



Ergebnisbericht der
38. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses
29. Sitzung des Fachausschusses
Finanzberichterstattung
29. Sitzung des Fachausschusses
Nachhaltigkeitsberichterstattung

vom 26. bis 27. Juni 2024

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:

38. Sitzung GFA

- DRS Immaterielle Werte
- Änderungen DRS 20

29. Sitzung FA FB

- IASB ED/2024/3
- IASB ED/2024/1
- IFRS-Evaluation
- ASAF-Vorbereitung

29. Sitzung FA NB

- Transitionspläne: Aktivitäten des SFB
- ESRS Sektorstandards
- Praxiseinblick in die Branchenwesentlichkeit beim VDMA

GFA: DRS Immaterielle Werte

Vor dem Hintergrund der anstehenden Umsetzung der CSRD in deutsches Recht und der daran anknüpfenden Anpassung der

Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS) diskutierte der GFA die beiden aktuellen Arbeitsstränge des DRSC zur Berichterstattung über Immaterielle Ressourcen und zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. Der GFA stellte fest, dass das Gesetzgebungsverfahren noch bis zum Ende dieses Jahres andauern könnte und entschied daher, die Öffentlichkeit über den Stand der Diskussionen zur DRS-Konkretisierung bezüglich dieser Themen noch vor der Sommerpause zu informieren. Der GFA stellte außerdem fest, dass die inhaltliche Trennung in die beiden Arbeitsstränge aufgrund prozessualer Themen nach wie vor sinnvoll erscheint und weitergeführt werden soll. Konsistent zu dieser Arbeitshypothese soll die Information der Öffentlichkeit über den Stand der Diskussionen mit zwei separaten Briefing Papers erfolgen.

GFA: Änderungen DRS 20

Dem GFA wurde eine Übersicht über den Stand seiner Diskussionen und der Stand der Erörterungen in der Arbeitsgruppe Konzernlagebericht (AG KLB) vorgelegt. Er erörterte zunächst die Vorschläge der AG KLB, die sich

infolge der GFA-Diskussion im März 2024 ergeben hatten. Dabei fasste der GFA eine Reihe von vorläufigen Beschlüssen.

(1) Der Geltungsbereich des DRS 20 soll den gesamten Konzernlagebericht erfassen, wobei bezüglich des Konkretisierungsgrads zu differenzieren ist. Beispielsweise sollen die gesetzlichen Vorgaben zum Inhalt des Konzernnachhaltigkeitsberichts lediglich wiedergegeben werden. Für den Teil des Konzernlageberichts, welcher in §§ 315, 315a, 315d HGB (Stand RefE CSRD-UG) geregelt und in DRS 20 konkretisiert wird, soll vorläufig der Begriff „allgemeiner Teil des Konzernlageberichts“ verwendet werden.

(2) Der in Tz. 11 des DRS 20 enthaltene Definitionskatalog soll nur für die Vorgaben betreffend den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts Geltung entfalten, und auf die in Anhang II der ESRS-Verordnung (Delegierte Verordnung 2023/2772) definierten Begriffe für den Konzernnachhaltigkeitsbericht ist hinzuweisen.

(3) Der GFA überprüfte seine vorläufige Entscheidung bezüglich der in DRS 20 gefassten Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung. Er stellte fest, dass sich die Vorgabe zur Aufstellung in geschlossener Form unter der Überschrift „Konzernlagebericht“ unter dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit auf den gesamten Konzernlagebericht erstrecken muss. Da sich hierauf auch die Klarstellungen zur Zulässigkeit von Verweisen beziehen, sind diese entsprechend zu fassen. Ferner ist in Bezug auf die Möglichkeit der Zusammenfassung von Lage- und Konzernlagebericht darauf hinzuweisen, dass es aufgrund der Befreiungsregelungen in der Bilanzrichtlinie keinen zusammengefassten Nachhaltigkeitsbericht gibt. Der GFA stellte fest, dass im Konzernnachhaltigkeitsbericht auf ggf. wesentliche abweichende Risiken, Chancen, Auswirkungen von Tochterunternehmen separat einzugehen ist.

