

© 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

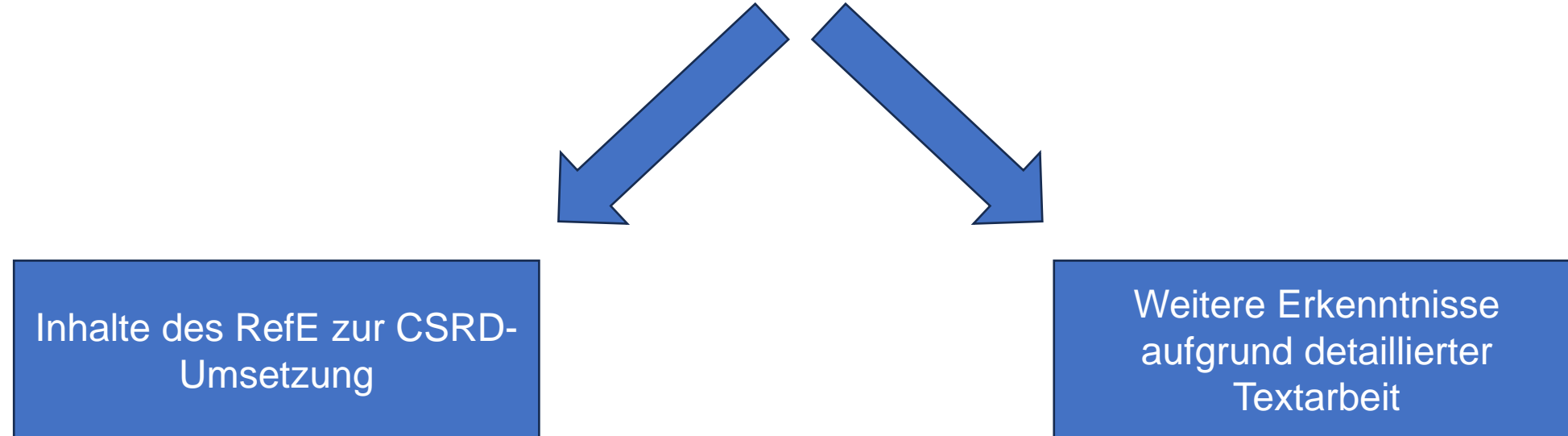
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

Gem. FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	35. Sitzung Gem. FA / 14.12.2023 / 16:15 – 17:15 Uhr
TOP:	03 – DRS 20 Konzernlagebericht (Änderungen aufgr. CSRD)
Thema:	Arbeitsstand der AG Konzernlagebericht
Unterlage:	35_03a_GFA-DRS-20_AG-KLB_Basis

Diese Unterlage enthält Informationen über die bisher erörterten Themen und die vorläufigen Ergebnisse der DRSC-AG Konzernlagebericht

Die Ergebnisse der AG stehen unter **zwei Vorbehalten**.



Die AG hat in den bisherigen drei Sitzungen die folgenden Themen behandelt (z.T. nicht abschließend):

- Besteht eine übergeordnete Bedeutung folgender Grundsätze für den Lagebericht?
 - Ziel der Lageberichterstattung
 - Doppelte Wesentlichkeit
 - Konnektivität
- Identifikation von und Umgang mit Schnittstellen-Themen
- Umgang mit Verweisen, insb. Arten und Richtungen
- Erweiterung der Konkretisierungen zum Wesentlichkeitsgrundsatz
- Steuerungsrelevante Leistungsindikatoren: Übertragung des DRS-20-Konzepts auf NH-Angaben?
- Indexierung Textziffern (Beibehaltung „K“-Index, Einführung „N“-Index, ggf. „NK“-Index)

Noch offen bzw. in Arbeit/Gegenstand nachfolgender AG-Sitzungen

- Umsetzung der besprochenen Aspekte in konkrete Änderungen des DRS 20 (Textarbeit)
- Abstimmung mit AG „Immaterielle Werte“ bzw. dem Inhalt des betreffenden DRS

Übergeordnetes Ziel der Lageberichterstattung



Ausgangspunkt DRS 20.3: „Ziel der Konzernlageberichterstattung ist es,

- **Rechenschaft über die Verwendung der anvertrauten Ressourcen** im Berichtszeitraum zu legen sowie
- Informationen zur Verfügung zu stellen, die es dem verständigen Adressaten ermöglichen, sich ein zutreffendes **Bild vom Geschäftsverlauf, von der Lage und von der voraussichtlichen Entwicklung des Konzerns** sowie von den mit dieser Entwicklung einhergehenden **Chancen und Risiken** zu machen.“

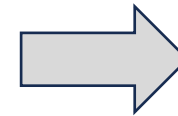
Vorläufiges Ergebnis der AG

- Klarstellung in DRS 20
 - Teilziel „Information über [...] Chancen und Risiken“ des Konzerns inkludiert die nachhaltigkeitsbezogenen Chancen und Risiken
 - Bzgl. Teilziel (CSRD/ESRS) „Information über wesentliche Auswirkungen“ besitzt nicht für sämtliche Unternehmen, die einen Konzernlagebericht aufstellen, die gleiche Relevanz
- Redaktionell: DRS 20.3 sollte der Übersicht halber in Spiegelstrichen formuliert werden, um die Teilziele optisch präsender zu machen.

Ausgangsfrage: Gilt *double materiality* ausschließlich für die Nachhaltigkeitsberichterstattung?

- Ansicht 1

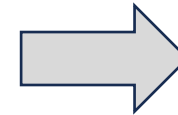
- Art. 19/29 B-RI ist Generalnorm für den Lagebericht
- Art. 19a/29a B-RI ist als *lex specialis* anzusehen
- *Double materiality* gilt nur für den Nachhaltigkeitsbericht



Kein übergeordneter Grundsatz,
Differenzierung geboten

- Ansicht 2

- Art. 19 und 19a sind gleich zu gewichten
- Da für einen Berichtsteil des Lageberichts *double materiality* gilt, gilt dieser für den gesamten Lagebericht



Übergeordneter Grundsatz, keine
Differenzierung

Vorläufiges Ergebnis der AG

- Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit nur von den zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen zu beachten.

Ansicht 1: Kein übergeordneter Grundsatz, Differenzierung geboten

Übergeordnete Bedeutung des Grundsatzes „Konnektivität“ ...



...für den Lagebericht

Ausgangspunkt

- Grundsätze der Lageberichterstattung in DRS 20 sind: Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit, Klarheit und Übersichtlichkeit, Vermittlung der Sicht der Konzernleitung, Wesentlichkeit, Informationsabstufung); → gesetzlich nicht kodifiziert
- Konnektivität seit mehreren Jahren Gegenstand von Diskussionen (Ursprung: IIRC Rahmenkonzept)
- Verstärkter Fokus durch steigende Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (EFRAG-Projekt, IFRS PS1)

Vorläufiges Ergebnis der AG

- Konnektivität bereits in DRS 20 dem Grunde nach behandelt z.B. im Rahmen der Konkretisierungen der Anforderungen zur nichtfinanziellen Konzernklärung (DRS 20.287: „...ist auf einzelne im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge hinzuweisen und der Zusammenhang mit diesen zu erläutern.“)
- Konnektivität, verstanden als allgemeine Anforderung, Zusammenhänge und Interdependenzen in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht aufzuzeigen bzw. zu ermöglichen, als eigenständiger Grundsatz in DRS 20 zu formulieren

Ausgangspunkt

- Steigende Bedeutung nachhaltigen Wirtschaftens und der NH-Information der Öffentlichkeit führt zu:
 - Einbettung/Integration nachhaltigkeitsbezogener Elemente in die Unternehmenssteuerung, Neuausgestaltung der Organisation und Prozesse
 - Gesamtheitliches Risikomanagement, gesamtheitliche Unternehmensstrategie (*„Bei uns gibt es keine Abteilung ‚Nachhaltigkeitsstrategie‘ mehr, sie ist in die Abteilung ‚Unternehmensstrategie‘ integriert.“*)
- Gegenüberstellung/Mapping der TCFD/ESRS-Elemente der Berichterstattung und Inhalten des DRS 20 (Governance, Strategy, IRO-Management, Metrics and targets) (siehe folgende Seite)

Identifikation von / Umgang mit Schnittstellen-Themen



TCFD/ESRS-DRS-20-Mapping der AG (Auszug)

DR in ESRS 2	DRS 20
GOV-5 – Risk management and internal controls over sustainability reporting	Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess (Tz. K168ff) Risikomanagementsystem (wahlweise innerhalb IKS KRL), Tz. K137ff)
SBM-1 – Strategy, business model and value chain	Grundlagen des Konzerns, insb. Geschäftsmodell, Ziele und Strategien
IRO-1 – Description of the process to identify and assess material impacts, risks and opportunities	Ggf. Risikobericht/Risikomanagementsystem (Tz. K137-K145)
MDR-P – Policies adopted to manage material sustainability matters	Nichtfin. Erklärung / Verfolgte Konzepte einschl. DD-Prozesse (Tz. K265ff) → zu streichen?
MDR-T – Tracking effectiveness of policies and actions through targets	ESRS: Ziel-Ist-Vgl., DRS 20: Prognose-Ist-Vgl. (Prognose-, Chancen-, Risikobericht, Tz. 118ff, insb. Tz. 126)

Vorläufiges Ergebnis der AG

- Einige Elemente des DRS 20 mit Analogien zu ESRS; sollten als Schnittstellenthemen behandelt werden
- Einige Elemente der TCFD/ESRS werden in DRS 20 zukünftig keine Berücksichtigung finden (dürfen)
 - Aufgrund zukünftig fehlender Vorgaben in DRS 20, da Spezifikum des NH-Berichts:
z.B. GOV-4 Statement on due diligence, MDR-P – Policies adopted to manage material sustainability matters: betrifft Inhalte zu verfolgten Konzepten und DD-Prozessen
→ vorgegeben/inhaltlich geregelt in ESRS, kein Pendant im verbleibenden “finanziellen” Teil des DRS 20
 - Aufgrund aktueller Verortung: z.B. GOV-3 – Integration of sustainability-related performance in incentive schemes (Teil des Vergütungsberichts gem. §162 AktG, keine inhaltliche Regelung mehr in DRS 20)
- Konkrete Schnittstellenthemen sind **z.B.**
 - GOV-1 – The role of the administrative, management and supervisory bodies
 - GOV-5 – Risk management and internal controls over sustainability reporting
 - SBM-1 – Strategy, business model and value chain
 - IRO-1 – Description of the process to identify and assess material impacts, risks and opportunities

Vorläufiges Ergebnis der AG (cont'd): Zur inhaltlichen Behandlung der Schnittstellen-Themen

- Aufnahme der Anforderungen (ohne detaillierte Vorgaben) in DRS 20
- Konkret als Hinweise auf diese Anforderungen zu formulieren; Einbettung in die geeigneten Themen zulassen
- Verweise zu adressieren (Verweisrichtung, Verweisart) → siehe AG-Ergebnisse zum Umgang mit Verweisen
- Feststellung: Unterschiedliche Prüfungsniveaus könnten von Relevanz sein:
 - Aufgrund Prüfungspflicht dem Grunde oder dem Inhalt nach:
 - Konzernklärung zur Unternehmensführung (Pendant: GOV-1 – The role of the administrative, management and supervisory bodies) nur dem Grunde nach prüfungspflichtig (nicht inhaltlich)
 - NHB inhaltlich prüfungspflichtig
 - Aufgrund inhaltlich abweichenden Prüfungsniveaus:
 - Inhalt des NHB → Prüfung mit begrenzter Sicherheit (langfristig hinreichende Sicherheit)
 - Inhalt des LB → Prüfung mit begrenzter Sicherheit

Vorläufiges Ergebnis der AG

- Klarstellung, dass Regelung nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen gilt (ggf. nochmals diskutieren, da über IKS auch freiwillig berichtet werden darf)
- Tz. K178a Satz 2 ggf. entbehrlich
 - Anforderung erwächst aus ESRS 1 bei Nutzung von Verweisen
 - Müsste bei jeder Verknüpfung mit ESRS behandelt werden
 - Daher zentrale Regelung im Abschnitt zu Klarheit und Übersichtlichkeit vorgeschlagen
- Verwendung der Begriffe aus deutscher Sprachfassung der ESRS
- Arbeitshypothese: Verwendung der Regelung in Tz. K178a und K178b als „Blaupause“ für Schnittstellenthemen

Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess

K168.

Sofern das Mutterunternehmen oder eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert ist, sind im Konzernlagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess darzustellen und zu erläutern. Die Ausführungen sollen den verständigen Adressaten in die Lage versetzen, die mit dem Konzernrechnungslegungsprozess verbundenen Risiken besser einschätzen zu können.

[...]

K178a.

Ist das Mutterunternehmen gem. §§XX HGB zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet, dürfen die Angaben gem. Tz. K168 auch mit den Angaben gem. ESRS 2.GOV-5 Risk management and internal controls over sustainability reporting zusammengefasst dargestellt werden. In diesem Fall sind die Angaben gem. ESRS 2.GOV-5 eindeutig zu kennzeichnen.

K178b.

Werden die Angaben gem. Tz. K168 (ggf. erweitert um die Angaben zum allgemeinen konzernweiten Risikomanagementsystem gem. Tz. K169) mit den Angaben gem. ESRS 2.GOV-5 zusammengefasst, dürfen sie zusammen innerhalb des Abschnitts zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung oder außerhalb dieses Abschnitts in den Konzernlagebericht aufgenommen werden. Werden die Angaben zusammen außerhalb des Abschnitts zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Konzernlagebericht aufgenommen, sind die Vorgaben des ESRS 1 (Aufnahme von Informationen mittels Verweis) zu beachten. Werden die Angaben zusammen innerhalb des Abschnitts zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen, gelten die Regeln gem. Tz. ## [Regeln zur Verweistchnik, falls abweichend von ESRS 1].

Vorläufiges Ergebnis der AG

- Klarheit und Übersichtlichkeit zu beachten → keine exzessive Nutzung von Verweisen
- Verweise innerhalb des Konzernlageberichts in alle Richtungen möglich (Prüfungsniveau, digitale Berichtsanforderungen beachten, Tagging nur bei NH-Informationen gefordert)
- Bei gemeinsamen Themen / Schnittstellen: Hinweise in DRS 20 auf weiterführende Regelungen in ESRS
- Weitere zu berücksichtigende Aspekte
 - Relevanz unterschiedlicher Prüfungsniveaus → Kennzeichnungspflicht oder -empfehlung
 - Aktuell: Verweise vom Konzernlagebericht auf den Konzernabschluss gesetzlich abschließend definiert, weitere Möglichkeiten vom CSRD-Umsetzungsgesetz abhängig
 - DRS 20 sollte künftig zwischen ersetzenden und weiterführenden Verweisen unterscheiden.

Verweis: Angabe, dass die Information an einer anderen Stelle im Konzernlagebericht oder in einem anderen Bericht zu finden ist. Es sind zwei Arten von Verweisen zu unterscheiden: **ersetzende Verweise** enthalten lediglich die Angabe, an welcher anderen Stelle die Information zu finden ist; die Information selbst wird an der anderen Stelle vermittelt; **weiterführende Verweise** ergänzen die Vermittlung von Informationen durch die Angabe, wo weitere Detailinformationen oder andere inhaltlich relevante Informationen zu finden sind; die Informationen werden an mehreren Stellen vermittelt.

Vorläufiges Ergebnis der AG (cont'd)

- Einfügung neuer Tz. (ab 21, zweiter Absatz)
- Einschränkung weiterführender Verweise (siehe Tz. 21a)
- Getrennte Behandlung der Verweisregeln für den Nachhaltigkeitsbericht (siehe Tz. 21e)
- Berücksichtigung des Prüfungsniveaus der Informationen (Tz. 21b, Satz 3).
- Zusätzlich (noch nicht entworfen)
 - Regelung zur Kennzeichnung der Informationen bei unterschiedlichen Prüfungsniveaus
 - Diskutiert: Verweismöglichkeit auf Vergütungsbericht (Tz. 21)

21.

