

© 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

Sitzung:	11. Sitzung Gemeinsamer FA / 16.09.2020 / 08:30 – 10:00 Uhr
TOP:	02 – CSR-Berichterstattung
Thema:	BMJV-Auftrag: Geltungsbereich und Verortung der nicht-finanziellen Berichterstattung (Fortsetzung der Diskussion)
Unterlage:	11_02a_Gem-FA_CSR-Berichterstattung_Rahmenbedingungen

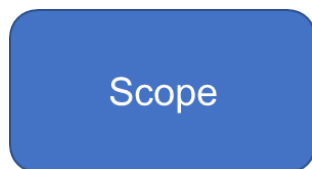
1 Stand der Diskussion nach der 10. Sitzung

- 1 Auf der 10. Sitzung diskutierte der Gemeinsame Fachausschuss die Rahmenbedingungen der CSR-Berichterstattung. Dabei ging es um die Themen Standardisierung, Prüfung, Geltungsbereich und Verortung der nichtfinanziellen Berichterstattung (nfB), wobei die Erörterung der Verortung der Zeit zum Opfer fiel und in der heutigen Sitzung nachgeholt werden soll.
- 2 Zu den Themen Standardisierung und Prüfung konnte der Gemeinsame Fachausschuss vorläufig Einvernehmen erzielen. Zur Standardisierung folgte er weitgehend den Vorschlägen der Geschäftsstelle, erbat jedoch eine stärkere Konkretisierung. Insbesondere sollen die bereits etablierten internationalen Standardsetzer in den Blick genommen werden. Vor dem Hintergrund der am 11. September veröffentlichten Absichtserklärung (<https://bit.ly/2Flu0Fb>) fünf großer Standardisierungsorganisationen (GRI, SASB, IIRC, CDSB und CDP) bietet sich nach Ansicht der Geschäftsstelle nun ein konkreter Anknüpfungspunkt für eine Handlungsempfehlung. Bezüglich der Prüfungsthematik sprach sich der Gemeinsame Fachausschuss vorläufig für eine Prüfung mit gewisser Sicherheit (*limited assurance*) und damit für eine prüferische Durchsicht der nfB aus. Davon abhängig, wie sich die Entwicklung eines eindeutigen Berichtsstandards als Sollobjekt und die Verfügbarkeit notwendiger Prozesse und Kontrollen in den berichtspflichtigen Unternehmen gestaltet, solle dann zu einem späteren Zeitpunkt geprüft werden, ob das Prüfungsniveau auf hinreichende Sicherheit (*reasonable assurance*) angehoben werden soll.
- 3 Zum Thema Geltungsbereich war die Diskussion nicht zuletzt deshalb kontroverser, weil in ihr alle bislang erörterten Fragen zusammenliefen und gleichzeitig in Augenschein genommen werden müssen. Das betrifft insbesondere die Frage nach einer möglichen (und der Diskussion im nationalen und europäischen Raum zufolge wahrscheinlichen) Ausdehnung des persönlichen

Anwendungsbereichs. Die Mitglieder des Gemeinsamen Fachausschusses machten insbesondere geltend, dass jegliche Ausdehnung oder Verschärfung von Berichtspflichten für erstmalig der nfB unterworfenen Unternehmen eine höhere Eingangshürde aufbürden würden, als dies bei den heute verpflichteten ca. 500 Unternehmen und Konzernen der Fall sei (z.B. hinsichtlich einer Prüfungspflicht oder einer stärkeren Detaillierung inhaltlicher Belange). Auch würden u.U. Unternehmen mit einer Berichtspflicht belegt, die für Zwecke der Finanzberichterstattung gar nicht oder allenfalls rudimentär reguliert würden (Personenhandelsgesellschaften) oder aufgrund ihrer Größe ggf. nicht über jene notwendigen Ressourcen an Personal und IT-Landschaft verfügten, die für eine qualitativ hochwertige nfB benötigt würden.

2 Geltungsbereich

- 4 Nimmt man den derzeitigen Geltungsbereich der Berichtspflicht nach dem CSR-RUG in Augenschein, ergibt sich folgendes Bild:



- 1) **Kreditinstitute/Versicherungen**
 - > 500 Mitarbeiter
- 2) **Kapitalgesellschaften**
 - kapitalmarktorientiert
 - > 500 Mitarbeiter
- 3) **Personenhandelsgesellschaften**
 - kapitalistisch geprägt (und > 500 Mitarbeiter)
 - kapitalmarktorientiert
- 4) **Genossenschaften**
 - kapitalmarktorientiert
 - > 500 Mitarbeiter
- 5) **Sonstige exkl. EHK**
 - kapitalmarktorientiert
 - > 5.000 Mitarbeiter

- 5 Zur Beantwortung der Frage, wie viele Unternehmen bei einer theoretischen Absenkung auf das allgemeine Größenklassenkriterium „groß“ i.S.d. Bilanzrichtlinie (250 Mitarbeiter oder mehr) in die nfB-Pflicht fielen, 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
- 6 Für die Überlegung einer möglichen Einbeziehung von Nichtkapitalgesellschaften sind einige Punkte ergänzend zu berücksichtigen:

- a) Personenhandelsgesellschaften sind gegenwärtig nur dann zu einer Berichterstattung, wie sie für große Kapitalgesellschaften vorgeschrieben ist, verpflichtet, wenn sie kapitalistisch geprägt (§ 264a HGB) oder als Kreditinstitut resp. Versicherung tätig sind (§§ 340, 341 HGB). Das Publizitätsgesetz verpflichtet Personenhandelsgesellschaften nur zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, nicht aber zur Aufstellung von Anhang und Lagebericht (§ 5 Abs. 2 PubliG).
 - b) Genossenschaften haben ihren Abschluss um einen Lagebericht zu erweitern, der in Ermangelung spezifischer abweichender Regelungen in den §§ 337 f. HGB auch die Pflicht zur nfB umfasst.
 - c) Für alle anderen Rechtsformen – mit Ausnahme der Einzelkaufleute – könnte eine Pflicht zur nfB nur durch das Publizitätsgesetz ausgelöst werden. Das ist aber erst ab einer Mitarbeiterzahl > 5.000 der Fall.
- 7 Es sei darauf hingewiesen, dass die in Tz. 4 der Unterlage aufgeführten Unternehmen nicht additiv zu verstehen sind: So sind Kreditinstitute und Versicherungen ungeachtet der Rechtsform immer zu einer nfB verpflichtet, wenn sie mehr als 500 Mitarbeiter haben. Das betrifft insbesondere Personenhandelsgesellschaften und Genossenschaften.

Handlungsempfehlungen

- 8 In der 10. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses wurde herausgearbeitet, dass sich der Geltungsbereich der nfB nur unvollkommen über die etablierten Trennkriterien der Bilanzrichtlinie – Größenklassen, Rechtsform und Branche – festmachen lässt. Daraus erklärt sich auch die geäußerte breite Unterstützung der Befragten für ein *high-impact*-Kriterium. Durch die Verortung der nfB in der Bilanzrichtlinie, die ein derartiges Kriterium nicht kennt, müsste entweder ein solches neu geschaffen werden oder sein Inhalt durch die etablierten Kriterien nachgezeichnet und approximiert werden (faktisch geschieht dies in gewissem Maße bereits durch Einbeziehung der Finanzdienstleister, die durch Finanzierungs- und Anlageentscheidungen eine Auswirkung erzielen können). Eine Absenkung der Mitarbeiterzahl wäre dabei ebenso denkbar wie eine Aufgabe des Kriteriums der Kapitalmarktorientierung gem. § 264d HGB oder eine Kombination aus beiden Sachverhalten.
- 9 Bei der Absenkung der Mitarbeiterzahl auf unter 500 sind die in Tz. 3 angeführten Bedenken einschlägig. Neben übergeordneten wirtschaftspolitischen Erwägungen (z.B. Verzicht auf zusätzliche Belastungen des Mittelstands) spielt aus Sicht der Geschäftsstelle v.a. die reale Umsetzbarkeit eine entscheidende Rolle. Viele der in den Fokus genommenen Unternehmen werden ressourcenseitig faktisch nicht in der Lage sein, eine vollwertige nfB auf die Schnelle einzuführen. Daher kommt nach Ansicht der Geschäftsstelle eine Ausweitung des Anwendungsbereichs durch Absenkung der Mitarbeiterzahl allenfalls bei gleichzeitiger Gewährung einer entsprechenden Vorlaufzeit für die Umsetzung infrage.

- 10 Eine mögliche Einbeziehung von Personenhandelsgesellschaften in den Geltungsbereich der nFB bringt zusätzlich die Herausforderung, dass ein Anker in der Bilanzrichtlinie erst zu schaffen wäre. Wie in Tz. 6a ausgeführt, sind Unternehmen dieser Rechtsform nur dann zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet, wenn sie umfassend haftungsbeschränkt oder Kreditinstitute (resp. Versicherungen) sind. Personenhandelsgesellschaften außerhalb der Finanzdienstleistungsbranche unterliegen für Zwecke der Berichterstattung an ihre Kapitalgeber faktisch keiner Regulierung, so dass normenpolitisch zu begründen wäre, warum man sie dann lediglich zur nFB heranziehen wollte (dies wäre ggf. noch aus einer inside-out-Sicht, nicht jedoch aus der outside-in-Perspektive begründbar, weil es an letztgenannter ja bereits dem Grunde nach mangelt).

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 am überzeugendsten, ist allerdings nur schwer bzw. gar nicht operationalisierbar.

Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?

Die Geschäftsstelle sieht den Anwendungsbereich in Bezug auf kapitalmarktorientierte Unternehmen weiterhin als sachgerecht an, weil diese Unternehmen infolge ihrer anonymisierten Geldaufnahme eine erhöhte Rechenschaftspflicht gegenüber ihren Kapitalgebern haben.

Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?

Die Geschäftsstelle sieht eine Ausweitung des Geltungsbereichs – sofern politisch gewünscht – in erster Linie 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 und die Berichtspflicht unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens eingeführt würde – in Kenntnis der dargestellten Normierungsprobleme.

Stimmt der gemeinsame FA dieser Aussage zu?

3 Verortung der Berichterstattung

- 11 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).

- 12 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. 11 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 als Kommunikationsinstrument des Managements mit seinen Kapitalgebern vorbehalten bleiben.
- In die Lageberichterstattung sind alle nichtfinanziellen Informationen aufzunehmen, die aus Sicht des primären Berichtsadressaten „Kapitalgeber“ 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. Zur Vermeidung etwaiger Dopplungen von Aussagen in Lage- und nichtfinanziellem Bericht sollten Verweismöglichkeiten geprüft werden.

Stimmt der gemeinsame FA diesen Aussagen zu?

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