(4) Die in DRS 20 enthaltenen inhaltlichen Berichtsvorgaben zum Geschäftsmodell sowie zu strategischen Zielen und verfolgten Strategien sollen auf den allgemeinen Teil des Konzernlageberichts beschränkt bleiben. Der GFA stellte fest, dass die dort geforderten Inhalte nicht über die ESRS-Vorgaben hin-

ausgehen. Ebenso sollte die Prognosepflicht von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (im Prognose-, Chancen- und Risikobericht) auf den allgemeinen Teil beschränkt bleiben.

Außerdem problematisierte der GFA die Verwendung der Definition des Begriffs „Geschäftsmodell“ aus der deutschen Sprachfassung der ESRS-Verordnung. Er sprach sich dennoch für die Verwendung dieses Wortlauts aus und beschloss, die von der AG KLB erörterten Klarstellungen in diese Definition aufzunehmen.

FA FB: IASB ED/2024/3

Der FA FB wurde erstmals über die Inhalte des ED/2024/3 informiert. Ferner wurde der FA über eine bereits erfolgte Diskussion im DRSC-Anwenderkreis „PPA“ und die daraus resultierenden Erkenntnisse unterrichtet.

Eingangs wurde hervorgehoben, dass angesichts der Dringlichkeit von Änderungen und Klarstellungen seitens des IASB nur äußerst begrenzte Änderungen möglich und daher beabsichtigt sind. Die Beurteilung der Vorschläge sollte daher unter dieser Prämisse erfolgen.

Der FA FB hat im Rahmen seiner Meinungsbildung sodann Folgendes geäußert.

#1 Scope:

Der FA beurteilt den vorgeschlagenen Scope allgemein positiv.

Die Diskussion fokussierte sich auf das Kriterium Volumenrisiko („pay as produced“). In der Diskussion wurde der Unterschied zwischen „pay as forecasted“- und „pay as produced“-Verträgen erörtert. Es scheint sich in jüngster Vergangenheit ein Trend hin zu „pay as forecasted“-Vereinbarungen zu entwickeln. Diese stellen im Vergleich zu „pay as forecasted“-Verträgen zumindest in einem Teil der Verträge eine Reduktion oder gar Beseitigung des Volumenrisikos für den Käufer dar. Insofern erscheint unklar, ob diese (neueren) Verträge vom derzeitigen IASB-Vorschlag bzgl. Scope abgedeckt sind. Falls nicht, wäre zu empfehlen, dieses Kriterium ggf. abzuändern;

andernfalls wären – mutmaßlich zunehmend – derartige CoRE/PPA nicht von den beabsichtigten Änderungen erfasst.

Zudem wurde das Kriterium Naturabhängigkeit erörtert. Die Einengung des Scope auf Stromlieferverträge mit einer „naturabhängigen“ Quelle erscheint verständlich und auch sachgerecht. Insofern ist schlüssig, dass andere Energieträger (wie im ED auch explizit und beispielhaft formuliert) ausgeschlossen sind. Es wurde allerdings festgestellt, dass damit einige Anwendungsfälle, die in der Ursprungsdiskussion 2022/23 Gegenstand waren (z.B. Gaslieferverträge, die wegen Energieeinsparungen oder Energieträgerwechsel den erwarteten Bedarf alsbald überdeckten), nun nicht berücksichtigt sind.

Ergänzend wurde der Aspekt der Stromspeicherbarkeit angesprochen. Offensichtlich würde eine (teilweise) Speichermöglichkeit zu einem geringeren Volumenrisiko führen. Es erscheint erstens unklar, ob dies – zumindest implizit – in den Vorschlägen berücksichtigt ist. Zugleich wäre dessen Berücksichtigung allerdings auch schwierig, da zu unterscheiden wäre, ob die Speicherung auf Produzenseite oder Käuferseite erfolgt; im ersteren Fall wäre dann nur die produzierte, aber nicht die gelieferte Menge naturabhängig. Ggf. ist dieser Aspekt seitens des IASB noch nachträglich zu erörtern.

Zwischenfazit: Das Kriterium „naturabhängig“ erscheint grundlegend verständlich und sachgerecht. Das Kriterium „pay as produced“ hingegen erscheint insofern problematisch, als es offenbar nicht alle derzeit gängigen Vertragsformen/-klauseln einschließt. Folglich wären die vorgeschlagenen Änderungen nicht weitgehend genug und somit nur bedingt praxistauglich.

#2 Own-use Exemption (OuE):

Der FA begrüßte die Vorschläge allgemein, da diese die Anwendbarkeit der OuE grundsätzlich erleichtern.

In der Diskussion wurden die formulierten Kriterien detaillierter erörtert. Während der FA zu Kriterium (a) keine kritischen Anmerkungen machte, wurde das Kriterium (b) mit den Unterpunkten (i)-(iii) eher gemischt beurteilt. Un-

terpunkt (iii) – Teilverkauf und Rückkauf einer äquivalenten Menge in einem angemessenen Zeitraum – erscheint nicht sachgerecht. Ein kurzfristiger Ausgleich binnen eines Monats ist unrealistisch, da Produktionszyklen anders aussehen. Daher sollte diese zeitliche Nennung entfallen, und zwar entweder ersatzlos oder stattdessen ein Zeitraum für den Rückkauf „in Einklang mit dem individuellen Produktions-bzw. Verbrauchsmuster“ zugrunde gelegt werden. Fraglich ist zusätzlich, in welcher Konzern-Einheit dieser kompensierende Zukauf erfolgen müsste.

Insgesamt erschien dem FA fraglich, ob Unterkriterium (iii) überhaupt nötig ist. Es ist nicht ganz einleuchtend, warum ein (Teil-)Verkauf überhaupt ausgeglichen werden muss, sofern Verkäufe bereits die Unterkriterien (i) und (ii) erfüllen – d.h. nur volumenrisikobedingt und ohne zeitliche und preisliche Einflussnahme erfolgen. Zudem sind Teilverkauf und späterer Zukauf mitunter nicht kausal verknüpft. Aus Sicht des FA wären die für eine Änderung relevanten Vertragsgestaltungen mit (i) und (ii) hinreichend eingeeignet.

Zwischenfazit: Unterkriterium (iii) erscheint nicht plausibel und sollte entfallen.

#3 Hedge Accounting:

Der FA hält die Vorschläge für eine explizite Ausnahmeregelung zu den bestehenden (unveränderten) Vorschriften bzgl. Anwendbarkeit von Cashflow-Hedge Accounting. Verträge im Scope dieser Änderungen können im Rahmen eines Cashflow-Hedge designiert werden, falls Cashflow-Schwankungen infolge eines Mengenänderungsrisikos (statt eines Preisänderungsrisikos) möglich sind, andere Verträge aber nicht. Dies ist methodisch betrachtet eine willkürliche Ausnahme, was der FA als konzeptionell schwierig beurteilte.

Die Erleichterung bzgl. Effektivitätsermittlung hat der FA FB noch nicht beurteilt.

Die übrigen Teilthemen (#4-7) werden in der nächsten Sitzung erörtert.

FA FB: IASB ED/2024/1

Dem FA FB wurde der Entwurf der Stellungnahme zu dem am 14. März 2024 veröffentlichten IASB Exposure Draft ED/2024/1 Business Combinations – Disclosures, Goodwill and Impairment zur Erörterung vorgelegt.

Der Entwurf der Stellungnahme wurde auf Basis der Befassungen in der 27. und 28. Sitzung des FA FB erstellt. Der FA FB wurde darauf hingewiesen, dass am 28. Juni 2024 zudem eine Öffentliche Diskussion der Änderungsvorschläge in Zusammenarbeit mit IASB und EFRAG stattfindet. Dabei erlangte Erkenntnisse und Einschätzungen können zusätzlichen Eingang in die Stellungnahme finden.

