transparenz in erster Linie für nichtfinanzielle Anspruchsgruppen hergestellt werden.
- Zwei Stellungnahmen (8, 12) kritisieren zudem, dass der Umgang mit konfligierenden Stakeholder-Interessen nicht in E-DRÄS 8 behandelt wird.
- In zwei Stellungnahmen von Verbänden (17, 19) wird die Thematik Brutto-/Nettobetrachtung der Risiken aufgegriffen. In einer dieser Stellungnahmen wird klar Position für die Bruttobetrachtung bezogen. In der anderen Stellungnahme wird die Bruttobetrachtung zwar abgelehnt, der vorgeschlagenen Regelung in E-DRÄS 8 jedoch zugestimmt, wonach die Darstellungsart im Ermessen der Unternehmen liegt.

5 Fachbeiträge

- Im Fachbeitrag von *Kirsch* begrüßt der Autor die Streichung des Bezugs auf das Unternehmen und begründet dies damit, dass dieser Bezug einerseits nicht notwendig und andererseits unkorrekt sei, da der gesetzliche Bezugsmaßstab (wenn überhaupt) nicht das Unternehmen, sondern der Konzern sei.

6 Stellungnahmen zu Frage 1 im Detail

| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|-----------|--|
| 1 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Zukünftig sind in der CSR-Berichterstattung die Ziele und Konzepte darzustellen, die das Unternehmen hinsichtlich der berichtspflichtigen nichtfinanziellen Aspekte verfolgt. • Unternehmensbezug weiterhin aufrecht erhalten, um darzustellen, dass die Berichterstattung aus Sicht des Unternehmens und seiner gesetzten Ziele erfolgt (in Richtung Stakeholder). • Erweiterung der Risiko- und Chancenberichterstattung um die Risiken, die die Erreichung der CSR-Ziele und CSR-Konzepte des Unternehmens gefährden. |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|-----------|--|
| 3 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Berichtspflichten haben sich ggü. der aktuellen Gesetzeslage nicht geändert. Daher sind weiterhin nur die wesentlichen Risiken des Unternehmens bzw. Konzerns berichtspflichtig. Änderung würde suggerieren, dass sich der Berichtsumfang geändert hat. |
| 4 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Berichtspflicht wird zwar erweitert, die Berichtsperspektive bleibt jedoch gleich. Durch die neue Gesetzeslage sind nichtfinanzielle Risiken zu Risiken des Unternehmens geworden. Wegen des Bezugs zur Geschäftstätigkeit muss weiterhin die Unternehmenssicht eingenommen werden (Unternehmen als Risikoträger). |
| 5 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Mit einer Streichung der Passage „für das Unternehmen“ würde der für den gesamten Konzernlagebericht geltende Risikobegriff zu unkonkret und willkürlich. Zumindest für den Konzernlagebericht nach § 315 HGB i.e.S. darf sich jedoch nichts an der Unternehmensperspektive ändern. Soweit notwendig wäre ein spezieller CSR-Risikobegriff zu definieren, der den bisherigen ergänzen, aber nicht ersetzen kann. Änderung der Risikodefinition nicht angebracht, da wegen des Bezugs zur Geschäftstätigkeit weiterhin die Unternehmenssicht eingenommen werden muss (Unternehmen als Risikoträger). Ggf. erwähnen, dass für Zwecke der CSR-Berichterstattung der Unternehmensbezug entfällt. |
| 6 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Klarstellung durch den Begriff „Unternehmen“ ist ein essentieller Bestandteil der Definition des Risikos, da alle Risiken einbezogen werden müssen, die das Unternehmen betreffen. Dies impliziert die Berücksichtigung aller stakeholder-relevanten wesentlichen Risiken. |
| 10 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Durch Streichung wird unklar, wer die Zielwerte definiert. Idee der CSR-RL ist, dass die Unternehmen die Ziele der Stakeholder zu unternehmenseigenen Zielen machen. Laut Begründung zu E-DRÄS 8 gelten für die zu berichtenden nichtfinanziellen Risiken die allgemeinen Grundsätze der Finanzberichterstattung; demnach erfolgt die Risikoberichterstattung aus Sicht der Konzernleitung. Neu ist, dass die Unternehmen bei der Zieldefinition (und damit der Identifikation der Risiken) die Ziele der wesentlichen Stakeholder kennen. Unterschied zur bisherigen Risikoberichterstattung sind lediglich die Einschränkungen bezüglich der Berichtspflicht: „sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen“ und (in Bezug auf Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen, Produkten, Dienstleistungen verknüpft sind) Bedeutsamkeit der Angaben und Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung. Berichtspflicht kann jedoch auch entstehen, wenn nicht sehr wahrscheinlich schwerwiegende Auswirkungen auf die Aspekte resultieren werden: Reputationsschäden aufgrund Nichterreichens veröffentlichter nichtfinanzieller Ziele → dann Berichtspflicht bereits nach § 289 Abs. 1 HGB. Hierauf sollte in DRS 20 hingewiesen werden. |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|--|--|
| 11 | HS | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Begriff des Risikos ist weiterhin aus der Perspektive des Unternehmens als Risikoträger zu definieren. Gegenüber der bisherigen Risikoberichterstattung im Konzernlagebericht wird die Berichterstattung im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung gemäß §§ 315c, 289c HGB eingeschränkt und nicht erweitert, wohl aber im Hinblick auf die anderen Stakeholder konkretisiert. |
| 19 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Risikobetrachtung in der nichtfinanziellen Erklärung weicht deutlich von der allgemeinen Lageberichterstattung ab (z.B. Prognose-/Zielabweichung nicht gefordert). § 289c Abs. 4 HGB wirkt sich nicht auf bisherige Risikoberichterstattung aus. |
| 16 | V | nochmals überdenken | <ul style="list-style-type: none"> Pro Streichung: Perspektive auf Risiken für nichtfinanzielle Aspekte außerhalb des Unternehmens. Contra Streichung: Generelle Risikoberichterstattung erfolgt weiterhin aus Sicht der Konzernleitung. Lediglich im Kontext der nichtfinanziellen Berichterstattung sind auch die Erwartungen anderer Stakeholder zu berücksichtigen. Nichtfinanzielle Risikoberichterstattung unterliegt erweitertem Wesentlichkeitsvorbehalt („sehr wahrscheinlich schwerwiegend“ und „angemessen und bedeutsam“). Anregung: eigenständige Bedeutung der nichtfinanziellen Risikoberichterstattung gesondert in dem dafür vorgesehenen neuen Abschnitt des DRS 20 behandeln. |
| 2 | ZG | Grundsätzlich Zustimmung Risiko-Begriff insgesamt jedoch anders zu definieren | <ul style="list-style-type: none"> Risiko i.Z.m. CSR bezieht sich auf mögliche Beeinträchtigungen von Reputation, Geschäftsmodell und Zukunftschancen, welche sich aus der aktuellen Geschäftstätigkeit oder den Produkten und Dienstleistungen ergeben, soweit die Ziele der nachhaltigen Entwicklung betroffen sind. Wechselwirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten mit der Geschäftsstrategie (und vice versa) werden nicht hinreichend deutlich. Derzeit genannte Faktoren, aus denen sich Risiken ergeben können (Geschäftstätigkeit, Produkte und Dienstleistungen, Geschäftsbeziehungen) könnten freiwillig um weitere Faktoren erweitert werden. Gleiches gilt für die Betrachtung der Chancen. Aufnahme einer Klarstellung, wie schwerwiegende bzw. wesentliche von unwesentlichen Risiken zu unterscheiden sind, wer diese Unterscheidung trifft, wie diese Zuordnung zu prüfen ist, sowie wie damit im Kontext der Berichterstattung umzugehen ist. |
| 8 | V | Grundsätzlich Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Zielkonflikte der Stakeholder werden in E-DRÄS 8 nicht behandelt. Kollektivpräferenz ist durch das Unternehmen zu ermitteln („gemeinsamer Nenner“). Unter dieser Voraussetzung Zustimmung zur Streichung der Passage „durch das Unternehmen“. Begriff „schwerwiegend“ kann zu Verunsicherung führen, da dieser von der bisherig im HGB verwendeten Terminologie abweicht. |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|---------------------|---|
| 12 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Bezugsrahmen für berichterstattungspflichtige Risiken wurde durch das CSR-RLUG/die CSR-RL auf Risiken außerhalb des Unternehmens ausgedehnt. • Unternehmen sollte überlassen werden, wie und in welchem Ausmaß die Erwartungen der Stakeholder berücksichtigt werden. • Unternehmen sollten nicht gezwungen werden, sich Ziele für nichtfinanzielle Aspekte zu setzen, da die Risikoberichterstattung nach § 289c Abs. 3 Nr. 3 und Nr. 4 auch bei Fehlen eines Konzepts und somit auch bei Fehlen von Unternehmenszielen erfolgen muss. • E-DRÄS 8 lässt allerdings offen, wie bei heterogenen oder gar konfligierenden Stakeholder-Interessen zu verfahren ist (Ermittlung des „gemeinsamen Nenners“ demnach im Ermessen der Unternehmen). |
| 15 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Streichung macht deutlich, dass ein erweitertes Risikoverständnis vorliegt: es ist auch über Risiken zu berichten, die vom Unternehmen auf Menschen und Umwelt ausgehen, und zwar zunächst unabhängig davon, ob sich diese Risiken negativ auf die finanzielle Lage des Unternehmens auswirken können. • Transparenz soll für jene erzeugt werden, die kein wirtschaftliches Interesse am Unternehmen haben. • Befürchtung wird geäußert, dass durch erweitertes Risikoverständnis die Unternehmen eine Berichterstattung mit dem Verweis auf eine fehlende Steuerungsrelevanz unterlassen könnten. • Nichtfinanzielle Risikoberichterstattung unterliegt erweitertem Wesentlichkeitsvorbehalt („sehr wahrscheinlich schwerwiegend“ und „angemessen und bedeutsam“). |
| 17 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Risiken sind über den betroffenen Konzern hinaus zu betrachten. • Betrachtungszeitraum ist für nichtfinanzielle Risiken länger als für finanzielle Risiken → darauf sollte DRS 20 hinweisen (bislang Verweis auf das Anlegen eines adäquaten Zeitraums, der ein Jahr nicht unterschreitet). • Nettodarstellung der Risiken nur bei „echter Aufrechnungslage“ sinnvoll, dies dürfte bei den nach § 289c HGB berichtspflichtigen Risiken i.d.R. nicht der Fall sein. |
| 7 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Informationen über die Risiken muss für alle Stakeholder ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln. • Unternehmen dürfen bestehende Ermessensspielräume nicht missbrauchen. |
| 13 | U | Implizit Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 18 | V | Implizit Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 9 | ZG | k.A. | |
| 14 | ZG | k.A. | |



