

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100)

Stand: 20.02.2024

1. Vorbemerkungen

Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind abgegrenzte Einzelfragen der Nachhaltigkeitsberichterstattung¹ nach den europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (ESRS).² Die Ausführungen zu den jeweiligen Einzelfragen folgen einem einheitlichen Schema („Modul“). Jedes Modul ist eigenständig und wird gesondert vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) (als Entwurf bzw. finale Fassung) verabschiedet. Die einzelnen Module werden in dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* zusammengefasst und sind in der Reihenfolge der ESRS sortiert.

Alle Ausführungen stehen unter dem Vorbehalt, dass zwischenzeitlich durch den europäischen oder nationalen Gesetzgeber keine abweichende Auffassung geäußert wird.

2. Modulübersicht

ESRS 1	–	M1	Wesentlichkeitsanalyse
ESRS 1	–	M1.1	Verknüpfung der Wesentlichkeitsanalyse mit dem Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht im Bereich Nachhaltigkeit
ESRS 1	–	M1.2	Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS
ESRS 1	–	M1.3	Beurteilung der Wesentlichkeit bei diversifizierten Konzernen
ESRS 1	–	M1.4	Beurteilung der Wesentlichkeit der Auswirkungen in der Wertschöpfungskette
ESRS 1	–	M2	Berichterstattung
ESRS 1	–	M2.1	Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung

3. Einzelmodule

¹ Die Begriffe „Nachhaltigkeitsbericht“ und „Nachhaltigkeitsberichterstattung“ werden in dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung synonym verwendet. Diese gelten ebenfalls als Synonym für den in den ESRS verwendeten Begriff der „Nachhaltigkeitserklärung“.

² Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M2.1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	20.02.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 30.06.2024 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zur endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1. Thema

- 1 Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Gemäß Artikel 29a Abs. 1 Unterabs. 1 Bilanzrichtlinie¹ nehmen Mutterunternehmen in den konsolidierten Lagebericht Angaben auf, die für das Verständnis der Auswirkungen der Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gruppe erforderlich sind.
- 3 Der Konsolidierungskreis umfasst gemäß Artikel 21 Bilanzrichtlinie ein Mutterunternehmen und all seine Tochterunternehmen. Gemäß § 296 Abs. 2 HGB braucht ein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn es für die Verpflichtung, ein

¹ Richtlinie 2013/34/EU.

den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.

- 4 Nach IFRS 10.A „Konzernabschluss“ i.V.m. IFRS 10.4. hat ein Mutterunternehmen grundsätzlich sämtliche Tochterunternehmen zu konsolidieren. Vor dem Hintergrund des Prinzips der Entscheidungserheblichkeit (IAS 1.7) ist eine Konsolidierung von Tochterunternehmen dann nicht notwendig, wenn sie (einzeln oder zusammen betrachtet) quantitativ und qualitativ für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unwesentlich sind.

3. Fragestellung

- 5 Fraglich ist, ob für Zwecke der Finanzberichterstattung aufgrund von deren Unwesentlichkeit nicht in den Konsolidierungskreis einbezogene Tochterunternehmen in den Konsolidierungskreis für die Nachhaltigkeitsberichterstattung einzubeziehen sind.

4. Würdigung

- 6 Gemäß ESRS 1.62 ist die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung für die Unternehmensgruppe aufzustellen. Eine „Gruppe“ i.S. der Bilanzrichtlinie ist ein Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen (Artikel 2 Nr. 11 Bilanzrichtlinie). Somit sind grundsätzlich alle Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil der eigenen Geschäftstätigkeit der Gruppe zu betrachten.
- 7 Eine Nicht-Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konsolidierungskreis für die Nachhaltigkeitsberichterstattung allein aufgrund von deren Nicht-Einbeziehung in den Konsolidierungskreis der Finanzberichterstattung, begründet durch finanzielle Unwesentlichkeit (§ 296 Abs. 2 HGB bzw. IAS 1.7), ist nicht sachgerecht. Die finanzielle Unwesentlichkeit von Tochterunternehmen in der konsolidierten Finanzberichterstattung führt nicht dazu, dass die Wirkung der Nicht-Einbeziehung in den Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichermaßen unwesentlich ist (vgl. Artikel 6 Abs. 1 Buchst. j Bilanzrichtlinie). Dies liegt in dem abweichenden Wesentlichkeitskonzept der Nachhaltigkeitsberichterstattung begründet. Während die Perspektive der Wesentlichkeit der Auswirkung (impact materiality) insgesamt keine Berücksichtigung im Konzernabschluss findet, weicht auch die finanzielle Wesentlichkeit (financial materiality) der Nachhaltigkeitsberichterstattung, z.B. in Bezug auf den Betrachtungshorizont, ab.
- 8 Somit hat das berichtende Mutterunternehmen bei der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen für die gesamte Gruppe vorzunehmen und dafür zu sorgen, dass alle Tochterunternehmen in einer Weise berücksichtigt werden, dass die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen unvoreingenommen ermittelt werden können (ESRS 1.102).
- 9 Folglich sind grundsätzlich alle Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens in dessen konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil der eigenen Geschäftstätigkeit einzubeziehen.
- 10 Die von ESRS 2.5 Buchst. b i) geforderte Bestätigung, dass der Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung der gleiche wie für die Konzernabschlüsse ist, führt nicht

dazu, dass ein für Zwecke des Konzernabschlusses finanziell unwesentliches Tochterunternehmen in die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht einbezogen werden muss, da gemäß Artikel 21 Bilanzrichtlinie die Basis für den Konsolidierungskreis zwischen Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung übereinstimmt.²

² Des Weiteren wird in der Basis for Conclusion zu ESRS 2 (BC11) eine Abweichung der Konsolidierungskreise von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung thematisiert, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FBC%2520ESRS%25202%2520General%2520disclosures.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).