



Ergebnisbericht der
35. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses
23. Sitzung des
Fachausschusses Nachhaltigkeitsberichterstattung
23. Sitzung des
Fachausschusses Finanzberichterstattung
vom 14. und 15. Dezember 2023

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:

- x. Sitzung Gemeinsamer FA
 - Immaterielle Ressourcen
 - DRS 20 Konzernlagebericht
- x. Sitzung FA NB
 - MAIG, VCIG – Vorbereitung der Stellungnahme
 - VSME – Update EFRAG Arbeitsstand
- x. Sitzung FA FB
 - Interpretationsaktivitäten (u.a. PPA)

Gemeinsamer FA: Immaterielle Ressourcen

Der GFA befasste sich mit den jüngsten Entwicklungen und Beiträgen zur Berichterstattung über immaterielle Werte. Hierzu zählten u.a. ein Update zum Forschungsprojekt des UKEB und zur jüngsten Verlautbarung des FASB betreffend die Abbildung von Krypto-Vermögenswerten. Weiterhin informierte sich der GFA über die Inhalte des IASB Research Forum und der WICI-Konferenz, die die Weiterentwicklung der Berichterstattung über immaterielle Werte zum Gegenstand hatten. Der GFA wurde ferner über die Ergebnisse der Öffentlichen Diskussion zum White Paper „Immaterielle Ressourcen als Werttreiber für nachhaltiges Wirtschaften“ des DRSC und der Bertelsmann-Stiftung informiert. Dieses Paper unterstützt die Standardisierungsarbeiten zur Auslegung der neuen CSRD-Berichtspflicht über immaterielle Ressourcen.

Gemeinsamer FA: DRS 20 Konzernlagebericht

Gegenstand der Diskussion war die Anpassung des DRS 20 aufgrund des Gesetzes zur Umsetzung der CSRD (zum Zeitpunkt der Sitzung lag der entsprechende Referentenentwurf nicht vor). Der GFA wurde über den Stand der Beratungen in der Arbeitsgruppe „Konzernlagebericht“ informiert.

Der GFA diskutierte die gesetzliche Pflicht zur Angabe der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gem. § 289 Abs. 3 HGB und stellte fest, dass zumindest im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsberichterstattung das Attribut „bedeutsamst“ die Eigenschaft „wesentlich“ impliziert. Die wesentlichen nichtfinanziellen bzw. nachhaltigkeitsbezogenen Indikatoren müssten die bedeutsamsten nichtfinanziellen Indikatoren inkludieren, sofern es sich nicht um rein operative nichtfinanzielle Steuerungsgrößen handelt. Daher könne davon ausgegangen werden, dass auch die aktuellen Vorgaben zum Inhalt des (traditionellen) Lageberichts einen Bezug zu wesentlichen Auswirkungen zumindest dem Grunde nach aufweisen. Dies sollte in den Formulierungen zum übergeordneten Ziel der Lageberichterstattung und zur Wesentlichkeit berücksichtigt werden.

In Bezug auf die in DRS 20 adressierten Grundsätze der Lageberichterstattung problematisierte der Fachausschuss den von der AG vorgeschlagenen neuen Grundsatz der Konnektivität und stellte fest, dass der entworfene Wortlaut Angabepflichten impliziere, die über das Gesetz hinaus gingen. Stattdessen verwies der GFA auf das in DRS 20.4 formulierte Einklangserfordernis. Zusätzlich bat der Fachausschuss die AG zu prüfen, ob und inwiefern die bereits in DRS 20 enthaltenen Grundsätze auch für den Nachhaltigkeitsbericht (als Teil des Lageberichts) gelten sollen. Zum Beispiel wurde die Frage aufgeworfen, ob der Grundsatz „Informationsabstufung“ angesichts der sehr umfang- und detailreichen Angabevorschriften der ESRS zwingend auch bei einem ESRS-konformen Nachhaltigkeitsbericht erfüllt ist.

In Bezug auf die Schnittstellen von traditionellem Lagebericht und Nachhaltigkeitsbericht sprach sich der GFA ebenfalls für eine Regelung in DRS 20 aus, welche die Möglichkeit der gemeinsamen Behandlung der betreffenden Berichtsinhalte eröffnet. Allerdings sollte die Berichterstattung in diesem Fall im finanziellen Teil des Lageberichts – nicht aber im separaten Abschnitt zur Nachhaltigkeitsberichterstattung – erfolgen. Bezogen auf den Nachhaltigkeitsbericht sei dann entsprechend der Regelung zur Aufnahme von Informationen mittels Verweis gem. ESRS 1 zu verfahren.

