

© DRSC e.V. || Joachimsthaler Str. 34 || 10719 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - 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 der FA wieder. Die Standpunkte der 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.

FA NB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	42. Sitzung FA NB / 16.09.2025 / 09:30 – 10:30 Uhr
TOP:	12 – Stetigkeitsprinzip für den Nachhaltigkeitsbericht
Thema:	Änderungen am Nachhaltigkeitsbericht und Stetigkeitsprinzip
Unterlage:	42_12a_FA-NB_Stetigkeit_NHB_Basis

Kurzumfrage unter den DAX-40-Unternehmen

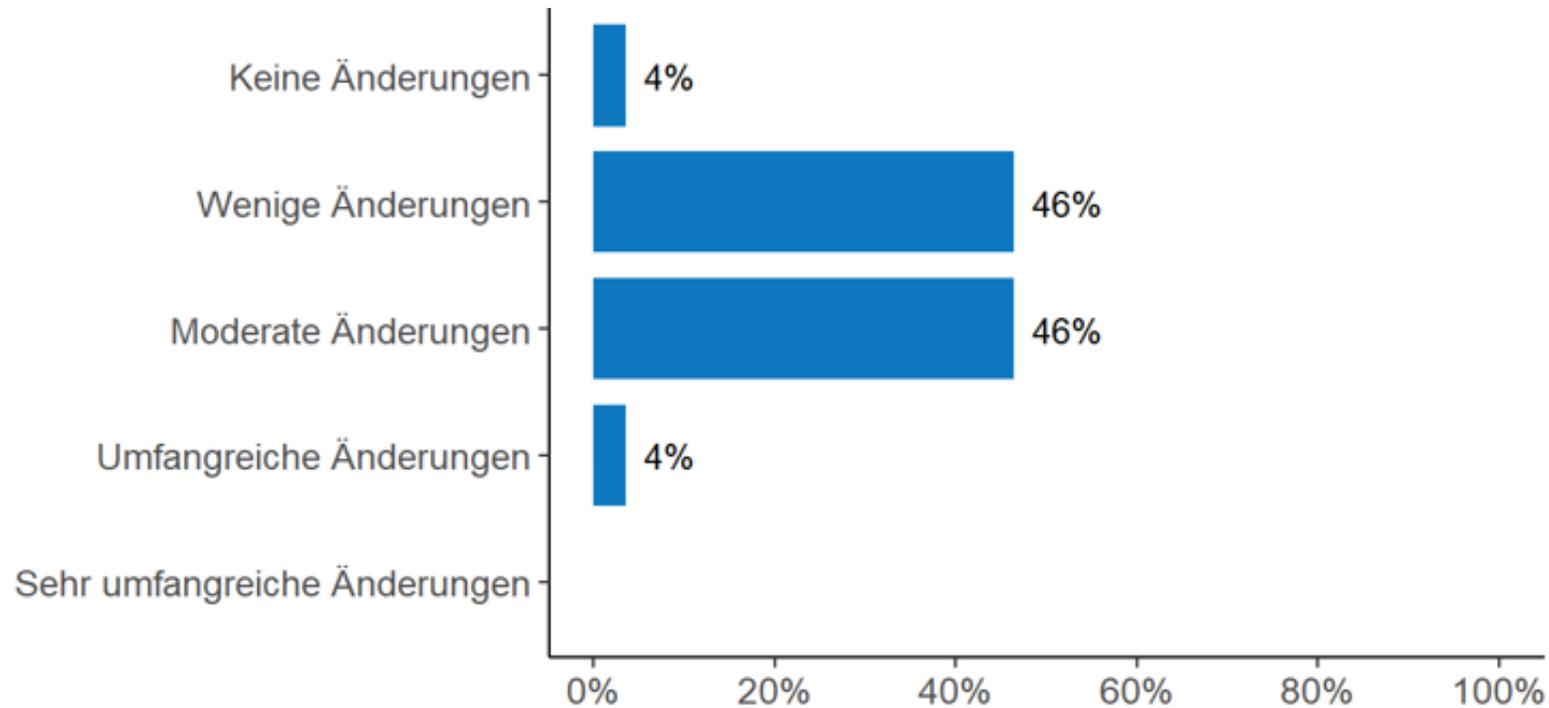
Im Juli 2025 startete die DRSC-Geschäftsstelle eine Umfrage unter den DAX-40-Unternehmen. Im Fokus der Umfrage standen Aspekte der Weiterentwicklung in der Berichterstattungspraxis, insbesondere Änderungen in der Berichterstattung, wesentliche Handlungsfelder, sowie Herausforderungen für die berichterstattenden Unternehmen. Es nahmen insgesamt 28 Unternehmen an der Befragung teil.

