



Ergebnisbericht der
27. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses
04. Sitzung des
Fachausschusses Finanzberichterstattung
04. Sitzung des
Fachausschusses Nachhaltigkeitsberichterstattung
vom 17. und 18. März 2022

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:

27. Sitzung Gemeinsamer FA

- Working Papers EFRAG PTF-ESRS – ausgewählte Themen
- ESAP – European Single Access Point

4. Sitzung FA FB

- EFRAG DP Intangibles
- Vorbereitung ASAF Meeting März 2022
- Interpretationsaktivitäten
- IASB ED/2021/10 Supplier Finance Arrangements
- IASB ED/2021/9 Non-current Liabilities with Covenants

4. Sitzung FA NB

- ESRS P1 Sustainability Statements
- ESRS E4 Biodiversity and Ecosystems

- ESRS S1 Own Work Force - General Standard / ESRS S4 Other Work - Related Rights / ESRS S5 Workers in the Value Chain / ESRS S6 Affected Communities / ESRS S7 Consumers and End-Users
 - ESRS E1 Climate Change
-

Gemeinsamer FA: Working Papers EFRAG PTF-ESRS – ausgewählte Themen

Dem GFA wurde der aktuelle Stand und ein Ausblick bei der Entwicklung der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) durch die EFRAG PTF-ESRS vorgestellt. Zudem wurden dem GFA ausgewählte konzeptionelle Grundlagen und ausgewählte Berichts-anforderungen erläutert. Dem GFA wurden ferner solche Berichts-anforderungen der übergreifenden (*cross-cutting*) Standards sowie der Umweltstandards vorgestellt, welche

explizit Bezug nehmen auf Informationen der Finanzberichterstattung (z.B. Umsatzangaben, Überleitungen etc.).

Der GFA diskutierte die doppelte Wesentlichkeit und insbesondere das Verständnis der finanziellen Wesentlichkeit (*financial materiality*) im Kontext der Nachhaltigkeitsberichterstattung. ESRG 1 und ESRS 4 grenzen die finanzielle Wesentlichkeit in der Nachhaltigkeitsberichterstattung explizit von der finanziellen Wesentlichkeit im Kontext der Finanzberichterstattung ab. Dies wurde von den Mitgliedern des GFA eher kritisch gesehen. Zudem wurde das Scoring-Modell des ESRS 1 zur Bestimmung wesentlicher Nachhaltigkeitssachverhalte diskutiert. Solche Modelle können sinnvoll sein, um anhand von *thresholds* / klaren Vorgaben die Themen zu identifizieren und auch transparent zu machen, wie die Themen identifiziert wurden. Gleichzeitig wurde auf das damit verbundene Ermessen hingewiesen, sodass ein solches Punkteschema letztlich zu einer Scheingenauigkeit und -objektivierung führen kann. Der Fachausschuss verwies auf die zahlreichen detaillierten Angabeerfordernisse und stellte fest, dass der bereits sehr hohe Umfang von Angaben durch die Information über nicht-wesentliche Informationen zusätzlich stark ausgeweitet wird. Dies deutet auf eine übermäßige Betonung der Grundsätze Vergleichbarkeit und Vollständigkeit hin. Auch wenn den von EFRAG beschriebenen qualitativen Merkmalen der Nachhaltigkeitsberichterstattung grundsätzlich zuzustimmen ist, dürfen die Merkmale Vergleichbarkeit und Vollständigkeit nicht höher gewichtet werden als die Merkmale Verständlichkeit und Verlässlichkeit, um eine adressatengerechte Berichterstattung zu erreichen.

In Bezug auf das Working Paper ESRS E1 problematisierte der GFA den Gehalt des *Consistency statements* aus der Berichterstattung 8 (welches auch in anderen Arbeitspapieren der EFRAG PTF gefordert wird). Er stellte zunächst eine zumindest teilweise Analogie zum sog. Einklangserfordernis zwischen Lagebericht und Jahresabschluss fest. Dieses lässt sich auf Art. 34 der Bilanz-Richtlinie (siehe auch § 317 HGB) zurückführen und betrifft zunächst unmittelbar die Prüfung, mittelbar jedoch auch die Aufstellung

des Lageberichts. Da die Nachhaltigkeitsberichterstattung als zukünftiger Pflicht-Teil des Lageberichts ebenso vom Einklangserfordernis erfasst sein sollte und ein spezifisches Einklangserfordernis in einem Nachhaltigkeitsberichtsstandard daher nicht erforderlich erscheint, wurde der Gehalt der Berichterstattung hinterfragt. Sofern lediglich die Anforderung aus Art. 34 der Bilanz-Richtlinie gemeint sei, liefe die Pflicht zur Erläuterung von Inkonsistenzen ins Leere, da es diese auf der Ebene der Aufstellung dem Grunde nach nicht geben dürfe. Der Wirtschaftsprüfer könne einer solchen Erläuterungspflicht unterliegen, diese könne aber nicht Inhalt der Nachhaltigkeitsberichterstattung bzw. des Lageberichts sein. Sofern mit dem *Consistency statement* eine speziell für die Nachhaltigkeitserklärung abgefasste Einklangserklärung gemeint sei, müsse dies auf der Ebene der Richtlinie geregelt und dürfe nicht der EFRAG im Wege einer Level-II-Verordnung überlassen werden. Letzteres spräche im Übrigen generell gegen die Aufnahme in den Standard, auch wenn lediglich eine Wiederholung der Vorgabe aus Art. 34 der Bilanz-RL intendiert ist.

Gemeinsamer FA: ESAP – European Single Access Point

Dem GFA wurde die vom FA FB entworfene Stellungnahme zu dem am 25. November 2021 von der Europäischen Kommission (KOM) veröffentlichten Legislativvorschlag zur Einrichtung eines einheitlichen europäischen Zugangspunkts für Unternehmens- und Produktdaten (*European Single Access Point*, ESAP) vorgestellt.

Da die Inhalte der vorgeschlagenen Gesetzesinitiative bislang nur vom FA FB erörtert wurden, erhielt der GFA zunächst einen Überblick über die grundsätzliche Zielsetzung sowie Ausgestaltung des Legislativvorschlags.

Im Anschluss daran wurden die im Entwurf der Stellungnahme dargelegten Einschätzungen und Anmerkungen des FA FB zum ESAP erläutert. Der GFA stimmte dem Entwurf zu, so dass dieser finalisiert werden konnte.

Die Stellungnahme wird im Rahmen der Kommentierungsfrist (29.3.2022) an die Europäische Kommission übermittelt.

FA FB: EFRAG DP Intangibles

Der FA FB hat erstmals das EFRAG-Diskussionspapier erörtert. Zu diesem Zwecke wurde er zunächst über die Inhalte und Fragen des Papiers informiert. Des Weiteren wurde darüber berichtet, dass die DRSC-AG „Immaterielle Werte“ das DP bereits erörtert hat, und, welche ersten Erkenntnisse dabei gewonnen wurden.

Eingangs wurde klargestellt, dass EFRAG das DP erarbeitet hat, ehe die Arbeiten der PTF-ESRS zur Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen wurden, und daher das DP primär einen bilanziellen bzw. rechnungslegungsbezogenen Fokus hat. Dies ist – angesichts der Überschneidungen zwischen den beiden Berichtsthemenfeldern – bei der Würdigung der Ideen im DP zu berücksichtigen.

Als erster Aspekt wurde die Erfassung und Bewertung immaterieller Werte (IW) thematisiert. Es wurde geäußert, dass die bisherige Idee einer Erfassung und Bewertung eher auf den sachgerechten Erstansatz insb. für selbstgeschaffene IW abstellt. Insofern gibt es Vergleichbarkeitsprobleme, wenn derartige Werte sich fortentwickeln.

Dazu wurde erstens angemerkt, dass das Kernproblem hierbei in der Unterscheidung und Abweichung zwischen Buchwert und Marktwert und dem diesbezüglichen (potenziellen) Lückenschluss besteht. Zu entscheiden wäre, ob ein geänderter Ansatz (inkl. sachgerechter Bewertung) oder zusätzliche Angaben als Lösung präferiert wird.

Zweitens wurde angemerkt, dass vor allen Überlegungen zu klären ist, welche IW (d.h. welcher Anwendungsbereich) überhaupt betrachtet werden sollen. Hierzu wurde ergänzt, dass in der bisherigen Diskussion durch die AG nicht von einer fundamentalen Über- oder Neuarbeitung der bisherigen IAS 38-Prinzipien ausgegangen wurde. Insofern bleibt der Fokus implizit auf dem Anwendungsbereich von IAS 38.

Als zweiter Aspekt wurde die Frage thematisiert, ob – über Entwicklungskosten hinausgehend – zusätzliche Buchwertbestandteile für IW aktivierungsfähig werden sollen, was potenziell auch zum Ansatz zusätzlicher IW führt. Dazu wurde berichtet, dass die bisherige Diskussion (in der AG) eine Präferenz für den Status Quo von IAS 38 erkennen ließ und eine verbesserte Transparenz eher durch zusätzliche Angaben – also außerhalb des Bilanzansatzes – angestrebt werden sollte.

Diesbezüglich wurden als erstes Forschungskosten angesprochen. Dazu wurde geäußert, dass bei Forschungskosten (die derzeit nicht aktivierbar sind) zu unterscheiden wäre, ob ein Projekt erfolgreich ist – also zu späteren Erträgen führt, denen die Forschungskosten gegenüberstünden – oder nicht. Davon abhängig sind ggf. unterschiedliche Ideen denkbar, wann Kosten ergebniswirksam sein sollen oder dürfen. Konkret wäre dann zu debattieren, wie derartige Kosten bei ihrer Entstehung erfasst (Aufwand vs. Aktivierung) und ob/wie diese später nach der Forschungsphase ggf. „recycelt“ werden sollten.

Weitere Detailüberlegungen im FA hierzu führten umgehend zur – ewig neuen, und als unbeantwortet empfundenen – Folgefrage, welchen Zweck das OCI und folglich ein Ausweis im OCI erfüllt.

Als dritter Aspekt wurde diskutiert, ob und warum eine potenzielle Fair-Value-Bewertung als (am ehesten) sachgerechter Bilanzansatz gelten könnte und welche Detailfragen – insb. zur Fair-Value-Ermittlung und dessen Fortschreibung – sich dann stellen. Insofern kann die Beurteilung einer Fair-Value-Bewertung i.S.e. Bewertungsansatzes nicht ohne tiefgehende Überlegungen zur konkreten Fair-Value-Ermittlung i.S.e. Bewertungsmethode erfolgen. Daraus wurde gefolgert, dass zwar naheliegend *scheint*, für IW die Fair-Value-Bewertung vorzuschlagen, jedoch diese nicht trivial und daher weniger naheliegend ist.

FA FB: Vorbereitung ASAF Meeting März 2022

Der FA FB wurde über die Themen und Unterlagen für die kommende ASAF-Sitzung infor-

miert. Ziel war, etwaige ergänzende Meinungen einzuholen, welches angesichts der Mitwirkung des DRSC im ASAF dann – und künftig regelmäßig – eingebracht werden können. Dadurch werden künftig im FA FB wesentliche IASB-Projekte auch außerhalb von Kommentierungsphasen regelmäßig(er) vorgestellt und ggf. diskutiert.

Vier Themen wurden angesprochen, der FA hat dazu folgende Meinungen geäußert:

- Zum Projekt „Preisregulierte Geschäftsaktivitäten“ wurde über den aktuellen Stand berichtet und die Inhalte des früheren IASB-Entwurfs rekapituliert. Zudem wurde die Frage an die ASAF-Mitglieder, ob dem weiteren Projektvorgehen des IASB zugestimmt wird, in den Raum gestellt. Der FA hat hierzu keine Anmerkungen.
- Zum IASB-Projekt „Primäre Abschlussbestandteile“ wurden ebenfalls der Projektverlauf seit Ende der Kommentierungsphase sowie die Kerninhalte des IASB-Entwurfs zusammengefasst. Dabei wurden die IASB-Ideen zur künftigen GuV-Struktur (insb. Zwischensummen) sowie zu Zusatzangaben bei Anwendung des UKV hervorgehoben, wozu teils kritisches Feedback einging. Hierzu äußerte der FA, dass die gegenwärtigen Überlegungen des IASB, zusätzliche Angaben in Form einer partiellen Matrix (entweder in Form einer Aufgliederung bestimmter Posten des UKV nach Kostenarten oder einer Aufgliederung bestimmter Posten des GKV nach Funktionen) vorzuschreiben, über die ursprünglichen Vorschläge des ED hinausgehen und daher noch größere Herausforderungen für Abschlussersteller (insb. erforderliche System- und Prozessanpassungen) darstellen.
- Zum IASB-Entwurf „Langfristige Schulden mit Covenants“ (ED/2021/9) wurde angesichts der laufenden Befassung des FA mit dem ED und der ausstehenden Diskussion zu TOP 8 hier auf weitere Erläuterungen und Erörterungen verzichtet.
- Zum Änderungsentwurf „Lieferkettenfinanzierungen“ (ED/2021/10) wurde gleichfalls wegen der laufenden Befassung des FA mit dem ED und der ausstehenden Diskus-

sion zu TOP 7 hier auf weitere Erläuterungen und Erörterungen verzichtet.

FA FB: Interpretationsaktivitäten

Der FA FB wurde über die Themen und Beschlüsse des IFRS IC in dessen Februar-Sitzung informiert.

Zur endgültigen Agendaentscheidung betreffend IAS 20/IFRS 9 im Kontext von TLTRO III wurde bestätigt, dass diese sehr offen formuliert ist und außer der Bestätigung, dass sowohl IAS 20 als auch IFRS 9 anzuwenden sind, wenig Konkretes und Klarstellendes beinhaltet. Hierzu wurde angemerkt, dass trotz der wenig konkreten Aussagen für die Anwendungspraxis keine Probleme gesehen werden.

Zur vorläufigen Agenda-Entscheidung betreffend IAS 37 wurde bestätigt, was das IFRS IC bereits in der vorherigen Sitzung argumentiert und der FA daraufhin diskutiert hat. Insoweit ist die nun vorliegende Begründung konsequent. Allerdings wird vom FA kritisch angemerkt, dass die Handlungsoption „Marktausschluss“, weil sachverhaltsspezifisch, als nicht abschließend geklärt angesehen werden kann – was Interpretationsspielraum bzgl. des Vorliegens einer *constructive obligation* (auch für mögliche Analogiefälle) offenlässt. Außerdem wiederholte der FA seine frühere kritische Anmerkung, dass die Bewertung der Rückstellung nicht thematisiert wurde.

Daher regte der FA an, hierzu eine Stellungnahme zu formulieren.

FA FB: IASB ED/2021/10 Supplier Finance Arrangements

Der FA FB hat einen letzten Aspekt unter den Vorschlägen des ED/2021/10, der in der vorherigen FA Diskussion noch nicht hinreichend vertieft wurde, erörtert und seine Diskussion damit insgesamt abgeschlossen.

Zu vertiefen war die Frage, ob die Detailangabe in Tz. 44B(da) unterstützt oder kritisiert werden sollte, da sie faktisch den Ausweis in der Kapitalflussrechnung anspricht – obwohl

Ausweisfragen grundsätzlich nicht Gegenstand des Entwurfs sind. Der FA erörterte, inwieweit die konkrete Formulierung in der betroffenen Tz. tatsächlich eine implizite Aussage über den sachgerechten Zahlungsstromausweis trifft – und inwieweit der Wortlaut unklar ist. Letztlich soll aber ein Hinweis in der Stellungnahme hierzu enthalten sein.

Der Stellungnahmeentwurf wird geringfügig angepasst und ist damit finalisiert.

FA FB: IASB ED/2021/9 Non-current Liabilities with Covenants

Dem FA FB wurde der Entwurf einer DRSC-Stellungnahme zu ED/2021/9 vorgelegt. Der FA FB erörterte den Stellungnahmeentwurf abschließend und beschloss wenige Änderungen.

In der Stellungnahme soll ergänzt werden, dass die Vorschläge des Entwurfs zur Klassifizierung von Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen sowie von Verbindlichkeiten aus Finanzgarantien zu keiner angemessenen Darstellung führen würden. Grund hierfür ist die vom IASB vorgeschlagene neue Tz. 72C(b), deren Anwendung dazu führen würde, dass Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen sowie Finanzgarantien stets als kurzfristig zu klassifizieren wären. Der FA führte aus, dass das Ergebnis einer solchen Klassifizierung kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage des Unternehmens vermitteln würde, da im Rahmen der Klassifizierung ein "Worst-Case-Szenario" angenommen werde, anstatt auf am Abschlussstichtag bestehenden Rechte und Verpflichtungen abzustellen. In diesem Zusammenhang wurde auch darauf hingewiesen, dass der IASB mit der nach IFRS 17 vorzulegenden Fälligkeitsanalyse einen konzeptionell besseren Ansatz verfolgt, da im Rahmen dieser Angaben auf die erwarteten Fälligkeitszeitpunkte der künftigen Cashflows auf Portfolio-Basis abzustellen ist.

Die Stellungnahme wird von der DRSC-Geschäftsstelle entsprechend überarbeitet und an den IASB fristgerecht übermittelt.

FA NB: ESRS P1 Sustainability Statements

Dem FA NB wurde eine Übersicht über den [ESRS P1](#) (*Sustainability Statements*) gegeben. Dieser ESRS stellt die Grundlage für die Darstellung von Nachhaltigkeitsberichten im Lagebericht im Einklang mit Artt. 19a und 29a der Bilanzrichtlinie n.F. dar.

Der FA NB diskutierte die im ESRS P1 eröffneten Wahlrechte zur Darstellung von Nachhaltigkeitsangaben (Tz. 8), wobei ein Schwerpunkt der Diskussion auf der fehlenden Möglichkeit zur integrierten Berichterstattung lag.

Der FA NB sprach sich für ein explizites Wahlrecht zur integrierten Berichterstattung aus. Dabei stellte er fest, dass die integrierte Berichterstattung seit langer Zeit als Ziel bei der Weiterentwicklung der Nachhaltigkeitsberichterstattung anerkannt ist. Deshalb erscheine es fragwürdig, dass im ESRS P1 die integrierte Berichterstattung nicht zumindest als Wahlrecht festgeschrieben ist. Auch wenn die Mehrheit der durch die CSRD betroffenen Unternehmen sich noch nicht intensiv mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung und integrierter Berichterstattung auseinandergesetzt haben dürfte, gibt es einige Unternehmen, die diesen Prozess gestartet haben bzw. bereits integriert berichten. Zudem biete die integrierte Berichterstattung einen Mehrwert sowohl für Ersteller als auch für Nutzer. Die Wechselwirkung einzelner ESG-Themen miteinander und von ESG-Themen mit den Finanzangaben könne durch eine integrierte Berichterstattung besser dargestellt werden. Zudem führe die Erwartungshaltung, ESG-Themen in die Unternehmenssteuerung zu integrieren (bspw. bei Vergütungsmodellen), tendenziell zu einer zunehmend integrierten Berichterstattung. Bei Erstellern integrierter Berichte sei zudem eine Veränderung der internen Prozesse zu beobachten, da verschiedene, strukturell getrennte Unternehmenseinheiten miteinander interagieren. Dadurch können ESG-Themen stärker in den Unternehmen wahrgenommen und in der Unternehmenssteuerung berücksichtigt werden. Im Ergebnis erzeuge die (externe) integrierte Berichterstattung auch eine interne Dynamik zur weiteren Integration von Nachhaltigkeitsüberlegungen in den Unternehmensaktivitäten. Dies könne wiederum dazu führen, dass ESG-Themen

generell als fester Bestandteil der Überlegungen des berichtenden Unternehmens wahrgenommen werden.

Der FA NB könne die Befürchtung einer fehlenden Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen bei einer integrierten Berichterstattung nachvollziehen. Einer solchen fehlenden Vergleichbarkeit könne jedoch durch gute Verweistabellen entgegengewirkt werden, aus denen ersichtlich wird, welche Angaben welchen Berichtsanforderungen entsprechen. Zudem könnte eine einheitliche Markierung für unterschiedliche Prüfungsintensitäten bei integrierten Angaben angewendet werden.

Teile des FA NB äußerten die Kritik, dass die Darstellung von Nachhaltigkeitsberichten in einem ESRS und nicht in der CSRD selbst geregelt wird.

FA NB: ESRS E4 Biodiversity and Ecosystems

Der FA NB informierte sich über die Struktur und den Inhalt des Working Paper ESRS E4 *Biodiversity and Ecosystems*. Dabei erörterte der FA NB Überschneidungen mit der Berichterstattung gem. Art. 8 EU-Tax-VO und stellte Redundanzen fest, insbesondere in Bezug auf Maßnahmenpläne/allokierte Ressourcen in den ESRS und die Angaben zu CapEx und CapEx-Plänen als inhaltliche Entsprechung in Art. 8. Zwar enthielten die Working papers den Hinweis, wonach die jeweiligen Angaben komplementär sein sollten, allerdings sei die Vermeidung redundanter Berichtsinhalte – zumindest auf Grundlage der aktuellen Arbeitsstände – den Anwendern überlassen. (Vgl. hierzu auch die ähnliche Diskussion unter TOP 13)

Ferner diskutierte der FA NB die Interaktion der Prognoseberichterstattung mit der Angabe von Nachhaltigkeitszielen, die gem. der Working Papers deutlich weiter in die Zukunft reichen. Es wurde die These aufgestellt, dass Prognosen i.S.d. bisherigen Lageberichterstattung anders zu verstehen seien als Ziele, z.B. da Prognosen als wesentliche Grundlage für Unternehmensplanungen einer deutlich höheren Kontrolle unterlägen. Allerdings sei festzustellen, dass Unternehmen verstärkt

auch an Zielen gemessen werden, die sie in historischen Geschäftsberichten veröffentlicht haben. Dies reiche bis zu gerichtlichen Klagen. Der Zielkonflikt zwischen Ambitionsniveau und Realismus (in Bezug auf langfristige, nachhaltigkeitsbezogene Ziele) sei daher eine der aufkommenden Herausforderungen für die Unternehmen. Vielfach seien Ziele insb. im Umweltkontext als Zielkorridor und oftmals auch zeitraumbezogen formuliert

FA NB: ESRS S1 Own Work Force - General Standard / ESRS S4 Other Work - Related Rights / ESRS S5 Workers in the Value Chain / ESRS S6 Affected Communities / ESRS S7 Consumers and End-Users

Dem FA NB wurde eine Übersicht über die Struktur der themenspezifischen ESRS *Social* gegeben. Die Überlegung der erarbeitenden Cluster war es, für die identifizierten relevanten Gruppen (*own workers, workers in the value chain, affected communities und consumers/end-users*) jeweils einen übergeordneten Standard zu der diesbezüglichen Unternehmensstrategie, daraus abgeleiteter Maßnahmen und Ziele zu entwickeln (z.B. ESRS S1 *Own Workers – General*) und in Ergänzung zu diesen allgemeinen Vorgaben die Angabeerfordernisse zu konkreten Kennzahlen, Indikatoren, Zielen und Zielerreichung in weiteren Standards darzulegen (z.B. ESRS S2, S3 und S4 – alle zu *Own Workers*).

Über die Inhalte des [ESRS S5](#) (*Workers in the Value Chain*), [ESRS S6](#) (*Affected Communities*) und [ESRS S7](#) (*Consumers and End-users*) wurde der FA NB detailliert informiert.

Der FA NB stellte fest, dass sich die Berichts-anforderungen an den GRI-Standards orientieren. Jedoch gehen die ESRS-Berichts-anforderungen an vielen Stellen über die GRI-Berichts-anforderungen hinaus. Insb. Berichts-anforderungen, die sich über die Lieferkette erstrecken, können eine Herausforderung für Ersteller sein (besonders wenn diese Angaben dann geprüft werden).

Teile des FA NB äußerten die Befürchtung, dass diese detaillierten Berichts-anforderungen zu zunehmenden Klagerisiken für die Unternehmen führen.

FA NB: ESRS E1 Climate Change

Der FA NB hat die bereits durch den GFA gestartete Befassung mit dem Working Paper ESRS E1 *Climate change* der EFRAG PTF-ESRS fortgesetzt. Zu den Berichtsanforderungen 9 und 10 (Maßnahmenpläne und allokierte Ressourcen) stellte der FA NB fest, dass die bereits unter der CSR-RL geforderten Verweise auf im Abschluss berichtete Angaben in der Praxis nicht sehr ausführlich berichtet werden. Außerdem bestand Skepsis, ob eine monetäre Angabe bzgl. der den Maßnahmen zugeordneten (finanziellen) Ressourcen den Zweck der Berichtsanforderung erfüllen könne. Dieser besteht gem. ESRS E1 darin, Informationen über den Grad der Priorisierung zu vermitteln, mit der das Unternehmen die unter Berichtsangabe 8 beschriebenen Ziele (*targets*) bzgl. Klimaschutz und Anpassung an Klimawandel anstrebt. Zudem würden aufgrund Art. 8 EU-Tax-VO bereits sehr umfangreiche, nachhaltigkeitsbezogene Angaben quantitativer Art gegeben.

Diesbezüglich thematisierte der FA NB das Risiko redundanter Berichtsinhalte. Die Angabe der auf bestimmte Maßnahmen allokierten Ressourcen könne z.B. mit der CapEx-Angabe gem. Art. 8 EU-Tax-VO identisch sein. Außerdem sei die in den ESRS geforderte Darstellung der *Action plans* inhaltlich so zu verstehen wie die Beschreibung von CapEx-Plänen gem. EU-Tax-VO. Die Redundanzen würden daher regelmäßig bei den taxonomiefähigen Tätigkeiten entstehen. Zwar werde in ESRS E1 darauf hingewiesen, dass die Angaben aus Art. 8 EU-Tax-VO komplementär zu den Angaben gem. ESRS E1 sein sollen bzw. letztere über die Angaben gem. Art. 8 EU-Tax-VO hinausgingen; eine deutliche Klarstellung sei jedoch wünschenswert.

Kritisiert wurden die in Berichtsanforderung 12 geforderten Angaben zur Energieintensität. Die Unternehmenssteuerung erfolge in der Praxis zwar auch über relative Kennzahlen, diese würden sich jedoch regelmäßig nicht auf den Umsatz, sondern auf andere Größen beziehen. Als Bezugsgrößen seien z.B. Mengen- oder Massen-Angaben produzierter und/oder abgesetzter Erzeugnisse deutlich verbreiteter.

Der FA NB stellte fest, dass diese Angaben von Finanzmarktteilnehmern aufgrund der *Sustainable Finance Disclosure Regulation* (Verordnung (EU) 2019/2088) bzw. der zugehörigen *Regulatory Technical Standards* (i.d.F. des Final Report der ESAs vom 22.10.2021) für die eigene Berichterstattung zu berücksichtigen seien. Allerdings wurde angezweifelt, dass die Angaben – über die gesetzlich geforderte Berücksichtigung hinaus – für Finanzmarktteilnehmer tatsächlich entscheidungsrelevant sind.

Bezgl. der Berichtsanforderungen 12 bis 15 über Treibhausgas-Emissionen (Scope 1 bis 3) stellte der FA NB fest, dass die aktuelle Praxis mit Scope-1 und Scope-2-Angaben mittlerweile auch in der Breite vertraut sei. Dies sei auch auf die Klarheit der Konzepte und Definitionen dieser Größen zurückzuführen, welche zudem international anerkannt bzw. gebräuchlich seien. Die entsprechenden Berichtsanforderungen im Working Paper ESRS E1 wurden vom FA NB entsprechend positiv beurteilt.

Anders stelle sich dies bei der Ermittlung der Scope-3-Emissionen dar. Zwar habe sich mit dem *Greenhouse Gas Protocol* (GHGP) bereits eine Standardreihe zur Ermittlung von und zur Information über Treibhausgas-Emissionen durchgesetzt, die verbliebenen Unsicherheiten und Ermessensspielräume bzgl. der Scope-3-Emissionen seien jedoch aus Sicht der FA NB noch zu hoch, um über Unternehmen und Branchen hinweg hinreichend vergleichbare Angaben zu erreichen. Dieser stark eingeschränkten Vergleichbarkeit aufgrund der hohen in der Praxis anzutreffenden Methodenvielfalt könne zwar durch Zusatzangaben über angewendete Methoden und getroffene Annahmen (so auch in Berichtsanforderung 15 behandelt) begegnet werden. Das Niveau der damit erreichten Vergleichbarkeit sei aus Nutzerperspektive jedoch zu hinterfragen, zumal für etliche Aktivitäten zurzeit keine wissenschaftlich hinterlegten Methoden zur Bestimmung von Scope-3-Emissionen existieren.

Der FA NB stellte fest, dass (nicht ausschließlich aber) insb. die *Application Guidance* zu Berichtsanforderung 15 zahlreiche Verweise auf andere Rahmenwerke (z.B. GHGP) ent-

hält, zum Teil mit Erfordernissen, die für das berichtenden Unternehmen relevant sind bzw. sein können. Dabei sei der Befolungsgrad jedoch überwiegend nicht eindeutig zu erkennen. Vor dem Hintergrund der externen Prüfung, sei der erwartete Befolungsgrad dieser (externen) Standards/Empfehlungen etc. deutlich klarzustellen.

Der FA NB kritisierte erneut die hohe Detailtiefe der Angaben. Der Unternehmenspraxis müsse angemessener Raum gelassen werden, um den angestrebten Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft praktisch umzusetzen. Den entsprechenden Umsetzungsaktivitäten der Unternehmen müsse dabei der entsprechende Vorrang eingeräumt werden. Allerdings suggerierten Menge und Granularität der Angaben, dass der Schwerpunkt auf der Berichterstattung selbst liege, aber nicht auf dem Gegenstand der Berichterstattung. Zudem müssen Sinnhaftigkeit und Nutzen jeglicher Vorgaben stets unter dem Aspekt der Durchführbarkeit beurteilt werden. Die Durchführbarkeit der Berichtsvorgaben erscheine jedenfalls in der Masse nicht gegeben.

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 2021 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten