



**Ergebnisbericht der  
33. Sitzung des  
Fachausschusses Finanzberichterstattung  
18. Sitzung des Gemeinsamen Fachausschusses  
18. Sitzung des  
Fachausschusses Nachhaltigkeitsberichterstattung  
vom 15. und 16. Juni 2023**

---

*Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der Sitzungen behandelt:*

**33. Sitzung Gemeinsamer FA**

- Intangibles
- ISSB RFI/2023/1 Request for Information - Consultation on Agenda Priorities – Integration (Q 7)

**18. Sitzung FA FB**

- Interpretationsaktivitäten
- IASB ED/2023/2 Amendments to IFRS 9 and IFRS 7
- IASB RFI/2023/1 PiR IFRS 9 Impairment
- E-DRÄS 13 Änderungen an DRS 20 und DRS 21

**18 Sitzung FA NB**

- ESRS – Set 1 (inkl. SFDR)
- ISSB ED/2023/1 Methodology for Enhancing the International Applicability

**of the SASB Standards and SASB Standards Taxonomy Updates**

- ISSB RFI/2023/1 Request for Information - Consultation on Agenda Priorities
- 

**Gemeinsamer FA: Intangibles**

Der Mitarbeiterstab gab ein Update zum Stand der Diskussionen über eine verbesserte Berichterstattung über immaterielle Ressourcen. Zuerst ging er auf die Aktivitäten weiterer Standardsetzer ein. Er hob dabei insb. die Arbeiten von EFRAG und UKEB hervor, die u.a. auf der letzten IFASS-Sitzung vorgestellt wurden und auf der kommenden ASAF-Sitzung diskutiert werden.

Im Folgenden stellte der Mitarbeiterstab die vorläufigen Ergebnisse der AG „Immaterielle Werte“ zur Auslegung der neuen CSRD-Berichtspflicht über immaterielle Ressourcen

vor. Gegenstand der Erörterungen bildeten die Formulierung der Zielstellung, die Festlegung von Definitionen, die Konkretisierung des Berichtsgegenstands, der zugrunde zu legende Zeitbezug sowie eine Kategorisierung von immateriellen Werten. Details hierzu können der Sitzungsunterlage 33\_03a entnommen werden.

Die Geschäftsstelle plant die Finalisierung eines Standardentwurfs zum Jahresende. Vorab geplant ist die Veröffentlichung eines White Paper gemeinsam mit der Bertelsmann Stiftung. Es soll die Bedarfe an einer verbesserten Berichterstattung über immaterielle Ressourcen, bestehende Lösungsansätze als auch die Bezüge zur Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzeigen.

---

### **Gemeinsamer FA: ISSB RFI/2023/1 Request for Information - Consultation on Agenda Priorities – Integration (Q 7)**

Der GFA erörterte die Konsultation zu den Prioritäten künftiger ISSB-Aktivitäten. Die Erörterungen bezogen sich auf ein potenzielles ISSB-Forschungsprojekt zur Integration innerhalb der Berichterstattung (Frage 7 des Konsultationsdokuments). Die weiteren Inhalte der Agendakonsultation des ISSB waren z.T. Gegenstand der 17. Sitzung des FA NB am 22. Mai 2023 (Fragen 1-3) und sind Gegenstand der folgenden 18. Sitzung des FA NB am 16. Juni 2023 (Fragen 4-6 und 8).

Eingangs stellte der Mitarbeiterstab die wesentlichen Inhalte der Konsultation vor: (1) Strategische Ausrichtung und Ausgewogenheit der ISSB-Aktivitäten, (2) Kriterien für die Bestimmung der Priorität neuer Forschungs- und Standardsetzungsaktivitäten und (3) Vorschläge für künftige Forschungs- und Standardsetzungsaktivitäten. Ferner informierte der Mitarbeiterstab über den Kommentierungszeitplan und zu dessen wesentlichen Meilensteinen: (1) die geplante Öffentliche Diskussion zur Agendakonsultation mit Beteiligung von ISSB (Fr. Bofinger-Schuster) und EFRAG (Fr. Prof. Dr. Lopatta) am 28. Juni 2023, (2) die Kommentierungsfrist des vorliegenden Stellungnahmeentwurfs von EFRAG zum 25. Juli 2023 [Nachtrag: EFRAG hat die Kommentierungsfrist bis zum 1. August 2023

verlängert.], sowie (3) das Ende der ISSB-Kommentierungsfrist zum 1. September 2023.

Das ISSB unterteilt seine Aktivitäten im Konsultationsdokument in: (1) Aufnahme neuer Forschungs- und Standardisierungsaktivitäten, (2) Grundlegende Arbeiten – wie z.B. Unterstützung bei der Implementierung von IFRS S1 und S2 – und (3) Basisarbeiten für alle ISSB-Aktivitäten. Die Thematik „Integration innerhalb der Berichterstattung“ ist thematisch explizit unter Aktivität (1) „Aufnahme neuer Forschungs- und Standardisierungsaktivitäten“ angesprochen, aber mit dem Verweis auf die Konnektivität (= Teilbereich der Integration) auch in Aktivität (2) „Basisarbeiten für alle ISSB-Aktivitäten“ erfasst. Der GFA hielt eine Zuordnung zu (2) „Basisarbeiten für alle ISSB-Aktivitäten“ für zielführender. Die Thematik ist nicht vergleichbar mit den drei weiteren vorgeschlagenen potenziellen Forschungsprojekten zu spezifischen Nachhaltigkeitsaspekten (Biodiversität, Humankapital und Menschenrechte). Eine Zuordnung zu Aktivität (3) reflektiert den grundlegenden Charakter der Thematik.

Darüber hinaus verwies der GFA auf die bisherige Positionierung des DRSC für eine integrierte Berichterstattung. Eine Integration ist allerdings im Unternehmen nicht kurzfristig zu implementieren, sondern setzt einen Prozess voraus. Insofern bildet die Integration von FB und NB ein langfristiges Ziel, welches weiter von ISSB und IASB gefördert werden sollte. Kurzfristig sollte der ISSB drängendere Themen zu spezifischen Nachhaltigkeitsaspekten priorisieren.

Auch verwies der GFA auf bereits bestehende Forschungsaktivitäten von NSS zur Thematik und regt hier eine koordinierende Funktion der IFRS Stiftung an. Dies ermöglicht eine Unterstützung und Weiterentwicklung der Thematik unter den bestehenden Ressourcenrestriktionen.

Problematisch bei der Diskussion gestaltet sich nach Auffassung des GFA, dass kein einheitliches Verständnis der Begriffe vorherrscht. Die Vorstellungen, wann eine Integration vorliegt, gehen z.T. weit auseinander. Konnektivität und Integration bedürfen gemeinhin anerkannte Definition und klare Begriffsabgrenzungen. Bestehende begriffli-

che Variationen – wie „Integrierte Berichterstattung“ (insb. vom in der IFRS Stiftung aufgegangenen IIRC geprägt) und „Integration in der Berichterstattung“ (in der Agendakonsultation verwendete Begrifflichkeit) werfen Fragen nach Deckungsgleichheit bzw. Unterschieden auf.

Der GFA hob ferner hervor, dass die Umsetzung von IFRS S1 und S2 und die Anforderungen an die Konnektivität der neuen Berichtspflichten den ersten Schritt des Prozesses hin zu einer Integration darstellen. Dieser erste Schritt geht auch konform mit den CSRD-Anforderungen, die einen separaten Nachhaltigkeitsbericht und damit keine weitergehende Integration vorsehen. Der GFA betont hier noch einmal die hohe Bedeutung konformer ISSB- und ESRS-Vorgaben.

Unternehmensvertreter wiesen auch darauf hin, dass Investoren die Integration und die integrierte Berichterstattung positiv bewerten. Die Vertreter sahen daher in ihrer integrierten Berichterstattung einen Wettbewerbsvorteil.

Im Hinblick auf die Entwicklung hin zu einer Integration innerhalb der Berichterstattung regte der GFA an, die Governance-Strukturen der IFRS Stiftung zu überdenken und ein übergeordnetes bzw. gemeinsames Gremium, welches ISSB und IASB zusammenführt, zu etablieren. Beispielhaft verwies der GFA hier auf die bereits bestehenden Strukturen des DRSC und den GFA selbst.

Gemäß Beschluss des GFA sind die Diskussionsergebnisse der Stellungnahme zu Frage 7 zu Grunde zu legen. Der Mitarbeiterstab erhielt den Arbeitsauftrag, einen Antwortentwurf zu Frage 7 zu erarbeiten und diesen im Umlaufverfahren abzustimmen.

---

### **FA FB: Interpretationsaktivitäten**

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

Zur vorläufigen Agendaentscheidung hatte der FA FB keine Anmerkungen.

Nach Erstdiskussion des Themas „Anwendung der Eigenbedarfsausnahme (IFRS 9) auf Stromlieferverträge“ im IFRS IC beschloss das IFRS IC, dieses Thema an den IASB weiterzuleiten mit der Empfehlung, begrenztes Standardsetting zu erwägen.

Der FA FB äußerte hierzu, dass die Klärung dieses Sachverhalts nun davon abhängt, ob (und wann) der IASB tatsächlich aktiv wird. Wünschenswert ist weiterhin eine baldige Klärung. Der FA FB hinterfragte, welche Auslegung zum Jahresende anwendbar ist – da vermutet wird, dass der IASB bis dahin noch keine endgültige Lösung erreicht haben wird. Vorteilhaft erscheint, dass das IFRS IC keine impliziten (und somit einengenden) Hinweise auf eine derzeit sachgerechte Anwendung gab. Insgesamt wurde positiv beurteilt, dass dieser Sachverhalt nun durch den IASB im Wege des Standardsetting geklärt wird. Auch die erwartete Begrenzung der Klarstellung auf physische Verträge erscheint derzeit zweckmäßig und wird befürwortet.

Auch die IFRS IC-Diskussion zum Thema „Konsolidierung durch ein Mutterunternehmen im Hyperinflationsumfeld“ führte zum Beschluss, die Klärung der fraglichen Anwendung von IAS 21/29 an den IASB zu übergeben. Dabei wurden mittlerweile zwei unterschiedliche Sachverhalte thematisiert, die gemeinschaftlich zu klären wären.

Hierzu wurde seitens des FA FB skizziert, warum eine Inflationsanpassung der TU-Aktivitäten auch kritisch gesehen werden kann – was letztlich belegt, warum beide (wohl zulässigen) Bilanzierungsmöglichkeiten in der Praxis angewendet werden. Auch scheint zumindest aus europäischer Sicht nicht ganz klar, wie erheblich derzeit der Handlungsbedarf ist. Insoweit hat der FA FB kein abschließendes Votum, ob eine Klärung durch den IASB dringlich ist.

---

### **FA FB: IASB ED/2023/2 Amendments to IFRS 9 and IFRS 7**

Der FA FB setzte seine Diskussion des ED/2023/1 fort. Zunächst wurden die Erkenntnisse zu diesem Entwurf aus der jüngsten Sitzung der DRSC-AG „Finanzinstrumente“

vorgestellt und mit den bisherigen Aussagen des FA FB als vorläufiger Meinungsstand zusammengefasst.

Das vorgeschlagene Wahlrecht der Ausbuchung von Verbindlichkeiten bei elektronischem Settlement wurde bisher kritisch beurteilt: Erstens ist es eine sehr komplexe Ausnahmeregelung und zweitens ein sehr spezifischer Sachverhalt. Drittens kann für die spezifischen Kriterien nicht abschließend beurteilt werden, inwieweit diese typisch und daher nützlich sind. Zusätzlich wurde festgestellt, dass im ED nur die Ausbuchung der Verbindlichkeit, jedoch nicht der Zahlungsmittel beim Schuldner und auch nicht die Buchungszeitpunkte beim Kontrahenten/Gläubiger thematisiert wird – was aber nicht kommentiert werden soll. Es ist zu erwarten, dass das Wahlrecht kaum genutzt wird, um eine schwierige Diskussion bzgl. der Detailkriterien zu umgehen. Insgesamt ist der Vorschlag zwar allgemein zu begrüßen, aber wohl wenig anwendungsrelevant.

Diese Auffassung wurde vom FA FB insgesamt bestätigt.

Zu den Spezialfällen „non-recourse features“ und „contractually-linked instrument“ wurde bislang jeweils festgestellt, dass beide Sachverhalte ausschließlich in der Kreditwirtschaft relevant und verbreitet sind. Die Vorschläge zu beidem bestätigen das Vorgehen in der Praxis. Der IASB-Vorschlag zu non-recourse features dürfte wegen IDW RS HFA 48 in Deutschland wohl keine wesentliche Auswirkung haben.

Insgesamt wurden die Vorschläge zu beiden Spezialfällen befürwortet.

Zum Vorschlag von Anhangangaben für EK-Instrumente at FVtOCI gab und gibt es zwei grundlegende Meinungsrichtungen, welche die Sinnhaftigkeit der Zusatzangaben unterschiedlich würdigen: Die einen halten das Recyclingverbot für nicht sachgerecht; Zusatzangaben heilen das nicht. Andere halten die Klassifizierung (inkl. Recyclingverbot) für akzeptabel oder angemessen; Zusatzangaben sind daher ggf. sinnvoll.

Insgesamt wird das unterstellte unbefriedigte Informationsbedürfnis bezweifelt. Allenfalls

könnte der kumulierte, im OCI erfasste Gesamtbetrag von FV-Änderungen bei abgehenden Instrumenten eine sinnvolle Information darstellen. Jedoch ist auch die technische Machbarkeit, diese Detailinformationen zu erzeugen, nicht uneingeschränkt oder nur mit erheblichem (Kosten-)Aufwand möglich – insb. ist eine Aufteilung des Betrags aufwändig; hierin wird kein Mehrwert gesehen.

Letztlich bestätigte der FA FB die Grundauffassung, dass die vorgeschlagene Pflichtangabe wenig informationsnützlich und zudem sehr aufwändig ist.

Zum Vorschlag von Zusatzangaben bei Zahlungsstromänderungen aufgrund bedingter Ereignisse wurde bisher seitens der DRSC-AG kritisch geäußert, dass diese Angabepflicht viel Aufwand bedeutet und mutmaßlich wenig (unbefriedigter) Informationsbedarf besteht. Es erscheint unverständlich, warum diese Angaben jetzt verlangt werden sollen, obwohl – angesichts bei bereits bisher bestehender Margenvariabilität – diese bislang nicht für erforderlich gehalten wurden.

Der FA FB schloss sich diesen Aussagen an. Eine etwaige Doppelinformation dieser Angaben und etwaiger Nachhaltigkeitsinformationen – wie es in der AG erwähnt wurde – erkennt der FA nicht.

Zu den vorgeschlagenen Erstanwendungs- und Übergangsregeln wies die DRSC-AG auf umfassenden Analysebedarf wegen der vielen Zusatzangaben hin, weshalb – trotz Wunsch einer zügigen Verabschiedung wegen des Themas Vertragsklauseln (insb. ESG-features) – eher eine spätere Erstanwendung hilfreich wäre.

Dies teilte der FA FB und ergänzte, dass eine spätere verpflichtende Erstanwendung mit freiwilliger vorzeitiger Anwendungsmöglichkeit allem Rechnung tragen würde.

Zum Hauptthema des IASB-Entwurfs – der Anwendung des Zahlungsstromkriteriums bei FI mit spezifischen Vertragsklauseln (insb. ESG features) – wurde bisher festgestellt, dass die Zielrichtung des IASB verständlich, aber deren Umsetzung mit den Vorschlägen nicht gelungen ist. Die relevanten Tz. B4.1.8A



und .10A geben das nicht wieder, auch die Beispiele sind daraus nicht ableitbar.

Konkret ist zum einen der Zusammenhang zwischen Tz. 8A und 10A weiterhin nicht klar. Zum anderen sind einige Detailanforderungen in Tz. 8A (hier insb. Ähnlichkeit von Risikofaktoren mit grundlegenden Kreditrisiken und die Anforderung der gleichgerichteten Zahlungsstromänderung sowie deren Ausmaß / magnitude) und in Tz. 10A (hier die Auslegung von Investment in den Schuldner bzw. Performance-Abhängigkeit) unklar und erscheinen nicht anwendbar oder gar widersprüchlich.

Es wird in diesem Zusammenhang sogar befürchtet, dass die neuen Kriterien einige bisher SPPI-konforme Instrumente nun als SPPI-schädlich einstufen.

Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass die Beurteilung von Vertragsklauseln auch Auswirkungen auf die Bilanzierung der Passivseite hat (Art des Risikos, davon abhängig eine etwaige Abspaltung eines Derivats), was der IASB-Entwurf aber nicht thematisiert.

Somit bestätigte der FA FB all diese grundlegenden Kritikpunkte zur vermeintlichen Klarstellung und Präzisierung der Anwendung des Zahlungsstromkriteriums.

Fazit: Der FA FB hat letztlich in allen Punkten das bisherige Meinungsbild bestätigt und seine Diskussion damit abgeschlossen. In der kommenden Sitzung soll die DRSC-Stellungnahme verabschiedet werden.

---

### **FA FB: IASB RFI/2023/1 PiR IFRS 9 Impairment**

Der FA FB wurde über die Veröffentlichung des IASB-Konsultationsdokuments (RfI) im Rahmen des PIR zu IFRS 9 (Teil 2: Wertminderungen) informiert.

Der FA FB bittet die DRSC-AG „Finanzinstrumente“, sich mit dem RfI zu befassen. Auf Basis dieses Meinungsbildes möchte der FA FB seinerseits die Diskussion beginnen. Dies wird in der 19. Sitzung im Juli erfolgen und in der 20. Sitzung im September fortgesetzt.

---

### **FA FB: E-DRÄS 13 Änderungen an DRS 20 und DRS 21**

Dem FA FB lag der aktuelle Stand des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 13 (DRÄS 13) zur Verabschiedung vor. Dieser Stand enthält Änderungen gegenüber E-DRÄS 13, die auf Basis der Auswertung der Stellungnahmen und der Literaturbeiträge vorgenommenen wurden. Die wesentlichen Änderungen gegenüber E-DRÄS 13 sind:

- Zahlungswirksame Veränderungen von Cash-Pool-Forderungen bzw. Cash-Pool-Verbindlichkeiten sind – sofern die Cash-Pool-Forderungen bzw. Cash-Pool-Verbindlichkeiten nicht in den Finanzmittelfonds einzubeziehen sind – grundsätzlich dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen. Abweichend von dieser Regelung sind Ein- und Auszahlungen, die zu einer Veränderung der Cash-Pool-Forderungen geführt haben, dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen, wenn die Cash-Pool-Forderungen quasi-permanent einen Forderungssaldo aufweisen.
- In die Begründung zu DRS 21 wurde die neue Tz. B50 eingefügt, welche die durch DRÄS 13 geänderte Definition der Zahlungsmitteläquivalente (Ersatz des Wortes „Wertschwankungen“ durch „Wertschwankungsrisiken“) zum Gegenstand hat.
- Auszahlungen aus der Gewährung eines unbedingt rückzahlbaren Zuschusses sowie Auszahlungen aus gewährten Zuschüssen, durch die der Zuschussempfänger das wirtschaftliche Eigentum an dem bezuschussten Vermögensgegenstand des Anlagevermögens oder an einem anderen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens erlangt, sind gesondert auszuweisen.
- Die in E-DRÄS 13 vorgeschlagenen Vorschriften für Konglomerate (DRS 20 Anlage 1, einführender Text, zweiter Absatz, sowie Anlage 2, einführender Text, dritter Absatz) wurden in den finalen DRÄS 13 nicht übernommen. Stattdessen wurde in der Begründung für Konglomerate empfohlen, im Falle von wesentlichen branchen-

spezifischen Risiken die Regelungen in Anlage 1 bzw. Anlage 2 zu beachten.

DRÄS 13 wurde vorbehaltlich einiger redaktioneller Änderungen verabschiedet. Er ist – wie in E-DRÄS 13 vorgeschlagen – erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Geschäftsjahr. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig.

---

### FA NB: ESRS Set 1 (inkl. SFDR)

Der Entwurf des Delegierten Rechtsakts der Europäischen Kommission (KOM) vom 9. Juni 2023 zu den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) war Inhalt dieses Tagesordnungspunkts. Schwerpunkt der Sitzung waren die Änderungen, welche die KOM gegenüber dem Entwurf der EFRAG vom November 2022 vorschlägt. Diese Änderungen hat die KOM u.a. bei der öffentlichen Sitzung des EFRAG SRB am 14. Juni 2023 vorgestellt und mit den Mitgliedern des SRB diskutiert. Der Fachausschuss positionierte sich in seiner Diskussion zu den nachstehenden Inhalten. Hierbei flossen auch Rückmeldungen aus der AG Klimaberichterstattung ein.

#### Stärkung der Wesentlichkeitsanalyse

Die FA NB unterstützte mehrheitlich den Vorschlag der KOM, die Wesentlichkeitsanalyse durch das berichtende Unternehmen als Grundlage der Berichtspflichten zu stärken. Die Befürworter des KOM-Vorschlages sehen hierin ein bewährtes Instrument der Unternehmensberichterstattung, das nun auch für die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte konsistent umgesetzt wird. Zudem stelle eine der Berichterstattung vorgeschaltete Wesentlichkeitsanalyse einen bedeutsamen Steuerungsmechanismus dar, da die hierfür in den Unternehmen notwendigen Diskussionsprozesse die Einbettung von Nachhaltigkeitsaspekten in unternehmerische Entscheidungen fördere.

Kritiker des KOM-Vorschlags (insb. FA-Mitglied Dr. Emons) argumentierten, dass aufgrund der Berichterstattung unter dem Wesentlichkeitsvorbehalt die Gefahr besteht, dass zahlreiche, für Stakeholder wichtige Informationen, nicht bereitgestellt werden. Ohne

entsprechende – von der Wesentlichkeitsanalyse unabhängige – Angabepflichten, bestünden Freiheitsgrade, welche zu Lasten einer aussagekräftigen Berichterstattung missbraucht werden könnten. Zudem sei insbesondere die Vergleichbarkeit der Angaben nicht gewährleistet.

Der Fachausschuss stellte mit großer Mehrheit fest, dass es für eine effektive Anwendung der Wesentlichkeitsanalyse eines Umfeldes bedarf, dass die konsequente Umsetzung auch einfordert. Dazu zählen neben der Einbettung in die Governance der Unternehmen insbesondere unabhängige externe Prüfer, die in der Lage sind, dies mit hoher fachlicher Qualität zu tun.

Der Fachausschuss stellte zudem die fehlende Verknüpfung der Vorgaben aus SFDR und CSRD in Bezug auf die Wesentlichkeitsanalyse in Frage. Da die Berichtspflichten der Finanzmarktteilnehmer (FMT) aufgrund der SFDR aktuell keinem Wesentlichkeitsvorbehalt unterliegen, müsse dieser auch konsistent in die SFDR eingeführt werden. Andernfalls müssten FMT die entsprechenden Daten aufwendig schätzen (bzw. von Datenanbietern beziehen), und die Qualität dieser Daten wäre stark eingeschränkt. Soweit eine entsprechende Anpassung der SFDR nicht vorgesehen ist, könnte es sinnvoll sein, die mit der SFDR zusammenhängenden Angaben in den ESRS vom Wesentlichkeitsvorbehalt auszunehmen.

#### Umwandlung von Angabepflichten in -empfehlungen

Die Mehrheit des Fachausschuss begrüßte die Änderungen. Insbesondere sei die jetzt als Empfehlung gefasste Erläuterung zum Weglassen der Angaben über unwesentliche Themen konsistent zur Entscheidung der EFRAG, das Konzept der *rebuttable presumption* aus den ESRS zu streichen. Auch die weiteren, durch die KOM gezielt vorgenommenen Änderungen bei den ESRS zu Umweltthemen wurden überwiegend positiv beurteilt. Insbesondere der Verweis auf das TNFD-Rahmenkonzept sei aktuell ohne Grundlage, weil dieses bislang nur als Entwurf existiert. Zudem wurde angezweifelt, dass das TNFD-Rahmenkonzept unmittelbar eine ähnlich hohe Akzeptanz erfahren wird, wie die Empfeh-

lungen der TCFD. Die Streichung auf bestimmte externe Quellen (wie z.B. TNFD) sei daher folgerichtig.

Mitglieder des FA NB nannten weitere Gründe, die für die von der KOM vorgeschlagene Umwandlung von Angabepflichten in -empfehlungen in den Sozialstandards sprechen: Dies seien u.a. beschränkte Zugriffsmöglichkeiten auf Daten zu nicht-angestellten Arbeitnehmern aufgrund von Datenschutzbestimmungen und/oder unzureichendem Einfluss auf Auftragnehmer (insb. außerhalb der EU) sowie ein unklares bzw. uneinheitliches Verständnis darüber, wie europäische Werte (z.B. angemessene Löhne) im internationalen Kontext zu interpretieren sind.

Insgesamt wies der Fachausschuss auf *best practices* hin, die sich bei neuen Regelungen regelmäßig herausbilden. Diesem Aspekt müsse jedoch ausreichend Raum und Zeit gegeben werden. Das FA-Mitglied Dr. Emons positionierte sich überwiegend kritisch zu den Änderungen der KOM und führte an, dass durch die Abschwächung der Regelungen durch die KOM ein Anreiz für Unternehmen entstände, die Befassung mit Nachhaltigkeits-themen mit weniger Momentum zu verfolgen.

#### Übergangsregelungen und CSRD *minimum requirements*

Die Übergangsregelungen für große Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitern, die bestimmte Angaben bzw. ESRS im ersten/zweiten Jahr weglassen dürfen bzw. Anforderungen nicht anwenden müssen, wurde überwiegend positiv aufgenommen. Insbesondere wurde festgestellt, dass eine Verringerung der Granularität der betreffenden Angabepflichten in den ersten beiden Jahren der Anwendung eine wertvolle Erleichterung darstellt und den Übergang in eine detailliertere, hochwertige Berichterstattung erleichtert. Das FA-Mitglied Dr. Emons lehnte die Übergangsregeln mit Verweis auf die Dringlichkeit der Themen ab.

Kritisiert wurden die unspezifischen Regelungen in ESRS 2 bzgl. der „*Use of phase-in provisions*“ (ESRS 2.17), welche bestimmte Minimumangaben im Einklang mit der CSRD vorschreiben, sofern die genannten Übergangsregelungen genutzt werden. Zwar ist

grundsätzlich verständlich, dass auch in der Übergangsphase nicht hinter die Vorgaben der CSRD zurückgefallen werden kann, allerdings bleibt bei der derzeitigen Formulierung unklar, welche Angaben von den Unternehmen zu diesen *Minimum Requirements* gefordert sind. Das deutlich unkonkretere Niveau der Richtlinie führe bei Anwendern und Prüfern zu hoher Unsicherheit. Der FA NB betont deshalb die Notwendigkeit klarer *Guidance* für die Nutzung dieser Übergangsregelungen und die geforderten Mindestangaben.

#### Weitere Flexibilisierung / Umwandlung von Pflichtangaben in freiwillige Angaben

Die Änderungen der KOM zu ESRS G1 wurden ebenfalls größtenteils begrüßt, aus Sicht des FA sollten jedoch bestätigte Fälle von Korruption und Bestechung als Pflichtangabe gefasst werden. Auch sollten Rechtsrisiken (z.B. auf Grundlage anhängiger Verfahren) stets berichtspflichtig sein, wenn diese auch Teil der finanziellen Risikoberichterstattung sind.

Positiv beurteilt wurden die von der KOM vorgeschlagenen Änderungen in Bezug auf den Prozess zur Wesentlichkeitsbestimmung (Orientierung am LEAP-Konzept nun freiwillig) in den ESRS zu Umweltaspekten. Auch die von der KOM in den ESRS zu Sozialthemen vorgeschlagene Konkretisierung der Angabe über die Einbindung wahrscheinlicher betroffener Stakeholder (anstatt „möglicherweise betroffener Stakeholder“) wurde, wenn auch nicht konsensual, aufgrund der Verhältnismäßigkeit positiv gewürdigt. Gleiches gilt für die konzeptionellen Klarstellungen, wie bspw. der Fokus auf wesentliche Stakeholder (*key stakeholder*).

#### Sonstige Rückmeldungen

Die Änderungen zugunsten einer höheren Interoperabilität (z.B. „*anticipated financial effects*“ statt „*potential financial effects*“) wurden konsensual begrüßt.

ESRS E1: Operative Kontrolle als Maßstab für Treibhausgas-Emissionen bei nicht-konsolidierten Unternehmen

Die Mehrheit des Fachausschusses bestätigte mehrheitlich (nicht konsensual) die Kritik des

DRSC an der Einschränkung des Greenhouse-Gas-Protocol (GHGP) in ESRS E1-6, welches zudem gem. Anhang A des Standards relevant für die Bemessung der Treibhausgas-Emissionen sein soll. Mit der Einschränkung auf den *operational-control*-Ansatz für die Ermittlung der Emissionen, die auf assoziierte Unternehmen etc. entfallen, werde die im GHGP gewährte Methodenwahl verletzt. Damit gelte für Nachhaltigkeitsberichte gem. ESRS eine andere Vorgabe als für Nachhaltigkeitsberichte, welche in Non-EU-Jurisdiktionen unter Beachtung des GHGP aufgestellt werden. (Das GHGP sieht die Wahl zwischen dem *financial-control*-, *operational-control*- und *equity-share*-Ansatz vor.) Damit sei auch der Grundsatz des *level-playing field* im internationalen Kontext nicht erfüllt.