Die Ergebnisse zeigen u.a., dass nahezu alle teilnehmenden Unternehmen Änderungen an ihrer Nachhaltigkeitsberichterstattung (wenn auch nicht in hohem bzw. sehr hohem Umfang) beabsichtigen. Dabei ist ein breites Spektrum von Handlungsfeldern zu beobachten.

Knapp 80% der Unternehmen gaben an, die nationale CSRD-Umsetzung als Herausforderung zu anzusehen; ein Drittel der Unternehmen nannten den Aspekt „Stetigkeit der Angaben im Nachhaltigkeitsbericht“. Dies möchte die DRSC-Geschäftsstelle zum Anlass nehmen, das Thema „Stetigkeit“ mit dem FA NB zu diskutieren, auch z.B. um die Notwendigkeit einer DRSC-Verlautbarung, z.B. Briefing paper, Anwendungshinweis, zu erörtern (Konkretisierung durch einen Standard erscheint aus formalen Gründen nicht sachgerecht).

Kurzumfrage unter den DAX-40-Unternehmen: Frage 1

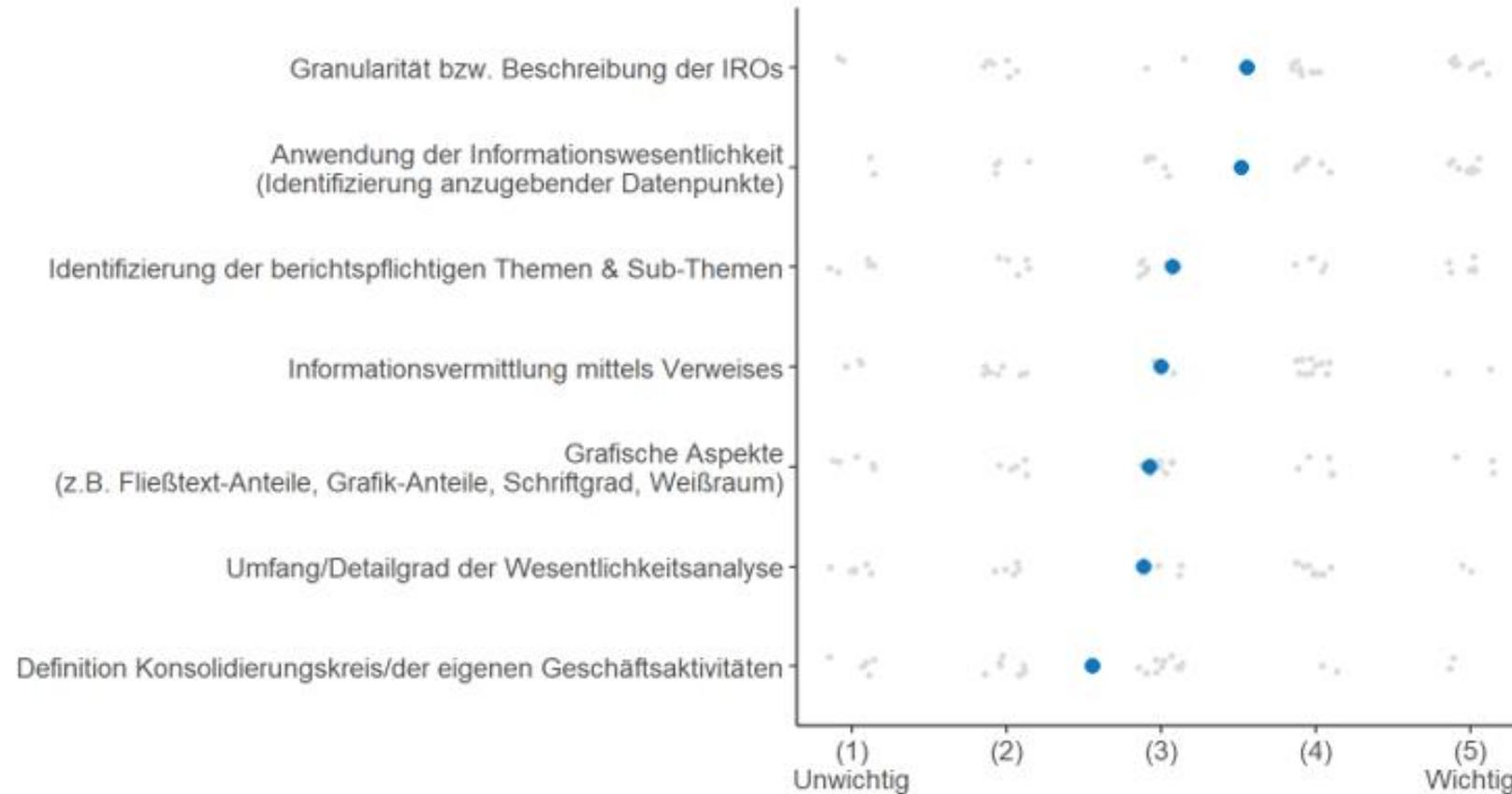
Wie umfangreich sind Änderungen am Nachhaltigkeitsbericht Ihres Unternehmens für die kommende Berichtssaison geplant?



Ausgangspunkt

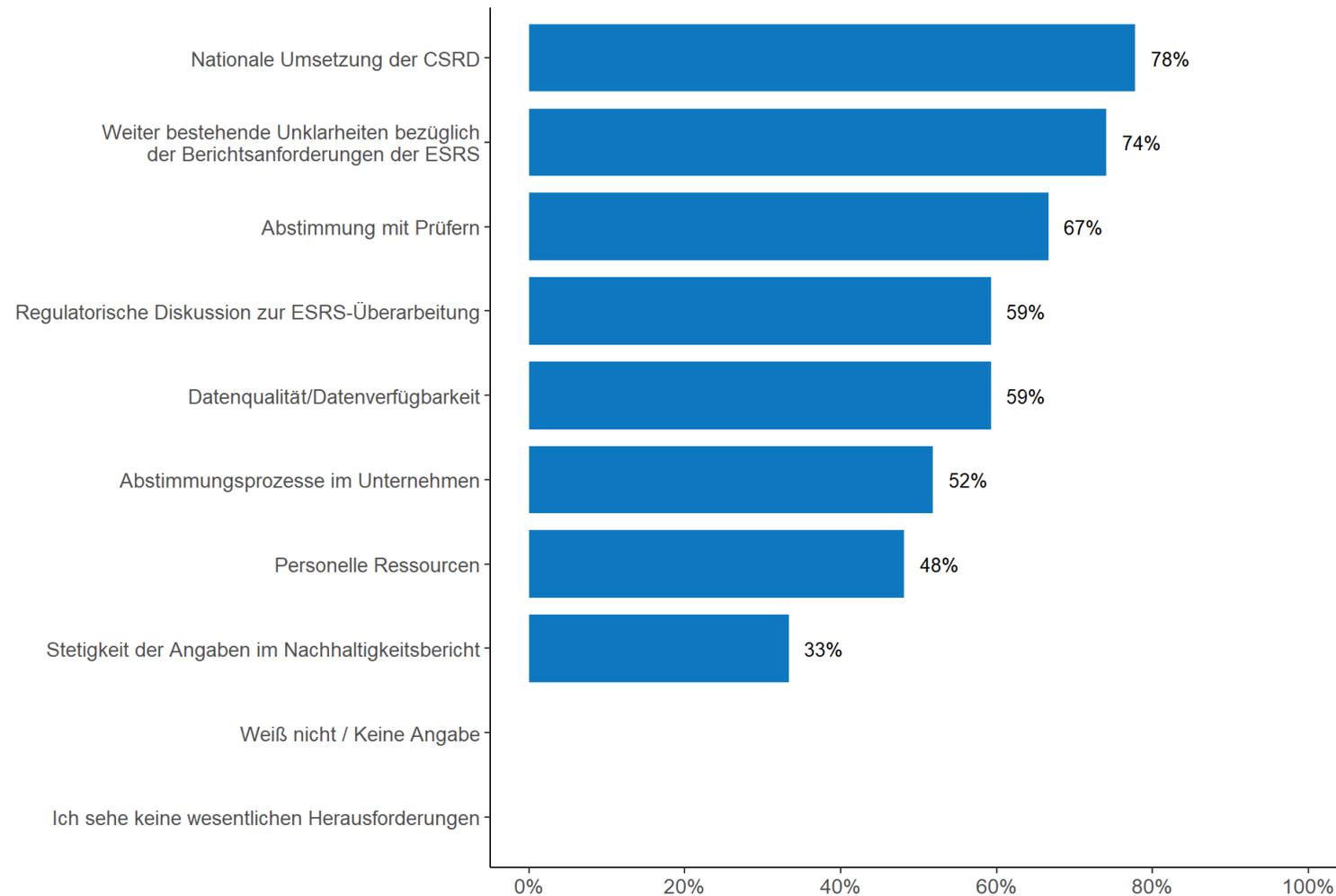
Kurzumfrage unter den DAX-40-Unternehmen: Frage 4

Wie wichtig sind die folgenden Handlungsfelder für Änderungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung für das Geschäftsjahr 2025?



Kurzumfrage unter den DAX-40-Unternehmen: Frage 5

Welche wesentlichen Herausforderungen sehen Sie aktuell für die kommende ESRS-Berichtssaison?



Stetigkeitsprinzip: Jahres-/Konzernabschluss



HGB: Ansatzstetigkeit und Bewertungsstetigkeit

- § 246 Abs. 3 HGB: *Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten **Ansatzmethoden** sind beizubehalten. § 252 Abs. 2 ist entsprechend anzuwenden.*

Handelsgesetzbuch § 252 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

(1) Bei der Bewertung der im Jahresabschluß ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden gilt insbesondere folgendes:

1. Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlußbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.
2. Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.
3. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlußstichtag einzeln zu bewerten.
4. Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlußstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind; Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind.
5. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluß zu berücksichtigen.
6. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten **Bewertungsmethoden** sind beizubehalten.

(2) **Von den Grundsätzen des Absatzes 1 darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.**

Stetigkeitsprinzip: Jahres-/Konzernabschluss



HGB: Ansatzstetigkeit und Bewertungsstetigkeit, Kommentarliteratur*

Sinn und Zweck:

- Sicherstellung bzw. Verbesserung der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse im Zeitablauf (zeitliche Stetigkeit)
- Sachliche Stetigkeit (ähnliche Sachverhalte in einer Berichtsperiode)

„Begründete Ausnahmefälle“ (gesetzlich nicht geregelt)

- Änderungen der Konzernzugehörigkeit, wesentliche Änderungen in Gesellschafter- oder Unternehmensstruktur, wesentliche Änderungen in der Einschätzung zur Unternehmensentwicklung oder in wesentlichen technischen Neuerungen
- Änderungen in der Unternehmensstrategie
- Änderungen der rechtlichen Gegebenheiten (Gesetze, Richtlinien, Rechtsprechung)
- Verbesserung der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
- Verfolgung steuerlicher Ziele
- Einleitung von Sanierungsmaßnahmen
- Verschlechterungen im Absatzmarkt

*(*Beck'scher Bilanzkommentar (2024), HGB Bilanzkommentar (Haufe, 2024), jeweils Kommentierung der §§ 246 und 252 HGB)*

