



Briefing Paper: DRS zur Berichterstattung über immaterielle Ressourcen (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. Infolge der Umsetzung der CSRD in deutsches Recht sind die DRS 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 bisherige Diskussionen des GFA

Bezüglich der DRS zur Berichterstattung über immaterielle Ressourcen diskutierte der Gemeinsame Fachausschuss (GFA) eine Reihe von inhaltlichen Aspekten. Schwerpunkte bildeten:

- die Formulierung der Zielsetzung,
- die Festlegung von Definitionen,
- die Konkretisierung des Berichtsgegenstands,
- den zugrunde zu legenden Zeitbezug sowie
- eine Kategorisierung von immateriellen Ressourcen.

Des Weiteren gab das DRSC im Oktober 2023 gemeinsam mit der Bertelsmann-Stiftung das [Whitepaper „Immaterielle Ressourcen als Werttreiber für \(nachhaltiges\) Wirtschaften – Chancen und Herausforderungen der neuen Berichtspflicht“](#) heraus, welches das Themenfeld umfassend aufarbeitet und insofern eine Diskussionsgrundlage darstellt.

Bereits 2021 beschloss der GFA die [Gründung der Arbeitsgruppe „Immaterielle Werte“](#). Diese wurde mit den Vorarbeiten zur Konkretisierung der RL-Vorgaben beauftragt und leistet fachliche Unterstützung für den GFA.

Formulierung der Zielsetzung

Ausgehend von der gemäß RefE CSRD-UG in § 315 Abs. 3a HGB-E geregelten Norm sollen die Konkretisierungen den Informationsbedürfnissen der Adressaten im Hinblick auf eine verbesserte Berichterstattung über immaterielle Ressourcen Rechnung tragen. Gleichmaßen sollen Ersteller und Abschlussprüfer bei der Umsetzung der Berichtspflicht über immaterielle Ressourcen unterstützt und eine einheitliche Anwendung der Vorschriften ermöglicht werden.

Definitionen

Die CSRD definiert zwar den Begriff der „wichtigsten immateriellen Ressourcen“, lässt aber offen, was „immaterielle Ressourcen“ grundsätzlich sind. In der Richtlinie werden somit die wichtigsten immateriellen Ressourcen von sämtlichen im Unternehmen bestehenden immateriellen Ressourcen abgegrenzt. Offen bleibt auch die Unterscheidung der immateriellen Ressourcen von den anderen Ressourcen des Unternehmens. Angesichts der Vielfalt dessen, was unter den Begriff „immaterielle Ressourcen“ gefasst wird, erscheint eine sinnvolle Eingrenzung problematisch. Statt einer allgemein gehaltenen Definition entschied sich der GFA daher vorläufig gegen eine Definition des Begriffs „immaterielle Ressourcen“ und für die Aufnahme einer Kategorisierung von immateriellen Ressourcen (siehe hierzu Abschnitt „Kategorisierung“). Diese soll veranschaulichen, welche Ressourcen unter die Berichtspflicht fallen.

Weiterhin wurde der Begriff „Geschäftsmodell“ diskutiert. Dieser ist im besonderen Maße für die Pflicht zur Berichterstattung über die wichtigsten immateriellen Ressourcen relevant (Abhängigkeit vom Geschäftsmodell). Auch DRS 20 verwendet den Begriff, definiert diesen aber nicht. Daher soll eine inhaltsgleiche Definition in den Standardtext aufgenommen werden, die sich möglichst eng an der ESRS-Verordnung orientiert.

Weitere Erörterungen, wie z.B. zum Begriff „Wertschöpfung“, stehen noch aus.

Berichtsgegenstand

Die wichtigsten immateriellen Ressourcen werden durch die folgenden Kriterien bestimmt:

- (1) Es besteht eine grundlegende Abhängigkeit des Geschäftsmodells von diesen immateriellen Ressourcen.
- (2) Die immateriellen Ressourcen stellen eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen dar.

Die Kriterien sind kumulativ zu erfüllen. Nähere Ausführungen zur Erfüllung der Kriterien im Standard soll deren Operationalisierung durch den Ersteller erleichtern. Diskutiert wurde u.a., inwiefern eine „grundlegende Abhängigkeit“ unter Bezugnahme auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens festgestellt werden kann.

Ein ggf. bilanzieller Ansatz hat keinen Einfluss auf die Berichtspflicht. Das heißt, auch bereits bilanziell erfasste immaterielle Ressourcen sind von der Berichtspflicht, einschließlich der Erläuterungen im Lagebericht, betroffen. Auch derartige Klarstellungen sollen in den Standardtext einfließen.

Zeitbezug

Immaterielle Ressourcen wirken sich vielfach indirekt und zeitversetzt auf den Unternehmenserfolg und den Unternehmenswert aus und interagieren entsprechend mit dem Geschäftsmodell. Der GFA diskutierte hierzu unter anderem, ob das Kriterium „Grundlegende Bedeutung für das Geschäftsmodell“ unter einer vergangenheits-/gegenwarts- und/oder zukunftsorientierten Betrachtung zu beurteilen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Angaben eng mit der Berichterstattung über Strategien und Geschäftsmodelle verzahnt sind und insofern auch ein Zukunftsbezug vorliegt. Berichtspflichtig sind allerdings nur Ressourcen, die bereits bestehen bzw. denen bereits Unternehmensaktivitäten zugrunde liegen.

Kategorisierung von immateriellen Ressourcen

Derzeit wird erwogen, eine Kategorisierung immaterieller Ressourcen in den Standard aufzunehmen. Diese soll Anwender unterstützen, potenziell berichtspflichtige immaterielle Ressourcen ihres Unternehmens zu identifizieren.

Eine vom DRSC-Mitarbeiterstab entworfene Kategorisierung basiert auf den Arbeiten des Arbeitskreises „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft (AKI-WIR), des International Integrated Reporting Council (IIRC) und der *World Intellectual Capital/Assets Initiative* (WICI) und ist hinsichtlich ihres Inhalts noch nicht abschließend vom GFA diskutiert worden.

Kategorien	Unterkategorien	Beispiele
Humankapital		Fluktuation, Qualifikation & Weiterbildung, Mitarbeiterzufriedenheit
Beziehungskapital	Kundenkapital	Kundenzufriedenheit, Kundenqualität, Marktanteil, Marken
	Lieferantenkapital	Lizenzen, Schlüssellieferanten, Wertschöpfungstiefe
	Investorenkapital	Investor-/Aktionärsstruktur, Rankings
Wissens- und Strukturkapital	Innovationskapital	F&E-Ausgaben, Patente, Neuprodukte
	Prozess-Kapital	Schnelligkeit der Prozessabläufe, Prozessqualität
	Standort-Kapital	Standortqualität, Medienpräsenz, Arbeitsmarktattraktivität

White Paper

Das DRSC veröffentlichte gemeinsam mit der Bertelsmann Stiftung ein White Paper unter dem Titel „[Immaterielle Ressourcen als Werttreiber für \(nachhaltiges\) Wirtschaften](#)“. Darin werden Chancen und Herausforderungen der neuen Berichtspflicht diskutiert sowie die Bedarfe einer verbesserten Berichterstattung über immaterielle Ressourcen, bestehende Lösungsansätze und Bezüge zur Nachhaltigkeitsberichterstattung dargestellt. Das Paper soll auch die Facharbeit des GFA zur Konkretisierung der neuen Berichtspflicht über immaterielle Ressourcen unterstützen.

Weitere Diskussionspunkte

Der GFA wird sich auf Grundlage des Regierungsentwurfs weiterhin mit der Erarbeitung des Standards befassen. Es ist davon auszugehen, dass der GFA in seinen kommenden Sitzungen unter anderem auch die folgenden inhaltlichen Aspekte diskutieren wird:

- Die Konkretisierungen zum Berichtsgegenstand,
- die expliziten Schnittstellen zu DRS 20, wie die Grundlagen des Konzerns/Geschäftsmodells,
- die impliziten Schnittstellen zu DRS 20, wie die Verknüpfung der Berichterstattung über immaterielle Ressourcen mit der Strategie- und Risikoberichterstattung sowie
- den Prozess der Identifikation der wichtigsten immateriellen Ressourcen.

Darüber hinaus stellt die Berichterstattung über immaterielle Ressourcen einen Anwendungsfall für die Verzahnung von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung dar. Insofern werden auch die Schnittstellen und die Verortung von Angaben weitere Inhalte darstellen.

Es ist beabsichtigt, den Entwurf zur Konsultation zu veröffentlichen, sobald das CSRD-UG im Bundesgesetzblatt erschienen ist.

Ansprechpartner

Georg Lanfermann
Präsident
lanfermann@drsc.de

Kristina Schwedler
Forschungsdirektorin
schwedler@drsc.de

Erika Bognár
Projektassistentin
bognar@drsc.de