



Briefing Paper: Änderungen des DRS 20 aufgrund der CSRD-Umsetzung (Stand: 5. Juli 2024)

Hinweis: Dieses Briefing Paper dient der Information über den Stand der Diskussionen zu den neuen Konkretisierungen der DRS, welche infolge des erwarteten CSRD-Umsetzungsgesetzes durch das DRSC erarbeitet werden. Eine öffentliche Konsultation findet nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zur Umsetzung der CSRD statt.

Vorbemerkung: CSRD und nationale Umsetzung

Die durch die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD, Richtlinie (EU) 2022/2464) überarbeitete Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU) erweitert unter anderem die Vorgaben zur Lage- bzw. Konzernlageberichterstattung. Bestimmte Unternehmen haben zukünftig einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen und diesen als separaten Abschnitt in den Lage- bzw. Konzernlagebericht aufzunehmen.

Die neuen Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung werden in mehreren Phasen eingeführt. Große Unternehmen von öffentlichem Interesse, die im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigen, haben bereits für das Geschäftsjahr 2024 einen Nachhaltigkeitsbericht bzw. Konzernnachhaltigkeitsbericht gemäß den neuen Regelungen aufzustellen und als Teil des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts offenzulegen. In den Folgejahren wird die Berichtspflicht gestaffelt zunächst auf große haftungsbeschränkte Unternehmen und anschließend auf kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen ausgeweitet.

Daneben verpflichtet die überarbeitete Bilanzrichtlinie bestimmte Unternehmen, in ihren Lage- bzw. Konzernlageberichten über die wichtigsten immateriellen Ressourcen zu berichten und zu erläutern, inwiefern das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend von diesen Ressourcen abhängt und inwiefern diese Ressourcen eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen.

Die Änderungen der Bilanzrichtlinie sind am 5. Januar 2023 in Kraft getreten und sind gem. der CSRD bis zum 6. Juli 2024 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten zu übernehmen. Das Bundesministerium der Justiz (BMJ) hat am 22. März 2024 den Referentenentwurf (RefE) eines Gesetzes zur Umsetzung der CSRD (CSRD-UG) veröffentlicht und in Form einer Verbändeanhörung öffentlich konsultiert. Der Regierungsentwurf liegt zum Redaktionsschluss dieses Briefing Papers nicht vor. Es ist damit zu rechnen, dass sich die Verabschiedung des Gesetzes zumindest weit in die zweite Jahreshälfte 2024 erstreckt. Grundlage für den nachfolgend dargestellten Diskussionsstand ist daher der RefE des CSRD-UG, wie er in den Fachgremien des DRSC erörtert worden ist. Dieses Briefing Paper wird nach Eintreten wesentlicher neuer Entwicklungen aktualisiert.

Hintergrund dieses Briefing Papers

Sinn und Zweck der DRS

Die Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) konkretisieren die im HGB kodifizierten Grundsätze über die Konzernrechnungslegung. Der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 20 (DRS 20) Konzernlagebericht adressiert die Lageberichterstattung für Mutterunternehmen, die einen Konzernlagebericht gemäß § 315 HGB aufzustellen haben oder freiwillig aufstellen. Er empfiehlt eine entsprechende Anwendung auf den Lagebericht gemäß § 289 HGB. Infolge der Umsetzung der CSRD in deutsches Recht ist DRS 20 auf die zukünftigen Vorschriften anzupassen.

Due Process des DRSC

Bei der Erarbeitung neuer DRS oder der Änderung bestehender DRS folgt das DRSC einem formalisierten Prozess (auch *Due Process*), welcher zunächst die Veröffentlichung eines entsprechenden Entwurfs vorsieht. Dieser Entwurf trägt bei neu entwickelten DRS die Bezeichnung „E-DRS“; bei Änderungen existierender Standards wird dieser als „*Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard* (E-DRÄS)“ bezeichnet. Die Entwürfe haben den Zweck, die Öffentlichkeit frühzeitig über die anstehenden Änderungen zu informieren und fachlich zu konsultieren. Die Frist für die öffentliche Konsultation eines E-DRS bzw. E-DRÄS beträgt mindestens 45 Tage. Nach Sichtung, Prüfung und Diskussion der eingegangenen Rückmeldungen können die Fachgremien des DRSC den Standard bzw. die Änderungen eines Standards beschließen.

Die Verabschiedung eines Konsultationsentwurfs (E-DRS bzw. E-DRÄS) aufgrund einer Gesetzesänderung setzt ein abgeschlossenes Gesetzgebungsverfahren voraus. Bezüglich der CSRD-Umsetzung in Deutschland ist aktuell davon auszugehen, dass das endgültige Umsetzungsgesetz nicht vor Ende des Jahres 2024 vorliegt. Dies bedeutet für die Konkretisierung der neuen Rechtslage durch die DRS, dass der entsprechende Konsultationsentwurf des DRSC ebenfalls nicht vor Ende dieses Jahres veröffentlicht werden kann.

Um die Öffentlichkeit, insbesondere die Anwender der DRS, nicht erst mit der Konsultation über die bereits ab dem Geschäftsjahr 2024 relevanten Konkretisierungen zu informieren, hat das DRSC die Veröffentlichung dieses Briefing Papers beschlossen. Auch wenn das Gesetzgebungsverfahren sowie die inhaltlichen Diskussionen bzgl. der Konkretisierungen zu diesem Zeitpunkt nicht abgeschlossen sind, soll dieses Briefing Paper erste Einblicke in die diskutierten Themen geben, um den Anwendern bereits jetzt eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den voraussichtlichen Standardänderungen zu ermöglichen. Die nachstehenden Inhalte ergeben sich auch aus den öffentlichen Berichten über die Sitzungen der DRSC-Fachgremien.

Aktuell adressiert das DRSC die erwarteten Gesetzesänderungen zur Berichterstattung über immaterielle Ressourcen und zur Nachhaltigkeitsberichterstattung getrennt in zwei Arbeitssträngen. Dabei wird der Gemeinsame Fachausschuss (GFA) des DRSC durch die Arbeitsgruppe *Konzernlagebericht* und die Arbeitsgruppe *Immaterielle Werte* unterstützt, welche sowohl unabhängig voneinander arbeiten als auch im regelmäßigen Austausch sind. Gegebenenfalls werden die Angabepflichten über immaterielle Ressourcen in einem separaten DRS (außerhalb des DRS 20) konkretisiert werden.

Überblick vorläufige Entscheidungen des Gemeinsamen Fachausschusses

Der Gemeinsame Fachausschuss (GFA) des DRSC hat bislang folgende vorläufige Entscheidungen zur Überarbeitung des DRS 20 getroffen:

- Geltungsbereich des DRS 20 und Konkretisierungsgehalt: Der Standard behandelt den Konzernlagebericht grundsätzlich als Ganzes, d.h. inklusive des Konzernnachhaltigkeitsberichts. Bestimmte Konkretisierungen des DRS 20 erstrecken sich jedoch nicht auf den Konzernnachhaltigkeitsbericht. Bezgl. der Inhalte des Konzernnachhaltigkeitsberichts wird lediglich der Gesetzestext wiedergegeben.
- Ziel der Konzernlageberichterstattung: Dieses umfasst nicht nur die Information über Geschäftsverlauf, Lage des Konzerns etc., sondern auch die Information über Auswirkungen der Geschäftstätigkeit. Die Ausprägung der auswirkungsbezogenen Information richtet sich danach, ob das Mutterunternehmen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet ist.
- Separierung der Haupt-Berichtsteile: Der Konzernlagebericht besteht aus dem allgemeinen Teil des Konzernlageberichts (Arbeitstitel) und dem Konzernnachhaltigkeitsbericht.
- Geltungsbereich der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL): Die in DRS 20 niedergelegten GoL gelten nur für den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts. Gleiches gilt für den Definitionskatalog in Tz. 11 des DRS 20.
- Der Standard wird in zwei Phasen überarbeitet. Phase 1 umfasst die unmittelbar notwendigen Anpassungen aufgrund der Gesetzesänderung. In Phase 2 soll unter anderem der Stellenwert der GoL auf der Grundlage der dann vorliegenden Erkenntnisse diskutiert werden.
- Schnittstellen zur integrativen Berichterstattung: Für bestimmte Inhalte, die sowohl für den allgemeinen Teils des Konzernlageberichts als auch für den Konzernnachhaltigkeitsbericht vorgeschrieben sind, soll auf die Verweismöglichkeiten gemäß ESRS 1 für eine integrative Berichterstattung im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts hingewiesen werden.

Unabhängig von den Bestimmungen des CSRD-Umsetzungsgesetzes diskutiert der GFA u.a. auch, den Gedanken der Konnektivität als Teil des Grundsatzes der Vollständigkeit und den Gehalt des Wesentlichkeitsprinzips im Standardtext stärker zu explizieren.

Geltungsbereich des DRS 20 und Konkretisierungsgrad

DRS 20 soll in seiner Struktur weiterhin alle Inhalte des Konzernlageberichts grundsätzlich adressieren. Bezüglich des Konkretisierungsgrads ist differenziert vorzugehen.

Der Inhalt des Konzernnachhaltigkeitsberichts wird bereits durch die ESRS-Verordnung (European Sustainability Reporting Standards, Delegierte Verordnung 2023/2772) detailliert geregelt. Zudem umfasst die Mandatierung des DRSC nicht die Konkretisierung von EU-Rechtstexten. Daher wird DRS 20 die gesetzlichen Vorgaben zum Konzernnachhaltigkeitsbericht lediglich wiedergeben, inhaltlich jedoch nicht ausdifferenzieren.

Aktuell arbeitet die DRSC-Geschäftsstelle – wie oben beschrieben – in zwei Arbeitssträngen und unter der vorläufigen Prämisse, dass die Berichterstattung über immaterielle Ressourcen außerhalb des DRS 20, in einem separaten DRS konkretisiert wird. DRS 20 würde in diesem Fall die Berichtspflicht über immaterielle Ressourcen zwar in seine Struktur integrieren, bezüglich der Konkretisierung jedoch auf den entsprechenden DRS verweisen.

Ziel der Konzernlageberichterstattung

Die Zielsetzung der Konzernlageberichterstattung soll an der Vorgabe ausgerichtet werden, dass der Nachhaltigkeitsbericht bei bestimmten Mutterunternehmen zukünftig zum Pflichtbestandteil des Konzernlageberichts wird. Damit ist der Aspekt „Auswirkungen der Geschäftstätigkeit“ in das Ziel der Konzernlageberichterstattung aufzunehmen. Diese Zielsetzung besteht dem Grunde nach auch für jene Mutterunternehmen, die keinen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen haben. Das Gesetz fordert – unabhängig vom Nachhaltigkeitsbericht – die Angabe der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, welche regelmäßig auch einen Bezug zur Nachhaltigkeit aufweisen. Daher wird der Auswirkungsaspekt der Zielsetzung in DRS 20 entsprechend zu differenzieren sein.

Separierung der Haupt-Berichtsteile

DRS 20 ist modular aufgebaut, er behandelt zunächst übergreifend den Geltungsbereich des Standards, Definitionen verwendeter Begriffe sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung. In weiteren Abschnitten erfolgt die Konkretisierung der einzelnen Berichtsinhalte des Konzernlageberichts, z.B. Angaben zum Geschäftsmodell, Wirtschaftsbericht, Nachtragsbericht in den entsprechenden Abschnitten des Standards. Der Konzernlagebericht ist ebenfalls in Abschnitte zu unterteilen, eine bestimmte Gliederung bzw. die Benennung der Abschnitte gibt DRS 20 nicht vor. Einzige Ausnahme ist bislang die Konzernerklärung zur Unternehmensführung, die einen eigenen Abschnitt im Konzernlagebericht bildet.

Gemäß der Bilanzrichtlinie (wie ebenso im RefE CSRD-UG vorgeschlagen) ist nun auch der Konzernnachhaltigkeitsbericht als separater Abschnitt im Konzernlagebericht zu fassen. Aktuell wird daher diskutiert, zwischen dem Konzernnachhaltigkeitsbericht und dem „allgemeinen Teil des Konzernlageberichts“ (als Arbeitstitel, gesetzlich geregelt in §§ 315, 315a, 315d HGB, d.h. inkl. der Konzernerklärung zur Unternehmensführung) zu unterscheiden. Ein wesentlicher Grund hierfür ist die sowohl durch die Richtlinie als auch durch die ESRS-Verordnung eingeschränkte Möglichkeit einer integrativen Berichterstattung (siehe hierzu Abschnitt „Schnittstellen zur integrativen Berichterstattung“).

Geltungsbereich der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) des DRS 20 sind gesetzlich nicht kodifiziert, sondern haben sich – ausgehend von expliziten gesetzlichen Regelungen – durch Forschung und Praxis entwickelt. Die Diskussion des GFA zeigte, dass die GoL Analogien zu den in ESRS 1 niedergelegten Eigenschaften von Nachhaltigkeitsinformationen aufweisen. Einschränkend wurde jedoch festgestellt, dass die ESRS-Verordnung eine Reihe von Detailanforderungen beinhaltet, die zunächst nicht – bzw. nicht vollständig – konform zu den GoL erscheinen.

Auch in Erwartung einer entsprechenden Klarstellung durch die Europäische Kommission im Rahmen eines angekündigten FAQ-Papiers erschien es dem GFA angesichts der Dringlichkeit der Standardänderung geboten, der diesbezüglichen Diskussion in Wissenschaft und Praxis mehr Raum zu geben und ggf. erste Erfahrungen mit der praktischen Anwendung der ESRS für die Nachhaltigkeitsberichterstattung abzuwarten, bevor eine entsprechende Festlegung in DRS 20 erfolgt.

Für die unmittelbar anstehende Überarbeitung des DRS 20 wird der Geltungsbereich der GoL daher auf den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts eingeschränkt. Für den Konzernnachhaltigkeitsbericht wird auf die ESRS-Verordnung und die dort niedergelegten

Eigenschaften von Nachhaltigkeitsinformationen verwiesen. Als Ausnahme hiervon ist die Vorgabe der Aufstellung in geschlossener Form unter der Überschrift „Konzernlagebericht“ (Teilaspekt des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit) zu sehen. Diese Vorgabe muss nach wie vor für den gesamten Konzernlagebericht gelten.

Überarbeitung des DRS 20 in zwei Phasen

Infolge der im vorherigen Abschnitt getroffenen Entscheidungen und in Betonung einer auch für Anwender pragmatischen, verständlichen und rechtzeitigen Lösung wurde beschlossen, DRS 20 in zwei Phasen zu überarbeiten. Phase 1 umfasst die Anpassung des DRS 20 an die gesetzlichen Regelungen des CSRD-UG, unter anderem mit den hier beschriebenen Inhalten. Gegenstand der Phase 2 wird die Auseinandersetzung mit der Interaktion der GoL und dem Konzernnachhaltigkeitsbericht beinhalten. Es ist davon auszugehen, dass weitere Themen in Phase 2 behandelt werden; dies ist vom GFA aber noch nicht diskutiert worden.

Schnittstellen zur integrativen Berichterstattung

Feststellungen des GFA

Bei der Durchsicht der CSRD sowie der ersten ESRS-Entwürfe der EFRAG vor dem Hintergrund der anstehenden Änderung des DRS 20 hatte der GFA bereits im Jahr 2022 festgestellt, dass einige inhaltliche Detailvorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den Vorgaben zur Lageberichterstattung korrespondieren. Im Zusammenhang mit den Diskussionen um die Darstellung des Nachhaltigkeitsberichts als separater Abschnitt innerhalb des (Konzern-)Lageberichts und der Regelungen zur Aufnahme von Informationen mittels Verweis gemäß Abschnitt 9.1 des ESRS 1 ist in Teilen der Unternehmenspraxis eine Präferenz für eine integrative Berichterstattung festzustellen. Demzufolge werden bei der Überarbeitung des DRS 20 auch jene korrespondierenden „Schnittstellen“ diskutiert.

Vorläufige Entscheidungen des GFA

Bislang wurden die folgenden Schnittstellen zwischen dem allgemeinen Teil des Konzernlageberichts und dem Konzernnachhaltigkeitsbericht identifiziert:

DRS 20	ESRS
Geschäftsmodell (Tz. 36 bis 38)	ESRS 2.SBM-1 (Strategie, Geschäftsmodell, Wertschöpfungskette)
Strategische Ziele und verfolgte Strategien (freiwillig, Tz. 39 bis 44)	ESRS 2.SBM-1 (Strategie, Geschäftsmodell, Wertschöpfungskette)
Risikomanagementsystem (Tz. K137 bis K145)	ESRS 2.IRO-1 (Beschreibung des Verfahrens zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen)
Risikobericht (Tz. 146 bis Tz. 167)	ESRS 2.SBM-3 (Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell)
Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess (Tz. K168 bis Tz. K178)	ESRS 2.GOV-5 (Risikomanagement und interne Kontrollen der Nachhaltigkeitsberichterstattung)
Konzernerklärung zur Unternehmensführung (K224 ff.)	ESRS 2.GOV-1 (Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane) ESRS 2.GOV-2 (Informationen und Nachhaltigkeitsaspekte, mit denen sich die Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane des Unternehmens befassen)

Bezüglich dieser Schnittstellen hat wird eine Regelung für DRS 20 diskutiert, welche die Möglichkeit der gemeinsamen bzw. integrativen Behandlung der betreffenden Berichtsinhalte eröffnet. Die Berichterstattung sollte in diesem Fall im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts erfolgen.

Weiteres Vorgehen

Der GFA wird sich auf Grundlage des Regierungsentwurfs weiterhin mit der Überarbeitung des Standards befassen. Es ist beabsichtigt, den Entwurf eines DRÄS zur Konsultation zu veröffentlichen, sobald das CSRD-UG im Bundesgesetzblatt erschienen ist.

Ansprechpartner

Georg Lanfermann
Präsident
lanfermann@drsc.de

Dr. Thomas Schmotz
Technical Director
schmotz@drsc.de