Stetigkeitsprinzip: Jahres-/Konzernabschluss



HGB: Darstellungstetigkeit (auch „formale“ oder „formelle Stetigkeit“)

- § 265 Abs. 1 HGB: *Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind. Die Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen.*

Kommentarliteratur (Münchener Kommentar zum Bilanzrecht):

- Sinn und Zweck: Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse im Zeitablauf
- Regelungsgegenstand: gesamte Form der Darstellung, insb. Bezeichnung, Reihenfolge, Inhalt der Einzelposten sowie Aufteilung der Darstellung nach Bilanz, GuV, Anhang.
- Abweichungen aus wichtigen Gründen möglich; Beispiele: grundlegend geänderte Bedingungen im Unternehmensumfeld und in den wirtschaftlichen Verhältnissen: Anpassung der Darstellung an die eines neuen Hauptaktionärs (z.B. Wechsel vom Gesamtkosten- zum Umsatzkostenverfahren im Hinblick auf die für den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften, Anpassung an konzerneinheitlich ausgeübte Ausweiswahlrechte); Veränderungen des Produktionsprogramms bzw. Leistungsspektrums des Unternehmens; zunehmende bzw. abnehmende Bedeutung von Einzelposten.
- Abweichungen sind im Anhang anzugeben und zu begründen.

HGB: Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden

- § 297 Abs. 3 HGB: *Im Konzernabschluss ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären. Die auf den vorhergehenden Konzernabschluss angewandten Konsolidierungsmethoden sind beizubehalten. Abweichungen von Satz 2 sind in Ausnahmefällen zulässig. Sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen. Ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns ist anzugeben.*

Kommentarliteratur (beck-online.GROSSKOMMENTAR):

- Sinn und Zweck: Primär Vergleichbarkeit der Konzernabschlüsse im Zeitablauf
- Regelungsgegenstand: Alle Maßnahmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses (Kapitalkonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung, Quotenkonsolidierung, Equity-Bewertung von Beteiligungen, Abgrenzung des Konsolidierungskreises, z.B. Einbeziehungswahlrechte nach § 296 HGB).
- Abweichungen aus wichtigen Gründen möglich: Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (insb. Änderung von Gesetz, Satzung, Rechtsprechung), Verbesserung der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der VFE-Lage, Inanspruchnahme von Ansatz- oder Bewertungsvereinfachungsverfahren, Abweichung im Jahresabschluss zur Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsrichtlinien, steuerlich erforderliche Abweichung

Bilanzierungs- und Bewertungsstetigkeit

Conceptual Framework, CF2.26

- *Consistency, although related to comparability, is not the same. Consistency refers to the use of the same methods for the same items, either from period to period within a reporting entity or in a single period across entities. Comparability is the goal; consistency helps to achieve that goal.*

IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, Abschnitt Consistency of accounting policies, Tz. 13

- *An entity shall select and apply its accounting policies consistently for similar transactions, other events and conditions, unless an IFRS specifically requires or permits categorisation of items for which different policies may be appropriate. If an IFRS requires or permits such categorisation, an appropriate accounting policy shall be selected and applied consistently to each category.*

Kommentarliteratur (Beck'sches IFRS-Handbuch)

- Durchbrechung der Darstellungsstetigkeit nur wenn: (1) durch einen Standard verlangt, oder (2) Änderung führt zu einer glaubwürdigeren Darstellung [Zur Begründung Bezugnahme auf IAS 8 und IAS 1]
- Vergleichsangaben notwendig, u.U. Eröffnungsbilanz der Vergleichsperiode

Darstellungstetigkeit

IAS 1 Presentation of Financial Statements, Abschnitt Consistency of presentation, Tz. 45

- *An entity shall retain the presentation and classification of items in the financial statements from one period to the next unless: (a) it is apparent, following a significant change in the nature of the entity's operations or a review of its financial statements, that another presentation or classification would be more appropriate having regard to the criteria for the selection and application of accounting policies in IAS 8; or (b) an IFRS requires a change in presentation.*

