

© DRSC e.V. || Joachimsthaler Str. 34 || 10719 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

Gem. FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	42. Sitzung Gem. FA / 12.12.2024 / 15:45 – 17:30 Uhr
TOP:	03 – ESRS Set 1 als Grundlage für die NFE
Thema:	Abgleich der inhaltlichen und formalen Berichtsanforderungen
Unterlage:	42_03a_GFA-ESRS-NFE_Basis

Vorbemerkungen



Inhalt dieser Unterlage und Zielsetzung für die GFA-Sitzung

Diese Unterlage (**42_03a**) enthält eine Analyse des DRSC-Mitarbeiterstabs über die inhaltlichen und formalen Berichtsanforderungen der ESRS und der Vorgaben für die nichtfinanzielle Berichterstattung gem. HGB aktueller Fassung und deren Konkretisierungen in DRS 20 der aktuellen Fassung.

Ziel der Analyse ist eine Positionierung des Gemeinsamen Fachausschusses (GFA) dahingehend, inwiefern ein Nachhaltigkeitsbericht unter Beachtung des Set 1 der ESRS die Bestimmungen für eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung erfüllt. Diese Analyse wurde am 19.11.24 auch durch die AG Konzernlagebericht erörtert. Der DRSC-Mitarbeiterstab hat sich außerdem auf informeller Basis mit weiteren Personen dazu ausgetauscht.

Dennoch erhebt die Analyse keinen Anspruch auf Vollständigkeit und Fehlerfreiheit. Sie beruht auf dem Kenntnisstand vom 21.11.2024. Der GFA des DRSC soll diese Analyse sowie die hieraus abgeleiteten Ergebnisse beurteilen.

Ziel der GFA-Sitzung ist die Erarbeitung einer DRSC-Position zur folgenden Themenstellung:

Erfüllt eine NFE in Übereinstimmung mit Set 1 der ESRS die inhaltlichen und formalen Berichtsanforderungen an die NFE?

Die DRSC-Geschäftsstelle beabsichtigt, die Ergebnisse dieser Sitzung (neben dem regelmäßigen Sitzungsbericht) als gesondertes **Briefing paper** zu veröffentlichen, um die Anwendungspraxis bei der Berichterstattung für das Jahr 2024 zu unterstützen.

Für bestimmte Inhalte wird das Format eines *DRSC Anwendungshinweises* erwogen.

Vorbemerkungen

Hintergrund der Diskussion

HOME > POLITIK > AMPEL-AUS: DIESE GESetze KOMMEN JETZT NICHT MEHR WIE GEPLANT

Nach Ampel-Aus: Diese Gesetze kommen jetzt nicht mehr wie geplant

Rechtsanwalt Christiane Frey
10. Nov. 2024



REGIERUNGSKRISE BEEENDET?
Neuwahlen am 23. Februar nach Vertrauensfrage von Scholz im Dezember

12. November 2024, 12:55 Uhr

Die Ampel-Koalition steht vor dem Aus. Das könnte bedeuten, dass der Bundestag ein geplantes Gesetz nicht mehr beschließen kann. (Copyright: AFP/Anadolu Agency)

- Die Ampelkoalition in Deutschland steht vor dem Aus. Gesetzesvorhaben scheitern, wie unter anderem „Haarberichteten“.
- Einige der betroffenen Vorhaben sind Bürgergeld, Rent und Asylrechtsreform.
- Die FDP fühlt sich nicht mehr an Absprachen gebunden und keine Vorschläge von SPD und Grünen unterstützt.



C.H. BECK
Recht • Steuern • Wirtschaft

Menü

IDW sieht Rechtsunsicherheit durch verzögerte CSRD-Umsetzung

IDW, Pressemeldung v. 15. November 2024

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) geht auf Auswirkungen für Unternehmen und die Prüferbranche aufgrund einer möglichen verspäteten Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in deutsches Recht ein. Sollte das CSRD-Umsetzungsgesetz (CSRD-UmsG) nicht bis zum 31. Dezember 2024 in Kraft treten, gelten weiterhin die bisherigen Anforderungen aus dem aktuellen Rechtsrahmen, wie ein vom IDW in Auftrag gegebenes unabhängiges juristisches Gutachten bestätigt.

Düsseldorf, 15. November 2024 – Nicht erst nach dem Ende der Ampel-Koalition ist die Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in deutsches Recht ungewiss. Das IDW hatte frühzeitig vor der möglichen Rechtsunsicherheit gewarnt (z.B. in seiner Stellungnahme zum am 24.07.2024 veröffentlichten Regierungsentwurf). „Es war absehbar, dass rechtliche Unsicherheiten entstehen, sollte die CSRD nicht bis zum Jahresende in deutsches Recht umgesetzt werden. Wir haben daher ein wissenschaftliches Gutachten in

CSU-Landesgruppenchef Alexander Dobrindt ergänzte, dass die Union einer "Positivliste" mit Projekten arbeite, von denen die Union glaubt, noch vor der Wahl kommen müssten. Das vor allem von der SPD erarbeitete Rentenpaket gehört nicht dazu, sagte Frei. Nötig sei aber ein "Comeback für die Wirtschaft". Auch müsse die Migrationspolitik "vom Kopf aufgestellt und die innere Sicherheit gestärkt werden. Auch die Beschäftigung für die Bundeswehr werde man mittragen, sagte Dobrindt.

Ausgangslage und Fragestellung

ESRS als europäisches Rahmenwerk für eine NFE i.S.d. § 289d HGB

- CSRD: Nachhaltigkeitsbericht ersetzt in Zukunft die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung (NFE / NFKE)
- NFE kann unter Nutzung europäischer Rahmenwerke (d.h. z.B. ESRS) aufgestellt werden
- DRS 20.299: *Auch wenn die [NFKE] unter Nutzung eines Rahmenwerks erstellt wurde, sind alle Anforderungen gemäß Tz. 257 bis 305 (Anm.: Inhalt der nichtfinanziellen Konzernerklärung) zu erfüllen.*

Anwendung der ESRS → dennoch sämtliche Vorgaben für die NFE zu beachten

Leitfrage:

Erfüllt eine NFE in Übereinstimmung mit Set 1 der ESRS die inhaltlichen und formalen Berichtsanforderungen an die NFE?

Weitere Fragestellungen (nicht bzw. nur teilweise im Fokus der heutigen GFA-Diskussion):

- Welche inhaltlichen Anforderungen müssen erfüllt sein, damit eine NFE befreiende Wirkung für ein ESRS-berichtspflichtiges EU-Tochterunternehmen überhaupt entfalten kann (abstrahiert von weiteren Vorauss.)?
- Gibt es Unternehmen, die nach aktueller Rechtslage eine NFE/NFKE für 2024 abgeben müssen, aber gem. CSRD für 2024 keinen NHB/KNHB aufzustellen hätten?

Gliederung der weiteren Unterlage und der Analyse



Vorab: Ergebnisse der Analyse

- Aufgrund des hohen Umfangs der Unterlage sind die Ergebnisse vorangestellt. Sie entsprechen den jeweiligen Diskussionen/Zusammenfassungen, welche unter jedem einzelnen der nachfolgenden Punkte nochmals aufgeführt werden.
- Der Mitarbeiterstab beabsichtigt, in der GFA-Sitzung die Ergebnisse vorzustellen und bei inhaltlichen Rückfragen der GFA-Mitglieder auf die einzelnen Aspekte der Analyse einzugehen.

- **Berichtsalternativen**
- **Incorporation by reference**
- **Interaktion GoL und ESRS-konforme NFE**
- **Konzept des Wesentlichkeitsprinzips**
- **Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB**
 - Geschäftsmodell
 - Bezugnahme auf Aspekte ...
- **Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB**
 - Absatz 3: Angaben zu den Aspekten
 - Fehlen eines Konzepts: Fehlanzeigespflicht
 - Übergangsbestimmungen in ESRS
- **Stetigkeit/Vorjahresvergleichsangaben**

Zusammenfassung der Ergebnisse



ESRS als Rahmenwerk für die Aufstellung einer NFE / Berichtsalternativen

- Die gesetzlich zulässige Nutzung der ESRS bei der Erstellung einer NFE erfordert nicht die vollständige Beachtung sämtlicher inhaltlicher und formaler Berichtsanforderungen der ESRS. Gem. DRS 20 ist die Nutzung eines Rahmenwerks in Teilen auch zulässig.
- **ABER: „Vollständige Beachtung“ liegt im Interesse vieler Unternehmen** (Gründe: Ermöglichung einer befreienden Wirkung für EU-ausländische Töchter der „1. Kohorte“ (weitere formale Voraussetzungen müssen erfüllt sein), eigenes Interesse, *Frontrunner*)
- Um als „in Übereinstimmung mit den ESRS“ zu gelten, muss die NFE den inhaltlichen und formalen Vorgaben entsprechen, die in den ESRS niedergelegt sind
→ NFE-Format „gesonderter Bericht“ verstößt mögl. gegen ESRS 1.111 (hierzu kein Konsens in der AG)
- **ABER:** Ob eine NFE für eine vollständige „Übereinstimmung mit den ESRS“ auch die ESRS-Darstellungsvorgabe „Abschnitt im Lagebericht“ gewährleisten muss, ist für eine rein inhaltsbezogene Diskussion mögl. nicht bedeutsam.
- Mit der Option „eigener Abschnitt im Lagebericht“ werden die formalen Darstellungsvorgaben der NFE erfüllt.
- Das Ausmaß in der integrativen Darstellung ist durch die Bedingungen des ESRS 1 begrenzt. Da das Ausmaß der integrativen Darstellung für die NFE darüber hinausgehen darf, ist anzunehmen, dass mit der unter ESRS zulässigen Informationsvermittlung durch Verweise die Darstellungsvorgabe für die NFE **nicht** verletzt wird.

Zusammenfassung der Ergebnisse

Incorporation by reference

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB
GoL „Vollständigkeit“, „Klarheit und Übersichtlichkeit“ • Aufnahme von Informationen mittels Verweises auf Konzernanhang und Webseite eingeschränkt • Webseite: KEZU, Vergütungsbericht etc. • Konzernanhang: Übernahmerelevante Angaben • NFE-spezifisch: Hinweise auf im Abschluss ausgewiesene Beträge	ESRS 1 Abschnitt 9.1, möglicher Verweis auf... • Anderer Abschnitt des Lageberichts • Abschluss • Corporate-Governance-Statement (Teil der Erklärung zur Unternehmensführung) • Vergütungsbericht
• Nicht genannt/nicht zulässig: Aufnahme von Information mittels Verweises auf weitere Angaben außerhalb des Abschlusses/ Lageberichts	• Einheitliches Registrierungsformular gem. Art. 9 der EU-Prospektverordnung (Verordnung (EU) 2017/1129) • Säule-III-Berichte gem. Art. 449a CRR (Verordnung (EU) Nr. 575/2013) • Ggf. EMAS-Bericht (ESRS 1.121)

Zusammenfassung der Ergebnisse

Incorporation by reference

Zusätzliche Bedingungen in ESRS 1

120. The undertaking may incorporate information by reference to the documents, or part of the documents, listed in paragraph 119, provided that the disclosures incorporated by reference:
- (a) constitute a separate element of information and are clearly identified in the document concerned as addressing the relevant Disclosure Requirement, or the relevant specific datapoint prescribed by a Disclosure Requirement;
 - (b) are published before or at the same time as the management report;
 - (c) are in the same language as the *sustainability statement*;
 - (d) are subject to at least the same level of assurance as the sustainability statement; and
 - (e) meet the same technical digitalisation requirements as the sustainability statement.

DRS 20: Keine formalen Bedingungen für Verweise auf andere Teile des Lageberichts

Zusammenfassung der Ergebnisse

Incorporation by reference

Gem. DRS 20 (GoL „Vollständigkeit“ und „Klarheit und Übersichtlichkeit“):

- Aufnahme von Informationen mittels Verweises auf den Konzernanhang und auf die Webseite nur eingeschränkt möglich → Klare Benennung der Angaben (inhaltliche Einschränkung)
- Aufnahme von Information mittels Verweises auf weitere Angaben und Angaben außerhalb des Abschlusses/Lageberichts werden in DRS 20 nicht genannt bzw. sind nicht zulässig

ESRS 1 (Abschnitt 9.1)

- Aufnahme von Informationen mittels Verweises auf den Konzernanhang und auf die Webseite werden lediglich formal eingeschränkt (Prüfungsniveau, Tagging etc.), aber nicht konkret inhaltlich benannt
- Zusätzlich sind folgende Verweise auf Angaben außerhalb des Abschlusses/Lageberichts zulässig
 - Einheitliches Registrierungsformular gem. Art. 9 der EU-Prospektverordnung (Verordnung (EU) 2017/1129)
 - Säule-III-Bericht gem. Art. 449a CRR (VO (EU) Nr. 575/2013 für große, kapitalmarktorientierte Institute)

Die Regelungen zur NFE schränken die Verweismöglichkeiten der ESRS ein.

Zusätzlich sind in ESRS 1 Bedingungen für die Aufnahme von Informationen mittels Verweises formuliert, die bei vollständiger ESRS-Konformität zu beachten sind. Z.B. muss die betreffende Information ein gesondertes Informationselement darstellen und eindeutig als ESRS-Angabe bzw. -Datenpunkt erkennbar sein.

Zusammenfassung der Ergebnisse



(1) GoL und ESRS-konforme NFE (DRS 20-Thema), (2) Wesentlichkeitsprinzip

Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung und ESRS-konforme NFE

- Gültigkeit der GoL für einen KNHB gem. ESRS erscheint aktuell nicht eindeutig
- Gem. DRS 20 gelten die GoL für die NFE → Konfliktpotenzial: GoL und ESRS-konforme NFE
- **Lösung:** Klarstellung zum Vorrang der ESRS-Soll-Bestimmungen
 - Im Zweifelsfall Vorrang der ESRS-Soll-Vorgaben ggü. den GoL des DRS 20
 - Enger Scope: Klarstellung gilt nur für das Geschäftsjahr, für das
 - (1) die HGB-Vorgaben noch in Kraft sind und
 - (2) die NFE in Übereinstimmung mit den ESRS aufgestellt wird.
 - Klarstellung ist notwendig aufgrund der besonderen Situation: Absicht war, die NFE durch den ESRS-NHB zu ersetzen und nicht die ESRS als Rahmenwerk für eine NFE einzuführen
- Format „DRSC Anwendungshinweis“ mögl. notwendig und angemessen

Konzept des Wesentlichkeitsprinzips

- Mit der doppelten Wesentlichkeit gehen in die Inhalte des ESRS-NHB bereits auf abstrakter Ebene über die Mindestinhalte der NFE hinaus → ESRS-Spektrum enthält grundsätzlich auch das NFE-Spektrum

Zusammenfassung der Ergebnisse



Inhalt der NFE gem. § 289c HGB : Geschäftsmodell

- Bestimmte Elemente der Darstellung des Geschäftsmodells, die in DRS 20 genannt werden, sind in den ESRS nicht bzw. nicht explizit vorgegeben → Geschäftszweck, organisatorische Struktur, Geschäftsprozesse (Angaben zum Geschäftszweck könnten sich ggf. aus den Angaben zu den anderen geschäftsmodellbezogenen Berichtselementen ergeben.)
- Die von DRS 20 genannten Berichtselemente sind konditioniert „soweit für das Verständnis erforderlich“.
- Falls Angaben zu Geschäftszweck, organisatorischer Struktur, Geschäftsprozessen erforderlich sind, um das Geschäftsmodell zu verstehen
→ Prüfen/sicherstellen, ob/dass diese Informationen im NHB oder Lagebericht (unter Nutzung der Verweismöglichkeiten) enthalten sind

Zusammenfassung der Ergebnisse



Inhalt der NFE gem. § 289c: Aspekte und Angaben zu den Aspekten

- Sämtliche Aspekte, die in der NFE adressiert werden müssen, werden in den ESRS grundsätzlich gefordert.
- Bezüglich der unter die verschiedenen Aspekte fallenden und beispielhaft genannten (!) Sachverhalte besteht ebenso Konformität dahingehend, dass die Sachverhalte in den ESRS ebenfalls genannt werden, wenn auch mit anderen Termini versehen.
- Zu prüfen ist, ob die aufgrund ESRS S3 gemachten Angaben ggf. Aussagen zum Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene umfassen
- Die im HGB genannten Aspekte für die NFE stellen einen Mindestkatalog dar, d.h. es könnten aus Sicht des Unternehmens weitere Aspekte berichtspflichtig sein. Ggf. ist im Einzelfall zu prüfen, ob diese Aspekte auch berichtspflichtige Themen etc. gem. ESRS darstellen.
- Die Angaben, die in der NFE zu den Aspekten zu machen sind, werden durch die ESRS zu den dort genannten Themen/Unterthemen etc. grundsätzlich ebenso gefordert.
- Ausnahme: ESRS fordern nicht explizit die Angabe, dass ein Konzept zu keinen Ergebnissen geführt hat.

Zusammenfassung der Ergebnisse



Inhalt der NFE gem. § 289c: Aspekte und Angaben zu den Aspekten

Bzgl. nichtfinanzieller Leistungsindikatoren

- Da die Vorgaben in Gesetz und DRS 20 bzgl. nichtfinanzieller Leistungsindikatoren weiterhin gelten, existieren zwei Alternativen bzgl. des Ortes ihrer Darstellung:
 - Innerhalb der NFE UND außerhalb der NFE
 - Außerhalb der NFE; Aufnahme in die NFE mittels Verweises
- Daher wäre im Einzelfall zu prüfen, ob solch ein Umstand vorliegt, und ob die Aufnahme der entsprechenden Angabe ggf. erforderlich ist.

Zusammenfassung der Ergebnisse

Inhalt der NFE gem. § 289c: Fehlanzeigespflicht bei fehlendem Konzept

Sachebene: Worauf bezieht sich die Fehlanzeigespflicht?

- NFE: Fehlanzeigespflicht erstreckt sich auf die Ebene des gesetzlich genannten **Aspekts**, z.B. Umweltbelange (nicht auf die darunter liegende Ebene des Sachverhalts (Bezeichnung in DRS 20), z.B. Biodiversität)
- ESRS-NHB: Fehlanzeigespflicht erstreckt sich auf wesentliches **Thema** oder **Unter-(Unter-)Thema**
- Beachte: Aspekte (NFE) und Themen (ESRS) sind nicht deckungsgleich und nicht vollständig zuordenbar
 - Bestimmte Themen können als Teilmengen von Aspekten (in DRS 20 „Sachverhalte“) angesehen werden (Aspekt Umweltbelange → ESRS-Umweltthemen: Klimawandel, Verschmutzung, Biodiversität ...)
 - ESRS-Sozialthemen können verschiedenen Aspekten (NFE) zugeordnet sein
 - Die Zuordnung des Aspekts „Achtung der Menschenrechte“ ist unklar, da „human rights“ in den ESRS an unterschiedlichen Stellen nicht einheitlich den ESRS-Themen zugeordnet sind

Ebene der Angabepflicht: Wann ist eine Fehlanzeige anzugeben / ggf. zu erläutern?

- NFE: Fehlanzeigespflicht ist **nicht an die Wesentlichkeitsbeurteilung** bzgl. des Aspekts geknüpft.
- ESRS-NHB: Fehlanzeigespflicht nur bzgl. der Themen, die als **wesentlich** eingeschätzt wurden.
- Unwesentliche Themen müssen nicht im ESRS-NHB genannt und erläutert werden. **Ausnahme:** Fehlanzeigespflicht für den Fall, dass das Thema „Klimawandel“ als unwesentlich eingeschätzt wird.

Erläuterung durch ein Beispiel in das Briefing paper aufzunehmen

Zusammenfassung der Ergebnisse



Inhalt der NFE: ESRS-Übergangsbestimmungen (1)

Entity specific disclosures

- ESRS: Rückgriff auf Angaben, die in vergangenen Perioden (vor ESRS-Anwendung) zur Wertschöpfungskette gemacht wurden bzw. Orientierung an intern. Standards mit Sektor-Spezifikationen
- NFE: Unternehmensspezifische Angaben können sich auf Aspekte erstrecken, die im Gesetz nicht genannt sind, z.B. Datensicherheit. Wenn in der Vergangenheit solche Angaben in der NFE gemacht wurden, kann gem. ESRS 1, Abschnitt 10.1 auf diese zurückgegriffen werden, soweit diese nicht bereits explizit in den ESRS adressiert sind. → **ESRS-Übergangsbestimmung kompatibel mit NFE-Vorgaben**

Wertschöpfungskette

- ESRS: bzgl. Policies, Targets, Actions → Rückgriff auf Informationen, die dem Unternehmen vorliegen bzw. öffentlich verfügbar sind (d.h. keine zusätzliche Datenerhebung erforderlich). Kennzahlen können weggelassen werden, soweit diese keine EU-Datenpunkte sind.
- DRS 20: Risikoangaben zu Geschäftsbeziehungen und Angaben zu Due Diligence Prozessen umfassen auch die Lieferkette/Subunternehmer.
- Im Einzelfall ist zu prüfen, ob mit dem nach ESRS zulässigen Rückgriff auf vorliegende oder öffentliche Informationen Angaben über Risiken und Due Diligence Prozesse einhergehen, die auch die Lieferkette und Subunternehmen abdecken.

Zusammenfassung der Ergebnisse



Inhalt der NFE: ESRS-Übergangsbestimmungen (2) Einzelangaben (alle Unternehmen)

- Die für alle Unternehmen geltenden Übergangsbestimmungen zu einzelnen *Disclosure requirements* beziehen sich überwiegend auf Angaben, die für die NFE nicht bzw. nicht explizit gefordert sind.
- Die Pflicht zur Quantifizierung der Risiken (*anticipated financial effects*, in den ESRS-E-Standards) besteht gem. DRS 20 nur dann, wenn „*dies auch zur internen Steuerung erfolgt und die quantitativen Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind*“. DRS 20 verweist bzgl. der nichtfinanziellen Risikoberichterstattung auf die „allgemeinen Regelungen“ im vorderen Teil des DRS 20, so auch auf Tz. 152
- Auch wenn *anticipated financial effects* zunächst weggelassen werden dürfen, ist die Berichtspflicht bzgl. Risiken, Chancen, Auswirkungen jedoch **nicht** aufgehoben.
- Eine Quantifizierung der Risiken kann gem. DRS 20.152 notwendig sein, auch wenn dies in den ESRS einer Übergangserleichterung unterliegt.
- Bezgl. anderer spezifischer Kennzahlen obliegt es dem Ermessen der Ersteller, ob diese zu den „bedeutsamsten“ Leistungsindikatoren gehören. Ist dies der Fall, wären möglicherweise Kennzahlen in der NFE anzugeben, die im ersten Jahr/in den ersten Jahren von der expliziten Angabepflicht gem. ESRS ausgenommen sind.

Zusammenfassung der Ergebnisse



Inhalt der NFE: ESRS-Übergangsbestimmungen (3) Einzelangaben (<750 Mitarbeiter)

- Kein generelles vollständiges Weglassen der Berichterstattung über THG-Emissionen, Biodiversität, Arbeitskräfte des Unternehmens und der Wertschöpfungskette, betroffene Gemeinschaften, Endverbraucher/Kunden möglich aufgrund der Rückausnahme in ESRS 2.17 („nevertheless disclose“)
- Faktisch lassen die Übergangsbestimmungen den Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitern ein deutlich höheres Maß an Ermessensspielraum dahingehend, welche Datenpunkte bzw. Kennzahlen anzugeben sind.
- Themenspezifische Berichterstattung über Risiken wird in den Einschränkungen nicht explizit adressiert.
- Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass ein unter Ausnutzung der Übergangsbestimmungen aufgestellter ESRS-NHB grundsätzlich auch den Anforderungen an eine NFE genügt. Die Angaben über Risiken, Chancen und Auswirkungen ist bereits in ESRS 2 gefordert.
- Ersteller, welche die Übergangsbestimmung (750 Mitarbeiter) nutzen, sollten im Einzelfall prüfen, ob über die mit den ESRS-Themen verbundenen Risiken in einer Weise berichtet wird, die dem Anforderungsniveau der NFE entspricht; dies betrifft insb. die bedingte Quantifizierung von Risiken.

Zusammenfassung der Ergebnisse



Stetigkeit und Vorjahresvergleichsangaben

- Aufstellung einer NFE unter erstmaliger Beachtung der ESRS kann als Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes angesehen werden und ist daher zu begründen.
- ESRS 1 gestattet das Weglassen von Vergleichsangaben für die erste Berichtsperiode, in der die ESRS angewendet werden.
- Die gesetzlichen Vorgaben für die NFE erzwingen nicht die Angabe von Vergleichsinformationen für die Vorperiode.
- DRS 20.26 enthält bestimmte Vorgaben für den Fall, dass Vorjahreszahlen angegeben werden, woraus allerdings nicht die Pflicht zur Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen erwächst.

Frage an den GFA: Wie beurteilt der GFA die Ergebnisse der Analyse?

Berichtsalternativen

„Die Kapitalgesellschaft kann [...] Rahmenwerke nutzen“

Nutzung* des Rahmenwerks ESRS

Vollständige Beachtung („in Übereinstimmung mit“ bzw. „ESRS-konform“)		Partielle Beachtung (auch in Kombination mit anderen Rahmenwerken)	
Inhaltliche Übereinstimmung	Alle Berichtsanforderungen beachtet	„Orientierung an“	„Anlehnung an“
Formale Übereinstimmung	Einbettung im Lagebericht Eigener Abschnitt	„beachtet“	„anschlussfähig“

*Siehe auch: DRSC, CSR-Studie, 2021, Tz. 217 https://www.drsc.de/app/uploads/2021/06/210128_CSR-Studie_final.pdf

Diskussion (1)

- Die gesetzliche zulässige Nutzung der ESRS bei der Erstellung der NFE erfordert nicht die vollständige Beachtung sämtlicher inhaltlicher und formaler Berichtsanforderungen der ESRS
- **ABER: „Vollständige Beachtung“ liegt im Interesse vieler Unternehmen** (Gründe: Ermöglichung einer befreienden Wirkung für EU-ausländische Töchter der „1. Kohorte“ (weitere Voraussetzungen sind zu beachten), eigenes Interesse)
- Um als „in Übereinstimmung mit den ESRS“ zu gelten, muss die NFE sowohl die inhaltlichen als auch die formalen Vorgaben beachten, die in den ESRS niedergelegt sind
→ NFE-Format „gesonderter Bericht“ verstößt gegen ESRS 1.111 (hierzu kein Konsens in der AG)

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Besonderer Abschnitt im Lagebericht	Eigener Abschnitt im Lagebericht
Gesonderter nichtfinanzieller Bericht	(nicht gestattet)
Integrative Darstellung (Ausmaß der Integration nicht begrenzt)	durch <i>Incorporation by reference</i> in Grenzen gestattet; die Grenzen sind allerdings unbestimmt.

Diskussion (2)

- Mit der Option „eigener Abschnitt im Lagebericht“ werden die formalen Darstellungsvorgaben der NFE erfüllt.
- Das Ausmaß in der integrativen Darstellung ist durch die Bedingungen des ESRS 1 begrenzt. Da das Ausmaß der integrativen Darstellung für die NFE darüber hinausgehen darf, ist anzunehmen, dass mit der unter ESRS zulässigen Informationsvermittlung durch Verweise die Darstellungsvorgabe für die NFE nicht verletzt wird.
- Ob eine NFE für eine vollständige „Übereinstimmung mit den ESRS“ auch die ESRS-Darstellungsvorgabe „Abschnitt im Lagebericht“ gewährleisten muss, ist für inhaltliche Diskussion mögl. nicht bedeutsam.

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Interaktion GoL und ESRS-konforme NFE

Erfüllt eine ESRS-konforme NFE die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung des DRS 20?

GFA-Position: Gültigkeit der GoL für einen KNHB gem. ESRS erscheint aktuell nicht eindeutig

→ Für DRS 20 (Phase I) gem. CSRD-UG: Geltungsbereich der GoL auf den allgemeinen Teil beschränkt

Feststellungen bzgl. DRS 20

- Eine NFKE „in Übereinstimmung mit den ESRS“, enthält faktisch einen ESRS-KNHB
- GoL des DRS 20 gelten aktuell für den gesamten Konzernlagebericht (inkl. NFKE), aber im aktuellen DRS 20 wird bzgl. der GoL nicht nach genutztem Rahmenwerk differenziert
- Um ESRS-konform zu sein, muss die NFKE „in Übereinstimmung mit“ den ESRS sein.
→ **Gilt für sämtliche ESRS-Bestimmungen, auch im Zweifeln bzgl. der Konsistenz zu den GoL**

ESRS-konform („in Übereinstimmung“)	Partielle Konformität („z.B. Orientierung“)
Angabe geforderter ESRS-Metriken zum Unter-Thema „Wasser“	Angabe steuerungsrelevanter Metriken zum Unter-Thema „Wasser“
Grundsatz Vermittlung Sicht der Konzernleitung <u>ist möglicherweise erfüllt</u>	Grundsatz Vermittlung Sicht der Konzernleitung <u>ist erfüllt</u>

Interaktion GoL und ESRS-konforme NFE



Vorschlag*: Formulierung einer Klarstellung zum Vorrang der ESRS-Bestimmungen

Für eine ESRS-konforme NFE („in Übereinstimmung mit“)

Im Zweifelsfall haben ESRS-Vorgaben (Qualitative Merkmale von Informationen gem. ESRS 1, Anlage B; Berichtsanforderungen) Vorrang ggü. den GoL des DRS 20.

Scope-Eingrenzung und Hinweis zum Hintergrund:

- Klarstellung gilt nur für das Geschäftsjahr, für das (1) die HGB-Vorgaben noch in Kraft sind und (2) die NFE in Übereinstimmung mit den ESRS aufgestellt wird.
- Klarstellung ist notwendig aufgrund der besonderen Situation: Absicht war, die NFE durch den ESRS-NHB zu ersetzen und nicht die ESRS als Rahmenwerk für eine NFE anzusehen

*Vorschlag wurde in AG nicht konsensual befürwortet

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Interaktion GoL und ESRS-konforme NFE



Klarstellung in Konsistenz zur GFA-Position bzgl. GoL und ESRS

Format für ähnliche Themen: Anwendungshinweis des DRSC (AH)

- Separates Element der Standardsetzung, jedoch „außerhalb“ der eigentlichen Standards
- Aktuell vier Anwendungshinweise in Kraft

 DRSC AH 4 (IFRS) In Eigenkapitalinstrumenten erfüllte anteilsbasierte Mitarbeitervergütungen mit Nettoerfüllungsvereinbarungen: Bilanzierung von Kompensationszahlungen

 DRSC AH 3 (IFRS) Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen

 DRSC AH 2 (IFRS) Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH

 DRSC AH 1 (IFRS) Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS

Due Process

Entwurf + Konsultation mind. 45 Tage / 6 Wochen

Mögl. Vorgehen

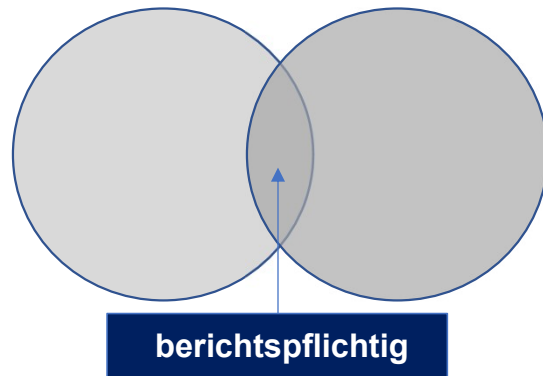
Aufnahme Positionierung und Ankündigung AH in Briefing paper

Erarbeitung des AH im Nachgang unter Beachtung prozessualer Vorgaben

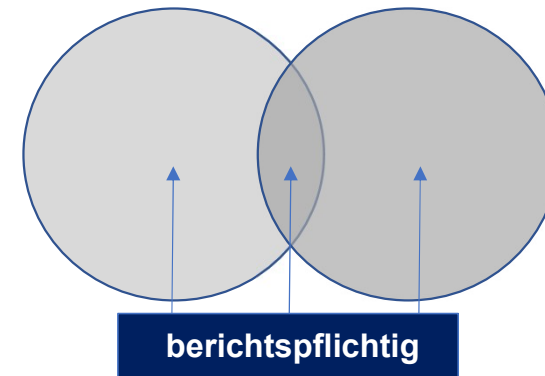
Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Konzept des Wesentlichkeitsprinzips

NFE gem. §289c HGB / DRS 20



ESRS-NHB



Diskussion

- Mit der doppelten Wesentlichkeit gehen in die Inhalte des ESRS-NHB bereits auf abstrakter Ebene über die Mindestinhalte der NFE hinaus → ESRS-Spektrum enthält grundsätzlich auch das NFE-Spektrum

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB



Inhalt Absatz 1 und Absatz 2

Kurze Beschreibung Geschäftsmodell

Bezugnahme auf folgende Aspekte („wobei sich die Angaben beispielsweise auf [...] beziehen können“)

- **Umweltbelange** (Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung, Nutzung erneuerbarer und nicht erneuerbarer Energien, Schutz der biologischen Vielfalt)
- **Arbeitnehmerbelange** (Maßnahmen zur Gewährleistung der Geschlechtergleichstellung, Arbeitsbedingungen, Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden, sozialer Dialog, Achtung der Rechte der Gewerkschaften, Gesundheitsschutz, Sicherheit am Arbeitsplatz)
- **Sozialbelange** (Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene, Maßnahmen zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung lokaler Gemeinschaften)
- **Achtung der Menschenrechte** (Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen)
- **Bekämpfung von Korruption und Bestechung** (bestehende Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung)

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB

Abs. 1 Geschäftsmodell

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Kurze Beschreibung Geschäftsmodell (HGB) Soweit für Verständnis erforderlich, einzugehen auf:	• Key elements of the [...] business model (ESRS 2.39) • Description of its business model [...], including (ESRS 2.42)
Geschäftszweck	• (nicht explizit)
organisatorische Struktur	• (Fraglich: GOV-1 – The role of the administrative, management and supervisory bodies)
notwendige Einsatzfaktoren	• inputs and its approach to gathering, developing and securing those inputs (SBM-1)
Geschäftsprozesse	• (Fraglich: GOV-1 – The role of the administrative, management and supervisory bodies)
Produkte und Dienstleistungen	• outputs and outcomes in terms of current and expected benefits for customers, investors and other stakeholders • (SBM-1: significant groups of products and/or services)
Beschaffungs- und Absatzmärkte	• (SBM-1: significant markets and/or customer groups) • (SBM-1: main features of its upstream and downstream value chain)

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB



Abs. 1 Geschäftsmodell

Diskussion

- Bestimmte Elemente der Darstellung des Geschäftsmodells, die in DRS 20 genannt werden, sind in den ESRS nicht bzw. nicht explizit vorgegeben → Geschäftszweck, organisatorische Struktur, Geschäftsprozesse (Angaben zum Geschäftszweck könnten sich ggf. aus den Angaben zu den anderen geschäftsmodellbezogenen Berichtselementen ergeben.)
- Die von DRS 20 genannten Berichtselemente sind konditioniert „soweit für das Verständnis erforderlich“.
- Falls Angaben zu Geschäftszweck, organisatorischer Struktur, Geschäftsprozessen erforderlich sind, um das Geschäftsmodell zu verstehen
→ Prüfen/sicherstellen, ob/dass diese Informationen im NHB oder Lagebericht (unter Nutzung der Verweismöglichkeiten) enthalten sind

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB

Abs. 2 Bezugnahme auf Aspekte/Topics und (Sub-)Sub-Topics

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Umweltbelange	ESRS 1.2 „ESRS specify the information that an undertaking shall disclose about its material impacts, risks and opportunities in relation to environmental , social, and governance sustainability matters .“
• Treibhausgasemissionen	ESRS E1, z.B. E1-6 Gross Scopes 1, 2, 3 and Total GHG emissions
• Wasserverbrauch	ESRS E3, ESRS 1.AR 16: Water consumption
• Luftverschmutzung	ESRS E4, ESRS 1.AR 16: Pollution of air
• Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien	ESRS E1.25 renewable energy deployment, E1-5 – Energy consumption and mix
• Schutz der biologischen Vielfalt	ESRS E4

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB

Abs. 2 Bezugnahme auf Aspekte/Topics und (Sub-)Sub-Topics

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Arbeitnehmerbelange	ESRS 1.2 „ESRS specify the information that an undertaking shall disclose about its material impacts, risks and opportunities in relation to environmental, social , and governance sustainability matters .“
• Maßnahmen zur Gewährleistung der Geschlechtergleichstellung	ESRS 1.AR 16: Equal treatment and opportunities for all (betrifft ESRS S1 und S2)
• Arbeitsbedingungen	ESRS 1.AR 16: Working conditions (betrifft ESRS S1 und S2)
• Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation	ESRS S1.7 (Objective): enable users to understand the extent to which the undertaking aligns or complies with international and European human rights instruments and conventions, including the International Bill of Human Rights, ...
• Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden	ESRS 1.AR 16: Freedom of association, the existence of works councils and the information, consultation and participation rights of workers

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB

Abs. 2 Bezugnahme auf Aspekte/Topics und (Sub-)Sub-Topics

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Arbeitnehmerbelange (Forts.)	
• sozialer Dialog	ESRS 1.AR 16: social dialogue
• Achtung der Rechte der Gewerkschaften	ESRS 1.AR 16: Collective bargaining, including rate of workers covered by collective agreements
• Gesundheitsschutz, Sicherheit am Arbeitsplatz	ESRS 1.AR 16: health and safety, work-life balance

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB

Abs. 2 Bezugnahme auf Aspekte/Topics und (Sub-)Sub-Topics

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Sozialbelange	ESRS 1.2 „ESRS specify the information that an undertaking shall disclose about its material impacts, risks and opportunities in relation to environmental, social , and governance sustainability matters .“
• Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene	(ESRS S3-2 Processes for engaging with affected communities about impacts)
• Maßnahmen zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung lokaler Gemeinschaften	ESRS S3-2 Processes for engaging with affected communities about impacts ESRS S3-3 – Processes to remediate negative impacts and channels for affected communities to raise concerns ESRS S3-4 – Taking action on material impacts on affected communities, and approaches to managing material risks and pursuing material opportunities related to affected communities, and effectiveness of those actions

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB

Abs. 2 Bezugnahme auf Aspekte/Topics und (Sub-)Sub-Topics

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Achtung der Menschenrechte	S1.2 [...] this Standard also requires an explanation of the general approach the undertaking takes to identify and manage any material actual and potential impacts on its own workforce in relation to the following social, including human rights, factors :
• Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen	ESRS S1-1 The undertaking shall describe its human rights policy commitments ... as well as its general approach to: respect for the human rights, including labour rights, of people in its own workforce; ... measures to provide and/or enable remedy for human rights impacts. (Analog ESRS S2-1)
Bekämpfung von Korruption und Bestechung	
• bestehende Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung	G1-1– Business conduct policies and corporate culture G1-3 – Prevention and detection of corruption and bribery

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 1 und 2 HGB



Abs. 2 Bezugnahme auf Aspekte/Topics und (Sub-)Sub-Topics

Feststellungen / Diskussion

- Sämtliche Aspekte, die in der NFE adressiert werden müssen, werden in den ESRS grundsätzlich gefordert.
- Bezüglich der unter die verschiedenen Aspekte fallenden und beispielhaft genannten (!) Sachverhalte besteht ebenso Konformität dahingehend, dass die Sachverhalte in den ESRS ebenfalls genannt werden, wenn auch mit anderen Termini versehen.
- Zu prüfen ist, ob die aufgrund ESRS S3 gemachten Angaben ggf. Aussagen zum Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene umfassen
- Die im HGB genannten Aspekte für die NFE stellen einen Mindestkatalog dar, d.h. es könnten aus Sicht des Unternehmens weitere Aspekte berichtspflichtig sein. Ggf. ist im Einzelfall zu prüfen, ob diese Aspekte auch berichtspflichtige Themen etc. gem. ESRS darstellen.

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Inhalt Abs. 3 und 4

Angaben zu den Aspekten

- (1) Beschreibung der verfolgten Konzepte und der angewandten Due-Diligence-Prozesse
- (2) Ergebnisse der Konzepte
- (3) Wesentliche Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen die Aspekte haben (werden)
- (4) Wesentliche Risiken, die mit Geschäftsbeziehungen, Produkten, Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die Aspekte haben (werden), soweit die Angaben von Bedeutung sind
- (5) Handhabung der Risiken nach (3) und (4)
- (6) bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind
- (7) soweit für Verständnis erforderlich, Hinweise auf im Abschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu

Begründung und Erläuterung, falls zu einem Aspekt/mehreren Aspekten kein Konzept besteht

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Absatz 3: Angaben zu den Aspekten

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Beschreibung der verfolgten Konzepte und der angewandten Due-Diligence-Prozesse	ESRS 2.MDR-P – Policies adopted to manage material sustainability matters
Ziele, inkl. Ausmaß und Zeitbezug	ESRS 2.MDR-T – Tracking effectiveness of policies and actions through targets, “measurable time-bound outcome-oriented targets”
Maßnahmen	ESRS 2. MDR-A – Actions and resources in relation to material sustainability matters
Due-Diligence-Prozesse	ESRS 2. GOV-4 - Statement on due diligence
Einbindung der Konzernleitung	ESRS 2.GOV-2 Information provided to and sustainability matters addressed by the undertaking’s administrative, management and supervisory bodies ESRS 2.GOV-3 – Integration of sustainability-related performance in incentive schemes
Einbindung weiterer Interessensträger	ESRS 2.SBM-2-Interests and views of stakeholders

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Absatz 3: Angaben zu den Aspekten

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
Ergebnisse der Konzepte	ESRS 2. MDR-M – Metrics in relation to material sustainability matters
Angabe, falls Konzept zu keinem Ergebnis geführt hat	(nicht explizit)
Wesentliche Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit verknüpft sind	ESRS 2.SBM-3 The undertaking shall disclose its material impacts, risks and opportunities and how they interact with its strategy and business model.
Wesentlichen Risiken, die mit Geschäftsbeziehungen, Produkten, Dienstleistungen verknüpft sind	ESRS 2.SBM-3 i.v.m. ESRS 1 Abschnitt 5.1 Reporting undertaking and value chain
Handhabung der Risiken	ESRS 2.SBM-3 The undertaking shall disclose: the current and anticipated effects of its material [IROs] [...], and how it has responded or plans to respond to these effects , ESRS 2.IRO-1 - Description of the process to identify and assess material impacts, risks and opportunities ESRS 2, Minimum disclosure requirements on policies and actions

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Absatz 3: Angaben zu den Aspekten

NFE gem. §289c HGB / DRS 20	ESRS-NHB (Auswahl)
bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind (DRS 20.284 „selbständig darzustellen“)	ESRS 2.MDR-M – Metrics in relation to material sustainability matters; “The undertaking shall disclose any metrics that it uses to evaluate performance and effectiveness, in relation to a material impact, risk or opportunity.”
soweit für Verständnis erforderlich, Hinweise auf im Abschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu	ESRS 1 Abschnitt 9.2 Connected information and connectivity with financial statements

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Absatz 3: Angaben zu den Aspekten

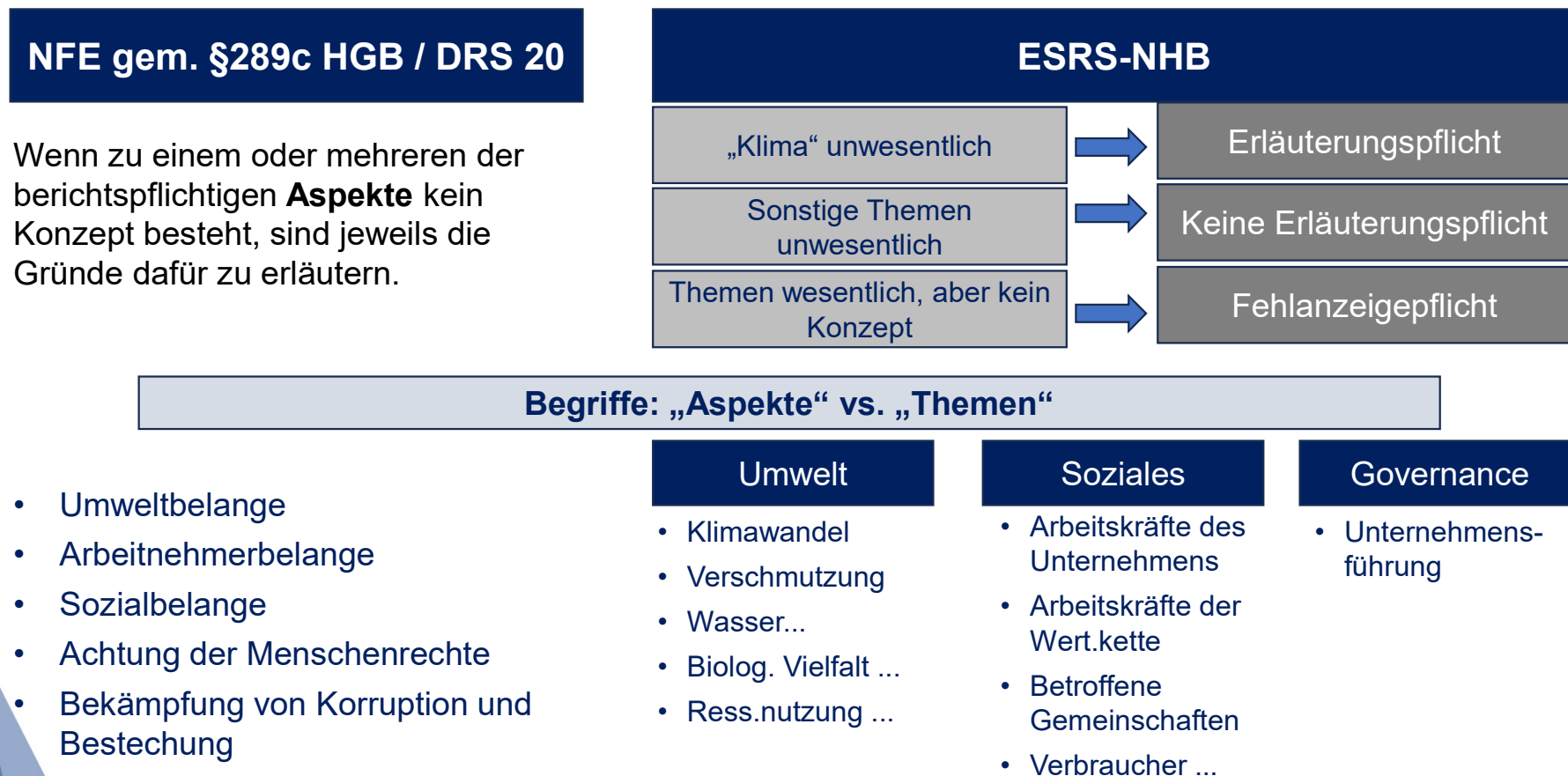
Diskussion

- Die Angaben, die in der NFE zu den Aspekten zu machen sind, werden durch die ESRS zu den dort genannten Themen/Unterthemen etc. ebenso gefordert.
- **Ausnahme:** ESRS fordern nicht explizit die Angabe, dass ein Konzept zu keinen Ergebnissen geführt hat (siehe hierzu die nachfolgenden Überlegungen)
- Daher wäre im Einzelfall zu prüfen, ob solch ein Umstand vorliegt, und ob die Aufnahme der entsprechenden Angabe ggf. erforderlich ist.
- Ort der Darstellung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren für die NFE: Zwei Alternativen
 - Innerhalb der NFE UND außerhalb der NFE
 - Außerhalb der NFE; Aufnahme in die NFE mittels Verweises

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

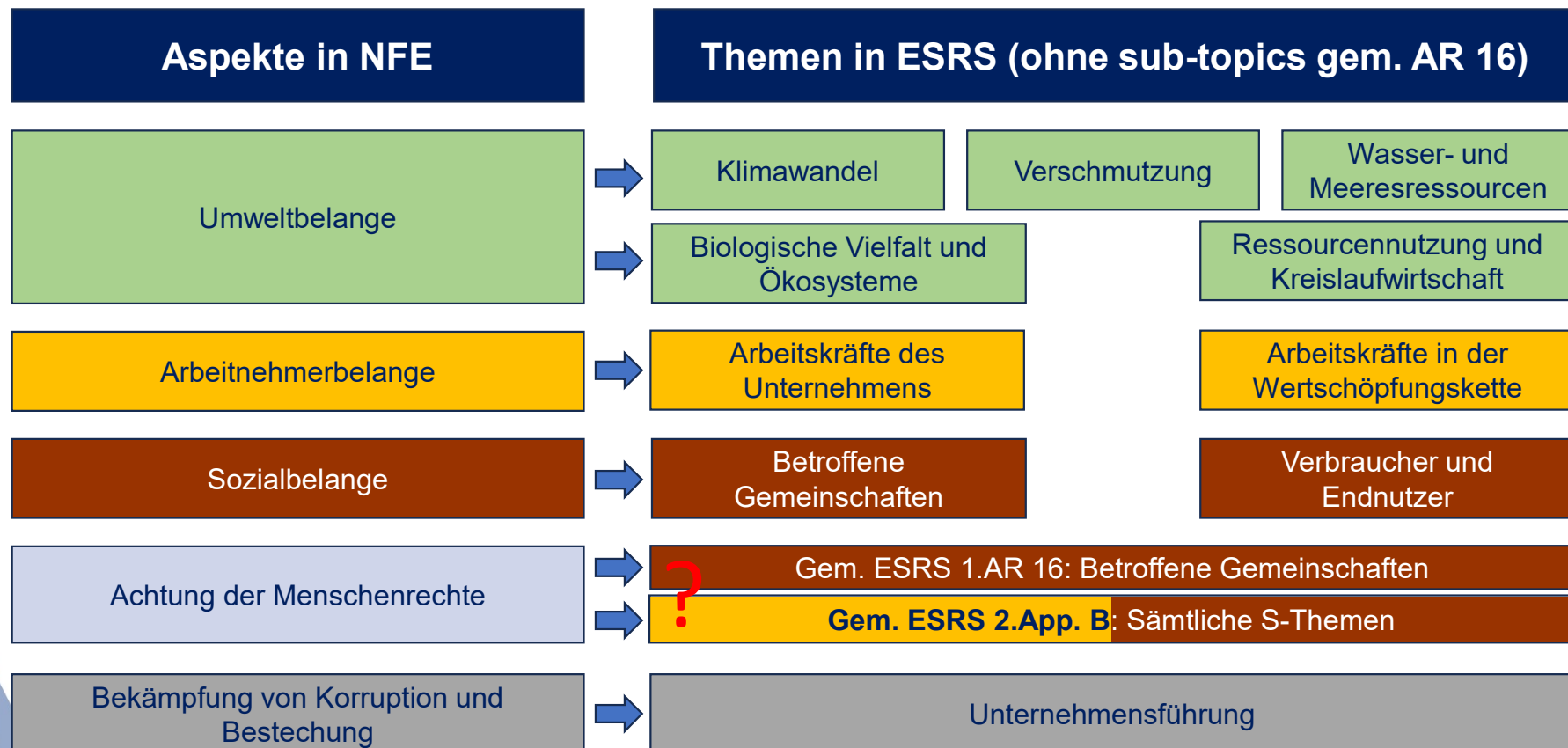
Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Fehlen eines Konzepts: Fehlanzeigespflicht



Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Exkurs: Mögliches Mapping (und seine Grenzen) von Aspekten und Themen



Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Fehlen eines Konzepts: Diskussion → Fehlanzeigespflicht ist unterschiedlich geregelt

Sachebene: Worauf bezieht sich die Fehlanzeigespflicht?

- NFE: Fehlanzeigespflicht erstreckt sich auf die Ebene des gesetzlich genannten **Aspekts**, z.B. Umweltbelange (nicht auf die darunter liegende Ebene des Sachverhalts (Bezeichnung in DRS 20), z.B. Biodiversität)
- ESRS-NHB: Fehlanzeigespflicht erstreckt sich auf wesentliches **Thema** oder **Unter-(Unter-)Thema**
- Beachte: Aspekte (NFE) und Themen (ESRS) sind nicht deckungsgleich und nicht vollständig zuordenbar
 - Bestimmte Themen können als Teilmengen von Aspekten (in DRS 20 „Sachverhalte“) angesehen werden (Aspekt Umweltbelange → ESRS-Umweltthemen: Klimawandel, Verschmutzung, Biodiversität ...)
 - ESRS-Sozialthemen können verschiedenen Aspekten (NFE) zugeordnet sein
 - Die Zuordnung des Aspekts „Achtung der Menschenrechte“ ist unklar, da „human rights“ in den ESRS an unterschiedlichen Stellen nicht einheitlich den ESRS-Themen zugeordnet sind

Ebene der Angabepflicht: Wann ist eine Fehlanzeige anzugeben / ggf. zu erläutern?

- NFE: Fehlanzeigespflicht ist **nicht an die Wesentlichkeitsbeurteilung** bzgl. des Aspekts geknüpft.
- ESRS-NHB: Fehlanzeigespflicht nur bzgl. der Themen, die als **wesentlich** eingeschätzt wurden.
- Unwesentliche Themen müssen nicht im ESRS-NHB genannt und erläutert werden. **Ausnahme:** Fehlanzeigespflicht für den Fall, dass das Thema „Klimawandel“ als unwesentlich eingeschätzt wird.

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Fehlen eines Konzepts: Diskussion → **Beispiel 1** für Briefing paper

Fakten

- Klimawandel, Wasser und Meeresressourcen, Biodiversität sind wesentliche Themen
- Konzepte werden zu Klimawandel und zu Biodiversität angewendet, nicht zu Wasser und Meeresressourcen

NFE

- Aufgrund angewendeter Konzepte zu Klimawandel und zu Biodiversität werden Konzepte zum Aspekt „Umweltbelange“ angewendet
- **Keine Fehlanzeigespflicht**

ESRS

- Wasser und Meeresressourcen sind als wesentlich eingestuft
- **Fehlanzeigespflicht** aufgrund des fehlenden Konzepts zu einem wesentlichen Thema

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Fehlen eines Konzepts: Diskussion → **Beispiel 2** für Briefing paper

Fakten

- Beachtung der Menschenrechte wird als nicht wesentlich eingeschätzt (entsprechende Angaben unterbleiben in den S-Standards)
- Aufgrund der Unwesentlichkeit wird kein Konzept angewendet / besteht kein Konzept im Unternehmen

NFE

- Beachtung der Menschenrechte ist ein im Gesetz genannter Aspekt
- Zu diesem besteht kein Konzept
- **Fehlanzeigespflicht**

ESRS

- Menschenrechte ist als unwesentlich eingeschätzt
- **Keine Fehlanzeigespflicht**

Frage an den GFA: Stimmt der GFA der Diskussion und der Aufnahme der Beispiele zu?

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Übergangsbestimmungen in ESRS (1)

Übergangsbestimmung

Entity specific disclosures (Jahr 1 bis 3)

- Aufnahme von Angaben, die in Vergangenheit gemacht wurden
- Nutzung sektorspezifischer Standards (SASB, GRI)

Wertschöpfungskette (Jahr 1 bis 3)

- Policies, Targets, Actions: Rückgriff auf bereits verfügbare Daten möglich (keine zusätzliche Datensammlung erforderlich)
- Wertschöpfungskettenbezogene Kennzahlen nur anzugeben, soweit dies EU-Datenpunkte sind (ESRS 2 Appendix B)

Vorjahresvergleichsangaben

Relevanz für NFE

Ja, grundsätzlich relevant

- Katalog der Aspekte ist nicht abschließend

Ja, grundsätzlich relevant

- DRS 20.270 Due Diligence Prozesse bzgl. Lieferkette und Subunternehmern (sofern bedeutsam und verhältnismäßig)
- DRS 20.279 Risikoangaben zu Geschäftsbeziehungen betrifft insb. auch Lieferkette und Subunternehmer (sofern bedeutsam und verhältnismäßig)

Siehe Abschnitt Stetigkeit und Vorjahresvergleichsangaben

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Übergangsbestimmungen in ESRS (1)

Diskussion: Entity specific disclosures

- ESRS: Rückgriff auf Angaben, die in vergangenen Perioden (vor ESRS-Anwendung) zur Wertschöpfungskette gemacht wurden bzw. Orientierung an intern. Standards mit Sektor-Spezifikationen
- NFE: Unternehmensspezifische Angaben können sich auf Aspekte erstrecken, die im Gesetz nicht genannt sind, z.B. Datensicherheit. Wenn in der Vergangenheit solche Angaben in der NFE gemacht wurden, kann gem. ESRS 1, Abschnitt 10.1 auf diese zurückgegriffen werden, soweit diese nicht bereits explizit in den ESRS adressiert sind. → **ESRS-Übergangsbestimmung kompatibel mit NFE-Vorgaben**

Diskussion: Wertschöpfungskette

- ESRS: bzgl. Policies, Targets, Actions → Rückgriff auf Informationen, die dem Unternehmen vorliegen bzw. öffentlich verfügbar sind (d.h. keine zusätzliche Datenerhebung erforderlich). Kennzahlen können weggelassen werden, soweit diese keine EU-Datenpunkte sind.
- DRS 20: Risikoangaben zu Geschäftsbeziehungen und Angaben zu Due Diligence Prozessen umfassen auch die Lieferkette/Subunternehmer.
- Im Einzelfall ist zu prüfen, ob mit dem nach ESRS zulässigen Rückgriff auf vorliegende oder öffentliche Informationen Angaben über Risiken und Due Diligence Prozesse einhergehen, die auch die Lieferkette und Subunternehmen abdecken.

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Übergangsbestimmungen in ESRS (2): Einzelangaben

Übergangsbestimmung	Dauer	Relevanz f. NFE
ESRS 2.SBM-1 Aufschlüsselung Umsatz nach wichtigsten ESRS-Sektoren	Solange Sektor-ESRS nicht vorliegen	Nein, nicht gefordert
ESRS 2.SBM-3 Anticipated financial effects	Jahr 1 der Anwendung	Quantifizierung nur, wenn die auch zur internen Steuerung erfolgt (DRS 20.152 i.V.m. .281)
E-Standards: Anticipated financial effects (E2 mit Einschränkung)	Jahr 1 der Anwendung Jahr 1 bis 3 qualitative Angabe	
ESRS S1-7 Characteristics of non- employee workers (Metrics)	Jahr 1 der Anwendung	Spezifische Kennzahlen nicht explizit gefordert
ESRS S1-8 Tarifvertragl. Abdeckung/ Sozialer Dialog (Metrics)	Jahr 1 der Anwendung, bezogen auf Non-EWR-Länder	
ESRS S1-11 Soziale Absicherung (metrics)	Jahr 1 der Anwendung	
ESRS S1-12 Prozentsatz der Menschen mit Behinderungen (metrics)	Jahr 1 der Anwendung	
ESRS S1-13 Weiterbildung und Kompetenzentwicklung (metrics)	Jahr 1 der Anwendung	
ESRS S1-14 Gesundheitsschutz und Sicherheit (metrics)	Jahr 1 der Anwendung (arbeitsbedingte Erkrankungen, Zahl der Ausfalltage, Angaben bzgl. non-employee workers)	
ESRS S1-14 Vereinbarkeit Berufs- und Privatleben (metrics)	Jahr 1 der Anwendung	

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Übergangsbestimmungen in ESRS (2): Einzelangaben (alle Unternehmen)

Diskussion

- Übergangsbestimmungen beziehen sich überwiegend auf Angaben, die für die NFE nicht bzw. nicht explizit gefordert sind.
- Die Pflicht zur Quantifizierung der Risiken (*anticipated financial effects*, in den ESRS-E-Standards) besteht gem. DRS 20 nur dann, wenn „*dies auch zur internen Steuerung erfolgt und die quantitativen Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind*“. (DRS 20 verweist bzgl. der nichtfinanziellen Risikoberichterstattung auf die „allgemeinen Regelungen“ im vorderen Teil des DRS 20, so auch auf Tz. 152.)
- Auch wenn *anticipated financial effects* zunächst weggelassen werden dürfen, ist die Berichtspflicht bzgl. Risiken, Chancen, Auswirkungen jedoch **nicht** aufgehoben.
- Eine Quantifizierung der Risiken kann gem. DRS 20.152 notwendig sein, auch wenn dies in den ESRS einer Übergangserleichterung unterliegt.
- Bezgl. anderer spezifischer Kennzahlen obliegt es dem Ermessen der Ersteller, ob diese zu den „bedeutsamsten“ Leistungsindikatoren gehören. Ist dies der Fall, wären möglicherweise Kennzahlen in der NFE anzugeben, die im ersten Jahr/in den ersten Jahren von der expliziten Angabepflicht gem. ESRS ausgenommen sind.

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB

Übergangsbestimmungen in ESRS (3): <750 Mitarbeiter

Übergangsbestimmung	Dauer	Relevanz für NFE
ESRS E1-6 THG-Emissionen: Scope-3	Jahr 1 der Anwendung	Scope-3-Angaben nicht explizit gefordert
ESRS E4 Alle Angaben	Jahr 1 & 2 der Anwendung	Grundsätzlich ja
ESRS S1 Alle Angaben	Jahr 1 der Anwendung	Grundsätzlich ja
ESRS S2 Alle Angaben	Jahr 1 & 2 der Anwendung	Grundsätzlich ja
ESRS S3 Alle Angaben	Jahr 1 & 2 der Anwendung	Grundsätzlich ja
ESRS S4 Alle Angaben	Jahr 1 & 2 der Anwendung	Grundsätzlich ja

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Übergangsbestimmungen in ESRS (3): <750 Mitarbeiter - **Einschränkung**

ESRS 2.17: Wenn Option zum Weglassen genutzt wird, sind dennoch anzugeben

- Sind die in den weggelassenen ESRS abgedeckten Themen wesentlich?
- Für jedes wesentliche Thema anzugeben/beschreiben/erläutern:
 - Berücksichtigung betreffender Auswirkungen in Strategie und Geschäftsmodell
 - Beschreibung aller zeitbezogenen („terminierten“) Ziele, der Fortschritte und Erklärung, ob Ziele bzgl. Biodiversität auf wissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen
 - Konzepte bzgl. der wesentlichen Themen (Anm.: ggf. Fehlanzeigespflicht bei wesentlichen Themen)
 - Maßnahmen zur Ermittlung, Überwachung, Vermeidung, Abschwächung, Beendigung nachteiliger Auswirkungen
 - Relevante Kennzahlen

Inhalt der NFE gem. § 289c Abs. 3 und 4 HGB



Übergangsbestimmungen [...] weniger als 750 Mitarbeiter: **Einschränkung**, ESRS 2.17

Diskussion

- Kein generelles vollständiges Weglassen der Berichterstattung über THG-Emissionen, Biodiversität, Arbeitskräfte des Unternehmens und der Wertschöpfungskette, betroffene Gemeinschaften, Endverbraucher/Kunden möglich aufgrund der Rückausnahme in ESRS 2.17 („nevertheless disclose“)
- Faktisch lassen die Übergangsbestimmungen den Unternehmen mit weniger als 750 Mitarbeitern ein deutlich höheres Maß an Ermessensspielraum dahingehend, welche Datenpunkte bzw. Kennzahlen anzugeben sind.
- Themenspezifische Berichterstattung über Risiken wird in den Einschränkungen nicht explizit adressiert.
- Es kann jedoch davon vermutet werden, dass ein unter Ausnutzung der Übergangsbestimmungen aufgestellter ESRS-NHB grundsätzlich auch den Anforderungen an eine NFE genügt. Die Angaben über Risiken, Chancen und Auswirkungen ist bereits in ESRS 2 gefordert.
- Ersteller, welche die Übergangsbestimmung (750 Mitarbeiter) nutzen, sollten im Einzelfall prüfen, ob über die mit den ESRS-Themen verbundenen Risiken in einer Weise berichtet wird, die dem Anforderungsniveau der NFE entspricht; dies betrifft insb. die bedingte Quantifizierung von Risiken.

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?

Gesetzliche Vorgaben: Keine explizite Vorgabe in §§ 289b, 289c, 315c HGB

KOM-Leitlinien zur nichtfinanziellen Berichterstattung (5. Juli 2017)

3.6. Konsistent und kohärent

Die nichtfinanzielle Erklärung sollte mit den anderen Inhalten des Lageberichts konsistent sein.

Die Angaben werden zweckdienlicher, relevanter und schlüssiger, wenn der Zusammenhang zwischen den Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung und anderen Informationen im Lagebericht deutlich gemacht wird. Der Lagebericht sollte als ein einheitliches, ausgewogenes und in sich stimmiges Informationspaket betrachtet werden.

Da die Inhalte miteinander zusammenhängen, ist es wichtig, diese Zusammenhänge zu erläutern, damit die Investoren und andere Interessenträger die wesentlichen Informationen und ihre Wechselwirkungen besser nachvollziehen können.

Die Konsistenz der nichtfinanziellen Erklärung sollte auch im Zeitverlauf gewahrt bleiben. So können die Adressaten der Informationen vergangene und gegenwärtige Veränderungen des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage und der Auswirkungen eines Unternehmens verstehen und vergleichen, und können diese Inhalte zuverlässig zu zukunftsorientierten Informationen in Bezug setzen.

Es ist wichtig, dass Auswahl und Methodik der wichtigsten Leistungsindikatoren einheitlich bleiben, damit die Verständlichkeit und Zuverlässigkeit der nichtfinanziellen Erklärung gewährleistet wird. Da die Leistungsindikatoren aber veralten können oder möglicherweise neue und bessere Methoden entwickelt werden, die hochwertigere Informationen liefern, müssen die Leistungsindikatoren gegebenenfalls aktualisiert werden. Von den Unternehmen wird erwartet, dass sie eventuelle Änderungen ihrer Berichterstattungsregeln oder -methoden erläutern und begründen; sie sollten zudem erklären, wie sich die Änderungen auswirken (indem zum Beispiel frühere Angaben erneut aufgeführt werden und die Wirkung der Änderung der Berichterstattungsregeln bzw. -methoden deutlich gemacht wird).

Beispiel

Ein Unternehmen kann Wechselwirkungen und Zusammenhänge zwischen seinem Geschäftsmodell und Korruptions- und Bestechungsbelangen herausstellen.

Bestimmungen in DRS 20 zur Stetigkeit/Vergleichbarkeit (Auswahl)

- Abschnitt „Klarheit und Übersichtlichkeit“
 - Tz. 26: *Inhalt und Form des Konzernlageberichts sind im Zeitablauf stetig fortzuführen. Ausnahmen hiervon sind nur zulässig, wenn durch die Änderung die Klarheit und Übersichtlichkeit des Konzernlageberichts verbessert wird. Eine derartige Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes ist anzugeben und zu begründen. Sofern Vorjahreszahlen angegeben werden und soweit mit vertretbarem Aufwand möglich, sind Angaben zu Vorperioden entsprechend rückwirkend anzupassen; andernfalls sind die Angaben für die Berichtsperiode nach der alten und nach der neuen Darstellungsweise zu machen.*
- Abschnitt „Geschäftsmodell des Konzerns“
 - Tz. 36: *Ausgangspunkt für die Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage bilden Angaben zu den Grundlagen des Konzerns. Wesentliche Veränderungen dieser Grundlagen im Vergleich zum Vorjahr sind darzustellen und zu erläutern. Dabei sind quantitative Angaben zu machen, sofern diese Informationen für den verständigen Adressaten wesentlich sind.*
- **Vorjahresvergleichsangaben im Lagebericht sind nicht gefordert**

Diskussion

- Aufstellung einer NKE unter erstmaliger Beachtung der ESRS kann als Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes angesehen werden → **Ist daher zu begründen.**
- ESRS 1 gestattet das Weglassen von Vergleichsangaben für die erste ESRS-Berichtsperiode

10.3 *Transitional provision related to section 7.1 Presenting comparative information*

136. To ease the first-time application of this Standard, the undertaking is not required to disclose the comparative information required by section 7.1 *Presenting comparative information* in the first year of preparation of the *sustainability statement* under the ESRS. For disclosure requirements listed in Appendix C *List of phased-in Disclosure Requirements*, this transitional provision applies with reference to the first year of mandatory application of the phased-in disclosure requirement.

- Die gesetzlichen Vorgaben für die NFE erzwingen nicht die Angabe von Vergleichsinformationen für die Vorperiode.
- DRS 20.26 enthält bestimmte Vorgaben für den Fall, dass Vorjahreszahlen angegeben werden, woraus allerdings nicht die Pflicht zur Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen erwächst.

Frage an den GFA: Stimmt der GFA zu?