Außerdem stellte der Fachausschuss fest, dass der Begriff der *operational control* weder im GHGP noch in den ESRS hinreichend genau definiert sei und auch in der Praxis sehr unterschiedlich verstanden werde. Unter anderem mangle es an klaren Abgrenzungskriterien zur Unterscheidung zwischen *financial control* und *operational control*, was zu Unsicherheit bei Anwendern, zu anhaltend uneinheitlicher Auslegung in der Berichtspraxis und damit zu eingeschränkter Vergleichbarkeit der Angaben auf der Grundlage des *operational-control*-Ansatzes führe. Die Mehrheit des Fachausschusses lehnte eine exklusive Orientierung am *operational-control*-Ansatz ab und sprach sich für eine konsistente Ausrichtung am GHGP aus.

Ein Fachausschussmitglied widersprach dieser Ansicht.

ESRS E1: Brutto-Ausweis der erwarteten finanziellen Effekte

Der vorgeschlagenen Regelung in ESRS E1.67f, die erwarteten finanziellen Effekte aus wesentlichen physischen Risiken bzw. Übergangsrisiken vor Berücksichtigung entsprechender Anpassungsmaßnahmen zu bemessen, widersprach der Fachausschuss einhellig. Die Pflicht zum Brutto-Ausweis widerspreche der gängigen Berichtspraxis, in der beide Varianten (d.h. Netto- und Brutto-Ausweis) genutzt werden. Weiterhin erfolge ebenso in der Finanzberichterstattung, insbesondere im Abschluss, die Abbildung finanzieller Risiken

regelmäßig auch auf Netto-Basis unter Angabe der Maßnahmen, die das Bruttorisiko auf das Nettorisiko verringern, da finanziell relevante Risiken in ökonomischer Betrachtung Nettoeffekte seien.

Eine starre Vorgabe zur Angabe der Brutto-Risiken in den Nachhaltigkeitsinformationen führe damit zu inkonsistenten Information und gefährde sowohl die Verknüpfung von finanziellen und nachhaltigkeitsbezogenen Aspekten in der Unternehmenssteuerung als auch die Konnektivität von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung. Wichtig erschien hier, dass diese Angabe eine Beurteilung der finanziellen Auswirkungen ermöglichen soll. Diese sind jedoch nicht aus den Bruttorisiken, sondern aus den Nettorisiken ableitbar. Eine Aussage zu den finanziellen Auswirkungen von Bruttorisiken überhöhe das dargestellte Risiko, insbesondere, wenn das Unternehmen bereits Maßnahmen zur Reduzierung dieses Risikos ergriffen hat. Entscheidungen auf Basis dieser Angabe wären nicht sachgerecht. Auch müsse geprüft werden, ob der endgültige IFRS S2 hierzu Vorgaben enthält, da ein Gleichlauf mit ESRS E1 notwendig ist.

Der Fachausschuss verwies in diesem Zusammenhang auf die Regelungen des DRS 20, welcher ein Wahlrecht zur Brutto- oder Nettomethode vorsieht, wobei im letzteren Fall die Maßnahmen der Risikobegrenzung darzustellen sind. Er sprach sich einhellig für ein Wahlrecht in den ESRS aus.

---

#### **FA NB: ISSB ED/2023/1 Methodology for Enhancing the International Applicability of the SASB Standards and SASB Standards Taxonomy Updates**

Der FA NB befasste sich mit dem Entwurf zur Stellungnahme an den ISSB, der auf Basis der vorangegangenen FA NB-Diskussion erarbeitet wurde. Der FA NB stimmte dem Entwurf zu und bestätigte damit beispielsweise folgende Punkte:

- Befürwortung des vom ISSB initiierten Projekts zur Internationalisierung der SASB-Standards,



- Potenzielle Relevanz der SASB-Standards für Unternehmen, die Nachhaltigkeitsberichte erstellen und dafür auch sektorspezifische Informationen bereitstellen müssen (d.h., ggf. auch für Berichterstattung gem. ESRS relevant),
- ISSB muss Rolle der SASB-Standards im IFRS-Kontext klarstellen (z.B. Pflichtangaben oder weiterhin freiwillige Auswahl der Metriken; Umfang der Anforderungen),
- ISSB sollte den angedachten Review-Prozess für die überarbeiteten SASB-Standards klar und mit deutlichem Vorlauf kommunizieren; ISSB sollte auch den Auswahlprozess für die gewählten internationalen Metriken transparent darstellen (zum Teil wurden auch in der Vergangenheit die US-amerikanisch geprägte Metriken der SASB Standards von Unternehmen individuell angepasst, um SASB Metriken für Unternehmensumfeld anzupassen, sodass ggf. Auswirkungen für Berichtspraxis entstehen könnten / Befassung mit den Metriken als wichtig angesehen wird).

Der FA NB nimmt ebenfalls den Entwurf der EFRAG-Stellungnahme zu diesem Projekt zur Kenntnis und beschließt, EFRAG vor Ablauf ihrer Kommentierungsfrist die finale DRSC-Stellungnahme zuzusenden. Den Überlegungen von EFRAG stimmt der FA NB grundsätzlich zu.

---

### **FA NB: ISSB RFI/2023/1 Request for Information - Consultation on Agenda Priorities**

Der FA NB führte seine Diskussionen zur Erarbeitung einer DRSC-Stellungnahme fort. Fragen 1-3 bildeten Gegenstand der vorangegangenen 17. Sitzung des FA NB am 22. Mai 2023. Die Frage 7 wurde am Vortag auf der 33. Sitzung des GFA am 15. Juni 2023 besprochen. Den Gegenstand dieser Sitzung bildeten die Fragen 4-6. Diese thematisieren potenzielle Forschungsprojekte zu den spezifischen Nachhaltigkeitsaspekten Biodiversität (Frage 4), Humankapital (Frage 5) und Menschenrechte (Frage 6).

In Bezug auf den Nachhaltigkeitsaspekt „Biodiversität“ bestätigte der FA NB die hohe Dynamik und das steigende Interesse an diesem Aspekt, verwies aber auch auf die hohe Komplexität der Thematik und den geringeren Reifegrad bestehender Umsetzungsansätze. Statt eines zu weitreichenden Projektumfangs, der mit seinen bestehenden Umsetzungsherausforderungen ggf. an der Höhe seines Anspruchsniveaus scheitert, empfahl der FA NB eine Fokussierung auf die derzeitigen, unmittelbaren Maßnahmen (current, direct and operational). Der FA NB regte ferner an, die grundlegenden Arbeiten der TNFD zu unterstützen und bestehende Forschungsarbeiten und Tools auch aus Deutschland einzubeziehen. Mit Blick auf eine Priorisierung für das ISSB-Arbeitsprogramm der kommenden zwei Jahre verwies der FA NB insb. auf Nachhaltigkeitsaspekte mit einem fortgeschrittenen Reifegrad, zu denen in absehbarer Zeit Standards erarbeitet werden können.

In Bezug auf den Nachhaltigkeitsaspekt „Humankapital“ begrüßte der FA NB die Erweiterung der ISSB-Aktivitäten um soziale Themen. Er verwies auf die bereits bestehende Berichtspraxis zu diesem Nachhaltigkeitsaspekt. Im Vergleich zu Biodiversität besitzt das Thema nach Auffassung des FA NB einen höheren Reifegrad. Dies betrifft die einzelnen im Konsultationsdokument genannten Themen aber nicht gleichermaßen. Im Sinne der abgestrebten Global Baseline empfiehlt der FA NB, sich auf die bereits etablierten Berichtsthemen zunächst zu konzentrieren und diesbezüglich eine Standardisierung zu anzustreben. Darüber hinaus erörterte der FA NB den Begriff „Human Capital“ (des Konsultationsdokuments) im Vergleich zum Begriff „Workforce“ (aus den ESRS). Im Hinblick auf die wichtige Interoperationalität zwischen ISSB-Standards und ESRS-Standards wurde einerseits eine Anpassung der Begriffe diskutiert, gleichwohl aber auch konzeptionelle Unterschiede der Begriffe aufgezeigt.

In Bezug auf den Nachhaltigkeitsaspekt „Menschenrechte“ regte der FA NB an, einen Vergleich zwischen dem unterschiedlichen Berichtsniveau in unterschiedlichen Jurisdiktionen zu erstellen. Er verwies auf das deutsche LkSG und die künftige CSDDD, als bereits bestehende Benchmark-Regulierungen.

Mit Blick auf einen internationalen Konsens sind nach Auffassung des FA NB eher sehr allgemein gehaltene Anforderungen – wie bei den ILO-Kernarbeitsnormen – zu erwarten. Den Reifegrad der Thematik sah der FA NB hier zwischen den beiden vorangegangenen Themen „Biodiversität“ und „Humankapital“. Der Mitarbeiterstab verwies auf die notwendige Differenzierung zwischen konkreten Menschenrechtsanforderungen und einer Berichterstattung über Chancen und Risiken in Bezug auf den Aspekt „Menschenrechte“.

Der FA NB beauftragte den Mitarbeiterstab, die Diskussionsergebnisse in einen Stellungnahme-Entwurf zu überführen. Dieser soll zur nächsten Sitzung des FA NB am 21. Juli besprochen und nach Möglichkeit finalisiert 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](mailto: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