



Nachhaltigkeits- berichterstattung im Mittelstand

Hintergründe und Umsetzung europäischer Vorgaben

Volker Hartke / Benjamin Wilhelm
2., vollständig aktualisierte Auflage

Nachhaltigkeits- berichterstattung im Mittelstand

Hintergründe und Umsetzung europäischer Vorgaben

Volker Hartke / Benjamin Wilhelm
2., vollständig aktualisierte Auflage

Das Thema Nachhaltigkeit liegt uns am Herzen:



2. 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 Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW).

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld
Druck und Bindung: C.H.Beck, Nördlingen
KN 12086

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 978-3-8021-2788-5

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

Wir kennen die Ambitionen großer Unternehmen, einen Beitrag zur Transformation der Wirtschaft zu leisten: Klimaneutralität, Nachhaltigkeitsziele, Umbau der Geschäftsmodelle. Darum kümmern sich mitunter ganze Vorstandsbereiche. Aber was ist mit dem Mittelstand? Können sich kleine und mittlere Unternehmen die Transformation überhaupt leisten? Oder andersherum gefragt: Können es sich kleine und mittlere Unternehmen leisten, nicht in sie 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 und/oder regulatorische Anforderungen.

Fundamentale Veränderungsprozesse sind derzeit allgegenwärtig. Die Häufung der damit verbundenen Herausforderungen – seien sie durch Finanzkrisen, Pandemien, Umweltkatastrophen, 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 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 nicht ausreichend vorhanden oder aufbereitet, um handlungsrelevante Maßnahmenpläne abzuleiten.

Geschäftsführer*innen und Vorstände sind im Rahmen der operativen Unternehmensführung oftmals nicht in dem Maße mit den Auswirkungen und Konsequenzen der Evaluierung von Nachhaltigkeitsaspekten vertraut, wie es für die Etablierung von geschäftsmodellspezifischen Kennzahlen und Messsystemen nötig wäre.

Hinzu kommt, dass neben geschäftspolitischen Fragestellungen auch rechtliche und regulatorische Anforderungen quasi im Jahresrhythmus grundlegend angepasst und auf neue Ziele ausgerichtet werden. Davon sind mittelständische Unternehmen in besonderer Weise betroffen. „Corporate Sustainability Reporting Directive“ (im Folgenden: CSRD) und „Taxonomieverordnung“ (im Folgenden: TaxonomieVO) sind für den Mittelstand noch recht neue Vokabeln und werden zugleich für deren Abschlussprüfer*innen zunehmend relevant.

Doch was steckt hinter den beiden Begriffen, welchen Zweck haben sie und wie soll die Umsetzung ihrer Inhalte erfolgen? Die heutige Gesellschaft und damit auch mittelständische Unternehmen müssen – so in verkürzter Form das Urteil des Bundesverfassungsgerichts – die Lebensgrundlage zukünftiger Generationen im Blick haben. Daraus leiten sich normative Verpflichtungen ab, die sich auch in gegenwärtigen und anstehenden Gesetzgebungsverfahren widerspiegeln. Für den damit einhergehenden Transformationsprozess möchten wir Ihnen im Folgenden Orientierung bieten. Wir erläutern in diesem Zusammenhang die rechtlichen Grundlagen von CSRD und TaxonomieVO und zeigen mögliche Auswirkungen auf die Rechnungslegung und Finanzierung mittelständischer Unternehmen auf.

Mittelständische Unternehmen sollten sich der Auswirkungen speziell auf ihr jeweiliges Geschäftsmodell bewusst sein, um eigene langfristige Ziele besser zu antizipieren und damit auch die richtigen Investitionsentscheidungen zu treffen. Gleichzeitig geben beispielsweise die nachhaltigen Entwicklungsziele der Vereinten Nationen, das Pariser Klimaabkommen und andere Rahmenwerke Anleitung für das unternehmerische nachhaltige Handeln und für die Beurteilung, welche Anteile der eigenen Geschäftstätigkeit wesentlich auf Aspekte der Nachhaltigkeit einwirken bzw. welchen wesentlichen Einfluss Nachhaltigkeitsaspekte auf die eigene Geschäftstätigkeit haben. Daraus können für die unterschiedlichen Branchen und Sektoren auch Chancen abgeleitet werden, sich frühzeitig mit der neuen Marktsituation und mit etwaigen Förder- und Incentivierungsmaßnahmen auseinanderzusetzen, um diese mit den eigenen strategischen Überlegungen abzugleichen.

Im Folgenden werden die Leitplanken und Hintergründe der laufenden nachhaltigen Transformation vorgestellt (Kapitel 2), um im Anschluss daran den grundlegenden regulatorischen Rahmen aufzuzeigen (Kapitel 3). Unser Hauptaugenmerk liegt dann auf Fragen zur konkreten Umsetzung der Anforderungen aus der TaxonomieVO (Kapitel 4), der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD, Kapitel 5) und der von der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) vorgeschlagenen neuen Stan-

dards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS, Kapitel 6). Zusammengefasst zeigen wir die aktuell bekannten Anwendungsbereiche, -vorgaben und Zusammenhänge auf, um die konkreten Herausforderungen für die Unternehmenspraxis zu begleiten.

2 Abriss zu den politischen und fachlichen Hintergründen

Die Nachhaltigkeitsdebatte ist geprägt von internationalen Abkommen. Dies macht es im Detail schwierig, sich in der unternehmerischen Praxis Instrumente anzueignen, die einen wirksamen Beitrag zur nachhaltigen Ausrichtung leisten. Die am besten etablierten Nachhaltigkeitsziele, nach denen eine solche Ausrichtung erfolgen kann, wurden durch die Vereinten Nationen formuliert. Mit dem dreizehnten der 17 UN-Ziele befasst sich das Pariser Abkommen zum Schutz des Klimas. Die Europäische Union hat daran anschließend sechs Umweltziele formuliert und ist gerade dabei, diese Ziele im Rahmen der TaxonomieVO konkreter zu kodifizieren. Mit der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie werden die Ziele für nachhaltige Entwicklung der Vereinten Nationen in eine nationale Strategie überführt.

Die folgenden Abschnitte beschreiben die genannten Vorstöße in Sachen Nachhaltigkeit mit dem Ziel, eine vorliegende Wirtschaftstätigkeit konkret darauf beziehen zu können. Jede spezifische wirtschaftliche Tätigkeit geht immer auch mit spezifischen Herausforderungen in Bezug auf ihre nachhaltige Ausrichtung einher. Dabei kann eine positive Wirkung sowohl von einer konkreten Maßnahme ausgehen als auch von der Unterlassung einer schädlichen. Es können auch durchaus Konflikte zwischen unterschiedlichen Nachhaltigkeitszielen bestehen, je nachdem, aus welcher Perspektive bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten wahrgenommen werden. Krankenhäuser können beispielsweise vorbildlich sein, was ihren Beitrag zur Gesundheit von Menschen anbelangt und damit den sozialen Aspekten von Nachhaltigkeit zuträglich sein, doch ob das betreffende Gebäude oder die nötige Ausstattung unter anderen Nachhaltigkeitsgesichtspunkten ideal sind, ist im Zweifelsfall davon unberührt. Nichtsdestotrotz wollen wir uns auf effektive Krankenhäuser auch weiterhin verlassen können.

2.1 Die nachhaltigen Entwicklungsziele der Vereinten Nationen

Mit den SDGs der Vereinten Nationen wird der Plan verfolgt, die Menschen, den Planeten und den Wohlstand unter der Bedingung von Frieden und Partnerschaft zu fördern.¹ Dafür wurden 17 Nachhaltigkeitsziele formuliert, denen insgesamt 169 Indikatoren zugeordnet sind, anhand derer sich Erfolge von Maßnahmen messen lassen. Die Ziele wurden in der Agenda 2030 für nachhaltige Entwicklung verankert.

2.1.1 Rahmen und Hintergründe

Vom 25. bis 27.09.2015 hat sich die Staatengemeinschaft im Hauptquartier der Vereinten Nationen getroffen und die neuen nachhaltigen Entwicklungsziele beschlossen.

¹ Vgl. Agenda 2030 der UN, abrufbar unter www.un.org. (Diese und alle weiteren im Folgenden zitierten Webseiten wurden zuletzt am 15.05.2023 abgerufen.)

Diese haben die Millenniums-Entwicklungsziele abgelöst und ein neues Rahmenwerk geschaffen.

Übergreifend sollen bis 2030 Armut und Hunger beendet, die Ungleichheit innerhalb von und zwischen Nationen bekämpft sowie friedvolle, gerechte und partizipative Gemeinschaften gefördert werden. Menschenrechte sollen geschützt, Geschlechtergerechtigkeit gefördert und die Rollen von Frauen und Mädchen gestärkt werden. Der Planet und seine natürlichen Ressourcen sollen mit einer langfristigen Perspektive geschützt und die Bedingungen für nachhaltiges, inklusives und andauerndes Wachstum geschaffen werden.

Sie SDGs haben Vorläufer, deren grundsätzliche Ziele sukzessive weiterentwickelt wurden und auch künftig der Veränderung und Evaluation unterliegen werden. Ein zentraler Ausgangspunkt für den heutigen Status war im Jahr 1992 der „Earth Summit“ in Rio de Janeiro. Hier wurde seinerzeit die Agenda 21 von 178 Ländern beschlossen, mit Zielvorgaben zur sozialen und wirtschaftlichen Entwicklung, zum Umgang mit natürlichen Ressourcen sowie zum Schutz sozialer Gruppen. Im Ansatz finden sich hierin bereits die 17 SDGs angelegt.

Im Jahr 2000 wurden am Hauptsitz der Vereinten Nationen in New York die Millennium Development Goals beschlossen, durch die bis zum Jahr 2015 neben sieben weiteren Zielen insbesondere extreme Armut gemindert werden sollte. So konnte die Zahl der Menschen, die in extremer Armut leben, zwischen 1999 und 2015 von 1.751 Millionen auf 836 Millionen reduziert werden. Die Zahl der Kinder im Grundschulalter ohne Beschulung sank von 100 Millionen im Jahr 2000 auf 57 Millionen im Jahr 2015. Ähnliche Fortschritte wurden auch bezüglich der anderen sieben Ziele dokumentiert.

Das Fazit dieser Entwicklung ist, dass eine wirkungsorientierte Vorgehensweise mit klaren Zielen und daraus abgeleiteten Maßnahmen zu Fortschritten in den einzelnen Bereichen führt. Aus der Erfahrung, Konkretes bewirken und globale Verbesserungen der Lebensbedingungen erreichen zu können, speisen sich auch die Erwartungen an die Sustainable Development Goals der UN, wobei sich die Systematik und Messbarkeit der Ziele und Maßnahmen über die Jahre signifikant gesteigert haben. In den teilnehmenden Ländern gibt es inzwischen klare Prozesse und Verfahren, um die Fortschritte beim Erreichen der SDGs zu evaluieren.

Mit den 17 Sustainable Development Goals werden fünf Bereiche der nachhaltigen Entwicklung adressiert. Erstens geht es darum, Hunger und Armut in jeglicher Form zu beenden. Damit soll ein würdevolles und gleichberechtigtes Leben in einem gesunden Umfeld ermöglicht werden. Zweitens geht es um die Bewahrung unseres Planeten vor Zerstörung mit Blick auf gegenwärtige und zukünftige Generationen, indem nachhaltige Aspekte bei Konsum, Produktion und Ressourcenverwendung berücksichtigt werden und der Klimawandel als drängende Herausforderung anerkannt

und bekämpft wird. Drittens soll der ökonomische, soziale und technologische Fortschritt für alle Menschen im Einklang mit der Natur gewährleistet sein. Viertens soll das einträchtige Miteinander als Grundbedingung für eine nachhaltige Entwicklung angestrebt und durch friedliche, gerechte und inklusive Gesellschaften gesichert werden. Fünftens und abschließend sollen die nachhaltigen Entwicklungsziele mit den nötigen Mitteln aus globalen Partnerschaften erreicht werden, um das Leben aller grundlegend zu verbessern.

Um diesen fünf übergreifenden Handlungsfeldern für Nachhaltigkeit gerecht zu werden, haben sich die 2015 formulierten Sustainable Development Goals der UN als zentraler Orientierungsmaßstab etabliert. Sie adressieren erstens die ökonomische Dimension und damit die wirtschaftlichen Aktivitäten, zweitens die soziale Dimension im Sinne eines friedlichen Zusammenlebens und drittens die ökologische Dimension zum Erhalt und zur Regeneration der natürlichen Ressourcen für das Leben auf diesem Planeten. Diese drei Dimensionen sind die Grundlagen von Nachhaltigkeit. Neben den Zielen wurde insbesondere auch der Anspruch formuliert, niemanden auf dem Weg zur Erreichung der Ziele zurückzulassen und insbesondere den Menschen und Gemeinschaften Unterstützung zukommen zu lassen, die im Moment am weitesten von den gemeinsamen Zielen entfernt sind.

Im Folgenden wollen wir die konkreten Inhalte hinter den 17 bunten Kacheln, als die die 17 SDGs in der Regel grafisch dargestellt werden, näher erläutern. Bei der operativen Einbindung der Ziele in den Geschäftsbetrieb eines Unternehmens, so hat die Erfahrung gezeigt, ist es zunächst sinnvoll, sich auf die für das Tätigkeitsfeld des Unternehmens spezifischen und besonders relevanten Ziele zu konzentrieren. Da für die Implementierung der Ziele zentrale Geschäftsprozesse zu überarbeiten sind, wäre es sehr anspruchsvoll, wenn gleichzeitig mehrere neue Ziele in das Geschäftsmodell und damit auch in die konkrete Alltagspraxis von Mitarbeiter*innen übernommen würden.

2.1.2 Die nachhaltigen Entwicklungsziele im Einzelnen

Die Prüfung der Zielerreichung obliegt den einzelnen Ländern. Zur Messung wurden unterschiedliche Indikatoren entwickelt, die sich entweder auf bestehende Datenerhebungen beziehen oder eine neue Datengenerierung erfordern. Mit der Formulierung der Ziele wurde auch der Ausbau der statistischen Kapazitäten in Sachen Nachhaltigkeit angestoßen. Damit soll perspektivisch eine Ergänzung zur Darstellung des Bruttoinlandsprodukts erzeugt werden.



Developed in collaboration with TROLLBÄCK - COMPANY | TheGlobalZiele@trollback.com | +1 212 829 1010
For queries or usage contact: zielensprache@trollback.org | Icons official translation made by UNICEF Brussels (September 2015)

Abb. 2.1 Die 17 Ziele der Agenda 2030 (Quelle: BMZ)

Ziel 1 – Armut in allen ihren Formen und überall beenden: Dieses Ziel besagt konkret, dass bis 2030 kein Mensch auf der Welt mehr mit weniger als 1,25 US-Dollar² pro Tag auskommen muss. Der Armutsanteil gemäß der jeweils landesspezifischen Dimension soll bis 2030 um mindestens die Hälfte sinken. Bis 2030 soll eine breite Versorgung der Sozialsysteme und -maßnahmen erreicht sein. Für alle sollen bis 2030 die gleichen Rechte auf wirtschaftliche Ressourcen und den Zugang dazu gelten. Auch soll die Resilienz gegenüber Katastrophen erhöht werden. Zur Zielerreichung sind entsprechende Ressourcen und unterstützende politische Rahmenbedingungen vonnöten.

Ziel 2 – Den Hunger beenden, Ernährungssicherheit und eine bessere Ernährung erreichen und eine nachhaltige Landwirtschaft fördern: Dieses Ziel soll den Hunger bis 2030 beenden und sicherstellen, dass insbesondere Menschen in prekären Lebenssituationen mit ausreichend nährstoffreichen Nahrungsmitteln versorgt sind. Fehlernährung und damit verbundene Krankheiten sollen bis 2030 beendet sein. Kleine Nahrungsmittelproduzenten sollen ihre Produktivität und ihr Einkommen bis 2030 verdoppeln können. Auch die Nachhaltigkeit der Nahrungsmittelproduktion mit Blick auf Ökosysteme, Klimaveränderungen und Extremwetter-situationen soll bis 2030 sichergestellt werden. Die genetische Vielfalt von Nutz- und

² Die Benchmark der Armutsgrenze wurde zwischenzeitlich mehrfach angehoben, zuletzt im September 2022 auf 2,15 US-Dollar pro Tag; vgl. dazu z.B. Blogbeitrag der World Bank unter blogs.worldbank.org („The international poverty line, used to define extreme global poverty, is now revised to US\$ 2.15 from US\$ 1.90“).

Können sich kleinere und mittlere Unternehmen die Transformation der Wirtschaft hin zu Klimaneutralität, Nachhaltigkeit, Umbau der Geschäftsmodelle etc. leisten? Oder – noch provokanter gefragt – können sie es sich leisten, hier nicht zu investieren?

Die rechtlichen und regulatorischen Anforderungen werden fast im Jahresrhythmus grundlegend angepasst und machen auch vor dem Mittelstand nicht halt. Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) und die Taxonomieverordnung sind zwei wesentliche Rechtsakte, mit denen sich auch kleinere und mittlere Unternehmen und deren Abschlussprüfer*innen kurzfristig näher auseinandersetzen müssen.

Dieses Buch gibt einen praxisorientierten Überblick über die relevanten rechtlichen Grundlagen und die neuen regulatorischen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Es stellt die möglichen Auswirkungen auf die Rechnungslegung und Finanzberichterstattung kleiner und mittlerer Unternehmen dar. In dieser aktualisierten Auflage sind alle praxisrelevanten Umsetzungshinweise ergänzt und bestehende Auslegungen an die Neuerungen angepasst.

Aus dem Inhalt:

- Politische und fachliche Hintergründe (Sustainable Development Goals, Pariser Klimavereinbarung, Europäischer Green Deal, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie)
- Nachhaltige Rechtsakte für den Mittelstand
- Die gegenwärtigen Anforderungen an die Berichterstattung gemäß Taxonomieverordnung
- Die neuen Europäischen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung:
 - Wo und wie ist zu berichten?
 - Welche Aufgaben hat der Aufsichtsrat?
 - Welche Aufgaben kommen auf Wirtschaftsprüfer*innen zu?
 - Wie kann die Umsetzung erfolgen?