

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

Stand: 22.11.2024

1. Vorbemerkungen

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

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

2. Modulübersicht

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

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

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

ESRS 1	–	M2.2	<i>Bestimmung der Berichtsgrenzen für die Nachhaltigkeitserklärung</i>
ESRS 1	–	M2.3	<i>Anforderungen an die Berichterstattung über unternehmensspezifische Angaben</i>
ESRS 1	–	M2.5	Einbeziehung von Unternehmen in den Konzernnachhaltigkeitsbericht, die aus anderen Gründen als deren finanzieller Unwesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht einbezogen werden
ESRS 1	–	M3	Berichterstattung
ESRS 1	–	M3.1	Übergangsbestimmungen aus ESRS 1
ESRS 1	–	M3.2	Verbindung der Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse mit den berichtspflichtigen Angabepflichten und Datenpunkten der themenbezogenen ESRS
ESRS 1	–	M3.3	Erhebliche Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen auf Gruppenebene und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen eines oder mehrerer Tochterunternehmen
ESRS E1			Klimawandel
ESRS E1	–	M1	<i>Das Konzept der „operativen Kontrolle“</i>
ESRS E1	–	M2	Das Verfahren zur Ermittlung und Bewertung klimabezogener Risiken
ESRS E2			Umweltverschmutzung
ESRS E2	–	M1	Die Angabe der Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe und besonders besorgniserregender Stoffe gemäß Angabepflicht „E2-5 – Besorgniserregende Stoffe und besonders besorgniserregende Stoffe“
ESRS S1			Arbeitskräfte des Unternehmens
ESRS S1	–	M1	<i>Die Angabe des geschlechtsspezifischen Verdienstgefälles gemäß Angabepflicht S1-16 – Vergütungskennzahlen (Verdienstunterschiede und Gesamtvergütung)</i>

ESRS G1			Unternehmensführung
ESRS G1	–	M1	Die Angabe der Anzahl der Verurteilungen und die Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften gemäß Angabepflicht „G1-4 – Fälle von Korruption oder Bestechung“

3. Einzelmodule

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M2.5
Datum der Verabschiedung durch den FAB	22.11.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

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

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

1. Thema

- 1 Einbeziehung von Unternehmen in den Konzernnachhaltigkeitsbericht, die aus anderen Gründen als deren finanzieller Unwesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht einbezogen werden.¹

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Gemäß Artikel 29a Abs. 1 Unterabs. 1 Bilanzrichtlinie² nehmen Mutterunternehmen in den konsolidierten Lagebericht Angaben auf, die für das Verständnis der Auswirkungen der Gruppe auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gruppe erforderlich sind. Der Konsolidierungskreis umfasst gemäß Artikel 21 Bilanzrichtlinie ein Mutterunternehmen und alle seine Tochterunternehmen.

¹ Bezüglich der Einbeziehung von finanziell unwesentlichen Tochterunternehmen in den Konzernnachhaltigkeitsbericht wird auf das Modul ESRS 1-M2.1 verwiesen.

² Richtlinie 2013/34/EU.

- 3 Hat ein Mutterunternehmen gemäß Artikel 29a Abs. 1 Unterabs. 1 Bilanzrichtlinie seinen Konzernlagebericht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern, ist dieser Konzernnachhaltigkeitsbericht gemäß ESRS 1.62 für die Unternehmensgruppe aufzustellen. Eine „Gruppe“ i.S. der Bilanzrichtlinie ist ein Mutterunternehmen und alle seine Tochterunternehmen (Artikel 2 Nr. 11 Bilanzrichtlinie). Somit sind grundsätzlich alle Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil der eigenen Geschäftstätigkeit der Gruppe zu betrachten.
- 4 Im Rahmen der handelsrechtlichen finanziellen Konzernberichterstattung können jedoch Konstellationen bestehen, in denen ein Unternehmen zwar die Definition eines Tochterunternehmens erfüllt (§ 290 Abs. 1 HGB), dieses Tochterunternehmen jedoch nicht in den Konzernabschluss und Konzernlagebericht einbezogen werden braucht, weil:
 1. erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen (§ 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB) oder
 2. die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind (§ 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB).
- 5 Im Rahmen der finanziellen Konzernberichterstattung nach den IFRS sind keine vergleichbaren expliziten Einbeziehungswahlrechte vorgesehen. Kommt ein Unternehmen für Zwecke des IFRS-Konzernabschlusses jedoch zu dem Schluss, dass die Beschränkungen im Hinblick auf ein Tochterunternehmen i.S. des § 290 Abs. 1 HGB so erheblich sind, dass die Kriterien des IFRS 10 für die Beherrschung nicht vorliegen, so handelt es sich bei diesem Unternehmen nicht um ein Tochterunternehmen i.S. des IFRS 10.
- 6 Weiterhin kann ein Unternehmen für Zwecke seines IFRS-Konzernabschlusses aufgrund der Nebenbedingung der Kosten-Nutzen-Abwägung (RK 2.39 ff.) zu dem Schluss kommen, dass ein Tochterunternehmen unter Umständen nicht in den IFRS-Konzernabschluss einbezogen werden braucht.

3. Fragestellung 1

- 7 Fraglich ist, ob und wie eine Einbeziehung eines Tochterunternehmens i.S. des § 290 Abs. 1 HGB in den Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erfolgen hat, bei dem erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen.

4. Würdigung 1

- 8 Liegen erhebliche und andauernde Beschränkungen im Hinblick auf ein Unternehmen, welches in die Definitionskriterien eines Tochterunternehmens i.S. des § 290 Abs. 1 HGB erfüllt, vor, die die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen, kann das berichtende Mutterunternehmen seine Beherrschungsmöglichkeit gegenüber dem Tochterunternehmen nicht ausüben.

- 9 Wird von dem Einbeziehungswahlrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB für Zwecke der Finanzberichterstattung Gebrauch gemacht bzw. wird ein Unternehmen aufgrund der fehlenden tatsächlichen Beherrschung des berichtenden Mutterunternehmens gegenüber diesem Unternehmen nicht als Tochterunternehmen im Sinne der IFRS angesehen, erscheint es sachgerecht, dass dieses Unternehmen in die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht wie ein Tochterunternehmen einzubeziehen ist. Somit sind Auswirkungen, Chancen und Risiken im Zusammenhang mit diesem Unternehmen nicht der eigenen Geschäftstätigkeit des berichtenden Mutterunternehmens, sondern seiner vor- bzw. nachgelagerten Wertschöpfungskette zuzuordnen.

5. Fragestellung 2

- 10 Fraglich ist, ob und wie eine Einbeziehung eines Tochterunternehmens i.S. des § 290 Abs. 1 HGB in den Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erfolgen hat, wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind.

6. Würdigung 2

- 11 Sind die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben eines Tochterunternehmens i.S. des § 290 Abs. 1 HGB nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten (vgl. bspw. § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB), kann hieraus nicht auch gleichzeitig der Schluss gezogen werden, dass dieses Tochterunternehmen nicht in den Konzernnachhaltigkeitsbericht einzubeziehen ist.
- 12 Allein der Umstand, dass für die für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung notwendigen Informationen noch keine geeigneten Erhebungsprozesse bei den jeweiligen Tochterunternehmen des berichtenden Mutterunternehmens geschaffen wurden, führt nicht dazu, dass unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen als Grund für die Nicht-Einbeziehung eines Tochterunternehmens vorliegen. Somit erscheint nur für solche Tochterunternehmen, bei denen nach den Regelungen für die konsolidierte Finanzberichterstattung auf eine Einbeziehung aufgrund unverhältnismäßig hoher Kosten oder unangemessener Verzögerungen beim Erhalt der erforderlichen Angaben verzichtet wird, auch unter Umständen möglich, diese Tochterunternehmen beim Vorliegen gleichartiger Umstände im Hinblick auf die für die Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung erforderlichen Angaben nicht auf Basis ihrer tatsächlichen Angaben einzubeziehen.
- 13 In den Fällen, in denen die für die Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung erforderlichen Angaben eines Tochterunternehmens nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind, erscheint es sachgerecht, dass das berichtende Mutterunternehmen – analog der Vorgehensweise in der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette – die berichtspflichtigen Informationen unter Verwendung aller angemessenen und belastbaren Informationen, z.B. Sektordurchschnittsdaten und andere Näherungswerte,

schätzt³ (vgl. ESRS 1.69).⁴ Diese Tochterunternehmen sind jedoch weiterhin der eigenen Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

- 14 Die Einbeziehung von Schätzungen unter Verwendung von Sektordurchschnittsdaten oder anderer Näherungswerte darf nicht dazu führen, dass die Informationen nicht den qualitativen Merkmalen von Informationen entsprechen (vgl. ESRS 1.72).

³ Bezüglich der Anforderungen an Schätzungen ist ein weiteres Modul geplant.

⁴ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 504, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M3.1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	22.11.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

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

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

1. Thema

- 1 Übergangsbestimmungen aus ESRS 1.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Kapitel 10 des ESRS 1 enthält verschiedene Übergangsbestimmungen:
 - Übergangsbestimmung in Bezug auf unternehmensspezifische Angaben¹
 - Übergangsbestimmung in Bezug auf Kapitel 5 „Wertschöpfungskette“
 - Übergangsbestimmung in Bezug auf Abschnitt 7.1 „Darstellung von Vergleichsinformationen“
 - Übergangsbestimmung: Liste der Angabepflichten, die schrittweise eingeführt werden.
- 3 Im Zusammenhang mit diesen Übergangsbestimmungen besteht eine Reihe von Anwendungsfragen.

¹ In Bezug auf die Übergangsbestimmungen zu unternehmensspezifischen Angaben wird auf das Modul ESRS 1-M2.3 verwiesen.

3. Fragestellung 1

- 4 Fraglich ist, wie die Übergangsbestimmungen in Bezug auf Abschnitt 7.1 „Darstellung von Vergleichsinformationen“ anzuwenden sind.

4. Würdigung 1

- 5 Gemäß Abschnitt 7.1 „Darstellung von Vergleichsinformationen“ legt das berichtende Unternehmen für alle für den laufenden Zeitraum angegebenen quantitativen Kennzahlen, Geldbeträge und – wenn es für das Verständnis der Nachhaltigkeitserklärung des laufenden Zeitraums relevant ist – auch für beschreibende Angaben, Vergleichsinformationen zum vorangegangenen Berichtszeitraum vor (vgl. ESRS 1.83). Sieht ein ESRS vor, dass das Unternehmen mehr als einen Vergleichszeitraum für eine Kennzahl oder einen Datenpunkt vorlegen muss, so gelten die Anforderungen dieses ESRS (vgl. ESRS 1.86).
- 6 Gemäß der Übergangsvorschrift des Abschnitts 10.3 des ESRS 1 in Bezug auf Abschnitt 7.1 „Darstellung von Vergleichsinformationen“ ist das berichtende Unternehmen im ersten Jahr der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung im Rahmen der ESRS nicht verpflichtet, die nach Abschnitt 7.1 „Darstellung von Vergleichsinformationen“ erforderlichen Vergleichsinformationen anzugeben (vgl. ESRS 1.136).²
- 7 Macht ein Unternehmen von diesem Wahlrecht im ersten Jahr der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung Gebrauch, ist zu beachten, dass eine selektive Angabe von Vergleichsinformationen zu einzelnen Datenpunkten einer neutralen Darstellung (ESRS 1.QC 7) entgegenstehen kann.
- 8 Hat ein berichtendes Unternehmen bereits im Rahmen einer freiwilligen Nachhaltigkeitsberichterstattung oder im Rahmen seiner nichtfinanziellen Berichterstattung für den der ersten Nachhaltigkeitserklärung vorangehenden Berichtszeitraum quantitative Kennzahlen, Geldbeträge oder beschreibende Angaben berichtet, ist für den Fall, dass das berichtende Unternehmen diese als Vergleichsangaben in die Nachhaltigkeitserklärung im ersten Jahr der Erstellung aufnehmen will, sicherzustellen, dass diese den Anforderungen der ESRS entsprechen. Auch in diesem Fall ist zu beachten, dass eine selektive Angabe von Vergleichsinformationen zu einzelnen Datenpunkten einer neutralen Darstellung (ESRS 1.QC 7) entgegenstehen kann.

5. Fragestellung 2

- 9 Fraglich ist, wie die Übergangsbestimmungen der Angabepflichten, die schrittweise eingeführt werden (ESRS 1 Anlage C), anzuwenden sind.

² Das erste Jahr der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung ist das Jahr, für das das berichtende Unternehmen erstmals unter die verpflichtende Anwendung der ESRS fällt. Für die Angabepflichten, die in ESRS 1 Anlage C „Liste der schrittweise eingeführten Angabepflichten“ aufgeführt sind, gilt diese Übergangsbestimmung in Bezug auf das erste Jahr der obligatorischen Anwendung der schrittweise eingeführten Angabepflicht (vgl. ESRS 1.136).

6. Würdigung 2

- 10 ESRS 1 Anlage C „Liste der schrittweise eingeführten Angabepflichten“ enthält Bestimmungen für schrittweise eingeführte Angabepflichten oder Datenpunkte der Angabepflichten in ESRS, die im ersten Jahr bzw. in den ersten Jahren der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung im Rahmen des ESRS ausgelassen werden können oder nicht anwendbar sind (vgl. ESRS 1.137).

6.1. Unternehmen oder Gruppen, die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 750 Arbeitnehmern während des Geschäftsjahres (ggf. auf konsolidierter Basis) nicht überschreiten

- 11 Die Übergangsbestimmungen zu den folgenden Angabepflichten sehen eine Anwendung für „Unternehmen oder Gruppen, die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 750 Arbeitnehmern während des Geschäftsjahres (gegebenenfalls auf konsolidierter Basis) nicht überschreiten“ vor:
- ESRS E1, Angabepflicht E1-6
 - ESRS E4, alle Angabepflichten
 - ESRS S1, alle Angabepflichten
 - ESRS S2, alle Angabepflichten
 - ESRS S3, alle Angabepflichten
 - ESRS S4, alle Angabepflichten
- 12 Die **Beurteilungsbasis** für die durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer für Zwecke der Übergangsbestimmungen zu den genannten Angabepflichten ist im Fall
- der einzelgesellschaftlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 289b Abs. 1 HGB-E) der berichtende Einzelrechtsträger und
 - der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung (§ 315b Abs. 1 HGB-E) der Konzern (die „Gruppe“).
- 13 Für die **Berechnung** der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer für Zwecke der Übergangsbestimmungen zu den genannten Angabepflichten werden vor dem Hintergrund der aktuell bestehenden Rechtsunsicherheiten in der Auslegung der Anforderungen im Folgenden zwei – bis zur Ausräumung dieser Rechtsunsicherheit durch den EU-Gesetzgeber – vertretbare Sichtweisen dargelegt.

6.1.1. Sichtweise 1³

- 14 Die englische Sprachfassung aus ESRS 1 Anlage C im Hinblick auf die Übergangsbestimmungen zu den genannten Angabepflichten („average number of [...] employees during the finan-

³ Vgl. hierzu und zum Folgenden auch die Ausführungen in der Draft ID 1144 im EFRAG log of explanations vom 26.09.2024, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2409091116531299/04-02%20Explanations%20SR%20TEG%20meeting%20%2820240926%29.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

cial year“) entspricht der Formulierung der englischen Sprachfassung aus Artikel 3 der Bilanzrichtlinie.⁴ Somit sind für die Ermittlung der durchschnittlichen Zahl von Arbeitnehmern die Regelungen aus der nationalen Umsetzung der entsprechenden Regelung der Bilanzrichtlinie anzuwenden.

- 15 Daraus folgt, dass die Regelungen des § 267 Abs. 5 HGB der Berechnung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer für Zwecke der Übergangsbestimmungen zugrunde zu legen sind. Damit gilt als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer für Zwecke der Übergangsbestimmungen der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.

6.1.2. Sichtweise 2

- 16 In Anlage II der ESRS wird der Begriff „Arbeitnehmer“ wie folgt definiert: Einzelpersonen, die mit dem Unternehmen in einem Beschäftigungsverhältnis stehen, das den nationalen Rechtsvorschriften oder Gepflogenheiten entspricht.
- 17 Die Definition aus Anlage II der ESRS ist somit auch der Berechnung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer für Zwecke der Übergangsbestimmungen zugrunde zu legen. Die ESRS enthalten keine Anforderungen, wie die Berechnung des Durchschnitts der Zahl der Arbeitnehmer zu erfolgen hat. Das Unternehmen hat daher eine geeignete Methode der Durchschnittsberechnung zu wählen und zu nutzen.
- 18 Weiterhin enthalten die ESRS im Hinblick auf die Berechnung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer für Zwecke der Übergangsbestimmungen keine Vorgabe, ob die Zahl der Arbeitnehmer oder Vollzeitäquivalente der Berechnung zugrunde zu legen sind.

6.2. Inanspruchnahme der Übergangsbestimmungen gemäß Anlage C des ESRS 1 zu ESRS E4, ESRS S1, ESRS S2, ESRS S3 oder ESRS S4

- 19 Die Übergangsbestimmung gemäß Anlage C des ESRS 1 zu ESRS E4, ESRS S1, ESRS S2, ESRS S3 oder ESRS S4 beziehen sich auf sämtliche vorgeschriebenen Informationen dieser themenbezogenen Standards. Somit sind auch die in diesen themenbezogenen Standards vorgeschriebenen Informationen im Zusammenhang mit ESRS 2 von dieser Übergangsbestimmung umfasst.⁵
- 20 Lässt ein berichtendes Unternehmen die nach ESRS E4, ESRS S1, ESRS S2, ESRS S3 oder ESRS S4 erforderlichen Informationen gemäß Anlage C des ESRS 1 aus, hat es anzugeben, ob die Nachhaltigkeitsthemen, die durch den ESRS E4, den ESRS S1, den ESRS S2, den ESRS S3 oder den ESRS S4 abgedeckt werden, im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse des Unternehmens als wesentlich eingestuft wurden (vgl. ESRS 2.17). Durch diese Angabepflicht ist bedingt, dass auch Unternehmen oder Gruppen, die am Bilanzstichtag die durchschnittliche Zahl von 750 Arbeitnehmern während des Geschäftsjahres (ggf. auf konsolidierter Basis) nicht

⁴ Richtlinie 2013/34/EU.

⁵ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 291, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

überschreiten, die Nachhaltigkeitsthemen, die durch die themenbezogenen Standards ESRS E4, ESRS S1, ESRS S2, ESRS S3 oder ESRS S4 abgedeckt werden, in ihrer doppelten Wesentlichkeitsanalyse berücksichtigen müssen.⁶

- 21 Wurde eines oder mehrere der Themen, die durch die themenbezogenen Standards ESRS E4, ESRS S1, ESRS S2, ESRS S3 oder ESRS S4 abgedeckt werden und für die das berichtende Unternehmen die Übergangsbestimmung gemäß Anlage C des ESRS 1 in Anspruch genommen hat, im Rahmen der doppelten Wesentlichkeitsanalyse als wesentlich bewertet, muss das berichtende Unternehmen für jedes wesentliche Thema Folgendes berichten (vgl. ESRS 2.17):
- a. eine Liste der Aspekte (d.h. Thema, Unterthema oder Unter-Unterthema) nach ESRS 1.AR 16 angeben, die als wesentlich bewertet wurden, und kurz beschreiben, wie das Geschäftsmodell und die Strategie des Unternehmens die Auswirkungen des Unternehmens in Bezug auf diese Aspekte berücksichtigen. Das Unternehmen kann den Aspekt auf der Ebene eines Themas, Unterthemas oder Unter-Unterthemas darstellen,
 - b. kurz alle terminierten Ziele beschreiben, die es in Bezug auf die betreffenden Aspekte festgelegt hat, sowie die Fortschritte im Hinblick auf die Erreichung dieser Ziele und die Frage, ob seine Ziele im Zusammenhang mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen auf schlüssigen wissenschaftlichen Erkenntnissen beruhen,
 - c. kurz seine Konzepte in Bezug auf die betreffenden Aspekte erläutern,
 - d. kurz die Maßnahmen beschreiben, die es ergriffen hat, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Auswirkungen im Zusammenhang mit den betreffenden Aspekten zu ermitteln, zu überwachen, zu verhindern, zu mindern, zu verbessern oder zu beenden, sowie das Ergebnis solcher Maßnahmen und
 - e. für die betreffenden Aspekte relevante Kennzahlen angeben.
- 22 Die Angaben nach ESRS 2.17 können den Anforderungen des ESRS 1.115 folgend zusammen mit den anderen „Allgemeinen Angaben“ nach ESRS 2 im Abschnitt „Allgemeine Informationen“ verortet werden.⁷ Da es sich bei den nach ESRS 2.17 zu machenden Angaben jedoch um Angaben im Hinblick auf die jeweiligen Berichterstattungsbereiche handelt, erscheint es sachgerecht, die Informationen – mit entsprechender Referenzierung – dort zu verorten, wo auch die Informationen des jeweiligen themenbezogenen ESRS zu verorten wären, wenn die Übergangsbestimmung nicht in Anspruch genommen werden würde.

⁶ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 58, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

⁷ Vgl. hierzu und zum Folgenden auch EFRAG, Q&A, ID 306, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M3.2
Datum der Verabschiedung durch den FAB	22.11.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

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

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

1. Thema

- 1 Verbindung der Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse mit den berichtspflichtigen Angabepflichten und Datenpunkten der themenbezogenen ESRS.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Ausgangspunkt für die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den ESRS ist das Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen (im Folgenden: Wesentlichkeitsanalyse).¹
- 3 Im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse werden die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten bestimmt. Die Liste der Nachhaltig-

¹ Vgl. ESRS 1.26.

keitsaspekte aus ESRS 1.AR 16 ist hierbei der Mindestrahmen und regelmäßig die Ausgangsbasis für die Identifizierung und Bewertung der Auswirkungen, Risiken und Chancen.² Weiterhin ist festzustellen, ob unternehmensspezifischen Angabepflichten nachzukommen ist (ESRS 1.11).

- 4 Nachhaltigkeitsbezogene Themen, Unter-Themen und Unter-Unter-Themen werden als „Nachhaltigkeitsaspekte“ bezeichnet (vgl. ESRS 1.8). ESRS 1.AR 16 enthält eine (nicht abschließende) Liste von Nachhaltigkeitsaspekten (Themen, Unter-Themen, Unter-Unter-Themen). Die Liste des ESRS 1.AR 16 stimmt in ihrem Aufbau auf Ebene der **Themen** mit den einzelnen themenbezogenen ESRS überein. So deckt bspw. der ESRS E2 „Umweltverschmutzung“ das Thema „Umweltverschmutzung“ ab. Auf Ebene der **Unter-Themen** und **Unter-Unter-Themen** lässt sich jedoch in vielen Fällen keine 1:1-Beziehung dieser Unter-Themen oder Unter-Unter-Themen zu den Angabepflichten und zugehörigen Datenpunkten in dem jeweiligen themenbezogenen ESRS ableiten.³ Die Liste des ESRS 1.AR 16 nennt als ein Unter-Thema zum Thema „Umweltverschmutzung“ „Mikroplastik“. Die Zuordnung der Angabepflichten und zugehörigen Datenpunkte des ESRS E2 zum Unter-Thema „Mikroplastik“ ist jedoch nicht offensichtlich.

3. Fragestellung 1

- 5 Fraglich ist, ob ein Unternehmen sämtliche Angabepflichten eines themenbezogenen Standards offenzulegen hat, wenn nur ein Unter-Thema oder Unter-Unter-Thema des themenbezogenen Standards als wesentlicher Nachhaltigkeitsaspekt identifiziert wurde.

4. Würdigung 1

- 6 Kommt das Unternehmen aufgrund einer Bewertung der Wesentlichkeit zu dem Schluss, dass ein Nachhaltigkeitsaspekt wesentlich ist, so muss es (vgl. ESRS 1.30)
- a. gemäß den Angabepflichten (einschließlich Anwendungsanforderungen) **in Bezug auf diesen spezifischen Nachhaltigkeitsaspekt** in dem jeweiligen themenbezogenen und sektorspezifischen ESRS Informationen angeben und
 - b. zusätzliche unternehmensspezifische Angaben vorlegen (siehe Abs. 1 und AR 1 bis AR 5 dieses Standards), wenn der wesentliche Nachhaltigkeitsaspekt nicht von einem ESRS oder durch eine ausreichende Granularität abgedeckt ist.
- 7 Der Formulierung des ESRS 1.30 Buchst. a) folgend, sind nur diejenigen Angabepflichten eines themenbezogenen ESRS offenzulegen, die sich auf den spezifischen, als wesentlich bewerteten Nachhaltigkeitsaspekt beziehen. Ein Automatismus dergestalt, dass die Bewertung

² Vgl. hierzu auch EFRAG IG1: Materiality Assessment, Tz. 74, abrufbar unter: https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/IG%201%20Materiality%20Assessment_final.pdf (letzter Abruf: 22.11.2024).

³ Gemäß ESRS 1.16. besteht jede Angabepflicht aus einem oder mehreren unterschiedlichen Datenpunkten. Der Begriff „Datenpunkt“ kann sich auch auf ein beschreibendes Untererelement einer Angabepflicht beziehen.

eines Unter-Themas oder Unter-Unter-Themas als wesentlich dazu führt, dass auch das gesamte zugehörige Thema (und damit der entsprechende themenbezogene Standard) als wesentlich zu betrachten ist, ist in den ESRS nicht vorgesehen.⁴

8 **Beispiel:**⁵

Ein Unternehmen kommt auf Basis seiner Wesentlichkeitsanalyse zu dem Schluss, dass im Bereich „Arbeitskräfte des Unternehmens“ nur das Unter-Unter-Thema „Gesundheitsschutz und Sicherheit“ als wesentlicher Nachhaltigkeitsaspekt zu bewerten ist. Weitere Unter-Themen oder Unter-Unter-Themen im Bereich „Arbeitskräfte des Unternehmens“ wurden durch dieses Unternehmen nicht als wesentlicher Nachhaltigkeitsaspekt bewertet. Aus dem Umstand, dass seitens des Unternehmens das Unter-Unter-Thema „Gesundheitsschutz und Sicherheit“ als wesentlicher Nachhaltigkeitsaspekt bewertet wurde, kann nicht gefolgert werden, dass das Unternehmen sämtliche Angabepflichten des themenbezogenen Standards ESRS S1 „Arbeitskräfte des Unternehmens“ offenzulegen hat. Das Unternehmen hat ferner nur diejenigen Angabepflichten offenzulegen, die sich auf den spezifischen Nachhaltigkeitsaspekt „Gesundheitsschutz und Sicherheit“ beziehen.

5. Fragestellung 2

- 9 Fraglich ist, wie ein Unternehmen die offenzulegenden Angabepflichten (einschließlich Anwendungsanforderungen), die sich auf einen spezifischen Nachhaltigkeitsaspekt in dem jeweiligen themenbezogenen Standard beziehen, ableitet.

6. Würdigung 2

- 10 Gemäß ESRS 1.30 Buchst. a) sind nur diejenigen Angabepflichten eines themenbezogenen ESRS offenzulegen, die sich auf den spezifischen, als wesentlich bewerteten Nachhaltigkeitsaspekt (Thema, Unter-Thema oder Unter-Unter-Thema) beziehen.
- 11 Die EFRAG hat am 02.10.2024 den Entwurf eines Mappings „ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements“ veröffentlicht, der als Basis für die Ableitung der offenzulegenden **Angabepflichten** gemäß ESRS 1.30 Buchst. a) herangezogen werden kann.⁶
- 12 Bei der Ableitung der offenzulegenden Angabepflichten, die sich auf einen spezifischen Nachhaltigkeitsaspekt in dem jeweiligen themenbezogenen Standard beziehen, ist sicherzustellen,

⁴ Vgl. hierzu auch ESRS 1.2 sowie EFRAG Discussion Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements (Stand: 02.10.2024), abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311061427468421/09-02%20%E2%80%93%20Explanation%20SRB%20meeting%20%28ID%20177%29%20241002.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

⁵ Vgl. hierzu auch EFRAG IG1: Materiality Assessment, Tz. 46, abrufbar unter: https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/IG%201%20Materiality%20Assessment_final.pdf (letzter Abruf: 22.11.2024).

⁶ EFRAG Discussion Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements (Stand: 02.10.2024, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311061427468421/09-02%20%E2%80%93%20Explanation%20SRB%20meeting%20%28ID%20177%29%20241002.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

dass die Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Nachhaltigkeitsaspekten im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse berücksichtigt wurden.⁷

- 13 Wurden auf Basis des ESRS 1.30 Buchst. a) die Angabepflichten identifiziert, die sich auf den spezifischen, als wesentlich bewerteten Nachhaltigkeitsaspekt (Thema, Unter-Thema oder Unter-Unter-Thema) beziehen, sind die im Rahmen einer Angabepflicht (einschließlich ihrer Datenpunkte) vorgeschriebenen einschlägigen **Informationen** anzugeben, wenn das Unternehmen sie unter einem oder mehreren der folgenden Gesichtspunkte im Rahmen seiner Bewertung der Wesentlichkeit als relevant bewertet hat:
- a. die Bedeutung der Informationen in Bezug auf den Aspekt, den sie darstellen oder erläutern sollen, oder
 - b. die Fähigkeit dieser Informationen, den Nutzer bei der Entscheidungsfindung zu unterstützen (u.a. den Hauptnutzer bei der in ESRS 1.48 beschriebenen allgemeinen Finanzberichterstattung) und/oder die Bedürfnisse von Nutzern zu erfüllen, deren Hauptinteresse in Informationen über die Auswirkungen des Unternehmens besteht.
- 14 Weiterhin ist bei der Ableitung der offenzulegenden, von einer Angabepflicht (einschließlich ihrer Datenpunkte) vorgeschriebenen einschlägigen Informationen zu berücksichtigen, auf Basis welcher wesentlichen Auswirkung, Risiko oder Chance der zugehörige Nachhaltigkeitsaspekt als wesentlich beurteilt wurde. So ist bspw. eine von einer Angabepflicht (einschließlich ihrer Datenpunkte) vorgeschriebene Information zu finanziellen Auswirkungen nur einschlägig, wenn auch ein wesentliches Risiko oder eine wesentliche Chance identifiziert wurde.⁸ Dies gilt andersherum auch für eine von einer Angabepflicht (einschließlich ihrer Datenpunkte) vorgeschriebene Information zu wesentlichen Auswirkungen, die nur dann einschlägig sind, wenn auch eine wesentliche Auswirkung identifiziert wurde.

6.1. Angabepflichten zu Konzepten, Maßnahmen und Zielen

- 15 Gemäß ESRS 1.33 bezieht das Unternehmen bei der Angabe von Informationen über Konzepte, Maßnahmen und Ziele in Bezug auf einen Nachhaltigkeitsaspekt, der als wesentlich bewertet wurde, die Informationen ein, die gemäß allen Angabepflichten und Datenpunkten der themenbezogenen und sektorspezifischen ESRS zu diesem Aspekt und der entsprechenden Mindestangabepflicht zu Konzepten, Maßnahmen und Zielen nach dem ESRS 2 vorgeschrieben sind.
- 16 In einem **ersten Schritt** hat das Unternehmen somit zunächst zu bestimmen, welche Angabepflichten und Datenpunkte eines themenbezogenen Standards zu Konzepten, Maßnahmen

⁷ Vgl. hierzu auch EFRAG Discussion Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements (Stand: 02.10.2024), S. 3, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311061427468421/09-02%20%E2%80%93%20Explanation%20SRB%20meeting%20%28ID%20177%29%20241002.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

⁸ Vgl. hierzu auch EFRAG Discussion Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements (Stand: 02.10.2024), S. 3, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311061427468421/09-02%20%E2%80%93%20Explanation%20SRB%20meeting%20%28ID%20177%29%20241002.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

und Zielen sich auf den jeweiligen spezifischen als wesentlich beurteilten Nachhaltigkeitsaspekt beziehen. „ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements“⁹ enthält eine Zuordnung derjenigen Angabepflichten und Datenpunkte zu den konkreten Nachhaltigkeitsaspekten aus ESRS 1.AR 16, die als sachgerecht angesehen wird.

- 17 Die Anlage zu diesem Modul enthält eine über die ID 177 hinausgehende Zuordnung von Angabepflichten und Datenpunkten, die als sachgerechte Zuordnung angesehen wird.
- 18 In einem **zweiten Schritt** hat das Unternehmen festzustellen, ob es Konzepte angenommen, Maßnahmen ergriffen oder Ziele für diesen Nachhaltigkeitsaspekt festgelegt hat.
- Im Hinblick auf **angenommene Konzepte, ergriffene Maßnahmen oder festgelegte Ziele** für diesen Nachhaltigkeitsaspekt hat das Unternehmen die entsprechenden Angabepflichten und Datenpunkte der themenbezogenen Standards in Verbindung mit den relevanten Angabepflichten nach ESRS 2 offenzulegen.¹⁰
 - Kann das Unternehmen die Informationen über Konzepte, Maßnahmen und Ziele, die nach den Angabepflichten und Datenpunkten des themenbezogenen oder nach den Mindestangabepflichten gemäß ESRS 2 zu Konzepten, Maßnahmen und Zielen vorgeschrieben sind, nicht angeben, weil es die jeweiligen **Konzepte nicht angenommen**, die jeweiligen **Maßnahmen nicht umgesetzt** oder die jeweiligen **Ziele nicht festgelegt** hat, muss es dies angeben und kann einen Zeitrahmen angeben, innerhalb dessen es dies umsetzen will (vgl. ESRS 1.33).
- 19 Wird im Rahmen der Bestimmung durch das Unternehmen festgestellt, dass sich eine Angabepflicht bzw. ein Datenpunkt zu Konzepten, Maßnahmen und Zielen nicht auf einen als wesentlich beurteilten Nachhaltigkeitsaspekt bezieht, muss eine Angabe nach ESRS 1.33 nicht erfolgen.
- 20 Lässt das Unternehmen die von einem Datenpunkt vorgeschriebenen Informationen aus, die sich aus anderen in Anlage B des ESRS 2 aufgeführten EU-Rechtsvorschriften ergeben, erklärt es ausdrücklich, dass die betreffenden Informationen „nicht wesentlich“ sind (vgl. ESRS 1.35).

6.2. Angabepflichten zu Kennzahlen

- 21 Wenn das Unternehmen Informationen über Kennzahlen für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt gemäß dem Abschnitt „Kennzahlen und Ziele“ des themenbezogenen ESRS angibt (vgl. ESRS 1.34)
- a. muss es die in einer Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen angeben, wenn es diese Informationen als wesentlich bewertet hat, und
 - b. kann es die von einem Datenpunkt einer Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen auslassen, wenn es diese Informationen als nicht wesentlich bewertet hat und zu

⁹ EFRAG Discussion Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements (Stand: 02.10.2024, abrufbar unter:

<https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311061427468421/09-02%20%E2%80%93%20Explanation%20SRB%20meeting%20%28ID%20177%29%20241002.pdf>
(letzter Abruf: 22.11.2024).

¹⁰ Vgl. hierzu auch ESRS 1, Anlage E.

dem Schluss kommt, dass diese Informationen nicht erforderlich sind, um das Ziel der Angabepflicht zu erfüllen.

- 22 Um zu bestimmen, ob Informationen über Kennzahlen für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt als wesentlich i.S. des ESRS 1.33 Buchst. a) bewertet werden, legt das Unternehmen fest, wie es Kriterien (einschließlich geeigneter Schwellenwerte) anwendet (vgl. ESRS 1.36 Buchst. a)).
- 23 In einem **ersten Schritt** hat das Unternehmen zunächst zu bestimmen, welche Angabepflichten und Datenpunkte eines themenbezogenen Standards zu Kennzahlen sich auf den jeweiligen spezifischen als wesentlich beurteilten Nachhaltigkeitsaspekt beziehen.
- 24 „ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements“¹¹ enthält eine Zuordnung derjenigen Angabepflichten und Datenpunkte zu den konkreten Nachhaltigkeitsaspekten aus ESRS 1.AR 16, die als sachgerecht angesehen wird.
- 25 Die Anlage zu diesem Modul enthält eine über die ID 177 hinausgehende Zuordnung von Angabepflichten und Datenpunkten, die als sachgerechte Zuordnung angesehen wird.
- 26 In einem **zweiten Schritt** wendet das Unternehmen die gemäß ESRS 1.36 Buchst. a) festgelegten Kriterien (einschließlich geeigneter Schwellenwerte) an, um zu bestimmen, ob die im ersten Schritt identifizierten Angabepflichten wesentlich sind.¹²
- Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass eine **Angabepflicht** auf Basis der festgelegten Kriterien **nicht wesentlich** ist, muss das Unternehmen diese Angabepflicht und die damit verbundenen Datenpunkte nicht offenlegen. Diese Beurteilung ist seitens des Unternehmens nachvollziehbar zu dokumentieren.
 - Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass eine **Angabepflicht** auf Basis der festgelegten Kriterien **wesentlich** ist, bestimmt das Unternehmen anhand festgelegter Kriterien (einschließlich geeigneter Schwellenwerte), ob die jeweiligen von einem Datenpunkt der Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen wesentlich sind.
 - Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass eine von einem **Datenpunkt vorgeschriebene Information** auf Basis der festgelegten Kriterien **nicht wesentlich** ist, muss das Unternehmen diese Informationen nicht offenlegen (vgl. ESRS 1.34 Buchst. b)). Diese Beurteilung ist seitens des Unternehmens nachvollziehbar zu dokumentieren.
 - Kommt das Unternehmen zu dem Schluss, dass die von einem **Datenpunkt vorgeschriebene Information** auf Basis der festgelegten Kriterien **wesentlich** ist, muss es die aufgrund des Datenpunktes erforderlichen Informationen angeben (vgl. ESRS 1.34 Buchst. a)).
- 27 Bei der Beurteilung, ob ein Datenpunkt wesentlich i.S. des ESRS 1.34 ist, ist zu beachten, dass allein aufgrund des Umstands, dass die Angabe selbst eine geringe Zahl beinhaltet (bspw. „ein Vorfall“), diese Angabe nicht automatisch als unwesentlich angesehen werden

¹¹ EFRAG Discussion Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements (Stand: 02.10.2024, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311061427468421/09-02%20%E2%80%93%20Explanation%20SRB%20meeting%20%28ID%20177%29%20241002.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

¹² Vgl. hierzu auch ESRS 1, Anlage E.

kann. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit der von einem Datenpunkt einer Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen hat das Unternehmen vielmehr zu berücksichtigen, ob diese Informationen erforderlich sind, um das Ziel der Angabepflicht zu erfüllen (vgl. ESRS 1.34 Buchst. b)).

28 **Beispiel:**

Kommt ein Unternehmen auf Basis seiner doppelten Wesentlichkeitsanalyse zu dem Schluss, dass die Angabepflicht ESRS S1-17 „Vorfälle, Beschwerden und schwerwiegende Auswirkungen im Zusammenhang mit Menschenrechten“ wesentlich ist und kam es im Berichtsjahr zu keinen schwerwiegenden Vorfällen in Bezug auf Menschenrechte im Zusammenhang mit den Arbeitskräften des Unternehmens (ESRS S1.104 Buchst. a)), kann das Unternehmen aus der Tatsache, dass es zu keinen Vorfällen kam und die vom dem Datenpunkt der Angabepflicht vorgeschriebene Information die Anzahl der Vorfälle betrifft, nicht automatisch schlussfolgern, dass diese Information nicht offenzulegen ist. Vielmehr ist durch das berichtende Unternehmen zu würdigen, dass von ESRS S1.104 Buchst. a) gefordert wird „Ist es nicht zu derartigen Vorfällen gekommen, gibt das Unternehmen dies an“ sowie das der Angabepflicht ESRS S1-17 „Vorfälle, Beschwerden und schwerwiegende Auswirkungen im Zusammenhang mit Menschenrechten“ zugrundeliegende Ziel.

29 Lässt das Unternehmen die von einem Datenpunkt vorgeschriebenen Informationen aus, die sich aus anderen in Anlage B des ESRS 2 aufgeführten EU-Rechtsvorschriften ergeben, erklärt es ausdrücklich, dass die betreffenden Informationen „nicht wesentlich“ sind (vgl. ESRS 1.35). Es erscheint sachgerecht, dass die notwendige Angabe, dass die betreffende Information „nicht wesentlich“ ist, in die von ESRS 2.56 geforderte Tabelle aller Datenpunkte aus ESRS 2 Anlage B aufgenommen werden kann und keine zusätzliche Angabe einer solchen Information als „nicht wesentlich“ im jeweiligen Abschnitt zum themenbezogenen Standard erfolgen muss. Die von ESRS 2.56 geforderte Tabelle hat für alle Datenpunkte aus ESRS 2 Anlage B anzugeben, wo diese in der Nachhaltigkeitserklärung zu finden sind, einschließlich derjenigen, die das Unternehmen als nicht wesentlich bewertet hat; in diesem Fall gibt das Unternehmen in der Tabelle im Einklang mit ESRS 1 Abs. 35 „nicht wesentlich“ an.

7. Fragestellung 3

30 Fraglich ist, wann die Mindestangabepflichten nach ESRS 2 Anwendung finden.

8. Würdigung 3

8.1. Mindestangabepflichten zu Konzepten und Maßnahmen

31 ESRS 2 Abschnitt 4.2 enthält Mindestangabepflichten zu Konzepten und Maßnahmen. Diese Mindestangabepflichten (MDR-P – Konzepte zum Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten und MDR-A – Maßnahmen und Mittel in Bezug auf wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte) sind zu beachten, wenn das Unternehmen Informationen über seine Konzepte und Maßnahmen zur Verhinderung, Minderung und Verbesserung tatsächlicher oder potenzieller wesentlicher Auswirkungen, zum Umgang mit wesentlichen Risiken und/oder zur Nutzung wesentlicher Chancen – zusammengefasst zum Umgang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten – angibt (vgl. ESRS 2.60).

- 32 Die Mindestangabepflichten zu Konzepten und Maßnahmen kommen im Zusammenhang mit den Angabepflichten der themenspezifischen ESRS, einschließlich der entsprechenden Anwendungsanforderungen, zum Tragen und gelten außerdem für unternehmensspezifische Angaben (vgl. ESRS 2.60).¹³
- 33 Die Mindestangabepflichten sind für alle wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte der themenbezogenen ESRS zu beachten, auch in den Fällen, in denen die themenbezogenen ESRS diese nicht explizit referenzieren.¹⁴

8.2. Mindestangabepflichten zu Kennzahlen und Zielen

- 34 ESRS 2 Abschnitt 5 enthält Mindestangabepflichten zu Kennzahlen und Zielen. Diese Mindestangabepflichten (MDR-M – Kennzahlen in Bezug auf wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte und MDR-T – Nachverfolgung der Wirksamkeit von Konzepten und Maßnahmen durch Zielvorgaben) sind zu beachten, wenn das Unternehmen Informationen zu seinen Kennzahlen und Zielen im Zusammenhang mit den einzelnen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten angibt (vgl. ESRS 2.70).
- 35 Die Mindestangabepflichten zu Kennzahlen und Zielen kommen im Zusammenhang mit den Angabepflichten der themenspezifischen ESRS, einschließlich der entsprechenden Anwendungsanforderungen, zum Tragen und gelten außerdem für unternehmensspezifische Angaben (vgl. ESRS 2.70).¹⁵
- 36 Die Mindestangabepflichten sind für alle wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte der themenbezogenen ESRS zu beachten, auch in den Fällen, in denen die themenbezogenen ESRS diese nicht explizit referenzieren.¹⁶

9. Fragestellung 4

- 37 Fraglich ist, wie ein berichtendes Unternehmen mit Angaben umzugehen hat, die eindeutig nicht einschlägig sind oder die an Konditionen geknüpft sind.

10. Würdigung 4

- 38 Einzelne Datenpunkte beziehen sich auf besondere Sachverhalte, die teilweise für ein berichtendes Unternehmen eindeutig nicht einschlägig sind. So sind bspw. die von ESRS 2.5 Buchst. b) geforderten Angaben für die konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung in den Fällen, in denen es sich um eine Nachhaltigkeitserklärung für ein einzelnes Unternehmen handelt, eindeutig nicht einschlägig. In diesen Fällen, in denen eine Angabepflicht oder ein Datenpunkt

¹³ Bezüglich unternehmensspezifischer Angabepflichten wird verwiesen auf das Modul ESRS 1-M2.3.

¹⁴ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 479, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

¹⁵ Bezüglich unternehmensspezifischer Angabepflichten wird verwiesen auf das Modul ESRS 1-M2.3.

¹⁶ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 479, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

eindeutig nicht einschlägig ist, kann das berichtende Unternehmen diese(n) auslassen und muss keine „Negativklärung“ abgeben.

- 39 Weiterhin sind einzelne Datenpunkte an bestimmte Konditionen geknüpft. Beispiele für solche Datenpunkte sind:
- Datenpunkte, die die Formulierung „sofern“ enthalten (vgl. bspw. ESRS 2.29),
 - Datenpunkte, die die Formulierungen „falls“ oder „gegebenenfalls“ enthalten (vgl. bspw. ESRS E1.61) oder
 - Datenpunkte, die die Formulierung „wenn“ oder „wenn ja“ (sofern dies konditional und nicht temporal zu verstehen ist, vgl. bspw. ESRS E2.24b, E3.13).
- 40 In diesen Fällen hat das berichtende Unternehmen die vom Datenpunkt vorgeschriebenen Informationen nur anzugeben, wenn die entsprechende Kondition einschlägig ist. Eine „Negativklärung“ zu diesen Datenpunkten ist nicht notwendig.
- 41 Enthält jedoch ein Datenpunkt die Formulierung „ob“, ist – bei Nicht-Erfüllung der jeweiligen Kondition – eine „Negativklärung“ abzugeben.

11. Fragestellung 5

- 42 Fraglich ist, ob ein Unternehmen die Angabepflichten (einschließlich ihrer Datenpunkte) in themenbezogenen ESRS im Zusammenhang mit der Angabepflicht IRO-1 auch offenlegen muss, wenn ein themenbezogener ESRS im Rahmen der doppelten Wesentlichkeitsanalyse als insgesamt unwesentlich beurteilt wurde.

12. Würdigung 5

- 43 Gemäß ESRS 1.29 muss ein berichtendes Unternehmen **unabhängig vom Ergebnis seiner Wesentlichkeitsanalyse stets** – neben allen im ESRS 2 festgelegten Angabepflichten und Datenpunkten – die Angabepflichten (einschließlich ihrer Datenpunkte) in themenbezogenen ESRS im Zusammenhang mit der Angabepflicht IRO-1 Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen gemäß ESRS 2 Anlage C Angabepflichten/Anwendungsanforderungen in themenbezogenen ESRS, die zusammen mit den Allgemeinen Angabepflichten des ESRS 2 gelten, erforderlichen Informationen vorlegen.
- 44 Somit muss ein Unternehmen die Angabepflichten (einschließlich ihrer Datenpunkte) in themenbezogenen ESRS im Zusammenhang mit der Angabepflicht IRO-1 auch dann offenlegen, wenn ein themenbezogener ESRS im Rahmen der doppelten Wesentlichkeitsanalyse als insgesamt unwesentlich beurteilt wurde, und erforderliche Informationen im Rahmen der Berichterstattung zu ESRS 2 vorlegen.
- 45 Gemäß ESRS 2.2 Buchst. a) hat das berichtende Unternehmen die in Anlage C aufgeführten Anforderungen in allen Fällen für die Anforderungen in themenbezogenen Standards im Zusammenhang mit Angabepflicht IRO-1 Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen anzuwenden. Alle anderen in Anlage C aufgeführten Anforderungen sind hingegen nur dann anzuwenden, wenn das Thema im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse als wesentlich eingestuft wurde.

13. Anlage

- 46 Diese Anlage enthält eine über den Entwurf eines Mappings „ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements“¹⁷ hinausgehende und somit konkretere Zuordnung von Angabepflichten und Datenpunkten, die als sachgerechte Zuordnung angesehen wird.
- 47 Diese steht unter dem Vorbehalt, dass im Rahmen der Finalisierung des Mappings der ID 177 der EFRAG keine wesentlichen Änderungen erfolgen und stellt somit nur eine erste Indikation dar.

Angabepflicht	Datenpunkt	Nur einschlägig, wenn folgendes Unter-Thema bzw. Unter-Unter-Thema als wesentlich identifiziert wurde <u>oder</u> folgende Voraussetzungen vorliegen
ESRS E2 – Umweltverschmutzung		
E2-5	Tz. 34	Unter-Thema: „Besorgniserregende Stoffe“
E2-5	Tz. 35	Unter-Thema: „Besonders besorgniserregende Stoffe“
ESRS E3 – Wasser- und Meeresressourcen		
E3-1	Tz. 12 c)	Unter-Unter-Thema: „Wasserverbrauch“
E3-4	Tz. 28 a) & b)	Unter-Unter-Thema: „Wasserverbrauch“
E3-4	Tz. 29	Unter-Unter-Thema: „Wasserverbrauch“
ESRS E4 – Biologische Vielfalt und Ökosysteme		
E4-5	Tz. 36	Unter-Unter-Thema: „Landnutzungsänderung, Süßwasser- und Meeresnutzungsänderung“ <u>oder</u> Unter-Thema: „Auswirkungen auf den Umfang und den Zustand von Ökosystemen“
E4-5	Tz. 38 a) bis e)	Unter-Unter-Thema: „Landnutzungsänderung, Süßwasser- und Meeresnutzungsänderung“
E4-5	Tz. 39	Unter-Unter-Thema: „Invasive gebietsfremde Arten“
E4-5	Tz. 40 a) bis d)	Unter-Thema: „Auswirkungen auf den Zustand der Arten“
E4-5	Tz. 41 a) & b)	Unter-Thema: „Auswirkungen auf den Umfang und den Zustand von Ökosystemen“

¹⁷ EFRAG Discussion Paper ID 177 – Links between AR16 and Disclosure requirements (Stand: 02.10.2024, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/system/files/sites/webpublishing/Meeting%20Documents/2311061427468421/09-02%20%E2%80%93%20Explanation%20SRB%20meeting%20%28ID%20177%29%20241002.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

ESRS S1 – Arbeitskräfte des Unternehmens		
SBM2	Tz. 14 e)	Voraussetzung: Vorliegen von Übergangsplänen zur Verringerung der negativen Auswirkungen auf die Umwelt und zur Verwirklichung umweltfreundlicherer und klimaneutraler Tätigkeiten
SBM2	Tz. 14 f)	Unter-Unter-Thema: „Zwangsarbeit“
SBM2	Tz. 14 g)	Unter-Unter-Thema: „Kinderarbeit“
S1-1	Tz. 22	Unter-Thema: „sonstige arbeitsbezogene Rechte“
S1-1	Tz. 23	Unter-Unter-Thema: „Gesundheitsschutz und Sicherheit“
S1-1	Tz. 24 a) bis d)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“
S1-1	Tz. AR17 a)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“
S1-1	Tz. AR17 b)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“
S1-1	Tz. AR17 c)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“
S1-1	Tz. AR17 d)	Unter-Unter-Thema „Gesundheitsschutz und Sicherheit“ <u>oder</u> „Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen“
S1-1	Tz. AR17 e)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“
S1-1	Tz. AR17 f)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“
S1-1	Tz. AR17 g)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“
S1-1	Tz. AR17 h)	Unter-Unter-Thema: „Weiterbildung und Kompetenzentwicklung“
S1-8	Tz. 60 a) bis c)	Unter-Unter-Thema: „Tarifverhandlungen, einschließlich der Quote der durch Tarifverträge abgedeckten Arbeitskräften“
S1-8	Tz. 61	Unter-Unter-Thema: „Tarifverhandlungen, einschließlich der Quote der durch Tarifverträge abgedeckten Arbeitskräften“
S1-8	Tz. 62	Unter-Unter-Thema: „Tarifverhandlungen, einschließlich der Quote der durch Tarifverträge abgedeckten Arbeitskräften“
S1-8	Tz. 63 a) & b)	Unter-Unter-Thema: „Sozialer Dialog“ <u>oder</u> „Vereinigungsfreiheit, Existenz von Betriebsräten und Rechte der Arbeitnehmer auf Information, Anhörung und Mitbestimmung“
S1-17	Tz. 103 a)	Unter-Thema: „Gleichbehandlung und Chancengleichheit für alle“

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M3.3
Datum der Verabschiedung durch den FAB	22.11.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppen „CSRD und ESRS“ und „CSRD und ESRS im Finanzsektor“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

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

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

1. Thema

- 1 Erhebliche Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen auf Gruppenebene und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen eines oder mehrerer Tochterunternehmen.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Sowohl in der durch die CSRD¹ geänderten Bilanzrichtlinie², als auch in ESRS 1 finden sich Anforderungen an die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung für den Fall erheblicher Unterschiede auf Ebene des Konzerns und auf Ebene eines oder mehrerer Tochterunternehmen.
- 3 **Artikel 29a Abs. 4 der Bilanzrichtlinie** führt aus, dass das Mutterunternehmen im Konzernnachhaltigkeitsbericht ein hinreichendes Verständnis der Risiken für das betreffende oder

¹ Richtlinie (EU) 2022/2464.

² Richtlinie 2013/34/EU.

die betreffenden Tochterunternehmen und der Auswirkungen des betreffenden Tochterunternehmens oder der betreffenden Tochterunternehmen zu vermitteln hat, wenn es erhebliche Unterschiede zwischen den Risiken für den Konzern und den Risiken für ein oder mehrere Tochterunternehmen oder zwischen den Auswirkungen des Konzerns und den Auswirkungen eines oder mehrerer Tochterunternehmen feststellt.

- 4 Gemäß **ESRS 1.103** hat das Mutterunternehmen eine angemessene Beschreibung der Auswirkungen, Risiken und Chancen des bzw. der betreffenden Tochterunternehmen(s) vorzulegen, wenn es im Rahmen der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung erhebliche Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen auf Gruppenebene und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen eines oder mehrerer seiner Tochterunternehmen feststellt.

3. Fragestellung 1

- 5 Fraglich ist, in welchen Fällen erheblicher Unterschiede zwischen dem Konzern und einem oder mehreren Tochterunternehmen eine Berichtspflicht eintritt.

4. Würdigung 1

- 6 Die Formulierung von Artikel 29a Abs. 4 der Bilanzrichtlinie geht auf erhebliche Unterschiede zwischen den Risiken und den Auswirkungen des Konzerns und eines oder mehrerer Tochterunternehmen(s) ein.
- 7 Dahingegen fügt die Formulierung des ESRS 1.103 neben den Risiken und Auswirkungen auch die Dimension der Chancen hinzu.
- 8 Da gemäß Artikel 29b der Bilanzrichtlinie in den ESRS festgelegt wird, über welche Informationen Unternehmen im Einklang mit den Artikeln 19a und 29a Bericht erstatten müssen, ist die Dimension der Chancen – auch wenn diese nicht in der CSRD selbst aufgeführt wird – bei der Bestimmung von Fällen erheblicher Unterschiede zu berücksichtigen.
- 9 Weiterhin wird durch ESRS 1.103 die Betrachtung auf erhebliche Unterschiede in den **wesentlichen** Auswirkungen, Risiken und Chancen konkretisiert.
- 10 Gemäß Erwägungsgrund 26 der CSRD kann es Fälle geben, in denen die Unterschiede bei der Situation der Gruppe und der Situation ihrer einzelnen Tochterunternehmen oder bei der Situation einzelner Tochterunternehmen in verschiedenen Bereichen besonders groß sind und die Nutzer der Information in Ermangelung zusätzlicher Informationen über das betreffende Tochterunternehmen zu einer stark abweichenden Schlussfolgerung hinsichtlich der Risiken für ihre oder Auswirkungen ihres Tochterunternehmens veranlassen würden.
- 11 Die Berichterstattung der ESRS folgt dem Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit und fordert somit nur Angaben im Zusammenhang mit wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekten bzw. wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen (vgl. ESRS 1.21). Es ist daher folgerichtig, auch die Anforderungen im Hinblick auf erhebliche Unterschiede nur in den Fällen einschlägig sind, in denen es sich um erhebliche Unterschiede im Hinblick auf **wesentliche** Auswirkungen, Risiken und Chancen handelt, denn das in Erwägungsgrund 26 der CSRD aufgeführte Infor-

mationsbedürfnis von Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Hinblick auf Tochterunternehmen würde sich auch im Falle der Einzelberichterstattung dieser Tochterunternehmen auf die **wesentlichen** Auswirkungen, Risiken und Chancen beschränken.

5. Fragestellung 2

- 12 Fraglich ist, welche Unternehmen des Berichtskreises der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Hinblick auf erhebliche Unterschiede zwischen dem Konzern und einem oder mehreren Tochterunternehmen zu betrachten sind.

6. Würdigung 2

- 13 Sowohl die Regelungen von Artikel 29a Abs. 4 der Bilanzrichtlinie, als auch die Regelungen des ESRS 1.103 beziehen sich im Wortlaut auf erhebliche Unterschiede zwischen dem Konzern und einem oder mehreren Tochterunternehmen. Betrachtungsobjekt im Hinblick auf das Vorliegen erheblicher Unterschiede sind somit sämtliche in den Konzernnachhaltigkeitsbericht einbezogene Tochterunternehmen und damit auch solche Tochterunternehmen, die nicht selbst in den Anwendungsbereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung fallen.³
- 14 In der Praxis sind jedoch auch verschiedene Fallkonstellationen denkbar, in denen zwischen dem Konzern und dem Mutterunternehmen selbst erhebliche Unterschiede im Hinblick auf die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen bestehen.
- 15 Ein Mutterunternehmen kann gemäß Artikel 29a Abs. 7 der Bilanzrichtlinie seine Berichtspflicht auf Ebene des Einzelrechtsträgers durch die eigene konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung „selbst“ erfüllen.
- 16 Dem Ziel der Regelungen des Artikels 29a Abs. 4 der Bilanzrichtlinie und des ESRS 1.103 folgend, das Informationsbedürfnis von Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Hinblick auf Unternehmen zu befriedigen, die aufgrund einer Befreiung nicht selbst einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen (vgl. Erwägungsgrund 26 der CSRD), ist es sachgerecht, bei der Berichtspflicht im Zusammenhang mit erheblichen Unterschieden auch solche zwischen Mutterunternehmen und Konzern zu berücksichtigen.

7. Fragestellung 3

- 17 Fraglich ist, wie (potenzielle) erhebliche Unterschiede des Konzerns und eines oder mehrerer Tochterunternehmen zu identifizieren sind.

³ Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 148, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

8. Würdigung 3

- 18 Es bietet sich an, für die Identifizierung (potenzieller) erheblicher Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen auf Ebene der Gruppe und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen eines oder mehrerer ihrer Tochterunternehmen (bzw. des Mutterunternehmens) auf die Informationen aus der Wesentlichkeitsanalyse des Konzerns zurückzugreifen.
- 19 Ziel ist es, erhebliche Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen auf Gruppenebene und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen eines oder mehrerer Tochterunternehmen festzustellen. Erhebliche Unterschiede müssen somit nicht das gesamte Profil aller wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen der betrachteten Einheit betreffen. Dennoch scheint vor dem Hintergrund der notwendigen **Erheblichkeit** der Unterschiede eine Gesamtschau des Profils der wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen der betrachteten Einheit sachgerecht.
- 20 Unabhängig vom gewählten Verfahren der Wesentlichkeitsanalyse im (diversifizierten) Konzern⁴ ist hierbei eine Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen für die gesamte konsolidierte Gruppe vorzunehmen und dafür Sorge zu tragen, dass alle Tochterunternehmen in einer Weise berücksichtigt werden, dass wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen unvoreingenommen ermittelt werden können (vgl. ESRS 1.102).
- 21 Im Hinblick auf die Identifizierung erheblicher Unterschiede wesentlicher Auswirkungen, Risiken oder Chancen zwischen Gruppe und Tochterunternehmen kann es sinnvoll sein, den Fokus der Identifizierung auf solche wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen zu legen, die nur mit einem oder einzelnen Tochterunternehmen im Zusammenhang stehen.
- 22 Im Hinblick auf Chancen und Risiken kann es darüber hinaus sinnvoll sein, die zur Bewertung von Chancen und Risiken auf Ebene des Konzerns herangezogenen Schwellenwerte (vgl. ESRS 1.102) mit den Schwellenwerten zu vergleichen, die aus Sicht des betroffenen Tochterunternehmens potenziell hätten angewendet werden müssen (vgl. ESRS 1.42).
- 23 Wenn das Mutterunternehmen bewertet, ob die Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen auf Ebene der Gruppe und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen eines oder mehrerer ihrer Tochterunternehmen erheblich sind, kann es verschiedene Umstände berücksichtigen, z.B. ob das oder die Tochterunternehmen in einer anderen Branche als die übrige Gruppe tätig ist/sind oder ob die in ESRS 1 Abschnitt 3.7⁵ genannten Umstände berücksichtigt werden sollten (vgl. ESRS 1.104). Weiterhin sind die Bedeutung der Informationen in Bezug auf den Aspekt, den sie darstellen oder erläutern sollen, und die Entscheidungserheblichkeit der Unterschiede zu berücksichtigen, um zu bestimmen, ob es sich um erhebliche Unterschiede handelt (vgl. ESRS 1.31).
- 24 Neben den in Abschnitt 3.7 „Grad der Aufschlüsselung“ des ESRS 1 aufgeführten Umständen kann es sinnvoll sein, folgende (nicht abschließend aufgeführte) Umstände in der Bewertung erheblicher Unterschiede zu berücksichtigen:
- ob das Tochterunternehmen eng in den Konzern eingebunden ist oder weitgehend autark agiert;

⁴ Bezüglich der Wesentlichkeitsanalyse im diversifizierten Konzern wird auf Modul ESRS 1-M1.3 verwiesen.

⁵ Bezüglich der Aufschlüsselung von Informationen wird auf Modul ESRS 1-M1.3 verwiesen.

- ob es Unterschiede in den Produktionsverfahren auf Ebene des Tochterunternehmens gibt;
- ob es Unterschiede in der Mitarbeiterstruktur des Tochterunternehmens gibt.

9. Fragestellung 4

- 25 Fraglich ist, welche Berichtspflicht sich ergibt, wenn ein Mutterunternehmen erhebliche Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen auf Ebene der Gruppe und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken oder Chancen eines oder mehrerer ihrer Tochterunternehmen identifiziert hat.

10. Würdigung 4

- 26 ESRS 1.103 fordert, im Fall erheblicher Unterschiede eine angemessene Beschreibung der Auswirkungen, Risiken und Chancen des bzw. der betreffenden Tochterunternehmen(s) vorzulegen.
- 27 Der Systematik der ESRS-Berichterstattung über wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte bzw. **wesentliche** Auswirkungen, Risiken und Chancen (vgl. ESRS 1.21) folgend,⁶ ist es sachgerecht, den Fokus der geforderten angemessenen Beschreibung auf die **wesentlichen** Auswirkungen, Risiken und Chancen des bzw. der betreffenden Tochterunternehmen(s) zu legen.
- 28 Die genauen Anforderungen an diese angemessene Beschreibung hängen vom Einzelfall ab, bspw. davon, wie unterschiedlich das Profil der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen der betroffenen Einheit ist. Eine rein deskriptive Angabe kann somit je nach Einzelfall als angemessen angesehen werden. Jedoch ist zu beachten, dass sich ggf. auf Basis der Anforderungen an die „Aufschlüsselung von Informationen“ (vgl. ESRS 1.54 f.) weitergehende Angabepflichten ergeben können.

⁶ Siehe auch Würdigung 1 dieses Moduls.

Zugrundeliegender Standard	ESRS E1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS E1-M2
Datum der Verabschiedung durch den FAB	22.11.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

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

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

1. Thema

- 1 Das Verfahren zur Ermittlung und Bewertung klimabezogener Risiken.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Die doppelte Wesentlichkeitsanalyse ist der Ausgangspunkt für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der ESRS (vgl. ESRS 1.26). Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist unter finanziellen Gesichtspunkten wesentlich, wenn er wesentliche finanzielle Effekte für das Unternehmen nach sich zieht oder wenn diese nach vernünftigem Ermessen zu erwarten sind, also bspw., wenn durch einen Nachhaltigkeitsaspekt **Risiken** oder Chancen entstehen, die innerhalb von kurz-, mittel- oder langfristigen Zeithorizonten einen wesentlichen Einfluss auf die Entwicklung, die Finanzlage, die Ertragslage, die Zahlungsströme, den Zugang zu Finanzmitteln oder die Kapitalkosten des Unternehmens haben (oder wenn ein solcher Einfluss nach vernünftigem Ermessen zu erwarten ist) (vgl. ESRS 1.49).
- 3 Zur Bewertung der Wesentlichkeit von Risiken hat das berichtende Unternehmen den Beitrag dieser Risiken zu kurz-, mittel- und langfristigen finanziellen Effekten u.a. auf der Grundlage von **Szenarien/Prognosen** mit hoher Eintrittswahrscheinlichkeit (vgl. ESRS 1.AR 15 Buchst. a)) zu berücksichtigen.

- 4 Im Hinblick auf den Nachhaltigkeitsaspekt Klimawandel (ESRS E1) wird in Bezug auf Risiken zwischen **klimabedingten physischen Risiken** und **klimabedingten Übergangsrisiken** differenziert.¹ So hat bspw. ein berichtendes Unternehmen für jedes von ihm ermittelte wesentliche klimabezogene Risiko zu erläutern, ob es sich bei dem Risiko um ein klimabezogenes physisches Risiko oder ein klimabezogenes Übergangsrisiko handelt (vgl. ESRS E1.18).
- 5 Die ESRS verwenden an verschiedenen Stellen den Begriff der „Szenarioanalyse“. Diese ist gemäß Anhang II definiert als ein Verfahren zur Ermittlung und Bewertung möglicher Folgen zukünftiger Ereignisse unter unsicheren Bedingungen. Der Begriff der Szenarioanalyse i.S. der ESRS umfasst demnach die Analyse einer Vielzahl von unterschiedlichen Szenarien.

3. Fragestellung 1

- 6 Fraglich ist, ob eine Pflicht zur Durchführung einer Klimaszenarioanalyse im Rahmen der doppelten Wesentlichkeitsanalyse zur Ermittlung und Bewertung der klimabezogenen Risiken besteht.

4. Würdigung 1

- 7 Gemäß „Angabepflicht IRO-1 – Beschreibung des Verfahrens zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen“ in ESRS 2 hat das berichtende Unternehmen sein Verfahren zur Ermittlung seiner Auswirkungen, Risiken und Chancen und zur Analyse ihrer Wesentlichkeit anzugeben (vgl. ESRS 2.51). Diese Angabepflicht wird durch ESRS 2.53 konkretisiert. ESRS E1 enthält mit der „Angabepflicht im Zusammenhang mit ESRS 2 IRO-1 – Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen klimabezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen“ weitere Anforderungen. Gemäß ESRS E1.20 hat das berichtende Unternehmen das Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der klimabezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen zu beschreiben, u.a. im Hinblick auf klimabedingte physische Risiken (ESRS E1.20 Buchst. b) i)) und klimabedingte Übergangsrisiken (ESRS E1.20 Buchst. c) i)).
- 8 Gemäß ESRS E1.21 erläutert das berichtende Unternehmen bei der Angabe der nach ESRS E1.20 Buchst. b) und Buchst. c) erforderlichen Informationen, **wie** es die **klimabezogene Szenarioanalyse**, einschließlich einer Reihe von **Klimaszenarien**, für die Ermittlung und Bewertung von kurz-, mittel- und langfristigen physischen Risiken und Übergangsrisiken sowie Chancen verwendet hat.
- 9 Die Verwendung des „wie“ in ESRS E1.21 und ESRS E1.AR 13 im Hinblick auf die klimabezogene Szenarioanalyse – die den Schluss zulässt, dass die Angabe der nach ESRS E1.20 Buchst. b) und Buchst. c) erforderlichen Informationen seitens des berichtenden Unternehmens zwingend eine klimabezogene Szenarioanalyse durchgeführt werden muss – unterscheidet sich von den Anforderungen im Hinblick auf ESRS E1.AR 11 und ESRS E1.AR 12, die bei der Angabe der Informationen nach ESRS E1.20 Buchst. b) und Buchst. c) eine Erläuterung „ob und wie“ fordern. Insofern lässt sich allein aus den Angabepflichten nach

¹ Bezüglich der Definition von klimabedingten physischen Risiken und klimabedingten Übergangsrisiken wird auf Anlage II der ESRS verwiesen.

ESRS E1.20 i.V.m. ESRS E1.21 nicht fordern, dass zwingend eine Klimaszenarioanalyse durchzuführen ist.²

- 10 Somit ergibt sich aus den genannten Angabepflichten selbst keine Pflicht zur Durchführung von Klimaszenarioanalysen, die wie in Tz. 5 aufgeführt die Verwendung einer Vielzahl von Szenarien bedingen.
- 11 Die Beurteilung der Wesentlichkeit von klimabezogenen Risiken im Rahmen der doppelten Wesentlichkeitsanalyse hat jedoch auf Basis geeigneter, konsistenter und nachvollziehbarer Annahmen zu erfolgen.
- 12 Durch das gewählte Verfahren und die zugrundeliegenden Annahmen für die Beurteilung der Wesentlichkeit klimabezogener Risiken ist sicherzustellen, dass eine wahrheitsgetreue Darstellung der klimabedingten Risiken ermöglicht wird (vgl. ESRS 1.QC 5) und die Anforderung an die Vergleichbarkeit von Informationen (vgl. ESRS 1.QC 10) erfüllt sind (siehe diesbezüglich auch Würdigung 2).

5. Fragestellung 2

- 13 Fraglich ist, welche Klimaszenarien im Hinblick auf die Anforderungen an das Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der klimabezogenen Risiken zu berücksichtigen sind.

6. Würdigung 2

- 14 Auch wenn die Durchführung einer Klimaszenarioanalyse unter Verwendung einer Vielzahl verschiedener Szenarien von den ESRS nicht gefordert wird (vgl. Würdigung 1), hat die Beschreibung des Verfahrens zur Ermittlung und Bewertung der klimabezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen gemäß ESRS E1.20 u.a. Folgendes zu umfassen:
 - die Verfahren in Bezug auf klimabedingte physische Risiken im eigenen Betrieb und innerhalb der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette, insb. die Ermittlung klimabedingter Gefahren, wobei **mindestens die Klimaszenarien mit hohen Emissionen** zu berücksichtigen sind (vgl. ESRS E1.20 Buchst. b) i)) und
 - die Verfahren in Bezug auf klimabedingte Übergangsrisiken und Chancen im eigenen Betrieb und innerhalb der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette, insb. die Ermittlung klimabedingter Übergangereignisse, wobei **mindestens ein Klimaszenario** anzuwenden ist, das die **Begrenzung der globalen Erwärmung auf 1,5 °C** ohne oder mit begrenzter Überschreitung berücksichtigt (vgl. ESRS E1.20 Buchst. c) i)).
- 15 Gemäß Erwägungsgrund 47 der CSRD³ sind für die Nutzer der Nachhaltigkeitsberichterstattung klimabezogene Informationen insb. im Hinblick auf physische Risiken und Übergangsrisiken sowie die Widerstandsfähigkeit der Unternehmen in verschiedenen Klimaszenarien relevant. Hierzu gehören auch Informationen über die entsprechenden Pläne zur Anpassung an den Klimawandel sowie über eine etwaige Ausrichtung auf das Ziel der Europäischen Union,

² Vgl. hierzu auch EFRAG, Q&A, ID 245: „*Preparing a scenario analysis is not a direct requirement in ESRS E1 per se, but several ESRS E1 disclosures refer to it as a foundation for the information to be disclosed.*“; abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

³ Richtlinie (EU) 2022/2464.

bis zum Jahr 2050 Klimaneutralität zu erreichen. In diesem Zusammenhang kommt der Begrenzung der Erderwärmung auf 1,5 °C eine besondere Bedeutung zu (vgl. auch Artikel 19a Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. a) iii) der Bilanzrichtlinie⁴).

- 16 Somit erscheint die Berücksichtigung von weniger ambitionierten Szenarien als dem der Begrenzung der globalen Erwärmung auf 1,5 °C für die Ermittlung und Bewertung klimabezogener Übergangsrisiken nicht sachgerecht. Zum einen können durch weniger ambitionierte Szenarien die **klimabedingten Übergangsrisiken** des berichtenden Unternehmens unterschätzt werden, zum anderen führt die Berücksichtigung des 1,5 °C-Szenarios aufgrund der Verankerung in den ESRS und der CSRD zu vergleichbaren Informationen zwischen verschiedenen berichtenden Unternehmen (vgl. ESRS 1.QC 10). Neben dem Szenario der Begrenzung der globalen Erwärmung auf 1,5 °C kann ein berichtendes Unternehmen weitere Szenarien zur Ermittlung und Bewertung seiner klimabezogenen Übergangsrisiken berücksichtigen.
- 17 Im Hinblick auf **klimabedingte physische Risiken** fordert ESRS E1.20 Buchst. b) i) mindestens die Berücksichtigung von Klimaszenarien mit hohen Emissionen. Gemäß ESRS E1.AR 11 können Klimaszenarien mit hohen Emissionen z.B. auf der Grundlage von SSP5-8.5 des IPCC, relevanten regionalen Klimaprojektionen, die sich auf diese Emissions-szenarien oder Klimaszenarien des NGFS (Network for Greening the Financial System) mit hohem physischem Risiko wie die Szenarien „Hot house world“ oder „Too little, too late“ stützen, basieren.
- 18 Analog zu den Ausführungen in Tz. 15 erscheint die Berücksichtigung von weniger kritischen Szenarien als Klimaszenarien mit hohen Emissionen für die Ermittlung und Bewertung klimabezogener physischer Risiken nicht sachgerecht. Neben diesen Szenarien kann ein berichtendes Unternehmen weitere Szenarien zur Ermittlung und Bewertung seiner klimabezogenen physischen Risiken berücksichtigen.
- 19 In entsprechender Auslegung der Würdigung zur Fragestellung 1 ist die Anforderung des Standards in Bezug auf die zugrunde zu legenden Szenarien so auszulegen, dass die Bestimmung und Bewertung von klimabedingten Risiken zumindest auf Basis geeigneter, konsistenter und nachvollziehbarer Annahmen zu erfolgen hat. Diese haben auf den jeweiligen Grundannahmen zu fußen, dass
- die Erderwärmung auf 1,5 °C begrenzt werden soll (transitorische Risiken) bzw.
 - die globalen Emissionen weiter steigen und damit ein starker Anstieg der globalen Erwärmung verbunden ist (physische Klimarisiken).
- 20 Insofern ist es nicht verpflichtend, dass das Unternehmen seine Annahmen für die doppelte Wesentlichkeitsanalyse auf einem konkreten Szenario (wie z.B. SSP5-8.5 des IPCC) entwickelt.

⁴ Richtlinie 2013/34/EU.

Zugrundeliegender Standard	ESRS E2 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS E2-M1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	22.11.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

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

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

1. Thema

- 1 Die Angabe der Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe und besonders besorgniserregender Stoffe gemäß Angabepflicht „E2-5 – Besorgniserregende Stoffe und besonders besorgniserregende Stoffe“.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Im Rahmen der Angabepflicht „E2-5 – Besorgniserregende Stoffe und besonders besorgniserregende Stoffe“ hat das berichtende Unternehmen gemäß ESRS E2.32 Informationen über die Herstellung, die Verwendung, den Vertrieb, die Vermarktung und die Einfuhr/Ausfuhr von besorgniserregenden Stoffen und besonders besorgniserregenden Stoffen in Reinform, in Gemischen oder in Erzeugnissen anzugeben.
- 3 Die Angabe gemäß ESRS E2.32 umfasst die Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe, die während der Produktion erzeugt oder verwendet oder beschafft werden, und die Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe, die die Anlagen des Unternehmens in Form von Emissionen, Produkten oder als Teil von Produkten oder Dienstleistungen verlassen, die in die wichtigsten Gefahrenklassen für besorgniserregende Stoffe unterteilt sind (vgl. ESRS E2.34).

- 4 Die Ausführungen in diesem Modul gelten auch für die Angabe von Informationen über besonders besorgniserregende Stoffe, die das berichtende Unternehmen gesondert vorzulegen hat (vgl. ESRS E2.35).

3. Fragestellung

- 5 Fraglich ist, ob auch besorgniserregende Stoffe in die Angabe gemäß ESRS E2.32 i.V.m. ESRS E2.34 einzubeziehen sind, die zwar während der Produktion erzeugt oder verwendet oder beschafft werden, die jedoch die Anlagen des Unternehmens nicht in Form von Emissionen, Produkten oder als Teil von Produkten oder Dienstleistungen verlassen.

4. Würdigung

- 6 Ziel der Angabepflicht E2-5 ist es, ein Verständnis der Auswirkungen des Unternehmens auf Gesundheit und Umwelt durch besorgniserregende Stoffe und besonders besorgniserregende Stoffe zu vermitteln. Darüber hinaus soll ein Verständnis der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens vermittelt werden, u.a. in Bezug auf die Exposition gegenüber diesen Stoffen und die Risiken, die sich aus Änderungen der Rechtsvorschriften ergeben (vgl. ESRS E2.33).
- 7 Gemäß ESRS E2.34 umfasst die Angabepflicht E2-5
- die Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe, die während der Produktion erzeugt oder verwendet oder beschafft werden, **und**
 - die Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe, die die Anlagen des Unternehmens in Form von Emissionen, Produkten oder als Teil von Produkten oder Dienstleistungen verlassen, die in die wichtigsten Gefahrenklassen für besorgniserregende Stoffe unterteilt sind.
- 8 Somit umfasst die Angabepflicht zwei Gesamtmengen.¹ Daraus folgt, dass auch besorgniserregende Stoffe in die Angabe gemäß ESRS E2.32 i.V.m. ESRS E2.34 einzubeziehen sind, die zwar während der Produktion erzeugt oder verwendet oder beschafft werden, die jedoch die Anlagen des Unternehmens nicht in Form von Emissionen, Produkten oder als Teil von Produkten oder Dienstleistungen verlassen. Solche besorgniserregenden Stoffe sind in der Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe, die während der Produktion erzeugt oder verwendet oder beschafft werden, einzubeziehen, jedoch nicht in die Gesamtmenge besorgniserregender Stoffe, die die Anlagen des Unternehmens in Form von Emissionen, Produkten oder als Teil von Produkten oder Dienstleistungen verlassen.

¹ Dieses Verständnis wird auch in der von der EFRAG bereitgestellten Liste der Datenpunkte verdeutlicht, in der für Zwecke der Angabepflicht ESRS E2-5 die beiden genannten Gesamtmengen als separate Datenpunkte ausgewiesen werden, vgl. EFRAG IG 3: Detailed ESRS Datapoints, Reiter „ESRS E2“, Zeile 52 ff., abrufbar unter: <https://efrag.sharefile.com/public/share/web-s6e410fb208aa4685bf9c482ee405f48d> (letzter Abruf: 22.11.2024).

Zugrundeliegender Standard	ESRS G1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS G1-M1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	22.11.2024
Status der Verlautbarung (Entwurf/finale Fassung)	Entwurf
Vorbereitendes IDW Gremium	Arbeitsgruppe „CSRD und ESRS“

Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den folgenden Entwurf eines Moduls der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) verabschiedet.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zum Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, oder Stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

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

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

1. Thema

- 1 Die Angabe der Anzahl der Verurteilungen und die Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften gemäß Angabepflicht „G1-4 – Fälle von Korruption oder Bestechung“.

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Im Rahmen der Angabepflicht „G1-4 – Fälle von Korruption oder Bestechung“ hat das berichtende Unternehmen gemäß ESRS G1.22 Informationen über Fälle von Korruption oder Bestechung während des Berichtszeitraums vorzulegen.
- 3 Gemäß ESRS G1.24 Buchst. a) gibt das berichtende Unternehmen hierzu die Anzahl der Verurteilungen und die Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften an. Der Begriff „Verurteilung“ ist in den ESRS nicht definiert.

3. Fragestellung 1

- 4 Fraglich ist, ob neben Verurteilungen von natürlichen Personen im Rahmen der Angabepflicht ESRS G1.24 Buchst. a) auch Verurteilungen von juristischen Personen einzubeziehen sind.

4. Würdigung 1

- 5 Vor dem Hintergrund der aktuell bestehenden Rechtsunsicherheiten in der Auslegung der Anforderungen werden im Folgenden zwei – bis zur Ausräumung dieser Rechtsunsicherheit durch den EU-Gesetzgeber – vertretbare Sichtweisen dargelegt.

4.1. Sichtweise 1

- 6 Ziel der Angabepflicht „G1-4 – Fälle von Korruption oder Bestechung“ ist es, für Transparenz in Bezug auf Fälle von Korruption oder Bestechung im Berichtszeitraum und die damit verbundenen Ergebnisse zu sorgen (vgl. ESRS G1.23).
- 7 Es ist daher aufgrund des Ziels der Angabepflicht sachgerecht, Verurteilungen von juristischen Personen¹ in die Angabe einzubeziehen. In der Angabe der Anzahl der Verurteilungen und der Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften sind somit sowohl Verurteilungen von natürlichen als auch von juristischen Personen zu berücksichtigen.
- 8 Handelt es sich bei Verurteilungen verschiedener natürlicher oder juristischer Personen um denselben zugrundeliegenden Fall von Korruption und Bestechung können diese – vor dem Hintergrund des Ziels der Angabepflicht Transparenz in Bezug auf **Fälle** von Korruption oder Bestechung im Berichtszeitraum – für die Angabe der Anzahl der Verurteilungen zusammengefasst werden, um Doppelzählungen zu vermeiden.
- 9 Eine Begrenzung auf Verurteilungen in der Europäischen Union ist nicht sachgerecht.

4.2. Sichtweise 2

- 10 Laut den Ausführungen der EFRAG² liege dem Begriff „Verurteilung“ europäisches Recht sowie das European Criminal Records Information System (ECRIS) zugrunde. Auf Basis dieser Quellen sei eine Verurteilung eine rechtskräftige Entscheidung eines Strafgerichts gegen eine natürliche Person wegen einer Straftat, soweit die Entscheidung in das Strafregister des Urteilsmitgliedstaats eingetragen werde. Hieraus kann alternativ abgeleitet werden, dass nur solche Verurteilungen zugrunde zu legen sind, die gegen natürliche Personen ergehen.

5. Fragestellung 2

- 11 Fraglich ist, die Verurteilungen welcher Personen im Rahmen der Angabe gemäß ESRS G1.24 Buchst. a) einzubeziehen sind.

¹ Beispielsweise nach dem Gesetz über die Verantwortlichkeit von juristischen Personen für Straftaten in Slowenien oder das Unternehmensstrafrecht der USA.

² Vgl. hierzu und zum Folgenden auch EFRAG, Q&A, ID 417, abrufbar unter: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-07/Compilation%20Explanations%20January%20-%20July%202024.pdf> (letzter Abruf: 22.11.2024).

6. Würdigung 2

- 12 Da sich die Angabepflicht „G1-4 – Fälle von Korruption oder Bestechung“ nicht explizit auf die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette des berichtenden Unternehmens bezieht, hat sie grundsätzlich die eigene Geschäftstätigkeit des berichtenden Unternehmens zu umfassen.³
- 13 Eine Einschränkung in Bezug auf einzelne Gruppen von Personen, die für das Unternehmen handelten, ist nicht erkenntlich. Auch im Hinblick auf die einzubeziehenden Personengruppen ist der Zweck der Angabe zugrunde zu legen. Insofern sind sowohl Mitglieder der Organe der Gesellschaft (z.B. Vorstand, Geschäftsführung, Aufsichtsrat) als auch (leitende und nichtleitende) Angestellte in die Angabe einzubeziehen. Nach Sinn und Zweck der Angabe und zur Verhinderung von Umgehungstatbeständen können darüber hinaus auch solche natürlichen Personen in die Angabe einzubeziehen sein, die zwar nicht in einem Anstellungs- oder Organverhältnis zum berichtenden Unternehmen stehen, aber anderweitig für das Unternehmen tätig waren.
- 14 Auf eine Beauftragung durch das Unternehmen zu der Straftat oder Kenntnis dieser kommt es nicht an.

7. Fragestellung 3

- 15 Fraglich ist, ob in die Angabe der Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften gemäß ESRS G1.24 Buchst. a) nur solche Geldstrafen einzubeziehen sind, die dem berichtenden Unternehmen selbst auferlegt werden.

8. Würdigung 3

- 16 Die Angabe der Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften steht neben der Angabe der Anzahl der Verurteilungen. Somit sollte für beide Angaben derselbe Rahmen zugrunde gelegt werden.
- 17 Die anzugebende Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften kann ein Indikator für die anzunehmende Schwere des Vergehens sein. Da es sich bei ESRS G1.24 Buchst. a) um eine Angabe im Hinblick auf die eigene Geschäftstätigkeit des berichtenden Unternehmens handelt (vgl. Würdigung 2) sind zumindest dem berichtenden Unternehmen selbst auferlegte Geldstrafen in die Angabe einzubeziehen. Auch die Angabe der Höhe der Geldstrafen der verurteilten natürlichen Personen bietet einen zusätzlichen Einblick in die Schwere des Vergehens. Insofern ist es geboten, auch diese Strafen in die Angabe einzubeziehen, soweit sie ermittelbar sind.
- 18 Eine freiwillige Aufgliederung zwischen den Strafen der verurteilten natürlichen Personen sowie des Unternehmens erscheint vor dem Hintergrund des zusätzlichen Einblicks sinnvoll.

³ Dazu auch EFRAG IG 2: Value Chain, Tz. 77, abrufbar unter: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+IG+2+Value+Chain_final.pdf (letzter Abruf: 22.11.2024).

9. Fragestellung 4

- 19 Fraglich ist, ob die Angabe der Höhe der Geldstrafen für Verstöße gegen Korruptions- und Bestechungsvorschriften gemäß ESRS G1.24 Buchst. a) einer Wesentlichkeitsbetrachtung zugänglich ist.

10. Würdigung 4

- 20 Gemäß ESRS 1.34 gilt Folgendes, wenn das Unternehmen Informationen über Kennzahlen für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt gemäß dem Abschnitt „Kennzahlen und Ziele“ des themenbezogenen ESRS angibt,
- a. muss es die in einer Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen angeben, wenn es diese Informationen als wesentlich bewertet hat, und
 - b. kann es die von einem Datenpunkt einer Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen auslassen, wenn es diese Informationen als nicht wesentlich bewertet hat und zu dem Schluss kommt, dass diese Informationen nicht erforderlich sind, um das Ziel der Angabepflicht zu erfüllen.
- 21 Eine Einschränkung der Anwendbarkeit des ESRS 1.34 ist nicht ersichtlich, sodass dieser auch auf ESRS G1.24 Buchst. a) Anwendung findet. Bei der Wesentlichkeitsbetrachtung i.S. des ESRS 1.34 ist zu berücksichtigen, welches Ziel die jeweilige Angabepflicht verfolgt. Unter Berücksichtigung der beiden Perspektiven der doppelten Wesentlichkeit ist es nicht sachgerecht, die Unwesentlichkeit der Angabe allein anhand von für die Finanzberichterstattung angewendeten Wesentlichkeitsschwellen zu beurteilen.
- 22 Im Rahmen der Wesentlichkeitsbetrachtung i.S. des ESRS 1.34 kann nicht jede einzelne Geldstrafe oder Verurteilung, sondern nur die anzugebende Gesamthöhe der Geldstrafen bzw. die Gesamtzahl der Verurteilungen im Berichtsjahr zugrunde gelegt werden.