FA NB: MAIG, VCIG – Vorbereitung der Stellungnahme

Der FA NB setzte zunächst die Befassung mit der Materiality Assessment Implementation Guidance (MAIG) fort. Bezüglich der FAQ 25 zum Zusammenhang von Taxonomie-Berichterstattung und Wesentlichkeitsanalyse stellte der FA NB fest, dass sich aus den für die Taxonomie-Berichterstattung notwendigen Prozessen im Unternehmen Erkenntnisse ergeben können, die für die Wesentlichkeitsanalyse gem. ESRS von Bedeutung sind. Allerdings würden sich solche Erkenntnisse aus einer Vielzahl verschiedener Prozesse ergeben, daher wurde die explizite und exklusive Bezugnahme auf die Taxonomie-Berichterstattung hinterfragt.

Außerdem wurde festgestellt, dass sich die Taxonomie-Berichterstattung und die ESRS-Berichterstattung konzeptionell sehr stark voneinander unterscheiden. Daher erscheine die Art und Weise der Verknüpfung, wie mit FAQ 25 offenbar intendiert, künstlich und in praktischer Sicht nicht durchführbar. Der Versuch, beide Regulierungen miteinander vereinbar zu gestalten, sei zwar grundsätzlich zu begrüßen, allerdings seien sowohl der Ort als auch die Art und Weise nicht sachgerecht; dies könne nur durch eine Anpassung der jeweiligen Rechtstexte erfolgen.

Zunächst kenne die Taxonomie-Berichterstattung im Gegensatz zu den ESRS keinen Wesentlichkeitsgrundsatz, so der FA NB. Weiterhin wurde der unterschiedliche Fokus der Regelungen angeführt: Die Taxonomie-

Verordnung stelle auf Wirtschaftsaktivitäten ab; die Wesentlichkeitsanalyse gem. ESRS fokussiere auf Nachhaltigkeitsthemen (topics, sub-topics, sub-sub-topics).

Schließlich weisen beide Regulierungen eine unterschiedliche Reichweite auf. So sei in den Delegierten Rechtsakten zur Taxonomie-Verordnung nur ein Teil (wenn auch die Mehrheit) der Wirtschaftstätigkeiten erfasst, die Wesentlichkeitsanalyse gem. ESRS erstrecke sich jedoch für sämtliche Aktivitäten bzw. Wesentlichkeitsthemen. Daher sei anzunehmen, dass sich seitens der Adressaten und Prüfer eine Erwartungshaltung herausbilde, wonach die in FAQ 25 dargestellten Zusammenhänge und Prüfschritte auch auf nicht-taxonomiefähige Tätigkeiten zu übertragen sind. Dies sei nicht sachgerecht und trotz des explizit unverbindlichen Charakters der Implementation Guidance zu befürchten, auch wenn sich FAQ 25 explizit auf taxonomiefähige Wirtschaftstätigkeiten bezieht.

Aus diesen Gründen sollte aus Sicht des FA NB die FAQ 25 deutlich allgemeiner und ohne exklusiven Bezug zur Taxonomie-VO gestellt und beantwortet werden.

Im Anschluss diskutierte der FA NB weitere Inhalte der Value Chain Implementation Guidance (VCIG). Bezüglich FAQ 7 teilte er die grundsätzliche Aussage, dass direkte Informationen zu bevorzugen sind. Die Erläuterungen zur FAQ 7 wurden positiv bewertet, die genannten Instrumente der Informationsbeschaffung (*questionnaires, surveys and audits*) erschienen dem FA sachgerecht. Bemängelt wurde hingegen der fehlende Bezug zum Risiko wesentlicher Auswirkungen und zu deren Verortung, da dies den Kern der IRO-Identifikation in der Wertschöpfungskette bilde. Zur Analyse des Risikos wesentlicher Auswirkungen sei eine Kategorisierung der Risiken z.B. nach Länder-Risiken, Branchen-Risiken, Produkt-Risiken und deren anschließenden Analyse notwendig. Zwar nehme die VCIG an einigen Stellen Bezug auf bestimmte Risiko-Kategorien (z.B. Branchen- und Länder-Risiko-Kategorie in Abschnitt 2.2, Produkt-Risiko-Kategorie in FAQ1), dennoch ginge die VCIG in Bezug auf die Risikokategorisierung nicht in das notwendige Detail, urteilte der Fachausschuss.

In diesem Zusammenhang kritisierte der FA NB die in FAQ7 getroffene Aussage („the undertaking does not need to query all direct suppliers and could exclude those that deliver insignificant products or services to the undertaking“), da auch bezogene Güter und Dienstleistungen, die aus Sicht des Unternehmens „insignificant“ sind oder in geringem Umfang bezogen werden, mit wesentlichen Auswirkungen verbunden sein können.

Der FA NB bewertete die Frage und den Inhalt der der FAQ9 als grundsätzlich relevant und hilfreich für Anwender. Insbesondere der Hinweis auf den *Wage indicator* wurde positiv beurteilt. Kritisiert wurde, dass die *Implementation Guidance* weitere (ähnliche) öffentliche Quellen mit Informationen über länder- und branchenspezifische Sekundärdaten nicht enthält. Dies führe dazu, dass bei jedem einzelnen berichtspflichtigen Unternehmen wesentliche Suchkosten entstehen. Daraus resultierten – gesamtwirtschaftlich betrachtet – hohe Ineffizienzen; diese wären vermeidbar, könnten Unternehmen auf zentrale Übersichten über mögliche Sekundärquellen zurückgreifen.

Der FA NB erörterte ferner die vom Mitarbeiterstab vorgeschlagenen Inhalte der Stellungnahme. Der FA NB stimmte den Ausführungen des Stabs über die grundsätzlichen, einleitenden Aussagen zu. Insbesondere in Bezug auf die MAIG stellte er fest, dass die hohe Subjektivität bei der Wesentlichkeitsanalyse und die noch unzureichende Konsistenz in der Unternehmenspraxis in den ersten Jahren der ESRS-Anwendung – selbst bei ähnlich gelagerten Nachhaltigkeitsthemen/gleicher Branchenzugehörigkeit/gleichen Wirtschaftsaktivitäten – zu divergierenden Ergebnissen in der Berichterstattung führen könne. Daran könne auch eine Implementation Guidance – wie aktuell diskutiert – nichts ändern. Daher bedürfe es einer gewissen Akzeptanz und Toleranz durch alle Beteiligten; mittelfristig sollte sich jedoch eine konsistente Praxis herausbilden.

Die Kritik des FA NB an den Grafiken in Abschnitt 3.6 der MAIG wurde bekräftigt, der zwischenzeitlich eingefügte Disclaimer ändere nichts daran, dass beide Grafiken einen wichtigen Sachverhalt (möglichweise auch den

Regelfall) außer Acht lassen, urteilte der FA NB. Er verwies auf die bereits geführte Diskussion in früheren Sitzungen.

Auch die Kritik an den unklaren Regelungen zur Brutto- bzw. Nettobehandlung von Risiken, Chancen und Auswirkungen wurde aufrechterhalten. Der FA konzidierte, dass zwischen der Identifikation der Nachhaltigkeits-themen und der Berichterstattung hierüber zu differenzieren sei: Die Identifikation müsse auf Grundlage einer Brutto-Analyse erfolgen, Auswahl Brutto- oder Netto-Berichterstattung hingegen müsse hingegen fallspezifisch erfolgen, um zu nützlichen Informationen zu gelangen. Dies ginge aus der MAIG aber nicht bzw. nicht deutlich genug hervor.

Bezüglich der Abgrenzung von finanzieller Kontrolle und operativer Kontrolle stellte der FA NB fest, dass sich viele Unternehmen der sog. „ersten Kohorte“ zwischenzeitlich eigene Lösungen für die offenen Punkte erschlossen hätten. Aufgrund der regulatorisch bedingt äußerst kurzen Implementierungsperiode sei es nicht zielführend gewesen, auf diesbezügliche Konkretisierungen zu warten.

Der FA NB bat den Mitarbeiterstab, eine Stellungnahme zu entwerfen und dem FA zur weiteren Diskussion bzw. Verabschiedung vorzulegen.

Gemeinsamer FA: VSME – Update EFRAG Arbeitsstand

Der FA NB wurde über den aktuellen Stand des VSME informiert.

Gemeinsamer FA FB: Interpretationsaktivitäten (u.a. PPA)

Der FA FB wird über die Themen und Entscheidungen der IFRS IC-Sitzung im November 2023 informiert.

Zur endgültigen Agendaentscheidung zu IAS 27 hat der FA FB keine Anmerkungen.

Zur vorläufigen Agendaentscheidung zu IFRS 8 wird berichtet, dass das IFRS IC keine einheitliche Meinung hatte. Der Wortlaut zur

vorläufigen Agendaentscheidung ist – insb. im letzten Punkt betreffend Wesentlichkeit i.S.v. IFRS 8.23(f) – wenig konkret und lässt sich unterschiedlich interpretieren. Der FA FB äußert, dass in der Praxis wenig diesbezügliche Angaben gemacht werden, d.h. diese werden tendenziell als unwesentlich beurteilt. Dahingehend besteht somit keine uneinheitliche Bilanzierungspraxis. Der FA FB äußert ferner, dass eine strengere Auslegung von Wesentlichkeit eine Abkehr von der bestehenden Praxis darstellen würde. Zudem wird der Nutzen solcher Angaben, würden sie gemacht, hinterfragt. Aus Sicht des FA FB ist bereits das Verständnis von Wesentlichkeit nach IAS 1.97 f. nicht vollends klar. Insofern ist zu folgern, dass die IFRS IC-Diskussion und der Wortlaut der vorläufigen Agendaentscheidung nicht klarstellend sind, jedoch auch gar keine Uneinheitlichkeit der Praxis auszuräumen ist.

Zur vorläufigen Agendaentscheidung betreffend IAS 37 wird zunächst die Einordnung der Fragestellung angesprochen. Das IFRS IC hat klargestellt, dass die Fragestellung eine Bilanzierungsfrage i.e.S. darstellt – obgleich der Ursprung der Eingabe offenbar einen anderen Fokus hat. Zur Fragestellung selbst hat das IFRS IC einheitlich und zweifelsfrei festgestellt, dass ein sofortiger Ansatz einer Rückstellung nicht sachgerecht ist, da keine gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis besteht. Der FA FB stimmt der Schlussfolgerung des IFRS IC uneingeschränkt zu und hält den Wortlaut der Begründung für deutlich und klarstellend. Insgesamt begrüßt der FA FB, dass das IFRS IC die Diskussion auf das Prinzip und die Ansatzkriterien in IAS 37 fokussiert und deren zweifelsfreie Anwendung bestätigt hat.

Schließlich wird über Äußerungen des IFRS IC zu folgenden IASB-Projekten berichtet:

- Zur geplanten IAS 37-Änderung stand nur der Aspekt present obligation zur Diskussion, insb. die Unterscheidung von Ressourcentausch vs. -übertragung (die übrigen Aspekte Diskontierungszins und ein-zubeziehende Kosten waren nicht Gegenstand). Aus dem FA FB wird geäußert, dass die Diskussion hierzu einen

Grundpfeiler der IAS 37-Prinzipien betrifft und daher Vorsicht geboten ist.

- Zum IASB-Projekt „Unsicherheiten in Abschlüssen“ wurde konkret die Auswirkung von Unsicherheiten beim Wertminderungstest nach IAS 36 diskutiert. In der Diskussion im FA FB wird hervorgehoben, dass es gar keine grundlegenden Schwierigkeiten bzgl. IAS 36 gibt; die einzige Besonderheit bei der aktuellen Diskussion besteht darin, dass nun der Sonderfall von langfristigen Unsicherheiten (d.h. jenseits von 5 Jahren Planungshorizont) im Fokus steht.
- Aus der IFRS IC-Diskussion zur Bilanzierung von Power-Purchase Agreements (PPAs) wird positiv hervorgehoben, dass der IASB diese Fragestellung sehr zügig aufgegriffen und vorangebracht hat. Ferner hat das IFRS IC den Fokus (nur PPA, keine anderen non-financial items) bekräftigt. Der FA FB sieht weiterhin Handlungsbedarf, will aber zunächst die kommenden IASB-Befassungen abwarten, ehe ggf. weitere Aktivitäten folgen. In Vorbereitung der ASAF-Zusatzsitzung im Januar 2024 wird der FA FB allerdings auf dieses Thema zurückkommen.

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 2023 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten