

© DRSC e.V. || Joachimsthaler Str. 34 || 10719 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto: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:	38. Sitzung Gem. FA / 26.06.2024 / 13:15 – 15:00 Uhr
TOP:	03 – Überarbeitung DRS 20 aufgrund CSRD-Umsetzung
Thema:	Vorläufige Entscheidungen
Unterlage:	38_03a_GFA-DRS-20_CS RD_Basis

# Vorbemerkungen



## Inhalt dieser Unterlage

Diese Unterlage (**38\_03a**) informiert über den Diskussionsstand der Arbeitsgruppe „Konzernlagebericht“ (AG KLB) des Gemeinsamen Fachausschusses (GFA) bzgl. Änderungen des DRS 20 aufgrund der CSRD. Der GFA hat sich mit der Änderung des DRS 20 aufgrund des CSRD-UG zum letzten Mal am 14. März 2024 befasst. Seitdem hat die AG KLB vier weitere Sitzungen abgehalten (davon eine gemeinsame Sitzung mit der AG „Immaterielle Werte“). Gegenstand dieser Sitzungen waren:

- Erörterung des RefE vom 22. März 2024 und konkreter Standardänderung (ermöglicht durch RefE)
- Diskussion der aus dem vorläufigen GFA-Beschluss vom 14. März 2024 resultierenden Folgeänderungen.

Zu den Diskussionsergebnissen enthält diese Unterlage **Fragen an den GFA**.

**Disclaimer:** Diese Unterlage enthält für einige Textziffern des DRS 20 Formulierungsentwürfe zur Illustration. Der hier dargestellte Diskussionsstand und insbesondere die in dieser Unterlage enthaltenen Formulierungen der Textziffern sind **vorläufig** und stehen unter **den folgenden Vorbehalten**

RegE / Endgültiges Umsetzungsgesetz

Bericht zur AG-Sitzung vom 17.06.2024  
noch nicht final abgestimmt

# Vorbemerkungen



## Nächste Schritte

- Veröffentlichung eines DRSC-Briefing Papers mit folgenden Inhalten
  - Motiv der anstehenden Standardänderung: Umsetzung der geänderten Bilanzrichtlinie in nationales Recht
  - Grundsatzentscheidung des GFA: Geltungsbereich der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
  - Daraus resultierende Aspekte: Gestaffelte Anpassung, d.h. Anpassung in zwei Phasen; Überblick Inhalte der beiden Überarbeitungsphasen
  - Inhalt der Änderungen in Phase I im Detail: Stand der Diskussionen & offene Themen
- Veröffentlichung Briefing Paper bis 8. Juli beabsichtigt
- Laufende Erarbeitung E-DRÄS mit dem Ziel der Konsultation, sobald Gesetz final vorliegt

# GFA-Beschluss vom 14. März 2024



## Geltungsbereich der GoL, gestaffelte Überarbeitung des DRS 20

- DRS 20 wird in zwei Phasen geändert. Auslöser für die Entscheidung war die GFA-Entscheidung, dass die in DRS 20 niedergelegten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) nur für den „finanziellen“ Teil des Lageberichts gelten sollen.
- Außerdem wurde die Notwendigkeit einer möglichst rechtzeitigen und rechtskonformen Anpassung erkannt.
- **Phase 1:** DRS 20 wird an die Rechtslage (CSRD-Umsetzungsgesetz) angepasst:
  - a. Die GoL gelten explizit nur für den „finanziellen“ Teil des Lageberichts
  - b. Identifikation von Schnittstellen mit dem Nachhaltigkeitsbericht und Hinweis auf die Möglichkeit gemeinsamer/integrativer Berichterstattung
  - c. Weitere Inhalte der Änderung, z.B.:
    - Folgeänderungen aus Punkt a., z.B. Benennung der Berichtsteile, Umsetzung in Einzelregelungen
    - Nicht CSRD-induzierte Änderungen (z.B. Klarstellung zur Wesentlichkeit)
  - d. Voraussetzungen für die endgültige Klärung der Frage, ob und inwiefern die GoL auf den Nachhaltigkeitsbericht ausstrahlen: (1) hinreichend klare Verlautbarung des Gesetzgebers (KOM) und (2) Diskussion des Themas in Wissenschaft und Praxis (insb. erste Erfahrung in der Anwendung der ESRS)
  - e. Konsultation E-DRÄS, sobald Gesetz inhaltlich feststeht (Bundesrat), spätestens mit Erscheinen im BGBl

# GFA-Beschluss vom 14. März 2024



## Geltungsbereich der GoL, gestaffelte Überarbeitung des DRS 20

- **Phase 2:** Weitere Anpassung des DRS 20 (mögl. 2025)
  - a. Vertiefende und gesamtheitliche Diskussion des Konzernlageberichts, insb. der GoL
  - b. Weitere Themen noch festzulegen
- **FAQ der Europäischen Kommission (zum Redaktionsschluss dieser Unterlage nicht vorliegend)**
  - U.a. Aussagen zur Ausstrahlungswirkung des *True-and-fair-view*-Grundsatzes auf Art. 19a erwartet
  - Standardänderung in zwei Phasen dennoch notwendig, da die Voraussetzungen der Änderungen in Schritt 2 noch nicht vollständig vorliegen (Diskussion des Themas in Wissenschaft und Praxis, insb. erste Erfahrung in der Aufstellung von Nachhaltigkeitsberichten gem. CSRD)

# Aktuelle Überarbeitung: Überblick



## Überblick zum Stand der Diskussionen und weiterer Aufbau dieser Unterlage (1)

(1) **Ziel** der Konzernlageberichterstattung: Aufnahme Auswirkungsperspektive, aber differenziert formuliert

GFA bereits diskutiert

(2) **Geltungsbereich der GoL**  
Tz. 11a bis 35 nur für „finanziellen Teil“ des KLB  
(inkl. Diskussion zusätzlicher Regelungen zu Verweisen als indirekt CSRD-induziertes Thema)

GFA-Grundsatzentscheidung getroffen

GFA-Diskussion bzgl. der **Folgeänderungen**

(3) **Schnittstellen** zur gemeinsamen / integrativen Berichterstattung im „finanziellen“ Teil des KLB (Transitionspläne im freiwilligen Strategiebericht?)

GFA-Diskussion bzgl. **Transitionspläne**

(4) **Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen** (Definition Geschäftsmodell, Geltungsbereich, explizite Schnittstellen/ Verbindungen)

GFA-Diskussion

*AG-Befassung noch nicht abgeschlossen*

# Aktuelle Überarbeitung: Überblick



## Überblick zum Stand der Diskussionen und weiterer Aufbau dieser Unterlage (2)

(5) **Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren:** Steuerungsrelevanz, Befreiung bei Aufstellung eines KNHB

GFA-Information

(6) Weitere CSRD-induzierte Anpassungen

- a) Konzernklärung zu Unternehmensführung (Diversitätskonzept)
- b) Geltungsbereich KNHB, Befreiungen, Form
- c) Inhalt des KNHB
- d) Versicherungen hinsichtlich des Konzernabschlusses und des KLB
- e) Inkrafttreten und Übergangsvorschriften (Drei-Jahre-Übergang für Wertschöpfungsketten-Information)

*Durch AG noch nicht erörtert,  
spätere GFA-Befassung vorgesehen*

(7) Andere Anpassungen, nicht CSRD-induziert  
→ GFA-Diskussion: AG-Diskussion bzgl. Vollständigkeit, Wesentlichkeit, Interdependenzen

GFA bereits zum Teil diskutiert

# (1) Ziel der Konzernlageberichterstattung



## Stand GFA-Diskussion

### **GFA-Beschluss vom Dezember 2023 bzgl. der Ziel der KLB-Erstattung**

- (1) Information über Geschäftsverlauf, Lage des Konzerns etc.
- (2) Information über Auswirkungen der Geschäftstätigkeit (Grund: Berichtspflicht über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren gem. § 315 HGB)
  - Information über Auswirkungen mit differenzierter Bedeutsamkeit; abhängig von Pflicht, einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen

### **Umsetzung in DRS 20 (Tz. 3 und 3a)**

- Aufnahme Auswirkungsaspekt (Information über Auswirkungen der Geschäftstätigkeit) als Teilziel des KLB
- Differenzierte Anforderung: abhängig von Berichtspflicht bzgl. Nachhaltigkeit
- Informationen über die mit der voraussichtlichen Entwicklung einhergehenden Chancen und Risiken umfasst auch jene, die von Nachhaltigkeitsaspekten ausgehen können

# (1) Ziel der Konzernlageberichterstattung

## Vorläufiger Arbeitsstand Tz. 3 und 3a

3.

Ziel der Konzernlageberichterstattung ist es,

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

3a

Das Ziel, über die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns zu informieren, ist für Mutterunternehmen in Abhängigkeit von den gesetzlichen Vorgaben der §§ 315b, 264a i.V.m. 315b, 340i, 341j HGB, in denen der Geltungsbereich der Vorschriften für die Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung geregelt wird, in unterschiedlichem Maße bedeutsam. Ist das Mutterunternehmen nicht zur Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet, erstreckt sich die Berichterstattung über die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf jene Informationen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns erforderlich sind. Die Informationen über die mit der voraussichtlichen Entwicklung einhergehenden Chancen und Risiken umfassen auch jene, die von Nachhaltigkeitsaspekten ausgehen können.

## (2) Geltungsbereich der GoL



### Tz. 11a bis 35: Ausgangspunkt und Anschlussfrage

#### GFA-Beschluss vom März 2024

- GoL gelten nicht für Konzernnachhaltigkeitsbericht (KNHB), KNHB unterliegt eigenen Regeln (den ESRS)
- Begründung:
  - Unklarheit über die Ausstrahlungswirkung des „True-and-fair-view-Grundsatzes“ gem. Art. 19 B-RL auf Art. 19a B-RL; Verlautbarung der EU-KOM hierzu im Juni 2024 erwartet
  - Hinreichende Diskussion in Wissenschaft und Praxis (insb. erste CSRD-konforme Berichterstattung) noch nicht erfolgt

#### Anschlussfragen: Welche Folgeänderungen resultieren aus dem GFA-Beschluss?

- a) Gegenstand und Geltungsbereich des DRS 20 (Tz. 1 bis 10)
- b) Definitionen (Tz. 11)
- c) Detailregelungen der Grundsätze (Tz. 11a bis 35)
- d) Angaben zum Geschäftsmodell (Tz. 37)
- e) Angaben zu Strategischen Zielen und verfolgten Strategien (Tz. 39 ff.)
- f) Auswirkungen auf weitere Regelungen des DRS 20

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### a) Gegenstand und Geltungsbereich des DRS 20 (Tz. 1 bis 10)

#### **AG-Diskussion, Grundsätzliche Ausrichtung des DRS 20**

- (1) Geltungsbereich des DRS 20: gesamter Konzernlagebericht, aber mit differenzierten Regelungen (z.B. GoL gelten nicht für den Konzernnachhaltigkeitsbericht)
- (2) Unterscheidung allgemeiner Teil des Konzernlageberichts (für „finanziellen Teil“) und Konzernnachhaltigkeitsbericht (gemeinsame AG-Sitzung)
  - Einführung Begriff „allgemeiner Teil des Konzernlageberichts“ in Tz. 1 (gem. AG-Sitzung)
  - Dabei Bezugnahme auf §§ 315, 315a, 315d HGB

#### **Konkretisierte HGB-Vorgaben**

- §§ 315, 315a, 315d HGB zum allgemeinen Teil des Konzernlageberichts
- § 315b HGB zum Geltungsbereich des KNHB, § 315f HGB zu den Versicherungen hinsichtlich des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts

#### **Wiedergegebene HGB-Vorgaben:**

- § 315b HGB (Inhalt des KNHB)

**Frage an den GFA: Stimmt der GFA dem Vorschlag zu?**

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### a) Gegenstand und Geltungsbereich des DRS 20: Arbeitsstand der Formulierungen

1.

Der Standard konkretisiert die Anforderungen an die Konzernlageberichterstattung. Dies betrifft im Einzelnen die folgenden Anforderungen an den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts gemäß

a) § 315 (Inhalt des Konzernlageberichts),

b) § 315a (Ergänzende Vorschriften für bestimmte Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien), sowie

c) § 315d HGB (Konzernerklärung zur Unternehmensführung),

1a.

Der Standard konkretisiert ferner die Anforderungen in Bezug auf den Geltungsbereich der Vorschriften zum Konzernnachhaltigkeitsbericht als separater Teil des Konzernlageberichts gemäß §§ 315b, 264a i.V.m. 315b, sowie 340i und 341j HGB sowie die Anforderungen des § 315f HGB (Versicherungen bei Mutterunternehmen, die Inlandsemittenten sind).

1b.

Der Standard gibt außerdem die Vorschriften des § 315c HGB über den Inhalt des Konzernnachhaltigkeitsberichts wieder, enthält jedoch keine darüberhinausgehenden Konkretisierungen. Form und Inhalt des Konzernnachhaltigkeitsberichts werden in den ESRS geregelt.

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### b) Definitionen

#### Feststellungen

- ESRS besitzen eigenen Definitionskatalog, dieser enthält z.B. die Begriffe: Maßnahmen, Geschäftsmodell, Wesentlichkeit, Risiken, Chancen, Strategie, Ziele
- Einige dieser Begriffe werden auch in Tz. 11 (nicht in jedem Fall identisch) definiert, z.B. Geschäftsmodell (noch nicht diskutiert), Risiko, Chance

#### AG-Diskussion

- In Konsistenz zum GFA-Beschluss bzgl. der GoL → Definitionen gelten nur für den allgemeinen Teil des KLB
- Lösung nicht optimal; Hintergrund: DRS 20 behandelt den gesamten KLB (AG-Ansicht), der Definitionskatalog gilt aber nur für den allgemeinen Teil des KLB
- Lösung erscheint angesichts des GFA-Beschlusses und der formalen Rahmenbedingungen (Setting des KNHB als Teil des KLB, jedoch mit exklusiven Regelungen) möglicherweise gegenwärtig angemessen
- In Tz. 11 auf Anhang II der ESRS (Abkürzungen und Glossar) hinweisen
- Zur Definition **Geschäftsmodell** siehe Abschnitt (4) Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen, F. 28 ff.

**Frage an den GFA: Stimmt der GFA dem Vorschlag zu?**

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### b) Definitionen: Arbeitsstand der Formulierungen

11.

Die im Folgenden aufgeführten Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet. Sie gelten für die Regelungen betreffend den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts. Anhang II der ESRS enthält eine für den Konzernnachhaltigkeitsbericht geltende Übersicht über in den ESRS verwendete Abkürzungen und Begriffe. Liegen der internen Steuerung und der daran anknüpfenden Konzernlageberichterstattung andere Begriffe zugrunde, sind diese im Konzernlagebericht zu definieren:

Hinweis: ESRS können im Abkürzungsverzeichnis definiert werden:

<u>ESRS</u>	<u>European Sustainability Reporting Standards gem. Delegierter Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung</u>
---	---

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### c) Detailregelungen der GoL (Tz. 11a bis 35)

#### **AG-Diskussion zum Grundsatz „Klarheit und Übersichtlichkeit“/ Umgang mit Verweisen**

- (Mittelbar CSRD-induziertes Thema, ausgelöst durch Diskussion um *incorporation by reference* in ESRS 1)
- Schärfung der Regeln zu Verweisen in DRS 20 unter „Klarheit und Übersichtlichkeit“ (siehe [GFA-Unterlage vom 14.12.2023](#)), im Zusammenhang mit Diskussion über Schnittstellenthemen
  - Anforderung, dass Verweise eindeutig sein müssen (Verschiebung aus Tz. 12 in eine eigene Tz.)
  - Unterscheidung weiterführender und ersetzender Verweise; Zulässigkeit „*um Redundanzen zu vermeiden oder Zusammenhänge und Interdependenzen zu verdeutlichen*“
  - Ersetzende Verweise auf Konzernklärung zur Unternehmensf. → gleiches Prüfungsniveau notwendig!
  - Weiterführende Verweise → Information wird nicht zum Teil des KLB
  - Form eines Verweises auf eine Webseite
  - Beachtung gesetzlicher Aufbewahrungsfristen der Quellen, auf die verwiesen wird
  - Hinweis auf ESRS Abschnitt 9.1 *incorporation by reference* bzgl. Verweisen i.Z.m. KNHB
  - Bei Verweisen vom KNHB auf den allgemeinen Teil des KLB → Angabe Bestandteil beider Abschnitte

Ausgestaltung dieser Regelungen abhängig vom Scope des GoL „Klarheit und Übersichtlichkeit“, insb. betreffend die „geschlossene Form“

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### c) Detailregelungen der GoL (Tz. 11a bis 35)

#### **AG-Diskussion** (ausgehend vom GFA-Beschluss bzgl. der GoL)

- Referenzen auf „Konzernlagebericht“ → zu ersetzen durch „allgemeiner Teil des [KLB]“, Beispiele:
  - Tz. 12: „*Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts hat sämtliche Informationen zu vermitteln ...*“
  - Tz. 13: „*Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts muss aus sich heraus verständlich sein.*“
  - Tz. 25: „*Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts ist in inhaltlich abgegrenzte Abschnitte zu untergliedern...*“
- Feststellung innerhalb der Regeln zum Grundsatz der „**Klarheit und Übersichtlichkeit**“
  - **Tz. 20** behandelt die „geschlossene Form“  
(„*Der Konzernlagebericht ist sowohl vom Konzernabschluss als auch von den übrigen veröffentlichten Informationen eindeutig zu trennen. Er ist in geschlossener Form unter der Überschrift »Konzernlagebericht« aufzustellen und offen zu legen.*“)
  - **Tz. 21** regelt, welche Verweise unter diesem GoL zulässig sind  
(„*Von einer geschlossenen Form kann auch dann ausgegangen werden, wenn: ...*“)
  - **Tz. 22** erlaubt, den Lagebericht und den Konzernlagebericht zusammenzufassen

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen

### c) Detailregelungen ... „Klarheit und Übersichtlichkeit“ / Geschlossene Form etc.

- Müssen Regelungen zur „geschlossenen Form“ und zur „Aufstellung unter der Überschrift“ für den „gesamten“ KLB gelten? Fraglich: Einschränkung auf allg. Teil sinnvoll?
- Differenzierung innerhalb des GoL „Klarheit und Übersichtlichkeit“?
- Auswirkungen auf (neue und bestehende) Regelungen zu Verweisen

#### Ansatz 1

- *Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts muss klar und übersichtlich sein.*
- **Aber:** Geschlossene Form inkl. Überschrift gilt für den **gesamten KLB** (nicht konsistent zum GFA-Beschluss)
- Tz. 21 erstreckt sich auf den gesamten KLB („Von einer geschlossenen Form kann auch dann ausgegangen werden, wenn...“)

#### Ansatz 2

- *Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts muss klar und übersichtlich sein.*
- Geschlossene Form gilt für den **allgemeinen Teil des KLB** (konsistent zum GFA-Beschluss)
- Thema **Überschrift** gilt für den gesamten KLB (nicht konsistent zum GFA-Beschluss)
- Tz. 21 erstreckt sich auf den allgemeinen Teil („Von einer geschlossenen Form kann auch dann ausgegangen werden, wenn“)



Konsistente Regelungen zu den Verweisen entsprechend zu fassen



## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen

### c) Detailregelungen ... „Klarheit und Übersichtlichkeit“ / Geschlossene Form etc.

#### Ansatz 1 (geringe Konsistenz zum GFA-Beschluss)

19a.

Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts muss klar und übersichtlich sein.

20.

Der Konzernlagebericht **als Ganzes (d.h. inklusive eines eventuell aufzustellenden Konzernnachhaltigkeitsberichts)** ist sowohl vom Konzernabschluss als auch von den übrigen veröffentlichten Informationen eindeutig zu trennen. Er ist in geschlossener Form unter der Überschrift »Konzernlagebericht« aufzustellen und offen zu legen.

20a.

Der Konzernnachhaltigkeitsbericht muss innerhalb des Konzernlageberichts einen eigenständigen Abschnitt bilden.

#### Ansatz 2 (höhere Konsistenz zum GFA-Beschluss)

19a.

Der Konzernlagebericht als Ganzes (d.h. inklusive eines eventuell aufzustellenden Konzernnachhaltigkeitsberichts) ist unter der Überschrift »Konzernlagebericht« aufzustellen und offen zu legen.

19b

Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts muss klar und übersichtlich sein.

20.

Der **allgemeine Teil des Konzernlageberichts** ist sowohl vom **Konzernnachhaltigkeitsbericht als auch vom Konzernabschluss als auch** von den übrigen veröffentlichten Informationen eindeutig zu trennen. Er ist in geschlossener Form ~~unter der Überschrift »Konzernlagebericht«~~ aufzustellen und offen zu legen.

20a:

~~Der Konzernnachhaltigkeitsbericht muss innerhalb des Konzernlageberichts einen eigenständigen Abschnitt bilden.~~



Konsistente Regelungen zu den Verweisen entsprechend zu fassen  
Hinweis zu Beginn des Abschnitts „Grundsätze“ entsprechend zu fassen



## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



c) Detailregelungen ... „Klarheit und Übersichtlichkeit“ / **Geschlossene Form etc.**

Ansatz 1

Ansatz 2

19a.  
Der allgemeine Teil d

20.  
Der Konzernlagebericht  
Konzernnachhaltigke  
übrigen veröffentlicht  
unter der Überschrift

20a.  
Der Konzernnachhaltigkeitsbericht muss innerhalb des Konzernlageberichts einen eigenständigen Abschnitt bilden.

19a.  
Der Konzernlagebericht als Ganzes (d.h. inklusive eines eventuell aufzustellenden Konzernlagebericht«

übersichtlich sein.

Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts ist sowohl vom Konzernnachhaltigkeitsbericht als auch vom Konzernabschluss als auch von den übrigen veröffentlichten Informationen eindeutig zu trennen. Er ist in geschlossener Form unter der Überschrift »Konzernlagebericht« aufzustellen und offen zu legen.

20a:  
Der Konzernnachhaltigkeitsbericht muss innerhalb des Konzernlageberichts einen eigenständigen Abschnitt bilden.

**Fragen an den GFA:**

Welcher Ansatz erscheint dem GFA als am besten geeignet?

Sieht der GFA ggf. einen weiteren Ansatz als besser geeignet an?

→ Konsistente Regelungen zu den Verweisen dementsprechend zu fassen ←

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### c) Detailregelungen ... „Klarheit und Übersichtlichkeit“ / **Zusammengefasster LB**

#### **Zusammenfassung** von Lagebericht und Konzernlagebericht des Mutterunternehmens

- Differenzierung „allgemeiner Teil“ und „Konzernnachhaltigkeitsbericht“ sinnvoll?
- Zusammenfassung für KNHB und NHB nicht relevant

→ Entsprechender Hinweis notwendig (Tz. 24a)

→ **Öffnung der Tz. 22 bis 24a für den gesamten KLB?**

(„Der Konzernlagebericht als Ganzes, d.h. inklusive des Konzernnachhaltigkeitsberichts kann mit dem Lagebericht des Mutterunternehmens zusammengefasst werden.“)

**Frage an den GFA:**  
Welche Regelung ist hierfür angemessen?

#### Vorläufiger Stand:

22.

Der Konzernlagebericht kann mit dem Lagebericht des Mutterunternehmens zusammengefasst werden.

23.

Der zusammengefasste Bericht hat alle Informationen zu enthalten, die notwendig sind, um sowohl die wirtschaftliche Lage des Konzerns als auch die des Mutterunternehmens beurteilen zu können. In dem zusammengefassten Lagebericht sind Informationen, die den Konzern betreffen, von den Informationen zu trennen, die sich nur auf das Mutterunternehmen beziehen.

24.

Werden der Lagebericht des Mutterunternehmens und der Konzernlagebericht zusammengefasst, ist dies in der Überschrift des Berichts zu verdeutlichen (z.B. durch die Überschrift »Zusammengefasster Lagebericht«). Im Übrigen gelten Tz. 20 und 21 auch für den zusammengefassten Lagebericht.

24a.

Ein zusammengefasster Lagebericht gemäß Tz. 22 bis 24 enthält ggf. keinen zusammengefassten Nachhaltigkeitsbericht, sondern lediglich einen Konzernnachhaltigkeitsbericht, da ein Mutterunternehmen von der Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts befreit ist, wenn dieses einen Konzernnachhaltigkeitsbericht aufstellt.

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### d) Angaben zum Geschäftsmodell (Tz. 37)

#### Feststellung

- Aktueller Rahmen = „Konzernlagebericht“ (nicht der „allgemeine Teil“)
- Vorbehalt „*Sofern für das Verständnis der Ausführungen im Konzernlagebericht erforderlich*“
- Beschreibung Geschäftsmodell gem. ESRS / CSRD-UG jedoch Pflichtbestandteil des KLB (im KNHB)  
→ **Vorbehalt kann nicht für den gesamten KLB gelten**

#### AG-Diskussion

- Angabe mit „allgemeiner Teil des KLB“ zu attribuieren

37.

Sofern für das Verständnis der Ausführungen im **allgemeinen Teil des Konzernlageberichts** erforderlich, ist das Geschäftsmodell des Konzerns kurz darzustellen. Dabei ist, soweit für das Verständnis des Geschäftsmodells erforderlich, einzugehen auf

- a) den Geschäftszweck,
- b) die organisatorische Struktur des Konzerns (z.B. Segmente, Standorte),
- c) die notwendigen Einsatzfaktoren für die Durchführung der Geschäftstätigkeit (z.B. Personal, Material, Fremdleistungen, immaterielle Werte),
- d) Geschäftsprozesse (z.B. Beschaffung, Produktion, Vertrieb)

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen

### e) Angaben zu Strategischen Zielen und verfolgten Strategien (Tz. 39 ff.)

#### Feststellung

- Aktueller Rahmen = „Konzernlagebericht“ (nicht der „allgemeine Teil“)
- Vorbehalt „*Sofern Unternehmen [...] freiwillig [...] berichten...*“
- Angaben zur Strategie gem. ESRS / CSRD-UG jedoch Pflichtbestandteil des KLB (im KNHB)  
→ **Vorbehalt kann nicht für den gesamten KLB gelten**

#### AG-Diskussion

- Angabe mit „allgemeiner Teil des KLB“ zu attribuieren

Strategische Ziele und verfolgte Strategien

39.

Sofern Unternehmen im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts freiwillig über ihre strategischen Ziele und die zu ihrer Erreichung verfolgten Strategien berichten, sollen die Tz. 40

– 44**b** und 56 beachtet werden.

**Frage an den GFA:** Stimmt der GFA dem Vorschlag bzgl. der Angaben zum Geschäftsmodell und den strategischen Zielen zu?

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen



### f) Auswirkungen auf weitere Regelungen des DRS 20

#### AG-Diskussion

- Hinweis auf die Prognosepflicht von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (im Prognose-, Chancen- und Risikobericht/Prognosebericht, Tz. 126)
- Bzgl. der Leistungsindikatoren, die im allgemeinen Teil des KLB berichtet werden (dort im Wirtschaftsbericht unter den Angaben zu Geschäftsverlauf und Lage des Konzerns)
- Arbeitsstand der Formulierung:

**126.**

**Prognosen sind zu den bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren abzugeben, die nach Tz. 102 und 106 im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts berichtet werden. Sie müssen so ermittelt werden, dass Prognose- und Istwerte für denselben Berichtszeitraum vergleichbar sind.**

- Notwendigkeit weiterer Differenzierungen erscheint **nicht** ersichtlich, da in den weiteren Abschnitten des DRS 20 die separaten Abschnitte des Konzernlageberichts behandelt werden und diese nicht Teil des KNHB sind.

**Frage an den GFA: Stimmt der GFA dem Vorschlag zu?**

## (2) Geltungsbereich der GoL → Folgeänderungen

---

Noch nicht durch die AG erörtert → Spätere Befassung des GFA



Detailregelung zum Grundsatz selbst (Tz. 12); Frage: Auswirkungsperspektive?

Detailregelungen zu den Verweisen (Tz. 21 ff.) in Abhängigkeit von Entscheidung bzgl. des Grundsatzes „Klarheit und Übersichtlichkeit“ bzw. des Teilaspekts der „geschlossenen Form“

## (3) Schnittstellen: Vorläufiger GFA-Beschluss



### Bislang identifizierte Schnittstellen

**Schnittstellen-Berichterstattung** im allgemeinen Teil des KLB möglich (Hinweis auf integrative Berichterstattung)

- (1) Geschäftsmodell (Tz. 36 bis 38)  $\leftrightarrow$  ESRS 2.SBM-1 (Strategie, Geschäftsmodell, Wertschöpfungskette)
- (2) Strategische Ziele und verfolgte Strategien (freiwillig, Tz. 39 bis 44)  $\leftrightarrow$  ESRS 2.SBM-1 (Strategie, Geschäftsmodell, Wertschöpfungskette)
- (3) Risikomanagementsystem (Tz. K137 bis K145)  $\leftrightarrow$  ESRS 2. IRO-1 (Beschreibung des Verfahrens zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen)
- (4) Risikobericht (Tz. 146 bis Tz. 167)  $\leftrightarrow$  ESRS 2.SBM-3 (Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell)
- (5) Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess (Tz. K168 bis Tz. K178)  $\leftrightarrow$  ESRS 2. GOV-5 (Risikomanagement und interne Kontrollen der Nachhaltigkeitsberichterstattung)
- (6) Konzernerklärung zur Unternehmensführung (K224 bis NK232)  $\leftrightarrow$  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)

### (3) Schnittstellen: Transitionspläne als weitere Schnittstelle?



#### Freiwillige Strategieberichterstattung (Tz. 39 ff.)

##### Ausgangspunkt

- Erste Praxis-Ansätze ersichtlich: Unternehmen kommunizieren Nachhaltigkeitsstrategien u.a. mit Klimabezug ([Jungheinrich](#), [GEA](#), Erkenntnisse aus dem letzten IFASS-Meeting)
- DRS 20 enthält Abschnitt zur freiwilligen Strategieberichterstattung („*Sofern Unternehmen [...] freiwillig über ihre strategischen Ziele und die zu ihrer Erreichung verfolgten Strategien berichten, [...]*“)
- ESRS enthalten Vorgaben zu *Transition plans* in ESRS E1 und ESRS E4

##### **AG-Diskussion:** Besteht hier eine weitere Schnittstelle? Wie ist diese in DRS 20 zu behandeln?

- Genese der DRS 20-Regelung: Angabepflicht RefE-BilReG, keine Regelung im finalen Gesetz; Praktische Erwägungen, z.B. Informationsfunktion der KLB → „freiwilliger Vorgaben“ (Sonderstellung in DRS 20)
- DRS 20 behandelt Angaben über Strategien auf einer übergeordneten Hierarchie-Ebene
- Weitere Ausdifferenzierung (z.B. Strategien auf Ebene von Funktionsbereichen, Wettbewerbsstrategien, Personalstrategien, Digitalstrategien) ist nicht Gegenstand der Regelung in DRS 20
- DRS 20 fokussiert außerdem auf **finanziell motivierte** Strategien

*Tz. 42: Darzustellen sind in der Regel Strategien auf Konzernebene. Diese beinhalten insbesondere Aussagen dazu, wie der Konzern sein Geschäft mittel- und langfristig führen und weiterentwickeln möchte. Strategien auf Konzernebene können z.B. sein: Diversifikation, Fokussierung, Internationalisierung, organisches oder akquisitionsbasiertes Wachstum.*

### (3) Schnittstellen: Transitionspläne als weitere Schnittstelle?



#### Freiwillige Strategieberichterstattung (Tz. 39 ff.)

##### AG-Diskussion (cont'd)

- Dekarbonisierungsstrategie (mögl. E1-Transitionsplan) ist (wie z.B. auch eine Digitalisierungsstrategie) eine ausdifferenziertere Strategie → Nicht konsistent zu den Strategien, die in DRS 20 angesprochen werden
- **AG kritisch zum Vorschlag, innerhalb der Strategieberichterstattung auf die E1/E2-Angaben hinzuweisen (wenn überhaupt, dann als „Kann“-Regel zu formulieren)**
- Arbeitsstand der Formulierung:

N44b.¶

Berichtet das Mutterunternehmen freiwillig über strategische Ziele und verfolgte Strategien im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts und über bestehende Transitionspläne gem. ESRS E1-1 Klimawandel bzw. ESRS E4-1 Biodiversität und ökologische Vielfalt im Konzernnachhaltigkeitsbericht, kann im Rahmen der Angaben zu den strategischen Zielen und verfolgten Strategien (Tz. 39 bis 44) auf diese Tatsache und auf die entsprechenden Angaben im Konzernnachhaltigkeitsbericht hingewiesen werden.¶

##### Fragen an den GFA:

- Wird der AG-Ansicht gefolgt, Transitionspläne nicht im Rahmen der freiwilligen Angaben zu strategischen Zielen usw. zu adressieren?
- Falls nein, soll die Regelung wie dargestellt gefasst werden?

