**IFRS and Corporate Reporting Centre of Excellence**
Nr. 5 | Dezember 2022

## iGAAP fokussiert

# Nachhaltigkeitsberichterstattung

## EFRAG übergibt Entwürfe der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) an die Europäische Kommission

Am 22. November 2022 hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) die aus ihrer Sicht finalen Entwürfe für einen ersten Satz European Sustainability Reporting Standards (ESRS) zur Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen an die Europäische Kommission übergeben. Diese umfassen zwei übergreifende Standards, fünf Standards zu Umweltthemen, vier Standards zu sozialen Themen und einen Standard zu Governance-Themen.

Die Standards gehen auf Vorgaben der voraussichtlich noch in diesem Jahr in Kraft tretenden Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) zurück. Diese sieht vor, dass bestimmte Unternehmen künftig über Nachhaltigkeitsinformationen unter Anwendung der von EFRAG entwickelten ESRS berichten müssen.

Die Europäische Kommission kann die ESRS-Entwürfe im nächsten Schritt inhaltlich anpassen, bevor sie diese bis zum 30. Juni 2023 als delegierten Rechtsakt erlassen wird.

## Hintergrund

Im November 2022 haben das Europäische Parlament und der Europäische Rat die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) verabschiedet. Die CSRD sieht eine Neuausrichtung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Europäischen Union (EU) vor und wird die gegenwärtig geltenden und die in Deutschland durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG) in nationales Recht transformierten Vorschriften der Non-Financial Reporting Directive (NFRD) ersetzen. Mit den künftigen Berichtsplichten will die EU einen Beitrag zum Übergang in ein vollständig nachhaltiges und inklusives Wirtschafts- und Finanzsystem leisten, das im Einklang mit dem europäischen Green Deal und den UN-Zielen für nachhaltige Entwicklung (SDGs) steht.

ESRS konkretisieren Vorgaben der CSRD

Der Anwendungsbereich der CSRD erstreckt sich grundsätzlich auf alle großen Unternehmen sowie kapitalmarktorientierte kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU), mit Ausnahme von Kleinstunternehmen. Er umfasst auch bestimmte außerhalb der EU niedergelassene Unternehmen mit bestimmten Tochterunternehmen oder Zweigniederlassungen in der EU. Gleichwohl sind Befreiungsmöglichkeiten im Konzernverbund unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen. Die CSRD sieht ferner vor, dass die EU-Mitgliedstaaten die Richtlinie bis 18 Monate nach Inkrafttreten in nationales Recht transformieren müssen. Zudem sieht die CSRD gestaffelte Erstanwendungszeitpunkte vor. So gelten die Anforderungen etwa erstmals für Unternehmen, die bereits jetzt im Anwendungsbereich der NFRD sind, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen (zu weiteren Details der CSRD siehe auch unseren iGAAP fokussiert-Newsletter).

Die CSRD beinhaltet u.a. Vorgaben an die Berichtsinhalte, die Unternehmen künftig im Rahmen ihrer Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegen müssten. In diesem Zusammenhang sah bereits der im April 2021 veröffentlichte CSRD-Entwurf der Europäischen Kommission vor, dass zur Konkretisierung der Berichtsinhalte eigene europäische Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung entwickelt werden sollen, die schließlich im Wege delegierter Rechtsakte durch die Europäische Kommission in Unionsrecht übernommen werden. Diese Standards, die sog. European Sustainability Reporting Standards (ESRS), sollen durch die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) entwickelt werden.

**Hinweis**
Um die institutionellen Grundlagen für die Entwicklung der ESRS zu legen, wurde Anfang 2022 die Governance-Struktur der EFRAG geändert und erweitert. Unter dem Schirm des neu gegründeten EFRAG Administrative Board und der EFRAG General Assembly gibt es fortan das sog. EFRAG Sustainability Reporting Board (SRB), das inhaltlich durch die EFRAG Sustainability Reporting Technical Expert Group (SR TEG) unterstützt wird.

Am 29. April 2022 wurden 13 Standardentwürfe (Exposure Drafts) veröffentlicht (zu den Details dieser Entwürfe siehe unseren iGAAP fokussiert-Newsletter). Die Entwürfe konnten bis zum 8. August kommentiert werden. Nach Ablauf der Kommentierungsfrist wurden, unter Einbezug der inhaltlichen Rückmeldungen aus der Konsultation, die Entwürfe der ESRS durch EFRAG finalisiert und am 22. November 2022 der Europäischen Kommission übergeben. Die Inhalte dieser Fassungen werden in der vorliegenden Publikation beleuchtet.

**Hinweis**
Die CSRD beinhaltet einen Auftrag an EFRAG, die Europäische Kommission bei der Entwicklung der ESRS zu beraten. Die Hoheit über die inhaltliche Ausgestaltung der Standards – im Einklang mit den Vorgaben der CSRD – obliegt gleichwohl dem Legislativverfahren in der EU bzw. der Europäischen Kommission, die die ESRS im Wege delegierter Rechtsakte verabschieden wird.

Ein zweiter Satz an ESRS wird von EFRAG voraussichtlich im November 2023 an die Europäische Kommission übermittelt werden, die ihrerseits die Standards dann erneut im Wege delegierter Rechtsakte bis zum 30. Juni 2024 erlassen werden. Dieser zweite Satz soll spezifische ESRS für KMU und für Nicht-EU-Unternehmen sowie die ersten branchenspezifischen Standards enthalten. Weitere branchenspezifische Standards sollen dann in den Folgejahren erarbeitet werden.

## Wesentliche Änderungen im Vergleich zu den EDs

**Beobachtung**
Die Rückmeldungen aus der öffentlichen Konsultation zu den ESRS-Entwürfen zeigten ein gemischtes Bild. Kritikpunkte betrafen etwa einen zu geringen inhaltlichen Gleichlauf mit den Standardentwürfen des International Sustainability Standards Board (ISSB) und mithin eine eingeschränkte Interoperabilität der beiden Rahmenwerke, einen zu hohen Umfang bzw. eine zu hohe Granularität der vorgeschlagenen Angabepflichten sowie das Konzept der widerlegbaren Vermutung *(rebuttable presumption)* im Kontext der Wesentlichkeitsanalyse. In den finalen Standards wurden etliche dieser Kritikpunkte aufgegriffen und durchaus bedeutsame Änderungen vorgenommen. Die wesentlichen Änderungen im Vergleich zu den Entwurfsfassungen sind wie folgt:

- 12 statt 13 Standards – der ursprüngliche ED ESRS G1 wurde gelöscht und dessen Inhalt im Wesentlichen in ESRS 2 verschoben (der ursprüngliche G2 wurde zu G1);
- Angleichung an Struktur der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) – die ursprünglich vorgesehene inhaltliche Struktur in den EDs mit den Berichtselementen „Strategie“, „Implementierung“ und „Performancemessung“ wurde in die Struktur der TCFD überführt: „Governance“, „Strategie“, „Risikomanagement“ und „Kennzahlen und Zielgrößen“;
- Kernkonzepte, Definitionen und Berichtsanforderungen wurden soweit möglich an die Standards des ISSB angeglichen, um perspektivisch eine Interoperabilität der Standards zu ermöglichen;
- klarere Trennung zwischen Angabepflichten *(disclosure requirements)* und Anwendungsanforderungen *(application requirements);*
- Abkehr vom Prinzip der widerlegbaren Vermutung *(rebuttable presumption)* im Kontext der Wesentlichkeitsanalyse – nachdem die EDs noch vorsahen, dass grundsätzlich alle Angaben in den ESRS zunächst als wesentlich erachtet wurden, ist nun eine Wesentlichkeitsanalyse nebst bestimmter Pflichtangaben vorgesehen;
- Vereinfachung und Reduktion der Angabepflichten – Reduktion der Angabepflichten von 136 auf 84 und der entsprechenden Datenpunkte von 2.161 auf 1.144;
- Übergangsvorschriften *(phase in)* – für bestimmte Angabepflichten, etwa Informationen zur Wertschöpfungskette für die ersten drei Jahre der Anwendung.

## Vorgeschlagene Architektur der ESRS

Der Aufbau der Standards orientiert sich inhaltlich grundsätzlich an den Berichtsanforderungen, die in der CSRD vorgesehen sind. Strukturell orientieren sich die Standards am Aufbau der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) mit den Berichtselementen „Governance“, „Strategie“, „Risikomanagement“ und „Kennzahlen und Zielgrößen“.

**Beobachtung**
Die CSRD legt die Nachhaltigkeitsinformationen fest, die Unternehmen in ihre Berichterstattung aufnehmen müssen. Demnach müssen qualitative, quantitative, zukunftsorientierte und vergangenheitsorientierte Informationen, auch über die Wertschöpfungskette, über kurz-, mittel- und langfristige Zeithorizonte geliefert werden. Die bereitgestellten Informationen unterliegen der sog. doppelten Wesentlichkeit, d.h. Unternehmen müssten sowohl darüber berichten, wie sich verschiedene Nachhaltigkeitsaspekte auf das Unternehmen auswirken, als auch über die Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf die Umwelt und die Gesellschaft.

Übergreifende, thematische und branchenspezifische Standards

Die ESRS-Entwürfe lassen sich in drei Kategorien einteilen, die einander ergänzen und miteinander interagieren:

- **Übergreifende Standards** *(cross-cutting standards)*, die allgemeine Konzepte und Grundsätze für die Erstellung von Nachhaltigkeitserklärungen abdecken sowie übergreifende Angabepflichten enthalten.
- **Thematische Standards** *(topical standards)*, die jeweils ein bestimmtes und konkret umrissenes Nachhaltigkeitsthema abdecken, d.h. Angabepflichten in Bezug auf nachhaltigkeitsbezogene Impacts, Risiken und Chancen, die für alle Unternehmen unabhängig von bestimmten Branchen als wesentlich angesehen werden.
- **Branchenspezifische Standards** *(sector-specific standards)*, die die Offenlegung von Informationen zu nachhaltigkeitsbezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen abdecken, die für alle Unternehmen einer bestimmten Branche als wesentlich angesehen werden.