Anmerkungen DRSC-Mitarbeiterstab:

In der Begründung zu E-DRÄS 8 (Tz. B76) wird die Ansicht der Fachausschüsse angeführt, dass auch für die nichtfinanzielle Risikoberichterstattung grundsätzlich die allgemeinen Grundsätze der Finanzberichterstattung zur Darstellung von Risiken gelten. Damit gilt weiterhin, dass die Risikoberichterstattung stets aus Sicht der Konzernleitung erfolgt, wie bereits in DRS 20.116 konkretisiert. Ferner wird in der Begründung zu E-DRÄS 8 die Begründung zum RegE des CSR-RLUG zitiert, nach der innerhalb der Beschreibung der für die berichtspflichtigen Aspekte bestehenden Konzepte auch über die Ziele zu berichten ist, die sich der Konzern in Bezug auf einen nichtfinanziellen Aspekt setzt.

Die Ziele des Konzerns ergeben sich aus der Aggregation der (außerhalb liegenden) Ziele der finanziellen und nichtfinanziellen Stakeholder. Beschreibt das Mutterunternehmen beispielsweise das Risiko, ein Renditeziel nicht zu erreichen, dann ist dieses Renditeziel zwar letztendlich vom Konzern definiert bzw. ermittelt; allerdings ergibt sich dieses Ziel faktisch aus der Aggregation der Renditeziele der Anteilseigner, mit denen die Konzernleitung im Dialog ist.

Aufgrund der neuen Berichtsanforderungen kommt es nicht zu Änderungen an dem grundlegenden Vorgehen (z.B. Transformation der Erwartungen der nichtfinanziellen Stakeholder in Ziele für das Unternehmen).

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

7 In E-DRÄS 8 wurde folgende Frage 2 gestellt:

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

Befürworten Sie diese Empfehlung?

8 Zusammenfassung der Stellungnahmen

- In elf Stellungnahmen wurde die Empfehlung explizit befürwortet
- Eine Stellungnahme enthält eine implizite Zustimmung.
- Zwei Stellungnahmen beinhalten eine explizite, drei Stellungnahmen eine implizite Ablehnung.



- Zwei Stellungnahmen enthalten keine Aussage zu Frage 2.
- Eine implizite Ablehnung ergibt sich in jenen Kommentierungen, in denen nicht explizit auf die Empfehlung eingegangen wurde, im Konzernlagebericht bei vollständiger Integration der nichtfinanziellen Informationen die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden und in denen gleichzeitig die vollständige Integration abgelehnt wurde.
- Ein Unternehmen und ein Verband begründen ihre ablehnende Haltung übereinstimmend mit dem Argument, dass eine Empfehlung, wie in E-DRÄS 8 vorgeschlagen zu einer Überbetonung der nichtfinanziellen ggü. den finanziellen Informationen führen könnte, was vermieden werden sollte. Beide Stellungnehmenden äußern ferner die Ansicht, dass eine Vergleichbarkeit nichtfinanzieller Informationen mangels einheitlicher Definition nicht gegeben sein kann, selbst wenn die Berichtsorte der nichtfinanziellen Informationen gekennzeichnet werden.

9 Fachbeiträge

- Im Fachbeitrag von *Kirsch, Hanno* begrüßt der Autor die Auslegung, nach der die vollständige Integration der nichtfinanziellen Angaben in den Konzernlagebericht möglich ist.

10 Stellungnahmen zu Frage 2 im Detail

| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|-----------|---|
| 3 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Empfehlungen grundsätzlich abzulehnen, da sie als Vorgaben verstanden werden und z.B. zu unnötigen Diskussionen mit Abschlussprüfern führen könnten. • Vorgeschlagene Empfehlung stellt Überbetonung der nichtfinanziellen Informationen ggü. den finanziellen Informationen dar. • Vergleichbarkeit nichtfinanzieller Information wird nicht erhöht, da mangels einheitlicher Definitionen per se nicht gegeben. |
| 19 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Geht nicht aus dem CSR-RLUG hervor. • Kennzeichnung würde die Lesbarkeit nicht erhöhen. • Empfehlung der Kennzeichnung führt zur Überbetonung der nichtfinanziellen Informationen ggü. den finanziellen Informationen. • DRSC-Begründung, die Vergleichbarkeit zu erhöhen, erscheint zweifelhaft, da mangels einheitlicher Definitionen eine Vergleichbarkeit der nichtfinanziellen Angaben nicht gegeben sein kann. |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|---------------------|---|
| 1 | U | Implizite Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • (Empfehlung, im Konzernlagebericht die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden, wird nicht explizit gewürdigt). • Präferenz für getrennte Berichterstattung aus Praktikabilitätsgründen (unterschiedliche Datenerhebung & -verarbeitung) und wegen unterschiedlicher Adressaten. • Modulare Berichterstattung über digitale Medien als zusätzlicher Aspekt der gesonderten Berichterstattung. |
| 5 | V | Implizite Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • (Empfehlung, im Konzernlagebericht die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden, wird nicht explizit gewürdigt). • Präferenz für getrennte Berichterstattung aufgrund der prinzipiellen Unverträglichkeit der nichtfinanziellen Erklärung mit dem Konzernlagebericht sowie der unterschiedlicher Prüfungsintensität. |
| 18 | V | Implizite Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • (Empfehlung, im Konzernlagebericht die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden, wird nicht explizit gewürdigt). • Volle Integration mag aus Adressatensicht empfehlenswert sein, wird jedoch nicht befürwortet. • Präferenz für besonderen Abschnitt bzw. gesonderten Bericht, um Vermischung prüfungspflichtiger und nicht prüfungspflichtiger Bestandteile zu vermeiden. |
| 4 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 6 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Verweistechnik sollte freiwillig sein. |
| 7 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Verweise können nützlich sein, ebenso eine Übersicht, sofern trennscharfe Abgrenzung möglich. • Präferenz für vollständige Integration. |
| 10 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Präferenz für vollständige Integration |
| 11 | HS | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Erleichtert Prüfung durch Aufsichtsrat und (Wirtschafts-)Prüfer und erleichtert generell das Auffinden der Angaben. |
| 12 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Gewährleistung der Vergleichbarkeit sowie vorteilhaft im Sinne der Leserführung. |
| 14 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Verbesserung der Vergleichbarkeit • Präferenz für vollständige Integration, um den Eindruck zu vermeiden, dass nichtfinanzielle Informationen den finanziellen Informationen untergeordnet sind. |
| 15 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Erleichtert Zugang zu Informationen insbesondere für ungeübte Berichtleser/-innen. |
| 16 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Kann im Interesse der Vergleichbarkeit und Transparenz sinnvoll sein. • Befürwortung der unverbindlichen Empfehlung |
| 17 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Erleichtert Auffindbarkeit der Informationen durch die Adressaten. • Hält das Leitungsorgan dazu an, eindeutig anzugeben, wo es seinen Berichtspflichten nachgekommen ist. |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|----------------------|--|
| 8 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Zustimmung zur Wahlmöglichkeit zur Vollintegration oder separater Berichterstattung. Platzierung der Verweises/des Index ebenfalls im Ermessen der Unternehmen. |
| 13 | U | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |
| 2 | ZG | k.A. | |
| 9 | ZG | k.A. | |