## (4) Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen



Vorab-Hinweis zu diesem Punkt

**Arbeitshypothese der DRSC-Geschäftsstelle** zum Redaktionsschluss dieser Unterlage

Separater DRS zur Berichterstattung über immaterielle Ressourcen im KLB



Ausgangspunkt für die folgenden Ausführungen und Fragen zu Punkt (4)

**Entscheidung des GFA zum Redaktionsschluss dieser Unterlage noch offen!**

## (4) Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen



### Begriff „Geschäftsmodell“ (Tz. 11)

#### Ausgangslage

- Vorläufige Entscheidung GFA: „Bezugnahme auf die Definition in den ESRS“
- Stand der AG Immaterielle Werte:  
*Das System des Unternehmens, durch seine Tätigkeiten Inputs in Outputs und Ergebnisse umzuwandeln, mit dem Ziel, kurz-, mittel- oder langfristig die strategischen Ziele des Unternehmens zu erreichen und Werte zu schaffen.* (Wortlaut ESRS Glossar, deutsche Sprachfassung)
- Gem. AG-Sitzung:
  - Definition sollte in beiden Standards identisch sein
  - Vorbehalte aus AG Konzernlagebericht bzgl. verwendeter Begriffe *Inputs, Outputs, Ergebnisse*, insb. hinsichtlich Bedeutung und Sprache

#### AG (KLB)-Diskussion

- Alternativvorschlag:  
*Das System des Unternehmens, das Ressourcen in Produkte bzw. Dienstleistungen und Auswirkungen umwandelt, mit dem Ziel, kurz-, mittel- oder langfristig die strategischen Ziele des Unternehmens zu erreichen und Werte zu schaffen.*
- **Problem:** Abweichung vom Verordnungstext (ESRS) → Risiko von Missverständnissen

## (4) Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen



### Begriff „Geschäftsmodell“ (Tz. 11)

#### AG (KLB)-Diskussion (cont'd)

- **Präferenz für Verwendung des ESRS-Wortlauts (deutsche Sprachfassung), um Risiko von Missverständnissen zu vermeiden**
- Bedenken an deutscher ESRS-Sprachfassung / Übersetzung bestätigt, insb.
  - Übersetzung *outcomes* = *Ergebnisse* → uneindeutig, da z.B. Begriff verwendet im Kontext der GuV, *outcomes* umfasst ggf. auch *impacts* (wird in DRS 20 konsistent mit *Auswirkungen* übersetzt)
  - Inputs und Outputs

**Frage an den GFA:** Bestätigt der GFA die Empfehlung, die Definition des Geschäftsmodells aus der deutschen Sprachfassung der ESRS 1:1 zu übernehmen?

## (4) Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen



### Explizite Schnittstellen zum DRS XX

#### Grundsätzliche Berichtspflicht und Verweis auf DRS XX

- Größenabhängige Befreiung des MU von Aufstellung eines KLB (§ 293 Abs. 1 und 2 HGB) liegt nicht vor, wenn Mutterunternehmen oder ein einbezogenes TU ist kapitalmarktorientiert
- Vorschlag DRSC-Mitarbeiterstab (noch nicht durch AG erörtert)
  - (1) Generische Formulierung nutzen, jede weitere Konkretisierung ist in DRS XX zu fassen

#### Immaterielle Ressourcen

##### 100a.

Gemäß § 315 Abs. 3a HGB muss der Konzernlagebericht Angaben über bestimmte immaterielle Ressourcen enthalten. Die Identifikation dieser Ressourcen, die entsprechend zu machenden Angaben sowie deren Darstellung wird in DRS XXX Berichterstattung über immaterielle Ressourcen geregelt.

- (2) Verortung in Tz. 100a im Teilabschnitt zum Wirtschaftsbericht (siehe Gliederung des DRS 20 auf der Folgefolie)

**Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?**

## (4) Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen



### Explizite Schnittstellen zum DRS XX

<b>Gegenstand und Geltungsbereich</b>	1–10		
<b>Definitionen</b>	11		
<b>Regeln</b>	12–K309		
Grundsätze	12–35		
Vollständigkeit	12–16		
Verlässlichkeit und Ausgewogenheit	17–19		
Klarheit und Übersichtlichkeit	2019a–30		
Vermittlung der Sicht der Konzernleitung	31		
Wesentlichkeit	32–33		
Informationsabstufung	34–35		
Grundlagen des Konzerns	36–52		
Geschäftsmodell des Konzerns	36–38		
Zweigniederlassungen	38a–38c		
Strategische Ziele und verfolgte Strategien	39–44		
Steuerungssystem	K45–K47		
Forschung und Entwicklung	48–52		
Wirtschaftsbericht	53–113		
Gesamtwirtschaftliche und branchenbezogene Rahmenbedingungen	59–61		
Geschäftsverlauf	62–63		
Lage	64–100		
Ertragslage	65–77		
Finanzlage	78–98		
Kapitalstruktur	81–86		
Investitionen	87–91		
Liquidität	92–98		
Vermögenslage	99–100		
Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	101–113		
		Nachtragsbericht	114–115
		Prognose-, Chancen- und Risikobericht	116–167
		Prognosebericht	118–134
		Risikobericht	135–164
		Risikomanagementsystem	K137–K145
		Risiken	146–164
		Chancenbericht	165–167
		Internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem bezogen auf den Konzernrechnungslegungsprozess	K168–K178
		Risikoberichterstattung in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten	179–187
		Übernahmerelevante Angaben	K188–K223
		Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien	223a
		Konzernerklärung zur Unternehmensführung	K224–K231m
		Um Angaben zum Diversitätskonzept erweiterte Konzernklärung zur Unternehmensführung	K231e–K231m