Am 22. November 2022 wurden die folgenden zwölf Standardentwürfe an die Europäische Kommission übermittelt:

**Übergreifende Standards:**

- ESRS 1 Allgemeine Grundsätze *(General principles)*
- ESRS 2 Allgemeine Angaben *(General disclosures)*

**Thematische Standards zu Umweltthemen:**

- ESRS E1 Klimawandel *(Climate change)*
- ESRS E2 Umweltverschmutzung *(Pollution)*
- ESRS E3 Wasser und Meeresressourcen *(Water and marine resources)*
- ESRS E4 Biodiversität und Ökosysteme *(Biodiversity and ecosystems)*
- ESRS E5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft *(Resource use and circular economy)*

**Thematische Standards zu sozialen Themen:**

- ESRS S1 Eigene Belegschaft *(Own workforce)*
- ESRS S2 Beschäftigte in der Wertschöpfungskette *(Workers in the value chain)*
- ESRS S3 Betroffenes Gemeinwesen *(Affected communities)*
- ESRS S4 Verbraucher und Endnutzer *(Consumer and end-users)*

**Thematische Standards zu Governance-Themen:**

- ESRS G1 Geschäftsgebaren *(Business conduct)*

Zudem wurde der Europäischen Kommission eine *Due process note* übermittelt, die die Änderungen an den Standards im Vergleich zu den Entwurfsfassungen (EDs) dokumentiert, sowie eine Kosten-Nutzen-Analyse zur Anwendung der ESRS. Ebenfalls sind den Standards folgende Anhänge beigefügt:

- Anhang I: Index der Angabepflichten in den ESRS,
- Anhang II: Überleitung der Angabepflichten zu Vorgaben der CSRD,
- Anhang III: Überleitung der Angabepflichten zu Vorgaben der Offenlegungs-verordnung (SFDR),
- Anhang IV: Überleitung der Angabepflichten zu den TCFD-Empfehlungen,
- Anhang V: Überleitung der Angabepflichten zu IFRS SDS 1 und IFRS SDS 2 (Standards im Entwurfsstadium des ISSB),
- Anhang VI: Glossar und Abkürzungsverzeichnis.

## Übergreifende Standards

### ESRS 1 Allgemeine Grundsätze *(General Principles)*

#### Zielsetzung

ESRS 1 umfasst Konzepte und Grundsätze für Sustainability Statements

ESRS 1 schreibt verbindliche Konzepte und Grundsätze vor, die für die Erstellung von Nachhaltigkeitserklärungen *(sustainability statements)* gemäß der CSRD gelten. So sollen in den Nachhaltigkeitserklärungen alle wesentlichen Informationen über nachhaltigkeitsbezogene Impacts (Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf Umwelt und Gesellschaft), Risiken und Chancen in Übereinstimmung mit den geltenden ESRS offengelegt werden. Die ESRS schreiben eine Berichterstattung nach standardisierten sowohl branchenunabhängigen als auch branchenspezifischen Angabepflichten vor, ergänzt durch unternehmensspezifische Angaben, die gemäß der in ESRS 1 festgelegten Grundsätze zu entwickeln sind.

#### Informationsqualität

Bei der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung hat ein Unternehmen sicherzustellen, dass die veröffentlichten Informationen bestimmte Anforderungen an die Informationsqualität erfüllen. Konsistent zur konzeptionellen Ausrichtung des Conceptual Frameworks des International Accounting Standards Board (IASB) wird zwischen grundlegenden *(fundamental)* und ergänzenden *(enhancing)* qualitativen Merkmalen unterschieden.

Als grundlegende qualitative Merkmale von Informationen werden die Relevanz und die glaubwürdige Darstellung gefordert. Die Informationsqualität kann zusätzlich verbessert werden, wenn die qualitativen Merkmale im Sinne der Vergleichbarkeit, Überprüfbarkeit und Verständlichkeit erfüllt sind.

## Identifikation und Berichterstattung über wesentliche Themen

**Grundsätzliches Konzept der doppelten Wesentlichkeit und Adressaten**

Doppelte Wesentlichkeit berücksichtigt Impacts und finanzielle Auswirkungen

Die Standards sehen vor, dass ein Unternehmen über Nachhaltigkeitsaspekte auf der Grundlage des Prinzips der doppelten Wesentlichkeit berichtet. Die Wesentlichkeit spiegelt hierbei die Bedeutung der Informationen in Bezug auf das Phänomen wider, das sie abbilden oder erklären sollen, sowie ihre Fähigkeit, die Bedürfnisse der Stakeholder des Unternehmens zu erfüllen.

Stakeholder werden hierbei als diejenigen definiert, die von den Entscheidungen und Handlungen des Unternehmens betroffen sind oder zukünftig betroffen sein können. Demnach sind zwei Hauptgruppen von Stakeholdern zu identifizieren:

- Betroffene Stakeholder: Einzelpersonen oder Gruppen mit Interessen, die von den Tätigkeiten des Unternehmens und seiner Wertschöpfungskette positiv oder negativ betroffen sind oder betroffen sein könnten, und
- Nutzer der Nachhaltigkeitsberichterstattung:
  - Primäre Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung (bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger (einschließlich Vermögensverwalter, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen)) sowie
  - andere Nutzer, einschließlich Geschäftspartner des Unternehmens, Gewerkschaften und Sozialpartner, Organisationen der Zivilgesellschaft und Nichtregierungsorganisationen.

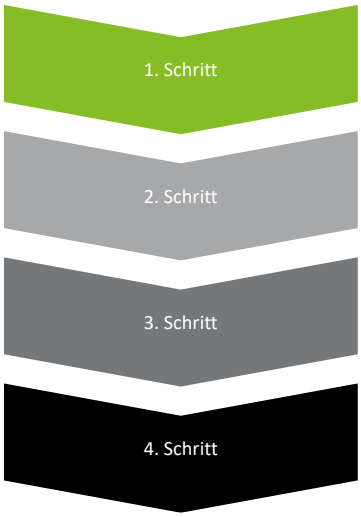
Das Konzept der doppelten Wesentlichkeit umfasst die Impact-Wesentlichkeit und die finanzielle Wesentlichkeit. Ein Nachhaltigkeitsaspekt erfüllt daher die Kriterien der doppelten Wesentlichkeit, wenn er entweder aus der Perspektive der Impacts oder aus der finanziellen Perspektive oder aus beiden Perspektiven wesentlich ist.

In den Standards wird betont, dass die Beurteilung der Impact-Wesentlichkeit und der finanziellen Wesentlichkeit miteinander verwoben ist und Wechselwirkungen zwischen den beiden Perspektiven bei der Beurteilung der Wesentlichkeit bzw. der Identifikation der wesentlichen Aspekte berücksichtigt werden sollen.

**Impact-Wesentlichkeit**

Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist unter dem Gesichtspunkt der Impacts wesentlich, wenn er mit tatsächlichen oder potenziellen signifikanten kurz-, mittel- oder langfristigen Impacts des Unternehmens auf die Umwelt und Gesellschaft verbunden ist. Dazu gehören Impacts, die das Unternehmen durch seine eigenen Tätigkeiten, Produkte oder Dienstleistungen direkt verursacht oder zu denen es beigetragen hat, sowie Impacts, die anderweitig direkt mit der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette *(upstream and downstream value chain)* des Unternehmens verbunden sind.

Zur Beurteilung der Wesentlichkeit von Impacts und der anschließenden Identifizierung der wesentlichen Aspekte, über die in Bezug auf Impacts zu berichten ist, hat das berichtende Unternehmen den Vorgaben von ESRS 1 entsprechend die folgenden vier Schritte anzuwenden:




Erlangen eines Verständnisses seiner Impacts, einschließlich der Aktivitäten, Geschäftsbeziehungen, des Nachhaltigkeitskontextes und der Interessengruppen

Identifizierung tatsächlicher und potenzieller Impacts (sowohl negativer als auch positiver Art) durch Einbeziehung der relevanten Interessengruppen und Experten. In diesem Schritt kann sich das Unternehmen auf wissenschaftliche und analytische Untersuchungen der Impacts stützen.

Beurteilung der Wesentlichkeit der tatsächlichen und potenziellen Impacts.

Bestimmung der wesentlichen Aspekte. In diesem Schritt legt das Unternehmen Schwellenwerte fest, um zu bestimmen, welche der Impacts in seinen Nachhaltigkeitserklärungen offengelegt werden müssen.

**Hinweis**

Während die im April 2022 von EFRAG veröffentlichten Exposure Drafts noch keine weitere Konkretisierung hinsichtlich der Beurteilung der Impact-Wesentlichkeit beinhalteten, enthalten die an die Europäische Kommission übergebenen Standardentwürfe konkrete Erläuterungen. Demnach orientiert sich die Beurteilung der Wesentlichkeit eines negativen Impacts an dem Sustainability Due Diligence-Prozess, der in den internationalen Instrumenten der UN-Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte und den OECD-Leitsätzen für multinationale Unternehmen definiert ist. Bei tatsächlichen negativen Impacts basiert die Wesentlichkeit auf der Schwere *(severity)* der Auswirkung, während sie bei potenziellen negativen Impacts auf der Schwere und Wahrscheinlichkeit der Auswirkung basiert. Der Schweregrad basiert auf:

- dem Ausmaß *(scale);*
- der Tragweite *(scope);* und
- der Unabänderlichkeit des Impacts.

Der besonderen Wichtigkeit der Einhaltung der Menschenrechte wird durch Spezifizierungen im Standard gesondert Rechnung getragen. Demnach hat die Schwere eines Impacts, im Falle eines potenziellen negativen Impacts auf die Menschenrechte, Vorrang vor ihrer Wahrscheinlichkeit.

Bei positiven Impacts aller Art richtet sich die Wesentlichkeit nach:

(a) dem Ausmaß und der Tragweite des Impacts bei tatsächlichen Impacts; und
(b) dem Ausmaß, der Tragweite und der Wahrscheinlichkeit des Impacts bei potenziellen Impacts.

**Finanzielle Wesentlichkeit**

Für die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist ein Nachhaltigkeitsaspekt aus finanzieller Sicht wesentlich, wenn er wesentliche finanzielle Auswirkungen auf das Unternehmen auslöst oder auslösen kann, d.h. er erzeugt oder kann wahrscheinlich *(likely)* wesentliche Risiken oder Chancen erzeugen, die kurz-, mittel- oder langfristig die zukünftigen Cashflows, die Entwicklung, die Leistung, die Lage, die Kapitalkosten oder den Zugang zu Finanzmitteln des Unternehmens beeinflussen können.

