



IFRS fokussiert

DRSC veröffentlicht Studie über die Umsetzung der Vorgaben aus dem CSR-RUG und gibt Handlungsempfehlungen an das BMJV ab

Das Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 11. Februar 2021 die Ergebnisse seiner [Studie](#) über die Umsetzung der Vorgaben aus dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) veröffentlicht. Die Anfertigung der Studie erfolgte im Auftrag des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV). Im Rahmen der Studie wurden eine Stichprobe von nichtfinanziellen Erklärungen zum Erfüllungsgrad hinsichtlich der CSR-Berichterstattung mittels einer Horizontalstudie analysiert sowie Stakeholdergruppen zu verschiedenen Aspekten der nichtfinanziellen Berichterstattung befragt. Auf Grundlage der Horizontalstudie sowie der Stakeholderbefragung gibt das DRSC in dem Dokument Handlungsempfehlungen an das BMJV für die anstehende Überarbeitung der CSR-Richtlinie auf EU-Ebene.

Im Folgenden werden die wesentlichen Ergebnisse der Studie sowie die Handlungsempfehlungen des DRSC zusammengefasst.

Hintergrund

Das DRSC wurde am 19. März 2020 vom BMJV beauftragt, eine Studie über die Umsetzung der Vorgaben des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes (CSR-RUG)¹ durchzuführen. Diese Untersuchung umfasste

1. eine Horizontalstudie über die nichtfinanzielle Berichterstattung einer repräsentativen Stichprobe von Unternehmen im Zeitraum 2017 bis 2019,
2. mehrere Einbindungsveranstaltungen für Stakeholdergruppen und
3. auf Grundlage der Ergebnisse aus Horizontalstudie und Einbindungsveranstaltungen ausgearbeitete Handlungsempfehlungen für das BMJV zur anstehenden Überarbeitung der CSR-Richtlinie.

Im Rahmen der Horizontalstudie wurden auf Basis einer Stichprobe die nichtfinanziellen Erklärungen² von Unternehmen für die Jahre 2017 bis 2019 analysiert. Dabei wurde von 513 abstrakt berichtspflichtigen Unternehmen eine Stichprobe von 100 Unternehmen gezogen, welche sich jeweils zur Hälfte aus kapitalmarktorientierten Unternehmen sowie Banken und Versicherungen zusammensetzte. Zusätzlich erfolgte eine Schichtung nach weiteren Kriterien, wie der Indexnotierung. Die Analyse der nichtfinanziellen Erklärungen erfolgte anhand von 15 durch das BMJV vorgegebenen Fragestellungen und sollte Rückschlüsse auf die Berichtsgüte der nichtfinanziellen Erklärungen im Zeitablauf ermöglichen.

Zusätzlich wurden vier Einbindungsveranstaltungen mit Stakeholdern durchgeführt. Die jeweils 25 Teilnehmer vertraten die Stakeholdergruppen Ersteller, Prüfer und Nutzer (einschließlich Nichtregierungsorganisationen) von nichtfinanziellen Informationen. Diese wurden in den Einbindungsveranstaltungen zu etwaigen Änderungserfordernissen der CSR-Richtlinie bei den Themengebieten Geltungsbereich, Verortung, Inhalt, Standardisierung und Prüfung befragt.

Auf Grundlage der Ergebnisse der Horizontalstudie und der Einbindungsveranstaltungen wurden im Gemeinsamen Fachausschuss des DRSC³ Handlungsempfehlungen für das BMJV zur Einbringung bei der Überarbeitung der CSR-Richtlinie auf EU-Ebene erarbeitet und beschlossen. Diese beinhalten Vorschläge zum Abbau von Anwendungsschwierigkeiten der CSR-Richtlinie sowie zur Erhöhung des Wirkungsgrads der Vorgaben.

Studienergebnisse und Befragungen als Grundlage der Handlungsempfehlungen

„Die Auswertung zeigt, dass die Güte der nichtfinanziellen Erklärungen und Berichte zwar über die Jahre zugenommen hat, aber dennoch hinter dem Möglichen zurückbleibt. Die Handlungsempfehlungen des DRSC werden einen wichtigen Beitrag leisten zu der öffentlichen Debatte, wie die CSR-Berichtspflichten auf europäischer Ebene gestärkt und effektiver ausgestaltet werden können.“
Christine Lambrecht, Bundesjustizministerin/[Pressemitteilung des BMJV](#)

¹ Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten.

² Im Rahmen der Studie umfasst der Begriff „nichtfinanzielle Erklärung“ nichtfinanzielle Erklärungen, Berichte, Konzernklärungen und Konzernberichte (vgl. §§ 289b, 289c, 315b, 315c HGB).

³ Bestehend aus den Mitgliedern des IFRS- und des HGB-Fachausschusses.

Wesentliche Ergebnisse der Horizontalstudie und der Einbindungsveranstaltungen sowie daraus resultierende Handlungsempfehlungen

Geltungsbereich

Bislang unterliegen große⁴ Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities (PIE))⁵ mit durchschnittlich 500 Mitarbeitern der CSR-Richtlinie.⁶ Im Rahmen der Einbindungsveranstaltungen und im Gemeinsamen Fachausschuss des DRSC wurde eine mögliche Ausweitung des Geltungsbereichs diskutiert.

Zum Geltungsbereich merkt das DRSC an, dass aus Kriterien wie der Kapitalmarktorientierung und der Rechtsform eines Unternehmens kaum ein direkter Zusammenhang zu Auswirkungen auf die Gesellschaft ableitbar ist. Insbesondere beim Kapitalmarktkriterium ist diese verneinbar, weshalb das DRSC bei einer gewünschten Erweiterung des Geltungsbereichs die Aufhebung des Kapitalmarktkriteriums empfehlen würde. Dies allein würde in Deutschland die Zahl berichtspflichtiger Unternehmen von ca. 500 auf ca. 8.000 erhöhen. Eine weitere, jedoch vom DRSC weniger präferierte Möglichkeit wäre die Reduzierung der Mitarbeiterzahl auf 250. Beide Änderungen gemeinsam würden zu etwa 15.000 berichtspflichtigen Unternehmen in Deutschland führen. Bei einer Ausweitung des Geltungsbereichs sollten allerdings Erleichterungen für erstmalig einbezogene Unternehmen geprüft werden. Auch sollten die Ressourcen der betroffenen Unternehmen sowie generelle Aspekte wie Bürokratieabbau, Entlastung des Mittelstands und Auswirkungen der Coronavirus-Pandemie Berücksichtigung finden.

Veröffentlichungsform und Umfang

Die Veröffentlichung erfolgte bei der Mehrzahl der untersuchten nichtfinanziellen Erklärungen außerhalb des Lageberichts (75%⁷), dabei war ein gesonderter nichtfinanzieller Bericht die präferierte Variante (68%). Lediglich 22% der Erklärungen wurden als separater Abschnitt im Lagebericht gezeigt. Bei den Banken und Versicherungen veröffentlichten sogar 88% die nichtfinanzielle Erklärung außerhalb des Lageberichts, was u.a. aus der häufigen Anwendung des „Deutschen Nachhaltigkeitskodex“ (DNK) bei diesen Unternehmen resultieren könnte. Allerdings ist insgesamt zwischen 2017 und 2019 eine leichte Verschiebung zugunsten des Lageberichts erkennbar. Weitere Varianten der Veröffentlichung, wie die integrierte Berichterstattung im Lagebericht oder in einem anderen Bericht, waren von untergeordneter Bedeutung, wobei alle erlaubten Varianten in der Stichprobe Anwendung fanden. Bei den Stakeholdern äußerten sich insbesondere Nutzer kritisch zu dem Wahlrecht und sahen dadurch die Vergleichbarkeit erschwert.

Wenn eine nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufgenommen wird, ist deren Bekanntmachung im Bundesanzeiger verpflichtend.⁸ Bei einer Veröffentlichung außerhalb des Lageberichts haben Unternehmen ein Wahlrecht zwischen der Bekanntmachung im Bundesanzeiger und auf der eigenen Website (oder an beiden Orten). Bei der Ausübung dieses Wahlrechts überwog die Bekanntmachung auf der Unternehmenswebsite deutlich mit 74%. Lediglich 44% der Bekanntmachungen erfolgten im Bundesanzeiger.⁹ Dabei zeigten die kapitalmarktorientierten Unternehmen eine klare Präferenz für eine ausschließliche Bekanntmachung auf der eigenen

Veröffentlichung
größtenteils außerhalb des
Lageberichts

⁴ Nach Definition der EU-Bilanzrichtlinie.

⁵ Hierzu zählen kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen.

⁶ Vgl. Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates, Art. 1 Abs. 1 Nr. 1.

⁷ Alle Zahlen wurden zur besseren Lesbarkeit gerundet.

⁸ Vgl. § 325 Abs. 1 Nr. 1 HGB.

⁹ Diese Zahlen schließen 18% Bekanntmachungen an beiden Orten ein.

Website (76%), während bei Banken und Versicherungen beide Bekanntmachungs-orte nahezu gleich verteilt waren.

Der Umfang der nichtfinanziellen Erklärung fiel in der Stichprobe sehr heterogen aus in einer Bandbreite zwischen vier und 225 normierten Seiten. Durchschnittlich umfasste sie 41 Seiten, wobei Unternehmen mit einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht tendenziell höhere Seitenzahlen erreichten. Allerdings stellt das DRSC klar, dass nicht automatisch von dem Umfang auf die Qualität geschlossen werden kann.

Das DRSC bringt eine Präferenz für die geschlossene Darstellung der nichtfinanziellen Informationen zum Ausdruck. Allerdings wird dem BMJV empfohlen, weiterhin keine Verortung im Lagebericht zu fordern. Gründe hierfür sind u.a. die teilweise fehlende Lageberichtspflicht von zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichteten Unternehmen, mögliche zeitliche Engpässe bei der Berichterstellung, potenzielle Auswirkungen auf die Prüfungspflicht und die Fokussierung des Lageberichts auf die Informationsbedürfnisse von Kapitalgebern. Zusätzlich empfiehlt das DRSC dem BMJV eine Prüfung der verpflichtenden einheitlichen Veröffentlichung im Bundesanzeiger.

Inhalte der nichtfinanziellen Erklärung

In 94% der untersuchten nichtfinanziellen Erklärungen wurden das Geschäftsmodell beschrieben bzw. bei einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht angemessene Verweise auf andere Berichtsteile gemacht.¹⁰ Allerdings war der Umfang der Angaben sehr heterogen. Die meisten Angaben bezogen sich auf Geschäftszweck (94%), Produkte/Dienstleistungen (88%), Beschaffungs-/Absatzmärkte (74%), notwendige Einsatzfaktoren (62%) sowie organisatorische Struktur (61%).

Nahezu alle Unternehmen in der Stichprobe nahmen zu den fünf gesetzlichen Mindestaspekten¹¹ Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung Stellung, wobei die dargestellten Sachverhalte und die Berichtstiefe sehr unterschiedlich ausfielen. Zu den fünf Mindestaspekten wurden innerhalb der Stichprobe sehr viele unterschiedliche Sachverhalte behandelt (zwischen 80 und 250). Am häufigsten waren die folgenden Sachverhalte:

Hauptaspekt	Sachverhalt	Häufigkeit
Arbeitnehmer	Gleichstellung/Diversität	258
Arbeitnehmer	Arbeitsschutz/-sicherheit/Gesundheit	243
Arbeitnehmer	Ausbildung/Förderung/Entwicklung/Qualifizierung	240
Bestechung/Korruption	Compliance	193
Umwelt	Energieeinsatz/-verbrauch	192

Angaben zu Verbraucherbelangen sind nicht verpflichtend. Da Verbraucher eine Teilmenge der Kunden bilden und sich die relevanten Angaben meist nicht eindeutig nur den Verbrauchern zuordnen ließen, wurde der Begriff in der Studie weit ausgelegt und auf alle Kunden des jeweiligen Unternehmens bezogen. In 58% der nichtfinanziellen Erklärungen wurde über Kundenbelange berichtet. Dies traf sogar auf fast zwei Drittel der kapitalmarktorientierten Unternehmen zu. Die Angaben

¹⁰ Die Beschreibung des Geschäftsmodells bzw. angemessene Verweise innerhalb des Lageberichts sind Pflichtbestandteile der nichtfinanziellen Erklärung gem. § 289c Abs. 1 bzw. § 315c Abs. 1 HGB. Die Fehlmenge in der Studie ergibt sich daraus, dass einige Verweise als nicht angemessen erachtet wurden.

¹¹ Vgl. § 289c Abs. 2 Nr. 1-5 bzw. § 315c Abs. 1 HGB.

Berichtstiefe fiel sehr unterschiedlich aus

bezogen sich insbesondere auf die Kundenbindung/-zufriedenheit sowie die Service-/Produktqualität und die Produktsicherheit.

Zusätzlich wurde in 31% der Stichproben neben den Mindestaspekten und ggf. den Kundenbelangen mindestens ein weiterer Aspekt erläutert, wie bspw. die Lieferkette. Des Weiteren wurde in 45% der nichtfinanziellen Erklärungen über Datenschutz und Datensicherheit als Sonderthema berichtet, wobei sich im Dreijahreszeitraum eine leicht steigende Tendenz zeigte. Diese Angaben wurden an verschiedenen Stellen innerhalb der nichtfinanziellen Erklärung gemacht, u.a. bei Kundenbelangen oder Compliance.

Bei den Einbindungsveranstaltungen sprachen sich die Teilnehmer gegen eine Erweiterung der Mindestaspekte aus und verwiesen auf die bereits bestehende Möglichkeit, diese um weitere für das Unternehmen relevante Aspekte zu ergänzen.

Wie auch die Teilnehmer der Einbindungsveranstaltungen sieht das DRSC derzeit keinen Handlungsbedarf bezüglich einer Ausweitung der Mindestaspekte.

Berichterstattung zu Konzepten und Ergebnissen

Zu den beschriebenen nichtfinanziellen Aspekten sind zusätzlich die verfolgten Konzepte mit den angewandten Due-Diligence-Prozessen sowie die Ergebnisse der Konzepte darzulegen.¹² Hierzu konkretisiert DRS 20.265, dass die Konzepte Ziele, Maßnahmen, Due-Diligence-Prozesse sowie die Einbindung des Managements und anderer Interessenträger einschließen.

Bei den Aspekten Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung berichteten nahezu alle Unternehmen von mindestens einem Ziel oder einer Maßnahme, was als ein Konzept gewertet wurde. Bei den Sozialbelangen waren dies 78% und bei der Achtung der Menschenrechte 52%. Zu Themen außerhalb der Mindestaspekte erfolgte kaum eine Beschreibung von Konzepten. Insgesamt enthielt weniger als ein Drittel der nichtfinanziellen Erklärungen eine vollständige Konzeptbeschreibung gemäß DRS 20.265.

Der Begriff Due-Diligence-Prozesse bezieht sich auf Verfahren zur Aufdeckung und Vermeidung bereits aufgetretener oder möglicher negativer Auswirkungen in Verbindung mit der Geschäftstätigkeit. Auf Due-Diligence-Prozesse wurde mit Abstand am häufigsten in Bezug auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung eingegangen (87%), bei Umwelt-, Arbeitnehmerbelangen und Achtung der Menschenrechte immerhin noch in mehr als der Hälfte der Fälle. Die am häufigsten berichteten Due-Diligence-Prozesse waren Audit-Prozesse, Compliance-Managementsysteme sowie Hinweisgeber-/Beschwerdesysteme.

Die Berichterstattung zu den Ergebnissen der Konzepte kann sich u.a. auf die Zielerreichung oder die Maßnahmenumsetzung beziehen.¹³ Bei den Angaben hierzu zeigte sich nahezu die gleiche Verteilung wie bei den Konzepten selbst, mit Werten um 90% bei Umwelt-, Arbeitnehmerbelangen sowie Bekämpfung von Korruption und Bestechung und 70% bei Sozialbelangen. Zur Achtung der Menschenrechte wurden deutlich seltener Konzeptergebnisse veröffentlicht (39%). Zudem fiel die Detailtiefe der Angaben zu den Ergebnissen sehr heterogen aus. Über den Stand der Maßnahmenrealisierung wurde häufig berichtet. Auch quantitative Angaben zu Ergebnissen

¹² Vgl. § 289c Abs. 3 Nr. 1 und 2.

¹³ Vgl. auch DRS 20.275.

wurden in einem bedeutenden Anteil der Berichte gemacht. Hingegen waren Angaben zur Zielerreichung selten.

Quantifizierte Zielgrößen wurden in weniger als der Hälfte der nichtfinanziellen Erklärungen vorgegeben, um die Ziele zu konkretisieren. Diese wurden insbesondere bei Umwelt- und Arbeitnehmerbelangen eingesetzt. Bei den Umweltbelangen konnte zwischen 2017 und 2019 eine signifikante Steigerung von 31% auf 42% der nichtfinanziellen Erklärungen mit mindestens einem quantifizierten Ziel beobachtet werden. Innerhalb der beschriebenen Konzepte lag der Anteil der Konzepte mit quantifizierten Zielen zwischen 6% bei Sozialbelangen und 29% bei Umweltbelangen. Auf die Zielerreichung der quantifizierten Ziele wurde in fast einem Viertel der nichtfinanziellen Erklärungen eingegangen. Außer bei Umweltbelangen (17%) war der Anteil der Konzepte mit Zielerreichungsangaben an allen Konzepten aber sehr gering. Außerdem wurden nahezu ausschließlich bei den Aspekten Umwelt- und Arbeitnehmerbelange Angaben zum Zeitbezug der Ziele (28% bzw. 22%) sowie zu Soll-Ist-Vergleichen (16% bzw. 12%) gemacht.

Das DRSC empfiehlt dem BMJV, sich für die Konkretisierung der Vorgaben für Konzepte, Due-Diligence-Prozesse und Konzeptergebnisse einzusetzen, da der beobachtete Vollständigkeitsgrad der Angaben als verbesserungswürdig angesehen wurde. Hierzu schlägt das DRSC vor, die konkreteren Regelungen des DRS 20 zu Inhalten einer Konzeptbeschreibung, Darstellung von Zielen und Maßnahmen, Due-Diligence-Prozessen sowie Konzeptergebnissen in die CSR-Richtlinie zu übernehmen.

Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

In der nichtfinanziellen Erklärung sind die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zu nennen, sofern diese von Bedeutung für die Geschäftstätigkeit sind.¹⁴ In der Studie war die Verwendung von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren zwischen den einzelnen Aspekten heterogen. Während bei Arbeitnehmerbelangen (88%) und Umweltbelangen (79%) häufig eine Angabe erfolgte, wurden diese bei sonstigen Aspekten (bspw. Spenden oder Lieferanten; 56%), Bekämpfung von Korruption und Bestechung (47%) sowie Sozialbelangen (39%) deutlich weniger berücksichtigt und bei Achtung der Menschenrechte nur selten (10%). Die meisten verschiedenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren wurden bei Arbeitnehmerbelangen mit durchschnittlich fünf und Umweltbelangen mit vier Leistungsindikatoren berichtet, wobei eine steigende Tendenz im Dreijahreszeitraum vorlag.

Um die Steuerungsrelevanz von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren beurteilen zu können, wurden auch Abschnitte von Lageberichten untersucht, die nicht zu der nichtfinanziellen Erklärung gehören. Allerdings kam das DRSC zu dem Ergebnis, dass nichtfinanziellen Leistungsindikatoren kaum eine Steuerungsrelevanz beigemessen wurde. Am höchsten fiel diese noch bei den sonstigen Aspekten und den Arbeitnehmerbelangen aus, die in 13% bzw. 9% der Stichprobe als steuerungsrelevant erkennbar waren.

Die Unternehmen in der Stichprobe veröffentlichen eine Fülle an unterschiedlichen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren. Allein bei den Umweltbelangen wurden in der Studie über 400 Leistungsindikatoren gezählt. Hinzu kamen viele unterschiedliche Bezeichnungen für vergleichbare Sachverhalte. Die am häufigsten berichteten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren bezogen sich auf den Energieeinsatz/-

¹⁴ Vgl. § 289c Abs. 3 Nr. 5 HGB.

verbrauch (420), Treibhausgas-Emissionen (362), Aus-/Weiterbildung (288) sowie Ausfallzeiten von Mitarbeitern (226).

Bei den Einbindungsveranstaltungen zeigte sich der Konflikt um eine mögliche zwingende Vorgabe von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die zu mehr Vergleichbarkeit, aber auch bei einigen Unternehmen zur Offenlegung nichtrelevanter Informationen führen würde.

Das DRSC spricht sich gegenüber dem BMJV für eine Abwägung von Vergleichbarkeit im Zeitablauf sowie zwischen Unternehmen gegen den Grundsatz der Relevanz aus. Sollten nichtfinanzielle Leistungsindikatoren vorgeschrieben werden, empfiehlt das DRSC die Beschränkung auf ein Mindestmaß. Dies könnten bereits im öffentlichen Interesse stehende und international anerkannte Leistungsindikatoren sein. Auch sollten branchenspezifische Leistungsindikatoren in Erwägung gezogen werden. Darüber hinaus sollten sich die geforderten Angaben nach dem DRSC auf steuerungsrelevante Leistungsindikatoren beschränken.

Nichtfinanzielle Risiken

Risiken aus der Geschäftstätigkeit, Geschäftsbeziehungen, Produkten/Dienstleistungen sowie die Handhabung dieser Risiken sind berichtspflichtig, sofern sie mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit schwerwiegende negative Auswirkungen auf in der nichtfinanziellen Erklärung beschriebene Aspekte haben.¹⁵ Bei der Studie fielen die Angaben zu Risiken in Bezug auf die fünf Mindestaspekte sehr heterogen aus. Während Risiken i.Z.m. Arbeitnehmerbelangen und der Bekämpfung von Korruption und Bestechung mit 75% bzw. 70% häufig berichtet wurden, traf dies bei Achtung der Menschenrechte (52%) und Sozialbelangen (43%) deutlich seltener zu. Insgesamt bezog sich die Berichterstattung größtenteils auf Risiken aus der Geschäftstätigkeit sowie die Handhabung der Risiken. Einzig bei der Achtung der Menschenrechte wurden den Risiken aus Geschäftsbeziehungen eine etwa gleichhohe Bedeutung zugemessen. Über Risiken aus Produkten und Dienstleistungen wurde nur selten berichtet. Zudem war generell ein zeitlicher Bezug der Risiken kaum erkennbar.

In den Einbindungsveranstaltungen wurde deutlich die hohe Hürde der „sehr wahrscheinlich schwerwiegende[n] negative[n] Auswirkungen“¹⁶ bei der nichtfinanziellen Risikoberichterstattung bemängelt. Hierzu ist anzumerken, dass in der CSR-Richtlinie die Vorgaben uneinheitlich sind. Diese beinhalten sowohl die Formulierungen „wahrscheinlich“ als auch „sehr wahrscheinlich“ und ebenso „schwerwiegende Auswirkungen“ wie auch nur „negative Auswirkungen“.¹⁷

¹⁵ Vgl. § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB.

¹⁶ § 289c Abs. 3 Nr. 3 sowie ebenso § 289c Abs. 3 Nr. 4 HGB.

¹⁷ Vgl. [Richtlinie 2014/95/EU](#) des Europäischen Parlaments und des Rates, Abs. 8 sowie Art. 1 Abs. 1 Nr. 1d und Abs. 3 Nr. 1d.

Das DRSC empfiehlt dem BMJV, die Hürde für die nichtfinanzielle Risikoberichterstattung auf „wahrscheinlich“ zu senken, allerdings die „schwerwiegenden negativen Auswirkungen“ beizubehalten. In diesem Zusammenhang sieht das DRSC auch den dringenden Bedarf zur Angleichung der Formulierungen in der CSR-Richtlinie und empfiehlt zudem die Verwendung etablierter Begriffe¹⁸. Zusätzlich bemängelt das DRSC die fehlende Definition des Begriffs „Risiko“ in der EU-Bilanzrichtlinie und rät dem BMJV, sich für die Definition als „negative Abweichung von einer Zielgröße“ analog zur Risikodefinition des DRS 20 einzusetzen. Ein weiterer Kritikpunkt ist die bisherige Fokussierung in der etablierten Risikoberichterstattung auf Outside-in-Risiken, also Risiken für die Wertschöpfungskraft des Unternehmens. Inside-out-Risiken, die in Auswirkungen der Tätigkeit des Unternehmens auf Dritte bestehen, werden nicht einbezogen. Das DRSC spricht sich für eine zweiseitige nichtfinanzielle Risikoberichterstattung aus, die beide Perspektiven berücksichtigt. Da nichtfinanzielle Risiken häufig nicht quantifizierbar sind, empfiehlt das DRSC die Fokussierung auf die narrative Beschreibung der Risikoarten, der beschlossenen Gegenmaßnahmen sowie deren Umsetzung und Erfolgsgrad.

Wesentlichkeitsverständnis

Beim Wesentlichkeitsverständnis werden zwei Varianten unterschieden. Beim engeren Verständnis des doppelten Wesentlichkeitsvorbehalts muss ein Sachverhalt sowohl durch externe Einflüsse (i.d.R. finanzielle) Auswirkungen auf das Unternehmen (sog. Outside-in-Perspektive) haben, als auch (i.d.R. nichtfinanzielle) Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeit auf das Umfeld (sog. Inside-out-Perspektive). Dieses Verständnis wird bislang in der CSR-Richtlinie vertreten. Beim weiteren Verständnis der doppelten Wesentlichkeitsperspektive ist es ausreichend, wenn entweder die finanzielle oder die nichtfinanzielle Wesentlichkeit gegeben ist. Das DRSC merkt an, dass die Europäische Kommission und auch die Mehrzahl der anderen Mitgliedsstaaten mittlerweile dem weiteren Wesentlichkeitsverständnis folgen.

In 82% der untersuchten nichtfinanziellen Erklärungen war das angewandte Wesentlichkeitsverständnis erkennbar. Innerhalb dieser wurde bei 56% die Anwendung des doppelten Wesentlichkeitsvorbehalts genannt und bei 44% ließ sich das Wesentlichkeitsverständnis implizit aus dem verwendeten Rahmenwerk¹⁹ ableiten. Die Ableitung aus einem Rahmenwerk dürfte meist zu einer Anwendung der doppelten Wesentlichkeitsperspektive führen, da die am häufigsten verwendeten Rahmenwerke Global Reporting Initiative (GRI) und Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK) diese zur Grundlage haben. Auffällig war, dass im Dreijahreszeitraum der Anteil der expliziten Angabe des Wesentlichkeitsverständnisses deutlich stieg (von 49% auf 61%).

¹⁸ Dies bezieht sich auf den unbestimmten Begriff „schwerwiegend“.

¹⁹ In diesem Newsletter wird der Begriff „Rahmenwerke“ für nichtfinanzielle Rahmenwerke und Standards verwendet.

Das DRSC spricht gegenüber dem BMJV die Empfehlung aus, sich für eine Klarstellung der Bilanzrichtlinie selbst und nicht nur der unverbindlichen Leitlinien zugunsten des weiter gefassten Wesentlichkeitsverständnisses einzusetzen. Dies würde zu einer deutlichen Erweiterung der einzubeziehenden Sachverhalte führen und fand in den Einbindungsveranstaltungen breite Zustimmung. Allerdings soll dies nicht zu einer unangemessenen Ausuferung der Angaben führen, was durch einen heterogenen Adressatenkreis deutlich erschwert wird und eine klare Benennung der berücksichtigten Adressatengruppen erfordert. In diesem Zusammenhang sollte auch die der Wesentlichkeit vorgelagerte Relevanz getrennt definiert und berücksichtigt werden, was zu einer unternehmensunabhängigen Standardisierung beitragen könnte. Zusätzlich könnte auch die Berücksichtigung des Kriteriums der Verlässlichkeit unterstützend wirken. Des Weiteren wird empfohlen, Nullaussagen bzw. Fehlanzeigen nur bei Bedeutung für die Klarheit und Verständlichkeit vorzuschreiben.

Nutzung von Rahmenwerken zur nichtfinanziellen Berichterstattung

Die Nutzung von Rahmenwerken bei der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung ist gemäß § 289d freiwillig. Dennoch wurde bei 73% der Stichprobe mindestens ein Rahmenwerk genutzt. Bei Banken und Versicherungen war der Anteil mit 82% noch höher, wobei diese insbesondere den DNK anwendeten. Anzumerken ist allerdings, dass der Erfüllungsgrad der Vorgaben aus den Rahmenwerken sehr heterogen ausfiel. Dabei reichte die Bandbreite von der Orientierung an einem Rahmenwerk bis zur vollständigen Übereinstimmung.

Folgende Rahmenwerke zur nichtfinanziellen Berichterstattung wurden bei der Befragung am häufigsten genannt:²⁰

Meistgenannte Rahmenwerke	Häufigkeit
Global Reporting Initiative (GRI)	157
Deutscher Nachhaltigkeitskodex (DNK)	126
European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS)	22
UN Global Compact	11

Sofern für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung kein Rahmenwerk zur Anwendung kam bzw. dies nicht ersichtlich war, wurde dies in 65% der Fälle begründet, wie dies gesetzlich gefordert ist.²¹

Auch in den Einbindungsveranstaltungen wurde deutlich, dass es keine klare Präferenz für ein Rahmenwerk gibt. Ein neuer europäischer Standard wurde zugunsten internationaler Vorschriften einhellig abgelehnt, da es sich um international relevante Themen handelt, die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Unternehmen eingeschränkt werden könnte und kein Zusatznutzen gegenüber bestehenden Rahmenwerken gesehen wurde.

GRI und DNK wurden am häufigsten verwendet

Deutliche Ablehnung eines neuen europäischen Standards

²⁰ Doppelnennungen waren möglich. Ein Rahmenkonzept kann auch nur auf einen Teil der finanziellen Erklärung angewendet worden sein. Einige Rahmenkonzepte wurden nicht berücksichtigt, wie die Leitlinien des Sustainability Accounting Standards Boards (SASB) sowie die Empfehlungen der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD).

²¹ Vgl. § 289d Satz 2 HGB.

Eingriffe in die internationale Rechnungslegung werden abgelehnt

Das DRSC spricht sich dafür aus, dass das BMJV neben der Vergleichbarkeit von Informationen auch die Relevanz berücksichtigen sollte. Bspw. haben die Rahmenwerke zum Teil eine hohe Detailtiefe, die nicht für alle Unternehmen angebracht wäre. Hierbei könnte eine Informationsabstufung nach Unternehmensart und -größe mit der Nutzung vereinfachter Rahmenwerke eine Lösung sein, insbesondere für neu in den Geltungsbereich der Richtlinie fallende Unternehmen. Sollte eine Standardisierungsvorgabe in die CSR-Richtlinie aufgenommen werden, werden dafür die etablierten globalen Rahmenwerke sowie branchenspezifische Standards empfohlen. Neue EU-Standards sollten sich höchstens auf die Erfüllung EU-spezifischer Level-1-Normen beziehen. Daneben empfiehlt das DRSC bei einer eigenen europäischen Standardisierung trotz Konnektivitätsüberlegungen auf Eingriffe in die etablierte internationale Rechnungslegung/Finanzberichterstattung zu verzichten.

Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Bislang hat der Abschlussprüfer von einem zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmen lediglich zu bestätigen, dass diese vorgelegt wurde,²² eine inhaltliche externe Prüfung muss jedoch nicht erfolgen. In der Stichprobe ließen nur 41% der Unternehmen ihre nichtfinanzielle Erklärung freiwillig prüfen. Auffällig war, dass alle untersuchten DAX 30-Unternehmen und die meisten MDAX-Unternehmen eine Prüfung durchführen ließen. Insgesamt ließen die kapitalmarktorientierten Unternehmen in der Stichprobe deutlich häufiger Prüfungen vornehmen als die Banken und Versicherungen. Für die Prüfungen beauftragten 88% der Unternehmen ihren Abschlussprüfer und weitere 9% andere Wirtschaftsprüfer. Die Prüfungen wurden mehrheitlich von den großen vier Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt (88%). Zu 81% wurde als Prüfungsniveau eine begrenzte Sicherheit („limited assurance“) festgelegt und lediglich zu 12% eine hinreichende Sicherheit („reasonable assurance“). Darüber hinaus stieg der Anteil der mit Prüfungsvermerken versehenen nichtfinanziellen Erklärungen von 61% im Jahr 2017 auf 83% im Jahr 2019.

Die Teilnehmer der Einbindungsveranstaltungen sprachen sich mehrheitlich dafür aus, dass es konzeptionell und perspektivisch keinen validen Grund für abweichende Prüfungsanforderungen und -niveaus zwischen der finanziellen und der nichtfinanziellen Berichterstattung gäbe. Allerdings wurde auch angemerkt, dass Unternehmen noch die notwendigen Prozesse, Kontrollen und Systeme als Voraussetzung für eine effiziente Prüfung mit hinreichender Sicherheit fehlen können.

Konzeptionell keine validen Gründe gegen eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit

Das DRSC teilt die Ansicht der meisten befragten Stakeholder, dass perspektivisch die Prüfungsanforderungen und -niveaus zwischen der finanziellen und der nichtfinanziellen Berichterstattung angeglichen werden sollten. Sofern eine Prüfungspflicht für die nichtfinanzielle Berichterstattung eingeführt wird, empfiehlt das DRSC ein stufenweises Vorgehen, bei dem zuerst nur eine prüferische Durchsicht der nichtfinanziellen Erklärung vorgeschrieben wird. Nach einigen Jahren könnten eine Evaluation und ggf. eine Erweiterung auf eine Prüfungspflicht mit hinreichender Sicherheit erfolgen. Für erstmalig in den Geltungsbereich kommende Unternehmen befürwortet das DRSC die zeitliche Verzögerung einer möglichen Prüfungspflicht, damit die Unternehmen die notwendigen Prozesse, Kontrollen und Systeme einrichten können.

²² Vgl. § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

Inga Alberti

Tel: +49 (0)69 75695 7464
ialberti@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.

Deloitte.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte ist ein weltweit führender Dienstleister in den Bereichen Audit und Assurance, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting und damit verbundenen Dienstleistungen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unser weltweites Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften und verbundenen Unternehmen in mehr als 150 Ländern (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringt Leistungen für vier von fünf Fortune Global 500®-Unternehmen. Erfahren Sie mehr darüber, wie rund 330.000 Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de/UeberUns.