

STELLUNGNAHME

Stellungnahme

des Gesamtverbandes der
Deutschen Versicherungswirtschaft
Lobbyregister-Nr. R000774

zur IDW ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100)



Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V.

Wilhelmstraße 43 / 43 G, 10117 Berlin
Postfach 08 02 64, D-10002 Berlin
Telefon: +49 30 2020-5000 · Telefax: +49 30 2020-6000
Lobbyregister-Nr. R000774

Rue du Champ de Mars 23, B-1050 Brüssel
Telefon: +32 2 28247-30 · Telefax: +49 30 2020-6140
ID-Nummer 6437280268-55
www.gdv.de

Ansprechpartner

Rechnungslegung / Risikomanagement /
Revision

E-Mail

csr-reporting@gdv.de

Inhalt

| | |
|---|----------|
| 1. Einleitung | 3 |
| 2. Gesamteinschätzung | 4 |
| 3. Spezifische Anmerkungen | 4 |
| 3.1 ESRS 1-M1.1 – Verknüpfung der Wesentlichkeitsanalyse mit dem Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht im Bereich Nachhaltigkeit | 4 |
| 3.2 ESRS 1-M1.2 – Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS | 5 |
| 3.3 ESRS 1-M1.3 – Beurteilung der Wesentlichkeit bei diversifizierten Konzernen | 6 |
| 3.4 ESRS 1-M1.4 – Beurteilung der Wesentlichkeit von Auswirkungen in der Wertschöpfungskette | 6 |
| 3.5 ESRS 1-M2.1 – Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung | 7 |

Zusammenfassung

In der vorgelegten Stellungnahme wird eine Gesamteinschätzung zur IDW ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100) gegeben. Darüber hinaus enthält die Stellungnahme Anmerkungen zu konkreten Abschnitten der einzelnen ESRS-Module.

Insgesamt wird kritisch gesehen, dass die Modulverlautbarung an einigen Stellen über die ohnehin umfassenden Anforderungen der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) hinausgeht, dies gilt insbesondere für die Modulverlautbarungen zur „Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse“ sowie zur „Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung“. Stattdessen sollte der Fokus auf pragmatischen und umsetzungsorientierten Vorschlägen zum Umgang mit bestehenden Unsicherheiten liegen.

Zwar begrüßen wir eine einheitliche Sichtweise der Wirtschaftsprüfer und damit eine Verlautbarung des IDW zu den ESRS. Kritisch ist dennoch, dass durch die vorgelegte Modulverlautbarung ein weiteres Instrument mit Vorgaben zum CSRD-Bericht geschaffen wird, welches sich in ein ohnehin bereits sehr komplexes Regelwerk einbettet. Damit wird es für Unternehmen noch herausfordernder, alle relevanten Quellen zu berücksichtigen und eine prägnante sowie effektive Berichterstattung aufzusetzen. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass weitere Modulverlautbarungen in Planung sind, was die bereits bestehenden Herausforderungen für Unternehmen noch weiter verschärfen, kann

1. Einleitung

Das IDW hat am 20. Februar 2024 die „IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: ESRS-Modulverlautbarung (IDW RS FAB 100)“ veröffentlicht. Diese beinhaltet fünf Einzel-Module, welche folgende übergreifend relevante Themen im Zusammenhang mit der Wesentlichkeitsanalyse und der Berichterstattung unter den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) beinhalten:

- Verknüpfung der Wesentlichkeitsanalyse mit dem Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht im Bereich Nachhaltigkeit
- Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS
- Beurteilung der Wesentlichkeit bei diversifizierten Konzernen
- Beurteilung der Wesentlichkeit der Auswirkungen in der Wertschöpfungskette
- Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung

Im Nachfolgenden wird zunächst eine Gesamteinschätzung formuliert bevor anschließend auf die einzelnen Module eingegangen wird.

2. Gesamteinschätzung

Insgesamt bettet sich die Modulverlautbarung in ein ohnehin sehr komplexes Regelwerk ein, bestehend aus der CSRD, den ESRS, den EFRAG Q&A und EFRAG Implementation Guidances. Somit wird durch die Modulverlautbarung die Komplexität für Unternehmen weiter erhöht; eine prägnante sowie effektive Berichterstattung wird so noch anspruchsvoller. Hinzu kommt, dass aus der vorgelegten Modulverlautbarung nicht ersichtlich ist, welche weiteren Module geplant sind. Dies erhöht die Unsicherheit für Unternehmen, die zu wesentlichen Teilen bereits weit fortgeschritten bei der Implementierung der Anforderungen sind.

In den einzelnen Modulen wird auf Basis konkreter Fragen Stellung zu den erwarteten Inhalten der CSRD-Berichte bezogen. Während dieser Aufbau praxisnah und gut verständlich ist, sind die geforderten Inhalte zum Teil kritisch, vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 3. Insgesamt geht aus den vorgelegten Modulen eine strenge Auslegung mit zum Teil über die Anforderungen der ESRS hinausgehenden Anforderungen hervor. Da die ESRS als solche jedoch bereits sehr umfassend und weitreichend sind, erscheint es nicht sachgerecht, die bestehenden Vorgaben weiter zu verschärfen. Vielmehr ist es erforderlich, den Prüfern und Erstellern der Berichte praxistaugliche Lösungen zum Umgang mit bestehenden Unklarheiten aufzuzeigen, beispielsweise zu Auswirkungen in der Wertschöpfungskette bzw. zu Fragen zum Konsolidierungskreis, welche auch im vierten bzw. im fünften Modul adressiert werden. Darüber hinaus ist anzumerken, dass sich die Erkenntnisse aus der ESRS-Berichterstattung noch im fortlaufenden Prozess befinden. Eine relativierende Klarstellung zu Beginn der Verlautbarung wäre hilfreich, ebenso der Hinweis darauf, dass die Erkenntnisse zum aktuellen Zeitpunkt auf Grundlage der bisherigen Veröffentlichungen seitens EFRAG getroffen wurden.

3. Spezifische Anmerkungen

3.1 ESRS 1-M1.1 – Verknüpfung der Wesentlichkeitsanalyse mit dem Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht im Bereich Nachhaltigkeit

In Tz. 18 wird darauf abgestellt, dass für die Ermittlung der positiven Auswirkungen auf die Prinzipien eines eingerichteten Due-Diligence-Prozesses zurückgegriffen werden sollte. Obgleich die Begründung der konzeptionellen Verwandtschaft nachvollziehbar ist, geht diese Anforderung nicht aus den ESRS hervor und sollte daher entfallen.

In Tz. 19 wird ausgeführt, dass das im Rahmen „des Due-Diligence-Prozesses eingeführte Konzept zur Priorisierung von Maßnahmen zur Adressierung schwerwiegender Effekte zwar der Ermittlung der Wesentlichkeit von negativen

Auswirkungen dient“, aber auch dann über wesentliche negative Auswirkungen zu berichten ist, wenn das Unternehmen keine Maßnahmen ergriffen hat. Diese Aussage kann zu Verwirrung führen. Es wird daher angeregt, klarzustellen, dass das Konzept der Priorisierung von Maßnahmen zur Adressierung der schwerwiegendsten Effekte auch zur Ermittlung der Wesentlichkeit von negativen Auswirkungen genutzt wird.

3.2 ESRS 1-M1.2 – Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS

In Tz. 5 wird die thematische Gruppierung von Interessenträgern gemäß ESRS 1.AR 6 behandelt. Die letzten beiden Sätze besagen, dass einzelne Nachhaltigkeitsaspekte bestimmte Gruppen betroffener Interessenträger aufgreifen und diese als wichtige Gruppen potenziell betroffener Interessenträger bestimmen; genannt werden die eigene Belegschaft, Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette, betroffene Gemeinschaften und Verbraucher und/oder Endnutzer. Dies bedarf einer Klarstellung. Es ist anzumerken, dass bestimmte Gruppen von betroffenen Interessenträgern als sogenannte wichtige Gruppen bestimmt werden können, dies jedoch nicht zwingend erforderlich ist. Eine Klarstellung wäre konsistent mit dem ersten Satz in Tz. 5, da dort ebenfalls die Möglichkeit hervorgehoben wird.

In Tz. 6 wird eine individuelle Analyse zur Identifikation der betroffenen Interessenträger für den jeweiligen Nachhaltigkeitsaspekt gefordert. Diese Anforderung geht über die Vorgaben der ESRS sowie der EFRAG Implementation Guidances hinaus und sollte daher entfallen. Obgleich nicht alle Interessenträger gleichartig hinsichtlich aller Nachhaltigkeitsaspekte betroffen sein werden, ist es u. E. nicht zwingend erforderlich, die Stakeholder je Nachhaltigkeitsaspekt separat zu definieren.

In Tz. 12 wird ausgeführt, dass die Bildung von Gruppen von Interessenträgern regelmäßig erforderlich sein wird. Hierzu sollte entweder ein Hinweis auf die entsprechende Anforderung aus den ESRS aufgenommen werden oder der Hinweis sollte entfallen.

Tz. 14 stellt darüber hinaus dar, dass ggf. eine Disaggregation nach geografischen, sozialen, kulturellen oder geschlechtsspezifischen Aspekten oder in Bezug auf einzelne Projektvorhaben, Standorte oder Vermögenswerte sowie Produkt- oder Dienstleistungskategorien des Unternehmens erforderlich sein kann. Ob und nach welchen Kriterien das berichterstattende Unternehmen eine Disaggregation vornimmt, sollte der unternehmerischen Entscheidung des Unternehmens obliegen. Daher empfehlen wir, auf die unternehmensindividuelle Entscheidung hinzuweisen oder den Abschnitt zu löschen.

Auch die in Tz. 15 angeführte Möglichkeit, dass eine festgelegte Gruppierung der Interessenträger zu einem späteren Zeitpunkt ggf. anzupassen ist, ist aus unserer

Sicht unpraktikabel und fragwürdig. Für die Umsetzung in den Unternehmen ist es erforderlich, dass die einzelnen Prozessschritte abgeschlossen werden können. Auch wenn dies einen Anpassungsbedarf im Einzelfall nicht ausschließt, darf u. E. nicht die Regel sein, dass die Interessenträger im Zuge einer Wesentlichkeitsanalyse mehrfach hinterfragt oder angepasst werden müssen. Dies könnte massive Verzögerungen im Prozess der Wesentlichkeitsanalyse hervorrufen.

In Tz. 20 wird ausgeführt, dass die Formulierung in ESRS 1 eine starke Empfehlung für einen direkten Dialog oder Austausch mit den Interessenträgern zu verstehen ist. Dies ist nach unserem Verständnis nicht der Fall. Daher sollte allein darauf abgestellt werden, dass es gemäß den ESRS keine Verpflichtung für einen direkten Dialog oder Austausch mit Interessenträgern gibt, ausgenommen die Arbeitnehmervertreter der eigenen Belegschaft. Vor diesem Hintergrund stufen wir die in Tz. 21 und Tz. 22 enthaltene Klarstellung als hilfreich und positiv ein.

Bezüglich Tz. 28 ist eine Klarstellung hilfreich, dass die ESRS keine konkreten Vorgaben zur Einbindung der Interessenträger in die einzelnen Prozessschritte der Wesentlichkeitsanalyse enthalten.

3.3 ESRS 1-M1.3 – Beurteilung der Wesentlichkeit bei diversifizierten Konzernen

Bezüglich Tz. 3 ist eine Klarstellung hilfreich, dass die Durchführung einer doppelten Wesentlichkeitsanalyse gemeint ist. Diese sollte konsequent, wie beispielsweise unter M1.2 Tz. 27 erwähnt, benannt werden.

In Tz. 6c wird ausgeführt, dass in der Praxis regelmäßig eine Mischform angezeigt sein wird. Da, wie in Tz. 4 korrekt dargelegt, die ESRS keine Verfahren für die Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse vorsehen, sollte dies dahingehend umformuliert werden, dass in der Praxis eine Mischform empfehlenswert sein kann.

In Tz. 9 wird beispielhaft dargestellt, dass, wenn ein Nachhaltigkeitsaspekt aus Sicht des Konzerns als wesentlich identifiziert wurde, sämtliche Tochterunternehmen in die Ermittlung des Nachhaltigkeitsaspekts einzubeziehen sind. Diese Aussage ist mit Unsicherheiten behaftet. Es könnte missverstanden werden, dass ein Nachhaltigkeitsaspekt zusätzlich zur Wesentlichkeitsanalyse erneut für alle Tochterunternehmen bewertet werden müsse. Gemäß ESRS 1.102 ist dies jedoch nicht der Fall, da die Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen bereits für die gesamte konsolidierte Gruppe stattfindet.

3.4 ESRS 1-M1.4 – Beurteilung der Wesentlichkeit von Auswirkungen in der Wertschöpfungskette

Es bedarf einer Klarstellung, ob Teilmodul 1.4 sich primär mit der Beurteilung der

Wesentlichkeit befasst, das heißt mit der Identifizierung wesentlicher Aspekte durch die Durchführung einer Wesentlichkeitsanalyse, oder ob der Fokus des Moduls auf der Bewertung bereits als wesentlich identifizierter IROs liegt.

Diese Präzisierung ist von Bedeutung, da die Hebelwirkung von Unternehmen keinen Einfluss darauf hat, ob IROs, die in der Wertschöpfungskette entstehen, als wesentlich erachtet werden oder nicht (siehe Implementation Guidance Draft EFRAG IG 2 Value Chain, Abschnitt 31). Dennoch kann die Hebelwirkung in die Bewertung der als wesentlich identifizierten IROs einfließen.

In Tz. 6 wäre es angemessen folgende Ergänzung vorzunehmen: „In einigen Fällen kann ein Unternehmen Einfluss auf die Akteure in seiner Wertschöpfungskette haben oder ausüben. In anderen Fällen kann die Fähigkeit des Unternehmens, sich die erforderlichen Informationen über die Wertschöpfungskette zu beschaffen, sowie seine Fähigkeit zum Management der IROs begrenzt sein.“

3.5 ESRS 1-M2.1 – Einbeziehung von für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung

In Tz. 9 wird dargelegt, dass „grundsätzlich alle Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens in dessen konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil **der eigenen Geschäftstätigkeit** einzubeziehen“ sind. Aus Verbandssicht ergeben sich unverändert **weder** aus der durch die CSRD geänderten EU-Bilanzrichtlinie **noch** aus den Vorschlägen zum CSRD-Umsetzungsgesetz Anhaltspunkte dafür, dass es zu einer **Änderung/Erweiterung** des geltenden handelsrechtlichen Konsolidierungskreises kommen soll. Insbesondere werden die einschlägigen Regelungen in §§ 290, 294 und 296 HGB in der Hinsicht durch den Referentenentwurf zur Umsetzung der CSRD-Vorgaben nicht modifiziert. Auch baut die (Konzern)Lageberichterstattung, die um die neuen Vorgaben zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ergänzt wird, auf den für die Finanzberichterstattung unveränderten Konsolidierungskreis auf. Damit ist der Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung systembedingt und im Grundsatz zutreffend **grundsätzlich identisch** zu demjenigen der Finanzberichterstattung.¹ Davon zu trennen ist die nachgelagerte Frage, wie die Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung bestimmt werden.

¹ Zu berücksichtigen ist Artikel 19a Absatz 9 Unterabsatz 6 der Bilanzrichtlinie, welcher sich auf den aufsichtsrechtlichen Konsolidierungskreis nach Solvency II (Richtlinie 2009/138/EG) bezieht. Hier werden Gleichordnungskonzerne als Versicherungsgruppe eingeordnet. Demnach wird ein Gleichordnungskonzern für Zwecke der Gruppenaufsicht als Unterordnungskonzern mit einem Mutterunternehmen und (mehreren) Tochterunternehmen fingiert. Kraft dieser Fiktion kann das Mutterunternehmen die Konzernklausel für die Nachhaltigkeitsberichterstattung in Anspruch nehmen. Im Referentenentwurf zur Umsetzung der CSRD in deutsches Recht wird diese Regelung unter § 341a Absatz 2a HGB-E und § 341j Absatz 2a HGB-E umgesetzt.

Angesichts dieser Einschätzung der durch den europäischen und nationalen Gesetzgeber beabsichtigten Rechtslage vertritt der Verband die folgende **Sichtweise**:

- Der Referentenentwurf zur CSRD-Umsetzung enthält **keine Anhaltspunkte** dafür, dass die Bestimmung des Konsolidierungskreises und damit die Definition der Berichtseinheiten für Zwecke der **Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung künftig auseinanderfallen sollen**.
- Wird im Rahmen der unternehmensindividuellen Analyse festgestellt, dass einige oder gar alle Aspekte der Tätigkeit eines Tochterunternehmens außerhalb des finanziellen Konsolidierungskreises wesentlich für den Nachhaltigkeitsbericht sind, kann **unternehmensindividuell bestimmt werden, wie die in dieser Hinsicht wesentlichen Informationen operativ verarbeitet und im Nachhaltigkeitsbericht der Gruppe abgebildet werden**.
- Die Abbildung im Nachhaltigkeitsbericht sollte sich auf **wesentliche Aspekte** und nicht die Gesamttätigkeit im Unternehmen fokussieren können.
- Daraus ergeben sich jedoch **keinerlei Rückkopplungen** auf den Umfang des handelsrechtlichen Konsolidierungskreises.

Zur Klarstellung des Sachverhalts sollte die oben dargestellte Sichtweise des Verbands in der Modulverlautbarung berücksichtigt werden.

Berlin, den 27. Juni 2024