Risiken und Chancen können sich aus vergangenen oder zukünftigen Ereignissen ergeben und können Auswirkungen haben in Bezug auf:

a) Vermögenswerte und Schulden, die bereits im Abschluss erfasst wurden oder die aufgrund künftiger Ereignisse erfasst werden können; oder
b) Faktoren der Wertschöpfung, die nicht der Definition von Vermögenswerten und Schulden und/oder den damit verbundenen Ansatzkriterien des entsprechenden Rechnungslegungsrahmens entsprechen, aber zur Generierung von Cashflows und ganz allgemein zur Entwicklung des Unternehmens beitragen.

Die finanzielle Wesentlichkeit eines Nachhaltigkeitsaspekts ist nicht auf Angelegenheiten beschränkt, die unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, sondern umfasst auch Informationen über wesentliche Risiken und Chancen, die auf Geschäftsbeziehungen mit anderen Unternehmen/Stakeholdern außerhalb des bei der Erstellung des Abschlusses verwendeten Konsolidierungskreises zurückzuführen sind.

**Wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte und Wesentlichkeit von Informationen**

Bestimmte Angaben unabhängig von Wesentlichkeitsanalyse verpflichtend

Besonders hervorzuheben ist die innerhalb der ESRS-Entwürfe dargestellte Vorgehensweise zur Identifizierung wesentlicher und damit offenzulegender Nachhaltigkeitsinformationen. Während die Exposure Drafts grundsätzlich zunächst alle Nachhaltigkeitsaspekte, zu denen auch Themenstandards entwickelt wurden, als wesentlich einstuften und diese von berichtenden Unternehmen lediglich in Ausnahmefällen durch entsprechende Offenlegungen mit Begründungen, weshalb die Nachhaltigkeitsaspekte für das berichtende Unternehmen nicht wesentlich sind, ausgelassen werden konnten (sog. widerlegbare Vermutung*, rebuttable presumption),* sehen die an die Kommission übergebenen ESRS-Entwürfe eine andere Vorgehensweise vor.

Es gelten zwar nicht mehr alle Nachhaltigkeitsaspekte und Angabepflichten grundsätzlich als wesentlich, aber dennoch sind weiterhin eine Reihe von Informationen verpflichtend offenzulegen. Damit hat das berichtende Unternehmen unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse stets die folgenden Informationen offenzulegen:

a) ESRS 2 Allgemeine Angaben: alle Angabepflichten (einschließlich aller Datenpunkte);
b) die in themenspezifischen ESRS vorgeschriebenen Datenpunkte, die in Anhang C (Liste der Datenpunkte in branchenübergreifenden und aktuellen Standards, die durch EU-Recht vorgeschrieben sind und aus anderen EU-Rechtsvorschriften stammen) von ESRS 2 Allgemeine Angaben aufgeführt sind;
c) ESRS E1 Klima: alle Angabepflichten (einschließlich aller Datenpunkte); und
d) ESRS S1 Eigene Belegschaft: Angabepflichten S1-1 bis S1-9 (einschließlich aller Datenpunkte), allerdings nur für Unternehmen mit 250 oder mehr Beschäftigten

Handelt es sich um einen Nachhaltigkeitsaspekt, der nicht den oben genannten Pflichtbestandteilen entspricht und das Unternehmen kommt aufgrund seiner Wesentlichkeitsbeurteilung zu dem Schluss, dass dieser Nachhaltigkeitsaspekt wesentlich ist, so hat es:

a. Informationen in Bezug auf diesen spezifischen Nachhaltigkeitsaspekt gemäß den Angabepflichten (einschließlich der Anwendungsanforderungen (*Application Requirements)*) im entsprechenden ESRS offenzulegen; und
b. zusätzliche angemessene unternehmensspezifische Angaben zu entwickeln und offenzulegen, wenn der wesentliche Nachhaltigkeitsaspekt nicht durch einen ESRS oder nicht in ausreichender Granularität abgedeckt ist.

**Hinweis**
ESRS 1 enthält weitere Vorgaben zur Offenlegung von unternehmensspezifischen Angaben. Bei der Entwicklung solcher Angaben muss das berichtende Unternehmen sicherstellen, dass:

- die Angaben den qualitativen Merkmalen von Informationen entsprechen; und
- seine Angaben alle wesentlichen Informationen in Bezug auf die Berichtsbereiche Governance, Strategie, Impact-, Risiko- und Chancenmanagement sowie Kennzahlen und Ziele umfassen (siehe dazu auch die Ausführungen zu ESRS 2 Allgemeine Angaben).

Bei der Bestimmung des Nutzens der Kennzahlen für die Aufnahme in seine unternehmensspezifischen Angaben hat das Unternehmen zu prüfen, ob

a. die von ihm gewählten Leistungskennzahlen einen Einblick geben
   i. wie wirksam seine Praktiken bei der Verringerung negativer Ergebnisse *(Outcomes)* und/oder der Steigerung positiver Ergebnisse für Mensch und Umwelt sind (für Impacts); und/oder
   ii. über die Wahrscheinlichkeit, dass seine Praktiken zu finanziellen Auswirkungen für das Unternehmen führen (für Risiken und Chancen);
b. die gemessenen Ergebnisse hinreichend zuverlässig sind, d.h. sie beinhalten keine übermäßige Anzahl von Annahmen und Unbekannten, die die Messgrößen zu willkürlich machen würden, um eine getreue Darstellung zu liefern; und
c. es ausreichende Kontextinformationen zur Verfügung gestellt hat, um die Leistungskennzahlen angemessen zu interpretieren, und ob Schwankungen dieser Kontextinformationen die Vergleichbarkeit der Kennzahlen im Zeitablauf beeinträchtigen können.

Zudem verlangt ESRS 1 explizit, dass Unternehmen bei der Entwicklung von unternehmensspezifischen Angaben die Aspekte der zwischen- und innerbetrieblichen Vergleichbarkeit sorgfältig bedenken sollten.

Bei der Berichterstattung über Strategien, Maßnahmen und Ziele in Bezug auf einen Nachhaltigkeitsaspekt hat das Unternehmen die Informationen aufzunehmen, die in allen Angabepflichten in den themenspezifischen ESRS in Bezug auf diesen Aspekt und in den entsprechenden Angabepflichten zu Strategien, Maßnahmen und Zielen gemäß ESRS 2 Allgemeine Angaben (einschließlich ihrer Datenpunkte) vorgeschrieben sind. Kann das Unternehmen jedoch die Informationen, die entweder in den Angabepflichten in den themenspezifischen ESRS oder in den Angabepflichten in ESRS 2 Allgemeine Angaben (einschließlich ihrer Datenpunkte) über Strategien, Maßnahmen und Ziele vorgeschrieben sind, nicht offenlegen, weil es die entsprechenden Strategien, Maßnahmen und Ziele nicht umgesetzt hat, so hat es dies offenzulegen und kann einen Zeitrahmen angeben, innerhalb dessen es diese umzusetzen gedenkt.

Bei der Berichterstattung über Kennzahlen für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt eines themenspezifischen ESRS muss das berichtende Unternehmen

- die in einer Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen einbeziehen, wenn es diese Informationen als wesentlich erachtet; und
- kann die in einem Datenpunkt einer Angabepflicht vorgeschriebenen Informationen weglassen, wenn es diese Informationen als nicht wesentlich erachtet und

zu dem Schluss kommt, dass diese Informationen nicht erforderlich sind, um das Ziel der Angabepflicht zu erreichen.

Innerhalb einer Angabepflicht kann unter bestimmten Umständen auch auf die Offenlegung bestimmter Informationen und einzelner Datenpunkte verzichtet werden. ESRS 1 implementiert hierbei Kriterien zur Beurteilung der Relevanz von Informationen und einzelnen Datenpunkten. So sind Informationen sowie einzelne Datenpunkte einzelner Angabepflichten sowie unternehmensspezifische Informationen offenzulegen, wenn das Unternehmen sie unter einem oder mehreren der folgenden Gesichtspunkte als relevant für die Nachhaltigkeitserklärung erachtet:

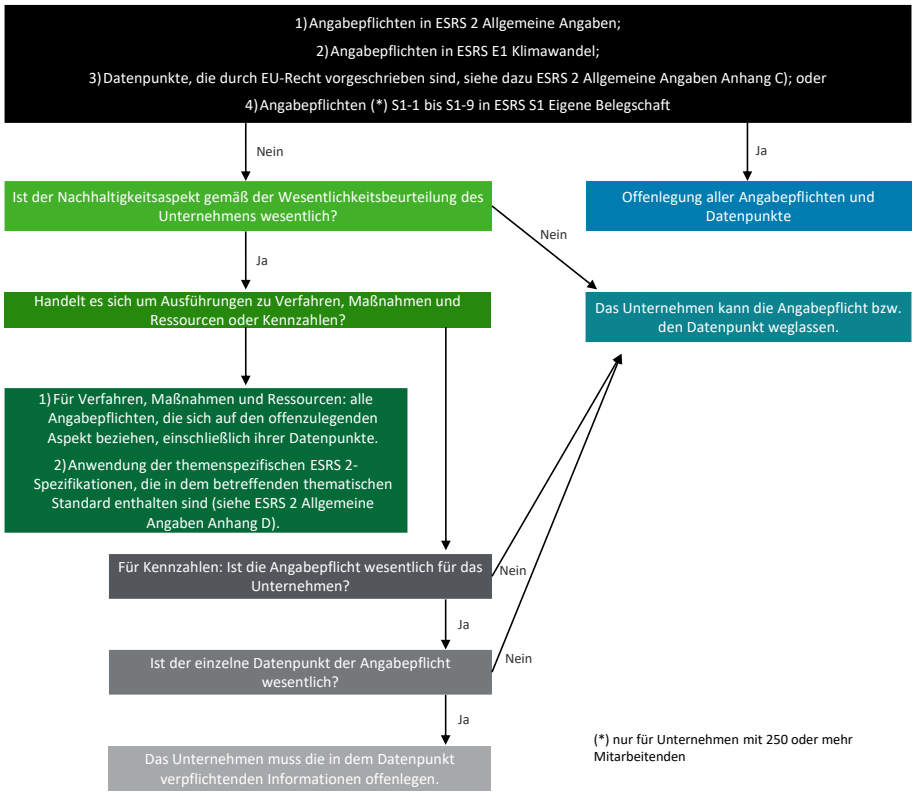
- die Bedeutung *(significance)* der Information in Bezug auf den Sachverhalt, den sie darzustellen oder zu erläutern beabsichtigt;
- die Fähigkeit dieser Informationen, die Informationsbedürfnisse zur Entscheidungsfindung der Adressaten zu erfüllen (einschließlich der Bedürfnisse der primären Adressaten der allgemeinen Finanzberichterstattung); oder
- das Erfordernis der Transparenz gegenüber den Stakeholdern.

Zudem sieht der Standard vor, dass berichtende Unternehmen Informationen darüber offenlegen müssen, wie Kriterien, einschließlich geeigneter Schwellenwerte, angewendet werden, um zu bestimmen

- welche Informationen, für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt gemäß des Abschnitts „Kennzahlen und Ziele“ des entsprechenden themenspezifischen ESRS anzugeben sind, und
- welche Informationen als unternehmensspezifische Angaben offenzulegen sind.

## Schlussfolgerung der Wesentlichkeitsanalyse

Wenn das berichtende Unternehmen zu dem Ergebnis gelangt, dass ein Thema nicht wesentlich ist und es daher alle Angabepflichten aus einem themenspezifischen ESRS auslässt, muss es die Schlussfolgerungen seiner Wesentlichkeitsbeurteilung für dieses Thema kurz erläutern. Diese gilt jedoch wie oben beschrieben nicht für die genannten Pflichtbestandteile. Zusammenfassend zeigt die nachfolgende Abbildung den Prozess zur Identifizierung von offenzulegenden Informationen:




## Berichtsgrenze

Berichtsgrenze grundsätzlich konsistent mit klassischer Finanzberichterstattung

Die Berichtsgrenze des Unternehmens für seine Nachhaltigkeitsberichterstattung ist grundsätzlich die gleiche wie in der klassischen Finanzberichterstattung. Die Konzernberichtsgrenze umfasst somit regelmäßig alle konsolidierten Tochterunternehmen. Erweitert wird die Berichtsgrenze jedoch um die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette *(upstream and downstream value chain)* eines Unternehmens, wenn hierdurch wesentliche Informationen über Impacts, Risiken und Chancen vermittelt werden. Konkretisierend wird dabei hervorgehoben, dass das berichterstattende Unternehmen für die Erweiterung der Informationen wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit seiner (seinen) vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette(n)

a. entsprechend dem Ergebnis seiner Sustainability Due Diligence und seiner Wesentlichkeitsbeurteilung; und
b. in Übereinstimmung mit den spezifischen Anforderungen der themenspezifischen ESRS, wenn es diese gibt, berücksichtigen muss.

Sofern assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert oder anteilig konsolidiert werden, Teil der vor- oder nachgelagerten Wertschöpfungskette sind, gelten für diese die Regelungen analog.

## Zeithorizont

Der Berichtszeitraum der Nachhaltigkeitserklärung ist konsistent mit dem des Jahresabschlusses zu wählen. Unternehmen sollen in ihren Nachhaltigkeitserklärungen vergangenheits- und zukunftsorientierte Informationen miteinander verknüpfen, um ein klares Verständnis dafür zu schaffen, wie vergangenheitsorientierte Daten mit zukunftsorientierten Daten zusammenhängen.

Bei der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärungen ist hinsichtlich der folgenden Zeitintervalle bezogen auf das Ende des Berichtszeitraums folgendermaßen zu differenzieren:

Individuelle Zeithorizonte unter bestimmten Bedingungen möglich

- Ein Jahr für kurzfristige Informationen,
- zwei bis fünf Jahre für mittelfristige Informationen und
- mehr als fünf Jahre für langfristige Informationen.

**Hinweis**
Nachdem diese Differenzierungen der Zeitintervalle in den vorherigen Exposure Drafts zu den ESRS noch als unumstößlich galten, hat sich EFRAG unter dem Eindruck zahlreicher Kritik dazu entschieden, eine Ausnahmemöglichkeit zu implementieren. Eine Abweichung und eigene Differenzierung für die Zeitintervalle mittel- und langfristig darf vorgenommen werden, wenn die oben beschriebenen Zeithorizonte zu nicht relevanten Informationen führen, da das Unternehmen eine andere Definition für

(i) seine Prozesse zur Identifizierung und Steuerung von wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen oder
(ii) seine Maßnahmen und die Festlegung von Zielen verwendet.

Diese Umstände können auf branchenspezifische Merkmale zurückzuführen sein, wie z.B. Cashflow und Geschäftszyklen, die erwartete Dauer von Kapitalinvestitionen, die Zeithorizonte, über die die Nutzer von Nachhaltigkeitsinformationen ihre Beurteilungen vornehmen, und die Planungshorizonte, die in der Branche des Unternehmens typischerweise für die Entscheidungsfindung verwendet werden.

## Due Diligence

Die ESRS sehen Offenlegungspflichten in Bezug auf die Due Diligence vor. Diese leiten sich aus dem Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie zur Corporate Sustainability Due Diligence (CSDDD) ab, die ein nachhaltiges und verantwortungsbewusstes Verhalten von Unternehmen fördern und Menschenrechts- und Umweltaspekte in der Geschäftstätigkeit und Unternehmensführung verankern soll. Die CSRD wird die Berichterstattung über die gemäß CSDDD geforderte Sorgfaltspflichten abdecken. Die diesbezüglichen Angabepflichten in den ESRS, die den wichtigsten Aspekten der Due Diligence entsprechen, sind in folgende Kategorien unterteilt:

- Verankerung der Sorgfaltspflicht in der Unternehmensführung und Organisation,
- Einbindung von Stakeholdern,
- Identifizierung und Bewertung nachteiliger Impacts,
- Ergreifen von Maßnahmen zur Bewältigung dieser negativen Impacts und
- Nachhalten der Wirksamkeit dieser Bemühungen und Kommunikation.

In diesem Zusammenhang wird in ESRS 1 abschließend noch die Bedeutung der Due Diligence hervorgehoben, indem klarstellend darauf hingewiesen wird, dass die Identifizierung von wesentlichen Impacts die Identifizierung von wesentlichen Risiken und Chancen unterstützt, da Letztere oftmals ein Produkt solcher Impacts darstellen.

## Aufbereitung und Darstellung von Nachhaltigkeitsinformationen

**Verortung der Nachhaltigkeitsinformationen**

Verortung der geforderten Informationen im Lagebericht

Basierend auf den Vorgaben der CSRD werden Unternehmen verpflichtet, alle erforderlichen Angaben in Nachhaltigkeitserklärungen *(sustainability statements)* in einem separat identifizierbaren Abschnitt des Lageberichts *(management report)* offenzulegen. Diese Erklärungen müssen auch die Angaben gemäß Artikel 8 der Taxonomieverordnung (2020/852) enthalten.

**Hinweis**

Die EU-Taxonomie gemäß EU-Verordnung 2020/852 ist ein Klassifizierungssystem zur Definition ökologisch nachhaltiger Geschäftsaktivitäten und Teil des umfassenden Maßnahmenpakets der EU im Rahmen des Green Deals. Im Anwendungsbereich befindliche Unternehmen müssen nach Artikel 8 der Verordnung Angaben zu ökologisch nachhaltigen Umsatzerlösen, Investitionsaufwendungen *(Capital Expenditures, CapEx)* und Betriebsaufwendungen *(Operational Expenditures, OpEx)* machen, die zu mindestens einem der folgenden sechs Umweltziele beitragen:

- Klimaschutz,
- Anpassung an den Klimawandel,
- nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen,
- Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft,
- Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung,
- Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme.

Für die ersten beiden Umweltziele liegen bereits delegierte Rechtsakte vor, die konkretisieren, wann Aktivitäten einen wesentlichen Beitrag zu den Zielen leisten *(Substantial Contribution)* – nachgewiesen durch Einhaltung bestimmter Kriterien *(Technical Screening Criteria).* Auch werden Kriterien definiert, wie belegt werden kann, dass eine Aktivität die übrigen Umweltziele nicht erheblich beeinträchtigt *(Do No Significant Harm, DNSH)* sowie dass ein sozialer Mindestschutz *(Minimum Safeguards, MS)* eingehalten wird. Die Vorgaben unterscheiden zwischen „taxonomie-fähigen“ *(Eligibility)* und „taxonomie-konformen“ *(Alignment)* Aktivitäten:

- Aktivitäten sind taxonomie-fähig, wenn sie sich Taxonomie-Kriterien grundsätzlich zuordnen lassen, d.h. einer Aktivitätsbeschreibung entsprechen (unabhängig davon, ob die Kriterien erfüllt werden).
- Aktivitäten sind taxonomie-konform, wenn die taxonomie-fähigen Aktivitäten die Kriterien SC + DNSH + MS (siehe oben) erfüllen.

Für Unternehmen des Finanzsektors gelten besondere Vorschriften.

Zudem kann ein Unternehmen in seine Nachhaltigkeitserklärung zusätzliche Angaben aufnehmen, die sich aus lokalen Rechtsvorschriften und allgemein anerkannten Verlautbarungen anderer Standardsetzungsgremien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie aus nicht-verbindlichen Leitlinien, einschließlich branchenspezifischer Leitlinien (wie z.B. vom International Sustainability Standard Board (ISSB) oder der Global Reporting Initiative (GRI) veröffentlichte Materialien) ergeben. Diese Angaben sind eindeutig mit einem entsprechenden Verweis auf die entsprechenden Rechtsvorschriften, Verlautbarungen oder Leitlinien zu kennzeichnen und ergänzen die Offenlegungsanforderungen der ESRS.

**Hinweis**
Informationen, die durch eine Angabepflicht eines ESRS vorgeschrieben sind (einschließlich spezifischer Datenpunkte), können in die Nachhaltigkeitserklärung durch einen entsprechenden Verweis aufgenommen werden. Zulässig sind dabei Verweise auf

- einen anderen Abschnitt des Lageberichts,
- den Jahresabschluss,
- den Corporate Governance-Bericht (falls nicht Teil des Lageberichts),
- den Vergütungsbericht gemäß Aktionärsrechterichtlinie (EU-Verordnung 2007/36/EC),und
- Pillar-3-Angaben.

Die Einbeziehung durch Verweis auf diese Dokumente ist allerdings nur zulässig, wenn die durch Verweis einbezogenen Angaben alle folgenden Kriterien erfüllen:

- Die Angaben stellen ein gesondertes Informationselement dar, bei dem eindeutig erkennbar ist, dass es sich um die entsprechende Angabepflicht (oder den entsprechenden spezifischen Datenpunkt, der durch eine Angabepflicht vorgeschrieben ist) in dem anderen Dokument handelt;
- die Angaben werden gleichzeitig mit dem Lagebericht veröffentlicht;
- die Angaben unterliegen mindestens der gleichen Prüfungssicherheit wie die Nachhaltigkeitserklärung;
- die Angaben sind mit den gleichen technischen Digitalisierungsanforderungen verfügbar wie andere Informationen, die sich auf die Nachhaltigkeitserklärung beziehen.

Anhang G in ESRS 1 veranschaulicht die Struktur der Nachhaltigkeitserklärungen unter Anwendung von entsprechenden Verweisen auf andere Bestandteile des Lageberichts.

**Darstellung von Vergleichsinformationen**
Berichtspflichtige Unternehmen müssen Vergleichsinformationen für ein Jahr in Bezug auf alle in der aktuellen Periode offengelegten Kennzahlen veröffentlichen. Wenn solche Informationen für das Verständnis der Nachhaltigkeitsangaben des aktuellen Berichtszeitraums relevant sind, muss das Unternehmen auch Vergleichsinformationen für die qualitativen Nachhaltigkeitsangaben offenlegen.

Vergleichsinformationen sind offenzulegen

**Schätzungsunsicherheiten**
Wenn Kennzahlen, einschließlich Informationen zur Wertschöpfungskette, nicht direkt bestimmt sondern nur geschätzt werden können, können Schätzungsunsicherheiten auftreten. Die Verwendung angemessener Annahmen und Schätzungen, einschließlich Szenario- oder Sensitivitätsanalysen, ist ein wesentlicher Bestandteil der Erstellung nachhaltigkeitsbezogener Kennzahlen und untergräbt nicht den Nutzen der Informationen, wenn die Annahmen und Schätzungen genau beschrieben und erläutert werden. Selbst ein hohes Maß an Bewertungsunsicherheit würde nicht zwangsläufig verhindern, dass eine solche Annahme oder Schätzung nützliche Informationen liefert oder die qualitativen Merkmale von Informationen erfüllt.

**Hinweis**
Eine besondere Relevanz entfalten Schätzungsunsicherheiten im Zuge der Offenlegung von Informationen zu Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit der gesamten Wertschöpfungskette und dabei insbesondere dann, wenn Unternehmen nicht die Möglichkeit haben, die Aktivitäten der Wertschöpfungskette oder der Geschäftsbeziehungen zu kontrollieren. Dabei kann es Umstände geben, unter denen das Unternehmen nicht in der Lage ist, die Informationen über seine vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette zu erheben (nachdem es sich in angemessener Weise darum bemüht hat). Unter diesen Umständen schätzt das Unternehmen die Informationen, die es über seine offenzulegenden Informationen in Bezug auf die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette, indem es alle angemessenen und vertretbaren Informationen verwendet, z.B. Branchendurchschnittsdaten und andere Ersatzwerte *(proxies).*

**Informationen zu Ereignissen nach der Berichtsperiode**
In manchen Fällen erhält ein Unternehmen Informationen nach dem Berichtszeitraum, aber bevor der Lagebericht zur Veröffentlichung freigegeben wird. Wenn diese Informationen Nachweise oder Erkenntnisse über die zum Ende des Berichtszeitraums bestehenden Bedingungen liefern, berücksichtigt das Unternehmen diese im Sinne der bekannten Wertaufhellungskonzeption der Finanzberichterstattung und aktualisiert gegebenenfalls die Schätzungen und Nachhaltigkeitsangaben vor dem Hintergrund der neuen Informationen. Liefern solche Informationen Nachweise oder Erkenntnisse über Bedingungen, die nach dem Ende des Berichtszeitraums eingetreten sind, muss das Unternehmen qualitative oder narrative Informationen zur Verfügung stellen, die das Vorhandensein, die Art und die möglichen Konsequenzen dieser Ereignisse aufzeigen.

Verwendung der bekannten Wertaufhellungskonzeption

**Änderungen bei der Erstellung oder Darstellung von Nachhaltigkeitsinformationen**
Die Definition und Berechnung von Kennzahlen, einschließlich der zur Festlegung und Überwachung von Zielen verwendeten Kennzahlen, sollte im Zeitablauf konsistent sein. Wenn eine Kennzahl oder ein Ziel neu definiert oder ersetzt wird, muss ein Unternehmen angepasste Vergleichszahlen vorlegen, es sei denn, dies ist nicht praktikabel.

**Offenlegung von Fehlern in früheren Perioden**
Das Unternehmen korrigiert wesentliche Fehler aus früheren Perioden, indem es die Vergleichszahlen für die dargestellten Vorperioden anpasst, es sei denn, dies ist undurchführbar.

**Hinweis**
Fehler aus früheren Perioden sind Auslassungen und falsche Angaben in den Nachhaltigkeitsberichten des Unternehmens für eine oder mehrere frühere Periode(n). Solche Fehler ergeben sich aus der Nicht- oder falschen Verwendung von verlässlichen Informationen, die

a) zur Verfügung standen, als der Lagebericht, der die Nachhaltigkeitserklärungen für diese Zeiträume enthält, zur Veröffentlichung freigegeben wurde; und
b) von denen vernünftigerweise erwartet werden konnte, dass sie bei der Erstellung der in diesen Berichten enthaltenen Nachhaltigkeitsangaben eingeholt und berücksichtigt worden wären.

## Informationen über geistiges Eigentum, Know-how oder Innovationsergebnisse

Wie bereits im Rahmen der CSRD vorgesehen, soll die Offenlegung über immaterielle Vermögenswerte ausgeweitet werden. Vermutlich um den Bedenken einiger Unternehmen hinsichtlich des Preisgebens von Unternehmensgeheimnissen und damit verbundenen möglichen Wettbewerbsnachteilen Rechnung zu tragen, enthält ESRS 1 eine Ausnahmeregelung zur Offenlegung solcher Informationen. Auch wenn bei der Offenlegung von Strategien, Plänen und Maßnahmen eine bestimmte Information über geistiges Eigentum, Know-how oder Innovationsergebnisse relevant ist, um das Ziel einer Offenlegungspflicht zu erreichen, kann ein Unternehmen diese spezifische Information dennoch auslassen, wenn sie alle folgenden Kriterien erfüllt:

- Sie ist in dem Sinne geheim, dass sie in ihrer Gesamtheit oder in der genauen Ausgestaltung und Zusammensetzung ihrer Bestandteile den Personen, die sich normalerweise mit der betreffenden Art von Informationen befassen, nicht allgemein bekannt oder ohne weiteres zugänglich ist,
- sie hat einen kommerziellen Wert, weil sie geheim ist,
- das Unternehmen hat angemessene Maßnahmen ergriffen, um sie geheim zu halten.

## Erleichterungen im Rahmen der Erstanwendung

ESRS 1 enthält umfangreiche Übergangsvorschriften, die Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung der ESRS bzw. in den ersten Jahren vorsehen.

Etliche Erleichterungen bei Erstanwendung vorgesehen

Bei der Festlegung seiner unternehmensspezifischen Angaben kann ein Unternehmen Übergangsmaßnahmen für deren Erstellung in den ersten drei jährlichen Nachhaltigkeitsberichten beschließen. Dies kann bspw. die Aufnahme unternehmensspezifischer Angaben aus früheren Berichtszeiträumen in seine Berichterstattung umfassen, wenn diese Angaben den in ESRS 1 genannten Qualitätsmerkmalen entsprechen oder so angepasst werden können, dass sie diese erfüllen.

Des Weiteren können die vom berichtenden Unternehmen auf Grundlage der themenspezifischen ESRS erstellten Angaben durch eine angemessene Reihe zusätzlicher Angaben ergänzt werden, um Nachhaltigkeitsaspekte abzudecken, die für das Unternehmen in seiner/seinen Branche(n) wesentlich sind, und dabei die verfügbaren bewährten Verfahren und/oder verfügbaren Rahmenwerke oder Berichterstattungsstandards verwenden, wie z.B. Anhang B für IFRS S2 (branchenspezifischer Klimastandard) und GRI-Sektorstandards.

Wenn in den ersten drei Jahren der Anwendung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ESRS nicht alle erforderlichen Informationen über die Wertschöpfungskette verfügbar sind, muss das berichtende Unternehmen die Anstrengungen erläutern, die es unternommen hat, um die Informationen über die Wertschöpfungskette zu erhalten, die Gründe, warum diese Informationen nicht beschafft werden konnten, und die Pläne des Unternehmens, diese Informationen in Zukunft zu beschaffen. In jedem Fall wird von dem Unternehmen erwartet, dass es auch in den ersten drei Jahren bei der Anwendung des ESRS 1 intern verfügbare Informationen zur Wertschöpfungskette verwendet.

**Hinweis**
Um die Belastung für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), die Teil der Wertschöpfungskette sind, zu begrenzen, ist in den ersten drei Jahren der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Anwendung der ESRS die Einbeziehung von Informationen über Impacts, Risiken und Chancen in Bezug auf Angelegenheiten, die mit dem Unternehmen durch seine direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen in der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette verbunden sind, nicht erforderlich, mit Ausnahme begrenzter Datenpunkte oder Angabepflichten, die in ESRS 2 Anhang C festgelegt sind.

Ab dem vierten Jahr der Anwendung muss das berichtende Unternehmen dann Informationen über Impacts, Risiken und Chancen in Bezug auf Angelegenheiten einbeziehen, die mit dem Unternehmen durch seine direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen in der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette verbunden sind. In diesem Zusammenhang werden die vom ESRS geforderten Informationen, die von KMU-Unternehmen in ihren Wertschöpfungsketten eingeholt werden müssen, nicht über den Inhalt des künftigen ESRS für kapitalmarktorientierte KMU hinausgehen.

Um die erstmalige Anwendung des ESRS 1 zu erleichtern, kann ein Unternehmen die Vorlage von Vergleichsinformationen um ein Jahr verschieben. ESRS 1 enthält auch Übergangsbestimmungen für die Angabepflichten oder Datenpunkte der Angabepflichten in den aktuellen ESRS, die im ersten Jahr/den ersten Jahren der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts unter Anwendung der ESRS weggelassen werden können oder nicht anwendbar sind.

## ESRS 2 Allgemeine Angaben *(General disclosures)*

### Allgemeine Angabepflichten

ESRS 2 sieht übergreifende Angabepflichten vor

ESRS 2 knüpft inhaltlich an den Vorgaben in ESRS 1 Allgemeine Grundsätze an und enthält übergreifende Angabepflichten für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Hierzu gliedert sich der Standard in die folgenden inhaltlichen Bereiche:

- Grundlagen zur Aufstellung,
- Governance,
- Strategie,
- Management von Impacts, Risiken und Chancen,
- Kennzahlen und Zielgrößen.

### Grundlagen zur Aufstellung

Neben einer Offenlegung der allgemeinen Grundlagen für die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichte (z.B. im Hinblick auf den Konsolidierungskreis oder den Einbezug der Wertschöpfungskette) sind auch Informationen über die nachfolgenden spezifischen Aspekte zu berichten:

- Informationen zum Zeithorizont, sofern von den Definitionen von „mittel- oder langfristig“ gemäß ESRS 1 Allgemeine Grundsätze abgewichen wird,
- Informationen zu Schätzverfahren im Zusammenhang mit Daten aus der Wertschöpfungskette,
- Informationen zu erheblichen Schätzungsunsicherheiten und Unsicherheiten mit Ergebnisbezug,
- Informationen zu Änderungen in der Erstellung oder Darstellung von Nachhaltigkeitsinformationen, einschließlich Erfordernis der retrospektiven Anpassung,
- Informationen über Fehler aus früheren Berichtsperioden,

- Informationen über zusätzliche Angaben, die aufgrund lokaler Vorschriften oder gemäß den Verlautbarungen anderer Standardsetter in die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen wurden,
- Informationen zu Angaben, die über Verweise gemäß ESRS 1 Allgemeine Grundsätze in die Nachhaltigkeitsberichterstattung einbezogen werden.

## Governance

Anlehnung an TCFD-Struktur

ESRS 2 spezifiziert die Angabepflichten für die Beschreibung der Governanceprozesse, -kontrollen und -abläufe in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte. Im Detail sind Informationen zu den folgenden Aspekten offenzulegen:

- Zusammensetzung, Diversität, Rollen und Zuständigkeiten der Unternehmensorgane und Managementebenen sowie deren Kenntnisse und Fähigkeiten in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte,
- wie die Unternehmensorgane über Nachhaltigkeitsaspekte informiert werden und wie diese in der Berichtsperiode adressiert wurden,
- Integration der nachhaltigkeitsbezogenen Leistung in Anreizsysteme,
- Überblick *(mapping)* darüber, wo die in der Nachhaltigkeitsberichterstattung enthaltenen Informationen über den/die Due-Diligence-Prozess(e) zur Nachhaltigkeit zu finden sind,
- die wichtigsten Merkmale des Risikomanagement- und internen Kontrollsystems in Bezug auf den Prozess der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

## Strategie

Im Rahmen der Berichterstattung über die Strategie eines Unternehmens soll über die folgenden Aspekte berichtet werden:

- Angaben zur Marktposition sowie Elemente der Strategie, die sich auf Nachhaltigkeitsaspekte, das Geschäftsmodell und die Wertschöpfungskette beziehen oder jeweils Auswirkungen darauf haben,
- wie die Interessen und Ansichten der Stakeholder in der Strategie und dem Geschäftsmodell berücksichtigt werden,
- die wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen sowie Wechselwirkungen mit der Strategie und dem Geschäftsmodell.

## Management der Impacts, Risiken und Chancen

Im Rahmen der Berichterstattung über das Management der Impacts, Risiken und Chancen soll zunächst ausführlich über den Prozess der Wesentlichkeitsanalyse berichtet werden. ESRS 2 beinhaltet hierzu detaillierte Angabepflichten zum Prozess der durchzuführenden Wesentlichkeitsanalyse, d.h. zur Ermittlung der wesentlichen Impacts sowie Risiken und Chancen und erfordert Angaben zu den Nachhaltigkeitsaspekten, die als Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse in die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen werden. In diesem Zusammenhang sind explizit die Angabepflichten *(disclosure requirements)* der ESRS aufzuführen, die ein Unternehmen in seiner Nachhaltigkeitsberichterstattung befolgt hat, nebst Kenntlichmachung der Verortung der Informationen in der Nachhaltigkeitsbericht-erstattung. Diese Auflistung kann in Listenform erfolgen *(content index).* Werden sämtliche Angabepflichten eines themenspezifischen ESRS aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen nicht befolgt, so ist hierüber unter Angabe der Gründe kurz zu berichten.

**Hinweis**
ESRS 2 beinhaltet auch Vorgaben, gemäß derer über nachhaltigkeitsbezogene Chancen zu berichten ist. So ist bei der Berichterstattung über Chancen die Wesentlichkeit der anzugebenden Informationen, und in diesem Zusammenhang insbesondere die folgenden Aspekte, zu berücksichtigen

- ob eine Chance gegenwärtig konkret verfolgt wird und in die generelle Strategie des Unternehmens eingebunden ist, im Gegensatz zu einer allgemeinen Chance für das Unternehmen oder der Branche; und
- ob die Einbeziehung quantitativer Messgrößen für die finanziellen Auswirkungen angemessen ist, wobei die Anzahl der dafür erforderlichen Annahmen und die daraus resultierende Unsicherheit zu berücksichtigen sind.

Zudem sind Angaben zu den Verfahren *(policies),* Maßnahmen und Ressourcen im Hinblick auf wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte offenzulegen. Die diesbezüglich in ESRS 2 enthaltenen Vorgaben sind im Zusammenhang mit den jeweiligen Angabevorschriften der themenspezifischen Standards für die als wesentlich identifizierten Nachhaltigkeitsaspekte anzuwenden.

### Kennzahlen und Zielgrößen

ESRS 2 beinhaltet Vorgaben zur Berichterstattung über nachhaltigkeitsbezogene Kennzahlen und Zielgrößen, die zu befolgen sind, wenn ein Unternehmen gemäß eines themenspezifischen Standards Kennzahlen und Zielgrößen berichtet. Neben Anforderungen an die Qualität und Charakteristik von Metriken – so sollen etwa Kennzahlen offengelegt werden, die das Unternehmen zur Steuerung eines wesentlichen Impacts, Risikos oder Chance verwendet – beinhaltet ESRS 2 auch ausführliche Angabevorschriften zu nachhaltigkeitsbezogenen Zielen bzw. deren Fortschrittsmessung. Werden für einen wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekt keine Ziele verfolgt, ist dies unter Angabe von Gründen und weiteren Informationen offenzulegen.

**Hinweis**
Für alle fünf inhaltlichen Bereiche des ESRS 2 beinhaltet der Standard in Anhang B Anwendungsanforderungen *(Application Requirements),* die die Art und Weise, wie die erforderlichen Angaben in den Nachhaltigkeitserklärungen offenzulegen sind, konkretisieren. Anders als noch die Anwendungsleitlinien *(Application Guidance)* in den Exposure Drafts beinhalten die Anwendungsanforderungen nun allerdings keine zusätzlichen verpflichtenden Angabevorschriften mehr.

## Thematische Standards

Zehn thematische Standards zu Umwelt, Sozialem und Governance

EFRAG hat zudem zehn thematische Standards mit jeweils vergleichbarem inhaltlichem Aufbau erarbeitet. Jeder dieser Standards ist wie folgt strukturiert:

- Zielsetzung,
- Interaktion mit anderen ESRS,
- detaillierte Angabepflichten,
- Anhang A mit Definitionen der verwendeten Begriffe,
- Anhang B mit Anwendungsanforderungen *(Application Requirements).*

Die Ziele und Angabepflichten für die thematischen Standards werden im Folgenden kurz dargelegt.

## Umwelt

### ESRS E1 Klimawandel *(Climate Change)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf den Klimawandel

- Auswirkungen des Unternehmens auf den Klimawandel, in Form von positiven und negativen tatsächlichen oder potenziellen Impacts;
- bisherige, aktuelle und künftige Bemühungen zur Eindämmung des Klimawandels im Einklang mit dem Pariser Abkommen (oder einem aktualisierten internationalen Abkommen zum Klimawandel) und zur Begrenzung der globalen Erwärmung auf 1.5°C;
- Pläne und die Fähigkeit des Unternehmens, sein(e) Strategie und Geschäftsmodell(e) im Einklang mit dem Übergang zu einer CO2-ärmeren Wirtschaft anzupassen und zur Begrenzung der globalen Erwärmung auf 1,5°C beizutragen;
- alle sonstigen Aktivitäten, die zur Vermeidung, Abschwächung oder Behebung tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts ergriffen wurden, sowie das Ergebnis dieser Aktivitäten;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten *(dependencies)* des Unternehmens vom Klimawandel ergeben, und wie das Unternehmen diese steuert;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf den Klimawandel ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**

Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS E1 zu erreichen, muss ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Integration nachhaltigkeitsbezogener Leistungen in Anreizsysteme,
- Übergangsplan zur Eindämmung des Klimawandels,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell(en),
- Beschreibung der Prozesse zur Identifikation und Bewertung wesentlicher klimabezogener Impacts, Risiken und Chancen,
- Grundsätze, Maßnahmen und Ressourcen zur Eindämmung des Klimawandels und zur Anpassung an den Klimawandel,
- Ziele für die Eindämmung des Klimawandels und die Anpassung an den Klimawandel,
- Energieverbrauch und Energiemix,
- gesamte Treibhausgasemissionen und Scope 1-, 2- und 3-Emissionen,
- Treibhausgasabbau und durch Emissionszertifikate finanzierte Projekte zur Verringerung von Treibhausgasen,
- interne CO2-Bepreisung, unter Einbezug von CO2-Äquivalenten,
- potenzielle finanzielle Auswirkungen von wesentlichen physischen Risiken, Übergangsrisiken und klimabezogenen Chancen.

## ESRS E2 Umweltverschmutzung *(Pollution)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf Verschmutzung von Luft, Wasser und Boden

- Auswirkungen des Unternehmens auf die Verschmutzung von Luft, Wasser und Boden, in Form von positiven und negativen tatsächlichen oder potenziellen Impacts;
- ergriffene Aktivitäten und deren Ergebnisse, um tatsächliche oder potenzielle Impacts zu verhindern, abzumildern oder zu beheben;
- Pläne und die Fähigkeit des Unternehmens, seine Strategie und sein(e) Geschäftsmodell(e) im Einklang mit dem Übergang zu einer CO2-ärmeren Wirtschaft und den Erfordernissen der Vermeidung, Kontrolle und Beseitigung von Umweltverschmutzung, anzupassen und so eine giftstofffreie Umwelt ohne Umweltverschmutzung zu schaffen (auch zur Unterstützung des EU-Aktionsplans „Towards a Zero Pollution for Air, Water and Soil“);
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den umweltrelevanten Auswirkungen und Abhängigkeiten des Unternehmens sowie mit der Verhinderung, Kontrolle, Beseitigung oder Verringerung der Umweltverschmutzung (auch aufgrund von regulatorischen Vorschriften) und wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf Umweltverschmutzung ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS E2 zu erreichen, muss ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Beschreibung der Prozesse zur Identifikation und Bewertung wesentlicher umweltverschmutzungsbezogener Impacts, Risiken und Chancen,
- Grundsätze, Maßnahmen und Ressourcen im Hinblick auf Umweltverschmutzung,
- Ziele im Hinblick auf Umweltverschmutzung,
- Verschmutzung von Luft, Wasser und Boden,
- bedenkliche und äußerst bedenkliche Stoffe,
- potenzielle finanzielle Auswirkungen von umweltschmutzbezogenen Impacts, Risiken und Chancen.

## ESRS E3 Wasser- und Meeresressourcen *(Water and marine resources)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf die Wasser- und Meeresressourcen

- Auswirkungen des Unternehmens auf die Wasser- und Meeresressourcen (in Form von wesentlichen positiven und negativen tatsächlichen oder potenziellen Impacts);
- Aktivitäten und deren Ergebnisse zur Vermeidung oder Abschwächung wesentlicher tatsächlicher oder potenzieller negativer Impacts und zum Schutz der Wasser- und Meeresressourcen, auch im Hinblick auf eine Verringerung des Wasserverbrauchs;

- ob, wie und in welchem Umfang das Unternehmen zu folgenden Punkten beiträgt:
  - Ambitionen des Europäischen Green Deals für frische Luft, sauberes Wasser, gesunde Böden und biologische Vielfalt sowie zur Gewährleistung der Nachhaltigkeit der blauen Wirtschaft und des Fischereisektors,
  - EU-Wasserrahmenrichtlinie *(EU water framework directive)*,
  - Rahmen der EU-Meeresstrategie *(EU marine strategy framework),*
  - EU-Richtlinie zur maritimen Raumordnung *(EU maritime spatial planning directive),*
  - UN-Ziele für nachhaltige Entwicklung (SDGs) 6 *Sauberes Wasser und sanitäre Einrichtungen* und 14 *Leben unter Wasser*,
  - Einhaltung der globalen Umweltgrenzen (z.B. Integrität der Biosphäre, Versauerung der Ozeane, Süßwassernutzung und biogeochemische Flüsse, planetarische Grenzen) im Einklang mit der Vision für 2050 „gut innerhalb der ökologischen Grenzen unseres Planeten zu leben“;
- Pläne und die Fähigkeit des Unternehmens, seine Strategie und Geschäftsmodell(e) im Einklang mit der Erhaltung und Wiederherstellung der Wasser- und Meeresressourcen weltweit anzupassen;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens von Wasser- und Meeresressourcen ergeben, und wie das Unternehmen mit diesen umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf Wasser- und Meeresressourcen ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS E3 zu erreichen, muss ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Beschreibung der Prozesse zur Identifikation und Bewertung wesentlicher Impacts, Risiken und Chancen im Hinblick auf Wasser- und Meeresressourcen,
- Grundsätze, Maßnahmen und Ressourcen für Wasser- und Meeresressourcen,
- Ziele für Wasser- und Meeresressourcen,
- Wasserverbrauch,
- Leistung im Bereich der Meeresressourcen,
- potenzielle finanzielle Auswirkungen von Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen.

## ESRS E4 Biodiversität und Ökosysteme *(Biodiversity and ecosystems)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf Biodiversität und Ökosysteme

- Auswirkungen des Unternehmens auf die biologische Vielfalt (Biodiversität) und die Ökosysteme in Form von wesentlichen positiven und negativen tatsächlichen oder potenziellen Impacts;
- ergriffene Aktivitäten und deren Ergebnisse, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Impacts zu verhindern oder abzumildern und um die biologische Vielfalt und die Ökosysteme zu schützen und wiederherzustellen;

- Pläne und Fähigkeit des Unternehmens, seine Strategie und Geschäftsmodell(e) im Einklang mit den folgenden Punkten anzupassen:
  - Einhaltung globaler Umweltgrenzen (z.B. die Integrität der Biosphäre und die planetarischen Grenzen der Landsystemveränderung),
  - Ziele des *Post-2020 Global Biodiversity Framework,*
  - EU-Strategie zur Erhaltung der biologischen Vielfalt für 2030 *(EU Biodiversity Strategy for 2030)* mit Zielen gemäß des *EU Nature Restoration Plan* und *Enabling Transformative Change* und
  - vergleichbare Rahmenwerke und Strategien;
- Art, Typ und Ausmaß der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit seinen Impacts und Abhängigkeiten von der biologischen Vielfalt und den Ökosystemen und wie das Unternehmen diese steuert;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf Biodiversität und Ökosysteme ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS E4 zu erreichen, muss ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Übergangsplan im Hinblick auf Biodiversität und Ökosysteme,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen und Wechselwirkung mit Strategie und Geschäftsmodell(en),
- Beschreibung der Prozesse zur Identifikation und Bewertung wesentlicher Impacts, Risiken und Chancen im Hinblick auf Biodiversität und Ökosysteme,
- Grundsätze, Maßnahmen und Ressourcen für Biodiversität und Ökosysteme
- Ziele für Biodiversität und die Ökosysteme,
- Impact-Indikatoren für Biodiversität und die Ökosysteme,
- potenzielle finanzielle Auswirkungen von Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Biodiversität und Ökosystemen.

## ESRS E5 Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft *(Resource use and circular economy)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf die Ressourcennutzung

- Auswirkungen des Unternehmens auf die Ressourcennutzung, einschließlich der Erschöpfung nicht erneuerbarer Ressourcen und der regenerativen Produktion erneuerbarer Ressourcen, und zwar im Hinblick auf wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle nachteilige Impacts;
- ergriffene Aktivitäten und deren Ergebnisse, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Impacts der Ressourcennutzung und der Kreislaufwirtschaft zu verhindern oder abzumildern, einschließlich der Maßnahmen, die zur Abkopplung des wirtschaftlichen Wachstums von der Gewinnung natürlicher Ressourcen beitragen;
- Pläne und die Fähigkeit des Unternehmens, seine Strategie und Geschäftsmodell(e) an die Grundsätze der Kreislaufwirtschaft anzupassen, einschließlich z.B. der Reduzierung von Abfällen, der Werterhaltung von Produkten, Materialien und anderen Ressourcen sowie der Verbesserung ihrer effizienten Nutzung in Produktion und Verbrauch;

- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens, die sich aus der Ressourcennutzung und der Kreislaufwirtschaft ergeben, und wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS E5 zu erreichen, muss ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Beschreibung der Prozesse zur Identifikation und Bewertung wesentlicher Impacts, Risiken und Chancen im Hinblick auf Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft,
- Grundsätze, Maßnahmen und Ressourcen für Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft,
- Ziele für Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft,
- Ressourcenzuflüsse und -abflüsse (z.B. Produktionsmaterial, Verpackungen, Abfall),
- potenzielle finanzielle Auswirkungen von Impacts, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft.

## Soziales

### ESRS S1 Eigene Belegschaft *(Own workforce)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf die eigene Belegschaft

- Auswirkungen des Unternehmens auf die eigene Belegschaft, in Bezug auf wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts;
- alle Aktivitäten, die ergriffen wurden, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Impacts zu verhindern, abzumildern oder zu beheben, sowie das Ergebnis dieser Aktivitäten;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit seinen Impacts und Abhängigkeiten auf die eigene Belegschaft und wie das Unternehmen diese steuert;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf die eigene Belegschaft ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S1 zu erreichen, müsste ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen von Stakeholdern,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen sowie deren Interaktion mit der Strategie und dem/den Geschäftsmodell(en),
- Maßnahmen in Bezug auf die eigene Belegschaft,
- Verfahren für die Einbeziehung der eigenen Arbeitnehmer_innen und Arbeitnehmer_innenvertretenden in Bezug auf die Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die die eigenen Arbeitnehmer_innen und Arbeitnehmer_innenvertretenden ihre Anliegen vorbringen können,
- Ergreifung von Maßnahmen zu wesentlichen Impacts auf die eigene Belegschaft und Wirksamkeit dieser Maßnahmen und Ansätze zur Abschwächung wesentlicher Risiken und zur Verfolgung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit der eigenen Belegschaft,
- Ziele zum Umgang mit wesentlichen negativen Impacts, zur Förderung positiver Impacts und zum Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen,
- Charakteristiken der Mitarbeitenden (z.B. Geschlecht, Voll- vs. Teilzeit),
- Charakteristiken der nicht-angestellten Mitarbeitenden in der eigenen Belegschaft,
- Umfang tarifvertraglicher Absicherung und sozialer Dialog,
- Kennzahlen zur Diversität,
- Kennzahlen zur fairen Vergütung,
- Kennzahlen zur Deckung des Anspruchs auf soziale Sicherheit,
- Kennzahlen zur Beschäftigung von Menschen mit Behinderungen,
- Kennzahlen für Ausbildung und Kompetenzentwicklung,
- Kennzahlen zum Geltungsbereich des Gesundheits- und Sicherheitsmanagementsystems,
- Kennzahlen für die Work-Life-Balance,
- Kennzahlen zum Lohngefälle zwischen Frauen und Männern,
- Kennzahlen zu identifizierten Fällen und Beschwerden im Zusammenhang mit schwerwiegenden Menschenrechtsverletzungen und anderen arbeitsbezogenen Rechten.

## ESRS S2 Beschäftigte in der Wertschöpfungskette *(Workers in the value chain)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf die Beschäftigten in der Wertschöpfungskette

- Auswirkungen auf die Mitarbeitenden in der Wertschöpfungskette durch eigene Tätigkeiten und die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette (einschließlich der Produkte und Dienstleistungen, der Geschäftsbeziehungen und der Lieferkette), und zwar im Hinblick auf wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts;
- alle Aktivitäten, die ergriffen wurden, um tatsächliche oder potenzielle nachteilige Impacts zu verhindern, abzumildern oder zu beheben, sowie das Ergebnis dieser Aktivitäten;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit seinen Impacts und Abhängigkeiten von Arbeitneh-

mer_innen in der Wertschöpfungskette und wie das Unternehmen damit umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf die Beschäftigten in der Wertschöpfungskette ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S2 zu erreichen, müsste ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen der Stakeholder,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen sowie deren Interaktion mit der Strategie und dem/den Geschäftsmodell(en),
- Maßnahmen in Bezug auf die Mitarbeitenden in der Wertschöpfungskette,
- Verfahren zur Einbindung der Mitarbeitenden in der Wertschöpfungskette in Bezug auf die Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die die eigenen Arbeitnehmer_innen und Arbeitnehmer_innenvertretenden ihre Anliegen vorbringen können,
- Ergreifung von Aktivitäten zu den wesentlichen Impacts auf die Mitarbeitenden in der Wertschöpfungskette und Ansätze zur Abschwächung wesentlicher Risiken und zur Verfolgung wesentlicher Chancen im Zusammenhang mit den Beschäftigten in der Wertschöpfungskette sowie der Wirksamkeit dieser Maßnahmen,
- Ziele zum Umgang mit wesentlichen negativen Impacts, zur Förderung positiver Impacts und zum Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen.

## ESRS S3 Betroffenes Gemeinwesen *(Affected communities)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf das betroffene Gemeinwesen

- Auswirkungen der Geschäftstätigkeit sowie der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette (einschließlich der Produkte und Dienstleistungen, Geschäftsbeziehungen und Lieferketten) auf das lokale Gemeinwesen im Hinblick auf wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts;
- alle ergriffenen Aktivitäten, um tatsächliche oder potenzielle negative Impacts zu verhindern, abzumildern oder zu beheben, und das Ergebnis dieser Aktivitäten;
- Art, Typ und Umfang der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens auf das Gemeinwesen und wie das Unternehmen mit diesen umgeht;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf das Gemeinwesen ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S3 zu erreichen, müsste ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen der Stakeholder,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen sowie deren Interaktion mit der Strategie und dem/den Geschäftsmodell(en),
- Maßnahmen in Bezug auf das betroffene Gemeinwesen,
- Verfahren für die Einbindung des betroffenen Gemeinwesens in Bezug auf Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die das betroffene Gemeinwesen ihre Anliegen vorbringen können,
- Ergreifung von Aktivitäten in Bezug auf wesentliche Impacts auf das betroffene Gemeinwesen und Ansätze zur Abmilderung wesentlicher Risiken und zur Nutzung wesentlicher Chancen für das betroffene Gemeinwesen sowie der Wirksamkeit dieser Maßnahmen,
- Ziele zum Umgang mit wesentlichen negativen Impacts, zur Förderung positiver Impacts und zum Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen.

## ESRS S4 Verbraucher und Endnutzer *(Consumer and end-users)*

Der Standard sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeits-erklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, folgende Aspekte zu verstehen:

Positive und negative Impacts auf Verbraucher und Endnutzer

- Wesentliche positive und negative tatsächliche oder potenzielle Impacts auf Verbraucher und Endnutzer der Produkte und/oder Dienstleistungen eines Unternehmens;
- alle ergriffenen Aktivitäten, um tatsächliche oder potenzielle negative Impacts zu verhindern, abzumildern oder zu beheben, und das Ergebnis dieser Aktivitäten;
- Art, Typ und Ausmaß der wesentlichen Risiken und Chancen des Unternehmens im Zusammenhang mit seinen Impacts und Abhängigkeiten von Verbrauchern und Endnutzern und wie das Unternehmen diese steuert;
- die finanziellen Auswirkungen von Risiken und Chancen auf das Unternehmen, die sich aus den Impacts und Abhängigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf Verbraucher und Endnutzer ergeben, über den kurz-, mittel- und langfristigen Zeithorizont.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS S4 zu erreichen, müsste ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Interessen und Sichtweisen der Stakeholder,
- wesentliche Impacts, Risiken und Chancen sowie deren Interaktion mit der Strategie und dem/den Geschäftsmodell(en),
- Maßnahmen in Bezug auf Verbraucher und Endnutzer,
- Verfahren für den Dialog mit Verbrauchern und Endnutzern über Impacts,
- Verfahren zur Behebung negativer Impacts und Kanäle, über die Verbraucher und Endnutzer ihre Anliegen vorbringen können,
- Ergreifung von Aktivitäten in Bezug auf wesentliche Impacts auf Verbraucher und Endnutzer und Ansätze zur Abschwächung wesentlicher Risiken und zur Verfolgung wesentlicher Chancen in Bezug auf Verbraucher und Endnutzer sowie der Wirksamkeit dieser Maßnahmen,
- Ziele zum Umgang mit wesentlichen negativen Impacts, zur Förderung positiver Impacts und zum Umgang mit wesentlichen Risiken und Chancen.

## Governance

### ESRS G1 Geschäftsgebaren *(Business conduct)*

Angaben zu geschäftlichem Verhalten

Der Standardentwurf sieht Angabepflichten vor, die es den Nutzern der Nachhaltigkeitserklärungen eines Unternehmens ermöglichen sollen, die Strategie und den Ansatz des Unternehmens, seine Prozesse und Verfahren sowie seine Leistung in Bezug auf das geschäftliche Verhalten zu verstehen.

**Angabepflichten**
Um die oben beschriebene Zielsetzung des ESRS G1 zu erreichen, müsste ein Unternehmen Informationen über folgende Punkte offenlegen:

- Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane,
- Beschreibung des Prozesses zur Identifizierung und Beurteilung von wesentlichen Impacts, Risiken und Chancen,
- Unternehmenskultur und Vorgaben zum geschäftlichen Verhalten,
- Management der Lieferantenbeziehungen,
- Verhinderung und Erkennung von Korruption oder Erpressung,
- Vorfälle von Korruption oder Erpressung,
- politisches Engagement und Lobbying-Aktivitäten,
- Zahlungspraktiken.

## Ausblick

Bei der Entwicklung von Standards für die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte ist ein zeitlicher Gleichlauf verschiedener Initiativen festzustellen. Neben den umfangreichen Vorhaben der Europäischen Union zur Überarbeitung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Aktivitäten des ISSB zu nennen, der mit der Veröffentlichung der Exposure Drafts zu IFRS S1 und S2 Ende März 2022 das Ziel verfolgt, international akzeptierte und weltweit genutzte, umfassende „Mindeststandards“ im Sinne eines globalen Grundkanons für die Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte zu entwickeln (siehe dazu auch unseren iGAAP fokussiert-Newsletter). Mit einer Veröffentlichung der endgültigen Standards ist hier Anfang 2023 zu rechnen. Anders als der ISSB legt der europäische Gesetzgeber bzw. EFRAG mit der CSRD und den ESRS den inhaltlichen Schwerpunkt

allerdings nicht zunächst auf klimabezogene Angabepflichten, sondern widmet sich direkt einem umfassenden Spektrum an ESG-Themen.

## Kompatibilität der ESRS mit ISSB?

Gleichwohl wäre eine globale „Baseline“ der Nachhaltigkeitsberichterstattung für Adressaten, aber auch Ersteller, sicherlich wünschenswert, da global agierende Unternehmen und Investoren sowie sonstige Stakeholder an materiell unterschiedlichen Berichtsstandards eher wenig Interesse haben dürften. Um eine Interoperabilität verschiedener Rahmenwerke zu erreichen, müssen diese kompatibel und konsistent zueinander sein. Vor diesem Hintergrund ist etwa bereits die Ende April 2022 ins Leben gerufene Arbeitsgruppe des ISSB mit Vertretern unterschiedlicher Jurisdiktionen – hierzu gehören auch die Europäische Kommission und EFRAG – zu würdigen, um eine globale Konsistenz und Vergleichbarkeit der zu entwickelnden Standards zu gewährleisten. Tatsächlich waren starke Bemühungen der Standardsetter zu beobachten, um eine Angleichung der ESRS und der IFRS SDS zu erzielen, etwa durch die nun gemäß der Struktur der TCFD aufgebauten ESRS, die auch dem Aufbau der IFRS SDS entspricht, sowie durch eine Angleichung der Kernkonzepte, Definitionen und Berichtsanforderungen zwischen den ESRS und den IFRS SDS. Inwieweit die ESRS dann mit den endgültigen Standards des ISSB tatsächlich kompatibel sein werden, wird sich zeigen – nicht zuletzt in der praktischen Anwendung.

Als nächsten Schritt sieht die CSRD nun vor, dass die Europäische Kommission die von EFRAG als „technical advice“ übermittelten Standards inhaltlich würdigen und mit den folgenden Stakeholdern abstimmen muss:

- Member State Expert Group on Sustainable Finance,
- Accounting Regulatory Committee,
- Europäische Aufsichtsbehörden (European Securities and Markets Authority (ESMA), European Banking Authority (EBA) sowie European Insurance and Occupational Pensions Authority (EIOPA)),
- European Environment Agency, EU Agency for Fundamental Rights, Europäische Zentralbank (EZB), Committee of European Auditing Oversight Bodies und Platform on Sustainable Finance.

Bis zum 30. Juni 2023 müssen die ESRS dann von der Europäischen Kommission im Wege delegierter Rechtsakte erlassen werden. Sodann können der Europäischer Rat und das Europäische Parlament während eines zweimonatigen Zeitraums Einspruch einlegen, dieser Zeitraum kann einmal um zwei Monate verlängert werden (sog. *„scrutiny period“).* Anschließend und sofern kein Einspruch erfolgt ist, werden die ESRS im Amtsblatt der EU veröffentlicht, wodurch die Rechtsakte in Kraft treten.

Ein zweiter Satz an ESRS wird von EFRAG voraussichtlich im November 2023 an die Europäische Kommission übermittelt werden, die ihrerseits die Standards dann erneut im Wege delegierter Rechtsakte bis zum 30. Juni 2024 erlassen werden. Dieser zweite Satz soll spezifische ESRS für KMU und für Nicht-EU-Unternehmen sowie die ersten branchenspezifischen Standards enthalten. Ein dritter und vierter Satz soll dann die übrigen branchenspezifischen ESRS beinhalten (insgesamt etwa 40 Standards).Diese werden dann voraussichtlich im Laufe der Jahre 2024 und 2025 an die Europäische Kommission übermittelt werden.

## Ihre Ansprechpartner

**Jens Berger**
Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

**Dr. Daniel Worret**
Tel: +49 (0)69 75695 6614
dworret@deloitte.de

**Dr. Florian Kiy**
Tel: +49 (0)69 75695 6765
flkiy@deloitte.de

## Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund mehr als 345.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.

Dezember 2022