Zu den Formulierungsvorschlägen äußerte der FA FB folgende Anpassungswünsche:

Anschreiben

Umformulierung Absatz 4 i.S.d. eine grundsätzliche Neukonzeption der Goodwill-Bilanzierung präferiert worden wäre. Insbesondere die Wiedereinführung der planmäßigen Abschreibung hätte die Tragweite verschiedener Probleme des Impairmenttests mindern können.

Frage 1

Umformulierung des einleitenden Absatzes, um zum Ausdruck zu bringen, dass das grundsätzliche Ansinnen des IASB verstanden, dessen Umsetzung jedoch nicht vollständig unterstützt wird.

Frage 6

Ergänzung der inhaltlichen Kritik, dass sich das Monitoring eines Goodwills in der Praxis vom Monitoring eines Business unterscheiden kann und der Vorschlag des IASB möglicherweise auch deswegen nicht die gewünschte Wirkung entfalten wird.

Es ist vorgesehen, die DRSC-Stellungnahme im Umlaufverfahren zu finalisieren und bis zum Ende der Konsultationsfrist am 15. Juli 2024 an den IASB zu übermitteln.

FA FB: IFRS-Evaluation

Der FA FB wurde über den aktuellen Stand bei der DRSC-Studie zur Evaluation der Anwendung der IFRS in Deutschland informiert.

Phase 2 der Studie startete am 22. März 2024 mit einer Online-Befragung der Ersteller von Unternehmensabschlüssen. Ersteller von Jahres- und Konzernabschlüssen wurden mit einem öffentlichen Aufruf über die Möglichkeit zur Teilnahme informiert. Zusätzlich erfolgte die Ansprache für Unternehmen der Versicherungs- und Kreditwirtschaft über die jeweiligen Verbände. Um repräsentative Rückmeldungen von nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen zu erhalten, wurde darüber hinaus eine geschichtete Stichprobe von rund 4.350 Unternehmen aus einer Datenbank gezogen und per E-Mail zur Teilnahme an der Befragung eingeladen.

Derzeit haben bereits über 500 Teilnehmer an der Online-Befragung teilgenommen. Um weiteren Unternehmen die Gelegenheit zu geben, an der Befragung teilzunehmen, hat die DRSC-Geschäftsstelle die Rückmeldefrist bis zum 23. September 2024 verlängert.

In Bezug auf die weiteren Schritte, erörterte der FA FB die Form und den Zeitpunkt der vorgesehenen Einbindung der weiteren Stakeholder-Gruppen (insb. Nutzer, Hochschul-lehrer, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater). Der FA FB einigte sich darauf, zunächst die Ersteller-Befragung abzuwarten, damit belastbare Ergebnisse vorliegen, ob tatsächlich ein Interesse an einem bedingten Wahlrecht bestehe, welche Bedingungen dafür Voraussetzung wären und ggf. welche spezifischen Teilmen-gen an Unternehmen dessen Nutzung anstrebten.

Die Einbindung der weiteren Stakeholder soll daher vorerst zurückgestellt werden. Die Ausgestaltung ihrer Einbindung soll, unter Berücksichtigung der Charakteristika des Votums der Ersteller, zu einem späteren Zeitpunkt detailliert werden.

FA FB: ASAF-Vorbereitung

Der FA FB wurde über die Themen für die ASAF-Sitzung im Juli 2024 informiert.

Der FA FB wurde zum Stand des IASB-Projekts „Provisions – Targeted Improvements“ informiert. Im Hinblick auf die vom IASB erwogene Konkretisierung des Kriteriums present obligation äußerte der FA FB Zweifel, ob durch die Vorschläge eine Änderung in der Praxis bewirkt werden soll und welche Anwendungsfälle der IASB durch diese Änderung adressieren wolle. Die bisherigen Definitions- und Ansatzkriterien in IAS 37 erscheinen hinreichend klar, sodass die Motivation einer Änderung nicht nachvollzogen werden könne. Im Hinblick auf IFRIC 21 Abgaben wies der FA FB darauf hin, dass die Anwendung dieser Interpretation in der Praxis etabliert und die Regelungen in IFRIC 21 hinreichend klar seien.

