



Nachhaltigkeits- berichterstattung im Mittelstand

Hintergründe und Umsetzung europäischer Vorgaben

Volker Hartke / Benjamin Wilhelm

3., vollständig aktualisierte Auflage, Rechtsstand: 31.10.2024

Nachhaltigkeits- berichterstattung im Mittelstand

Hintergründe und Umsetzung europäischer Vorgaben

Volker Hartke / Benjamin Wilhelm
3., vollständig aktualisierte Auflage

Das Thema Nachhaltigkeit liegt uns am Herzen:



Druckprodukt mit finanziellem

Klimabeitrag

ClimatePartner.com/12325-2501-1007

3. 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.

© 2025 IDW Verlag GmbH, Roßstraße 74, 40476 Düsseldorf (post@idw-verlag.de)

Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW).

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld

Druck und Bindung: C.H.Beck, Nördlingen

KN 12100

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 978-3-8021-2922-3

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.istock.com/janoka82

www.idw-verlag.de

1 Einführung

Klimaneutralität, Nachhaltigkeitsziele, Umbau der Geschäftsmodelle: Um die Transformation großer Unternehmen hin zu mehr Nachhaltigkeit kümmern sich mitunter ganze Vorstandsbereiche. Aber was ist mit dem Mittelstand? Können sich mittelständische Unternehmen die Transformation überhaupt leisten? Oder andersherum gefragt: Können sie es sich leisten, nicht in ihre Transformation zu investieren?

Zukunftsfähigkeit heißt auch im Bereich der Nachhaltigkeit, mit unerwarteten und schnellen Entwicklungen umgehen zu können. Dabei geht es zunächst darum, zu analysieren, mit welchen neuen Voraussetzungen Geschäftsmodelle konfrontiert werden; das sind etwa veränderte Preise für Rohstoffe und Energie, neue Angebots- und Nachfragestrukturen oder auch angepasste politische oder regulatorische Anforderungen.

Fundamentale Veränderungsprozesse sind derzeit allgegenwärtig. Die Häufung der damit verbundenen Herausforderungen – seien sie durch Finanzkrisen, Pandemien, Umweltkatastrophen, Cyberrisiken, erzwungene Migration oder Kriege hervorgerufen – darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Aggregation dieser Herausforderungen die Wirtschaft und das aktuelle Wirtschaftssystem mit langfristigen Veränderungen konfrontiert, die der vollen „management attention“ bedürfen.

Aufmerksamkeit („attention“) allein ist aber noch nicht ausreichend. Ohne ein Verständnis der Hintergründe der laufenden Entwicklungen und ihrer Zusammenhänge bleibt die Aufmerksamkeit ungerichtet. Neue Technologien verändern globale Lieferketten, und ein Unternehmen, das einst profitabel wirtschaften konnte, ist möglicherweise mit seinem Produktionsmodell von heute auf morgen nicht mehr gefragt, nicht mehr wettbewerbsfähig oder einfach nicht mehr Teil der Wertschöpfungskette.

Globale Erfahrungen, etwa im Kontext der Corona-Pandemie, verändern globale Bedarfe, und neue Lösungen können oder müssen sich etablieren. Regionen, in denen vormals kein Mangel an Trinkwasser herrschte und die Nahrungsmittelproduktion möglich war, sind vermehrt von länger andauernden Dürreperioden geplagt, gewohnte Preise und Lieferbeziehungen verändern sich. All dies hat auch Auswirkungen auf Konsumverhalten, Produktionskapazitäten und letztendlich auf politische Verhältnisse.

Das vernetzte Denken unterschiedlicher Kräfte ist von zentraler Bedeutung, wenn es um das Thema Nachhaltigkeit geht. Bei einigen mittelständisch geprägten Unternehmen ist dies jedoch längst keine routinierte Unternehmenspraxis. Häufig ist das Thema noch kein integraler Bestandteil der Strategieprozesse, sind Verantwortlichkeiten eher vage zugeordnet und fachliches Wissen sowie Auswirkungsanalysen noch nicht ausreichend vorhanden oder zielgerichtet aufbereitet, um handlungsrelevante Maßnahmenpläne abzuleiten.

kommt einem hierbei als sowohl äußerst energieintensives als auch für die Transformation unabkömmliches Verfahren in den Sinn. Ähnlich ist die Dynamik für die zur Entkopplung nötigen Energiespeicherkapazitäten, die ohne eine skalierte industrielle Produktion weder denkbar noch umsetzbar sind.

