



IDW (Hrsg.)

Nachhaltigkeit richtig umsetzen

Fachinformationen für die unternehmerische Praxis,
Beratung und Prüfung

2., vollständig aktualisierte Auflage

IDW (Hrsg.)

Nachhaltigkeit richtig umsetzen

Fachinformationen für die unternehmerische Praxis,
Beratung und Prüfung

2., vollständig aktualisierte Auflage

Das Thema Nachhaltigkeit liegt uns am Herzen:



Hinweis: Bei den enthaltenen bereits separat veröffentlichten Bestandteilen (z.B. Positionspapiere, WPg-Artikel etc.) können Nummerierung und Seitenzahl von dem Original abweichen, da die Elemente in der hier vorliegenden Publikation thematisch strukturiert und in den Gesamtkontext eingeordnet wurden. Textliche Veränderungen wurden nicht vorgenommen.

2., vollständig aktualisierte Auflage

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

© 2023 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf

Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des IDW.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld
Druck und Bindung: C.H.Beck, Nördlingen
KN 12070/0

Der in diesem Werk verwendete Begriff „Wirtschaftsprüfer“ umfasst sowohl Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen als auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Er umfasst bei Prüfungen, die von genossenschaftlichen Prüfungsverbänden oder von Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände sowie von vereidigten Buchprüfern, vereidigten Buchprüferinnen und Buchprüfungsgesellschaften durchgeführt werden dürfen, auch diese.

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

ISBN 978-3-8021-2772-0

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://www.d-nb.de> abrufbar.

Coverfoto: www.adobestock.com/GregBrave

www.idw-verlag.de

Kapitel 1: Nachhaltigkeit: Game Changer für Wirtschaft und Berufsstand?

Das Thema Nachhaltigkeit ist – trotz anderer fast alles beherrschender Krisen – mittlerweile in den Fokus der Öffentlichkeit und des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer gerückt. Am 11.01.2019 hatte die EU-Kommission den sogenannten „Green Deal“ mit folgenden sehr ambitionierten Zielen vorgestellt:¹

- Klimaneutralität Europas bis 2050
- Ankurbelung der Wirtschaft durch umweltfreundliche Technologien
- Schaffung einer nachhaltigen Industrie
- Schaffung eines nachhaltigen Verkehrs
- Eindämmung der Umweltverschmutzung

Am 29.07.2022 trat in allen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union das europäische Klimaschutzgesetz in Kraft., wodurch das Ziel der klimaneutralen EU bis 2050 gesetzlich kodifiziert ist. Des Weiteren ist nun verbindlich festgelegt, dass die Netto-Treibhausgasemissionen bis 2030 flächendeckend um mindestens 55 % im Vergleich zu 1990 gesenkt werden sollen. Insgesamt verfolgt das Klimaschutzgesetz den Zweck, einen rechtsverbindlichen Rahmen für die besagten Ziele und somit auch einen Anreiz für Investitionen zu schaffen. Es betrifft alle Bereiche der Wirtschaft²:

- **Energie:** Der Energiesektor, der für über 75 % der Treibhausgasemissionen der EU verantwortlich ist, soll dekarbonisiert werden. Dafür ist der Ausstieg aus beziehungsweise die Verminderung der Stromerzeugung auf Basis fossiler Brennstoffe wie Stein- und Braunkohle, Erdgas oder Erdöl notwendig. Klimaneutral ist dagegen die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien wie Solarkraft, Windenergie oder Wasserkraft. Auch die Kernenergie gilt als klimaneutral, wird aber aufgrund der weitestgehend ungeklärten Frage der Endlagerung der atomaren Reststoffe sowie angesichts des Risikos von Störfällen oder Terroranschlägen kritisch gesehen.
- **Immobilien:** Ungefähr 40 % des europäischen Energieverbrauchs entfallen auf den Gebäudebestand. Durch energetische Sanierungen und Renovierungen sollen Energieverbrauch und -kosten gesenkt werden.
- **Industrie:** Die Industrie soll bezüglich Innovationen und in ihrer weltweiten Rolle als Treiber einer grünen Wirtschaft unterstützt werden. Bisher verwendet die Industrie nur zu 12 % recycelte Materialien. Dies ist erheblich zu steigern.

¹ Zu aktuellen Maßnahmen der EU siehe Website der Europäischen Union unter ec.europa.eu, Suchbegriff: Green Deal Aktuelle Maßnahmen der EU, zuletzt abgerufen am 16.10.2022.

² Was ist der europäische Grüne Deal?, https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_de, zuletzt abgerufen am 16.10.2022 (im Folgenden: Was ist der europäische Grüne Deal?).

