

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

## Gemeinsamer FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>10. Sitzung Gemeinsamer FA / 08.09.2020 / 17:00 – 19:00 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>01 – CSR-Berichterstattung</b>
<b>Thema:</b>	<b>BMJV-Auftrag: Standardisierung, Prüfung, Geltungsbereich und Verortung der nicht-finanziellen Berichterstattung</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>10_01a_Gem-FA_CSR-Berichterstattung_Rahmenbedingungen</b>

### Inhalt

- 1 Aktuelle Rechtslage und Grundlagen
  - 1.1 Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie
  - 1.2 Nationale Umsetzung: § 289b, 289d und 317 HGB
  - 1.3 Konkretisierungen und Auslegungen in DRS 20
- 2 Empirie und Outreach-Veranstaltungen
  - 2.1 Standardisierung der Berichterstattung
    - 2.1.1 Empirie
    - 2.1.2 Stakeholder-Befragung
  - 2.2 Prüfung
    - 2.2.1 Empirie
    - 2.2.2 Stakeholder-Befragung
  - 2.3 Geltungsbereich
    - 2.3.1 Empirie
    - 2.3.2 Stakeholder-Befragung
  - 2.4 Verortung der Berichterstattung
- 3 Diskussion und Handlungsempfehlungen
  - 3.1 Standardisierung der Berichterstattung
  - 3.2 Geltungsbereich
  - 3.3 Prüfung
  - 3.4 Verortung der Berichterstattung



## 1 Aktuelle Rechtslage und Grundlagen

### 1.1 Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie

- 1 Die Rahmenbedingungen für die nichtfinanzielle Erklärung (nFE) ergeben sich aus der Richtlinie 2014/95/EU vom 22.10.2014 (CSR-Richtlinie), mit der die Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) geändert wurde. Sie sind dem Grunde nach als *Mindestanforderungen* vor (so explizit in Erwägungsgrund 5 der Richtlinie bezeichnet).
- 2 Im Einzelnen enthält die CSR-Richtlinie folgende Bestimmungen (hier jeweils nur für die nFE dargestellt, die Bestimmungen für die nichtfinanzielle Konzernklärung gelten entsprechend):
  - a) Im Hinblick auf die **Standardisierung** der abzugebenden Informationen können Unternehmen auf nationale, unionsbasierte sowie internationale Rahmenwerke zurückgreifen (Art. 19a Abs. 1 i.V.m. Erwägungsgrund 9); in den Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen führt die Kommission 21 Rahmenwerke an, auf die sie selbst für die Abfassung der Leitlinien zurückgegriffen hat (2017/C 215/01, S. 3 f.).
  - b) Zur **Prüfung** enthält die Richtlinie als Mussvorgabe lediglich die Anforderung, dass der Abschlussprüfer zu prüfen hat, ob die nFE „vorgelegt“ wurde (*“has been provided”*, Art. 19a Abs. 5 i.V.m. Erwägungsgrund 16); die Mitgliedstaaten können darüber hinausgehen und Unternehmen auch eine inhaltliche „Überprüfung“ durch „eine[n] unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen“ vorschreiben (*“verified by an independent assurance provider”*, Art. 19a Abs. 6 i.V.m. Erwägungsgrund 16). Aus der Formulierung wird ersichtlich, dass es sich bei dieser Überprüfung mithin nicht um einen Teil der gesetzlichen Abschlussprüfung i.S.v. § 317 HGB handelt.
  - c) Zum **Geltungsbereich** wird ausgeführt, dass „bestimmte große Unternehmen“ zur Erstellung einer nFE verpflichtet sind, wobei eine Pflicht zur Offenlegung nur für solche großen Unternehmen vorgesehen ist, die von öffentlichem Interesse sind und mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen (Art. 19a Abs. 1 i.V.m. Erwägungsgründe 6 und 14).
  - d) Im Hinblick auf die **Verortung** der nFE sieht die Richtlinie standardmäßig den Lagebericht vor (Art. 19a Abs. 1 i.V.m. Erwägungsgrund 6). Mitgliedstaaten können zulassen, dass die Berichterstattung stattdessen als „gesonderter Bericht“ erfolgt, der zusammen mit dem Lagebericht veröffentlicht oder auf der Website des Unternehmens spätestens sechs Monate nach dem Bilanzstichtag zugänglich gemacht wird (Art. 19 Abs. 4 i.V.m. Erwägungsgrund 6).

### 1.2 Nationale Umsetzung: § 289b, 289d und 317 HGB

- 3 Die nationale Umsetzung der inhaltlichen Vorgaben zur nFE aus der CSR-Richtlinie erfolgte durch das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz – CSR-RUG) vom 11. April 2017.

4 Die in Tz. 2 genannten Bestimmungen sind dem Grunde nach gleichlautend in deutsches Recht transformiert worden. Abweichungen bestehen in folgenden Punkten:

- a) Nach § 289d HGB Satz 2 müssen Unternehmen über die Anforderungen der Richtlinie hinausgehend auch eine Begründung liefern, wenn sie kein Rahmenwerk genutzt haben. In der Beschlussempfehlung des Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz des Bundestags heißt es dazu wörtlich: *„Der Ausschuss hält es allerdings für wichtig, dass sich die Unternehmen im Rahmen eines echten „Comply or Explain“-Ansatzes dazu äußern, ob sie überhaupt ein solches Rahmenwerk angewandt haben, und wenn dies nicht der Fall ist, erläutern müssen, warum sie kein Rahmenwerk zugrunde gelegt haben. [...] Allerdings sollte es Ziel bleiben, langfristig mehr Vergleichbarkeit herzustellen. Dazu können Rahmenwerke eine wichtige Rolle übernehmen. Daher sollte sich das Unternehmen bewusst mit den möglichen Rahmenwerken auseinandersetzen und die Entscheidung für die Anwendung eines (und nicht eines bestimmten) Rahmenwerkes oder gegen überhaupt ein Rahmenwerk darlegen.“* (BT-Drs. 18/11450, S. 45)
- b) Der deutsche Gesetzgeber hat auf die Möglichkeit, eine inhaltliche Prüfung vorzuschreiben, verzichtet. In § 289b Abs. 4 HGB findet sich allerdings die ergänzende Vorgabe, dass Unternehmen, die ihre nFE resp. den gesonderten Bericht inhaltlich extern prüfen lassen, das Prüfungsurteil zusammen mit der nFE bzw. dem gesonderten Bericht veröffentlichen müssen (die Regelung trat gem. Art. 81 EGHGB erst 2019 in Kraft,). Ein Verzicht auf die Vornahme einer Prüfung durch Externe ist nicht angabepflichtig.
- c) Im Hinblick auf die Verortung hat der Normengeber von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, Unternehmen die Erstellung eines gesonderten Berichts zu ermöglichen. Allerdings wurde die Frist bei der Variante einer Zugänglichmachung auf der Website des Unternehmens von sechs auf vier Monate verkürzt (§ 289b Abs. 3 Nr. 2b sowie korrespondierend damit das Prüfungserfordernis nach § 317 Abs. 2 Satz 5 HGB), um eine Synchronität mit den Offenlegungsanforderungen für Jahresabschluss und Lagebericht nach § 325 Abs. 4 Satz 1 HGB herzustellen; beide Änderungen gehen ebenfalls auf den Rechtsausschuss des Bundestags zurück.

Der Geltungsbereich ist vom Gesetzgeber unverändert aus der Richtlinie übernommen worden.

### 1.3 Konkretisierungen und Auslegungen in DRS 20

- 5 Das DRSC hat sich in DRS 20 vorrangig mit der Konkretisierung der inhaltlichen Anforderungen befasst. Zum Thema Rahmenwerke (Tz. 296-301), Geltungsbereich inkl. Befreiungen (Tz. 232-240) und Verortung (Tz. 241-256) finden sich dagegen in erster Linie Wiedergaben der gesetzlichen Anforderungen, um eine geschlossene Darstellung zu erzeugen.
- 6 Hervorzuheben sind die folgenden Präzisierungen:



- a) Zu den Rahmenwerken wird ergänzend zu den gesetzlichen Vorschriften in Tz. 298 ausgeführt, dass Unternehmen bei nur teilweisem Rückgriff auf Rahmenwerke diesen Umstand anzugeben und zugleich darzulegen haben, für welche Berichtsteile der nfE dieser partielle Rückgriff erfolgte.
- b) Mit Blick auf den Geltungsbereich wird die Anknüpfung der Berichtspflicht einer nfE an die Aufstellung eines Lageberichts in Erinnerung gerufen (Tz. 239 Satz 2).
- c) Zur Verortung wird ergänzend klargestellt, dass eine Veröffentlichung im Lagebericht integriert oder als separater Abschnitt erfolgen kann (Tz. 241). Ebenso wird für den gesonderten Bericht ausgeführt, dass dieser eigenständig, ein gesonderter Teil eines anderen Berichts oder in einen anderen Bericht integriert werden kann (Tz. 252). Daraus ergeben sich die bekannten fünf Ausweisalternativen. Entscheidet sich ein Unternehmen für eine integrierte Darstellung im Lagebericht oder einem gesonderten Bericht, wird empfohlen, die Stellen kenntlich zu machen, an denen das Unternehmen den Berichtspflichten zur nfE nachkommt (Tz. 242 resp. 255).

## **2 Empirie und Outreach-Veranstaltungen**

### **2.1 Standardisierung der Berichterstattung**

#### **2.1.1 Empirie**

- 7 Der Rückgriff auf Rahmenwerke in der nfE ist weit verbreitet, erfolgt aber nahezu ausschließlich partiell für bestimmte Belange. Insbesondere dann, wenn als Verortungsvariante der Nachhaltigkeitsbericht gewählt wurde, findet sich häufig eine Verwendung von Rahmenwerken. Genannt seien insbesondere GRI, die TCFD-Empfehlungen, der DNK sowie Global Compact und CDP.

#### **2.1.2 Stakeholder-Befragung**

- 8 In den Outreaches wurde von keinem Teilnehmer explizit die Verwendung eines bestimmten Rahmenwerkes gefordert. Mehrere Teilnehmer betonten, dass alle vorhandenen Rahmenwerke ihre ausgeprägten Stärken und Schwächen hätten, woraus sich auch der Rückgriff auf verschiedene Standards erkläre. Vertreter von Organisationen, die Berichtswerke zur Verfügung stellen, warben zwar für ihr jeweiliges Produkt; eine explizite Forderung nach einer Anwendung wurde aber nicht erhoben. Dies gilt auch für die Seite der Berichtsempfänger.
- 9 Große Einigkeit herrschte unter den Teilnehmern hinsichtlich der Initiative der Europäischen Kommission, eigene Berichtsstandards schaffen zu wollen – ein derartiges Ansinnen wurde einhellig abgelehnt (auch wenn in einzelnen Äußerungen eine Unvermeidlichkeit befürchtet wurde). Stattdessen sollte ein Rückgriff auf international anerkannte Rahmenwerke erfolgen und deren Organisationen bei dem Bestreben unterstützt werden, sich einander anzunähern.

## 2.2 Prüfung

### 2.2.1 Empirie

- 10 Nach den vorläufigen Ergebnissen unserer Auswertung – die exakten Anteile werden im Bericht nachgeliefert – lassen ca. 40 Prozent der Unternehmen in unserer Stichprobe ihre nfE inhaltlich durch den Abschlussprüfer prüfen. Dabei erfolgt eine Prüfung durch Externe bei kapitalmarktorientierten Unternehmen der Realwirtschaft häufiger als bei zur Berichterstattung verpflichteten Finanzdienstleistern.
- 11 Fast alle Unternehmen, die eine inhaltliche Prüfung beauftragen, lassen mit gewisser Sicherheit prüfen (*limited assurance*). Eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit (*reasonable assurance*) erfolgt u.a. bei Unternehmen, die sich für eine Integration ihrer nfE in den Lagebericht entschieden haben.

### 2.2.2 Stakeholder-Befragung

- 12 Erwartungsgemäß gingen die Meinungen im Outreach bei der Frage, ob extern geprüft werden solle, auseinander. Dem Grunde nach stimmte eine Mehrheit der Teilnehmer der vorläufigen Sichtweise des Gemeinsamen Fachausschusses zu, dass es perspektivisch keine plausible Begründung gebe, warum finanzielle und nichtfinanzielle Informationen unterschiedlichen Prüfungsanforderungen (und -niveaus) unterliegen sollten. Auch wurde allgemein konzidiert, dass geprüfte Informationen den Anschein für sich haben, verlässlich(er) zu sein.
- 13 Einige Ersteller wiesen darauf hin, dass in der Kommunikation mit dem Kapitalmarkt vielfach Informationen vermittelt würden, die ungeprüft seien (z.B. Adhoc- und Quartalsinformationen), gleichwohl deshalb nicht als vertrauensunwürdig angesehen würden. Insofern bestehe keine Notwendigkeit, eine verpflichtende Prüfung einzuführen.
- 14 Andere Ersteller vertraten die Ansicht, dass vom Unternehmen als steuerungsrelevant eingestufte KPIs durchaus mit hinreichender Sicherheit geprüft werden könnten, während sich andere (insb. narrative) nichtfinanzielle Informationen zumindest gegenwärtig allenfalls mit gewisser Sicherheit überprüfen ließen. Einige Unternehmensvertreter verwiesen in diesem Zusammenhang auf die noch unzureichenden Prozesse und Kontrollen, die Voraussetzung für eine aussagekräftige und verlässliche Prüfung seien. Diese Sichtweise wurde auch von den beteiligten Wirtschaftsprüfern geteilt.
- 15 Eine Mehrheit der Diskussionsteilnehmer sprach sich für ein abgestuftes Vorgehen aus, nach dem eine Prüfungspflicht der Sache und der Zeit nach erwogen werden sollte: Sachlich sei zu hinterfragen, ob sämtliche Informationen der nfE (mit hinreichender Sicherheit) geprüft werden müssten; zeitlich sei die Einführung einer Prüfung mit gewisser Sicherheit kurzfristig das einzig sinnvoll Umzusetzende.

## 2.3 Geltungsbereich

### 2.3.1 Empirie

- 16 Der Geltungs- oder persönliche Anwendungsbereich wird von der Geschäftsstelle im Rahmen der Horizontalstudie keiner eigenständigen Prüfung unterzogen, weil sie für uns ein Datum und keinen Untersuchungsgegenstand darstellt. Die Ermittlung der konkret berichtspflichtigen Unternehmen stellte sich als unerwartet aufwändig heraus; so wurde die Zahl von 300 Unternehmen, die in den parlamentarischen Beratungen zum CSR-RUG teilweise genannt wurde, deutlich überschritten, die im RegE angeführte Zahl von 548 Unternehmen aufgrund von Befreiungen aber signifikant unterschritten. Eine Abfrage auf Knopfdruck, wie viele berichtspflichtige Unternehmen resp. Konzerne es gibt, ist bis heute nicht möglich.
- 17 Das DRSC hat durch verschiedene Abfragen und Plausibilisierungen einen Geltungsbereich von rd. 500 Unternehmen/Konzernen ausgemacht, die sich annähernd hälftig auf kapitalmarktorientierte Unternehmen und Finanzdienstleister verteilen. In der Gruppe der Finanzdienstleister ist das Verhältnis aus Kredit- und Versicherungswirtschaft etwa eins zu fünf.
- 18 Bereits im Zuge der Ausarbeitung des CSR-RUG war die Frage nach dem Geltungsbereich einer der wesentlichen Kritikpunkte. Die Begrenzung auf kapitalmarktorientierte Unternehmen und den in der Richtlinie genannten Schwellenwert von 500 Mitarbeitern befürwortete eine Mehrheit der Abgeordneten v.a. vor dem Hintergrund der Kosten-Nutzen-Abwägung. Die Opposition verwies indes auf „große nichtbörsennotierte Unternehmen mit Milliardenumsätzen“, die von der Berichtspflicht ausgenommen seien (BT-Drs. 18/11450, S. 42). Andere sprachen sich – insbesondere mit Verweis auf andere Mitgliedstaaten wie Dänemark für eine Absenkung der Schwelle auf 250 aus (NB: Die von Dänemark vorgenommene Absenkung der Mitarbeiterzahl wurde uns durch die dänischen Vertreter bei EFRAG v.a. damit erklärt, dass ansonsten praktisch kaum ein Unternehmen berichtspflichtig gewesen wäre).
- 19 Bei einer theoretischen Absenkung auf das allgemeine Größenklassenkriterium „groß“ i.S.d. Bilanzrichtlinie (250 Mitarbeiter oder mehr) ergeben sich nach Rechtsform und Anzahl der Beschäftigten für das Jahr 2018 folgende Zahlen (Quelle: Statistisches Bundesamt auf Basis des Registerstands vom 30.9.2019):
- a) Einzelunternehmer: 78
  - b) Personengesellschaften: 2.953
  - c) Kapitalgesellschaften: 9.980
  - d) Sonstige Rechtsformen: 2.441
- 20 Damit stünden den heute ca. 500 Unternehmen/Konzernen eine Zahl von knapp 10.000 Kapitalgesellschaften gegenüber. Bezöge man nach dem 2016 geäußerten Willen der Opposition auch

---

Personenhandelsgesellschaften mit ein, würde sich die Gesamtzahl sogar auf knapp 13.000 Unternehmen erhöhen.

### **2.3.2 Stakeholder-Befragung**

- 21 Die Teilnehmer an unseren Outreach-Veranstaltungen haben auch dieses Thema sehr kontrovers betrachtet und diskutiert. Viele Teilnehmer meinten, dass der Zweck der Berichterstattung erneut in Augenschein zu nehmen und daraus der Geltungsbereich abzuleiten sei (mit der Tendenz, am Status quo festzuhalten). Andere Teilnehmer meinten, dass der persönliche Anwendungsbereich erkennbar zu eng gefasst sei und ausgedehnt werden müsse.
- 22 Hinsichtlich der Frage, auf welche Weise eine Ausdehnung erfolgen könne/solle, entgegnete eine Mehrheit der Befragten, dass Kapitalmarktorientierung für sie kein entscheidendes Kriterium sei. Sachlogisch sei *high impact* am überzeugendsten, gleichwohl vermutlich nur schwer zu operationalisieren. Dann bliebe aber nur, über die Absenkung der Schwellenwerte zu gehen.
- 23 Eine Minderheit der Befragten sprach sich darüber hinaus dafür aus, die Befreiungen von Tochterunternehmen abzuschaffen, die in eine nichtfinanzielle Konzernklärung einbezogen würden. Dagegen wandten sich insbesondere die Unternehmensvertreter, aber auch einzelne Wirtschaftsprüfer, jeweils mit Verweis auf die etablierten Befreiungen in der Konzernierung.
- 24 Schließlich wiesen einige Teilnehmer darauf hin, dass der Geltungsbereich auch vor dem Hintergrund der Green-Finance-Regulierung zu betrachten sei. Danach sei erkennbar, dass der bestehende Anwendungsbereich nicht hinreichend sei, weil das Anlagespektrum weit über die in der Richtlinie genannten Unternehmen/Konzerne hinausginge. Informationen würden von weitaus mehr Unternehmen benötigt.

## **2.4 Verortung der Berichterstattung**

- 25 Zu Empirie und Stakeholder-Befragung ist der Gemeinsame Fachausschuss bereits in seiner 8. Sitzung unterrichtet worden (vgl. Sitzungsunterlage 08\_01.3b, Tz. 11 bis 25). Auf eine erneute Berichterstattung wird aus diesem Grunde verzichtet.

## **3 Diskussion und Handlungsempfehlungen**

### **3.1 Standardisierung der Berichterstattung**

- 26 Auf Basis der dargelegten Äußerungen aus den Stakeholder-Befragungen ist erkennbar, dass eine stärkere Standardisierung zwar dem Grunde nach nicht abgelehnt wird, jedoch in einen internationalen (sprich: globalen) Kontext eingebettet werden sollte. Europäische Alleingänge werden danach abgelehnt, insbesondere vor dem Hintergrund, dass internationale Rahmenwerke bereits breite Verwendung finden und von den Berichtsadressaten der jeweiligen Unternehmen auch goutiert werden.



- 27 Eng mit dem Thema der Standardisierung verbunden ist das in der 9. Sitzung behandelte Thema der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren. Auch wenn dem Grunde nach der Wunsch nach stärkerer Vereinheitlichung zum Zwecke der Vergleichbarkeit von Informationen zwischen verschiedenen Unternehmen und über die Zeit nachvollziehbar ist, sollte die Vergleichbarkeit nicht losgelöst vom Fundamentalgrundsatz der Relevanz betrachtet werden. Eine Vergleichbarkeit allein um der Vergleichbarkeit willen dient nicht der zweckadäquaten Information der Berichtsempfänger (zumindest nicht der Mehrheit); das wurde durch die wiederholte Betonung vieler Meinungsäußerungen in den Outreaches, nur relevante Informationen in die Berichterstattung aufzunehmen, mehr als deutlich. Eine Standardisierung ergibt daher dort (und nur dort) Sinn, wo ein breiter Konsens dahingehend besteht, welche Informationen auf welche Weise zu berichten sind.
- 28 Auch ist nicht erkennbar, welchen Zusatznutzen eine (rein) europäische Standardisierung für die Adressaten bringen soll. Die nichtfinanzielle Berichterstattung ist dem Grunde nach universell und endet nicht an den Außengrenzen der Europäischen Union. Daher spricht deutlich mehr dafür, die Energie auf die Erreichung eines internationalen Standards – aus einem oder wenigen Rahmenwerken – zu lenken und diesen für spezifisch europäische Spezialthemen dort zu flankieren, wo dies aus politischen Gründen als unabdingbar angesehen wird.
- 29 So eine europäische Standardisierung aus Souveränitätsgründen für notwendig erachtet wird, sollte diese in jedem Fall strikt auf die nichtfinanzielle Berichterstattung beschränkt bleiben. Zwar ist eine stärkere Konnektivität zwischen der Finanz- und der CSR-Berichterstattung wünschenswert und notwendig; sie darf aber nicht als Vorwand für einseitige Eingriffe Europas in die internationale Rechnungslegung dienen.

Den Wunsch nach einer stärkeren Standardisierung der Berichterstattung zur Erhöhung der Vergleichbarkeit nichtfinanzieller Informationen hält die Geschäftsstelle für nachvollziehbar, er sollte aber nicht losgelöst vom Kriterium der Relevanz betrachtet werden.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

Die Bemühungen in der Europäischen Union sollten weniger auf die Schaffung eines (neuen, zusätzlichen) europäischen Berichtsstandard(setzer)s als vielmehr auf die Unterstützung globaler Initiativen gerichtet werden – nicht zuletzt, um europäische Unternehmen im internationalen Vergleich nicht zu benachteiligen und einseitig zu belasten.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

Falls die Schaffung eines eigenständigen europäischen Rahmenwerks als unumgänglich angesehen wird, sollte sie gleichwohl nicht als Vehikel dienen, mit dem Argument einer stärkeren Konnektivität von finanzieller und nichtfinanzieller Berichterstattung Änderungen an der Finanzberichterstattung (und hier insb. den IFRS) zu bewirken.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**





### 3.2 Geltungsbereich

- 30 Nach dem 3. Erwägungsgrund der CSR-Richtlinie soll der Regulierungsvorschlag zum einen „*ein hohes Maß an Handlungsflexibilität [zulassen], um den vielschichtigen Aspekten der sozialen Verantwortung von Unternehmen sowie der Vielfalt der von den Unternehmen umgesetzten CSR-Konzepte Rechnung zu tragen*“; dieser soll zum anderen „*mit einem hinreichenden Grad an Vergleichbarkeit einhergehen, um den Anforderungen von Investoren und anderen Interessenträgern gerecht zu werden sowie dem Bedürfnis zu entsprechen, den Verbrauchern leichten Zugang zu Informationen über die Auswirkungen von Unternehmen auf die Gesellschaft zu verschaffen.*“
- 31 Der Geltungsbereich lässt sich nach übereinstimmender Auffassung der Stakeholder, die an unseren Webinaren teilgenommen haben, konzeptionell nur in Abhängigkeit vom Sinn und Zweck der nichtfinanziellen Berichterstattung und deren Adressaten festlegen. Wenn das Ziel der Berichterstattung darin bestünde, Unternehmen über die nichtfinanzielle Berichterstattung zur Rechenschaft zu ziehen, wenn diese direkt oder indirekt (v.a. negative) externe Effekte für die Gesellschaft verursachen, dann ergibt ein Festmachen an den etablierten Trennkriterien der Bilanzrichtlinie – Größenklassen, Rechtsform und Branche – wenig Sinn. Daraus erklärt sich auch die geäußerte breite Unterstützung der Befragten für ein *high-impact*-Kriterium.
- 32 Auf der anderen Seite haben mehrere Befürworter einer konzeptionellen Verbindung der Berichtspflicht mit einem *high-impact*-Kriterium deutlich gemacht, dass dieses in der Praxis nur schwerlich bis gar nicht operationalisierbar wäre: Wer legt fest, welche Auswirkungen als relevant für eine Betrachtung angesehen werden? Wonach bestimmt sich, ob eine Auswirkung als groß und damit eine Berichtspflicht auslösend eingestuft wird? Wie ist vorzugehen, wenn Unternehmen/Konzerne über die Zeit unterschiedliche Schweregrade an Auswirkungen verursachen (gilt ein „an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen“)? Schon bei diesen Fragen wird deutlich, dass eine Klärung und Festlegung im Konsens schwierig werden dürfte.
- 33 Neben den Schwierigkeiten der Operationalisierung tritt ein formales Problem hinzu: Die Pflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung wurde vom europäischen Normengeber in der Bilanzrichtlinie verortet, die ein derartiges Trennkriterium nicht kennt. Man würde also allein aus Gründen einer spezifischen Berichterstattungspflicht ein eigenes Kriterium neu schaffen müssen, das keinerlei Anbindung an die restliche Regulierung hat.
- 34 Aus den vorgenannten Gründen scheint es daher sachgerechter, den Geltungsbereich auf Grundlage der bestehenden Trennkriterien zu evaluieren und ggf. anzupassen. Eine Absenkung der Mitarbeiterzahl wäre dabei ebenso denkbar wie eine Aufgabe des Kriteriums der Kapitalmarktorientierung gem. § 264d HBG oder eine Kombination aus beiden Sachverhalten. Nicht ganz so einfach stellt sich eine mögliche Einbeziehung von Personenhandelsgesellschaften in den Geltungsbereich dar, weil die für diese Fallgruppe einschlägigen Vorschriften bereits vor den spezifischen Regelungen (einschließlich der Größenklassenkriterien) enden (im HGB bei § 263). Auch

wäre zu bedenken, dass Personengesellschaften dem Grunde nach keinen Lagebericht zu erstellen haben, der – wie in Tz. 6b ausgeführt – aber den Anker für die nichtfinanzielle Berichterstattung darstellt. Eine Ausnahme davon besteht lediglich für jene Personenhandelsgesellschaften, die unter § 1 Abs. 1 des PubliG fallen oder kapitalistisch geprägt sind (§ 264a Abs. 1 HGB).

Die Frage, wie der Geltungsbereich der nichtfinanziellen Berichterstattung normativ abgegrenzt werden sollte, ist in erster Linie davon abhängig, was Sinn und Zweck der Berichterstattung ist.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

Eine Abgrenzung des Geltungsbereichs nach der Schwere verursachter Auswirkungen (*high impact*) scheint theoretisch überzeugend, ist allerdings nur schwer bzw. gar nicht operationalisierbar.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

Die Geschäftsstelle sieht eine Ausweitung des Geltungsbereichs – so politisch gewünscht – dort, wo das Kriterium *high impact* am ehesten durch etablierte Trennkriterien der Bilanzrichtlinie nachgezeichnet werden kann. Dies scheint bei vergleichbar großen Unternehmen der Fall zu sein, die nicht kapitalmarktorientiert sind – ungeachtet ihrer Rechtsform. Das würde bedeuten, dass an der Mitarbeiterzahl von 500 festgehalten, das Kriterium der Kapitalmarktorientierung aber aufgegeben und die Berichtspflicht unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens eingeführt wird.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

### 3.3 Prüfung

- 35 Zur Prüfungspflicht hat sich der Gemeinsame FA gegenüber der Europäischen Kommission dahingehend geäußert, dass konzeptionell nicht begründbar sei, warum man eine Prüfungspflicht für finanzielle Informationen vorsehe, nicht aber für nichtfinanzielle (insbesondere eingedenk des Umstands, dass diese aus Sicht der Adressaten als immer wichtiger eingestuft würden). Auf der anderen Seite hatte der FA gemahnt, die Realität und Machbarkeit nicht vollends aus dem Blick zu verlieren und etwaige Änderungen maßvoll einzuführen. Dieses sei v.a. deshalb geboten, weil das Sollobjekt der nichtfinanziellen Berichterstattung insbesondere aufgrund des Multistakeholderfokus nicht in derselben Weise abgegrenzt werden könne wie die finanzielle Berichterstattung.
- 36 Aus Sicht der Geschäftsstelle ist angesichts des zunehmenden Informationsbedürfnisses auf Seiten der Stakeholder nachvollziehbar, dass diese eine größere Sicherheit darüber erlangen wollen, dass die berichteten Informationen zutreffend und nicht bloßes Marketing sind. Dabei ist aber klar zu betonen, dass es eine absolute Sicherheit – also eine uneingeschränkte Wahrhaftigkeitsaussage über das Bezugsobjekt – selbst in der Finanzberichterstattung nicht gibt. So heißt es im IDW PS 200 in Tz. 25 wörtlich: *„Hinreichende Sicherheit bedeutet nicht absolute Sicherheit, die bei der Abschlussprüfung nicht zu erreichen ist. Aufgrund der jeder Abschlussprüfung innewohnenden begrenzten Erkenntnis- und Feststellungsmöglichkeiten besteht auch bei ordnungs-*



*mäßiger Planung und Durchführung ein unvermeidbares Risiko, dass der Abschlussprüfer wesentliche falsche Aussagen nicht entdeckt.“ Auch bei unseren Einbindungsveranstaltungen wurden Meinungsäußerungen getätigt, die den Eindruck erwecken, dass zuweilen andere Erwartungshaltungen an eine Prüfung zu bestehen scheinen, die es aus Sicht der Geschäftsstelle zu kommunizieren und zu berichtigen gilt, um frühzeitig einer ansonsten entstehenden Erwartungslücke Einhalt zu gebieten.*

- 37 Die bestehenden gesetzlichen Anforderungen an eine Prüfung ergeben sich wie folgt:
- a) Der Jahresabschluss und der Lagebericht von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sind einer Prüfung zu unterziehen; gleiches gilt auf Konzernebene, dort allerdings ausnahmslos (§ 316 Abs. 1 und 2 HGB).
  - b) Die Prüfung des Jahres- resp. Konzernabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind. Sie ist so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die vorstehend aufgeführte Bestimmung, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden (§ 317 Abs. 1 Sätze 2 und 3 HGB).
  - c) Die Prüfung des Lage- bzw. Konzernlageberichts erfolgt gem. § 317 Abs. 2 HGB mit dem Ziel der Feststellung,
    - i. ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluss resp. der Konzernlagebericht mit dem Konzernabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen,
    - ii. ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens und der Konzernlagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage des Konzerns vermittelt,
    - iii. ob die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind,
    - iv. ob die gesetzlichen Vorschriften zur Aufstellung des Lage- oder Konzernlageberichts beachtet worden sind sowie
    - v. ob die nFE oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht bzw. die entsprechenden Unterlagen auf Konzernebene vorgelegt wurde.Daneben bestehen weitere spezifische Prüfungsanforderungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie für börsennotierte Aktiengesellschaften gem. § 317 Abs. 3a bis 4 HGB, die hier nicht vertieft werden sollen.
  - d) Die Prüfung hat grundsätzlich nach den internationalen Prüfungsstandards ISA zu erfolgen, die für die Anwendung in der Europäischen Union übernommen wurden (§ 317 Abs. 5 HGB). Das BMJV kann im Einvernehmen mit dem BMWi und ohne Zustimmung des



Bundesrats darüber hinaus weitere Abschlussprüfungsanforderungen vorschreiben, wenn dies durch den Umfang der Abschlussprüfung bedingt ist und den vorstehend genannten Prüfungszielen dient (§ 317 Abs. 6 HGB).

- 38 Der in Tz. 37(b) und (c) dargestellte Umfang wird vom Abschlussprüfer mit hinreichender Sicherheit geprüft. *„Das Konzept der hinreichenden Sicherheit bezieht sich auf die für diese Beurteilung erforderliche Gewinnung von Prüfungsnachweisen und somit auf die gesamte Prüfung.“* (IDW PS 200 Tz. 24). Eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit ist somit eine Positivaussage, bei der der Prüfer in einer Gesamtaussage feststellt, dass er aufgrund seiner Prüfungsnachweise keine wesentlichen Fehler hat feststellen können. Wie in Tz. 36 ausgeführt, bezeichnet hinreichende Sicherheit ein hohes Maß an Aussagesicherheit, jedoch keine absolute Sicherheit (s.a. ISA-DE 200 Tz. 13(m)).
- 39 Ein Prüfungsurteil mit gewisser Sicherheit ist demgegenüber eine Negativaussage, wonach der Prüfer nach kritischer Würdigung ausschließen kann, dass das Prüfungsobjekt in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt worden ist (vgl. IDW PS 900 Tz. 6 Satz 2; ähnlich § 115 Abs. 5 Satz 3 WpHG). Für die dazu notwendigen Prüfungshandlungen wird üblicherweise der Ausdruck „prüferische Durchsicht“ und nicht „Prüfung“ gewählt: *„[D]ie prüferische Durchsicht [ist] keine Abschlussprüfung, sondern eine kritische Würdigung des Abschlusses und ggf. des Lageberichts auf der Grundlage einer Plausibilitätsbeurteilung“* (IDW PS 900 Tz. 6 Satz 1).
- 40 Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass prüferische Durchsichten keinen Anker im HGB haben, sondern nur im WpHG im Zusammenhang mit der Prüfung von Halbjahresfinanzberichten Erwähnung finden (vgl. § 115 Abs. 5 WpHG). Wenn der Gesetzgeber im HGB von „Prüfung“ spricht, meint er damit immer eine „Abschlussprüfung“.
- 41 Im Hinblick auf eine mögliche Prüfungspflicht nichtfinanzieller Informationen wäre zunächst normenpolitisch zu klären, ob aus hoheitlicher Sicht zwingend ein gesetzliches Verifikationserfordernis besteht, das sich nicht durch Marktmechanismen, also im Wege freiwilliger privatrechtlicher Vereinbarungen erzielen lässt. Dazu wäre ein entsprechender Nachweis zu führen (bspw. durch Aufzeigen eines entsprechenden Schutzbedürfnisses auf Seiten der Informationsempfänger oder übergeordneter makropolitische Ziele).
- 42 Falls ein derartiger Verifikationsbedarf bejaht würde, wäre als nächstes festzulegen, in welcher Form und Ausprägung dieser befriedigt werden soll: als Teil der Abschlussprüfung oder mittels einer prüferischen Durchsicht. In diesem Zusammenhang wäre dann auch zu erwägen, ob sich Rechtsfolgen aus möglichen Verstößen ergeben (Nichtigkeit, Haftungsfragen, etc.) und, falls ja, welche. Vor allem aber müsste der Nachweis geführt werden, dass Unternehmen und Prüfer die entsprechenden Voraussetzungen an die jeweilige Prüfungspflicht zu leisten imstande sind. Hier stellen insbesondere die zur Erlangung der Prüfungsnachweise erforderlichen Prozesse und

Systeme auf Seiten des Unternehmens eine bedeutende Herausforderung für eine Prüfung nicht-finanzieller Informationen mit hinreichender Sicherheit dar.

Für die Einführung einer gesetzlich verankerten Prüfungspflicht auch für nichtfinanzielle Informationen spricht konzeptionell deren konstatierte Gleichwertigkeit mit Finanzinformationen, die einer Prüfungspflicht unterliegen.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

Eine gesetzliche Pflicht zur Verifikation von nichtfinanziellen Informationen durch einen Dritten wäre normenpolitisch zu begründen und bei entsprechender Bestätigung in den bestehenden Rechtsrahmen einzubetten, um konzeptionelle Brüche zu vermeiden.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

Eine gesetzliche Pflicht zur Verifikation setzt voraus, dass die mit der Pflicht einhergehende Erbringung von Nachweisen durch Unternehmen auch tatsächlich leistbar ist. Aus diesem Grunde empfiehlt die Geschäftsstelle eine Berücksichtigung der zeitlichen und sachlichen Umsetzbarkeit etwaiger Prüfungspflichten.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?**

Die vorstehende Empfehlung ließe sich dahingehend umsetzen, dass eine Prüfungspflicht (so begründbar und gewollt) in mehreren Stufen eingeführt würde. Eine Möglichkeit bestünde darin, zunächst eine prüferische Durchsicht der nichtfinanziellen Informationen vorzusehen, die nach einer bestimmten Zeit einer Evaluierung unterzogen und ggf. durch eine Prüfung ersetzt wird. Eine andere Möglichkeit bestünde dahingehend, eine Prüfung nur für Informationen vorzusehen, die vom Unternehmen als steuerungsrelevant eingestuft und daher auch mit entsprechenden Systemen und Prozessen unterlegt sind; für alle sonstigen Informationen wäre eine prüferische Durchsicht zu erwägen.

**Stimmt der gemeinsame FA diesen Aussagen zu?**

### 3.4 Verortung der Berichterstattung

- 43 Auf seiner 8. Sitzung hat der Gemeinsame Fachausschuss die Frage nach der Verortung diskutiert und als Arbeitshypothese festgestellt, dass er sich gegen eine verpflichtende Verortung sämtlicher CSR-Informationen im Lagebericht ausspricht: *„Der Fachausschuss bekräftigte seine Ansicht, dass der Lagebericht primär ein Medium der Kapitalmarktkommunikation und daher in erster Linie an den Informationsinteressen finanzieller Stakeholder auszurichten sei. Der Fachausschuss konzidierte gleichwohl, dass sich jedoch ein Trend dahingehend abzeichne, dass finanzielle Stakeholder zunehmend auch an Informationen über sog. Inside-out-Sachverhalte interessiert sind, also Themen, die sich unmittelbar zunächst auf die das Unternehmen umgebenden Stakeholder und nicht sie selbst auswirken. Insofern könne vermutet werden, dass sich auf längere Sicht auch eine gesamtheitliche Berichterstattung im Lagebericht etablieren wird. Vor dem*

*Hintergrund der erwarteten inhaltlichen Verschärfungen (doppelte Perspektive und nicht doppelter Vorbehalt), einer möglichen Ausweitung des Geltungsbereichs sowie einer erwogenen Prüfungspflicht erschien dem Fachausschuss jedoch eine Vorgabe zur verpflichtenden Verortung der nichtfinanziellen Berichterstattung im Lagebericht nicht sachgerecht.“ (Ergebnisbericht zur Sitzung).*

- 44 Das Thema „doppelte Wesentlichkeit“ (genauer: doppelte Relevanz) wurde auf der 9. Sitzung besprochen, die Themen „Geltungsbereich“ und „Prüfungspflicht“ sind Gegenstand der 10. Sitzung.

Auf Grundlage der Ausarbeitungen zu diesen drei Themengebieten sieht die Geschäftsstelle keine Gründe, die für eine von der vorläufigen Beschlussfassung nach Tz. 43 abweichende Sicht sprechen würden.

**Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu und bestätigt seine Arbeitshypothese?**

Danach empfiehlt die Geschäftsstelle folgende Positionierung:

- Der Lagebericht sollte auf seine eigentliche Zwecksetzung in § 289 HGB zurückgeführt werden und vorrangig ein Instrument der Kapitalmarktkommunikation bleiben.
- In die Lageberichterstattung sind alle nichtfinanziellen Informationen aufzunehmen, die aus Sicht der (primären) Berichtsadressaten als relevant eingestuft werden (vorbehaltlich eines evtl. Wesentlichkeitsfilters).
- Eine vollständige und umfassende CSR-Berichterstattung, die den Relevanzsichtweisen aller Stakeholder Rechnung trägt, sollte in einer eigenständigen, geschlossenen Darstellung außerhalb des Lageberichts erfolgen. Sie kann in den Lagebericht integriert werden, wenn ein Unternehmen seine Tätigkeit integriert steuert und aus diesem Grund auch so an sämtliche Stakeholder berichten möchte.

**Stimmt der gemeinsame FA diesen Aussagen zu?**

**Hat der gemeinsame FA darüber hinaus weitere Ergänzungswünsche, die in den bisherigen Empfehlungen noch nicht berücksichtigt wurden?**