Der Weg hin zu einer grüneren Industrie in der EU soll deren Wettbewerbsfähigkeit stärken und markiert den Übergang zur klimaneutralen Produktion. Dafür sollen die Planungssicherheit für Investitionsprojekte erhöht, der Zugang zu Finanzmitteln verbessert, Fachkompetenzen ausgebaut und Lieferketten gestärkt werden.¹⁵

Hinweis:



Mit dem Inflation Reduction Act (IRA) vom August 2022 hat sich auch die USA auf den Weg zu einer 1,5-Grad-kompatiblen wirtschaftlichen Transition gemacht. Das stellt den Europäischen Wirtschaftsraum vor die Herausforderung, die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Firmen und den Standort Europa mit einer konkurrenzfähigen Innovations- und Industriepolitik insbesondere im Bereich des Klimaschutzes zu sichern. Hierzu gehören langfristige Planungsperspektiven, resiliente europäische Produktionsketten, Fachkräfteentwicklung und Innovationsförderung.

Branchenspezifische Handlungserfordernisse: Energiewirtschaft

Als Grundlage für einen Großteil gewerblicher und privater Aktivitäten kommt dem Energiesektor die entscheidende Rolle bei der Dekarbonisierung der Wirtschaft zu. Hier sind die größten Potenziale vorhanden und die Reduktionsziele hoch angesetzt. Ausgehend von 280 Millionen Tonnen CO₂-Äquivalent soll die Energiewirtschaft die Emissionen auf 108 Millionen Tonnen bis 2030 senken. Das ist ein Reduktionsziel von 61,4 %, und damit werden fossile Energieträger mit spezifisch schlechten Treibhausgaswirkungen bei der Verbrennung absehbar nur noch eine sehr geringe Rolle im Energiemix Deutschlands spielen.

Auch für die anderen genannten Sektoren ist dies insofern relevant, als die Einsparung von Energie einen Teil ihrer jeweils eigenen Reduktionsstrategie ausmacht. Eine höhere Energieeffizienz und die Verlagerung von Logistik und Verfahren auf weniger treibhausgasintensive Infrastrukturen werden in der Konsequenz auch den grundlegenden Energiebedarf verändern. Die Novelle des Erneuerbare-Energien-Gesetzes aus dem Jahr 2023 ist der Grundstein dafür, dass sich auf der Angebotsseite der Anteil erneuerbarer Energien von aktuell gut 40 % im Jahr 2023 auf 80 % im Jahr 2030 erhöhen soll. Damit gehen grundlegende Impulse für den Zubau von Anlagen zur Ge-

¹⁵ Vgl. „Der grüne Industrieplan“ unter <https://commission.europa.eu>.

winnung von erneuerbarer Energie einher, speziell für die Windkraft an Land (dann 115 GW) und auf See (dann 30 GW) sowie für Photovoltaikanlagen (dann 215 GW).¹⁶

Mit neuen Energiequellen ergeben sich neue Anforderungen an die bestehende Energieinfrastruktur und deren Weiterentwicklung. Das betrifft die Übertragungsnetze, die an die neuen Orte und Arten der Energieproduktion anzupassen sind, genauso wie Speicherkapazitäten zum Ausgleich zwischen Energiebedarf und -erzeugung sowie die Fortentwicklung intelligenter Verbrauchsmesssysteme. Neben dem Zubau zur Erschließung der erneuerbaren Energiequellen steht also auch diesbezüglich die Energieinfrastruktur vor einem grundlegenden Wandel.

Mit dem Solarpaket I, das seit dem 16. Mai 2024 im Wesentlichen in Kraft getreten ist, werden zusätzliche Flächen an Land für die Erzeugung erneuerbarer Energien erschlossen und die Genehmigung der Anlagen deutlich beschleunigt. Darüber hinaus hat das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz den Entwurf einer Photovoltaik-Strategie mit elf Handlungsfeldern zur Erhöhung des Anteils erneuerbarer Energien vorgelegt. Die Strategie soll in ein erstes Gesetzespaket (Solarpaket I) münden. Hierbei sollen zusammengefasst Flächenanlagen ausgebaut, Dachbauten erleichtert und vereinfacht, Infrastruktur verbessert sowie Innovation und Talente gefördert werden.¹⁷

Hinweis:



Mit dem beschleunigten Ausbau erneuerbarer Energien zeigt sich auch der zunehmend überlegene Business Case von Wind- und Solarkraftanlagen. Ein in geeignete regenerative Kraftwerke an geeigneten Standorten investierter Euro erzeugt damit mehr Strom als Investitionen derselben Höhe in die Stromerzeugung durch fossile Energieträger.¹⁸

Branchenspezifische Handlungserfordernisse: Finanzwirtschaft

Ähnlich der Energiewirtschaft kommt auch der Finanzwirtschaft eine grundlegende Bedeutung zu. Die Bundesregierung hat auf der Basis der Impulse ihres Sustainable-Finance-Beirats eine Sustainable-Finance-Strategie ausgearbeitet und fünf Ziele formuliert.¹⁹ Erstens soll eine nachhaltige Finanzwirtschaft europäisch und international vorangebracht werden. Zweitens sollen die Chancen der Transformation ergriffen und die Nachhaltigkeitswirkung von finanzierten Aktivitäten transparent gemacht wer-

¹⁶ Vgl. Erneuerbare Energien, abrufbar unter www.bmwi.de.

¹⁷ Vgl. Solarpaket I, abrufbar unter www.bmwi.de.

¹⁸ Vgl. Fraunhofer-Studie „Stromgestehungskosten Erneuerbare Energien“ (Juni 2021), abrufbar unter www.ise.fraunhofer.de.

¹⁹ Abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

- b. die Entwicklung und Einführung CO₂-armer Alternativen nicht behindern und
- c. in Anbetracht der wirtschaftlichen Lebensdauer von CO₂-intensiven Vermögenswerten nicht zu Lock-in-Effekten bei diesen Vermögenswerten führen.

Hinweis:

Als Lock-in-Effekte werden Kosten bezeichnet, die eine Änderung der aktuellen Situation unwirtschaftlich machen.

Für diese Übergangstätigkeiten bewertet die Kommission den potenziellen Beitrag und die Durchführbarkeit aller relevanten bestehenden Technologien (Artikel 10 Abs. 2 UAbs. 2 TaxonomieVO) und berücksichtigt diese bei der Festlegung der technischen Bewertungskriterien (siehe hierzu auch Kapitel 4.3.4).

Die technischen Bewertungskriterien zur Bestimmung, ob Wirtschaftstätigkeiten einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutz leisten und die übrigen Ziele von Artikel 9 TaxonomieVO nicht erheblich beeinträchtigen, sind in Anhang I CDA enthalten. Durch die Aufnahme von sechs weiteren Wirtschaftstätigkeiten im Energiesektor durch die delVO Atom & Gas ab dem 01.01.2023 sind nun 94 Wirtschaftstätigkeiten in neun Wirtschaftssektoren enthalten. Durch die delVO 2023/2485 vom 27.06.2023 wurden mit Wirkung ab dem 01.01.2024 zusätzlich vier Wirtschaftstätigkeiten im Sektor verarbeitendes Gewerbe / Herstellung von Waren und drei im Sektor Verkehr aufgenommen. Derzeit sind damit 101 Wirtschaftstätigkeiten in den folgenden neun Wirtschaftssektoren taxonomiefähig und auf ihre Taxonomiekonformität hin beurteilbar:

Nr.	Sektor	Anzahl Wirtschaftstätigkeiten
1	Forstwirtschaft	4
2	Tätigkeiten in den Bereichen Umweltschutz und Wiederherstellung	1
3	Verarbeitendes Gewerbe/Herstellung von Waren	21
4	Energie	31
5	Wasserversorgung, Abwasser- und Abfallentsorgung und Beseitigung von Umweltverschmutzungen	12
6	Verkehr	20
7	Baugewerbe und Immobilien	7
8	Information und Kommunikation	2
9	Erbringung von freiberuflichen, wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen	3

Tab. 4.18 In Anhang I CDA enthaltene Branchen

zu definieren. Neben der Ergänzung der berufsständischen Vorgaben für die Durchführung von Prüfung, sind auch die Aus- und Fortbildung um die neuen inhaltlichen Aspekte zu ergänzen.

5.3 Inhaltliche Anforderungen an die Berichterstattung

Im Folgenden wird auf die geplanten Inhalte für den Einzelnachhaltigkeitsbericht eingegangen, jedoch nicht auf die abweichenden Inhalte des Konzernnachhaltigkeitsberichts.

5.3.1 Grundlegende Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts

Die Bestimmung der Inhalte eines Nachhaltigkeitsberichts erfolgt nach dem Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit. In Abs. 1 UAbs. 1 von Artikel 19a BilanzRL-CSRD bzw. § 289c Abs. 1 S. 1 HGB-E wird gefordert, dass der Nachhaltigkeitsbericht⁷² im Sinne der CSR-Informationen zu enthalten hat, die

1. für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens auf Nachhaltigkeitsaspekte (Inside-out-Perspektive) sowie
2. für das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens (Outside-in-Perspektive)

erforderlich sind. Die prominente und deutliche Platzierung zu Beginn der inhaltlichen Neuregelung zeigt, dass anders als bisher Inside-out-Perspektive und Outside-in-Perspektive gleichrangig zueinander stehen. Bei der Bestimmung der Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts ist das berichterstattende Unternehmen jedoch nicht völlig frei. Sowohl Artikel 19a selbst als auch Artikel 29b BilanzRL-CSRD (§ 289c HGB-E) enthalten inhaltliche Anforderungen für den Nachhaltigkeitsbericht. Zudem muss das berichtspflichtige Unternehmen offenlegen, wie es die wesentlichen Inhalte ermittelt hat (Artikel 19a Abs. 2 UAbs. 2 S. 1 BilanzRL-CSRD / § 289c Abs. 3 HGB-E). Die offengelegten Informationen müssen gegebenenfalls Angaben über kurz-, mittel- und langfristige Zeiträume enthalten (Artikel 19a Abs. 2 UAbs. 2 S. 2 BilanzRL-CSRD / § 289c Abs. 2 S. 2 HGB-E).

In den Absätzen 2 und 3 von Artikel 19a BilanzRL-CSRD (§ 289c Abs. 2 und 3 HGB-E) finden sich die grundsätzlichen inhaltlichen Anforderungen an den Nachhaltigkeitsbericht. Die acht Inhaltsanforderungen in Abs. 2 UAbs. 1 lit. a) bis h) (§ 289c Abs. 2 S. 1 HGB-E) könnten dabei schon eine Gliederung des Nachhaltigkeitsberichts darstellen.

⁷² Anm.: In Artikel 19a Abs. 1 wird der Begriff „Nachhaltigkeitsbericht“ nicht verwendet, sondern tatsächlich das Wort „Lagebericht“. Dafür trägt Artikel 19a die Überschrift „Nachhaltigkeitsberichterstattung“.

Aufgrund der in der Praxis vielfältigen Unternehmensgestaltungen und Wertschöpfungsketten werden in der bevorstehenden ersten Berichtssaison und aufgrund der in den Folgejahren steigenden Anwenderzahlen die Auslegungsbedarfe steigen.

