

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

Stand: 20.02.2024

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

3. Einzelmodule

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.

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M1.1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	20.02.2024
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 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 30.06.2024 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 Verknüpfung der Wesentlichkeitsanalyse mit dem Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht im Bereich Nachhaltigkeit

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Insbesondere in den themenübergreifenden Standards ESRS 1 und ESRS 2 wird mehrfach der Bezug zum Due Diligence-Prozess hergestellt, wie er in den internationalen Instrumenten der Leitprinzipien der Vereinten Nationen für Wirtschaft und Menschenrechte (UNGP)¹ und den OECD-Leitsätzen für multinationale Unternehmen² beschrieben wird. Gemäß ESRS 1.58 sollen die Ergebnisse eines solchen Due Diligence-Prozesses in die Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens und damit in die Wesentlichkeitsanalyse einfließen.

¹ Abrufbar unter: https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf (letzter Abruf: 20.02.2024).

² Abrufbar unter: <https://mneguidelines.oecd.org/mneguidelines/> (letzter Abruf: 20.02.2024).

- 3 Vor diesem Hintergrund ergeben sich verschiedene Fragestellungen im Hinblick auf die Rolle des Due Diligence-Prozesses in der Wesentlichkeitsanalyse und Berichterstattung nach ESRS.

3. Fragestellung 1

- 4 Was ist ein Due Diligence-Prozess in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte?

4. Würdigung 1

- 5 ESRS 1.59 definiert Due Diligence (Sorgfaltspflicht) als das Verfahren, mit dem Unternehmen die tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen auf die Umwelt und die Menschen im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit ermitteln, sie vermeiden, mindern und Rechenschaft darüber ablegen, wie sie diesen begegnen. Zu den negativen Auswirkungen gehören diejenigen, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit und der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette des Unternehmens zusammenhängen, auch durch seine Produkte oder Dienstleistungen sowie durch seine Geschäftsbeziehungen.
- 6 Nach den in ESRS 1.58 f. genannten internationalen Instrumenten umfasst ein Due Diligence-Prozess die folgenden sechs Schritte:
1. Verabschiedung einer Verpflichtungserklärung zu menschenrechtsbezogenen Sorgfaltspflichten durch die Unternehmensleitung und deren Verankerung in unternehmensweiten Grundsätzen und Maßnahmen (UNGP 16 sowie OECD RBD DD Guide³ Schritt 1)
 2. Identifizierung und Bewertung negativer Auswirkungen, auch durch Einbeziehung der verschiedenen Interessengruppen (UNGP 17, 18 sowie OECD RBD DD Guide Schritt 2)
 3. Einleitung von Maßnahmen zur Beendigung, Verhinderung, Begrenzung und Behebung der identifizierten negativen Auswirkungen (UNGP 17, 19 sowie OECD RBD DD Guide Schritt 3)
 4. Überwachung der Umsetzung dieser Maßnahmen und ihrer Ergebnisse (UNGP 17, 20 sowie OECD RBD DD Guide Schritt 4)
 5. Öffentliche Kommunikation über den Due Diligence-Ansatz und die zur Vermeidung und Behebung negativer Auswirkungen ergriffenen Maßnahmen (UNGP 17, 21 sowie OECD RBD DD Guide Schritt 5)
 6. Bereitstellung von oder Mitarbeit bei Abhilfemaßnahmen, einschließlich der Einrichtung von oder Teilnahme an Beschwerdemechanismen, bei denen Einzelpersonen und Gruppen ihre Bedenken über negative Auswirkungen äußern können (UNGP 22, 29, 31 sowie OECD RBD DD Guide Schritt 6)
- 7 Due Diligence ist ein kontinuierlicher Prozess, der auf Veränderungen in Strategie, Geschäftsmodell, Tätigkeiten, Geschäftsbeziehungen und des Betriebs-, Beschaffungs- und Verkaufskontexts reagiert und diese auslösen kann (ESRS 1.59). Unternehmen sollten die sukzessive

³ Abrufbar unter: <https://mneguidelines.oecd.org/OECD-leitfaden-fur-die-erfullung-der-sorgfaltspflicht-fur-verantwortungsvolles-unternehmerisches-handeln.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

Verbesserung ihrer Systeme und Prozesse zur Vermeidung und Behebung negativer Effekte anstreben (OECD RBD DD, S. 17).

- 8 Zudem soll sich der Due Diligence-Prozess auf einen konstruktiven und bidirektionalen Dialog mit den betroffenen Stakeholdern stützen (OECD RBD DD, S. 19), der in allen Schritten des Due Diligence-Prozesses relevant sein kann.

5. Fragestellung 2

- 9 Werden Unternehmen durch Artikel 19a bzw. Artikel 29a Bilanzrichtlinie⁴ oder die ESRS verpflichtet, einen Due Diligence-Prozess einzurichten und/oder über diesen zu berichten?

6. Würdigung 2

- 10 Aus Artikel 19a Abs. 2 bzw. Artikel 29a Abs. 2 Bilanzrichtlinie lässt sich keine Pflicht zur Einrichtung eines Due Diligence-Prozesses ableiten. Die ESRS als Konkretisierung der Berichtspflichten enthalten ebenfalls keine Verhaltensregeln in Bezug auf einen Due Diligence-Prozess. Auch wird die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane des Unternehmens durch die ESRS insoweit weder erweitert noch verändert (ESRS 1.58, ESRS 2.33). Dementsprechend werden Unternehmen durch die ESRS nicht verpflichtet, einen (vollständigen, vgl. Fragestellung 3) Due Diligence-Prozess einzurichten⁵ oder einen solchen gemäß den Vorgaben der UNGP oder der OECD-Leitlinien auszugestalten.
- 11 Gleichwohl fordern die ESRS Angaben darüber, ob und wie ein Due Diligence-Prozess bzw. dessen Elemente eingerichtet wurden (ESRS 2 GOV-4). Zur Gewährleistung der Kohärenz mit den internationalen Instrumenten orientieren sich die Angabepflichten an den Kernelementen der Due Diligence⁶:
- Schritt 1: Angaben darüber, ob und wie Nachhaltigkeitsaspekte in der Unternehmensführung verankert sind (ESRS 2 GOV-2, ESRS 2 GOV-3, ESRS 2 MDR-P), und über die Wechselwirkungen mit seiner Strategie und dem Geschäftsmodell (ESRS 2 SBM-3)
 - Schritt 2: Angaben über den Prozess zur Ermittlung und Bewertung negativer Auswirkungen auf Mensch und Umwelt (ESRS 2 IRO-1 und ESRS 2 SBM-3)
 - Schritt 3: Angaben über vorhandene Maßnahmen zum Umgang mit negativen Auswirkungen auf Mensch und Umwelt (ESRS 2 MDR-P, ESRS 2 MDR-A, themenbezogene ESRS)

⁴ Richtlinie 2013/34/EU.

⁵ Vgl. hierzu auch: [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para.100, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024) und EFRAG, Draft European Sustainability Reporting Standards, ESRS 1 – General Requirements, Basis for Conclusions, BC98, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FBC%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

⁶ In Anlehnung an ESRS 1.61.

- Schritt 4: Angaben von Metriken und vorhandenen Zielen zur Nachverfolgung der Wirksamkeit der o.g. Bemühungen (ESRS 2 MDR-M, ESRS 2 MDR-T, themenbezogene ESRS)
 - Einbeziehung von Stakeholdern: Angaben darüber, ob und wie die betroffenen Stakeholder in die Schritte der Sorgfaltspflicht einbezogen wurden (ESRS 2 GOV-2, ESRS 2 SBM-2, ESRS 2 IRO-1, ESRS 2 MDR-P, themenbezogene ESRS).
- 12 Eine Pflicht oder ein Anreiz zur Einrichtung eines Due Diligence-Prozesses in Einklang mit oder in Anlehnung an die genannten internationalen Instrumente kann ggf. auf Grundlage anderer Gesetze bestehen (z.B. zur Erfüllung der Anforderungen an den Mindestschutz als Voraussetzung für den Ausweis taxonomiekonformer Wirtschaftstätigkeiten nach Artikel 18 Abs. 1 EU-Taxonomie-Verordnung, zur Erfüllung der Anforderungen des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes sowie ggf. künftig zur Erfüllung der Anforderungen der Corporate Sustainability Due Diligence Directive).⁷

7. Fragestellung 3

- 13 Welche Rolle spielt ein vorhandener Due Diligence-Prozess in der Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS?

8. Würdigung 3

- 14 Die Wesentlichkeitsanalyse nach den ESRS ist nicht mit dem Due Diligence-Prozess gleichzusetzen.⁸
- 15 Unternehmen benötigen ein Verfahren (Wesentlichkeitsanalyse), um die im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung darzustellenden wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen zu ermitteln (ESRS 1.25) und die Angabepflichten zu den mit diesen verbundenen Nachhaltigkeitsaspekten zu bestimmen. Dabei ist das Konzept der doppelten Wesentlichkeit zugrunde zu legen, d.h. ein Nachhaltigkeitsaspekt ist „wesentlich“, wenn er die Kriterien für die Wesentlichkeit der Auswirkungen oder für die finanzielle Wesentlichkeit oder für beide erfüllt (ESRS 1.28).
- 16 Zur Beurteilung der Wesentlichkeit von negativen Auswirkungen greifen die Regelungen des ESRS 1.45 auf die Prinzipien zurück, die gemäß UNGP bzw. OECD MNE Guidelines in Schritt 2 des Due Diligence-Prozesses verankert sind und die zur Priorisierung von in Schritt 3 zu ergreifenden Maßnahmen angewendet werden sollen. Danach richtet sich die Wesentlichkeit von negativen Auswirkungen nach deren Schweregrad und ggf. der Wahrscheinlichkeit

⁷ Nach dem Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission vom 23.02.2022 haben der Europäische Rat und das Europäische Parlament am 14.12.2023 eine vorläufige Einigung zur Richtlinie über die Sorgfaltspflichten von Unternehmen im Hinblick auf Nachhaltigkeit (Corporate Sustainability Due Diligence Directive, CSDDD) erzielt. Diese wird, im Unterschied zur CSRD, bestimmten Unternehmen Vorschriften über Pflichten in Bezug auf tatsächliche und potenzielle nachteilige Auswirkungen auf die Menschenrechte und die Umwelt hinsichtlich ihrer eigenen Tätigkeiten und derjenigen ihrer Tochterunternehmen sowie der von ihren Geschäftspartnern durchgeführten Tätigkeiten machen.

⁸ Der Due-Diligence-Prozess ist Bestandteil des Risk Management Systems der Einheit, das zur Steuerung von Sachverhalten i.V.m. Nachhaltigkeit dient. Dagegen ist die Wesentlichkeitsanalyse Bestandteil des Informationssystems und der Kommunikation des Unternehmens, die für die Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts relevant sind.

ihres Eintretens. Der Schweregrad basiert auf den Faktoren Ausmaß, Umfang und Unabänderlichkeit.

- 17 Aus diesem konzeptionellen Gleichlauf der Beurteilung wesentlicher negativer Auswirkungen folgt, dass diejenigen Unternehmen, die einen Due Diligence-Prozess eingerichtet haben, die aus diesem gewonnenen Erkenntnisse auch bei der zwingend durchzuführenden Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS berücksichtigen sollten (ESRS 1.58, ESRS 1.60). Auch die in den ESRS enthaltenen Angabepflichten über den eingerichteten Due Diligence-Prozess (vgl. Fragestellung 2) führen dazu, dass eine Konsistenz des Due Diligence-Prozesses zur Wesentlichkeitsanalyse sowie zu den anderen Informationen des Nachhaltigkeitsberichts sicherzustellen ist.
- 18 Die Einrichtung eines Due Diligence-Prozesses ist i.d.R. allein jedoch nicht ausreichend, um die Anforderungen an die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS vollständig zu erfüllen, da der Due Diligence-Prozess nach den genannten internationalen Instrumenten in Schritt 2 nur auf die Ermittlung und Bewertung der tatsächlichen und potenziellen *negativen Auswirkungen* abzielt. Die Wesentlichkeitsanalyse nach den ESRS fordert darüber hinaus auch die Ermittlung und Bewertung von positiven Auswirkungen sowie von Risiken und Chancen, die innerhalb von kurz-, mittel- oder langfristigen Zeithorizonten einen wesentlichen Einfluss auf die Entwicklung, die Finanzlage, die finanzielle Leistungsfähigkeit, die Cashflows, den Zugang zu Finanzmitteln oder die Kapitalkosten des Unternehmens haben (oder wenn ein solcher Einfluss nach vernünftigem Ermessen zu erwarten ist). Auch für die Ermittlung der positiven Auswirkungen sollte wegen der konzeptionellen Verwandtschaft des Wesentlichkeitskonzeptes auf die Prinzipien eines etwaig eingerichteten Due Diligence-Prozesses zurückgegriffen werden.
- 19 Darüber hinaus ist zu beachten, dass das in Schritt 3 des Due Diligence-Prozesses eingeführte Konzept zur Priorisierung von Maßnahmen zur Adressierung der schwerwiegendsten Effekte zwar der Ermittlung der Wesentlichkeit von negativen Auswirkungen dient, jedoch keine Aussage darüber trifft, welche Auswirkungen als unwesentlich i.S. der ESRS einzuschätzen sind und insofern dazu führen, dass eine Berichterstattung im Nachhaltigkeitsbericht unterbleiben darf. Über wesentliche negative Auswirkungen ist auch dann zu berichten, wenn das Unternehmen bislang (noch) keine Maßnahmen ergriffen hat.⁹
- 20 Das Verhältnis des Due Diligence-Prozesses zur Wesentlichkeitsanalyse und zur Berichterstattung nach den ESRS ist in der folgenden Abbildung 1 verkürzt zusammengefasst.

⁹ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 221 f., abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

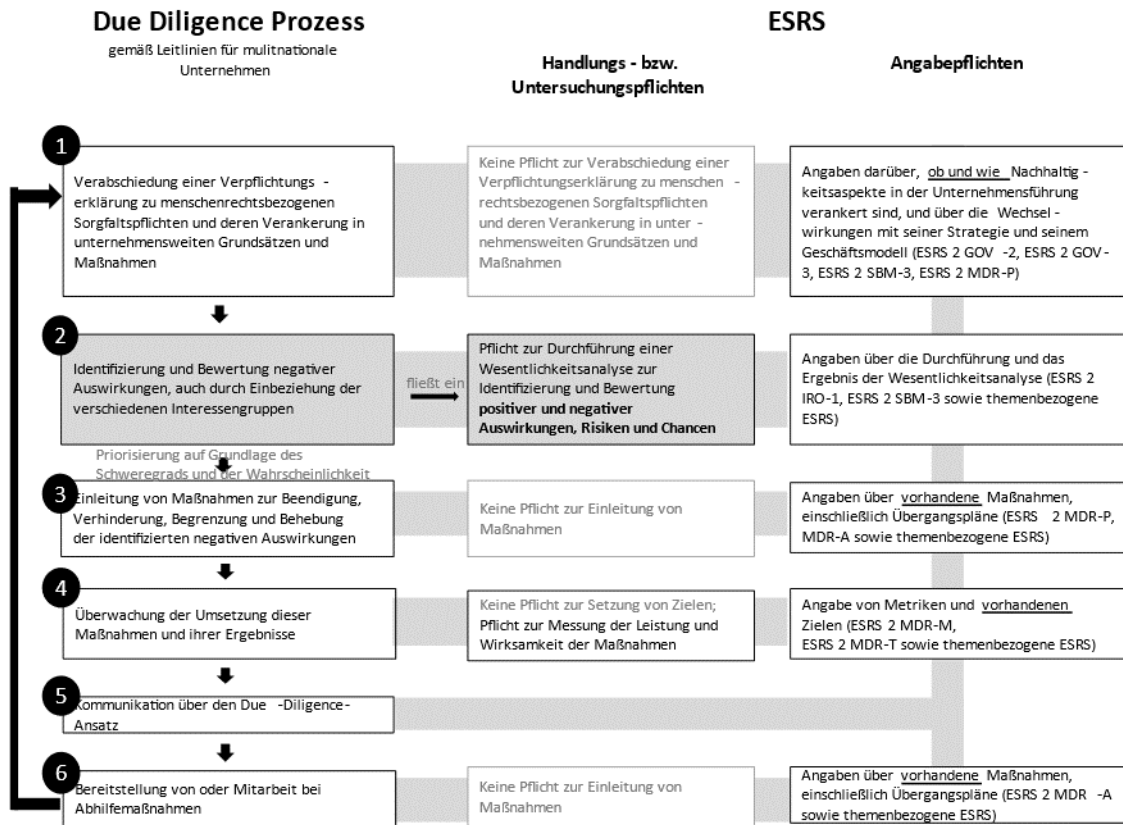


Abbildung 1: Verhältnis des Due Diligence-Prozesses zur Wesentlichkeitsanalyse und Berichterstattung nach ESRS

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M1.2
Datum der Verabschiedung durch den FAB	20.02.2024
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 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 30.06.2024 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 betroffenen Interessenträgern in die Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS¹

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Die Zusammenarbeit mit **betroffenen Interessenträgern** ist für den Due Diligence-Prozess und die Wesentlichkeitsanalyse von zentraler Bedeutung (ESRS 1.24). Beide Verfahren beinhalten die Ermittlung und Bewertung tatsächlicher und potenzieller negativer Auswirkungen, deren Wesentlichkeit auf der Grundlage des Dialogs mit den betroffenen Interessenträgern bewertet werden soll (ESRS 1.AR 8).

3. Fragestellung 1

- 3 Wer sind betroffene Interessenträger?

¹ Dieses Modul thematisiert die Einbeziehung von betroffenen Interessenträgern. Die Einbeziehung von Nutzern von Nachhaltigkeitsberichten ist entsprechend nicht Gegenstand dieses Moduls.

4. Würdigung 1

- 4 Betroffene Interessenträger sind neben den Nutzern von Nachhaltigkeitsberichten eine der beiden Hauptgruppen von Interessenträgern (vgl. Abbildung 1). Sie sind definiert als Einzelpersonen oder Gruppen, deren Interessen durch die Tätigkeiten des Unternehmens und seinen direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen in seiner gesamten Wertschöpfungskette betroffen sind oder betroffen sein könnten, sei es auf positive oder negative Weise (ESRS 1.22 (a)). Interessenträger können beiden Hauptgruppen zuzurechnen sein.
- 5 Interessenträger können gemäß ESRS 1.AR 6 auch thematisch gruppiert werden, z.B. in Beschäftigte und andere Arbeitskräfte, Lieferanten, Verbraucher, Kunden, Endnutzer, lokale Gemeinschaften und schutzbedürftige Gruppen, Behörden, einschließlich Regulierungsbehörden, Aufsichtsbehörden und Zentralbanken. Die Natur gilt als „stiller Interessenträger“ (ESRS 1.AR 7) und ist der Kategorie der betroffenen Interessenträgern zuzurechnen. Auch einzelne Nachhaltigkeitsaspekte greifen bestimmte Gruppen von betroffenen Interessenträgern direkt auf und bestimmen diese als wichtige Gruppen (potenziell) betroffener Interessenträger. Dies sind die eigene Belegschaft (ESRS S1.12), die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette (ESRS S2.9), die betroffenen Gemeinschaften (ESRS S3.7) und die Verbraucher und/oder Endnutzer (ESRS S4.8).

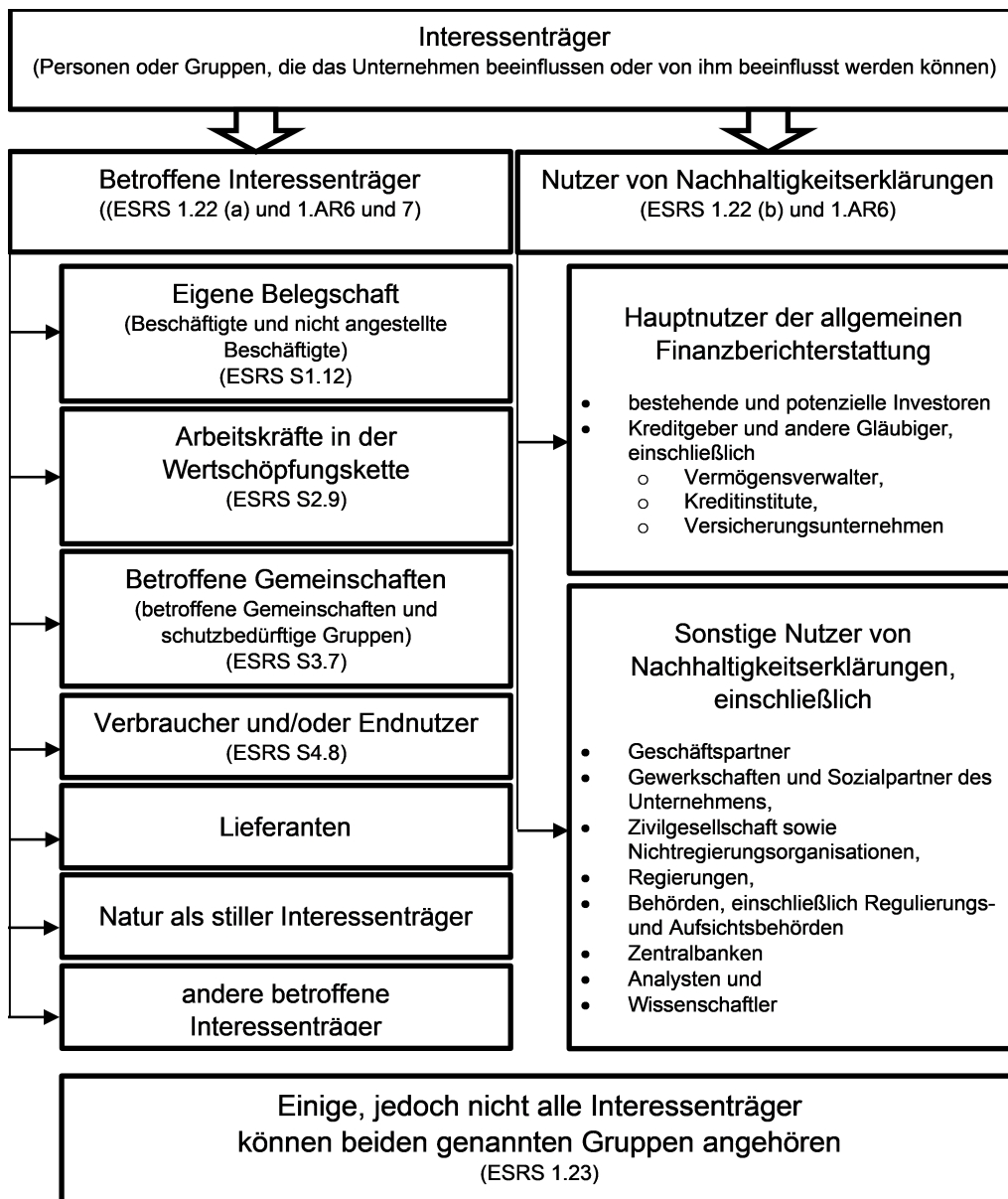


Abbildung 1: Abgrenzung der betroffenen Interessenträger nach ESRS²

6 Nicht alle Interessenträger sind von den Tätigkeiten des Unternehmens bzw. seinen Geschäftsbeziehungen in gleicher Art und Intensität betroffen. So kann z.B. die eigene Belegschaft von Auswirkungen im Zusammenhang mit Gleichbehandlung und Chancengleichheit betroffen sein, während die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette von Auswirkungen im Zusammenhang mit unangemessener Entlohnung betroffen sein können. Mithin sind die betroffenen Interessenträger individuell für den jeweiligen Nachhaltigkeitsaspekt und den damit

² Gemäß ESRS 1.AR 6 kommen neben den in Absatz 22, aufgeführten Kategorien von Interessenträgern häufig folgende Kategorien von Interessenträgern vor: Beschäftigte und andere Arbeitskräfte, Lieferanten, Verbraucher, Kunden, Endnutzer, lokale Gemeinschaften und schutzbedürftige Gruppen, Behörden, einschließlich Regulierungsbehörden, Aufsichtsbehörden und Zentralbanken.

verbundenen (möglichen) Auswirkungen zu identifizieren (vgl. Würdigung zu Problem 3).³ Die von einer Aktivität eines Unternehmens bzw. durch seine Geschäftsbeziehungen in der Wertschöpfungskette am meisten betroffenen Interessenträger gelten insofern als „wichtigste betroffene Interessenträger“ („key stakeholders“).

- 7 Um eine vollständige und korrekte Berichterstattung zu ermöglichen, hat das Unternehmen sicherzustellen, dass sämtliche Interessenträger, die wesentlich betroffen sind, identifiziert werden. Dies kann insb. dann herausfordernd sein, wenn zu betroffenen Interessenträgern keine direkte Beziehung besteht, da diese durch Auswirkungen in der Wertschöpfungskette und somit lediglich indirekt durch Geschäftsbeziehungen des Unternehmens betroffen sind, was nicht zwingend offenbar ist.⁴ Weiterhin kann die Identifizierung komplex sein, wenn es sich um Interessenträger handelt, die ihre Ansichten nicht selbst vertreten können, z.B. weil es sich bei diesen um die Umwelt, um zukünftige Generationen⁵ oder gefährdete Interessenträger handelt.⁶

5. Fragestellung 2

- 8 Was ist das Ziel der Einbindung von betroffenen Interessenträgern?

6. Würdigung 2

- 9 Ziel der Einbindung der Interessenträger ist es, die Wesentlichkeitsanalyse in Bezug auf die Auswirkungen mittels Informationen zu unterstützen, die die Perspektive dieser betroffenen Interessenträger widerspiegeln. Es ist zu erwarten, dass aufgrund des Komplexitätsgrades der Ermittlung und Bewertung der Auswirkungen eine stärkere Einbeziehung betroffener Interessenträger erforderlich ist als von Nutzern von Nachhaltigkeitsberichten für die Ermittlung der finanziell wesentlichen Risiken und Chancen. Je nach Art und Umfang der Einbindung⁷ ermöglicht diese eine unmittelbare oder mittelbare Interaktion mit den betroffenen Interessenträgern, durch welche Hinweise, Einschätzungen und Bedenken erlangt werden können, um die Auswirkungen der eigenen Geschäftstätigkeit sowie der direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen, die mit der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette im Zusammenhang stehen, zu ermitteln. Die Einbindung der betroffenen Interessenträger dient je nach Ausgestaltung des Prozesses auch der Validierung der (Zwischen-)Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse.

³ Vgl. [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 190, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

⁴ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 66 bis 69, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

⁵ Vgl. GRI 3: Wesentliche Themen 2021, S. 113 der konsolidierten GRI-Standards.

⁶ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 106, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

⁷ Art und Umfang der Einbindung sind, wie in der Würdigung zu Problem 4 dargestellt, nicht durch die ESRS festgelegt.

- 10 Ziel der Einbindung der betroffenen Interessenträger ist es hingegen nicht, die Bestimmung der wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte durch diese betroffenen Interessenträger selbst durchführen zu lassen bzw. deren Einbindung als alleinigen Bestandteil der Wesentlichkeitsanalyse zu nutzen. Das Unternehmen hat auszuschließen, dass der Einbezug von Interessenträgern oder deren Stellvertretern zu einer Überschätzung von Partikularinteressen einzelner Interessenträger und damit zu einer Verzerrung der Einschätzung der Auswirkungen führt. So ist es beispielsweise nicht sachgerecht, den Schweregrad ausschließlich durch die betroffenen Interessenträger auf Basis von Umfragen zu bestimmen. Die Gesamtverantwortung für die Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse, die Einschätzung des Schweregrads der Auswirkungen und die Bestimmung der zu berichtenden Nachhaltigkeitsaspekte verbleibt beim berichtender Unternehmen.

7. Fragestellung 3

- 11 Wie sind Gruppen von betroffenen Interessenträgern gegeneinander abzugrenzen?

8. Würdigung 3

- 12 In der Regel hat ein Unternehmen eine Vielzahl von Interessenträgern zu berücksichtigen, so dass die Bildung von Gruppen regelmäßig erforderlich sein wird. Die Bildung von Gruppen ist an dem Ziel der Wesentlichkeitsanalyse auszurichten, sämtliche wesentliche Auswirkungen des berichtenden Unternehmens zu ermitteln.⁸ Nicht sachgerechte Gruppierungen von Interessenträgern könnten zu einer fehlerhaften Einschätzung der tatsächlichen und potenziellen Auswirkungen des Unternehmens führen, was eine unvollständige oder verzerrte Berichterstattung des Unternehmens zur Folge haben könnte.⁹ Die Gruppierung der Interessenträger ist daher anhand vermuteter gleichartiger Auswirkungen eines Nachhaltigkeitsaspektes vorzunehmen bzw. vice versa aus den vorläufig identifizierten Auswirkungen abzuleiten. Sollte sich im weiteren Verlauf der Untersuchung herausstellen, dass die vermuteten gleichartigen Auswirkungen bzw. die vorläufigen identifizierten Auswirkungen sich nicht bewahrheiten, ist die Gruppierung der Interessenträger entsprechend anzupassen.
- 13 Beispielsweise ergibt sich für die themenbasierten S-Standards die Mindestgruppierung der betroffenen Interessenträger durch die Ausrichtung der Standards selbst. Diese definieren die eigene Belegschaft (ESRS S1.12), die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette (ESRS S2.9), die betroffenen Gemeinschaften (ESRS S3.7) und die Verbraucher und/oder Endnutzer (ESRS S4.8) als (potenzielle) wichtige Gruppen betroffener Interessenträger.
- 14 Um der Tatsache gerecht zu werden, dass Interessenträger in unterschiedlicher Intensität vom Schweregrad einer Auswirkung bzw. mit einer unterschiedlichen Wahrscheinlichkeit von einer Auswirkung betroffen sein können, kann es erforderlich sein, die Gruppen z.B. weiter nach geografischen, sozialen, kulturellen oder geschlechtsspezifischen Aspekten zu disaggregieren. Ebenso kann auch eine Disaggregation der Gruppen der Interessenträger in Bezug auf

⁸ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 7, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

⁹ Dies würde dann auch der Pflicht zu einer neutralen Berichterstattung zuwiderlaufen (vgl. u.a. ESRS 1.QC 5).

einzelne Projektvorhaben, Standorte oder Vermögenswerte sowie Produkt- oder Dienstleistungskategorien des Unternehmens für die Wesentlichkeitsanalyse der Auswirkungen erforderlich sein (vgl. insgesamt auch ESRS 1, Abschn. 3.7). Auch für den stillen Interessenträger „Natur“ kann eine Disaggregation erforderlich sein.