- **Verkehr:** Der Verkehr ist in Europa für 25 % aller Emissionen verantwortlich, die durch die Einführung umweltfreundlicherer und auch kostengünstigerer Formen des privaten und öffentlichen Verkehrs zu einem erheblichen Anteil eingespart werden sollen.

Der Green Deal ist aus Sicht der EU-Kommission alternativlos. Würde er nicht umgesetzt, hätte dies gravierende Folgen:³

- Die Umweltverschmutzung würde weiter zunehmen. Bereits heute sind 400.000 vorzeitige Todesfälle jährlich auf Luftverschmutzung zurückzuführen.
- Hitze und Dürre führen alljährlich zu 90.000 Todesfällen infolge extremer Hitzewellen. Ein globaler Temperaturanstieg um 5 °C würde zu weiteren Migrationsbewegungen und infolgedessen allein in der EU zu 660.000 zusätzlichen Asylanträgen jährlich führen. Bei einer Erwärmung um 4,3 °C sind 16 % der Tierarten vom Aussterben bedroht.
- Die Verteilung des Wassers würde sich katastrophal verschlechtern. In Südeuropa würde 40 % weniger Wasser zur Verfügung stehen. Überschwemmungen im Bereich von Flüssen würden jährlich 500.000 Menschen betreffen, in den Meeresküstenregionen pro Jahr sogar 2,2 Millionen.
- Auch die Wirtschaft würde massiv leiden: Der Klimawandel könnte bis 2050 zu einem Anstieg der Lebensmittelpreise um 20 % führen. 50 Millionen Menschen könnten weltweit gezwungen werden, ihre Wohnorte aufgrund von Überschwemmungen aufzugeben. Die wirtschaftlichen Kosten hitzebedingter vorzeitiger Sterblichkeit könnten sich auf 40 Milliarden Euro jährlich belaufen. Ein Anstieg der Durchschnittstemperatur um 3 °C würde für die Wirtschaft schätzungsweise Verluste in Höhe von 190 Milliarden Euro jährlich mit sich bringen.

Klimawandel

Der Klimawandel hat bereits begonnen. Das Jahr 2020 war das zweitwärmste Jahr seit Beginn der Wetteraufzeichnungen, die globale mittlere Temperatur lag ungefähr 1,2 °C über der des vorindustriellen Vergleichszeitraums⁴ und 0,01 °C über der globalen mittleren Temperatur des bislang wärmsten Jahres 2016. Die Temperaturanstiege verliefen regional unterschiedlich: In den Regionen nördlich des Polarkreises lagen sie um das Doppelte über dem globalen Durchschnitt, in Nordsibirien kam es sogar zu ausgedehnten Waldbränden und Temperaturen von über 30 °C. Forschungsarbeiten zeigen, dass das Eintreten derartiger Hitzewellen in Nordsibirien mittlerweile schon um das

³ Was geschieht, wenn wir nicht handeln, https://ec.europa.eu/info/publications/factsheets-european-green-deal_de, abgerufen am 16.10.2022 (im Folgenden: Was geschieht, wenn wir nicht handeln).

⁴ Gemeint sind die Jahre 1880 bis 1900.

1.3 CSRD – ein neues Berichtsregime für Nachhaltigkeitsinformationen

Das Europäische Parlament hat am 10. November 2022 der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) zugestimmt. Damit ist ein zentraler Bestandteil des Aktionsplans der Europäischen Union (EU) für Sustainable Finance auf der Zielgeraden. Mit dem Aktionsplan will die EU Kapitalflüsse in nachhaltige Investitionen umlenken und den eigenen Vorsatz der Klimaneutralität bis 2050 erreichen.

Nach der Veröffentlichung der Richtlinie im Amtsblatt der EU haben die Mitgliedsstaaten 18 Monate Zeit, die CSRD in nationales Recht umzusetzen. Für die betroffenen Unternehmen ist eine gestaffelte Erstanwendung ab dem 1. Januar 2024 vorgesehen.

1.3.1 Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte

1.3.1.1 Ausweitung des Anwendungsbereichs

Die CSRD erweitert den Kreis der betroffenen Unternehmen deutlich im Vergleich zum Anwendungsbereich der Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Schätzungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) gehen davon aus, dass sich die Zahl der berichtspflichtigen Unternehmen in Deutschland von ca. 500 auf etwa 15.000 erhöhen könnte. Konkret soll der Anwendungsbereich der CSRD folgende Unternehmen umfassen:

- große Unternehmen sowie alle Mutterunternehmen von großen Konzernen;
- kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) mit Ausnahme von Kleinstunternehmen;
- Unternehmen außerhalb der EU, deren Wertpapiere an einem organisierten Markt in der EU gehandelt werden;
- Unternehmen außerhalb der EU mit einem EU-Nettoumsatz von mindestens 150 Millionen Euro in den letzten beiden Geschäftsjahren und mindestens einem großen oder kapitalmarktorientierten Tochterunternehmen oder einer Zweigniederlassung mit einem EU-Nettoumsatz von mindestens 40 Millionen Euro;
- bestimmte Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen.

Die Größenklassen orientieren sich dabei an den Vorgaben der Bilanzrichtlinie.

Zudem wird die CSRD auch für bestimmte Unternehmen des öffentlichen Sektors zumindest mittelbar bedeutsame Auswirkungen mit sich bringen. Darauf hat das IDW mit seinem Schreiben an die Finanzministerien der Länder vom 8. September 2022 hingewiesen.

1.3.2.4 Anforderungen an die Ausbildung

Um die Bestätigungsleistung im Rahmen der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vornehmen zu dürfen, müssen Prüfer künftig zusätzliche Ausbildungs- und Qualifikationsanforderungen erfüllen. Dazu gehört eine mindestens achtmonatige praktische Erfahrung in der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Dienstleistungen, wobei Übergangsregelungen vorgesehen sind. Zudem müssen sich die Prüfer kontinuierlich fortbilden, um ihre Kenntnisse und Fähigkeiten zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen auf einem ausreichend hohen Stand zu halten.

Jens Berger

(Quelle: IDW Life, Heft 12/2022, Seite 1111 ff.)

Kapitel 3: Sustainable Finance als ESG-Treiber

Unter Sustainable Finance beziehungsweise Green Finance versteht man ein Konzept aus verschiedenen Standards oder Normen zur Verfolgung von Umwelt- oder Nachhaltigkeitszielen und zur Umsetzung der Energiewende. Der Bankenfachausschuss des IDW hat die Auswirkungen von Sustainable-Finance-Maßnahmen auf Kreditinstitute untersucht, die sowohl die eigene Geschäftstätigkeit der Banken als auch die ihrer Kunden betreffen. In beiden Bereichen ist die Umleitung von Zahlungsströmen in nachhaltige Aktivitäten, die alle drei Komponenten der ESG berücksichtigen, angestrebt, sodass neben der nachhaltigeren Geschäftstätigkeit der Banken auch allmählich ein Umdenken der Bankkunden, also der Unternehmen und Privatleute erreicht werden soll. Aufgrund dieses Multiplikatoreffekts sind die Banken ein wichtiges Glied der nachhaltigen beziehungsweise grünen Transformation. Verbunden ist dies mit Herausforderungen, die die gesamte Organisation der Banken einschließlich ihrer Risikomanagementsysteme umfassen.

In der Praxis treten nicht nur die Kreditinstitute als Nachhaltigkeitstreiber auf, sondern auch ihre Kunden, die das Nachhaltigkeitsmanagement der Unternehmen hinterfragen und mehrheitlich die Wichtigkeit der Nachhaltigkeitsberichterstattung sehen. Ein Teil schließt sogar Unternehmen ohne Nachhaltigkeitsbewusstsein für eigene Investitionen aus. Nachhaltigkeit ist daher für Unternehmen schon lange nicht mehr eine freiwillige Zusatzkür, sondern eine Pflicht auf der Suche nach Investoren. Diverse freiwillige Initiativen fordern eine aktive Einflussnahme von Investoren auf Investitionsobjekte hinsichtlich ihres nachhaltigen Handelns. So fordern die **Principles for Responsible Investment der Vereinten Nationen** (UN PRI) die Einbeziehung von ESG-Belangen in die Ausübung der Eigentümerrechte.

Ein weiteres wichtiges Element sind die sogenannten **Green Bonds**. Dabei handelt es sich um Finanzmittel, die Aktivitäten oder Investitionen zur Vermeidung oder Reduktion von Klima- beziehungsweise Umweltschäden fördern.

Um das Vertrauen in grüne Anleihen zu stärken, wird ein EU-Standard für Green Bonds entwickelt, der neben einem Green-Bond-Rahmenwerk und Verpflichtungen zur Berichterstattung und Prüfung Klassifizierungskriterien für grüne Projekte umfassen soll.

Das IDW hat ein Knowledge Paper zum Thema Green Bonds herausgegeben, das neben umfassenden Erläuterungen zu diesem neuen Finanzinstrumenten auch das Thema der externen Prüfungen im Zusammenhang mit Green Bonds aufgreift. Ein Ausblick auf die weiteren Entwicklungen rundet die Ausführungen ab.