Ferner diskutierte der FA FB Gegenstand und Umfang des IASB-Projekts „Intangible Assets“. Der IASB hatte die Arbeiten an diesem Forschungsprojekt im April 2024 begonnen und erörtert derzeit mit seinen Beratungsgremien, welche Fragestellungen im Rahmen dieses Projekts adressiert werden sollen. Der FA FB bekräftigte seine Auffassung, dass die Ansatz- und Bewertungsvorschriften von IAS 38 nicht grundsätzlich geändert werden sollten. Vielmehr sprach sich der FA FB dafür aus, dass im Rahmen des Projekts bestimmte Fragestellungen – wie etwa die Bilanzierung von Kryptowährungen, die Bilanzierung von Emissionsrechte sowie die Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten gezielt adressiert werden sollen.

Zum IASB-Projekt „Carbon Credits“ äußerte der FA FB, dass eine Priorisierung des Projekts und Aufnahme in das aktive Arbeitsprogramm des IASB – angesichts der zunehmenden Bedeutung dieser Programme – zu unterstützen sei.

Zu den übrigen Themen der ASAF-Sitzung hatte der FA FB keine Anmerkungen.

FA NB: Transitionspläne: Aktivitäten des SFB

Frau Kristina Jeromin (Initiative Made in Germany 2030 der Stiftung Mercator) war zu diesem TOP zu Gast im FA NB. Gemeinsam mit Lothar Rieth stellte sie das Thema Klima-Transitionspläne vor und ging dabei auch auf die Arbeit im Sustainable Finance Beirat der Bundesregierung ein. Zudem wurde von Lothar Rieth der Climate Transition Plan der EnBW vom März 2024 vorgestellt.

Vor dem Hintergrund des aktuellen Arbeitsprogramms der EFRAG erörterte der FA NB die Überlegungen der EFRAG zur Erarbeitung einer Implementation Guidance zur Berichterstattung gem. ESRS über bestehende Transitionspläne. Es wurde festgestellt, dass dies ein sehr wichtiges Thema für die Unternehmen ist und dass die inhaltlichen Vorgaben des ESRS E1-1 bereits sehr ausdifferenziert sind. Aus Sicht des FA NB sollte sich aus der IG allerdings nicht die allgemeine Anforderung ergeben, im Nachhaltigkeitsbericht die vollständigen Transitionspläne wiederzugeben. Diese sind abhängig vom Unternehmen sehr ausführlich (siehe EnBW) und würden bereits über andere Kanäle (i.d.R. die Unternehmenswebseite) kommuniziert. Entsprechend ist es wichtig den Auftrag der EFRAG bezüglich der Implementation Guidance im Blick zu behalten und in dem dazu zu erarbeitenden Material keine zusätzlichen Angabepflichten zu definieren, die über den in ESRS E1 bzw. E4 geregelten Umfang hinausgehen.

FA NB: ESRS Sektorstandards

Herr Julian Winkler (BDI) war zu Gast und informierte den FA NB über das hohe Interesse der Industrieunternehmen an branchenspezifischen Hilfestellungen zur Wesentlichkeitsanalyse. Erste Initiativen in dieser Richtung seien bereits gestartet und hätten zum Teil jedoch eine hohe Diversität der Geschäftsmodelle selbst innerhalb einer Branche gezeigt.

Der FA NB setze außerdem seine Befassung mit den Arbeitsständen der Sektor-ESRS fort

und wurde vom DRSC-Mitarbeiterstab über den aktuellen Zeitplan sowie die aktuellen Arbeitspapiere zur Sektorabgrenzung und zum General approach to Sector ESRS informiert.

Der FA bestätigte seine Kritik am vorgesehenen Umgang mit dem Wesentlichkeitsgrundsatz, da dieser die Berichterstattung unnötig verkompliziere. Er hinterfragte außerdem, ob das Thema Cybersecurity ein sektorspezifisches Thema ist.

Kritisiert wurde außerdem der Stand der Ausführungen zur Identifikation wesentlicher ESRS-Sektoren. Insbesondere sei der Hinweis auf die Wertschöpfungskette (SRB-Unterlage vom 4. Juni 2024, Tz. 14) unverständlich. Zudem dürfte die Vorgabe nicht dazu führen, dass sich Lieferanten eines einzelnen Bauteils, welches in mehreren Sektoren Verwendung findet, den entsprechenden Sektor-ESRS unterwerfen müssen. Ferner stellte sich der FA NB kritisch zum Kriterium konzerninterner Umsatzerlöse bei der Identifikation wesentlicher ESRS-Sektoren. Er stellte fest, dass die EFRAG in ihrer fachlichen Empfehlung an die Europäische Kommission (KOM) vom November 2022 das Vorliegen konzerninterner Umsatzerlöse lediglich als Indikator für jene Aktivitäten angesehen hatte, die zwar keine externen Umsätze generieren, aber wesentliche Auswirkungen nach sich ziehen. Mit der Änderung durch die KOM sei die Vorgabe in Set 1 nunmehr missverständlich, außerdem erhöhe sie die Komplexität und sei darüber hinaus inkonsistent, urteilte der FA NB. Für die Wesentlichkeit von Auswirkungen sei eine finanzielle Kennzahl eigentlich nicht entscheidend und kann maximal als Indikator herangezogen werden, was der Auffassung der EFRAG vom November 2022 entspricht. EFRAG solle nunmehr prüfen, ob im Zuge der Sektor-ESRS hierzu eine handhabbare Klarstellung herbeigeführt werden kann.

FA NB: Praxiseinblick in die Branchenwesentlichkeit beim VDMA

Frau Judith Herzog-Kuballa (VDMA) war zu diesem TOP zu Gast im FA NB und stellte die Branchenlösung des VDMA zur Wesentlich-

keitsanalyse vor. Ziel dieser Initiative ist es, CSRD/ESRS-berichtspflichtigen Unternehmen aus dem Sektor Maschinen- und Anlagenbau einen Überblick zu den relevanten Nachhaltigkeitsthemen im Sektor zu vermitteln und in der Folge mögliche Ansatzpunkte für die unternehmensindividuelle Wesentlichkeitsanalyse aufzuzeigen.

Ausgangspunkt für die Analyse ist dabei die Liste nach ESRS 1.AR 16. Die für den Sektor relevanten Nachhaltigkeitsthemen werden anschließend mittels eines Scoring-Verfahrens ermittelt, indem sektorspezifische Risiken, Chancen und Auswirkungen bewertet und anschließend aggregiert werden. Herausforderungen ergeben sich hier insb. im Hinblick auf die Brutto-/Netto-Betrachtung sowie die Identifikation und Bewertung positiver Auswirkungen. Angesichts der Heterogenität der Geschäftsmodelle innerhalb des Sektors Maschinen- und Anlagenbau können einzelne Themen – bspw. Biodiversität und Ökosysteme gem. ESRS E4 oder betroffene Gemeinschaften gem. ESRS S3 – im Rahmen der Branchenlösung nicht adressiert werden.

Der FA NB stellte grundsätzlich fest, dass der Branchenansatz des VDMA zweckmäßig sei und betroffenen Unternehmen eine wichtige Hilfestellung für deren unternehmensindividuelle Wesentlichkeitsanalysen gem. den Vorgaben der ESRS bieten würde. In diesem Zusammenhang wurde auch die Einbindung des Prüfers erörtert.

Impressum:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)
Joachimsthaler Str. 34
10719 Berlin
Tel 030-206412-0
Fax 030-206412-15
Mail: info@drsc.de

Haftung/Copyright:

Trotz sorgfältiger Prüfung durch die Redaktion kann vom Herausgeber keine Haftung für die Richtigkeit, der in diesem Text veröffentlichten Inhalte, übernommen werden. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne ausdrückliche Genehmigung des DRSC reproduziert werden.

© Copyright 2024 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten