



Ergebnisbericht der
32. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses
15. Sitzung des
Fachausschusses Finanzberichterstattung
15. Sitzung des
Fachausschusses Nachhaltigkeitsberichterstattung
vom 13. und 14.03. 2023

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:

32. Sitzung Gemeinsamer FA

- EFRAG Connectivity Project between FR and SR
- Intangibles

15. Sitzung FA FB

- EFRAG DP Accounting for variable consideration
- Vorbereitung ASAF-Meeting März

15. Sitzung FA NB

- ESRS SEC 1
- ESRS Mining, Quarrying and Coal
- ESRS Oil and Gas
- ESRS Agriculture
- ESRS LSME
- ISSB Agendakonsultation

Gemeinsamer FA: EFRAG Connectivity Project between FR and SR

Zu Beginn der Sitzung erörterte der GFA das EFRAG-Projekt „Connectivity between Financial Reporting and Sustainability Reporting“. Diskutiert wurden insbesondere die unterschiedlichen Dimensionen von Konnektivität bis hin zu einer Integrierten Berichterstattung. Dabei wurden insb. die konzeptionellen Aspekte des Projekts in den Vordergrund gestellt. Der Mitarbeiterstab erhielt den Arbeitsauftrag, grundlegende Aspekte der Konnektivität unter dem Blickwinkel einer integrierten Berichterstattung auszuarbeiten. Diese Ausarbeitung kann in der Folge einer weitergehenden Positionierung des DRSC dienen, die an die bereits formulierte Forderung nach einer integrierten Berichterstattung von Unternehmen anknüpft.

Gemeinsamer FA: Intangibles

Darüber hinaus erhielt der GFA einen Überblick über aktuelle Aktivitäten und Entwicklungen zur verbesserten Berichterstattung über immaterielle Werte. Im Fokus stand erneut die Auslegung der CSRD-Vorgaben. Zur Entwicklung von DRSC-Vorgaben und Leitlinien zur künftigen Berichterstattung über immaterielle Ressourcen gemäß den CSRD-Vorgaben beschloss der GFA einen Arbeitsauftrag an die AG „Immaterielle Werte“.

FA FB: EFRAG DP Accounting for variable consideration

Der FA FB erörterte den vorliegenden Stellungnahmeentwurf zum EFRAG-Diskussionspapier *Accounting for variable consideration*.

Der FA bestätigte seine bisherige Position. Der Stellungnahmeentwurf wurde – mit wenigen Formulierungsanpassungen – verabschiedet. Die Stellungnahme wird in Kürze an EFRAG übermittelt.

FA FB: Vorbereitung ASAF-Meeting März

Der FA FB wurde über die Themen der ASAF-Sitzung am 27./28. März 2023 informiert und um Meinungsäußerung insb. zu den in den ASAF-Sitzungsunterlagen gestellten Fragen gebeten.

Hinsichtlich des Forschungsprojekts zur Equity-Methode (ASAF TOP 2) wurde der FA FB zunächst über den aktuellen Projektstand informiert. Zu den vorläufigen Entscheidungen des IASB hat der FA FB keine Beanstandungen geäußert. Er wies jedoch erneut darauf hin, dass Einzelentscheidungen zu Anwendungsfragen zur Equity-Methode von der grundsätzlichen Interpretation der Equity-Methode abhängen, ob diese als Bewertungsmethode oder „Einzeilenkonsolidierung“ zu verstehen sei. Zudem regte er an, Alternativen zur Equity-Methode zu erörtern und Nutzer zu befragen, wie diese mit den aus der Equity-Methode erwachsenden Informationen umgehen.

Der FA informierte sich über die jüngsten IASB-Entscheidungen beim Projekt „Rate-regulated Activities“ (ASAF TOP 3) und stimmte diesen grundsätzlich zu. Für die ASAF-Befassung wurden die folgenden zwei Punkte vorgemerkt:

- Nach der vorläufigen Entscheidung des IASB würde ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob regulatorische Vermögenswerte oder regulatorische Verbindlichkeiten vorliegen, zuerst IFRIC 12 und dann die Anforderungen des Standards auf alle verbleibenden Rechte und Verpflichtungen anwenden. Es stellt sich dabei die Frage, ob diese Reihenfolge der Anwendung der Vorschriften – zunächst eine Interpretation, erst dann ein Standard – grundsätzlich die richtige ist.
- Die Beibehaltung des Einschubs „*as defined in IFRS Standards*“ bei der Definition des zulässigen Aufwands erscheint diskussionsbedürftig. Diese vorläufige Entscheidung wird damit begründet, dass dies für die Beurteilung notwendig ist, in welcher Periode sich die regulatorische Kompensation des Aufwandes in der Gewinn- und Verlustrechnung niederschlägt, nämlich die Periode, in dem ein Unternehmen den entsprechenden Aufwand gemäß den IFRS-Rechnungslegungsstandards erfasst hat. Unklar bleibt jedoch der Fall, wenn der regulatorischen Kompensation kein IFRS-Aufwand gegenübersteht.

Zum IASB-Projekt „Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures“ (ASAF TOP 4) bekräftigte der FA FB seine Auffassung, dass die Initiative des IASB zu begrüßen sei. Die Beurteilung der Kosten und Nutzen des vorgeschlagenen neuen IFRS für Tochterunternehmen sei abhängig davon, ob die IFRS im Einzelabschluss bzw. Teilkonzernabschluss nach nationalem Recht angewendet werden dürfen. Dem IASB sei zuzustimmen, dass Synergiepotentiale (v.a. für multinationale Konzerne) bestehen, sofern für die einbezogenen Einheiten nicht nur für Zwecke des Konzernabschlusses IFRS Reporting Packages erstellt werden, sondern auch die betreffenden Einzelabschlüsse nach IFRS (mit reduzierten Angaben) erstellt werden können. Allerdings seien die unterstellten Wechselwir-

kungen einer verbreiteten Anwendung der IFRS keine originären Nutzen-Aspekte des Standardentwurfs. Zu berücksichtigen sei ferner, dass für die Erstellung eines IFRS-Einzelabschlusses andere Wesentlichkeitsgrenzen festzulegen sind als für Zwecke des Konzernabschlusses des übergeordneten Mutterunternehmens.

ASAF TOP 5 wurde in der Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses unter TOP 2 behandelt.

Zum IASB-Projekt „Primary Financial Statements“ (ASAF TOP 6) erörterte der FA FB Fragestellungen im Zusammenhang mit der Erstanwendung und des Übergangszeitraums des vorgeschlagenen neuen IFRS, Kosten-Nutzen-Aspekte sowie Überlegungen des IASB zur Digitalisierung der Vorschläge. Im Hinblick auf den Übergangszeitraum wies der FA FB darauf hin, dass insbesondere die Vorschläge zur:

- Aufgliederung der Abschreibungen, Amortisationen und Leistungen an Arbeitnehmer auf die Posten der GuV, sofern ein Unternehmen die GuV nach dem Umsatzkostenverfahren aufstellt,
- Allokation von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten auf die Kategorien „Operating“, „Investing“ und „Financing“,
- Angabe der Auswirkungen auf die Ertragsteuern sowie die nicht beherrschenden Anteile für jeden Überleitungsposten im Rahmen der Angaben zu Management Performance Measures und
- Modellierung der IFRS-Taxonomie zur Abbildung der vorgeschlagenen neuen GuV-Struktur

mit einem erheblichen Implementierungsaufwand für Ersteller verbunden sind, wobei der vom IASB vorgeschlagene Übergangszeitraum von 18-24 Monaten nicht ausreichend erscheine. Hinsichtlich der Kosten-Nutzen-Beurteilung der Vorschläge bekräftigte der FA FB seine Einschätzung, dass die Kosten der Erstellung den erwarteten Nutzen insgesamt überwiegen. Zur Digitalisierung der Vorschläge wies der FA FB darauf hin, dass die IFRS-Taxonomie zeitgleich zur Erstanwendung des

neuen IFRS vorliegen sollte. Ferner wies der FA FB darauf hin, dass auch die Implementierung der digitalen Berichterstattung mit einigen Herausforderungen verbunden sein kann und daher bei der Festlegung des Übergangszeitraums vom IASB gewürdigt werden sollte.

In Bezug auf die IASB-Erörterungen des erhaltenen Feedbacks zum DP/2020/1 *Business Combinations – Disclosure, Goodwill and Impairment* (ASAF TOP 7) wurde der FA FB zunächst über den aktuellen Stand des Projekts informiert. Danach erörterte der FA FB verschiedene von Stellungnehmenden vorgebrachte Vorschläge zu den Themenbereichen „Verbesserung der Effektivität des Impairmenttests“ und „Reduzierung der Kosten und Komplexität des Impairmenttests“. Der FA FB unterstützte keinen der Vorschläge. Es sollte jedoch herausgestellt werden, dass die Indikatorenliste gem. IAS 36.12 nicht abschließend zu verstehen sei. Die Erleichterung in IAS 36.99 stellt nach Ansicht des FA FB tatsächlich eine Erleichterung dar und wird von Unternehmen in der Praxis genutzt.

FA NB: ESRS SEC 1

Der Mitarbeiterstab informierte den FA NB über den Stand der Arbeiten zum Working Paper ESRS SEC1 (*Sector Classification and general approach to sector-specific ESRS*). Das Working Paper stellt keinen Konsultationsentwurf dar und kann daher noch wesentlichen Änderungen unterliegen. Außerdem wurde der FA NB über die Rückmeldungen aus der Diskussionsrunde des DRSC vom 1. März 2023 zu diesem Working Paper informiert.

Das Working Paper ESRS SEC1 dient der Sektorklassifizierung von Unternehmen mithilfe von NACE-Codes. Unternehmen haben selbst zu bestimmen, ob sie eine bestimmte Umsatzschwelle in einem bestimmten Sektor überschreiten oder ob ihre Tätigkeiten in einem Sektor mit wesentlichen Auswirkungen auf sektorspezifische Nachhaltigkeitsthemen verbunden sind. Sollte eine der Bedingungen erfüllt sein, hat ein Unternehmen den jeweiligen sektorspezifischen ESRS anzuwenden. Der FA NB diskutierte diese Vorgabe und

stellte sich dabei die Frage, wie viele sektorspezifischen ESRS von einem Unternehmen parallel angewendet werden müssten und ob es eine Höchstgrenze an Berichtsanforderungen gibt (ähnlich zu IFRS 8). Der Mitarbeiterstab stellte klar, dass nach dem Working Paper ein Unternehmen verpflichtet sein könnte, mehrere sektorspezifische ESRS parallel anzuwenden, bspw. wenn die Umsatzschwelle in mehreren Sektoren überschritten werden würde. Zugleich existiere keine Höchstgrenze der anzuwendenden Berichtsanforderungen.

Zudem stellte sich der FA NB die Frage, ob eine Sektorzuordnung auf Konzernebene oder auf Ebene einzelner Tochterunternehmen erfolgen müsse. Der Mitarbeiterstab stellte fest, dass eine Sektorzuordnung auf Grundlage der berichtenden Einheit erfolgen müsse. Bspw. könnten große kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen darstellen, keine Konzernbefreiung nach der CSRD in Anspruch nehmen und müssten folglich auch selbst eine Sektorzuordnung für sich vornehmen.

Zuletzt diskutierte der FA NB die Kompatibilität der Anwendung der NACE-Codes nach den sektorspezifischen ESRS und der EU-Umwelttaxonomie, da die gleichen NACE-Codes in den jeweiligen Vorschriften teils verschiedenen Sektoren zugeordnet werden (bspw. Gebäudesektor nach ESRS aber Energiesektor nach EU-Umwelttaxonomie).

FA NB: ESRS Mining, Quarrying and Coal

Der FA NB erhielt einen Überblick über den Inhalt des EFRAG Working Papers ESRS *Mining, Quarrying and Coal* (ESRS MQC). Außerdem wurde der FA NB über die Rückmeldungen aus der ersten Diskussionsrunde des DRSC vom 1. März 2023 zu diesem Working Paper informiert.

Der FA NB erörterte die Umsetzung des Wesentlichkeitskonzepts am Beispiel des ESRS MQC. In der bekannten Fassung werden Nachhaltigkeitsthemen vorgegeben, die für ein Unternehmen in diesem Sektor als wesentlich gelten und über die deshalb grundsätzlich zu berichten ist. Die konkreten Berichtsanforderungen zu diesen Nachhaltig-

keitsthemen unterliegen einer Wesentlichkeitsanalyse durch das Unternehmen. Wenn die Wesentlichkeitsanalyse ergibt, dass eine Berichtsanforderung als nicht wesentlich erachtet wird, kann diese weggelassen werden. Allerdings besteht in diesem Fall eine Erklärungsspflicht für das Weglassen der Berichtsanforderung. Das Weglassen einzelner Datenpunkte innerhalb einer Berichtsanforderung muss wiederum nicht begründet werden. Der FA NB äußerte Bedenken, dass dadurch das Prinzip der widerlegbaren Vermutung (*rebuttable presumption*) in den sektorspezifischen ESRS etabliert werden könnte, wodurch Inkonsistenzen zur Wesentlichkeitsanalyse in den sektoragnostischen ESRS (Set 1) entstehen würden.

Die Mitglieder des FA NB waren der Auffassung, dass durch die Mechanik der widerlegbaren Vermutung faktisch eine mehrstufige Wesentlichkeitsanalyse erforderlich sein könnte. In diesem Fall könnte die Wesentlichkeitsanalyse auf Ebene einzelner Datenpunkte sinnvoller erscheinen. Allerdings spricht sich der FA NB grundsätzlich für eine Umsetzung des Wesentlichkeitskonzepts ähnlich dem etablierten Vorgehen bei der Finanzberichterstattung aus (u.a. ohne etwaige Rechtfertigungs- bzw. Erklärungs Pflichten für das Weglassen bestimmter Berichtsanforderungen). Die Berichterstattung sollte entsprechend auf wesentliche Angaben beschränkt werden. Ein abweichendes Vorgehen bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung sei im gegenwärtigen Berichterstattungs- und Prüfungsregime auch deshalb nicht sachgerecht, weil Abschlussprüfer die Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse überprüfen und mittels Prüfungsurteil bestätigen würden.

Grundsätzlich kritisierte der FA NB die unübersichtliche Struktur, die Umsetzung des Wesentlichkeitskonzepts sowie die wenig trennscharfe Abgrenzung der Sektoren. Am Beispiel von Methanemissionen wurde darüber hinaus verdeutlicht, dass es bisher nicht möglich wäre, den Berichtspflichten nachzukommen, weil die erforderlichen Daten nicht bzw. nicht auf hinreichend granularer Stufe vorliegen würden.

FA NB: ESRS Oil and Gas

Der FA NB erhielt einen Überblick über den Inhalt des EFRAG Working Papers ESRS *Oil and Gas* (ESRS O&G). Außerdem wurde der FA NB über die Rückmeldungen aus der Diskussionsrunde des DRSC vom 3. März 2023 zu diesem Working Paper informiert.

Der FA NB erörterte die Zuordnung von Unterstützungstätigkeiten und Ausrüstung für die Öl- und Gas-Wertschöpfungskette zu dem im ESRS O&G geregelten Sub-Sektor *Oil and Gas Services*. Während Unterstützungstätigkeiten unproblematisch erscheinen, sei die Zuordnung von Ausrüstung hier nicht sachgerecht – insbesondere, wenn es sich um Ausrüstung handelt, die grundsätzlich auch in anderen Sektoren zum Einsatz kommen kann. Ausrüstung sollte deshalb in einem *Manufacturing*-Sektor erfasst werden. In der Beschreibung zu NACE-Code B.09.10 ("Erbringung von Dienstleistungen für die Gewinnung von Erdöl und Erdgas") ist ausschließlich von Dienstleistungen die Rede. Ausrüstung bzw. Zulieferer werden gar nicht genannt. Die Zuordnung von Ausrüstung zum Sub-Sektor *Oil and Gas Services* sollte noch einmal überprüft werden, da ESRS O&G (Tz. 11) hier von der Beschreibung zu B.09.10 abweicht bzw. diese erweitert.

Außerdem diskutierte der FA NB verschiedene berichtspflichtige Kennzahlen. Am Beispiel der Treibhausgasemissionsintensität pro erzeugter Energieeinheit wurde verdeutlicht, dass es bisher kaum einem Unternehmen möglich wäre, den Berichtspflichten nachzukommen, weil die erforderlichen Daten nicht auf hinreichend granularer Stufe vorliegen würden. Grundsätzlich wurden die Verhältnismäßigkeit und Aussagekraft der geforderten Kennzahlen bzw. die Granularität der entsprechenden Berichtspflichten durch den FA NB kritisch hinterfragt – insbesondere, da die Umsetzung der entsprechenden Berichtspflichten mit erheblichen Kosten einhergeht. Die Verhältnismäßigkeit der Berichtspflichten sei insgesamt, speziell in ihrer Gewichtung zur Finanzberichterstattung, kritisch zu betrachten. Dies gelte umso mehr, da ESRS O&G (gemeinsam mit ESRS MQC) als Blaupause für andere Sektoren herangezogen werden dürfte.

FA NB: ESRS Agriculture

Der FA NB informierte sich über den aktuellen Stand zum Sektorstandard Agriculture, Farming, Fishing (AFF), der am 13. März erstmals in der SR TEG vorgestellt und diskutiert wurde. Auffällig ist die enge Sektorabgrenzung, die bspw. weder die Verarbeitung noch den Vertrieb von AFF-Produkten beinhaltet, sondern lediglich auf deren Erzeugung abstellt. Bemerkt wurde zudem, dass im vorliegenden Working Paper fast alle Sub-Topics des ESRS 1 (App. B, AR12) als auch für AFF einschlägig angeführt werden. Hier wird eine Wiederholung/Dopplung aus den sektorübergreifenden Anforderungen befürchtet. Zudem wird das Verständnis bezüglich geforderter sektorspezifischer Angaben zu Liefer- bzw. Wertschöpfungsketten diskutiert. Insbesondere im Fall von eng abgegrenzten Sektoren (wie dem AFF-Standard) sind die Wertschöpfungsketten sektorenübergreifend, sodass sektorspezifische Berichterstattungsanforderungen mehrere Sektoren eines Unternehmens umfassen und ggf. auch zu Dopplungen bei den Angaben führen können (z.B. Berichterstattung aus Sicht verschiedener, jeweils zum Unternehmen gehörender Sektoren).

FA NB: ESRS LSME

Der FA NB diskutierte den aktuellen Stand des EFRAG-Arbeitspapiers eines ESRS für gelistete KMU und SNCI (small and non-complex institutions), den sog. LSME. Der FA NB würdigte die vorgeschlagene Konzeption des LSME, das derzeit vorgesehene Wesentlichkeitskonzept und die Ausgestaltung von Section 1 und Section 2 des LSME (die auf ESRS 1 und ESRS 2 des Set 1 basieren). Die grundsätzliche Vorgehensweise, z.B. standalone Document oder der modulare Ansatz mit Pflicht- und freiwilligen Angaben, wird befürwortet. Der FA NB spricht sich für eine bedarfsorientierte Vorgehensweise, d.h. an den konkreten KMU-Berichterstattungsbedarfen ausgerichtet, aus. Es wird befürchtet, dass die Pflichtangaben weiterhin zu umfassend und detailliert sind, um KMU gerecht zu werden. Dieser Eindruck ergibt sich bereits in den Section 1 und 2, die die Konzeption des LSME

und allgemeine Angabeanforderungen definieren. So sind bspw. sehr ausführliche Angaben zur Wesentlichkeitsanalyse vorgesehen oder eine sehr detaillierte, disaggregierte Erläuterung zu Strategie und Geschäftsmodell (Anforderung SBM-1). Zudem erscheint es zwar grundsätzlich erstrebenswert, nicht alle Angaben unabhängig von deren Wesentlichkeit für die KMU verpflichtend vorzuschreiben. Allerdings ist die Wesentlichkeitsprüfung für bestimmte Anforderungen, etwa Angaben aufgrund der SFDR, nicht zielführend, da solche Angaben unabhängig von Wesentlichkeitsaspekten bereitgestellt werden müssen. Dem FA NB erscheint auch fraglich, ob es einer Regelung zu zusätzlichen unternehmensspezifischen Angaben bedarf. Voraussichtlich in seiner nächsten Sitzung wird sich der FA NB mit den themenspezifischen Angabeanforderungen der Sections 3-5 des LSME befassen.

FA NB: ISSB Agendakonsultation

Zuletzt informierte sich der FA NB über die anstehende Agendakonsultation des ISSB. Die Erörterungen sollen nach Veröffentlichung des Konsultationsdokuments fortgeführt werden.

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