

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 5,
November 2017

HGB direkt

pwc

DRÄS 8: Änderungen an DRS 20 „Konzernlagebericht“

Aktueller Anlass

Der Deutsche Rechnungslegungs Änderungsstandard DRÄS 8 wurde am 22. September 2017 vom DRSC verabschiedet; mit seiner Bekanntmachung im Bundesanzeiger durch das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz ist in Kürze zu rechnen. Mit DRÄS 8 wird **DRS 20 „Konzernlagebericht“** in erster Linie ergänzt um die neuen Berichtspflichten, die sich durch das am 19. April 2017 in Kraft getretene Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (**CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz**) ergeben.

Auswirkungen

Materielle Änderungen sowie Ergänzungen von DRS 20 durch DRÄS 8 ergeben sich im Abschnitt „Konzernerklärung zur Unternehmensführung“, welcher um Angaben zum Diversitätskonzept für Vorstand und Aufsichtsrat erweitert wird (DRS 20.K231d ff.), und im neuen Abschnitt „Nichtfinanzielle Konzernenerklärung“ (DRS 20.232 ff.). Die durch DRS 20 i.d.F. DRÄS 8 für die Konzernberichterstattung konkretisierten neuen Berichtspflichten gelten grundsätzlich auch auf Ebene des Einzelunternehmens (§§ 289b ff., 289f Abs. 2 Nr. 6 HGB, auch i.V.m. §§ 340a Abs. 1a, 1b, 341a Abs. 1a, 1b HGB). Die Anwendung der DRS 20-Regelungen auf die entsprechende Berichterstattung des Einzelunternehmens wird empfohlen (DRS 20.2).

1. Diversitätskonzept

Bestimmte Mutterunternehmen müssen ihre **Konzernerklärung zur Unternehmensführung** (§ 315d i.V.m. § 289f HGB) um Angaben zum Diversitätskonzept im Hinblick auf das vertretungsberechtigte Organ und den Aufsichtsrat ergänzen. Hiervon betroffen sind Mutterunternehmen i.S.d. § 289f Abs. 1 und Abs. 3 HGB (insbesondere börsennotierte AG, SE oder KGaA), wenn am aktuellen und am vorhergehenden Abschlussstichtag die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen (Mutter- und Tochterunternehmen) zusammen nicht die Voraussetzungen für eine **größenabhängige Befreiung gem. § 293 Abs. 1 HGB** erfüllen (DRS 20.K231d). Diese Anknüpfung an Konzern-Schwellenwerte ist im DRS 20 branchenunabhängig, d.h. ungeachtet §§ 340i Abs. 6, 341j Abs. 5 HGB auch für Institute und Versicherungsunternehmen vorgesehen.

Zu den Berichtspflichten gehören:

- Beschreibung des verfolgten **Diversitätskonzepts** in Bezug auf Aspekte wie Alter, Geschlecht, Nationalität, Bildungs- oder Berufshintergrund,
- **Ziele** des Diversitätskonzepts, wobei quantitative Angaben nicht erforderlich sind (DRS 20.K231h),
- Art und Weise der **Umsetzung** des Diversitätskonzepts und
- im Geschäftsjahr erreichte **Ergebnisse**, wobei auch anzugeben ist, wenn das Diversitätskonzept zu keinen Ergebnissen geführt hat (DRS 20.K231k)

Wird **kein Konzept** verfolgt, ist dies unter Angabe von Gründen zu erläutern („comply oder explain“) (DRS 20.K231l).

2. Nichtfinanzielle Konzernklärung

a) Betroffene Konzerne

Kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen müssen künftig bestimmte nichtfinanzielle Informationen berichten, wenn die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen (Mutter- und Tochterunternehmen) zusammen nicht die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung gem. § 293 Abs. 1 HGB erfüllen und im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen. Diese beiden **größenabhängigen Merkmale** für eine Berichtspflicht müssen im Regelfall an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erfüllt sein, wohingegen das **Merkmal der Kapitalmarktorientierung** des Mutterunternehmens (nur) am Abschlussstichtag erfüllt sein muss (DRS 20.232 ff.).

Die Regelungen zur Konzernberichterstattung über nichtfinanzielle Informationen gelten entsprechend für **Institute** und **Versicherungsunternehmen** als Mutterunternehmen, vorausgesetzt, der entsprechende Konzern erfüllt die größenabhängigen Merkmale. Auf eine Kapitalmarktorientierung des Mutterunternehmens kommt es in diesem Fall nicht an (§§ 340i Abs. 5, 341j Abs. 4 HGB; DRS 20.233).

b) Berichtsformen und Offenlegungsmöglichkeiten

Vorgesehen sind folgende Berichtsformen bzw. Veröffentlichungsmöglichkeiten:

- **Nichtfinanzielle Konzernklärung:**
Die nichtfinanzielle Konzernklärung stellt eine Erweiterung des Konzernlageberichts dar und darf entweder in diesen **integriert** werden, so dass die nichtfinanziellen Angaben an verschiedenen Stellen innerhalb des Konzernlageberichts gemacht werden, oder einen **besonderen Abschnitt** innerhalb des Konzernlageberichts darstellen. Wird die letztgenannte Variante gewählt, ist es zulässig, auf die an anderen Stellen im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben zu verweisen (DRS 20.243 f.).
- **Gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht:**
Alternativ darf ein (inhaltlich mindestens gleichwertiger) gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht außerhalb des Konzernlageberichts erstellt werden. Dieser darf auch **Bestandteil eines anderen Konzernberichts** (z.B. eines Nachhaltigkeitsberichts) sein (DRS 20.252 ff.). Der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht ist entweder zusammen mit dem Konzernlagebericht im **Bundesanzeiger** offenzulegen oder auf der **Internetseite** des Mutterunternehmens (unter Angabe der konkreten Internetseite, auf der der Bericht veröffentlicht ist (DRS 20.250)) zu veröffentlichen (DRS 20.246). Die Veröffentlichung auf der Internetseite hat spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag und für mindestens zehn Jahre zu erfolgen.

Verweise auf die im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Informationen sind auch bei Erstellung eines gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts zulässig (DRS 20.256).

Es ist zulässig, die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung mit der nichtfinanziellen Berichterstattung des Mutterunternehmens zusammenzufassen (§ 315b Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 2 HGB). Im Fall der Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung setzt die **Zusammenfassung** mit der nichtfinanziellen Erklärung nach § 289b Abs. 1 HGB jedoch voraus, dass ein zusammengefasster Lagebericht nach DRS 20.22 erstellt wird (DRS 20.245).

c) Inhalt der Berichterstattung

Der Inhalt der Berichterstattung umfasst neben einer Darstellung des **Geschäftsmodells** des Konzerns (DRS 20.257) zumindest zu den **nichtfinanziellen Aspekten** Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung bestimmte Angaben. Die fünf genannten Aspekte stellen einen Mindestkatalog dar, d.h. es können auch weitere Aspekte relevant sein (DRS 20.B64). Jeder Aspekt kann einen oder mehrere Sachverhalte umfassen (z.B. Aspekt Umweltbelange: Treibhausgase, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung). Eine Berichtspflicht auf Ebene der einzelnen Sachverhalte ist zwar zulässig, aber im Unterschied zum Entwurf des DRÄS 8 nicht verpflichtend (DRS 20.262).

Unter der Voraussetzung der Wesentlichkeit umfassen die Angaben zu den nichtfinanziellen Aspekten:

- Beschreibung der verfolgten **Konzepte** und Ergebnisse (DRS 20.265 ff.): Dies beinhaltet eine Darstellung der **Ziele**, wobei quantitative Angaben zu Ausmaß und Zeitbezug der Ziele nicht erforderlich sind. Dagegen sind Inhalt und Zeitbezug der geplanten **Maßnahmen** darzustellen. Des Weiteren sind die angewandten **Due-Diligence-Prozesse** (wenn verhältnismäßig, dann auch bzgl. der Lieferkette und der Kette der Subunternehmer) und die Einbindung der Unternehmensleitung darzustellen. Zudem sind die **Ergebnisse** der verfolgten Konzepte darzustellen; dabei ist bspw. auf das Ausmaß der Zielerreichung und den Stand der Maßnahmenrealisierung einzugehen. Wenn ein Konzept zu keinem Ergebnis geführt hat, ist auch dies anzugeben.
- Angabe der wesentlichen **Risiken** aus der eigenen Geschäftstätigkeit und aus den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen sowie ihre Handhabung (DRS 20.277 ff.): Während der Entwurf des DRÄS 8 noch einen erweiterten **Risikobegriff** vorsah, beschränken sich die durch den finalen DRÄS 8 vorgenommenen Änderungen am Risikobegriff gem. DRS 20.11 auf sprachliche Präzisierungen. Das Risiko, d.h. (mögliche) negative Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf die nichtfinanziellen Aspekte, ist damit unverändert aus Sicht des Konzerns – und nicht aus Sicht anderer Stakeholder – zu beurteilen (DRS 20.B8). Von der Berichtspflicht umfasst werden letztlich nur solche Risiken, deren **Eintritt sehr wahrscheinlich** ist und deren **negativen Auswirkungen** auf die berichtspflichtigen Aspekte **schwerwiegend** sind oder sein werden. Die Berichterstattung über die wesentlichen Risiken aus den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen des Konzerns muss zudem **verhältnismäßig** sein, was eine Abwägung verschiedener Faktoren wie z.B. Schwere und Eintrittswahrscheinlichkeit eines drohenden Schadens, Kosten der Informationsbeschaffung und Informationsnutzen erfordert.

- Angabe der bedeutsamsten **nichtfinanziellen Leistungsindikatoren** (DRS 20.284 ff.):
Diese sind **selbstständig darzustellen**, d.h. sie müssen leicht identifizierbar und leicht auffindbar sein, z.B. durch die Verwendung von Tabellen. Der Umfang der berichtspflichtigen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren geht über die bisher nach § 315 Abs. 3 HGB in die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage einzubeziehenden Leistungsindikatoren nicht hinaus.
- Hinweise auf und Erläuterungen zu **im Konzernabschluss ausgewiesene Beträgen** (DRS 20.287 ff.):
Die Angaben sind nur zu machen, soweit sie für das Verständnis der nichtfinanziellen Konzernklärung im Zusammenhang mit dem Konzernabschluss erforderlich sind. Erforderlich können auch Hinweise auf im Konzernanhang angegebene Beträge sein.

Die **Reihenfolge**, in der über die Aspekte berichtet wird, kann frei gewählt werden (DRS 20.260). Dies gilt auch für die Reihenfolge der Angaben zu den Aspekten (DRS 20.263). Wenn eine Information mehrere Aspekte oder Sachverhalte betrifft, können die Angaben zusammenhängend dargestellt werden (DRS 20.264).

Bei **Fehlen eines Konzepts** zu einem oder mehreren der nichtfinanziellen Aspekte ist dies unter Angabe von Gründen zu erläutern („comply oder explain“) (DRS 20.290 ff.). Die Angaben über Risiken, die Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie die Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge sind aber auch bei Fehlen eines Konzepts zu machen, wenn sie für das Verständnis von Geschäftsverlauf, -ergebnis und Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit auf die nichtfinanziellen Aspekte erforderlich sind.

Die Berichterstattung kann in Anlehnung an oder unter Verwendung nationaler, europäischer oder internationaler **Rahmenwerke** erstellt werden, wobei anzugeben ist, welche Rahmenwerke herangezogen wurden. Anzugeben ist auch, wenn ein Rahmenwerk nur in Teilen genutzt wurde sowie für welche Bestandteile der nichtfinanziellen Berichterstattung welches Rahmenwerk genutzt wurde (DRS 20.298).

In eng begrenzten Ausnahmefällen dürfen bestimmte, für den Konzern **erheblich nachteilige Informationen** weggelassen werden, sind aber zu einem späteren Zeitpunkt nachzuholen, wenn die Gründe für das Weglassen entfallen sind (DRS 20.302 ff.). Ein erheblicher Nachteil ist anzunehmen, wenn der Konzern einen hinreichend konkretisierbaren geschäftlichen Schaden von beachtlichem Ausmaß erwarten kann.

d) Befreiung von der Berichterstattung

Ein Mutterunternehmen, das zugleich Tochterunternehmen eines übergeordneten Mutterunternehmens ist, ist unter bestimmten Voraussetzungen von der eigenen Berichtspflicht nach § 315b Abs. 1 HGB durch die **nichtfinanzielle Konzernberichterstattung des übergeordneten Mutterunternehmens** befreit (§ 315b Abs. 2 HGB; DRS 20.237 ff.). Dies setzt insb. voraus, dass das Mutterunternehmen in die befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung des übergeordneten Mutterunternehmens einbezogen ist und dass diese befreiende nichtfinanzielle Konzernberichterstattung nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU erstellt wird und in deutscher oder englischer Sprache öffentlich verfügbar ist. Die Richtlinie 2013/34/EU beinhaltet nach Ergänzung durch die sog. CSR-Richtlinie der EU u.a. die EU-Vorgaben an eine nichtfinanzielle Konzernberichterstattung.

Handlungsbedarf

Die neuen Regelungen sind erstmals für **Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 31. Dezember 2016** anzuwenden; eine (freiwillige) vorzeitige Erstanwendung ist nicht vorgesehen.

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com

Dr. Bernd Kliem

Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Nina Schäfer

Tel.: +49 69 9585-1517
nina.schaefer@pwc.com

Hendrik Fink

Tel.: + 49 89 5790-5535
hendrik.fink@pwc.com

Nicolette Behncke

Tel.: +49 69 9585-3080
nicolette.behncke@pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.