- 15 Aufgrund der Berücksichtigung der Perspektive der betroffenen Interessenträger in den einzelnen Stufen¹⁰ der Wesentlichkeitsanalyse kann es erforderlich sein, dass zunächst vorgenommene Gruppierungen zu einem späteren Zeitpunkt in der Wesentlichkeitsanalyse zu hinterfragen und in der Folge anzupassen sind, um eine vollständige, neutrale und korrekte Identifizierung der wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte sicherzustellen (vgl. ESRS 1.QC 5).
- 16 Die Einbindung sämtlicher Gruppen von (betroffenen) Interessenträgern zu allen potenziellen Nachhaltigkeitsaspekten bzw. bei der Einschätzung aller Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens ist nicht notwendig. Vielmehr führt eine Einbeziehung der Interessenträger nur jeweils zu den Nachhaltigkeitsaspekten, die einen potenziellen Einfluss auf diese haben, zu einem zielgerichteten und aussagekräftigen Prozess der Wesentlichkeitsanalyse.¹¹

Beispiel:

- 17 *Ein Unternehmen hat Produktionsstandorte in den Regionen A und B. Während es den Schweregrad und die Wahrscheinlichkeit potenzieller negativer Auswirkungen in Verbindung mit Arbeitssicherheit in der Region A als eher gering einschätzt, bewertet es den Schweregrad und die Wahrscheinlichkeit solcher potenziellen negativen Auswirkungen in der Region B als hoch. Weiterhin hat es u.a. potenziell wesentliche negative Auswirkungen auf die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette in Bezug auf faire Entlohnung identifiziert.*
- 18 *Aufgrund der potenziell wesentlichen negativen Auswirkungen hat das Unternehmen seine Mitarbeiter in der Region B und die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette als wichtige Gruppen von Interessenträgern bestimmt und mit diesen den Dialog intensiviert. Aus diesem Dialog erhält das Unternehmen Informationen, die es bei der Bewertung der jeweiligen Auswirkungen berücksichtigt. Es ist jedoch nicht notwendig und grundsätzlich nicht sachdienlich, die Mitarbeiter der Region B auch zur Bewertung der potenziell negativen Auswirkungen des Unternehmens auf die Mitarbeiter der Region A oder die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette aufzufordern (und jeweils umgekehrt).*

9. Fragestellung 4

- 19 Sind betroffene Interessenträger in einen direkten Dialog einzubinden?

¹⁰ Für eine mögliche Ausgestaltung des Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse vgl. z.B. den von der EFRAG in der [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG vorgesehenen mehrstufigen Prozess, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

¹¹ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 192, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

10. Würdigung 4

- 20 Die ESRS enthalten keine Verhaltensregeln in Bezug auf den Due Diligence-Prozess (ESRS 1.58)¹². ESRS 1.AR 8 legt jedoch nahe, dass die Bewertung der Wesentlichkeit auf der Grundlage des Dialogs mit den betroffenen Interessenträgern erfolgt, welcher ein Bestandteil der Due Diligence ist. Dies bedeutet trotz der Wortwahl der Vorschriften indessen nicht, dass die betroffenen Interessenträger im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse in einen direkten Dialog oder Austausch einzubinden sind. Die ESRS geben auch insofern keinen Umfang der Einbeziehung der Interessenträger vor.¹³ Vielmehr ist die Aussage des ESRS 1 als starke Empfehlung zu verstehen, da die Einbeziehung die Zielerreichung der Wesentlichkeitsanalyse in Bezug auf die Auswirkungen unterstützt. Eine Ausnahme hiervon gilt lediglich für die Einbeziehung der Arbeitnehmervertreter der eigenen Belegschaft, welche bereits durch die Bilanzrichtlinie¹⁴ vorgegeben wird (Artikel 19a Abs. 5 und Artikel 29a Abs. 6).
- 21 Für die Bewertung der Auswirkungen ist es notwendig und hinreichend, die Perspektive der betroffenen Interessenträger einzunehmen, um den Schweregrad (bzw. bei positiven Auswirkungen Ausmaß und Umfang) sowie ggf. die Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Auswirkung einzuschätzen.
- 22 Für die Einnahme der Perspektive der potenziell betroffenen Interessenträger stehen dem berichterstattenden Unternehmen unterschiedliche Ansätze zur Verfügung. Der direkte Dialog mit diesen potenziell betroffenen Interessenträgern ist hierbei eine Möglichkeit.
- 23 Neben dem direkten Dialog mit wichtigen Gruppen von betroffenen Interessenträgern selbst besteht auch die Möglichkeit, den Dialog mit Stellvertretern dieser Gruppen zu führen. Stellvertreter können z.B. Mitarbeiter bestimmter Abteilungen, Gewerkschaften (ESRS 1.AR 8), Interessensvertretungen oder Nichtregierungsorganisationen sein. Vertreter können hierbei unternehmensintern als auch unternehmensextern identifiziert werden. Bei der Auswahl und Einbindung von Vertretern ist zu berücksichtigen, dass diese die Sichtweise der betroffenen Interessenträger einnehmen können und - andere Sichtweisen - nicht die der vertretenen Interessenträger überlagern.¹⁵
- 24 In jedem Fall sollten im Unternehmen bereits vorliegende Erkenntnisse über betroffene Interessenträger Berücksichtigung finden (Berücksichtigung interner Informationen). Diese können auch aus Dialogen mit betroffenen Interessenträgern, die zu anderen Zwecken als der Wesentlichkeitsanalyse eingegangen wurden, resultieren. Hierunter fallen bspw. Mitarbeiterbefragungen zur Zufriedenheit oder zur Arbeitssicherheit, Auswertungen von Kundenbeschwerdeprozessen sowie in der Rechtsabteilung vorliegende Informationen.
- 25 Darüber hinaus sind weitere, einschlägige öffentlich verfügbare Informationen über die betroffenen Interessenträger hinzuzuziehen (Berücksichtigung externer Informationen). Hierzu zählt die Nutzung öffentlich verfügbarer Daten und wissenschaftlicher Studien sowie Analysen

¹² Vgl. auch IDW Modul ESRS 1-M1.1.

¹³ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 7, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

¹⁴ Richtlinie 2013/34/EU.

¹⁵ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, para. 106, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

(u.a. ESRS 1.AR 7). Aber auch Informationen, wie sie u.a. bei den Nationalen Kontaktstellen der OECD verfügbar sind, können relevante Einblicke in die Perspektive betroffener Interessenträger bieten.

- 26 Sowohl bei der Auswahl von Gesprächspartnern für den direkten Dialog mit den wichtigen Gruppen der betroffenen Interessenträger selbst als auch bei der Auswahl von Gesprächspartnern für den Dialog mit Stellvertretern ist darauf zu achten, dass eine objektive Repräsentanz der jeweiligen wichtigen Gruppe sichergestellt ist.

11. Fragestellung 5

- 27 In welchem Schritt der doppelten Wesentlichkeitsanalyse sind Interessenträger einzubinden?

12. Würdigung 5

- 28 Beide Hauptgruppen von Interessenträgern können in sämtlichen Schritten der Wesentlichkeitsanalyse einbezogen werden. Die Einbeziehung von Interessenträgern in den unterschiedlichen Schritten dient jeweils einem unterschiedlichen Zweck. Während die Einbeziehung von Interessenträger im Rahmen der Erlangung eines Verständnisses über den Kontext¹⁶ dazu dient, die wichtigen Gruppen betroffener Interessenträger zu identifizieren und den Aktivitäten zuzuordnen, bringen sie im zweiten Schritt der Wesentlichkeitsanalyse ihre Perspektive zur Identifizierung der potenziell wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen ein.¹⁷ Daran anschließend können die Interessenträger zu der Bewertung der den identifizierten Nachhaltigkeitsaspekten zugeordneten Auswirkungen, Risiken und Chancen beitragen.¹⁸

¹⁶ Schritt 1 der Wesentlichkeitsanalyse i.S. der [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, 3.1, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

¹⁷ Schritt 2 der Wesentlichkeitsanalyse i.S. der [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, 3.2, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

¹⁸ Schritt 3 der Wesentlichkeitsanalyse i.S. der [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, 3.3, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M1.3
Datum der Verabschiedung durch den FAB	20.02.2024
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 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 30.06.2024 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 Beurteilung der Wesentlichkeit bei diversifizierten Konzernen

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Insbesondere Mutterunternehmen von diversifizierten Konzernen mit Geschäftsaktivitäten in unterschiedlichen Branchen stehen vor der Herausforderung, über potenziell vielfältige Auswirkungen, Risiken und Chancen zu berichten. Vor diesem Hintergrund ergeben sich Fragestellungen zur praktischen Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse, zur Identifizierung der berichtspflichtigen Inhalte sowie zur Aufschlüsselung von Informationen.¹

¹ Die nachfolgenden Ausführungen gelten gleichwohl grundsätzlich auch für wenig diversifizierte Konzerne.

3. Fragestellung 1

- 3 Gibt es eine spezifische Methodik zur Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse bei diversifizierten Konzernen, die besonders geeignet scheint?

4. Würdigung 1

- 4 Die ESRS schreiben grundsätzlich kein spezifisches Verfahren für die Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse vor.² Die Wesentlichkeitsanalyse ist vielmehr an die individuellen Verhältnisse des Unternehmens oder des Konzerns anzupassen und muss geeignet sein, die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen zu identifizieren.
- 5 Gemäß ESRS 1.102 nimmt das Mutterunternehmen eines Konzerns, das einen konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht erstellt, die Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen für die gesamte konsolidierte Gruppe unter Einbeziehung aller Tochterunternehmen vor, unabhängig von der rechtlichen Konzernstruktur. Diese ist für die Identifizierung der wesentlichen Themen zunächst nicht bedeutsam, da es aus Konzernsicht keinen Unterschied macht, ob ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeiten über mehrere Teilbereiche, insb. Tochterunternehmen, des Konzerns hinweg ausübt oder ob es dieselbe Geschäftstätigkeit in nur einem Teilbereich ausübt.
- 6 Für die Wesentlichkeitsanalyse des Konzerns sind grundsätzlich unterschiedliche Ansätze denkbar:
- Top-Down-Ansatz:** Die Wesentlichkeitsanalyse erfolgt auf Konzernebene. Die Ebene der Tochterunternehmen spielt konzeptionell keine Rolle, da auch die den Tochterunternehmen zuzuordnenden Auswirkungen, Risiken und Chancen unmittelbar aus dem Blickwinkel des Konzerns identifiziert und bewertet werden.
 - Bottom-Up-Ansatz:** Die Wesentlichkeitsanalyse erfolgt auf Ebene der Tochterunternehmen, anschließend erfolgt eine Konsolidierung der Ergebnisse auf Konzernebene. Im Rahmen dieser Konsolidierung sollten Themen eliminiert werden, die zwar auf Ebene der Tochterunternehmen jedoch nicht auf Ebene des Konzerns wesentlich sind. Andernfalls würde die konsolidierte Berichterstattung Informationen über unwesentliche Themen beinhalten. Zu beachten ist auch, dass bei einer Konsolidierung der wesentlichen Themen – insb. beim Bottom-Up-Ansatz – ein angemessenes Maß an Konsistenz bei den Bewertungsmethoden und bei der Festlegung der Schwellenwerte innerhalb des Konzerns berücksichtigt werden muss. Ebenfalls ist zu beachten, dass sich auf Ebene der Tochterunternehmen individuell unwesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen zu wesentlichen Aspekten auf Konzernebene aggregieren können.
 - Mischform aus a) und b):** In der Praxis wird regelmäßig eine Mischform aus Top-down- und Bottom-up-Ansatz angezeigt sein, dessen Ausgestaltung den jeweiligen unternehmensspezifischen Besonderheiten Rechnung trägt. Beispielsweise kann ein Top-down-Ansatz angereichert werden durch spezifische Ergebnisse aus den Wesentlichkeitsanalysen bedeutsamer Tochterunternehmen, die ggf. bereits schon vorliegen.

² Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, FAQ13, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

Ebenso kann ein Bottom-up-Ansatz bspw. zwar mit den Wesentlichkeitsanalysen auf Ebene der Tochterunternehmen beginnen, aus Erwägungen der Praktikabilität mag es jedoch nicht handhabbar sein, für sämtliche Tochterunternehmen im Konzern spezifische Wesentlichkeitsanalysen durchzuführen. Auch hier kann eine Kombination aus den Ergebnissen der Wesentlichkeitsanalysen einzelner Tochterunternehmen sowie einer zusätzlichen Konzernsicht als Top-Down-Element denkbar sein.

- 7 Konzeptionell führen die oben dargestellten Ansätze zum gleichen Ergebnis, mithin zu den gleichen als wesentlich identifizierten Auswirkungen, Risiken und Chancen des Konzerns.

5. Fragestellung 2

- 8 Sind die Informationen aller Tochterunternehmen zu den Auswirkungen, Risiken und Chancen, die aus Sicht des Konzerns wesentlich sind, in den konsolidierten Nachhaltigkeitsbericht einzubeziehen?

6. Würdigung 2

- 9 Gemäß ESRS 1.62 soll der Nachhaltigkeitsbericht für dasselbe berichtende Unternehmen wie der Abschluss erstellt werden. Die Berichtsgrenzen der finanziellen und der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind somit grundsätzlich, bis auf spezifische Ausnahmen³, deckungsgleich. Stellt das Unternehmen einen Konzernabschluss auf, ist das berichtende Unternehmen somit der gesamte Konzern. Für die Beurteilung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen wird in ESRS 1.102 klargestellt, dass diese für die „gesamte konsolidierte Gruppe“ erfolgt, unabhängig von deren rechtlichen Struktur. Somit ist über aus Konzernsicht wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen zunächst für den gesamten Konzern, mithin für alle Tochterunternehmen zu berichten.⁴ Wird bspw. der Wasserverbrauch als wesentlicher Nachhaltigkeitsaspekt aus Sicht des Konzerns identifiziert, sind sämtliche Tochterunternehmen in die Ermittlung des Konzern-Parameters „Wasserverbrauch“ einzubeziehen.
- 10 Gleichwohl spiegeln die Angaben zu den wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen bezogen auf Strategien, Maßnahmen und Ziele den Umfang der Aktivitäten innerhalb des Konzerns wider. Bestehen im Hinblick auf einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt bspw. nur Strategien, Maßnahmen und bzw. oder Ziele für einen bestimmten Teilbereich des Konzerns, etwa für die beiden größten Tochterunternehmen, so ist entsprechend nur über diese zu berichten. In einem solchen Fall ist transparent klarzustellen, welche Teilbereiche des Konzerns betroffen sind (ESRS 2.65(b), ESRS 2.68(b), ESRS 2.80(c)).
- 11 Wenn es für ein angemessenes Verständnis der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen erforderlich ist, müssen die berichteten Informationen zudem aufgeschlüsselt werden (ESRS 1.54).

³ Siehe hierzu bspw. Modul ESRS 1-M2.1.

⁴ Vgl. auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, FAQ22, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).

7. Fragestellung 3

- 12 Welche Anforderungen an die Aufschlüsselung von Informationen auf Konzernebene gibt es?

8. Würdigung 3

- 13 Neben den generellen Anforderungen an die Aufschlüsselung von Informationen nach ESRS 1.54 ist eine angemessene Beschreibung der Auswirkungen, Risiken und Chancen von Tochterunternehmen in die konsolidierte Berichterstattung aufzunehmen, wenn erhebliche Unterschiede zwischen den wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen auf Konzernebene und den wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen eines oder mehrerer Tochterunternehmen festgestellt werden. Die entsprechende Regelung in ESRS 1.103 ist bereits in der CSRD angelegt (Artikel 29a Abs. 4 Bilanzrichtlinie⁵).
- 14 Zur Ermittlung, welche Unterschiede als „erheblich“ eingestuft werden sollten, sind die unternehmensspezifischen Besonderheiten unter Einbeziehung des Geschäftsmodells zu berücksichtigen. Gerade bei diversifizierten Unternehmen mit Geschäftsaktivitäten in unterschiedlichen Branchen kann dies der Fall sein. Gemäß ESRS 1.104 kann eine Aktivität in unterschiedlichen Branchen ein Hinweis auf erhebliche Unterschiede der Auswirkungen, Risiken und Chancen sein. Auch können die in ESRS 1, Abschn. 3.7 genannten Umstände berücksichtigt werden, etwa eine Geschäftstätigkeit in unterschiedlichen Ländern, sofern das Profil der Auswirkungen, Risiken und Chancen erheblich voneinander abweicht. Eine angemessene Beschreibung umfasst eine transparente Darstellung der wesentlichen Unterschiede und kann grundsätzlich qualitativ und quantitativ erfolgen.

⁵ Richtlinie 2013/34/EU.

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M1.4
Datum der Verabschiedung durch den FAB	20.02.2024
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 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 30.06.2024 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 Beurteilung der Wesentlichkeit von Auswirkungen in der Wertschöpfungskette

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Im Nachhaltigkeitsbericht ist auch über die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen in der Wertschöpfungskette und die daraus resultierenden Nachhaltigkeitsaspekte zu berichten (ESRS 1.43, ESRS 1.63). Für die Einschätzung der Wesentlichkeit bei durch von Unternehmen mittelbar verursachten bzw. mit dem berichtenden Unternehmen verbundenen Auswirkungen (Auswirkungen in der Wertschöpfungskette) ist das allgemeine Prinzip der doppelten Wesentlichkeit anzuwenden (ESRS 1.66).
- 3 Die Wesentlichkeit einer negativen Auswirkung in Bezug auf einen (oder mehrere) Nachhaltigkeitsaspekt(e) wird durch den Schweregrad und bei potenziellen Auswirkungen zusätzlich durch die Eintrittswahrscheinlichkeit bestimmt (ESRS 1.45). Die Bewertung hat in Bezug auf die jeweiligen betroffenen Stakeholder(-gruppen) zu erfolgen (ESRS 1.22(a), ESRS 1.AR 10, Anhang II Definition „Auswirkung“).

- 4 Der Schweregrad ist anhand der drei Merkmale Umfang, Ausmaß und Unabänderlichkeit der Auswirkungen zu ermitteln (ESRS 1.45). Während Ausmaß den Grad der Betroffenheit der Umwelt oder der Menschen in Bezug auf die Auswirkung angibt, bezieht sich der Umfang auf die Verbreitung der Auswirkung (vgl. ESRS 1.AR 10(a) und (b)). Die Unabänderlichkeit gibt an, inwiefern der negative Effekt der Auswirkung umkehrbar ist (vgl. ESRS 1.AR 10(c)).

Beispiel:

Ein berichtendes Unternehmen verwendet bei der Herstellung seiner Produkte geringe Mengen von Zwischenprodukten (Acetat), die aus Baumwolle hergestellt werden. Im Endprodukt sind daher nur äußerst geringe Mengen von Baumwolle enthalten. Die Baumwolle wird nach ihrem Abbau über mehrere Stufen weiterverarbeitet, bevor vom berichtenden Unternehmen das Zwischenprodukt, in das sie einfließt, erworben wird. Die Baumwolle wird in biosensitiven Gebieten angebaut und mutmaßlich unter Verwendung von Kinderarbeit geerntet. Laut Studien werden durch den Anbau einzelne, an anderen Orten häufig vorkommende und nicht vom Aussterben bedrohte Arten verdrängt, deren Anzahl durch Umsiedlung in benachbarte Gebiete stabilisiert werden kann.

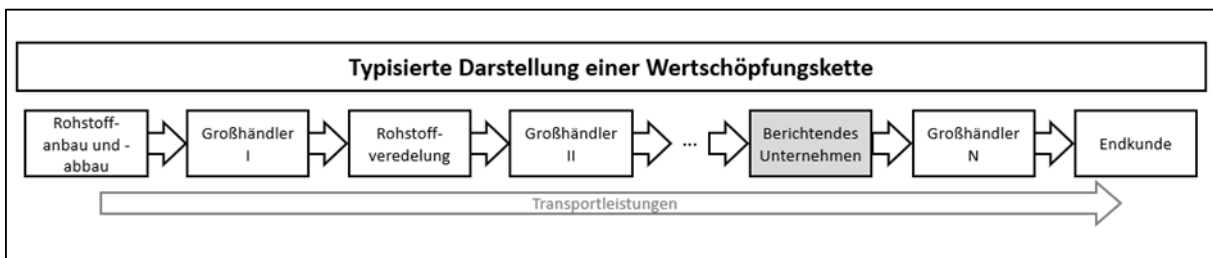


Abbildung 1: Typisierte Darstellung einer Wertschöpfungskette

3. Fragestellung

- 5 Es stellt sich die Frage, wie die Wesentlichkeit von Auswirkungen in Beziehungen der Wertschöpfungskette zu bewerten ist, um den Umfang der Berichterstattung festzulegen.¹

4. Würdigung

- 6 Die reine Entfernung im Sinne der Anzahl an Zwischenstufen zwischen berichterstattendem Unternehmen und Unternehmen, durch welches die Auswirkung tatsächlich verursacht wird, sowie die Einflussmöglichkeit des berichtenden Unternehmens auf den verursachenden Teilnehmer in der Wertschöpfungskette sind für die Bewertung von potenziell wesentlichen Aus-

¹ Dieses Modul behandelt die Bewertung der Wesentlichkeit von Auswirkungen in Beziehungen der Wertschöpfungskette. Regelungen zu Fällen, in denen das Unternehmen Informationen über seine vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette (auch nach zumutbaren Anstrengungen) nicht einholen kann werden in diesem Modul nicht thematisiert. Hierzu ist ein separates Modul geplant.

wirkungen allein nicht entscheidend. Stattdessen ist insb. darauf abzustellen, wie eine potenziell wesentliche Auswirkung in der Wertschöpfungskette mit dem berichtenden Unternehmen im Zusammenhang steht.²

- 7 Bei der Beurteilung des Schweregrads von Auswirkungen in der Wertschöpfungskette müssen die Merkmale Ausmaß und Unabänderlichkeit unabhängig von dem durch das berichtende Unternehmen verursachten Anteil eingeschätzt werden.³ Um den Grad der Verbindung des berichtenden Unternehmens mit der Auswirkung in der Wertschöpfungskette widerzuspiegeln, erscheint es im Hinblick auf das Merkmal Umfang sachgerecht, diesen in Bezug auf den mit dem berichtenden Unternehmen verbundenen Anteil zu bewerten. Der Umfang der von anderen Unternehmen außerhalb der eigenen Wertschöpfungskette verursachten Auswirkungen sind dem berichterstattenden Unternehmen hingegen nicht zuzurechnen, da sie nicht infolge der Aktivitäten des berichtenden Unternehmens entstehen. Der (ggf. im Wege der Schätzung) zu ermittelnde Umfang kann eine nur geringe Anzahl betroffener Menschen bzw. ein nur begrenztes betroffenes geografisches Gebiet ergeben. Der Anteil der dem berichtenden Unternehmen zuzurechnenden Auswirkung steht hierbei nicht unbedingt in einer linearen Beziehung zum durchgerechneten Anteil der Produktionsmenge des (mittelbar) abgenommenen Gutes bzw. der (mittelbar) in Anspruch genommenen Dienstleistung.
- 8 Zu beachten ist jedoch, dass jedes der drei Merkmale des Schweregrads eine Auswirkung (und somit mittelbar einen Nachhaltigkeitsaspekt) schwerwiegend bzw. sogar wesentlich machen kann (ESRS 1.AR 11). Dies kann der Fall sein, wenn eines der anderen Merkmale als so schwerwiegend eingeschätzt wird, dass die anderen Merkmale überstrahlt werden (z.B. sehr hohe Ausprägung der Merkmale Ausmaß bzw. Unabänderlichkeit bei Todesfällen), was zu einer insgesamt wesentlichen Auswirkung in Bezug auf einen Nachhaltigkeitsaspekt führen und diesen dadurch berichtspflichtig machen würde.
- 9 Zu berichten ist über die als wesentlich bestimmten Nachhaltigkeitsaspekte. Hierfür kann sich das Unternehmen qualitative und quantitative Grenzen zur Operationalisierung der Unterscheidung von wesentlichen und unwesentlichen Auswirkungen setzen (vgl. ESRS 1.42). Grenzen und Kriterien sollten nachvollziehbar und objektiv gewählt werden.
- 10 Die Einschätzung ist, wie oben dargestellt, auf Basis der Gegebenheiten des berichterstattenden Unternehmens und der Auswirkung seiner Handlungen auf Mensch und/oder Natur vorzunehmen. Diese Auswirkung kann auch bei einem vermeintlich geringen Umfang und daraus abgeleitet einer geringen Anzahl betroffener Menschen bzw. bei einem begrenzten betroffenen geografischen Gebiet bei einem gleichzeitig wesentlichen Ausmaß (z.B. Verstoß gegen die oben angesprochenen Menschenrechte bei der Ernte oder in der Verarbeitung) zu einer

² Die Auswirkungen im Zusammenhang mit den Tätigkeiten eines Unternehmens schließen die unmittelbar vom Unternehmen verursachten Auswirkungen, die Auswirkungen, zu denen das Unternehmen beiträgt, sowie jene Auswirkungen ein, die anderweitig mit der Wertschöpfungskette des Unternehmens zusammenhängen, vgl. hierzu auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 2: VCIG, para. 71, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25202%2520VCIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024) sowie Erwägungsgrund 31 der Richtlinie (EU) 2022/2464.

³ Ähnlich auch [Draft] EFRAG Implementation Guidance 1 MAIG, S. 27, "Example", abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FDraft%2520EFRAG%2520IG%25201%2520MAIG%2520231222.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024)

insgesamt wesentlichen Auswirkung in Bezug auf einen Nachhaltigkeitsaspekt führen und diesen dadurch berichtspflichtig machen.

In Bezug auf das Beispiel:

- 11 *Das berichtende Unternehmen verwendet durch die Vorprodukte Baumwolle als Rohstoff, welcher unter Einsatz von Kinderarbeit geerntet und in biosensitiven Gebieten angebaut wird. Durch diese mittelbare Verwendung ist das Unternehmen mit dem Baumwollabbau verbunden. Dies deutet zunächst auf zumindest zwei mögliche wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte hin: Kinderarbeit (ESRS S2 Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette) sowie Biologische Vielfalt und Ökosysteme (ESRS E4):*
- *Kinderarbeit: Das Unternehmen verwendet nur äußerst geringe Mengen des Rohstoffes. Im Hinblick auf Auswirkungen spricht dies für einen nur geringen eigenen Anteil am Umfang der negativen Auswirkungen in der Wertschöpfungskette in Bezug auf den Nachhaltigkeitsaspekt (geringe Anzahl betroffener Personen). Trotz des nur geringen Umfangs schätzt das berichterstattende Unternehmen das Ausmaß als sehr hoch ein, da es sich um einen Verstoß gegen grundlegende Menschenrechte handelt. Wegen der schwerwiegenden langfristigen Folgen von Kinderarbeit auf die Gesundheit und Bildung der Kinder wird auch die Unabänderlichkeit als erhöht eingeschätzt. Das berichtende Unternehmen kommt zu der Einschätzung, dass es eine wesentliche Auswirkung auf diesen Nachhaltigkeitsaspekt hat und diesen in die Berichterstattung einbezieht.*
 - *Biologische Vielfalt und Ökosysteme: Das Unternehmen verwendet nur äußerst geringe Mengen des Rohstoffes. Im Hinblick auf den Schweregrad möglicher Auswirkungen spricht dies für einen nur geringen eigenen Anteil am Umfang der negativen Auswirkungen in der Wertschöpfungskette in Bezug auf den Nachhaltigkeitsaspekt (geringer Umfang der betroffenen Fläche). Durch die landwirtschaftliche Bearbeitung der Fläche werden nur wenige, nicht vom Aussterben bedrohte Arten verdrängt, was auf ein geringes Ausmaß hindeutet. Zudem scheint keine hohe Unabänderlichkeit gegeben, da die verdrängten Arten (unabhängig vom Umfang) in benachbarte Gebiete umgesiedelt werden können. Das berichtende Unternehmen kann zu der Einschätzung kommen, dass es in Verbindung mit dem Baumwollabbau keine wesentliche Auswirkung auf die Biologische Vielfalt und Ökosysteme hat und insofern von einer Berichterstattung absehen.*
- 12 *Die Einschätzung des berichtenden Unternehmens erfolgt hierbei jeweils unter Berücksichtigung einer angemessenen Sachverhaltsaufklärung und -würdigung sowie der weiteren zu berichtenden Nachhaltigkeitsaspekte.*

Zugrundeliegender Standard	ESRS 1 (Anlage I der Delegierten Verordnung (EU) 2023/2772)
Kurztitel des Moduls	ESRS 1-M2.1
Datum der Verabschiedung durch den FAB	20.02.2024
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 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 30.06.2024 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 für den Konzernabschluss unwesentlichen Tochterunternehmen in die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung

2. Sachverhalt bzw. Fallkonstellation

- 2 Gemäß Artikel 29a Abs. 1 Unterabs. 1 Bilanzrichtlinie¹ 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.
- 3 Der Konsolidierungskreis umfasst gemäß Artikel 21 Bilanzrichtlinie ein Mutterunternehmen und all seine Tochterunternehmen. Gemäß § 296 Abs. 2 HGB braucht ein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss nicht einbezogen zu werden, wenn es für die Verpflichtung, ein

¹ Richtlinie 2013/34/EU.

den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung ist.

- 4 Nach IFRS 10.A „Konzernabschluss“ i.V.m. IFRS 10.4. hat ein Mutterunternehmen grundsätzlich sämtliche Tochterunternehmen zu konsolidieren. Vor dem Hintergrund des Prinzips der Entscheidungserheblichkeit (IAS 1.7) ist eine Konsolidierung von Tochterunternehmen dann nicht notwendig, wenn sie (einzeln oder zusammen betrachtet) quantitativ und qualitativ für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unwesentlich sind.

3. Fragestellung

- 5 Fraglich ist, ob für Zwecke der Finanzberichterstattung aufgrund von deren Unwesentlichkeit nicht in den Konsolidierungskreis einbezogene Tochterunternehmen in den Konsolidierungskreis für die Nachhaltigkeitsberichterstattung einzubeziehen sind.

4. Würdigung

- 6 Gemäß ESRS 1.62 ist die konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung für die Unternehmensgruppe aufzustellen. Eine „Gruppe“ i.S. der Bilanzrichtlinie ist ein Mutterunternehmen und alle 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.
- 7 Eine Nicht-Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konsolidierungskreis für die Nachhaltigkeitsberichterstattung allein aufgrund von deren Nicht-Einbeziehung in den Konsolidierungskreis der Finanzberichterstattung, begründet durch finanzielle Unwesentlichkeit (§ 296 Abs. 2 HGB bzw. IAS 1.7), ist nicht sachgerecht. Die finanzielle Unwesentlichkeit von Tochterunternehmen in der konsolidierten Finanzberichterstattung führt nicht dazu, dass die Wirkung der Nicht-Einbeziehung in den Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichermaßen unwesentlich ist (vgl. Artikel 6 Abs. 1 Buchst. j Bilanzrichtlinie). Dies liegt in dem abweichenden Wesentlichkeitskonzept der Nachhaltigkeitsberichterstattung begründet. Während die Perspektive der Wesentlichkeit der Auswirkung (impact materiality) insgesamt keine Berücksichtigung im Konzernabschluss findet, weicht auch die finanzielle Wesentlichkeit (financial materiality) der Nachhaltigkeitsberichterstattung, z.B. in Bezug auf den Betrachtungshorizont, ab.
- 8 Somit hat das berichtende Mutterunternehmen bei der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen für die gesamte Gruppe vorzunehmen und dafür zu sorgen, dass alle Tochterunternehmen in einer Weise berücksichtigt werden, dass die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen unvoreingenommen ermittelt werden können (ESRS 1.102).
- 9 Folglich sind grundsätzlich alle Tochterunternehmen eines Mutterunternehmens in dessen konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil der eigenen Geschäftstätigkeit einzubeziehen.
- 10 Die von ESRS 2.5 Buchst. b i) geforderte Bestätigung, dass der Konsolidierungskreis der Nachhaltigkeitsberichterstattung der gleiche wie für die Konzernabschlüsse ist, führt nicht

dazu, dass ein für Zwecke des Konzernabschlusses finanziell unwesentliches Tochterunternehmen in die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht einbezogen werden muss, da gemäß Artikel 21 Bilanzrichtlinie die Basis für den Konsolidierungskreis zwischen Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung übereinstimmt.²

² Des Weiteren wird in der Basis for Conclusion zu ESRS 2 (BC11) eine Abweichung der Konsolidierungskreise von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung thematisiert, abrufbar unter: <https://efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FBC%2520ESRS%25202%2520General%2520disclosures.pdf> (letzter Abruf: 20.02.2024).