3.1 IDW Positionspapier: Sustainable Finance als Teil der nachhaltigen Transformation – Auswirkungen auf Kreditinstitute

(Stand: 30.09.2020)

3.1.1 Zielsetzung und Aufbau des Positionspapiers

Klimawandel, soziale Aspekte und verantwortungsgerechte Unternehmensführung (Environmental, Social, Governance – ESG) sind zurecht als drängende Handlungsfelder im Fokus der öffentlichen Wahrnehmung angekommen. Über lange Zeit bildeten dabei Klimarisiken den Schwerpunkt der Nachhaltigkeitsdebatten. Die **Coronavirus-Pandemie** sowie die **Causa Wirecard** haben in letzter Zeit jedoch auch die Aspekte „S“ und „G“ aus ihrem teilweisen Schattendasein hervorgehoben. Eine **ganzheitliche Betrachtung von ESG-Risiken** ist daher von Bedeutung. Verhalten, das nicht im Einklang mit ökologischen, sozialen und ‚good governance‘-Anforderungen steht – also nicht ESG-konformes und somit nicht nachhaltiges Verhalten – wird weniger denn je toleriert, und die Verantwortlichkeiten werden breiter als je zuvor gefasst.

Als Reaktion auf die Ergebnisse des Pariser Klimaabkommens und die von den United Nations (UN) formulierten Global Sustainable Development Goals (SDGs)¹ legte die EU-Kommission im März 2018 ihren **Aktionsplan** zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums² vor, der die Basis für die im European Green Deal angekündigte und noch 2020 erwartete **Renewed Sustainable Finance Strategy** der EU-Kommission bilden wird.³ Zahlreiche Maßnahmen des Aktionsplans befinden sich derzeit im Legislativprozess. Die Maßnahmen sollen sicherstellen, dass:

- Finanzströme in nie dagewesenem Umfang in die Finanzierung nachhaltiger Aktivitäten umgeleitet werden,
- ESG-Risiküberlegungen im Risikomanagement von Unternehmen stärker verankert werden und
- die Transparenz gefördert wird.

Die globalen, europäischen und nationalen Institutionen sehen vor allem **Kreditinstitute, Versicherungen und Vermögensverwalter in einer Schlüsselposition** bei der Erreichung der Nachhaltigkeitsziele. Dem Finanzsektor wird also als Hebel eine ent-

¹ Vgl. UN, Sustainable Development Goals, Website der Vereinten Nationen

² Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Aktionsplan: Finanzierung nachhaltigen Wachstums v. 08.03.2018 (COM/2018/097 final)

³ Vgl. zur Konsultation https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/2020-sustainable-finance-strategy-consultation-document_en.pdf

4.3 Green and more: Nicht-finanzielles IKS – Sicherheit und Transparenz für nicht-finanzielle Kennzahlen

Von WP StB Dr. Jan-Hendrik Gnändiger, WP Timo Wiegand, Anja Redenz und Sascha Meng

Die Anforderungen an nicht-finanzielle Kennzahlen und nicht-finanzielle Erklärungen steigen. Um die damit verbundenen Herausforderungen bewältigen zu können, müssen Unternehmen zunächst relevante nicht-finanzielle Prozesse identifizieren. Die Vollständigkeit und Genauigkeit der dabei erforderlichen Datenermittlung ist revisionsssicher zu dokumentieren und mit einem nicht-finanziellen internen Kontrollsystem zu überwachen.

4.3.1 Definition und Abgrenzung des nicht-finanziellen IKS

Interne Kontrollsysteme (IKS) können allgemein definiert werden als Gesamtheit aller systematisch gestalteten Kontrollen und organisatorischen Maßnahmen im Unternehmen zur Erreichung der Unternehmensziele und zur Abwehr von Schäden.¹ Dies dient der Sicherung

- der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit,
- der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der externen und internen Rechnungslegung sowie
- der Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.

Ein IKS im klassischen Sinne ist ausgerichtet auf die ordnungsgemäße und verlässliche externe und interne Berichterstattung über finanzielle Kennzahlen. Dies wird unter anderem in § 91 Abs. 3 und § 107 Abs. 3 AktG gefordert. Man bezeichnet ein solches IKS dann häufig auch als finanzielles IKS.

Ein nicht-finanzielles IKS unterscheidet sich von einem finanziellen IKS dahingehend, dass der Fokus der Überwachung auf der Berichterstattung und Steuerung nicht-finanzieller Kennzahlen liegt. Im Fokus steht hier vor allem die Berichterstattung über aus dem ESG-Blickwinkel (Environmental, Social, Governance) relevante Kennzahlen. Dazu zählen beispielsweise Daten zu Treibhausgasemissionen und Arbeitsbedingungen oder Gesundheitsdaten.²

¹ Vgl. COSO, Rahmenwerk „Internal Control – Integrated Framework (2013)“.

² Vgl. beispielsweise Hofstetter/Manganiello, COSO: Nichtfinanzieller Bereich, 07.02.2022 (www.weka.ch; Abruf: 26.04.2022).

4.5 Green and more: Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz hat Konsequenzen für den Mittelstand

Von WP StB Volker Hartke LL.M.

Das ab dem 01.01.2023 von Unternehmen mit mehr als 3.000 Arbeitnehmern und ab dem 01.01.2024 von Unternehmen mit mehr als 1.000 Arbeitnehmern anzuwendende Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz wird mittelbar auch mittelständische Unternehmen zur Beachtung der Sorgfaltspflichten in ihren Lieferketten verpflichtet. Sie sollten sich daher schon jetzt mit den Auswirkungen auf ihre Lieferketten beschäftigen.

4.5.1 Einleitung

Das Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten vom Juli 2021 (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG)¹ verpflichtet Unternehmen mit mindestens 3.000 Arbeitnehmern ab dem 01.01.2023 (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 LkSG) und mit mindestens 1.000 Arbeitnehmern ab dem 01.01.2024 (§ 1 Abs. 1 Satz 3 LkSG), neun menschenrechtliche und umweltbezogene Sorgfaltspflichten in angemessener Weise in ihren Lieferketten zu beachten (§ 3 Abs. 1 Satz 1 LkSG) – siehe Übersicht 1.

Mit dieser gesetzlichen Pflicht wird gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 LkSG das Ziel verfolgt, menschenrechtlichen oder umweltbezogenen Risiken vorzubeugen oder sie zu minimieren oder die Verletzung menschenrechtsbezogener oder umweltbezogener Pflichten zu beenden.

Sorgfaltspflichten	
1.	Einrichtung eines Risikomanagements (§ 4 Abs. 1 LkSG)
2.	Festlegung einer betriebsinternen Zuständigkeit (§ 4 Abs. 3 LkSG)
3.	Durchführung regelmäßiger Risikoanalysen (§ 5 LkSG)
4.	Abgabe einer Grundsatzzerklärung (§ 6 Abs. 2 LkSG)
5.	Verankerung von Präventionsmaßnahmen im eigenen Geschäftsbereich (§ 6 Abs. 1 und 3 LkSG) und gegenüber unmittelbaren Zulieferern (§ 6 Abs. 4 LkSG)
6.	Ergreifen von Abhilfemaßnahmen (§ 7 Abs. 1 bis 3 LkSG)
7.	Einrichtung eines Beschwerdeverfahrens (§ 8 LkSG)
8.	Umsetzung von Sorgfaltspflichten in Bezug auf Risiken bei mittelbaren Zulieferern (§ 9 LkSG)
9.	Dokumentation (§ 10 Abs. 1 LkSG) und Berichterstattung (§ 10 Abs. 2 LkSG)

Übersicht 1 » Neun menschenrechtliche und umweltbezogene Sorgfaltspflichten gemäß § 3 Abs. 1 Satz 2 LkSG

¹ Artikel 1 des Gesetzes über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten in Lieferketten vom 16.07.2021, BGBl. I 2021, S. 2959. Vgl. dazu auch Kolmar, WPg 2020, S. 1369.

5.3 Fragen und Antworten zur Berücksichtigung von ESG-bezogenen Aspekten in IFRS-Abschlüssen

Vorbemerkung: Gegenstand dieser Veröffentlichung des IDW sind ausgewählte Fragen und Antworten zur IFRS-Rechnungslegung mit Bezug zu Nachhaltigkeitsthemen. Die Ausführungen stehen unter dem Vorbehalt, dass durch das IASB und das IFRS Interpretations Committee keine abweichende Auffassung geäußert wird.

Redaktionsschluss: 21.12.2021

5.3.1 Einleitung

Dass die Auswirkungen des Klimawandels und die Darstellung des Einflusses sonstiger Nachhaltigkeitsfaktoren auf Unternehmen nicht nur ein Thema für deren nichtfinanzielle Berichterstattung und ggf. deren Lagebericht sind, darauf haben sowohl das International Accounting Standards Board (IASB) mit der Veröffentlichung „*Effects of climate-related matters on financials*“¹ als auch der US-amerikanische Standardsetzer mit der Veröffentlichung „*Intersection of Environmental, Social and Governance Matters with Financial Accounting Standards*“² unlängst hingewiesen. Aus den Nachhaltigkeitsfaktoren E (Environmental/Umwelt), S (Social/Soziales) und G (Governance/verantwortungsvolle Unternehmensführung und -überwachung) resultierende Chancen und Risiken sind auch für die Finanzberichterstattung relevant.

Zwar gibt es keinen eigenen International Financial Reporting Standard (IFRS) für Nachhaltigkeitsthemen bzw. enthalten die derzeit gültigen IFRS keine expliziten Ausführungen oder Bezugnahmen auf Nachhaltigkeitsthemen³. Allerdings sind die IFRS ein prinzipienbasiertes Regelwerk. Daher sind *alle* wesentlichen Informationen (d.h. Informationen, von denen unter normalen Umständen erwartet werden kann, dass sie die Entscheidungen der Hauptadressaten der Abschlüsse (vor allem Investoren und Gläubiger) beeinflussen) zu berücksichtigen, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows der Unternehmen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend

¹ Vgl. IASB, Educational material, Effects of climate-related matters on financial statements, November 2020, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/documents/effects-of-climaterelated-matters-on-financial-statements.pdf>.

² Vgl. Financial Accounting Standards Board (FASB), FASB Staff Educational Paper, Intersection of Environmental, Social and Governance Matters with Financial Accounting Standards, 19.03.2021, abrufbar unter: https://fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage&cid=1176176379917.

³ Das IDW hat auf die Bedeutung einer angemessenen Berücksichtigung von nachhaltigkeits- bzw. ESG-bezogenen Aspekten in IFRS-Abschlüssen im Rahmen der dritten Agenda Consultation des IASB hingewiesen und sich für die Aufnahme eines solchen Projekts in das künftige Arbeitsprogramm des Standardsetzers ausgesprochen. Das IDW Schreiben vom 27.09.2021 ist abrufbar unter: <https://www.idw.de/blob/132652/98084dec9d853dd5f601b7b1ecc997b9/down-iasb-agenda-consultationdata.pdf>.

darzustellen.⁴ Dies gilt unabhängig davon, ob diese Informationen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsthemen stehen oder nicht.

Auch die European Securities and Markets Authority (ESMA) hat ihre Erwartungen hinsichtlich der Berücksichtigung von klimabezogenen Risiken bei der Erstellung und Prüfung von IFRS-Abschlüssen klar kommuniziert.⁵ Die Bilanzierenden müssen im Rahmen der Abschlusserstellung die (potenziellen) Effekte aus Klimarisiken auf ihr Unternehmen analysieren und diese, sofern wesentlich, im Abschluss darstellen. Zwar wird die Identifizierung und Beurteilung von klimabezogenen Risiken typischerweise auf Basis eines längerfristigen Horizonts erfolgen müssen, als dies bei finanziellen Risiken im Allgemeinen der Fall ist; allerdings kann nicht pauschal davon ausgegangen werden, dass sich hieraus keine Effekte für den aktuellen Abschluss ergeben können.

Für eine solche Analyse – die nicht nur für Klimarisiken, sondern auch für sonstige Nachhaltigkeitsaspekte vorzunehmen ist – empfiehlt es sich, Prozesse zu etablieren und entsprechende Systemanpassungen vorzunehmen, um aus Nachhaltigkeitsfaktoren resultierende Chancen und Risiken im Rahmen der Finanzberichterstattung angemessen und dokumentierbar Rechnung tragen zu können.

Der Berufsstand wird derzeit sowohl von Aufsichtsbehörden (u.a. ESMA, BaFin) als auch Investoren⁶ und der interessierten Öffentlichkeit dazu angehalten, im Rahmen der Prüfung verstärkt auf eine angemessene Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten durch die Bilanzierenden zu achten und ggf. auf Defizite in der Berichterstattung hinzuweisen bzw. auf deren Beseitigung hinzuwirken.

Auch die internationale Berufsstandsorganisation International Federation of Accountants (IFAC) ruft diesbezüglich zum Handeln auf. Die Abschlussprüfer müssten auch mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte für Transparenz sorgen, um so das Vertrauen in die Berichterstattung der Unternehmen zu stärken.⁷

⁴ Vgl. insb. IAS 1.7 i.V.m. IAS 1.15.

⁵ Vgl. ESMA, Public Statement, European common enforcement priorities for 2021 annual financial reports, 29.10.2021.

⁶ Siehe u.a. IIGCC, Investor Expectations for Paris-aligned Accounts, November 2020, abrufbar unter: <https://www.iigcc.org/download/investor-expectations-for-paris-aligned-accounts/?wpdmdl=4001&masterkey=5fabcd15595d> sowie das Schreiben der IIGCC an die 36 größten europäischen Unternehmen, abrufbar unter: <https://www.iigcc.org/download/iigcc-letter-to-european-companies-on-paris-aligned-accounts/?wpdmdl=4006&masterkey=5fabcd9c5af24f>.

⁷ Siehe IFAC, Call to action, abrufbar unter: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/corporate-reporting-climate-change-information-and-2021-reporting-cycle>.

Kapitel 6: Nichtfinanzielle versus integrierte Berichterstattung

Betrachten wir zunächst die geltende Rechtslage und die entsprechenden geltenden Standards zur nichtfinanziellen Berichterstattung. In den Fachaufsätzen, die auf unsere Betrachtungen folgen, stehen demgegenüber die Forderungen nach einer verbesserten integrierten Berichterstattung im Vordergrund.

Seit dem Geschäftsjahr 2017 sind große¹ kapitalmarktorientierte Unternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern zur Veröffentlichung ausgewählter Nachhaltigkeitsinformationen verpflichtet. Diese sogenannte nichtfinanzielle Erklärung kann in folgender Form erfolgen:

- Integration in den (Konzern-)Lagebericht
- Besonderer Abschnitt innerhalb des (Konzern-)Lageberichts
- Gesonderter nichtfinanzieller (Nachhaltigkeits-)Bericht
 - Eigenständiger nichtfinanzieller Bericht
 - Integration in einen anderen Bericht (Nachhaltigkeitsbericht)
 - Besonderer Abschnitt in einem anderen Bericht (Nachhaltigkeitsbericht)

Mindestumfang

Der Mindestumfang der nichtfinanziellen Erklärung ist in § 289c HGB festgelegt, wobei jedes Unternehmen bezüglich der Reihenfolge der Themen Wahlfreiheit hat:

Anforderung	Beispiele
Kurze Beschreibung des Geschäftsmodells	./.
Umweltbelange	<ul style="list-style-type: none">- Treibhausgasemissionen- Wasserverbrauch- Luftverschmutzung- Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien- Schutz der biologischen Vielfalt
Arbeitnehmerbelange	<ul style="list-style-type: none">- Maßnahmen zur Gewährleistung der Geschlechtergleichstellung- Arbeitsbedingungen- Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation- Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden- sozialer Dialog- Achtung der Rechte der Gewerkschaften- Gesundheitsschutz- Sicherheit am Arbeitsplatz

¹ Groß im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB. Ebenfalls betroffen sind Konzerne, große Personengesellschaften im Sinne des § 264a HGB, Genossenschaften, Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Versicherungen.

ISA [DE] 720 (Revised): Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit sonstigen Informationen

Anwendungsbereich und Zielsetzung (1-9, 11)

ISA [DE] 720 (Revised) behandelt die Verantwortlichkeit des APr im Zusammenhang mit **anderen** – als dem Abschluss und dem dazugehörigen Vermerk des APr – im **Geschäftsbericht** einer Einheit **enthaltenen Informationen**.

D. 1.1.1 » Im Folgenden ist mit dem Begriff „Abschluss“ auch der (Konzern-)Lagebericht umfasst.

» Ein Prüfungsurteil zum Abschluss erstreckt sich nicht auf die sonstigen Informationen.
 » ISA [DE] 720 (Revised) verlangt nicht die Erlangung von Prüfungsnachweisen, die über die zur Bildung eines Prüfungsurteils zum Abschluss erforderlichen hinausgehen.

ISA [DE] 720 (Revised) verlangt, dass der APr die sonstigen Informationen **liest und würdigt**.

ABER

Die Verantwortlichkeiten des APr im Zusammenhang mit sonstigen Informationen gelten unabhängig davon, ob er die sonstigen Informationen **vor oder nach dem Datum des Vermerks** erlangt.

Das Ziel des APr besteht darin,

- » zu würdigen, ob eine wesentliche Unstimmigkeit zwischen den sonstigen Informationen und **dem Abschluss** vorliegt,
- » zu würdigen, ob eine wesentliche Unstimmigkeit zwischen den sonstigen Informationen und den bei der Abschlussprüfung **erlangten Kenntnissen** des APr vorliegt,
- » **angemessen zu reagieren**, wenn er identifiziert, dass solche wesentlichen Unstimmigkeiten vorzuliegen scheinen, oder wenn er anderweitig erkennt, dass sonstige Informationen wesentlich falsch dargestellt erscheinen,
- » einen Vermerk in Übereinstimmung mit diesem ISA [DE] zu erteilen

8.2 Green and more: Welche Bedeutung hat eine ESG-Due-Diligence?

Von StB WP Nils Borchering und York Schwertschlag¹

Das Themengebiet ESG (Environmental, Social, Governance) erfährt derzeit eine bislang nicht gekannte Aufmerksamkeit. Zunehmend befassen sich Unternehmen mit ihren spezifischen ESG-Aspekten und berichten darüber. Verschiedenste Anspruchsgruppen, verstärkt aber vor allem Investoren, fordern Informationen über die unternehmensindividuellen ESG-Aspekte, um nachhaltigere Entscheidungen treffen zu können. Vor diesem Hintergrund etabliert sich am Markt neben der klassischen finanziellen, steuerlichen und rechtlichen Due Diligence zunehmend auch eine ESG-Due-Diligence, die einen maßgeblichen Einfluss auf Investitionsentscheidungen ausüben kann.

8.2.1 Wachsende Bedeutung von Environmental, Social, Governance

Die Relevanz von ESG in den Unternehmen hat im Verlauf der letzten Jahre stetig zugenommen. Immer mehr Unternehmen berücksichtigen ESG-Aspekte im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit und legen darüber hinaus freiwillig oder gesetzlich² gefordertenichtfinanzielle Rechenschaft in Form von Nachhaltigkeitsberichten oder nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärungen ab. Damit reagieren die Unternehmen auf das steigende Bedürfnis ihrer Anspruchsgruppen nach einem transparenten, ESG-konformen Verhalten, also der Berücksichtigung von ökologischen und sozialen Kriterien sowie einer verantwortungsbewussten Unternehmensführung, einschließlich der Berichterstattung darüber.

Für die Anspruchsgruppe der Investoren ist von Interesse, dass vermehrt nationale und internationale Institutionen und Initiativen vor allem die Einbeziehung von ESG-Aspekten in das Risikomanagement der Unternehmen fordern³. Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) stellt beispielsweise den von ihr beaufsichtigten Unternehmen ein Merkblatt zum Umgang mit Nachhaltigkeitsrisiken⁴ zur Verfügung, in welchem dargelegt wird, wie nachhaltigkeitsbezogene Risiken im bisherigen Risikomanagement integriert werden können. Auch die Europäische Kommission hat mit dem Aktionsplan zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums⁵ eine verstärkte Verankerung von ESG-Aspekten im Risikomanagement von Unternehmen zum Ziel.

¹ Die Autoren stellen ihre persönliche Auffassung dar.

² Die Überarbeitung der dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz zugrunde liegenden CSR-Richtlinie 2014/95/EU wird für das erste Quartal 2021 erwartet und führt voraussichtlich zu einem erweiterten Kreis von Unternehmen, die der Aufstellung einer nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung unterliegen.

³ Vgl. Richter/Meyer, WPG 2019, S. 1340.

⁴ Vgl. BaFin vom 20.12.2019 (www.bafin.de; Abruf: 09.01.2021).

⁵ Vgl. EU-Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat, den Rat, die Europäische Zentralbank, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Aktionsplan: Finanzierung nachhaltigen Wachstums, COM(2018) 97 final, 08.03.2018 (<https://ec.europa.eu>; Abruf: 09.01.2021).

Mehr Nachhaltigkeit und weniger Klimawandel – diese Ziele zu erreichen, gilt als eine der größten gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Herausforderungen unserer Zeit.

Dieses Buch bringt Unternehmen, Prüfer, Berater und Aufsichtsräte auf den aktuellen Stand und ermöglicht das zeitige und proaktive Aufbauen und Fortentwickeln von Know-how, um im Wettbewerb jetzt und zukünftig erfolgreich zu sein.

Enthalten sind verschiedene Beiträge aus dem IDW, die thematisch geklammert, übersichtlich und lösungsorientiert Antworten geben auf bestehende Fragen und die das Verständnis für dieses unumgängliche Thema erhöhen.

Die Themen im Überblick:

- Nachhaltigkeit: Game Changer für Wirtschaft und Berufsstand?
- EU als treibende Kraft
- Sustainable Finance als ESG-Treiber
- Erfordernis eines umfassenden ESG-Managements
- ESG-Auswirkungen auf die Jahresabschlüsse
- Nichtfinanzielle versus integrierte Berichterstattung
- Auswirkungen auf die Abschlussprüfung
- ESG-Auswirkungen auf übrige Kontrollaktivitäten