Im Folgenden beschreiben wir daher den grundsätzlichen Aufbau der Standards und heben erste Erkenntnisse hervor. Wir verwenden dabei grundsätzlich die berechtigte deutsche Sprachfassung, um Ihnen eine bessere Nachvollziehbarkeit zu ermöglichen. Aufgrund der unternehmensbezogenen Wesentlichkeitsanalyse ist aber jedes Unternehmen bzw. jeder Konzern grundsätzlich als Einzelfall zu sehen, dessen Besonderheiten entsprechend zu berücksichtigen sind.

6.1 Grundlegender Aufbau und Systematik der ESRS

Die ESRS bestehen aus zwei Querschnittstandards und zehn themenbezogene Standards. ESRS 2 bis ESRS G1 enthalten 82 Angabepflichten (Disclosure Requirements, kurz: DR), die sich wie folgt verteilen:

ESRS	Anzahl der Angabepflichten (Disclosure Requirements)
1 – Allgemeine Anforderungen	–
2 – Allgemeine Angaben	12
Gesamt Querschnittstandards	12
E1 – Klimawandel	9
E2 – Umweltverschmutzung	6
E3 – Wasser- und Meeresressourcen	5
E4 – Biologische Vielfalt und Ökosysteme	6
E5 – Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft	6
Gesamt Umweltstandards	32
S1 – Arbeitskräfte des Unternehmens	17
S2 – Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette	5
S3 – Betroffene Gemeinschaften	5
S4 – Verbraucher und Endnutzer	5
Gesamt Sozialstandards	32
G1 – Unternehmensführung	6
Gesamt Governance-Standards	6
Gesamt alle Standards	82

Tab. 6.5 Überblick Veröffentlichungsanforderungen ESRS

Hinweis:

Im Modul ESRS 1 – M1.1 wird eingehend auf die Rolle der Sustainability Due Diligence eingegangen. Insbesondere werden in Tz. 20 die Unterschiede zwischen dem Due-Diligence-Prozess gemäß Leitlinien für multinationale Unternehmen und den ESRS eindrücklich dargestellt.

6.2.8 Interessenträger und ihre Bedeutung für die Wesentlichkeitsanalyse

Gemäß ESRS 1 Abs. 26 sind Stakeholder (in den ESRS als „Interessenträger“ bezeichnet) des Berichtspflichtigen Personen oder Gruppen, die das Unternehmen beeinflussen können oder von ihm beeinflusst werden können. ESRS 1 unterscheidet hierbei, wie in **Tab 6.17** dargestellt, zwei Gruppen von Stakeholdern. Dabei können einige Interessenträger beiden Gruppen zugeordnet werden (ESRS 1 Abs. 23).

Stakeholdergruppe	Definition
betroffene Interessenträger („affected stakeholders“)	Einzelpersonen oder Gruppen, deren Interessen durch die Tätigkeiten des Unternehmens und seine direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen entlang seiner gesamten Wertschöpfungskette betroffen sind oder betroffen sein könnten, sei es auf positive oder negative Weise.
Nutzer von Nachhaltigkeits- erklärungen („users of sustainability statements“)	<ul style="list-style-type: none"> – Hauptnutzer der Finanzberichterstattung zu allgemeinen Zwecken (bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger, einschließlich Vermögensverwaltern, Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen) und – sonstige Nutzer der Nachhaltigkeitserklärungen, einschließlich der Geschäftspartner, Gewerkschaften und Sozialpartner des Unternehmens, der Zivilgesellschaft sowie Nichtregierungsorganisationen, Regierungen, Analysten und Wissenschaftlern.

Tab. 6.17 Stakeholdergruppen gemäß ESRS 1 Abs. 22

Nach ESRS 1 Abs. 24 soll die Zusammenarbeit mit betroffenen Interessenträgern für die Analyse der nachhaltigkeitsbezogenen Wesentlichkeit (ESRS 1 Kapitel 3.4) und für das laufende Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht des Unternehmens (ESRS 1 Kapitel 4) von entscheidender Bedeutung sein. Zur Ermöglichung einer vollständigen und korrekten Berichterstattung muss das berichtspflichtige Unternehmen gemäß *IDWRS FAB 100*-M1.2, Tz. 7 daher sicherstellen, dass sämtliche Interessenträger, die wesentlich betroffen sind, identifiziert werden.

