

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8

E-DRÄS 8

Änderungen des DRS 20 *Konzernlagebericht*.

20. Juni 2017

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme
bis zum 14. August 2017 aufgefordert.
Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-Mail: info@drsc.de

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Präambel	5
Vorbemerkung	6
Abkürzungsverzeichnis	7
Artikel 1: Änderungen des DRS 20	8
Artikel 2: Inkrafttreten	29

Aufforderung zur Stellungnahme

Das DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum **14. August 2017**. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

Frage 1: Definition von Risiko

Im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung ist über Risiken zu berichten, die mit der Geschäftstätigkeit, den Geschäftsbeziehungen, den Produkten und Dienstleistungen des Konzerns verknüpft sind und sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die berichtspflichtigen Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung) haben werden.

Allgemein, und so auch im DRS 20, wird unter Risiko ein mögliches künftiges Ereignis verstanden, das zu einer negativen Abweichung von einer erwarteten oder angestrebten Entwicklung (ausgedrückt durch eine Prognose oder ein Ziel) führt. In Folge der neuen Berichterstattungsanforderungen haben Konzerne die Erwartungen anderer Stakeholder als der Kapitalgeber stärker zu berücksichtigen als dies bisher der Fall war (siehe für eine ausführliche Darstellung die Begründung zum Standardentwurf Tz. B76 bis B84). Zur Berücksichtigung dieser geänderten Gewichtung schlägt das DRSC im Standardentwurf vor, den Bezug auf das Unternehmen in der Definition von „Risiko“ zu streichen.

- a) *Stimmen Sie dieser vorgeschlagenen Änderung zu?*
- b) *Wenn nein, wie unterscheidet sich Ihrer Meinung nach die bisherige Risikoberichterstattung von der Risikoberichterstattung im Rahmen der nichtfinanziellen Erklärung?*

Frage 2: Vollständige Integration der Angaben der nichtfinanziellen Konzernklärung in den Konzernlagebericht

Neben der Bereitstellung der im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung geforderten Angaben in einem besonderen Abschnitt des Konzernlageberichts oder in einem gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht können diese auch vollständig in den Konzernlagebericht integriert werden. Im Falle der Nutzung der letztgenannten Möglichkeit wird empfohlen, im Konzernlagebericht die Stellen anzugeben, an denen die geforderten Angaben bereitgestellt werden. Ziel dieser Empfehlung ist es, die Vergleichbarkeit für die Adressaten des Konzernlageberichts zu verbessern.

Befürworten Sie diese Empfehlung?

Frage 3: Geschäftsmodell

Gemäß § 315c HGB i.V.m. § 289c Abs. 1 HGB haben Konzerne, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind, ihr Geschäftsmodell kurz zu beschreiben. In der Praxis hat sich die Beschreibung des Geschäftsmodells im Konzernlagebericht etabliert, wofür konkretisierende Regelungen insbesondere in Tz. 37 enthalten sind. Bei den im E-DRÄS 8 vorgeschlagenen Änderungen der Tz. 37 handelt es sich um Formulierungsänderungen, die keine Änderung der bisherigen Anforderungen intendieren. Sie dienen einer Neustrukturierung und Klarstellung der bisherigen Anforderungen. Die Pflicht zur Darstellung des Geschäftsmodells für Konzerne, die zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung verpflichtet sind, wird in Tz. 257 geregelt.

- a) *Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen an Tz. 37 zu?*
- b) *Erachten Sie die Trennung der Regelungen zur Darstellung des Geschäftsmodells im allgemeinen Teil (Tz. 37) und in die Spezialregelung im Abschnitt der nichtfinanziellen Konzernklärung (Tz. 257) für hilfreich?*

Frage 4: Berichtspflichtige Aspekte

§ 289c Abs. 2 HGB nennt fünf Aspekte (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung), zu denen Informationen bereitgestellt werden müssen. Die fünf genannten Aspekte stellen einen Mindestkatalog dar, d.h. es können auch weitere Aspekte relevant und damit berichtspflichtig sein.

Erachten Sie die Aufnahme eines Hinweises in DRS 20, dass auch weitere als die fünf im Gesetz genannten Aspekte relevant und damit berichtspflichtig sein könnten, für hilfreich?

Frage 5: Berichterstattung auf Sachverhaltsebene

Sofern zu einem Aspekt mehrere Sachverhalte existieren und die Angaben zum einzelnen Sachverhalt für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die berichtspflichtigen Aspekte erforderlich sind, sind gemäß Tz. 262 die konkretisierenden Regelungen in den Tz. 265 bis 289 zu beachten.

Stimmen Sie dieser vorgeschlagenen Regelung zu?

Frage 6: Verhältnismäßigkeit der Berichterstattung

Das Gesetz und der Standardentwurf knüpfen bestimmte Berichtspflichten an die Bedingung der Verhältnismäßigkeit. Im Standardentwurf wird zudem in den Tz. 271 und 280 erläutert, dass sich die Einschätzung, ob die Berichterstattung verhältnismäßig ist, auch danach richtet, ob die Kosten der Informationsbeschaffung und der Informationsnutzen ausgewogen sind.

Halten Sie diese Ausführungen für hilfreich?

Präambel

Der Anlass der aktuellen Überarbeitung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 20 *Konzernlagebericht* ist das am 19. April 2017 in Kraft getretene Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz – CSR-RLUG). Mit diesem Gesetz wird die Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (CSR-RL) in deutsches Recht umgesetzt.

Zentrale Regelungsinhalte des CSR-RLUG sind die Erweiterung der Konzernlageberichte um eine nichtfinanzielle Konzernerklärung und die Ergänzung der Konzernerklärung zur Unternehmensführung um Angaben zum Diversitätskonzept. Weiterhin werden die Paragraphen zum Lagebericht (§ 289 HGB) und Konzernlagebericht (§ 315 HGB) neu strukturiert. Die Regelungen des Gesetzes sind im Wesentlichen auf Konzernlageberichte für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Große Konzerne, bei denen insgesamt mehr als 500 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt beschäftigt sind und deren Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert oder ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen ist, müssen ihren Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernerklärung ergänzen. Diese Erklärung beinhaltet eine kurze Darstellung des Geschäftsmodells und muss sich zumindest auf die fünf Aspekte Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen. Für diese Aspekte sind Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Aspekte erforderlich sind. Ferner müssen große börsennotierte Mutterunternehmen und große Mutterunternehmen, die andere Wertpapiere als Aktien an einem organisierten Markt ausgegeben haben und deren Aktien über ein multilaterales Handelssystem gehandelt werden, ihre Konzernerklärung zur Unternehmensführung um Angaben zu ihrem Diversitätskonzept erweitern.

Die vorstehenden Änderungen geben Anlass für eine Anpassung des DRS 20 *Konzernlagebericht*. Mit dem vorliegenden Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 (E-DRÄS 8) wird das Ziel verfolgt, DRS 20 formal an die geänderte Gesetzeslage anzupassen. Im Wesentlichen werden folgende Änderungen an DRS 20 vorgeschlagen:

- Ergänzung des Abschnitts *Konzernerklärung zur Unternehmensführung* um Regelungen bzgl. der Angaben zum Diversitätskonzept.
- Ergänzung um einen Abschnitt *Nichtfinanzielle Konzernerklärung*.

Die übrigen Änderungen am DRS 20 sind redaktioneller Art.

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem DRSC zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 8 (E-DRÄS 8) des DRSC handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des E-DRÄS 8 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach seiner Auffassung Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412–0, Fax +49 (0)30 206412–15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
E-DRÄS	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards
HGB	Handelsgesetzbuch
ff.	fortfolgende
Nr.	Nummer
Tz.	Textziffer(n)

Artikel 1 Änderungen des DRS 20

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20) *Konzernlagebericht* vom 2. November 2012 (BAnz AT 04.12.2012), zuletzt geändert am 21. April 2016 (BAnz AT 21.06.2016), wird wie folgt geändert:

1. Das Abkürzungsverzeichnis wird ergänzt um

CSR-RL	Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen (Corporate Social Responsibility-Richtlinie)
CSR-RLUG	Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz)

2. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt gefasst:

„Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorbemerkung	4
Abkürzungsverzeichnis	5
Zusammenfassung	6-9

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20) Konzernlagebericht

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1–10
Definitionen	11
Regeln	12–K235
Grundsätze	12–35
Vollständigkeit	12–16
Verlässlichkeit und Ausgewogenheit	17–19
Klarheit und Übersichtlichkeit	20–30
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
Ziele und 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–K2311
Um Angaben zum Diversitätskonzept erweiterte Konzernklärung zur Unternehmensführung	K231d–K2311
Nichtfinanzielle Konzernklärung	232–305
Geltungsbereich	232–236
Befreiung	237–240
Berichtsalternativen	241–245
Gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht	246–256
Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung	257–295
Geschäftsmodell	257
Berichtspflichtige Aspekte	258–260
Angaben zu den berichtspflichtigen Aspekten	261–289
Verfolgte Konzepte einschließlich der Due-Diligence-Prozesse	265–274
Ergebnisse der Konzepte	275–276
Risiken aus eigener Geschäftstätigkeit, Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen	277–283
Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren	284–286
Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge	287–289
Fehlen eines Konzepts	290–295
Nutzung von Rahmenwerken	296–301
Weglassen nachteiliger Angaben	302–305
Versicherung der gesetzlichen Vertreter	K306–K309
Inkrafttreten	310
Anlagen	
Anlage 1: Besonderheiten der Risikoberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten	A1.1–A1.22
Anlage 2: Besonderheiten der Risikoberichterstattung von Versicherungsunternehmen	A2.1–A2.20
Begründung	B1–B89“

3. Die Zusammenfassung wird wie folgt geändert:

- a) Im dritten Absatz wird das Wort „Erklärung“ durch das Wort „Konzernerklärung“ ersetzt.
- b) Im zwölften Absatz werden das Wort „Erklärung“ durch das Wort „Konzernerklärung“ ersetzt sowie die Angabe „§ 315 Abs. 5 HGB i.V.m. § 289a“ durch die Angabe „§ 315d HGB i.V.m. § 289f“ ersetzt. Ferner wird folgender Satz angefügt: „Die geforderten Angaben zum

Diversitätskonzept, die bestimmte Konzerne in ihrer Konzernklärung zur Unternehmensführung bereitzustellen haben, werden konkretisiert.

- c) Nach dem zwölften Absatz wird folgender Text eingefügt:
„Bestimmte Konzerne haben ihren Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung zu erweitern. Diese Erklärung beinhaltet eine kurze Darstellung des Geschäftsmodells und muss sich zumindest auf die fünf Aspekte Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen. Für diese Aspekte sind Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Aspekte erforderlich sind.“
- d) Änderungen im vorletzten Absatz:
- Im vierten Spiegelstrich wird die Angabe „§ 315 Abs. 2 Nr. 5“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 4“ ersetzt.
 - Im fünften Spiegelstrich wird die Angabe „§ 315 Abs. 4“ durch die Angabe „§ 315a“ ersetzt.
 - Im sechsten Spiegelstrich wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 6“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 5“ ersetzt.
 - Im siebten Spiegelstrich werden die Worte „Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern“ durch die Worte „Konzernklärung zur Unternehmensführung“ sowie die Angabe „§ 315 Abs. 5 i.V.m. § 289a“ durch die Angabe „§ 315d“ ersetzt.

4. Textziffer 11 wird ergänzt um die folgenden Definitionen:

Due-Diligence-Prozesse (im Sinne dieses Standards): Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung negativer Auswirkungen der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens.

Ziel: angestrebter Zustand in der Zukunft

5. In der Definition des Begriffs „Risiko“ in Textziffer 11 werden die Wörter „für das Unternehmen“ gestrichen.
6. Die Textziffer 21 wird wie folgt geändert:
- a) Im ersten Spiegelstrich werden die Worte „Erklärung zur Unternehmensführung“ durch die Worte „Konzernklärung zur Unternehmensführung“ sowie die Angabe „§ 315 Abs. 5 HGB i.V.m. § 289a“ durch die Angabe „§ 315d HGB i.V.m. § 289f“ ersetzt.
- b) Im dritten Spiegelstrich wird die Angabe „§ 315 Abs. 4 Satz 2“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 315a Abs. 1 Satz 3“ ersetzt sowie nach der Angabe „K219“ ein Komma und die Angabe „223a“ eingefügt.
7. In der Textziffer 23 wird im zweiten Satz im Satzteil „die nur den Konzern betreffen“ das Wort „nur“ gestrichen.
8. Textziffer 37 wird wie folgt gefasst:

Sofern für das Verständnis der Ausführungen im Konzernlagebericht 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) die Geschäftsprozesse (z.B. Beschaffung, Produktion, Vertrieb),
 - e) Produkte und Dienstleistungen,
 - f) Beschaffungs- und Absatzmärkte,
 - g) die externen Einflussfaktoren für das Geschäft (z.B. rechtliche, politische, wirtschaftliche, ökologische und soziale Rahmenbedingungen).
9. In der Textziffer K188 wird die Angabe „§ 315 Abs. 4“ durch die Angabe „§ 315a Abs. 1“ ersetzt.

10. Nach Textziffer K223 wird folgende Überschrift eingefügt: „Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien“
11. Nach der neuen Überschrift „Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien“ wird die neue Textziffer 223a mit folgendem Wortlaut eingefügt:

„Sofern das Mutterunternehmen eine Aktiengesellschaft ist, hat es im Konzernlagebericht auf die Angaben im Anhang betreffend den Erwerb eigener Aktien gemäß § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG zu verweisen.“

12. Die Überschrift vor Textziffer K224 wird wie folgt gefasst: „Konzernerklärung zur Unternehmensführung“
13. Textziffer K224 wird wie folgt gefasst:

Gemäß § 315d HGB haben Mutterunternehmen, die börsennotierte Aktiengesellschaften, börsennotierte Europäische Gesellschaften oder börsennotierte Kommanditgesellschaften auf Aktien sind, eine Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern (Konzernerklärung zur Unternehmensführung) in ihren Konzernlagebericht aufzunehmen. Dies gilt auch für Mutterunternehmen, die Aktiengesellschaften, Europäische Gesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien sind und ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG ausgegeben haben und deren ausgegebene Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 8 WpHG gehandelt werden. Die Konzernerklärung zur Unternehmensführung muss einen eigenen Abschnitt im Konzernlagebericht bilden.

14. In der Textziffer K226 wird die Angabe „§ 315 Abs. 5 HGB i.V.m. § 289a“ durch die Angabe „§ 315d HGB i.V.m. § 289f“ ersetzt.
15. Textziffer K227 wird wie folgt gefasst:

Die Konzernerklärung zur Unternehmensführung gemäß § 315d HGB muss beinhalten:

- a) die Entsprechenserklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex durch den Vorstand und Aufsichtsrat gemäß § 161 AktG,**
- b) relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken,**
- c) eine Darstellung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat und der Zusammensetzung und Arbeitsweise ihrer Ausschüsse,**
- d) eine Darstellung der Zielgrößen für den Frauenanteil in Aufsichtsrat, Vorstand und den beiden Führungsebenen unterhalb des Vorstands und deren Erreichung, sofern das Mutterunternehmen börsennotiert ist,**
- e) Angaben zur Einhaltung der Mindestquoten bei der Besetzung des Aufsichtsrats, sofern das Mutterunternehmen börsennotiert ist und der paritätischen Mitbestimmung unterliegt sowie**
- f) Angaben zum Diversitätskonzept, sofern die in Tz. K231d genannten Voraussetzungen erfüllt sind.**

16. Nach Textziffer K231c wird folgender Abschnitt eingefügt:

„Um Angaben zum Diversitätskonzept erweiterte Konzernerklärung zur Unternehmensführung

K231d.

Die nachfolgenden Textziffern K231e bis K231l sind nur von Mutterunternehmen zu beachten, die die folgenden Merkmale kumulativ erfüllen:

- a) Das Mutterunternehmen ist eine Gesellschaft im Sinne der Tz. K224.**
- b) Am Abschlussstichtag und am vorhergehenden Abschlussstichtag erfüllen die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen zusammen nicht die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung gemäß § 293 Abs. 1 HGB.**

K231e.

Im Fall von Neugründungen oder Umwandlungen, jedoch nicht bei einem Formwechsel, müssen die in Tz. K231d Buchstabe b genannten Merkmale am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umwandlung erfüllt sein.

K231f.

Die Angaben zum Diversitätskonzept in der Konzernerklärung zur Unternehmensführung umfassen:

- a) eine Beschreibung des Diversitätskonzepts, das im Hinblick auf die Zusammensetzung des vertretungsberechtigten Organs und des Aufsichtsrats verfolgt wird,**
- b) die Ziele dieses Diversitätskonzepts,**
- c) die Art und Weise der Umsetzung des Diversitätskonzepts und**
- d) die in der Berichtsperiode erreichten Ergebnisse.**

K231g.

Die Beschreibung des Diversitätskonzepts kann anhand von Merkmalen wie z.B. Alter, Geschlecht, Nationalität, Bildungs- oder Berufshintergrund erfolgen.

K231h.

Wenn Ausmaß und Zeitbezug der Ziele des Diversitätskonzepts intern festgelegt werden, sind diese bei der Darstellung der Ziele anzugeben.

K231i.

Die Angaben zu Art und Weise der Umsetzung des Diversitätskonzepts können z.B. eine Beschreibung der Prozesse beinhalten, die der Konzern einsetzt, um die Ziele des Diversitätskonzepts zu erreichen.

K231j.

Soweit die Konzernerklärung zur Unternehmensführung gemäß der Tz. K224 bis K231c bereits Angaben zum Diversitätskonzept enthält, kann auf diese Angaben verwiesen werden. Angaben zum Diversitätskonzept können z.B. bereits im Rahmen der Angaben zu Unternehmensführungspraktiken (Tz. K227 Buchstabe b) oder der Angaben zu den Zielgrößen für den Frauenanteil (K227 Buchstabe d) gemacht werden.

K231k.

Wenn das Diversitätskonzept zu keinen Ergebnissen geführt hat, ist dies anzugeben.

K231l.

Wenn das Mutterunternehmen im Sinne der Tz. K231d kein Diversitätskonzept verfolgt, hat es die Gründe hierfür in der Konzernerklärung zur Unternehmensführung zu erläutern.“

17. Nach der neuen Textziffer K231l wird folgender Abschnitt eingefügt.

„Nichtfinanzielle Konzernerklärung

Geltungsbereich

232.

Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB, die Mutterunternehmen sind, müssen den Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernerklärung erweitern, wenn die folgenden Merkmale kumulativ zutreffen:

- a) Die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen erfüllen zusammen nicht die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung gemäß § 293 Abs. 1 HGB.**
- b) Bei den in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen sind insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.**
- c) Das Mutterunternehmen ist kapitalmarktorientiert i.S.d. § 264d HGB.**

233.

Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, die Mutterunternehmen sind, müssen ebenfalls den Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung erweitern, wenn die folgenden Merkmale kumulativ zutreffen:

- a) **Die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen erfüllen zusammen nicht die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung gemäß § 293 Abs. 1 HGB.**
- b) **Bei den in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen sind insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt.**

234.

Die in Tz. 232 Buchstabe a und Buchstabe b sowie in Tz. 233 genannten Merkmale müssen an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren tatsächlich erfüllt sein. Im Fall von Neugründungen oder Umwandlungen, jedoch nicht bei einem Formwechsel, müssen die in Tz. 232 Buchstabe a und Buchstabe b sowie in Tz. 233 genannten Merkmale am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umwandlung erfüllt sein.

235.

Die Anzahl der im Jahresdurchschnitt beschäftigten Arbeitnehmer bestimmt sich entsprechend § 267 Abs. 5 HGB.

236.

Das Merkmal der Kapitalmarktorientierung gemäß Tz. 232 Buchstabe c muss am Stichtag des Konzernabschlusses, für den der Konzernlagebericht erstellt wird, erfüllt sein.

Befreiung

237.

Unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften bzgl. der Aufstellung eines Konzernlageberichts ist ein Mutterunternehmen von der Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung befreit, wenn:

- a) **es zugleich ein Tochterunternehmen ist, das in den Konzernlagebericht eines anderen Mutterunternehmens einbezogen ist, und**
- b) **das andere Mutterunternehmen nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedsstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU eine nichtfinanzielle Konzernklärung offenlegt.**

238.

Wenn ein Mutterunternehmen von der Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung gemäß Tz. 237 befreit ist, hat es in seinem Konzernlagebericht anzugeben:

- a) **dass es befreit ist,**
- b) **welches Mutterunternehmen die nichtfinanzielle Konzernklärung offenlegt und**
- c) **wo die nichtfinanzielle Konzernklärung in deutscher oder englischer Sprache offengelegt ist.**

239.

Die in Tz. 237 genannten anderen Befreiungsvorschriften sind vor allem die in §§ 291 und 292 HGB genannten Befreiungstatbestände. Die Pflicht zur Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung ist an die Aufstellung eines Konzernlageberichts geknüpft.

240.

Die Befreiung setzt die Offenlegung der nichtfinanziellen Konzernklärung in deutscher oder englischer Sprache voraus. Dementsprechend hat das zu befreiende Unternehmen dafür Sorge zu tragen, dass eine deutsche oder englische Übersetzung der nichtfinanziellen Konzernklärung offengelegt ist.

Berichtsalternativen

241.

Ein Mutterunternehmen kann die im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung gemäß Tz. 257 bis 305 zu machenden Angaben:

- a) in den Konzernlagebericht integrieren oder
- b) in einen besonderen Abschnitt innerhalb des Konzernlageberichts einfügen oder
- c) in einem gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht bereitstellen.

242.

Wird die nichtfinanzielle Konzernklärung in den Konzernlagebericht integriert, wird zur besseren Vergleichbarkeit empfohlen, im Konzernlagebericht anzugeben, an welchen Stellen sich die Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung befinden. Dies kann z.B. durch eine Übersicht geschehen.

243.

Wenn die nichtfinanzielle Konzernklärung einen besonderen Abschnitt innerhalb des Konzernlageberichts bildet, darf hierin auf die an anderer Stelle im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verwiesen werden.

244.

Die Regelung zu den Verweismöglichkeiten innerhalb des Konzernlageberichts dient der Vermeidung von Doppelangaben. Im Gegensatz dazu sind Verweise auf den Konzernanhang oder den zusammengefassten Anhang gesetzlich nicht zulässig.

245.

Wenn das Mutterunternehmen einen zusammengefassten Lagebericht nach Tz. 22 erstellt, kann es darin auch die nichtfinanzielle Konzernklärung mit der nichtfinanziellen Erklärung des Mutterunternehmens zusammenfassen. Tz. 241 Buchstabe a und b gelten dabei entsprechend. In der zusammengefassten Erklärung sind Informationen, die den Konzern betreffen, von den Informationen zu trennen, die sich nur auf das Mutterunternehmen beziehen.

Gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht

246.

Voraussetzung für die Erfüllung der Berichtspflichten durch einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht ist, dass zumindest die inhaltlichen Vorgaben der Tz. 257 bis 305 erfüllt werden und das Mutterunternehmen den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht öffentlich zugänglich macht. Der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht ist öffentlich zugänglich, wenn er:

- a) **gemeinsam mit dem Konzernlagebericht offengelegt wird oder**
- b) **auf der Internetseite des Mutterunternehmens spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag veröffentlicht wird, mindestens für zehn Jahre nach Veröffentlichung dort verfügbar ist und der Konzernlagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite Bezug nimmt.**

247.

Die Befreiungsvoraussetzungen gemäß Tz. 237 bis 240 gelten entsprechend für den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht mit der Maßgabe, dass das Mutterunternehmen im Konzernlagebericht anzugeben hat, wo der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht offengelegt bzw. auf welcher Internetseite er veröffentlicht ist.

248.

Der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht kann mit dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht des Mutterunternehmens zusammengefasst werden.

249.

Sofern der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht mit dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht des Mutterunternehmens zusammengefasst wird, ist in dem zusammengefassten gesonderten nichtfinanziellen Bericht auf diese Tatsache hinzuweisen. In dem zusammenge-

fassten nichtfinanziellen Bericht sind Informationen, die den Konzern betreffen, von den Informationen zu trennen, die sich nur auf das Mutterunternehmen beziehen.

250.

Für die im Konzernlagebericht aufzunehmende Angabe der Internetseite genügt nicht der Hinweis auf eine Internetseite, von der aus noch eine weitere Suche des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts erforderlich ist. Es ist die Internetseite anzugeben, auf der sich der nichtfinanzielle Konzernbericht befindet.

251.

Die Grundsätze der Konzernlageberichterstattung, wie sie in Tz. 12 bis 35 dargelegt sind, gelten sinngemäß auch für den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht.

252.

Der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht kann auch Bestandteil eines anderen Konzernberichts sein (z.B. eines Nachhaltigkeitsberichts). Somit bestehen drei Berichtsalternativen für den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht, der entweder:

- a) als eigenständiger Bericht verfasst,
- b) in einen anderen Konzernbericht integriert, oder
- c) als besonderer Abschnitt in einen anderen Konzernbericht aufgenommen werden kann.

253.

Sofern die Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung in einem anderen Konzernbericht enthalten sind, ist in diesem darauf hinzuweisen, dass dieser die Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung gemäß der Tz. 257 bis 305 enthält.

254.

Sofern der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht in einem anderen Bericht enthalten ist und dieser Bericht die Informationen in Bezug auf das Mutterunternehmen und in Bezug auf den Konzern enthält, ist Tz. 249 zu beachten.

255.

Wird der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht in einen anderen Konzernbericht integriert, wird empfohlen, in dem anderen Konzernbericht anzugeben, an welchen Stellen in diesem Bericht sich die Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung befinden. Dies kann z.B. durch eine Übersicht geschehen.

256.

Wenn die im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung zu machenden Angaben außerhalb des Konzernlageberichts in einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht aufgenommen werden, darf in dem gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht auf die im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Angaben verwiesen werden. Werden die Angaben zur nichtfinanziellen Konzernklärung in einen besonderen Abschnitt eines anderen Konzernberichts eingefügt, darf in dem besonderen Abschnitt auf Angaben verwiesen werden, die außerhalb des besonderen Abschnitts, jedoch innerhalb des anderen Konzernberichts gemacht werden. Im Gegensatz dazu sind Verweise auf den Konzernanhang oder den zusammengefassten Anhang gesetzlich nicht zulässig.

Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung

Geschäftsmodell

257.

In der nichtfinanziellen Konzernklärung ist das Geschäftsmodell des Konzerns kurz darzustellen. Dabei ist, soweit für das Verständnis des Geschäftsmodells erforderlich, auf die in Tz. 37 Buchstabe a bis g genannten Merkmale einzugehen. Die Verweismöglichkeiten gemäß Tz. 243 und 256 bestehen analog.

Berichtspflichtige Aspekte

258.

Die nichtfinanzielle Konzernerklärung muss Angaben zu bestimmten Aspekten beinhalten (berichtspflichtige Aspekte). Die berichtspflichtigen Aspekte umfassen zumindest:

- a) Umweltbelange,
- b) Arbeitnehmerbelange,
- c) Sozialbelange,
- d) Achtung der Menschenrechte,
- e) Bekämpfung von Korruption und Bestechung.

259.

Jeder Aspekt kann einen oder mehrere Sachverhalte umfassen. Beispielsweise kann auf folgende Sachverhalte einzugehen sein:

- a) Umweltbelange: Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung, Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien, Schutz der biologischen Vielfalt,
- b) Arbeitnehmerbelange: Geschlechtergleichstellung, Arbeitsbedingungen, Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, Achtung der Rechte der Gewerkschaften, Gesundheitsschutz, Sicherheit am Arbeitsplatz,
- c) Sozialbelange: Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene, Maßnahmen zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung lokaler Gemeinschaften,
- d) Achtung der Menschenrechte: Maßnahmen zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen,
- e) Bekämpfung von Korruption und Bestechung: bestehende Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung.

260.

Die Reihenfolge, in der über die Aspekte berichtet wird, kann frei gewählt werden.

Angaben zu den berichtspflichtigen Aspekten

261.

Zu jedem berichtspflichtigen Aspekt sind die Angaben zu machen, die für das Verständnis

- a) des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie
- b) der Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit auf die nach Tz. 258 berichtspflichtigen Aspekte

erforderlich sind. Dabei sind die Anforderungen der Tz. 265 bis 289 zu beachten.

262.

Existieren für einen Aspekt mehrere Sachverhalte, dann sind die Anforderungen der Tz. 265 bis 289 für jeden Sachverhalt separat zu beachten, sofern die Angaben zu den Sachverhalten für das Verständnis

- a) des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie
- b) der Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit auf die nach Tz. 258 berichtspflichtigen Aspekte

erforderlich sind.

263.

Die Reihenfolge der Angaben zu den Aspekten kann frei gewählt werden.

264.

Wenn eine Information mehrere Aspekte oder Sachverhalte betrifft, können die Angaben zusammenhängend dargestellt werden.

Verfolgte Konzepte einschließlich der Due-Diligence-Prozesse

265.

Die vom Mutterunternehmen in Bezug auf berichtspflichtige Aspekte bzw. Sachverhalte verfolgten Konzepte sind darzustellen. Dies beinhaltet eine Darstellung der Ziele, der Maßnah-

men, der angewandten Due-Diligence-Prozesse sowie der Einbindung der Konzernleitung und etwaiger weiterer Interessensträger (z.B. Arbeitnehmer).

266.

Aus der Darstellung eines verfolgten Konzepts muss deutlich werden, auf welchen Aspekt bzw. Sachverhalt sich das Konzept bezieht.

267.

Wenn Ausmaß und Zeitbezug der Ziele intern festgelegt werden, sind diese bei der Darstellung der Ziele anzugeben.

268.

Bei der Darstellung der Maßnahmen sind Angaben zu deren Inhalt und Zeitbezug zu machen.

269.

Bei der Darstellung der Due-Diligence-Prozesse sind Angaben zu den vom Konzern angewandten Verfahren zur Erkennung, Verhinderung und Abschwächung von bestehenden oder möglichen negativen Auswirkungen in Bezug auf einen berichtspflichtigen Aspekt bzw. Sachverhalt zu machen.

270.

Es ist auch auf die Due-Diligence-Prozesse bezüglich der Lieferkette und der Kette der Subunternehmer einzugehen, sofern dies bedeutsam und verhältnismäßig ist.

271.

Die Einschätzung, ob die Berichterstattung über die angewandten Due-Diligence-Prozesse bezüglich der Lieferkette und der Kette der Subunternehmer verhältnismäßig ist, richtet sich auch danach, ob die Kosten der Informationsbeschaffung für das Mutterunternehmen und der Informationsnutzen der Adressaten ausgewogen sind.

272.

Sofern der Konzern aufgrund seines Geschäftsmodells wesentlich von einer Lieferkette für seine Produkte oder Dienstleistungen abhängt, wird empfohlen anzugeben, bis zu welcher Tiefe der Lieferkette nichtfinanzielle Themen adressiert werden.

273.

Bei der Darstellung der Einbindung der Konzernleitung können z.B. Angaben zu einer internen Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte an die Konzernleitung oder zu deren Teilnahme an internen Besprechungen, die nichtfinanzielle Aspekte zum Gegenstand haben, gemacht werden.

274.

Es ist nur über die Konzepte zu berichten, die bereits bestehen und verfolgt werden. Eine Einführung oder Anpassung von Konzepten alleine für die Berichterstattung ist nicht gefordert.

Ergebnisse der Konzepte

275.

Die Ergebnisse der verfolgten Konzepte sind darzustellen. Dabei ist auch auf das Ausmaß der Zielerreichung und den Stand der Maßnahmenrealisierung einzugehen.

276.

Wenn ein Konzept zu keinen Ergebnissen geführt hat, ist dies anzugeben.

Risiken aus eigener Geschäftstätigkeit, Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen

277.

Die wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit des Konzerns verknüpft sind, sind darzustellen, sofern ihr Eintritt sehr wahrscheinlich ist und die daraus resultierenden negativen Auswirkungen auf die berichtspflichtigen Aspekte schwerwiegend sind oder sein werden.

278.

Die wesentlichen Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen, den Produkten und Dienstleistungen des Konzerns verknüpft sind, sind darzustellen, sofern ihr Eintritt sehr wahrscheinlich ist und die daraus resultierenden negativen Auswirkungen auf die berichtspflichtigen Aspekte schwerwiegend sind oder sein werden. Die Angabe ist nur insoweit erforderlich, wie die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist.

279.

Die Berichterstattung über die Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen des Konzerns verknüpft sind, betrifft insbesondere auch Geschäftsbeziehungen mit Lieferanten und Subunternehmern.

280.

Die Einschätzung, ob die Berichterstattung über die Risiken verhältnismäßig ist, richtet sich auch danach, ob die Kosten der Informationsbeschaffung für das Mutterunternehmen und seine Lieferanten bzw. Subunternehmer und der Informationsnutzen der Adressaten ausgewogen sind. Im Gegensatz zu Tz. 271 sind hier auch die Kosten der Lieferanten bzw. Subunternehmer mit einzubeziehen.

281.

Für die Darstellung der Risiken und deren Handhabung sind die allgemeinen Regeln der Tz. K137 bis K145 sowie die Tz. 149 bis Tz. 164 entsprechend anzuwenden. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen haben auch die branchenspezifischen Regelungen in Anlage 1 bzw. Anlage 2 zu beachten.

282.

Da der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht nicht zeitgleich mit dem Konzernlagebericht öffentlich zugänglich gemacht werden muss, kann sich die Einschätzung von Risiken im gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht gegenüber der Einschätzung im Konzernlagebericht ändern.

283.

Ändern sich Risiken in ihrer Bedeutung, treten sie neu auf oder entfallen sie in der Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und der Beendigung der Prüfung des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts durch das Aufsichtsorgan, ist die geänderte Einschätzung der Risiken zusätzlich darzustellen, wenn anders kein zutreffendes Bild von den Risiken vermittelt wird.

Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

284.

Die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind unter Beachtung der Tz. 106, 108, 109 und 113 selbstständig darzustellen. Die Verweismöglichkeiten gemäß Tz. 243 und 256 bleiben davon unberührt.

285.

Eine selbstständige Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ist dann gegeben, wenn die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren leicht identifizierbar und leicht auffindbar sind. Dies wird z.B. dadurch erreicht, dass sie von der Analyse des Geschäftsverlaufs abgegrenzt dargestellt werden. Eine selbstständige Darstellung kann z.B. durch die Verwendung von Tabellen erreicht werden.

286.

Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren sind:

- a) für den Aspekt Umweltbelange:
 - Wasserverbrauch pro Jahr
 - Tonnen CO₂-Ausstoß pro Jahr
 - Energieeffizienz der eigenen Produkte
- b) für den Aspekt Arbeitnehmerbelange:
 - Personalfluktuationsrate

- Mitarbeiterzufriedenheit
- Anzahl Arbeitsunfälle
- c) für den Aspekt Sozialbelange:
 - Spenden an gemeinnützige Organisationen
 - Anzahl der Mitarbeitern gewährten Sonderurlaubstage für gemeinnützige Tätigkeiten
- d) für den Aspekt Achtung der Menschenrechte:
 - Anteil der im Hinblick auf Menschenrechte zertifizierten Lieferanten bzw. Subunternehmen
 - Anzahl der Fälle von Kinderarbeit bei überprüften Lieferanten
- e) für den Aspekt Bekämpfung von Korruption und Bestechung:
 - Anteil der Mitarbeiter, die ein Compliance-Training absolviert haben
 - Anzahl bestätigter Korruptionsfälle im Geschäftsjahr

Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge

287.

Soweit für das Verständnis der nichtfinanziellen Konzernklärung im Zusammenhang mit dem Konzernabschluss erforderlich, ist auf einzelne im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge hinzuweisen und der Zusammenhang mit diesen zu erläutern.

288.

Die Vorgabe, auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge hinzuweisen, erstreckt sich auch auf im Konzernanhang angegebene Beträge.

289.

Beispielsweise kann es für das Verständnis erforderlich sein, im Zusammenhang mit Umweltbelangen auf im Konzernabschluss gebildete Rückstellungen für umweltrelevante Sachverhalte hinzuweisen. Dabei müssen keine über die Angaben im Konzernabschluss hinausgehenden Einzelbeträge angegeben werden.

Fehlen eines Konzepts

290.

Wenn zu einem oder mehreren der berichtspflichtigen Aspekte kein Konzept besteht, sind jeweils die Gründe dafür zu erläutern.

291.

Sofern zu einem oder mehreren der berichtspflichtigen Aspekte kein Konzept besteht, können Angaben weggelassen werden. Welche Angaben weggelassen werden können, richtet sich danach, ob sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Konzerns sowie der Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit auf die nach Tz. 258 berichtspflichtigen Aspekte erforderlich oder nicht erforderlich sind.

292.

Sind Angaben erforderlich, dann können die Darstellung des Konzepts einschließlich der Due-Diligence-Prozesse (Tz. 265 bis 274) und die Angaben über die Ergebnisse des Konzepts (Tz. 275 bis 276) für den betreffenden Aspekt weggelassen werden.

293.

Sind Angaben nicht erforderlich, dann können, neben den in Tz. 292 genannten Angaben, die Angaben über Risiken (Tz. 277 bis 283), die Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (Tz. 284 bis 286) sowie die Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge (Tz. 287 bis 289) für den betreffenden Aspekt weggelassen werden.

294.

Unwesentliche Risiken sind grundsätzlich nicht berichtspflichtig. Sofern in Bezug auf einen oder mehrere der berichtspflichtigen Aspekte kein Konzept verfolgt wird und die mit der Geschäftstätigkeit des Konzerns verbundenen Risiken im Zusammenhang mit dem Aspekt oder den Aspekten unwesentlich sind, wird empfohlen, dieser Umstand im Rahmen der Begründung für das Fehlen von Konzepten zu nennen.

295.

Sofern ein Konzept keine Due-Diligence-Prozesse beinhaltet, muss dies nicht angegeben werden.

Nutzung von Rahmenwerken

296.

Für die Erstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung können nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke vollständig oder in Teilen genutzt werden.

297.

Sofern ein Rahmenwerk für die Erstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung genutzt wird, ist in der nichtfinanziellen Konzernklärung anzugeben, welches Rahmenwerk genutzt wurde.

298.

Sofern ein Rahmenwerk nur in Teilen genutzt wurde, ist dies anzugeben. Gleichfalls ist anzugeben, für welche Bestandteile der nichtfinanziellen Konzernklärung welches Rahmenwerk genutzt wurde.

299.

Auch wenn die nichtfinanzielle Konzernklärung unter Nutzung eines Rahmenwerks erstellt wurde, sind alle Anforderungen gemäß Tz. 257 bis 305 zu erfüllen.

300.

Wenn mehrere Rahmenwerke für die Erstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung genutzt wurden, sind die Tz. 297 bis 299 entsprechend zu beachten.

301.

Wurde für die Erstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung kein Rahmenwerk genutzt, ist dies zu begründen.

Weglassen nachteiliger Angaben

302.

In die nichtfinanzielle Konzernklärung müssen keine Angaben zu künftigen Entwicklungen oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden, aufgenommen werden, wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- a) **Die Angaben sind nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung der Konzernleitung geeignet, dem Konzern einen erheblichen Nachteil zuzufügen.**
- b) **Das Weglassen der Angaben verhindert nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die nach Tz. 258 berichtspflichtigen Aspekte.**

303.

Entfallen die Gründe für die Nichtaufnahme der Angaben nach der Veröffentlichung der nichtfinanziellen Konzernklärung, sind die Angaben in die darauf folgende nichtfinanzielle Konzernklärung aufzunehmen.

304.

Das Weglassen von nachteiligen Angaben ist nur in eng begrenzten Ausnahmefällen möglich.

305.

Ein erheblicher Nachteil ist anzunehmen, wenn der Konzern einen hinreichend konkretisierbaren geschäftlichen Schaden von beachtlichem Ausmaß erwarten kann. Ein solcher Schaden kann z.B. in einer signifikanten Schwächung der Marktposition oder in einem hohen Reputationsverlust bestehen.“

18. Die bisherigen Textziffern K232 bis K235 werden die neuen Textziffern K306 bis K309.

19. Die Überschrift „*Versicherung der gesetzlichen Vertreter*“ vor der bisherigen Textziffer K232 wird vor die neue Textziffer K306 verschoben.

20. In der neuen Textziffer K306 (bisher Textziffer K232) wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 6“ durch die Angabe § 315 Abs. 1 Satz 5“ ersetzt.
21. Die Überschrift „*Inkrafttreten*“ vor der bisherigen Textziffer 236 wird vor die Textziffer 310 verschoben.
22. Die Überschrift „*Außerkrafttreten*“ vor der bisherigen Textziffer 238 entfällt.
23. Die bisherige Textziffer 236 wird die neue Textziffer 310.
24. Die bisherigen Textziffern 237 bis 241 entfallen.
25. Die Textziffer 310 (bisher Textziffer 236) erhält folgende Fassung:
Die Vorschriften dieses Standards in der Fassung vom / xxx/ sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahr. Die Vorschriften dieses Standards in der Fassung vom 21. April 2016 sind letztmals zu beachten für das vor dem 1. Januar 2017 beginnende Geschäftsjahr.
26. Im Einleitungssatz der Anlage 1 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 5“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 4“ ersetzt.
27. Im Einleitungssatz der Anlage 2 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 5“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 4“ ersetzt.
28. Die Textziffer B15 wird wie folgt geändert:
 - a) Im ersten Spiegelstrich wird die Angabe „§ 315 Abs. 2 Nr. 5“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 4“ ersetzt.
 - b) Im zweiten Spiegelstrich wird die Angabe „§ 315 Abs. 4“ durch die Angabe „§ 315a Abs. 1“ ersetzt.
 - c) Im dritten Spiegelstrich wird Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 6“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 5“ ersetzt.
 - d) Im vierten Spiegelstrich werden die Angabe „§ 315 Abs. 5 HGB i.V.m. § 289a“ durch die Angabe „§ 315d i.V.m. § 289f“ ersetzt sowie die Worte „Erklärung zur Unternehmensführung für den Konzern“ durch die Worte „Konzernerklärung zur Unternehmensführung“ ersetzt.
 - e) Im fünften Spiegelstrich wird Angabe „§ 315 Abs. 2 Nr. 4“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 2“ ersetzt.
 - f) Ein neuer sechster Spiegelstrich mit folgendem Inhalt wird angefügt:
 „§ 315 Abs. 2 Satz 2 HGB: Verweis auf die Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien im Anhang, sofern das Mutterunternehmen eine Aktiengesellschaft ist.“
 - g) Ein neuer siebter Spiegelstrich mit folgendem Inhalt wird angefügt:
 „§ 315b HGB: Erstellung einer nichtfinanziellen Konzernklärung durch große Konzerne, bei denen insgesamt mehr als 500 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt beschäftigt sind und deren Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert oder ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen ist.“
29. Die bisherige Textziffer B19a wird Textziffer B19b.
30. Nach der Textziffer B19 wird die neue Textziffer B19a mit folgendem Inhalt eingefügt:
 „19a
 Die mit [DRÄS 8] umgesetzte Änderung an DRS 20.37 hat den Zweck, den Begriff „Geschäftsmodell“ in diese Textziffer aufzunehmen, auf die im Abschnitt zur nichtfinanziellen Konzernklärung verwiesen wird. Zudem wurden die möglichen Angaben zum Geschäftsmodell punktuell ergänzt und besser strukturiert. Die Änderungen haben lediglich klarstellenden Charakter.“
31. In der Textziffer B24 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 1-4“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 1-3 und Abs. 3“ ersetzt.
32. In der Textziffer B39 wird die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 5“ durch die Angabe „§ 315 Abs. 1 Satz 4“ ersetzt.

33. In der Textziffer B31 wird die Angabe „§ 64a“ durch die Angabe „§ 26ff.“ ersetzt sowie die Wörter „bzw. MARisk VA“ gestrichen.
34. Die Überschrift nach der Textziffer B40 wird wie folgt gefasst: „Konzernerklärung zur Unternehmensführung“.
35. Die Textziffer B40a wird wie folgt geändert:
- a) Nach den Worten „Absatz 5 in § 315 HGB durch das BilRUG“ wird folgendes eingefügt: „[durch das CSR-RLUG in §315d HGB verschoben]“.
 - b) Die Angabe „§ 315 Abs. 5“ wird durch die Angabe „§ 315d“ ersetzt.
 - c) Die Angabe „§ 289a“ wird durch die Angabe „§ 289f“ ersetzt.
 - d) Das Wort „Erklärung“ wird durch das Wort „Konzernerklärung“ ersetzt.
36. In der Textziffer B40b wird das Wort „Erklärung“ durch das Wort „Konzernerklärung“ ersetzt.
37. Die Textziffer B40e wird wie folgt geändert:
- a) Die Angabe „§ 315 Abs. 5“ wird durch die Angabe „§ 315d“ ersetzt.
 - b) Die Angabe „§ 289a Abs. 1“ wird durch die Angabe „§ 289f Abs. 1 oder Abs. 3“ ersetzt.
 - c) Das Wort „Erklärung“ wird durch das Wort „Konzernerklärung“ ersetzt.
38. Nach Textziffer B40e wird folgender Abschnitt eingefügt:

„Diversitätskonzept

B40f

Aufgrund des Verweises in § 315d HGB auf die *entsprechende* Anwendung von § 289f HGB für die Konzernerklärung zur Unternehmensführung sind folglich die Vorschriften für die Größenklassen von Konzernen in § 293 Abs. 1 HGB heranzuziehen. Diese Vorschrift wird auch analog für die Bestimmung des Merkmals „groß“ im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Konzernklärung zugrunde gelegt.

B40g

Soweit die Konzernerklärung zur Unternehmensführung gemäß DRS 20.K224 bis K231c bereits Angaben zum Diversitätskonzept enthält, kann auf diese Angaben verwiesen werden. Die Begründung zum RegE des CSR-RLUG nennt hierzu explizit und beispielhaft die Angaben zu Unternehmensführungspraktiken (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289d HGB-E, S. 54).

B40h

Verfolgt ein Konzern kein Diversitätskonzept, muss das Mutterunternehmen nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 315d HGB i.V.m. § 289f Abs. 5 HGB) dies in der Konzernerklärung zur Unternehmensführung erläutern. Daraus ergibt sich die Pflicht, die Gründe dafür darzulegen, warum der Konzern kein Diversitätskonzept verfolgt.“

39. Die Überschrift nach Textziffer B41 wird wie folgt gefasst: „Zusammengefasster Lagebericht“.
40. Die Textziffer B42 wird gestrichen.
41. In der Textziffer B43 wird der erste Satz gestrichen.

42. Nach der Textziffer B46 wird folgender Abschnitt eingefügt:

„Änderungen des DRS 20 Konzernlagebericht in Folge des CSR-RLUG

B47.

Die Änderungen des DRS 20 durch [DRÄS 8] betreffen die zusätzlichen Berichtspflichten für bestimmte Mutterunternehmen, die durch das Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-RLUG) im HGB verankert wurden. Die zusätzlichen Elemente des Konzernlageberichts bestehen (wenngleich mit verschiedenen Geltungsbereichen) aus der nichtfinanziellen Konzernklärung sowie Angaben zum Diversitätskonzept innerhalb der Konzernklärung zur Unternehmensführung. Ferner wurden redaktionelle oder klarstellende Änderungen am Standard vorgenommen. Die Regelungen zur erstmaligen Anwendung der Änderungen wurden entsprechend der Vorschrift des Art. 80 EGHGB formuliert.

B48.

In die Begründung wurden die Textziffern B40f bis B40h sowie B47 bis B89 neu aufgenommen. Änderungen wurden an den Tz. B15, B19a, B24, B31, B39, B40a, B40b, B40e und B43 vorgenommen. Ferner wird die Textziffer B42 aufgehoben.

Angaben betreffend den Erwerb eigener Aktien

B49.

Das CSR-RLUG setzt auch die Anforderung von Artikel 29 Abs. 1 i.V.m. Artikel 19 Abs. 2 Buchstabe c der Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) hinsichtlich der Bereitstellung von Informationen zum Erwerb von eigenen Aktien im Konzernlagebericht in deutsches Recht um. Da diese Angaben gemäß § 160 AktG bereits im Anhang zu erfolgen haben, ist aus dem Konzernlagebericht auf diese Angaben zu verweisen.

Nichtfinanzielle Konzernklärung

Geltungsbereich

B50.

Nach der CSR-RL müssen große Konzerne, bei denen insgesamt mehr als 500 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt beschäftigt sind und deren Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert oder ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen ist, ihren Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung erweitern. Während für Konzerne, deren Mutterunternehmen Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sind, die Merkmale „groß“ und „beschäftigt insgesamt mehr als 500 Arbeitnehmer“ bereits eine Berichtspflicht auslösen, müssen andere Mutterunternehmen noch zusätzlich das Merkmal „kapitalmarktorientiert“ i.S.d. § 264d HGB erfüllen.

B51.

Da die nichtfinanzielle Konzernklärung grundsätzlich Bestandteil des Konzernlageberichts ist, welcher gemäß § 290 HGB einmal jährlich zusammen mit dem Konzernabschluss aufgestellt und offengelegt wird, ist die nichtfinanzielle Konzernklärung nur jährlich abzugeben (unbeschadet der Pflicht zur Konzernlageberichterstattung für Rumpfgeschäftsjahre).

B52.

Gemäß § 267 Abs. 5 HGB ist die durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer das arithmetische Mittel der Anzahl der am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember im In- und Ausland beschäftigten Arbeitnehmer. Nicht zu berücksichtigen sind die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten. Als Arbeitnehmer gelten alle natürlichen Personen, die aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags dem Unternehmen zur Leistung fremdbestimmter Arbeit in persönlicher Abhängigkeit verpflichtet sind (BAG, 08.06.1967 - 5 AZR 461/66, in DB 1967, S. 1374).

Begriffsverständnis

B53.

Im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung werden die folgenden zentralen Begriffe verwendet:

- **Aspekte** sind die Themenfelder, zu denen nach § 315c HGB i.V.m. § 289c Abs. 2 HGB Angaben zu machen sind (zumindest Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung).
- **Sachverhalte** betreffen einzelne Themen, die einem bestimmten Aspekt zuzuordnen sind (z.B. CO₂-Emissionen für Umweltbelange, Arbeitsunfälle für Arbeitnehmerbelange).
- **Konzepte** bestehen grundsätzlich auf Ebene des Sachverhalts, z.B. kann es jeweils ein separates Konzept für CO₂-Emissionen und für Abfallvermeidung (innerhalb des Aspekts „Umweltbelange“) geben. Stellt sich aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten heraus, dass ein Konzern zu einem Aspekt keine Untergliederung in Sachverhalte vornimmt, kann ein Konzept auch auf Ebene des Aspekts (z.B. Konzept für Umweltbelange) bestehen. Falls ein Konzept mehrere Aspekte berührt, können die Angaben zusammenhängend dargestellt werden. Insgesamt muss die nichtfinanzielle Konzernklärung die berichtspflichtigen Aspekte vollständig abdecken.

Berichtsalternativen

B54.

Ausgehend von den Regelungen in § 315b HGB bestehen drei Alternativen für die Bereitstellung der geforderten nichtfinanziellen Informationen:

- a) Integration in den Konzernlagebericht,
- b) Bereitstellung in einem besonderen Abschnitt innerhalb des Konzernlageberichts,
- c) Bereitstellung in einem gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht.

B55.

Jede der drei Alternativen ist mit Vor- und Nachteilen verbunden. So bietet z.B. die integrative Berichtsform den Vorteil, finanzielle und nichtfinanzielle Angaben im Konzernlagebericht miteinander verzahnen zu können. Dadurch kann sich jedoch das Auffinden der nichtfinanziellen Angaben für die Adressaten als schwierig erweisen. Ebenso kann die integrative Berichtsform die Prüfung der Angaben durch das Aufsichtsorgan erschweren. Daher wird empfohlen, die Stellen anzugeben, an denen die geforderten nichtfinanziellen Informationen im Konzernlagebericht zu finden sind, z.B. durch einen Index, durch eine Tabelle oder durch eine andere Übersicht.

B56.

Die Möglichkeit, die nichtfinanzielle Konzernklärung und die nichtfinanzielle Erklärung des Mutterunternehmens bzw. den nichtfinanziellen Konzernbericht und den nichtfinanziellen Bericht des Mutterunternehmens zusammenzufassen, folgt aus dem Verweis auf § 298 Abs. 2 HGB in § 315b Abs. 1 Satz 2 HGB (siehe dazu auch BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 315b Abs. 1 HGB-E, S. 56 – 57).

B57.

Da die nichtfinanzielle Konzernklärung Bestandteil des Konzernlageberichts ist, gelten die allgemeinen Grundsätze der Konzernlageberichterstattung (DRS 20.12 bis 35) entsprechend. Da der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht kein Bestandteil des Konzernlageberichts ist, wird auf die sinngemäße Beachtung dieser Grundsätze explizit im Abschnitt zum gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht hingewiesen. Der für die nichtfinanzielle Konzernklärung relevante Grundsatz der Wesentlichkeit ergibt sich aus den Vorgaben in den Tz. DRS 20.261 und 262, die insofern die Tz. DRS 20.32 und 33 für die nichtfinanzielle Konzernklärung konkretisieren.

Gesonderter nichtfinanzieller Konzernbericht

B58.

Gemäß § 315b Abs. 3 HGB können Mutterunternehmen anstelle einer nichtfinanziellen Konzernklärung einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht erstellen. Für die Erstellung eines

gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts sind die Regelungen zur nichtfinanziellen Erklärung gemäß der Tz. 257 bis Tz. 305 entsprechend anzuwenden.

B59.

Die Angabe der Internetseite, auf der der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht veröffentlicht wird, beinhaltet die konkrete Adresse der Internetseite (URL), auf der sich der Bericht durch einen einzigen „Klick“ auswählen lässt. Die angegebene Internetseite kann z.B. auf ein separates Dokument (z.B. pdf) oder auf eine andere Internetseite verlinken, auf der die Inhalte direkt einsehbar sind. Diese Konkretisierung orientiert sich an den Erläuterungen zu § 37v WpHG im RegE zum Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz und der Verlautbarung der BaFin vom 8. Juni 2016 „Häufig gestellte Fragen zu den §§ 37v ff. WpHG“.

B60.

Der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht ist kein Bestandteil des Konzernlageberichts, sondern befreit Mutterunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht, den Konzernlagebericht um eine nichtfinanzielle Konzernklärung zu erweitern. Da der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht einer nichtfinanziellen Konzernklärung inhaltlich gleichwertig sein muss, bedarf es einer Klarstellung, wonach die in DRS 20.12 bis 35 genannten Grundsätze der Konzernlageberichterstattung sinngemäß auch auf den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht anzuwenden sind.

B61.

Sowohl für die nichtfinanzielle Konzernklärung als auch für den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht werden in § 315c HGB i.V.m. § 289c HGB nur Mindestinhalte vorgegeben, was zusätzliche Angaben nicht ausschließt. Dementsprechend können weitere Angaben gemacht werden; insbesondere kann der gesonderte nichtfinanzielle Konzernbericht auch in einem anderen Konzernbericht enthalten sein (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289b Abs. 3 HGB-E, S. 45).

Inhalt der nichtfinanziellen Konzernklärung

Geschäftsmodell

B62.

Im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts ist eine kurze Beschreibung des Geschäftsmodells in jedem Fall erforderlich. Außerhalb der nichtfinanziellen Konzernklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts ist die Darstellung des Geschäftsmodells nur notwendig, sofern dies für das Verständnis der Ausführungen im Konzernlagebericht erforderlich ist (siehe Tz. DRS 20.37).

B63.

Da DRS 20.37 bereits Ausführungen hinsichtlich der Beschreibung des Geschäftsmodells enthält, haben sich die Fachausschüsse entschieden, im Abschnitt zur nichtfinanziellen Konzernklärung keine neuen Regelungen zur Beschreibung des Geschäftsmodells aufzunehmen. Die Änderungen an DRS 20.37 strukturieren die Angaben besser und haben lediglich klarstellenden Charakter.

Berichtspflichtige Aspekte

B64.

Die CSR-RL und damit auch das CSR-RLUG fordern Angaben zumindest zu den fünf Aspekten Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Neben diesen fünf Aspekten können weitere nichtfinanzielle Aspekte für den Konzern wesentlich und damit berichtspflichtig sein. Welche nichtfinanziellen Aspekte dies sind, wird gewöhnlich durch das Geschäftsmodell des Konzerns determiniert. Berichtspflichtige Aspekte sind in diesem Abschnitt die fünf in § 289c Abs. 2 HGB genannten Aspekte und alle weiteren, für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns erforderlichen nichtfinanziellen Aspekte.

B65.

Aus der im Gesetz genannten Reihenfolge der berichtspflichtigen Aspekte leitet sich keine Prioritätsrangfolge oder verbindliche Gliederung der Berichterstattung ab (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 2 HGB-E, S. 47).

Angaben zu den berichtspflichtigen Aspekten

B66.

In § 289c Abs. 2 HGB werden die Aspekte genannt, zu denen Angaben zu machen sind. Der Mindestumfang dieser Angaben wird in § 289c Abs. 3 HGB festgelegt. Grundsätzlich sind diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Aspekte erforderlich sind.

B67.

In Abhängigkeit vom Geschäftsmodell und der Geschäftstätigkeit können für einzelne Aspekte verschiedene Sachverhalte bestehen. Beispielsweise kann das Geschäftsmodell derart ausgestaltet sein, dass Angaben zu Wasserverbrauch und zu Treibhausgasemission für ein Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns erforderlich sind. In diesem Fall sind die berichtspflichtigen Angaben jeweils für den Wasserverbrauch und die Treibhausgasemissionen zu machen. Die Möglichkeit, Angaben zusammenzufassen und Verweise vorzunehmen, bleibt davon unberührt.

B68.

Die Berichtsanforderungen des § 289c HGB regeln die inhaltlichen Mindestangaben und enthalten keine Vorgaben darüber, „wie“ zu berichten ist. Dementsprechend besteht keine Notwendigkeit, die geforderten Angaben zu den einzelnen Aspekten bzw. Sachverhalten in der Reihenfolge zu machen, wie sie im Gesetz genannt sind. Dies schließt auch ein, dass Angaben zu Aspekten bzw. Sachverhalten zusammenhängend dargestellt werden können und dann darauf ggf. verwiesen wird (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 2 HGB-E, S. 47 und zu § 289c Abs. 3 HGB-E, S. 48).

Beschreibung der verfolgten Konzepte einschließlich der Due-Diligence-Prozesse

B69.

Gemäß der Begründung zum RegE CSR-RLUG umfasst die Beschreibung eines Konzepts Ausführungen zu den Zielen in Bezug auf den Aspekt bzw. Sachverhalt, die damit verbundenen Maßnahmen und den Zeitraum, in dem die Ziele erreicht und die Maßnahmen umgesetzt werden sollen. Ferner soll über die Einbindung der Konzernleitung und weiterer Interessenträger (z.B. Arbeitnehmer) in die Planung und Umsetzung der Maßnahmen berichtet werden (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E, S. 49).

B70.

Es muss aus der Berichterstattung deutlich werden, auf welchen Aspekt bzw. Sachverhalt sich das Konzept bezieht. Anderenfalls können die Adressaten nicht erkennen, zu welchen Aspekten bzw. Sachverhalten keine Konzepte verfolgt werden (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E, S. 49).

B71.

Mit der Darstellung der angewandten Due-Diligence-Prozesse sollen die Verfahren beschrieben werden, die vom Konzern für die Identifizierung und Erfüllung von Sorgfaltspflichten eingesetzt werden, insbesondere wie mögliche Risiken für einzelne Aspekte bzw. Sachverhalte ermittelt und Maßnahmen zu deren Eindämmung oder Beseitigung festgelegt werden (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E, S. 49 – 50).

B72.

Für den Konzern besteht keine Pflicht, Due-Diligence-Prozesse in Bezug auf die berichtspflichtigen Aspekte bzw. Sachverhalte einzurichten.

B73.

Wie in der CSR-RL werden Angaben zu Due-Diligence-Prozessen in Bezug auf die Lieferkette nur gefordert, wenn dies bedeutsam und verhältnismäßig ist (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E, S. 49 – 50). Der Begriff „bedeutsam“ wird im vorliegenden Abschnitt nicht konkretisiert, da dieser Begriff bereits in § 289 Abs. 3 HGB und § 315 Abs. 3 HGB verwendet wird und somit ein allgemeines Verständnis darüber besteht. Im Gegensatz dazu, wird der Begriff „verhältnismäßig“ dahingehend konkretisiert, dass Kosten-Nutzen-Überlegungen für die Beurteilung relevant sein können.

B74.

Die CSR-RL erweitert die Verantwortung der Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane dahingehend, dass nicht nur Konzernabschluss, Konzernlagebericht und die Konzernerklärung zur Unternehmensführung den gesetzlichen Anforderungen entsprechen müssen, sondern auch die nichtfinanzielle Konzernerklärung. Daher soll über die organisatorische Einbindung der Konzernleitung zur Wahrnehmung ihrer Verantwortung berichtet werden (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E, S. 49).

Ergebnisse der Konzepte

B75.

Die Darstellung der Ergebnisse der verfolgten Konzepte fokussiert auf die Darstellung der Zielerreichung, also zu welchen feststellbaren Auswirkungen die Anwendung der Konzepte geführt hat. Ebenso ist über die Realisierung der Maßnahmen zu berichten, die der Konzern zur Erreichung der Ziele in Bezug auf einen Aspekt bzw. Sachverhalt ergriffen hat.

Risiken aus eigener Geschäftstätigkeit, Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen

B76.

Die gemäß § 315 Abs. 1 HGB geforderte Risikoberichterstattung bezieht sich auf Risiken, die zu einer negativen Abweichung von einer erwarteten oder angestrebten Entwicklung (ausgedrückt durch die Prognose oder ein verfolgtes Ziel) des Konzerns führen können. In der Begründung zum RegE des CSR-RLUG wird ferner darauf hingewiesen, dass für die nach § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB zu berichtenden Risiken grundsätzlich die allgemeinen Grundsätze der Finanzberichterstattung zur Darstellung von Risiken gelten. Damit gilt weiterhin, dass die Risikoberichterstattung stets aus Sicht der Konzernleitung erfolgt, wie bereits in DRS 20.116 konkretisiert. Durch den Hinweis in der Begründung zum RegE des CSR-RLUG, innerhalb der Beschreibung der für die berichtspflichtigen Aspekte bestehenden Konzepte auch über die Ziele zu berichten, die sich der Konzern in Bezug auf einen nichtfinanziellen Aspekt setzt, wird dieser Grundsatz bestätigt (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 1 HGB-E, S. 49).

B77.

Die Ziele des Konzerns sind unabhängig von ihrer Art – finanziell oder nichtfinanziell – stets Ergebnis des Dialogs der Konzernleitung mit den Stakeholdern (Kapitalgeber, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmer etc.) des Konzerns. Beschreibt das Mutterunternehmen beispielsweise das Risiko, ein Renditeziel nicht zu erreichen, dann ist dieses Renditeziel zwar letztendlich vom Konzern definiert; allerdings ergibt sich dieses Ziel faktisch aus der Aggregation der Renditeziele der Anteilseigner, mit denen die Konzernleitung im Dialog ist.

B78.

Durch das CSR-RLUG wurde nunmehr die Risikoberichterstattung in Bezug auf nichtfinanzielle Ziele gestärkt, die den berichtspflichtigen Aspekten (Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung Korruption und Bestechung) zuzuordnen sind. Der Grundsatz, nach dem die Risikoberichterstattung stets aus Sicht der Konzernleitung erfolgt, ändert sich damit jedoch nicht. Sofern Mutterunternehmen bereits Prognosen für den Konzern erstellt oder Ziele festgelegt haben, die einem der berichtspflichtigen Aspekte zuzuordnen sind, stellt die Risikoberichterstattung nach § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB eine Konkretisierung der bisherigen Anforderungen dar.

B79.

Neu ist in der Risikoberichterstattung gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB, dass Mutterunternehmen verstärkt über Risiken zu berichten haben, die zu negativen Abweichungen von den *Erwartungen* der wesentlichen Stakeholder des Konzerns, die keine Kapitalgeber sind, führen können. Dies setzt analog zur Risikoberichterstattung in Bezug auf Ziele der Kapitalgeber voraus, dass das Mutterunternehmen auch die *Erwartungen* der anderen wesentlichen Stakeholder kennt. Der Dialog mit den Stakeholdern ist ein geeignetes Mittel für die Identifizierung dieser Erwartungen. Der Stakeholderdialog muss nicht immer in einer strukturierten Art und Weise durchgeführt werden. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich die Mutterunternehmen ständig in einem mehr oder weniger strukturierten Dialog mit ihren wesentlichen Stakeholdern befinden (z.B. im Rahmen von Investor Relations mit den Kapitalgebern, Mitarbeitergespräche) und deshalb auch die Erwartungen dieser Stakeholder dem Mutterunternehmen bekannt sind. Sofern diese Erwartungen der Stakeholder für das Mutterunternehmen bedeutsam sind, ist anzunehmen, dass es aus diesen Erwartungen eigene Ziele für den Konzern formuliert und in seine interne Steuerung aufnimmt.

B80.

Die Berichtspflicht über die Risiken steht unter einem mehrfachen Vorbehalt:

1. Die Risiken müssen sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die nichtfinanziellen Aspekte haben.
2. Die Information *über* das Risiko muss für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage sowie der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die berichtspflichtigen Aspekte erforderlich sein.
3. Bei Risiken nach § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB (wesentliche Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind) besteht zusätzlich der Vorbehalt der *Relevanz und Verhältnismäßigkeit*.

B81.

Die Berichterstattung über Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind, steht ausdrücklich unter dem Vorbehalt, dass diese bedeutsam und verhältnismäßig ist. Sowohl im Erwägungsgrund 8 der CSR-RL als auch in der Begründung zum RegE CSR-RLUG wird betont, dass diese Berichterstattung zu keiner übermäßigen Belastung von kleinen und mittleren Unternehmen führen soll (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB-E, S. 51). Dementsprechend sind für die Kosten-Nutzen-Abwägung nicht nur die Kosten für den Konzern selbst, sondern auch die bei den Lieferanten und Subunternehmen entstehenden Kosten (z.B. Kosten der Datenerhebung) zu berücksichtigen.

B82.

Die in § 289c Abs. 3 Satz 1 1. Halbsatz HGB genannten Voraussetzungen für eine Berichterstattung („... Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Kapitalgesellschaft ...“) beziehen sich auf die Vergangenheit bzw. Gegenwart. Dies bedeutet jedoch nicht, dass nur über bereits schlagend gewordene Risiken zu berichten ist. Vielmehr geht aus § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB („...haben werden...“) deutlich hervor, dass bei der Risikoberichterstattung auch über Risiken für die zukünftige Lage zu berichten ist.

B83.

Es ist auch über Risiken zu berichten, die bereits zum Abschlussstichtag Auswirkungen für den Konzern hatten. Dementsprechend ist über diese Risiken im Rahmen der Darstellung von Geschäftsverlauf und Lage, also im Wirtschaftsbericht, zu berichten, wenn die Risiken den Geschäftsverlauf oder die Lage wesentlich beeinträchtigt haben. Aufgrund der Verweismöglichkeit kann in der nichtfinanziellen Konzernklärung auf die Ausführungen im Wirtschaftsbericht zu diesen bereits eingetretenen Risiken verwiesen werden.

B84.

In der etablierten Berichtspraxis erfolgt die Identifizierung der Risiken, über die berichtet wird, entweder brutto (vor Umsetzung von Risikobegrenzungsmaßnahmen) oder netto (nach Umsetzung von Risikobegrenzungsmaßnahmen). Die Fachausschüsse sind in ihrer Diskussion zu dem Ergebnis gekommen, dass diese Berichtspraxis auch für die nichtfinanzielle Konzernklärung fortgeführt werden kann. Für die Darstellung der für die Berichterstattung identifizierten Risiken gilt DRS 20.157.

Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

B85.

Die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind bereits innerhalb der Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu berichten. Allerdings wird dabei eine selbstständige Darstellung dieser Leistungsindikatoren nicht verlangt. Dies stellt sich im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung jedoch anders dar. Ausgehend von der Begründung zum RegE des CSR-RLUG (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB-E, S. S. 51) sind im Rahmen der nichtfinanziellen Konzernklärung die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren selbstständig darzustellen.

Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge

B86.

Gemäß der Begründung zum RegE des CSR-RLUG (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289c Abs. 3 Nr. 6 HGB-E, S. 52) besteht der Hintergrund der gesetzlichen Anforderung, auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge hinzuweisen und weitere Erläuterungen zu geben, darin, das Verständnis der nichtfinanziellen Erklärung im Zusammenhang mit dem Konzernabschluss herzustellen bzw. zu verbessern. DRS 20 konkretisiert die gesetzliche Anforderung der zusätzlichen Erläuterungen: Diese Erläuterungen haben den Zusammenhang zwischen den Inhalten der nichtfinanziellen Konzernklärung und dem Konzernabschluss zum Gegenstand, sollen aber nicht zu zusätzlichen Angabepflichten im Konzernanhang führen.

Fehlen eines Konzepts

B87.

Gemäß der sogenannten *Comply-or-explain*-Regelung in § 315c HGB i.V.m. § 289c Abs. 4 HGB muss ein Konzern, welcher in Bezug auf einen berichtspflichtigen Aspekt oder mehrere berichtspflichtige Aspekte kein Konzept verfolgt, dies klar und begründet erläutern. Zum einen ist demnach anzugeben, für welchen Aspekt oder für welche Aspekte kein Konzept verfolgt wird. Zum anderen muss der Konzern begründen, warum für die betreffenden Aspekte kein Konzept verfolgt wird. Diese Angaben sind für jeden Aspekt zu machen, für den kein Konzept verfolgt wird. Es besteht keine Verpflichtung, diese Angaben für einzelne Sachverhalte eines Aspekts (z.B. Treibhausgasemissionen) zu machen, für die kein Konzept verfolgt wird.

B88.

Fehlt ein Konzept in Bezug auf einen Aspekt oder mehrere Aspekte, sind eine Erläuterung und Begründung dieser Tatsache anstelle der Beschreibung der Konzepte (Ziele und Maßnahmen) und der Due-Diligence-Prozesse vorzunehmen. Die Berichtspflicht bezüglich der Risiken, der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie der Hinweise auf im Konzernabschluss ausgewiesene Beträge nebst Erläuterungen dazu entfällt damit nicht.

Nutzung von Rahmenwerken

B89.

Gemäß der Ausführungen in der Begründung zum RegE des CSR-RLUG (siehe BT-Drucksache 18/9982, Begründung RegE CSR-RLUG zu § 289d HGB-E, S. 52) können sich Unternehmen an internationalen bzw. nationalen Rahmenwerken orientieren. Daraus folgt nicht, dass Konzerne für die Erstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen Konzernberichts das gewählte Rahmenwerk vollständig beachten müssen. Sie können auch lediglich Teile eines Rahmenwerks oder mehrerer Rahmenwerke als Grundlage nutzen. Ziel sollte es jedoch sein, Rahmenwerke vollständig anzuwenden.“

Artikel 2 Inkrafttreten

Dieser Änderungsstandard tritt mit seiner Verabschiedung durch das DRSC in Kraft.