## (4) Interaktion mit DRS XX Immaterielle Ressourcen



### Explizite Schnittstellen zum DRS XX

#### Angaben zum Geschäftsmodell (Tz. 37)

- Tz. 37 „Dabei ist, soweit für das Verständnis des Geschäftsmodells erforderlich, einzugehen auf [...] (c) die notwendigen Einsatzfaktoren für die Durchführung der Geschäftstätigkeit (z.B. Personal, Material, Fremdleistungen, immaterielle Werte“),
- Diskussion in gem. AG-Sitzung/ AG KLB:
  - Angaben zum Geschäftsmodell „nicht mit immateriellen Ressourcen überfrachten“  
→ Klarstellung im Kontext der Tz. 37 zu fassen → Neue Tz. 37a
- Arbeitsstand der Formulierung:

**37a.**

**DRS XX Immaterielle Ressourcen regelt die Berichterstattung über immaterielle Ressourcen im Konzernlagebericht. Wird im Rahmen der Darstellung des Geschäftsmodells gemäß Tz. 37 Buchstabe c des DRS 20 auf immaterielle Ressourcen eingegangen, wird empfohlen, auf die im Konzernlagebericht enthaltenen Angaben gem. Tz. 100a i.V.m. DRS XX zu verweisen.**

## (5) Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



### Befreiung bei Vorlage eines Nachhaltigkeitsberichts

#### **Befreiung** von der Angabe **nichtfinanzieller Leistungsindikatoren** bei Aufstellung KNHB

- RefE sieht entsprechende Befreiung vor
- Kritik des DRSC an dieser Regelung
- Resultierende Fragen u.a.
  - Umgang mit der Prognosepflicht?
  - Formulierung der Befreiungsregel in DRS 20?

**Stand AG:** Hier ist der Regierungsentwurf bzw. das Gesetz abzuwarten.

## (5) Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



### Steuerungsrelevanz

- Bedeutsamkeit für den gesamten Konzernlagebericht
  - Bedeutsamkeit der Steuerungsrelevanz gem. DRS 20 besitzt auch für den KNHB Gültigkeit
  - Die granularen und sehr spezifischen Regelungen der ESRS bzgl. der *metrics* stehen dazu nicht im Widerspruch, auch da gem. ESRS *entity-specific disclosures* geboten sind
  - Sollten über die geregelten *metrics* hinaus weitere Indikatoren steuerungsrelevant sein, wären diese im KNHB anzugeben
  - DRS 20 darf die Prognose allerdings nur für den allgemeinen Teil fordern
- Einschränkung der Regelung in DRS 20 auf den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts in DRS 20 notwendig?
  - Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind auf den Wirtschaftsbericht beschränkt
  - Dies ist bislang in DRS 20 klar geregelt → keine Änderung angezeigt

**Frage an den GFA: Teilt der GFA diese Ansicht?**

## (6) Weitere CSRD-induzierte Anpassungen



Noch nicht durch die AG erörtert → Spätere Befassung des GFA

Die weiteren CSRD-induzierten Anpassungen des DRS 20 könnten umfassen

- a) Konzernklärung zu Unternehmensführung (Diversitätskonzept)
- b) Geltungsbereich KNHB, Befreiungen, Form
- c) Inhalt des KNHB
- d) Versicherungen hinsichtlich des Konzernabschlusses und des KLB
- e) Inkrafttreten und Übergangsvorschriften (Drei-Jahre-Übergang für Wertschöpfungsketten-Information)

## (7) Andere Anpassungen, nicht CSRD-induziert



### Vollständigkeitsgrundsatz (1): Aspekt der Konnektivität

#### GFA-Beschluss:

- Kein separater GoL, aber Teil des Vollständigkeitsgrundsatzes bzw. des GoL „Klarheit und Übersichtlichkeit“

#### AG-Vorschlag:

- Einbettung in GoL „Vollständigkeit“ (Tz. 12 bis 16b), da höhere Passgenauigkeit (Information im KLB ist vollständig, wenn Zusammenhänge und Interdependenzen erkennbar sind)

#### 16a.

Aus den Ausführungen im allgemeinen Teil des Konzernlageberichts müssen Zusammenhänge und Interdependenzen in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht erkennbar sein.

#### 16b.

Inhaltliche Zusammenhänge und Interdependenzen können z.B. zwischen der finanziellen und nichtfinanziellen (nachhaltigkeitsbezogenen) Leistung des Konzerns sowie zwischen einzelnen Ressourcen, Prozessen, Produkten und Dienstleistungen und den Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns bestehen. Zeitliche Zusammenhänge und Interdependenzen können z.B. zwischen verschiedenen Berichtsperioden und zwischen der aktuellen Lage und der voraussichtlichen Entwicklung existieren.

**Frage an den GFA: Stimmt der GFA dem Vorschlag zu?**

## (7) Andere Anpassungen, nicht CSRD-induziert



### Sonstige Anpassungen

#### **Grundsatz Klarheit und Übersichtlichkeit (Tz. 19a bis 30)**

- Aufnahme Tz. 19a: eher „Standardhygiene“  
→ *„Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts muss klar und übersichtlich sein.“*

#### **Vermittlung der Sicht der Konzernleitung (Tz. 31, 31a)**

- Tz. 31a als zusätzliche Klarstellung/Konkretisierung  
→ *„Die Sicht der Konzernleitung wird z.B. auch dadurch vermittelt, dass die bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die zur internen Steuerung des Konzerns verwendet werden, in die Analyse des Geschäftsverlaufs einbezogen werden.“*

#### **Wesentlichkeit (Tz. 32 bis 33c)**

- Neue Tz. 33 zur Erläuterung, was „wesentlich“ bedeutet  
→ *„Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen, ihre fehlerhafte Darstellung oder ihre Verschleierung die Einschätzungen und Entscheidungen eines verständigen Adressaten des Konzernlageberichts beeinflussen könnte.“*