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab

Nach Ansicht der Fachausschüsse bietet die integrative Berichtsform den Vorteil, finanzielle und nichtfinanzielle Angaben im Konzernlagebericht miteinander verzahnen zu können. Dadurch kann sich jedoch das Auffinden der nichtfinanziellen Angaben für die Adressaten als schwierig erweisen. Ebenso kann die integrative Berichtsform die Prüfung der Angaben durch das Aufsichtsorgan erschweren. Um der Praxis diesbezüglich zu helfen, gelangten die Fachausschüsse im Zuge der Entwicklung von E-DRÄS 8 zu der Ansicht, dass eine Angabe darüber, wo die geforderten nichtfinanziellen Informationen im Konzernlagebericht zu finden sind, den Adressaten und dem Aufsichtsorgan die Identifizierung der nichtfinanziellen Informationen bedeutend erleichtert. Da eine solche Angabe gesetzlich nicht gefordert ist und das DRSC nicht über das Gesetz hinausgehen will, ist dies als Empfehlung formuliert. Den Unternehmen ist somit freigestellt, ob sie bei integrativer Berichtsform diese Angabe machen.

Frage 3: Geschäftsmodell

11 In E-DRÄS wurde folgende Frage 3 gestellt:

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

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

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



12 Zusammenfassung der Stellungnahmen zu 3a):

- Sieben Stellungnahmen äußern sich explizit zustimmend zu den vorgeschlagenen Regelungen.
- Zwei Stellungnahmen stimmen den Vorschlägen implizit zu.
- Zwei Stellungnahmen beinhalten eine teilweise bzw. eingeschränkte Zustimmung.
- Drei Stellungnahmen beinhalten eine explizite Ablehnung.
- Fünf Stellungnahmen enthalten keine Aussagen zu Frage 3a.
- Kritisiert wird an den vorgeschlagenen Anpassungen an Tz. 37, dass diese Anpassungen eine Änderung in der Berichtspflicht suggerieren würden.
- In zwei weiteren Stellungnahmen wird das Fehlen des Zukunftsbezugs (Angabe von Zielen und Strategien sowie von Trends, die das Geschäftsmodell beeinflussen) bemängelt, der in den EU-Leitlinien genannt wird.
- Im Fachbeitrag von *Kirsch, Hanno* vertritt der Autor die Meinung, dass bei der Darstellung des Geschäftsmodells nach § 289c Abs. 1 HGB Inhalte aufzuführen seien, die bis zur Änderung des HGB durch das CSR-RLUG nicht gefordert wurden, z.B. Nutzung erneuerbarer und nicht-erneuerbarer Energien). Demgemäß sei von einer (ggü. dem bisherigen (Konzern-)Lagebericht) inhaltlich erweiterten Darstellung des Geschäftsmodells in der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung“ auszugehen. Als Grund werden die Ausführungen in der Begründung zum RegE (BT-Drucks. 18/9982) angeführt „Eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells wird [...] nun auf die nichtfinanzielle Erklärung ausgeweitet“.

13 Zusammenfassung der Stellungnahmen zu 3b)

- Sieben Stellungnahmen äußern sich explizit zustimmend zu den vorgeschlagenen Regelungen.
- Zwei Stellungnahmen stimmen den Vorschlägen implizit zu.
- In einer Stellungnahme wird der Vorschlag des DRSC abgelehnt.
- Sieben Stellungnahmen enthalten keine Aussagen.
- Zwei Stellungnahmen gehen nicht auf die eigentliche Frage ein. Diese Stellungnahmen sowie die ablehnende Stellungnahme weisen aber darauf hin, dass die Darstellung des Geschäftsmodells an einer Stelle der Berichterstattung erfolgen sollte.

14 Fachbeiträge

- Müller/Scheid schreiben, dass im Rahmen der bisherigen (Konzern-)Lageberichterstattung lediglich eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu erfolgen hat. Die neue Tz. 37 ginge nach Ansicht der Autoren über diese Anforderungen hinaus. Es sollte bei einer klaren Unterscheidung der gesetzlichen Regelungen bleiben, sodass DRS 20.37 unverändert für alle gelten sollte, während nur bestimmte Unternehmen auch das Geschäftsmodell zu beschreiben haben.

15 Stellungnahmen zu Frage 3a im Detail

| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|----------------------|--|
| 3 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Änderung in der Formulierung suggeriert Änderung in der Berichtspflicht. • Änderung stellt eine Erweiterung dar und birgt das Risiko von <i>boilerplate</i>-Angaben. |
| 19 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Änderung in der Formulierung suggeriert Änderung in der Berichtspflicht. |
| 7 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Der Zukunftsbezug fehlt, der in den unverbindlichen Leitlinien zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen der EU Kommission genannt wird [Unternehmen können zu „ihren Zielen und Strategien“ und zu den „wichtigsten Trends und Faktoren, die ihre künftige Entwicklung beeinflussen könnten“ Angaben machen]. • Anforderung aus den unverbindlichen Leitlinien zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen der EU Kommission fehlt, wesentliche Änderungen im Geschäftsmodell im Geschäftsjahr hervorzuheben und zu begründen. |
| 5 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 6 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Änderungen haben klarstellenden Charakter. |
| 8 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 10 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 12 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Sind klarstellend und bieten Hilfestellung. |
| 16 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Sind klarstellend und bieten Hilfestellung. |
| 17 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 13 | U | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 18 | V | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|---------------------------|---|
| 11 | HS | teilw. Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Buchstabe f) sollte nicht um „Beschaffungsmärkte“ erweitert werden; „Beschaffungsmärkte“ sollten unter Buchstabe c) erfasst werden, da so Leistungserstellungsprozess in sachlogischer und zeitlicher Abfolge widerspiegelt wird. |
| 15 | ZG | eingeschränkte Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Der Zukunftsbezug fehlt, die in den unverbindliche Leitlinien zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen der EU Kommission genannt wird [Unternehmen können zu „ihren ihren Zielen und Strategien“ und zu den „wichtigsten Trends und Faktoren, die ihre künftige Entwicklung beeinflussen könnten“ Angaben machen]. |
| 4 | V | k.A. | |
| 1 | U | k.A. | |
| 2 | ZG | k.A. | |
| 9 | ZG | k.A. | |
| 14 | ZG | k.A. | |

16 Stellungnahmen zu Frage 3b im Detail

| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|----------------------|--|
| 17 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Geschäftsmodell sollte nur einmal beschrieben werden. Tz. B62 sollte auch geändert werden. |
| 5 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Trennung betont Eigenständigkeit der CSR-Berichterstattung. |
| 6 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |
| 8 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |
| 11 | HS | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Unterteilung in allgemeine Regelung und Spezialregelung ist grundsätzlich hilfreich. Verweismöglichkeiten verhindern Doppelungen. |
| 12 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Unterteilung in allgemeine Regelung und Spezialregelung ist grundsätzlich hilfreich. |
| 15 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Unterteilung in allgemeine Regelung und Spezialregelung ist grundsätzlich hilfreich. |
| 16 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Unterteilung in allgemeine Regelung und Spezialregelung ist hilfreich. Verweismöglichkeiten verhindern Doppelungen. |
| 13 | U | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |
| 18 | V | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|--------------------------|---|
| 10 | V | keine eindeutige Antwort | <ul style="list-style-type: none"> Darstellung des Geschäftsmodells an <u>einer</u> Stelle der Berichterstattung ist ausreichend. |
| 4 | V | keine eindeutige Antwort | <ul style="list-style-type: none"> Geschäftsmodell könnte an zwei Stellen beschrieben werden → einheitliche Darstellung ist zielführender. |
| 3 | U | k.A. | |
| 19 | V | k.A. | |
| 7 | V | k.A. | |
| 1 | U | k.A. | |
| 2 | ZG | k.A. | |
| 9 | ZG | k.A. | |
| 14 | ZG | k.A. | |

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab:

Die aktuell geforderten Angaben nach DRS 20.37 zum Geschäftsmodell stehen unter dem Vorbehalt der Erforderlichkeit für das Verständnis der Ausführungen im Konzernlagebericht. Die Regelung in E-DRÄS 8 ändert hieran faktisch nichts. Zwar ist nach E-DRÄS 8 der Katalog der Elemente, auf die bei der Beschreibung des Geschäftsmodells ggf. einzugehen ist, ggü. der bestehenden Regelung erweitert; allerdings ist in Bezug auf diese Elemente ein weiterer Vorbehalt formuliert worden, den es bislang in DRS 20.37 nicht gibt („für das Verständnis des Geschäftsmodells erforderlich“).

Die unverbindlichen EU-Leitlinien führen zum Geschäftsmodell aus, dass Unternehmen auch Angaben zu ihren Zielen und Strategien machen können (siehe hierzu auch Sitzungsunterlage 61_08c, S. 7). Weiterhin heißt es in den unverbindlichen Leitlinien: „Hat ein Unternehmen sein Geschäftsmodell während des Berichtsjahres in wesentlichen Punkten geändert, sollte es diese Änderungen hervorheben und begründen.“

In Bezug auf Doppelangaben hinsichtlich des Geschäftsmodells verweist E-DRÄS 8 in Tz. 257 (Beschreibung des Geschäftsmodells in der nichtfinanziellen Konzernklärung) auf die Tz. 243 und 256, in denen Verweise auf den „traditionellen“ Teil des Konzernlagebericht explizit gewährt werden.



Frage 4: Berichtspflichtige Aspekte

17 In E-DRÄS 8 wurde folgende Frage 4 gestellt:

§ 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?

18 **Zusammenfassung der Stellungnahmen**

- In neun Stellungnahmen wurde Frage 4 mit Ablehnung beantwortet.
- Zwei Stellungnahmen beinhalten jeweils eine implizite Ablehnung.
- Acht Stellungnahmen beinhalten eine Zustimmung.
- Die ablehnenden Kommentierungen führen als Grund an, dass mit dem Gesetzeswortlaut („zumindest“) bereits zweifelsfrei ein Mindestkatalog beschrieben wird, über den unter Umständen hinausgegangen werden muss. Der BDI und die Siemens AG sind darüber hinaus übereinstimmend der Ansicht, dass der Wortlaut in E-DRÄS („Die nichtfinanzielle Konzernklärung muss Angaben zu bestimmten Aspekten beinhalten“) über das Gesetz hinaus geht. § 289c Abs. 2 besagt: „Die nichtfinanzielle Erklärung bezieht sich darüber hinaus zumindest auf folgende Aspekte“.
- Ein Teil der zustimmenden Kommentierungen nennt Verbraucherbelange als Beispiel für zusätzliche berichtspflichtige Aspekte, die der Mindestkatalog des Gesetzes nicht nennt.

19 **Stellungnahmen zu Frage 4 im Detail**

| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|-----------|---|
| 1 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Sofern relevant, sollten die genannten fünf Aspekte um gesonderte Aspekte erweiterbar sein. • Grundsätzlich sollte aber nur über die genannten fünf Aspekte berichtet werden müssen. |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|------------|---|
| 3 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Hinweis ist nicht erforderlich, da Gesetzeswortlaut („zumindest“) bereits eindeutig. Formulierung in Tz. 259 (sic!, gemeint ist wohl Tz. 258) „muss Angaben zu bestimmten Aspekten beinhalten“ geht über das Gesetz hinaus (§ 289c Abs. 2 HGB „bezieht sich ... zumindest auf folgende Aspekte“). in DRÄS 8 klarstellen, dass unwesentliche Konzepte sowie Fehlanzeigen mit Begründung nicht berichtet werden müssen. |
| 4 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Hinweis ist entbehrlich, da Gesetzeswortlaut („zumindest“) bereits eindeutig. Anregung zur Aufnahme eines klarstellenden Hinweises in DRS 20, dass über einen Aspekt nicht zu berichten ist, wenn es dazu nichts Wesentliches zu erläutern gibt. |
| 5 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> (Identische Anmerkungen wie in Stellungnahme Nr. 4) |
| 6 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Hinweis wäre nicht hilfreich, da die genannten fünf Aspekte bereits umfassend bzw. weitgehend sind. |
| 10 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Hinweis ist entbehrlich, da Gesetzeswortlaut („zumindest“) bereits eindeutig. |
| 12 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Hinweis ist entbehrlich, da Gesetzeswortlaut („zumindest“) bereits eindeutig. |
| 16 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Weitergehende Berichtspflicht gesetzlich nicht eindeutig gefordert. Aufnahme weiterer Aspekte muss dem Ermessen der Unternehmen überlassen werden. |
| 19 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> Hinweis ist entbehrlich, da Gesetzeswortlaut („zumindest“) bereits eindeutig. Formulierung in Tz. 259 (sic!, gemeint ist wohl Tz. 258) „muss Angaben zu bestimmten Aspekten beinhalten“ geht über das Gesetz hinaus (§ 289c Abs. 2 HGB „bezieht sich ... zumindest auf folgende Aspekte“). Unwesentliche Konzepte sowie Fehlanzeigen mit Begründung sollten nicht berichtspflichtig sein. |
| 2 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |
| 7 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Weitere (z.B. Kunden- und Verbraucherbelange) können berichtspflichtig sein. |
| 8 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Ggf. zusätzlich darauf hinweisen, dass sich weitere Aspekte aus dem angewandten Rahmenwerk ergeben können. |
| 9 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> (zusätzliche Anmerkungen beziehen sich auf Informationen innerhalb der Aspekte, siehe Analyse zu Frage 5) |
| 11 | HS | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Zunehmende Angaben über Ergebnisse des Stakeholder-Dialogs können zusätzlich aufzunehmende Aspekte bedingen. |
| 14 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Nichtfinanzielle Erklärung sollte sich auch auf Verbraucherbelange beziehen mit Angaben über Mechanismen für einen Produktrückruf, Verbraucherdatenschutz und Verbraucherdatensicherheit. |
| 15 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Hinweis schafft Klarheit und regt zur Auseinandersetzung mit nichtfinanziellen Aspekten an. |
| 17 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Gesetzeswortlaut („zumindest“) impliziert weitere, als die im Gesetz explizit aufgeführten Aspekte (z.B. Verbraucherbelange). |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|---------------------|----------------------------------|
| 13 | U | Implizite Ablehnung | • Keine weiteren Aussagen |
| 18 | V | Implizite Ablehnung | • Keine weiteren Aussagen |

Frage 5: Berichterstattung auf Sachverhaltsebene

20 In E-DRÄS 8 wurde folgende Frage 5 gestellt:

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?

21 Zusammenfassung der Stellungnahmen:

- Elf Stellungnahmen stimmen den Regelungen in E-DRÄS 8 zu.
- Zwei Stellungnahmen stimmen den Vorschlägen implizit zu.
- Zwei Stellungnahmen lehnen die Anforderung der Berichterstattung auf Sachverhaltsebene ab, da das Gesetz nur Berichterstattung auf Aspektebene regelt.
- Aus einer Stellungnahme ist eine eindeutige Antwort nicht zu erkennen.
- Drei Stellungnahmen gehen nicht auf Frage 5 ein.

22 Fachbeiträge

- *Kirsch* schreibt, dass die Darstellung der Konzepte und Ergebnisse auf Sachverhaltsebene die Gefahr der Unübersichtlichkeit aufgrund zu vieler Detailinformationen birgt. Die Anforderung ginge klar über das Gesetz hinaus und ließe sich auch nicht aus den Gesetzesmaterialien ableiten.