Von einer geschlossenen Form kann auch dann ausgegangen werden, wenn in folgenden Fällen ersetzende Verweise genutzt werden und:

- die Konzernklärung zur Unternehmensführung gemäß § 315d HGB i.V.m. § 289f HGB auf der Internetseite des Konzerns erfolgt, oder
- Informationen im Konzernlagebericht aufgrund von gesetzlichen Vorschriften (vgl. § 315 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 315a Abs. 1 Satz 3 HGB) oder aufgrund von Regelungen dieses Standards (vgl. Tz. K192, K198, K219, 223a und K231) durch einen Verweis auf den im Konzernanhang vermittelt werden.

Weitere ersetzende Verweise auf Berichte außerhalb des Konzernlageberichts sind nicht zulässig.

Tz. 21a: Weiterführende Verweise auf Informationen außerhalb des Konzernlageberichts führen nicht dazu, dass diese Informationen Bestandteil des Konzernlageberichts werden.

Tz. 21b: Weiterführende oder ersetzende Verweise innerhalb des Konzernlageberichts sind zulässig, um Redundanzen zu vermeiden oder Zusammenhänge und Interdependenzen darzustellen. Durch solche Verweise darf die Klarheit und Übersichtlichkeit des Konzernlageberichts nicht beeinträchtigt werden. Zudem sind ersetzende Verweise innerhalb des Konzernlageberichts nur insoweit möglich, wie die Informationen, auf die verwiesen wird, mit mindestens derselben Prüfungssicherheit geprüft werden.

Tz. 21c: Verweise im Konzernlagebericht müssen eindeutig sein.

Tz. 21d: Bei Verweisen auf Internetseiten müssen diese „mit einem Click“ erreichbar sein.

Tz. 21e: Verweise im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitserklärung im Konzernlagebericht regelt ESRS 1 Allgemeine Anforderungen (Abschnitt: Aufnahme von Informationen mittels Verweis).

Steuerungsrelevante Leistungsindikatoren



Übertragung des DRS-20-Konzepts auf NH-Angaben?

Ausgangspunkt

- Großteil der NH-Metriken basieren auf konkreten Vorgaben in ESRS (Steuerungsrelevanz unerheblich)
- Auch ESRS-regulierte Metriken zu wesentlichen NH-Themen → nicht automatisch steuerungsrelevant
- Grundprinzip für Metriken in ESRS 2.MDR-M 75. The undertaking shall disclose any **metrics** that it uses to evaluate performance and effectiveness, in relation to a material **impact, risk** or **opportunity**.

Diskussionsstand

- DRS-20-Konzept der Steuerungsrelevanz und daran anknüpfende Vorgaben in DRS 20 sind nicht generell auf standardisierte ESRS-Metriken übertragbar.
 - Steuerungsrelevanz nur bei unternehmensspezifischen (*entity-specific*) Angaben bedeutsam
 - ESRS 2.75 äquivalent zu Merkmalen der Steuerungsrelevanz
- Kriterium der Steuerungsrelevanz mögl. kein geeignetes Kriterium für den Nachhaltigkeitsbericht
- Ggf. Aufnahme eines Hinweises in der Begründung: Nicht jedes aus Berichtsperspektive wesentliche Thema ist auch steuerungsrelevant
 - Änderung §289 HGB möglicherweise ausschlaggebend für weitere Positionierung der AG (RefE abzuwarten)

Merkmale „Steuerungsrelevanz“

1. Formulierung von Zielen
2. Abbildung im internen Berichtswesen
3. Bezug zur Managementvergütung

Vorläufige Ergebnisse der AG

- Wesentlichkeitsprinzip = Zentraler Grundsatz der Unternehmensberichterstattung
- In DRS 20 nur knapp und tautologisch umrissen
- Angleichung auf die Ebenen in PS 1 *Management commentary* und ESRS 1
 - Ebene 1:
Wichtige Aspekte (PS 1: *key matters*, ESRS 1: *material topics*)
 - Ebene 2:
Wesentliche Informationen zu diesen Aspekten (PS 1/ESRS 1: *material information*)

Grundsatz der Wesentlichkeit gem. DRS 20 (Entwurf zur Diskussion)

Tz. 32: Der Konzernlagebericht muss sich auf **[wichtige Aspekte und]** wesentliche Informationen konzentrieren.

Tz. 33: **Wichtige Aspekte sind Sachverhalte, Ereignisse oder Entwicklungen im Unternehmen oder seinem Umfeld, welche die Fähigkeit des Unternehmens signifikant beeinflussen, Wert für die Adressaten des Konzernlageberichts zu schaffen. Wichtige Aspekte werden i.d.R. von der Konzernleitung gesteuert und kontrolliert.**

Tz. 33a: Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen, ihre fehlerhafte Darstellung oder ihre Verschleierung die Einschätzungen und Entscheidungen des verständigen Adressaten des Konzernlageberichts beeinflussen könnte.

Tz. 33b: Die Konzentration auf **wichtige Aspekte und** wesentliche Informationen verlangt z.B., **dass nur solche Sachverhalte, Ereignisse und Entwicklungen aus dem Konzernumfeld und nur solche Informationen hierzu** in den Konzernlagebericht aufgenommen werden, die zum Verständnis des Geschäftsverlaufs, der Lage und der voraussichtlichen Entwicklung des Konzerns erforderlich sind.

Tz. 33c: Sofern das Mutterunternehmen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung im Konzernlagebericht verpflichtet ist, ist für die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung anstelle von Tz. 32 der Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit gemäß ESRS 1 **[alternativ Gesetz und/oder ESRS 1]** zu beachten.

Vorläufige Ergebnisse der AG

- Beschreibung des Analyseprozesses (analog zu ESRS 2.IRO 1) nicht behandeln
- Allg. Hinweis auf das Wesentlichkeitsprinzip (vor Tz. 1 des Standards) wurde hinterfragt
- (Konkret: Weshalb wird dieser Grundsatz genannt, die anderen jedoch nicht?)
- Satz 1 bis Satz 3 in jedem DRS
- Satz 4 nur in DRS 20
- Satz 3 sollte gestrichen werden

Disclosure Requirement IRO-1 - Description of the process to identify and assess material impacts, risks and opportunities

51. The undertaking shall disclose its process to identify its impacts, risks and opportunities and to assess which ones are material.
52. The objective of this Disclosure Requirement is to provide an understanding of the process through which the undertaking identifies **impacts, risks and opportunities** and assesses their **materiality**, as the basis for determining the disclosures in its **sustainability statement** (see ESRS 1 chapter 3 and its related Application Requirements, which set out requirements and principles regarding the process to identify and assess material impacts, risks and opportunities based on the principle of double materiality).
53. The undertaking shall disclose the following information:

DRS 20

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20

Konzernlagebericht

¹Grundsätze sind **fett gedruckt**.²Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert.³Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.⁴Die mit dem Buchstaben „K“ gekennzeichneten Textziffern enthalten die nur von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen und z.T. von Mutterunternehmen, von denen ein Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert ist, zu beachtende Anforderungen.

Vorläufiges Ergebnis der AG

- K-Indexierung sollte beibehalten werden
- N-Indexierung bzw. N/K-Indexierung wäre wünschenswert, ist aber im Detail zu prüfen
- Formulierungen vor Tz. 1 sind zu prüfen

DRS 20

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20

Konzernlagebericht

*Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten. Die mit dem Buchstaben „K“ gekennzeichneten Textziffern enthalten die nur von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen und z.T. von Mutterunternehmen, von denen ein Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert ist, zu beachtende Anforderungen.*

Weitere AG-Sitzungen, Sitzungen des FA NB und des GFA in Q1/2024



Datum	Sitzung
19.12.2023	AG Konzernlagebericht
10.01.2024	FA Nachhaltigkeitsberichterstattung
22.01.2024	AG Konzernlagebericht
13.02.2024	FA Nachhaltigkeitsberichterstattung
27.02.2024	AG Konzernlagebericht
14.03.2024	Gemeinsamer Fachausschuss
21.03.2024	AG Konzernlagebericht