

© 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:   | 41. Sitzung Gem. FA / 05.11.2024 / 08:00 – 09:30 Uhr |
| TOP:       | 10 – Überarbeitung DRS 20 aufgrund CSRD-Umsetzung    |
| Thema:     | Arbeitsstand und vorläufige Entscheidungen           |
| Unterlage: | 41_10a_GFA-DRS-20_Basis                              |

## Inhalt dieser Unterlage

Diese Unterlage (**41\_10a**) informiert über den Diskussionsstand der Arbeitsgruppe „Konzernlagebericht“ (AG KLB) und des Gemeinsamen Fachausschusses (GFA) zu Änderungen des DRS 20 aufgrund der CSRD. (Eine entsprechende Übersicht ist enthalten.)

Der GFA hat sich mit den Änderungen des DRS 20 aufgrund des CSRD-UG zum letzten Mal am 1. Oktober 2024 befasst. Unter anderem wurde beschlossen, die Klarstellungen zur Konnektivität von Informationen nicht im Rahmen der aktuellen Überarbeitung DRS 20 zu adressieren, sondern in Phase II zu behandeln. Da der GFA neben diesem Thema jedoch weitere Änderungen bereits besprochen hatte, die nicht unmittelbar mit dem CSRD-UG verbunden sind, werden diese in der vorliegenden Unterlage nochmals zur Entscheidung gestellt.

Auf seiner Sitzung im September 2024 hatte der GFA die AG KLB um eine erneute Diskussion der zukünftigen Angabepflicht nichtfinanzieller Leistungsindikatoren bzw. der Befreiung von dieser Pflicht für bestimmte Unternehmen beauftragt. Die AG hat dieses Thema zwischenzeitlich behandelt, demzufolge bildet der Umgang mit den im RegE CSRD-UG vorgesehen Regelungen bzgl. **nichtfinanzieller Leistungsindikatoren** den Schwerpunkt dieser GFA-Sitzung.

Im Kontext der vergangenen GFA-Befassung erhielt der DRSC-Mitarbeiterstab außerdem eine Vielzahl von schriftlichen Anmerkungen. Diese betreffen (zu einem Teil) unmittelbar mit der CSRD verbundene Aspekte, aber auch Änderungen, die nicht unmittelbar aus dem CSRD-UG resultieren. Letztere und besonders kritische Anmerkungen (einige bereits durch die AG diskutiert) sowie Vorschläge zu deren Berücksichtigung sind in dieser Unterlage enthalten.

Die Unterlage enthält Fragen an den GFA.

Dem GFA wird außerdem in Form einer **nicht-öffentlichen Unterlage (41\_10b)** der aktuelle Stand der änderungsmarkierten Arbeitsversion des DRS 20 zur Verfügung gestellt.

# Aktuelle Überarbeitung: Überblick



Stand der Diskussionen (Formulierungsentwürfe nicht abschließend diskutiert)

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

GFA bereits diskutiert

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

GFA bereits diskutiert

Rückmeldungen GFA

(3) **Schnittstellen** zur gemeinsamen / integrativen Berichterstattung  
im allgemeinen Teil des KLB

GFA bereits diskutiert

Rückmeldungen GFA

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

GFA bereits diskutiert\*

# Aktuelle Überarbeitung: Überblick



Stand der Diskussionen (Formulierungsentwürfe nicht abschließend diskutiert)

- (5) **Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren** (Befreiung bei Aufstellung eines KNHB)
- (6) Weitere CSRD-induzierte Anpassungen
  - a) **Konzernerklärung zu Unternehmensführung** (Diversitätskonzept)
  - b) **Geltungsbereich** KNHB
  - c) **Form** und **Inhalt** des KNHB
  - d) **Versicherungen** hins. Konzernabschluss und KLB
  - e) **Inkrafttreten** und **Übergangsbestimmungen**
- (7) Andere Anpassungen, nicht CSRD-induziert
- (8) Themenspeicher für **Phase II**



# Gliederung der nachfolgenden Diskussionen/Unterlage

---



- **Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren**
- **Vorgeschlagene Änderungen ohne direkten Bezug zur CSRD**
- **Diskussion bisheriger Rückmeldungen zum Arbeitsstand des DRS 20**
  - Schnittstellen: (1) Risikomanagementsystem, (2) Risikobericht
  - Weitere Aspekte
- **Themenspeicher für Phase II**

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Ausgangspunkt: RegE und erster Lösungsvorschlag der AG (GFA-Sitzung 9. Sept. 24)

| Geltendes Recht   | Änderungen durch Gesetzentwurf  |
|---|---|
| <p>(3) Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Konzerns von Bedeutung sind.</p> | <p>(3) Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Konzerns von Bedeutung sind.<br/><b>Das Mutterunternehmen ist von der Pflicht nach Satz 1 befreit, wenn es einen Konzernlagebericht im Einklang mit § 315b und § 315c aufstellt.</b></p> |

- (1) **Angabepflicht** NFLI im **Wirtschaftsbericht** besteht nur bei MU, die keinen KNHB aufstellen
- (2) Die **Prognosepflicht** (inkl. Soll-Ist-Vergleich):



...entfällt für MU, die einen KNHB aufstellen

Verstanden als Sonderregelung und als Ausnahmetatbestand vom Zweck des § 315 HGB

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



## Rückmeldungen GFA vom 9. September

### Zur Anknüpfung an den Wirtschaftsbericht

- Umfasst die Befreiung auch jene nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, die im Zusammenhang mit anderen Berichtselements im Lagebericht anzugeben sind?  
(z.B. im Kontext der Angaben zum Steuerungssystem und der Angaben zu den wichtigsten immateriellen Ressourcen)?
- Unterliegen die Angaben der Prognosepflicht?

### Zur Definition und Differenzierung

- Erstreckt sich die Befreiung von der Angabe nichtfinanzieller Leistungsindikatoren nur auf solche, die ausschließlich einen Bezug zu den Auswirkungen unternehmerischen Handelns aufweisen?
- Prüfung Definition des Begriffs „Leistungsindikatoren“,
- Diskussion einer weitergehenden Differenzierung von Leistungsindikatoren

## Recap: § 315 Abs. 1 HGB

### Handelsgesetzbuch § 315 Inhalt des Konzernlageberichts

(1) Im Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Ferner ist im Konzernlagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben. Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs eines Mutterunternehmens, das als Inlandsemitent (§ 2 Absatz 14 des Wertpapierhandelsgesetzes) Wertpapiere (§ 2 Absatz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes) begibt und keine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 327a ist, haben in einer dem Konzernlagebericht beizufügenden schriftlichen Erklärung zu versichern, dass im Konzernlagebericht nach bestem Wissen der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird und dass die wesentlichen Chancen und Risiken im Sinne des Satzes 4 beschrieben sind.

(2) Im Konzernlagebericht ist auch einzugehen auf:

1. a) die Risikomanagementziele und -methoden des Konzerns einschließlich seiner Methoden zur Absicherung aller wichtigen Arten von Transaktionen, die im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfasst werden, sowie  
b) die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsstromschwankungen, denen der Konzern ausgesetzt ist,  
jeweils in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten durch den Konzern und sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung von Belang ist;
2. den Bereich Forschung und Entwicklung des Konzerns und
3. für das Verständnis der Lage des Konzerns wesentliche Zweigniederlassungen der insgesamt in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen.

Ist das Mutterunternehmen eine Aktiengesellschaft, hat es im Konzernlagebericht auf die nach § 160 Absatz 1 Nummer 2 des Aktiengesetzes im Anhang zu machenden Angaben zu verweisen.

(3) Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Konzerns von Bedeutung sind.

(4) Ist das Mutterunternehmen oder ein in den Konzernabschluss einbezogenes Tochterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinne des § 264d, ist im Konzernlagebericht auch auf die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess einzugehen.

(5) § 298 Absatz 2 über die Zusammenfassung von Konzernanhang und Anhang ist entsprechend anzuwenden.

#### Fußnote

(+++ § 315: Zur Anwendung vgl. Art. 75 Abs. 1 HGBEG +++)

### Abs. 1 Satz...

1. [...] Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.
2. Er hat eine [...] **Analyse des Geschäftsverlaufs und Lage** des Konzerns zu enthalten.
3. In die Analyse einzubeziehen: die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren + Erläuterung unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben (**siehe Absatz 3**)
4. Beurteilung und Erläuterung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.

### Absatz 3 Satz

1. Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage des Konzerns von Bedeutung sind.
2. **RegE: Das Mutterunternehmen ist von der Pflicht nach Satz 1 befreit, wenn es einen [KNHB aufstellt]**

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



## Anknüpfung Wirtschaftsbericht

- Tz. 54 (Wirtschaftsbericht)  
In die Ausführungen zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Konzerns sind die bedeutsamsten finanziellen und, soweit für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns von Bedeutung, nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen.
- Tz. 102 (Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren)  
Einzubeziehen [in die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns] sind jene finanziellen Leistungsindikatoren, die auch zur internen Steuerung des Konzerns herangezogen werden.
- Tz. 105 (Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren)  
In die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns sind auch die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns von Bedeutung sind.
- Tz. 106 (Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren)  
Einzubeziehen sind jene nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die auch zur internen Steuerung des Konzerns herangezogen werden.
- Tz. 126 (Prognosebericht)  
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.

## Anknüpfung Wirtschaftsbericht: Regelungen zum Steuerungssystem

- Tz. K45  
Sofern das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert ist, ist das im Konzern eingesetzte Steuerungssystem darzustellen. Dabei sind auch die im Konzern für die Konzernsteuerung verwendeten Kennzahlen anzugeben. Ihre Berechnung ist darzustellen, wenn diese für den verständigen Adressaten nicht offensichtlich ist.
- Tz. 46  
Sofern der Konzernabschluss eine Segmentberichterstattung umfasst und sich die zur Konzernsteuerung verwendeten Kennzahlen zwischen den Segmenten grundlegend unterscheiden, sind im Konzernlagebericht neben den konzernweit zur Konzernsteuerung eingesetzten Kennzahlen auch die segmentspezifischen Kennzahlen darzustellen.
- Tz. 47  
Wesentliche Veränderungen des im Konzern eingesetzten Steuerungssystems und der Berechnungsweise der nach Tz. K45 berichteten Kennzahlen zur Konzernsteuerung im Vergleich zum Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern.

## Kontext Steuerungssystem/steuerungsrelevante Kennzahlen

### Feststellungen:

- Steuerungssystem nur dann vollständig und verständlich (GOL) dargestellt, wenn steuerungsrelevante Kennzahlen (ggf. auch nichtfinanzielle LI) berichtet
- Befreiung gem. § 315 Abs. 3 Satz 2 HGB-RegE zielt auf die im Wirtschaftsbericht angegebenen nichtfinanziellen LI ab

→ Gilt analog für andere Berichtsbestandteile

**Schlussfolgerung:** Befreiung erstreckt sich **nicht** auf nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, die im Kontext anderer Berichtsinhalte anzugeben sind.

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



## Anknüpfung der Prognosepflicht an den Wirtschaftsbericht

### Prognosepflicht der Leistungsindikatoren unterliegt bestimmten Bedingungen

- Es handelt sich um die bedeutsamsten (d.h. steuerungsrelevante) Leistungsindikatoren
- Zusätzlich für nichtfinanzielle LI: soweit für Verständnis von Geschäftsverlaufs und Lage von Bedeutung
- Diese LI sind zwingend **im Wirtschaftsbericht** anzugeben
  - Prognosepflicht erstreckt sich auf die im Wirtschaftsbericht anzugebenden Leistungsindikatoren

### Leistungsindikatoren im Kontext anderer Berichtselemente (z.B. Steuerungssystem)

- Prognosepflicht wird in diesem Kontext in DRS 20 **nicht** formuliert

**AG-Ansicht:** Für eine Pflicht zur Prognose von außerhalb des Wirtschaftsberichts angegebenen Leistungsindikatoren wäre DRS 20 zu ändern. Fraglich: über gesetzl. Vorgaben hinausgehend?

**Frage an den GFA:** Wie möchte der GFA bezgl. der Prognose von außerhalb des Wirtschaftsberichts angegebenen Leistungsindikatoren verfahren?

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



## Definition: Kommentarliteratur

- Finanzieller Leistungsindikator: Angabe, die als Ausdruck für die im Gj. erbrachte Leistung dient
- „Finanziell“ bedeutet: „sich in der Rechnungslegung unmittelbar betragsmäßig niederschlagen“ (auch „wertmäßig niederschlagen“), im Unterschied zu den „nichtfinanziellen“ LI
- Mit neuer Pflichtangabe „nichtfinanzieller Leistungsindikator“ → stärkere Berücksichtigung ökologischer/sozialer Bezüge in der Berichterstattung intendiert (Begr. RegE BilReG BR-Drucks. 326/04, S. 62)
- Begriff sehr weit gefasst; umfasst alle Belange, Umstände und Faktoren nichtfinanzieller Art
- Beispiele u.a. Energie-, Material-, Wasserverbrauch, Emissionen, Personalstruktur, Altersaufbau, Fluktuation, Betriebszugehörigkeit, Angaben über die Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



## Definition: Aktuelles Verständnis in DRS 20

- Tz. 11 (Definitionen)  
*Leistungsindikator: Größe, die der Beurteilung eines Aspekts der Leistung eines Unternehmens oder Konzerns dient. Dabei kann die Größe qualitativ oder quantitativ sein.*
- Keine Unterscheidung von finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren.
- Beispielkatalog in Tz. 107 (Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind:
  - a. Kundenbelange (Indikatoren zum Kundenstamm, Kundenzufriedenheit etc.),
  - b. Umweltbelange (Emissionswerte, Energieverbrauch etc.),
  - c. Arbeitnehmerbelange (Indikatoren zur Mitarbeiterfluktuation, Mitarbeiterzufriedenheit, Betriebszugehörigkeit, Fortbildungsmaßnahmen etc.),
  - d. Indikatoren zu Forschung und Entwicklung (sofern diese Angaben nicht im Forschungs- und Entwicklungsbericht gemäß Tz. 46-51 gemacht werden) und
  - e. die gesellschaftliche Reputation des Konzerns (Indikatoren zum sozialen und kulturellen Engagement, Wahrnehmung gesellschaftlicher Verantwortung etc.).

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Definition: Mögliche Ansätze zur Definition „nichtfinanzieller LI“

|   | Relevantes Abgrenzungsmerkmal   | Möglicher Ansatz zur Definition   |
|---|---|---|
| 1 | <b>Bezug der Angabe</b><br>(d.h. Sachverhalt, der durch die Angabe beschrieben bzw. gemessen werden soll) | Indikator, der einen Bezug zur Nachhaltigkeit* hat und eine Messgröße für die Auswirkung der Geschäftstätigkeit darstellt?<br>(Wasserverbrauch in m <sup>3</sup> , Investitionen (Mio. EUR) in Abgasreinigungsanlagen)                                    |
|   |   | *finanzielle Perspektive oder Auswirkungsperspektive<br><br>Indikator, der eine Messgröße für die Auswirkungen darstellt und sich nicht unmittelbar auf die Entwicklung/Lage (finanzielle Perspektive) niederschlägt (eingeleitetes Abwasser, Emissionen) |
| 2 | <b>Art/Einheit bzw. Grundlage der Angabe</b>  | Indikator, der nicht in Geldeinheiten angegeben wird<br>(Anzahl der Arbeitnehmer, Anzahl betreuter Kunden, Wasserverbrauch in m <sup>3</sup> , Treibhausgasemissionen in CO <sub>2</sub> Eq)  |

**AG-Ansatz**

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

## Definition: Ansatz 1 - Diskussion

- „Finanziell“ bedeutet: „sich in der Rechnungslegung unmittelbar betragsmäßig niederschlagen“, im Unterschied zu den „nichtfinanziellen“ LI
- Welche Angaben schlagen sich in der Rechnungslegung unmittelbar nieder?
  - Menge abgesetzter Produkte
  - Volumen bezogene Rohstoffe
  - Umsatzerlöse
  - ...

**Finanzielle Leistungsindikatoren**
- Einheit der Größe ist unerheblich, da es auf den unmittelbaren Niederschlag in der Rechnungslegung ankommt.
- Angaben über Auswirkungen schlagen sich nicht unmittelbar in der Rechnungslegung nieder.

**Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren**

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



## Definition: Ansatz 1 - Schlussfolgerung

### Finanzieller Leistungsindikator → Bezug zu Geschäftsentwicklung und Lage

- Ausdruck für einen Aspekt der Geschäftsentwicklung und Lage
- Schlägt sich in Geschäftsentwicklung und Lage unmittelbar nieder

- kann (muss nicht) in Geldeinheiten angegeben werden
- Beispiele: Anzahl betreuter Kunden, Volumen bezogener Rohstoffe, EBIT

### Nichtfinanzieller Leistungsindikator → Bezug zu Auswirkungen

- Ausdruck für einen Aspekt der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder Konzerns auf Umwelt oder Stakeholder

- kann (muss nicht) in Geldeinheiten angegeben werden
- Beispiele: Emissionen, Fläche versiegelten Bodens, Investitionen in Abgasreinigungsanlagen

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

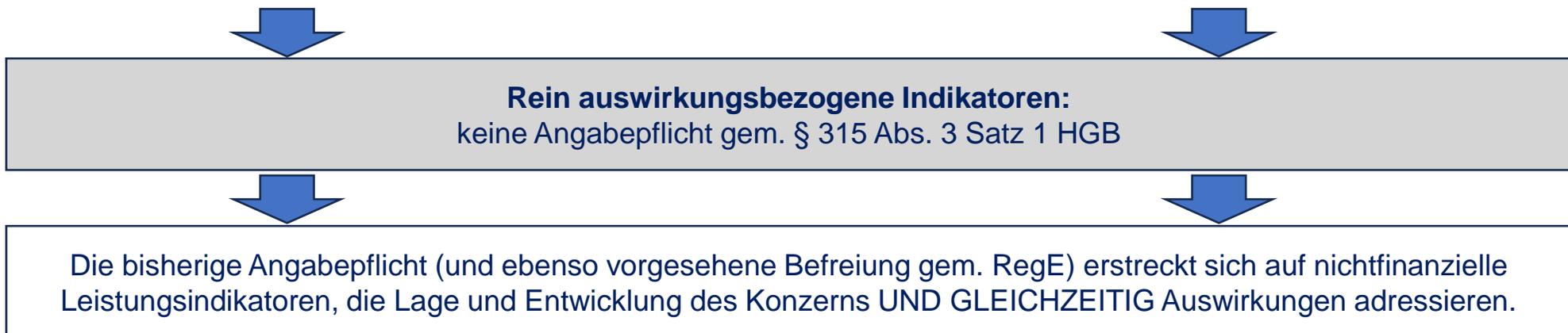
Definition: Ansatz 1 – Folgefrage: Was ist berichtspflichtig?

**Berichtspflichtig sind nichtfinanzielle Angaben** (RegE BilReG, BR-Drs. 326/04, 64)

- die für das Verständnis von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis oder Lage des Konzerns von Bedeutung sind
- die voraussichtliche Entwicklung wesentlich beeinflussen (können).

**Zweck/Ziele** der Angabepflicht:

- Berücksichtigung ökologischer/sozialer Bezüge in der Berichterstattung (Begr. RegE BilReG BR-Drucks. 326/04, S. 62)
- Verbesserte Prognostizierbarkeit künftiger Erträge (Begr. RegE BilReG, BR-Drs. 326/04, 64)



# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Definition: Ansatz 1 → Weitere Ausdifferenzierung



## Frage und Diskussion

- Sind solche („hybride“(??)) Indikatoren ggf. neu zu würdigen?
- Beispiele für solche fraglichen Indikatoren z.B. Stromverbrauch, erzeugte Strommenge in MWh aus nachhaltigen Energiequellen, Wasserverbrauch
- Notwendigkeit eines **Abgrenzungskriteriums** zur Unterscheidung

Finanzielle Leistungsindikatoren

Berichtspflichtige nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

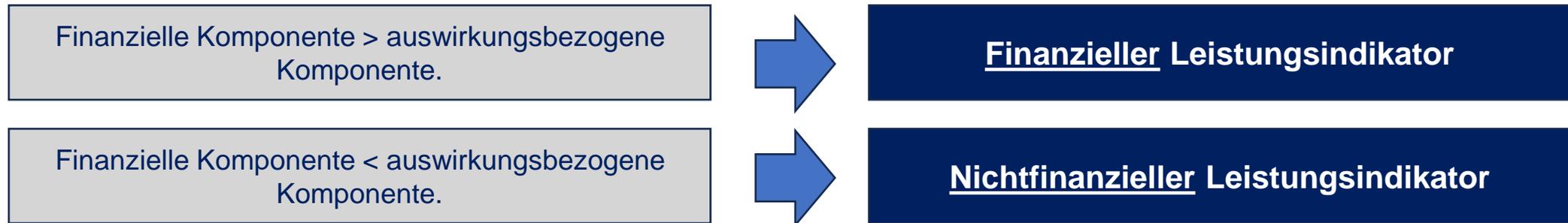
## Differenzierungsansatz

- Abgrenzung anhand der Einschätzung, welche der beiden Komponenten überwiegt (Kriterium)
- Einschätzung auf Grundlage des *Management approach* (Vermittlung Sicht der Konzernleitung)
- Anhaltspunkt für diese Einschätzung kann die Höhe der aktuellen bzw. erwarteten finanziellen Effekte sein

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

Definition: Ansatz 1 → Weitere Ausdifferenzierung

|                     |                                      |   |
|---------------------|--------------------------------------|---|
| <b>ESRS-Glossar</b> | <b>Erwartete finanzielle Effekte</b> | Finanzielle Effekte, die nicht den Erfassungskriterien für die Aufnahme in die Posten des Jahresabschlusses im Berichtszeitraum entsprechen und die nicht von den aktuellen finanziellen Effekten erfasst werden. |
|                     | <b>Aktuelle finanzielle Effekte</b>  | <i>Finanzielle Effekte</i> für die laufende Berichtsperiode, die in den primären Abschlussbestandteilen erfasst werden.   |



- „CO<sub>2</sub>-Emissionen“ möglicherweise ein **finanzieller Leistungsindikator**...
- ... wenn finanzielle Komponente höher eingeschätzt (hohe finanzielle Effekte aufgrund notwendiger, zusätzlicher Emissionszertifikate)

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



Definition: Ansatz 2 (AG-Ansicht)

Ein finanzieller Leistungsindikator erfüllt eines der folgenden Merkmale

Die Angabe wird in Geldeinheiten (GE) ausgedrückt oder aus in GE ausgedrückten Größen abgeleitet.

- (1) in Geldeinheiten (GE) ausgedrückt (Beispiel: EBIT)
- (2) Verhältnis aus einer in Geldeinheiten ausgedrückten Größe zu einer *anderen in Geldeinheiten* ausgedrückten Größe (Beispiel: Umsatzrendite, EK-Quote)
- (3) Verhältnis aus einer in Geldeinheiten ausgedrückten Größe zu einer *anderen, nicht in Geldeinheiten* ausgedrückten Größe (Beispiel: Umsatz pro Quadratmeter, Umsatz pro Personenkilometer)

Ein nichtfinanzieller Leistungsindikator ist ein Leistungsindikator, der die Eigenschaften (1) bis (3) nicht erfüllt.

# Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren



## Definition: Ansatz 2 (AG-Ansicht) - Begründung

- Ansicht 2 ist konform zum Gesetzes-Verständnis des DRSC, als DRS 20 entwickelt wurde
- Demnach können nichtfinanzielle Leistungsindikatoren einen Bezug zur Nachhaltigkeit (und somit auch zu Auswirkungen haben). Dies ist aber kein zwingendes und sofern abgrenzendes Merkmal.
- Tz. 111: *Sofern [...] finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren intern unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit verwendet werden, ist dieser Zusammenhang darzustellen.*
- Tz. B28: *Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren können auch als Kennzahlen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung dienen.*
- Ansicht 2 entspricht allgemeinem Verständnis der Anwendungspraxis
- Ansicht 2 entspricht der herrschenden Meinung in der Literatur
- Ansicht 1 wäre bedeutsamer Paradigmenwechsel für DRS 20
- Ansicht 1 erfordere eine Auseinandersetzung mit „hybriden Leistungsindikatoren“ (Ansicht 2 hingegen nicht)
  - Praktikabel? Ermessensniveau?

|  | Relevantes Abgrenzungsmerkmal         | Möglicher Ansatz zur Definition   |
|--|---------------------------------------|---|
|  | Bezug der Angabe                      | Indikator, der einen Bezug zur Nachhaltigkeit hat und eine Messgröße für die Auswirkung der Geschäftstätigkeit darstellt?   |
| <p><b>Fragen an den GFA:</b></p> <p>(1) Welches Verständnis ist in DRS 20 anzulegen und welcher Ansatz ist dementsprechend umzusetzen?</p> <p>(2) Sollen in Tz. 11 (Definitions-katalog) Definitionen zur Unterscheidung finanzieller und nichtfinanzieller Leistungsindikatoren aufgenommen werden?</p> |                                       |   |
| 2  | Art/Einheit bzw. Grundlage der Angabe | Indikator, der nicht in Geldeinheiten angegeben wird (Anzahl der Arbeitnehmer, Anzahl betreuter Kunden, Wasserverbrauch in m <sup>3</sup> , Treibhausgasemissionen in CO <sub>2</sub> Eq) |

AG-Ansatz

# Vorgeschlagene Änderungen ohne direkten Bezug zur CSRD



## Empfehlungen der AG und des DRSC-Mitarbeiterstabs

- Tz. 3, 3a. Teilziel „Information über Auswirkungen“ ist Ziel des KLB unabhängig davon, ob dieser einen Konzernnachhaltigkeitsbericht enthält (aufgrund der Angabepflicht nichtfinanzieller Leistungsindikatoren)
- Tz. 3b. Risiken und Chancen können auch von Nachhaltigkeitsaspekten ausgehen
- GoL „Klarheit und Übersichtlichkeit“
  - Neue Tz. 19a., um den GoL in einer Tz. zu reflektieren (aktuell nur in der Überschrift genannt)  
„Der allgemeine Teil des Konzernlageberichts muss klar und übersichtlich sein.“
  - Tz. 21: Aufnahme Zulässigkeit des Verweises von der Konzernerklärung zur Unternehmensführung auf Vergütungsbericht/den Vermerk des Abschlussprüfers gem. § 162 AktG, Vergütungssystem etc.
- Tz. 31a (Vermittlung der Sicht der Konzernleitung): Aufnahme eines Beispiels („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.“)
- Tz. 33 (Wesentlichkeitsgrundsatz): Klarstellung, 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.“)

# Vorgeschlagene Änderungen ohne direkten Bezug zur CSRD



## Empfehlungen GFA-Mitglied

- Tz. 23. Klarstellung, dass der zusammengefasste Bericht nicht nur (wie bislang formuliert) die wirtschaftliche Lage von Mutterunternehmen und Konzern sondern auch Geschäftsverlauf und Entwicklung von Mutterunternehmen und Konzern beinhalten muss.
- Tz. K231b. Konzernklärung zur Unternehmensführung/Diversitätskonzept: Bezugnahme auf „Mutterunternehmen“ statt „Konzern“ bzgl. der Angaben, wie im Konzern die erste und zweite Führungsebene unterhalb des Vorstands abgegrenzt werden (Hintergrund: aktienrechtliche Primärverpflichtung erstreckt sich auf das Mutterunternehmen, nicht auf den Konzern)
- Konsistente Verwendung von Konzernlagebericht, Mutterunternehmen, Abschlussstichtag

Frage an den GFA: Stimmt der GFA der Umsetzung dieser Änderungen in DRS 20 zu?

# Bisherige Rückmeldungen auf Entwurfsstand vom 19.09.2024

---



## Vorbemerkung

- Im Kontext der GFA-Sitzung am 1. Oktober hat der DRSC-Mitarbeiterstab ca. 90 schriftliche Anmerkungen zum Arbeitsstand des änderungsmarkierten DRS 20 erhalten (nicht-öffentliche Unterlage zur GFA-Sitzung)
- Diese waren überwiegend redaktioneller Natur, enthielten aber auch wesentliche inhaltliche Themen.
- Der DRSC-Mitarbeiterstab hat diese analysiert und zum Teil bereits mit der AG besprochen
- Das Ergebnis dieser Analyse ist auf den folgenden Folien dargestellt und soll durch den GFA beurteilt werden.

# Bisherige Rückmeldungen auf Entwurfsstand vom 19.09.2024



Schnittstellen: Aktuelle GFA-Position: integrative Berichterstattung im allg. Teil

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

# Bisherige Rückmeldungen auf Entwurfsstand vom 19.09.2024



## Schnittstellen: Inhalt der Rückmeldung

- Kritik an „weitreichenden Möglichkeiten der integrierten Berichterstattung, die im aktuellen DRS 20 Entwurf enthalten sind“

- Insb.

| DRS 20                                     | ESRS  |
|--|---|
| Risikomanagementsystem (Tz. K137 bis K145) | ESRS 2. IRO-1 (Beschreibung des Verfahrens zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen) |
| Risikobericht (Tz. 146 bis Tz. 167)        | ESRS 2.SBM-3 (Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell)        |

- IRO-1 und SBM-3 sind „keine originären Angaben des allg. Teils des Lageberichts“, „sondern die "Herzstücke" der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS.“
- Beschränkung auf „deckungsgleiche oder zumindest ähnliche Angaben“
- Verweis auf kritische Haltung des IDW zu Verweisen
- Zweifel an Praxisrelevanz der Schnittstellen (Unternehmen werden aufgrund der Prüfungstiefe hiervon keinen Gebrauch machen)

# Bisherige Rückmeldungen auf Entwurfsstand vom 19.09.2024



## Schnittstellen: Diskussion (AG/DRSC-Mitarbeiterstab)

### Ist die vollständige Kongruenz der Anforderungen bzw. der resultierenden Angaben entscheidend?

- Beispiel Berichtselement X (z.B. Geschäftsmodell)
  - Vorgabe für das Berichtselement X im allgemeinen Teil → Angaben A, B, C
  - Vorgabe für das Berichtselement X im KNHB → Angaben A, B, C, D
- Berichtselement X ist nicht vollständig deckungsgleich in beiden Abschnitten

### Ansicht AG / DRSC-Mitarbeiterstab

- Auch wenn die Angaben bzw. der Anforderungen im Detail nicht deckungsgleich sind, sollten die betreffenden Schnittstellen integrativ berichtet werden dürfen.
- Bzgl. der Kritik (Risikobericht): Wenn Risikomanagement beim Ersteller integriert organisiert (d.h. nachhaltigkeitsbezogene Risiken und Auswirkungen sind Gegenstand des Risikomanagements) → integrative Darstellung sollte nicht verboten sein.
- Andererseits adressatengerechte Lesbarkeit des Lageberichts in einigen Fällen verhindert.
- Empfehlung: Beibehaltung der beabsichtigten Regelung in DRS 20 zur Möglichkeit der integrativen Berichterstattung im allgemeinen Teil des KLB

**Frage an den GFA: Folgt der GFA dieser Ansicht?**

# Bisherige Rückmeldungen auf Entwurfsstand vom 19.09.2024



## Weitere Rückmeldungen bzgl. CSRD-relevanter Themen

| Rückmeldung   | DRSC-Mitarbeiterstab / AG KLB  |
|---|--|
| Definition „allgemeiner Teil“ des Konzernlageberichts in Definitionskatalog aufnehmen   | Erscheint nicht notwendig. Das Begriffsverständnis ist in Tz. 1 bereits dargestellt. |
| Schnittstelle „IKS/RMS bzgl. Konzernrechnungslegungsprozess“: <ul style="list-style-type: none"><li>• Klarstellung, dass sich die Ausführungen zum IKS/RMS bezogen auf die Konzernrechnungslegung zumindest auf den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts erstrecken</li><li>• Klarstellung, dass die Angaben (zunächst) im allgemeinen Teil zu machen sind, bevor auf die Schnittstelle hingewiesen wird.</li></ul> | Übernommen (K168)  |
| Befreiung vom KNHB: Aufnahme Kommissions-FaQ, wonach Unternehmen, die gem. § 290 Abs. 5 HGB nicht zur Konzernabschlussaufstellung verpflichtet sind, auch von der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts befreit sind (FAQ 10 → Befreiung aufgrund unwesentlicher TU gem. Art. 23 Abs. 9 und 10 B-RL)   | Übernommen (N238a)   |
| Befreiung vom KNHB: Aufnahme der Regelung, wer zur Abgabe des Prüfungsurteils berechtigt ist  | Nicht übernommen<br>Prüfungsthemen nicht im Scope des DRS 20                         |

# Bisherige Rückmeldungen auf Entwurfsstand vom 19.09.2024



## Weitere Rückmeldungen bzgl. CSRD-relevanter Themen

| Rückmeldung  | DRSC-Mitarbeiterstab / AG KLB   |
|--|---|
| Aufnahme von Konkretisierungen zur Ausnahmeregelung „Weglassen von nachteiligen Angaben zu künftigen Entwicklungen oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden“ | Nicht übernommen<br>Inkonsistent zur Ausgestaltung des DRS 20 in Bezug auf die Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Übernahme gesetzliche Regelung, keine darüber hinausgehenden Inhalte). Konkretisierung erfolgt bereits in den ESRS                    |
| Aufnahme von Konkretisierungen bzw. mindestens Wiedergabe der Bedingungen für die Informationsvermittlung mittels Verweises  | Nicht übernommen<br>Inkonsistent zur Ausgestaltung des DRS 20 in Bezug auf die Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (Übernahme gesetzliche Regelung, keine darüber hinausgehenden Inhalte). Expliziter Verweis auf ESRS 1 Abschnitt 9.1. bereits enthalten |
| Klarstellung bzgl. der Normen außerhalb des HGB, welche bestimmte Unternehmen qua Verweisung auf das HGB zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichten               | Übernommen (Tz. N238b)  |

**Frage an den GFA:** Folgt der GFA der Ansicht der AG bzw. des DRSC-Mitarbeiterstabs?

- Geltungsbereich der GoL
- Angaben zu Transitionsplänen: Interaktion mit (freiwilliger) Strategieberichterstattung
- Konnektivität: GoL oder Teilaspekt des GoL „Vollständigkeit“
- Interaktion mit geändertem IFRS 18 bzgl. neuer Angabepflicht von bestimmten Management Performance Measures (mit Bezug zur Ergebnisrechnung) im Anhang (*effective date* 1.1.2027, noch nicht indossiert)
- Prüfung und ggf. Aufnahme zusätzlicher Vorgaben für den KLB bei Versicherungsunternehmen (§§ 37, 60 RechVersV) und Pensionsfonds (§ 37 RechPensV)