23 Stellungnahmen zu Frage 5 im Detail

| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|----------------------|---|
| 3 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Gesetz regelt Berichterstattung auf Aspektebene → Berichterstattung auf Sachverhaltsebene geht über Gesetz hinaus. • Das DRSC sollte klarstellen, welche Berichtsanforderungen aus dem CSR-RLUG bereits durch DRS 20 abgedeckt werden. |
| 19 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Berichterstattung auf Sachverhaltsebene geht über Gesetz hinaus. • Das DRSC sollte klarstellen, welche Berichtsanforderungen aus dem CSR-RLUG bereits durch DRS 20 abgedeckt werden. |
| 1 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Hinweis: eine zu kleinteilige Berichterstattung sollte vermieden werden. |
| 5 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 6 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Für Adressaten ist es hilfreich, Einzelsachverhalte unterscheiden zu können. |
| 7 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • |
| 8 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Zusammenhängende Darstellung von mehreren Sachverhalten wird begrüßt. |
| 10 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 11 | HS | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Sofern mehrere Sachverhalte mit dem gleichen Managementansatz gesteuert werden, ist eine zusammengefasste Darstellung vorzuziehen → sollte in DRS 20 zusätzlich geregelt werden. • In Tz. 265 bis 289 sollte erläutert werden, dass die DD-Prozesse vorhandene Prozesse im bestehenden IKS bzw. in anderen Managementsystemen sein können. |
| 12 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Zusammenhängende Darstellung von mehreren Sachverhalten wird begrüßt. |
| 15 | ZG | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Tz. 268 um die Anforderung erweitern, bei der Darstellung der Maßnahmen diese nach Land und Projekt aufzuschlüsseln. • Tz. 279 um die Klarstellung erweitern, dass Risiken aus Geschäftsbeziehungen nicht nur Lieferanten betreffen, sondern auch die nachgelagerte Wertschöpfungskette. |
| 16 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Bei einem einheitlichen Konzept sollte zusammenfassende Darstellung der Sachverhalte zulässig sein. |
| 17 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Ist eine sachgerechte Auslegung des Gesetzes. |
| 13 | U | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 18 | V | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|--------------------------|--|
| 4 | V | Keine eindeutige Antwort | <ul style="list-style-type: none"> • Sofern mehrere Sachverhalte mit dem gleichen Managementansatz gesteuert werden, ist eine zusammengefasste Darstellung ausreichend. |
| 2 | ZG | k.A. | |
| 9 | ZG | k.A. | |
| 14 | ZG | k.A. | |

Frage 6: Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung

24 In E-DRÄS wurde folgende Frage 6 gestellt:

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

Halten Sie diese Ausführungen für hilfreich?

25 Zusammenfassung der Stellungnahmen:

- Zehn Stellungnahmen stimmen den Regelungen zu.
- Sieben Stellungnahmen stehen dem Regelungsvorschlag des DRSC ablehnend gegenüber.
- In zwei Stellungnahmen wird die Frage 6 nicht beantwortet.
- Zwei der ablehnenden Stellungnahmen begründen, dass Kosten-Nutzen-Überlegungen bereits durch den Gesetzgeber hätten berücksichtigt werden müssen und nicht mehr auf der Ebene des Unternehmens erfolgen sollten, zumal dies weitere Kosten verursacht.
- Zwei andere Stellungnahmen lehnen die Regelung ab mit der Begründung ab, dass die Verhältnismäßigkeit nicht anhand von Kosten bestimmt werden sollte sondern andere Faktoren zu berücksichtigen wären.
- Zwei weitere Stellungnahmen lehnen die Regelung ab, da diese nicht präzise genug sei.

26 Fachbeiträge



-
- *Müller/Scheid* halten die entworfene Regelung für nicht praktikabel, da der Informationsnutzen unbekannter Adressaten nicht eingeschätzt werden kann. Darüber hinaus ermögliche die entworfene Regelung den Unternehmen einen Ausweg aus der Berichterstattung und gewähre den Adressaten enorme Einforderungsmöglichkeiten.

27 Stellungnahmen zu Frage 6 im Detail

| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|------------------|---|
| 3 | U | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Kosten-Nutzen-Überlegungen sollte der Gesetzgeber bereits berücksichtigt haben → Überprüfung durch das Unternehmen sollte daher nicht notwendig sein, zumal dies zusätzliche Kosten verursacht. • Stattdessen sollte Klarstellung erfolgen, dass auf Grund der Wesentlichkeitsanforderungen keine weiteren Risiken als bisher zu berichten sind. |
| 7 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Verhältnismäßigkeit darf nicht anhand von Kosten gemessen werden. • Bezugnahme auf die Kosten eröffnet den Unternehmen die Möglichkeit, mit diesem Argument auf eine Berichterstattung zu verzichten, was nicht gewünscht ist. |
| 14 | ZG | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 15 | ZG | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Hinweis auf Kosten der Informationsbeschaffung ist irreführend (Formulierung suggeriert Alleinstellungsmerkmal des Kostenkriteriums). • Schutz vor übermäßiger finanzieller Belastung wurde im CSR-RLUG bereits berücksichtigt. • Streichung oder Ergänzung der Tz. 271 und 280. • Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit sind die allgemeinen juristischen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit heranzuziehen. • Ggf. Ergänzung um weitere Kriterien, z.B. Schwere des Menschenrechtsverstoßes. |
| 19 | V | Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Kosten-Nutzen-Überlegungen sollte der Gesetzgeber bereits berücksichtigt haben → Überprüfung durch das Unternehmen sollte daher nicht notwendig sein, zumal dies zusätzliche Kosten verursacht. • Stattdessen sollte Klarstellung erfolgen, dass auf Grund der Wesentlichkeitsanforderungen keine weiteren Risiken als bisher zu berichten sind. |
| 10 | V | teilw. Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Definition der Verhältnismäßigkeit ist nicht präzise genug und damit nicht hilfreich. • Anleitung fehlt, wie Kosten und Nutzen konkret erhoben und abgewogen werden sollen. |
| 17 | V | teilw. Ablehnung | <ul style="list-style-type: none"> • Regelungen lassen offen, wie Kosten und Nutzen konkret erhoben und abgewogen werden sollen. • Verhältnismäßigkeit soll nicht primär MU schützen, sondern die Lieferanten → diese sind über den Grundsatz der Informationsabstufung schon geschützt. |
| 1 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Keine weiteren Aussagen |
| 4 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Wesentlichkeits- und Verhältnismäßigkeitsvorbehalte sollten stärker herausgestellt werden. • In Tz. 271 sollten auch die Kosten der Lieferanten berücksichtigt werden. |
| 5 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> • Wesentlichkeits- und Verhältnismäßigkeitsvorbehalte sollten stärker herausgestellt werden. • In Tz. 271 sollten auch die Kosten der Lieferanten berücksichtigt werden. |



| Nr. | Branche | Antwort | Anmerkung/Begründung/Erläuterung |
|-----|---------|----------------------|--|
| 6 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Klarstellung sollte erfolgen, warum der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Tz. 271 und 280 auf das MU (und nicht auf den Konzern) bezogen ist. |
| 8 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Annahme, dass Kosten über die gesamte Wertschöpfungskette zu berücksichtigen ist sowie der Nutzen für alle Stakeholder und nicht nur für bestimmte Stakeholdergruppen. |
| 11 | HS | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Weitere Anhaltspunkte für Informationsnutzen nennen, z.B. ein hinreichend hoher Informationsnutzen ist zu erwarten, wenn nichtfinanzielle Information Grundlage für Entscheidungen der Adressaten ist. |
| 12 | U | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> E-DRÄS 8 lässt offen, wie Kosten und Nutzen konkret erhoben und abgewogen werden sollen → Ermessensspielraum für das Unternehmen. |
| 16 | V | Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Praxis kann Maßstäbe für Ausgewogenheit der Kosten-Nutzen-Relation entwickeln. Hilfestellung durch Beispiele ist wünschenswert. |
| 13 | U | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |
| 18 | V | Implizite Zustimmung | <ul style="list-style-type: none"> Keine weiteren Aussagen |
| 2 | ZG | k.A. | |
| 9 | ZG | k.A. | |

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab:

Nach den Tz. 271 und 280 richtet sich die Einschätzung, „ob die Berichterstattung [...] verhältnismäßig ist, [...] auch danach, ob die Kosten der Informationsbeschaffung für das Mutterunternehmen und der Informationsnutzen der Adressaten ausgewogen sind.“

Die Fachausschüsse hatten über die Ansicht der AG „Konzernlagebericht“ beraten, wonach Verhältnismäßigkeit auf Kosten-Nutzen-Aspekte vor dem Hintergrund der Anforderungen an kleine und mittelgroße Unternehmen in der Lieferkette abzielt. Sie könne so interpretiert werden, dass die Kosten der Informationsgenerierung in Unternehmen der Lieferkette in einem angemessenen, ausgewogenen Verhältnis zu dem Nutzen der Adressaten des berichtspflichtigen Unternehmens stehen müssen. Im Ergebnis hatten die Fachausschüsse beschlossen, dass die Kosten-Nutzen-Überlegung nur einen Teil der Verhältnismäßigkeitsbeurteilung darstellt. Daher wurde die Formulierung in den Tz. 271 und 280 entsprechend offen gewählt.