Hinweis:

In Modul ESRS 1 – M2.2 des *IDWRS FAB 100* wird die Rolle der Interessenträger und ihre Einbeziehung ausführlich behandelt.

keit, Reparierbarkeit, Demontage, Wiederaufarbeitung, Aufarbeitung, Recycling, Rückführung in den biologischen Kreislauf oder Optimierung der Verwendung des Produkts oder des Materials.

Unternehmen, die wesentliche Abflüsse haben, müssen für den Berichtszeitraum Angaben machen über

1. die erwartete Haltbarkeit der in Verkehr gebrachten Produkte im Verhältnis zum Branchendurchschnitt für jede Produktgruppe,
2. die Reparierbarkeit von Produkten, sofern möglich unter Verwendung eines etablierten Bewertungssystems,
3. den recycelbaren Anteil in Produkten und ihren Verpackungen.

In Bezug auf den Abfall muss die gesamte Abfallmenge des Berichtsjahres veröffentlicht werden. Im Rahmen der Berichterstattung sind weitere Unterteilungen vorzunehmen.

6.5 Soziale Standards

6.5.1 Einführung in die ESRS S

Für den Themenbereich Soziales sind vier ESRS vorgesehen.

ESRS	Anzahl der Angabepflichten
S1 – Arbeitskräfte des Unternehmens	17
S2 – Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette	5
S3 – Betroffene Gemeinschaften	5
S4 – Verbraucher und Endnutzer	5
Gesamt	32

Tab. 6.35 Übersicht ESRS für den Bereich Soziales

ESRS S1 Arbeitskräfte des Unternehmens

ESRS S1 Arbeitskräfte des Unternehmens betrifft gemäß ESRS S1 Abs. 4 sowohl Arbeitskräfte, die in einem Arbeitsverhältnis mit dem Unternehmen stehen („Arbeitnehmer“), als auch Fremdarbeitskräfte. Fremdarbeitskräfte können Einzelpersonen sein, die auf vertraglicher Basis „selbstständige“ Arbeitsleistungen erbringen, oder Arbeitskräfte, die von Unternehmen bereitgestellt werden, welche in erster Linie die „Vermittlung und Überlassung von Arbeitskräften“ im Sinne des NACE-Code N78 durchführen. Beispiele für nicht angestellte Arbeitnehmer enthält ESRS S1 Abs. AR 3. Nicht in den Anwendungsbereich von ESRS S1 fallen Arbeitskräfte in der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette.

7 Implementierungsleitlinien der EFRAG

7.1 EFRAG-Leitlinien zur Wesentlichkeitsanalyse (IG 1)

Das Kernstück der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist die richtige Durchführung der Wesentlichkeitsanalyse zur Bestimmung der Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts. Neben den Grundlegenden mandatierten Berichtspunkten ist der weitaus überwiegende Teil der inhaltlichen Berichterstattung abhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse.

Die ESRS selbst gehen bereits detailliert auf die Anforderungen an die doppelte Wesentlichkeit ein und wie darin Auswirkungen, Risiken und Chancen, bezogen auf die für das Unternehmen relevante Nachhaltigkeitsaspekte, analysiert und gegebenenfalls einer Berichterstattung zugeführt werden müssen. Dies geschieht entweder entlang der sektoragnostischen Nachhaltigkeitsthemen bzw. Unter- oder Unter-Unterthemen, entlang der sich in der Erstellung befindlichen sektorspezifischen Nachhaltigkeitsthemen oder entlang der unternehmensspezifischen Berichtsanforderungen.

In den Leitlinien zur Wesentlichkeitsanalyse sind vier zentrale Schritte weitergehend erläutert. Sie sollen dabei unterstützen, eine ESRS konforme Wesentlichkeitsanalyse durchzuführen. Gesondert gehen die Leitlinien nochmals auf die Rolle der Stakeholder ein sowie darauf, wie diese im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse einzubeziehen sind, wie Schwellenwerte für beide Wesentlichkeitsperspektiven bestimmt und bestehende Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung genutzt werden können. Das Dokument enthält auch eine Übersicht der häufig gestellten Fragen (FAQs) und Antworten aus Sicht der EFRAG.

7.1.1 Schritt A: Verständnis des Kontexts

Um den Kontext der unternehmerischen Aktivität zu verstehen, ist es zentral, das eigene Geschäftsmodell sowie die daraus resultierenden Geschäftsbeziehungen mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte zu analysieren. Dazu gehören der eigenen Business-Plan, die Unternehmens- oder Konzernstrategie, die relevanten finanziellen Faktoren oder sonstige etwa an Investoren gerichtete Informationen. Über das eigene Unternehmen hinaus sind die angebotenen Produkte und Dienstleistungen bzw. die damit verbundenen Wertschöpfungsketten relevant, etwa wenn bestimmte Regionen für die Herstellung oder Nutzung von Produkten und Dienstleistungen zentral und damit zu analysieren sind.

Darüber hinaus sind weitere Kontextinformationen heranzuziehen, etwa zu relevantem Fachrecht oder sonstigen regulatorischen Anforderungen, denen das Unternehmen unterworfen ist, oder zu der Art, wie über das Unternehmen bzw. den Sektor oder Unternehmen in der Wertschöpfungskette berichtet wird, oder auch zu der Frage, inwieweit sonstige Daten erhoben werden oder zugänglich sind.

Praxistipp:

Da mit der CSRD und in den ESRS keine weiteren Grenzen zur Wertschöpfungskette außer der grundlegenden Wesentlichkeitsbeurteilung definiert werden, sind es gerade die Standardisierungen für relevante Sektoren sowie kleine und mittlere Unternehmen, die klären, welche Informationsgrundlage für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zur Verfügung steht. Ungeachtet der Pflicht, auch unternehmensspezifische, nicht weitergehend standardisierte, aber wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte in die Berichterstattung aufzunehmen, setzt die weitere Standardisierung hilfreiche Leitplanken für die fortschreitende Automatisierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

7.3 EFRAG-Leitlinien zu ESRS-Datenpunkten (IG 3)

7.3.1 Zielsetzung und Anwendung

Die Leitlinien zu den ESRS-Datenpunkten geben die Überführung der textbasierten Beschreibung der Datenpunkte aus den ESRS in eine Excel-Arbeitsmappe mit Blättern zu den jeweiligen übergreifenden und themenspezifischen Offenlegungsanforderungen vor. Während sich in den ESRS eine Offenlegungsanforderungen auf mehrere Absätze beziehen kann, fokussieren Datenpunkte auf jede einzelne Datenangabe innerhalb der Offenlegungsanforderung.

Das heißt, dass sich je nach Ausgestaltung der Offenlegungsanforderung eine Excel-Zeile auf einen relevanten Absatz, Unterpunkt oder Unter-Unterpunkt beziehen kann. Dieser granulare Aufbau ermöglicht eine gezielte Datenaufnahme und eine Überprüfung der Vollständigkeit der Datenerhebung. Da sich die Wesentlichkeitsanalyse auch auf Datenpunkte bezieht (siehe Dazu den Flow Chart in ESRS 1 Anlage E), kann mit der Excel-Tabelle auch das Ergebnis der Wesentlichkeitsbeurteilung vermerkt oder, darauf aufbauend, die Bewertungssystematik der Wesentlichkeitsanalyse angewendet werden.

Hinweis:

Mit den Leitlinien zu den ESRS-Datenpunkten hat die EFRAG eine äußerst komprimierte und strukturierte Übersicht geschaffen, die die Arbeit im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse, aber auch für die Berichterstellung vereinfachen kann. Wie generell für alle Leitlinien gilt jedoch, dass die ursprünglichen ESRS bindend sind und die EFRAG-Veröffentlichung lediglich unterstützenden, aber keinen gesetzlichen Charakter hat. Das heißt, dass es letztlich bei der Verwendung der Excel-Datei in den Unternehmensprozessen immer in der Verantwortung des berichtenden Unternehmens verbleibt, die Anforderungen aus den ESRS mit den in