Kommentarliteratur (Beck'sches IFRS-Handbuch)

- Ausnahmen: (1) bei wesentlicher Änderung des Tätigkeitsfelds des Unternehmens und (2) zur Verbesserung der Darstellungsform, wenn eine Überprüfung zeigt, dass dies durch eine Änderung der Darstellung oder des Ausweises erreicht werden kann; oder (3) wenn ein IFRS eine geänderte Darstellung vorschreibt.
- Vergleichsangaben notwendig, u.U. Eröffnungsbilanz der Vergleichsperiode

DRS 20

Zeitlicher Aspekt: Element des Grundsatzes Klarheit und Übersichtlichkeit, Tz. 26

- Inhalt und Form des Konzernlageberichts sind im Zeitablauf stetig fortzuführen.
- Ausnahmen hiervon sind nur zulässig, wenn durch die Änderung die Klarheit und Übersichtlichkeit des Konzernlageberichts verbessert wird. Eine derartige Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes ist anzugeben und zu begründen.
- Sofern Vorjahreszahlen angegeben werden und soweit mit vertretbarem Aufwand möglich, sind Angaben zu Vorperioden entsprechend rückwirkend anzupassen; andernfalls sind die Angaben für die Berichtsperiode nach der alten und nach der neuen Darstellungsweise zu machen.

Konsistenz zum Abschluss: Tz. 4 und Tz.

- Tz. 4: Der Konzernlagebericht ist ein eigenständiges Berichtsinstrument. Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht müssen miteinander in Einklang stehen.
- Tz. 120: Die wesentlichen Annahmen, auf denen die Prognosen beruhen, sind anzugeben. Die Annahmen müssen mit den Prämissen, die dem Konzernabschluss zugrunde liegen, im Einklang stehen.

Stetigkeitsprinzip: Nachhaltigkeitsbericht



ESRS 1 App. B Qualitative characteristics of information (Tz. QC10, QC11)

Element des Grundsatzes Vollständigkeit

- *Sustainability information is comparable when it can be compared with information provided by the undertaking in previous periods and, can be compared with information provided by other undertakings, in particular those with similar activities or operating within the same industry. ...*
- *Consistency is related to, but is not the same as, comparability. Consistency refers to the use of the same approaches or methods for the same sustainability matter, from period to period by the undertaking and other undertakings. Consistency helps to achieve the goal of comparability.*

Dt. Sprachfassung:

- Nachhaltigkeitsinformationen sind vergleichbar, wenn sie mit Informationen verglichen werden können, die das Unternehmen in früheren Berichtszeiträumen bereitgestellt hat, und wenn sie mit Informationen anderer Unternehmen verglichen werden können, insbesondere solchen, die ähnliche Aktivitäten ausüben oder in demselben Wirtschaftszweig tätig sind. ...
- Einheitlichkeit steht mit der Vergleichbarkeit in Zusammenhang, ist jedoch nicht das Gleiche. Einheitlichkeit bezieht sich auf die Anwendung der gleichen Ansätze oder Methoden für denselben Nachhaltigkeitsaspekt in mehreren Berichtszeiträumen durch das Unternehmen und andere Unternehmen.

Stetigkeitsprinzip: Nachhaltigkeitsbericht



ESRS 1 7.4 Changes in preparation or presentation of sustainability information (Tz. 95)

- *The definition and calculation of metrics, including metrics used to set targets and monitor progress towards them, shall be consistent over time. The undertaking shall provide restated comparative figures, unless it is impracticable to do so (see ESRS 2 BP-2), when it has:*
 - *redefined or replaced a metric or target;*
 - *identified new information in relation to the estimated figures disclosed in the preceding period and the new information provides evidence of circumstances that existed in that period.*
- Die Definition und Berechnung der Kennzahlen, einschließlich der zur Festlegung von Zielen und zur Überwachung der Fortschritte im Hinblick auf die Erreichung dieser Ziele verwendeten Kennzahlen, muss im Zeitverlauf einheitlich sein. Das Unternehmen muss in folgenden Fällen angepasste Vergleichszahlen vorlegen, es sei denn, dies ist nicht durchführbar (siehe ESRS 2 BP-2):
 - wenn es eine Kennzahl oder ein Ziel neu definiert oder ersetzt hat,
 - wenn es neue Informationen in Bezug auf die im vorangegangenen Zeitraum angegebenen geschätzten Zahlen ermittelt hat und die neuen Informationen Belege für Umstände liefern, die in diesem Zeitraum vorlagen.

Stetigkeitsprinzip: Nachhaltigkeitsbericht



ESRS-Kommentar (Haufe, 2024), Kommentierung zu ESRS 1

- "Vergleichbarkeit" [...] fordert die zeitliche und sachliche Stetigkeit der Angaben [...].
- Vorgehensweisen [zu wählen], die jenen einer Peer Group entsprechen: " (ESRS 1.QC10). [...] Ist es also etwa üblich, dass Unternehmen einer Peer Group (z. B. einer Branche) gewisse Angaben tätigen, so kann dies im Zeitablauf zu einer faktischen Berichtspflicht für alle Unternehmen dieser Branche führen. ...
- Zeitliche Stetigkeit [...] liegt vor, wenn gewählte Methoden von Berichtsperiode zu Berichtsperiode beibehalten werden (ESRS 1.QC11).
- Sachliche Stetigkeit macht es demgegenüber erforderlich, auch in derselben Periode gleiche Sachverhalte nach den gleichen Methoden zu behandeln, aber ebenso zwischen unterschiedlichen Sachverhalten entsprechend in den angewandten Methoden zu differenzieren: "Die Vergleichbarkeit von Nachhaltigkeitsinformationen wird nicht dadurch verbessert, dass man aus unterschiedlich aussehenden Elementen ähnlich aussehende Elemente macht oder umgekehrt" (ESRS 1.QC12).
- Im Hinblick auf diese beiden Anforderungen zeigt sich erneut ein Gleichklang mit den für die Finanzberichterstattung etablierten Grundsätzen der Rechnungslegung.

Stetigkeitsprinzip: Nachhaltigkeitsbericht



ESRS-Kommentar (Haufe, 2024), Kommentierung zu ESRS 1

- Die EFRAG hat in den Q&A klargestellt, dass es nicht ausgeschlossen ist, in einer Nachhaltigkeitserklärung verschiedene Methoden anzuwenden – selbst wenn dies einen Verstoß gegen den Grundsatz der Stetigkeit darstellt. Im Ergebnis darf damit allerdings nicht gegen die in ESRS 1 definierten qualitativen Merkmale von Nachhaltigkeitsinformationen verstoßen werden, was u. a. durch ergänzende Erläuterungen des berichtenden Unternehmens zum Sachverhalt begünstigt werden kann. Entscheidend ist somit letztlich das Gesamtbild der vermittelten Informationen ...
- Ein **Abweichen vom Grundsatz der Stetigkeit** kommt folglich grds. aus denselben Gründen in Betracht, wie dies für die Finanzberichterstattung der Fall ist. (Beispiele: verbesserte Datenlage, die eine Ermittlung aussagekräftigerer Kennzahlen erlaubt; grundlegende Änderung im Geschäftsmodell oder der Unternehmensstrategie, die sich auf die Wesentlichkeitsbeurteilung und auf die daraus abgeleiteten Angabepflichten ableitet; externe Ereignisse, wie Pandemien oder (allgemein) sich verändernde Stakeholder-Erwartungen)
- Darüber hinaus können Abweichungen mit einer verbesserten Entscheidungsnützlichkeit i. S. d. qualitativen Merkmale von Nachhaltigkeitsinformationen begründet werden, indem ein Unternehmen bspw. Kennzahlen aus etablierten Standards in die eigene Berichterstattung übernimmt oder den Berichtspraktiken seiner Peer Group folgt.
- ESRS 2 BP-2 sieht Angaben vor, die im Fall eines solchen Durchbruchs des Stetigkeitsprinzips zu tätigen sind.

Stetigkeitsprinzip: Nachhaltigkeitsbericht



ESRS 2 BP-2 (Changes in preparation of sustainability information)

- *When changes in the preparation and presentation of sustainability information occur compared to the previous reporting period(s), (see ESRS 1 section 7.4 Changes in preparation or presentation in sustainability information), the undertaking shall:*
 - *explain the changes and the reasons for them, including why the replaced metric provides more useful information;*
 - *disclose revised comparative figures, unless it is impracticable to do so. When it is impracticable to adjust comparative information for one or more prior periods, the undertaking shall disclose that fact; and*
 - *disclose the difference between the figure disclosed in the preceding period and the revised comparative figure.*
- (In der Kommentierung zu ESRS BP-2 wird im ESRS-Kommentar auf die Ausführungen zu ESRS 1 verwiesen.)

- Der Stetigkeitsgrundsatz ist in den Berichtsregelwerken verankert, so auch in den ESRS zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Praktische Auslegungshilfe zu den ESRS enthält der Haufe ESRS-Kommentar.
- Die Bedingungen für ein Abweichen von diesem Grundsatz sind ähnlich, aber nicht identisch gefasst.
- Die ESRS enthalten dazu keine detaillierten Bedingungen; im ESRS-Kommentar wird jedoch ein grundsätzlicher Gleichlauf mit den Vorgaben zur Finanzberichterstattung angenommen.
- Damit müssen zu einer Abweichung vom Stetigkeitsgrundsatz entweder konkrete Auslöser bzw. Gründe (verbesserte Datenlage zur Ermittlung aussagekräftigerer Angaben, Änderung im, externe Ereignisse) vorliegen. Alternativ kann die Abweichung vom Stetigkeitsgrundsatz mit der Erreichung einer besseren Entscheidungsnützlichkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung begründet werden.
- ESRS 2 BP-2 enthält für den Nachhaltigkeitsbericht Vorgaben über Angaben im Fall von Änderungen bei der Aufstellung und Darstellung im Vgl. zur Vorperiode.
- Die Kurzumfrage des DRSC unter den DAX-40-Unternehmen zeigt, dass nahezu alle teilnehmenden Unternehmen (wenn auch maximal in moderatem Umfang) Änderungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung beabsichtigen.
- Dabei ist ein breites Spektrum von Handlungsfeldern zu beobachten.

Mögliche Aspekte der Diskussion

- Vor diesem Hintergrund ist zu überlegen, ob und inwiefern die Regelungen zum Stetigkeitsprinzip von Relevanz sind (Ein Teil der befragten Unternehmen hat dies als ein Aspekt der Herausforderungen mit der kommenden ESRS-Berichterstattung angegeben, wenn auch nur ein Drittel).
- In einer rein inhaltlichen Betrachtung könnte der Stetigkeitsgrundsatz von Relevanz sein, wenn bzgl. der Berichterstattung auf die Beachtung der ESRS fokussiert wird, da die ESRS den Grundsatz beinhalten.
- Formale Betrachtung: Mit der Umsetzung der CSRD in Deutschland wird für das Geschäftsjahr 2025 die Pflicht zur Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung (NFE) unter freiwilliger Beachtung der ESRS durch die Pflicht zur Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts (NHB) unter zwingender Beachtung der ESRS abgelöst. Fraglich ist daher, ob der Stetigkeitsgrundsatz auch über die Berichtsmedien (NFE vs. NHB) hinaus zu beachten ist. “

Fragen an den FA NB

- (1) Hat der FA NB Anmerkungen zur Analyse und Zusammenfassung des Mitarbeiterstabs bzw. stimmt der FA NB dieser Analyse und der Zusammenfassung zu? Gibt es weitere Diskussionsaspekte?**
- (2) Wirkt das Stetigkeitsprinzip aus Sicht des FA NB einschränkend für die Weiterentwicklung der NHB?**
- (3) Sieht der FA NB Handlungsbedarf für das DRSC im Hinblick auf die in der Praxis beabsichtigten Änderungen für die Nachhaltigkeitsberichte für die kommende Berichtssaison?**