Sonstige Anmerkungen in den eingegangenen Stellungnahmen

28 Betrifft Beispiele Sachverhalte und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren (Tz. 259, 286)

- In Tz. 259 Buchstabe b) fehlen die im Gesetz als Beispiel genannten „Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden“ und der „soziale Dialog“. (SN 7)
- In Tz. 259 Buchstabe b) fehlen die im Gesetz als Beispiel genannten „Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden“ und der „soziale Dialog“. (SN 15)
- In Tz. 259 Buchstabe d) die Anforderungen zur Berichterstattung über die Achtung der Menschenrechte sollte umfassender sein (z.B. Darstellung der Verantwortlichkeiten; Einbettung in Gesamtstrategie). (SN 15)
- Tz. 286 Buchstabe d) ergänzen um weitere Leistungsindikatoren (z.B. EU-Leitlinien 4.3 bis 4.6). (SN 7, SN 15)
- Beispiele in Tz. 286 Buchstabe c) sollten um weitere Beispiele für Leistungsindikatoren ergänzt werden, wie direkt erwirtschaftete und verteilte wirtschaftliche Werte, Schaffung von Arbeitsplätzen an den Standorten. (SN 2)

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Durch die Fachausschüsse wurden nur einige Beispiele für Sachverhalte und mögliche Leistungsindikatoren aufgenommen. Es fand keine bewusste Ausklammerung bestimmter Beispiele statt.

29 Stellungnahme 1 (U)

- Erstellung einer zusammengefassten nichtfinanziellen Erklärung für Konzern und Mutterunternehmen wird begrüßt.

30 Stellungnahme 3 (U)

- Kritik an Übernahme von Inhalten aus der Begründung zum RegE des CSR-RLUG in E-DRÄS 8, da die Begründung lediglich die Verwaltungsauffassung wiedergäbe; jedoch nicht Bestandteil des von der Legislative verabschiedeten Gesetzes sei.

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Bei der Auslegung von Gesetzen und der Ermittlung des Willens des Gesetzgebers wird regelmäßig auch die Begründung zum Gesetzesentwurf herangezogen.

- Hilfestellungen für Unternehmen wurde aus der Begründung nicht übernommen, wie z.B. der Hinweis auf eine mögliche Überschneidung von DD-Prozessen mit Risikomanagement und IKS.



Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Die Fachausschüsse haben eine mögliche Überschneidung von DD-Prozessen mit Risikomanagementsystemen und IKS diskutiert. Sie kamen zum Ergebnis, dass eine solche Überschneidung nicht per se besteht und sich daher gegen eine Aufnahme in den Standardentwurf entschieden.

- Das Verbot, auf den Anhang zu verweisen, in Tz. 244 und 256 widerspricht dem Gesetz. Gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 6 HGB soll ggf. auf Angaben im Abschluss Bezug genommen werden.

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Der Konzernlagebericht ist ein selbstständiges Berichtsinstrument, dass in sich geschlossen zu sein hat (siehe auch DRS 20.20). Verweise auf Angaben im Anhang sind daher nur in den im Gesetz genannten Ausnahmefällen zulässig bzw. geboten. Die Berichts-anforderung aus § 289c Abs. 3 Nr. 6 HGB (Verweis auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge) wurde in E-DRÄS 8 (Tz. 288) mit dem expliziten Hinweis umgesetzt, dass sich diese Vorgabe auch auf im Konzernanhang angegebene Beträge erstreckt.

- Zahlreiche Textziffern sind nicht erforderlich, wie z.B. die Beispiele sowie die Regelungen zu Geltungsbereich und Befreiungen.

31 Stellungnahme 7 (V)

- *Betrifft Risiken aus eigener Geschäftstätigkeit, Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen (Tz. 277 bis 283):*
 - Tz. 277 und 278 sehr vage formuliert. Es fehlt eine Hilfestellung, wie in den EU-Leitlinien: „Angaben, die für das Verständnis der Auswirkungen seiner Tätigkeit erforderlich sind“ → Dies steht unter keinem Wesentlichkeitsvorbehalt.
 - Qualitative Elemente bieten höheren Mehrwert als rein quantitative Indikatoren (z.B. statt Angaben zu Arbeitsunfällen sollte auch auf die Maßnahmen des Unternehmens zur Vermeidung von Unfällen eingegangen werden).

32 Stellungnahme 8 (V)

- *Betrifft Ergebnisse der Konzepte (Tz. 275f):* Ergebnis eines Konzepts kann auch quantitativ beschrieben werden → mögliche Überschneidung bei Darstellung der Ergebnisse und nichtfinanzieller Leistungsindikatoren.
- *Betrifft Prüfungsstandards:* DRSC sollte sich bei der Entwicklung von Prüfungsstandards durch das IDW aktiv einbringen.

33 Stellungnahme 9 (ZG)

- *Betrifft Angaben zu den Aspekten (Tz. 259ff):*



- Empfehlungen der *Task Force on Climate-Related Financial Disclosures* (TCFD) sollten in den Bereich der Umweltbelange aufgenommen werden.
- Anregung, weitere Details zu Umweltbelangen aufzunehmen, z.B. Emissionsreduktionsziele (abgeleitet aus dem Pariser Klimaschutzabkommen), Umgang mit Entwaldungsgebieten.

34 Stellungnahme 10 (V)

- *Betrifft Berichtspflichtige Aspekte (Tz. 260)*: In der nichtfinanziellen Berichterstattung sollten Unternehmen verpflichtet werden, die im Gesetz genannten Aspekte zur Kennzeichnung der Berichtsinhalte zu verwenden.

35 Stellungnahme 17 (V)

- *Betrifft Kriterium der Steuerungsrelevanz (Tz. 106, Tz. 284)*: DRS 20 sollte konkretisieren, dass die die Berichtspflicht auslösende Steuerungsrelevanz auch unterhalb von Vorstand und Aufsichtsrat liegen kann.
- *Betrifft Definitionen (Tz. 11)*: Due-Diligence-Prozesse sollten wie im RegE definiert werden: Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung bestehender und potenzieller negativer Auswirkungen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens.
- *Betrifft Geltungsbereich (Tz. 232 und 233)*: Aufnahme von Klarstellungen
 - Mit „einzubeziehenden Unternehmen“ sind lediglich die Tochterunternehmen, nicht aber anteilmäßig konsolidierte oder *at-equity* einbezogene Unternehmen gemeint.
 - Der gleiche Kreis von Unternehmen ist bei Ermittlung der Arbeitnehmer relevant. Falls das DRSC dem nicht folgt, sollte ausgeführt werden, dass bei anteilmäßig konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen nur der Anteil der Arbeitnehmer relevant ist, der dem Kapitalanteil entspricht.

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Nach § 315b Abs. 2 Nr. 2 HGB sind die Voraussetzungen des § 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 HGB auf die einzubeziehenden Unternehmen anzuwenden. § 293 Abs. 1 Satz 1 HGB stellt hingegen auf die einzubeziehenden Tochterunternehmen ab. In der Begr. zum RegE CSR-RLUG wird in Bezug auf die Schwellenwerte für Umsatzerlöse und Bilanzsumme ausgeführt: „Eine Berichtspflicht nach § 315b Absatz 1 HGB-E besteht also nur dann, wenn im Konzern bei Addition der Werte des Mutterunternehmens sowie der einzubeziehenden Tochterunternehmen mindestens zwei der drei Größenkriterien nach § 293 Absatz 1 Satz 1



Nummer 1 HGB (Brutto-Methode) oder bei konsolidierter Betrachtung mindestens zwei der drei Größenkriterien nach § 293 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 HGB (Netto-Methode) überschritten sind.“

In Bezug auf die Anzahl der Mitarbeiter heißt es in der Begr. zum RegE CSR-RLUG: „Zum anderen müssen die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen einschließlich des Mutterunternehmens insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen.“

- Sind HGB- oder IFRS-Regeln relevant für die Klassifizierung als Tochterunternehmen und für die Ermittlung der kritischen Größen (Umsatz, Bilanzsumme), sofern das Mutterunternehmen einen IFRS-Konzernabschluss aufstellt?
→ Anregung: Maßgeblichkeit der HGB-Regeln.
- Beurteilung, ob bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen die Schwellenwerte für Umsatzerlöse überschritten sind
→ Anregung: Rückgriff auf Bußgeldvorschriften §§ 340n, 341n HGB. Z.B. nach § 340 Abs. 3b HGB für Kreditinstitute: Zinsertrag inkl. laufende Erträge aus Wertpapieren und Anteilsbesitz, Provisionsertrag, Ertrag/Aufwand aus Finanzgeschäften (Handelsergebnis), sonstige betrieblicher Ertrag.

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Nach Ansicht der Fachausschüsse ist das Größenkriterium der Umsatzerlöse bei Banken und Versicherungen nicht mehr entscheidend, da bei mehr als 500 Mitarbeitern die Bilanzsumme bereits über dem erforderlichen Schwellenwert liegt und somit keine größenabhängige Befreiung besteht.

- *Betrifft Befreiung (Tz. 237f):* Klarstellung, dass Befreiung auch bei abweichenden Abschlussstichtagen möglich ist, sofern der Stichtag des befreienden Konzernabschlusses nicht mehr als drei Monate nach dem Stichtag des Abschlusses liegt, den das (befreite) Unternehmen aufstellt.
- *Betrifft Offenlegungsfrist für den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht (Tz. 246, 247, 252)*
 - Offenlegungsfrist für (Konzern-)Abschluss und (Konzern-)Lagebericht beträgt
 - für bestimmte nichtkapitalmarktorientierte Versicherungsunternehmen 15 Monate und
 - für nichtkapitalmarktorientierte Kreditinstitute 12 Monate.
 - Klarstellung in DRS 20, ob dies zu einer Verlängerung der Frist für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht dieser Konzerne führt?
 - Klarstellung, ob es neben § 327a HGB (bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften – 12 Monate) weitere Anwendungsfälle gibt.



Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Ausnahmen werden im Gesetz explizit geregelt, so z.B. die verlängerte Offenlegungsfrist für bestimmte nichtkapitalmarktorientierte Versicherungsunternehmen (§ 341 Abs. 1 Satz 2 HGB) auf 15 Monate. Eine Ausweitung der Frist, innerhalb derer der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht bestimmter Unternehmen öffentlich zugänglich zu machen ist, wurde jedoch im Gesetz nicht geregelt. Auch ist den Gesetzesmaterialien keinerlei Hinweis darauf zu finden.

- Im Konzernlagebericht auch den Ort der Veröffentlichung angeben, wenn der nichtfinanzielle Konzernbericht gemeinsam mit dem Konzernlagebericht offengelegt wird.
- Nach Tz. 252 ist bei Aufnahme der nichtfinanziellen Informationen in einen „anderen Konzernbericht“ (z.B. Nachhaltigkeitsbericht) anzugeben, dass dieser Bericht die Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung enthält. Diese Regelung sollte überdacht werden, da sich heraus Fragen hinsichtlich der Pflichten von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ergeben.
- *Betrifft Ziele der verfolgten Konzepte (Tz. 267, 275)*
 - Klarstellung, dass auch unterhalb der Konzernleitung festgelegte Ziele berichtspflichtig sein können. Nach Tz. 265 ist bereit ein Involvieren der Konzernleitung anzugeben.
 - Klarstellung, dass „Ausmaß“ quantifiziert anzugeben ist, wenn das festgelegte und angestrebte Ausmaß der Zielerreichung tatsächlich quantifiziert wurde.
 - Gleiches gilt für Ergebnisse der Konzepte.
- *Betrifft Handhabung und Darstellung von Risiken und Aktualisierungen (Tz. 277f, 283):*
 - Tz. 277f. behandeln nur die Darstellung, nicht aber die Handhabung der Risiken.

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Durch den Verweis in Tz. 281 auf die Tz. 149 bis 164 und damit insbesondere auch auf Tz. 157 ist die Handhabung der Risiken darzustellen.

- Tz. 283 (Änderung von Risiken nach dem Abschlussstichtag): Anpassen, dass nur werterhellende Ereignisse, jedoch keine wertbegründende Ereignisse bis zur Beendigung der Aufstellung des gesonderten Konzernberichts berichtspflichtig sind.

Anmerkung DRSC-Mitarbeiterstab: Die Forderung in Tz. 283, auch über „neu auftretenden“ Risiken zu berichten, impliziert, dass auch wertbegründende Ereignisse zu berichten sind. Dies ist sinngemäß bereits in DRS 20.155 Satz 2 so geregelt.



- *Betrifft Weglassen nachteiliger Angaben (Tz. 302):* Klarstellung, ob sich der Relativsatz „über die Verhandlungen geführt werden“ nicht nur auf „Belange“, sondern auch auf „künftige Entwicklungen“ bezieht. Nach Ansicht des IDW ist dies der Fall.
- *Betrifft Zugehörigkeit des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts zum Konzernlagebericht (Tz. B57 und B60):* Die Aussage in E-DRÄS 8, nach welcher der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht kein Bestandteil des Konzernlageberichts ist, ist unzutreffend. Grund ist die Bezugnahme im Konzernlagebericht (Angabe, wo der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht veröffentlicht ist).
- *Betrifft Angaben zur Lieferkette (Tz. B73):* Nach Tz. B73 wird mit Bezug auf den RegE auf die Bedingungen „bedeutsam“ und „verhältnismäßig“ abgestellt. Im RegE selbst werden die Begriffe „relevant“ und „verhältnismäßig“ verwendet. Dies sei dem RegE entsprechend anzupassen.

Anmerkung Mitarbeiterstab: In der englischen Fassung der CSR-RL wird an mehreren Stellen von „relevant“ gesprochen. Ins deutsche wird dies jeweils mit „relevant“ übersetzt. Der deutsche Gesetzgeber hat in § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB jedoch die Formulierung „von Bedeutung“ gewählt. In der Begr. zum RegE CSR-RLUG wird dagegen wieder der Begriff „relevant“ verwendet. Damit im DRS 20 eine einheitliche Formulierung verwendet wird, hatten sich die Fachausschüsse entschieden, stets den Begriff „bedeutsam“ zu verwenden, zumal dieser bereits ein gängiger Begriff im HGB ist.

36 Stellungnahme 19 (V)

- DRS 20 sollte nicht über das Gesetz hinausgehen, dies ist nach Ansicht des BDI bei folgenden Tz. der Fall:
 - 1) Tz. 265/273: Einbindung der Konzernleitung und etwaiger weiterer Interessensträger (z.B. Arbeitnehmer)
 - 2) Tz. 267: Ausmaß und Zeitbezug der Ziele (sofern Ausmaß und Zeitbezug intern festgelegt)
 - 3) Tz. 268: angewandte Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung von bestehenden oder möglichen negativen Auswirkungen in Bezug auf einen berichtspflichtigen Aspekt bzw. Sachverhalt
 - 4) Tz. 272: Empfehlung anzugeben, bis zu welcher Tiefe der Lieferkette nichtfinanzielle Themen behandelt werden
 - 5) Tz. 275: Ergebnisse der verfolgten Konzepte, Darstellung des Ausmaßes der Zielerreichung und des Stands der Maßnahmenrealisierung
 - 6) Tz. 276: Angabe, dass ein Konzept zu keinen Ergebnissen geführt hat
 - 7) Tz. 281: Beachtung der Tz. K137 bis K145 sowie die Tz. 149 bis Tz. 164 bei der Darstellung der Risiken



- 8) Tz. 284: Selbständige Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unter Beachtung der Tz. 106, 108, 109 und 113
- 9) Tz. 285: Erläuterung im Standard, wann eine selbständige Darstellung gewährleistet ist (leicht identifizierbar, leicht auffindbar)
- 10) Tz. 286: Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren
- 11) Tz. 289: Beispiel für „Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge“, hier: Hinweis auf Rückstellungen für umweltrelevante Sachverhalte,

Anmerkungen DRSC-Mitarbeiterstab:

Zu 1) Begr. RegE CSR-RLUG S. 49: „Gemeint sind Ausführungen dazu, [...] 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.“

Zu 2) Begr. RegE CSR-RLUG S. 49: „Gemeint sind Ausführungen dazu, welche Ziele sich die Kapitalgesellschaft in Bezug auf einen nichtfinanziellen Aspekt setzt, welche Maßnahmen sie dazu in welchem Zeitraum treffen will, [...]“

Zu 3) Begr. RegE CSR-RLUG S. 49f: „Das umfasst [...] 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. Gemeint sind Verfahren, mit denen die Kapitalgesellschaft Sorgfaltspflichten und -obliegenheiten identifiziert und erfüllt [...].“

Zu 4) Begr. RegE CSR-RLUG S. 51: „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.“

Zu 5) Begr. RegE CSR-RLUG S. 50: „Gemeint sind in erster Linie feststellbare Auswirkungen der Anwendung der Konzepte.“ Siehe auch die Anmerkungen zu 2). Die Fachausschüsse waren der Ansicht, dass die Ergebnisse eines Konzepts im Sinne von feststellbaren Auswirkungen rein sachlogisch die Elemente des Konzepts abdecken müssen, d.h. Ausmaß der Zielerreichung und Stand der Maßnahmenumsetzung.

Zu 6) Begr. RegE CSR-RLUG S. 50: „Hat ein Konzept noch nicht zu feststellbaren Auswirkungen geführt, ist auch das als Ergebnis zu berichten.“



Zu 7) *Begr. RegE CSR-RLUG S. 50*: „Bei der Berichterstattung über Risiken sind die allgemeinen Grundsätze der Finanzberichterstattung entsprechend anzuwenden.“

Zu 8 und 9) *Begr. RegE CSR-RLUG S. 51*: „Die Neuregelung geht aber darüber hinaus, da die Leistungsindikatoren nicht mehr nur im Rahmen der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Geschäftsentwicklung zu berücksichtigen, sondern selbstständig darzustellen sind.“

Zu 10 und 11) *Es handelt sich explizit um Beispiele, nicht um zwingend abzudeckende Elemente der Berichterstattung.*

37 Diversitätskonzept

Stellungnahme 1 (U):

- Da an mehreren Stellen über Arbeitnehmerbelange zu berichten ist (nichtfinanzielle Konzernklärung, Corporate Governance Bericht, Erklärung zur Unternehmensführung) werden die Verweismöglichkeiten begrüßt, um Doppelungen zu vermeiden.

Stellungnahme 18 (V):

- *Betrifft Befreiungsvoraussetzungen (Tz. K231d)*: größenabhängige Befreiungsvoraussetzungen im Gesetz stellen auf das Mutterunternehmen ab und nicht auf den Konzern.

Sonstige Anmerkungen in den veröffentlichten Fachbeiträgen

38 Risikoberichterstattung

- *Kirsch* stellt sich kritisch zu der Aussage in B79, nach der „Mutterunternehmen verstärkt über Risiken zu berichten haben, die zu negativen Abweichungen von den Erwartungen der wesentlichen Stakeholder des Konzerns, die keine Kapitalgeber sind, führen können.“ Er äußert die Ansicht, dass eine generell geänderte Gewichtung hinsichtlich der Berücksichtigung der Erwartungen anderer Stakeholder aus dem Gesetz nicht abgeleitet werden könne.

39 Neu eingefügte Definition „Ziel: angestrebter Zustand in der Zukunft“

- *Kirsch* begrüßt diese Definition, die auf ein bestimmtes Bezugsobjekt verzichtet, da im Konzernlagebericht über sehr unterschiedliche Ziele zu berichten ist, die im jeweiligen Berichtskontext hinreichend präzisiert werden.



40 Neu eingefügte Definition „Due-Diligence-Prozesse“

- (E-DRÄS 8 definiert diesen Begriff mit Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung negativer Auswirkungen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens.)
- *Kirsch* kritisiert den Bezug auf das Unternehmen; Bezug sollte stattdessen auf den Konzern genommen werden.

41 Angabe nichtfinanzieller Leistungsindikatoren

- *Kirsch* schreibt, dass gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB die Angabepflicht „bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ unter dem Vorbehalt der Bedeutung für die Geschäftstätigkeit des Konzerns steht. Dies müsse in Tz. 284f explizit klargestellt werden.

42 Unverbindliche EU-Leitlinien

- *Müller/Scheid* regen an, die unverbindlichen EU-Leitlinien in DRS 20 aufzunehmen.

43 Diversitätskonzept

- *Kirsch* kritisiert, dass E-DRÄS 8 offenlässt, ob ein Diversitätskonzept bereits dann vorliegt (und somit keine Erläuterungspflicht gem. § 289f Abs. 5 HGB nach sich zieht), wenn dieses Konzept nur auf einem einzigen Kriterium beruht (z.B. ausschließlich auf Geschlecht).
- Er kritisiert weiterhin, dass E-DRÄS 8 offenlässt, ob von einem Diversitätskonzept bereits gesprochen werden kann, wenn dieses z.B. nur für den Vorstand, nicht aber für den Aufsichtsrat verfolgt wird. Dann entfielen die Erläuterungspflicht § 289f Abs. 5 HGB, da die auslösende Bedingung „kein Diversitätskonzept verfolgt“ nicht erfüllt ist.
- Der Autor sieht ferner Präzisierungsbedarf in Bezug auf die Begriffe „Beschreibung der Prozesse“ und „Ziele des Diversitätskonzepts“, z.B. Bildung von Gruppen (Gruppe der 41-50jährigen), Festlegung von Quoten (Anteil der Juristen), Festlegung von Prioritäts- und Auswahlkonzepten.
- Daneben hält *Kirsch* den Begriff der „im Geschäftsjahr erreichten Ergebnisse“ für interpretationsbedürftig. Z.B. könne damit das Erreichen bestimmter Zielquoten oder das Erreichen bestimmter übergeordneter Effekte, wie bessere Kontrolle der Unternehmensführung, gemeint sein.



-
- Schließlich kritisiert der Autor, dass E-DRÄS 8 offenlässt, was anzugeben ist, wenn das Diversitätskonzept zu keinen Ergebnissen geführt hat. Dies könnte sich beziehen auf fehlende Fortschritte in der diverse(re)n Zusammensetzung der Gremien (Quoten) oder auf die Nichterreichung bezweckter Effekte trotz Erreichung angestrebter Quoten.



Anhang

Übersicht der eingegangenen Stellungnahmen

| Nr. | Absender | Branche | Branche Abkürzung |
|-----|--|-------------------|-------------------|
| 1 | Vonovia SE | Unternehmen | U |
| 2 | Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK) | Zivilgesellschaft | ZG |
| 3 | Siemens AG | Unternehmen | U |
| 4 | Die Deutsche Kreditwirtschaft | Verband | V |
| 5 | DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V. | Verband | V |
| 6 | Henkel AG & Co. KGaA | Unternehmen | U |
| 7 | Deutscher Gewerkschaftsbund (DGB) | Verband | V |
| 8 | econsense – Forum Nachhaltige Entwicklung der Deutschen Wirtschaft | Verband | V |
| 9 | CDP Worldwide (Europe) gGmbH | Zivilgesellschaft | ZG |
| 10 | Risk Management Association e. V. (RMA) | Verband | V |
| 11 | Prof. Dr. Werner Hillebrand | Hochschullehrer | HS |
| 12 | BASF SE | Unternehmen | U |
| 13 | Allianz SE | Unternehmen | U |
| 14 | Gemeinwohl-Ökonomie Bayern e.V. | Zivilgesellschaft | ZG |
| 15 | Germanwatch | Zivilgesellschaft | ZG |
| 16 | Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft (GDV) | Verband | V |
| 17 | Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) | Verband | V |
| 18 | Wirtschaftsprüferkammer (WPK) | Verband | V |
| 19 | Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) | Verband | V |